

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5.8203.5.2023

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 9 września 2024 r.

w sprawie amortyzacji wartości firmy nabytej w drodze *datio in solutum*

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy możliwości amortyzacji wartości firmy nabytej w drodze świadczenia w miejsce wykonania (*datio in solutum*).

Umowa świadczenia w miejsce wykonania uregulowana jest w art. 453 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²⁾ (dalej jako: kodeks cywilny). Zgodnie z tym przepisem jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa.

Datio in solutum jest zatem umową, na mocy której obie strony wyrażają zgodę na umorzenie dotąd istniejącego zobowiązania, jeśli dłużnik zamiast pierwotnie ustalonego spełni inne świadczenie.

Kwestię prawa do amortyzacji wartości firmy reguluje art. 16b ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁾ (dalej jako: ustawa CIT). Zgodnie z jego treścią amortyzacji podlega, z zastrzeżeniem art. 16c, niezależnie od przewidywanego okresu używania wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

- a) kupna,

¹⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 1610, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.

- b) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,
- c) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Z kolei art. 16c pkt 4 ustawy CIT wprost wyłącza możliwość amortyzacji wartości firmy, jeżeli powstanie ona w inny sposób, niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2⁴⁾.

W świetle powyższego powstała wątpliwość interpretacyjna, czy wartość firmy powstałą przez nabycie przedsiębiorstwa wskutek *datio in solutum* można utożsamiać z wartością firmy powstałą z nabycia przedsiębiorstwa „w drodze kupna”, do której odnosi się ustawodawca w art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT, a w konsekwencji, czy tak powstała wartość firmy będzie podlegała amortyzacji.

W interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego oraz w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wyrażane są odmienne stanowiska w powyższej kwestii. W części wydawanych interpretacji indywidualnych organ interpretacyjny akceptował stanowisko podatników, iż nabycie przedsiębiorstwa w drodze *datio in solutum* stanowi nabycie w drodze kupna w rozumieniu art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT, co w konsekwencji powoduje powstanie wartości firmy podlegającej amortyzacji podatkowej na podstawie tego przepisu⁵⁾.

Przykładowo w jednej z interpretacji stwierdzono, iż: „Nabycie przez Spółkę przedsiębiorstwa, a więc również środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wchodzących w jego skład, w następstwie wykonania świadczenia niepieniężnego (czyli w drodze *datio in solutum*) w formie pożyczki, która zostanie spłacona poprzez wydanie przez Pożyczkodawcę na rzecz Wnioskodawcy własnego przedsiębiorstwa, będzie miało charakter odpłatnego nabycia w drodze kupna”⁶⁾.

W innej interpretacji wskazano, iż: „Nabycie przez Spółkę przedsiębiorstwa, a więc również środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wchodzących w jego skład, w następstwie wykonania świadczenia niepieniężnego (czyli w drodze *datio in solutum*) w formie wyemitowania przez nowo zawiązaną Spółkę obligacji, które zostaną objęte przez zbywcę przedsiębiorstwa, będzie miało charakter odpłatnego nabycia w drodze kupna”⁷⁾. Stanowisko organów interpretacyjnych uległo następnie zmianie⁸⁾.

Natomiast sądy administracyjne przyjmowały jednolite stanowisko wskazujące na tożsamość pojęcia kupna użytego w art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT z czynnością prawną sprzedaży. W wyroku z 17 października 2014 r. sygn. II FSK 2540/12, NSA stwierdził, iż: „nabycie w drodze

⁴⁾ oraz w art. 16b ust. 2 pkt 2a ustawy CIT, który to przepis pozostaje poza zakresem interpretacji ogólnej.

⁵⁾ Zob. interpretacje indywidualne: nr IPPB3/4510-655/15-2/AG z 05.10.2015 r. (ID 280820); nr IPPB6/4510-142/15-2/TO z 14.09.2015 r. (ID 278054).

⁶⁾ Zob. interpretacja indywidualna nr IPPB5/4510-92/16-3/AK z 06.04.2016 r. (ID 305616).

⁷⁾ Zob. interpretacja indywidualna nr IPPB5/4510-91/16-3/AK z 06.04.2016 r. (ID 302735).

⁸⁾ Zob. zmiana interpretacji indywidualnej Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nr DOP4.8221.71.2022 z dnia 14 lipca 2023 r. (ID 553638), zmieniająca interpretację nr 0111-KDIB1-2.4010.492.2022.1.MZA z 06.10.2022 r. (ID 512939).

kupna, to nic innego, jak dokonanie sprzedaży. Jednoznacznie zatem stwierdzić można, że posługując się w ustawie podatkowej terminem kupna ustawodawca odwołuje się do czynności prawnej sprzedaży. Wobec tego – w świetle art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych amortyzacji może podlegać tylko taka wartość firmy, która powstała w drodze czynności prawnej sprzedaży”⁹⁾.

Podobnie w wyroku z 10 września 2020 r. sygn. II FSK 1263/18 NSA skonstatował: „Nabycie wierzytelności, a następnie jej konwersja na świadczenie niepieniężne, nie jest zatem tym samym co nabycie przedsiębiorstwa „w drodze kupna”, o czym stanowi art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a u.p.d.o.p.

