

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 24 lutego 2005 r.(1)

Sprawa C-305/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Podatek od wartości dodanej – Obniżona stawka podatku – Przywóz dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków – Sprzedaż w drodze publicznej licytacji dóbr podlegających procedurze przywozu czasowego – Prowizja aukcjонера

I – Wprowadzenie

1. Europejski handel dziełami sztuki odbywa się w głównej mierze w Zjednoczonym Królestwie, w szczególności w Londynie(2). Dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki (zwane dalej zbiorczo „dziełami sztuki”) przywożone są do Zjednoczonego Królestwa czasowo z państw trzecich i wyjeżdżają w celu ich sprzedaży w drodze licytacji przez dom aukcyjny, a następnie wywożone z powrotem do państw trzecich.
2. Przywóz i dostawa tych przedmiotów pozostają zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), jeżeli podlegają one szczególnemu systemowi celnemu dla towarów przewidzianemu dla procedury przywozu czasowego we Wspólnocie. Podatek VAT naliczany jest tylko wówczas, jeżeli powyższe przedmioty po licytacji zostaną ostatecznie przywiezione do Wspólnoty. Przyczyną niniejszego postępowania w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego jest przede wszystkim niejasność zakresu tego szczególnego systemu dla czasowo przywiezionych dzieł sztuki.
3. W Zjednoczonym Królestwie cena sprzedaży w drodze licytacji włącznie z prowizją aukcjонера stanowi podstawę opodatkowania. Suma ta stosownie do szczególnych przepisów dla przywozu dzieł sztuki zostaje pomniejszona w ten sposób, że w rezultacie podatek VAT wynosi 5% ceny. W tym względzie można by również mówić o *efektywnej stawce opodatkowania 5%*.
4. Zdaniem Komisji, tego rodzaju praktyka narusza szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)(3). Komisja uważa, że w Zjednoczonym Królestwie dla prowizji aukcjонера obowiązuje normalna stawka opodatkowania w wysokości 17,5%, gdy należy ją traktować jako część świadczenia wzajemnego za dostawę na terytorium kraju lub usług. Obniżona stawka mogłaby być zastosowana tylko do wartości przywozowej, a więc dochodu z licytacji po

potrąceniu prowizji aukcjонера.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

1. Właściwe przepisy szóstej dyrektywy

5. Zgodnie z art. 2 opodatkowaniu podatkiem VAT podlega:

„1. dostawa towarów lub [świadczanie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dziającego w takim charakterze];

2. przywóz towarów”.

6. Zgodnie z art. 5 ust. 4 lit. c) za dostawę uważa się również „przekazanie towarów zgodnie z umową, według której prowizja jest płatna w momencie kupna lub sprzedaży [zgodnie z umową komisju kupna lub sprzedaży]”.

7. Termin „świadczanie usług” zdefiniowany jest w art. 6 ust. 1 i „oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

8. Co należy rozumieć pod pojęciem przywozu towaru, określą bliżej w następujący sposób art. 7:

„1. Przywóz towaru oznacza:

a) wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. 9 i 10 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą [obecnie art. 23 i art. 24] [...],

b) wprowadzenie do Wspólnoty towarów z terytoriów państw trzecich, innych niż towary objęte lit. a).

2. Miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary po wprowadzeniu do Wspólnoty.

3. Bez względu na ust. 2, w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. a) zostaną po ich wprowadzeniu do Wspólnoty objęte jednym z uregulowań określonych w art. 16 ust. 1 cz. 1 B lit. a), b), c) i d) regulacji dotyczących czasowego wwozu przy całkowitym zwolnieniu od opłat przywozowych lub objęte procedurą wysyłkową, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim regulacjom.

Podobnie w przypadku, gdy towary określone w ust. 1 lit. b) zostają objęte, w momencie wprowadzenia do Wspólnoty, jedną z procedur określonych w art. 33a ust. 1 lit. b) lub c), miejscem przywozu jest państwo członkowskie, na którego terytorium procedura ta się kończy”.

9. Artykuł 11 cz. 1 B ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera następujące regulacje dla podstawy opodatkowania przy przywozie:

„Podstawa opodatkowania jest wartością do celów celnych ustalana zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi; odnosi się to również do przywozu towarów określonych w art. 7 ust. 1 lit. b)”.

10. W odniesieniu do dzieł sztuki art. 11 cz. III B ust. 6 zawiera następującą regulację szczególną:

„W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1–4 państwa członkowskie, które dnia 1 stycznia 1993 r. nie skorzystały z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci, mogą ustanowić, aby przy przywozie dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków w rozumieniu art. 26a cz. III A lit. a), b), c) podstawa opodatkowania była równa ułamkowi kwoty ustalonej zgodnie z ust. 1–4.

Ułamek ten jest ustalany w taki sposób, aby podatek należał od przywozu w każdym przypadku wynosił co najmniej 5% kwoty określonej zgodnie z ust. 1–4”.

11. W zakresie stawek opodatkowania art. 12 ust. 3 stanowi:

„a) Stawka standardowa podatku od wartości dodanej ustalana jest przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i jest jednakowa dla dostaw towarów oraz świadczenia usług. [...]

[...]

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5%, i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H.

[...]

c) Państwa członkowskie mogą przewidzieć, że stawka obniżona lub jedna z obniżonych stawek, którą stosuje zgodnie z lit. a) akapit trzeci, stosuje się również do przywozu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków w rozumieniu art. 26a cz. III A lit. a), [b) i] c)”.

12. Artykuł 16 szóstej dyrektywy w brzmieniu otrzymanym przez art. 28c cz. III E(4), stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla innych wspólnotowych przepisów podatkowych, państwo członkowskie może, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, podejmować szczególne środki mające na celu zwolnienie wszystkich lub niektórych z następujących transakcji, pod warunkiem, że ich celem nie jest ostateczne zużycie lub konsumpcja i że kwota podatku od wartości dodanej należnego w momencie ustania uregulowań dotyczących sytuacji określonych w pkt A–E odpowiada kwocie podatku, który byłby należny, gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju:

[...]

E. dostawy

– towarów określonych w art. 7 ust. 1 lit. a) przy zachowaniu uregulowań o przywozie czasowym z całkowitym zwolnieniem z należności celnych lub procedury tranzytu zewnętrznego,

[...]

jak również świadczenia usług związanych z takimi dostawami.

[...]

W przypadku gdy usuniecie towarów z regulacji lub sytuacji określonych w niniejszym ustępie

powoduje przywóz w rozumieniu art. 7 ust. 3, państwo czoskowskie przywozu podejmuje środki niezbędne dla uniknięcia podwójnego opodatkowania na terytorium kraju; [...]”.

13. Artykuł 26a(5) zawiera m.in. przytoczone poniżej szczególne przepisy dotyczące towarów używanych, dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków:

„A. Definicje

[...]

e) »podlegający opodatkowaniu pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej kupuje lub używa w celu pokrycia potrzeb [przeznacza na cele działalności] swojego przedsiębiorstwa bądź też przywozi w celu odsprzedaży towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy dzieła na własny rachunek, czy też na rachunek innej osoby na podstawie umowy, z której tytułu wypłacana jest prowizja od sprzedaży lub kupna [na podstawie umowy komisju kupna bądź sprzedaży];

f) »organizator sprzedaży w drodze publicznej licytacji« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej oferuje towary do sprzedaży w drodze publicznej licytacji w celu ich sprzedaży osobie oferującej najwyższą cenę;

g) »komitent organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji« oznacza każdą osobę, która przekazuje towary organizatorowi sprzedaży w drodze publicznej licytacji na podstawie umowy, z której tytułu wypłacana jest prowizja od sprzedaży [na podstawie umowy komisju kupna bądź sprzedaży], z uwzględnieniem następujących przepisów:

– organizator sprzedaży w drodze publicznej licytacji oferuje towary do sprzedaży we własnym imieniu, ale na rachunek swojego komitenta,

– organizator sprzedaży w drodze publicznej licytacji wydaje towary w imieniu swoim, ale na rachunek swojego komitenta osobie, która podczas publicznej licytacji zaoferowała najwyższą cenę.

