



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 1 sierpnia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków – Podatnicy-pośrednicy – Procedura marży – Artykuł 316 ust. 1 lit. b) – Wybór stosowania procedury marży – Pojęcie „dostawy dzieła sztuki przez twórcę” – Dostawa przez twórcę za pośrednictwem osoby prawnej

W sprawie C-433/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 czerwca 2024 r., w postępowaniu:

Galerie Karsten Greve

przeciwko

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (sprawozdawca), M. Condisanzi i R. Frendo, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: R. Șereș, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 marca 2025 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Galerie Karsten Greve – L. Poulet-Odent, avocat,
- w imieniu rządu francuskiego – B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré oraz B. Fodda, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – A. Torró Molés, w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold, W. Roels oraz J. Samnadda, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 czerwca 2025 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Galerie Karsten Greve (zwaną dalej „GKG”) a ministre de l’Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (ministerstwem gospodarki, finansów i zasobów przemysłowych i cyfrowych, Francja) w przedmiocie decyzji określających wysokość zaległości z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motywy 4, 7 i 51 dyrektywy VAT głoszą:
 - „(4) Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system [VAT], która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym.

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

[...]
 - (51) Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami”.

4 Artykuł 14 tej dyrektywy stanowi w ust. 1:

„Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

5 W myśl art. 103 wspomnianej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że stawka obniżona lub jedna ze stawek obniżonych, którą stosują zgodnie z art. 98 i 99, ma również zastosowanie do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków określonych w art. 311 ust. 1 pkt 2, 3 i 4.

2. Jeżeli państwa członkowskie korzystają z możliwości przewidzianej w ust. 1, mogą również stosować stawkę obniżoną do następujących dostaw:

a) dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez twórcę lub jego następców prawnych;

b) okazjonalnych dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez podatnika innego niż podatnik-pośrednik, w przypadku gdy dzieła sztuki zostały zaimportowane przez samego podatnika lub zostały mu dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych lub też w przypadku gdy uprawniają go one do całkowitego odliczenia VAT”.

6 Artykuł 311 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„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”.

7 Artykuł 314 dyrektywy VAT stanowi:

„Procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-pośrednika dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty [Europejskiej] przez jedną z następujących osób:

a) osobę niebędącą podatnikiem;

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

- c) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów objęta jest zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292 i obejmuje dobra inwestycyjne;
 - d) innego podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika-pośrednika dostawa towarów została opodatkowana VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży”.
- 8 Artykuł 316 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:
- „Państwa członkowskie przyznają podatnikom-pośrednikom prawo wyboru stosowania procedury marży do dostaw następujących towarów:
- a) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i 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”.
- 9 Załącznik IX do wspomnianej dyrektywy zawiera część A, zatytułowaną „Dzieła sztuki”, która ma następujące brzmienie:
- „(1) Obrazy, kolaże i podobne płyty dekoracyjne, rysunki i pastele, wykonane wyłącznie ręcznie przez artystę, z wyłączeniem planów i rysunków do celów architektonicznych, inżynierskich, przemysłowych, komercyjnych, topograficznych lub podobnych, ręcznie zdobione produkty rzemiosła artystycznego, tkaniny malowane dla scenografii teatralnej, do wystroju pracowni artystycznych lub podobnych zastosowań (kod C 9701);
 - (2) oryginalne ryciny, sztychy i litografie; sporządzone w ograniczonej liczbie egzemplarzy, czarno-białe bądź kolorowe, złożone z jednego lub kilku arkuszy wykonane wyłącznie ręcznie przez artystę, niezależnie od stosowanego przez niego procesu lub materiału, jednak z wyłączeniem wszelkich procesów mechanicznych lub fotomechanicznych (kod CN 9702 00 00);
 - (3) oryginalne rzeźby i posągi z dowolnych materiałów, pod warunkiem że zostały one wykonane wyłącznie przez artystę; odlewy rzeźb, których liczba jest ograniczona do ośmiu egzemplarzy, a wykonanie było nadzorowane przez artystę lub jego następców prawnych (kod CN 9703 00 00); w wyjątkowych przypadkach określonych przez państwa członkowskie limit ośmiu egzemplarzy może zostać zwiększony w odniesieniu do odlewów rzeźb wykonanych przed dniem 1 stycznia 1989 r.;
 - (4) tkaniny dekoracyjne (kod CN 5805 00 00) oraz tkaniny ścienne (kod CN 6304 00 00) wykonane ręcznie na podstawie oryginalnych wzorów dostarczonych przez artystę, pod warunkiem że ich liczba jest ograniczona do ośmiu egzemplarzy każdego wzoru;
 - (5) pojedyncze dzieła z ceramiki w całości wykonane przez artystę i przez niego sygnowane;

