



Ewa Janik

Uniwersytet Ekonomiczny
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Prawa
ewa.janik@ue.katowice.pl

SKŁADNIKI MAJĄTKOWE W PROCESIE LIKWIDACJI SPÓŁKI OSOBOWEJ – KILKA UWAG NA GRUNCIE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Streszczenie: Celem artykułu jest ukazanie możliwości dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych w procesie likwidacji. W pracy podkreślono, iż podatkowe znaczenie odpisów amortyzacyjnych polega na tym, że mogą być one uznane za koszt uzyskania przychodu i przez to wpłynąć na zmniejszenie wysokości płaconego podatku. W związku z tym w prowadzonej analizie wskazano na ciekawy problem, egzemplifikujący się w pytaniu: czy podmiot, który będzie prowadził indywidualną działalność gospodarczą, przejmując środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) po spółce niemającej osobowości prawnej, w której był współnikiem, powinien kontynuować dotychczasową amortyzację podatkową prowadzoną w spółce niemającej osobowości prawnej, czy też ustalić na nowo wartość początkową środków trwałych i rozpocząć amortyzację (na podstawie wyceny według wartości rynkowej); stanowiska są podzielone. Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że argumentacja przedstawiana za kontynuacją odpisów amortyzacyjnych ma wyłącznie charakter faktyczny, a nie prawny; o zmianie formy prawnej podmiotu gospodarczego, stawianej przez ustawodawcę na równi z połączeniem bądź podziałem podmiotu, można mówić jedynie w sytuacji, gdy przy zmianie ram prawnych prowadzonej działalności zostaje zachowana tożsamość podmiotu prowadzącego tę działalność. Nie można zatem mówić o kontynuacji działalności poprzednika w sytuacji, gdy owej tożsamości podmiotu brak.

Słowa kluczowe: likwidacja, amortyzacja, działalność gospodarcza.

Wprowadzenie

Problematyka, będąca przedmiotem opracowania, ogniskuje się wokół możliwości dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych w procesie likwidacji. Osiał analizy będzie udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy otrzymane

przez wspólnika składniki majątkowe likwidowanej spółki niemającej osobowości prawnej będą mogły być wykorzystywane w przyszłości do prowadzenia przez niego indywidualnej działalności gospodarczej przy przyjęciu wartości początkowej tych środków (wartości) ustalonych według cen rynkowych, czy też podatnik będzie zobowiązany kontynuować dotychczasową amortyzację prowadzoną w zlikwidowanej spółce.

1. Majątek podlegający amortyzacji na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą powinni mieć świadomość, iż mogą wystąpić różnice w zasadach amortyzacji środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) na gruncie przepisów prawa podatkowego oraz przepisów prawa bilansowego; rozróżnia się tzw. amortyzację podatkową (zwaną także księgowością podatkową lub podejściem podatkowym) oraz amortyzację księgową. Różnice uwidaczniają się w definicji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zakres pojęciowy środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) dla celów podatkowych został ściśle określony w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) [T.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.]. Przepisy podatkowe nie wprowadzają definicji środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), lecz w sposób opisowy wskazują, jakie środki (wartości) podlegają amortyzacji podatkowej.

Amortyzacja to wartość środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) rozłożona w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne; amortyzacja odzwierciedla zatem utratę wartości składników majątkowych zużywających się w toku prowadzonej działalności gospodarczej. Podatnik, nabywając środki trwałe (wartości niematerialne i prawne), nie może zaliczyć wydatków na ich nabycie od razu do rachunku podatkowego, pomniejszając przychody, lecz musi rozłożyć wydatek na ich nabycie w czasie. Każdy składnik majątkowy podlegający amortyzacji cechuje się tym, iż ma określoną wartość majątkową. Dla celów amortyzacji największe znaczenie ma wartość składnika majątkowego w momencie przyjęcia go do używania (tzw. wartość początkowa), to ona właśnie jest podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 22g, ust. 1 u.p.d.o.f. za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18, uważa się:

1. W razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia, natomiast w przypadku częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu, określonego w art. 11 ust. 2b.

2. W razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia.
3. W razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.
4. W razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną: wartość początkową, od której były dokonywane odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany, wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany, oraz wartość określoną zgodnie z art. 19 – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie.
5. W razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 14b, ustaloną przez podatnika wartością poszczególnych środków trwałych oraz wartością niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak niż wartości rynkowej.

