

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0264

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 29 listopada 2018 r. (*1)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 314 – Artyku? 316 – Artyku? 322 – Procedury szczeg?lne dotycz?ce dzie? sztuki – Procedura mar?y – Podatnicy-po?rednicy – Dostawa dzie? sztuki przez tw?rc?w lub ich nast?pc?w prawnych – Transakcje wewn?trzsp?lnotowe – Brak zgody krajowych organ?w podatkowych na wyb?r podatnika w zakresie stosowania procedury mar?y – Warunki stosowania – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Dzie?a sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki

W sprawie C?264/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht M?nster (s?d ds. finansowych w M?nsterze, Niemcy) postanowieniem z dnia 11 maja 2017 r., kt?re wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 17 maja 2017 r., w post?powaniu:

Harry Mensing

przeciwko

Finanzamt Hamm,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: T. von Danwitz, prezes si?dmej izby, pe?ni?cy obowi?zki prezesa czwartej izby, K. J?rim?e, C. Lycourgos, E. Juh?sz i C. Vajda (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: R. ?ere?, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 czerwca 2018 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

–

w imieniu H. Mensinga przez O.G. Lipprossa, Rechtsanwalt, i H. Portheinego, bieg?ego rewidenta,

–

w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,

–

w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz F. Clotuche-Duvieusart, a także przez M. Wasmeiera oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,
po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 września 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 316 ust. 1 lit. b) oraz art. 322 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”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Harrym Mensingiem, sprzedawcą dzieł sztuki, a Finanzamt Hamm (urzędem skarbowym w Hamm, Niemcy) w przedmiocie braku zgody tego organu na zastosowanie procedury marży w odniesieniu do dzieł sztuki nabytych przez skarżącego w postępowaniu gównym w innych państwach członkowskich.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Motywy 4, 7 i 51 dyrektywy VAT stanowi:

„(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 podatku od wartości dodanej (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 drogę 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 zakłócenie konkurencji pomiędzy podatnikami”.

4

Zgodnie z art. 1 ust. 2 tej dyrektywy:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego zgodnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się do etapu sprzedaży detalicznej w całości”.

5

Artykuł 311 ust. 1 wspomnianej 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 cz. 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 przewidziana jest płacone od zakupu lub sprzedaży;

[...]”.

6

Artykuł 314 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

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

a)

osobą 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”.

7

Zgodnie z art. 315 dyrektywy o VAT:

„Podstawą 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 określonej przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia”.

8

Artykuł 316 tej dyrektywy stanowi:

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

a)

dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście zaimportowanych przez podatnika-pośrednika;

b)

dzieła sztuki dostarczonych podatnikowi-pośrednikowi przez ich twórców lub ich następców prawnych;

c)

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

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

Zgodnie z art. 317 rzeczony dyrektywy:

„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 osobście zaimportowanych przez podatnika-pośrednika cena nabycia, która 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”.

10

Artykuł 322 tej samej dyrektywy przewiduje, co następuje:

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

a)

VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobście 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”.

Prawo niemieckie

11

Paragraf 25a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) (zwanej dalej „UStG”) przewiduje:

„(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, lub

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.

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

Oświadczenie wiążące pośrednika przez przynajmniej dwa lata kalendarzowe.

(3) Ustalenia wymiaru obrotu dokonuje się na podstawie kwoty, o której cena sprzedaży przewyższa cenę nabycia towaru [...]

[...]

(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,

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12

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

13

H. Mensing wniosł do organu podatkowego w Hamm o zastosowanie procedury marży w odniesieniu do rzeczonych dostaw dzieł sztuki. Jako że organ podatkowy w Hamm oddalił jego wniosek, został on zobowiązany do zapłaty dodatkowej kwoty VAT w wysokości 19763,31 EUR.

14

H. Mensing nie skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego, mimo że, zdaniem sądu odsyłającego, z proceduralnego punktu widzenia nadal przysługiwała mu taka możliwość.

15

Na skutek oddalenia jego odwołania od decyzji podatkowej H. Mensing wniosł skargę do Finanzgericht Münster (sądu ds. finansowych w Münsterze, Niemcy). Podniósł on, że rozpatrywane uregulowanie krajowe jest niezgodne z prawem Unii, oraz wniosł o bezpośrednie zastosowanie art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

16

Sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG z art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Zauważa on, że zgodnie z prawem niemieckim procedura marży nie znajduje zastosowania do dostaw towaru nabytego przez pośrednika na terenie Unii w przypadku, gdy dostawa towaru na rzecz pośrednika podlegała zwolnieniu podatkowemu z tytułu wewnątrzwspólnotowych dostaw w innych państwach członkowskich Unii. Jednakże takie wyłączenie z zakresu stosowania wspomnianej procedury nie wynika z art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT i może prowadzić do zakłócenia konkurencji.

17

Sąd odsyłający wyjaśnia, że jego zdaniem prawo wyboru stosowania procedury marży przewidzianej w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do dostaw towarów dokonywanych przez osobę należącą do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy. Tymczasem zwolnione z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowe nie wchodzi w zakres tego przepisu. W związku z tym prawo wyboru stosowania procedury marży nie przysuguje w odniesieniu do dostaw dzieł sztuki, jakie podatnik-pośrednik nabył w ramach zwolnionego z podatku nabycia wewnątrzwspólnotowego.

18

W przypadku, gdyby osoba znajduj?ca si? w sytuacji H. Mensinga mog?a jednak skorzysta? z procedury mar?y przewidzianej w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, s?d odsy?aj?cy zastanawia si? równie? nad kwesti?, czy taka osoba mog?aby powo?ywa? si? zarówno na rzeczon? procedur?, jak i na prawo do odliczenia podatku naliczonego. S?d ten uwa?a, ?e mo?liwo?? zastosowania procedury mar?y przy jednoczesnym skorzystaniu z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest sprzeczna z systemem ustanowionym przez dyrektyw? VAT.

19

W tej sytuacji Finanzgericht Münster (s?d ds. finansowych w Münsterze) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnicy-po?rednicy mog? stosowa? procedur? mar?y tak?e do wewn?trzwspólnotowych dostaw dzie? sztuki dostarczonych im przez twórców lub ich nast?pców prawnych, którzy nie s? osobami obj?tymi art. 314 dyrektywy [VAT]?

2)

W razie udzielenia odpowiedzi twierdz?cej na pytanie pierwsze: czy art. 322 lit. b) dyrektywy [VAT] wymaga odmówienia po?rednikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytu?u wewn?trzwspólnotowego nabycia dzie? sztuki, nawet gdy brak jest przepisu krajowego zawieraj?cego odpowiedni? regulacj??”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20

Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnik-po?rednik ma prawo wyboru stosowania procedury mar?y w odniesieniu do dostawy dzie? sztuki, które zosta?y mu wcze?niej dostarczone przez twórców lub ich nast?pców prawnych w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej, cho? osoby te nie nale?? do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy.

21

Tytu?em wst?pu nale?y zauwa?y?, z zastrze?eniem sprawdzenia tego przez s?d odsy?aj?cy, ?e spór w post?powaniu g?ównym dotyczy dostaw dzie? sztuki, o których mowa w art. 311 ust. 1 pkt 2 dyrektywy VAT, na rzecz podatnika-po?rednika, zgodnie z definicj? zawart? w art. 311 ust. 1 pkt 5 tej dyrektywy.

22

Nale?y równie? przypomnie?, ?e procedura opodatkowania mar?y uzyskanej przez podatnika-po?rednika przy dostawie dzie? sztuki jest szczególn? procedur? opodatkowania VAT, stanowi?c? odst?pstwo od zasad ogólnych dyrektywy VAT. W zwi?zku z tym art. 314 i 316 tej dyrektywy, okre?laj?ce wypadki zastosowania owej procedury szczególnej, nale?y interpretowa? ?ci?le (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, pkt 23 i przytoczone

tam orzecznictwo).

23

Wymóg ścisłej wykąadni nie oznacza jednak, że terminy użyte do zdefiniowania owej procedury mogą być rozumiane w sposób pozbawiający je zamierzonego skutku. Interpretacja tych pojęć powinna być bowiem zgodna z celami, jakim służy owa procedura, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

24

Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, przy dokonywaniu wykąadni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której czynnikiem przepis ten stanowi (wyrok z dnia 21 września 2017 r., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

25

W pierwszej kolejności, jeżeli chodzi o brzmienie art. 316 dyrektywy VAT, przepis ten przewiduje, że państwa członkowskie przyznają podatnikom-pośrednikom prawo wyboru stosowania procedury marży w odniesieniu do dostaw towarów enumeratywnie wymienionych w tym artykule. Otóż z brzmienia tego artykułu nie wynika, że możliwość skorzystania z tej procedury jest uzależniona od spełnienia warunków określonych w art. 314 lit. a)–d) tej dyrektywy lub że państwa członkowskie, które ustalają sposób wykonywania tego prawa, dysponują zakresem uznania w odniesieniu do określenia warunków, od jakich uzależniają prawo wyboru stosowania wspomnianej procedury przez podatnika-pośrednika.

26

Uzależnienie przez państwo członkowskie możliwości stosowania przez podatnika-pośrednika procedury marży w odniesieniu do późniejszej w stosunku do dostawy wewnątrzspółnotowej dostawy dzieła sztuki w rozumieniu tego przepisu od warunku, by dzieło to było dostarczone przez jedną z osób wymienionych w art. 314 lit. a)–d) dyrektywy VAT, byłoby zatem sprzeczne z samym brzmieniem art. 316 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy.

27

W drugiej kolejności wykąadnia ta znajduje poparcie w analizie kontekstu, w jaki wpisuje się art. 316 ust. 1 dyrektywy VAT.

28

Po pierwsze, z analizy tej wynika, że art. 316 ust. 1 dyrektywy VAT ma niezależny i dodatkowy w stosunku do art. 314 tej dyrektywy zakres zastosowania. W istocie art. 314 przewiduje obowiązek zastosowania procedury marży do niektórych dostaw wykonywanych przez podatnika-pośrednika, podczas gdy art. 316 ust. 1 przewiduje jedynie prawo wyboru, pod pewnymi warunkami, stosowania rzeczonyj procedury. Otóż prawo to byłoby pozbawione sensu, gdyby jego wykonywanie było uzależnione od tych samych warunków co te wymagane w omawianym art. 314 dla obowiązkowego stosowania procedury marży. Chociaż zakres art. 314 dyrektywy VAT jest więc ograniczony do dostaw towarów w Unii, takie ograniczenie nie ma zastosowania do art. 316 ust. 1 tej dyrektywy.

Po drugie, kompleksowa analiza art. 322 lit. b) dyrektywy VAT i jej art. 316 ust. 1 potwierdza niezależny i dodatkowy w stosunku do art. 314 wymienionej dyrektywy charakter tego artykułu. Artykuł 322 lit. b) wyklucza bowiem w istocie prawo podatnika-podrednika do odliczenia od kwoty podatku, który jest zobowiązany zapłacić, kwoty VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki dostarczonych zgodnie z art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

Otóż takiego wykluczenia – które zakłada istnienie prawa do odliczenia, a co za tym idzie, istnienie transakcji objętych podatkiem naliczonym – nie można zastosować w przypadkach objętych art. 314 dyrektywy VAT, które wymagają, aby dostawa dzieł sztuki na rzecz podatnika-podrednika nie podlegała VAT lub była z niego zwolniona.

Po trzecie, należy zaznaczyć, że analiza kontekstu, w który wpisuje się art. 316 dyrektywy VAT, pozwala również odrzucić argument rzędu niemieckiego, zgodnie z którym procedura marży nie może być stosowana do dostawy dzieł sztuki na rzecz podmiotów mających siedzibę w innych państwach członkowskich, ponieważ zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, w szczególności nabycie wewnątrzwspólnotowe, nie zostało wymienione w art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 65 swojej opinii, procedura marży reguluje opodatkowanie towarów w chwili ich sprzedaży, a nie nabycia przez podatnika-podrednika, co potwierdza fakt, że podstawa opodatkowania jest obliczana poprzez odniesienie do ceny sprzedaży towaru określonej przez podatnika-podrednika, zgodnie z przepisami art. 315 i 317 tej dyrektywy.

W trzeciej kolejności, jeżeli chodzi, po pierwsze, o ogólne cele realizowane przez dyrektywę VAT, jak wynika z motywów 4 i 7 tej dyrektywy, ma ona na celu ustanowienie systemu VAT, który nie zakłada warunków konkurencji ani nie utrudnia swobodnego przepływu towarów i usług. Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wspólny system VAT ustanowiony przez dyrektywę opiera się na zasadzie neutralności podatkowej, sprzeciwiającej się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 42, 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

Otóż wykładnia proponowana przez rząd niemiecki, zgodnie z którym art. 316 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do dostaw poprzedzonych transakcją wewnątrzwspólnotową, może naruszać zasady, na których opiera się system VAT. Wykładnia ta prowadzi bowiem w szczególności do dyskryminacji między innymi mającym zastosowanie systemem podatkowym a, po pierwsze, wcześniejszymi dostawami dzieł sztuki na terytorium tego państwa członkowskiego oraz, po drugie, dostawami dzieł sztuki, które były przedmiotem podlegającym zwolnieniu z podatku wcześniejszej dostawy wewnątrzwspólnotowej. Jak przyznał na rozprawie rząd niemiecki, zakaz taki jak przewidziany w § 25a ust. 7 pkt 1 lit. a) UStG prowadzi do dyskryminacji ze względu na krajowe lub wewnątrzwspólnotowe pochodzenie dzieł sztuki dostarczanych podatnikowi-podrednikowi, ponieważ podatnik-podrednik nie może zgodnie z tym przepisem krajowym dokonać wyboru stosowania procedury marży do dostaw dzieł sztuki, które były przedmiotem

dostawy wewn?trzwspólnotowej, lecz mo?e jednak dokona? wyboru stosowania tej procedury w odniesieniu do dostaw dzie? sztuki, które zosta?y wcze?niej dostarczone na terytorium Niemiec.

34

Dyskryminacja wynikaj?ca ze wspomnianego przepisu krajowego, oprócz tego, ?e narusza swobodny przep?yw tych dzie? sztuki i zak?óca konkurencj? mi?dzy podatnikami-po?rednikami w Unii, mo?e podwa?a? zasad? neutralno?ci podatkowej w zakresie, w jakim podatnicy-po?rednicy, którzy dokonuj? takich samych transakcji, w szczególno?ci zakupu i odsprzeda?y dzie? sztuki, s? odmiennie traktowani w odniesieniu do mo?liwo?ci wyboru stosowania procedury mar?y dla wspomnianych dzie? sztuki w zale?no?ci od tego, czy zosta?y one dostarczone wcze?niej na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, czy te? stanowi?y one przedmiot podlegaj?cej zwolnieniu z podatku wcze?niejszej dostawy wewn?trzwspólnotowej.

35

Po drugie, je?li chodzi konkretnie o cele, którym s?u?y procedura mar?y, nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z motywem 51 dyrektywy VAT system ten ma na celu unikni?cie podwójnego opodatkowania i zak?óce? konkurencji pomi?dzy podatnikami w odniesieniu do towarów u?ywanych, dzie? sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich.

36

W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e w odniesieniu do tych towarów trudne mo?e okaza? si? ustalenie, czy dany towar zosta? uprzednio obci??ony VAT w zakresie, w jakim ze wzgl?du na sam charakter dzie? sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dany towar mo?e stanowi? towar u?ywany lub stanowi? uprzednio przedmiot handlu mi?dzy ró?nymi podmiotami nieb?d?cymi podatnikami. To w?a?nie z uwagi na te trudno?ci przy okre?laniu VAT, który w stosownych przypadkach obci??a? wcze?niej takie towary, dyrektywa VAT przewiduje prawo wyboru stosowania procedury mar?y i obliczenia nale?nego VAT – jak zosta?o podkre?lone w pkt 31 niniejszego wyroku – odnosz?c si? w istocie do ceny sprzeda?y tych towarów.

37

Tymczasem takie trudno?ci nie mog?yby zaistnie? w przypadku, gdyby dzie?o sztuki, o którym mowa w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT zosta?o dostarczone przez jedn? z osób wymienionych w art. 314 lit. a)–d) tej dyrektywy, je?eli taka dostawa nie zosta?a obj?ta VAT lub zosta?a z niego zwolniona, jak wynika z pkt 30 niniejszego wyroku. W takim przypadku cel wskazany w pkt 35 niniejszego wyroku nie móg?by uzasadnia? wprowadzenia w dyrektywie VAT procedury mar?y w odniesieniu do dostaw towarów, o których mowa w jej art. 316.

38

Z brzmienia art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, jak równie? z kontekstu, w jakim ten przepis zosta? umieszczony, oraz z celów regulacji, której stanowi on cz???, wynika zatem, ?e pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e wymaga?, aby podatnik-po?rednik spe?nia? warunki okre?lone w art. 314 lit. a)–d) dyrektywy VAT w celu dokonania wyboru stosowania procedury mar?y.

39

Maj?c na uwadze ca?o?? powy?szych rozwa?a?, na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzie?, ?e art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnik-po?rednik ma prawo wyboru stosowania procedury mar?y w odniesieniu do dostawy dzie? sztuki, które zosta?y mu wcze?niej dostarczone przez twórców lub ich nast?pców prawnych w ramach zwolnionej z

podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej, cho? osoby te nie nale?? do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

40

Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy podatnik-po?rednik mo?e dokona? wyboru stosowania procedury mar?y przewidzianej w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w odniesieniu do dostaw dzie? sztuki, które zosta?y mu wcze?niej dostarczone w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej, oraz jednocze?nie ubiega? si? o prawo do odliczenia VAT naliczonego w sytuacji, gdy prawo takie jest wykluczone na mocy art. 322 lit. b) tej dyrektywy, je?eli przepis ten nie zosta? transponowany do prawa krajowego.

W przedmiocie dopuszczalno?ci

41

Na wst?pie nale?y zbada? argument rz?du niemieckiego, zgodnie z którym pytanie drugie jest niedopuszczalne. Zdaniem tego rz?du pytanie to dotyczy problemu hipotetycznego i niemaj?cego determinuj?cego wp?ywu na rozstrzygni?cie sporu w post?powaniu g?ównym, poniewa? w odniesieniu do rozpatrywanych dostaw H. Mensing nie skorzysta? z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

42

W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE wspó?pracy mi?dzy Trybuna?em i s?dami krajowymi jedynie do s?du krajowego, przed którym zawis? spór i na którym spoczywa odpowiedzialno?? za przysz?y wyrok w sprawie, nale?y – przy uwzgl?dnieniu szczególnych okoliczno?ci konkretnej sprawy – zarówno ocena konieczno?ci uzyskania orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pyta?, z którymi zwraca si? on do Trybuna?u. W konsekwencji, w sytuacji gdy postawione pytanie dotyczy wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia. Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez s?d krajowy jest mo?liwa jedynie wtedy, gdy ??dana wyk?adnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybuna?owi nie przedstawiono okoliczno?ci faktycznych i prawnych koniecznych do tego, aby mó? on odpowiedzie? na zadane mu pytania w u?yteczny sposób (wyrok z dnia 17 marca 2016 r., Aspiro, C?40/15, EU:C:2016:172, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

43

Otó?, chocia? bezsporne jest, ?e H. Mensing nie skorzysta? jeszcze z prawa do odliczenia VAT naliczonego, z postanowienia odsy?aj?cego, streszczonego w pkt 14 niniejszego wyroku, wynika jednak, i? z punktu widzenia krajowego prawa procesowego ma on nadal mo?liwo?? powo?ania si? na takie prawo w ramach sporu w post?powaniu g?ównym.

