



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 13 września 2018 r.¹

Sprawa C-264/17

**Harry Mensing
przeciwko
Finanzamt Hamm**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münsterze, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE –
Artykuły 314 i 316 – Procedury szczególne – Podatnicy-pośrednicy – Procedura marży –
Dostawa dzieł sztuki przez twórców lub ich następców prawnych –
Transakcje wewnątrzspółnotowe – Prawo do odliczenia podatku naliczonego

Wprowadzenie

1. W wypadku gdy przedmiotem transakcji podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) są towary, w których cenie zawarty jest już, bez możliwości odliczenia, podatek VAT naliczony na wcześniejszych etapach obrotu, jak ma to często miejsce w odniesieniu do towarów wprowadzanych powtórnie do obrotu, na przykład dzieł sztuki, zwykły mechanizm opodatkowania nie zapewnia realizacji podstawowej zasady tego podatku, jaką jest zasada jego neutralności dla podatników. Z tego powodu ustawodawca Unii wprowadził szczególną procedurę opodatkowania, która pozwala na objęcie podatkiem tylko marży podatnika, czyli wartości dodanej wytworzonej na danym etapie obrotu. O ile jednak odpowiednie przepisy prawa Unii rozpatrywane z osobna wydają się być zupełnie jasne, o tyle ich łączne zastosowanie nie zawsze prowadzi do osiągnięcia zamierzonego celu. Czy jest to jednak wystarczający powód, żeby przepisów tych w ogóle nie stosować w niektórych sytuacjach? Na to pytanie będzie musiał Trybunał odpowiedzieć w niniejszej sprawie.

¹ Język oryginału: polski.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
- b) odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
 - (i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36;

[...]

[...]

d) import towarów”.

3. Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy definiuje dostawę towarów jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

4. Definicję wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zawiera z kolei art. 20 akapit pierwszy omawianej dyrektywy, w myśl którego:

„»Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

5. Zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

² Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zmienionej dyrektywą Rady 2013/61/UE z dnia 17 grudnia 2013 r. (Dz.U. 2013, L 353, s. 5).

6. Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

c) VAT należnego od wewnątrzspółnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i);

[...]

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

7. Zgodnie zaś z art. 169 lit. b) tej dyrektywy:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

[...]

b) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 138 [...]”.

8. Rozdział 4 w tytule XII dyrektywy 2006/112 ustanawia procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków. Zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt 2 i 5 tej dyrektywy:

„Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

[...]

2) »dzieła sztuki« oznaczają przedmioty wymienione w załączniku IX część A;

[...]

5) »podatnik-pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży;

[...]”.

9. Podsekcja 1 w sekcji 2 tego rozdziału dyrektywy 2006/112 ustanawia procedurę marży dla podatników-pośredników. Zgodnie z art. 312–317 oraz art. 319 tej dyrektywy:

„Artykuł 312

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.

Artykuł 313

1. 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.

[...]

Artykuł 314

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:

- 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.

Artykuł 315

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.

Artykuł 316

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.

[...]

Artykuł 317

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.

[...]

Artykuł 319

Do każdej dostawy objętej procedurą marży podatnik-pośrednik może stosować zasady ogólne VAT”.

10. Zasady stosowania do podatników-pośredników prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT określają art. 320 i 322 dyrektywy 2006/112. Stanowią one:

„Artykuł 320

1. W przypadku gdy podatnik-pośrednik stosuje zasady ogólne VAT do dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście przez niego zaimportowanych, ma on prawo do odliczenia od kwoty podatku, którą jest zobowiązany zapłacić, kwotę VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu takich towarów.

W przypadku gdy podatnik-pośrednik stosuje zasady ogólne VAT do dostaw dzieł sztuki, które zostały mu dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych lub podatnika innego niż podatnik-pośrednik, ma on prawo do odliczenia od kwoty podatku, którą jest zobowiązany zapłacić, kwotę VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dostarczonych mu dzieł sztuki.

[...]

Artykuł 322

Jeżeli podatnik-pośrednik wykorzystuje towary do celów swoich dostaw objętych procedurą marży, nie ma on prawa do odliczenia od kwoty podatku, którą jest zobowiązany zapłacić, następujących kwot:

- a) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście przez niego zaimportowanych;
- b) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki, które zostały lub mają zostać mu dostarczone przez ich twórcę lub jego następców prawnych;
- c) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki, które zostały lub mają zostać mu dostarczone przez podatnika innego niż podatnik-pośrednik”.

11. Wreszcie zgodnie z art. 342 omawianej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą podejmować środki dotyczące prawa do odliczenia VAT, aby zapobiec odnoszeniu nieuzasadnionych korzyści lub ponoszeniu nieuzasadnionych strat przez podatników-pośredników objętych jedną z procedur przewidzianych w sekcji 2”.

Prawo niemieckie

12. Procedura marży dla podatników-pośredników została transponowana do prawa niemieckiego w § 25a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”). Przepis ten stanowi w szczególności:

„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 na podstawie § 19 ust. 1 nie został pobrany, albo
 - b) została zastosowana procedura marży.

[...]

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:

[...]

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

[...]

3. Ustalenia wymiaru obrotu dokonuje się na podstawie kwoty, o którą cena sprzedaży przewyższa cenę nabycia towaru [...]. W wypadkach, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze pkt 2, cena nabycia obejmuje podatek obrotowy naliczony przez dostawcę.

[...]

5. [...] W drodze odstępstwa od § 15 ust. 1 pośrednik nie jest uprawniony, w przypadkach, o których mowa w ust. 2, do odliczenia podatku obrotowego od importu, podatku oddzielnie wykazanego na fakturze ani podatku należnego na podstawie § 13b ust. 5 jako podatku naliczonego.

[...]

7. Zastosowanie mają następujące zasady szczególne:

1) Procedura marży nie ma zastosowania

- a) do dostaw towarów nabytych przez pośrednika wewnątrzspółnotowo, jeżeli do dostawy towaru pośrednikowi zostało zastosowane na pozostałym terytorium Wspólnoty zwolnienie z tytułu wewnątrzspółnotowych dostaw towarów,

[...]”.

Okoliczności faktyczne i przebieg postępowania

13. Harry Mensing jest podatnikiem-pośrednikiem w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 5 dyrektywy 2006/112 i § 25a ust. 1 pkt 1 UStG. Prowadzi on działalność w zakresie obrotu dziełami sztuki w różnych miastach na terytorium Niemiec. W roku podatkowym 2014 nabył on między innymi dzieła sztuki od twórców z innych państw członkowskich. Dostawy te zostały zwolnione z podatku VAT w państwach członkowskich pochodzenia, a H. Mensing uiścił od nich podatek z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego. Nie skorzystał przy tym z prawa do odliczenia tego podatku.

14. Na początku 2014 roku H. Mensing złożył do Finanzamt Hamm (organu podatkowego w Hamm, Niemcy) deklarację o stosowaniu procedury marży w odniesieniu do dzieł sztuki nabytych od ich twórców. Organ podatkowy odmówił mu jednak prawa do stosowania tej procedury w odniesieniu do dzieł sztuki nabytych od twórców z innych państw członkowskich, powołując się na § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG, i w wyniku tego podwyższył kwotę należnego podatku VAT o 19 763,31 EUR.

15. Po bezskutecznym odwołaniu H. Mensing wniósł skargę na decyzję organu podatkowego w Hamm do Finanzgericht Münster (sądu ds. finansowych w Münsterze, Niemcy). Sąd ten, powziąwszy wątpliwości co do zgodności § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG z prawem Unii, a także co do wzajemnej relacji art. 314 i 316 dyrektywy 2006/112, postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że podatnicy-pośrednicy mogą stosować procedurę marży także do wewnątrzspółnotowych dostaw dzieł sztuki dostarczonych im przez twórców lub ich następców prawnych, które nie są osobami objętymi art. 314 dyrektywy VAT?
- 2) W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 322 lit. b) dyrektywy 2006/112 wymaga odmówienia pośrednikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieł sztuki, nawet gdy brak jest przepisu krajowego zawierającego odpowiednią regulację?”.

16. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 17 maja 2017 r. Uwagi na piśmie złożyli: H. Mensing, rząd niemiecki oraz Komisja Europejska. Ci sami zainteresowani byli reprezentowani na rozprawie w dniu 14 czerwca 2018 r.

Analiza

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

17. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do wyjaśnienia, czy podatnik-pośrednik ma prawo do skorzystania z procedury marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do sprzedaży dzieł sztuki, które nabył od twórców lub ich następców prawnych z innych państw członkowskich nienależących do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy. Pytanie to skrywa w rzeczywistości dwa zagadnienia prawne. Pierwszym z nich jest kwestia relacji między art. 314 a art. 316 dyrektywy 2006/112. Drugie zagadnienie dotyczy tego, czy procedura marży może znaleźć zastosowanie do sprzedaży dzieł sztuki nabytych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich będących podatnikami.

Wzajemna relacja między art. 314 a art. 316 dyrektywy 2006/112

18. Sąd odsyłający wyjaśnia, uzasadniając wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że jego zdaniem art. 314 dyrektywy 2006/112 określa w sposób wyczerpujący zakres zastosowania procedury marży. Innymi słowy, zdaniem tego sądu procedura marży może znaleźć zastosowanie wyłącznie do towarów nabytych od podmiotów spełniających warunki określone w art. 314 tej dyrektywy, albo jednocześnie w art. 314 i 316. Takie rozumienie relacji między art. 314 a 316 dyrektywy 2006/112 uzasadniałoby zawarte w § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG wykluczenie z procedury marży towarów, które podatnik-pośrednik nabył od podmiotu z innego państwa członkowskiego, a podmiot ten skorzystał ze zwolnienia z prawem do odliczenia podatku VAT naliczonego, przewidzianego dla wewnątrzspółnotowych dostaw towarów w art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 169 lit. b). Podmioty wymienione w art. 314 tej dyrektywy nie korzystają bowiem z takiego zwolnienia z prawem do odliczenia.

19. Nie wydaje mi się jednak, by takie rozumienie relacji między art. 314 i 316 dyrektywy 2006/112 było uzasadnione.

20. Przede wszystkim nie wynika to w żaden sposób z brzmienia tych przepisów. 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 okoliczności³. Natomiast art. 316 ust. 1 tej dyrektywy daje podatnikowi-pośrednikowi „prawo wyboru stosowania procedury marży” w sytuacjach wymienionych w tym przepisie, innych niż sytuacje objęte uregulowaniem art. 314. Nic w brzmieniu tych przepisów nie wskazuje, by prawo do zastosowania procedury marży na podstawie art. 316 ust. 1 dyrektywy 2006/112 było uzależnione od spełnienia przesłanek określonych w jej art. 314. Wręcz przeciwnie, z brzmienia tego wynika moim zdaniem, że ustawodawca potraktował uprawnienie przewidziane w art. 316 ust. 1 tej dyrektywy jako dodatkowe względem zasadniczego zakresu zastosowania procedury marży określonego w jej art. 314. Artykuł 316 rozszerza więc potencjalny zakres zastosowania tej procedury, pozostawiając decyzję w tej kwestii podatnikowi.

³ Z zastrzeżeniem możliwości zastosowania przez podatnika zasad ogólnych podatku VAT na podstawie art. 319 dyrektywy 2006/112.

21. Uzasadnienie takiego rozstrzygnięcia podaje Komisja w swoich uwagach w niniejszej sprawie. Wyjaśnia ona, że zasadniczym celem ustanowienia procedury marży było uniknięcie podwójnego opodatkowania towarów, w których cenie nabycia przez podatnika-pośrednika zawarty był już podatek VAT zapłacony przez sprzedającego, bez prawa do odliczenia, na wcześniejszych etapach obrotu.

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.

23. Nie zawsze jest jednak możliwe lub celowe dokładne ustalenie, w odniesieniu do których towarów sprzedawanych przez podatnika-pośrednika podatek VAT został na wcześniejszych etapach obrotu odliczony, a w odniesieniu do których nie. Mógł on zresztą zostać odliczony tylko częściowo albo towary mogły w ogóle nie podlegać opodatkowaniu, co dodatkowo komplikuje sprawę. Z tego względu ustawodawca przewidział automatyczne zastosowanie procedury marży w przypadkach, w których podatek VAT nie mógł zostać odliczony na wcześniejszych etapach obrotu, czy to z tego powodu że sprzedawca nie jest podatnikiem, czy też dlatego że sprzedaż korzystała ze zwolnienia bez prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego. Jest to obecne uregulowanie art. 314 dyrektywy 2006/112. Natomiast w niektórych innych przypadkach ustawodawca, jak się należy domyślać ze względów racjonalizacji administracyjnej, pozostawił podatnikom-pośrednikom fakultatywną możliwość zastosowania procedury marży (obecnie art. 316 dyrektywy 2006/112). Artykuł 316 dyrektywy 2006/112 ma więc charakter niezależny i dodatkowy w stosunku do jej art. 314.

24. Wykładnia art. 316 omawianej dyrektywy, zgodnie z którą jego zastosowanie byłoby uzależnione od spełnienia przesłanek zawartych w art. 314 tej dyrektywy, byłaby też niespójna z systematyką i logiką uregulowań dotyczących procedury marży.

25. Można sobie bowiem wyobrazić ograniczenie kręgu podmiotów objętych art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 do tych, które są jednocześnie objęte art. 314. Byliby to więc przede wszystkim twórcy lub ich następcy prawni niebędący podatnikami [art. 314 lit. a)] oraz, choć raczej wyjątkowo, twórcy lub ich następcy prawni będący podatnikami, ale których dostawy następują w okolicznościach określonych w art. 314 lit. b) i c)⁴.

26. Jednoczesne spełnienie przesłanek z art. 314 i 316 nie jest jednak możliwe w odniesieniu do art. 316 ust. 1 lit. a) i c).

27. Artykuł 316 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 odnosi się do towarów importowanych bezpośrednio przez podatników-pośredników. Natomiast zdanie wprowadzające art. 314 mówi o towarach, które zostały takim podatnikowi „dostarczone na terytorium Wspólnoty”. Artykuł 314 z góry więc wyklucza swoje zastosowanie do towarów importowanych. Tłumaczy się to tym, że w przypadku towarów pochodzących spoza terytorialnego zakresu zastosowania wspólnego systemu podatku VAT nie sposób mówić o podatku zapłaconym na wcześniejszym etapie obrotu i zawartym w cenie takiego towaru. Z punktu widzenia systemu podatku VAT cena towaru importowanego zawsze jest ceną „bez podatku”.

⁴ Zastosowanie art. 314 lit. d) byłoby w sposób naturalny wykluczone, gdyż nie można działać jednocześnie w charakterze twórcy lub jego następcy prawnego i podatnika-pośrednika.

28. Z kolei art. 316 ust. 1 lit. c) dotyczy dzieł sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi, „w przypadku gdy do takich *dostaw* zastosowanie miała stawka obniżona” podatku VAT⁵. Ponieważ mowa tu o zastosowaniu stawki obniżonej podatku nie do towarów, lecz do dostaw, wyklucza to moim zdaniem zastosowanie tego przepisu do dostaw w ogóle niepodlegających opodatkowaniu [art. 314 lit. a)] lub zwolnionych z podatku [art. 314 lit. b) i c)].

29. Jak z powyższego wynika, nie jest możliwe łączne stosowanie art. 314 i art. 316 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112. W tej sytuacji wykładnia, zgodnie z którą art. 314 omawianej dyrektywy byłby stosowany łącznie tylko z jej art. 316 ust. 1 lit. b) nie wydaje mi się więc logiczna.

30. Uzależnienie stosowania art. 316 ust. 1 omawianej dyrektywy od spełnienia przesłanek zawartych w jej art. 314 nie znajduje też uzasadnienia celowościowego. Spełnienie przesłanek z art. 314 tej dyrektywy powoduje automatyczne zastosowanie procedury marży. Jaki miałoby więc sens uprawnienie dla podatników-pośredników do zastosowania tej procedury w niektórych przypadkach, które i tak byłyby objęte art. 314? Można by to ewentualnie uznać za swego rodzaju uprawnienie typu „opt-out”, jednakże możliwość „opt-out” z procedury marży przewiduje już art. 319 dyrektywy 2006/112, natomiast jej art. 316 został wyraźnie pomyślany jako uprawnienie „opt-in”.

31. Wreszcie uzależnienie stosowania art. 316 dyrektywy 2006/112 od spełnienia przesłanek zawartych w jej art. 314 pozbawiałoby sensu art. 322 tej dyrektywy. Przepis ten pozbawia podatnika-pośrednika prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów, które sprzedaje on w ramach procedury marży, w trzech przypadkach odpowiadających tym określonym w art. 316 ust. 1. I tak art. 322 lit. a) dotyczy importu [art. 316 ust. 1 lit. a)], art. 322 lit. b) dotyczy nabycia dzieła od twórcy lub jego następców prawnych [art. 316 ust. 1 lit. b)], a art. 322 lit. c) dotyczy nabycia dzieła od innych podatników z zastosowaniem stawki obniżonej [art. 316 ust. 1 lit. c)].

32. Artykuł 314 dyrektywy 2006/112 wyklucza natomiast samo istnienie podatku naliczonego, ponieważ dotyczy dostaw albo w ogóle nieobjętych podatkiem VAT, albo z tego podatku zwolnionych⁶. Gdyby zatem zastosowanie art. 316 ust. 1 omawianej dyrektywy było uzależnione od spełnienia przesłanek z art. 314 tej dyrektywy, jej art. 322 stałby się bezprzedmiotowy. Nawet gdyby sztucznie uzależnić od spełnienia tych przesłanek tylko zastosowanie art. 316 ust. 1 lit. b), to i tak pozbawiałoby to sensu co najmniej art. 322 lit. b).

33. Z powyższych powodów uważam, że art. 316 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że jego zastosowanie nie jest uzależnione od spełnienia przesłanek określonych w art. 314 tej samej dyrektywy.

Możliwość zastosowania procedury marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 do towarów nabytych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich

34. Rząd niemiecki w swoich uwagach w niniejszej sprawie uzasadnia wykluczenie stosowania procedury marży do dzieł sztuki nabytych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich, które skorzystały ze zwolnienia z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej, zawarte w § 25a ust. 7 pkt 1 UStG. Podnosi on trzy argumenty na poparcie swojej tezy.

5 Podkreślenie moje.

6 Z wyjątkiem przypadku wskazanego w art. 314 lit. d), ale on jest niepołączalny z żadnym przypadkiem z art. 316 ust. 1.

– *Argument dotyczący celu procedury marży*

35. Zdaniem rządu niemieckiego w przypadku dzieł sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez podmioty z innych państw członkowskich ze zwolnieniem z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej objęcie dalszej sprzedaży tych dzieł przez podatnika-pośrednika zasadami ogólnymi podatku VAT nie powodowałoby podwójnego opodatkowania, jako że w cenie nabycia dzieła przez podatnika-pośrednika nie byłby zawarty żaden podatek, a podatek z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego podlegałby odliczeniu. Stosowanie w takich wypadkach procedury marży nie realizowałoby zatem celu tej procedury, jakim jest zgodnie z motywem 51 dyrektywy 2006/112 unikanie podwójnego opodatkowania oraz zakłóceń konkurencji między podatnikami.

36. Nie podzielam jednak tej argumentacji, a to z powodów nieco podobnych do tych, które przytoczyłem w części dotyczącej wątpliwości sądu odsyłającego co do wzajemnej relacji art. 314 i art. 316 dyrektywy 2006/112 (zob. pkt 20–32 niniejszej opinii).

37. Rzeczywiście, w przypadkach określonych w art. 316 ust. 1 omawianej dyrektywy zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT, to jest opodatkowania całej kwoty transakcji z prawem do odliczenia podatku naliczonego, nie prowadziłyby do podwójnego opodatkowania. Dotyczy to jednak nie tylko towarów nabywanych od podmiotów z innych państw członkowskich, ale wszystkich przypadków objętych art. 316 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

38. Dostawa wewnątrzwspólnotowa jest z punktu widzenia podatku VAT zwykłą, opodatkowaną, dostawą towaru. Jedyna różnica polega na tym, że poprzez zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy oraz jednoczesne opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na podstawie jej art. 2 ust. 1 lit. b) kompetencja podatkowa przenoszona jest z państwa sprzedaży na państwo nabycia. Zwolnienie dostaw wewnątrzwspólnotowych nie jest więc w rzeczywistości zwolnieniem z opodatkowania takim jak zwolnienia przewidziane w art. 136 omawianej dyrektywy, lecz przeniesieniem opodatkowania do innego państwa członkowskiego. Tego rodzaju zwolnienie określa się nieraz jako opodatkowanie stawką 0%.

39. Z punktu widzenia podatników zwolnienie to zmienia niewiele. Sprzedawca dostarcza towar po cenie „bez podatku” i nie ma obowiązku odprowadzenia podatku do organu skarbowego, zachowuje jednak prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług wykorzystanych do celów swojej dostawy wewnątrzwspólnotowej [art. 169 lit. b) dyrektywy 2006/112]. Nabywca z kolei nie płaci podatku sprzedawcy w cenie nabywanego towaru, jak to ma miejsce w przypadku dostawy na terytorium tego samego państwa członkowskiego, lecz do organu skarbowego. Uzyskuje jednak równocześnie prawo do odliczenia tego podatku jako podatku naliczonego, oczywiście pod warunkiem, że wykorzysta nabyty towar do celów swojej działalności opodatkowanej.

40. Podobny mechanizm opodatkowania występuje w odniesieniu do importu towarów. Importer uiszcza cenę towaru, w której nie jest zawarty żaden podatek VAT (w rozumieniu dyrektywy 2006/112), jako że towar ten pochodzi spoza terytorialnego zakresu stosowania wspólnego systemu podatku VAT. Dodatkowo importer uiszcza organowi podatkowemu podatek VAT z tytułu importu, uzyskując równocześnie prawo do jego odliczenia jako podatku naliczonego.

41. Nie ma zatem problemu podwójnego opodatkowania, niezależnie od tego, czy chodzi o dzieło sztuki importowane, nabyte na terytorium tego samego państwa członkowskiego, czy też nabyte od podmiotu z innego państwa członkowskiego (to jest w drodze nabycia wewnątrzwspólnotowego). Gdyby więc uznać, że podwójne opodatkowania w razie zastosowania ogólnych zasad podatku VAT jest warunkiem stosowania procedury marży, czyniłoby to bezprzedmiotowym cały art. 316 dyrektywy 2006/112, a przy okazji także jej art. 322, którego sens polega na tym, że istnieje podatek naliczony, który można by ewentualnie odliczyć, co nie ma miejsca w przypadku towarów, których dostawa

została zwolniona (w ścisłym znaczeniu tego słowa) lub nie jest objęta opodatkowaniem⁷.

42. Celem art. 316 dyrektywy 2006/112 nie jest unikanie podwójnego opodatkowania, lecz, jak to wyjaśnia Komisja w swoich uwagach, unikanie nadmiernych obciążeń administracyjnych po stronie podatników-pośredników, jakie wiązałyby się z koniecznością każdorazowego badania i udowodnienia, czy cena danego dzieła sztuki zawiera w sobie podatek VAT zapłacony na wcześniejszych etapach obrotu i w jakiej wysokości. Do tych obciążeń administracyjnych należy również obowiązek prowadzenia przez podatnika-pośrednika podwójnej księgowości, w razie gdy sprzedaje on zarówno towary opodatkowane według procedury marży, jak według zasad ogólnych. Obowiązek taki wynika wprost z art. 324 dyrektywy 2006/112.

43. Z tego też powodu nie przekonuje mnie argument rządu niemieckiego, zgodnie z którym warunki stosowania procedury marży, jako wyjątku od ogólnych zasad opodatkowania, powinny być interpretowane ściśle. Zasada ścisłej wykładni wyjątków nie może prowadzić do całkowitego pozbawienia ich sensu i uczynienia ich w ten sposób bezprzedmiotowymi.

44. Skarżący w postępowaniu głównym twierdzi, że celem art. 316 dyrektywy 2006/112 jest przede wszystkim zachowanie uprzywilejowanego traktowania podatkowego niektórych towarów przewidzianego w art. 103 tej dyrektywy. Przepis ten pozwala na opodatkowanie stawką obniżoną dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków w przypadku ich importu, a w odniesieniu do dzieł sztuki także w przypadku ich dostawy przez twórców lub ich następców prawnych. Zgodnie z art. 94 ust. 1 omawianej dyrektywy taka stawka obniżona znajduje zastosowanie również do wewnątrzspółnotowego nabycia dzieł sztuki dostarczanych przez twórców lub ich następców prawnych.

45. Nie wykluczam, że taki cel również leżał u podstaw wprowadzenia art. 316 dyrektywy 2006/112, choć trzeba zwrócić uwagę, że o ile zastosowanie art. 103 tej dyrektywy jest dla państw członkowskich fakultatywne, o tyle stosowanie jej art. 316 jest dla nich obowiązkowe. Tak czy inaczej celem art. 316 dyrektywy 2006/112, w odróżnieniu od jej art. 314, nie jest unikanie podwójnego opodatkowania.

46. Dodatkowo warto zauważyć, że o ile art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie zapobiega ryzyku podwójnego opodatkowania, bo ryzyko takie nie istnieje, o tyle stosowanie tego przepisu w przypadku dostaw na terytorium kraju przy jednoczesnej odmowie jego stosowania w odniesieniu do nabycia wewnątrzspółnotowego mogłoby prowadzić do zakłócenia konkurencji między podatnikami. Niektórzy z podatników-pośredników zostaliby bowiem pozbawieni możliwości skorzystania z procedury marży, mimo że pod innymi względami znajdowaliby się w porównywalnej sytuacji jak podatnicy-pośrednicy nabywający dzieła sztuki na terytorium tego samego państwa członkowskiego.

47. Z powyższych względów uważam, że argument oparty na braku ryzyka podwójnego opodatkowania nie uzasadnia odmowy stosowania art. 316 ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy w odniesieniu do dzieł sztuki nabytych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich.

⁷ Nie zgadzam się przy tym z tezą rządu niemieckiego, zgodnie z którą brzmienie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 pozwala na jego zastosowanie niezależnie od tego, czy dostawa dzieła sztuki pośrednikowi była zwolniona czy opodatkowana. Przypadki dostaw zwolnionych i nieobjętych opodatkowaniem reguluje art. 314 omawianej dyrektywy, natomiast jej art. 316 dotyczy dostaw opodatkowanych, przy czym obowiązek podatkowy może powstawać albo po stronie sprzedawcy (dostawa wewnątrz krajowa), albo nabywcy (nabycie wewnątrzspółnotowe i import).

– *Argument dotyczący braku możliwości doliczenia do ceny nabycia podatku VAT z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego*

48. Rząd niemiecki zwraca również uwagę, że w przeciwieństwie do przepisów dotyczących towarów importowanych przez podatników-pośredników, gdzie art. 317 akapit drugi nakazuje do ceny nabycia doliczyć podatek VAT z tytułu importu, brak w dyrektywie 2006/112 analogicznego przepisu dotyczącego podatku VAT z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego. Zdaniem rządu niemieckiego dowodzi to, że ustawodawca Unii, redagując przepis art. 316 tej dyrektywy, nie zamierzał objąć jego regulacją dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników od podmiotów z innych państw członkowskich.

49. Rzeczywiście, brak odpowiednika art. 317 akapit drugi dyrektywy 2006/112 dotyczącego nabycia wewnątrzspółnotowego stanowi pewien problem. Do dzieł sztuki nabywanych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich znajdować bowiem muszą zastosowanie ogólne zasady wynikające z art. 315 tej dyrektywy w związku z jej art. 317 akapit pierwszy. Zgodnie zaś z tymi przepisami marżę będącą podstawą opodatkowania w procedurze marży stanowi różnica między ceną sprzedaży towaru przez podatnika-pośrednika a ceną nabycia przez niego tego towaru od dostawcy. Cenę nabycia natomiast definiuje art. 312 pkt 2 omawianej dyrektywy jako wszystkie składniki wynagrodzenia uzyskane od podatnika-pośrednika przez jego dostawcę.

50. Przepisy te mają więc zastosowanie zarówno do dzieł sztuki nabytych przez podatnika-pośrednika na terytorium tego samego państwa członkowskiego, jak i w drodze nabycia wewnątrzspółnotowego. W obu tych przypadkach zastosowanie tych przepisów ma jednak odmienny skutek.

51. W przypadku bowiem nabycia na terytorium jednego państwa członkowskiego do składników wynagrodzenia, które dostawca otrzymuje od podatnika-pośrednika, należy również podatek VAT naliczony i pobrany przez dostawcę, w sytuacjach w których dostawa ta nie jest zwolniona z podatku, a więc między innymi w sytuacjach objętych art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112. Cena sprzedaży towaru przez podatnika-pośrednika równa się następnie cenie nabycia (wraz z podatkiem VAT) powiększonej o marżę. Marża nie pokrywa więc kosztu podatku VAT zapłaconego przez podatnika-pośrednika, mimo że podatek ten wpływa na całościową cenę sprzedawanego przez niego towaru.

52. Inaczej jest w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego, ponieważ podatnik-pośrednik płaci dostawcy cenę bez podatku VAT, jako że dostawa wewnątrzspółnotowa jest zwolniona z podatku na mocy art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Podatnik-pośrednik jest jednak zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy, przy czym na mocy jej art. 322 lit. b) nie przysługuje mu prawo do odliczenia tego podatku. Podatnik-pośrednik musi zatem wliczyć koszt tego podatku do ceny towaru, kiedy dokonuje jego sprzedaży. Koszt podatku nie należy jednak do ceny nabycia w rozumieniu art. 312 pkt 2 omawianej dyrektywy. Podwyższa on w związku z tym marżę podatnika-pośrednika obliczoną zgodnie z jej art. 315 akapit drugi.

53. Koszt podatku VAT zapłaconego przez podatnika-pośrednika od nabycia wewnątrzspółnotowego wlicza się zatem do podstawy opodatkowania jego transakcji sprzedaży. Powoduje to podwójne opodatkowanie („podatek od podatku”), któremu procedura marży miała właśnie zapobiegać zgodnie z motywem 51 dyrektywy 2006/112. W przypadku towarów importowanych przez podatników-pośredników takiemu podwójnemu opodatkowaniu zapobiega art. 317 akapit drugi omawianej dyrektywy, który w celu obliczenia marży nakazuje od ceny sprzedaży odjąć podstawę opodatkowania importu (a więc jego cenę nabycia) wraz z podatkiem VAT z tytułu importu. Brak analogicznego rozwiązania w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego stanowi lukę prawną, która nie pozwala osiągnąć w pełni celów procedury marży w przypadku dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników od podmiotów z innych państw członkowskich.

54. Luki tej nie da się moim zdaniem usunąć za pomocą wykładni, jako że definicja ceny nabycia zawarta w art. 312 pkt 2 dyrektywy 2006/112 bardzo wyraźnie mówi o kwocie otrzymanej „przez dostawcę” od podatnika-pośrednika. Trudno zatem zaliczyć do ceny nabycia podatek zapłacony przez podatnika-pośrednika organowi podatkowemu. Z kolei art. 322 lit. b) tej dyrektywy wyklucza prawo do odliczenia przez podatnika-pośrednika zapłaconego przez niego podatku VAT „z tytułu dzieł sztuki”, które nabył on od twórców lub ich następców prawnych, co z kolei obejmuje niewątpliwie podatek zapłacony z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego takich dzieł sztuki. Wspomniana luka prawna powinna zatem zostać usunięta przez ustawodawcę.

55. Nie uważam natomiast, żeby istnienie tej luki wskazywało, jak to twierdzi rząd niemiecki, na celowe wykluczenie przez ustawodawcę możliwości zastosowania procedury marży do dzieł sztuki, które podatnik-pośrednik nabył od podmiotów z innych państw członkowskich ze zwolnieniem z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej.

56. Nie wskazuje na to przede wszystkim brzmienie ani art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, ani jej art. 322 lit. b). Przypomnę, że w tym pierwszym przepisie mowa o dziełach sztuki „dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez ich twórców lub ich następców prawnych”. Chodzi zatem o dostawę dzieł sztuki, bez żadnych dodatkowych warunków. Kiedy zaś dyrektywa 2006/112 używa pojęcia dostawy, obejmuje to zarówno dostawę na terytorium jednego państwa członkowskiego, jak i dostawę wewnątrzspółnotową. Dowodzi tego już samo porównanie definicji dostawy towarów zawartej w art. 14 ust. 1 tej dyrektywy⁸ z definicją wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zawartą w jej art. 20 akapit pierwszy⁹. W sytuacjach, w których chodzi tylko o jeden z tych rodzajów dostaw, ustawodawca wyraźnie to zaznacza, jak na przykład w art. 2 ust. 1 lit. a), zgodnie z którym opodatkowaniu podlega „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego”, albo w art. 138 ust. 1, zgodnie z którym zwolnione z opodatkowania są „dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty”. Literalna wykładnia art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie daje więc podstaw do wykluczenia z jego zakresu zastosowania dzieł sztuki nabywanych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich.

57. Podobnie art. 322 lit. b) dyrektywy 2006/112, stanowiący uzupełnienie jej art. 316 ust. 1 lit. b), jest sformułowany na tyle szeroko, że obejmuje zakaz odliczenia zarówno podatku zapłaconego z tytułu nabycia na terytorium jednego państwa członkowskiego, jak i nabycia wewnątrzspółnotowego (zob. też pkt 54 powyżej).

58. Trudno byłoby też znaleźć celowościowe uzasadnienie wykluczenia możliwości stosowania procedury marży do dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników od podmiotów z innych państw członkowskich. Jeżeli bowiem możliwość taka istnieje zarówno w odniesieniu do dzieł sztuki nabywanych na terytorium jednego państwa członkowskiego [i to w dwóch przypadkach: art. 316 ust. 1 lit. b) i c)], jak i w odniesieniu do dzieł importowanych [art. 316 ust. 1 lit. a)], to dlaczego ustawodawca miałby dyskryminować akurat obrót wewnątrzspółnotowy, skoro ułatwienie swobodnego przepływu towarów i usług jest jednym z podstawowych celów wprowadzenia wspólnego systemu podatku VAT¹⁰?

59. Omawiana luka prawna jest więc moim zdaniem raczej przeoczeniem ustawodawcy niż celowym zabiegiem. Czy jednak przeoczenie to uzasadnia odmowę możliwości zastosowania procedury marży w odniesieniu do dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników od podmiotów z innych państw członkowskich? Moim zdaniem nie.

⁸ „[...] przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

⁹ „[...] nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym [...]”.

¹⁰ Zobacz motyw 4 dyrektywy 2006/112.

60. Rzeczywiście, istnienie wspomnianej luki prawnej stawia podatnika-pośrednika, który nabywa dzieła sztuki od podmiotów z innych państw członkowskich, w gorszej sytuacji od pośredników nabywających dzieła sztuki na terytorium tego samego państwa członkowskiego lub spoza terytorium Unii. Luka ta powoduje bowiem podwójne opodatkowanie, o którym wspomniałem powyżej, i podwyższa ogólny wymiar opodatkowania, sztucznie zawyżając jego podstawę, czyli marżę.

61. Trzeba jednak pamiętać, że zastosowanie procedury marży w przypadkach określonych w art. 316 dyrektywy 2006/112 jest fakultatywne dla podatnika (ale nie dla państwa członkowskiego, które jest zobowiązane mu to umożliwić). Jeżeli więc podatnik zechce uniknąć podwójnego opodatkowania swojej marży w części, w jakiej pokrywa ona koszt zapłaconego podatku VAT z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego, może on wybrać opodatkowanie według zasad ogólnych, z pełnym prawem do odliczenia zapłaconego podatku.

62. Jak jednak wspomniałem powyżej, podstawowym celem stosowania procedury marży w przypadkach określonych w art. 316 dyrektywy 2006/112 jest nie tyle zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, bo to zapewnia już opodatkowanie na zasadach ogólnych, ile unikanie nadmiernych obciążeń administracyjnych związanych z opodatkowaniem na różnych zasadach poszczególnych towarów sprzedawanych przez podatnika-pośrednika. Jeżeli więc z tego powodu podatnik wybierze opodatkowanie zgodnie z procedurą marży, nie może się czuć poszkodowany, zgodnie z prawną zasadą *volenti non fit iniuria*, i nie trzeba go „chronić”, odmawiając przysługującego mu prawa do zastosowania tej procedury.

63. Zgodnie z art. 342 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą wprowadzić podejmować działania zapobiegające ponoszeniu przez podatników-pośredników nieuzasadnionych strat wynikających ze stosowania, między innymi, procedury marży. Środki te mogą jednak dotyczyć prawa do odliczenia podatku naliczonego, a nie prawa do zastosowania samej procedury marży.

– *Argument oparty na brzmieniu art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112*

64. Podczas rozprawy rząd niemiecki rozwinął jeszcze kolejny argument przemawiający jego zdaniem za wykluczeniem możliwości stosowania procedury marży do dzieł sztuki nabywanych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich. Twierdzi on mianowicie, że ze względu na przeniesienie kompetencji podatkowej w przypadku wewnątrzspółnotowych dostaw towarów z państwa członkowskiego sprzedaży na państwo członkowskie nabycia, zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego nie jest wewnątrzspółnotowa dostawa towaru, lecz jego wewnątrzspółnotowe nabycie. Artykuł 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie wymienia zaś takiego zdarzenia podatkowego, co miałyby zdaniem tego rządu oznaczać, że przepis ten nie obejmuje dzieł sztuki nabywanych od podmiotów z innych państw członkowskich.

65. Trzeba jednak zauważyć, że art. 314 i 316 dyrektywy 2006/112 nie regulują opodatkowania towarów na etapie ich nabycia przez podatnika-pośrednika, lecz na etapie ich sprzedaży przez tego podatnika. Przypadki wymienione w art. 314 lit. a)–d) i art. 316 ust. 1 lit. a)–c) tej dyrektywy wskazują jedynie sposób, w jaki podatnik-pośrednik może wejść w posiadanie towarów, które następnie będzie miał prawo opodatkować według procedury marży przy ich sprzedaży. Nabycie tych towarów przez podatnika-pośrednika może, ale nie musi nastąpić w drodze zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Artykuł 314 lit. a)–c) omawianej dyrektywy dotyczy przypadków, w których w ogóle nie powstaje obowiązek podatkowy (w podatku VAT), gdyż są to transakcje albo nieopodatkowane, albo zwolnione. Podobnie sposoby nabycia towarów przez podatnika-pośrednika wymienione w art. 316 ust. 1 lit. a)–c) mogą, ale nie muszą wiązać się z powstaniem obowiązku podatkowego.

66. Ponadto, o ile wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru rzeczywiście nie stanowi jako taka zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, korzysta ona bowiem ze zwolnienia, to jednak wiąże się ona nieuchronnie z powstaniem takiego obowiązku z chwilą nabycia wewnątrzwspólnotowego tego samego towaru. Nie ma bowiem dostawy wewnątrzwspólnotowej bez nabycia wewnątrzwspólnotowego. Zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej nie przysługuje zaś, w sytuacji gdy zwolnione jest nabycie wewnątrzwspólnotowe (zob. art. 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112). Argument rządu niemieckiego zdaje się więc opierać na zbyt formalistycznej wykładni art. 316 ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy.

Odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne

67. Wobec powyższego proponuję, żeby Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie prejudycjalne, iż art. 316 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik ma prawo do skorzystania z procedury marży na podstawie tego przepisu w odniesieniu do sprzedaży dzieł sztuki, które nabył od twórców lub ich następców prawnych z innych państw członkowskich nienależących do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy, również w sytuacji gdy podmioty te skorzystały ze zwolnienia z tytułu dostaw wewnątrzwspólnotowych na podstawie jej art. 138 ust. 1.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

68. Jeżeli Trybunał przychyli się do mojej propozycji odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, należało będzie poddać analizie pytanie drugie. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 322 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on prawo podatnika-pośrednika do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez niego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki, do którego dostawy podatnik ten stosuje procedurę marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, nawet w sytuacji gdy prawo wewnętrzne państwa członkowskiego nie przewiduje takiego wykluczenia prawa do odliczenia.

69. Pytanie to wiąże się z faktem, że prawo niemieckie, wykluczając w § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG zastosowanie procedury marży do towarów nabywanych przez podatników-pośredników od podmiotów z innych państw członkowskich i objętych zwolnieniem przewidzianym dla dostaw wewnątrzwspólnotowych, nie zawiera przepisu wykluczającego prawo podatnika-pośrednika do odliczenia podatku z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego w razie zastosowania procedury marży do takich towarów.

70. Jeżeli więc sąd odsyłający, na podstawie odpowiedzi na pierwsze pytanie, stwierdzi niezgodność § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG z dyrektywą 2006/112, będzie zobowiązany pominąć jego zastosowanie i przyznać skarżącemu w postępowaniu głównym prawo do zastosowania procedury marży. Czy jednak skarżącemu temu będzie jednocześnie przysługiwało prawo do odliczenia podatku zapłaconego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego towarów będących przedmiotem sporu? Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału dyrektywa nie może przecież sama z siebie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, w związku z czym państwo członkowskie nie może powoływać się na dyrektywę jako taką przeciwko jednostce¹¹, a w prawie niemieckim brak transpozycji art. 322 lit. b) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do odliczenia podatku z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego. Podzielałam zdanie wszystkich zainteresowanych, którzy przedstawili uwagi w niniejszej sprawie, włącznie ze skarżącym w postępowaniu głównym, że odpowiedź na to pytanie powinna być negatywna.

¹¹ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

71. Prawo do odliczenia podatku naliczonego nie jest samoistnym uprawnieniem podatników. Jest ono elementem systemu podatku VAT, który opiera się na mechanizmie opodatkowania każdej transakcji z jednoczesnym odliczeniem podatku zapłaconego na poprzednim etapie obrotu. W ten sposób ogólny ciężar opodatkowania powiększany jest za każdym razem tylko o wartość odpowiadającą wartości dodanej towaru lub usługi na danym etapie obrotu, a całość tego ciężaru opodatkowania przenoszona jest na ostatni etap obrotu, to jest na etap sprzedaży konsumentowi. Prawo do odliczenia służy jedynie prawidłowemu funkcjonowaniu tego mechanizmu i, jak Trybunał miał okazję wielokrotnie orzekać, zakłada ono, iż wydatki poczynione celem nabycia towarów i usług dających prawo do odliczenia stanowią element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym¹². Podatnik, któremu prawo wewnętrzne państwa członkowskiego przyznaje zwolnienie dla jego własnych transakcji, nie ma więc prawa do odliczenia podatku naliczonego, nawet jeżeli to zwolnienie jest niezgodne z dyrektywą 2006/112¹³.

72. Analogiczne rozwiązanie należy przyjąć w takiej sytuacji, jak w niniejszej sprawie. Jeżeli podstawę opodatkowania stanowi nie całkowita cena towaru, a jedynie marża sprzedawcy, czyli różnica między ceną sprzedaży a ceną nabycia – jak to ma miejsce w przypadku procedury marży – podatek VAT zapłacony w cenie nabycia (podatek naliczony) nie zostaje zawarty w podatku obciążającym sprzedaż (podatku należnym). Nie ma zatem podstawy do odliczenia owego podatku naliczonego. Inne rozwiązanie prowadziłoby de facto do, sprzecznego z dyrektywą 2006/112, zwolnienia z opodatkowania dostawy towaru podatnikowi-pośrednikowi, ponieważ uzyskiwałby on w istocie prawo do zwrotu całej kwoty zapłaconego podatku, bez konieczności wpłaty jej równowartości z tytułu podatku należnego.

73. Jeżeli zatem prawo krajowe, wbrew przepisom dyrektywy 2006/112, odmawia podatnikowi prawa do skorzystania ze szczególnej procedury podatkowej, podatnik ten może powołać się bezpośrednio na przepisy dyrektywy w celu skorzystania z tej procedury, traci jednak prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługujące mu na mocy prawa krajowego, jeżeli utrata tego prawa wiąże się z zastosowaniem takiej procedury.

74. Nie zmienia tego okoliczność, omówiona w pkt 46–60 niniejszej opinii, że w przypadku dzieł sztuki nabywanych przez podatnika-pośrednika od podmiotów z innych państw członkowskich, wskutek luki w uregulowaniach dyrektywy 2006/112, następuje podwójne opodatkowanie tej części marży, która pokrywa koszt podatku z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego. Lukę tę należy usunąć poprzez zmianę sposobu obliczania ceny nabycia, a nie poprzez udzielenie podatnikowi-pośrednikowi, wbrew logice wspólnego systemu podatku VAT, prawa do odliczenia.

75. Proponuję zatem odpowiedzieć na drugie pytanie prejudycjalne, iż art. 322 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on prawo podatnika-pośrednika do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez niego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieła sztuki, do którego dostawy podatnik ten stosuje procedurę marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, nawet w sytuacji gdy prawo wewnętrzne państwa członkowskiego nie wyklucza takiego prawa do odliczenia.

12 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 41).

13 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 56 tiret pierwsze).

Wnioski

76. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münsterze, Niemcy):

- 1) Artykuł 316 ust. 1 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 podatnik-pośrednik ma prawo do skorzystania z procedury marży na podstawie tego przepisu w odniesieniu do sprzedaży dzieł sztuki, które nabył od twórców lub ich następców prawnych z innych państw członkowskich nienależących do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy, również w sytuacji, gdy podmioty te skorzystały ze zwolnienia z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych na podstawie jej art. 138 ust. 1.
- 2) Artykuł 322 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on prawo podatnika-pośrednika do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez niego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieła sztuki, do dostawy którego podatnik ten stosuje procedurę marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, nawet w sytuacji gdy prawo wewnętrzne państwa członkowskiego nie wyklucza takiego prawa do odliczenia.