W myśl art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f. Kosztami uzyskania przychodów będą także odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne), dokonywane zgodnie z art. 22a-o¹ u.p.d.o.f. oraz uwzględniając art. 23 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 22a ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c: stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania: 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością; 2) maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

¹ W przepisach u.p.d.o.f. określone są warunki dokonywania odpisów amortyzacyjnych; wskazują one m.in. które środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne podlegają amortyzacji, w jaki sposób należy obliczać wartość środków trwałych, jaka jest podstawa dokonywania odpisów itd.

Aby zaliczyć zatem dany składnik majątkowy do środków trwałych podlegających amortyzacji, co do zasady, musi spełniać łącznie następujące przesłanki: stanowić własność bądź współwłasność podatnika, być wykorzystywany do celów prowadzonej działalności gospodarczej, przewidywany okres jego używania wynosi co najmniej rok oraz składnik jest zdalny do użytku i kompletny².

Za wartości niematerialne i prawne uznaje się tylko te prawa majątkowe, które zostały wymienione w art. 22b u.p.d.o.f. Można wskazać trzy rodzaje wartości niematerialnych i prawnych [Pogoński, 2013, s. 136 i n.; Bartosiewicz, Kubacki, 2014, s. 661 i n.]:

1. Podlegające amortyzacji podatkowej, jeśli przewidywany okres ich używania (w przypadku praw majątkowych należałoby raczej mówić o „korzystaniu”) będzie dłuższy niż rok.
2. Podlegające amortyzacji określone prawa (składniki majątkowe) niezależnie od przewidywanego okresu ich używania.
3. W ogóle niepodlegające amortyzacji.

Należy zwrócić uwagę, iż na wysokość odpisu amortyzacyjnego, jaki będzie stanowił koszt podatkowy, mają wpływ dwie zmienne – przyjęta metoda amortyzacji (liniowa³, degresywna⁴)⁵ oraz stawki amortyzacyjne (podstawowe, podwyższone, obniżone oraz indywidualne), które są podstawowym elementem systemu amortyzacji [Pogoński, 2013, s. 116 i n.; Bartosiewicz i Kubacki, 2014, s. 631 i n.]. Od tych zmiennych będzie uzależniona ostateczna wysokość pojedynczego odpisu amortyzacyjnego, co łączy się z czasem (szybkością) całkowi-

² Gdy dany składnik majątkowy nie spełnia wszystkich powyższych warunków, wówczas nie jest środkiem trwałym podlegającym amortyzacji, co oznacza, że wydatek na jego zakup rozpatruje się jako zwykły koszt podatkowy.

³ Według metody liniowej odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej poszczególnych środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w równych ratach miesięcznych lub kwartalnych albo jednorazowo na koniec roku podatkowego; podstawą odpisów są stawki procentowe określone w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych załączonym do u.p.d.o.f., zaś w przypadku wartości niematerialnych i prawnych w samym tekście ustaw (po ich przeliczeniu przez jednostkę na procenty) oraz ewentualnie ustalone przez jednostkę własne stawki amortyzacyjne (księgowe) – art. 21i u.p.d.o.f.

⁴ W tej metodzie degresywnej odpisy amortyzacyjne są najwyższe w początkowych latach używania środka trwałego i stopniowo maleją. Do momentu, a ściślej od początku roku podatkowego, gdy wysokość dokonywanych metodą degresywną odpisów amortyzacyjnych byłaby niższa od ich wysokości, jaka byłaby w razie stosowania metody liniowej, przechodzi się na metodę liniową. Metoda degresywna może być stosowana tylko do amortyzacji maszyn i urządzeń zaliczanych do grup 3-6 i 8 oraz do środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych – art. 22k ust. 1 u.p.d.o.f.

⁵ Wybór metody amortyzacji poszczególnych środków powinien – w myśl prawa podatkowego – nastąpić przed rozpoczęciem amortyzacji, a obrana metoda nie może być zmieniana przez cały okres użytkowania.

tego zamortyzowania składników majątkowych⁶. W przypadku odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych przewidziano odpisy, które mogą być dokonywane wyłącznie według metody liniowej bez stosowania współczynników. W przeciwieństwie do środków trwałych, nie można podwyższać wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych z powodu ulepszeń [Garbacik, 2015, s. 5 i n.].

Zasadne jest wskazanie, iż podatkowe znaczenie odpisów amortyzacyjnych polega na tym, iż mogą być one uznane za koszt uzyskania przychodu i wpłynąć przez to na zmniejszenie wysokości płaconego przez dany podmiot podatku, jeżeli są dokonywane według wymagań określonych w u.p.d.o.f.⁷.

