

## Zastępcze wykonanie zobowiązania (*datio in solutum*) w rachunkowości dłużnika

Grzegorz Bucior\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie księgowego i podatkowego ujęcia w ewidencji rachunkowej operacji wynikających z zastosowania przez przedsiębiorstwa instytucji „*datio in solutum*”. *Metodologia badania* – analiza piśmiennictwa, badanie dokumentów źródłowych, wywiad swobodny. *Wynik* – istota operacji realizowanych w związku z świadczeniem zastępczym wskazuje na ich nie wynikowy, aktywno-pasywny charakter. Wpływ „*datio in solutum*” na przychody i koszty może mieć miejsce jedynie w przypadku różnych wartości zobowiązania oraz świadczenia w miejsce jego spełnienia. Jednak regulacje podatkowe w tym zakresie począwszy od 2015 roku nakazują rozpoznawać przychody i koszty jako rezultat zastosowania niepieniężnego świadczenia zamiennego co należy uznać za objęcie opodatkowaniem nowej kategorii finansowej.

**Słowa kluczowe:** zastępcze wykonanie zobowiązania, świadczenie w miejsce wypełnienia, *datio in solutum* w księgach rachunkowych

### Wprowadzenie

W ramach swojej działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zawierają i realizują umowy. Większa część umów gospodarczych ma charakter zobowiązaniowy ponieważ w ich realizacji powstaje zobowiązanie dłużnika do spełnienia świadczenia wierzycielowi (Włodyka 2001: 36; Cempura, Kasolik 2014: 52). Zobowiązanie należy rozumieć jako stosunek prawny, w którym wierzyciel może żądać od dłużnika prawidłowego spełnienia świadczenia (Czachórski 2002: 102). Właściwe wykonanie zobowiązania przez dłużnika może nastąpić jedynie w sposób określony w treści umowy (zdarzenia), której realizacja generuje zobowiązanie (Mróz 2014: 29). Co do zasady, wierzyciel nie jest zobowiązany do przyjęcia innego świadczenia niż określone pierwotną treścią zobowiązania nawet jeśli świadczenie miałoby się niewiele różnić od świadczenia zastępczego (Mojak, Widło 2005: 72). Jednocześnie prawo cywilne definiuje szczególną instytucję prawną<sup>1</sup>, której zastosowanie umożliwia stronom umowy zmianę przedmiotu świadczenia w stosunku do pierwotnej treści zobowiązania. Instytucja taka zwana w nomenklaturze prawnej „*datio in solutum*” (DS) jest uregulowana w art. 453 ustawy z 23 kwietnia 1964 – kodeks cywilny (kc, DzU 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.). Celem DS jest wygaśnięcie istniejącego zobowiązania, wynikającego

\* dr Grzegorz Bucior, Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości, e-mail: grzegorz@bucior.pl.

<sup>1</sup> Instytucja prawna rozumiana jest w obszarze nauk prawnych jako zespół powiązanych ze sobą norm prawnych regulujących w sposób funkcjonalny powstanie, trwanie lub ustanie jakiegoś stosunku prawnego (Łopatka 2000: 226).

ze zdarzenia przeszłego poprzez spełnienie przez dłużnika świadczenia innego niż określone w trakcie tego zdarzenia (Gniewek 2013: 921). Pozostałe cechy DS można opisać następująco:

- świadczenie w miejsce wykonania prowadzące do wygaśnięcia zobowiązania z zaspokojeniem wierzyciela (bądź jego części) ma miejsce wówczas, gdy pomiędzy stronami zawarta zostaje ważna odpłatna umowa rozporządzająca, w wyniku której następuje rzeczywiste spełnienie świadczenia przez dłużnika (Pietrzykowski 2014: 10),
- w efekcie skutecznego DS, zobowiązanie wygasa tak jakby wygasło ono przez pierwotnie określone wykonanie np. przez zapłatę uzgodnionej pierwotnie kwoty (Bieniek 2011: 572),
- DS nie prowadzi do umorzenia zobowiązania gdyż instytucja ta nie ma wpływu na ewentualnie istniejące wzajemne zobowiązanie wierzyciela jako, że DS nie należy utożsamiać z umową wzajemną będącą źródłem dwóch „przeciwstawnych” zobowiązań (Osajda 2013: 739),
- zastępcze świadczenie dłużnika może prowadzić do częściowego wykonania zobowiązania, jeżeli wynika to z treści umowy – w takim przypadku nadwyżka podlega zwrotowi na rzecz dłużnika tylko wówczas, gdy strony wyraźnie tak postanowiły w umowie (Osajda 2013: 739),
- wadliwie spełnienie świadczenia zastępczego nie powoduje bezskuteczności DS – w takiej sytuacji zobowiązanie pierwotne mimo to wygasa a wierzyciel nie może domagać się spełnienia pierwotnego świadczenia nabywając jedynie prawo do egzekwowania odpowiedzialności za wady świadczenia na podstawie odpowiednio stosowanych przepisów o rękojmi przy sprzedaży (Gudowski 2013: 742).

Doktryna prawna wytworzyła jednoznaczną interpretację istoty DS i konsekwentnie ją stosuje w analizie stosunków prawnych zachodzących w procesach gospodarczych (Drapała 2003: 31). Jednak przedsiębiorstwa stosując kodeksowe rozwiązania pozwalające na alternatywne regulowanie zobowiązania mają problem z właściwym określeniem księgowej i podatkowej wyceny i ewidencji operacji wynikających z DS co może być barierą w stosowaniu tego mechanizmu w praktyce gospodarczej.

Celem artykułu jest przedstawienie sposobu ujęcia operacji wynikających ze stosowania instytucji DS w księgach dłużnika w kontekście bilansowym i podatkowym. W pracy posłużono się metodą badania dokumentów źródłowych oraz elementami metody wywiadu. Prezentacja teoretycznych aspektów problematyki wymagała dokonania analizy piśmiennictwa z zakresu przedmiotu pracy.

## **1. Wycena i ewidencja zastępczego wykonania zobowiązania u dłużnika**

W efekcie wykonania umowy DS, u dłużnika zmniejszają się pasywa w postaci pierwotnego zobowiązania oraz zmniejszają się aktywa będące składnikiem przekazywanym w ramach świadczenia zastępczego. Rozstrzygnięcia wymaga kwestia czy z rachunkowego punktu widzenia mechanizm DS stanowi:

- a) jednorodną, aktywno-pasywną operację, czy też jest to:
- b) transakcja złożona z dwóch operacji, z których jedna ma wynikowy charakter.

Sposób ujęcia operacji związanych z DS w obu podejściach prezentuje rysunek 1.



Operacje:

- ① Pierwotna umowa zobowiązująca, przykładowo nabycie aktywów przez dłużnika
- ② Świadczenie zastępcze, przykładowo przeniesienie prawa majątkowego
  - a. wartość historyczna
  - b. różnica pomiędzy wartością historyczną a wartością spłacanego zobowiązania

**Rysunek 1.** Księgowe ujęcie operacji związanych z zastępczym wykonaniem zobowiązania

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z drugim poglądem, przeniesienie własności składnika majątkowego zamiast świadczenia pieniężnego nie jest bezekwiwalentne. W rezultacie świadczenia zastępczego dłużnik uwalnia się z zobowiązania osiągając tym samym korzyść, którą należy traktować jako przychód. W takim rozumieniu, DS może być zrównane w ujęciu bilansowym ze sprzedażą składnika majątku i przeznaczeniem środków uzyskanych ze sprzedaży na wypełnienie zobowiązania (Rembowski 2014: C2). W konsekwencji DS składa się z operacji:

- zbycia składnika majątkowego,
- wzajemnego potrącenia wierzytelności.

Pierwsza operacja ma wynikowy charakter a druga stanowi rozrachunkowe rozliczenie stron umowy. Oceniając takie podejście do transakcji DS należy uznać je jako nie respektujące prawnej i faktycznej istoty świadczenia zastępczego. Nie znajduje uzasadnienia twierdzenie jakoby świadczeniem wzajemnym za wydany wierzycielowi składnik majątkowy jest dla dłużnika zwolnienie go z obowiązku uregulowania długu bowiem zobowiązanie jest regulowane i do zwolnienia (umorzenia) z długu nie dochodzi. W wyniku DS wierzyciel uzyskuje tyle co miał otrzymać tylko w innej postaci. Dłużnik reguluje swoje zobowiązanie, jedynie z tą różnicą, iż w inny niż pierwotnie umówiony sposób. Tym samym nie ma mowy o rozpoznaniu przychodów i kosztów gdyż w żadnym momencie zastosowania mechanizmu DS dłużnik nie uzyskuje przysporzenia. Uznanie, iż dłużnik osiąga przychód ponieważ zwalnia się z ciężących na nim zobowiązań pieniężnych poprzez wykonanie świadczenia zamiennego nie ma uzasadnienia w świetle prawa bilansowego.

## 2. Podatkowe skutki zastępczego wykonania zobowiązania u dłużnika

Charakter operacji związanych z DS wskazuje na ich potencjalny wpływ na obowiązki podatkowe w zakresie:

- podatku od czynności cywilno-prawnych (PCC) uregulowanym ustawą z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU nr 86, poz. 959, z późn. zm.,
- podatku od towarów i usług (VAT) uregulowanym ustawą z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535, z późn. zm.,

- podatku dochodowego (CIT) uregulowanym w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (updop), DzU nr 21, poz. 86, z późn. zm.

Ocena skutków podatkowych mechanizmu DS w zakresie podatku PCC i VAT nie różni się, co do zasady, u podatników i organów skarbowych – zarówno stanowiska organów skarbowych jak i orzecznictwo sądów administracyjnych są zgodne:

- DS nie podlega PCC ze względu na brak ujęcia tej czynności w ustawowym zakresie przedmiotowym tego podatku (przykładowo: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie 2014; Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach 2013, Naczelny Sąd Administracyjny 2008),
- DS będzie rodzilo 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).

Odmierna sytuacja dotyczy oceny wpływu DS na podatek CIT. Do końca 2014 roku, skutki DS w zakresie podatku CIT były przedmiotem wielu sporów podatników w organami skarbowymi. Bilansowe podejście do ujęcia operacji wynikających z DS dla potrzeb ustalenia dochodu do opodatkowania nie było uznawane przez organy podatkowe ze względu na możliwość optymalizacji podatkowej w przypadku, gdy przedmiot zastępczego świadczenia miał niższą wartość księgową (historyczną) od rynkowej. W sporach z podatnikami, organy konsekwentnie stosowały wynikowe podejście do DS choć takie stanowisko zwykle było negatywnie oceniane przez wymiar sprawiedliwości (przykładowo: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, 2013). Zastrzeżenia sądów administracyjnych wynikały przede wszystkim z faktu, iż treść art. 14 updop nie pozwala na opodatkowanie świadczenia wykonanego w ramach DS. Korzystne dla podatników orzeczenia sądowe wskazują, 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. Powszechnie akceptowana definicja przychodu podatkowego podkreśla konieczność faktycznego powiększenia wartości majątku u podmiotu osiągającego przychód (Litwińczuk 2013: 99). Należy jednak wskazać, iż zdarzały się wyroki sądowe przyznające rację fiskusowi (przykładowo: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, 2013).

Począwszy od 1 stycznia 2015 roku weszły w życie zmiany w updop, które pozbawiły podatników możliwości stosowania instytucji DS w optymalizacji podatkowej (Blitek, Chałupiński 2014: D3). Ustawodawca wprowadził nową kategorię przychodową gdyż zgodnie z treścią dodanego art. 14a updop w sytuacji świadczenia zastępczego przychodem u dłużnika jest wartość pierwotnego zobowiązania. W przypadku gdy wartość rynkowa niepieniężnego świadczenia zastępczego przewyższa wysokość uregulowanego zobowiązania, to przychód podatnika należy wycenić na poziomie tej wartości rynkowej. Wśród przykładowych zobowiązań, których dotyczy nowa regulacja wymienione zostały zobowiązania z tytułu pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia i zbycia udziałów (akcji).

### **3. Przykład ewidencji zastępczego wykonania zobowiązania**

Celem tego rozdziału jest ilustracja rozważań przedstawionych w poprzednich częściach artykułu oparta o prezentację sposobu ujęcia w księgach rachunkowych dłużnika operacji gospodarczych wynikających z rzeczywistych umów zawartych przez badane podmioty.

Badanie przeprowadzone w styczniu roku 2015 dotyczyło transakcji wykonywanych w okresie październik–grudzień 2014 r. W trakcie badania dokonano analizy udostępnionych dokumentów źródłowych oraz przeprowadzono wywiady z osobami zajmującymi się zarządzaniem w badanych podmiotach. Podmioty te są powiązаныmi spółkami kapitałowymi (wspólny właściciel) przy czym jedna z nich spółką polskiego prawa handlowego (spółka A) a druga została założona na gruncie prawa cypryjskiego (spółka B).

Analiza dokumentów i wypowiedzi kadry zarządzającej obu podmiotów wskazywała na poniższe aspekty:

- spółka A prowadziła przedsiębiorstwo na terenie Polski w postaci hotelu i restauracji,
- w planach spółki A była rozbudowa hotelu i w tym celu spółka nabyła nieruchomości sąsiadującą z budynkiem, w którym prowadzony jest hotel i restauracja; jednak ze względu na uwarunkowania rynkowe i finansowe zaniechano inwestycji w nowy hotel,
- właściciele spółek zdecydowali, iż nieruchomość zostanie przekształcona w budynek biurowy a inwestycję będzie prowadzić spółka B,
- spółka B do tej pory nie prowadziła żadnego przedsiębiorstwa w Polsce będąc jedynie pasywnym inwestorem posiadającym udziały i akcje w różnych polskich spółkach,
- celem przedmiotowych transakcji było przeniesienie własności zabudowanej nieruchomości należącej do spółki A na rzecz spółki B co umożliwiłoby tej spółce rozpoczęcie procesu inwestycyjnego,
- pomimo powiązań kapitałowych występujących pomiędzy spółkami, założeniem właściciela było przeprowadzenie transakcji na warunkach jak najbardziej zbliżonych do rynkowych – z wyłączeniem wpływu powiązań na wzajemne rozliczenia,
- dobór metody przeniesienia nieruchomości i sposobu rozliczenia pomiędzy spółkami pozostawiono zarządowi spółek przy kryterium minimalizacji kosztów związanych z transakcjami; spółki nie otrzymały zgody właścicieli na zaciąganie zobowiązań wobec podmiotów trzecich w celu uzyskania środków na wzajemne rozliczenia natomiast dostały zgodę na ewentualne ekwiwalentne rozliczenie wartości nieruchomości innymi aktywami inwestycyjnymi.

Badaniem objęto dokumenty źródłowe opisane w tabeli 1.

**Tabela 1**

Dokumenty źródłowe związane z transakcją DS w badanych przedsiębiorstwach

Nr	Nazwa/rodzaj dokumentu	Opis treści dokumentu
D1	Polityka rachunkowości spółki A – zarządzenie Prezesa Zarządu spółki A z dnia 1.01.2011 regulujące szczególne zasady rachunkowości	w § 18 dokumentu postanowiono, iż wycena nieruchomości zaliczanych do inwestycji dokonywana jest na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia; kierownik jednostki może wskazać cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą dla wybranego składnika bądź grupy składników jeśli wymagane by to było dla właściwej realizacji zasady rzetelnej prezentacji sytuacji majątkowej
D2	Umowa przedwstępna nabycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z dnia 2.10.2014	strony umowy (spółka A i B) określiły podstawowe zasady planowanych transakcji w następujący sposób: <ul style="list-style-type: none"> <li>– spółka A przeniesie prawa do udziałów w spółce kapitałowej stanowiące jej długoterminowe inwestycje na rzecz spółki B za cenę oszacowaną przez wyspecjalizowaną w wycenie</li> </ul>

Nr	Nazwa/rodzaj dokumentu	Opis treści dokumentu
		udziałów firmę audytorsko-konsultingową – cena za udziały zostanie zapłacona gotówką lub świadczeniem zastępczym w postaci przeniesienia własności nieruchomości – ponieważ umowa umożliwia alternatywne świadczenie, strony ustaliły, iż ilość sprzedawanych udziałów i w konsekwencji poziom ceny będzie równoważnością wyceny nieruchomości wykonanej przez uprawnionego rzeczoznawcę skorygowanej o 2,5% z tytułu tzw. korekty o wymuszoną sprzedaż <sup>2</sup>
D3	Operat szacunkowy z wyceny nieruchomości należącej do spółki A z dnia 7.10.2014	operat sporządzony przez rzeczoznawcę uprawnionego do wyceny nieruchomości określił wartość przedmiotowej nieruchomości na kwotę 3 595 000,00 zł przy zastosowaniu metody porównań parami <sup>3</sup>
D4	Raport z wyceny wartości przedsiębiorstwa z dnia 20.11.2014	raport sporządzony przez podmiot świadczący usługi audytorskie, księgowe i podatkowe określił jednostkową wartość udziału w kapitale zakładowym wycenianej spółki A w wysokości 318,34 zł przy zastosowaniu metody skorygowanej wartości aktywów netto <sup>4</sup>
D5	Umowa sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z dnia 27.11.2014 – pisemna umowa z notarialnie poświadczonymi podpisami reprezentantów stron tj. spółek A i B	umowa będąca realizacją zobowiązania określonego w przedwstępnej umowie sprzedaży udziałów (D2) stanowiła o przeniesieniu własności 11 293 udziałów w spółce z o.o. należących do spółki A na rzecz spółki B za łączną cenę 3 505 125,00 zł (ilość i ceny udziałów i ceny oszacowanej w D4 skorygowanej o 2,5%)
D6	Umowa przeniesienia własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu z dnia 3.12.2014 – umowa w formie aktu notarialnego	w efekcie zawartej umowy, własność przedmiotowej nieruchomości została przeniesiona na spółkę B w zamian za zwolnienie z zobowiązania wynikającego z umowy opisanej w poprzednim wierszu
D7	Faktura VAT sprzedaży	dokument wystawiony przez spółkę A potwierdzający dostawę nieruchomości na warunkach określonych w umowie przeniesienia własności D6
D8	Ewidencja rzeczowych inwestycji długoterminowych	zestawienie nieruchomości zaliczanych do inwestycji długoterminowych zawierający w pozycji od 1 do 4 składniki wchodzące w zakres umowy przeniesienia własności D6; łączna wartość księgowa składników wynosiła 2 008 656,01 zł

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów źródłowych.

Z treści dokumentów wynika, iż badane podmioty wykorzystały instytucję DS dla przeprowadzenia operacji przeniesienia własności nieruchomości. W tym celu spółka A najpierw nabyła od spółki B aktywa w postaci udziałów w kapitale zakładowym trzeciej, również powiązanej z oboma podmiotami spółce. Zobowiązanie wygenerowane umową sprzedaży udziałów w spółce z o.o., zostało uregulowane prawem własności do nieruchomości.

<sup>2</sup> Standardy wyceny nieruchomości przy założeniu wymuszonej sprzedaży określają ją jako wartość, którą można otrzymać z tytułu sprzedaży aktywów w okolicznościach, w których sprzedający znajduje się pod presją konieczności sprzedaży i warunek odpowiedniej ekspozycji oferty sprzedaży nie może być spełniony (Konowalczuk 2014: 111).

<sup>3</sup> Przy stosowaniu metody porównywania parami porównuje się nieruchomość wycenianą z nieruchomościami podobnymi o znanych cechach i cenach transakcyjnych. Wartość określa się poprzez korygowanie cen transakcyjnych ze względu na różnice ocen pomiędzy nieruchomością wycenianą i nieruchomościami podobnymi (*Powszechne Krajowe Zasady Wyceny...* 2014).

<sup>4</sup> Metoda skorygowanych aktywów netto polega na tym, iż wartość przedsiębiorstwa stanowi skorygowana do wartości rynkowej wartość aktywów pomniejszona o wartość zobowiązań (Paździor 2013: 31).

Zakładając, iż wskazane w tabeli nr 1 dokumenty rzetelnie opisują przedmiotowe transakcje będące rezultatem umów zawartych pomiędzy podmiotami, księgowania jakie spółka A powinna dokonać w swoich księgach rachunkowych dotyczą:

- odpisu aktualizującego wartość nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowej,
  - nabycia udziałów w spółce z o.o.,
  - zbycia nieruchomości w zamian za zwolnienie z zobowiązania z tytułu ceny nabytych udziałów w spółce z o.o.,
- co prezentuje tabela 2.

**Tabela 2**

Ujęcie badanych transakcji na kontach spółki A

Lp.	Dokument	Opis wartości	Wartość (w zł)	Konto Wn	Konto Ma
1.	PK z załączonym odpisem operatu szacunkowego (D3*)	różnica pomiędzy kwotą szacowania określoną w D3 (3 595 000,00 zł) a wartością ewidencyjną nieruchomości wynikającą z D8 (2 008 656,01 zł)	1 586 343,99	037	762
		storno ujemne – doprowadzenie do wartości przy założeniu wymuszonej sprzedaży – ilyczyn 2,5% i 3 595 000,00	-89 875,00	037	762
2.	D5	cena sprzedaży udziałów	3 505 125,00	031	200
3.	D6	wartość świadczenia zastępczego/wartość nieruchomości	3 505 125,00	200	037

\*numer określony w tabeli 1

031 – Udziały i akcje

037 – Nieruchomości i prawa będące inwestycjami długoterminowymi

200 – Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami

762 – Pozostałe przychody operacyjne

Źródło: opracowanie własne; symbole kont za Gierusz (2012: 61–66).

W opisywanym przypadku dostawa nieruchomości korzystała ze zwolnienia z VAT ponieważ opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług objęte są jedynie dostawy nowo zasiedlonych budynków bądź takich, w których dokonano nakładów przekraczających 30% ich wartości początkowej (Zubrzycki 2015: 596). W sytuacji gdyby transakcja ta była objęta opodatkowaniem VAT, doszłoby uznanie konta Ma 223 kwotą podatku należnego na podstawie faktury VAT wystawionej przez zbywającego nieruchomość.

Wskazując na pozostałe podatkowe aspekty analizowanych transakcji należy przede wszystkim odnieść się do ewentualności opodatkowania dochodu jaki mógł potencjalnie powstać w efekcie przeniesienia własności nieruchomości. Dochód ten mógłby być rozpoznany jako różnica pomiędzy wartością regulowanego przez spółkę A zobowiązania a historyczną wartością nieruchomości i stanowiłby równowartość aktualizacji wartości inwestycji długoterminowej odniesionej w pozostałe przychody operacyjne. Jednakże obowiązujący w chwili dokonywania transakcji stan prawny w zakresie opodatkowania dochodu osób prawnych nie daje możliwości traktowania tego zapisu aktualizującego wartość nieruchomości do poziomu wartości rynkowej jako dochodu podlegającego opodatkowaniu.

## Uwagi końcowe

Umowy DS są wykorzystywane przez uczestników obrotu gospodarczego między innymi w procesach restrukturyzacji (Klimkiewicz 2011: 453), przy wypłacie dywidendy, regulowaniu kredytów i pożyczek oraz umorzeniu udziałów i akcji (Głębińska 2015). Popularność tej metody należy wiązać z częstymi problemami przedsiębiorców z dostępem do środków pieniężnych (Falkowska 2013) oraz z optymalizacją podatkową jaka była możliwa przy zastosowaniu tego mechanizmu do końca roku 2014. W badanym przypadku, zastosowanie instytucji DS wynikało z obydwu przesłanek. Pozostałe wnioski z analizy dokumentów źródłowych i wypowiedzi osób zaangażowanych w transakcję przeniesienia nieruchomości przy wykorzystaniu instytucji DS można sformułować następująco:

- dzięki DS strony zrealizowały zamierzenia właścicieli w zakresie przesunięć majątkowych bez zewnętrznego zaangażowania finansowego co obniżyło koszty transakcyjne,
- wykorzystanie mechanizmu DS dało spółce A możliwość uniknięcia wysokiego obciążenia podatkiem CIT ponieważ nieruchomość będąca przedmiotem świadczenia zastępczego została nabyta wiele lat temu za cenę znacznie niższą od ceny rynkowej w momencie badanych operacji,
- pomimo korzystnej linii orzeczniczej prezentowanej przez sądy administracyjne istnieje ryzyko co do rezultatu ewentualnego sporu spółki A z organami skarbowymi w zakresie opodatkowania różnicy pomiędzy historyczną i rynkową wartością nieruchomości.

