

- **Opodatkowanie przychodu z konwersji wierzytelności własnych na udziały spółki zagranicznej – radca prawny dr Radosław Bulejak, Kancelaria Ożóg Tomczykowski sp. z o.o.**

Wyrok NSA z 27.07.2021 r., II FSK 2620/18

1. „(...) nawet jeżeli rosyjskie władze rejestrowe zarejestrowały podwyższenie kapitału zakładowego spółki rosyjskiej jako podwyższenie dokonane w zamian za wkład pieniężny, to na gruncie przepisów u.p.d.o.p. stanowisko władz rosyjskich, czy uchwała zarządu nie wiąże polskich organów podatkowych”.
2. „(...) skoro prawnopodatkowa kwalifikacja wkładu należy do kompetencji polskich organów podatkowych i podlega kontroli sądu administracyjnego, występowanie do władz rosyjskich z wnioskiem o udzielenie informacji w przedmiocie szczegółów podwyższenia kapitału zakładowego było zbędne, stąd za nieskuteczny uznać należy zarzut naruszenia przepisów umowy międzynarodowej, szczególnie jej art. 10 ust. 4”.
3. „(...) wartość wierzytelności własnej z tytułu pożyczki udzielonej spółce, wniesionej jako wkład niepieniężny do tej spółki, winna stanowić koszt uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istota sporu w niniejszej sprawie dotyka dwóch kwestii. Pierwsza koncentruje się na zagadnieniu odpowiedniej kwalifikacji konwersji wierzytelności na kapitał zakładowy spółki rosyjskiej. Zdaniem skarżącej, konwersja nastąpiła poprzez wniesienie wkładu pieniężnego. Natomiast organy podatkowe twierdzą, że wkład miał charakter niepieniężny, co zostało zaakceptowane przez WSA w Warszawie.

(...) Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozpoznawanej sprawie wniesienie przez skarżącą do spółki rosyjskiej, tytułem wkładu, wierzytelności przysługującej wobec tej spółki w zamian za jej udziały stanowi przychód, stąd rację mają organy podatkowe i WSA, że wnoszony wkład miał charakter wkładu niepieniężnego. Przedmiotem obrotu były bowiem roszczenia (potencjalne świadczenia pieniężne) w zamian za udziały. Innymi słowy, skarżąca i spółka rosyjska przeniosły między sobą wzajemne uprawnienia i obowiązki wynikające ze stosunków zobowiązaniowych (roszczenia) oraz stosunek własnościowy (udziały). Nie ulega wątpliwości, że nie było w tej relacji transferu środków pieniężnych. W związku z potrąceniem części wierzytelności udziałowca wobec spółki z częścią wierzytelności spółki wobec udziałowca, nie dochodzi do faktycznego przekazania środków pieniężnych, a więc nie dochodzi do wniesienia wkładu pieniężnego (por. wyrok NSA z dnia 20 października 2017 r., o sygn. akt II FSK 2611/15 - publ. CBOSA). 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 (por. wyroki NSA: z dnia 28 lutego 2005 r., o sygn. akt FSK 1434/04; z dnia 24 września 2013 r., o sygn. akt II FSK 2617/11; z dnia 25 czerwca 2014 r., o sygn. akt II FSK 1792/12; z dnia 17 grudnia 2014 r., o sygn. akt II FSK 2758/12; z dnia 25 marca 2015 r., o sygn. akt II FSK 349/13; z dnia 10 listopada 2016 r., o sygn. akt II FSK 1196/16 - publ. CBOSA). Na poparcie stanowiska co do niepieniężnego charakteru wkładu w przypadku konwersji wierzytelności na udziały (akcje) w spółce kapitałowej oraz rozumienia wkładu pieniężnego jako określonej liczby znaków pieniężnych wnoszonych w gotówce albo w formie transferu pieniądza bankowego, powołano się na poglądy wyrażane w tym zakresie w szeregu publikacji dotyczących prawa handlowego. We wspomnianym wyroku NSA z dnia 28 lutego 2005 r., o sygn. akt FSK 1434/04, opowiedziano

