

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 – Praktyka administracyjna polegająca na opodatkowaniu VAT wynagrodzenia należnego autorowi z tytułu odsprzedaży oryginalnego dzieła sztuki

W sprawie C-51/18

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 29 stycznia 2018 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez N. Gossement oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Austrii, reprezentowanej przez G. Hessego, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (VAT) wynagrodzenia należnego autorowi z tytułu odsprzedaży oryginalnego dzieła sztuki Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 2 ust. 1 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”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

2 Motywy 3 i 5 dyrektywy VAT mają następujące brzmienie:

„(3) W celu zapewnienia jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów, spójnego z zasadą lepszego stanowienia prawa, właściwe jest przekształcenie struktury i brzmienia dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie. Niewielka liczba zmian merytorycznych jest jednak nieodzownym elementem procesu przekształcenia dyrektywy i należy je mimo wszystko wprowadzić. W przypadku wprowadzania takich zmian zostają one w szczególności sposób przedstawione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie.

[...]

(5) System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego”.

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej dyrektywy:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 24 ust. 1 wspomnianej dyrektywy brzmi następująco:

„»świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

5 W myśl art. 25 tej dyrektywy:

„świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie;

b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa”.

6 Artyku? 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

Dyrektywa 2001/84/WE

7 Motyw 3 dyrektywy 2001/84/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 wrze?nia 2001 r. w sprawie prawa autora do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y oryginalnego egzemplarza dzie?a sztuki (Dz.U. 2001, L 272, s. 32) ma nast?puj?c? tre??:

„Celem prawa do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y jest zapewnienie, aby autorzy plastycznych lub graficznych dzie? sztuki mieli udzia? w sukcesie gospodarczym swoich oryginalnych dzie? sztuki. Stwarza ono mo?liwo?ci przywrócenia równowagi mi?dzy sytuacj? gospodarcz? autorów graficznych i plastycznych dzie? sztuki, a sytuacj? innych twórców, którzy czerpi? korzy?ci z tytu?u kolejnych eksploatacji swoich utworów”.

8 Artyku? 1 tej dyrektywy, zatytu?owany „Przedmiot prawa do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y”, stanowi:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie ustanawiaj? prawo autora do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y oryginalnego dzie?a sztuki, okre?lone jako prawo niezbywalne, którego nie mo?na si? zrzec, nawet z góry, do otrzymania honorarium autorskiego opartego na cenie sprzeda?y uzyskanej z ka?dej odsprzeda?y dzie?a, nast?puj?cej po pierwszym rozporz?dzeniu dzie?em przez autora.

2. Prawo okre?lone w ust. 1 stosuje si? do wszystkich czynno?ci o charakterze odsprzeda?y, dokonywanych przez sprzedawców, kupuj?cych lub po?redników, osób zawodowo dzia?aj?cych na rynku dzie? sztuki, takich [dokonywanych przez wyst?puj?ce w charakterze sprzedawców, kupuj?cych lub po?redników osoby zawodowo dzia?aj?ce na rynku dzie? sztuki, takie] jak salony sprzeda?y, galerie sztuki, oraz ogólnie, ka?dy, kto zajmuje si? handlem dzie?ami sztuki.

3. Pa?stwa cz?onkowskie mog? ustanowi?, ?e prawo okre?lone w ust. 1 nie ma zastosowania do czynno?ci o charakterze odsprzeda?y, w przypadku gdy sprzedawca naby? dzie?o bezpo?rednio od autora mniej ni? trzy lata przed t? odsprzeda?? oraz w przypadku gdy cena odsprzeda?y nie przekracza 10 000 EUR.

4. Honorarium autorskie jest wyp?acane przez sprzedawc?. Pa?stwa cz?onkowskie mog? ustanowi?, ?e jedna z osób fizycznych lub prawnych, okre?lonych w ust. 2, inna ni? sprzedawca, jest wy??cznie odpowiedzialna lub odpowiedzialna wspólnie ze sprzedawc? za wyp?at? honorarium autorskiego”.

