

Elżbieta Sobów

Kancelaria Podatkowa Elżbieta Sobów

SUKCESJA PODATKOWA A APORT PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: W niniejszym artykule analizie poddano zagadnienie podatkowe dotyczące uznania za koszt uzyskania przychodu zapłaconych odsetek od kredytów obrotowych, wniesionych aportem łącznie z pozostałą częścią przedsiębiorstwa. W przedstawionej sytuacji mocą aktu notarialnego doszło do aportu przedsiębiorstwa, spółka stoi na stanowisku, że odsetki zapłacone z tytułu przejętych kredytów obrotowych stanowią koszt uzyskania przychodu. Zdaniem organów podatkowych zapłacone odsetki od ww. kredytu obrotowego nie są kosztem podatkowym ze względu na brak sukcesji podatkowej w przypadku aportu przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: aport przedsiębiorstwa, sukcesja podatkowa.

1. Wstęp

Rozwój przedsiębiorstwa w wyniku przejęcia innego przedsiębiorstwa wniesionego aportem wymaga wielu szczegółowych analiz zarówno biznesowych, ekonomicznych, jak i podatkowych. Zazwyczaj decyzja o przyjęciu innego przedsiębiorstwa w postaci aportu wynika z potrzeby przejęcia jego rynku zbytu, rynku surowcowego, wiedzy technologicznej, *know-how*. Niezwykle istotne jest jednak przeanalizowanie konsekwencji podatkowych, jakie niesie ze sobą przeprowadzenie skomplikowanej operacji w postaci wniesienia aportem przedsiębiorstwa. W artykule *Aspekty podatkowe wierzytelności przy aportcie przedsiębiorstwa*, analizie poddałam zagadnienie podatkowe związane z wniesieniem wierzytelności będących elementem przedsiębiorstwa wniesionego aportem do innego przedsiębiorstwa. Tym razem pragnę przedstawić kolejne kontrowersyjne podejście organów skarbowych do zagadnienia podatkowego, dotyczącego konsekwencji wniesienia kredytu obrotowego, który stanowił element przedsiębiorstwa wnoszonego aportem.

2. Sukcesja podatkowa

Uregulowania dotyczące sukcesji praw i obowiązków podatkowych znajdują się w Ordynacji podatkowej. Jedynie w sytuacjach wprost w niej wymienionych taka

sukcesja jest możliwa. Do sukcesji praw i obowiązków dochodzi w następujących sytuacjach: połączenie (art. 93 par. 1), przejęcie (art. 93 par. 2), przekształcenie (art. 93a), podział (art. 93c). Osoba prawna, która powstała w wyniku łączenia się: osób prawnych, osobowych spółek handlowych, osobowych i kapitałowych spółek handlowych, a także podmioty łączące się przez przejęcie: innej osoby prawnej lub osobowej spółki handlowej, wstępują we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. W identycznej sytuacji znajduje się osoba prawna powstająca poprzez przekształcenia innej osoby prawnej czy też przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej. Wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach podatkowych prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. Przepisy te ustanawiają generalną zasadę sukcesji w prawie podatkowym, która może być ograniczana regulacjami szczególnymi [Mikulewicz 2008].

Następstwo prawne dotyczy sytuacji, kiedy ustaje byt prawny podatnika, a zatem podatnik przestaje istnieć jako podmiot prawa. Przedmiotem sukcesji podatkowej są wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Odwołanie się do kategorii „przepisy prawa podatkowego” oznacza przedmiotowo pełny zakres sukcesji stosowanej wobec praw i obowiązków wynikających z wszelkich aktów normatywnych prawa podatkowego.

Pojęcie przepisów prawa podatkowego jest pojęciem szerokim, obejmującym swym zakresem zarówno ustawy dotyczące podatków, opłat, niepodatkowych należności budżetowych, jak i wydane na ich podstawie akty wykonawcze, czyli rozporządzenia. Zatem zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących następstwa prawnego wiąże się z unormowaniem takim, o jakim jest mowa w art. 3 pkt 2 Ordynacji.

