

SZKOŁA VAT

- lekcja 35 -

**Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych
- VAT marża**

W art. 120 ustawy o VAT ustawodawca określił szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków.

Zacznijmy od pojęć wskazanych w powyższym przepisie.

Zgodnie z art. 120 ust. 1 ww. ustawy:

1) przez **dzieła sztuki** rozumie się:

- a) obrazy, kolaże i podobne płyty dekoracyjne, rysunki i pastele, wykonane w całości przez artystę, z wyłączeniem planów i rysunków do celów architektonicznych, inżynieryjnych, przemysłowych, komercyjnych, topograficznych lub podobnych, ręcznie zdobionych produktów rzemiosła artystycznego, tkanin malowanych dla scenografii teatralnej, do wystroju pracowni artystycznych lub im podobnych zastosowań (CN 9701),
- b) oryginalne sztychy, druki i litografie, sporządzone w ograniczonej liczbie egzemplarzy, czarno-białe lub kolorowe, złożone z jednego lub kilku arkuszy, w całości wykonane przez artystę, niezależnie od zastosowanego przez niego procesu lub materiału, z wyłączeniem wszelkich procesów mechanicznych lub fotomechanicznych (CN 9702),
- c) oryginalne rzeźby oraz posągi z dowolnego materiału, pod warunkiem że zostały one wykonane w całości przez artystę; odlewy rzeźby, których liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy, a

wykonanie było nadzorowane przez artystę lub jego spadkobierców (CN 9703),

d) gobeliny (CN 5805 00 00) oraz tkaniny ścienne (CN 6304) wykonane ręcznie na podstawie oryginalnych wzorów dostarczonych przez artystę, pod warunkiem że ich liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy,

e) fotografie wykonane przez artystę, opublikowane przez niego lub pod jego nadzorem, podpisane i ponumerowane, ograniczone do 30 egzemplarzy we wszystkich rozmiarach oraz oprawach;

2) przez **przedmioty kolekcjonerskie** rozumie się:

a) znaczki pocztowe lub skarbowe, stemple pocztowe, koperty pierwszego obiegu, ostemplowane materiały piśmienne i im podobne, ofrankowane, a jeżeli nieofrankowane, to uznane za nieważne i nieprzeznaczone do użytku jako ważne środki płatnicze (CN 9704 00 00),

b) kolekcje oraz przedmioty kolekcjonerskie o wartości zoologicznej, botanicznej, mineralogicznej, anatomicznej, historycznej, archeologicznej, paleontologicznej, etnograficznej lub numizmatycznej (CN 9705), a także przedmioty kolekcjonerskie, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7.

3) przez **antyki** rozumie się przedmioty, inne niż wymienione w pkt 1 i 2, których wiek przekracza 100 lat (CN 9706);

4) przez **towary używane** rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w pkt 1-3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112);

5) przez **kwotę sprzedaży** rozumie się całkowitą kwotę, którą podatnik otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów od nabywcy lub

osoby trzeciej, wliczając w to otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty bezpośrednio związane z tą dostawą, podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik obciąża nabywcę, z wyłączeniem kwot, o których mowa w art. 29a ust. 7;

6) przez **kwotę nabycia** rozumie się wszystkie składniki wynagrodzenia, o których mowa w pkt 5, które dostawca towarów otrzymał lub ma otrzymać od podatnika;

7) przez **łącną wartość dostaw** rozumie się sumę poszczególnych kwot sprzedaży;

8) przez **łącną wartość nabyc** rozumie się sumę poszczególnych kwot nabycia.

W art. 120 ust. 4 ww. ustawy, ustawodawca wskazał, że **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 jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.**

Powyższe dotyczy dostawy towarów używanych, a także dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od (art. 120, ust. 10):

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, 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 lub art. 113,
- 3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana na zasadach VAT marża,
- 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 lub art. 113,
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach VAT marża, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Jaka będzie właściwa stawka VAT dla dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków?

Ustawodawca określił, że m.in. do:

- importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków.,
- dostawy dzieł sztuki dokonywanej m.in. przez ich twórcę lub spadkobiercę twórcy.

zastosowanie będzie miała stawka 8%.

W lekcji skupimy się jednak przede wszystkim na towarach używanych, z takim przypadkiem bowiem najczęściej spotykamy się w praktyce.

Marża od sprzedaży towarów używanych opodatkowana jest według stawki podstawowej 23%. Jeśli jednak towary używane są przedmiotem eksportu, marża opodatkowana jest według stawki 0%.

Warto zauważyć, że w niektórych przypadkach, nowe środki transportu,

zdefiniowane przez ustawodawcę w art. 2 pkt 10 ustawy o VAT, mogłyby spełniać również definicję towarów używanych określoną na potrzeby procedury VAT marża w art. 120. W związku z tym właśnie w art. 120 ust. 21 zawarto zastrzeżenie, że **przepisów szczególnych nie stosuje się do nowych środków transportu będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.**

Podatnik może również stosować ogólne zasady opodatkowania dostaw towarów używanych, do których stosuje się przepisy szczególne.

Dodatkowo, jak wynika z art. 120 ust. 19 ustawy o VAT, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów używanych (a także dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków), jeżeli podlegały opodatkowaniu na zasadach VAT marża.

Przejdźmy do kwestii praktycznych.

Przykład

Małżonkowie będący rolnikami ryczałtowymi, do prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego w 2016 r. zakupili kombajn od osoby fizycznej na umowę kupna sprzedaży. Po zarejestrowania się do podatku VAT w 2019 r. kombajn został wprowadzony do ewidencji środków trwałych. W chwili nabycia kombajnu po określonym czasie jego wykorzystywania zakładane było jego zbycie i wymiana na nowszy. Aktualnie planowana jest odsprzedaż kombajnu. Czy prawidłowe będzie zastosowanie w tej sytuacji procedury marży?

Taka sytuacja była przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W wydanej dnia 23 lutego 2023 r. interpretacji nr 0114-KDIP1-3.4012.40.2023.1.KF, Dyrektor Krajowej Informacji

Skarbowej zaznaczył, że **opodatkowanie w systemie marży jest ograniczone do pewnej kategorii towarów oraz istotne jest przy tym, od kogo towary używane zostały nabyte**. Zastosowanie tej procedury wymaga, aby towary używane były nabyte od podmiotów wymienionych w powołanym wyżej art. 120 ust. 10 ustawy, czyli m.in od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.

Organ podkreślił, że cechą warunkującą zastosowanie szczególnej procedury opodatkowania marży, jest to, że podmiot sprzedający używany towar pozbawiony był prawa do odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego przy jego nabyciu. Ponadto, warunkiem niezbędnym do zastosowania tej procedury jest określenie, że towar został jednak nabyty w celu odsprzedaży (także w sytuacji, gdy towar ten przed odsprzedażą podatnik użytkował dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej).

Zdaniem Dyrektora KIS, w odniesieniu do sprzedaży używanego kombajnu nabytego od osoby fizycznej niebędącej podatnikiem VAT, na podstawie umowy sprzedaży, spełnione zostały przesłanki pozwalające na zastosowanie procedury opodatkowania marży:

- kombajn został nabyty od podmiotu, o którym mowa w art. 120 ust. 10 pkt 1 ustawy,
- w związku z powyższym od nabycia kombajnu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT,
- przy zakupie zakładano zbycie kombajnu po okresowym wykorzystaniu,
- kombajn spełnia definicję towaru używanego i w chwili sprzedaży będzie się nadawał do dalszego użytku.

Powyższe będzie miało zastosowanie również do innych środków trwałych, w tym samochodów, oczywiście po spełnieniu przesłanek wskazanych powyżej.

Dokumentowanie sprzedaży

Zgodnie z art. 106e ust. 3 ustawy o VAT, w przypadku dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 120 ust. 4 i 5 marża, faktura - w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 - powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także odpowiednio wyrazy "procedura marży - towary używane", "procedura marży - dzieła sztuki" lub "procedura marży - przedmioty kolekcjonerskie i antyki".

Faktura ta jest więc znacznie uproszczona w stosunku do "zwykłej" faktury. Nie zawiera ona np. kwoty netto, kwoty podatku czy kwoty marży. Musi jednak zawierać kwotę brutto.

Nabywca towaru nie ma możliwości odliczenia podatku VAT z takiej faktury, ponieważ nie zawiera ona kwoty podatku VAT.

Sprzedawca z kolei na podstawie faktury wystawionej w systemie VAT marża, płaci podatek jedynie od naliczonej przez siebie marży.

Przykład

Podatnik prowadzi komis samochodowy i zakupił od osoby fizycznej używany samochód w cenie 20.000 zł. Sprzedał go za 30.000 zł. wystawiając fakturę VAT marża.

Wystawiona przez podatnika faktura powinna zawierać dane określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-8 i 15-17 ustawy o VAT, a także wyrazy "procedura marży - towary używane".

Jak wyliczyć VAT od marży?

Najpierw należy wyliczyć kwotę marży. Marża stanowi różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia:

$$30.000 \text{ zł} - 20.000 \text{ zł} = 10.000 \text{ zł}.$$

Kwota 10.000 zł stanowi **marżę brutto** czyli marżę netto z podatkiem VAT.

W celu obliczenia kwoty podatku VAT, jaki należy odprowadzić do US, należy obliczyć różnicę pomiędzy marżą brutto a marżą netto:

$$10.000 \text{ zł} / 1,23 = 8.130,08 \text{ zł}$$

Powyższa kwota 8.130,08 zł stanowi **marżę netto** - zysk przedsiębiorcy.

$$10.000 \text{ zł} - 8.130,08 \text{ zł} = 1.869,92 \text{ zł}$$

Powyższa kwota stanowi **podatek VAT od marży netto**. Z tytułu transakcji, należy zatem odprowadzić podatek VAT w wysokości 1.869,92 zł.

Sprzedaż opodatkowana marżą w JPK_VAT z deklaracją

Jak wskazuje art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, Podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- 1) rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku,
- 2) kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego,
- 3) kontrahentów,
- 4) dowodów sprzedaży i zakupów.

W odniesieniu do dostawy opodatkowanej na zasadach VAT marża, ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży.

Plik JPK_VAT po stronie podatku należnego zawiera oznaczenia dotyczące 12 szczególnych rodzajów transakcji (procedur podatkowych). Ustawodawca wskazał je w § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług.

Jedno z oznaczeń - **"MR_UZ"** - dotyczy właśnie **dostawy towarów używanych**, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowanej na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy o VAT.

Dodatkowo, element JPK_VAT, na który również należy zwrócić uwagę to **kwota nabyć związanych ze sprzedażą na zasadach marży**. W polu tym wykazać należy kwotę nabyć towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy o VAT.

Pozycja ta obejmuje również kwotę nabyć towarów i usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (art. 119 ustawy o VAT), a samo świadczenia usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy o VAT, podlega osobnemu oznaczeniu po

stronie sprzedaży "MR_T". Zagadnienie to nie jest jednak tematem dzisiejszej lekcji.

Fragment objaśnień z broszury informacyjnej Ministerstwa Finansów dot. struktury JPK_VAT z deklaracją:

"W przypadku udokumentowania sprzedaży fakturą, z wartościami sprzedaży brutto dostaw towarów lub świadczenia usług opodatkowanych na zasadach marży, poza danymi określonymi w § 10 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia, w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednich stawek podatku należy wykazywać poszczególne podstawy opodatkowania, tj.: marże pomniejszone o podatek należny (w tym również marże ujemne) i podatek należny od poszczególnych marż (przy marży ujemnej podatek wynosi „0.00”), z oznaczeniem odpowiednio MR_T lub MR_UZ.

(...)

Należy zauważyć, że w przypadku dostawy towarów rozliczanej na zasadach marży na podstawie art. 120 ust. 4 ustawy, podatnik dokonujący dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika w ramach prowadzonej działalności, w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku. Natomiast, zgodnie z art. 120 ust 5 ustawy, jeżeli rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw czyni skomplikowanym lub niemożliwym określenie marży zgodnie z ust. 4, podatnik może, za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, obliczać marżę jako różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabycie określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym. Zgodnie z treścią art. 120 ust 7 ustawy jeżeli w przypadkach, o których mowa w ust. 5,

łączna wartość nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest w okresie rozliczeniowym wyższa od łącznej wartości dostaw takich przedmiotów, różnica ta podwyższa łączną wartość nabyć przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym. "

W deklaracji nie uwzględnia się wartości ujemnej podstawy opodatkowania w przypadku dostawy towarów opodatkowanych na zasadach marży, zgodnie z art. 120 ustawy, oznaczonych MR_UZ.

Wracając do pozycji JPK po stronie zakupu, **faktury lub inne dokumenty otrzymane przez podatnika z tytułu nabycia towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży zgodnie z art. 120, należy ująć co do zasady w okresie rozliczeniowym, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług opodatkowanych na tych zasadach, z zastrzeżeniem art. 120 ust. 5 ustawy o VAT.**

Przykład

Dane przyjmijmy takie jak w poprzednim przykładzie. Dodajmy jednak więcej szczegółów.

Podatnik prowadzi komis samochodowy i 5 stycznia 2023 r. na podstawie umowy kupna-sprzedaży zakupił od osoby fizycznej używany samochód w cenie 20.000 zł. Sprzedał go za 30.000 zł. 15 maja 2023 r. wystawiając fakturę VAT marża.

Jak prawidłowo ująć transakcję w JPK_VAT?

Sposób prezentacji transakcji w ewidencji JPK_VAT w zakresie podatku należnego (wybrane kolumny)

Nrkontranhe nta	NazwaKon trahenta	DowodSprzed azy	DataWysta wienia	MR_UZ	SprzedazVAT _Marza	K_19 (netto)	K_20 (VAT 23%)
1234567890	ABC	1/05/marża	2023-05-15	1	30.000,00	8.130,08	1.869,92

Sprzedaż wykazać należy w ewidencji za maj 2023 r.

Sposób prezentacji transakcji w ewidencji JPK_VAT w zakresie podatku naliczonego (wybrane kolumny):

NrDostawcy	NazwaDostawcy	DowodZakupu	DataZakupu	ZakupVAT_Marza
brak	Jan Nowak	umowa kupna-sprzedaży	2023-01-05	20.000,00

Również w ewidencji za maj (nie w styczniu zgodnie z datą zakupu) wykazać należy dokument zakupu będący podstawą wyliczenia marży.