9 Artyku? 3 wspomnianej dyrektywy, dotycz?cy progu, stanowi:

„1. Do kompetencji pa?stwa cz?onkowskiego nale?y okre?lenie minimalnej ceny sprzeda?y, powy?ej której sprzeda?e, okre?lone w art. 1 podlegaj? prawu do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y.

2. Minimalna cena sprzeda?y nie mo?e w ?adnych okoliczno?ciach przekroczy? 3000 EUR”.

10 W myśl art. 4 tej dyrektywy, dotyczącego stawek:

„1. W odniesieniu do honorarium autorskiego, przewidzianego w art. 1 ustala się na następujące stawki:

- a) 4% dla udziału w cenie sprzedaży do 50 000 EUR;
- b) 3% dla udziału w cenie sprzedaży od 50 000,01 EUR do 200 000 EUR;
- c) 1% dla udziału w cenie sprzedaży od 200 000,01 EUR do 350 000 EUR;
- d) 0,5% dla udziału w cenie sprzedaży od 350 000,01 EUR do 500 000 EUR;
- e) 0,25% dla udziału w cenie sprzedaży przekraczającej 500 000 EUR.

Jednakże całkowita kwota honorarium autorskiego nie może przekraczać 12 500 EUR.

2. W drodze odstąpienia od ust. 1, państwa członkowskie mogą stosować stawkę 5% dla udziału w cenie sprzedaży określonej w ust. 1 lit. a).

3. Jeżeli ustalona minimalna cena sprzedaży jest niższa niż 3000 EUR, państwo członkowskie określi stawkę stosowaną do udziału w cenie sprzedaży do 3000 EUR; ta stawka nie może być niższa niż 4%”.

Prawo austriackie

Urheberrechtsgesetz

11 Urheberrechtsgesetz (ustawa o prawie autorskim) z dnia 9 kwietnia 1936 r. (BGBl. 111/1936) (zwana dalej „UrhG”) w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie ustanawia w sekcji III prawa przyznane autorowi, wśród których znajduje się prawo do korzystania, powielania i rozpowszechniania dzieła sztuki.

12 Paragraf 16 UrhG, zatytułowany „Prawo do rozpowszechniania”, stanowi:

„(1) Autor ma wyłączne prawo do rozpowszechniania swoich dzieł. Zgodnie z treścią tego prawa dzieła nie mogą być wystawiane lub wprowadzone na rynek w sposób, który publicznie je udostępnia bez zgody autora.

(2) Do czasu opublikowania dzieła prawo do jego rozpowszechniania obejmuje również wyłączne prawo do publicznego udostępnienia tego dzieła poprzez jego przedstawienie, publikację, ogłoszenie, publiczną wystawę lub poprzez jego analogiczną prezentację.

(3) Z zastrzeżeniem § 16a prawo do rozpowszechniania nie ma zastosowania do dzieł, które zostały już wprowadzone na rynek poprzez przeniesienie własności w jednym z państw członkowskich [Unii] lub w jednym z państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego za zgodą posiadacza prawa.

[...]

(5) Jeżeli niniejsza ustawa odnosi się do pojęcia »rozpowszechnianie dzieła«, chodzi wyłącznie o rozpowszechnianie dzieł zastrzeżone na rzecz autora zgodnie z ust. 1–3”.

13 Paragraf 16b URhG, zatytułowany „Prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży”,

stanowi:

„(1) Paragraf 16 ust. 3 ma zastosowanie do odsprzedaży oryginalnego graficznego lub plastycznego egzemplarza dzieła sztuki po pierwszym zbyciu dzieła przez autora, przez co rozumie się, że sprzedawca powinien zapłacić autorowi wynagrodzenie proporcjonalne do ceny odsprzedaży bez podatków (wynagrodzenie z tytułu odsprzedaży oryginalnego dzieła) zgodnie następującymi ograniczeniami:

4% od pierwszej części ceny do 50 000 [EUR],

3% od 150 000 [EUR] przekraczających próg pierwszej części ceny,

1% od 150 000 [EUR] przekraczających próg poprzedniej części,

0,5% od 150 000 [EUR] przekraczających próg poprzedniej części,

0,25% od kwoty przekraczającej próg poprzedniej części;

całkowita kwota wynagrodzenia nie może w żadnym razie przekroczyć 12 500 [EUR].

