

OPODATKOWANIE DZIEŁ SZTUKI

Zarys systemu Wspólnoty Europejskiej



Regulacje dzieł sztuki i zabytków mieszczą się w wielu dziedzinach i gałęziach prawa, stąd rozmaite motywy egzegezy prawniczej skupić można wokół wartości przypisywanych polityce i stosunkowi do tych przedmiotów lub dobru publicznemu, jakemu regulacje dają wyraz w poszczególnych jej wymiarach: rynkowym, skarbowym, ochrony zabytków, rynku pracy i in. Przeciwnie tendencje wokół dzieł sztuki: urynkowania i wyłączenia z obrotu mniej wyraźnie rysują się na tle polityki fiskalnej¹. Dlaczego jednak warto się zająć tym tematem, decyduje pewna modyfikacja ogólnej sytuacji towarowej, gdy występują dzieła sztuki.

Na wielu płaszczyznach regulacja rynków towarowych, które obecnie są zazwyczaj rynkami międzynarodowymi, przebiega według wciąż rywalizujących tendencji regulacyjnych: tradycji lokalnej i wytycznych organizacji regionalnych. Najlepszym przykładem jest Wspólnota Europejska, która jest organizacją łączącą zarówno cechy rynku krajowego, jak i międzynarodowego. Dzieła sztuki są tam towarem, dobrem konsumpcyjnym, które jest opodatkowane podobnie jak zwykle towary. Z jednej strony tworzy ona wciąż rynek wewnętrzny, gdzie panuje zasada niedyskryminacji podatkowej (art. 90, 93 TWE), a z drugiej zmagają się z niebagatelnym zakresem stawek podatkowych² i nie działa na jej terytorium jednolity system podatków obrotowych, a tylko pewne ogólne jego ramy³.

Trzeba zarazem powiedzieć, że rynek wewnętrzny, jako rynek nie tylko towarowy, wymusza harmonizację innych podatków niż odnoszące się wprost do obrotu, jak podatki dochodowe. Traktat o WE odnosi się do nich poprzez przyzmat niedyskryminacyjnego traktowania osób, dotyczy to zwłaszcza pracowników, którzy pobierają całe dochody w innym państwie członkowskim niż kraj zamieszkania, kraj stosujący liczne ulgi, zwolnienia i podobne korzystne przepisy, a z których nie może skorzystać. Sprawy opodatkowania dochodów osób prawnych skupiają się wokół likwidacji różnic w pewnych zakresach, tak by znieść wahania przedsiębiorców co do miejsca

i formy prawnej działania. Jednak generalnie rynek wewnętrzny wymusił wspólnotowy system podatku akcyzowego i VAT. Stąd najwięcej miejsca w omawianiu podatków wspólnotowych stosowanych do dzieł sztuki zajmuje podatek od wartości dodanej VAT.

Szczegółowe omówienie konstrukcji podatków pośrednich VAT, podmiotów, strony technicznej ustalania marży, ewidencjonowania, fakturowania czy stosowania ogólnych zasad opodatkowania do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków wykracza poza to przedstawienie normatywnych rozwiązań podatkowych i ich ogólnej oceny, względem modyfikacji zastanych regulacji w państwach członkowskich.

System docelowy jeszcze nie powstał we Wspólnocie Europejskiej. Główną zasadą opodatkowania pośredniego jest niedyskryminacja towarów importowanych, na straży której stoi art. 90 TWE, ściśle dotyczy ta zasada dostaw z innych państw członkowskich. Opodatkowanie obrotu dzieł sztuki ma też w WE wymiar międzynarodowy, gdyż nie obowiązuje podstawowa choćby zasada opodatkowania VAT w kraju pochodzenia, jak i swój wymiar w stosunku do krajów trzecich.