[...]

C. Przepisy szczególne dotyczące sprzedaży w drodze publicznej licytacji

1. W drodze odstąpienia od przepisów części B państwa czoskowskie mogą zgodnie z następującymi przepisami ustalić podstawę opodatkowania dla dostaw towarów używanych, dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków realizowanych przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji, działającego we własnym imieniu na podstawie umowy, z której tytułu wypłacana jest prowizja od sprzedaży [na podstawie umowy komisju kupna bądź sprzedaży] tych towarów w drodze publicznej licytacji na rachunek:

[...]

2. Podstawa opodatkowania dla każdej dostawy towarów określonych w ust. 1 jest całkowita kwota wykazana na fakturze wystawionej zgodnie z ust. 4 kupcowi przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji, pomniejszona o:

– kwotę netto zapłaconą lub należną do zapłaty komitentowi przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji ustalony zgodnie z ust. 3,

– kwotę podatku należnego od organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji w

odniesieniu do jego dostawy.

3. Kwota netto zapłacona lub należna do zapłaty komitentowi przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji jest równa różnicy między:

– ceną towarów uzyskaną w drodze publicznej licytacji,

i

– kwotę prowizji otrzymanej lub należnej organizatorowi sprzedaży w drodze publicznej licytacji od jego komitenta z tytułu umowy, na której podstawie wyznaczona jest prowizja od sprzedaży [z tytułu umowy komisji sprzedaży].

[...]

7. Dostawę towarów podatnikowi będącemu organizatorem sprzedaży w drodze publicznej licytacji uznaje się za zrealizowaną z chwilą dokonania sprzedaży tych towarów na drodze publicznej aukcji”.

14. Wreszcie art. 28 zawiera następujące przepisy przejściowe:

„1a. Najpóźniej do dnia 30 czerwca 1999 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej może w przywozie dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które dnia 1 stycznia 1993 r. podlegały zwolnieniu z podatku, stosować art. 11 cz. 1 B ust. 6 w taki sposób, aby w każdym przypadku podatek od wartości dodanej należny od przywozu wynosił 2,5% kwoty ustalonej zgodnie z art. 11 cz. 1 B ust. 1–4”.

2. Przepisy celne

15. Ponieważ art. 11 cz. 1 B ust. 1 dla ustalenia podstawy opodatkowania przy przywozie towarów powołuje się na wartość celną, należy przytoczyć jeszcze art. 29 kodeksu celnego(6), który stanowi między innymi:

„1. Wartości celnej przywożonych towarów jest wartością transakcyjną, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary wtedy, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 [...]”.

[...]

3. a) Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonana lub mająca zostać dokonana przez nabywcę wobec lub na korzyść sprzedawcy za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów przez nabywcę sprzedawcy lub przez nabywcę osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązania sprzedawcy”.

16. Dalsze regulacje w sprawie wycenienia prowizji przy określeniu wartości celnej określa art. 32 i 33 kodeksu celnego:

„Artykuł 32

1. W celu ustalenia wartości celnej z zastosowaniem art. 29 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się:

a) następujące elementy w wysokości, w jakiej zostały poniesione przez nabywcę, lecz nieujęte w cenie faktycznej zapłaconej lub należnej za towary:

i) prowizje i koszty pośrednictwa, z wyjątkiem prowizji od zakupu

[...]

4. Do celów niniejszego rozdziału określenie „prowizja od zakupu” oznacza opłaty poniesione przez importera na rzecz jego agenta za usługi polegające na reprezentowaniu go przy zakupie towarów, których wartość celna jest ustalana.

Artykuł 33

1. Nie wlicza się do wartości celnej następujących kosztów, o ile można je wyodrębnić z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej:

[...]

e) prowizja od zakupu;

[...]”.

17. Artykuły 7 i 16 szóstej dyrektywy w celu zwolnienia z podatku VAT czasowo wprowadzonych do Wspólnoty przedmiotów nawiązujących do odpowiedniego systemu prawa celnego. Dla dzieł sztuki przywożonych w celu sprzedaży w drodze licytacji art. 576 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 ustanawiającego przepisy w celu wykonania Wspólnotowego Kodeksu Celnego (celne rozporządzenie wykonawcze)(7) stanowi zwolnienie z należności przywozowych:

„Całkowite zwolnienie z należności przywozowych jest przyznawane następującym przedmiotom:

a) dziełom sztuki [...], które zostały zdefiniowane w »Załączniku I« do dyrektywy 77/388/EWG, przywożonym do celów wystawowych, z możliwością sprzedaży;

b) towarom innym niż nowo wyprodukowane, przywożonym w celu sprzedaży na aukcji”.

18. Wreszcie uzupełniając art. 582 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„W przypadku, gdy towary objęte procedurą zgodnie z art. 576 kończą jej przez wejście do swobodnego obrotu, kwota duty jest ustalana na podstawie elementów oceny odpowiednich dla tych towarów w momencie przyjęcia zgłoszenia do swobodnego obrotu”.

B – Prawo krajowe

19. Zgodnie z art. 3 Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (S.I. 1995/958) przeniesienie własności używanych przedmiotów przywiezionych czasowo z krajów trzecich z zamiarem ich sprzedaży w drodze licytacji oraz dzieł sztuki przywiezionych czasowo w celu wystawy i ewentualnej sprzedaży, nie uważa się za dostawę towarów ani za świadczenie usług. Zjednoczone Królestwo skorzystało, zgodnie ze swoją interpretacją, z możliwością zwolnienia według art. 16 szóstej dyrektywy.

20. Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) reguluje w art. 12 tzw. opodatkowanie prowizji przy dostawach dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków(8), jak przewiduje to art. 26a szóstej dyrektywy.

III – Okoliczności faktyczne, postępowanie przed sądem krajowym i oddanie stron

21. Transakcje, które opodatkowują w sprawie pozwanego, zdaniem Komisji z naruszeniem szóstej dyrektywy, można opisać w poniższy sposób:
22. Domy aukcyjne mające swoją siedzibę w Zjednoczonym Królestwie przywożą do kraju dzieła sztuki z krajów trzecich w celu sprzedaży w drodze licytacji. Przedmioty te zostają przy tym zwolnione z należności przywozowych według procedury przywozu czasowego przedmiotów do Wspólnoty zgodnie z art. 137 i nast. kodeksu celnego w związku z art. 576 ust. 3 celnego rozporządzenia wykonawczego. Według art. 16 szóstej dyrektywy również nie jest należny podatek VAT.
23. Towary są sprzedawane w drodze licytacji, gdy znajdują się jeszcze w tej „kwarantannie” z punktu widzenia przepisów prawnych dotyczących cła i podatku VAT. Z ceny uzyskanej podczas sprzedaży w drodze licytacji aukcjoner potrąca sobie określone stawki procentowe (najczęściej 7–20%) jako prowizję (seller's commission). Obok ceny nabywca musi z reguły uiścić jeszcze premię dla aukcjонера (buyer's premium). W brytyjskim orzecznictwie i doktrynie aukcjoner jest dlatego a) do przybicia postrzegany jako pełnomocnik (agent) sprzedającego, a następnie jako pełnomocnik nabywcy(9).
24. Jeżeli dzieło sztuki po sprzedaży w drodze licytacji nie zostanie wywiezione do kraju trzeciego, lecz zostanie ostatecznie przywiezione do Wspólnoty, organ administracji podatkowej pobiera podatek VAT od przywozu. Podstawą opodatkowania jest dochód z licytacji (hammer price) włącznie z prowizją dla aukcjонера. Formalnie stosuje się przy tym normalne stawki podatkowe. Podstawa opodatkowania zostaje jednak zgodnie z art. 11 cz. 2 ust. 6 szóstej dyrektywy fikcyjnie tak pomniejszona, że efektywna stawka podatku wynosi 5%.
25. Z powodu tej praktyki w dniu 17 marca 1997 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa pierwsze wezwanie do usunięcia uchybienia. W wezwaniu Komisja zarzuciła naruszenie art. 28 ust. 1a i art. 28c lit. E) ust. 1 (a więc art. 16 w zmienionej wersji) szóstej dyrektywy. Obniżona stawka podatku (wówczas jeszcze) 2,5% na czasowo przywiezione i sprzedane w drodze licytacji dzieła sztuki nie może być stosowana do prowizji od zysku aukcjонера.
26. Po zajęciu stanowiska przez rząd Zjednoczonego Królestwa w dniu 15 maja 1997 r., Komisja uzupełniła pierwsze wezwanie do usunięcia uchybienia pismem z dnia 10 sierpnia 1998 r. o bardziej szczegółową analizę prawną. Zarzuciła w niej Zjednoczonemu Królestwu, że poza już wymienionymi przepisami naruszyło także art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 i art. 26a szóstej dyrektywy. Organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa niesłusznie potraktowały sprzedaż w drodze licytacji w całości jako proces przywozu. Obok przywozu występuje raczej także dostawa na terytorium kraju. Prowizja aukcjонера jest zgodnie z art. 26a szóstej dyrektywy częścią świadczenia wzajemnego za tę dostawę i dlatego należy ją opodatkować stawką normalną.
27. Ponieważ odpowiedź Zjednoczonego Królestwa z dnia 12 października 1998 r. nie przekonała Komisji, w dniu 3 sierpnia 2000 r. skierowała ona uzasadnioną opinię, w której stwierdziła zasadniczo naruszenie tych samych przepisów jak w wezwaniu uzupełniającym. Komisja zrezygnowała tylko z zarzutu art. 28 ust. 1a szóstej dyrektywy, ponieważ rząd Zjednoczonego Królestwa poinformował w piśmie z dnia 16 listopada 1999 r., że obniżona stawka za przywóz dzieł sztuki została podniesiona z 2,5% do 5%. Także pierwotnie podnoszony zarzut naruszenia art. 26a szóstej dyrektywy nie został podtrzymany w uzasadnionej opinii.

28. Po kolejnym potwierdzeniu swojego stanowiska przez Zjednoczone Królestwo w piśmie z dnia 16 listopada 2000 r., w dniu 16 lipca 2003 r. Komisja wniosła skargę w trybie art. 226 WE. Komisja wnosi:

1. o stwierdzenie, że stosując obniżoną stawkę podatku VAT do prowizji pobieranej przez aukcjonera przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich przywiezionych w ramach procedury przywozu czasowego, Zjednoczone Królestwo uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych;

2. o obciążenie Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania.

29. Zjednoczone Królestwo wnosi:

1. o oddalenie skargi;

2. o obciążenie Komisji Wspólnot Europejskich kosztami postępowania.

30. Po zamknięciu procedury pisemnej Trybunał skierował do stron zapytania, na które odpowiedziały one pismem z dnia 19 listopada 2004 r. Rozprawa odbyła się w dniu 16 grudnia 2004 r.

IV – Argumenty stron

31. Komisja podnosi, że zastosowanie procedury przywozu czasowego nie może prowadzić do podatkowo korzystniejszego traktowania anieli przywóz i późniejsza sprzedaż w drodze licytacji. Według art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy zwolnienie związane jest z warunkiem, że przy późniejszym przywozie ostatecznym należąca jest ta sama kwota podatku jak przy opodatkowaniu transakcji krajowych.

32. Obniżka podatku za przywóz dzieł sztuki należy ograniczyć do wartości towarów przed sprzedażą w drodze licytacji, tzn. do kwoty wynikającej z dochodu z licytacji po potrąceniu prowizji aukcjonera. Do jego prowizji należy zastosować normalną stawkę.

33. Rzecz Zjednoczonego Królestwa stoi natomiast na stanowisku, że nie chodzi o dostawę na terytorium kraju, lecz „sprzedaż w celu wywozu” na obszar celny Wspólnoty(10), ponieważ sprzedaż w drodze licytacji odbywa się przed (ostatecznym) przywozem do Wspólnoty.

34. Zaopiniowanie Komisji nie jest jednak zgodne z art. 11 cz. II B ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z art. 29 ust. 1 kodeksu celnego. Miarodajna dla opodatkowania jest zgodnie z tymi przepisami wartość transakcji wlicznie z prowizją aukcjonera. Zgodnie z art. 11 cz. II B ust. 3 lit. b) należy poza tym przy ustalaniu wartości przywozowej wliczyć premię. To prowadzi do podwójnego opodatkowania, jeżeli została uwzględniona prowizja w ramach opodatkowania za dostawę na terytorium kraju, chociaż była ona już opodatkowana jako cz. II wartość przywozowej.

35. Praktyka opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie stanowi według art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy dozwolony środek szczególny. Zjednoczone Królestwo spełnia przy tym w szczególności obowiązek unikania podwójnego opodatkowania z art. 16 ust. 1 cz. II E ostatni akapit. Ten przepis dotyczy ponadto tylko pobierania podatku VAT przy przywozie, a nie jakoby wymaganego opodatkowania jako dostawy na terytorium kraju.

V – Ocena prawna

A – Uwagi wstępne dotyczące przedmiotu postępowania

36. Klasyfikacja podatkowa będących przedmiotem sporu transakcji dotyczących sprzedaży w drodze licytacji zależy zasadniczo od tego, czy aukcjoner sprzedaje dzieła sztuki we własnym imieniu czy też w imieniu innej osoby, co te strony potwierdziły w swoich odpowiedziach na pytania Trybunału.

37. Tylko jeżeli aukcjoner działa we własnym imieniu, realizuje dostawę w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy. Dostawa podlegająca opodatkowaniu polega z reguły na przeniesieniu „prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel” (art. 2 pkt 1 w związku z art. 5 szóstej dyrektywy). Artykuł 5 ust. 4 lit. c) szóstej dyrektywy przekazanie towaru na podstawie transakcji komisowej stawia na równi z dostawą. Jest to konsekwentne, bowiem zbywca przekazuje towar komisantowi, aby ten sprzedał go we własnym imieniu osobie trzeciej, chociaż nie jest jego właścicielem.

38. Artykuł 26a cz. III C szóstej dyrektywy daje państwom członkowskim – w przypadkach, w których aukcjoner działa we własnym imieniu – możliwość pobierania podatku tylko od jego prowizji, a nie od całej ceny ze sprzedaży w drodze licytacji.

39. Natomiast jeżeli aukcjoner działa w imieniu innej osoby, to stosunek dostawy ma miejsce bezpośrednio pomiędzy sprzedawcą towaru (zleceniodawcą aukcjонера) a nabywcą. Aukcjoner nie musi w tym przypadku odprowadzać podatku VAT za dostawę, lecz co najwyżej sprzedawca (o ile sprzedaje dzieła sztuki w ramach swojej działalności gospodarczej, np. jako handlarz dziełami sztuki). Aukcjoner podlega jednak obowiązkowi uiszczenia podatku za usługę, którą świadczy. Podstawą opodatkowania w tym przypadku jest odpowiednie świadczenie wzajemne, które przechodzi w formie prowizji na aukcjонера. W wyniku tego w przypadku działania w imieniu innej osoby najczściej opodatkowana jest także tylko prowizja aukcjонера.

40. W tej sytuacji nie można zastosować art. 26a cz. III C szóstej dyrektywy, jak wynika już z brzmienia pierwszego ustępu tego artykułu. Nie ma też w ogóle konieczności stosowania przepisu szczególnego do transakcji aukcjонера, ponieważ już na podstawie przepisów ogólnych ma on obowiązek uiszczenia podatku tylko od prowizji jako świadczenia wzajemnego za jego usługę. Artykuł 5 ust. 4 szóstej dyrektywy również nie może być zastosowany.

41. To, czy aukcjoner działa we własnym imieniu czy w imieniu innej osoby, zależy od konkretnych stosunków umownych pomiędzy uczestnikami. Według informacji rzędu Zjednoczonego Królestwa prawo krajowe dopuszcza tworzenie obydwu wersji umowy. Komisja również to podziela. Jej zdaniem aukcjoner działa jednak najczęściej jako *undisclosed agent* (raczej jako *agent of an undisclosed principal*), a więc jako przedstawiciel, który nie ujawnia, kto jest jego mocodawcą.

42. W przypadku *undisclosed agency* aukcjoner według opinii obydwu stron działa we własnym imieniu. Nie ma w tym nic sprzecznego, że nabywcy prawdopodobnie przypuszczali, iż aukcjoner działa rzeczywiście dla anonimowego mocodawcy. Ta opinia przekonuje, w każdym razie, jeżeli chodzi o kwestie podatku VAT, ponieważ pozwala na bezproblemowe ustalenie podatnika. Stosunki cywilnoprawne między uczestnikami należy prawdopodobnie ocenić inaczej.

43. Z powyższych rozważań wynika, jak są sporządzone w konkretnym przypadku umowy i jakie wersje kształtowania umów są w przeważającej mierze wybierane w Zjednoczonym Królestwie. W każdym razie jasne jest, że niniejsze postępowanie w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom

dotyczy tylko tego przypadku, w którym aukcjoner działa we własnym imieniu.

44. Komisja w całym postępowaniu skoncentrowała się mianowicie tylko na tej sytuacji i uznała, że dostawę realizuje aukcjoner. Przejawia się to w tym, że Komisja zarzuciła w uzasadnionej opinii naruszenie art. 26a szóstej dyrektywy oraz podtrzymuje, że została naruszony art. 5 ust. 4 szóstej dyrektywy. Obydwa przepisy – jak przedstawiono – mogą stosować tylko w przypadku działania we własnym imieniu.

45. Jedynie w pkt 15 repliki Komisja wywodzi, że nie ma to znaczenia dla niniejszej sprawy, czy świadczenie aukcjонера należy zakwalifikować jako usługę czy jako dostawę w rozumieniu art. 26a szóstej dyrektywy. Ze względu na to, że przy zastosowaniu art. 16 szóstej dyrektywy należy uwzględnić obydwa rodzaje świadczeń, argumentacja Komisji pozostaje taka sama.

46. Wprawdzie mogłoby się zdarzyć, że usługi aukcjонера (przy sprzedaży w drodze licytacji w imieniu innej osoby) lub dostawy we własnym imieniu należałoby ocenić tak samo w ramach art. 16 szóstej dyrektywy, jednakże Komisja aż do repliki w ogóle nie wspomniała o naruszającym dyrektywę opodatkowaniu świadczenia aukcjонера jako usługi. Jeżeli Komisja chciała w przytoczonym fragmencie podnieść odpowiedni zarzut, byłoby to niedopuszczalne, ponieważ przedmiot sporu na tym etapie postępowania nie może być już ani zmieniony ani rozszerzony(11).

47. Z tego względu należy tylko ocenić, w jakim stopniu Zjednoczone Królestwo naruszyło traktat, opodatkowując sprzedaż w drodze licytacji czasowo przywiezionych dzieł sztuki, przy której aukcjoner działa we własnym imieniu, w sprzeczności z szóstą dyrektywą.

B – *Dopuszczalność*

48. Rzecz Zjednoczonego Królestwa w duplice i w toku procedury ustnej zarzuciła Komisji, że zmieniła ona w replice swoje stanowisko prawne wobec uzasadnionej opinii i skargi.

49. Pierwotnie Komisja zarzucała, że prowizja aukcjонера zostaje włączona do podstawy opodatkowania na podatek VAT przy przywozie, a nie jako świadczenie wzajemne za dostawę na terytorium kraju. W replice natomiast Komisja przyznała, że prowizję należy postrzegać jako czystą wartość przywozową. Jako niedopuszczalny nowy zarzut Komisja podniosła jakoby wadliwy metod obliczenia dla podatku VAT od przywozu.

50. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przedmiot postępowania w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom jest ograniczony postępowaniem poprzedzającym wniesienie skargi, skutkiem czego skarga może zostać wprawdzie ograniczona w porównaniu z treścią uzasadnionej opinii, ale nie może już zostać rozszerzona(12). Tym bardziej niedopuszczalne jest podnoszenie nowych zarzutów w replice.

51. Zasadniczo Komisja w trakcie całego postępowania poprzedzającego wniesienie skargi podnosiła zarzut, że prowizja aukcjонера nie jest opodatkowana normalną stawką, chociaż chodzi w tym świadczeniu o dostawę na terytorium kraju. Jest to odwrotna strona medalu, jeżeli Komisja chce, aby obniżona stawka podatku w przywozie dzieł sztuki stosować tylko do ceny sprzedaży w drodze licytacji po potrąceniu prowizji(13).

52. W replice Komisja odpiera zarzut rzeczonego Zjednoczonego Królestwa, że jej pogląd prowadzi do podwójnego opodatkowania prowizji, a mianowicie po raz pierwszy w ramach pobierania podatku VAT od przywozu i po raz drugi jako równowartość za dostawę na terytorium kraju. Komisja wyjaśnia w związku z tym, co wynikało już z jej dotychczasowych rozważań, że nie da podzielenia podstawy wymiaru podatku na dwie części, do których należy zastosować za każdym razem inną stawkę podatkową. Nie jest zrozumiałe, dlaczego to wyjaśnienie miało być stać w sprzeczności z

dotychczasow? argumentacj?.

53. W konsekwencji nale?y oddali? zarzut rz?du Zjednoczonego Królestwa, jakoby Komisja zmieni?a w trakcie post?powania swoje stanowisko prawne i wprowadzi?a nowe zarzuty.

