



ARTUR CHAMOT

KANCELARIA RADCY PRAWNEGO
I DORADCY PODATKOWEGO

MEMORANDUM PODATKOWE

Odpowiedź na ustalenia raportu due diligence
w przedtransakcyjnym audycie podatkowym Spółki
(wersja zanonimizowana – fragmenty do publikacji)

Spis treści

1.	INFORMACJA O DOKUMENCIE	3
2.	STAN FAKTYCZNY I KONTEKST	4
3.	PODSTAWY PRAWNE	4
4.	STANOWISKO WOBEC USTALEŃ DD	5
4.1	Alokacja kosztów wspólnych pomiędzy działalność strefową (SSE) a opodatkowaną	5
4.2	Korzystanie z usług podwykonawców w ramach działalności strefowej	5
4.3	Rozliczenia VAT z kontrahentami z innego państwa członkowskiego UE	6
4.4	Outsourcing pracowniczy z podmiotem powiązany	6
4.5	Oświadczenia w ramach procedury uproszczonej w imporcie towarów	7
4.6	Stawka 0% przy eksporcie towarów poprzedzonym zaliczką	7
4.7	Certyfikaty rezydencji – usługi pośrednictwa handlowego (agencyjne)	8
5.	WNIOSKI I PODSUMOWANIE	9

1. INFORMACJA O DOKUMENCIE

Niniejszy dokument stanowi skróconą i zanonimizowaną wersję memorandum podatkowego sporządzonego w ramach faktycznej praktyki Kancelarii. Memorandum oryginalne zostało przygotowane jako odpowiedź Spółki na ustalenia raportu due diligence (DD) wykonanego przez doradcę strony kupującej w toku procesu transakcyjnego i obejmowało szczegółową analizę kilkunastu ryzyk podatkowych zidentyfikowanych w raporcie.

Imiona, nazwiska, nazwy spółek, dane teleadresowe, branża, rynki zagraniczne oraz inne informacje umożliwiające identyfikację Klienta i jego kontrahentów zostały usunięte lub uogólnione. Część zagadnień, w tym wątki o najwyższym poziomie wrażliwości operacyjnej, została w niniejszym skrócie pominięta. Dokument udostępniany jest wyłącznie w celu prezentacji warsztatu pracy Kancelarii.

Dokument NIE stanowi porady podatkowej dla osób trzecich i nie może być wykorzystany do rozstrzygnięcia ich indywidualnych spraw. Każdy stan faktyczny wymaga odrębnej analizy.

2. STAN FAKTYCZNY I KONTEKST

Klient – polska spółka kapitałowa prowadząca działalność w branży produkcyjnej – był przedmiotem przedtransakcyjnego badania due diligence przeprowadzanego na zlecenie potencjalnego inwestora. W raporcie DD doradca strony kupującej zidentyfikował szereg potencjalnych ryzyk podatkowych dotyczących m.in. działalności prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej (dalej: SSE), rozliczeń VAT przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych i eksportowych, transakcji z podmiotami powiązanymi (outsourcing pracowniczy), procedury uproszczonej w imporcie towarów oraz braku certyfikatów rezydencji od kontrahentów zagranicznych.

Klient nie zgodził się z większością ustaleń DD i zwrócił się do Kancelarii o przygotowanie merytorycznego stanowiska, które mogłoby zostać przekazane stronie kupującej. Niniejsze memorandum stanowi takie stanowisko – odnosi się ono punktowo do każdego z kluczowych ustaleń raportu, wskazując argumenty prawne, orzecznictwo i interpretacje organów podatkowych potwierdzające prawidłowość rozliczeń Klienta.

Z uwagi na charakter publikacji w niniejszym skrócie zachowano sześć najistotniejszych wątków merytorycznych, pomijając tematy o charakterze marginalnym oraz takie, których ujawnienie – nawet w wersji zanonimizowanej – mogłoby naruszyć interesy Klienta lub kontrahentów.

3. PODSTAWY PRAWNE

Stanowisko opracowano w oparciu o następujące akty prawne:

- ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.);
- ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT);
- ustawę z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych;
- przepisy wykonawcze, w tym rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach SSE.

4. STANOWISKO WOBEC USTALEŃ DD

4.1 Alokacja kosztów wspólnych pomiędzy działalność strefową (SSE) a opodatkowaną

W raporcie DD zakwestionowano sposób alokacji kosztów pomiędzy działalność prowadzoną w SSE (zwolnioną z CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.) a działalność opodatkowaną. Klient stosuje klucz przychodowy.

W naszej ocenie postępowanie Klienta jest prawidłowe. Zgodnie z art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł zwolnionych i opodatkowanych, a nie jest możliwe przypisanie ich bezpośrednio, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Klucz przychodowy jest zatem kluczem podstawowym, wprost przewidzianym w ustawie o CIT.

Stanowisko to jest powszechnie akceptowane przez organy podatkowe – m.in. w interpretacji Dyrektora KIS z 11 kwietnia 2024 r. (0114-KDIP2-1.4010.116.2024.1.KW), w interpretacji z 13 października 2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.475.2023.1.JMS) oraz w interpretacji z 13 stycznia 2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.187.2022.1.KS). Zarzut DD nie znajduje uzasadnienia.

Odrębnym zagadnieniem jest alokacja kosztów finansowych (odsetek). Zgadza się, że część odsetek może podlegać przyporządkowaniu do działalności strefowej. Również w tym przypadku zastosowanie znajduje klucz przychodowy z art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. – co potwierdza m.in. interpretacja z 14 marca 2016 r. (ITPB3/4510-708/15/MK).

4.2 Korzystanie z usług podwykonawców w ramach działalności strefowej

W raporcie DD wskazano, że korzystanie przez Klienta z usług podwykonawców (w tym podmiotów spoza terenu strefy) miałyby skutkować ryzykiem utraty prawa do zwolnienia z CIT. Zarzut nie jest trafny.

Linia interpretacyjna organów podatkowych jest w tym zakresie ugruntowana – zakup usług od podwykonawców, stanowiących element procesu produkcyjnego realizowanego przez podatnika na terenie SSE, nie wyklucza prawa do zwolnienia z CIT. W interpretacji Dyrektora KIS z 1 grudnia 2022 r. (0111-KDIB1-3.4010.672.2022.1.AN) wskazano, że usługi podwykonawcze stanowią „jedynie pewien element (fazę) procesu produkcyjnego” i nie są przejawem prowadzenia działalności poza terenem strefy. Analogiczne stanowisko znajduje się m.in. w interpretacji z 9 listopada 2021 r. (0111-KDIB1-3.4010.552.2021.1.BM) oraz w interpretacjach o sygnaturach IBPB-1-3/4510-658/16-7/MO, 0111-KDIB1-1.4010.351.2019.1.AB, IBPB-1-3/4510-731/15-2/MO i IBPB-1-3/4510-730/15-2/MO.

Korzystanie przez Klienta z usług podwykonawców nie wpływa zatem na prawo do korzystania ze zwolnienia z CIT.

4.3 Rozliczenia VAT z kontrahentami z innego państwa członkowskiego UE

Doradca kupującego zakwestionował sposób rozliczenia VAT przez Klienta w transakcjach z kontrahentami zagranicznymi, sugerując konieczność rejestracji Klienta dla potrzeb VAT w innym państwie członkowskim UE.

Niezależnie od merytorycznej oceny zarzutu zwracamy uwagę, że nawet przy hipotetycznym przyjęciu jego prawidłowości, jego skutek finansowy dla Klienta jest neutralny. Przy założeniu, że Klient nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium tego państwa, faktura od kontrahenta zagranicznego powinna być wystawiona bez tamtejszego VAT, a transakcja powinna zostać rozliczona przez Klienta jako import usług na terytorium Polski (mechanizm odwrotnego obciążenia, art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Klient wykazałby VAT z tej transakcji w polskiej deklaracji jednocześnie jako podatek należny i naliczony, co czyni transakcję neutralną.

Końcowy efekt fiskalny jest zatem analogiczny jak przy odliczeniu VAT zapłaconego za granicą. Zarzut DD ma charakter wyłącznie formalny i nie wskazuje na rzeczywiste ryzyko finansowe po stronie Klienta.

4.4 Outsourcing pracowniczy z podmiotem powiązanym

W raporcie DD zakwestionowano transakcje outsourcingu pracowniczego między Klientem a podmiotem powiązanym, sugerując ryzyka w zakresie VAT (zakwestionowanie prawa do odliczenia), CIT, PIT i ZUS. W naszej ocenie zarzuty są nieuzasadnione.

Po pierwsze, zakup usług podwykonawczych od podmiotu powiązanego nie jest sytuacją wyjątkową w obrocie gospodarczym. Rozliczenia uwzględniały wymogi przepisów o cenach transferowych – usługi sprzedawane były z narzutem 5% na koszty.