- (6) emalie na miedzi, wykonane wyłącznie ręcznie, w liczbie ograniczonej do ośmiu ponumerowanych egzemplarzy sygnowanych przez artystę lub pracownię artystyczną, z wyłączeniem biżuterii, wyrobów złotniczych i jubilerskich;
- (7) fotografie wykonane przez artystę, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich możliwych nośnikach”.

Prawo francuskie

- 10 Artykuł 278-0 bis code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowił w szczególności:

„[VAT] pobierany jest według stawki obniżonej wynoszącej 5,5 % od:

[...]

I. – 1° importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, a także dokonanego przez podatnika lub osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu wewnątrzspółnotowego nabycia dzieł sztuki, dzieł kolekcjonerskich lub antyków przywiezionych przez nich na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej;

2° wewnątrzspółnotowego nabycia dzieł sztuki, które były przedmiotem dostawy w innym państwie członkowskim przez podatników innych niż podatnicy-pośrednicy”.

- 11 Zgodnie z art. 278 septies CGI, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym:

„[VAT] pobierany jest w wysokości 10 % od:

[...]

2° dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez ich twórcę lub jego następców prawnych”.

- 12 Artykuł 297 A ust. I CGI ma następujące brzmienie:

„1° Podstawą opodatkowania dostaw przez podatnika-pośrednika dokonującego odsprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dostarczonych mu przez osobę niebędącą płatnikiem [VAT] lub przez osobę, która nie jest uprawniona do naliczania [VAT] z tytułu tej dostawy, jest różnica pomiędzy ceną sprzedaży a ceną zakupu.

Definicje towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków określają przepisy dekretu”.

- 13 Artykuł 297 B akapit pierwszy CGI stanowi:

„Podatnicy-pośrednicy mogą wnioskować o zastosowanie przepisów art. 297 A do dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych w drodze przywozu, wewnątrzspółnotowego

nabycia towarów lub dostaw objętych obniżoną stawką [VAT] na podstawie art. 278 septies lub art. 278-0 bis ust. I”.

- 14 Artykuł 98 A ust. II załącznika III do CGI, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, przewiduje:

„Za dzieła sztuki uważa się następujące przedmioty:

1° Obrazy, kolaże i podobne płyty dekoracyjne, rysunki i pastele, wykonane wyłącznie ręcznie przez artystę, z wyłączeniem planów i rysunków do celów architektonicznych, inżynierskich, przemysłowych, komercyjnych, topograficznych lub podobnych, ręcznie zdobione produkty rzemiosła artystycznego, tkaniny malowane dla scenografii teatralnej, do wystroju pracowni artystycznych lub podobnych zastosowań”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 GKG prowadzi działalność jako galerii sztuki i dokonała dostawy dzieł sztuki, które zostały jej dostarczone w 2014 r. przez spółkę prawa brytyjskiego Studio Rubin Gideon (zwaną dalej „spółką SRG”). GKG została poddana kontroli księgowości, w wyniku której organ podatkowy zakwestionował korzystanie z procedury marży, którą spółka ta zastosowała do tych dostaw dokonanych przez GKG, i w konsekwencji skierował do GKG decyzje określające wysokość zaległości z tytułu VAT za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2014 r.
- 16 Wyrokiem z dnia 25 listopada 2020 r. tribunal administratif de Paris (sąd administracyjny w Paryżu, Francja) oddalił skargę GKG zmierzającą do uchylecia tych decyzji określających wysokość zaległości podatkowych i związanych z nimi kar. Wyrokiem z dnia 1 czerwca 2022 r. cour administrative d’appel de Paris (apelacyjny sąd administracyjny w Paryżu, Francja) oddalił apelację wniesioną przez GKG od tego wyroku.
- 17 Conseil d’État (rada stanu, Francja), do której GKG wniosła skargę kasacyjną, podnosi, że z akt sprawy jednoznacznie wynika, iż spółka SRG dokonywała w spornym okresie podatkowym zwyczajowo dostaw dzieł sztuki. W konsekwencji GKG nie była w żadnym razie uprawniona do objęcia procedurą marży na podstawie przepisów art. 297 B i art. 278-0 bis ust. I pkt 2 CGI jej własnych dostaw następujących po nabyciu wewnątrzspółnotowym otrzymanych od tej spółki.
- 18 Niemniej jednak z brzmienia art. 278 septies pkt 2 CGI w brzmieniu mającym zastosowanie do spornego okresu podatkowego w związku z przepisami art. 297 B tego kodeksu wynika, że prawo wyboru szczególnej procedury marży ma zastosowanie do dostaw dzieł sztuki następujących po dostawie dokonanej przez twórcę lub jego następców prawnych, a także do dostaw wynikających z wewnątrzspółnotowego nabycia takich przedmiotów od twórcy lub jego następców prawnych.
- 19 W niniejszej sprawie GKG zastosowała procedurę marży do dostaw do swoich klientów obrazów malarza Gideona Rubina, w których posiadanie weszła w wyniku nabycia wewnątrzspółnotowego od spółki prawa brytyjskiego SRG, której jednym z dwóch wspólników był Gideon Rubin.
- 20 Orzekając, że spółka Galerie Karsten Greve nie była uprawniona do zastosowania do tych dostaw procedury marży, cour administrative d’appel de Paris (apelacyjny sąd administracyjny w Paryżu, Francja) uznał, że obrazy nie zostały jej dostarczone przez ich twórcę z tego względu, że

w przypadku obrazu twórcą może być jedynie artysta, który wykonał ten obraz własnoręcznie, w związku z czym spółka SRG, jako osoba prawna, nie mogła być uznana za twórcę tych obrazów. W uzasadnieniu swojej skargi GKG podnosi, że cour administrative d'appel de Paris (apelacyjny sąd administracyjny w Paryżu, Francja) dopuścił się w tym względzie naruszenia prawa.

- 21 Zdaniem Conseil d'État (rady stanu) odpowiedź na zarzut podniesiony przez GKG zależy od tego, czy przepisy art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w związku z jej art. 311 ust. 1 pkt 2 oraz częścią A załącznika IX do niej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uznaniu osoby prawnej takiej jak spółka za „twórcę” obrazu w rozumieniu i dla celów stosowania tych przepisów.
- 22 W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze odpowiedź na ten zarzut zależałaby również od tego, jakie kryteria należy wziąć pod uwagę w celu dopuszczenia, aby osoba prawna, taka jak spółka, mogła zostać uznana w rozumieniu i do celów stosowania tych przepisów za „twórcę” obrazu. Takimi kryteriami mogłyby być w szczególności: poddanie tej spółki szczególnemu systemowi prawnemu, posiadanie przez osobę fizyczną, która namalowała obraz, całości lub części kapitału zakładowego tej spółki czy też sprawowanie przez tę osobę funkcji kierowniczych w tej spółce itd.
- 23 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy przepisy art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT] w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz jej załącznika IX część A należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uznaniu osoby prawnej, takiej jak spółka, w rozumieniu i dla celów stosowania tych przepisów, za »twórcę« obrazu?
 - 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze – jakie kryteria należy wziąć pod uwagę, aby uznać osobę prawną taką jak spółka, w rozumieniu i dla celów stosowania tychże przepisów, za »twórcę« obrazu (takie jak to, że – w przypadku spółki – podlega ona szczególnej regulacji prawnej, że całość lub część jej kapitału zakładowego należy do osoby fizycznej, która namalowała dany obraz, lub że osoba ta pełni w tej spółce funkcje kierownicze [...])?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 24 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania (wyrok z dnia 30 kwietnia 2025 r., Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 i C-332/23, EU:C:2025:303, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Zgodnie z art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy państwa członkowskie przyznają podatnikom-pośrednikom prawo wyboru stosowania procedury marży do dostaw dzieł sztuki, które zostały im dostarczone przez ich twórców lub następców prawnych.

