



# Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MACIEJA SZPUNARA  
przedstawiona w dniu 23 marca 2023 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-180/22**

**Finanzamt Hamm  
przeciwko  
Harry'emu Mensingowi**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof  
(federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa  
2006/112/WE – Artykuł 311 i nast. – Procedury szczególne dotyczące dzieł sztuki –  
Procedura marży – Podatnicy-pośrednicy – Dostawa dzieł sztuki przez twórców lub ich  
następców prawnych – Transakcje wewnątrzspółnotowe – Podstawa opodatkowania –  
Podatek zapłacony z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego

## Wprowadzenie

1. W wyroku z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, zwanym dalej „wyrokiem Mensing”) Trybunał orzekł między innymi, że art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup> (zwanego dalej „podatkiem VAT” lub „podatkiem”) należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik może dokonać 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 wewnątrzspółnotowej<sup>3</sup>. Wyrok ten stawia pod znakiem zapytania zgodność z dyrektywą 2006/112 niemieckich przepisów, które wykluczają taką możliwość.

2. W swojej opinii w sprawie zakończonej wydaniem tego wyroku, odpowiadając na jeden z argumentów rządu niemieckiego podniesionych w obronie wspomnianych przepisów krajowych, wskazałem, że rzeczywiście istnieje luka w przepisach omawianej dyrektywy, powodująca częściowe podwójne opodatkowanie dzieł sztuki dostarczanych podatnikom-pośrednikom w ramach zwolnionych z podatku dostaw

<sup>1</sup> Język oryginału: polski.

<sup>2</sup> Dz.U. 2006, L 347, s. 1, sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60.

<sup>3</sup> Punkt 1 sentencji tego wyroku.

wewnątrzspółnotowych<sup>4</sup>. Wyraziłem przy tym pogląd, że luki tej nie można usunąć w drodze sądowej wykładni przepisów dotyczących podatku VAT i że wymaga to interwencji ustawodawcy Unii<sup>5</sup>.

3. Obecnie, w postępowaniu kasacyjnym od orzeczenia wydanego przez sąd krajowy w wyniku wyroku Mensing, Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) zmierza do zweryfikowania tego stwierdzenia, występując z pytaniami o możliwość usunięcia wspomnianej luki prawnej w drodze wykładni bądź to przepisów dyrektywy 2006/112, bądź to odpowiednich przepisów krajowych.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

4. W myśl art. 73 dyrektywy 2006/112:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług [...] podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

5. Zgodnie z art. 78 akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

[...]”.

6. Artykuł 83 wskazanej dyrektywy stanowi:

„W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje takie same elementy jak elementy uwzględniane, zgodnie z rozdziałem 2, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego. [...]”.

<sup>4</sup> Zobacz: moja opinia w sprawie Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722, pkt 53).

<sup>5</sup> Zobacz: moja opinia w sprawie Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722, pkt 54).

7. Rozdział 4 w tytule XII dyrektywy 2006/112 ustanawia procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków. Podsekcja 1 w sekcji 2 tego rozdziału reguluje procedurę marży dla podatników-pośredników. Przepisy te stanowią w szczególności:

„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 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:

[...]

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

[...]

Artykuł 317

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

[...]

#### Artykuł 319

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

#### Artykuł 320

1. [...]

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:

[...]

b) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki, które zostały lub mają zostać mu dostarczone przez ich twórcę lub jego następców prawnych;

[...]”.

#### ***Prawo niemieckie***

8. Przepisy dotyczące procedury marży zostały transponowane do prawa niemieckiego w § 25a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w brzmieniu ogłoszonym w dniu 21 lutego 2005 r.<sup>6</sup>, (zwanej dalej „UStG”). Ustęp 3 tego paragrafu ma następujące brzmienie:

„Ustalenia wymiaru obrotu dokonuje się na podstawie kwoty, o którą cena sprzedaży przewyższa cenę nabycia towaru: w przypadku dostaw w rozumieniu § 3 ust. 1b 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 2) lub gdy cena nabycia jest nieznaczną kwotą, 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 przywozu. W przypadku określonym w ust. 2 zdanie pierwsze pkt 2 cena nabycia zawiera podatek obrotowy dostawcy”.

<sup>6</sup> BGBl. I, s. 386.

9. Paragraf 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG wyklucza zastosowanie procedury marży do dostaw towarów nabywanych przez podatników-pośredników w drodze zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej. Po wydaniu wyroku Mensing przepis ten, w zakresie, w jakim dotyczy dzieł sztuki dostarczanych podatnikom-pośrednikom przez twórców lub ich następców prawnych, wydaje się oczywiście sprzeczny z art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

### **Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne**

10. 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 wewnątrzwspólnotowego. Nie skorzystał przy tym z prawa do odliczenia tego podatku.

11. Na początku roku 2014 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.

12. Po bezskutecznym odwołaniu H. Mensing wniósł skargę na decyzję organu podatkowego w Hamm do Finanzgericht Münster (sądu ds. finansowych w Münsterze, Niemcy). To na skutek pytań prejudycjalnych tego sądu Trybunał wydał wyrok Mensing.

13. W wyroku tym Trybunał orzekł, że procedura marży może mieć zastosowanie do dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników od twórców lub ich następców prawnych w drodze dostawy wewnątrzwspólnotowej, a także że w takiej sytuacji podatnicy ci nie mają prawa do odliczenia podatku VAT, jaki zapłacili z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego tych dzieł sztuki<sup>7</sup>.

14. W wyniku tego wyroku Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münsterze, Niemcy) uwzględnił, orzeczeniem z dnia 7 listopada 2019 r., skargę H. Mensinga. Sąd ten orzekł przy tym, że cena nabycia dzieła sztuki na potrzeby obliczenia wysokości marży powinna zostać powiększona o podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego, pomniejszając tym samym podstawę opodatkowania w procedurze marży.

15. Organ podatkowy nie zgodził się z taką wykładnią, wskazując, że zarówno w przepisach dyrektywy 2006/112, jak i w przepisach krajowych brak podstawy do powiększenia ceny nabycia o podatek VAT zapłacony z tytułu nabycia wspólnotowego. Organ ten zaskarżył zatem wspomniany wyrok Finanzgericht Münster (sądu ds. finansowych w Münsterze) w drodze Revision do sądu odsyłającego w niniejszej sprawie. Ten ostatni dostrzega możliwość wykładni przepisów krajowych w sposób zgodny z zaskarżonym orzeczeniem, powziął jednak wątpliwość, czy wykładnia taka jest dopuszczalna na gruncie dyrektywy 2006/112.

<sup>7</sup> Wyrok Mensing, sentencja.

16. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1. Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym – w których podatnik na podstawie [wyroku Mensing] 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?”.

17. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 9 marca 2022 r. Uwagi na piśmie złożyli: H. Mensing, rząd niemiecki oraz Komisja Europejska. Trybunał postanowił rozpoznać sprawę z pominięciem rozprawy.

## **Analiza**

18. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z dwoma pytaniami prejudycjalnymi. Dotyczą one tego, czy możliwa jest taka wykładnia przepisów krajowych (pierwsze pytanie) lub przepisów dyrektywy 2006/112 (drugie pytanie), zgodnie z którą w sytuacji zastosowania procedury marży do dostawy przez podatnika-pośrednika dzieł sztuki, które nabył on w drodze dostawy wewnątrzwspólnotowej, podatek zapłacony przez tego podatnika z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego nie byłby wliczany do podstawy opodatkowania.

19. Pierwsze pytanie opiera się na założeniu, że proponowana przez sąd odsyłający wykładnia przepisów krajowych jest dopuszczalna na gruncie dyrektywy 2006/112. Poprawność tego założenia zależy jednak od odpowiedzi na drugie pytanie. Proponuję zatem rozpatrzyć w pierwszej kolejności drugie pytanie prejudycjalne.

### ***W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego***

20. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatku VAT zapłaconego przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki, którego późniejsza dostawa przez podatnika-pośrednika jest objęta procedurą marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, nie wlicza się do podstawy opodatkowania tej późniejszej dostawy. Właściwą analizę tego pytania warto poprzedzić krótkim nakreśleniem problemu.

*Problem podwójnego opodatkowania w sytuacji zastosowania procedury marży do dostawy dzieł sztuki nabytych przez podatnika-pośrednika w drodze dostawy wewnątrzspółnotowej*

21. Podatek VAT jest podatkiem obrotowym o charakterze kaskadowym, to znaczy, że jest pobierany na każdym etapie obrotu, przy czym jego ciężar jest każdorazowo przenoszony w cenie towarów i usług i ponoszony ostatecznie przez konsumentów. Jednakże, w odróżnieniu od klasycznych podatków kaskadowych, podatek VAT nie podlega kumulacji na poszczególnych etapach obrotu. Jego bezwzględna wysokość zwiększa się za każdym razem proporcjonalnie do wartości dodanej na kolejnym etapie obrotu i ostatecznie obciąża jedynie końcową cenę towaru lub usługi. Rezultat ten pozwala zapewnić mechanizm odliczenia – na każdym etapie obrotu obciążenie podatkowe jest pomniejszane o podatek zapłacony na poprzednim etapie obrotu.

22. Jednakże towary takie jak towary używane, dzieła sztuki, antyki i przedmioty kolekcjonerskie nie uczestniczą w obrocie gospodarczym w taki sam sposób jak towary, które jako „nowe” stanowią po raz pierwszy przedmiot dostawy konsumentom. Towary takie często są już w posiadaniu konsumentów, którzy przy ich nabyciu ponieśli ciężar podatku VAT<sup>8</sup> i którzy, sprzedając następnie te towary, nie występują w charakterze podatników podatku VAT, w związku z czym sprzedaż ta nie jest opodatkowana. W razie późniejszej dostawy takich towarów przez podatników-pośredników ich opodatkowanie na zwykłych zasadach, czyli proporcjonalnie do całości ceny sprzedaży, powodowałoby powtórne opodatkowanie towarów, od których podatek został już raz zapłacony.

23. Z tego względu ustawodawca Unii wprowadził procedurę marży, która pozwala na opodatkowanie jedynie „wartości dodanej” na etapie dostawy towaru przez podatnika-pośrednika, to jest uzyskanej przez niego marży, rozumianej jako różnica między ceną nabycia przez niego towaru a ceną sprzedaży. Podatek VAT jest więc liczony proporcjonalnie nie do ceny sprzedaży towaru w całości, a jedynie do tej części ceny, która stanowi marżę.

24. Logiczną konsekwencją tego rozwiązania jest brak prawa podatnika-pośrednika do odliczenia podatku zapłaconego przy nabyciu towaru, którego dostawa jest następnie opodatkowana zgodnie z procedurą marży. W sytuacji gdy dostawa towarów podatnikowi-pośrednikowi nie jest opodatkowana, kwestia odliczenia jest pozbawiona znaczenia, gdyż nie ma podatku, który ewentualnie można by odliczyć. Jednakże ustawodawca Unii dopuścił stosowanie procedury marży także do towarów, których dostawa podatnikowi-pośrednikowi jest opodatkowana. Może tak być na przykład w sytuacji, gdy podatnik-pośrednik nabywa dzieła sztuki od twórcy będącego podatnikiem. W takiej sytuacji, w braku mechanizmu odliczenia, podwójnemu opodatkowaniu zapobiega sposób określenia marży jako różnicy między ceną nabycia towaru przez podatnika-pośrednika a ceną jego sprzedaży, przy czym do ceny nabycia wlicza się wszystko, co dostawca otrzymał od podatnika-pośrednika, w tym należny podatek VAT. Podatek ten nie jest więc wliczany do marży, a zatem nie stanowi składnika podstawy opodatkowania i nie jest powtórnie opodatkowany.

25. Sytuacja komplikuje się jednak w przypadku transakcji, w ramach których zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego nie jest dostawa, lecz nabycie towaru przez podatnika. Jednym z takich przypadków jest import towarów spoza obszaru celnego Unii. Drugim są transakcje wewnątrzspółnotowe (czyli między różnymi państwami członkowskimi).

<sup>8</sup> Jest tak w każdym razie w odniesieniu do towarów, które były przedmiotem obrotu w okresie obowiązywania przepisów o podatku VAT.

26. W przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych sama dostawa towarów jest zwolniona z podatku, natomiast opodatkowane jest ich nabycie<sup>9</sup>. Ma to oczywiście na celu przeniesienie kompetencji podatkowej z państwa członkowskiego miejsca sprzedaży na państwo członkowskie miejsca nabycia, zgodnie z zasadą opodatkowania w miejscu konsumpcji. W odniesieniu do procedury marży ma to ten skutek, że podatek z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego, jako że nie stanowi składnika ceny nabycia zapłaconej przez podatnika-pośrednika dostawcy, jest automatycznie wliczany do marży, a więc do podstawy opodatkowania transakcji dostawy towaru przez podatnika-pośrednika na następnym etapie obrotu. Powoduje to rodzaj częściowego podwójnego opodatkowania poprzez kumulację podatku – kwota zapłacona przez podatnika-pośrednika jako podatek z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego jest następnie opodatkowana jako składnik marży.

27. O ile zaś w analogicznym przypadku importu spoza obszaru celnego Unii ustawodawca Unii wprowadził w art. 317 akapit drugi dyrektywy 2006/112 odpowiedni przepis, który nakazuje uwzględnić podatek z tytułu importu w cenie nabycia towaru, o tyle brak takiego uregulowania w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej. To właśnie problem owego braku sąd odsyłający zamierza rozwiązać, występując z odesłaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie.

#### *Wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112*

28. Przypomnę, że zgodnie z art. 315 dyrektywy 2006/112 podstawą opodatkowania w procedurze marży jest marża pomniejszona o podatek VAT odnoszący się do samej marży. Przez marżę natomiast należy rozumieć różnicę między ceną sprzedaży towaru w ramach transakcji dostawy objętej procedurą marży a ceną jego nabycia przez podatnika-pośrednika.

29. Cena sprzedaży i cena nabycia zostały zaś zdefiniowane w art. 312 tej dyrektywy. Zgodnie z tą definicją przez „cenę sprzedaży” należy rozumieć wszystkie składniki wynagrodzenia uzyskanego przez podatnika-pośrednika, lub które podatnik ten ma uzyskać, od nabywcy lub osoby trzeciej, włączając w to, w szczególności, wszelkie podatki i opłaty tego rodzaju, a także koszty dodatkowe, którymi podatnik-pośrednik obciąża nabywcę. Cena nabycia natomiast oznacza te same składniki wynagrodzenia, które dostawca otrzymał lub ma otrzymać od podatnika-pośrednika.

30. Zarówno H. Mensing, jak i Komisja twierdzą w swoich uwagach w niniejszej sprawie, że w przypadku opodatkowanego wewnątrzspółnotowego nabycia dzieła sztuki przez podatnika-pośrednika, do ceny nabycia należy doliczyć podatek VAT zapłacony przez niego z tytułu tego nabycia. Ich zdaniem podatek ten mieści się w pojęciu „podatków, ceł, opłat i należności” zawartym w definicji ceny sprzedaży, do której odsyła z kolei definicja ceny nabycia.

31. Pogląd ten opiera się jednak na fragmentarycznym odczytaniu definicji zawartych w art. 312 dyrektywy 2006/112. Pomija on kompletnie okoliczność, że zarówno definicja ceny sprzedaży, jak i definicja ceny nabycia obejmują wyłącznie składniki kosztów, które, odpowiednio, podatnik-pośrednik otrzymał jako wynagrodzenie w ramach transakcji dostawy objętej procedurą marży, oraz te, które zapłacił on dostawcy, nabywając towar, który następnie stanie się przedmiotem tej dostawy.

<sup>9</sup> Od zasady tej istnieją wyjątki. Jeden z nich dotyczy wewnątrzspółnotowego nabycia towarów dostarczanych przez podatników-pośredników [art. 4 lit. a) dyrektywy 2006/112]. Nie jest to jednak przypadek rozpatrywany w niniejszej sprawie.



32. Takie sformułowanie obu definicji nie jest przypadkowe i nie można nad nim przejść do porządku, jak proponują to H. Mensing i Komisja. W sposób bardzo wyraźny ustawodawca Unii, formułując obie definicje, uwzględnił jedynie wymianę świadczeń finansowych w ramach poszczególnych transakcji, a nie wszelkie koszty i korzyści, jakie mogą się ewentualnie wiązać z nabyciem lub dostawą towaru. Definicja ceny nabycia zawarta w art. 312 dyrektywy 2006/112 obejmuje więc jedynie te koszty dodatkowe, które podatnik-pośrednik ponosi wobec dostawcy, podobnie jak definicja ceny sprzedaży obejmuje jedynie te, których zwrot podatnik-pośrednik uzyskuje w cenie towaru.

33. Natomiast wszelkie ewentualne koszty dodatkowe, jakie podatnik-pośrednik może ponieść w związku z nabyciem towaru, jak koszty opakowania, transportu czy ubezpieczenia, ale które ponosi on wobec osób trzecich, nie stanowią składników ceny nabycia i wliczają się do marży w rozumieniu art. 315 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

34. Jakkolwiek może się to wydawać nielogiczne, te same zasady, wobec jasnego i bezwarunkowego brzmienia art. 312 tej dyrektywy, muszą odnosić się do podatku VAT z tytułu transakcji, w ramach której podatnik-pośrednik nabywa towar. Jeżeli dostawa towaru podatnikowi-pośrednikowi jest opodatkowana i następuje na terytorium jednego państwa członkowskiego, zgodnie z ogólnymi zasadami dyrektywy 2006/112 do zapłaty podatku VAT zobowiązany jest dostawca, który przerzuca go na podatnika-pośrednika w cenie towaru. Podatek ten stanowi zatem składnik ceny nabycia i jest w związku z tym wyłączony z marży. Natomiast jeżeli, jak to ma miejsce w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej, do zapłaty podatku VAT skarbowi państwa zobowiązany jest podatnik-pośrednik, podatek ten nie wchodzi w skład ceny nabycia i powiększa tym samym marżę<sup>10</sup>. Gdyby ustawodawca Unii chciał włączyć do ceny nabycia w rozumieniu art. 312 pkt 2 dyrektywy 2006/112 podatek zapłacony przez podatnika-pośrednika bezpośrednio skarbowi państwa, użyłby podobnego sformułowania jak w art. 320 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy, zgodnie z którym, jeżeli podatnik-pośrednik opodatkowuje swoje transakcje na zasadach ogólnych, ma on prawo odliczyć od podatku naliczonego kwotę podatku VAT „należnego lub zapłaconego z tytułu dostarczonych mu dzieł sztuki”, bez wskazania, komu podatek jest należny lub został zapłacony.

35. Jednym ze składników ceny sprzedaży zdefiniowanej w art. 312 pkt 1 dyrektywy 2006/112 jest podatek VAT naliczony w procedurze marży, który podatnik-pośrednik pobiera od nabywcy towaru w jego cenie i jest zobowiązany zapłacić skarbowi państwa. Podatek ten jest natomiast odliczany od podstawy opodatkowania zgodnie z art. 315 akapit pierwszy tej dyrektywy. Przepis ten jednak wyraźnie mówi, że podstawę opodatkowania pomniejsza się o kwotę podatku VAT „odnoszącą się do samej marży”.

36. Wbrew twierdzeniu zawartemu w uwagach H. Mensinga powyższe zasady określania podstawy opodatkowania w procedurze marży są zbieżne z zasadami obowiązującymi w przypadku transakcji opodatkowanych na zasadach ogólnych, ustanowionymi w art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z tymi przepisami podstawą opodatkowania dostawy towarów<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Komisja w swoich uwagach dodaje, że podobny problem powstaje, kiedy dostawa na terytorium kraju podlega tzw. „odwrotnemu obciążeniu”, to znaczy, kiedy do zapłaty podatku VAT zobowiązany jest nabywca. Warto jednak zauważyć, że odwrotne obciążenie może zostać wprowadzone przez państwa członkowskie tylko w niektórych kategoriach transakcji wymienionych w szczególności w art. 199, 199a i 199b dyrektywy 2006/112 (a nie, jak wskazuje Komisja, w jej art. 205, który dotyczy zupełnie innej kwestii), z których tylko nieliczne mogą dotyczyć sytuacji objętych procedurą marży. W każdym jednak razie znajduje się to poza zakresem niniejszej sprawy.

<sup>11</sup> Jak również świadczenia usług, ale ograniczam się do dostawy towarów, która jest przedmiotem niniejszej sprawy.

jest wszystko to, i tylko to, co dostawca otrzymuje jako wynagrodzenie tej dostawy, łącznie z podatkami i podobnymi opłatami oraz kosztami dodatkowymi, z wyłączeniem jedynie samego podatku VAT, który odnosi się do podstawy opodatkowania danej transakcji.

37. Nie ma tu więc żadnego marginesu uznania, który by pozwalał, jak postuluje sąd odsyłający w swoim postanowieniu, na pomniejszenie podstawy opodatkowania również o podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika bezpośrednio skarbowi państwa z tytułu transakcji dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli art. 315 akapit pierwszy mówi o kwocie podatku VAT „odnosząc[ej] się do samej marży”, ewidentnie nie obejmuje to podatku zapłaconego z tytułu nabycia towaru przez podatnika-pośrednika, który to podatek „odnosi się” do ceny nabycia tego towaru, a więc do kwoty *niestanowiącej* składnika marży.

38. Wniosku tego nie zmienia pkt 46 wyroku Mensing. W punkcie tym Trybunał zauważył jedynie, że w procedurze marży, odmiennie niż w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych, koszt nabycia przez podatnika-pośrednika przedmiotu dokonywanej przez niego następnie transakcji dostawy nie stanowi składnika podstawy opodatkowania tej transakcji, w związku z czym nie ma podstaw do przyznania temu podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu nabycia owego towaru od podatku obciążającego jego własną transakcję. Nie wynika z tego jednak, że zdaniem Trybunału podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia przedmiotu późniejszej transakcji dostawy objętej procedurą marży miałby być wyłączony z podstawy opodatkowania tej transakcji wbrew jasnemu brzmieniu art. 315 dyrektywy 2006/112. Trybunał w ogóle się na ten temat nie wypowiedział, jako że nie było to przedmiotem pytań prejudycjalnych w sprawie zakończonej wyrokiem Mensing.

39. Uważam zatem, iż z brzmienia właściwych przepisów dyrektywy 2006/112 jednoznacznie wynika, że podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieła sztuki stanowiącego przedmiot późniejszej transakcji dostawy objętej procedurą marży nie jest składnikiem ceny nabycia owego towaru w rozumieniu tych przepisów oraz że nie ma podstaw do wyłączenia kwoty tego podatku z podstawy opodatkowania owej późniejszej transakcji dostawy.

40. Natomiast, wbrew temu, co zdaje się sugerować Komisja, w mojej opinii w sprawie zakończonej wydaniem wyroku Mensing nie uznałem tego stanu rzeczy za pożądany.

41. Moim zdaniem, nie wyłączając z podstawy opodatkowania transakcji dostawy objętej procedurą marży podatku zapłaconego przez podatnika-pośrednika bezpośrednio skarbowi państwa z tytułu nabycia przedmiotu owej transakcji, ustawodawca Unii popełnił błąd. Towary, które podatnik-pośrednik nabywa w celu dokonania następnie ich dostawy objętej procedurą marży, są bowiem jedynym składnikiem kosztów jego działalności, który, jeżeli jego dostawa podatnikowi-pośrednikowi podlega opodatkowaniu, nie daje mu prawa do odliczenia zapłaconego podatku<sup>12</sup>. Wliczenie kwoty podatku zapłaconego z tytułu nabycia tych towarów do podstawy opodatkowania w procedurze marży powoduje zatem, jak już wspomniałem, ich częściowe podwójne opodatkowanie<sup>13</sup>, sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej i niekumulacji podatku VAT.

<sup>12</sup> Artykuły 322 i 323 dyrektywy 2006/112 odbierają podatnikowi-pośrednikowi jedynie prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez niego z tytułu nabycia towarów, które następnie stanowią przedmiot dokonywanych przez niego dostaw objętych procedurą marży. Zachowuje on natomiast prawo do odliczenia podatku zapłaconego z tytułu wszelkich innych towarów i usług, które wykorzystuje on do celów swojej działalności, nawet jeżeli działalność ta jest opodatkowana zgodnie z procedurą marży.

<sup>13</sup> Zobacz pkt 26 niniejszej opinii.

42. Problemem, jaki pozostaje do rozwiązania, jest sposób usunięcia owej sprzeczności.

*W przedmiocie możliwości usunięcia stwierdzonej sprzeczności w drodze wykładni sądowej*

43. Zdaniem Komisji celowościowa i systematyczna wykładnia art. 312 dyrektywy 2006/112 pozwoliłaby dojść do rezultatu, zgodnie z którym podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieł sztuki będących następnie przedmiotem dostawy objętej procedurą marży wchodzi w skład ceny nabycia w rozumieniu pkt 2 tego artykułu.

44. Jak jednak wskazałem w poprzedniej części niniejszej opinii, zawarta tam definicja ceny nabycia w sposób wyraźny i celowy ogranicza się do kwot, jakie dostawca uzyskał lub ma uzyskać od podatnika-pośrednika. Wszelka wykładnia uwzględniająca kwoty, które podatnik-pośrednik zapłacił innej osobie niż sprzedawca, w tym podatki, które uiszczył on bezpośrednio skarbowi państwa, byłyby wprost sprzeczna z niebudzącą wątpliwości treścią omawianego przepisu.

45. Sugerując Trybunałowi dokonanie takiej wykładni, która w moim przekonaniu byłaby wykładnią *contra legem*, Komisja zmierza w istocie do tego, żeby Trybunał wyręczył ustawodawcę Unii w usunięciu sprzeczności, jaka zachodzi między brzmieniem przepisów art. 315 dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 312 a zasadą jednokrotności obciążenia podatkiem VAT na każdym etapie obrotu, w sytuacji gdy podatnik-pośrednik jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu nabycia przez niego dzieł sztuki będących następnie przedmiotem dostawy objętej procedurą marży.

46. Oczekiwanie to każe postawić pytanie o granice działalności prawotwórczej Trybunału.

47. Jest oczywiście prawdą, że kompetencja przyznana Trybunałowi w art. 267 TFUE nadaje mu bardzo szerokie uprawnienie do dokonywania wykładni aktów prawa Unii. Prawdą jest też, że Trybunał wielokrotnie korzystał z tego uprawnienia w celu uzupełnienia luk lub niespójności w tych aktach, opierając się na celach, jakie te przepisy realizują, oraz na kontekście, w jakim występują w akcie normatywnym<sup>14</sup>.

48. Miało to miejsce również w odniesieniu do wspólnego systemu podatku VAT uregulowanego obecnie w dyrektywie 2006/112. W uzasadnionych przypadkach Trybunał wykraczał nawet poza literalne brzmienie przepisów tej dyrektywy, opierając orzeczenie na podstawowych zasadach prawa czy też na generalnej logice funkcjonowania podatku VAT. W ten sposób na przykład Trybunał wprowadził do prawa Unii w dziedzinie podatku VAT pojęcie nadużycia prawa<sup>15</sup>, a także odmówił prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnikowi, który świadomie lub w wyniku zaniedbania uczestniczył w oszustwie podatkowym<sup>16</sup>.

49. Ingerencja Trybunału w treść normatywną obowiązujących przepisów prawa jest uzasadniona, w sytuacji gdy przepisy te są niejasne, niekompletne lub wzajemnie sprzeczne, albo gdy ich literalna wykładnia prowadziłaby do rezultatów sprzecznych nie tylko z celem tych uregulowań, ale też z fundamentalnymi zasadami całego porządku prawnego, jak to miało miejsce w sprawach zakończonych wydaniem wyroków wymienionych w poprzednim punkcie. Mam

<sup>14</sup> Zgodnie z utrwaloną w orzecznictwie Trybunału zasadą uwzględniania tych dwóch elementów w wykładni przepisów prawa Unii (zob. w szczególności wyrok Mensing, pkt 24).

<sup>15</sup> Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121).

<sup>16</sup> Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446).

natomiast wątpliwość, czy wykładnia celowościowa lub systemowa powinna uzasadniać odejście od jednoznacznego brzmienia przepisów, w sytuacji gdy ich literalne zastosowanie, jakkolwiek niezupełnie zgodne z logiką uregulowania, w skład którego wchodzi te przepisy, nie podważa całkowicie skuteczności tego uregulowania ani nie narusza podstawowych zasad systemu prawnego.

50. Takie podejście proponuje zaś Komisja, powołując się w tej kwestii na wyrok Mensing. W wyroku tym jednak Trybunał nie odszedł od literalnej wykładni właściwych przepisów dyrektywy 2006/112. Przeciwnie, rozstrzygnięcie zawarte w tym wyroku jest oparte w pierwszej kolejności na literalnym brzmieniu art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy<sup>17</sup>, a elementy wykładni systemowej i celowościowej Trybunał przytacza jedynie na poparcie wniosków płynących z literalnego brzmienia tego przepisu<sup>18</sup>.

51. Jeśli chodzi o wliczenie do podstawy opodatkowania w procedurze marży kwoty podatku VAT zapłaconego przez podatnika-pośrednika z tytułu nabycia dzieła sztuki, którego dostawa będzie następnie objęta tą procedurą, prowadzi to, jak wskazałem już na wstępie niniejszych rozważań<sup>19</sup>, do częściowego podwójnego opodatkowania z naruszeniem zasady neutralności podatkowej rozumianej jako zakaz odmiennego traktowania podobnych transakcji oraz zasady niekumulacji podatku VAT.

52. Ponadto trzeba zauważyć, że w sytuacjach, w których zarówno wewnątrzspółnotowe nabycie dzieła sztuki przez podatnika-pośrednika jak i jego późniejsza dostawa przez tego podatnika-pośrednika są opodatkowane zwykłą stawką podatku VAT, obciążenie podatkowe dostawy dzieła sztuki jest wyższe przy zastosowaniu procedury marży niż przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych, co pozbawia ekonomicznego sensu możliwość wyboru przewidzianą w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112. Trzeba jednak mieć na względzie, że w sytuacji opodatkowania zarówno dostawy dzieła sztuki podatnikowi-pośrednikowi, jak i późniejszej dostawy tego dzieła sztuki przez podatnika-pośrednika tą samą (zwykłą) stawką podatku, wybór opodatkowania w procedurze marży nie daje żadnych szczególnych korzyści ekonomicznych, gdyż nawet w sytuacji gdy podatek VAT mieści się w cenie nabycia, obciążenie podatkowe w procedurze marży jest takie samo jak w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych<sup>20</sup>.

