

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –
polityka makroekonomiczna –
globalizacja**

Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-507-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Adamek: Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek: Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
Anna Bartoszewicz: Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
Melania Bąk: Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect	55
Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym	74
Jolanta Chluska: Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
Halina Chłodnicka: Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
Marek Garbowski: Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
Magdalena Giedroyć: Relewantność informacji sprawozdawczych	114
Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego	123
Magdalena Janowicz: Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
Małgorzata Kamieniecka: Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
Mariola Kotłowska: Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie	173
Edyta Łazarowicz: Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
Edward PieliCHATy: Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
Małgorzata Rówińska: Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie	212
Beata Sadowska: Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	222
Karol Schneider: Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości	234
Joanna Toborek-Mazur: Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości	242
Piotr Wanicki: Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych	261
Edward Wiszniowski: Waluty wirtualne w rachunkowości	273
Grzegorz Zimon: Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw	283

Summaries

Jacek Adamek: The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Compliance testing in theory and practice of financial auditing	21
Anna Bartoszewicz: Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit	36
Melania Bąk: Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension	45
Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Accounting policy used by the NewConnect listed companies	55
Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms	74
Jolanta Chluska: Information aspects of the equity funds of the independent public health care units	82
Halina Chłodnicka: The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example	91
Marek Garbowski: The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
Magdalena Giedroyć: Relevance of reporting information	114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study	123
Magdalena Janowicz: The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law	142
Małgorzata Kamieniecka: Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
Mariola Kotłowska: Determinants of performance measurement at the level of processes in a company	173
Edyta Łazarowicz: The significance and future of the prudence principle ...	183
Edward Pielichaty: The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping	191
Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
Małgorzata Rówińska: Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange	212
Beata Sadowska: Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
Karol Schneider: Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
Joanna Toborek-Mazur: Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
Piotr Wanicki: Methods of research and development work effects valuation	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identification of economic safety in literature and legal regulations	261
Edward Wiszniowski: Virtual currencies in accounting	273
Grzegorz Zimon: Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies	283

Grzegorz Bucior

Uniwersytet Gdański

e-mail: grzegorz@bucior.pl

DATIO IN SOLUTUM
W UJĘCIU BILANSOWYM I PODATKOWYM

DATIO IN SOLUTUM
IN ACCOUNTING AND TAX TERMS

DOI: 10.15611/pn.2015.390.07

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie problemów w stosowaniu przez przedsiębiorców instytucji *datio in solutum* (DS), czyli zastępczego regulowania zobowiązań. Praca dotyczy wpływu operacji związanych z DS na wycenę aktywów i pasywów przedsiębiorstw oraz konsekwencje podatkowe tych transakcji. Ponieważ istotą DS jest spłata istniejącego zobowiązania w inny sposób niż pierwotnie określony, w rachunkowości zarówno dłużnika, jak i wierzyciela operacja ta nie powinna wpływać na wynik, chyba że wartość zobowiązania i świadczenia są nierówne i stan taki jest akceptowany przez strony. Natomiast podejście organów skarbowych usankcjonowane w przepisach, począwszy od 2015 roku, wskazuje na konieczność rozpoznania u dłużnika przychodów o równowartości spłacanego długu.

Słowa kluczowe: *datio in solutum*, spełnienie w miejsce świadczenia.

Summary: The aim of the article is to present the problems in the application by entities the legal institution of “*datio in solutum*” which is a substitute settlement of liabilities in relation to its content. This paper concerns the impact of the DS valuation of assets and liabilities of enterprises and their tax consequences. Because the essence of the DS is the repayment of an existing liability in a different way than originally specified, so in accounting for both the debtor and the creditor this operation should not affect the result, unless the value of the liabilities and benefits are uneven and the state is accepted by the parties. In contrast, the approach of the tax authorities sanctioned in the regulations starting from 2015 indicates the need for the recognition of revenue related to the debtor to pay back this debt.

Keywords: *datio in solutum*, giving in payment.