Należy podkreślić, iż zgodnie z przepisem art. 22h ust. 1 pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpisów amortyzacyjnych można dokonywać wyłącznie od składników majątkowych, które zostały wprowadzone do ewidencji środków (wartości)⁸; *a contrario* składnik majątkowy niewprowadzony do ewidencji środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) nie będzie podlegał amortyzacji podatkowej⁹ [Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2004 r., III SA 3108/02; Wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 21 września 2000 r., I SA/Po 1328/99; Wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 14 listopada 1997 r., I SA/Wr 1364/96].

⁶ Przy ustalaniu podatkowych stawek amortyzacji nie ma znaczenia zaplanowana długość okresu użytkowania danego składnika majątku; ustawodawca kieruje się raczej interesem Skarbu Państwa niż podatników i dopuszczone przez niego stawki amortyzacji nie mają na celu dostosowania kosztów używania środka trwałego do faktycznego okresu ich używania, a tym samym – nie ma tu znaczenia zasada współmierności kosztów i przychodów.

⁷ Zwykle podatnicy analizują różne rozwiązania zmierzające do skrócenia okresu amortyzacji podatkowej, ale jest to działanie racjonalne tylko wtedy, jeżeli działalność osiąga dochód; w przypadku jeżeli podatnik ponosi stratę, to warto rozważyć wydłużenie okresu amortyzacji – koszty mogą zostać „przesunięte” na następne lata. Warto zatem dokładnie zaplanować koszty amortyzacji w podatkowym budżecie działalności gospodarczej; stanowią one bowiem jeden z najistotniejszych elementów polityki podatkowej podmiotu.

⁸ Amortyzowanie środków (wartości) jest uprawnieniem podatnika. W związku z tym to podatnik – chcący zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – powinien prowadzić stosowne ewidencje, obliczać wysokość odpisów amortyzacyjnych i wówczas zaliczać je do kosztów uzyskania przychodów. Tylko bowiem ujęcie środka trwałego w ewidencji pozwala na prawnie skuteczne dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Zaniechanie wprowadzenia środków (wartości) do ewidencji (wykazu) tych środków (wartości) powoduje niemożność dokonywania przez podatnika odpisów amortyzacyjnych, które byłyby uznawane za koszt uzyskania przychodu.

⁹ W wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego trafnie wskazuje się: „(...) skoro podatnik ewidencji środków trwałych nie prowadził i odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej nie wliczał, to organy podatkowe nie mają obowiązku, ani nawet nie są kompetentne do tego, by za podatnika za ubiegły okres taką ewidencję tworzyć i obliczać odpisy amortyzacyjne (...)”.

2. Wątpliwości interpretacyjne przepisów prawa podatkowego w zakresie amortyzacji składników majątku po likwidacji spółki niemającej osobowości prawnej

W praktyce stosowania przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pojawia się bardzo ciekawy problem: czy podmiot, który będzie prowadził indywidualną działalność gospodarczą, przejmując środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) po spółce niemającej osobowości prawnej, w której był wspólnikiem, powinien kontynuować dotychczasową amortyzację podatkową prowadzoną w spółce niemającej osobowości prawnej, czy też ustalić na nowo wartość początkową środków trwałych i rozpocząć amortyzację (na podstawie wyceny według wartości rynkowej); stanowiska są podzielone.

Za pierwszym stanowiskiem opowiada się większość organów skarbowych. Odnajduje się je m.in. w poniższych interpretacjach. Pierwsza Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 marca 2009 r. [ILPB1/415-1035/08-2/AG], gdzie „(...) były wspólnik spółki cywilnej po jej rozwiązaniu i kontynuowaniu działalności jako jednoosobowa firma, po przejęciu środka trwałego, tj. lokalu niemieszkalnego będącego wcześniej własnością spółki, ma obowiązek kontynuowania amortyzacji rozpoczętej przez spółkę (...)”. Podobne przedstawia Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 24 lutego 2009 r. [IPPB1/415-1345/08-2/AŻ] „(...) w przedstawionym stanie faktycznym doszło do podziału majątku spółki jawnej, w wyniku którego wnioskodawca uzyskał maszynę, którą zamierza wykorzystywać w prowadzonej działalności gospodarczej jako środek trwały. Do ustalenia wysokości odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych używanych przez podatnika w działalności należy zastosować zasadę kontynuacji wynikającą z art. 22g ust. 12 i ust. 13 oraz art. 22h ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)”.