53. Rzeczywisty sens uregulowania zawartego w art. 316 dyrektywy 2006/112 ujawnia się wtedy, gdy transakcja, w ramach której podatnik-pośrednik nabywa dzieło sztuki, jest opodatkowana stawką obniżoną. Artykuł 103 dyrektywy 2006/112 pozwala bowiem państwu członkowskiemu na stosowanie stawki obniżonej podatku VAT do importu dzieł sztuki, a także, w niektórych przypadkach, do ich dostawy, w tym do dostawy dokonywanej przez twórców lub ich następców prawnych. W takiej sytuacji dostawa dzieła sztuki przez podatnika-pośrednika jest obciążona zwykłą stawką podatku tylko w odniesieniu do kwoty marży, natomiast w pozostałym zakresie pozostaje obciążona stawką obniżoną. Pozwala to zmniejszyć całościowe obciążenie podatkowe w porównaniu do opodatkowania na zasadach ogólnych, gdyż w tej ostatniej sytuacji podatnik-pośrednik musiałby zapłacić podatek VAT od ceny sprzedaży według stawki zwykłej, miałby natomiast jedynie prawo do odliczenia podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu według stawki obniżonej<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Wyrok Mensing, pkt 25, 26.

<sup>18</sup> Wyrok Mensing, pkt 27–37.

<sup>19</sup> Zobacz pkt 21–27 niniejszej opinii.

<sup>20</sup> Ilustrują to przykłady podane w uwagach Komisji.

<sup>21</sup> Ilustruje to przykład podany w uwagach H. Mensinga.

54. Nie zgadzam się jednak z twierdzeniem zawartym w uwagach H. Mensinga, że wliczenie do marży podatku zapłaconego przez podatnika-pośrednika z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego i częściowe podwójne opodatkowanie, które z tego wynika, nie pozwala osiągnąć celu uregulowania zawartego w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, jakim jest popieranie sprzedaży dzieł sztuki przez ich autorów za pośrednictwem podatników-pośredników, poprzez uwzględnienie w pełni, przy dostawie dzieł sztuki przez tych ostatnich, ich opodatkowania stawką obniżoną na wcześniejszym etapie obrotu.

55. Po pierwsze bowiem, art. 316 ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy nie uzależnia możliwości zastosowania procedury marży do dzieł sztuki, które podatnik-pośrednik nabył od twórcy lub jego następców prawnych, od tego, czy dostawa tych dzieł sztuki podatnikowi-pośrednikowi była opodatkowana stawką obniżoną. Warunek taki znajduje się jedynie w art. 316 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, który jednak dotyczy dzieł sztuki nabywanych przez podatnika-pośrednika od innych podatników (niebędących pośrednikami)<sup>22</sup>. Natomiast art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy znajduje zastosowanie niezależnie od stawki, jaką opodatkowana była dostawa dzieła sztuki podatnikowi-pośrednikowi.

56. Po drugie zaś wzrost obciążenia podatkowego, jaki wynika z wliczenia podatku z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego do marży, jest relatywnie niewielki w przypadku opodatkowania nabycia towaru przez podatnika-pośrednika stawką obniżoną i nie niweluje efektu zastosowania owej stawki obniżonej<sup>23</sup>. Całkowite obciążenie podatkowe pozostaje bowiem niższe niż w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych. Cel omawianego uregulowania wskazany przez H. Mensinga jest zatem zrealizowany, choć w nieco mniejszym stopniu. Argument ten nie przemawia zatem za koniecznością przyjęcia innej wykładni art. 312 dyrektywy 2006/112 niż wynikająca z jej literalnego brzmienia.

57. Następnie, jeśli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, Trybunał miał już okazję zauważyć, że zasada ta, jako zasada ogólna wspólnego systemu podatku VAT ustanowiona na poziomie prawa wtórnego, nie ma charakteru zasady prawa pierwotnego, od zgodności z którą można uzależniać ważność przepisów dyrektywy ustanawiającej ten system. Nie uzasadnia ona również takiej wykładni tych przepisów, która nie znajduje podstaw w ich brzmieniu<sup>24</sup>. Jakkolwiek zatem łączne zastosowanie art. 312 i 315, art. 316 ust. 1 lit. b) oraz art. 317 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 do dzieł sztuki, które podatnik-pośrednik nabywa w drodze dostawy wewnątrzwspólnotowej, może prowadzić do naruszenia zasady neutralności podatkowej poprzez odmienne traktowanie tych dzieł sztuki w stosunku do dzieł sztuki nabywanych przez podatnika na terytorium kraju, naruszenie to nie uzasadnia wykładni tych przepisów sprzecznej z ich jednoznacznym brzmieniem.

58. Należy przy tym mieć na uwadze, że dzieła sztuki są towarami szczególnego rodzaju. Z natury rzeczy są one niepowtarzalne, nie są bezpośrednio zamienialne między sobą, a relatywnie niewielkie różnice w cenie z reguły nie wpływają na decyzje ich nabywców. Zakłócenia

<sup>22</sup> Nawiasem mówiąc, de lege ferenda należałoby wyjaśnić, czy art. 316 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 może mieć zastosowanie do dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników w drodze dostawy wewnątrzwspólnotowej. Przepis ten mówi bowiem o *dostawach* opodatkowanych stawką obniżoną, podczas gdy w przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowej stawką obniżoną może być opodatkowane co najwyżej *nabycie* wewnątrzwspólnotowe, sama dostawa bowiem jest zwolniona.

<sup>23</sup> Dla przykładu, przy opodatkowaniu nabycia dzieła sztuki przez podatnika-pośrednika stawką obniżoną 5 %, a dostawy dokonywanej przez podatnika-pośrednika stawką zwykłą 20 %, obciążenie podatkowe samego dzieła sztuki (nie licząc marży podatnika-pośrednika) wzrasta z 5 % do 6 %.