Mówiąc o następstwie prawnym w dziedzinie prawa podatkowego, przede wszystkim należy mieć na uwadze wstąpienie następcy prawnego w prawa i obowiązki poprzednika jako podatnik, płatnik, inkasent. Chodzi tu o przejęcie praw i obowiązków w zakresie zobowiązań podatkowych. Sukcesja podatkowa dotyczy bowiem przede wszystkim obowiązków podatnika związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych. Mocą jednego zdarzenia prawnego następcą prawnym wchodzi w więzi prawne swego poprzednika, nabywa prawa i obowiązki przysługujące jego poprzednikowi prawnemu [Witkowska 2007].

Ordynacja podatkowa, jak już wspomniano, wiąże sukcesję podatkową z łączeniem się przedsiębiorstw, przejęciem, przekształceniem oraz podziałem przez wydzielenie. Oznacza to, że wniesienie przez spółkę aportu w postaci przedsiębiorstwa nie mieści się w żadnym z powyższych zdarzeń, dlatego nie występuje w tym przypadku sukcesja podatkowa.

3. Definicja przedsiębiorstwa w kontekście aportu

Pokrycie udziałów w spółce kapitałowej aportem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego jest powszechnie akceptowane – zarówno w literaturze,

jak i judykaturze. Przedsiębiorstwo ma zdolność aportową, która jest warunkiem koniecznym do przeprowadzenia aportu. Dokonując interpretacji pojęcia przedsiębiorstwo, najczęściej odwołujemy się do definicji zawartej w art. 55¹ Kodeksu cywilnego. Według tego przepisu przedsiębiorstwo jest zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmujących wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W zaprezentowanej definicji przedsiębiorstwa wprost wymienia się składniki niematerialne. Jednak należy zwrócić uwagę, że przepis ten nie wskazuje zobowiązań i obciążeń jako składnika przedsiębiorstwa. Powodem takiej właśnie regulacji było przyjęte założenie, że umowa zbycia przedsiębiorstwa przenosi na jego nabywcę tylko aktywa, natomiast zobowiązania mogą przejść na nabywcę wyłącznie za zgodą wierzycieli. Nabywca przedsiębiorstwa przystępuje do zobowiązań na podstawie art. 55⁴ Kodeksu cywilnego [Minas 2005, s. 45-46].

W definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa można wyraźnie stwierdzić, że zakresem przedmiotowym obejmuje ona między innymi zobowiązania. Zobowiązania te powinny występować także w ramach istniejącego przedsiębiorstwa, a jak już wspominałam, zakres przedmiotowy definicji przedsiębiorstwa od 25 września 2003 r. nie obejmuje zobowiązań. Mamy tu sytuację, w której zakres podrzędny (zorganizowana część przedsiębiorstwa), całkowicie zawarty w zakresie nadrzędnym (przedsiębiorstwo), nie może wykraczać poza zakres nadrzędny, jest to błąd w definiowaniu.

R. Golat uważa, że taka właśnie definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa to dowód na to, że w podatkowym rozumieniu przedsiębiorstwa pojęcie zobowiązań powinno być uwzględniane. Skoro bowiem zobowiązania stanowią część majątku zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to także w ujęciu podatkowym są one składnikami majątku całego przedsiębiorstwa, obejmującego swoim zakresem wyodrębnione z niego organizacyjnie i finansowo elementy [Golat 2009].