(2) Prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży należy się jedynie, jeżeli cena sprzedaży wynosi co najmniej 2500 [EUR] i w sprzedaży uczestniczy jako sprzedawca, nabywca lub pośrednik osoba zawodowo działająca na rynku dzieł sztuki; osoby te ponoszą odpowiedzialność jako gwaranci i płatnicy, chyba że to one same są zobowiązane do zapłaty. Prawo to nie może być przedmiotem wcześniejszego zrzeczenia się. Na prawo to może powoływać się również organizacja zbiorowego zarządzania prawami; ponadto prawo to jest niezbywalne. Paragraf 23 ust. 1 stosuje się z niezbędnymi zmianami.

(3) Przez »oryginalne dzieła sztuki« w rozumieniu ust. 1 rozumie się dzieła:

1. wykonane przez samego autora,
2. wykonane w ograniczonych ilościach przez samego autora lub pod jego kierunkiem i które są co do zasady numerowane, podpisane lub w inny sposób autoryzowane przez autora;
3. w inny sposób uznane za oryginalne dzieła sztuki.

(4) Prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży nie należy się, jeżeli sprzedawca nabył dzieło sztuki przed upływem trzech lat od autora i cena sprzedaży nie przekracza 10 000 [EUR]”.

Umsatzsteuergesetz 1994

14 Paragraf 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994) (zwanej dalej „UStG 1994”) w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie stanowi:

„(1) Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają następujące transakcje:

1 dostawy i inne usługi dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa. Nie wyłącza opodatkowania okoliczność, że czynność jest dokonywana na podstawie aktu prawnego bądź administracyjnego lub jest uważana za dokonaną na podstawie przepisu prawa;

[...]”.

15 Zgodnie z § 3 UStG 1994:

„(1) Dostawy s? to transakcje, poprzez które przedsi?biorca nadaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej uprawnienie do rozporz?dzania towarem w jego imieniu. Uprawnienie do rozporz?dzania towarem mo?e by? przeniesione przez samego przedsi?biorc? lub umocowan? przez niego osob? trzeci?.

[...]”.

16 Paragraf 3a ust. 1 UStG 1994 stanowi:

„Za »inne ?wiadczenia« uwa?ane s? transakcje, które nie s? dostawami. Inne ?wiadczenie mo?e równie? polega? na zaniechaniu lub tolerowaniu okre?lonego dzia?ania lub sytuacji”.

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

17 W dniu 17 pa?dziernika 2014 r. Komisja skierowa?a do Republiki Austrii wezwanie do usuni?cia uchybienia, informuj?c j? o swoich zastrze?eniach co do praktyki administracyjnej polegaj?cej na opodatkowaniu VAT wynagrodzenia nale?nego autorowi oryginalnego dzie?a z tytu?u odsprzeda?y.

18 W pi?mie tym Komisja uzna?a, ?e owo wynagrodzenie nie stanowi?o zap?aty za ?wiadczenie artystyczne autora takiego dzie?a sztuki. Wyja?ni?a ona równie?, ?e prawo do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y zosta?o przyznane bezpo?rednio przez prawo w celu przyznania autorowi rozs?dnego udzia?u finansowego w sukcesie jego dzie?a sztuki. W braku dostawy lub ?wiadczenia us?ugi wykonanych przez autora w ramach wykonania prawa do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y oryginalnego dzie?a ?adna transakcja nie podlega opodatkowaniu VAT.

19 Republika Austrii odpowiedzia?a na wezwanie do usuni?cia uchybienia pismem z dnia 16 grudnia 2014 r.

20 Republika Austrii zauwa?a, ?e prawo do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y oryginalnego dzie?a mia?o na celu zapewnienie, aby autor uczestniczy? w sukcesie finansowym swojego dzie?a. Okoliczno??, i? autor nie uczestniczy w porozumieniu pomi?dzy sprzedawc? a nabywc? w ramach odsprzeda?y danego dzie?a sztuki, nie sprzeciwia si? opodatkowaniu wynagrodzenia otrzymanego przez autora z tytu?u prawa odsprzeda?y. Przeciwnie, zasada neutralno?ci systemu VAT wymaga, aby wynagrodzenie to równie? zosta?o opodatkowane VAT.

