

UKRAINA POINT



Wymiana handlowa z Ukrainą – o czym należy pamiętać

Rosyjska inwazja na Ukrainę spowodowała wzrost polsko-ukraińskiej wymiany handlowej, głównie dzięki zwiększeniu polskiego eksportu. Coraz więcej polskich firm rozważa rozszerzenie sprzedaży na Ukrainę. Jakie formalności powinni wziąć po uwagę?

W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że Ukraina nie należy do Unii Europejskiej i jest traktowana jako tzw. kraj trzeciej. Wywóz towarów do Ukrainy dokonany w związku z ich sprzedażą będzie więc dla celów podatkowych rozliczany jako eksport.

Jak rozliczyć eksport dla celów VAT

Krajowa sprzedaż towarów opodatkowana jest co do zasady podstawową stawką VAT wynoszącą 23 proc. lub stawkami obniżonymi (w zależności od przedmiotu dostawy). Eksport towarów do Ukrainy może korzystać z zerowej stawki VAT, jeżeli sprzedawca jest w posiadaniu odpowiednich dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium UE.

Zgodnie z polskimi przepisami o VAT, stawka VAT zero proc. w eksporcie ma zastosowanie, jeżeli towar znajdujący się na terytorium Polski został wywieziony poza terytorium UE (tu: do Ukrainy) oraz podatnik (sprzedający) otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru przed upływem terminu do złożenia deklaracji VAT (za okres, w którym nastąpiła dostawa lub za następny okres rozliczeniowy). W praktyce wywóz towaru poza UE, do państwa trzeciego najczęściej jest dokumentowany za pomocą komunikatu IE599, który jest wysyłany z teleinformatycznego systemu organów celnych.

Kompletowanie komunikatów IE-599 nie zawsze jest sprawą łatwą i oczywistą. Jeżeli dany przedsiębiorca przeprowadza wiele transakcji sprzedaży na różnych warunkach (np. dla części dostaw transport organizowany jest przez nabywcę), to gromadzenie w odpowiednim czasie komunikatów może okazać się problematyczne.

Co w razie braku komunikatu IE-599

Jeżeli podatnik nie dysponuje komunikatem IE-599, to może – zgodnie z przepisami – zgromadzić inne dokumenty, które będą potwierdzały wywóz towarów poza terytorium UE. Katalog dokumentów wymienionych w art. 41 ust. 6a ustawy o VAT (uprawniających do zastosowania stawki zero proc. w eksporcie) jest bowiem katalogiem otwartym. Tym niemniej, obecne stanowisko organów podatkowych w zakresie tego, jakimi innymi dokumentami podatnik może się posłużyć, jest bardzo restrykcyjne.

W interpretacjach podatkowych (np. z 4 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB3-3.4012.240.2023.1.MS; z 21 lipca 2023 r., 0112-KDIL1-3.4012.277.2023.1.MR i z 21 czerwca 2023 r., 0114-KDIP1-2.4012.189.2023.1.GK) dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej twierdzi bowiem, że nie można zastosować zerowej stawki VAT względem eksportu towarów na podstawie dowodów innych niż dokumenty "urzędowe", w których właściwe organy celne (polskie lub z innych państw członkowskich UE) potwierdziły wywóz towarów poza terytorium UE. A zatem zgodnie z obecnym podejściem organów podatkowych – podatnicy posiadający przykładowo: dokument wydany przez administrację celną kraju trzeciego (nienależącego do UE) w związku z przywozem i odprawą w tym kraju towarów będących przedmiotem dostawy; list przewozowy (np. dokument CMR) opatrzony podpisem lub pieczęcią przewoźnika oraz osoby odbierającej towary poza UE bądź potwierdzenie z firmy kurierskiej, że przesyłka została doręczona – nie mają prawa do zastosowania stawki zero proc. w eksporcie.

Dyrektor KIS zaostroża kurs

Stanowisko DKIS może dziwić, bo wcześniej wydawane interpretacje i stanowisko dyrektora KIS były bardziej liberalne. Jeszcze w 2022 r. dyrektor KIS wydawał interpretacje, w których za wystarczające do zastosowania zerowej stawki VAT w eksporcie uznawano następujące dokumenty (interpretacja z 3 sierpnia 2022 r., 0112-KDIL1-3.4012.232.2022.1.MR):

- podpisane przez nabywcę dokumenty przewozowe CMR otrzymane od przewoźnika (firmy spedycyjnej) odpowiedzialnego za wywóz towarów,
- wygenerowane przez podatnika i wydrukowane dokumenty z portali internetowych firm kurierskich (w ramach tzw. systemów śledzenia przesyłek kurierskich), potwierdzające dostarczenie towarów do odbiorcy,
- przesłane podatnikowi przez firmę kurierską mailowo zbiorcze zestawienie w formie elektronicznej potwierdzające doręczenie przesyłki na terytorium państwa trzeciego.

Restrykcyjnemu i nieznajdującemu uzasadnienia w przepisach ustawy o VAT podejściu organów na szczęście sprzeciwiają się sądy administracyjne, które zgodnie twierdzą, że w przypadku eksportu towarów istotne jest potwierdzenie / udowodnienie samego faktu dokonania wywozu towarów poza granice Unii Europejskiej (przesłanka materialna), a nie zgromadzenie określonych dokumentów w konkretnej procedurze celnej (przesłanka formalna).

Takie stanowisko zostało przedstawione m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 14 maja 2024 r. (I SA/Wr 739/23) czy w wyroku tego samego sądu z 21 marca 2024 r. (I SA/Wr 792/23). Wyroki te są jednak nieprawomocne, co oznacza, że zostały zaskarżone przez organ interpretacyjny. To z kolei oznacza, że stanowisko fiskusa nie uległo zmianie i że prezentuje on podejście zasadniczo niekorzystne dla podatników.

Zaliczki na eksport

W pewnych okresach wysyłka towarów do Ukrainy może nie być możliwa z uwagi na sytuację wojenną w niektórych rejonach kraju. Niestety przepisy ustawy o VAT nie przewidują żadnych specjalnych rozwiązań dla sytuacji, w której wywóz towarów do Ukrainy nie jest możliwy z powodu działań zbrojnych.

W interpretacji z 5 lipca 2022 r. (0111-KDIB3-3.4012.118.2022.4.PK) dyrektor KIS rozpatrywał sytuację podatnika, który otrzymał zaliczkę na poczet wykonania indywidualnego zamówienia w postaci fasady oraz stolarki aluminiowej. Gotowy towar miał być wysłany do Ukrainy. Podatnik wykazał otrzymaną zaliczkę w deklaracji VAT ze stawką zero proc. (jako eksport towaru). Zgodnie z przepisami o VAT otrzymaną zaliczkę na poczet eksportu towarów należy wykazać w deklaracji, przy czym można zastosować stawkę zero proc. (właściwą dla eksportu), pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie sześciu miesięcy od otrzymania zapłaty. Niestety z uwagi na wojnę i związane z nią działania zbrojne, towar nie został odebrany przez nabywcę we wskazanym terminie. We wniosku o interpretację polski podatnik wniósł o potwierdzenie, że w analizowanej, wyjątkowej sytuacji 6-miesięczny termin na wywóz może zostać wydłużony.

Dyrektor KIS uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe. Organ wskazał, że zgodnie z art. 41 ust. 9b ustawy o VAT wywóz towarów może nastąpić w terminie późniejszym niż sześć miesięcy, ale tylko pod warunkiem, że jest to uzasadnione specyfiką realizacji danego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów. Organ uznał, że sytuacja taka nie zachodzi w analizowanej sprawie. Brak jest zatem podstaw do stosowania zerowej stawki VAT do pobranej zaliczki.

Organ interpretacyjny wyjaśnił jednocześnie, że jeżeli – z uwagi na siłę wyższą – którakolwiek ze stron odstąpi od transakcji, to w następstwie tego odstąpienia ostatecznie nie dojdzie do czynności opodatkowanej (eksportu towarów), na poczet której przyjęto zaliczkę. Odstąpienie od umowy spowoduje zatem, że nie będzie czynności podlegającej opodatkowaniu VAT.

Na co jeszcze zwrócić uwagę

W przypadku sprzedaży towarów do Ukrainy należy również pamiętać o wielu innych obowiązkach. Polska firma dokonująca sprzedaży powinna w szczególności pamiętać o uzyskaniu numeru EORI (Economic Operators' Registration and Identification), który służy do identyfikacji podmiotów gospodarczych w kontaktach z organami celno-skarbowymi UE. Uzyskanie numeru EORI jest bezpłatne. Wniosek należy złożyć w formie elektronicznej poprzez portal PUESC. Numer EORI należy posiadać najpóźniej w momencie realizacji pierwszej operacji celnej. W celu dokonania odprawy celnej należy również posiadać odpowiedni kod taryfy celnej sprzedawanego towaru oraz oznaczyć kraj pochodzenia produktu

Obowiązki na gruncie przepisów ukraińskich

Z ukraińskiej strony import towarów z Polski wiąże się z koniecznością spełnienia odpowiednich formalności celnych, a także może wymagać zapłaty cła, podatku akcyzowego oraz VAT.

Jeśli chodzi o cło, to zgodnie z ogólną zasadą jego wysokość jest określona w ustawie o taryfie celnej Ukrainy i zależy od rodzaju importowanego towaru. Jednak w przypadku towarów pochodzących z Unii Europejskiej (w tym z Polski) dla większości towarów cło zostało zniesione w ramach strefy wolnego handlu między Unią Europejską a Ukrainą.

Podatek akcyzowy jest naliczany przy imporcie do Ukrainy towarów akcyzowych, np. takich jak wyroby tytoniowe, alkoholowe czy paliwa. Metodologia określania oraz wysokość stawek zależy od rodzaju towaru akcyzowego.

Podstawowa ukraińska stawka VAT wynosi 20 proc., chociaż w niektórych przypadkach jest to 14 proc., 7 proc. lub zero proc. Należy zaznaczyć, że na czas obowiązywania stanu wojennego operacje związane z importem do Ukrainy niektórych towarów, w szczególności takich jak towary o przeznaczeniu obronnym, sprzęt do odbudowy infrastruktury energetycznej czy do rozminowania, są zwolnione z VAT.

Podstawa prawna:

art. 41 ust. 6a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361)

art. 185 ust. 1, art. 193 ust. 1, art. 215 oraz rozdział XX podrozdział 2 pkt 32 kodeksu podatkowego Ukrainy

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

W przypadku jakichkolwiek wątpliwości pozostajemy do Państwa dyspozycji.

ZAPRASZAMY DO KONTAKTU!



Elżbieta Skurczak
Radca prawny | Partner w ABC Tax
tel. 533 336 434
eskurczak@abctax.com.pl



Tetiana Startseva
Starszy konsultant | adwokat ukraiński
tel. 61 852 58 45
tstartseva@abctax.com.pl