W kolejnym piśmie z dnia 29 kwietnia 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach [IBPBI/1/415-117/10/AP] podkreśla, iż podmiot który najpierw amortyzował środki trwałe w ramach spółki jawnej, a następnie te same środki trwałe zamierzał amortyzować, prowadząc działalność gospodarczą w innej formie (jednoosobowo), powinien w świetle art. 22g ust. 12 i ust. 13 pkt 2 u.p.d.o.f. kontynuować amortyzację z uwzględnieniem dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych; tym samym nie ma możliwości ustalenia dla tych środków trwałych (wykorzystywanych wcześniej w spółce jawnej) wartości początkowej w wysokości wynikającej z wyceny, uwzględniającej ceny rynkowe środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji¹⁰.

¹⁰ Obowiązek kontynuowania amortyzacji podatkowej został przewidziany w art. 22g ust. 12 u.p.d.o.f. dla sytuacji, w której następuje zmiana formy prawnej, a także połączenie albo podział podmiotów. Wtedy wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych

Zasadne jest wskazanie, iż w powyższych interpretacjach organy skarbowe podkreślają, iż niczym nie uzasadnione byłoby preferowanie podatników (osób fizycznych), którzy faktycznie kontynuują działalność gospodarczą w zmienionej jedynie formie prawnej, i umożliwienie takim podmiotom dokonywania niejako „od początku” amortyzacji tych samych środków trwałych, od których już raz dokonywali odpisów amortyzacyjnych, działając w ramach spółki niemającej osobowości prawnej. Nie dopuszcza się do możliwości, aby poprzez nowe odpisy amortyzacyjne były sztucznie tworzone koszty uzyskania przychodu.

Moim zdaniem argumentacja przedstawiana za kontynuacją odpisów amortyzacyjnych ma wyłącznie charakter faktyczny, a nie prawny; o zmianie formy prawnej podmiotu gospodarczego, stawianej przez ustawodawcę na równi z połączeniem bądź podziałem podmiotu, można mówić jedynie w sytuacji, gdy przy zmianie ram prawnych prowadzonej działalności, zostaje zachowana tożsamość podmiotu prowadzącego tę działalność. Nie można mówić o kontynuacji działalności poprzednika w sytuacji, gdy owej tożsamości podmiotu brak. Były wspólnik spółki jawnej, wykorzystujący amortyzowane uprzednio przez spółkę środki (wartości) do własnej działalności gospodarczej, na mocy art. 22g ust. 12 i 13 u.p.d.o.f. nie jest obowiązany kontynuować rozpoczętą przez spółkę amortyzację, wobec czego może określić wartości początkowe tychże środków na podstawie cen rynkowych. Likwidacja spółki osobowej prowadzi do zakończenia jej bytu prawnego, a to, iż pozostały po niej majątek przypada do podziału wspólnikom tejże spółki, nie świadczy ani o kontynuacji jej działalności, ani o zmianie formy prawnej tejże działalności¹¹ [Witosz, 2011, s. 15 i n.; 2014, s. 20].

Drugie stanowisko, co jest istotne dla prowadzonej analizy, jest z kolei zawarte w orzecznictwie sądów administracyjnych. W Wyroku Naczelnego Sądu

i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego bądź połączonego. Tę samą zasadę, z mocy art. 22g ust. 13 u.p.d.o.f., stosuje się odpowiednio w razie podjęcia przez podmiot działalności po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata, w razie zmiany formy prawnej prowadzonej działalności, polegającej na połączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów albo zmianie wspólników spółki niebędącej osobą prawną, a także zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków – jeśli przed wspomnianą przerwą bądź zmianą składniki majątku były wprowadzone do ewidencji. O zmianie formy prawnej podmiotu, stawianej przez ustawodawcę podatkowego na równi z połączeniem bądź podziałem podmiotu, można mówić jedynie w sytuacji, gdy przy zmianie ram prawnych prowadzonej działalności zostaje zachowana tożsamość prowadzącego tę działalność podmiotu. Nie można natomiast mówić o kontynuacji działalności poprzednika w sytuacji, gdy owej tożsamości podmiotu brak.

¹¹ Na gruncie przepisów k.s.h. rozpoczęcie indywidualnej działalności gospodarczej po rozwiązaniu spółki niemającej osobowości prawnej nie jest zmianą formy prawnej działalności. W tej sytuacji nie ma tożsamości podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 marca 2005 r., FSK 1557/04 wskazuje się, iż wystąpienie wspólnika ze spółki cywilnej i podjęcie przez niego działalności na własny rachunek nie było zmianą formy prawnej działalności, w szczególności polegającej na łączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów gospodarczych albo zmianie wspólników. Warto również przywołać Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 sierpnia 2009 r., I SA/GD 55/09, w którym stwierdzono, że po rozwiązaniu spółki jawnej jej wspólnik rozpoczynający indywidualną działalność gospodarczą prawidłowo ustalił wartość początkową nieruchomości jako wartość rynkową.

