

Prowadzenie odpowiedniej ewidencji a opodatkowanie od marży w przypadku dostaw towarów używanych

Maintaining proper records and taxation on profit margin scheme in the case of supplies of used goods

dr hab. Adam Bartosiewicz

Uniwersytet im. Jana Długosza w Częstochowie

Streszczenie

Procedura opodatkowania od marży jest jednym ze szczególnych sposobów opodatkowania, mającym zastosowanie m.in. do dostawy towarów używanych. Korzystanie z procedury marży wymaga spełnienia określonych warunków. Podmiot opodatkowany w ten sposób ma także obowiązek prowadzenia wystarczająco szczegółowej ewidencji, pozwalającej na określenie marży (podstawy opodatkowania). Autor artykułu poszukuje odpowiedzi na pytanie, czy spełnienie tego obowiązku jest jednym z warunków opodatkowania marżą. W tym celu poddaje analizie przepisy unijne, przepisy polskie oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) i poglądy Rzeczników Generalnych.

Słowa kluczowe: VAT, opodatkowanie od marży, towary używane, ewidencja.

Abstract

The profit margin scheme is one of the special methods of taxation applicable, among others, to the supply of second-hand goods. The application of the margin scheme requires the fulfillment of specific conditions. A taxpayer using this method is also obligated to maintain sufficiently detailed records enabling the determination of the margin (the tax base). The author of the article seeks to answer the question of whether compliance with this obligation constitutes one of the conditions for applying margin taxation. To this end, the author analyzes EU regulations, Polish legislation, as well as the case law of the Court of Justice and the opinions of the Advocates General.

Keywords: VAT, profit margin scheme, used goods, records

1. UWAGI WSTĘPNE

Procedura opodatkowania od marży jest jednym ze szczególnych sposobów opodatkowania, który ma zastosowanie m.in. do dostawy towarów używanych. Jej istotą jest to, że podstawą opodatkowania nie jest cała kwota należna z tytułu sprzedaży towaru używanego (pomniejszona o należny podatek), ale wyłącznie osiągnięta na tej sprzedaży „marża” (pomniejszona o należny podatek), rozumiana jako różnica między ceną zakupu a ceną sprzedaży danego towaru.

Korzystanie z procedury marży wymaga spełnienia określonych warunków. Podmiot opodatkowany w ten sposób ma także obowiązek prowadzenia wystarczająco szczegółowej ewidencji, pozwalającej na określenie marży (podstawy opodatkowania). Czy spełnienie tego obowiązku jest jednym z warunków opodatkowania marżą? Czy podatnik naruszający ten obowiązek bądź niespełniający go w pełni nie może być opodatkowany od marży? Odpowiedzi na powyższy problem poświęcony jest niniejszy artykuł.

2. CEL WPROWADZENIA REGULACJI DOTYCZĄCYCH OPODATKOWANIA OD MARŻY

Regulacje prawne dotyczące szczególnej procedury opodatkowania od marży dla dostawy m.in. towarów używanych są zawarte w art. 120 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹.

Te regulacje są odbiciem stosownych przepisów unijnych zawartych w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² i oczywiście powinny być z nią zgodne. W związku z tym przedstawić należy najpierw uregulowania wspólnotowe w tym względzie.

Rozpocząć wszakże należy od wskazania – wynikających z preambuły do ww. dyrektywy – celów wprowadzenia tych uregulowań.

Otóż w motywie 51 preambuły do dyrektywy 2006/112/WE stwierdzono: „(51) Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby

uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami”.

Wprowadzenie systemu opodatkowania od marży miało zatem dwa cele:

- 1) po pierwsze – unikanie podwójnego opodatkowania;
- 2) po drugie – unikanie zakłóceń konkurencji.

Jeśli chodzi o ten pierwszy cel, to wskazuje się, że wprowadzenie systemu opodatkowania od marży ma zapobiec sytuacji, w której zawarty w cenie kupowanych – przez handlowca (podatnika-pośrednika) – towarów rezydualny podatek nie podlega odliczeniu, w związku z czym opodatkowanie na zasadach ogólnych oznaczałoby naliczenie podatku od podatku. W sposób najbardziej obszerny wyjaśnił to Rzecznik Generalny Michał Bobek:

„24. Z motywu 51 dyrektywy VAT³ wynika, że szczególna procedura VAT dotycząca towarów używanych została wprowadzona w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji. Podczas gdy «w ramach wspólnego systemu podatku VAT co do zasady dąży się do opodatkowania wartości gospodarczej dodanej na różnych etapach procesu produkcyjnego i dystrybucyjnego», to w przypadku VAT pobieranego w odniesieniu do towarów używanych pojawia się szczególnie problem podwójnego obciążenia z tytułu VAT.

25. Sytuacja taka zachodzi, gdy przedsiębiorca handlowy będący podatnikiem nabywa towary od osoby niebędącej podatnikiem i płaci VAT zawarty w cenie nabycia, którego nie może następnie odliczyć. Innymi słowy, gdy osoba, która nie jest podatnikiem VAT, dokonuje zakupu towarów, musi zapłacić obowiązujący VAT jako część ceny nabycia. Gdy osoba ta sprzedaje te towary podatnikowi-pośrednikowi, taki podatnik-pośrednik co do zasady nie ma możliwości odliczenia zapłaconego uprzednio i zawartego w cenie nabycia VAT. Podatnik-pośrednik musi więc ponownie zapłacić VAT, co prowadzi do podwójnego opodatkowania. Procedura szczególna VAT dotycząca towarów używanych ma na celu uniknięcie właśnie takich sytuacji poprzez to, że stanowi, iż VAT należny od podatnika-pośrednika jest obliczany na podstawie różnicy między ceną sprzedaży a ceną nabycia.

26. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że «[o]podatkowanie dokonywanej przez podatnika-pośrednika dostawy towarów używanych [...] na podstawie całej ceny sprzedaży, gdy cena, za jaką ten [pośrednik] nabył ów towar, zawiera kwotę podatku naliczonego zapłaconego przez osobę wchodzącą w zakres jednej z kategorii określonych w art. 314 lit. a)-d) dyrektywy [VAT], której ani ta osoba, ani podatnik-pośrednik nie mogli odliczyć, prowadziłoby do takiego podwójnego opodatkowania».

27. W odniesieniu do towarów używanych kwestia takiej kumulacji zobowiązań podatkowych została dostrzeżona stosunkowo wcześniej. W tym względzie Komisja zauważyła, że brak szczególnych zasad dotyczących dzieł sztuki, antyków, przedmiotów kolekcjonerskich i towarów używanych prowadzi do sytuacji, w której «gotowy przedmiot wprowadzony po raz kolejny do obrotu handlowego będzie ponownie w pełni podlegał opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, a podatnik zamierzający odsprzedać taki przedmiot nie będzie mógł odliczyć podatku zawartego w cenie jego nabycia [...]. Wynikająca stąd różnica obciążeń podatkowych

stanowiąc będzie zachętę do omijania zwykłych kanałów handlowych”⁴.

Warto tu przytoczyć również fragment opinii Rzecznika Generalnego Jána Mazáka:

„50. Procedura marży, polegająca na opodatkowaniu podatkiem VAT jedynie różnicy między ceną sprzedaży towaru używanego określoną przez podatnika-pośrednika a ceną jego nabycia, jest procedurą szczególną umożliwiającą uniknięcie powtórnego pobrania podatku od towarów używanych przy ich ponownym wprowadzeniu do obrotu handlowego bez uwzględniania podatku nadal zawartego w ich cenie, to jest uniknięcie podwójnego opodatkowania.

51. W przypadku ponownego wprowadzenia używanych towarów do obrotu handlowego w sposób podlegający opodatkowaniu podatkiem VAT szczególna procedura marży znajduje zastosowanie tylko w sytuacji, gdy wprowadzający nie jest podatnikiem (jest konsumentem) lub gdy wprowadzający jest podatnikiem, ale w chwili ponownego wprowadzenia towaru do obrotu handlowego było to całkowicie zwolnione z podatku VAT”⁵.

Jak zauważa bowiem Rzecznik Generalny Maciej Szpunar:

„22. Podmioty wymienione w art. 314, nie mając prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponoszą jego ciężar ekonomiczny, w związku z czym w naturalny sposób wliczają jego wartość do ceny towaru przy jego sprzedaży. Gdyby taki towar, przy sprzedaży przez podatnika-pośrednika, był opodatkowany na zasadach ogólnych, to znaczy że podstawę opodatkowania stanowiłaby całkowita cena sprzedaży, w skład tej podstawy opodatkowania wchodziłaby także wartość podatku zapłaconego na wcześniejszych etapach obrotu, co powodowałoby podwójne opodatkowanie («podatek od podatku»). Zastosowanie procedury marży, w ramach której podstawą opodatkowania jest tylko marża, czyli wartość dodana wytworzona na etapie transakcji zawieranych przez podatnika-pośrednika, pozwala uniknąć takiego podwójnego opodatkowania”⁶.

Drugim celem wprowadzenia procedury opodatkowania od marży jest zamiar uniknięcia zakłóceń konkurencji przy sprzedaży m.in. towarów używanych. Zwrócić należy w tym kontekście uwagę na wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2005 r., zgodnie z którym:

„39. Ponadto zasada neutralności podatkowej, na której zwłaszcza zasadza się wspólny system podatku VAT ustanowiony przez szóstą dyrektywę⁷, sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 *Cimber Air*, Rec. s. I-8379, pkt 23 i 24).

40. Na rynku sprzedaży pojazdów używanych opodatkowanie całej ceny sprzedaży w ramach dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwa leasingowe spowodowałoby zakłócenie konkurencji ze szkodą dla tych ostatnich i na korzyść, w szczególności, przedsiębiorstw trudniących się handlem pojazdami używanymi, które korzystają z systemu opodatkowania marży zysku. Aby bowiem uczynić zadość uzasadnionemu oczekiwaniu nabywców, że będą płacić tę samą cenę za pojazdy tej samej jakości, niezależnie od tego, czy są one sprzedawane przez przedsiębiorstwo trudniące się handlem

pojazdami używanymi, czy też przez przedsiębiorstwo leasingowe, to ostatecznie przedsiębiorstwo nie może w sposób uzasadniony przenosić na tę cenę kwoty podatku VAT należnego od niego. Skutkuje to tym, iż o tyle zostaje zmniejszona jego marża.

41. Stosowanie zatem systemu przewidzianego w art. 26a szóstej dyrektywy do przedsiębiorstw leasingowych działających w tych warunkach umożliwia właśnie osiągnięcie celu, który wyznaczył sobie ustawodawca wspólnotowy, przyjmując ten system, to znaczy umożliwia uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji w dziedzinie towarów używanych⁸.

Te właśnie cele – tj. unikanie podwójnego opodatkowania oraz unikanie zakłóceń konkurencji – należy mieć na uwadze przy wykładni przepisów dotyczących procedury opodatkowania od marży.

3. REGULACJE UNIJNE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA OD MARŻY

Regulacje dotyczące procedury opodatkowania od marży są zawarte w dyrektywie 2006/112/WE w tytule XII „Procedury szczególne”, a w ramach tego tytułu są wyodrębnione w rozdziale 4 „Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”.

W myśl generalnej zasady – zawartej w art. 313 ww. dyrektywy: „W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

Trzeba tutaj zwrócić uwagę, że procedura opodatkowania od marży nie ma charakteru fakultatywnego czy też dobrowolnego dla państw członkowskich. Państwa członkowskie mają obowiązek ją stosować w przypadku dostawy m.in. towarów używanych.