Wobec powyższego (...) brak jest tożsamości czynności prawnej sprzedaży przedsiębiorstwa oraz opisanej wyżej konwersji. Skoro zaś pojęcie kupna użyte w art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a u.p.d.o.p. rozumieć należy jako sprzedaż, to brak jest podstaw do amortyzacji wartości firmy powstałej w drodze najpierw nabycia wierzytelności, a następnie jej konwersji na świadczenie niepieniężne”¹⁰⁾.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Zakres niniejszej interpretacji ogólnej dotyczy ustalenia, czy nabycie przez podatnika przedsiębiorstwa w drodze *datio in solutum* powoduje powstanie wartości firmy podlegającej amortyzacji podatkowej na podstawie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT. Poza zakresem niniejszej interpretacji ogólnej znajdują się pozostałe zagadnienia związane z amortyzacją wartości firmy¹¹⁾.

W świetle art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT wartość firmy podlega amortyzacji wyłącznie wtedy, gdy nabyto ją w drodze kupna. Pojęcie „kupna” nie ma swojej definicji w przepisach ustawy CIT. Kodeks cywilny w art. 535 (i następnych) reguluje czynność prawną sprzedaży, posługując się przy tym pojęciami kupującego oraz sprzedającego jako stron tej umowy. I tak zgodnie z art. 535 kodeksu cywilnego przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Sprzedaż jest czynnością prawną konsensualną, wzajemną, odpłatną, kauzalną i zobowiązującą. Umowę sprzedaży charakteryzuje zatem odpłatność, co należy wiązać z obowiązkiem zapłaty ceny przez kupującego. Cena zaś stanowi w ujęciu kodeksu cywilnego specyficzne dla umowy sprzedaży określenie świadczenia pieniężnego¹²⁾.

⁹⁾ Publ. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/28752C64DE>.

¹⁰⁾ Publ. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FD707458A9>.

¹¹⁾ W tym m.in. nabycie wartości firmy na podstawie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b–c i pkt. 2a, określenie wartości początkowej firmy (art. 16g ust. 2 ustawy CIT), określenie ceny nabycia (art. 16g ust. 3 ustawy CIT).

¹²⁾ E. Gniewek, P. Machnikowski, Komentarz do art. 535 ustawy Kodeks cywilny, [w:] Kodeks cywilny, Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, wyd. 11, Legalis 2023 r.

Mając na uwadze reguły wykładni językowej oraz systemowej, jak też zasadę spójności systemu prawa, na gruncie analizowanego przepisu należy przyjąć cywilistyczne rozumienie „kupna” jako nabycia w drodze czynności sprzedaży.

Porównując natomiast umowę sprzedaży z umową *datio in solutum* zaznaczenia wymaga, że ma ona charakter realny, gdyż tylko rzeczywiste spełnienie innego świadczenia prowadzi do wygaśnięcia uprzednio istniejącego zobowiązania. Ponadto przyjmuje się, że umowa ta ma charakter odpłatny, skoro wierzyciel w miejsce dotychczasowego roszczenia uzyskuje inne¹³⁾. Tym niemniej nie można w tym przypadku mówić o zapłacie ceny i utożsamiać spełnienie świadczenia w drodze takiej umowy z nabyciem w drodze kupna.

Innymi słowy, nabycie w drodze kupna stanowi wynik sprzedaży. Ustawodawca podatkowy nadał temu pojęciu właśnie takie znaczenie, albowiem fakt, że w art. 16b ust. 2 pkt 2 ustawy CIT ustawodawca wskazuje tylko na niektóre formy nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (wymienione pod lit. a–c), nie pozwala na szerokie rozumienie zwrotu „nabycie w drodze kupna”.

Reasumując, wykładnia art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT nakazuje przyjąć, że amortyzacji może podlegać wartość firmy nabytej w drodze czynności sprzedaży, gdzie przedmiotem świadczenia kupującego jest zawsze cena wyrażona w pieniądzu. Natomiast wobec tego, że art. 16b ust. 2 pkt 2 ustawy CIT zawiera zamknięty katalog czynności, w wyniku których nabytą wartość firmy można amortyzować, nie jest dopuszczalne rozszerzanie pojęcia kupna na inne formy nabycia, jak nabycie przedsiębiorstwa w drodze *datio in solutum*. Cech takich nie nosi przykładowo czynność polegająca na spłacie pożyczki (lub jej części) poprzez przeniesienie na rzecz pożyczkodawcy prowadzonego przez pożyczkobiorcę przedsiębiorstwa.

W związku z zaprezentowaną wykładnią art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy CIT stwierdzić należy, iż wartości firmy powstałej w drodze *datio in solutum* nie można utożsamiać z wartością firmy powstałą w drodze kupna, w następstwie czego nie może ona podlegać amortyzacji na gruncie przepisów ustawy CIT.

Analogiczne skutki podatkowe w zakresie wyjaśnianego zagadnienia występują w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.) na podstawie art. 22b ust. 2 pkt 1 lit. a w związku z jej art. 22c pkt 4.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*

¹³⁾ Z. Banaszczyk. et al., Komentarz do art. 453 ustawy Kodeks cywilny, [w:], Prawo zobowiązań – część ogólna. Tom 6, System Prawa Prywatnego, red. A. Olejniczak, wyd. 4, Warszawa 2023/Legalis 2023; E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), Kodeks cywilny, Komentarz., wyd. 11, Wrocław 2023/Legalis 2023.