

**Zwrot przedmiotu depozytu nieprawidłowego a obowiązek podatkowy**Michał Gosek, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & PartnerAgnieszka Szczotkowska, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & Partner**Zwrot depozytu nieprawidłowego poprzez spełnienie świadczenia zastępczego odpowiadającego wartości rzeczy oddanych w depozyt nieprawidłowy, nie powoduje powstania przychodu po stronie deponenta.****Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 października 2018 r. (sygn. II FSK 2519/18).**

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego. W związku z restrukturyzacją grupy, dotychczasowa działalność spółki, w zakresie obejmującym m.in. obrót zbożami, nasionami oraz świadczenie usług składowania zboża, została powierzona podmiotowi powiązanemu. W związku z tym, wnioskodawca planował zawrzeć ze spółką dystrybucyjną umowę depozytu nieprawidłowego, na podstawie której spółka (deponent) miałaby przekazywać na przechowanie podmiotowi powiązanemu (depozytariuszowi), wygenerowane przez siebie nadwyżki posiadanego zboża, roślin uprawnych oraz pieniędzy.

Przekazanie depozytu nieprawidłowego (w części dotyczącej depozytu rzeczowego) odbywałoby się na podstawie każdorazowych zleceń, w ramach których określono by co najmniej: rodzaj rzeczy, a także ilość oraz wartość rzeczy oddanych w depozyt nieprawidłowy. Zgodnie z zasadami właściwymi dla tego rodzaju umów, depozytariusz posiadałby za wynagrodzeniem prawo do korzystania z przedmiotu depozytu.

Z uwagi na dynamicznie zmieniającą się sytuację na rynku, w umowie postanowiono zastrzec, że rozliczenie deponowanego towaru może nastąpić także poprzez świadczenie zamienne, tj. zwrot rzeczy innego gatunku o wartości rynkowej odpowiadającej wartości rzeczy oddanych do depozytu (z dnia zlecenia depozytowego).

Wnioskodawca powziął wątpliwości co do tego, czy otrzymanie zwrotu przedmiotu depozytu nieprawidłowego w postaci świadczenia zastępczego, spowoduje powstanie po jego stronie przychodu. Mowa o świadczeniu zastępczym, które przyjmie formę rzeczy innego gatunku niż pierwotnie wydane lub oznaczonych co do tożsamości, odpowiadające wartości rzeczy oddanych w depozyt nieprawidłowy określonej w zleceniu depozytowym.

Podatnik przyjął, że wykonanie świadczenia zastępczego nie spowoduje po jego stronie powstania przychodu podatkowego. Fiskus uznał jednak takie stanowisko za nieprawidłowe wskazując, że o ile sama czynność wydania i zwrotu rzeczy oznaczonych co do gatunku (w przypadku zachowania tożsamości przedmiotu depozytu) nie powodowałaby skutków podatkowych, to już wykonanie zobowiązania poprzez świadczenie zamienne prowadzi do wygaśnięcia pierwotnego stosunku zobowiązaniowego i w konsekwencji generuje obowiązek rozpoznania przychodu podatkowego. Zdaniem organu, spółka otrzyma od depozytariusza swoją wierzytelność, tyle że w innej postaci. Tym samym, doprowadzi do powstania po stronie deponenta przychodu w myśl art. 12 ust. 1 w zw. z art. 14 ustawy o CIT.

Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, który w wyroku z dnia 25 listopada 2015 r. (sygn. I SA/Sz 915/15) przyznał rację spółce i uchylił zaskarżoną interpretację. Orzeczenie NSA z dnia 16 lutego 2018 r. (sygn. II FSK 407/16) uchyliło wcześniejszy wyrok. Rozpoznając sprawę ponownie, WSA w Szczecinie wyrokiem z dnia 24 maja 2018 r. uchylił zaskarżoną interpretację. Organ podatkowy nie zgodził się z orzeczeniem sądu i wniósł skargę kasacyjną, zaskarżając wyrok WSA w całości.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił jednak stanowisko wnioskodawcy podkreślając, iż temat ten był już wielokrotnie przedmiotem rozważań sądu administracyjnego drugiej instancji. Skład orzekający zwrócił uwagę, iż w orzecznictwie prezentowany jest jednolity pogląd, iż choć art. 12 Ustawy o CIT zawiera otwarty katalog przychodów podatkowych, to jednak okoliczność ta sama w sobie nie jest wystarczająca, aby każde świadczenie otrzymane przez podatnika kwalifikować jako przychód. Świadczenie zamienne prowadzi do zaspokojenia roszczeń wierzyciela i co do zasady nie powoduje to przysporzenia majątkowego po stronie dłużnika. Roszczenie wierzyciela wynikające z umowy pierwotnej zostaje bowiem zaspokojone na skutek spełnienia na jego rzecz świadczenia zastępczego.

W myśl art. 14 ust. 1 ustawy o CIT, opodatkowaniu podlegają przesunięcia majątkowe pomiędzy podatnikami dokonywane w oparciu o tytuł prawny przewidujący ich odpłatne zbycie w przypadku, gdy strony transakcji łączy umowa przewidująca zapłatę ceny. W uzasadnieniu, skład orzekający stwierdził, iż nie można utożsamiać świadczenia w miejsce wykonania z umową sprzedaży lub zamiany. Tym samym art. 14 ustawy o CIT nie może mieć w tym przypadku zastosowania, a zwrot depozytu nieprawidłowego, poprzez świadczenie zastępcze (również w formie pieniężnej) odpowiadające wartości rzeczy oddanych w depozyt nieprawidłowy, nie spowoduje po stronie deponenta powstania przychodu.

## ZDANIEM AUTORÓW

**Michał Gosek, doradca podatkowy, Associate Partner w poznańskim biurze Rödl & Partner**  
**Agnieszka Szczotkowska doradca podatkowy, starszy konsultant podatkowy w poznańskim biurze Rödl & Partner**

Komentowany wyrok odnosi się do sytuacji wierzyciela wobec którego dłużnik, chcąc wykonać zobowiązanie, spełnia świadczenie inne niż pierwotnie zakładano.

Na gruncie prawa cywilnego, prawidłowe wykonanie zobowiązania przez dłużnika względem wierzyciela polega na spełnieniu świadczenia ściśle określonego w treści zobowiązania. Dłużnik musi zachować się w sposób ustalony, bowiem wierzyciel nie jest zobowiązany do przyjęcia innego świadczenia niż to, które strony określiły pierwotnie. Realia gospodarcze wymagają jednak dostosowywania się przedsiębiorców do sytuacji panującej w danym momencie na rynku, a w konsekwencji czasem także modyfikacji stosunku zobowiązaniowego, np. kiedy wykonanie świadczenia pierwotnie określonego jest niemożliwe lub znacznie utrudnione. Instytucja ta, na gruncie przepisów Kodeksu cywilnego uregulowana została w art. 453 i nosi miano świadczenia w miejsce wykonania (*datio in solutum*). Częściej niż przez podmioty niezależne, formuła ta jest wykorzystywana przez podmioty powiązane. Wynika to ze wzajemnych relacji gospodarczych, które w przypadku tych drugich są bardziej elastyczne.

W przedmiotowej sprawie spór podatnika z fiskusem sprowadzał się do ustalenia, czy zwrot przedmiotu depozytu nieprawidłowego poprzez spełnienie świadczenia zastępczego powodować będzie powstanie przychodu po stronie deponenta.

Zgodnie z przytoczonym przez dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy art. 12 ust. 1 pkt. 1 ustawy o CIT, przychodem są w szczególności: otrzymane pieniądze, wartości pieniężne oraz różnice kursowe. Art. 14 ust. 1 ustawy o CIT wskazuje natomiast, że przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z zastrzeżeniem ust. 4, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości rynkowej.