C – *Zasadno??*

54. Przyczyn? niniejszego sporu jest przede wszystkim niejasno?? zakresu szczególnego systemu dla czasowo przywiezionych dzie? sztuki w celu sprzeda?y w drodze licytacji. Ten szczególny system nale?y przede wszystkim krótko wyja?ni?.

1. Szczególny system dla czasowo przywiezionych dzie? sztuki w celu sprzeda?y w drodze licytacji

55. System prawny w zakresie podatku VAT, który otwiera szóst? dyrektyw? dla dzie? sztuki przywiezionych w celu sprzeda?y w drodze licytacji, ma pod trzema wzgl?dami charakter wyj?tkowy.

56. Po pierwsze, wed?ug art. 16 ust. 1 cz??? E szóstej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie mog? przy przywozie na obszar Wspólnoty zwolni? towary z podatku VAT, który powsta?by przy przywozie zgodnie z art. 2 pkt 2 w zwi?zku z art. 7. Kwalifikacja prawna w zakresie podatku VAT nawi?zuje przy tym do systemu celnego przywozu czasowego.

57. Powodem zwolnienia z c?a i podatku VAT jest to, ?e przed sprzeda?? w drodze licytacji nie jest jeszcze jasne, czy dzie?a sztuki pozostan? we Wspólnocie, czy zostan? ponownie wywiezione do krajów trzecich. W przypadku ponownego wywozu przywóz czasowy powinien mie? zapewnion? neutralno?? podatkow?, aby aukcje we Wspólnocie nie podro?a?y i aby takie miejsca w Europie nie ucierpia?y w mi?dzynarodowej konkurencji.

58. Drugi przepis szczególny ma zastosowanie wówczas, je?eli po sprzeda?y w drodze licytacji dzie?a sztuki nie opuszczaj? ponownie obszaru celnego i podatkowego Wspólnoty, lecz s? przywo?one ostatecznie. W takim przypadku stosuje si? obni?on? stawk? podatkow? zgodnie z art. 12 ust. 3 lit. a) i c) szóstej dyrektywy. W pa?stwach cz?onkowskich, w których – jak w Zjednoczonym Królestwie – nie obowi?zywa?a w dniu 1 stycznia 1993 r. ?adna obni?ona stawka od przywozu dzie? sztuki, osi?ga si? ten sam wynik poprzez fikcyjne obni?enie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 11 cz??? B ust. 6 szóstej dyrektywy.

59. Wreszcie po trzecie, art. 26a szóstej dyrektywy otwiera pa?stwow? cz?onkowski? w przypadku handlu (tak?e poprzez sprzeda? w drodze licytacji) towarami u?ywanymi, dzie?ami sztuki, przedmiotami kolekcjonerskimi i antykami mo?liwo?? opodatkowania wy??cznie prowizji po?rednika, wzgl?dnie aukcjонера. Tym samym sama warto?? towaru pozostaje zwolniona z podatku. Ka?dy towar zosta? mianowicie ju? raz opodatkowany przy pierwszym nabyciu przez konsumenta ko?cowego. Bez systemu opodatkowania prowizji istnia?oby niebezpiecze?stwo podwójnego opodatkowania, je?eli ten sam towar jest ponownie wprowadzany do obiegu gospodarczego po zakupie i u?ytkowaniu przez konsumenta ko?cowego i zostaje sprzedany jeszcze raz przez podatnika(14).

60. Strony zgadzaj? si? w rezultacie, ?e system opodatkowania prowizji nie przysparza ?adnych trudno?ci w niniejszej sprawie. Dla rz?du Zjednoczonego Królestwa nie jest tak chocia?by z tego powodu, ?e jego zdaniem nie nast?puje dostawa na terytorium kraju, która podlega?aby opodatkowaniu prowizji. Nawet je?eli Komisja jest w tym punkcie innego zdania, to uwa?a, ?e zastosowanie art. 26a szóstej dyrektywy nie stanowi problemu.

2. Przegląd kwestionowanych przepisów

61. Strony spierają się zasadniczo w kwestii, czy prowizja aukcjonerów przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki podlegających systemowi przywozu czasowego należy opodatkować normalną stawką jako dostawę na terytorium kraju. Komisja podnosi przy tym w pierwszym rzędzie naruszenie art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy.

62. Komisja podnosi również naruszenie art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy. Zanim zostanie bliżej zbadane, czy sporna praktyka opodatkowania narusza art. 16 ust. 1, należy wyjaśnić, jakie znaczenie mają dla niniejszego sporu inne podnoszone przepisy.

– Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy

63. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów dokonywana *na terytorium kraju* przez podatnika działającego w takim charakterze. Artykuł 3 ust. 2 szóstej dyrektywy wyjaśnia bliżej, co należy rozumieć przez „terytorium kraju”, a mianowicie szczególnie obszar stosowania traktatu WE, określony dla każdego z państw członkowskich. Według brzmienia tych postanowień można potwierdzić dostawę na terytorium kraju, ponieważ w momencie sprzedaży w drodze licytacji dzieła sztuki znajduje się czysto fizycznie na terytorium Wspólnoty.

64. W tym względzie świadczenie aukcjonera nie zostaje zwolnione z podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. Zwolnienie to dotyczy mianowicie świadczenia usług, *które odnoszą się do przywozu towarów* i których wartością jest włączona do podstawy opodatkowania zgodnie z przepisami art. 11 cz. II B ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy. Należyaby pomyśleć na przykład o uregulowaniu formalności przywozowych. Organizacja sprzedaży w drodze licytacji nie ma jednak bezpośredniego związku z przywozem, lecz z dostawą.

65. Wątpliwości wobec występowania dostawy na terytorium kraju istnieją jednak dlatego, że towar znajduje się wprawdzie na terytorium Wspólnoty podczas sprzedaży w drodze licytacji, ale nie zostaje jeszcze formalnie (ostatecznie) przywieziony. Ta rozbieżność między sytuacją rzeczywistą a sytuacją prawną (prawa celnego) staje się możliwa poprzez szczególny system przywozu czasowego.

66. Wpływ stosowania tego szczególnego systemu celnego na pobór podatku VAT jest ostatecznie uregulowany w przepisie szczególnym art. 16. Przepis ten daje z jednej strony do zrozumienia, że z powodu braku ostatecznego przywozu nie może być mowy o dostawie na terytorium kraju. Z drugiej strony wymaga jednak równego traktowania transakcji dokonywanych w ramach systemu przywozu czasowego z transakcjami na terytorium kraju. Czy stanowi to naruszenie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, zależy tym samym w rezultacie od przepisów, które przewiduje art. 16 dla równego traktowania.

– Artykuł 5 ust. 4 lit. c) szóstej dyrektywy

67. Takie naruszenia art. 5 ust. 4 lit. c) szóstej dyrektywy nie można stwierdzić w oderwaniu od art. 16. Artykuł 5 ust. 4 lit. c) stanowi, że wydanie towaru przez komitenta komisantowi i dalsze wydanie przez komisanta nabywcy należy za każdym razem zakwalifikować jako dostawę w rozumieniu dyrektywy.

68. Przesłanką występowania czynności podlegających opodatkowaniu zgodnie z art. 5 jest to, aby w ogóle otwarty był zakres stosowania szóstej dyrektywy według art. 2 pkt 1, bowiem dostawa jest dokonana na terytorium kraju. To zależy od tego – jak już przytoczono – jakie skutki

prawne odnoszące się do podatku VAT wynikają zgodnie z art.16 z zastosowania procedury przywozu czasowego.