W analizowanym przypadku przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo. Mocą aktu notarialnego doszło do wniesienia przez spółkę ALFA SA przedsiębiorstwa do spółki BETA SA. W skład przedsiębiorstwa wchodziły: oznaczenie przedsiębiorstwa, wartości niematerialne i prawne, środki trwałe, w tym rzeczy ruchome i nieruchomości, wszelkie zobowiązania, wszelkie prawa i roszczenia, także wierzytelności zabezpieczone hipotecznie, tajemnice przedsiębiorstwa, licencje, receptury, kompletna dokumentacja prawna, techniczna itp. Na podstawie tegoż aktu notarialnego spółka BETA SA przejęła zobowiązania z tytułu udzielonych spółce ALFA SA kredytów obrotowych. W treści ww. aktu notarialnego wyraźnie wymieniono te zobowiązania i przedstawiono oświadczenia banków o wyrażeniu zgody na ich przejęcie. W związku z tym powstała wątpliwość, czy w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zapłacone odsetki od kredytów obrotowych wniesionych aportem łącznie z pozostałą częścią przedsiębiorstwa stanowią koszt uzyskania przychodów? Zdaniem spółki BETA SA tak, zdaniem organów podatkowych nie. Spółka BETA SA twierdzi, że samo nabycie przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy współistnieje z nim umowa przejęcia długu czy też nie, generuje w majątku nabywcy pasywa, które stanowią potencjalne ryzyka dla dalszego uzyskiwania przychodu. Wyeliminowanie tych pasywów nie jest możliwe w żaden inny sposób jak tylko poprzez spłatę zobowiązań. To wiąże wydatki pochodzące na ten cel z dążeniem do zachowania lub zabezpieczenia źródła dochodu w taki sposób, że wydatki te są kosztami uzyskania przychodu. Zdaniem organów podatkowych zapłacone odsetki od kredytu obrotowego wniesionego aportem z pozostałą częścią przedsiębiorstwa nie są kosztem podatkowym ze względu na brak sukcesji podatkowej. Organ podatkowy zwraca uwagę na fakt, że wniesienie przez spółkę kapitałową przedsiębiorstwa aportem do innej spółki kapitałowej, a także umowne przejęcie długu nie zostały wskazane przez ustawodawcę jako czynności prawne skutkujące sukcesją podatkową. Zamknięty katalog przypadków, w których osoba prawna wchodzi we wszystkie prawa i obowiązki podatkowe innego podatnika, został zawarty w art. 93-93c Ordynacji podatkowej. Nie można umownie uzgodnić, że skutkiem zdarzenia innego niż wyliczone w powołanych przepisach szczególnych jest sukcesja podatkowa [Interpretacja 2008].

4. Argumenty uzasadniające stanowisko spółki

Problem należy rozpatrywać w kategoriach istnienia związku przyczynowego pomiędzy wydatkiem a źródłem przychodu, niezależnie, czy związek ten ma charakter bezpośredni czy pośredni oraz czy wydatek zmierza do zachowania lub zabezpieczenia przyszłego źródła przychodu (art. 16, ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Ponadto zapłacone odsetki od kredytów obrotowych wniesionych aportem, łącznie z pozostałą częścią przedsiębiorstwa, nie są wyłączone z kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 16, ust. 1, pkt 1-63 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalił się pogląd, zgodnie z którym możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest od łącznego spełnienia następujących przesłanek:

1) powiązania poniesionego wydatku z działalnością podatnika, który ujmuje go w kosztach,

2) istnienia bezpośredniego lub potencjalnego związku przyczynowego między tym wydatkiem a uzyskanymi przychodami oraz

3) jego właściwego udokumentowania [Wyrok 1994].

Przy czym należy zwrócić uwagę, że powołane orzecznictwo ukształtowało się w oparciu o art. 15, ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r., kiedy to przepis ten nie stanowił wyraźnie o możliwości uznania za koszt uzyskania przychodów wydatku poniesionego celem zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu.

Trudno założyć, że spłata odsetek od kredytów przejętych przez spółkę BETA SA w związku z aportem przedsiębiorstw nie mieści się w pojęciu kosztów uzyskania przychodów, zdefiniowanym w art. 15, ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a jednocześnie nie została ujęta w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zawartych w art. 16, ust. 1 ww. ustawy. Należy podkreślić, że środki pieniężne pozyskiwane na bieżąco z przejętego kredytu obrotowego służyły finansowaniu wydatków związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa stanowiącego przedmiot aportu. Po wniesieniu przedsiębiorstwa do spółki BETA SA jego działalność gospodarcza była kontynuowana. W związku z tym należy uznać, iż wszelkie wydatki ponoszone przez spółkę w celu prowadzenia dalszej działalności tego przedsiębiorstwa, w tym również spłata odsetek z tytułu przejętych kredytów, stanowią wydatki związane z prowadzoną przez Spółkę działalnością. Co więcej, mają one racjonalny i gospodarczo uzasadniony charakter. Spłata odsetek nie generuje co prawna konkretnego przychodu, ale z treści art. 15, ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych wynika, że powiązanie wydatku z konkretnym przychodem nie stanowi warunku jego kwalifikacji jako kosztu uzyskania przychodów. Wystarczy, że poniesienie wydatku miało na celu osiągnięcie przychodu bądź też jego zachowanie lub zabezpieczenie. Należy również pamiętać, iż zaniechanie spłaty odsetek skutkowałoby wszczęciem przez bank egzekucji, co niekorzystnie wpłynęłoby na sytuację finansową spółki BETA SA, a w następstwie na osiągnięte przez nią przychody.