- 26 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający zastanawia się w szczególności nad tym, czy osobę prawną można uznać do celów stosowania przez podatnika-pośrednika procedury marży przewidzianej w owym art. 316 ust. 1 lit. b) za twórcę dzieła sztuki, a jeśli tak, to na jakich warunkach.
- 27 Niemniej jednak bezsporne jest, że twórcą rozpatrywanych w postępowaniu głównym jest malarz Gideon Rubin, który sprzedawał je za pośrednictwem spółki SRG, której jest jednym z dwóch wspólników.
- 28 Ponadto zgodnie z art. 314 lit. a) dyrektywy VAT 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 Unii przez osobę niebędącą podatnikiem. W ten sposób art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy dotyczy jako taki przypadku podatników-pośredników, którzy dokonują dostaw dzieł sztuki dostarczonych im przez ich twórcę lub jego następców prawnych jako podatników VAT.
- 29 W tych okolicznościach, aby udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, należy zbadać pytanie dotyczące nie tego, czy osoba prawna taka jak spółka SRG może być objęta zakresem pojęcia „twórcy” w rozumieniu art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, lecz tego, czy zakresem stosowania tego przepisu objęta jest dostawa dzieł sztuki dokonana przez twórcę lub jego następców prawnych działających za pośrednictwem osoby prawnej będącej podatnikiem VAT.
- 30 W konsekwencji należy uznać, że poprzez swoje pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisem tym objęta jest dostawa przez podatników-pośredników dzieł sztuki, które zostały im dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych działających za pośrednictwem osoby prawnej, a jeśli tak, to na jakich warunkach.
- 31 W tym względzie należy przypomnieć, że przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę zarówno jego brzmienie i cel, jak i kontekst, w jaki się on wpisuje, oraz cele regulacji, której stanowi on część (zob. podobnie wyrok z dnia 1 października 2014 r., E., C-436/13, EU:C:2014:2246, pkt 37).
- 32 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że brzmienie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie określa warunków, na jakich twórca lub jego następcy prawni dokonują dostaw dzieł sztuki na rzecz podatników-pośredników. Jednakże, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 23 opinii, dostawa dzieł sztuki stanowi część działalności handlowej twórcy lub jego następców prawnych, której istota zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT polega na przeniesieniu, zazwyczaj za wynagrodzeniem, prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.
- 33 W związku z tym brzmienie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie wyklucza wyraźnie możliwości dokonania takiej dostawy przez twórcę lub jego następców prawnych za pośrednictwem osoby prawnej ani możliwości dokonania takiej dostawy przez osobę prawną.
- 34 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o kontekst, w jaki wpisuje się ten przepis, to prawdą jest, że procedura opodatkowania marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika przy dostawie dzieł sztuki stanowi szczególną procedurę VAT, stanowiącą odstępstwo od zasad ogólnych tej dyrektywy, w związku z czym jej art. 314 i 316, które określają przypadki stosowania tej procedury, należy interpretować ściśle. Wymóg ścisłej wykładni nie oznacza jednak, że terminy

użyte do zdefiniowania owej procedury mogą być rozumiane w sposób pozbawiający ją zamierzonego skutku. Interpretacja tych pojęć powinna być bowiem zgodna z celami, jakim służy ta procedura, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 22, 23).