– Artykuł 12 ust. 3 szóstej dyrektywy

69. Artykuł 12 ust. 3 szóstej dyrektywy ustala standardową stawkę minimalną podatku VAT, którą należy stosować, i zawiera bliższe postanowienia o wysokości i warunkach stosowania obniżonych stawek podatkowych. Komisja przytoczyła ten przepis, ponieważ Zjednoczone Królestwo rzekomo nie stosuje w tej sytuacji standardowej stawki do prowizji aukcjонера.

70. W tym zakresie można stwierdzić, że zarzut nie jest uzasadniony. Wprawdzie słuszne jest, że do wartości przywozowej w rzeczywistości z prowizji aukcjонера stosuje się tylko stawkę efektywną 5%, jednak ten rezultat osiąga się poprzez fikcyjną redukcję podstawy wymiaru podatku według art. 11 cz. IV B ust. 6 szóstej dyrektywy. Od tej skorygowanej w ten sposób podstawy wymiaru podatku pobiera się jednak podatek VAT w wysokości stawki standardowej, a nie w wysokości stawki obniżonej.

71. Co najwyżej może być wątpliwe, czy Zjednoczone Królestwo nie musiałooby w zakresie świadczenia aukcjонера przyjąć za podstawę opodatkowania pełnej wartości świadczenia wzajemnego zgodnie z art. 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, nie obejmując tego mechanizmem korekcyjnym zgodnie z art. 11 cz. IV B ust. 6 dla przywozu dzieł sztuki. Ponieważ Komisja nie podniosła naruszenia art. 11 szóstej dyrektywy, ewentualne naruszenie tego przepisu nie wymaga dalszego wyjaśniania.

3. Naruszenie art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy

72. Artykuł 16 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku VAT czynności dotyczące czasowo przywiezionych towarów. W tym względzie należy zapewnić, aby w przypadku późniejszego ustania systemu szczególnego i ostatecznego przywozu został pobrany podatek VAT w takim samym zakresie, w jakim jest należny także w przypadku transakcji krajowych.

73. Zgodnie z opinią Komisji warunek ten nie jest spełniony w przypadku opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie. Komisja udowadnia to też porównawczo, stosownie do art. 16 ust. 1. Sprzedaż w drodze licytacji czasowo, a następnie ostatecznie przywiezionych dzieł sztuki Komisja porównuje z następującym przypadkiem: dzieła sztuki są od razu ostatecznie przywożone, a tym samym sprzedawane w drodze licytacji na terytorium kraju, jeżeli znajdują się tam już w swobodnym obrocie.

74. W porównywanym przypadku należy jest, po pierwsze, podatek VAT przy przywozie z efektywną stawką 5%. Następnie należy uiścić podatek VAT od dostawy przez aukcjонера, przy czym zgodnie z art. 26a szóstej dyrektywy prowizja aukcjонера stanowi podstawę wymiaru podatku. Prowizję należy obciążyć opodatkowaną standardową stawką 17,5% podatku VAT. Praktyka opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie względem początkowo czasowo przywiezionych, następnie sprzedanych w drodze licytacji, a w końcu ostatecznie przywiezionych dzieł sztuki nie prowadzi do tej samej kwoty podatku jak w porównywanym przypadku, ponieważ zgodnie z tym prowizja aukcjонера podlega tylko efektywnej stawce podatkowej 5%.

75. Aby dojść w obydwu przypadkach do takiej samej wysokości opodatkowania, zdaniem Komisji należy postępować następująco: podstawa wymiaru podatku (cena z licytacji) jest dzielona na dwie części składowe – prowizja aukcjonera, która należy opodatkować stawką standardową, i cenę odpowiadającą wartości przywozowej po potrąceniu prowizji. Tylko do tej fikcyjnej wartości przywozowej należy zastosować obniżoną stawkę 5%.

76. Wobec opinii Komisji rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi szereg zarzutów, które zostaną zbadane poniżej.

– Dyspozytywny charakter szczególnego systemu

77. Przede wszystkim rząd Zjednoczonego Królestwa odsyła do dyspozytywnego charakteru pierwszej części art. 16 ust. 1, który przyznaje państwom członkowskim możliwość przyjęcia przepisów szczególnych w celu zwolnienia tych czynności. Zgodnie z wcześniejszą wersją art. 16(15) praktyka brytyjska była postrzegana w tym rozumieniu jako dopuszczalny środek szczególny. Niewielkie zmiany brzmienia, które zaszyły w art. 16 w następstwie wprowadzenia dyrektywy 95/7(16), nic nie zmieniły w tym względzie.

78. Co prawda słuszne jest twierdzenie, że art. 16 nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, gdy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do przyjęcia środków szczególnych dotyczących towarów poddanych procedurze przywozu czasowego. Zastosowanie pojęcia środków szczególnych unaocznia ponadto, że art. 16 upoważnia państwa członkowskie do odstąpienia od ogólnych zasad szóstej dyrektywy.

79. Jeżeli państwo członkowskie skorzysta jednak z tej opcji, to musi przestrzegać bezwzględnie obowiązujących przepisów, które wyznacza art. 16 dla wypracowania przepisów szczególnych, jak słusznie odpowiedział Komisja w replice. Dlatego po ustaniu szczególnego systemu w szczególności istnieje obowiązek opodatkowania towarów tak jak odpowiednich transakcji na terytorium kraju.

80. Nie jest oczywiste, w jakim względzie brytyjska praktyka miała być bardziej dopuszczalna według wcześniejszego brzmienia art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy aniżeli zgodnie z obowiązującym brzmieniem. To może być ostatecznie wątpliwe, ponieważ w toczących się postępowaniach należy skoncentrować się na obecnym stanie prawnym.

– Określenie podstawy wymiaru podatku i unikanie podwójnego opodatkowania

81. Ponadto rząd Zjednoczonego Królestwa podkreśla, że art. 16 ust. 1 ostatni akapit szóstej dyrektywy zobowiązuje państwa członkowskie do podejmowania środków w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, jeżeli ustanie dla towarów system przywozu czasowego i zostaną one przywiezione ostatecznie. Ponieważ prowizja aukcjonera jest częścią składową wartości przywozowej zgodnie z art. 11 części B ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z art. 29 kodeksu celnego, należy od niej pobrać podatek VAT z tytułu przywozu. Ponowne obciążenie prowizji jako dostawy na terytorium kraju nie może być zgodne z zakazem podwójnego opodatkowania.

82. Rządowi Zjednoczonego Królestwa należy przyznać rację w tym, że zakaz podwójnego opodatkowania w art. 16 ust. 1 ostatni akapit wiąże państwa członkowskie przy wypracowywaniu środków szczególnych. Prawdą jest również, że łącznie razem prowizja (*seller's commission*) pokrywana przez sprzedającego jest częścią składową wartości celnej zgodnie z art. 29 kodeksu celnego. Dla delfu celnego zgodnie z art. 582 ust. 1 celnego rozporządzenia wykonawczego decydujące są natomiast elementy oceny w momencie przyjęcia zgłoszenia do swobodnego obrotu. W tym czasie jest ustalona wartość transakcji, która należy przyjąć dla zastosowania art.

29 kodeksu celnego. Ta wartość zawiera prowizję sprzedającego.

