

Sygn. 2461-IBPB-1-2.4510.14.2017.1.MS

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201) oraz § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r., poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 5 stycznia 2017 r. (data wpływu do tut. BKIP 10 stycznia 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca może wykazać w wyniku podatkowym wyłącznie różnicę pomiędzy sumą dodatnich różnic kursowych, a sumą ujemnych różnic kursowych powstałych w danym okresie - odpowiednio jako przychód podatkowy lub koszt uzyskania przychodów – jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 10 stycznia 2017 r. wpłynął do tut. BKIP wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca może wykazać w wyniku podatkowym wyłącznie różnicę pomiędzy sumą dodatnich różnic kursowych, a sumą ujemnych różnic kursowych powstałych w danym okresie - odpowiednio jako przychód podatkowy lub koszt uzyskania przychodów.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca (dalej także jako: „Spółka”) prowadzi działalność gospodarczą związaną z szeroko pojętą branżą chemiczną. Na podstawie przepisu art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.; dalej: „UPDOP”) Spółka jest podmiotem podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Spółka dokonuje licznych transakcji z podmiotami zagranicznymi w walutach obcych. W efekcie dokonywanych transakcji w Spółce występują zarówno dodatnie jak i ujemne różnice kursowe. Spółka dotychczas rozliczała różnice kursowe metodą podatkową, o której mowa w art. 15a UPDOP.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca może wykazać w wyniku podatkowym wyłącznie różnicę pomiędzy sumą dodatnich różnic kursowych powstałych w danym okresie a sumą ujemnych różnic kursowych powstałych w danym okresie - odpowiednio jako przychód podatkowy lub koszt uzyskania przychodów?

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z literalnym brzmieniem art. 15a UPDOP Spółka zobowiązana jest w wyniku podatkowym wykazywać wyłącznie różnicę pomiędzy sumą dodatnich różnic kursowych powstałych w danym okresie a sumą ujemnych różnic kursowych powstałych w danym okresie - odpowiednio jako przychód podatkowy lub koszt uzyskania przychodów.

Zgodnie z przepisem art. 15a ust. 1 UPDOP różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3. Jednocześnie, ustawodawca kompleksowo regulując problematykę różnic kursowych w UPDOP od dnia 1 stycznia 2007 r. nie wskazał w żadnym odrębnym przepisie, że dodatnie różnice kursowe, o których mowa w art. 15a ust. 2 UPDOP stanowią przychody podatkowe, natomiast ujemne różnice kursowe, o których mowa art. 15a ust. 3 UPDOP stanowią koszty uzyskania przychodów. W przepisie art. 15a UPDOP ustawodawca nakazuje przyjąć do rozliczenia podatkowego jedynie różnice wartości pomiędzy dodatnimi i ujemnymi różnicami kursowymi, co znajduje odzwierciedlenie w zapisie przepisu art. 15a ust. 1 UPDOP in fine: w kwocie wynikającej z różnic między wartościami określonymi w ust. 2 i 3.

Zdaniem Spółki, z powyższego wynika, że jedynie kwota powstała z obliczenia wartości różnicy pomiędzy dodatnimi i ujemnymi różnicami kursowymi będzie miała wpływ na wynik podatkowy stając się odpowiednio przychodem podatkowym lub kosztem podatkowym.

Brak jest podstaw w innych przepisach UPDOP do każdorazowego wykazywania w danym okresie rozliczeniowym kwoty stanowiącej przychód z tytułu dodatnich różnic kursowych (z tytułów wskazanych w art. 15a ust. 2) i jednoczesnego wykazywania kosztu uzyskania przychodu z tytułu ujemnych różnic kursowych (z tytułów wskazanych w art. 15a ust. 3). Tym samym, zdaniem Spółki, prawidłowym będzie przyjęcie dla rozliczenia jedynie różnicy pomiędzy dwoma tymi wartościami, tj. pomiędzy dodatnimi a ujemnymi różnicami kursowymi. Należy stwierdzić, że przepis art. 15a ust. 2 UPDOP, odnosi się do kwestii powstawania dodatnich różnic kursowych w podatku dochodowym od osób prawnych. Natomiast art. 15a ust. 3 UPDOP wskazuje na sposoby powstawania ujemnych różnic kursowych. Ustawodawca dokonał więc rozdzielenia obu wartości, wskazując jednocześnie, że w wyniku podatkowym należy ująć jedynie różnicę obu tych wartości. Oznacza to, że Spółka nie jest zobowiązana do każdorazowego wykazywania przychodu powstałego z tytułu dodatnich różnic kursowych i kosztu uzyskania przychodu z tytułu ujemnych różnic kursowych.

