



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 14 grudnia 2015 r.

Poz. 87

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr FN3.8201.1.2015

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 3 grudnia 2015 r.

w sprawie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych wydatków będących następstwem przedterminowego rozwiązania (zamykania) kontraktów, dotyczących instrumentów pochodnych, w tym opcji walutowych

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych wydatków będących następstwem przedterminowego rozwiązywania (zamykania) kontraktów dotyczących instrumentów pochodnych, w tym opcji walutowych, uprzejmie wyjaśniam.

Wskazać należy, iż umowa opcji walutowej jest odpłatną umową pomiędzy nabywcą opcji a wystawcą opcji, zgodnie z którą nabywca opcji ma prawo do nabycia lub sprzedaży w ustalonym terminie określonej ilości waluty po z góry określonym kursie. Wystawca opcji ma zaś obowiązek w ustalonym terminie do dokonania sprzedaży lub zakupu waluty po tym kursie. Rozróżnia się przy tym dwa podstawowe rodzaje opcji:

- opcję kupna (*call*), która daje nabywcy opcji prawo do kupna waluty po z góry ustalonej cenie (po kursie realizacji), zaś wystawca opcji jest zobowiązany sprzedać nabywcy opcji zakontraktowaną ilość instrumentu bazowego (waluty) po tej cenie, oraz
- opcję sprzedaży (*put*), która daje nabywcy opcji prawo do sprzedaży waluty po z góry ustalonej cenie (po kursie realizacji), zaś wystawca opcji jest zobowiązany kupić od nabywcy opcji zakontraktowaną ilość instrumentu bazowego (waluty) po tej cenie.

Istotnym w przypadku opcji jest także częstotliwość realizacji praw wynikających z opcji.

W przeszłości, szczególnie w latach 2007-2008, celem zabezpieczenia wysokości uzyskiwanych przychodów oraz ponoszonych kosztów uzyskania przychodów, niektórzy podatnicy nabywali od instytucji finansowych wystawiane przez te instytucje opcje walutowe. Jednocześnie, z uwagi na fakt, iż wystawienie przez te instytucje wspomnianych opcji wiązało się poniesieniem przez nabywcę instrumentu określonych kosztów (tzw. premii), część podatników decydowała się również – tytułem zapłaty za nabywane opcje – na wystawienie na rzecz instytucji finansowej opcji walutowych. Zauważyć przy tym należy, iż zazwyczaj zawierane w tym zakresie umowy miały charakter wieloletni.

Dynamiczna zmiana uwarunkowań gospodarczych, jaka wystąpiła w ww. latach, prowadzącą do istotnych zmian kursów walut obcych sprawiła, iż podatnicy często, celem ograniczenia wydatków i strat związanych z wystawieniem przez nich wspomnianych instrumentów pochodnych, racjonalnie decydowali się na przedterminowe rozwiązywanie zawartych z instytucjami finansowymi umów i „zamykanie” tych kontraktów. Działania te skutkowały jednak koniecznością poniesienia przez nich dodatkowych wydatków, takich jak koszty wynikające z zawieranych ugód czy koszty uzyskania i obsługi kredytów, zaciągniętych celem spłaty zobowiązań wynikających z przedterminowego rozwiązania kontraktu.

Oceniając skutki, jakie na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, z późn. zm.) – dalej „*updop*”, wiążą się dla podatników w następstwie przedterminowego rozwiązania (zamknięcia) umów dotyczących wystawionych przez tych podatników opcji walutowych, wskazać należy, iż stosownie do treści art. 15 ust. 1 wymienionej ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 *updop*.

W przypadkach zatem, kiedy nabywane opcje walutowe zabezpieczały ryzyko kursowe związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą należy uznać, iż nabycie to służyło „*zachowaniu i zabezpieczeniu źródła przychodów*”, a wydatki jakie podatnik poniósł w związku z zawarciem i rozliczeniem kontraktów, w tym koszty uzyskania i obsługi kredytów zaciągniętych celem spłaty zobowiązań wynikających z przedterminowego rozwiązania kontraktów, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 *updop*. Natomiast w sytuacji, gdy nabycie to miało wyłącznie cel zarobkowy (spekulacyjny) wydatki takie nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 *updop*.

Minister Finansów: P. Szalamacha