

Problem neutralności procedury marży w podatku od wartości dodanej*

Arkadiusz Bernal*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest udowodnienie, że procedura marży wynikająca z Dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej obowiązującej w Unii Europejskiej, która została zaimplementowana również do polskiego ustawodawstwa, jest niezgodna z ideą podatku od wartości dodanej, oparta jest na wewnętrznie sprzecznych zasadach, zachęca do uchylania się od podatku i powoduje brak jego neutralności. *Metodologia badania* – autor na początku opisuje mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy wszystkie fazy obrotu opodatkowane są na ogólnych zasadach, a następnie przeprowadza symulacje i analizuje konsekwencje opodatkowania procedury marży według różnych wariantów. *Rezultaty* – autor dowodzi, że wybór za przedmiot opodatkowania marży handlowej w miejsce wartości dodanej narusza ideę podatku od wartości dodanej. Błędne zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania podważa stosunek podatnika do prawa, zachęcając do uchylania się od opodatkowania. Brak możliwości odliczenia podatku naliczonego przez podatników korzystających z procedury marży narusza neutralność opodatkowania w odniesieniu do podejmowanych przez przedsiębiorców decyzji. *Oryginalność/wartość* – postulowane przez autora zmiany, w tym zmiana podstawy opodatkowania w procedurze marży oraz wprowadzenie możliwości odliczania podatku naliczonego przez podatników korzystających z procedury marży, gdy dokonują zakupów od podmiotów opodatkowanych na ogólnych zasadach, mogłyby się przyczynić do poprawy funkcjonowania podatku od wartości dodanej.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, procedura marży, dyrektywa VAT, neutralność

Wprowadzenie

Podatek od wartości dodanej występuje w ponad 150 państwach na świecie (*Tax by Design...* 2011). W niemal wszystkich krajach podatek ten oparty jest na tak zwanej metodzie fakturowej, w której jak sama nazwa wskazuje, szczególną rolę przypisuje się fakturom. W praktyce podatkowej państw nakładających VAT dominuje podejście, w którym wartość dodaną ustala się na podstawie dokonywanych przez przedsiębiorców transakcji dokumentowanych fakturami, a nie na podstawie ksiąg rachunkowych. Dzięki odliczaniu podatku naliczonego znajdującego się na fakturach zakupowych od podatku należnego zawartego na fakturach sprzedażowych przedmiotem opodatkowania jest wartość dodana, a nie żadna inna kategoria.

* Artykuł przygotowany w związku z realizacją grantu Narodowego Centrum Nauki o numerze 2014/13/B/HS4/00215.

** dr Arkadiusz Bernal, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Finansów Przedsiębiorstw, 61-875 Poznań, ul. Niepodległości 10, e-mail: arkadiusz.bernal@ue.poznan.pl.

Podatek od wartości dodanej jest podatkiem obrotowym¹. Wartość dodana, co szczególnie jest eksponowane w metodzie fakturowej, ujawnia się dzięki dokonywanym przez podatnika transakcjom. Próbuąc zrozumieć istotę tego podatku, nie można poprzestać na analizie pojedynczego podmiotu, lecz trzeba rozpatrywać rolę danego podmiotu w łańcuchu dostaw. Ten sam podmiot w łańcuchu dostaw może pełnić różną rolę – czasami będzie sprzedawał bezpośrednio konsumentom, czasami będzie pełnił rolę pośrednika. Zawsze jednak należy mieć świadomość, że określony podmiot ma swoich dostawców i swoich odbiorców. Istotne znaczenie dla funkcjonowania tego podatku ma to, że analizując zasady jego funkcjonowania, nie można poprzestać na jednym podmiocie.

W Unii Europejskiej podatek od wartości dodanej jest podatkiem zharmonizowanym. Podstawowym aktem prawnym kształtującym konstrukcję tego podatku w Unii Europejskiej jest Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mają obowiązek dostosowania swoich systemów prawnych do wspomnianej Dyrektywy. Jej treść determinuje również konstrukcję podatku od towarów i usług w Polsce.

Ustanowieniu jednolitego podejścia do opodatkowania obrotu w Unii Europejskiej przyświecała idea wspólnego rynku, na którym podatek nie zakłóca warunków konkurencji. W preambule do Dyrektywy podkreśla się znaczenie neutralności podatku od wartości dodanej i wskazuje warunki, które muszą być spełnione, by wspomniana neutralność była możliwa do osiągnięcia. W szczególności preambuła zawiera fragment, z którego wynika, że „w celu zachowania neutralności podatkowej stawki stosowane przez państwa członkowskie powinny umożliwiać odliczenie VAT naliczonego na poprzednim etapie”.

Z Dyrektywy 2006/112/WE wynika, że podstawowym sposobem ustalenia podatku od wartości dodanej jest metoda fakturowa. Od tej reguły występują jednak wyjątki. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, a także usług turystyki. W odniesieniu do wspomnianych towarów i usług metoda fakturowa ustępuje miejsca rozwiązaniu, w którym podstawą opodatkowania jest kwota marży.

Celem artykułu jest udowodnienie, że procedura marży wynikająca z Dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej obowiązującej w Unii Europejskiej, która została zaimplementowana również do polskiego ustawodawstwa, jest niezgodna z ideą podatku od wartości dodanej, oparta jest na wewnętrznie sprzecznych zasadach, zachęca do uchylania się od podatku i powoduje brak jego neutralności.

¹ W Niemczech aktem prawnym regulującym podatek od wartości dodanej jest *Umsatzsteuergesetz*, czyli tłumacząc na język polski, ustawa o podatku obrotowym.

1. Mechanizm podatku od wartości dodanej

Mechanizm podatku od wartości dodanej można przedstawić na przykładzie wycinka obrotu gospodarczego, w którym funkcjonują trzej przedsiębiorcy – podatnicy: A, B i C. Podmiot A nie dokonuje żadnych zakupów, a wytworzona przez niego wartość dodana wynosi 100 j.p. (jednostek pieniężnych). Podmiot B dokonuje zakupów od podmiotu A, a wytworzona przez ten podmiot wartość dodana wynosi 100 j.p. Ostatnim przedsiębiorcą w tym łańcuchu dostaw jest podmiot C, którego wartość dodana wynosi 50 j.p. Podmiot C jest dostawcą dla konsumenta (gospodarstwa domowego). Stawki podatku od wartości dodanej ustalone zostały na poziomie stawki podstawowej obowiązujące w Polsce, czyli 23%.

Tabela 1

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy wszystkie fazy obrotu opodatkowane są na ogólnych zasadach według stawki podstawowej

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23,0	23,0	123,0
B	100	23	100	200	46,0	23,0	246,0
C	200	46	50	250	57,5	11,5	307,5

Źródło: opracowanie własne.

Podatek od wartości dodanej funkcjonujący według opisanego powyżej mechanizmu ma wiele zalet. Szczególne znaczenie ma w nim samokontrola podatników – podatnicy z późniejszych faz zainteresowani są otrzymywaniem faktur od podatników z poprzednich faz, gdyż dzięki temu mogą odliczyć podatek zawarty w zakupach. W przypadku podatku od wartości dodanej funkcjonującego na ogólnych zasadach nie występuje tak zwany efekt kumulacyjny – podatek naliczany jest tylko od wartości dodanej, a nie od podatku naliczonego w poprzedniej fazie. Przedmiotem opodatkowania jest wyłącznie wartość dodana w danej fazie – nie dochodzi do wielokrotnego opodatkowania tej samej wartości dodanej. Nie występuje również tendencja do kumulacji pionowej poszczególnych faz obrotu. Na każdym etapie istnieje możliwość ustalenia wartości podatku zawartego w cenie, co ma szczególne znaczenie w przypadku eksportu. Podatek nie obciąża inwestycji dokonywanych przez przedsiębiorców. Łączna wartość podatku zapłaconego przez podatników ze wszystkich faz obrotu znajduje się w cenie, którą zapłaci konsument.

2. Procedura marży

Mechanizm podatku od wartości dodanej czasami się załamuje. Ma to miejsce na przykład ze względu na zwolnienia występujące na pośrednich etapach obrotu, brak możliwości opodatkowania niektórych rodzajów działalności (na przykład usługi pośrednictwa

finansowego) czy występowanie „obrotu nieprofesjonalnego”. Negatywne konsekwencje występowania wspomnianych zdarzeń dla funkcjonowania podatku od wartości dodanej można minimalizować. W niektórych przypadkach, gdy nie ma możliwości ustalenia podatku według metody fakturowej, ustawodawca wprowadza procedurę marży. Dzięki temu możliwe jest uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Zastępując metodę fakturową procedurą marży, należy jednak pamiętać o istocie podatku od wartości dodanej i jego zaletach występujących w metodzie fakturowej.

Zgodnie z prawem Unii Europejskiej procedura marży ma zastosowanie w szczególnych przypadkach. Po pierwsze, odnosi się ona do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, a po drugie – do usług turystycznych. W dalszej części artykułu uwaga zostanie skoncentrowana na wspomnianych powyżej towarach.

Intencją unijnego prawodawcy wprowadzającego procedurę marży jest unikanie podwójnego opodatkowania i zakłócenia konkurencji pomiędzy podatnikami. Tak intencja wyrażona jest wprost w preambule Dyrektywy 112/2006/WE (dalej: Dyrektywa) regulującej podatek od wartości dodanej.

W art. 318 ust. 3 Dyrektywy, który dotyczy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, wskazuje się, że państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, że tak zwani podatnicy-pośrednicy korzystający z procedury marży nie odnoszą nieuzasadnionych korzyści ani nie ponoszą nieuzasadnionych strat. Jednocześnie zgodnie z art. 323 Dyrektywy podatnik nie ma prawa do odliczenia od kwoty podatku, którą jest zobowiązany zapłacić, kwoty VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów, które zostały lub mają zostać mu dostarczone przez podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego podatnika-pośrednika dostawa tych towarów podlega procedurze marży. Z zakazem odliczenia podatku naliczonego wiąże się rozwiązanie mające swoje odzwierciedlenie w art. 325 Dyrektywy, wskazujące na to, że podatnik-pośrednik nie może na wystawianych przez siebie fakturach oddzielnie wykazywać VAT odnoszącego się do dostawy towarów, do których stosuje się procedurę marży. Brak informacji dotyczącej wartości podatku, która zawarta byłaby na fakturze, całkowicie uniemożliwia odliczenie podatku na kolejnym etapie obrotu.

Intencja prawodawcy zawarta w art. 318 ust. 3 Dyrektywy, wskazująca na to, że podatnicy-pośrednicy nie powinni odnosić korzyści ani strat, nie jest spójna z art. 323 i 325 Dyrektywy, które uniemożliwiają odliczenie podatku naliczonego od marży podmiotowi z kolejnego etapu obrotu. Szczególny sposób ustalenia podstawy opodatkowania w procedurze marży oraz brak możliwości odliczania podatku przy zakupach od korzystających z procedury marży, gdy nabywcą jest podatnik rozliczający się na ogólnych zasadach, sprawiają, że przedmiotem opodatkowania przestaje być wartość dodana i znikają zalety tego podatku występujące w metodzie fakturowej.

W ustawie z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (dalej: Ustawa) szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków uregulowane są w art. 120. Artykuł ten szczegółowo definiuje

wszystkie wymienione towary. Zgodnie z art. 120 ust. 10 Ustawy procedura marży dotyczy, zasadniczo rzecz ujmując, dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od osoby niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej lub jeżeli dostawa tych towarów na poprzednim etapie obrotu była zwolniona od podatku, lub jeżeli dostawa tych towarów na poprzednim etapie obrotu była opodatkowana zgodnie z procedurą marży.

Mechanizm podatku od wartości dodanej załamuje się ze względu na „obrót nieprofesjonalny”. Gdyby ustawodawca nie przewidział żadnego szczególnego rozwiązania odnoszącego się do sytuacji, gdy podmiot kupuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki, wówczas podmiot handlujący takimi towarami miałby obowiązek obliczyć podatek od wartości swojej sprzedaży na ogólnych zasadach. Podmiot taki nie miałby jednak prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ kupując od podmiotów niebędących podatnikami, nie jest możliwe ustalenie wartości podatku z wcześniejszych etapów obrotu, nie wiadomo nawet, czy w ogóle podatek występował na wcześniejszych etapach obrotu. Niezależnie od tego ustawodawca w art. 120 ust. 14 Ustawy podkreśla, że do dostaw, do których stosuje się procedurę marży, podatnik może stosować ogólne zasady opodatkowania.

Poniżej przedstawiony został przykład liczbowy, w którym podmiot C nabywa towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie oraz antyki i odsprzedając je konsumentowi, rozlicza się na ogólnych zasadach. Zakładając, że podatnik dokonuje zakupów za kwotę 223 j.p., a jego wartość dodana wynosi 50 j.p., wówczas cena netto wspomnianych towarów wynosi 273 j.p., czyli konsument musi zapłacić brutto 335,79 j.p.

Tabela 2

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podmiot C, kupując od podmiotu niebędącego podatnikiem lub zwolnionego, stosuje ogólne zasady

Podmiot	Wartość zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
C	223	0	50	273	62,79	62,79	335,79

Źródło: opracowanie własne.

W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków nabytych od podmiotów niebędących podatnikami nie ma konieczności stosowania ogólnych zasad. Ustawodawca w art. 120 ust. 4 Ustawy ustala, że w przypadku podatnika dokonującego dostawy wspomnianych towarów nabytych uprzednio przez tego podatnika w ramach prowadzonej działalności w celu odprzedaży podstawą opodatkowania podatkiem może być marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.

W procedurze marży podstawą opodatkowania nie jest wartość sprzedaży, a jedynie marża podatnika. W analogicznym do poprzedniego przykładzie liczbowym, uwzględniając możliwość opodatkowania według procedury marży, podatnik mógłby zaoferować konsumentowi niższą cenę – 284,5 j.p., co zachęca do wyboru tej procedury.

Tabela 3

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podmiot C, kupując od podmiotu niebędącego podatnikiem lub zwolnionego, stosuje procedurę marży

Podmiot	Wartość zakupów	Podatek naliczony	Marża	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
C	223	0	50	273	11,5	11,5	284,5

Źródło: opracowanie własne.

Porównując ze sobą tabelę 2 i 3, należy zwrócić uwagę na to, że znaczenie wartości umieszczonej w kolumnie czwartej jest inne. 50 j.p. zawarte w tabeli 2 oznacza wartość dodaną, podczas gdy w tabeli 3 wartość 50 j.p. oznacza marżę handlowca. Obie kategorie nie mogą być uznane za tożsame. Równość tych kategorii mogłaby wystąpić tylko w takiej sytuacji, w której podmiot C nie dokonywałby zakupów żadnych towarów i usług poza towarami, którymi handluje podatnik. W rzeczywistości taka sytuacja nie będzie miała miejsca choćby ze względu na konieczność ponoszenia wydatków związanych z lokalem (miejscem), w którym prowadzona jest działalność.

Wybór marży handlowca na przedmiot opodatkowania budzi wątpliwości. W podatku od wartości dodanej zgodnie z jego nazwą przedmiotem opodatkowania powinna być wartość dodana. Marża mogłaby zostać uznana za przedmiot opodatkowania, jeżeli nie jest możliwe ustalenie wartości dodanej i gdy marżę uznamy za kategorię najbardziej zbliżoną do wartości dodanej. W odniesieniu do opisanej sytuacji nie istnieją żadne techniczno-organizacyjne ograniczenia, które uniemożliwiłyby ustalenie wartości dodanej. Brak możliwości uwzględnienia innych wydatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przy stosowaniu procedury marża należy uznać za celowe działanie prawodawcy, który w ten sposób dąży do zwiększenia dochodów. Nie bierze on jednak pod uwagę faktu, że zmiana przedmiotu opodatkowania narusza ideę podatku, psuje ten podatek i relację pomiędzy podatnikiem a państwem.

Podatnik, który oprócz procedury marży stosuje ogólne zasady opodatkowania, na podstawie art. 120 ust. 15 Ustawy jest obowiązany prowadzić ewidencję z uwzględnieniem podziału w zależności od sposobu opodatkowania. Ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży. Z przyporządkowaniem zakupów do dwóch rodzajów sprzedaży zawsze będzie się wiązała przynajmniej częściowa uznaniowość. Podatnik ze względu na zróżnicowanie przedmiotu opodatkowania w ramach tego samego podatku zachęcany jest do niezgodnego z prawdą przypisywania zakupów

towarów niehandlowych lub usług do działalności opodatkowanej na zasadach ogólnych, co podważa jego stosunek do prawa.

Powyższe rozważania dotyczyły jednego etapu obrotu. W dotychczasowych analizach podmiot mający prawo skorzystać z procedury marży funkcjonował na ostatnim etapie obrotu, jego odbiorcami byli konsumenci. Dalsza analiza uwzględnia sytuacje, w których podmiot opodatkowany według procedury marży sprzedaje towary innemu podatnikowi, a ten dopiero konsumentowi.

Tabela 4

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podmiot C, kupując od podmiotu niebędącego podatnikiem lub zwolnionego stosuje procedurę marży, podmiot D również stosuje procedurę marży

Podmiot	Wartość zakupów	Podatek naliczony	Marża	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
C	223,0	0	50	273,0	11,5	11,5	284,5
D	284,5	0	50	334,5	11,5	11,5	346,0

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 4 przedstawiony został przykład, w którym podmiot C rozliczający się według procedury marży sprzedaje podmiotowi D, który również rozlicza się według procedury marży. Prawo podmiotu D do opodatkowania w takiej sytuacji według procedury marży wynika z art. 120 ust. 10 pkt 3 Ustawy. Przy dokonywaniu obliczeń przyjęte zostało założenie upraszczające, że podatnicy nie dokonują zakupów innych poza towarami handlowymi, co oznacza, że wartość marży jest równa wartości dodanej. Przy takim założeniu i biorąc pod uwagę stosunkowo wysoką wartość zakupów w relacji do marż (50 j.p.), procedura marży bez wątpienia jest atrakcyjna dla obu podmiotów z kolejnych etapów obrotów. Dzięki zastosowaniu procedury marży przez podmiot C i D można zaoferować konsumentowi stosunkowo niską cenę wynoszącą 346 j.p.

W opisanym powyżej przypadku należy zwrócić uwagę na fakt, że podmiot D nie ma prawa do odliczenia podatku wynikającego z poprzedniego etapu obrotu. Brak możliwości odliczenia w powyższej sytuacji jest logiczny i spójny z ideą podatku od wartości dodanej. Jedynym minusem takiego rozwiązania jest brak możliwości wyeksportowania przez podmiot D towaru, który nie byłby obciążony podatkiem od wartości dodanej wynikającym z poprzednich faz obrotu.

Gdyby w analogicznej do powyższej sytuacji zarówno podmiot C, jak i D stosowali ogólne zasady, wówczas rozliczenie podatku wyglądałoby zgodnie z obliczeniami przedstawionymi w tabeli 5.

Tabela 5

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podmiot C, kupując od podmiotu niebędącego podatnikiem lub zwolnionego, stosuje ogólne zasady, podmiot D również stosuje ogólne zasady

Podmiot	Wartość (netto) zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
C	223	0,00	50	273	62,79	62,79	335,79
D	273	62,79	50	323	74,29	11,50	397,29

Źródło: opracowanie własne.

Cena oferowana konsumentowi w tym przypadku wynosi 397,29 j.p. i jest wyższa od ceny, którą płaci konsument w sytuacji z tabeli 4. Różnica ta zacierałaby się, jeśli wartość zakupu podmiotu C malałaby w relacji do wartości marż obu podmiotów i gdy podatnicy obok towarów handlowych dokonują zakupów innych towarów i usług. Podkreślić należy również i to, że podmiot D nie musi być ekspertem podatkowym, który doskonale zna i rozumie mechanizm podatku od wartości dodanej. W takim przypadku, mając wybór pomiędzy sytuacją, w której płaci swojemu dostawcy 284,5 j.p., a sytuacją, w której płaci 335,79 j.p., wybierze to pierwsze rozwiązanie, pomijając fakt, że w tym drugim przypadku będzie miał możliwość odliczenia podatku naliczonego o wartości 62,79 j.p.

W kolejnym kroku przeanalizowany zostanie przypadek, w którym podmiot D nie może skorzystać z procedury marży i musi płacić podatek na zasadach ogólnych. Sytuacja mogłaby wyglądać w ten sposób, gdyby podmiot D, nabywając towary objęte procedurą marży, nie odsprzedawał ich, tylko wykorzystywał do działalności opodatkowanej. Za przykład można uznać działalność projektanta wnętrz, który kupuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie oraz antyki i wykorzystuje je do wystroju wnętrz. Obliczenia dla takiego przypadku zostały przedstawione w tabeli 6.

Tabela 6

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podmiot C, kupując od podmiotu niebędącego podatnikiem lub zwolnionego, stosuje procedurę marży, a podmiot D nie ma prawa do odliczenia VAT od marży

Podmiot	Wartość zakupów	Podatek naliczony	Marża, wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
C	223,00	0	50,00	273,00	11,50	11,50	284,50
D	284,50	0	50,00	334,50	76,94	76,94	411,44

Źródło: opracowanie własne.

Z tabeli 6 wynika, że konsument będzie musiał zapłacić 411,44 j.p. To, co wymaga szczególnego podkreślenia, to fakt, że zgodnie z art. 120 ust. 19 Ustawy obniżenia kwoty

lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jeżeli podlegały opodatkowaniu zgodnie z procedurą marży. Brak prawa do odliczenia przez podmiot opodatkowany na ogólnych zasadach podatku naliczonego wynikającego z poprzedniej fazy, który był ustalony według procedury marży, jest sprzeczny z ideą podatku od wartości dodanej. Brak możliwości odliczenia podatku naliczonego z poprzedniej fazy obrotu powoduje, że w kolejnej fazie obrotu przedmiotem opodatkowania jest nie tylko wartość dodana w tej fazie, ale również podatek wynikający z poprzedniej fazy. W analizowanym przykładzie cena oferowana konsumentowi jest o 14,15 j.p. wyższa w porównaniu do sytuacji, gdy obaj przedsiębiorcy rozliczają się na ogólnych zasadach. Na tę kwotę składa się podatek zapłacony przez podmiot C, którego D nie może sobie odliczyć (11,5 j.p.), oraz podatek od tego podatku, czyli 2,65 j.p. obliczone jako 11,5 j.p. pomnożone przez 23%.

Brak możliwości odliczenia podatku z poprzedniej fazy, gdy zakupy są dokonywane od podatnika rozliczającego się według procedury marży, nie wynika z obiektywnych przesłanek, które uniemożliwiłyby ustalenie wartości takiego podatku. Wprawdzie zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami na fakturze, która jest wystawiona według procedury marży, nie jest wykazywana wartość podatku, ale gdyby taka była wola prawodawcy, nic nie stałoby na przeszkodzie, by to zmienić. Minusem takiego rozwiązania byłoby pośrednie ujawnienie wartości marży.

Brak neutralności aktualnie obowiązującego rozwiązania jest dobrze widoczny, jeżeli porówna się je z sytuacją, w której podatnicy rozliczający się na ogólnych zasadach nabywający od przedsiębiorców rozliczających się według procedury marży mieliby prawo do odliczenia podatku naliczonego z poprzedniej fazy obrotu. Wówczas sytuacja wyglądałaby tak jak w tabeli 7.

Tabela 7

Mechanizm podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podmiot C, kupując od podmiotu niebędącego podatnikiem lub zwolnionego, stosuje procedurę marży, a podmiot D ma prawo do odliczenia VAT od marży

Podmiot	Wartość (netto) zakupów	Podatek naliczony	Marża, wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
C	223	0,0	50	273	11,50	11,50	284,50
D	273	11,5	50	323	74,29	62,79	397,29

Źródło: opracowanie własne.

Jeżeli podatnik rozliczający się na ogólnych zasadach, nabywając od podmiotu korzystającego z procedury marży, miałby prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupami, wówczas przedmiotem opodatkowania byłaby wartość dodana. Z tabeli 7 wynika, że przedmiotem opodatkowania na etapie podmiotu D nie jest podatek z poprzedniej

fazy, a cena, która wynosi 397,29 j.p., równa jest cenie, którą zapłaciłby konsument, gdyby zarówno podmiot C, jak i D rozliczali się z podatku na ogólnych zasadach (tabela 5).

Uwagi końcowe

Procedura marży odnosząca się do towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków generalnie powinna być oceniona pozytywnie, gdyż ze względu na występowanie „obrotu nieprofesjonalnego” umożliwia ograniczenie podwójnego opodatkowania. Konstrukcja tej procedury sprawia jednak wrażenie niedokończonej. Prowadawca miał dobry pomysł, ale w trakcie jego wdrażania zatrzymał się w połowie drogi.

Krytycznie w procedurze marży należy ocenić to, że przedmiotem opodatkowania w podatku od wartości dodanej jest z wyboru prawodawcy inna kategoria. Jeżeli intencja prawodawcy miałyby zostać odzwierciedlona w nazwie podatku, to powinniśmy go określać jako „podatek od wartości dodanej lub marży handlowej”. Wybór za przedmiot opodatkowania marży handlowej w miejsce wartości dodanej narusza ideę podatku od wartości dodanej. Problem ten może być uznany za szczególnie istotny w sytuacji, gdy towary, zanim trafią do konsumenta, przechodzą przez większą liczbę faz obrotu, ale również wówczas, gdy w ramach jednej fazy obrotu wartość zakupu towarów handlowych jest stosunkowo niewielka w porównaniu do wartości marży, a podatnik dokonuje dodatkowych, znaczących wydatków. Błędne zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania nie tylko zniekształca ideę podatku, ale również podważa stosunek podatnika do prawa. W aktualnej sytuacji podatnik, który prowadzi działalność opodatkowaną na ogólnych zasadach i równolegle według procedury marży, jest zachęcany do tego, by niekoniecznie zgodnie z prawdą przyporządkowywać zakupy do działalności opodatkowanej na ogólnych zasadach, dzięki czemu deklaruje wyższą wartość podatku naliczonego do odliczenia.

Drugą istotną wadą procedury marży obok błędnego zdefiniowania przedmiotu opodatkowania jest to, że przedsiębiorcy opodatkowani na zasadach ogólnych kupujący od podatników korzystających z procedury marży nie mają możliwości odliczenia podatku naliczonego wynikającego z poprzedniej fazy. Umożliwienie takiego odliczenia byłoby spójne z ideą podatku od wartości dodanej i zwiększałoby jego neutralność w odniesieniu do podejmowanych przez przedsiębiorców decyzji. Wadą tego rozwiązania byłoby pośrednie ujawnienie wartości marży pośrednika, a także obawa, by podatnicy kupujący od podmiotów rozliczających się według procedury marży i sami rozliczający się według tej procedury nie odliczali podatku naliczonego wynikającego z poprzedniej fazy obrotu. Ten ostatni argument jest o tyle wątpliwy, że podatnicy korzystający ze szczególnej procedury, jaką jest procedura marży, muszą mieć świadomość tego, jak ona funkcjonuje i że nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego od towarów kupionych w celu dalszej odsprzedaży. Poza tym aktualnie w odniesieniu do podatników importujących towary i korzystających z procedury marży istnieje rozwiązanie, zgodnie z którym podatnik wie, ile wynosi podatek naliczony, którego nie może odliczyć, i nie wywołuje to kontrowersji. Analiza zalet i wad

związanych z odliczaniem podatku naliczonego, gdy sprzedawcą jest podatnik opodatkowany według procedury marży, a nabywcą podmiot rozliczający się na ogólnych zasadach, zdaniem autora przemawia za tym, by w takim przypadku podatek z poprzedniej fazy podlegał odliczeniu.

Procedura marży odnosi się zarówno do towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jak i do usług turystycznych. W przypadku wspomnianych usług można wskazywać na podobne problemy związane z zastosowaniem procedury marży. W Polsce część negatywnych konsekwencji stosowania procedury marży w przypadku usług turystycznych nie będzie widoczna, gdyż zgodnie z art. 88 ust. 1 Ustawy podatku naliczonego od zakupionych usług noclegowych i gastronomicznych z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób nie można odliczyć od podatku należnego. Wspomniany zakaz odliczania podatku naliczonego nie poprawia funkcjonowania podatku od wartości dodanej, ale zbliża do siebie konsekwencje stosowania procedury marży i ogólnych zasad, gdyż w obu przypadkach podatnik nie ma możliwości odliczenia podatku związanego z zakupami wspomnianych usług.

Procedura marży w aktualnym kształcie ma dwie podstawowe wady. Po pierwsze, przedmiotem opodatkowania jest marża, a nie wartość dodana, a po drugie – podatnik rozliczający się na zasadach ogólnych nie ma możliwości odliczenia podatku przy zakupach dokonywanych od podmiotu rozliczającego się według procedury marży. Ze względu na to, że podatek od towarów i usług determinowany jest konstrukcją Dyrektywy 2006/112/WE, ustawodawca w Polsce dysponuje ograniczonymi możliwościami skorygowania opisanych wad. Mając nadzieję na korekty na szczeblu Unii Europejskiej, należy podkreślić, że prawodawca w art. 319 Dyrektywy i w art. 120 ust. 14 Ustawy przewiduje możliwość stosowania ogólnych zasad opodatkowania w odniesieniu do każdej dostawy, dla której przewidziana jest procedura marży. Możliwość wyboru ogólnych zasad opodatkowania pozwala mieć nadzieję, że negatywne konsekwencje procedury marży będą ograniczane i w szczególności dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków podmiotom rozliczającym się na ogólnych zasadach nie będą opodatkowywane według procedury marży. Rezygnacja z procedury marży może w niektórych przypadkach ograniczać negatywne konsekwencje tej konstrukcji, ale wymaga to wysokiej świadomości podatkowej przedsiębiorców.

Literatura

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r. ze zm.).

Tax by Design. The Mirrlees Review (2011), Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press.

Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535 ze zm.).

THE PROBLEM OF NEUTRALITY IN THE MARGIN SCHEME OF VALUE ADDED TAX

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to prove that the margin scheme derived from the directive on the common system of value added tax, which was also implemented into the Polish legislation, is incompatible with the idea of value added tax, is based on self-contradictory principles, encourages tax evasion and causes that the tax is not neutral. *Design/methodology/approach* – At the beginning of the article the author describes the mechanism of the value added tax when all stages of production and distribution are taxed on general principles, and then carries out simulations to analyze consequences of the margin scheme according to different variants. *Findings* – The author argues that the choice of the profit margin for the object of taxation violates the idea of value added tax. The incorrect object of taxation undermines the taxpayers' attitude to the law, and encourages tax evasion. The inability to deduct input tax, by taxpayers using the margin scheme, violates the neutrality of taxation with regard to the decisions made by entrepreneurs. *Originality/value* – The author suggests changing of the margin scheme, including the change in the tax base and also the introduction of the possibility to deduct input tax when a taxpayer purchases from entities taxed on general principles. The suggested changes could contribute to improve the value added tax.

Keyword: value added tax, margin scheme, VAT directive, neutrality

Cytowanie

Bernal A. (2015), *Problem neutralności procedury marży w podatku od wartości dodanej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 135–146; www.wneiz.pl/frfu.