<sup>24</sup> Zobacz, podobnie, wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 50).

konkurencji wynikające ze zwiększonego obciążenia podatkowego są więc w tym wypadku ograniczone i znacznie mniejsze niż w odniesieniu do produkowanych masowo towarów standardowych.

59. Do podobnych wniosków należy dojść w odniesieniu do naruszenia zasady niekumulacji podatku VAT wyrażonej w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112. Jest to zasada wewnętrzna wspólnego systemu podatku VAT. Jej naruszenie powoduje pewne zaburzenie funkcjonowania tego systemu, nie uzasadnia jednak ani stwierdzenia nieważności przepisów tej dyrektywy powodujących ewentualnie owo zaburzenie, ani dokonywania wykładni tych przepisów niezgodnie z ich wyraźnym brzmieniem.

60. Powyższe rozważania prowadzą mnie do wniosku, że Trybunał nie powinien interpretować art. 312 dyrektywy 2006/112, ani innych jej przepisów dotyczących procedury marży, w sposób sprzeczny z ich jednoznacznym brzmieniem, w celu usunięcia niezgodności z zasadą neutralności podatkowej i niekumulacji podatku VAT, jaką brzmienie tych przepisów powoduje w przypadku ich zastosowania do dzieł sztuki dostarczanych podatnikom-pośrednikom przez twórców lub ich następców prawnych w drodze dostawy wewnątrzspółnotowej.

61. Nie uważam natomiast, wbrew temu, co twierdzi rząd niemiecki, żeby obecny stan prawny był satysfakcjonujący i żeby sam fakultatywny dla podatnika-pośrednika charakter przepisów art. 316 dyrektywy 2006/112 niwelował problem częściowego podwójnego opodatkowania, jaki ten stan prawny powoduje. Potrzebna jest tu moim zdaniem interwencja ustawodawcy Unii, mająca na celu skorygowanie sposobu obliczania podstawy opodatkowania w procedurze marży w przypadku jej zastosowania do dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników w drodze dostawy wewnątrzspółnotowej.

62. Nie wydaje się, żeby taka interwencja ustawodawcza nastroczała istotnych trudności. Dyrektywa 2006/112 została przyjęta, zgodnie z art. 93 WE (obecnie art. 113 TFUE) w specjalnej procedurze ustawodawczej po konsultacji z Parlamentem Europejskim i w takim też trybie jest nowelizowana. Należy ona przy tym do najczęściej zmienianych aktów prawa Unii, zmiany tej dyrektywy mają wręcz charakter rutynowy. Dość powiedzieć, że od dnia wydania wyroku Mensing<sup>25</sup>, to jest od momentu, kiedy zastosowanie procedury marży do dzieł sztuki nabywanych przez podatników-pośredników w drodze dostawy wewnątrzspółnotowej zostało potwierdzone przez Trybunał i kiedy stało się jasne, że istnieje problem częściowego podwójnego opodatkowania, dyrektywa 2006/112 była już nowelizowana dziesięciokrotnie<sup>26</sup>. Nie brakowało zatem okazji do poprawienia omawianych przepisów.

63. Zmiana ustawodawcza mogłaby też dotyczyć zasygnalizowanego przez Komisję w jej uwagach problemu podwójnego opodatkowania w sytuacji odwrotnego obciążenia dostawy podatnikowi-pośrednikowi towaru, którego dalsza dostawa przez podatnika-pośrednika jest objęta procedurą marży<sup>27</sup>. Problemu tego nie rozwiąże wyrok Trybunału w niniejszej sprawie, jako że będzie on musiał, w każdym razie, być ograniczony do kwestii podatku zapłaconego przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieła sztuki, zgodnie z zakresem pytań prejudycjalnych.

<sup>25</sup> 29 listopada 2018 r.

<sup>26</sup> Dyrektywy Rady (UE): 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 311, s. 3); 2018/2057 z dnia 20 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 329, s. 3); 2019/475 z dnia 18 lutego 2019 r. (Dz.U. 2019, L 83, s. 42); 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. (Dz.U. 2019, L 310, s. 1); 2019/2235 z dnia 16 grudnia 2019 r. (Dz.U. 2019, L 336, s. 10); 2020/1756 z dnia 20 listopada 2020 r. (Dz.U. 2020, L 396, s. 1); 2020/2020 z dnia 7 grudnia 2020 r. (Dz.U. 2020, L 419, s. 1); 2021/1159 z dnia 13 lipca 2021 r. (Dz.U. 2021, L 250, s. 1); 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. (Dz.U. 2022, L 107, s. 1); 2022/890 z dnia 3 czerwca 2022 r. (Dz.U. 2022, L 155, s. 1).

<sup>27</sup> Zobacz przypis 10 w pkt 34 niniejszej opinii.

### *Odpowiedź na pytanie*

64. Jak wynika z powyższych rozważań, nie widzę ani możliwości, ani konieczności takiej wykładni przepisów dyrektywy 2006/112, która by pozwalała uniknąć częściowego podwójnego opodatkowania w sytuacji takiej, jak rozpatrywana w sporze przed sądem krajowym. Odpowiednią zmianę tych przepisów powinien przeprowadzić ustawodawca Unii.

65. Wobec tego proponuję na drugie pytanie prejudycjalne odpowiedzieć, iż art. 312, 315 i art. 317 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieła sztuki, którego późniejsza dostawa przez tego podatnika-pośrednika jest objęta procedurą marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, wlicza się do podstawy opodatkowania tej późniejszej dostawy.

### *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

66. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w sytuacji gdy podatnik-pośrednik występuje o zastosowanie, na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, procedury marży do dzieł sztuki, które nabył w drodze dostawy wewnątrzspółnotowej, mimo że prawo krajowe – niezgodnie z tym przepisem – nie pozwala na jej zastosowanie, sądy krajowe mają prawo interpretować przepisy prawa krajowego takie jak § 25a ust. 3 zdanie trzecie UStG w zgodzie z tą dyrektywą w taki sposób, że podatek VAT zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia owego dzieła sztuki nie jest wliczany do podstawy opodatkowania w procedurze marży.