W kolejnym Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 5 października 2010 r., I SA/Rz 497/10 sąd podkreślił, iż nie można doszukiwać się tożsamości pomiędzy spółką jawną a jej wspólnikami. Likwidacja spółki jawnej prowadzi do zakończenia jej bytu prawnego, a fakt, iż pozostały po niej majątek przypada do podziału wspólnikom tejże spółki, nie świadczy ani o faktycznej kontynuacji jej działalności, ani o zmianie formy prawnej tejże działalności. Związek o charakterze funkcjonalnym pomiędzy odpisami amortyzacyjnymi dokonywanymi przez spółkę a jednoosobową działalnością prowadzoną przy wykorzystaniu przejętych od spółki środków trwałych nie odpowiada żadnej z przesłanek z art. 22g ust. 12 i 13 u.p.d.o.f. obligujących podatnika do kontynuowania rozpoczętej przez poprzednika amortyzacji środka trwałego.

W mojej ocenie z przyjętej w polskim orzecznictwie sądowym koncepcji wykładni analizowanych przepisów jasno wynika, że sądy nie miały najmniejszych wątpliwości, że analizowany przepis jest jasny, a wykładnia przyjęta przez organy skarbowe nie została poparta żadnymi rozsądnymi argumentami i jako taka stanowi działanie wpisujące się w zasadę *in dubio pro fisco*.

3. Regulacja *de lege lata*

Od 1 stycznia 2011 r. zmodyfikowano regulacje dotyczące zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) otrzymanych w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub otrzymanych w związku z wystąpieniem danego wspólnika z takiej spółki¹².

¹² W przypadku likwidacji spółki zróżnicowano zasady opodatkowania otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki majątku, z uwzględnieniem tego, w jakiej formie majątek ten jest przez wspólnika otrzymywany. W przypadku otrzymania przez wspólnika: środków pieniężnych – ich wartość nie będzie stanowiła przychodu. Takie rozwiązanie jest zgodne z sygnalizowaną w orzecznictwie potrzebą wyeliminowania podwójnego opodatkowania. Tym samym, z przychodów podlegających opodatkowaniu wyłączono przychód odpowiadający wartości

W takiej sytuacji – zgodnie z dodanym do u.p.d.o.f. art. 22g ust. 14c¹³ – należy stosować odpowiednio art. 22g ust. 12 u.p.d.o.f. [Dz.U. 2010 r. Nr 226, poz. 1478 ze zm.].

Powyższy art. 22g ust. 12 u.p.d.o.f. stanowi, iż w razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego albo połączonego; zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi. To zaś oznacza, że wartość początkową otrzymanych w ten sposób składników majątkowych ustala się w wysokości określonej w ewidencji (wykazie) spółki, która została zlikwidowana, bądź spółki, z której dany podatnik wystąpił (art. 22g ust. 14c u.p.d.o.f.) [Jamróży i Kudert, 2013, s. 277].

Na mocy art. 22h ust. 3c u.p.d.o.f.¹⁴ w takiej sytuacji były wspólnik spółki niebędącej osobą prawną ma uwzględnić dokonane uprzednio odpisy amortyzacyjne i kontynuować dotychczasową metodę amortyzacji (zasada kontynuacji amortyzacji).

W tym miejscu ważne jest zwrócenie uwagi na przepisy przejściowe, gdzie zgodnie z art. 8 Ustawy z dnia 25 listopada 2010 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 fizyczne do składników majątku wprowadzonych przez spółkę niebędącą osobą prawną do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do dnia 31 grudnia 2010 r. stosuje się zasady amortyzacji obowiązujące na dzień wprowadzenia ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika z tytułu likwidacji spółki – art. 14 ust. 3 pkt 10 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – dalej u.p.d.o.f. W przypadku natomiast otrzymania przez byłego wspólnika innych składników majątku – ich wartość będzie stanowiła przychód. Przy czym został przesunięty moment jego powstania na chwilę zbycia składnika majątku otrzymanego w wyniku likwidacji spółki. *De facto* oznaczać to będzie racjonalne przesunięcie momentu opodatkowania na chwilę faktycznego uzyskania przychodu z tytułu sprzedaży składnika majątkowego. Jeżeli jednak sprzedaż tych składników majątkowych nastąpi dopiero po upływie 6 lat od ich otrzymania w związku z likwidacją spółki i nie będzie miała miejsca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie spowoduje to powstania przychodu.

¹³ Art. 22g ust. 14c. u.p.d.o.f. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 12 art. 22g u.p.d.o.f. stosuje się odpowiednio.

¹⁴ Art. 22h ust. 3c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio. Gdzie zgodnie z art. 22h ust. 3 podmioty powstałe w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, o których mowa w art. 22g ust. 12 lub 13, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot o zmienionej formie prawnej, podzielony albo połączony, z uwzględnieniem art. 22i ust. 2.

Wątpliwości rodzi wykładnia powyższego art. 8, a w szczególności, czy do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) wprowadzonych do spółki osobowej przed dniem 1 stycznia 2011 r., a następnie przekazanych po tej dacie wspólnikowi w następstwie likwidacji spółki bądź wystąpienia z niej wspólnika, zastosowanie znajdują stare czy nowe zasady ustalania wartości początkowej? Jak słusznie wskazuje A. Bartosiewicz, do składników majątku wprowadzonych przez spółkę niebędącą osobą prawną do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do dnia 31 grudnia 2010 r. stosuje się zasady amortyzacji obowiązujące na dzień wprowadzenia ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych [Bartosiewicz i Kubacki, 2013, art. 22g], co oznacza konieczność stosowania przepisów obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2011 r., a także do amortyzacji środków trwałych pozostałych po likwidacji spółki bądź wystąpieniu z niej wspólników. Inne rozumienie naruszałoby zasadę ochrony praw nabytych. Wspólnik, wnosząc składniki majątkowe do spółki, zakładał pewne konsekwencje prawne (według obowiązującego wówczas stanu prawnego) związane z wycofaniem tych składników (wartości) majątkowych ze spółki w następstwie jej likwidacji bądź wystąpienia ze spółki. Te właśnie oczekiwania także muszą chronić powołane przepisy przejściowe. W konsekwencji należy uznać, że do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) wprowadzonych do spółki osobowej przed dniem 1 stycznia 2011 r., a następnie przekazanych po tej dacie wspólnikowi w następstwie likwidacji spółki bądź wystąpienia z niej wspólnika, zastosowanie znajdują stare metody ustalania wartości początkowej (tzn. na podstawie wartości rynkowej), które z oczywistych względów są dla podatnika korzystniejsze.

W konsekwencji powyższych zmian zamknęła się możliwość dość popularnej optymalizacji podatkowej, polegającej na wnoszeniu składników majątku do spółki osobowej (neutralnego podatkowo), a następnie podnoszeniu wyceny ich wartości początkowej do wartości rynkowej, co pozwalało na dokonywanie wyższych odpisów amortyzacyjnych.

4. Amortyzacja podatkowa w świetle orzecznictwa NSA

Należy zwrócić szczególną uwagę na pogląd dotyczący braku obowiązku kontynuacji amortyzacji podatkowej, którą wyraził NSA [Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 lipca 2012 r., I SA/Gd 374/09]¹⁵. Sąd wska-

¹⁵ Wyrok NSA w Warszawie jest następstwem wydania niekorzystnej interpretacji podatkowej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29 kwietnia 2010 [IBPBI/1/415-117/10/AP].

zał, iż w razie zmiany formy prawnej podmiotu, dokonywanej na podstawie odrębnych przepisów, wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu o zmienionej formie prawnej¹⁶. Przepis ten dotyczy przekształceń podmiotowych, których konsekwencją jest zmiana własności środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przy czym chodzi w nim o przekształcenia podmiotowe dokonywane na podstawie odrębnych przepisów, którymi w odniesieniu do spółek osobowych, są przepisy Kodeksu spółek handlowych, a konkretnie dział III dotyczący przekształcania spółek [Witosz, 2013, s. 317 i n.]. Zgodnie z art. 551 § 1 k.s.h. spółka osobowa może być przekształcona w inną spółkę handlową. Dopuszczalne są więc wszelkie konfiguracje transformacji tej spółki. Przy czym, co najistotniejsze, przekształcenie spółki polega na zmianie jej formy prawnej przy zachowaniu tożsamości podmiotowej. Innymi słowy, jeżeli przekształcenie (restrukturyzacja) podmiotu (spółki) nie wiąże się z zachowaniem tożsamości podmiotowej, wówczas na gruncie k.s.h., jak również u.p.d.o.f. [art. 22g ust. 12], nie można mówić o zmianie formy prawnej takiego podmiotu.