Po drugie, w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie wskazuje się, że usługi outsourcingu pracowniczego (udostępniania personelu) mogą być kwestionowane przez organy podatkowe pod kątem prawa do odliczenia VAT wyłącznie w przypadku ustalenia, że do faktycznego świadczenia usług w ogóle nie dochodzi (zob. wyrok NSA z 18 maja 2022 r., I FSK 2251/18; wyrok WSA w Lublinie z 12 października 2017 r., I SA/Lu 527/17). W relacjach pomiędzy Klientem a podmiotem powiązanym do faktycznego świadczenia usług dochodziło, w związku z czym brak podstaw do kwestionowania prawa do odliczenia VAT.

Po trzecie, w odniesieniu do sygnalizowanego w DD ryzyka rozpoznania nieodpłatnego świadczenia po stronie Klienta w związku z późniejszym zatrudnieniem niektórych pracowników podmiotu powiązanego bezpośrednio przez Klienta, wskazujemy, że nie doszło do żadnego przysporzenia majątkowego po stronie Klienta. Nie nastąpiło zwiększenie aktywów Klienta z samego tylko tytułu zatrudnienia osób uprzednio współpracujących z innym pracodawcą. Brak jest zatem podstaw do rozpoznania nieodpłatnego świadczenia.

4.5 Oświadczenia w ramach procedury uproszczonej w imporcie towarów

W raporcie DD postawiono tezę, że oświadczenia Klienta składane na potrzeby procedury uproszczonej w imporcie towarów (art. 33a ustawy o VAT) były „błędne”. Tezy tej nie podzielamy.

Zgodnie z art. 33a ustawy o VAT podatnik korzystający z procedury uproszczonej może przedstawić zaświadczenie o braku zaległości w podatkach lub złożyć oświadczenie o tej samej treści. Ustawodawca zrównał oba tryby, co oznacza, że oświadczenie powinno być składane w oparciu o te same przesłanki, co dla wydania zaświadczenia.

Z orzecznictwa wynika, że zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach jest wydawane na podstawie danych dostępnych organowi podatkowemu w momencie jego wydania. Organ jest obowiązany wydać takie zaświadczenie, jeżeli na ten dzień nie zostały wydane decyzje stwierdzające zaległości i nie toczy się żadne postępowanie wymiarowe – również wówczas, gdy decyzjom tym nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności (zob. postanowienie NSA z 29 września 2020 r., II FSK 1664/20; wyrok WSA we Wrocławiu z 9 kwietnia 2014 r., I SA/Wr 252/14).

Na moment składania oświadczeń przez Klienta nie toczyło się przeciwko niemu żadne postępowanie ani nie wydano żadnej decyzji wymiarowej. Oznacza to, że oświadczenia były składane w warunkach, w których organ podatkowy również wydałby zaświadczenie o niezaleganiu. Brak jest zatem podstaw do uznania ich za błędne. Nie są nam znane wyroki ani interpretacje, które kwestionowałyby prawo do procedury uproszczonej w analogicznym stanie faktycznym.

4.6 Stawka 0% przy eksporcie towarów poprzedzonym zaliczką

W raporcie DD zwrócono uwagę na trzy transakcje eksportowe, w których wystąpiła zaliczka. Stan faktyczny był następujący: Klient otrzymał zaliczkę, odprawa celna miała miejsce w październiku (tj. w terminie 6 miesięcy od otrzymania zaliczki), natomiast dokumenty potwierdzające wywóz wpłynęły do Klienta na początku listopada – przed terminem na złożenie deklaracji VAT za październik (tj. przed 25 listopada).

Zgodnie z art. 41 ust. 9a ustawy o VAT, stawkę 0% w eksporcie towarów stosuje się do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy od końca miesiąca otrzymania zapłaty oraz że podatnik w tym terminie otrzymał dokument potwierdzający wywóz, o którym mowa w art. 41 ust. 6. Z odesłania do ust. 6 wynika, że otrzymanie dokumentu jest skuteczne, jeżeli nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy.

W omawianych transakcjach Klient otrzymał dokumenty wywozowe przed 25 listopada – zatem przed upływem terminu na złożenie deklaracji VAT za październik. Klient miał więc prawo do wykazania eksportu w deklaracji za październik ze stawką 0%. Powyższe potwierdza interpretacja Dyrektora KIS z 3 grudnia 2019 r. (0114-KDIP1-2.4012.473.2019.2.RM) oraz doktryna (J. Matarewicz, [w:] Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 41).

Nawet w przypadku przyjęcia odmiennej wykładni – tj. wymogu otrzymania dokumentów już w październiku – zastosowanie znajduje art. 41 ust. 7 ustawy o VAT. Pozwala on na przesunięcie

wykazania transakcji do deklaracji za listopad ze stawką 0%. Końcowy efekt jest tożsamy: Klient nie ma obowiązku stosowania stawki krajowej.

Dodatkowo zwracamy uwagę na art. 41 ust. 9b ustawy o VAT, który dopuszcza stosowanie stawki 0% również wówczas, gdy wywóz towarów nastąpił po upływie 6 miesięcy, jeżeli późniejszy termin jest uzasadniony specyfiką realizacji danego rodzaju dostaw. W rozpatrywanym stanie faktycznym dostawy realizowane były na rynek objęty trwającym konfliktem zbrojnym, co stanowi obiektywną i udokumentowaną specyfikę uzasadniającą wydłużone terminy logistyczne.

4.7 Certyfikaty rezydencji – usługi pośrednictwa handlowego (agencyjne)

W raporcie DD zarzucono Klientowi brak certyfikatów rezydencji od zagranicznych podmiotów świadczących na jego rzecz usługi pośrednictwa w sprzedaży (usługi agencyjne). W naszej ocenie zarzut jest bezzasadny.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku u źródła (WHT), a w konsekwencji – pozyskania certyfikatu rezydencji od kontrahenta zagranicznego, dotyczy wyłącznie wypłat z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. Jeśli usługa nie mieści się w katalogu z art. 21 ust. 1, certyfikat rezydencji nie jest niezbędny dla niepobrania WHT (zob. interpretacja Dyrektora KIS z 30 listopada 2023 r., 0111-KDIB2-1.4010.494.2023.1.MM).

Z utrwalonego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że usługi agencyjne (pośrednictwa w sprzedaży) nie są objęte katalogiem z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. – nie mieszczą się w kategorii „usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze”.

Stanowisko to potwierdzają m.in. wyrok NSA z 19 września 2023 r. (II FSK 2638/20), wyrok WSA w Gdańsku z 17 czerwca 2020 r. (I SA/Gd 2106/19), wyrok WSA w Gdańsku z 29 maja 2019 r. (I SA/Gd 543/19) oraz wyrok WSA w Warszawie z 9 lipca 2020 r. (III SA/Wa 2603/19). Analogiczne wnioski wynikają z interpretacji indywidualnych Dyrektora KIS – m.in. z 28 marca 2019 r. (0114-KDIP2-1.4010.103.2019.1.KS) oraz z 29 stycznia 2024 r. (0111-KDIB2-3.4010.198.2019.11.MJ).

W konsekwencji brak certyfikatów rezydencji od zagranicznych pośredników nie generuje po stronie Klienta ryzyka WHT, ponieważ pobór tego podatku nie jest w tych transakcjach w ogóle wymagany.

5. WNIOSKI I PODSUMOWANIE

Po analizie ustaleń raportu due diligence stanowisko Kancelarii w odniesieniu do omówionych zarzutów jest następujące:

- stosowany przez Klienta klucz przychodowy alokacji kosztów wspólnych pomiędzy działalnością strefową a opodatkowaną jest prawidłowy i wprost umocowany w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p.;
- korzystanie z usług podwykonawców (w tym spoza terenu SSE) jako elementu procesu produkcyjnego nie powoduje utraty prawa do zwolnienia z CIT;
- zarzuty dotyczące rozliczeń VAT z kontrahentami z innego państwa członkowskiego UE pozostają finansowo neutralne dla Klienta z uwagi na mechanizm importu usług / odwrotnego obciążenia;
- outsourcing pracowniczy z podmiotem powiązonym, wykonywany faktycznie i wyceniany na zasadach rynkowych, nie generuje ryzyk podatkowych zasygnalizowanych w raporcie DD;
- oświadczenia składane w ramach procedury uproszczonej w imporcie towarów były składane prawidłowo;
- zastosowanie stawki 0% w eksporcie towarów poprzedzonym zaliczką było zgodne z art. 41 ust. 6, 7, 9a oraz 9b ustawy o VAT;
- brak certyfikatów rezydencji od pośredników zagranicznych świadczących usługi agencyjne nie generuje ryzyka WHT, ponieważ usługi te są poza katalogiem z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p.

W odniesieniu do każdego z powyższych wątków stanowisko Klienta znajduje oparcie w obowiązujących przepisach prawa, ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych oraz aktualnej linii interpretacyjnej organów podatkowych. Sygnalizowane przez doradcę strony kupującej ryzyka zostały przez Kancelarię ocenione jako nieuzasadnione albo niemające realnego wpływu finansowego na sytuację Klienta.