Przykładowo, jeżeli w okresie rozliczeniowym wartość dodatnich różnic kursowych większa będzie od wartości ujemnych różnic kursowych, Spółka w wyniku podatkowym wykaże przychód podatkowy w wartości różnicy pomiędzy dodatnimi różnicami kursowymi a ujemnymi różnicami kursowymi.

Mając na uwadze powyższe, Spółka stoi na stanowisku, że na zakończenie okresu rozliczeniowego, dla celów rozliczenia w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, należy przyjąć różnice pomiędzy dodatnimi a ujemnymi różnicami kursowymi.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam co następuje:

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Spółka dokonuje licznych transakcji z podmiotami zagranicznymi w walutach obcych. W efekcie dokonywanych transakcji w Spółce dochodzi do powstawania różnic kursowych. Spółka ustala różnice kursowe metodą podatkową.

Zgodnie z art. 9b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.), podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie:

1. art. 15a, albo
2. przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w okresie, o którym mowa w ust. 3, sporządzone przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez podmioty uprawnione do ich badania.

W myśl art. 15a ust. 1 ww. ustawy, różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3.

Dodatnie różnice kursowe powstają na podstawie art. 15a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli wartość:

1. przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
2. poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
3. otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;
4. kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
5. kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

Natomiast ujemne różnice kursowe powstają, w myśl art. 15a ust. 3 ww. ustawy, jeżeli wartość:

1. przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
2. poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
3. otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;

4. kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
5. kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

Powyższe regulacje wskazują, że różnice kursowe są odrębnymi pozycjami w rachunku podatkowym. Wynika to z literalnego brzmienia art. 15a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bowiem mowa w nim jest o „różnicach kursowych”, które jeżeli są dodatnie to zwiększają przychody podatkowe, a jeżeli są ujemne to odpowiednio zwiększają koszty podatkowe. Przepis ten wskazuje również, że przedmiotowe różnice kursowe stanowią kwotę, którą obliczamy jako różnicę pomiędzy wartościami określonymi w następujących ustępach, tj. jako różnicę pomiędzy:

1. wartością przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej, a wartością tego przychodu w dniu jego otrzymania (art. 15a ust. 2 pkt 1 i art. 15a ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych),
2. wartością poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej, a wartością tego kosztu w dniu jego zapłaty (art. 15a ust. 2 pkt 2 i art. 15a ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych),
3. itd.

Efekt tych wyliczeń należy ująć w przychodach podatkowych jako dodatnią różnicę kursową lub w kosztach uzyskania przychodów jako ujemną różnicę kursową.

Kwestią będącą przedmiotem rozstrzygnięcia jest ustalenie, czy Spółka stosując podatkową metodę rozliczana różnic kursowych może wykazać różnice kursowe jedynie poprzez ujęcie w wyniku podatkowym nadwyżki ujemnych lub dodatnich różnic kursowych danego okresu rozliczeniowego.

Spółka wyraziła stanowisko, że: „na zakończenie okresu rozliczeniowego dla celów rozliczenia w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, należy przyjąć różnice pomiędzy dodatnimi a ujemnymi różnicami kursowymi”.

W ocenie Organu, przedstawione stanowisko Spółki nie wynika z ww. zacytowanych przepisów prawa podatkowego, które to przepisy powinny być interpretowane ściśle, zgodnie z wykładnią językową. Ze stanowiskiem Spółki nie można się zatem zgodzić, bowiem istotą wskazanego przepisu art. 15a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są różnice kursowe, dalej sposób ich ujęcia w rachunku podatkowym oraz sposób ich wyliczania.

W żadnym momencie regulacja ta nie wskazuje, że możliwe jest wykazanie jedynie różnicy pomiędzy sumą dodatnich lub ujemnych różnic kursowych danego okresu rozliczeniowego.

Podsumowując, różnice kursowe winny być rozliczane – w myśl art. 15a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – odrębnie dla każdej operacji gospodarczej określonej w art. 15a ust. 2 i 3 tej ustawy.

Stanowisko Spółki należy zatem uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

**Interpretacja indywidualna z 27 lutego 2017 r., nr 2461-IBPB-1-2.4510.14.2017.1.MS -
Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach**