

**Data wydania:** 2018-12-04

**Sygnatura:** 0111-KDIB1-2.4010.408.2018.1.MM

**Treść:**

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z 27 września 2018 r. (data wpływu 5 października 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie zastosowania właściwego kursu dla przeliczenia kwot wyrażonych w walutach obcych w sytuacji dokonywania korekty przychodów (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) - **jest nieprawidłowe.**

## **UZASADNIENIE**

W dniu 5 października 2018 r. wpłynął do organu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie zastosowania właściwego kursu dla przeliczenia kwot wyrażonych w walutach obcych w sytuacji dokonywania korekty przychodów.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

Uwagi ogólne

Wnioskodawca (dalej także: „Spółka”) prowadzi działalność m.in. w zakresie produkcji opakowań metalowych. Wnioskodawca jest podatnikiem mającym siedzibę na terytorium Polski i w konsekwencji podlega obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „PDOP”) od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 z późn. zm.; dalej: „ustawa o PDOP”). Spółka jest również podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: „VAT”) w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.; dalej: „ustawa o VAT”), zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny zidentyfikowany dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Spółka rozlicza VAT z tytułu importu towarów na zasadach wskazanych w art. 33a ustawy o VAT. Rokiem podatkowym Spółki dla celów podatku dochodowego od osób prawnych jest rok kalendarzowy.

## Sprzedaż

Spółka we własnym imieniu zawiera umowy sprzedaży wyrobów produkowanych przez Spółkę (dalej: „Umowa Sprzedaży”). Kontrahentami są podmioty mające siedzibę w innym niż Polska kraju Unii Europejskiej bądź w kraju nienależącym do Unii Europejskiej (dalej: „Kontrahent”).

Zgodnie z treścią Umowy Sprzedaży, kupujący na podstawie Umowy Sprzedaży i na warunkach w niej określonych zamawia u Spółki określone w Umowie Sprzedaży wolumeny wyrobów. Umowa Sprzedaży może zawierać postanowienie dotyczące wypłaty przez Spółkę rabatów posprzedażowych na rzecz Kontrahenta w związku z dokonywaniem przez Kontrahenta zakupów od Spółki.

W przypadku spełnienia przez danego Kontrahenta wskazanych w Umowie Sprzedaży warunków uzyska on rabat w postaci bonusu posprzedażowego (premii pieniężnej). Wysokość bonusu posprzedażowego, wypłacana na rzecz danego Kontrahenta zależna jest od wolumenu zakupów dokonanych przez tego Kontrahenta.

Wynagrodzenie płatne jest po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego, przy czym okresem rozliczeniowym może być miesiąc, kwartał lub rok (tj. dwanaście kolejnych miesięcy, niekoniecznie rok kalendarzowy) i przysługuje od zrealizowanych w danym okresie dostaw do Kontrahenta. Może się również zdarzyć, że okres rozliczeniowy zostanie przedłużony umową stron np. o kilka miesięcy. Dla przykładu, okres rozliczeniowy może zostać przedłużony z 12 miesięcy do 18 miesięcy, przy czym wypłata wynagrodzenia nastąpi po upływie przedłużonego okresu rozliczeniowego, tj. po 18 miesiącach.

Rabat dokumentowany jest zbiorczą fakturą korygującą wystawioną do faktur VAT dokumentujących sprzedaż w okresie, za który udzielany jest rabat w postaci bonusu posprzedażowego. Podstawą do wystawienia zbiorczej faktury korygującej jest informacja sporządzana przez pracowników jednego z działów Spółki po przeanalizowaniu obrotów z Kontrahentem i uzgodniona z Kontrahentem.

Faktura korygująca zawiera wskazanie okresu, którego rabat dotyczy a dodatkowo załącznikiem do zbiorczej faktury korygującej jest zestawienie faktur pierwotnych, których rabat dotyczy.

Zarówno faktury pierwotne dokumentujące sprzedaż jak i faktury korygujące wystawiane są przez Spółkę w walutach obcych.

## Zakupy

Spółka we własnym imieniu zawiera z kontrahentami z siedzibą w innym niż Polska kraju Unii Europejskiej bądź w kraju nienależącym do Unii Europejskiej, ramowe umowy zakupu towarów (dalej: „Umowa Zakupu”). Na podstawie tych umów Kupującym jest Spółka, a Sprzedającym jest kontrahent (dalej: „Sprzedający”).

Umowa przewiduje m.in. warunki składania zamówień oraz określa wolumeny zakupu poszczególnych towarów. Spółka na podstawie poszczególnych Umów Zakupu i na warunkach w nich określonych zamawia u Sprzedającego określone w Umowie Zakupu wolumeny towarów.

Na podstawie Umowy Sprzedający wypłaca Spółce rabat w postaci bonusu posprzedażowego (premii pieniężnej), pod warunkiem iż określony w Umowie wolumen zakupu poszczególnych towarów zostanie zrealizowany przez Spółkę.

Wynagrodzenie płatne jest po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego, przy czym okresem rozliczeniowym może być miesiąc, kwartał lub rok (tj. dwanaście kolejnych miesięcy, niekoniecznie rok kalendarzowy) i przysługuje od zrealizowanych w danym okresie dostaw od Sprzedającego. Może się również zdarzyć, że okres rozliczeniowy zostanie przedłużony umową stron np. o kilka miesięcy. Dla przykładu, okres rozliczeniowy może zostać przedłużony z 12 miesięcy do 18 miesięcy, przy czym wypłata wynagrodzenia nastąpi po upływie przedłużonego okresu rozliczeniowego, tj. po 18 miesiącach.

W celu rozliczenia wynagrodzenia Spółka otrzymuje zbiorcze faktury korygujące lub inne dokumenty księgowe (np. noty kredytowe) do faktur VAT dokumentujących zakupy w okresie, za który udzielany jest rabat w postaci bonusu posprzedażowego.

Podstawą do wystawienia zbiorczej faktury korygującej jest informacja sporządzana przez pracowników jednego z działów Spółki po przeanalizowaniu obrotów ze Sprzedawcą i uzgodniona ze Sprzedawcą.

Zarówno faktury pierwotne dokumentujące zakupy jak i faktury korygujące wystawiane są przez Sprzedawcę w walutach obcych.

### **W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytanie:**

Czy dla potrzeb skorygowania podstawy opodatkowania poprzez zmniejszenie przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych kwoty wyrażone w walucie obcej w zbiorczych fakturach korygujących wystawianych przez Wnioskodawcę Wnioskodawca powinien przeliczać po średnim kursie Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego

poprzedzającego dzień wystawienia zbiorczej faktury korygującej? (pytanie oznaczone we wniosku nr 1)

Zdaniem Wnioskodawcy:

Dla potrzeb skorygowania przychodu w PDOP kwoty wyrażone w walucie obcej w zbiorczych fakturach korygujących wystawianych przez Wnioskodawcę Wnioskodawca powinien przeliczać po średnim kursie Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia zbiorczej faktury korygującej.

Zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy o PDOP, za datę powstania przychodu, związanego z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, z zastrzeżeniem ust. 3c-3g oraz 3j-3m uznaje się: dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

1. wystawienia faktury albo
2. uregulowania należności.

1 stycznia 2016 r. weszły w życie przepisy art. 12 ust. 3j-3m ustawy o PDOP dotyczące kwestii momentu ujęcia korekty przychodu.

Zgodnie z tymi przepisami, regułą jest, że korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Powyższe oznacza, że korekty przychodu dokonuje się „na bieżąco”, tj. w momencie wystawienia faktury korygującej, w tym zbiorczej faktury korygującej. Jeżeli natomiast korekta przychodu spowodowana jest błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką korekta przychodu powinna zostać ujęta w okresie, w którym rozpoznany został przychód podlegający korekcie.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów, która wprowadziła powyższe rozwiązania: „Zatem w przypadku, gdy faktura pierwotna prawidłowo dokumentowała zdarzenie gospodarcze, a faktura korygująca (dokument korygujący) została wystawiona przez sprzedawcę z powodu późniejszych okoliczności takich jak np. obniżenie ceny, udzielenie rabatu, zwrotu towaru czy gwarancja lub rękojmia, fakturę korygującą (dokument korygujący) należy rozliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym (tj. w dacie wystawienia dokumentu korygującego i odpowiednio - jego otrzymania). Jeżeli jednak pierwotnie sporządzona faktura zawierała błędy lub pomyłki, a więc błędnie dokumentowała stan faktyczny, podatnik zobowiązany jest przyporządkować korektę wstecznie do okresu,

którego dotyczy, czyli do daty wystąpienia przychodu należnego (odpowiednio daty poniesienia kosztu), wynikającego z pierwotnego dokumentu". Zgodnie z przywołanym uzasadnieniem, nowelizacja przepisów ma na celu wprowadzenie rozwiązania polegającego na tym, że fakty mające wpływ na korektę podstawy opodatkowania, które nastąpiły w późniejszym okresie rozliczeniowym, nie powinny być rozpoznawane ze skutkiem „wstecz” (ex tunc), lecz powinny być rozliczane w bieżącym okresie rozliczeniowym. W przypadku wystąpienia okoliczności, skutkującej zmianą wartości sprzedaży, a tym samym uprawniającej do zmniejszenia lub zwiększenia przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, korekta po stronie przychodów, jak i kosztów podatkowych, powinna odbywać się w bieżącym okresie rozliczeniowym, tj. w dacie jej wystawienia i odpowiednio otrzymania [str. 31-32 uzasadnienia],

W związku z powyższym należy uznać, iż art. 12 ust. 3j ustawy o PDOP określa w tym przypadku datę powstania przychodu związanego z działalnością gospodarczą. Przychody związane z działalnością gospodarczą wynikające z faktury korygującej, którą wystawiono nie w związku z błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką powstają więc „na bieżąco”, czyli w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiono fakturę korygującą, a nie w okresie wystawienia faktury pierwotnej.