się wprost za tezę, że "konwersja wierzytelności współnika (wierzyciela) oznacza jej zamianę na inne prawo majątkowe i nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, albowiem tę można zrealizować tylko przez wpłatę pieniądza (gotówki) lub przy użyciu pieniądza bankowego". Powyższy pogląd został powtórzony także w najaktualniejszej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów z dnia 14 czerwca 2021 r., o sygn. akt II FPS 2/21 (publ. CBOSA). Kodeks spółek handlowych, podobnie zresztą jak i poprzednio obowiązujący Kodeks handlowy, nie definiuje pojęć wkład pieniężny czy niepieniężny (aport) jako form pokrycia kapitału w spółce, 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. Podzielając w pełni przedstawione powyżej zapatrywania oraz mając na uwadze, iż Sąd pierwszej instancji trafnie przyjął, że w ustalonym w sprawie stanie faktycznym objęcie udziałów w wyniku konwersji wierzytelności spółki w kapitale zakładowym dłużnika nastąpiło w zamian za wkład niepieniężny, za niezasadny uznać należy, oparty na przeciwnym twierdzeniu, zarzut skargi kasacyjnej dotyczący naruszenia prawa materialnego, tj. art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie.

WSA trafnie także uznał, że ocena czy skarżąca wniosła wkład pieniężny czy niepieniężny na pokrycie podwyższenia kapitału zakładowego spółki rosyjskiej winno być dokonywana na gruncie prawa polskiego, a nie rosyjskiego. Stąd też rozstrzygnięcie organów podatkowych w kwestii osiągnięcia przez skarżącą przychodu z tytułu nominalnej wartości udziałów w spółce rosyjskiej nie nastąpiło z uchybieniem art. 10 ust. 4 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, czy art. 17 ust. 1 P.p.m. Uznanie za niezasadne zarzutów skargi kasacyjnej dotyczących zagadnienia wkładu niepieniężnego, konwersji wierzytelności i objęcia udziałów w spółce rosyjskiej skutkują niezasadnością zarzutu art. 17 ust. 1 P.p.m., zgodnie z którym osoba prawna podlega prawu państwa, w którym ma siedzibę. Skarżąca podlega opodatkowaniu na terenie RP w myśl prawa polskiego, a wniesiony wkład niepieniężny nie jest objęty regulacją art. 10 ust. 1-3 umowy międzynarodowej, co wynika z ust. 4 tego przepisu.

(...) Wbrew twierdzeniom skarżącej, dowody opisane w skardze kasacyjnej zostały wzięte pod uwagę w toku postępowania. Spółka rosyjska dokonała podwyższenia kapitału zakładowego w związku z konwersją wierzytelności, co miało być potwierdzone "aktem potrącenia roszczeń" (według tłumaczenia z języka rosyjskiego), a także danymi wynikającymi z Jednolitego Państwowego Rejestru Osób Prawnych Federacji Rosyjskiej, gdzie, według autora skargi kasacyjnej, podwyższenie to może nastąpić jedynie w wyniku wniesienia wkładu pieniężnego. Sąd pierwszej instancji zasadnie podniósł, że nie tytuł dokumentu, szczególnie w przypadku tłumaczenia z języka obcego, stanowi podstawę kwalifikacji czynności prawnej, tylko skutek prawny definiuje istotę tej czynności dokonanej pomiędzy stronami. Stanowisko skarżącej kasacyjnie jakoby doszło do objęcia udziałów w spółce rosyjskiej w zamian za wkład pieniężny, co ma wynikać m.in. z uchwały Zarządu Spółki nie może zostać zaakceptowane. Z jednej strony, przedmiotem obrotu między skarżącą a spółką rosyjską były roszczenia. Z drugiej, spółka rosyjska w zamian za przejęcie tych roszczeń miała dokonać podwyższenia kapitału zakładowego na rzecz skarżącej. Warto przypomnieć, że udział w spółce prawa handlowego jest tytułem własnościowym uprawniającym między innymi do pobierania korzyści związanych z dochodami z działalności gospodarczej. W wyniku porozumienia między skarżącą i spółką rosyjską doszło do przejęcia roszczeń (potencjalnych świadczeń pieniężnych) w zamian za udziały (prawo własności). Transfer pieniężny nie nastąpił, ponieważ środki pieniężne nie były przedmiotem tego stosunku zobowiązaniowego. Jak słusznie dostrzegły

organy podatkowe i WSA, były nimi prawa majątkowe, które zgodnie z art. 14 § 1 k.s.h. posiadają zdolność aportową w zamian za udziały w spółce rosyjskiej. Zatem okoliczność, że w uchwale nr 1 z dnia 10 grudnia 2011 r. o wyrażeniu przez Zarząd Spółki zgody na podwyższenie kapitału zakładowego spółki rosyjskiej, wskazano, że następuje to w zamian za wkład pieniężny, nie przesądza charakteru tego wkładu. Podobnie odpis z rejestru elektronicznego spółki rosyjskiej z dnia 13 września 2016 r. udostępnionego przez władze rosyjskie, czy opinia prawna z dnia 14 września 2016 r. wydana przez biegłego sądowego N. W., nie mogą zostać uznane za przesadzające tę kwestię, skoro na gruncie podatkowego prawa polskiego kwalifikacja ta jest odmienna. Innymi słowy, nawet jeżeli rosyjskie władze rejestrowe zarejestrowały podwyższenie kapitału zakładowego spółki rosyjskiej jako podwyższenie dokonane w zamian za wkład pieniężny, to na gruncie przepisów u.p.d.o.p. stanowisko władz rosyjskich, czy uchwała zarządu nie wiąże polskich organów podatkowych.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, skoro prawnopodatkowa kwalifikacja wkładu należy do kompetencji polskich organów podatkowych i podlega kontroli sądu administracyjnego, występowanie do władz rosyjskich z wnioskiem o udzielenie informacji w przedmiocie szczegółów podwyższenia kapitału zakładowego było zbędne, stąd za nieskuteczny uznać należy zarzut naruszenia przepisów umowy międzynarodowej, szczególnie jej art. 10 ust. 4. Wobec powyższego trafnie WSA przyjął, że organy podatkowe dysponowały wystarczającym materiałem dowodowym, aby dokonać prawidłowej oceny zaistniałej konwersji. W tym stanie rzeczy zarzut naruszenia przepisów procesowych, tj. art. 122, art. 187 § 1, art. 188 i art. 191 O.p. okazał się nieuzasadniony. Opinia prawna złożona przez byłego adwokata rosyjskiego także nie dowodziła słuszności twierdzeń zawartych zarówno w skardze do WSA, jak i w skardze kasacyjnej. Tym samym nieuprawniony jest zarzut naruszenia art. 197 § 1 O.p.

Konsekwencją przyjęcia, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z wkładem niepieniężnym, a skarżąca uzyskała z tego tytułu przychód, jest kwestia rozpoznania kosztów uzyskania przychodów. (...) Przepis art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku podatnika, stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego inny, niż wymienione w pkt 1 i pkt 2 tego przepisu. Wobec powyższego słuszna jest argumentacja strony skarżącej prowadząca się do wniosku, że wartość wierzytelności własnej z tytułu pożyczki udzielonej spółce, wniesionej jako wkład niepieniężny do tej spółki, winna stanowić koszt uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów. Ze wspomnianej już uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2021 r., o sygn. akt II FPS 2/21, wynika, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm. - dalej w skrócie: u.p.d.o.f.), jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki. Wprawdzie uchwała ta dotyczy przepisów u.p.d.o.f., jednak w swej treści nawiązuje wprost do przepisu art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. Należy zatem zgodzić się ze skarżącą, co do możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodów w niniejszej sprawie, w myśl literalnej wykładni przepisu art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. (por. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2019 r., o sygn. akt II FSK 92/18 - publ. CBOSA). Stąd też zarzut naruszenia powyższego przepisu prawa materialnego uznano za zasadny.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 28 lutego 2005 r., sygn. akt FSK 1434/04

wyrok NSA z 24 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2617/11
wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1792/12
wyrok NSA z 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2758/12
wyrok NSA z 25 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 349/13;
wyrok NSA z 10 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 1196/16
wyrok NSA z 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2611/15
wyrok NSA z 18 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 92/18
uchwała NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. akt II FPS 2/21

Przepisy

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzona w Moskwie dnia 22 maja 1992 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 z późn. zm.).

Art. 10 (...)

4. Zyski z przeniesienia tytułu własności jakiegokolwiek majątku nie wymienionego w tym artykule podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, w którym osoba przenosząca tytuł własności ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

Art. 23. 1. Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały między sobą informacje konieczne do stosowania postanowień niniejszej umowy, a także informacje o ustawodawstwie wewnętrznym Umawiających się Państw, dotyczące podatków wymienionych w niniejszej umowie, w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, jakie ono przewiduje, nie jest sprzeczne z umową.

(...)

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (stan prawny na dzień 1 stycznia 2012 r.)

art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

(...)

pkt 7) nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio;

art. 15.

(...)

1j. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

(...)

pkt 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki;

Bibliografia

Główne problemy

1. Dopuszczalność odmiennej oceny materialnoprawnej czynności transgranicznej na gruncie krajowych przepisów prawa podatkowego.
2. Objęcie udziałów w wyniku konwersji wierzytelności spółki w kapitale zakładowym dłużnika należy kwalifikować jako wniesienie wkładu niepieniężnego.
3. Wierzytelność własna stanowi koszt uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym.