

UKRAINA POINT



Pośrednik handlowy w Ukrainie – aspekty podatkowe

Wejście na rynek ukraiński może być realizowane w różnych formach. Jedną z nich jest pośrednictwo handlowe. Ta forma jest często stosowana, ponieważ nie wymaga znaczących nakładów.

Istota pośrednictwa handlowego polega na tym, że polski podmiot (np. producent lub sprzedawca towarów) współpracuje na podstawie odpowiedniej umowy z ukraińskim podmiotem (przedstawiciel / pośrednik / agent), który na terytorium Ukrainy wykonuje określone działania handlowe w interesie polskiego przedsiębiorcy. Mogą to być działania takie jak poszukiwanie klientów, nawiązywanie relacji z klientami, uzgadnianie warunków współpracy, zawieranie umów sprzedaży towarów w imieniu polskiego podmiotu itp. Zakres czynności, na które umówią się polski przedsiębiorca i agent z Ukrainy, może być zróżnicowany.

W zamian za wykonywanie tych działań agentowi przysługuje określone wynagrodzenie. Może ono być stałe, uzależnione od różnych wskaźników współpracy (np. od liczby nowych klientów czy wartości zawartych umów) lub prowizyjne.

Na pierwszy rzut oka wszystko wydaje się jasne. Jednak aspekty podatkowe polsko-ukraińskiej współpracy w formie pośrednictwa handlowego mogą budzić wątpliwości. W niniejszym materiale postaramy się wyjaśnić niektóre z nich z punktu widzenia polskiego przedsiębiorcy.

VAT w Ukrainie

Jedno z pytań, które może pojawić się u polskiego przedsiębiorcy, związane jest z opodatkowaniem VAT wynagrodzenia agenta w Ukrainie. W szczególności chodzi o to, czy opodatkowanie VAT w Ukrainie (ukr. – податок на додану вартість, ukr. skrót – ПДВ) wpłynie na obowiązki polskiego przedsiębiorcy dotyczące VAT w Polsce.

Po pierwsze, zwróćmy uwagę, że agent nie zawsze będzie ukraińskim podatnikiem VAT. To zależy m.in. od wybranej formy prowadzenia działalności gospodarczej w Ukrainie.

Przykład:

Agent, który prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą (ukr. – фізична особа підприємець, ukr. skrót – ФОП), może wybrać trzecią grupę uproszczonego systemu opodatkowania i płacić jednolity podatek w wysokości 5 proc. od dochodu, bez konieczności płacenia VAT.

Po drugie, nie każda transakcja przeprowadzona przez ukraiński podmiot podlega opodatkowaniu VAT w Ukrainie.

Przykład

W Ukrainie opodatkowaniu VAT podlegają usługi świadczone przez podatnika VAT, jeśli miejscem ich świadczenia jest terytorium Ukrainy. Zgodnie z przepisami Kodeksu Podatkowego Ukrainy, miejscem świadczenia usług jest zasadniczo miejsce rejestracji dostawcy (tj. w naszym przypadku Ukraina). Opodatkowanie VAT jest przeniesione do miejsca odbiorcy świadczenia tylko dla określonych usług, między innymi reklamy, usług doradczych czy technicznych. Dlatego aby ustalić, czy usługi ukraińskiego agenta będą podlegały opodatkowaniu VAT w Ukrainie, należy dokładnie określić charakter i zakres jego usług.

Polskie rozliczenia VAT

Jeżeli przedstawiciel handlowy z Ukrainy:

- jest podatnikiem VAT,
- nie ma siedziby działalności oraz stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski oraz,
- nie jest zarejestrowany dla celów VAT w Polsce

to dochodzi po stronie polskiego przedsiębiorcy do importu usług.

Niemniej jednak, nawet jeżeli agent z Ukrainy nie jest podatnikiem VAT w swoim kraju, to jeżeli prowadzi on działalność gospodarczą, to powinien być traktowany na gruncie polskich przepisów jako podatnik VAT. Zgodnie bowiem z polskimi przepisami podatnikiem VAT są osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza to podejmowanie czynności w sposób ciągły dla celów zarobkowych. W praktyce ukraiński przedstawiciel handlowy co do zasady będzie więc prowadził działalność gospodarczą.

Polski podmiot powinien w opisywanej sytuacji rozpoznać import usług spoza UE i rozliczyć VAT należny od transakcji, od całej kwoty wypłaconego wynagrodzenia, na zasadzie odwrotnego obciążenia. VAT należny powinien być wykazany w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jednocześnie przedsiębiorca będzie miał prawo do odliczenia VAT naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym.

Obowiązek podatkowy dla importu usług powstaje na zasadach ogólnych, tj. zasadniczo z chwilą wykonania usługi lub ostatniego dnia danego okresu rozliczeniowego (jeżeli usługi świadczone są w następujących po sobie okresach rozliczeniowych, za które wprowadzono płatność).

Jeżeli przedstawiciel handlowy wystawi fakturę lub inny dokument w walucie obcej, to wyrażone w niej kwoty należy przeliczyć na złote po średnim kursie NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego.

Warto zaznaczyć, że w przypadku braku faktury lub innego dokumentu od agenta nadal należy wykazać import usług w momencie wykonania usługi.

Koszt podatkowy

Polski podmiot ma prawo do rozpoznania wynagrodzenia dla przedstawiciela handlowego w kosztach na zasadach ogólnych, zgodnie z regułą, iż kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wprost wymienionych w ustawie o CIT.