21 Republika Austrii wskaza?a ponadto, ?e prawo do wynagrodzenia z tytu?u odsprzeda?y umo?liwia uwzgl?dnienie warto?ci dodanej dzie?a sztuki przy jego odsprzeda?y w taki sposób, ?e ewentualnie mog?oby to powodowa? zwi?kszenie podstawy opodatkowania us?ugi ?wiadczonej przez autora w ramach pierwszej sprzeda?y. W zwi?zku z tym, poniewa? owa pierwsza i jedyna us?uga podlega?a VAT, wynagrodzenie nale?ne z tytu?u prawa odsprzeda?y równie? powinno podlega? VAT.

22 Nie uznaję wszystkich odpowiedzi Republiki Austrii za zadowalające, Komisja skierowała do tego państwa czonkowski w dniu 25 lipca 2016 r. uzasadnioną opinię, w której potwierdziła, że wynagrodzenie należne autorowi z tytułu prawa odsprzedaży nie stanowi zapłaty za dostawę lub usług świadczoną przez autora w trakcie pierwszego wprowadzenia na rynek, że prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży miało na celu wyłączenie autorowi czerpania zysku z korzyści finansowych związanych z jego świadczeniem artystycznym oraz że autor nie może sprzeciwić się odsprzedaży swego dzieła.

23 Republika Austrii odpowiedziała na ową uzasadnioną opinię pismem z dnia 22 września 2016 r., ponownie powołując się w istocie na możliwość opodatkowania wynagrodzenia należnego z tytułu odsprzedaży.

24 Wyjaśniła, że w ramach prawa do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży autor wykonuje świadczenie polegające na tolerowaniu czynności odsprzedaży dzieła. Pomimo że świadczenie to zostało przewidziane przez ustawę dla autorów oryginalnego dzieła sztuki, to jednak odpowiada ono świadczeniu porównywalnemu do świadczenia wykonywanego przez innych autorów w ramach przedstawiania ich dzieł. Z uwagi na to, że wynagrodzenie za przedstawienie tych dzieł jest opodatkowane VAT jako zapłata za świadczenie usług, wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży również powinno zostać opodatkowane VAT.

25 Republika Austrii podtrzymywała swoją argumentację przedstawioną tytułem ewentualnym, zgodnie z którą opodatkowanie owego wynagrodzenia jest również uzasadnione z tego względu, że prowadzi ono do zwiększenia podstawy opodatkowania usługi świadczonej przez autora w ramach pierwszego wprowadzenia na rynek jego dzieła. Taka zmiana podstawy opodatkowania nie jest zdaniem Republiki Austrii uzależniona od istnienia stosunku prawnego pomiędzy autorem a sprzedawcą dzieła lub jego późniejszym nabywcą, lecz od tego, że autor korzysta – z powodu prawa do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży – z wartości dodanej do tego dzieła.

26 Ponieważ Komisja uznała udzielone przez Republikę Austrii odpowiedzi za niezadowalające, postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

27 Komisja uważa, że nałożony na strony uczestniczące w odsprzedaży dzieła obowiązek zapłaty wynagrodzenia autorowi służy wyłącznie zagwarantowaniu mu słusznej części w wartości jego oryginalnego dzieła. Owa słuszna część nie stanowi jednak zapłaty za świadczenie autora, ponieważ odnosi się ona wyłącznie do wartości gospodarczej oryginalnego dzieła wynikającej dla autora z odsprzedaży jego dzieła dokonanej bez jego zgody. Kwota wynagrodzenia została ustalona w sposób nieodwołalny przez ustawę.

28 Ponadto z wyroku z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, pkt 25, 26), wynika, że dana dostawa lub usługa została wykonana odpłatnie w rozumieniu dyrektywy VAT tylko wtedy, jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego wymieniane są świadczenia wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Pomędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym powinien zatem istnieć bezpośredni związek tego rodzaju, że zapłacone kwoty będą stanowiły rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wynagrodzenia możliwej do wyodrębnienia usługi w ramach stosunku prawnego, na podstawie którego nastąpiła wymiana świadczeń wzajemnych.

29 Tymczasem wynagrodzenie należne autorowi z tytułu prawa odsprzedaży w oczywisty sposób nie stanowi rzeczywistego odzwierciedlenia wartości świadczenia autora, lecz zostaje określone jedynie na podstawie ceny otrzymanej w trakcie odsprzedaży dzieła, na której kwotę autor nie może mieć wpływu. Autor ma prawo do tego wynagrodzenia i nie musi w tym celu wykonać, ani nawet być w stanie wykonać, najmniejszego świadczenia, polegającego albo na działaniu, albo na zaniechaniu. W konsekwencji wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży nie stanowi zapłaty za dostawę lub za usługę w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT.

30 Ponadto w zakresie, w jakim w trakcie odsprzedaży dzieła jego autor nie może ani przeszkodzić tej odsprzedaży, ani nawet wywrzeć wpływu na nią, nie świadczy w związku z tym żadnej usługi, nie można uznać, że autor ten wykonał świadczenie, tolerując ową odsprzedaż. W konsekwencji prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży nie stanowi elementu związanych z prawem autorskim praw do korzystania i eksploataowania.

31 Ponadto należy odrzucić podniesiony w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi argument Republiki Austrii, zgodnie z którym opodatkowanie VAT kolejnych eksploatacji praw innych twórców, przy jednoczesnym nieopodatkowaniu wynagrodzenia należnego z tytułu prawa do odsprzedaży, stanowi naruszenie zasady neutralności podatkowej. W rzeczywistości bowiem, ponieważ sytuacja autorów oryginalnych dzieł sztuki nie jest sytuacją innych twórców pod względem wynagrodzenia należnego im z tytułu wykonywania przysługujących praw do korzystania i eksploatacji, zasada neutralności VAT nie sprzeciwia się temu, aby wynagrodzenie tych innych twórców podlegało VAT, a wynagrodzenie związane z prawem do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży już nie.

32 Podobnie jest z argumentem Republiki Austrii, zgodnie z którym wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży należy opodatkować VAT z tego powodu, że dla autora oryginalnego dzieła zmieniła się podstawa opodatkowania usługi, jak wywiadczył on w ramach pierwszego wprowadzania na rynek oryginalnego dzieła. Takie wynagrodzenie, obliczone na podstawie ceny sprzedaży uzyskanej w trakcie odsprzedaży dzieła, jest bowiem całkowicie niezależne od wynagrodzenia, jakie autor uzgodnił z pierwszym nabywcą tego dzieła. Może się zdarzyć na przykład, że autor robi prezent z oryginalnego dzieła, a mimo wszystko będzie miał w tej sytuacji prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży.

33 W odpowiedzi na skargę Republika Austrii twierdzi, że w zakresie, w jakim odsprzedaż dzieła stanowi wymianę świadczeń w ramach stosunku prawnego, wynagrodzenie należne autorowi tego dzieła z tytułu odsprzedaży powinno zostać opodatkowane VAT.

34 Opierając się na wyrokach z dnia 3 września 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, pkt 35), oraz z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 32), Republika Austrii zauważa, że opodatkowanie świadczenia z tytułu VAT zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymaną zapłatą. Zgodnie z wyrokami z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80,

pkt 14 i nast.), oraz z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 32), taki bezpořadni zwiřzek ma miejsce, jeřeli pomiřdzy usřugodawcř a usřugobiorcř istnieje stosunek prawny, w ramach którego nastřpuje wymiana řwiadczeř wzajemnych, przy czym zapřata otrzymywana przez usřugodawcř stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartořci usřugi řwiadczonej na rzecz usřugobiorcy.

35 W zwiřzku z tym wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy powinno podlegař VAT w przypadku istnienia wymiany řwiadczeř nastřpujřcej w ramach stosunku prawnego. W niniejszej sprawie warunki te byřby zatem speřnione.

36 W odniesieniu w szczegřlnořci do istnienia wymiany řwiadczeř wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), nie ma znaczenia, poniewař nie mořna przenieřć rozumowania rozwiniřtego przez Trybunař w tym wyroku na wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy, które nie jest porřwnywalne z prawdziwym odszkodowaniem.

37 Wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy ma na celu zapewnienie autorowi finansowego uczestnictwa w sukcesie jego dzieřa. Z powodu wyczerpania prawa do rozpowszechniania autor musi tolerowař odsprzedař swego dzieřa i owo wynagrodzenie jest zwiřzane z takim tolerowaniem. W ten sposřb autor otrzymuje wynagrodzenie w przypadku odsprzedařy jego dzieřa, które tymczasem zyskařo na wartořci. Wspomniane wynagrodzenie pozostaje zatem w bezpořrednim zwiřzku ze řwiadczeniem autora. W konsekwencji odpowiada ono zasadniczo nowemu podlegajřcemu opodatkowaniu řwiadczeniu, które sumuje siř z zapřatř otrzymanř w ramach pierwszego zakupu dzieřa. W tym zakresie wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy moře zostař zrřwnane ze swego rodzaju odszkodowaniem za utratř posiadania, które logicznie podlega VAT.

38 Republika Austrii powtarza ponadto argument podniesiony w trakcie postřpowania poprzedzajřcego wniesienie skargi, zgodnie z którym zasada neutralnořci podatkowej sprzeciwia siř temu, aby podobne towary lub řwiadczenie podobnych usřug byřy traktowane w odmienny sposřb z punktu widzenia VAT.

39 Ponadto Republika Austrii twierdzi, ře nawet przy zařořeniu, ře wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy nie stanowi zapřaty za niezaleřne řwiadczenie, to jednak wynagrodzenie to zwiřksza podstawř opodatkowania transakcji dokonanej pomiřdzy autorem dzieřa a pierwszym nabywcř tego dzieřa.

40 W tym wzglřdzie Republika Austrii odsyřa do motywu 3 dyrektywy 2001/84, zgodnie z którym prawo do odsprzedařy sřuřy kompensacie zwiřkszenia wartořci. W tym kontekřcie, poniewař niektřre oryginalne dzieřa sztuki zyskujř z czasem duřo na wartořci oraz poniewař owa wartořć dodana przynosi w przypadku odsprzedařy korzyřć nie autorowi, lecz sprzedawcy, wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy mořna zdaniem republiki Austrii uznař za uczestnictwo autora w owym zwiřkszeniu wartořci. W zwiřzku z tym wynagrodzenie naleřne z tytuřu odsprzedařy mořna porřwnař do „indeksacji” naleřnej autorowi na podstawie ustawy.

Ocena Trybunařu

41 W skardze Komisja zarzuca Republice Austrii uchybienie zobowiřzaniom ciřřřcym na niej na mocy art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, poprzez opodatkowanie VAT wynagrodzenia naleřnego autorowi oryginalnego dzieřa sztuki z tytuřu odsprzedařy.

42 Na podstawie art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT podatnikowi VAT podlegają w szczególności dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

43 Bez potrzeby wypowiadania się co do tego, czy w rozumieniu tego przepisu zapłata wynagrodzenia należnego z tytułu odsprzedaży może zostać zaklasyfikowana jako „dostawa towarów” lub „świadczenie usług”, która to kwestia nie została ponadto podniesiona przez strony, należy zatem ocenić, czy taka zapłata została dokonana odpłatnie (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, pkt 24).