1. Wstęp

Powszechnym skutkiem relacji gospodarczych jest powstawanie szczególnego stosunku łączącego strony zawieranych umów gospodarczych, jakim jest zobowiązanie [Koch, Napierała 2013]. Zobowiązanie jest stosunkiem prawnym, w którym jedna osoba (wierzyciel) może żądać od drugiej (dłużnika) świadczenia, a ta ostatnia powinna to świadczenie spełnić [Czachórski 2002]. Prawidłowe wykonanie zobowiązania przez dłużnika może nastąpić jedynie przez świadczenie określone w trakcie zdarzenia, w wyniku którego powstało zobowiązanie. Wierzyciel nie jest zobowiązany do przyjęcia innego świadczenia niż określone treścią zobowiązania, nawet jeśli to świadczenie nie różniłoby się znacznie od świadczenia zamiennego [Mojak, Widło 2005]. Niekiedy jednak może dojść do zmiany przedmiotu świadczenia, a jedną z takich możliwości oferuje mechanizm, zwany w nomenklaturze prawnej *datio in solutum* (DS), co należy tłumaczyć jako świadczenie w miejsce wypełnienia [Drapała 2003]. Operacje gospodarcze wynikające z DS związane są z realizacją czynności prawnych, których istota i charakter zostały określone w art. 453 kodeksu cywilnego (KC) znajdującym się w Dziale I Tytułu VII, Księgi trzeciej, zatytułowanym „wykonanie zobowiązań”. Zgodnie z treścią tego przepisu zobowiązanie dłużnika względem wierzyciela wygasa, jeżeli dłużnik, w celu zwolnienia się z tego zobowiązania, spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie.

Celem artykułu jest przedstawienie księgowego i podatkowego aspektu stosowania przez przedsiębiorstwa DS jako jednej z instytucji prawnej¹, pozwalającej regulować gospodarcze zobowiązania. Praca stanowi głos autora w dyskusji, której przedmiotem są rozpoznanie wpływu operacji związanych z DS na wycenę aktywów i pasywów przedsiębiorstw oraz konsekwencje podatkowe tych transakcji. W pracy wykorzystano metodę analizy piśmiennictwa i aktów normatywnych dotyczących przedmiotu pracy.

Praca jest pierwszym artykułem z dwuczęściowej serii dotyczącej DS. Część druga, stanowiąca empiryczne rozwinięcie niniejszego artykułu, będzie opublikowana w Zeszytach Naukowych Uniwersytetu Szczecińskiego „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”.

2. Transakcje *datio in solutum* w obrocie prawnym i gospodarczym

Celem DS jest wygaśnięcie istniejącego zobowiązania, wynikającego ze zdarzenia przeszłego poprzez spełnienie przez dłużnika świadczenia innego niż określone w trakcie tego zdarzenia. Konstrukcja DS charakteryzuje się następującymi cechami:

¹ Instytucja prawna rozumiana jest w obszarze nauk prawnych jako zespół powiązanych ze sobą norm prawnych w sposób funkcjonalny regulujących powstanie, trwanie lub ustanie jakiegoś stosunku prawnego [Łopatka 2000].

1. Świadczenie w miejsce wypełnienia, prowadzące do wygaśnięcia zobowiązania (bądź jego części) z zaspokojeniem wierzyciela, ma miejsce wówczas, gdy pomiędzy stronami zawarta zostaje ważna, odpłatna, przysparzająca i kauzalna umowa rozporządzająca. Według tej umowy dłużnik spełnia świadczenie inne niż określone treścią zobowiązania, przy czym jest obojętne, na ile to świadczenie różni się od pierwotnego. Istotne jest, aby substytucyjne spełnienie nastąpiło w chwili zawarcia umowy, a wierzyciel takie świadczenie przyjął [Pietrzykowski 2014, s. 10]. W konsekwencji zobowiązanie wygasa tylko wówczas, gdy w wyniku umowy następuje rzeczywiste spełnienie świadczenia przez dłużnika. W przeciwnym wypadku może być mowa jedynie o nowacji długu [Dworak 1993].

2. Dopuszczalne jest świadczenie w miejsce wykonania z udziałem osoby trzeciej. W takiej sytuacji osoba trzecia spełnia, za zgodą wierzyciela, inne świadczenie niż miał wykonać dłużnik [Celiński 2006].

3. Rezultatem prawidłowej (skutecznej) realizacji DS jest wygaśnięcie zobowiązania tak, jakby wygasło ono przez pierwotnie określone wykonanie, np. przez zapłatę uzgodnionej pierwotnie kwoty. Skutek świadczenia w miejsce wypełnienia dotyczy jedynie zobowiązania, z którego wynikał obowiązek świadczenia „zastąpionego” przez dłużnika. Nie ma ono natomiast wpływu na ewentualnie istniejące wzajemne zobowiązanie wierzyciela, gdyż DS nie należy utożsamiać z umową wzajemną będącą źródłem dwóch „przeciwstawnych” zobowiązań [Morek 2013]. Tym samym DS nie prowadzi do umorzenia zobowiązania, a jedynie jego wygaśnięcia ze względu na spełnienie świadczenia.

4. Spełnienie świadczenia zastępczego może prowadzić do częściowego wykonania zobowiązania, jeżeli taka była wola stron. W takim wypadku może powstać sytuacja, w której wartość świadczenia spełnionego przez dłużnika przewyższa wartość świadczenia pierwotnego [Zagrobelny 2013]. Jednak nadwyżka podlega zwrotowi na rzecz dłużnika tylko wówczas, gdy strony wyraźnie tak postanowiły w umowie [Drapała 2003].

5. Gdy zastępcze świadczenie zostało spełnione wadliwie, zobowiązanie pierwotne mimo to wygasa i wierzyciel nie może domagać się spełnienia pierwotnego świadczenia. Jednak dłużnik ponosi odpowiedzialność za wady świadczenia na podstawie odpowiednio stosowanych przepisów o rękojmi przy sprzedaży. Przepisów o rękojmi nie stosuje się, jeśli nie pozwala na to charakter świadczenia bądź strony umownie tak postanowią [Wiśniewski 2011].

Obserwacja praktyki gospodarczej prowadzi do wniosku, iż umowy DS są coraz częściej stosowane przez strony regulujące swoje wzajemne relacje [Falkowska 2013]. Wiązać to należy z co najmniej dwiema przesłankami; są nimi:

1) kłopoty z płynnością, będące udziałem znacznej części polskich przedsiębiorstw [Zadura-Lichota, Tarnawa (red.) 2014],

2) możliwość zmniejszenia obciążeń podatkowych, jaką daje w pewnych sytuacjach zastosowanie instytucji DS [Szczepanik 2012].

Mechanizm DS jest wykorzystywany przez uczestników obrotu gospodarczego między innymi w procesach restrukturyzacji, przy wypłacie dywidendy, regulowaniu kredytów i pożyczek oraz umorzeniu udziałów i akcji. Jako przykład można podać sytuację, w której spółka, nie posiadając wystarczających środków pieniężnych, zamiast wypłaty dywidendy pieniężnej czy wynagrodzenia za umorzony kapitał, przenosi na udziałowca (akcjonariusza) prawo własności składnika swojego majątku.

Wśród barier w stosowaniu DS przez przedsiębiorstwa należy wymienić:

- ryzyko podatkowe wiążące się z brakiem jednolitej interpretacji przepisów regulujących obowiązki podatkowe związane z DS,
- stosunkowo niewielką świadomość przedsiębiorców o istocie omawianego mechanizmu, wpisującą się w niewielki poziom wiedzy prawnej przedsiębiorców [Turska 2000],
- problemy z właściwą wyceną i ewidencją transakcji wynikających z umów DS.

3. *Datio in solutum* w rachunkowości wierzyciela i dłużnika

Oceniając wpływ umowy DS na aktywa i pasywa podmiotów będących jej stronami, należy wyodrębnić operacje wynikające z zastosowania tej konstrukcji.

W efekcie skutecznego świadczenia zastępczego:

- 1) u wierzyciela zmniejszy się wartość należności (pierwotnej wierzytelności) i zwiększy składnik aktywów będący przedmiotem świadczenia,
- 2) u dłużnika zmniejszy się wartość pierwotnego zobowiązania i zmniejszy się wartość składnika aktywów będącego przedmiotem świadczenia.

Sporna jest kwestia, czy wyżej opisane operacje są jednorodne, o aktywo-pasywnym charakterze, czy też złożone z kilku transakcji wpływających na wynik finansowy.

Zgodnie z poglądem o kosztowo-przychodowym wpływie DS na bilans stron umowy, wydanie składnika majątkowego zamiast świadczenia pieniężnego nie jest bezekwiwalentne. Choć w następstwie DS następuje zaspokojenie wierzyciela, a nie zwolnienie dłużnika z długu poprzez jego umorzenie, jednak w wyniku przeniesienia składnika majątkowego dłużnik uwalnia się ze zobowiązania, osiągając tym samym korzyść. A skoro pojawia się korzyść w postaci trwałego i bezzwrotnego przysporzenia majątkowego, to należy ją ująć jako przychód [Gierusz 2005]. Na poparcie takiego sposobu rozumienia DS wskazuje się na analogię tej instytucji ze sprzedażą składnika majątku i przeznaczenia środków uzyskanych ze sprzedaży na wypełnienie zobowiązania [Rembowski 2014].

Drugie podejście do tej kwestii wskazuje na cywilistyczną istotę transakcji ujmowanych w księgach rachunkowych. Skoro wierzyciel dostaje tyle, ile miał otrzymać, tylko w innej postaci, a dłużnik spłaca swoje zobowiązanie, lecz w inny niż umówiony sposób, to trudno rozpoznać przychody i koszty u dłużnika i wierzyciela. Nieuprawnione jest twierdzenie jakoby świadczeniem wzajemnym za wydany wierzycielowi składnik majątkowy jest zwolnienie dłużnika z obowiązku uregulowania

długu. Dług jest regulowany i do zwolnienia (umorzenia) z długu nie dochodzi. W żadnym momencie zastosowania mechanizmu DS ani dłużnik, ani wierzyciel nie uzyskuje przysporzenia. Uznanie, iż dłużnik osiąga przychód, ponieważ zwalnia się z ciężących na nim zobowiązań pieniężnych poprzez wykonanie świadczenia w innej formie niż wcześniej ustalona, nie ma uzasadnienia w świetle prawa bilansowego. Należy wyraźnie odróżniać DS skutkujące wygaśnięciem zobowiązania z zaspokojeniem wierzyciela od zwolnienia z długu, ale bez zaspokojenia wierzyciela, co niewątpliwie ma wynikowy charakter. Tym samym zdarzenie wiążące się z powstaniem długu stanowi jedność ze zdarzeniem w postaci jego uregulowania i nie można tych operacji rozpatrywać oddzielnie, co powinno mieć odpowiednie odzwierciedlenie w księgach rachunkowych.

4. Transakcje *datio in solutum* w prawie podatkowym

Analizując podatkowe konsekwencje procesów zachodzących u stron stosujących mechanizm DS, należy odnieść się do charakteru realizowanych czynności. Istota tych czynności może powodować obowiązki podatkowe w zakresie:

- 1) podatku od czynności cywilno-prawnych (PCC),
- 2) podatku od towarów i usług (VAT),
- 3) podatku dochodowego (CIT).

Problematyka PCC i VAT w odniesieniu do DS nie sprawia większych problemów u uczestników obrotu gospodarczego. Stanowiska zarówno organów skarbowych, jak i orzecznictwo sądów administracyjnych są zgodne:

- DS nie podlega PCC ze względu na brak ujęcia tej czynności w zakresie przedmiotowym tego podatku (przykładowo: [Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie 2014; Naczelny Sąd Administracyjny 2008]),
- DS będzie stwarzało obowiązek podatkowy w zakresie VAT, jeśli świadczenie zastępcze stanowi czynność opodatkowaną tą daniną i jednocześnie jest wykonywane przez dłużnika będącego podatnikiem VAT (przykładowo: [Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie 2011; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi 2013]).

Do końca 2014 roku skutki DS w zakresie podatku CIT były niejednoznaczne. Bilansowe podejście do ujęcia operacji wynikających z DS dla potrzeb ustalenia dochodu do opodatkowania nie było uznawane przez organy podatkowe ze względu na możliwość zmniejszenia podatku dochodowego. Fiskus konsekwentnie próbował stosować wynikową interpretację DS, choć nie miało to oparcia w przepisach podatkowych i w przypadku sporu organy skarbowe zwykle miały wymiar sprawiedliwości przeciw sobie (przykładowo: [Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku 2013]). Wynikało to przede wszystkim z faktu, iż treść art. 14 ustawy o podatku dochodowym osób prawnych (updop) nie pozwala na opodatkowanie świadczenia wykonanego w ramach DS [Ustawa z 15 lutego 1992 r. ...]. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest wartość wyrażona w umownej cenie.

Cena ta powinna odpowiadać realiom rynkowym, gdyż może zostać doszacowana przez organ podatkowy, jeśli bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej zbywanych rzeczy lub praw. Z tego wynika, że ustalenie przychodu w wysokości wartości rynkowej może mieć miejsce tylko w przypadku czynności dwustronnych, objętych jedną umową, w których świadczeniu jednej strony odpowiada wzajemne świadczenie drugiej. Podstawą świadczenia na zasadach DS jest natomiast odrębna umowa, której celem jest uregulowanie pierwotnego zobowiązania.