- 35 W trzeciej kolejności, jeśli chodzi o cele realizowane przez dyrektywę VAT, to, jak wynika z motywów 4 i 7 tej dyrektywy, jej zamiarem jest ustanowienie systemu VAT, który nie zakłóca warunków konkurencji ani nie utrudnia swobodnego przepływu towarów i usług. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada neutralności podatkowej jest właściwa dla tego systemu i że zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 32).
- 36 Jeżeli chodzi bardziej konkretnie o cele, którym służy procedura marży przewidziana w art. 314 i 316 dyrektywy VAT, to należy zauważyć, że zgodnie z motywem 51 tej dyrektywy procedura ta ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami w odniesieniu do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 35).
- 37 Ponadto, po pierwsze, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 25 i 26 opinii, przyjmując art. 103 i 316 dyrektywy VAT, prawodawca Unii miał szczególny cel polegający na wspieraniu wprowadzania na rynek Unii nowych dzieł sztuki, niezależnie od tego, czy zostały one przywiezione do Unii, czy nowo wytworzone na jej terytorium, poprzez ustanowienie korzystnego traktowania podatkowego przywozu takich przedmiotów, ich pierwszej dostawy po wytworzeniu oraz pierwszej dostawy tych dzieł przez podatników-pośredników.
- 38 Po drugie, jak słusznie podniósł rząd francuski, ograniczając prawo wyboru procedury marży przez podatników-pośredników wyłącznie do dzieł sztuki, które zostały im dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych, art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT ma również na celu ograniczenie zarówno w odniesieniu do podatników-pośredników, jak i organów podatkowych państw członkowskich, administracyjnych obciążeń dowodowych i kontrolnych, w tym w szczególności tych związanych, w odniesieniu do pierwszych, z dowodem, iż cena zakupu dzieła sztuki zawiera naliczony VAT, a w odniesieniu do drugich, z kontrolą takiego stanu faktycznego.
- 39 W tym względzie Trybunał już stwierdził, że trudne może okazać się ustalenie, czy dany towar został uprzednio obciążony VAT, jako że ze względu na sam charakter dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków dany towar może stanowić towar używany lub stanowić uprzednio przedmiot handlu między różnymi podmiotami niebędącymi podatnikami. To właśnie z uwagi na te trudności przy określaniu VAT, który w stosownych przypadkach obciążał wcześniej takie towary, dyrektywa VAT przewiduje prawo wyboru stosowania procedury marży i obliczenia należnego VAT poprzez odniesienie się, jako do elementu obliczenia tej marży, do ceny sprzedaży tych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 36).
- 40 Z uwagi na te rozważania należy stwierdzić, że wykładnia art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, która wyłączałaby z jego zakresu stosowania we wszystkich przypadkach dostawy dokonane przez podatników-pośredników dzieł sztuki, które zostały im dostarczone przez twórców lub ich

następców prawnych działających za pośrednictwem osób prawnych, mogłaby naruszać cele polegające na zagwarantowaniu neutralności podatkowej, unikaniu zakłóceń konkurencji i wspieraniu wprowadzania nowych dzieł sztuki na rynek Unii.

- 41 Jak bowiem przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT. Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 27, 29 i 33 opinii, twórcy dzieł sztuki lub ich następcy prawni, dostarczając te dzieła podatnikom-pośrednikom, dokonują takich samych transakcji z punktu widzenia opodatkowania VAT, niezależnie od tego, czy dokonują tych dostaw jako osoby fizyczne, czy też za pośrednictwem osób prawnych.
- 42 Ponadto gdy art. 103 ust. 2 lit. a) i b) dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do stosowania obniżonej stawki VAT do niektórych dostaw, używa on zasadniczo tego samego sformułowania co art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, w związku z czym takie odmiennie traktowanie w zależności od formy prawnej, w jakiej działają twórcy lub ich następcy prawni, mogłoby również prowadzić do poboru VAT według różnych stawek od identycznych transakcji.
- 43 Co więcej, odmiennie traktowanie, które wynikałoby z wykładni, o której mowa w pkt 40 niniejszego wyroku, mogłoby, z jednej strony, szkodzić celowi polegającemu na wspieraniu wprowadzania nowych dzieł sztuki na rynek Unii a z drugiej strony, zakłócać konkurencję między podatnikami-pośrednikami dokonującymi tych samych transakcji, czyli zasadniczo nabycia i odsprzedaży dzieł sztuki, ponieważ w ich przypadku zastosowano by odmiennie traktowanie w odniesieniu do możliwości wyboru stosowania procedury marży na podstawie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w zależności od tego, czy przedmioty te zostały im dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych za pośrednictwem, czy też bez pośrednictwa osoby prawnej.
- 44 W konsekwencji należy uznać, z uwagi w szczególności na cele realizowane przez dyrektywę VAT i jej art. 316 ust. 1 lit. b), że przepis ten obejmuje również dokonane przez podatnika-pośrednika dostawy dzieł sztuki, które zostały mu dostarczone przez osobę prawną, pod warunkiem jednak, że w takim przypadku dostawy tych dzieł sztuki przez tę osobę prawną na rzecz owego podatnika-pośrednika mogą być przypisane twórcy lub jego następcom prawnym.
- 45 W tym względzie, po pierwsze, jeżeli dostawa dzieła sztuki na rzecz podatnika-pośrednika jest dokonywana, jak wydaje się to w niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, przez osobę prawną zawiązaną przez twórcę lub jego następców prawnych w celu sprzedaży dzieł sztuki stworzonych przez twórcę, można domniemywać, że dostawę można przypisać twórcy lub jego następcom prawnym, ponieważ w takim przypadku dostawa ta odbywa się w ramach uzgodnień, których dokonali zasadniczo twórca lub jego następcy prawni w celu tej sprzedaży.
- 46 Po drugie, ponieważ szczególnym celem art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT jest wspieranie wprowadzania na rynek Unii nowych dzieł sztuki, jak to wskazano w pkt 37 niniejszego wyroku, należy ograniczyć interpretację dokonaną w poprzednim punkcie niniejszego wyroku do dostaw, które rzeczywiście stanowią pierwsze wprowadzenie dzieła sztuki na rynek Unii, w związku z czym nie mogą istnieć przesłanki świadczące o jego wcześniejszej dostawie podlegającej opodatkowaniu VAT, stanowiącej takie pierwsze wprowadzenie.

