

KAZUS nr 50

**SKARGA
do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

We wniosku z dnia 10 grudnia 2018 r. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego Wnioskodawca - spółka kapitałowa X podała, że jest właścicielem 51% udziałów w spółce kapitałowej Y z siedzibą na terenie Konfederacji Szwajcarskiej. Wnioskodawca jest właścicielem wskazanych 51% udziałów od roku 2007, a więc posiada więcej niż 25% udziałów spółki Y nieprzerwane przez okres dłuższy niż 2 lata. Nie korzysta przy tym ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. W rozumieniu konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 2 września 1991 r., spółka Y dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym jest szwajcarskim rezydentem podatkowym, co potwierdzają certyfikaty rezydencji podatkowej znajdujące się w posiadaniu spółki X. Spółka Y podlega na terenie Szwajcarii opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Tym samym za spełnione należy uznać warunki określone w art. 20 ust. 3 UPDOP, w powiązaniu z treścią ust. 9 do 15 art. 20 UPDOP, pozwalające na zwolnienie od podatku dochodowego dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez wnioskodawcę z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki Y.

Z przeprowadzonych przez spółkę X ustaleń oraz oświadczeń spółki Y wynika, iż dokonywane na rzecz wnioskodawcy wypłaty nie podlegają i nie będą w jakiegokolwiek formie podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku spółki wypłacającej (spółki Y) w rozumieniu przepisów obowiązujących na terenie Szwajcarii w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym, będącym odpowiednikiem polskiego podatku uregulowanego w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Równocześnie, na podstawie obowiązujących na terytorium kantonu, w którym spółka Y posiada siedzibę, regulacji prawno – podatkowych w zakresie

Wnioskodawca: *Spółka X*
(*spółka kapitałowa, przyjmujemy że spółka akcyjna*)

Przedmiot wniosku:
Wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie spełnienia warunki zwolnienia podatkowego określonego w art. 20 ust. 3 UPODP

Pytanie podatnika:
Czy przepis art. 20 ust. 16 UPDOP znajdzie zastosowanie do przedstawionego powyżej stanu faktycznego?

Stanowisko podatnika:
W ocenie wnioskodawcy, spełnione zostały warunki zwolnienia podatkowego określone w art. 20 ust. 3 UPDOP w powiązaniu z treścią ustępów od 9 do 15 tego artykułu, natomiast przytoczony przepis art. 20 ust. 16 UPDOP nie znajdzie zastosowania w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku. Ustawowe wyrażenie art. 20 ust. 16 UPDOP odliczenie wypłaconej kwoty w jakiegokolwiek formie od podstawy opodatkowania spółki wypłacającej” można i należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym (czy też odpowiednika tego podatku za granicą).

opodatkowania podatkiem od kapitału: wypłaty dywidend wpływają/będą wpływać na obniżenie podstawy opodatkowania przy kalkulowaniu wartości netto kapitału spółki Y podlegającego opodatkowaniu kantonalnym podatkiem kapitałowym, który jest lokalnym podatkiem innym niż podatek dochodowy będący odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego uregulowanego w UPDOP.

Ponieważ wydatki poniesione na uregulowanie podatku kapitałowego są wydatkami uzasadnionymi ekonomicznie, to zgodnie z obowiązującymi w Szwajcarii przepisami podlegają one (tzn. kwota zapłaconego podatku kapitałowego, a nie kwota wypłaconej przez spółkę Y dywidendy) zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w zakresie podatku dochodowego, który jest odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego uregulowanego w UPDOP. W konsekwencji powyższych regulacji, spółka Y jest uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości zapłaconego podatku kapitałowego.

Treść i uzasadnienie interpretacji podatkowej

Kazus nr 50

Zdaniem podatkowego organu interpretacyjnego regulacja art. 20 ust. 16 UPDOP wyłącza możliwości korzystania ze zwolnienia podatkowego w zakresie dywidend i innych dochodów (przychodów) w sytuacji, gdy dochodzi do nieopodatkowania wypłacanych zysków w państwie źródła. Sformułowanie „wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej” użyte w przywoływanym przepisie art. 20 ust. 16 UPDOP oznacza, że w grę wchodzi każdy rodzaj szeroko rozumianej ulgi podatkowej, w tym wszelkie odliczenia (kategoria ta obejmuje zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów, odliczenie od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej). Zatem formą tą może być również zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów w zakresie szwajcarskiego podatku dochodowego wartości zapłaconego na terytorium Szwajcarii podatku kapitałowego, w sytuacji gdy uprzednio od podstawy opodatkowania podatku kapitałowego odliczono wartość wypłaconych wspólnikom (czyli w przedmiotowej sprawie wnioskodawcy) dywidend. W opinii organu, taka wykładnia czyni zadość postulatowi słuszności, przez co realizuje cele, jakim służyć ma art. 20 ust. 16 UPDOP.

Organ: *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (w kazusie jest mowa o Szeffie Krajowej Informacji Skarbowej – należy potraktować to jako oczywistą omyłkę)*

Data wydania interpretacji:
10 lutego 2019 r.

Data doręczenia interpretacji:
Przyjmujemy datę 15 lutego 2019 r.

Polecenie

Proszę sporządzić skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na przedstawioną indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, przyjmując że termin do wniesienia skargi nie upłynął.

Podstawa prawna skargi:

art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1,
art. 52 § 1, art. 53 § 1,
art. 54 § 1 ppsa

Żądanie skargi:

– uwzględnienie skargi oraz
zaskarżonej interpretacji indywidualnej,
– zasądzenie kosztów postępowania,
w tym kosztów zastępstwa procesowego,
od organu na rzecz Skarżącej według norm przepisanych.

Istotne przepisy:

– art. 20 UPDOP

[OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Warszawa, dnia 20 lutego 2019 r.

**Wojewódzki Sąd Administracyjny
W Warszawie**

Jasna 2/4, 00-013 Warszawa

za pośrednictwem:

Dyrektor**Krajowej Informacji Skarbowej**

ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała

Strona skarżąca:**Spółka X S.A.**

ul. Prosta 1, 00-000 Warszawa

NIP: *fikcyjny***Reprezentowana przez:****doradcę podatkowego Jana Kowalskiego**Nr wpisu na listę doradców podatkowych: *fikcyjny*

adres do doręczeń:

Kancelaria Doradcy Podatkowego

Jan Kowalski

ul. Warzywna 10/5, 00-000 Warszawa

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**Sygn. interpretacji: *fikcyjny*

Wpis stały: 200,00 zł

**SKARGA DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO
NA INTERPRETACJĘ INDYWIDUALNĄ**

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, z późn. zm.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej (dalej „Skarżąca”, „Spółka”), w oparciu o załączone pełnomocnictwo, zaskarżam w całości interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej „Organ”) w dniu 10 lutego 2019 r., doręczoną Skarżącej w dniu 15 lutego 2019 r.

Zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucam naruszenie przepisów prawa materialnego oraz procesowego, mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

Fragment podręcznika Podatkowej Oficyny Wydawniczej „Kazusy. Egzamin na doradcę podatkowego”

- art. 20 ust. 16 w zw. z art. 20 ust. 3 oraz w powiązaniu z art. 20 ust. 9 - 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 865, dalej „UPDOP”) poprzez błędną wykładnię i uznanie, że w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym, Spółce nie przysługuje prawo do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez Spółkę dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach w spółce Y z siedzibą na terenie Konfederacji Szwajcarskiej, z uwagi zaliczenie przez spółkę Y do kosztów podatkowych należnego w kraju je siedziby podatku kapitałowego pomimo, że treść art. 20 ust. 16 oraz jego wykładnia jednoznacznie wskazują, iż przepis ten nie dotyczy odliczenia dokonanego w granicach innego podatku niż dochodowy;
- art. 14e § 1 w zw. z art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2018, poz. 800; dalej „Ordynacja”) poprzez nieuwzględnienie w zaskarżonej interpretacji orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiotowym zakresie.

Mając na uwadze powyższe zarzuty wobec interpretacji indywidualnej wnoszę o:

- uwzględnienie skargi oraz uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej,
- zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, od organu na rzecz Skarżącej według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

Spółka we wniosku z dnia 10 grudnia 2018 r. zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie spełnienia warunków zwolnienia z podatku na podstawie art. 20 ust. 3 UPDOP.

We wniosku Spółka przedstawiała następujący opis stanu faktycznego:

Spółka podała, że jest właścicielem 51% udziałów w spółce kapitałowej Y z siedzibą na terenie Konfederacji Szwajcarskiej. Spółka X jest właścicielem wskazanych 51% udziałów od roku 2007, a więc posiada więcej niż 25% udziałów spółki Y nieprzerwane przez okres dłuższy niż 2 lata. Nie korzysta przy tym ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

W rozumieniu konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 2 września 1991 r., spółka Y dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym jest szwajcarskim rezydentem podatkowym, co potwierdzają certyfikaty rezydencji podatkowej znajdujące się w posiadaniu spółki X. Spółka Y podlega na terenie Szwajcarii opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Tym samym za spełnione należy uznać warunki określone w art. 20 ust. 3 UPDOP, w powiązaniu z treścią ust. 9 do 15 art. 20 UPDOP, pozwalające na zwolnienie od podatku dochodowego dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez wnioskodawcę z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki Y.

Z przeprowadzonych przez Spółkę ustaleń oraz oświadczeń spółki Y wynika, iż dokonywane na rzecz Spółki wypłaty nie podlegają i nie będą w jakiejkolwiek formie podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub

podatku spółki wypłacającej (spółki Y) w rozumieniu przepisów obowiązujących na terenie Szwajcarii w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym, będącym odpowiednikiem polskiego podatku uregulowanego w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ale na podstawie obowiązujących na terytorium kantonu, w którym spółka Y posiada siedzibę, regulacji prawno - podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem od kapitału, wypłaty dywidend wpływają / będą wpływać na obniżenie podstawy opodatkowania przy kalkulowaniu wartości netto kapitału spółki Y podlegającego opodatkowaniu kantonalnym podatkiem kapitałowym, który jest lokalnym podatkiem innym niż podatek dochodowy będący odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego uregulowanego w UPDOP.

Ponieważ wydatki poniesione na uregulowanie podatku kapitałowego są wydatkami uzasadnionymi ekonomicznie, to zgodnie z obowiązującymi w Szwajcarii przepisami podlegają one (tzn. kwota zapłaconego podatku kapitałowego, a nie kwota wypłaconej przez spółkę Y dywidendy) zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w zakresie podatku dochodowego, który jest odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego uregulowanego w UPDOP. W konsekwencji powyższych regulacji, spółka Y jest uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości zapłaconego podatku kapitałowego.

We wniosku o wydanie interpretacji Spółka przytoczyła treść art. 20 ust. 16 UPDOP, zgodnie z którym przepisu art. 20 ust. 3 UPDOP nie stosuje się do dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w części, w jakiej w państwie spółki szwajcarskiej, wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Spółka zapytała, czy przepis art. 20 ust. 16 UPDOP znajdzie zastosowanie do przedstawionego powyżej stanu faktycznego?

W ocenie Spółki, spełnione zostały warunki zwolnienia podatkowego określone w art. 20 ust. 3 UPDOP w powiązaniu z treścią ustępów od 9 do 15 tego artykułu, natomiast przytoczony przepis art. 20 ust. 16 UPDOP nie znajdzie zastosowania w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku.

W indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 10 lutego 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że stanowisko prawne Spółki jest nieprawidłowe. Organ oparł się na następujących argumentach.

Regulacja art. 20 ust. 16 UPDOP wyłącza możliwości korzystania ze zwolnienia podatkowego w zakresie dywidend i innych dochodów (przychodów) w sytuacji, gdy dochodzi do nieopodatkowania wypłacanych zysków w państwie źródła. Sformułowanie „wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej” użyte w przywoływanym przepisie art. 20 ust. 16 UPDOP oznacza, że w grę wchodzi każdy rodzaj szeroko rozumianej ulgi podatkowej, w tym wszelkie odliczenia (kategoria ta obejmuje zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów, odliczenie od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej). Zatem formą tą może być również zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów w zakresie szwajcarskiego podatku dochodowego wartości zapłaconego na terytorium Szwajcarii podatku kapitałowego, w sytuacji, gdy uprzednio od podstawy opodatkowania podatku kapitałowego odliczono wartość wypłaconych wspólnikom (czyli w przedmiotowej sprawie wnioskodawcy) dywidend. W opinii Organu, taka wykładnia czyni zadość postulatowi słuszności, przez co realizuje cele, jakim służyć ma art. 20 ust. 16 UPDOP.

Fragment podręcznika Podatkowej Oficyny Wydawniczej „Kazusy. Egzamin na doradcę podatkowego”

W ocenie Skarżącej, stanowisko Organu jest nieprawidłowe i interpretacja indywidualna powinna zostać uchylona w oparciu o argumentację przywołaną poniżej oraz zawartą we wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 UPDOP, jeżeli podatnicy o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce osiągają również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu, a nie zachodzą okoliczności pozwalające na zwolnienie tych dochodów (art. 17 ust. 1 pkt 3 UPDOP), w rozliczeniu za rok podatkowy dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym wypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

Jakkolwiek - zgodnie z art. 20 ust. 3 UPDOP - zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) uzyskiwane przez tych podatników z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- a) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia;
- b) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt a, jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- c) spółka, o której mowa w pkt b, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt a;
- d) spółka, o której mowa w pkt b, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Spółka spełniła łącznie wyżej wskazane warunki, a kontrowersja prawna poddana ocenie Organu dotyczyła wykładni i rozstrzygnięcia w przedmiocie stosowania w sprawie wyłączenia od zwolnienia podatkowego, które wynika z przepisu art. 20 ust. 16 UPDOP.

Na podstawie art. 20 ust. 16 UPDOP - przepisu art. 20 ust. 3 UPDOP nie stosuje się do dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w części, w jakiej w państwie spółki wypłacającej dywidendę (spółki Y), wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiejkolwiek formie podlegają:

- a) zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów,
- b) odliczeniu od dochodu,
- c) odliczeniu podstawy opodatkowania, lub
- d) odliczeniu od podatku spółki wypłacającej.

W ocenie Spółki, ustawowe wyrażenie art. 20 ust. 16 UPDOP „odliczenie wypłaconej kwoty w jakiejkolwiek formie od podstawy opodatkowania spółki wypłacającej” należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym lub też odpowiednika tego podatku za granicą. Z dosłownego brzmienia art. 20 ust. 16 UPDOP wynika,

Fragment podręcznika Podatkowej Oficyny Wydawniczej „Kazusy. Egzamin na doradcę podatkowego.”

że chodzi w nim o podatek dochodowy, a nie jakikolwiek podatek (na przykład podatek kapitałowy, o którym mowa we wniosku o wydanie interpretacji). Świadczy o tym użycie w przepisie konstrukcji charakterystycznych dla podatku dochodowego: „zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów”, „odliczenie od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku” spółki wypłacającej. Zdaniem Spółki, zaliczenie (do kosztów uzyskania przychodów) lub odliczenie (od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku) musi odnosić się do podatku dochodowego. Ustawowy zwrot – sformułowanie: „w jakiegokolwiek formie” wskazuje na możliwą wielość „zjawiskową” postaci odliczeń od podatku dochodowego. Nie jest on natomiast tożsamy z ewentualnym – możliwym – niewykorzystanym w treści art. 20 ust. 16 UPDOP zapisem o „pośrednim wpływie” odliczenia dokonanego w granicach innego (niż dochodowy) podatku na podatek dochodowy, co sugerować mogłoby „stadialną” postać tego wpływu, czyli wydatek, odliczenie od innego podatku, zapłata tego podatku, odliczenie zapłaconego podatku od podstawy opodatkowania podatku dochodowego lub też od podatku dochodowego - tego rodzaju konstrukcja prawna nie wynika z treści art. 20 ust. 16 UPDOP.

W powyższym kontekście, kiedy spółka Y dokona odliczenia wypłaconej dywidendy od podatku kapitałowego, to nie będzie to stanowiło odliczenia wymienionej kwoty/wartości od podatku dochodowego. Oceny tej nie może zmienić okoliczność, że wydatki na pokrycie podatku kapitałowego – w stanie faktycznym rozpoznanej sprawy – mogą mieć wpływ na wysokość obciążającego wypłacającego dywidendę *podatnika podatku dochodowego*, albowiem (ewentualne) odliczenie zapłaconego podatku kapitałowego od podatku dochodowego dokonuje się inną czynnością niż wcześniejsze odliczenie dywidendy od podatku kapitałowego. Odliczenie dywidendy nie stanowi elementu samoobliczenia i rozliczenia podatku dochodowego, a ponadto, wielkość wartości wypłaconej dywidendy tworzy - zwiększa odliczenie od podstawy opodatkowania podatku kapitałowego, a tym samym zmniejsza podatek kapitałowy, który podlegać może odliczeniu od podatku dochodowego. Wynika z tego, że im większa dywidenda, tym mniejszy podatek kapitałowy i tym mniejsze obniżenie o jego wartość podatku dochodowego, który byłby najmniejszy, gdyby odliczanego podatku kapitałowego nie obniżały odliczenia wypłaconych dywidend. W rozważanym przypadku cel ustawodawcy w postaci zapobieżenia dwukrotnemu zmniejszeniu obciążenia podatkiem dochodowym – w Polsce i poza jej granicami – na pewno nie byłby prawidłowo realizowany.

Jednocześnie Spółka podnosi, iż Organ miał obowiązek dokonać analizy orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania interpretacji, a zwłaszcza gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie. Tym czasem, Organ nie dokonał w zaskarżonej interpretacji analizy orzecznictwa wskazanego przez Spółkę, ani innego licznego orzecznictwa, które mogłoby mieć zastosowanie w sprawie - zdaniem Spółki został więc naruszony przepis art. 14b i 14e oraz art. 121 Ordynacji. Naruszenie ww. przepisów miało istotny wpływ na rozstrzygnięcie zawarte w zaskarżonej interpretacji, gdyż doprowadziło do błędnej wykładni art. 20 ust. 16 w zw. z art. 20 ust. 3 UPDOP oraz do rozstrzygnięcia na niekorzyść podatnika.

Istota sporu w rozpatrywanej sprawie była już przedmiotem oceny Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w analogicznych sprawach, dla przykładu zakończonych wyrokami z dnia 26 grudnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2738/15, a także z dnia 24 kwietnia 2017 r., sygn. akt. III SA/Wa 2052/16 - w których wyrażono jednolity pogląd w tej kwestii – zgodny ze stanowiskiem Spółki. W tym ostatnimi z powołanych orzeczeń Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, iż „skoro w treści art. 20 ust. 16 UPDOP mowa jest o zaliczeniu do kosztów uzyska-

Fragment podręcznika Podatkowej Oficyny Wydawniczej „Kazusy. Egzamin na doradcę podatkowego”

nia przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej (mowa zatem o elementach konstrukcyjnych podatku dochodowego) należy przez to rozumieć zaliczenie wypłaconych kwot do kosztów uzyskania przychodów dla celów podatku dochodowego, odliczenie od dochodu ustalanego na potrzeby podatku dochodowego, odliczenie od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym oraz odliczenie od podatku dochodowego. Przepis ten należy bowiem rozpatrywać wyłącznie na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym”.

Mając na uwadze powyższe, wnosi się jak na wstępie.

Za stronę skarżącą
Doradca podatkowy
Jan Kowalski
Nr wpisu *fikcyjny*
Podpis

Załączniki:

- oryginał/wierzytelny odpis pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- odpis pełny z rejestru przedsiębiorców KRS
- odpis skargi wraz z załącznikami;
- dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200,00 zł.