44

W tych okoliczno?ciach nie mo?na uzna?, ?e pytanie drugie w sposób oczywisty nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu, i nale?y uzna? je za dopuszczalne.

W przedmiocie istoty sprawy

45

Główną zasadą systemu VAT jest to, że prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzycych prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 41).

46

Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 71 i 72 swojej opinii, zezwolenie podatnikowi-pośrednikowi na odliczenie VAT naliczonego w sytuacji, o której mowa w art. 322 lit. b) dyrektywy VAT, kiedy to dokonuje on wyboru stosowania procedury marży na mocy art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, byłoby sprzeczne z tą zasadą. W przypadku zastosowania stanowiłcej odstępstwo procedury marży podstawą opodatkowania stanowi bowiem, zgodnie z art. 315 i 317 dyrektywy VAT, marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży. W tych okolicznościach VAT zapłacony w cenie nabycia nie zostaje zawarty w podatku obciążającym sprzedaż, a zatem nie daje uprawnienia do odliczenia.

47

W związku z tym art. 322 lit. b) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik-pośrednik nie ma prawa do odliczenia od kwoty podatku, który jest zobowiązany zapłacić, kwoty VAT należnego lub zapłaconego z tytułu dzieł sztuki, które zostały lub mają zostać mu dostarczone przez ich twórców lub ich następców prawnych, o ile dokonywana przez tego podatnika-pośrednika dostawa tych towarów podlega procedurze marży.

48

Innymi słowy, w odniesieniu do takiej dostawy podatnik-pośrednik nie może dokonać wyboru stosowania procedury marży przewidzianej w art. 316 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy oraz jednocześnie ubiegać się o prawo do odliczenia VAT naliczonego.

49

W niniejszym przypadku należy zauważyć, że H. Mensing powołuje się bezpośrednio na przewidziane w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT prawo dokonania wyboru, którego rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe nie przewiduje dla wewnątrzwspólnotowych dostaw dzieł sztuki. Z powyższego wynika, że H. Mensing może korzystać z procedury marży na podstawie tego artykułu wyłącznie na warunkach określonych przez tę dyrektywę, a mianowicie wówczas, gdy nie korzysta on w odniesieniu do rzeczonych dostaw z prawa do odliczenia VAT naliczonego.

50

W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że podatnik-pośrednik nie może dokonać wyboru stosowania procedury marży przewidzianej w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w odniesieniu do dostaw dzieł sztuki, które zostały mu wcześniej dostarczone w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, oraz jednocześnie ubiegać się o prawo do odliczenia VAT naliczonego w sytuacji, gdy prawo takie jest wykluczone na mocy art. 322 lit. b) tej dyrektywy, jeżeli przepis ten nie został transponowany do prawa krajowego.

W przedmiocie kosztów

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:

1)

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 podatnik-pośrednik może dokonać wyboru stosowania procedury marży w odniesieniu do sprzedaży dzieł sztuki, które zostały mu wcześniej dostarczone przez twórców lub ich następców prawnych w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, choć osoby te nie należą do kategorii osób wymienionych w art. 314 tej dyrektywy.

2)

Podatnik-pośrednik nie może dokonać wyboru stosowania procedury marży przewidzianej w art. 316 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do dostaw dzieł sztuki, które zostały mu wcześniej dostarczone w ramach zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, oraz jednocześnie ubiegać się o prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy prawo takie jest wykluczone na mocy art. 322 lit. b) tej dyrektywy, jeżeli przepis ten nie został transponowany do prawa krajowego.

Podpisy

(*1) Język postępowania: niemiecki.