Jak precyzuje art. 314 dyrektywy 2006/112/WE, procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-pośrednika dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedną z następujących osób:

- 1) osobę niebędącą podatnikiem;
- 2) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów jest zwolniona zgodnie z art. 136;
- 3) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów objęta jest zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 284 i obejmuje dobra inwestycyjne;
- 4) innego podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika-pośrednika dostawa towarów została opodatkowana VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży.

Z treści powyższego uregulowania wynika, że procedura marży ma zastosowanie, jeśli przedmiotem dostawy są towary używane, które zostały nabyte w określonych okolicznościach (od wskazanych w przepisie osób lub na podstawie opisanych w tym przepisie transakcji). Generalnie spełnienie

tych warunków powoduje, że procedura marży ma zastosowanie. Jest ona zasadniczo obligatoryjna.

Jak zauważył Rzecznik Generalny Yves Bot:

„42. Moim zdaniem od chwili, gdy towar zostaje uznany za «towar używany» w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, państwo członkowskie, na którego terytorium działa podatnik odsprzedający ten towar, powinno stosować procedurę marży, niezależnie od rodzaju rozpatrywanego używanego towaru.

43. Pragnę bowiem przypomnieć, że zgodnie z art. 313 ust. 1 tej dyrektywy, «[w] odniesieniu do dostaw towarów używanych [...] dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika». Użycie trybu oznajmującego czasu teraźniejszego w tym ustępie nie pozostawia moim zdaniem żadnego zakresu uznania danemu państwu członkowskiemu co do stosowania tej szczególnej procedury⁹.

Warto jeszcze nadmienić – co ma pewne znaczenie dla wykładni przepisów odnoszących się do opodatkowania od marży (o czym poniżej) – że zgodnie z art. 316 dyrektywy 2006/112/WE (który rozszerza procedurę opodatkowania od marży na niektóre inne towary), o ile nie zastosowano stawki obniżonej do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków dostarczanych podatnikowi-pośrednikowi lub zaimportowanych przez podatnika-pośrednika, państwa członkowskie przyznają podatnikom-pośrednikom prawo wyboru stosowania procedury marży do następujących transakcji:

- 1) dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście zaimportowanych przez podatnika-pośrednika;
- 2) dostaw dzieł sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez ich twórców lub ich następców prawnych;
- 3) dostaw dzieł sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez podatnika innego niż podatnik-pośrednik.

Państwa członkowskie ustalają szczegółowe zasady korzystania z powyższej możliwości (tj. zastosowania procedury marży do dostaw niektórych dzieł sztuki), która w każdym przypadku obejmuje okres równy przynajmniej 2 latom kalendarzowym.

Przytoczona regulacja jednakże również – *a contrario* – podkreśla obligatoryjność zastosowania procedury marży do dostaw towarów używanych, nabytych w określonych okolicznościach. Jak bowiem wskazuje TSUE w wyroku z dnia 29 listopada 2018 r.:

„28. Po pierwsze, z analizy tej wynika, że art. 316 ust. 1 dyrektywy VAT ma niezależny i dodatkowy w stosunku do art. 314 tej dyrektywy zakres zastosowania. W istocie art. 314 przewiduje obowiązek zastosowania procedury marży do niektórych dostaw wykonywanych przez podatnika-pośrednika, podczas gdy art. 316 ust. 1 przewiduje jedynie prawo wyboru, pod pewnymi warunkami, stosowania rzeczony procedury. Otóż prawo to byłoby pozbawione sensu, gdyby jego wykonywanie było uzależnione od tych samych warunków co te wymagane w omawianym art. 314 dla obowiązkowego stosowania procedury marży. Chociaż zakres art. 314 dyrektywy VAT jest więc ograniczony do dostaw towarów w Unii, takie ograniczenie nie ma zastosowania do art. 316 ust. 1 tej dyrektywy¹⁰.

Trzeba zaznaczyć jeszcze, że w myśl art. 319 dyrektywy 2006/112/WE do każdej dostawy objętej procedurą marży podatnik-pośrednik może stosować zasady ogólne VAT. Pozostaje to jednakże wyborem podatnika. Podkreślić przy tym należy, że to ogólne zasady opodatkowania muszą zostać wybrane, podczas gdy procedura marży stosowana jest z mocy samego prawa w razie spełnienia wymogów wynikających z przepisów.

Jak zauważa Rzecznik Generalny Maciej Szpunar w przywoływanej już opinii w sprawie C-264/17:

„20. [...] Zdanie wprowadzające w art. 314 omawianej dyrektywy stanowi, że procedura marży «ma zastosowanie» w przypadkach wymienionych w tym artykule. Oznacza to automatyczne zastosowanie tej procedury, jeżeli zachodzą wymienione okoliczności”¹¹ (z zastrzeżeniem prawa wyboru ogólnych zasad opodatkowania).

Przy czym trzeba zaznaczyć, że taki charakter relacji między opodatkowaniem od marży a stosowaniem zasad ogólnych (ta pierwsza jest zasadą w przypadku dostawy towarów używanych, a ta druga – wyborem podatnika) musi rzutować także na sposób wykładni przepisów regulujących warunki zastosowania opodatkowania od marży. Z pewnością nie jest możliwe wprowadzanie (w tym zwłaszcza w drodze praktyk interpretacyjnych) innych, niewysłowionych w dyrektywie 2006/112/WE, warunków zastosowania opodatkowania od marży.

Jeśli zaś chodzi o obowiązki ewidencyjne, których nałożenia na podatników wymaga przywołana dyrektywa, to trzeba zauważyć, że w odniesieniu do procedury opodatkowania od marży ograniczają się one do wskazania w art. 324, że w przypadku gdy podatnik-pośrednik stosuje zarówno zasady ogólne VAT, jak i procedurę marży, musi on w swoich księgach oddzielnie wykazywać transakcje objęte każdym z tych systemów, zgodnie z zasadami określonymi przez państwa członkowskie.

Mając na uwadze powyższe regulacje, trzeba stwierdzić, że zgodnie z przepisami prawa unijnego:

- 1) procedura opodatkowania od marży ma zastosowanie w przypadku dostawy określonych towarów, które zostały nabyte w określonych okolicznościach. Podatnik ma wybór, lecz nie co do zastosowania procedury marży do dostawy określonych towarów, tylko co do zastosowania ogólnych zasad opodatkowania. Jeśli towary używane zostały nabyte w określony sposób, to zasadą jest ich opodatkowanie w procedurze marży, a to zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania wymaga wyboru przez podatnika;
- 2) warunki zastosowania opodatkowania od marży dotyczą po pierwsze rodzajów towarów (m.in. muszą to być towary używane), a po drugie okoliczności ich nabycia (na podstawie transakcji z podmiotem niebędącym podatnikiem, transakcji zwolnionej z podatku bądź transakcji też opodatkowanej od marży);
- 3) prowadzenie ewidencji umożliwiającej ustalenie kwoty marży – w świetle przepisów prawa unijnego – nie jest warunkiem zastosowania tej procedury. Ma ona zastosowanie, jeśli przedmiotem dostawy są m.in. towary używane, które zostały nabyte na podstawie określonych w przepisach transakcji, niezależnie od tego, czy podatnik

prowadził ewidencję dotyczącą tych towarów w sposób wystarczająco szczegółowy.

4. PRZEPISY KRAJOWE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA OD MARŻY

Regulacje krajowe dotyczące procedury marży przy dostawie m.in. towarów używanych są zawarte w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. w dziale XII „Procedury szczególne” w rozdziale 4 „Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków”.

Powyższym kwestiom jest poświęcony art. 120 przywołanej ustawy. Zgodnie z art. 120 ust. 4 w przypadku podatnika dokonującego dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika w ramach prowadzonej działalności, w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.

Jak precyzuje art. 120 ust. 10, przepisy ust. 4 i 5 (wprowadzające opodatkowanie od marży) dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 2) podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, art. 113 lub art. 113a;
- 3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;
- 4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2, art. 113 lub art. 113a;
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

W myśl art. 120 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przepisy ust. 4 i 5 (czyli opodatkowanie od marży) mogą mieć również zastosowanie do dostawy:

- 1) dzieł sztuki nabytych od podatnika, o którym mowa w art. 15, innego niż podatnik, o którym mowa w ust. 4 i 5,
- 2) dzieł sztuki nabytych od podatnika podatku od wartości dodanej innego niż dokonujący dostawy towarów na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5 – jeżeli dzieła sztuki nabyte przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5, nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki 7% albo podatkiem od wartości dodanej według stawki odpowiadającej stawce, o której mowa w art. 98 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

Zgodnie z art. 120 ust. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnik może stosować ogólne zasady opodatkowania do dostaw, do których stosuje się przepisy ust. 10 i 11. W przypadku zastosowania ogólnych zasad podatnik ma prawo do

odliczenia kwoty podatku naliczonego od towarów, o których mowa w ust. 11, w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u tego podatnika z tytułu dostawy tych towarów.

Przepis art. 120 ust. 15 przywołanej ustawy zastrzega zaś, że jeżeli podatnik oprócz zasad, o których mowa w ust. 4 i 5, stosuje również ogólne zasady opodatkowania, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję zgodnie z art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem podziału w zależności od sposobu opodatkowania; w odniesieniu do dostawy, o której mowa w ust. 4 i 5, ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży, o której mowa w tych przepisach.

Regulacje krajowe są zatem zasadniczo analogiczne do regulacji unijnych. Również wprowadzają one jako zasadę opodatkowanie od marży w przypadku dostaw m.in. towarów używanych, które podatnik nabył w określonych okolicznościach (od podmiotu niebędącego podatnikiem, na podstawie transakcji zwolnionych bądź w procedurze marży). Jedynymi warunkami zastosowania tej szczególnej procedury opodatkowania są:

- 1) określony charakter towaru (ma to być m.in. towar używany);
- 2) określony sposób nabycia towaru (od określonych podmiotów albo w określonych okolicznościach).

Jeśli te warunki są spełnione, wówczas – w świetle przepisów krajowych – opodatkowanie od marży jest zasadą, z tym zastrzeżeniem, że to podatnik może ewentualnie wybrać opodatkowanie dostawy danego towaru na zasadach ogólnych.

5. OBOWIĄZEK PROWADZENIA EWIDENCJI W PRZYPADKU OPODATKOWANIA OD MARŻY

Zarówno przepisy prawa unijnego, jak i przepisy prawa krajowego nakładają na podatników ogólny obowiązek prowadzenia ewidencji w taki sposób, aby można było określić i poddać weryfikacji podstawę opodatkowania.

Artykuł 242 dyrektywy 2006/112/WE stanowi bowiem, że każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy.

W art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zastrzega się natomiast, że podatnicy są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej.

W odniesieniu do podatników opodatkowanych od marży przepisy – zarówno unijne, jak i krajowe – zawierają szczególne regulacje, ale tylko wówczas, gdy podatnik-pośrednik stosuje zarówno zasady ogólne VAT, jak i procedurę marży. Wtedy taki podatnik powinien w swojej ewidencji oddzielnie wykazywać transakcje objęte każdym z tych systemów (tj. opodatkowanie od marży i zasady ogólne).

6. CZY OBOWIĄZEK PROWADZENIA EWIDENCJI JEST WARUNKIEM OPODATKOWANIA OD MARŻY?

Niewątpliwie podatnik dokonujący dostawy towarów używanych nabytych w określonych okolicznościach – do których dostawy zastosowanie ma z mocy prawa procedura opodatkowania od marży – powinien prowadzić ewidencję pozwa-

lającą na ustalenie wysokości marży. Mieści się to bowiem w ogólnym warunku prowadzenia ewidencji w sposób „wystarczająco szczegółowy” czy też w rozumieniu ewidencji jako pozwalającej na prawidłowe rozliczenie podatku.

W żadnej mierze nie można jednak postrzegać tych obowiązków jako warunku opodatkowania od marży. Obowiązek ten nie jest określony jako warunek w przepisach unijnych, takie jego postrzeganie nie wynika także z przepisów krajowych. Jak już wskazywano, opodatkowanie od marży ma zastosowanie (co więcej – jest obowiązkowe, a zasady ogólne mają zastosowanie tylko wtedy, gdy wybierze je podatnik), jeśli towary:

- 1) mają określony status (m.in. towarów używanych);
- 2) zostały nabyte w określonych okolicznościach.

Jeśli oba te warunki (rodzaje warunków) są spełnione, to dostawa towarów jest opodatkowana od marży. Nawet jeśli podatnik naruszył obowiązki ewidencyjne, to dostawa takich towarów nie może być opodatkowana na zasadach ogólnych, z jednym jedynym wyjątkiem – gdyby to sam podatnik wybrał opodatkowanie na zasadach ogólnych. W razie braku takiego wyboru dostawa pozostaje opodatkowana od marży, a organ podatkowy (działający w ramach procedur weryfikacyjnych: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego) powinien podjąć czynności zmierzające do ustalenia podstawy opodatkowania, którą pozostaje marża (pomniejszona o kwotę należnego podatku). Jak bowiem wskazał TSUE w wyroku z dnia 18 stycznia 2017 r.:

„42. Jednakże ewentualne trudności praktyczne przy stosowaniu procedury marży nie mogą uzasadnić wykluczenia pewnych kategorii podatników-pośredników z owej procedury, gdyż możliwość tego rodzaju wykluczenia nie została przewidziana ani w art. 313, ani w żadnym innym przepisie dyrektywy 2006/112”¹².

Podstawa opodatkowania może zostać ustalona choćby na podstawie dowodów źródłowych dostarczonych przez samego podatnika (czy to zebranych przez organ podatkowy w toku procedury weryfikacyjnej). W wyroku z dnia 11 lipca 2018 r. TSUE stwierdził bowiem:

„38 W tym względzie należy dodać, że w zakresie, w jakim podstawa opodatkowania określona w ramach procedury marży powinna wynikać z ksiąg rachunkowych w sposób umożliwiający sprawdzenie, że wszystkie warunki stosowania tej procedury zostały spełnione (wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 43), księgi podatnika-pośrednika i faktury, które się z nimi wiążą, mogą, poza wyjątkowymi przypadkami, dostarczyć obiektywnych informacji na temat danej transakcji i sprzedawanych przedmiotów”¹³.

Jeśli zatem możliwe jest określenie marży na podstawie dokumentów źródłowych, to sam fakt nieprowadzenia wystarczająco szczegółowej ewidencji w tym zakresie nie jest sam przez się okolicznością wyłączającą opodatkowanie w ramach tej procedury, jeżeli warunki dotyczące statusu towarów (towary używane) i okoliczności nabycia towaru (nabycie bez formalnie wyodrębnionego podatku) zostały spełnione.

7. WNIOSKI KOŃCOWE

Analiza brzmienia przepisów polskich – z uwzględnieniem regulacji prawa unijnego – nie daje podstaw do uznania, że

opodatkowanie od marży jest uzależnione od tego, aby podatnik prowadził ewidencję wystarczająco szczegółową, pozwalającą na określenie tej marży. Taki wniosek nie znajduje także uzasadnienia, jeśli weźmie się pod uwagę cel przepisów wprowadzających opodatkowanie od marży (rekonstruowany na podstawie preambuły do dyrektywy 2006/112/WE oraz opinii Rzeczników Generalnych).

Owszem – podatnik opodatkowany od marży (która *nota bene* jest obowiązkowym, a nie dobrowolnym sposobem opodatkowania w przypadku dostaw towarów używanych nabytych w określonych okolicznościach) ma obowiązek prowadzić ewidencję pozwalającą na ustalenie marży. Wadliwe wykonywanie tego obowiązku nie jest jednak przesłanką pozwalającą na uznanie, że ten sposób opodatkowania (od marży) nie ma zastosowania do towarów, które podatnik nabył od określonych w przepisach dostawców.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 775, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ³ Tj. dyrektywy 2006/112/WE. VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej) (przyp. red.).
- ⁴ Opinia Rzecznika Generalnego Michała Bobeka przedstawiona w dniu 10 kwietnia 2018 r. Sprawa C-154/17 SIA „E LATS” przy udziale: Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2018:226, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CC0154>, dostęp: 24.06.2025.
- ⁵ Opinia Rzecznika Generalnego Jána Mazáka przedstawiona w dniu 24 maja 2012 r. Sprawa C-160/11 Bawaria Motors sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2012:310, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CC0160>, dostęp: 24.06.2025.
- ⁶ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 13 września 2018 r. Sprawa C-264/17 Harry Mensing przeciwko Finanzamt Hamm, ECLI:EU:C:2018:722, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CC0264>, dostęp: 24.06.2025.
- ⁷ Tj. szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23 (przyp. red.).
- ⁸ Wyrok w sprawie C-280/04 Jyske Finans A/S v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2005:753, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0280>, dostęp: 24.06.2025.
- ⁹ Opinia Rzecznika Generalnego Yves’a Bota przedstawiona w dniu 22 września 2016 r. Sprawa C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2016:724, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CC0471>, dostęp: 24.06.2025.
- ¹⁰ Wyrok w sprawie C-264/17 Harry Mensing v. Finanzamt Hamm, ECLI:EU:C:2018:968, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0264>, dostęp: 24.06.2025.

- ¹¹ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 13 września 2018 r. Sprawa C-264/17 Harry Mensing przeciwko Finanzamt Hamm, dok. cyt.
- ¹² Wyrok w sprawie C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2017:20, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0471>, dostęp: 24.06.2025.
- ¹³ Wyrok w sprawie C-154/17 SIA „E LATS” v. Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2018:560, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0154>, dostęp: 24.06.2025.

Bibliografia

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 775.

Orzecznictwo

- Wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans A/S v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2005:753, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0280>, dostęp: 24.06.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 2018 r. w sprawie C-154/17 SIA „E LATS” v. Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2018:560, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0154>, dostęp: 24.06.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2017:20, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0471>, dostęp: 24.06.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 29 listopada 2018 r. w sprawie C-264/17 Harry Mensing v. Finanzamt Hamm, ECLI:EU:C:2018:968, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0264>, dostęp: 24.06.2025.

Inne źródła

- Opinia Rzecznika Generalnego Jána Mazáka przedstawiona w dniu 24 maja 2012 r. Sprawa C-160/11 Bawaria Motors sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2012:310, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CC0160>, dostęp: 24.06.2025.
- Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 13 września 2018 r. Sprawa C-264/17 Harry Mensing przeciwko Finanzamt Hamm, ECLI:EU:C:2018:722, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CC0264>, dostęp: 24.06.2025.
- Opinia Rzecznika Generalnego Michała Bobeka przedstawiona w dniu 10 kwietnia 2018 r. Sprawa C-154/17 SIA „E LATS” przy udziale: Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2018:226, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CC0154>, dostęp: 24.06.2025.
- Opinia Rzecznika Generalnego Yves’a Bota przedstawiona w dniu 22 września 2016 r. Sprawa C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2016:724, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CC0471>, dostęp: 24.06.2025.