Sądy administracyjne, wydając korzystne dla podatników rozstrzygnięcia, wskazywały, iż nie ma podstaw, aby to samo zdarzenie polegające na spełnieniu świadczenia traktowane było odmiennie w zależności od tego, czy spełnienie ma wymiar pieniężny, czy rzeczowy. O możliwości zaliczenia danego przysporzenia majątkowego do przychodów decyduje to, czy faktycznie powiększa ono aktywa podmiotu. Orzecznictwo dosyć zgodnie podnosiło kwestię, iż w ramach DS nie dochodzi do określenia jakiegokolwiek ceny zbywanej rzeczy bądź praw. Rzeczowa forma zwolnienia się z określonego zobowiązania przez przeniesienie własności, np. nieruchomości, stanowi tylko substytut świadczenia pieniężnego, które nie powoduje powstania przychodu po stronie dłużnika.

Mając na względzie orzecznictwo dotyczące DS, Ministerstwo Finansów prze-forsowało korzystne dla fiskusa zmiany w updop. Począwszy od 1 stycznia 2015 roku weszły w życie zmiany w przepisach, które pozbawiły podatników możliwości stosowania instytucji DS w optymalizacji podatkowej. Zgodnie z nowym art. 14a updop, jeżeli podatnik, w następstwie wykonania świadczenia niepieniężnego na rzecz wierzyciela, reguluje w całości lub w części zobowiązanie wobec niego, to za przychód u dłużnika uznaje się wartość pierwotnego zobowiązania. Wśród przykładowych zobowiązań, których dotyczy nowa regulacja, przepis wymienia zobowiązania z tytułu pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia i zbycia udziałów (akcji). Jeśli wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego przewyższa wysokość uregulowanego zobowiązania, to przychód podatnika należy wycenić na poziomie wysokości wartości rynkowej tego świadczenia niepieniężnego.

Odnosząc się do kosztów uzyskania przychodów, należy stwierdzić, że znowelizowana ustawa wskazuje, iż kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia rzeczy, praw lub innych świadczeń, które były przedmiotem wykonania świadczenia niepieniężnego w ramach DS, jest wartość wierzytelności uregulowanej przez wykonanie świadczenia zastępczego, przy czym wartość tę pomniejsza się o ewentualny VAT należny (od dostawy będącej świadczeniem) oraz o sumę odpisów amortyzacyjnych dotyczących przedmiotu świadczenia. Ustawa nie podnosi w ogóle kwestii kosztów u dłużnika – może to stwarzać problemy interpretacyjne [Blitek, Chałupiński 2014].

5. Zakończenie

Ocena skutków bilansowych i podatkowych w podmiotach realizujących DS nie była i nie jest jednoznaczna. W kontekście wpływu przedmiotowych transakcji na wartości wynikowe dłużnika w praktyce ugruntowały się dwa stanowiska: (1) DS generuje u spełniającego świadczenie koszty i przychody, (2) DS nie wpływa na wartość kosztów i przychodów u dłużnika. Wykonanie zobowiązania w trybie art. 453 KC jest formą jego zaspokojenia i co do zasady nie powoduje żadnego przysporzenia po stronie spełniającego świadczenie. Wynika to z tego, iż roszczenie wierzyciela, wynikające z umowy zobowiązaniowej, zostaje zaspokojone wskutek spełnienia przez dłużnika na jego rzecz świadczenia zastępczego. Dlatego też należy poprzeć pogląd o braku bezpośredniego wpływu operacji DS na wynik dłużnika. Nie oznacza to jednak, iż DS w żadnym wypadku nie spowoduje zmian w poziomach kosztów i przychodów. Stanie się tak, jeśli wartości zobowiązania oraz świadczenia zastępczego nie będą sobie równe, a umowa DS nie określa sposobu rozliczenia różnicy. Sytuacja taka wymaga jednak gruntownej analizy wpływu wykonanej umowy DS na wynik stron obejmującą chociażby kwestię doprowadzenia ewidencyjnej wartości aktywów u dłużnika do właściwego poziomu zgodnie z dyspozycjami zawartymi w przepisach prawa bilansowego.

Oceniając regulacje podatkowe (CIT), odnoszące się do DS, należy wskazać na następujące problemy:

1) nowelizacja updog związana z ufiskalnieniem DS rozszerzyła definicję przychodu zawartą w art. 12, co niekorzystnie wpływa na przejrzystość i spójność ustawy,

2) wprowadzenie nowych regulacji oznacza *de facto* opodatkowanie wartości regulowanych przez podatnika zobowiązań w trybie art. 453 KC,

3) niekompletne regulacje dotyczące rozpoznania kosztów u dłużnika generują nowe obszary ryzyka podatkowego i będą przyczyną sporów z organami skarbowymi.

Wprowadzając nowe regulacje, Ministerstwo Finansów podnosiło konieczność doprecyzowania już istniejących zasad opodatkowania, twierdząc, że nowe regulacje prawne dotyczące DS pozwolą na wyeliminowanie problemów interpretacyjnych doświadczanych przez podatników [Rządowe Centrum Legislacyjne 2013]. Tym samym można przewidywać, że podatników, którzy zastosowali DS w reżimie prawnym obowiązującym do końca 2014 roku, czekają kłopoty w przypadku weryfikacji tych transakcji przez organy skarbowe. Tymczasem trudno się zgodzić, że zmiana ma charakter tylko doprecyzowujący, skoro istniała tak duża rozbieżność orzecznictwa przy interpretacji tych samych przepisów. Uznać należy, że od początku 2015 roku wprowadzona została nowa regulacja powodująca nowy obszar opodatkowania.

Literatura

- Blitek K., Chałupiński B., 2014, *Niedługo się skończy optymalizacja z datio in solutum*, „Rzeczpospolita”, 3 października, s. D3.
- Celiński D., 2006, *Konstrukcja datio in solutum w praktyce notarialnej*, „Rejent”, nr 4, s. 55-68.
- Czachórski W., 2002, *Zobowiązania: zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, s. 102.
- Drapała P., 2003, *Świadczenie w miejsce wykonania (datio in solutum)*, „Państwo i Prawo”, nr 12, s. 28-41.
- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, 2014, Interpretacja indywidualna nr IPPB2/436-114/14-2/AF z 16 kwietnia.
- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, 2011, Interpretacja indywidualna nr IPPP1-443-1173/10-3/PR z 28 stycznia.
- Dworak M., 1993, *Niektóre przypadki wygaśnięcia zobowiązań*, „Rejent”, nr 10, s. 66-74.
- Falkowska E., 2013, *Datio in solutum, czyli świadczenie w miejsce wykonania a podatek od czynności cywilnoprawnych*, http://www.skarbiec.biz/prawo/prawnik-radzi/20_12_13.htm (12.02.2015).
- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk, s. 74.
- Koch A., Napierała J. (red.), 2013, *Umowy w obrocie gospodarczym*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 25.
- Lopatka A., 2000, *Prawoznawstwo*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa, s. 226.
- Mojak J., Widło J., 2005, *Polskie prawo kontraktowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, s. 72.
- Morek R., 2013, [w:] K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Zobowiązania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 739.
- Naczelny Sąd Administracyjny, 2008, Wyrok z 15 lutego, sygn. nr II FSK 1737/06.
- Pietrzykowski K. (red.), 2014, *Kodeks cywilny. Tom II. Komentarz do art. 450–1088. Przepisy wprowadzające*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Rembowski M., 2014, *Kiedy powstaje przychód w przypadku datio in solutum*, „Rzeczpospolita”, 22 maja, s. C2.
- Rządowe Centrum Legislacyjne, 2013, *Uzasadnienie zmian w ustawach podatkowych z 10-07-2013*, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/59396/59432/59433/dokument80094.pdf> (4.01.2015).
- Szczepanik M., 2012, *Jakie skutki ma przekazanie zysku w formie rzeczy a nie pieniędzy*, „Rzeczpospolita”, 29 marca, s. C4.
- Turska A. (red.), 2000, *Kultura prawna polskich przedsiębiorców*, Instytut Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym, Warszawa, s. 11.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. nr 2014, poz. 851 ze zm.
- Wiśniewski T., 2013, [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny: komentarz. T. 3, cz. 1, Zobowiązania*, LexisNexis, s. 742.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, 2013, Wyrok z 23 stycznia, sygn. nr I SA/Bk 393/12).
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, 2013, Wyrok z 28 marca, sygn. I SA/Łd 1236/12.
- Zadura-Lichota P., Tarnawa A. (red.), 2014, *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2012-2013*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa, s. 70.
- Zagrobelny K., 2013, *Zobowiązania*, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa, s. 920.