O celowości ponoszenia wydatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również o podejmowaniu nowych rodzajów i kierunków działalności gospodarczej decyduje podmiot prowadzący tę działalność, a nie organ podatkowy. Podejmując decyzje odnośnie do podwyższenia kapitału, który został pokryty wkładami niepieniężnymi w postaci przedsiębiorstwa, uznał on za celowe i racjonalne również przejęcie zobowiązań (obejmujących odsetki od kredytów) funkcjonalnie związanych z tym przedsiębiorstwem. Uznając, iż wydatki poniesione tytułem spłaty odsetek od przejętych kredytów nie stanowią kosztów uzyskania

przychodów, organ podatkowy podważa racjonalność podjętych przez nią działań i decyzji [Wyrok 2004].

Elementem przedsiębiorstwa, które zostało wniesione aportem, są również nieruchomości zabezpieczone hipotekami. Nabywca przedsiębiorstwa w wyniku nabycia tych nieruchomości staje się z mocy prawa dłużnikiem rzeczowym (art. 65 ustawy o księgach wieczystych i hipotece), czyli odpowiedzialnym za ten dług z majątku nieruchomości zabezpieczonego hipoteką. Zatem z mocy samego prawa i umowy przeniesienia przedsiębiorstwa, bez konieczności zawierania umów przejęcia długu, nabywca przedsiębiorstwa staje się dłużnikiem, jest zmuszony dokonać spłaty zobowiązań, jeśli nie chce narazić się na egzekucje z tej nieruchomości. Spłata tej wierzytelności hipotecznie zabezpieczonej służy zatem zachowaniu lub zabezpieczeniu przyszłych dochodów, zapobiega bowiem utracie źródła przychodu, jakim jest nieruchomość wraz z budynkami, w której prowadzona jest działalność gospodarcza.

5. Argumenty uzasadniające stanowisko organów podatkowych

Organ podatkowy przyznaje, że na mocy art. 55² Kodeksu cywilnego czynność prawna, mająca przedmiot przedsiębiorstwa, obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści tej czynności albo z przepisów szczególnych, przy czym przepisy prawa cywilnego obejmują pojęciem przedsiębiorstwa wyłącznie aktywa. W odniesieniu do długów związanych z jego prowadzeniem wprowadzają natomiast zasadę solidarnej odpowiedzialności nabywcy i zbywcy przedsiębiorstwa (art. 55⁴ Kodeksu cywilnego). W analizowanym przypadku spółka BETA SA zdecydowała się na umowne przejęcie, za zgodą wierzycieli, zobowiązań z tytułu kredytu bankowego zaciągniętego przez spółkę ALFA SA. Na mocy art. 353 Kodeksu cywilnego strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Podmiotom prawa cywilnego przyznano zatem określoną swobodę w kształtowaniu łączących je stosunków umownych. Nikt nie kwestionuje, że wolą stron wskazanych umów przejęcia długu było dokonanie sukcesji pełnej praw i obowiązków związanych z wnoszonym aportem przedsiębiorstwem. Należy jednak odróżnić skutki, jakie dana czynność prawna wywołuje na gruncie prawa cywilnego i na gruncie prawa podatkowego. Na gruncie prawa cywilnego wejście w określone prawa i obowiązki danego podmiotu może być wynikiem porozumienia zainteresowanych podmiotów, niemniej jednak do sukcesji podatkowej dochodzi wyłącznie w sytuacjach wymienionych przez ustawodawcę. W art. 93-93c Ordynacji podatkowej mamy podany zamknięty katalog sytuacji, w których osoba prawna wchodzi we wszystkie prawa i obowiązki podatkowe innego podatnika. Nie można umownie sobie uzgodnić, że skutkiem zdarzenia innego niż określone w Ordynacji podatkowej jest sukcesja podatkowa.

