

WALDEMAR GOS
Uniwersytet Szczeciński

DOPLĄTY DO KAPITAŁU W SPÓŁCE Z O.O.

Wprowadzenie

Zadaniem finansowania jest dostarczenie w optymalnej formie kapitału niezbędnego do osiągnięcia celów jednostki gospodarczej. Finansowanie – z jednej strony – to możliwość angażowania środków finansowych każdego rodzaju dla zaistnienia procesu produkcyjnego i zbytu, z drugiej strony zaś – gotowość do podejmowania procesów finansowo-rzeczowych związanych z utworzeniem przedsiębiorstwa, jego przekształceniem lub połączeniem z innym¹. Źródłem finansowania jest kapitał (fundusz).

W literaturze przez pojęcie kapitału rozumie się „(...) te wszystkie elementy, które występują po stronie pasywów² w bilansie przedsiębiorstwa i stanowią źródło finansowania składników majątkowych zgromadzonych w przedsiębiorstwie”³. Pomijając przegląd i ocenę definicji dotyczących istoty kapitału należy wskazać, że, zdaniem autora niniejszego opracowania, kapitał stanowi równo-

¹ J. Mickiewicz, *Strategia finansowania przedsiębiorstwa*, POLTEXT, Warszawa 1992, s. 10.

² W terminologii anglosaskiej „pasywami” określa się wyłącznie zobowiązania podmiotu gospodarczego. W związku z tym źródła finansowania majątku składają się z dwóch części – pasywów i kapitałów.

³ J. Czekaj, Z. Dresler, *Podstawy zarządzania finansami firm*, PWN, Warszawa 1995, s. 92.

wartość aktywów sfinansowanych ze środków właścicieli (kapitał własny) lub z obcych źródeł (kapitał obcy).

Problem pozyskiwania środków pieniężnych niezbędnych do finansowania działalności gospodarczej dotyczy praktycznie wszystkich przedsiębiorstw, a więc zarówno podmiotów nowo powstałych, małych i dużych, jak i tych, które planują dalszy rozwój lub podlegają procesowi restrukturyzacji. Dostępność oraz opłacalność wykorzystania poszczególnych źródeł finansowania jest uzależniona od szeregu zmiennych mających charakter czynników zależnych od przedsiębiorstwa (forma prawna, wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj prowadzonej działalności, struktura aktywów), a także niezależnych (obowiązujące przepisy podatkowe, poziom stóp procentowych, inflacja, stopień rozwoju rynków finansowych). Kształtowanie optymalnej struktury finansowania jednostki gospodarczej nie jest zatem kwestią jednorazowej decyzji, lecz przyjmuje raczej charakter ciągłego procesu, w wyniku którego osoby zarządzające dostosowują źródła finansowania działalności do uwarunkowań wewnętrznych przedsiębiorstwa i do impulsów płynących z otoczenia. Osoby podejmujące decyzje dotyczące sposobów finansowania mają do wyboru szerokie spektrum możliwości. Podejmowanie trafnych decyzji w tym zakresie wymaga zatem dobrej znajomości specyfiki poszczególnych źródeł finansowania. Na właściwości poszczególnych źródeł składają się takie parametry, jak koszt pozyskiwanych środków, okres, po jakim będą one wymagalne, czy też ich wpływ na wypłacalność i płynność finansową przedsiębiorstwa. Biorąc pod uwagę wielowymiarowość podejmowanych decyzji finansowych należy stwierdzić, że stanowią one istotny, a jednocześnie niezwykle trudny problem, z jakim muszą się zmierzyć osoby zarządzające przedsiębiorstwem. W celu ułatwienia decyzji zmierzających do optymalizacji źródeł finansowania przedsiębiorstwa dokonuje się wielopłaszczyznowej klasyfikacji tych źródeł.

Wybierając określone źródło finansowania należy mieć na uwadze tezę P.F. Duckera, który stwierdza: „(...) wielu menedżerów sądzi, że jakąś różnicę robi to, czy pieniądze są nasze »własne« czy »pożyczone«, czy jest to bezpośrednio dług, czy emisja akcji. W rzeczywistości dla produktywności pieniądza nie ma żadnego absolutnego znaczenia, kto jest jego prawnym właścicielem ani na jakich warunkach. Pieniądz to pieniądz, a wszystkie pieniądze, niezależnie od źródła lub tytułu prawnego, kosztują z grubsza tyle samo. Co więcej, menadżer musi wiedzieć dokładnie, w co zainwestowano pieniądze w danym

przedsiębiorstwie, bo nie można zarządzać danymi zagregowanymi”⁴. Jednym z istotnych źródeł finansowania działalności spółki z o.o. mogą być dopłaty do kapitału. W związku z tym celem niniejszego opracowania jest:

- a) przedstawienie istoty dopłat do kapitału wnoszonych przez wspólników spółek z o.o.,
- b) wskazanie na regulacje prawne w zakresie dopłat do kapitału.

1. Istota dopłat do kapitału

Niezbędne do finansowania działalności gospodarczej środki pieniężne mogą pochodzić z różnych źródeł, na przykład z zaciągniętych kredytów bankowych, pożyczek, aportów pieniężnych właścicieli. Jedną z form finansowania działalności są dopłaty w spółce z o.o. Ich zadaniem może być:

- pokrycie straty (ujemnego wyniku finansowego),
- dostarczenie środków pieniężnych na finansowanie bieżącej lub inwestycyjnej działalności jednostki.

Należy podkreślić, że dopłata nie jest formą podwyższenia kapitału wspólnika. Można ją określić jako formę wewnętrznej przymusowej pożyczki wspólników na rzecz spółki. Dopłaty mogą być uchwalane przez zgromadzenie wspólników wielokrotnie. Prawo w tym zakresie nie wskazuje na ograniczenia.

Zasady wnoszenia dopłat do kapitału w spółce z o.o. określają artykuły 177–179 ustawy z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych⁵. Z treści tych przepisów wynika, że dopłaty mogą być wnoszone do spółki z o.o. wyłącznie wtedy, kiedy wyraźnie przewiduje to umowa spółki. Przykład zapisu o dopłatach w umowie spółki zawiera wzór 1.

⁴ P.F. Drucker, *Zarządzanie w czasach burzliwych*, Nowoczesność, Warszawa 1995, s. 26.

⁵ Ustawa z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych, DzU nr 94, poz. 1037 ze zm., dalej Ksh.

Wzór 1Przykład zapisu w umowie spółki o dopłatach – wyciąg
Akt notarialny

Dnia w Kancelarii Notarialnej w przed notariuszem stawili się:

1., syn posiadający jak oświadcza numer NIP, PESEL, numer dowodu osobistego
2., syn posiadający jak oświadcza numer NIP, PESEL, numer dowodu osobistego

Tożsamość stawających notariusz ustalił na podstawie dowodów osobistych o numerach: ad 1 ad 2

Umowa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

§ 8

Do wyłącznej kompetencji Zgromadzenia Wspólników należy:

- Rozpatrywanie i zatwierdzanie sprawozdania, bilansu oraz rachunku strat i zysków za rok ubiegły.
- Podział zysków i pokrycie strat.
- Postanowienia dotyczące roszczeń o naprawienie szkody wyrządzonej przy zawiązaniu Spółki lub sprawowania zarządu albo nadzoru.
- Udzielanie Zarządowi skwitowania z wykonania obowiązków.
- Wybór lub odwołanie członków Zarządu.
- Ustalenie wynagrodzenia dla członków Zarządu.
- Zatwierdzanie regulaminu pracy Zarządu.
- Zatwierdzanie rocznych i wieloletnich regulaminów działania.
- Podejmowanie decyzji w sprawach otwierania Przez Spółkę oddziałów, zakładów, przedsiębiorstw, biur, agencji, filii lub przystępowania do innych spółek i organizacji gospodarczych.
- Zbycie, nabycie, obciążanie nieruchomości przedsiębiorstwa.
- Zbycie i nabycie udziałów w innych przedsiębiorstwach.
- Powiększanie lub obniżanie kapitału zakładowego.
- **Ustalanie wysokości i terminów dopłat.**
- **Zwrot nadpłat.**

Jeśli z umowy spółki nie wynika możliwość wnoszenia dopłat, a wspólnicy chcieliby wnieść dopłaty do kapitału, konieczna jest zmiana umowy spółki.

Jak podkreślił Sąd Administracyjny w Katowicach⁶, w sytuacji, gdy dopłaty nie są przewidziane w umowie spółki, zmiana umowy, polegająca na wprowadzeniu postanowienia przewidującego możliwość nakładania dopłat, wymaga jednomyślności jako zmiana zwiększająca świadczenia wspólników.

Należy również podkreślić, że w celu wniesienia dopłat niezbędne jest powzięcie przez wspólników odpowiedniej uchwały, która:

- może zostać podjęta zarówno na zgromadzeniu wspólników, jak i poza nim;
- w sytuacji, gdy jest podejmowana podczas zgromadzenia, wymagana jest bezwzględna większość głosów, chyba że umowa spółki stanowi inaczej (art. 245 Ksh);
- jeśli jest podejmowana poza zgromadzeniem wspólników, to wymaga się, aby wszyscy wspólnicy wyrazili na piśmie zgodę na postanowienie, które ma być powzięte, albo na pisemne głosowanie (art. 227 § 2 Ksh).

Przykład uchwały wspólników o wniesieniu dopłat przedstawia wzór 2.

Wzór 2

Szczecin, dnia 15 września 201x r.

**Uchwała nr 10/201x
z dnia 15 września 201x r.
Zgromadzenia wspólników spółki „Mega” spółka z o.o.
w sprawie nałożenia dopłat na wspólników**

§ 1

1. Na podstawie § 10 ust. 1 umowy spółki z 1 kwietnia 2005 r. zostają nałożone na wspólników dopłaty w wysokości 1000 zł za każdy posiadany udział.
2. Dopłaty mają na celu sfinansowanie nabycia maszyn do produkcji opakowań.
3. Wspólnicy zobowiązują się wpłacić dopłaty do 15 października 201x r. na rachunek bankowy spółki nr 25-4448-4248-0000-2234. Za dzień wpłaty przyjmuje się dzień wpływu środków na rachunek bankowy spółki.
4. W przypadku opóźnienia w zapłacie wspólnicy zobowiązują się do niezwłocznej wpłaty całej kwoty wraz z ustawowymi odsetkami na rachunek spółki.

§ 2

1. Głosowanie odbyło się w trybie tajnym. Za głosowali wszyscy wspólnicy.
2. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Podpisy wspólników

1.....
2.....

⁶ Wyrok Sądu Administracyjnego w Katowicach z dnia 3 kwietnia 2003 roku (sygn. Akt. I ACa 1186/02, OSA z 2004 r., nr 8).

W uchwale w sprawie dopłat należy określić ich wysokość oraz termin wniesienia. Z art. 177 Ksh wynika, że dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów. Oznacza to, że do wniesienia dopłat można zobowiązać wyłącznie wszystkich wspólników z uwzględnieniem liczby posiadanych przez nich udziałów.

Za prawidłową realizację postanowień uchwały o wniesieniu dopłat odpowiada zarząd spółki. Powinien on wezwać wspólników do uiszczenia kwoty dopłat, wskazując jednocześnie, w jakim terminie obowiązek ten należy wypełnić. W sytuacji, gdy wspólnik nie uiszcza dopłaty w określonym terminie, zobowiązany jest do zapłaty ustawowych odsetek. Spółka ma więc prawo domagać się naprawienia szkody powstałej na skutek niedotrzymania terminu należnej wpłaty (art. 178 § 2 Ksh). Przykład wezwania do zapłaty zawiera wzór 3.

Wzór 3

Szczecin, 20 października 201x r.

„Mega” spółka z o.o.
ul. Drozdowa 15
71-221 Szczecin

Jan Wesolowski
ul. Krótka 6
71-100 Szczecin

Wezwanie do wniesienia dopłat

Zarząd spółki z o.o. „Mega” z siedzibą w Szczecinie informuje Pana, że na podstawie § 10 ust. 1 umowy spółki z 1 kwietnia 2005 r. zgromadzenie wspólników powzięło w dniu 15 września 201x roku uchwałę nr 10/201x w sprawie nałożenia dopłat na wspólników w wysokości 1000 zł na każdy posiadany udział.

W związku z tym, uwzględniając fakt, że posiada Pan 20 udziałów spółki z o.o. „Mega”, prosimy o uiszczenie tytułem dopłat kwoty 20 000 zł (dwadzieścia tysięcy złotych) w terminie do 30 listopada 201x roku na rachunek bankowy spółki nr 25-4448-4248-0000-2234. Jednocześnie informujemy, że w sytuacji opóźnienia w zapłacie zostaną naliczone odsetki ustawowe.

.....
(podpisy członków zarządu)

Załącznik:

– uchwała zgromadzenia wspólników nr 10/201x.

Jeżeli dopłaty nie są wymagane, aby pokryć stratę wykazaną w sprawozdaniu finansowym, to mogą być wspólnikom zwracane (art. 179 § 1 Ksh). Podstawą przeprowadzenia zwrotu jest uchwała wspólników, którą sporządza się zgodnie z art. 228 pkt 5 Ksh. Należy podkreślić, że informacja o zwrocie dopłat powinna być ogłoszona w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Zwrot dopłat może nastąpić dopiero po upływie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia. Uprawnionymi do zwrotu dopłat są wyłącznie wspólnicy posiadający udziały. Nie można zatem zwrócić dopłat byłym udziałowcom. Warto również zaznaczyć, że zwrot powinien być dokonany równomiernie wszystkim wspólnikom. Chodzi bowiem o zachowanie zasady proporcjonalności w stosunku do zarządzanej wielkości dopłat, a nie w stosunku do kwot realnie wpłaconych. Przykład uchwały w sprawie zwrotu dopłat zawiera wzór 4.

Wzór 4

Szczecin, dnia 20 kwietnia 201x r.

**Uchwała nr 1/201x
z dnia 20 kwietnia 201x r.
Zgromadzenia wspólników spółki „Mega” spółka z o.o.
w sprawie zwrotu dopłat nałożonych na wspólników**

§ 1

Na podstawie art. 10 ust. 2 umowy spółki z 1 kwietnia 2005 r. zarządza się zwrot wspólnikom dopłat nałożonych mocą uchwały zgromadzenia wspólników spółki nr 10/201x z dnia 15 września 201x r.

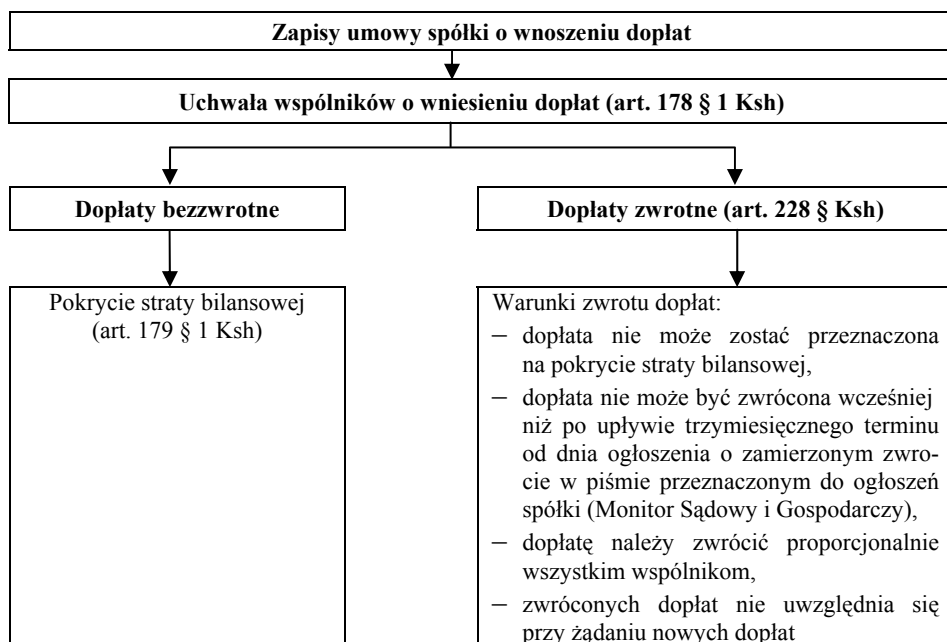
§ 2

1. Zwrot dopłat nastąpi w dniu 20 maja 201x r.
2. Głosowanie odbyło się w trybie tajnym. Za głosowali wszyscy wspólnicy.
3. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Podpisy wspólników

1.....
2.....

Ogólne zasady wnoszenia i zwrotu dopłat do kapitału w spółkach z o.o. ilustruje rysunek 1.



Rys. 1. Zasady wnoszenia i zwrotu dopłat do kapitału w spółkach z o.o.

Źródło: opracowanie własne.

2. Ujmowanie dopłat w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym

W księgach rachunkowych wniesione przez wspólników dopłaty są ewidencjonowane na koncie „Kapitał (fundusz) rezerwowy”. W analityce należy wydzielić konto „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników”. Ujmowanie dopłat na koncie „kapitał rezerwowy” wynika z art. 36 ust. 2e Ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości⁷.

Typowe operacje gospodarcze związane z wnoszeniem dopłat i zasady ich ewidencji są następujące:

1. Zarachowanie dopłat na zwiększenie kapitału rezerwowego następuje pod datą podjęcia uchwały o ich wniesieniu (polecenie księgowania na podstawie uchwały wspólników o wniesieniu dopłat): Wn „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: imienne konta wspólników – dopłaty do

⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm., dalej uor.

- kapitału); Ma „Kapitał (fundusz) rezerwowy” (w analityce: kapitał rezerwowy z dopłat wspólników).
2. Wpłata dopłat przez wspólników (wyciąg bankowy): Wn „Rachunki bankowe”; Ma „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: imienne konta wspólników – dopłaty do kapitału).
 3. Naliczenie odsetek od dopłat w sytuacji, gdy dopłaty nie są wniesione w terminie (zapis na podstawie noty księgowej): Wn „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: imienne konta wspólników – dopłaty do kapitału); Ma „Przychody finansowe”.
 4. Przeznaczenie dopłat na pokrycie straty bilansowej (polecenie księgowania na podstawie decyzji wspólników o pokryciu straty): Wn „Kapitał (fundusz) rezerwowy” (w analityce: kapitał rezerwowy z dopłat wspólników); Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”.
 5. Zarachowanie zwrotu dopłat wspólnikom zgodnie z uchwałą wspólników (polecenie księgowania): Wn „Kapitał (fundusz) rezerwowy” (w analityce: kapitał rezerwowy z dopłat wspólników); Ma „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: imienne konta wspólników – zwrot dopłat do kapitału).
 6. Zwrot dopłat wspólnikom: Wn „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: imienne konta wspólników – zwrot dopłat do kapitału); Ma „Rachunki bankowe”.

Wniesione do spółki z o.o. dopłaty są wykazywane w pasywach bilansu w odrębnej pozycji kapitałów własnych „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników”. Jeśli do dnia bilansowego część dopłat nie zostanie uiszczona, wartość niewniesionych dopłat wykazuje się w dodatkowej pozycji kapitałów własnych „Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego” – w wielkości ujemnej. Przedstawiona prezentacja dopłat wynika z art. 36 ust. 2e uor.

W sytuacji, gdy wspólnicy podejmą uchwałę o zwrocie dopłat do kapitału, zwroty dopłat z chwilą ich uchwalenia zmniejszają kapitał rezerwowy i stają się zobowiązaniem wobec wspólników, wykazywanym w bilansie po stronie pasywów w pozycji B.III.2 lit. i) jako „Inne zobowiązania krótkoterminowe”⁸. Podjęcie uchwały o zwrocie dopłat, nakładającej na jednostkę obowiązek przekazania środków pieniężnych wspólnikom, stanowi wystarczającą przesłankę do stwierdzenia powstania zobowiązania i ujęcia go w bilansie jednostki.

⁸ Oznaczenie zgodne z załącznikiem nr 1 do uor.

Zasady prezentowania dopłat do kapitału w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego zawiera tabela 1.

Tabela 1

Prezentacja informacji o dopłatach do kapitału w sprawozdaniu finansowym

Element sprawozdania finansowego	Sposób prezentacji dopłat do kapitału
Bilans	Uchwalone, lecz niewniesione dopłaty wykazuje się w dodatkowej pozycji kapitałów własnych „Należne dopłaty do kapitału rezerwowego (wielkość ujemna)”. Wniesioną równowartość dopłat prezentuje się jako składnik kapitału własnego – kapitał rezerwowo z dopłat wspólników
Rachunek zysków i strat	Wniesione i zwrócone dopłaty nie są wykazywane w rachunku zysków i strat. Na poziom wyniku finansowego mogą mieć wpływ odsetki za zwłokę, jeżeli dopłaty nie zostały przez właścicieli wniesione w terminie. Otrzymane z tego tytułu odsetki są prezentowane jako przychody finansowe
Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Wniesione i zwrócone dopłaty wykazuje się jako tytuły zwiększeń lub zmniejszeń kapitału rezerwowego
Rachunek przepływów pieniężnych	Wniesienie przez wspólników dopłat do kapitału wykazuje się jako wpływ środków pieniężnych z działalności finansowej ⁹ (poz. C.I.1 – Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału). Zwrot dopłat wykazuje się w pozycji C.II.2 – Dywidendy i inne wpłaty na rzecz właścicieli
Informacja dodatkowa	Wniesione i zwrócone dopłaty do kapitału są prezentowane w informacji dodatkowej przez jednostki, których sprawozdanie nie podlega obowiązkowi badania, czyli nie mają obowiązku sporządzania zestawienia ze zmian w kapitale (funduszu) własnym

Źródło: opracowanie własne.

3. Dopłaty do kapitału w świetle przepisów prawa podatkowego

Na gruncie prawa podatkowego zagadnienie dopłat rodzi konsekwencje zarówno po stronie przychodów podatkowych, jak i kosztów uzyskania przychodów. W celu właściwego zastosowania przepisów podatkowych należy w pierwszej kolejności sprecyzować stan faktyczny, ustalić warunki i obowiązki wspólni-

⁹ Numeracja pozycji rachunku przepływów pieniężnych zgodna z załącznikiem nr 1 do uor.

ków wynikające z umowy spółki oraz uchwały wspólników. Wówczas można odpowiednio stosować przepisy prawa podatkowego.

Zgodnie z Ustawą z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰:

1. Wartość dopłat wnoszonych do kapitału w spółce z o.o. nie stanowi dla spółki przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jak wynika z art. 12 ust. 4 pkt 11 updop, do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach – przykładowo zgodnie z art. 177–179 Ksh.
2. U wspólników, będących osobami prawnymi, wnoszących dopłaty ich wartość nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt 53 updop. Warto również podkreślić, że udziałowcy będący osobami fizycznymi nie mogą uwzględnić wnoszonych dopłat w kosztach podatkowych, ponieważ ewentualny zwrot dopłat jest zwolniony z podatku dochodowego.
3. Kosztów uzyskania przychodów nie stanowią również odsetki zapłacone właścicielom, jeżeli dopłaty są oprocentowane, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt 13a updop.
4. Spółka nie może zaliczyć zwrotów dopłat do kosztów uzyskania przychodów, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt 53 updop.
5. Po stronie udziałowców spółki z o.o., którym są zwracane dopłaty, nie powstanie natomiast przychód podatkowy. U udziałowców będących osobami fizycznymi wolny od podatku jest bowiem przychód z tytułu zwracanych dopłat – do wysokości wniesionych dopłat (art. 21 ust. 1 pkt 51 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych)¹¹. Natomiast po stronie udziałowców będących osobami prawnymi nie powstanie przychód z tytułu zwróconych dopłat – w wysokości określonej w złotych na dzień ich faktycznego wniesienia (art. 12 ust. 4 pkt 3 updop).

¹⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654 ze zm., dalej updop.

¹¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2010, nr 51, poz. 307 ze zm.

Warto jednak zwrócić uwagę na następujące sytuacje, a mianowicie:

1. Jeżeli dopłata została wniesiona niezgodnie z przepisami Ksh, to podlega opodatkowaniu (art. 12 ust. 4 pkt 3 updog).
2. Opodatkowaniu podlegają również odsetki otrzymane od wspólnika z tytułu nieterminowego wniesienia dopłaty (art. 12 ust. 4 pkt 2 updog).
3. Zwrot dopłat wniesionych przez poprzednich wspólników na rzecz wspólników, którzy takich dopłat nie wnosili, nie jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym¹².

Wniesienie dopłat podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych określonym w ustawie z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych¹³. Podatkowi temu podlegają bowiem umowy spółek i zmiany tych umów, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania nim (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k oraz pkt 2 pcc). W świetle art. 1 ust. 3 pkt 2 pcc za zmianę umowy w spółce kapitałowej uważa się natomiast wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego, **a także dopłaty**. Ponadto należy podkreślić, że dopłaty do kapitału podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych niezależnie od celu, na jaki dopłata ma być przeznaczona.

W przypadku dopłat podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych stanowi kwota dopłat (art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy o pcc). Stopa podatku wynosi 0,5% (art. 7 ust. 1 pkt 9 pcc). Sposób ustalenia podatku od czynności cywilnoprawnych ilustruje przykład.

Przykład

Wspólnicy spółki z o.o. „Mega” podjęli uchwałę o wniesieniu do spółki dopłat do kapitału. Wysokość dopłat ustalono na kwotę 100 000 zł. Na spółce z o.o. ciąży obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 500 zł (100 000 zł x 0,5%). Podatek należy zapłacić w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, natomiast obowiązek po-

¹² Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPB2/415-824/10-2/MG, z dnia 15 grudnia 2010 roku. Niestety, interpretacja organów skarbowych nie zawsze była spójna w tym zakresie. Przykładowo w interpretacji Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku z 7 marca 2007 roku nr DP/423-0191/06/AK stwierdza się, że „art. 12 ust 4 pkt 3 updog nieuzależnia prawa do wyłączenia przychodów zwróconych udziałowcom z tytułu dopłat od tego, kto wniósł dopłaty (obecni czy byli udziałowcy)”.

¹³ Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2010, nr 101, poz. 649 ze zm., dalej pcc.

datkowy powstał z chwilą podjęcia uchwały o wniesieniu dopłat (art. 3 ust. 1 pkt 2 pcc). Warto więc podkreślić, że dla określenia obowiązku podatkowego nie ma znaczenia, czy dopłaty zostały wniesione. W tym samym terminie należy złożyć deklarację podatkową PCC-3.

Dopłaty nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie mieszczą się bowiem w dyspozycji art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁴. Ponadto dopłaty do kapitału nie zwiększają obrotu podlegającego opodatkowaniu. Obrót zwiększa się bowiem o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów lub usług dostarczanych przez podatnika. Dopłata do kapitału nie ma bezpośredniego wpływu na cenę. Celem dopłat jest zasilenie finansowe spółki, a nie finansowanie konkretnego towaru czy usługi.