W opinii autorów, należy zgodzić się ze stanowiskiem sądu, iż spełnienie świadczenia zamiennego należy odróżnić od instytucji zwolnienia z długu, kiedy to wierzyciel zwalnia dłużnika z wykonania zobowiązania, nie oczekując spełnienia żadnego świadczenia w zamian. W takim przypadku rzeczywiście można mówić o powstaniu przychodu po stronie dłużnika, który zobowiązany do świadczenia, a po zwolnieniu z długu zobowiązany do świadczenia już nie jest.

Otwarty katalog przychodów, określony w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, daje fiskusowi pole do nadużyć i organy podatkowe często, myląc instytucję zwolnienia z długu z instytucją wykonania świadczenia zamiennego twierdzą, że podatnik powinien rozpoznać przychód podatkowy.

W komentowanym wyroku NSA podkreślił, że choć ustawodawca w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT wprowadził katalog otwarty przychodów podatkowych, to okoliczność ta sama w sobie nie jest wystarczająca do uznania, że każde świadczenie otrzymane przez podatnika zakwalifikować należy jako przychód podatkowy. Przykładem może być instytucja *datio in solutum*, która nie stanowi odrębnego typu umowy zobowiązaniowej, a jest jedynie surogatem wykonania zobowiązania. W przypadku, gdy roszczenie wierzyciela wynikające z pierwotnie obowiązującej umowy zaspokojone zostanie w inny sposób, nie może być mowy o powstaniu przychodu. Jest to jedynie neutralna podatkowo zmiana sposobu wykonania zobowiązania.

W tym miejscu warto również przywołać treść art. 14a ustawy o CIT, który został wprowadzony do porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2015 r., a którego pojawienie się służyć miało wyeliminowaniu nieuzasadnionych ekonomicznie i prawnie skutków podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem posiadanych składników majątkowych. Zgodnie z ww. przepisem w przypadku, gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania

uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego.

Z powyższego przepisu wynika zatem, że co do zasady w przypadku, gdy podmiot reguluje zobowiązanie w formie rzeczowej, podatnik osiąga przychód. Natomiast do końca 2014 r., w przypadku zastosowania instytucji *datio in solutum*, w ogóle nie było podstaw do rozpoznawania po stronie podatnika przychodu.

W komentowanym wyroku istota sporu nie dotyczyła jednak sytuacji analogicznej do tej określonej w art. 14a ustawy o CIT. Pytanie podatnika koncentrowało się bowiem wyłącznie na skutkach podatkowych powstałych po stronie depozytariusza. Ewentualne rozpoznanie przychodu mogłoby być konieczne po stronie deponenta.

Na marginesie warto wskazać, że art. 14a ustawy o CIT w ogóle nie powinien mieć zastosowania w przypadku podatnika, do którego odnosi się komentowany wyrok. Przepis ten będzie miał bowiem zastosowanie wyłącznie w sytuacji, kiedy między stronami istnieć będzie stosunek zobowiązaniowy. Chodzi o stosunek, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty pieniędzy, a samozobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego. Przepis ten nie znajdzie natomiast zastosowania w sytuacji, gdy dłużnik ma wobec wierzyciela zobowiązanie o charakterze niepieniężnym. Stanowisko takie potwierdzone jest m.in. przez wyrok NSA z 27 września 2018 r. (sygn. II FSK 2520/16).

Z punktu widzenia podatników należy zatem pozytywnie ocenić komentowane orzeczenie NSA, które skorygowało błędne stanowisko fiskusa i wskazało, że spełnienie świadczenia w sposób inny niż strony pierwotnie zakładały jest na gruncie przepisów podatku dochodowego od osób prawnych neutralne i nie powoduje obowiązku rozpoznania przychodu po żadnej ze stron stosunku zobowiązaniowego. Pozostaje mieć nadzieję, że organy podatkowe zauważą w końcu jednolitą linię orzeczniczą i skorygują swoje stanowisko, które choć także jednolite, nie jest ani racjonalne, ani korzystne dla podatników.

Źródło: <https://www.rp.pl/Firma/303019992-Zwrot-przedmiotu-depozytu-nieprawidlowego-a-obowiazek-podatkowy.html>