Wniesienie przez spółkę kapitałową przedsiębiorstwa aportem do innej spółki kapitałowej, a także umowne przejęcie długu nie zostały wskazane przez ustawa-

dawcę jako czynności prawne skutkujące sukcesją podatkową. Spółka BETA nie weszła zatem w prawa i obowiązki podatkowe spółki ALFA, co oznacza brak podstawy prawnej do kontynuacji rozliczeń podatkowych tych przedmiotów. Nie ma zatem prawa do kontynuowania dokonywanego przez tę spółkę podatkowego rozliczania odsetek od kredytu bankowego.

Dla pełnej oceny analizowanego zagadnienia podatkowego organ podatkowy rozważał kwestię, czy odsetki płacone w wyniku przejęcia długów mogą stanowić koszty uzyskania przychodu na zasadach ogólnych, w oparciu o przepis art. 15, ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Uznał za konieczne ustalenie, czy istnieje związek przyczynowy pomiędzy zapłatą odsetek a osiągnięciem lub szansą osiągnięcia przychodów przez spółkę BETA SA. Organ podatkowy uznał, iż kredyt obrotowy został przyznany spółce ALFA SA, i to ten podmiot, wykorzystując otrzymane środki na określone cele, miał możliwość uzyskania przychodów. Natomiast Spółka BETA SA przejęła wyłącznie zobowiązanie z tytułu umowy kredytowej. Zapłata odsetek stanowi więc w tym przypadku jedynie realizację obowiązku umowy z przejęcia długów. Działanie to nie ma na celu osiągnięcia przychodów. Wydatki na spłatę odsetek z ww. kredytu nie służą również zachowaniu ani także zabezpieczeniu źródła przychodów. Kierując się argumentacją, że niedokonanie zapłaty odsetek mogłoby wiązać się z ich przymusową egzekucją z majątku spółki, należałoby uznać, iż realizację każdego obowiązku zapłaty należności, publicznoprawnej czy prywatnoprawnej, trzeba by było uznać za koszt uzyskania przychodów. Organ podatkowy przyjął, iż spółka BETA SA z własnej woli przyjęła na siebie obowiązek spłaty odsetek. Zawarła umowę, w której oświadczyła, że przejmuje zobowiązania spółek z tytułu kredytów bankowych. Jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą powinna mieć świadomość odrębności pomiędzy cywilnoprawnymi i podatkowymi skutkami dokonania czynności prawnej. Nie każda realizacja obowiązków cywilnoprawnych stanowi bowiem koszt uzyskania przychodów na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W związku z przedstawionymi argumentami organ podatkowy uznał, iż zapłacone odsetki od kredytu obrotowego przez spółkę BETA SA, przejętego wraz z majątkiem przedsiębiorstwa w postaci aportu, nie stanowią kosztu uzyskania przychodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Interpretacja 2008].

W przedmiotowej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny zauważył, że prawo podatkowe i organy podatkowe nie wnikają i nie rozstrzygają kwestii zagadnień związanych z wykonaniem umów cywilnoprawnych związanych z kredytami. W analizowanym zagadnieniu przedmiotem postępowania była konsekwencja przejęcia długu, a mianowicie spłata odsetek przez spółkę BETA SA od kredytu zaciągniętego przez podmiot, który wniósł do spółki tytułem aportu swoje przedsiębiorstwo. Zgodnie z przepisem art. 519 § 1 Kodeksu cywilnego osoba trzecia może wstąpić w miejsce dłużnika, który w tej sytuacji zostaje zwolniony z długu. Nie oznacza to jednak, że cywilistyczne następstwo prawne jest tożsame z następstwem unormowanym w zakresie i na użytek prawa podatkowego.