Aby uznać wydatek za koszt uzyskania przychodów rekomendujemy zatem, aby posiadać pisemną umowę z przedstawicielem i gromadzić dowody potwierdzające wykonywanie przez niego usług (np. faktury, rachunki, raporty).

Wynagrodzenie dla przedstawiciela handlowego należy potraktować jako koszt pośrednio związany z przychodami, który co do zasady należy rozpoznać w dacie ujęcia wydatku w księgach rachunkowych (z wyjątkiem kosztów ujętych jako rezerwy lub bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

Warto pamiętać, że koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Zwracamy uwagę, że kosztem nie są wydatki na prezenty bez logo dla przedstawicieli. Upominki z logo mogą stanowić koszt, jeżeli nie są okazałe (takim okazałym prezentem jest np. zegarek). Okazałe prezenty należy potraktować jako koszt reprezentacji, czyli wydatki niestanowiące kosztów podatkowych. W orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego reprezentacja definiowana jest jako działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów.

Warto pamiętać o tym, że spotkania z agentem, np. w restauracji, mogą być kosztem, jeżeli mają biznesowy charakter. Warto zatem posiadać korespondencję mailową z agendą spotkania lub po prostu wskazującą na to, że na spotkaniu będą poruszane tematy biznesowe. W przypadku braku takiej dokumentacji lub organizacji spotkań w nietypowych miejscach (np. na jachcie, w balonie itp.) wydatek nie może stanowić kosztu – ma on charakter reprezentacji.

Podatek u źródła

Wynagrodzenia dla pośredników / agentów handlowych budzą wątpliwości na gruncie podatku u źródła (ang. withholding tax, WHT). Jest to podatek, do którego pobrania zobowiązany jest podmiot polski płacący za określone usługi podmiotom zagranicznym.

Opodatkowaniu WHT wg stawki 20 proc. podlegają m.in. przychody tytułu usług niematerialnych, tj. świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Organy podatkowe na gruncie WHT traktują wynagrodzenie dla pośredników / agentów handlowych jako wynagrodzenie z tytułu usług niematerialnych, w szczególności usług reklamowych lub świadczeń o podobnym charakterze. Niemniej jednak fiskus nie prezentuje jednolitego podejścia w zakresie opodatkowania WHT usług pośrednika / przedstawiciela handlowego.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 5 grudnia 2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.544.2023.2.MF) wskazano, że usługi te podlegają WHT: „wynagrodzenie wypłacane podmiotom zagranicznym z tytułu świadczenia usług pośrednictwa podlega zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu (...) a w konsekwencji Wnioskodawca jako płatnik podatku (...) jest zobowiązany do poboru podatku u źródła z tytułu dochodów uzyskiwanych przez Pośredników w związku z wykonaniem umowy pośrednictwa”.

Natomiast w interpretacji indywidualnej z 18 maja 2023 r. (0111-KDIB1-2.4010.113.2023.2.EJ) dyrektor KIS wskazał, że usługi pośrednictwa nie podlegają WHT. W interpretacji czytamy: „Celem zawieranej umowy agencyjnej będzie pozyskanie Pośrednika, który doprowadzi do zawarcia umowy sprzedaży produktów Wnioskodawcy. (...) usługi nabywane przez Spółkę nie obejmują czynności wymagających podjęcia koniecznych działań z zakresu usług: doradztwa, badania rynku, reklamowych i zarządzania i kontroli”.

Sądy są przychylne podatnikom. 5 lipca 2024 r. NSA wydał wyrok (II FSK 1001/23), w którym orzekł, że usługi agenta nie są objęte WHT, gdyż nie można traktować ich jak świadczenia o podobnym charakterze do usług doradczych, badania rynku czy reklamy. Nie oznacza to jednak, że fiskus automatycznie zmieni zdanie w tym zakresie.

Należy zatem przeprowadzić szczegółową analizę umów pod kątem świadczonych usług, aby wytypować usługi podlegające pod WHT – przykładowo czy opis czynności wykonywanych w ramach umowy wskazuje wprost na usługi reklamowe. Istotne są jednak faktycznie wykonywane czynności w ramach zawartej umowy i ich charakter, a nie nadana im nazwa.

Warto zobowiązać pośrednika do przekazywania aktualnego certyfikatu rezydencji. W takim przypadku nie będzie wątpliwości co do tego, że jego wynagrodzenie nie podlega opodatkowaniu WHT. Na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską a Ukrainą tego typu należności nie podlegają bowiem WHT.

Podstawa prawna:

Art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT
Art. 19a ust. 1 i 3 ustawy o VAT
Art. 15 ust. 1, 4d i 4e ustawy o CIT
Art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o CIT
Art. 21 ust. 1 pkt 2a i ust. 2 ustawy o CIT
Art. 185 ust. 1 lit. b Kodeksu Podatkowego Ukrainy
Art. 186 ust. 2, 3, 3-1, 4 Kodeksu Podatkowego Ukrainy

*** Powyższy artykuł został opublikowany w „Rzeczpospolita”, link do artykułu znajduje się [TUTAJ](#)**



Tetiana Startseva

Starszy konsultant | adwokat ukraiński

tel. 61 852 58 45

tstartseva@abctax.com.pl



Weronika Sydow

Konsultant podatkowy

tel. 61 852 58 45

wydow@abctax.com.pl