83. Natomiast niejasne jest zakwalifikowanie premii (*buyer's premium*), które płaci nabywca. W tym wypadku mogłoby chodzić o prowizję od zakupu w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. a), i) i ust. 4 oraz art. 33 ust. 1 lit. e) kodeksu celnego, która nie jest częścią składową wartości celnej. Taki przypadek miałby miejsce, gdyby premia mogłaby być traktowana jako wynagrodzenie za świadczenia aukcjonera na rzecz nabywcy. Przemawia za tym szczególnie fakt, że aukcjoner uważany jest w brytyjskiej doktrynie również za pełnomocnika nabywcy⁽¹⁷⁾. Rzecz Zjednoczonego Królestwa zaprzecza jednak, aby premia była prowizją od zakupu w rozumieniu prawa celnego.

84. Pytanie o zakwalifikowanie premii może jednak pozostać otwarte, jeżeli w drodze odstąpienia od art. 11 cz. III B ust. 1 szóstej dyrektywy, w niniejszej sprawie wartość celnej nie mogłaby być przyjęta bez ograniczenia dla określenia wartości przywozowej dla celów podatku VAT. Odesłanie art. 11 cz. III B ust. 1 szóstej dyrektywy do wartości celnej jako podstawy wymiaru podatku dla wartości przywozowej nie mogłoby być interpretowane w oderwaniu od art. 16 ust. 1 tej dyrektywy. Jeżeli z tego przepisu, bardziej szczególnego dla systemu przywozu czasowego, wyniknie rozbieżna podstawa wymiaru dla podatku VAT przy przywozie, ta regulacja ma pierwszeństwo.

85. Zgodnie z art. 16 należy osiągnąć dwa cele: po pierwsze, zastosowanie systemu przywozu czasowego powinno zachować neutralność pod względem prawa podatkowego, jeżeli dzieło sztuki zostanie przywiezione później. To powinno być zapewnione poprzez (późniejsze) równe traktowanie z transakcjami krajowymi. Po drugie, należy unikać podwójnego opodatkowania. Krótko podsumowując, mogłaby być powiedziana, że zastosowanie procedury przywozu czasowego nie powinno prowadzić ani do lepszego, ani do gorszego traktowania w porównaniu z przywozem bezpośrednim bez włączania systemu czasowego.

86. Metoda stosowana w Zjednoczonym Królestwie osiąga tylko drugi cel. Pierwszy cel jest chybiony. Bowiem podczas gdy prowizja aukcjonera powinna być opodatkowana standardową stawką w przypadku towaru znajdującego się w swobodnym obrocie, w modelu brytyjskim stawka podatku VAT w przypadku sprzedaży w drodze aukcji dzieła sztuki w systemie przywozu czasowego wynosi tylko 5%. Tym samym szczególny system, jaki stosuje Zjednoczone Królestwo, prowadzi w sumie do korzystniejszego opodatkowania. Innymi słowami, mogłaby być zaoszczędzona na podatkach, jeżeli najpierw przywiezie się i sprzeda dzieło sztuki w drodze licytacji, zamiast je od razu przywozić ostatecznie i dopiero potem sprzedać w ten sposób. Właśnie ten efekt powinien zostać wykluczony według art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy.

87. Opinia reprezentowana przez Komisję zapewnia, że oba cele zostaną osiągnięte. Poprzez podzielenie podstawy wymiaru podatku na dwie części i zastosowanie różnych stawek podatkowych do obydwu części zapewnione jest w znacznym stopniu równe traktowanie z dostawami na terytorium kraju po przywozie oraz wykluczone jest podwójne opodatkowanie.

88. Metoda, której przyjęcia szuka Komisja, nie jest jednak zgodna z zasadami ustalania wartości przywozowej według art. 11 cz. III B ust. 1 szóstej dyrektywy. Wymaga ona zwłaszcza podzielenia wartości według prawa celnego, jednolitej wartości transakcyjnej na dwie części składowe, dla pobrania podatku VAT. Nie widać jednak żadnego innego sposobu na wypełnienie wszystkich wymogów art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy. Wreszcie ta nietypowa metoda obliczeniowa podatku VAT jest jedyną możliwą odpowiedzią na nietypową sytuację, która wynika z zawieszenia obowiązku uiszczenia podatku VAT podczas przywozu czasowego.

89. Ponadto metoda ta ogranicza zakres szczególnych przepisów dla dzieła sztuki i tym samym uwzględnia przedstawiony wyjątkowy charakter tych przepisów. Efektywnie obniża stawkę podatku przywozowego nie jest szczególnie stosowana do wartości dodanej, która jest dodana do

dzieła sztuki przez świadczenie aukcjonera wprowadzić przed ostatecznym przywozem, ale już na terytorium Wspólnoty. Raczej ogranicza się jej zastosowanie do wartości, którą (fikcyjnie) miał towar przy przekraczaniu granicy.

– Skutki dla konkurencji

90. Rzecz Zjednoczonego Królestwa występuje ponadto przeciwko zarzutowi Komisji, że praktyka brytyjska zapewnia krajowym domom aukcyjnym uprzywilejowanie wobec konkurencji. Inne państwa członkowskie mają swobodny wybór stosowania odpowiedniej regulacji. Jeżeli porówna się opodatkowanie transakcji dotyczących czasowo przywiezionych i sprzedanych w drodze licytacji dzieł sztuki z odpowiednimi transakcjami sprzedaży w drodze licytacji na terytorium kraju, to w lepszej sytuacji są te ostatnie. W tym przypadku należy jest tylko podatek VAT od prowizji, podczas gdy wartość towaru z reguły nie musi być opodatkowana. Natomiast w przypadku przywiezionych dzieł sztuki należy opodatkować również samą wartość, chociażby (efektywno) stawki obniżyć.

91. Przepisy szczególne zgodnie z art. 16 szóstej dyrektywy rzeczywiście mogły wprowadzić wszystkie państwa członkowskie. W tym względzie jednak wszystkie państwa członkowskie obowiązują te same warunki, w szczególności zasada podatkowej neutralności zwolnienia na korzyść czasowo przywiezionych dzieł sztuki. Jeżeli państwo członkowskie wybierze transakcje sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki z naruszeniem art. 16, to jest to niezgodne z prawem uprzywilejowanie w konkurencji dla domów aukcyjnych z siedzibą w tym państwie członkowskim. Inne państwa członkowskie również nie mogą przyznać takiego uprzywilejowania bez naruszenia prawa wspólnotowego.

92. Okoliczności, że zgodnie z art. 26a cz. IV C w Zjednoczonym Królestwie tylko prowizja podlega podatkowi VAT w przypadku sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki na terytorium kraju, nie uzasadnia brytyjskiej praktyki podatkowej w odniesieniu do sprzedaży w drodze licytacji czasowo przywiezionych dzieł sztuki. Celem art. 16 ust. 1 nie jest zagwarantowanie tego samego obciążenia podatkowego dla dzieł sztuki przywożonych z państw trzecich i dla dzieł sztuki znajdujących się na terytorium kraju. Rzecz Zjednoczonego Królestwa zestawia na ze sobą dwie nieporównywalne sytuacje.

93. Artykuł 16 ma zwłaszcza na celu, aby przy zastosowaniu procedury przywozu czasowego nie występowało żadne inne obciążenie podatkowe aniżeli to, gdy towar jest przywożony bezpośrednio, a więc bez włączania systemu czasowego.

94. Przy opodatkowaniu w obydwu przypadkach mogą jednak wystąpić drobne różnice. Jeżeli bowiem dom aukcyjny przywozi dzieła sztuki ostatecznie już przed jego sprzedażą w drodze licytacji, a nie dopiero po tej sprzedaży, to nie można powołać się na wartość transakcji (po potrąceniu prowizji aukcjonera) dla ustalenia podstawy wymiaru podatku VAT przy przywozie, ponieważ ta wartość jest znana dopiero po przybiciu. Zamiast tego przy ustalaniu wartości przywozowej należy postąpić według którejś z metod przewidzianych w art. 31 kodeksu celnego. Tym samym nie zapewni się, aby dokładnie taka sama podstawa wymiaru podatku została przyjęta za podstawę w każdym z tych dwóch przypadków. Tych potencjalnych różnic w opodatkowaniu nie da się jednak uniknąć.

– Brak przewidywalności należnego podatku VAT

95. Na rozprawie przedstawiciel Zjednoczonego Królestwa podniósł jeszcze na zakończenie, że według metody obliczeniowej Komisji nabywca przy składaniu oferty nie może przewidzieć obciążenia podatkowego.

96. Wysokość prowizji sprzedawcy jest rzeczywiście traktowana cząsto w sposób poufny. W niektórych domach aukcyjnych wydaje się ona zależać w szczególności od tego, jak wysokie są roczne transakcje dostawcy. Nabywca nie wie zatem dokładnie, jak wysoki jest udział prowizji w cenie sprzedaży i jaka kwota podlega tym samym wyższej standardowej stawce podatkowej.

97. Ten sam problem istnieje jednak bardzo ogólnie przy stosowaniu opodatkowania prowizji, ponieważ nawet jeżeli nie jest należny podatek VAT z tytułu przywozu, bez znajomości wysokości prowizji sprzedawcy nabywca nie wie, jaka kwota podatku VAT jest należna. Dlatego ten zarzut nie może podważać opodatkowania prowizji stawką standardową, którego nie da Komisja.

98. Komisja wykazała tym samym, że praktyka opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie dotycząca sprzedaży we własnym imieniu w drodze licytacji czasowo przywożonych dzieł sztuki narusza art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy. Ze względu na to, że przepis ten wymaga, aby traktować prowizję aukcjonerów jak dostawę na terytorium kraju, równocześnie następuje także naruszenie art. 2 ust. 1 i art. 5 ust. 4 lit. c) szóstej dyrektywy.

99. Natomiast art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy nie jest naruszony, ponieważ w Zjednoczonym Królestwie nie ma zastosowania żadna obniżona stawka podatku – przynajmniej formalnie – w stosunku do spornych transakcji, natomiast zmniejszenie osiąga się poprzez korektę podstawy wymiaru podatku według art. 11 cz. III B ust. 6 szóstej dyrektywy. Oddalenie części skargi ma jednak tylko podrzędne znaczenie, ponieważ zastosowanie nieważniejszej stawki podatkowej, względnie nieprawidłowe określenie podstawy wymiaru podatku jest ostatecznie skutkiem nieprawidłowego zastosowania art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy.

VI – Koszty

100. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja złożyła odpowiedni wniosek, a Zjednoczone Królestwo przegrało sprawę w sposób znaczący, należy obciążyć je kosztami postępowania.

VII – Wnioski

101. Podsumowując, proponuję, aby Trybunał orzekł następująco:

1. Stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do prowizji pobieranej przez aukcjonerów przy sprzedaży w ich własnym imieniu w drodze licytacji dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków przywiezionych w ramach procedury przywozu czasowego, Zjednoczone Królestwo uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych.

2. W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3. Zjednoczone Królestwo zostaje obciążone kosztami postępowania.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Według raportu Komisji z roku 1999 dokonuje się tam prawie 50% obrotów wewnątrzwspólnotowych. Jeżeli uwzględni się tylko obroty z aukcji dzieł sztuki, to brytyjski udział wynosi w zaokrągleniu nawet 60% [por. raport Komisji z dnia 28 kwietnia 1999 r. do Rady o wpływie dyrektywy Rady 94/5/WE na konkurencyjność rynku dzieł sztuki Wspólnoty w

porównaniu do rynków dzieł sztuki krajów trzecich, KOM(1999) 185 wersja ostateczna, str. 6 i nast.].

3 – Dz.U. L 145, str. 1.

4 – Artykuł 28c wprowadzono dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe przepisy dotyczące w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, str. 18).

5 – Dodany przez dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniający wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniający dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. L 60, str.16).

6 – Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. L 302, str. 1).

7 – Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (L 254, str. 1) zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 993/2001 z dnia 4 maja 2001 r. (Dz.U. L 141, str. 1).

8 – Zobacz do tego punktu także objaśnienia w: *HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items* (May 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Por. „Chitty of Contract”, Volume II, (red. Beale i in.), wyd. 99, Londyn 2004, 31-014; Beatson, „Anson's Law of Contract”, wyd. 28, Oxford 2002, str. 672.

10 – To pojęcie wprowadza w pewnym stopniu wątpliwość w tym kontekście. Sprzedaż w celu wywozu na obszar Wspólnoty ma miejsce z reguły wtedy, jeżeli towar jest sprzedawany w państwie trzecim, aby zostać wywieziony z tamtego państwa na obszar Wspólnoty. Zjednoczone Królestwo stosuje to pojęcie także tutaj, ponieważ towar w momencie sprzedaży nie jest jeszcze ostatecznie przywieziony. Ten towar nie znajduje się już jednak w państwie trzecim, z którego mógłby zostać jeszcze wywieziony.

11 – Wyroki: z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie C-96/95 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-1653, pkt 23; z dnia 10 maja 2001 r. w sprawie C-152/98 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I-3463, pkt 23 i z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie C-350/02 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. str. I-6213, pkt 20.

12 – Zobacz dowody w przypisie 11.

13 – Jednakże stanowisko Komisji co do kwestii, w jakim stopniu można wyczerpać prowizję aukcjонера do wartości celnej, nie jest całkiem jasne. Porównaj np. pkt 41 skargi: „That is true notwithstanding the general rules of customs valuation laid down in Articles 29 and 144 of the Customs Code and the general rule laid down in Article 11 (B)(1) of the Sixth Directive. Article 16(1) of the Sixth Directive imposes the overriding requirement that the tax due on importation must correspond to the amount of tax which would have been due had the sale at auction been taxed within Community territory”.

14 – Porównaj rozważania Komisji w jej propozycji dyrektywy 94/5, KOM(88) 846 wersja ostateczna, str. 3. Trybunał zajmował się przedtem tym problematyką już w wyroku z dnia 10 lipca

1985 r. w sprawie 16/84 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 2355, pkt 14 i nast.

15 – W swojej pierwotnej wersji art. 16 ust. 1 brzmia?: „Bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie mogą, w oparciu o konsultacje przewidziane w art. 29, przedsięwziąć szczególne środki w celu zwolnienia z podatku od wartości dodanej wszystkich wymienionych transakcji lub ich części, pod warunkiem, że ich przeznaczeniem nie jest ostateczne wykorzystanie i/lub konsumpcja oraz że kwota podatku od każdej z tych transakcji pobierana jest w momencie przywozu lub na terytorium kraju”.

16 – Wyżej wymieniony w przypisie 4.

17 – Zobacz w tym celu pkt 23 powyżej.