## Literatura

- Blitek K., Chałupiński B. (2014), *Niedługo się skończy optymalizacja z datio in solutum*, „Rzeczpospolita” 3 października.
- Cempura A., Kasolik A. (2014), *Metodyka sporządzania umów gospodarczych*, LexisNexis, Warszawa.
- Czachórski W. (2002), *Zobowiązania: zarys wykładu*, LexisNexis, Warszawa.
- Falkowska E. (2013), *Datio in solutum, czyli świadczenie w miejsce wykonania a podatek od czynności cywilnoprawnych*, [www.skarbiec.biz/prawo/prawnik-radzi/20\\_12\\_13.htm](http://www.skarbiec.biz/prawo/prawnik-radzi/20_12_13.htm) (12-02-2015).
- Drapała P. (2003), *Świadczenie w miejsce wykonania (datio in solutum)*, „Państwo i Prawo” nr 12.
- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (2013), Interpretacja indywidualna nr IBPBII/1/436-122/13/MZ z 29 lipca.
- 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.
- Gierusz J. (2012), *Plan kont z komentarzem*, ODDK, Gdańsk.
- Głębińska E. (2014), *Określenie przychodu po nowelizacji przepisów w przypadku datio in solutum*, TaxFin 12/2014.
- Kodeks Cywilny: komentarz* (2014), red. E. Gniewek, P. Machnikowski, C.H. Beck, Warszawa.
- Kodeks Cywilny. Tom II. Komentarz do art. 450–1088. Przepisy wprowadzające* (2014), red. K. Pietrzykowski, C.H. Beck, Warszawa.
- Kodeks Cywilny: komentarz. Tom II zobowiązania* (2013), red. K. Osajda, C.H. Beck, Warszawa.
- Kodeks Cywilny: komentarz. T.3, cz. 1* (2013), red. J. Gudowski, LexisNexis, Warszawa.
- Komentarz do kodeksu cywilnego księga 3 zobowiązania tom 1* (2011), red. G. Bieniek, LexisNexis, Warszawa.
- Konowalczuk J. (2014), *Wycena nieruchomości do celów kredytowych*, Poltext, Warszawa.
- Łopatka A. (2000), *Prawoznawstwo*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Mojak J., Widło J. (2005), *Polskie prawo kontraktowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Mról T. (2014), *Zobowiązania*, C.H. Beck, Warszawa.
- Naczelny Sąd Administracyjny (2008), Wyrok z 15 lutego, sygn.. nr II FSK 1737/06.



- Paździor A. (2013), *Wycena wartości przedsiębiorstwa w warunkach destabilizacji rynków finansowych*, Difin, Warszawa.
- Powszechne Krajowe Zasady Wyceny, Nota interpretacyjna nr 1 NI 1 – zastosowanie podejścia porównawczego w wycenie nieruchomości* (2014), <http://pfsrm.pl/standardy> (14-02-2015).
- Prawo podatkowe przedsiębiorców* (2013), red. H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Prawo umów w obrocie gospodarczym* (2001), red. Włodyka S., C.H. Beck, Warszawa.
- Rembowski M. (2014), *Kiedy powstaje przychód w przypadku datio in solutum*, „Rzeczpospolita” 22 maj.
- Restrukturyzacje spółek kapitałowych: Aspekty podatkowe* (2011), red. K. Klimkiewicz, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (2013), Wyrok z 23 stycznia, sygn. nr I SA/Bk 393/12.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (2013), Wyrok z 4 kwietnia, sygn. nr I SA/Gd 1731/13.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (2013), Wyrok z 28 marca, sygn. I SA/Ld 1236/12.
- Zubrzycki J. (2015), *Leksykon VAT. Tom 1*, Unimex, Warszawa.
- Żróbek S. (2009), *Koncepcje wartości nieruchomości*, „Acta Sci. Pol. Administratio Locorum” 8 (2).

### GIVING IN PAYMENT (*DATIO IN SOLUTUM*) IN DEBTOR'S ACCOUNTING

**Abstract:** *Purpose* – the aim of this article is to present the accounting and tax recognition in the accounting records of operations resulting from the use by businesses *datio in solutum* mechanism. *Design/Methodology/Approach* – critical analysis of the literature review, the study of source documents, interview. *Findings* – the essence of operations carried out in connection with the provision of a replacement is indicative their active-passive character. Impact *datio in solutum* on revenues and costs can only take place when different values obligations and benefits in place of fulfillment. But tax regulations in this area from 2015 onwards require to recognize revenues and costs as a result of the use of non-cash giving in payment, what should be considered as a new financial category in CIT.

**Keywords:** replacement performance of the obligation, giving in payment, *datio in solutum* in accounts

### Cytowanie

- Bucior G. (2015), *Zastępcze wykonanie zobowiązania (datio in solutum) w rachunkowości dłużnika*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 21–29; [www.wneiz.pl/firfu](http://www.wneiz.pl/firfu).