[OPRACOWANIE REDAKCYJNE I SKRÓCONE]

Miejscowość, data (*fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu*)

Wojewódzki Sąd Administracyjny
w ...
adres

za pośrednictwem:
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Warszawie
Felińskiego 2B, 01-513 Warszawa

Strona skarżąca:
nazwa, adres, NIP

Reprezentowana przez
doradcę podatkowego ... imię, nazwisko
nr wpisu, adres do doręczeń

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:

Sygn. interpretacji: *fikcyjny*

Wpis stały: 200,00 zł

SKARGA DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO NA INTERPRETACJĘ INDYWIDUALNĄ

I. We wstępie należy zamieścić następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi: art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi,
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo,
- wskazać, że wnosimy skargę na interpretację indywidualną, podając kto i kiedy ją wydał i kiedy została doręczona,

II. Wnosimy zarzuty przeciw wydanej interpretacji indywidualnej:

- naruszenie przepisów prawa materialnego oraz procesowego, mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:
 - a) art. 20 ust. 16 w zw. z art. 20 ust. 3 UPDOP poprzez błędną wykładnię i uznanie
 - b) art. 14e § 1 w zw. z art. 121 § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji poprzez ...

- III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:
- uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej, zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, od organu na rzecz strony skarżącej według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Stanowisko Organu jest nieprawidłowe i interpretacja indywidualna powinna zostać uchylona w oparciu o następującą argumentację:

Ustawowe wyrażenie art. 20 ust. 16 UPDOP „odliczenie wypłaconej kwoty w jakiegokolwiek formie od podstawy opodatkowania spółki wypłacającej” należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym lub też odpowiednika tego podatku za granicą. Treść hipotezy art. 20 ust. 16 UPDOP nie obejmuje bowiem odliczeń dokonywanych w granicach innych podatków, a tym samym, okoliczność zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości zapłaconego podatku kapitałowego przez spółkę Y, pozostaje bez znaczenia dla możliwości zastosowania przez Spółkę zwolnienia z opodatkowania art. 20 ust. 3 wobec dochodów oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych spółki Y.

W ocenie Spółki, Organ nie dokonał w zaskarżonej interpretacji analizy orzecznictwa wskazanego przez Spółkę, ani innego liczego orzecznictwa, które mogłoby mieć zastosowanie w sprawie. Tym samym, zdaniem Spółki został naruszony przepis art. 14b i 14e oraz art. 121 Ordynacji. Naruszenie ww. przepisów miało istotny wpływ na rozstrzygnięcie zawarte w zaskarżonej interpretacji, gdyż doprowadziło do błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania art. 20 ust. 16 w zw. z art. 20 ust. 3 UPDOP oraz do rozstrzygnięcia na niekorzyść podatnika. Istota sporu w rozpatrywanej sprawie była już przedmiotem Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w analogicznych sprawach - w których wyrażono jednolity pogląd w tej kwestii – zgodny ze stanowiskiem Spółki.

Mając na uwadze powyższe, wnosi się jak na wstępie.

Za stronę skarżącą
Doradca podatkowy
Jan Kowalski
Nr wpisu fikcyjny
Podpis

Załączniki:

- oryginał/wierzytelny odpis pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 PLN;
- odpis pełny z rejestru przedsiębiorców KRS
- odpis skargi wraz z załącznikami;
- dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200,00 zł.

KOMENTARZ

Zwolnienie na podstawie art. 20 ust. 3 UPDOP obejmuje dochody (przychody) osiągnięte przez polskich rezydentów z tytułu dywidend oraz innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę bądź zarząd w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, bądź w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) oraz w Szwajcarii.