W ocenie NSA nie tylko nastąpi zmiana tożsamości, ale przede wszystkim nie nastąpi przekształcenie spółki osobowej w inny podmiot prawa handlowego w rozumieniu k.s.h. Ponadto likwidacji spółki osobowej nie można utożsamiać ze zmianą jej formy prawnej na gruncie u.p.d.o.f., a w szczególności art. 22 ust. 12 tej Ustawy. Argument ten ma swoje potwierdzenie w semantyce – nie można bowiem na gruncie języka polskiego słowa „likwidacja” utożsamiać ze słowem „zmiana”, nie są to wyrazy synonimiczne.

Jak wskazał NSA, bez względu na przyjętą wykładnię art. 22g ust. 12 pozostaje treść art. 8 u.p.d.o.f., który nakazuje traktować jako podatnika tego podatku osobę fizyczną będącą wspólnikiem spółki niemającej osobowości prawnej, a nie samą spółkę. Na gruncie k.s.h., do którego art. 22g ust. 12 odsyła, spółka niemająca osobowości prawnej jest samodzielnym i odrębnym podmiotem, którego likwidacja prowadzi do zakończenia bytu prawnego, a nie, jak w przypadku zmiany, do kontynuacji, w jakkolwiek innej formie prawnej¹⁷.

¹⁶ Należy zwrócić uwagę na praktyczny aspekt likwidacji spółki osobowej; po pierwsze to, że środki te co do zasady mają już inną wartość niż ich wartość początkowa; po drugie, po dokonanej podziale nie muszą to być już te same środki trwałe (w wyniku podziału wspólnik może uzyskać tylko część środka trwałego wcześniej amortyzowanego); po trzecie, wybór sposobu amortyzacji nie jest wynikiem wyboru podatnika, a konsekwencją zastosowania przepisu prawa.

¹⁷ W ocenie NSA zmianę cechuje zachowanie tożsamości podmiotu. Likwidacja takiej tożsamości nie daje. Dlatego byli wspólnicy, którzy po likwidacji spółki przejmują jej majątek i będą go wykorzystywać w swojej indywidualnej działalności, amortyzację zaczną od początku. Podatnik może określić wartość początkową przejętych środków trwałych na podstawie cen rynkowych.

Reasumując powyższe rozważania, należy wskazać, że likwidacja spółki osobowej nie stanowiła zmiany formy prawnej w rozumieniu art. 22g ust. 12 u.p.d.o.f.

Podsumowanie

Punktem wyjścia przy tworzeniu prawa podatkowego powinna być konstatacja, iż jego przepisy stanowią fragment obowiązującego porządku prawnego, a ich oddziaływanie ma nie tylko miejsce w prawie publicznym, lecz także w prawie prywatnym. Samo pobranie podatkowe wywołuje już określone reakcje ekonomiczne podatnika oraz odpowiadające im formy prawne obrotu gospodarczego, przejawiające się w odpowiednim wykorzystywaniu przez podatnika instytucji prawa prywatnego. Rozwiązania przyjęte w prawie podatkowym nie pozostają bez wpływu na kształt funkcjonowania obrotu gospodarczego.

W procesie legislacyjnym nie przywiązuje się należytej uwagi do skutków regulacji prawa podatkowego w innych gałęziach prawa, zwłaszcza w prawie prywatnym normującym zasady organizacji i funkcjonowania obrotu prawnego [Mastalski, 2012, s. 67 i n.]. System podatkowy jest jednym z elementów zewnętrznych planowania gospodarczego, ważne jest zatem, aby stwarzał przedsiębiorcom możliwość wydłużania rachunku ekonomicznego, a przynajmniej go nie skracał. Uwarunkowane jest to stałością konstrukcji prawnych systemu podatkowego, tak trudno osiągalną w polskich warunkach.

Amortyzacja podatkowa jest jednym z elementów kształtujących wysokość ponoszonych kosztów przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a w konsekwencji mających wpływ na wysokość osiągniętych przez nie dochodów.