Na potrzeby prawa podatkowego ustawodawca prawa i obowiązki następców prawnych i podmiotów przekształconych uregulował w rozdziale 14 działu III ustawy Ordynacja podatkowa. Z zawartych w tym rozdziale przepisów nie wynika, by powodem czy podstawą prawną podatkowego następstwa prawnego mogła być umowa cywilnoprawna o przejęcie długu. Prawa i obowiązki spłaty długu oraz związanych z długiem odsetek leżą w zasięgu przepisów prawa cywilnego. Możliwość zaliczenia tej kategorii wydatków do kosztów uzyskania przychodów mieści się natomiast w kategorii praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Następstwo prawne w tym zakresie byłoby na gruncie prawa podatkowego dopuszczalne jedynie wtedy, gdyby zostało przewidziane przez przepisy tego prawa. Spłata przejętego zadłużenia jest konsekwencją cywilistycznego przejęcia długu innego podmiotu, a nie kosztem przejęcia poniesionym przez przejmującego dług.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego celem wydatków na spłatę przejętego długu i należnych od niego odsetek jest wykonanie stosunku zobowiązaniowego, w którym w miejsce dotychczasowego dłużnika wstąpił podmiot, który dług ten przejął. Nie jest zaś celem uzyskanie przychodu przez przejmującego dług z wykorzystania przedmiotów, które za środki uzyskane z kredytu nabył pierwotny dłużnik. Nawet jeśli określone wydatki spółki BETA SA na nabycie, zachowanie i wykonywanie praw do przedmiotów uzyskanych od spółki ALFA SA poniesione zostały w celu osiągnięcia z tych przedmiotów przychodu, to i tak wydatki te nie stanowiłyby ponoszonych w celu uzyskania przychodu wydatków na spłatę przejętego długu i związanych z długiem odsetek [Wyrok 2009].

6. Podsumowanie

W przedstawionym zagadnieniu podatkowym o uznaniu, bądź nie, zapłaconych odsetek od kredytu obrotowego, wniesionego aportem łącznie z przedsiębiorstwem, za koszt uzyskania przychodu, ostatecznie zadecydował brak sukcesji podatkowej. Trudny jest jednak do przyjęcia fakt, że odsetek od kredytu obrotowego, który został zaciągnięty przez przedsiębiorstwo na potrzeby bieżącej działalności, a następnie wniesiony aportem razem z całym majątkiem, nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. Przecież bezsprzeczne jest, że kredyt obrotowy po jego wniesieniu służy już tylko i wyłącznie podmiotowi który go przejął. Za tak otrzymane środki pieniężne kupuje surowce do produkcji, reguluje zobowiązanie z tytułu wynagrodzeń, ewidentnie prowadzi działalność gospodarczą w celu uzyskania przychodu, a mimo to ponoszone koszty związane z finansowaniem swojej działalności w postaci odsetek od kredytu obrotowego nie są kosztem uzyskania przychodu.

Literatura

Golat R., *Przedsiębiorstwo i jego zorganizowana część*, Profesjonalny Serwis Podatkowy, 2009.
Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 października 2008 r., znak ITPB3/423-408/08/MT.

- Mikulewicz R., *Czy sukcesja podatkowa ma zastosowanie przy wniesieniu firmy do spółki*, „Gazeta Prawna” 2008, nr 126.
- Minas M., *Aport w spółce kapitałowej*, Arche, Gdańsk 2005.
- Sobow E., *Aspekty podatkowe wiarytelności przy aportcie przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56, Wrocław 2009.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (DzU nr 16, poz. 93, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 1992 nr 21, poz. 86 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (DzU 2005, nr 8, poz. 60, z późn. zm.).
- Witkowska B., *Sukcesja podatkowa*, http://www.podatki.biz/artykuly/11_2419.htm, 2007.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1994 r., sygn. SA/Wr 1242/94.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 lipca 2004 r., sygn. III SA/1622/3.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 18 marca 2009 r., sygn. I SA/Ol 112/09 .

COMPANY CONTRIBUTION AND THE SUCCESSION TAX

Summary: In this paper, the following fiscal problem has been analysed: are the interests paid from the working capital facility, contributed in kind together with the remaining part of the business, considered tax deductible expenses in the view of the Act on income tax from legal persons? In the presented situation a business has been contributed in kind. Pursuant to a notarial deed, ALFA SA contributed a business to BETA SA Pursuant to the notarial deed, BETA SA acquired, *inter alia*, liabilities on account of the working capital facility granted to ALFA SA BETA SA claims that the said interests are tax deductible expenses, while tax authorities disagree with the stance.