W przeciwnym wypadku rozliczenia zbiorczych faktur korygujących mogłyby prowadzić do konieczności dokonywania korekt deklaracji oraz powstania nadpłaty po stronie Spółki, podczas gdy nie byłoby ekonomicznego uzasadnienia do wnioskowania o nadpłatę.

Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy o PDOP, przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Przepis art. 12 ustawy o PDOP ani inne przepisy tej ustawy nie zawierają zasad przeliczania korekty przychodu wyrażonego w walucie obcej. Przepis art. 12 ust. 2 ustawy o PDOP odwołuje się do „dnia uzyskania przychodu”. Datą tą jest w przypadku wystawienia faktury korygującej data wystawienia faktury korygującej, której nie spowodował błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka.

Spółka pragnie dodatkowo podkreślić, iż przyjęcie innej daty przeliczania korekty przychodu, w szczególności konieczność odwoływania się do kursów wskazanych w poszczególnych fakturach pierwotnych, których dotyczy korekta, stałoby w sprzeczności z poszanowaniem zasady proporcjonalności. Jednocześnie Spółka podnosi, iż spowodowałoby to nieproporcjonalne obciążenia administracyjne dla Spółki oraz stałyby w sprzeczności z rozwiązaniami przyjętymi dla celów VAT.

Należy zauważyć, iż skutek ekonomiczny korekty przychodu ze względu na udzielony rabat ma miejsce w momencie udzielenia rabatu - ten moment należy więc rozpatrywać w celu jego rozliczenia.

Podsumowując skoro Spółka zgodnie z art. 12 ust. 3j ustawy o PDOP rozpoznaje przychód w okresie wystawienia faktury korygującej to ów przychód wyrażony w walucie obcej powinien zostać przeliczony na złote zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy o PDOP, tj. według kursu z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 z późn. zm.; dalej: „ustawa o PDOP”), przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Stosownie do art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP, za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Przychodem należnym, jest zatem przychód, który w następstwie działalności gospodarczej stał się należnością (wierzytelnością) ustaloną pomiędzy stronami.

Zasady rozpoznawania przychodów określonych w art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP uregulowane są w art. 12 ust. 3a-3e.

W myśl art. 12 ust. 3a ustawy o PDOP, za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3g oraz 3j-3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

1. wystawienia faktury albo
2. uregulowania należności.

Natomiast na podstawie art. 12 ust. 2 ustawy o PDOP, przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Kwestią do rozstrzygnięcia jest zastosowanie odpowiedniego kursu do przeliczenia na złote korekty przychodu.

Przepisy ustawy o PDOP nie zawierają szczególnych rozwiązań dotyczących zasad przeliczania przychodów wyrażonych w walutach obcych na złote w związku z korektą tych przychodów. Zgodnie z ogólną zasadą, przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Należy zauważyć, że przepisy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów (Dz.U. z 2015 r. poz. 1595; dalej: „Ustawa nowelizująca”), nie wprowadziły zmian w brzmieniu przepisów regulujących powyższą kwestię, ani też nie zmieniły przepisów określających datę powstania przychodu.

Zatem, data powstania przychodu decyduje o zastosowaniu właściwego kursu waluty w jakiej osiągnięto przychód. Późniejsza korekta nie zmienia tej zasady.

Należy podkreślić, że faktura korygująca odnosi się ściśle do stanu zaistniałego w przeszłości. Punktem odniesienia do faktury korygującej jest zatem faktura pierwotna. W związku z tym należy przyjąć kurs waluty z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury pierwotnej. Faktura korygująca powinna bowiem oprócz elementów korygowanych odzwierciedlać stan, w którym była wystawiona faktura pierwotna.

To, że podatnik może dokonać korekty przychodu na bieżąco nie oznacza, że powinien przyjąć do przeliczenia korygowanego przychodu kurs bieżący, tj. z dnia roboczego poprzedzającego wystawienie faktury korygującej lub zbiorczej faktury korygującej. Faktury korygujące wystawione przez Spółkę służą rzetelnemu obliczeniu (doprecyzowaniu) prawidłowej wysokości już osiągniętego przychodu należnego. Wystawienie takiej faktury nie prowadzi do powstania przychodu podatkowego, ale skorygowania przychodu już uzyskanego.

Podsumowując, do przeliczenia na złote korekty przychodu w związku z wystawieniem faktury korygującej lub zbiorczej faktury korygującej należy zastosować kurs, jaki został przyjęty do przeliczenia faktur pierwotnych.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym dla potrzeb skorygowania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych kwoty wyrażone w walucie obcej w zbiorczych fakturach korygujących wystawianych przez Wnioskodawcę Wnioskodawca powinien przeliczać po średnim kursie Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia zbiorczej faktury korygującej, jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

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

Nadmienia się, że w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 2 wydano odrębne rozstrzygnięcie.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w ... w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.