W odniesieniu do dywidend wypłacanych przez rezydentów Szwajcarii zwolnienie ma zastosowanie pod warunkiem spełnienia następujących przesłanek:

- a) wypłacający dywidendę podlega w Szwajcarii opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (tj. podlega w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu),
- b) uzyskująca dywidendę polska spółka posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki zagranicznej oraz nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na źródło ich osiągnięcia,
- c) polska spółka powinna posiadać minimum 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki szwajcarskiej nieprzerwanie przez okres dwóch lat (z tym że okres ten może upływać po dniu uzyskania dochodów z dywidend),
- d) posiadanie udziałów (akcji) powinno wynikać z tytułu własności (ewentualnie z innego tytułu - np. użytkowania - o ile tylko uzyskiwane dochody i tak korzystałyby ze zwolnienia wówczas, gdyby posiadanie udziałów nie zostało przeniesione).

Dodatkowo od 1 stycznia 2015 r. ustawą z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych wprowadzono nowy warunek zastosowania wyżej przedstawionego zwolnienia dodając do art. 20 ust. 16 UPDOP. Zgodnie z tym przepisem zwolnienie z art. 20 ust. 3 UPDOP nie ma zastosowania do dywidend w części, w jakiej w państwie spółki wypłacającej dywidendę wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej.

Celem art. 20 ust. 16 UPDOP nie jest pozbawienie zwolnienia podatkowego w przypadku stosowania odliczeń od jakichkolwiek podatków czy opłat w państwie źródła, lecz odliczeń w podatku dochodowym w odniesieniu do wypłacanych zysków spółki zależnej, które skutkowałyby podwójnym nieopodatkowaniem tych zysków.

PODSUMOWANIE

Analiza przepisów zawartych w treści kazusu oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania kazusu o następującą argumentację:

- Skoro w treści art. 20 ust. 16 UPDOP mowa jest o zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej (mowa zatem o elementach konstrukcyjnych podatku dochodowego) należy przez to rozumieć zaliczenie wypłaconych kwot do kosztów uzyskania przychodów dla celów

Fragment podręcznika Podatkowej Oficyny Wydawniczej „Kazusy. Egzamin na doradcę podatkowego”

- podatku dochodowego, odliczenie od dochodu ustalanego na potrzeby podatku dochodowego, odliczenie od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym oraz odliczenie od podatku dochodowego. Przepis ten należy bowiem rozpatrywać wyłącznie na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym – wyrok WSA z dnia 24 kwietnia 2017 r., sygn. akt. III SA/Wa 2052/16;
- Odliczenie kwoty dywidend od podstawy opodatkowania, wynikające z konstrukcji szwajcarskiego podatku kapitałowego płaconego przez spółkę Y, nie może być uznane za ich „zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów, odliczenie od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej”. Wskazuje na to już sama budowa art. 20 ust. 16 UPDOP i nawiązanie w treści tego przepisu do pojęć charakterystycznych dla konstrukcji podatku dochodowego;
 - Odliczenie przez podatnika podatku dochodowego właściwego dla osób prawnych kwot wypłaconych wspólnikom dywidend od podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym nie stanowi przewidzianego w art. 20 ust. 16 UPDOP powodu nie stosowania zwolnienia podatkowego z art. 20 ust. 3 wymienionej ustawy – wyrok NSA z dnia 8 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1306/17 (podobnie – wyrok NSA z 12 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2689/17);
 - W momencie wydania zaskarżonej interpretacji indywidualnej, wykładnia powołanych przepisów wynikająca m.in. z wyroków WSA: z dnia 26 grudnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2738/15, a także z dnia 24 kwietnia 2017 r., sygn. akt. III SA/Wa 2052/16 powinna być znana Organowi wydającemu interpretację podatkową, stąd zarzut naruszenia procesowego, mających istotny wpływ na wynik sprawy. Organ nie dokonał bowiem w zaskarżonej interpretacji analizy orzecznictwa, które mogłoby mieć zastosowanie w sprawie – możemy również przyjąć, iż Spółka powołała się na ww. wyroki w treści wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego;
 - Opisany stan faktyczny kazusu daje podstawy do przyjęcia dodatkowych założeń, a w konsekwencji do stworzenia warunków na postawienie dodatkowych zarzutów przeciw zaskarżonej interpretacji podatkowej – wszystko zależy od Państwa pomysłowości.