Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 13 lipca 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 311 i nast. – Procedury szczególne dotyczące dzieł sztuki – Procedura marży – Podatnicy-pośrednicy – Dostawa dzieł sztuki dokonywana przez twórców lub ich następców prawnych – Transakcje wewnątrzwspólnotowe – Prawo do odliczenia podatku naliczonego

W sprawie C-180/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 20 października 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 marca 2022 r., w postępowaniu:

Finanzamt Hamm

przeciwko

Harry'emu Mensingowi,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Harry'ego Mensinga – O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i A. Hoesch, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – R. Pethke i V. Uher, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 marca 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 311 i nast. dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Hamm (urzędem skarbowym w Hamm, Niemcy) a Harrym Mensingiem, sprzedawcą dzieł sztuki, w przedmiocie obliczenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku stosowania procedury marży do dostaw dzieł sztuki nabytych wcześniej przez zainteresowanego w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 4, 7 i 51 dyrektywy VAT głoszą:

„(4) Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system [VAT], która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym.

[…]

(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji.

[…]

(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”.

4 Artykuł 193 tej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202".

5 Dyrektywa VAT zawiera w tytule XII „Procedury szczególne" rozdział 4, zatytułowany „Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków". Sekcja 1 tego rozdziału zawiera art. 311 tej dyrektywy, który definiuje między innymi pojęcia „dzieła sztuki" i „podatnika-pośrednika". W sekcji 2 rzeczonego rozdziału, która ustanawia procedurę szczególną dla podatników-pośredników, podsekcja 1, zatytułowana „Procedura marży", obejmuje art. 312–325.

6 Artykuł 312 dyrektywy VAT głosi:

„Do celów niniejszej podsekcji zastosowanie mają następujące definicje:

1) »cena sprzedaży« oznacza wszystkie składniki wynagrodzenia uzyskanego lub do uzyskania przez podatnika-pośrednika od nabywcy lub osoby trzeciej, włączając w to subwencje bezpośrednio związane z transakcją, podatki, cła, opłaty i należności oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik-pośrednik obciąża nabywcę, z wyłączeniem jednak kwot, o których mowa w art. 79;

2) »cena nabycia« oznacza wszystkie składniki wynagrodzenia, określonego w pkt 1, uzyskanego lub do uzyskania przez dostawcę od podatnika-pośrednika".

7 Artykuł 314 tej dyrektywy przewiduje:

„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 [Europejskiej] przez jedną z następujących osób:

a) osobę niebędącą podatnikiem;

b) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów jest zwolniona zgodnie z art. 136;

c) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów objęta jest zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292 i obejmuje dobra inwestycyjne;

d) innego podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika-pośrednika dostawa towarów została opodatkowana VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży".

8 Artykuł 315 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Podstawę opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży.

Marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia”.

9 Artykuł 316 wskazanej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie przyznają podatnikom-pośrednikom prawo wyboru stosowania procedury marży do dostaw następujących towarów:

a) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście zaimportowanych przez podatnika-pośrednika;

b) dzieł sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez ich twórców lub ich następców prawnych;

c) dzieł sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez podatnika innego niż podatnik-pośrednik, w przypadku gdy do takich dostaw zastosowanie miała stawka obniżona zgodnie z art. 103.

2. Państwa członkowskie ustalają szczegółowe zasady korzystania z możliwości przewidzianej w ust. 1, która w każdym przypadku obejmuje okres równy przynajmniej dwóm latom kalendarzowym”.

10 Artykuł 317 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy podatnik-pośrednik korzysta z możliwości przewidzianej w art. 316, podstawa opodatkowania określana jest zgodnie z art. 315.

W odniesieniu do dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście zaimportowanych przez podatnika-pośrednika cena nabycia, którą należy uwzględnić przy obliczaniu marży jest równa podstawie opodatkowania z tytułu importu określonej zgodnie z art. 85–89, powiększonej o VAT należny lub zapłacony z tytułu importu”.

Prawo niemieckie

11 Paragraf 25a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w wersji opublikowanej w dniu 21 lutego 2005 r. (BGBl. I, s. 386, zwanej dalej „UStG”) ma następujące brzmienie:

„1) W odniesieniu do dostaw w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 rzeczy ruchomych stosuje się opodatkowanie zgodnie z poniższymi przepisami (procedura marży) w razie spełnienia następujących warunków:

1. Przedsiębiorca jest pośrednikiem. Za pośrednika uważa się osobę, która prowadzi zarobkowo handel rzeczami ruchomymi lub sprzedaje takie towary na publicznej aukcji we własnym imieniu.

2. Towary zostały dostarczone pośrednikowi na terytorium Wspólnoty. W odniesieniu do tej dostawy:
   a) podatek obrotowy nie był należny lub nie został pobrany na podstawie § 19 ust. 1

      albo

b) została zastosowana procedura marży.

3. Towary nie są kamieniami szlachetnym (z pozycji 71 02 i 71 03 taryfy celnej) lub metalami szlachetnymi (z pozycji 71 06, 71 08, 71 10 i 71 12 taryfy celnej).

2) Pośrednik może najpóźniej w chwili składania pierwszej deklaracji w danym roku kalendarzowym oświadczyć wobec urzędu skarbowego, że stosuje procedurę marży od początku roku kalendarzowego także do następujących towarów:

1. dzieł sztuki (pozycja 53 załącznika nr 2), przedmiotów kolekcjonerskich [pozycja 49 lit. f) i pozycja 54 załącznika nr 2] lub antyków (pozycja 9706 00 00 taryfy celnej), które sam sprowadził, lub

2. dzieł sztuki, gdy zrealizowana na jego rzecz dostawa podlegała opodatkowaniu i nie została dokonana przez innego pośrednika.

Oświadczenie wiąże pośrednika przez przynajmniej dwa lata kalendarzowe.

3) Ustalenia wymiaru obrotu dokonuje się na podstawie kwoty, o którą cena sprzedaży przewyższa cenę nabycia towaru: w przypadku dostaw w rozumieniu § 3 ust. 1 b) oraz w przypadkach określonych w § 10 ust. 5 cenę sprzedaży zastępuje wartość zgodna z § 10 ust. 4 pkt 1. W przypadku, gdy nie można ustalić ceny nabycia dzieła sztuki (pozycja 53 załącznika nr 2) lub gdy cena nabycia jest nieznaczna, kwota, od której oblicza się obrót, zostaje ustalona na 30 % ceny sprzedaży. Podatku obrotowego nie zalicza się do podstawy wymiaru podatku. W przypadku określonym w ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1 za cenę nabycia uważa się wartość w rozumieniu § 11 ust. 1 powiększoną o podatek obrotowy od importu. W przypadku określonym w ust. 2 zdanie pierwsze pkt 2 cena nabycia zawiera w sobie podatek obrotowy dostawcy.

[…]

7) Zastosowanie mają następujące zasady szczególne:

1. Procedura marży nie ma zastosowania
   a) do dostaw towarów nabytych przez pośrednika wewnątrzwspólnotowo, jeżeli w odniesieniu do dostawy towaru pośrednikowi zostało zastosowane na pozostałym terytorium Wspólnoty zwolnienie z tytułu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów,
   b) w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej nowego środka transportu w rozumieniu § 1b ust. 2 i 3.

2. Nabycie wewnątrzwspólnotowe nie jest objęte podatkiem obrotowym, jeżeli do dostawy towarów na rzecz nabywcy w rozumieniu § la ust. 1 zastosowano procedurę marży na pozostałym terytorium Wspólnoty.

3. W przypadku procedury marży wyłączone jest stosowanie § 3c oraz zwolnienia z podatku dla dostaw wewnątrzwspólnotowych [§ 4 pkt 1 lit. b), § 6a].

[…]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 H. Mensing jest sprzedawcą dzieł sztuki mającym miejsce zamieszkania w Niemczech, który prowadzi galerie w kilku miastach w tym państwie. W 2014 r. otrzymał on dostawy dzieł sztuki artystów mających miejsce zamieszkania w innych państwach członkowskich. Dostawy te zostały zadeklarowane przez artystów w ich państwach siedziby jako zwolnione od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowe. H. Mensing uiścił od nich VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego.

13 H. Mensing wniósł do organu podatkowego w Hamm o zastosowanie procedury marży w odniesieniu do rzeczonych dostaw dzieł sztuki. Jako że § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG przewiduje, iż procedura marży nie znajduje zastosowania do dostawy towaru nabytego przez pośrednika w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, jeżeli w odniesieniu do dostawy do pośrednika na pozostałym terytorium Unii Europejskiej zastosowano zwolnienie z podatku dla dostaw wewnątrzwspólnotowych, urząd skarbowy w Hamm odmówił uwzględnienia jego wniosku i w związku z tym uznał H. Mensinga za zobowiązanego do zapłaty dodatkowej kwoty tytułem VAT.

14 W następstwie oddalenia jego odwołania od decyzji podatkowej dotyczącej owej dodatkowej kwoty VAT H. Mensing wniósł skargę do Finanzgericht Münster (sądu ds. finansowych w Münsterze, Niemcy), podnosząc, że sporne przepisy krajowe nie są zgodne z prawem Unii, oraz wystąpił o bezpośrednie zastosowanie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

15 Mając wątpliwości w tym względzie, sąd ten zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

16 Wyrokiem z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), wydanym w następstwie tego wniosku, Trybunał orzekł, po pierwsze, iż art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik ma prawo wyboru stosowania procedury marży w odniesieniu do dostawy dzieł sztuki, które zostały mu wcześniej dostarczone przez twórców lub ich następców prawnych w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, choć osoby te nie należą do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy, a po drugie, że podatnik-pośrednik nie może dokonać wyboru stosowania procedury marży w odniesieniu do dostaw dzieł sztuki, które zostały mu wcześniej dostarczone w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, oraz jednocześnie ubiegać się o prawo do odliczenia VAT naliczonego w sytuacji, gdy prawo takie jest wykluczone na mocy art. 322 lit. b) wspomnianej dyrektywy, jeżeli przepis ten nie został transponowany do prawa krajowego.

17 W następstwie tego wyroku orzeczeniem z dnia 7 listopada 2019 r. Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münsterze) uwzględnił wniosek H. Mensinga. Sąd ten uznał w istocie, że ustalenia podstawy opodatkowania należy dokonać na podstawie prawa Unii oraz że w świetle przepisów art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT w związku z art. 312, 315 i 316 tej dyrektywy podatek obrotowy powinien zostać uwzględniony jako pomniejszający marżę składnik „ceny nabycia”.

18 Urząd skarbowy w Hamm wniósł skargę rewizyjną od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), który jest sądem odsyłającym w niniejszej sprawie. Podnosi on zasadniczo, że podatek obrotowy obciążający nabycie wewnątrzwspólnotowe nie powoduje zmniejszenia podstawy opodatkowania. W tym względzie urząd skarbowy w Hamm odsyła do opinii rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), który zauważył, że w przypadku importu z państw trzecich art. 317 akapit drugi

dyrektywy VAT nakazuje od ceny sprzedaży odjąć podstawę opodatkowania importu wraz z VAT z tytułu importu, i uznał w konsekwencji, że brak analogicznego rozwiązania w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego stanowi lukę prawną.

19 Sąd odsyłający zauważa, że zgodnie z prawem krajowym uwzględnienie spornego podatku obrotowego przy ustalaniu podstawy opodatkowania dla procedury marży jest możliwe na podstawie wykładni § 25a ust. 3 zdanie trzecie UStG, która jest zgodna z prawem Unii. Sąd ten ma jednak wątpliwości co do tego, czy w sytuacji gdy podatnik powołuje się na zastosowanie procedury marży przewidzianej w art. 311 i nast. dyrektywy VAT, sąd krajowy orzekający w ostatniej instancji może dokonywać wykładni § 25a ust. 3 zdanie trzecie UStG w ten sposób, że podatku naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym nie zalicza się do podstawy opodatkowania.

20 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym – w których podatnik na podstawie wyroku z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), powołuje się na to, iż także dostawa dzieł sztuki nabytych wcześniej od twórcy (lub jego następców prawnych) w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej jest objęta procedurą marży z art. 311 i nast. dyrektywy [2006/112] – podstawa opodatkowania powinna być ustalana zgodnie z pkt 49 wskazanego wyroku wyłącznie na podstawie prawa Unii, tak że niedopuszczalna jest wykładnia przepisu prawa krajowego (w niniejszej sprawie: § 25a ust. 3 zdanie trzecie [UStG]) dokonana przez sąd krajowy orzekający w ostatniej instancji, w myśl której podatek naliczony w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym nie wchodzi do podstawy opodatkowania?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 311 i nast. dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku stosowania procedury marży w stosunku do dostawy dzieł sztuki wcześniej nabytych wewnątrzwspólnotowo od twórcy (lub jego następców prawnych), podatek naliczony w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym obniża marżę, czy też występuje w tym zakresie niezamierzona luka w prawie Unii, która nie może zostać usunięta przez orzecznictwo w drodze rozwijania prawa, lecz jedynie przez podmiot uprawniony do przyjęcia dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

21 Poprzez drugie pytanie prejudycjalne, które należy zbadać w pierwszej kolejności, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki, którego późniejsza dostawa jest objęta procedurą marży na podstawie art. 316 ust. 1 tej dyrektywy, zalicza się do podstawy opodatkowania tej dostawy.

22 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Co się tyczy brzmienia rozpatrywanych przepisów, należy na wstępie zauważyć, że z art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT wynika, iż w przypadku gdy podatnik-pośrednik dokonuje wyboru, na podstawie art. 316 tej dyrektywy, stosowania procedury marży do dostaw towarów, o których mowa w tym przepisie, podstawa opodatkowania jest ustalana zgodnie z art. 315 rzeczonej dyrektywy.

24 Na podstawie tegoż art. 315 akapit pierwszy podstawę opodatkowania dostaw towarów, do których ma zastosowanie procedura marży, stanowi marża uzyskana przez podatnika-pośrednika, obliczona zgodnie z akapitem drugim tego artykułu, pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży.

25 W tym względzie, po pierwsze, z art. 315 akapit drugi dyrektywy VAT wynika, że marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika „ceną sprzedaży" towaru a „ceną nabycia".

26 W szczególności art. 312 pkt 1 dyrektywy VAT definiuje „cenę sprzedaży" jako „wszystkie składniki wynagrodzenia uzyskanego lub do uzyskania przez podatnika-pośrednika od nabywcy lub osoby trzeciej, włączając w to subwencje bezpośrednio związane z transakcją, podatki, cła, opłaty i należności oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik-pośrednik obciąża nabywcę". Pojęcie „ceny nabycia" zostało natomiast zdefiniowane w art. 312 pkt 2 omawianej dyrektywy jako „wszystkie składniki wynagrodzenia, określonego w pkt 1, uzyskanego lub do uzyskania przez dostawcę od podatnika-pośrednika".

27 Jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 31–33 opinii, z samego brzmienia art. 312 dyrektywy VAT wynika zatem, że pojęcia „ceny sprzedaży" i „ceny nabycia", o których mowa w tym przepisie, odnoszą się odpowiednio z jednej strony do składników kosztów, które podatnik-pośrednik otrzymał jako wynagrodzenie w ramach transakcji dostawy objętej procedurą marży, oraz z drugiej strony do tych, które zapłacił on dostawcy, nabywając towar, który następnie ma stać się przedmiotem tej dostawy.

28 Z powyższego wynika, w odniesieniu w szczególności do pojęcia „ceny nabycia", że nie obejmuje ono składników kosztów, których podatnik-pośrednik nie zapłacił dostawcy, lecz osobom trzecim, w związku z czym cena nabycia nie obejmuje VAT zapłaconego na rzecz skarbu państwa z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru, który jest następnie przedmiotem rozpatrywanej transakcji dostawy.

29 Po drugie, co się tyczy kwoty VAT odnoszącego się do samej marży, którą zgodnie z art. 315 akapit pierwszy dyrektywy VAT i jak przypomniano w pkt 24 niniejszego wyroku, należy wyłączyć z marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika, trzeba zauważyć, podobnie jak uczynił to rząd niemiecki i jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 37 opinii, że VAT ten jest podatkiem, który podatnik-pośrednik musi zapłacić z tytułu dokonanej przez niego sprzedaży dzieła sztuki. Natomiast rzeczony VAT nie może obejmować podatku zapłaconego przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki, który odnosi się do ceny nabycia owego dzieła.

30 Mając na względzie brzmienie art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT, należy zatem uznać, że VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki stanowiącego przedmiot późniejszej transakcji dostawy objętej procedurą marży nie stanowi składnika ceny nabycia owego towaru w rozumieniu art. 312 pkt 2 tej dyrektywy, w związku z czym nie ma podstaw do wyłączenia kwoty tego podatku z podstawy opodatkowania owej późniejszej transakcji dostawy.

31 Jednakże zarówno H. Mensing, jak i Komisja Europejska uważają zasadniczo, że ściśle literalna wykładnia art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT narusza cele realizowane przez te przepisy oraz kontekst, w jaki się one wpisują. W szczególności Komisja zauważa, że wykładnia art. 312 dyrektywy VAT dokonywana w ten sposób, iż cena nabycia dzieła sztuki zakupionego przez podatnika-pośrednika od dostawcy z siedzibą w innym państwie członkowskim w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia owego dzieła obejmuje VAT zapłacony z tytułu tego nabycia, pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania oraz zakłóceń konkurencji, niezależnie od tego, czy dzieło to zostało nabyte w tym samym państwie członkowskim, w innym państwie członkowskim, czy w państwie trzecim.

32 W tym względzie, po pierwsze, prawdą jest, że jeśli chodzi z jednej strony o ogólne cele realizowane przez dyrektywę VAT, jak wynika z motywu 4 tej dyrektywy, ma ona na celu ustanowienie systemu VAT, który nie zakłóca warunków konkurencji ani nie utrudnia swobodnego przepływu towarów i usług. Ponadto zgodnie z motywem 7 tej dyrektywy, nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji. Ponadto, jak przypomniał Trybunał w wyroku z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo), z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wspólny system VAT ustanowiony przez dyrektywę VAT opiera się na zasadzie neutralności podatkowej, sprzeciwiającej się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT.

33 Z drugiej strony, jeśli chodzi konkretnie o cele, którym służy procedura marży, Trybunał rzeczywiście podkreślił już, że zgodnie z motywem 51 dyrektywy VAT system ten ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami w odniesieniu do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 35).

34 Niemniej jednak należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wykładnia przepisu prawa Unii w świetle jego kontekstu i celu nie może skutkować pozbawieniem wszelkiej skuteczności jasnego i precyzyjnego brzmienia tego przepisu. W związku z tym, jeżeli znaczenie przepisu prawa Unii wynika jednoznacznie z samego jego brzmienia, Trybunał nie może odejść od tej wykładni (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 października 2006 r., Wspólnota Europejska, C-199/05, EU:C:2006:678, pkt 42; z dnia 20 września 2022 r., VD i SR, C-339/20 i C-397/20, EU:C:2022:703, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym względzie, o ile prawdą jest, że wspólny system VAT ustanowiony przez dyrektywę VAT opiera się na zasadzie neutralności podatkowej, o tyle zasada ta w odniesieniu do szczególnego wyrazu zasady równości na poziomie wtórnego prawa Unii i w konkretnej dziedzinie podatków nie pozwala na rozszerzenie zakresu stosowania przepisu tej dyrektywy w sposób, który byłby

sprzeczny z jej jasnym brzmieniem (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo), zaś akt ten można zmienić jedynie w następstwie interwencji prawodawcy Unii, jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 61 opinii.

36 Po drugie, bezsporne jest, jak podniosła w istocie Komisja, że wykładnia literalna art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT, o której mowa w pkt 30 niniejszego wyroku, prowadzi do zróżnicowanego obciążenia podatkowego w odniesieniu do dostaw w państwie członkowskim w zależności od tego, czy dzieło sztuki było przedmiotem takiego nabycia wewnątrzwspólnotowego, zostało nabyte przez podatnika-pośrednika na terytorium tego samego państwa członkowskiego, czy też zostało zaimportowane z państwa trzeciego.

37 Należy jednak stwierdzić, że sytuacja ta wynika bezpośrednio z brzmienia mających zastosowanie przepisów.

38 Jak bowiem wskazano w pkt 30 niniejszego wyroku, o ile VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki stanowiącego przedmiot późniejszej transakcji dostawy objętej procedurą marży nie stanowi składnika ceny nabycia tego towaru w rozumieniu art. 312 pkt 2 dyrektywy VAT, o tyle VAT zapłacony przez tego podatnika-pośrednika z tytułu nabycia dzieł sztuki w państwie członkowskim i stanowiący przedmiot późniejszej transakcji dostawy objętej tą procedurą w tym samym państwie członkowskim jest co do zasady uiszczany przez tego podatnika-pośrednika bezpośrednio na rzecz jego dostawcy, który to dostawca jest co do zasady zobowiązany do zapłaty owego podatku na rzecz skarbu państwa zgodnie z art. 193 tej dyrektywy, w związku z czym mieści się on w pojęciu „ceny nabycia” w rozumieniu art. 312 pkt 2 rzeczonej dyrektywy.

39 Ponadto w odniesieniu do dostaw dzieł sztuki, które podatnik-pośrednik osobiście zaimportował, art. 317 akapit drugi tej dyrektywy przewiduje wyraźnie, że cena zakupu, którą należy uwzględnić przy obliczaniu marży, jest równa podstawie opodatkowania z tytułu importu powiększonej o VAT należny lub zapłacony z tytułu importu.

40 Zgodnie zaś z orzecznictwem przypomnianym w pkt 34 niniejszego wyroku Trybunał nie może odejść od jasnego i precyzyjnego brzmienia tych przepisów.

41 W tych okolicznościach i w obecnym stanie prawa Unii art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki, którego późniejsza dostawa jest objęta procedurą marży na podstawie art. 316 ust. 1 tej dyrektywy, zalicza się do podstawy opodatkowania tej dostawy.

W przedmiocie pytania pierwszego

42 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie pierwsze.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

podatek od wartości dodanej zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki, którego późniejsza dostawa jest objęta procedurą marży na podstawie art. 316 ust. 1 tej dyrektywy, zalicza się do podstawy opodatkowania tej dostawy.

Podpisy