67. Jest oczywiste, że wykładni przepisów krajowych dokonują organy krajowe i nie leży to w kompetencji Trybunału. Jak jednak wynika z odpowiedzi, której proponuję udzielić na drugie pytanie prejudycjalne, przepisów dyrektywy 2006/112 nie da się interpretować w ten sposób, że podatek zapłacony przez podatnika-pośrednika z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieła sztuki nie jest wliczany do podstawy opodatkowania w procedurze marży. Nie ma zatem w tej dyrektywie przepisu, zgodnie z którym można by w ten sposób interpretować prawo krajowe. Pierwsze pytanie prejudycjalne jest więc moim zdaniem bezprzedmiotowe i nie ma potrzeby udzielać na nie odpowiedzi. Ograniczę się wobec tego do kilku poniższych uwag, na wypadek gdyby Trybunał uznał za konieczne odnieść się do pierwszego pytania prejudycjalnego.

68. Sąd odsyłający tłumaczy swoje wątpliwości wyrażone w pierwszym pytaniu prejudycjalnym stwierdzeniem Trybunału zawartym w pkt 49 wyroku Mensing, zgodnie z którym w postępowaniu głównym w sprawie zakończonej tym wyrokiem podatnik-pośrednik może powołać się na możliwość zastosowania procedury marży bezpośrednio na podstawie dyrektywy 2006/112. W związku z tym stwierdzeniem Trybunału sąd odsyłający w niniejszej sprawie powziął wątpliwość, czy może stosować przepisy swojego prawa krajowego regulujące inne aspekty opodatkowania transakcji dokonywanych przez podatnika-pośrednika, czy też powinien się opierać wyłącznie na przepisach omawianej dyrektywy.

69. Moim zdaniem jednak pkt 49 wyroku Mensing należy rozumieć nieco inaczej. W punkcie tym Trybunał wskazał, że w sytuacji gdy podatnik-pośrednik korzysta z uprawnienia wynikającego z dyrektywy 2006/112 z pominięciem przepisów prawa krajowego niezgodnych z tą dyrektywą, musi się to odbywać w zgodzie z całością uregulowania, którego uprawnienie to jest częścią. W tym konkretnym przypadku oznaczało to, że skorzystanie z prawa do zastosowania procedury marży wiąże się z brakiem prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym

etapie obrotu, zgodnie z art. 322 lit. b) dyrektywy 2006/112. Nie oznacza to jednak moim zdaniem wyłączenia wszystkich przepisów prawa krajowego regulujących dany stosunek prawny, jeżeli nie są one sprzeczne z prawem Unii.

70. W sprawie zakończonej wyrokiem Mensing powodem zwrócenia się przez sąd krajowy z pytaniami prejudycjalnymi był przepis § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG, który wyklucza zastosowanie procedury marży do towarów dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi w drodze zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzspółnotowej. W świetle wyroku Mensing sąd krajowy powinien uznać ten przepis za sprzeczny z prawem Unii w odniesieniu do dzieł sztuki dostarczonych podatnikom-pośrednikom przez twórców lub ich następców prawnych i pominąć jego zastosowanie przy rozstrzygnięciu sprawy<sup>28</sup>. Nie ma jednak powodu, żeby sąd ten, a w postępowaniu kasacyjnym sąd odsyłający w niniejszej sprawie, nie stosował pozostałych przepisów prawa krajowego regulujących sytuację prawną H. Mensinga, o ile zastosowanie tych przepisów da się pogodzić z prawem Unii, w tym z wykładnią przepisów dyrektywy 2006/112 ustaloną przez Trybunał w wyroku Mensing.

71. Dotyczy to również § 25a ust. 3 UStG. Nie wydaje mi się natomiast, żeby z przepisu tego można było, w zgodzie z dyrektywą 2006/112, wywodzić taki skutek, jaki zamierza osiągnąć sąd odsyłający. Zdanie trzecie tego przepisu stanowi transpozycję art. 315 akapit drugi in fine dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym do podstawy opodatkowania w procedurze marży nie wlicza się podatku VAT odnoszącego się do samej marży. Natomiast do podatku VAT zapłaconego z tytułu dostawy towaru podatnikowi-pośrednikowi odnosi się § 25a ust. 3 zdanie ostatnie. Przepis ten mówi jednak wyraźnie o podatku VAT „dostawcy”, a więc zapłaconym przez dostawcę towaru i przerzuconym na podatnika-pośrednika w cenie towaru. Jest to zgodne z definicją ceny nabycia zawartą w art. 312 pkt 2 dyrektywy 2006/112. Wobec jasnego brzmienia odpowiednich przepisów omawianej dyrektywy trudno te przepisy krajowe interpretować inaczej.

72. Niezależnie od tego, nawet jeżeli, jak w tym przypadku, w przepisach dyrektywy istnieje luka i ich literalne brzmienie prowadzi do skutków częściowo sprzecznych z logiką i celami całego uregulowania, organy państw członkowskich nie mogą „naprawiać” tego stanu rzeczy poprzez wykładnię przepisów prawa krajowego sprzeczną z treścią przepisów dyrektywy. Takie działanie na poziomie krajowym, którego wynik byłby uzależniony od konkretnego brzmienia przepisów krajowych i sposobu ich wykładni przez krajowe organy administracji oraz sądy, stałoby bowiem na przeszkodzie osiągnięciu podstawowego celu każdej dyrektywy, jakim jest harmonizacja ustawodawstwa państw członkowskich. Natomiast usuwanie ewentualnych niespójności w przepisach prawa Unii jest w pierwszej kolejności zadaniem ustawodawcy Unii, a w ramach dopuszczalnej wykładni – Trybunału.

73. Jak jednak zaznaczyłem na wstępie niniejszej części, wobec odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na drugie pytanie prejudycjalne, nie ma potrzeby udzielać odpowiedzi na pierwsze pytanie.

<sup>28</sup> Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 18 stycznia 2022 r., Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, pkt 30).



## **Wnioski**

74. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne sformułowane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy):

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 przez tego podatnika-pośrednika jest objęta procedurą marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, wlicza się do podstawy opodatkowania tej późniejszej dostawy.