Podsumowanie

Podsumowując przedstawione rozważania na temat istoty dopłat do kapitału oraz regulacji prawnych w tym zakresie, należy stwierdzić, że:

1. W ujęciu technicznym dopłata jest formą wewnętrznej przymusowej pożyczki wspólników na rzecz spółki. Od pożyczki różni się przede wszystkim tym, że wspólnikowi, który uiścił należną dopłatę, w odróżnieniu od pożyczkodawcy, nie przysługuje roszczenie o zwrot przekazanej kwoty, jeżeli nie zarządzono zwrotu dopłat.
2. Dopłata nie jest formą podwyższenia kapitału zakładowego, chyba że zostanie na taki cel zaliczona przy zwrocie, ale powiększa majątek spółki. Jest ujmowana jako składnik kapitału własnego (kapitału rezerwowego), jednak nie powiększa wartości udziałów wspólników w kapitale zakładowym.
3. Chociaż dopłata jest formą przymusowej, tj. narzuconej sobie przez wspólników pożyczki, nie mogą oni otrzymywać od niej odsetek (art. 178 § 2 Ksh).

¹⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535 ze zm.

4. Ze względu na nieduże wymagania Ksh w stosunku do poziomu kapitału podstawowego w spółkach z o.o., warto do umowy spółki wprowadzić zapisy o możliwości wnoszenia dopłat.
5. Szczególną uwagę należy zwrócić na regulacje prawne i podatkowe dotyczące dopłat do kapitału. Przykładowo nieprzestrzeganie wymagań Ksh może powodować różne konsekwencje w zakresie przychodów i kosztów podatkowych.

Literatura

- Czekaj J., Dresler Z., *Podstawy zarządzania finansami firm*, PWN, Warszawa 1995.
- Drucker P.F., *Zarządzanie w czasach burzliwych*, Nowoczesność, Warszawa 1995.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPB2/415-824/10-2/MG, z dnia 15 grudnia 2010 roku.
- Interpretacja Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, nr DP/423-0191/06/AK, z dnia 7 marca 2007 roku.
- Mickiewicz J., *Strategia finansowania przedsiębiorstwa*, POLTEXT, Warszawa 1992.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2010, nr 51, poz. 307 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2010, nr 101, poz. 649 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych, DzU nr 94, poz. 1037 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535 ze zm.
- Wyrok Sądu Administracyjnego w Katowicach z dnia 3 kwietnia 2003 roku (sygn. Akt. I ACa 1186/02, OSA z 2004 r., nr 8).

Streszczenie

Do finansowania działalności gospodarczej niezbędne są środki pieniężne. Mogą one pochodzić z różnych źródeł, na przykład zaciągnięte kredyty bankowe, pożyczki, aporty pieniężne właścicieli lub dopłaty właścicieli. W związku z tym w spółce z o.o. jedną z form finansowania działalności są dopłaty. Przeznaczeniem ich może być:

- pokrycie straty (ujemnego wyniku finansowego),
- dostarczenie środków pieniężnych do finansowania bieżącej lub inwestycyjnej działalności jednostki.

Celem niniejszego opracowania jest:

- przedstawienie istoty dopłat do kapitału wnoszonych przez wspólników spółek z o.o.,
- wskazanie na regulacje prawne w tym zakresie.

Słowa kluczowe: rachunkowość, kapitał, spółka z o.o.

ADDITIONAL CAPITAL CONTRIBUTIONS IN A LIMITED LIABILITY COMPANY

Summary

Cash is indispensable for financing economic activities. It may come from miscellaneous sources, for example from bank loans as well as other loans, owners' monetary contributions or additional capital contributions. In this connection, additional capital contributions in a limited liability company are one of the forms of financing activities. Their purpose may be:

- to cover a loss (negative financial result),
- to provide cash for financing current or investing activities of an entity.

The purpose of this article is:

- to present the essence of additional capital contributions made by partners of a limited liability company,
- to indicate the legal regulations related to additional capital contributions.

Keywords: accounting, capital, private limited company

Translated by Magdalena Janowicz