44 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane odpłatnie w rozumieniu dyrektywy VAT, tylko gdy istnieje pomiędzy, z jednej strony, dostawcą lub usługodawcą, oraz nabywcą lub usługobiorcą, z drugiej strony, stosunek prawny, w ramach którego wymieniane są świadczenia wzajemne, a zapłata otrzymywana przez dostawcę lub usługodawcę stanowi odzwierciedlenie rzeczywistej wartości towaru lub usługi dostarczonej lub wyświadczonej na rzecz nabywcy lub usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Tymczasem Republika Austrii uważa, po pierwsze, że wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży stanowi zapłatę towarzyszyc wymianie świadczeń w ramach stosunku prawnego. O ile państwo to nie zaprzecza temu, że autor oryginalnego dzieła sztuki nie uczestniczy w zawartym pomiędzy sprzedawcą i nabywcą porozumieniu dotyczącym odsprzedaży tego dzieła, to jednak twierdzi ono, że autor wspomnianego dzieła, tolerując czynność odsprzedaży, spełnia świadczenie w ramach tego stosunku.

46 W tym zakresie należy zauważyć, że oczywiście na podstawie art. 25 lit. b) dyrektywy VAT świadczenie usług może polegać między innymi na tolerowaniu działania lub sytuacji.

47 Niemniej jednak, przeciwnie do tego, co wydaje się twierdzić Republika Austrii, stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do odsprzedaży oryginalnego dzieła sztuki, wiążą jedynie sprzedawcę i nabywcę, a istnienie prawa do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży na rzecz twórcy tego dzieła nie ma wpływu na ten stosunek. W konsekwencji nie można uznać na podstawie okoliczności, iż autor korzysta z prawa do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży, że uczestniczy on w jakikolwiek sposób, nawet pośrednio, w transakcji odsprzedaży, w szczególności poprzez tolerowanie tej transakcji.

48 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, strony transakcji odsprzedaży uzgadniają dobrowolnie pomiędzy sobą zbycie danego dzieła przez sprzedawcę, jak i cenę, którą ma zapłacić nabywca, przy czym nie muszą one w jakikolwiek sposób zwracać się do autora tego dzieła lub konsultować się z nim. Autor ten z kolei nie dysponuje żadnym rodzajem umocowieniem mu ingerencji w transakcję odsprzedaży, w szczególności w celu niedopuszczenia do jej realizacji w przypadku, gdyby się na nią nie zgadzała.

49 Następnie, autor oryginalnego dzieła sztuki, które jest odsprzedawane, otrzymuje na podstawie art. 1 ust. 1 dyrektywy 2001/84 procentową część ceny uzyskanej z odsprzedaży tego dzieła, której zapłata stanowi co do zasady obowiązek sprzedawcy. Niemniej jednak w zakresie, w jakim prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży, z jakiego korzysta autor, a które dla sprzedawcy oznacza obowiązek zapłaty na rzecz tego autora kwoty ustalonej na podstawie tego prawa, jest owocem woli prawodawcy Unii Europejskiej, należy stwierdzić, że nie ma ono zastosowania w ramach jakiegokolwiek stosunku prawnego pomiędzy autorem a sprzedawcą.

50 Wreszcie zgodnie z wolą prawodawcy Unii, wyrażoną w motywie 3 zdaniu pierwszym dyrektywy 2001/84, prawo do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży ma na celu zapewnienie autorom oryginalnych dzieł sztuki objętych tą dyrektywą, to znaczy dzieł graficznych i plastycznych, uczestnictwo w sukcesie finansowym ich dzieł. Z powyższego wynika, że ów prawodawca w żaden sposób nie zamierza umożliwić wspomnianym autorom uczestniczenia w transakcjach odsprzedaży ich dzieł, lecz ograniczyć się do przyznania im prawa do uczestnictwa w wynikach finansowych czynności odsprzedaży po ich dokonaniu.

51 W tych okolicznościach należy odrzucić argument Republiki Austrii, zgodnie z którym wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży stanowi zapłatę dokonywaną w ramach stosunku prawnego polegającego na wymianie świadczeń, w którym autor uczestniczy poprzez tolerowanie aktu odsprzedaży.

52 Po drugie, Republika Austrii uważa, że rzekome świadczenie autora oryginalnego dzieła objętego dyrektywą 2001/84 w ramach prawa do wynagrodzenia z tytułu odsprzedaży odpowiada świadczeniom innych autorów w ramach przedstawiania ich dzieł. Ponieważ owe świadczenia podlegają VAT, również świadczenie wykonywane przez autora oryginalnego dzieła w ramach prawa do wynagrodzenia powinno być opodatkowane VAT.

53 W tym zakresie z motywu 3 zdania drugiego dyrektywy 2001/84 wynika, że prawodawca Unii pragnął podkreślić różnicę pomiędzy sytuacją finansową autorów graficznych i plastycznych dzieł sztuki, z jednej strony, a sytuacją innych twórców, z drugiej strony, uznając, że ci drudzy w przeciwieństwie do pierwszych osiągną zyski z kolejnych eksploatacji ich dzieł.

54 W rzeczywistości bowiem, jak słusznie przypomina Komisja, graficzne i plastyczne dzieła sztuki są jedyne w swoim rodzaju i związane z nimi prawa do korzystania i eksploatacji zostają wyczerpane z chwilą ich pierwszego wprowadzenia na rynek. Z kolei pozostałe dzieła zostają udostępniane wielokrotnie i wynagrodzenie należne z tego tytułu ich autorom stanowi zapłatę za świadczenie, które odpowiada jego wielokrotnemu udostępnianiu. Wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży nie jest zatem porównywalne z wynagrodzeniem z tytułu wykonywania nadal istniejących praw do korzystania i eksploatacji tych innych utworów.

55 Otóż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada neutralności podatkowej, za pomocą której prawodawca Unii realizuje w dziedzinie VAT zasadę równego traktowania, wymaga w szczególności, aby różne sytuacje nie były traktowane w identyczny sposób, chyba że owo traktowanie jest obiektywnie uzasadnione (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Lietuvos geležinkeliai, C-250/11, EU:C:2012:496, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 W ten sposób z uwagi na stwierdzenie dokonane w pkt 54 niniejszego wyroku okoliczności, że wynagrodzenie z tytułu prawa do kolejnego korzystania i eksploatacji dzieł innych niż dzieła graficzne i plastyczne podlega VAT, nie może uzasadniać tego, że wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży również będzie opodatkowane VAT.

57 Z powyższego wynika, że zapłaty wynagrodzenia należnego z tytułu odsprzedaży nie można uznać za dokonane odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.

58 Po trzecie, należy odrzucić podniesiony tytułem ewentualnym argument Republiki Austrii, zgodnie z którym wynagrodzenie należne z tytułu odsprzedaży należy opodatkować VAT z tego powodu, że dla autora oryginalnego dzieła zmieni się podstawa opodatkowania świadczenia, które wykona on w ramach pierwszego wprowadzenia na rynek oryginalnego dzieła.

59 W rzeczywistości bowiem, jak wynika z art. 73 dyrektywy VAT, podstawą opodatkowania

Wiadzczenia us?ug stanowi wszystko, co jest zap?at? za ?wiadczon? us?ug?. Tymczasem, poniewa?, jak wynika z niniejszego wyroku, wynagrodzenie nale?ne z tytu?u odsprzeda?y w ?aden sposób nie stanowi zap?aty za us?ug? oferowan? przez autora w ramach pierwszego wprowadzenia na rynek jego dzie?a ani za ?adne inne ?wiadczenie z jego strony, nie mo?e ono skutkowa? zmian? podstawy opodatkowania us?ugi ?wiadczonej przez autora w ramach pierwszego wprowadzenia na rynek jego dzie?a.

60 Z ogó?u powy?szych rozwa?a? wynika, ?e poniewa? wynagrodzenie nale?ne autorowi z tytu?u odsprzeda?y oryginalnego dzie?a sztuki nie jest obj?te zakresem art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, Republika Austrii, przewiduj?c, ?e takie wynagrodzenie podlega opodatkowaniu VAT, uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

61 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu post?powania przed Trybuna?em kosztami zostaje obci???ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? Republika Austrii przegra?a spraw?, nale?y – zgodnie z ??daniem Komisji – obci???y? j? kosztami post?powania.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Przewiduj?c, ?e wynagrodzenie nale?ne autorowi z tytu?u odsprzeda?y oryginalnego dzie?a sztuki podlega opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej, Republika Austrii uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej.**

2) **Republika Austrii zostaje obci???ona kosztami post?powania.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.