- 47 W konsekwencji w przypadku gdy twórca lub jego następcy prawni dokonują dostawy takiego przedmiotu na rzecz podatnika-pośrednika za pośrednictwem osoby prawnej, do celów stosowania tego przepisu przy późniejszej dostawie tego przedmiotu przez podatnika-pośrednika konieczne jest, aby ta osoba prawna miała prawo do rozporządzania tym przedmiotem jak właściciel od chwili jego wytworzenia lub, bez wcześniejszej dostawy podlegającej VAT, w chwili tego pierwszego wprowadzenia na rynek Unii.
- 48 Wynika z tego, że jeżeli te dwa kryteria, o których mowa w pkt 44 i 46 niniejszego wyroku, zostały spełnione, dana dostawa jest objęta zakresem art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, co umożliwia podatnikowi-pośrednikowi wybór procedury marży.
- 49 Ponadto należy zauważyć, że zastosowanie kryteriów takich jak te rozważane przez sąd odsyłający – a mianowicie poddanie osoby prawnej szczególnemu systemowi prawnemu, posiadanie przez osobę fizyczną, która wytworzyła dzieło sztuki całości lub części kapitału zakładowego tej osoby prawnej, sprawowanie przez tę osobę fizyczną funkcji kierowniczych w ramach wspomnianej osoby prawnej lub przeniesienie znacznej części wpływów ze sprzedaży na osobę fizyczną, która wytworzyła ten przedmiot – mogłoby zagrozić celowi art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, polegającemu na unikaniu nadmiernych obciążeń w zakresie dowodów i kontroli, ponieważ takie stosowanie pociągałoby za sobą weryfikację dostosowań, w danym wypadku bardzo złożonych, związanych z prawem własności lub prawem głosu w osobie prawnej, a także z podziałem zysków między jej wspólników, na przykład w sytuacji, gdy kilku artystów działa w ramach takiej osoby prawnej w celu sprzedaży swoich dzieł sztuki, a w szczególności gdy takie dzieła są tworzone na zasadzie współpracy.
- 50 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytania prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisem tym objęta jest dostawa przez podatników-pośredników dzieł sztuki, które zostały im dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych działających za pośrednictwem osoby prawnej, pod warunkiem, po pierwsze, że dostawę przez osobę prawną można przypisać twórcy lub jego następcom prawnym, co ma miejsce w sytuacji, gdy twórca lub osoby uprawnione założyli tę osobę prawną w celu sprzedaży dzieł sztuki, które twórca stworzył, a po drugie, że dostawa tych dzieł sztuki podatnikowi-pośrednikowi stanowi pierwsze wprowadzenie tych dzieł sztuki na rynek Unii.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 316 ust. 1 lit. b) 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 przepisem tym objęta jest dostawa przez podatników-pośredników dzieł sztuki, które zostały im dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych działających za pośrednictwem osoby prawnej, pod warunkiem, po pierwsze, że dostawę przez osobę prawną można przypisać twórcy lub jego następcom prawnym, co ma miejsce w sytuacji, gdy twórca lub osoby uprawnione założyli tę osobę prawną w celu sprzedaży dzieł sztuki,

które twórca stworzył, a po drugie, że dostawa tych dzieł sztuki podatnikowi-pośrednikowi stanowi pierwsze wprowadzenie tych dzieł sztuki na rynek Unii Europejskiej.

Podpisy