Podsumowując, w obowiązującym stanie prawnym w sytuacji likwidacji spółki niemającej osobowości prawnej oraz przejęcia środków trwałych będących jej własnością przez dotychczasowych wspólników, mają oni obowiązek kontynuowania rozpoczętej przez spółkę amortyzacji. Przekazanie używanych dotychczas w spółce osobowej środków trwałych na rzecz prowadzonej indywidualnie działalności gospodarczej nie traktuje się w świetle art. 22g ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. jako nabycie „w inny nieodpłatny sposób”, w którym to przypadku za wartość początkową środków trwałych uważało się wartość rynkową z dnia nabycia. Prowadzona indywidualna działalność gospodarcza zgodnie z art. 22g ust. 14c u.p.d.o.f. będzie kontynuacją działalności likwidowanej spółki osobowej. Oznacza to, że przepis ten nakazuje kontynuację amortyzacji w przypadku otrzymania przez wspólnika – rozpoczynającego działalność gospodarczą – środków trwałych po zlikwidowanej spółce osobowej bądź w związku z wystąpieniem z takiej spółki.

Źródłem wątpliwości nadal pozostaje art. 22g ust 14c u.p.d.o.f., wprowadzenie którego należy uzasadniać głównie potrzebami fiskalnymi. Zgodnie z k.s.h. likwidacja spółki osobowej prowadzi do zakończenia jej bytu prawnego, a fakt, iż pozostały po niej majątek przypada do podziału wspólnikom tejże spółki, nie świadczy o kontynuacji jej działalności [Witosz, 2011, s. 15 i n.]. W mojej ocenie nie powinno być obowiązku kontynuacji amortyzacji środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), które po likwidacji spółki będą wykorzystywane w indywidualnej działalności gospodarczej wspólników zgodnie z przepisami u.p.d.o.f.

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2013), *PIT. Komentarz*, Lex Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Garbaciak H. (2015), *Amortyzacja środków trwałych*, FDP, Kraków.
- Jamroży M., Kudert S. (2013), *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Lex Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Mastalski R. (2012), *Systemowość tworzenia i stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Podatki oraz prawo podatkowe wobec zjawisk kryzysogennych*, WPIA UW, Warszawa.
- Pismo z dnia 24 lutego 2009 r. Izba Skarbowa w Warszawie [IPPB1/415-1345/08-2/AŻ].
- Pismo z dnia 4 marca 2009 r. Izba Skarbowa w Poznaniu [ILPB1/415-1035/08-2/AG].
- Pismo z dnia 29 kwietnia 2010 r. Izba Skarbowa w Katowicach [IBPBI/1/415-117/10/AP].
- Pismo z dnia 21 grudnia 2012 r. Izba Skarbowa w Katowicach [IBPBI/1/415-1230/12/AP].
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Dz.U. z 2013 r., poz. 1030 ze zm.
- Ustawa z dnia 25 listopada 2010 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 fizyczne. Dz.U. z 2010 r. Nr 226, poz. 1478 ze zm.
- Witosz A. (2011), *Rozwiązanie i likwidacja spółek handlowych*, LexisNexis, Warszawa.
- Witosz A. (2013), *Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych*, Lex Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Witosz A. (2014), *Rozwiązanie i likwidacja spółek handlowych*, LexisNexis, Warszawa.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 listopada 1997 r., I SA/Wr 1364/96.

Wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 21 września 2000 r., I SA/Po 1328/99.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 marca 2005 r., FSK 1557/04.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 lipca 2012 r., II FSK 2607/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2004 r., III SA 3108/02.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 sierpnia 2009 r., I SA/Gd 374/09.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 5 października 2010 r., I SA/Rz 497/10.

ASSETS IN LIQUIDATION OF A PARTNERSHIP – A FEW COMMENTS ON THE BASIS OF THE TAX LAW

Summary: The goal of this article is presentation of possibilities to effectuate tax depreciation allowances during the decommissioning process. It is stressed in the article that fiscal meaning of the tax depreciation allowances consists in the fact they can be recognized as tax deductible expenses and, in this way, they can influence on paid tax mitigation. That is why, in conducted analysis, quaint problem was indicated. It exemplifies in the question: whether the subject that runs individual economic activity, repossessing fixed assets (intangible fixed assets) after a company which was organizational entity without a legal personality, where he was an associate, should continue previous tax depreciation that is appropriate to organizational entity without a legal personality, or to establish a new baseline of the fixed assets and start depreciation assessment (on the grounds of pricing according to market value). Opinions differ. Worked out considerations lead to the conclusion that argumentation supporting continuation of depreciation allowances has exclusively factual character, does not have legal character. We can discuss about legal form of a change of the economic entity, which legislator puts on the same level with merger or division of the economic entity, only when the change of the legal frameworks of run businesses, remains the identity of the subject which runs these businesses. So, we cannot discuss about the forerunner activity continuation when such an identity is lacking.

Keywords: liquidation, depreciation, economic activity.