Specyficzne cechy obrotu dzieł sztuki widziane ze stanowiska fiskusa, to uniwersalne cechy transakcji z udziałem pośredników na rynku sztuki. Dzieła są nabywane przede wszystkim od osób niebędących podatnikiem VAT (podatnik-pośrednik, art. 311 pkt 5 dyr. VAT) i innych podatników-pośredników, którzy korzystali z takiej samej procedury opodatkowania (art. 314 dyr. VAT). Ci pierwsi nie mogli dokonać odliczenia podatku, gdy

najczęściej podatek był uwzględniony w ich cenie sprzedaży. Ponieważ podatek był naliczony na zasadach ogólnych od całej wartości dzieła i wliczony w cenę, a sprzedawca nie mógł go odliczyć, powstałby u pośrednika podwójny podatek, opodatkowanie podatku wliczonego wcześniej w cenę⁴. Zniesienia podwójnego opodatkowania domagała się podstawowa zasada neutralności opodatkowania (pre-ambula dyr. VAT akapit 51).

Zakłócenia konkurencji na rynku wewnętrznym brały się też z różnic w opodatkowaniu dzieł sztuki podatkiem VAT, po części wynikających z lokalnych tradycji regulacji rynku sztuki, takich jak brak opodatkowania przywozu dzieł wytworzonych przed rokiem 1973 do Wielkiej Brytanii albo zerowa stawka VAT w umowach komisji dzieł sztuki w Polsce. Tego typu różnice przeszkadzały działaniu zasady wolnej konkurencji na jednolitym europejskim rynku towarów, wzmagając sprzedaż tam, gdzie są tańsze, tzn. gdzie podatek jest niższy bądź nie ma go wcale. Stąd inicjatywa Komisji Europejskiej zharmonizowania stawek VAT i data 31 grudnia 1992 r. jako graniczna dla dotychczasowych zasad. A także przekonanie o konieczności wprowadzenia wraz z utworzeniem jednolitego rynku wewnętrznego specjalnych zasad dla towarów używanych, dzieł sztuki i antyków.

Podatki pośrednie, zwłaszcza VAT, są ściśle związane z wartością celną towarów importowanych lub poddawanych gospodarczym procedurom celnym, co oddaje cechę współczesnego obrotu towarowego, jaką jest globalizm, i odpowiadającą jej zasadę traktowania narodowego, gdyż towary eksportowane opatrzone są stawką podatkową zero i jednocześnie opodatkowane w kraju przywozu. Jest to znamieny rys tego rodzaju opodatkowania.

Po pierwsze – jego skutek zrównuje terminologię stosowaną w opodatkowaniu obrotu dzieł sztuki do nomenklatury celnej⁵. Dyrektywa VAT ogólnie wskazuje na artykuły z pozycji 9701, 9702, 9703 CN, czyli dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki. Poza pozycje działu 97 wykracza przyjęcie jako dzieł sztuki gobe-

linów (poz. 5805 CN) i tkanin ściennych (poz. 6304 CN). Ceramika, emalie, z wyłączeniem biżuterii i wyrobów kowalskich i złotniczych, pod podobnymi warunkami udziału artysty w nieprzemysłowym procesie wytwarzania, jak też i fotografie ograniczone do 30 kopii, są kategoriami przedmiotów, które państwa członkowskie mogą objąć specjalnymi uregulowaniami. Ograniczenia ilościowe dotyczą też dzieł rzeźbiarskich. Przedmioty kolekcjonerskie odpowiadają tym z działu 97 CN, podobnie jak antyki. W porównaniu z nomenklaturą celną uwagę zwraca zaliczenie do dzieł sztuki ceramiki, a zwłaszcza fotografii, opisanej pod kątem poszukiwanych na rynku właściwości.

Po drugie – dostarczenie dzieł sztuki z kraju rozpoczęcia transportu, jako wewnątrzspółnotowa dostawa, do podatnika w innym państwie członkowskim jest opodatkowane zerową stawką. Koszty transportu i ubezpieczenia dodawane są do podstawy opodatkowania i obciążane podatkiem w państwie zakończenia transportu, jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, według stawki w kraju przywozu. Dostawa na rzecz konsumenta rządzi się odmiennymi prawami. Już od 1 stycznia 1993 r. czerpią oni korzyści z zakupów w państwach o najkorzystniejszych stawkach, co nakazuje zaznaczyć istnienie turystyki handlowej zwiększającej dochody w krajach o konkurencyjnych stawkach VAT na poszczególne towary⁶. Pozwala to również zrozumieć obawy wyrażane w niektórych państwach członkowskich o przesunięcie rynku sztuki w warunkach konkurencji międzynarodowej.

Większość państw członkowskich posiadała specjalny reżim prawny opodatkowania dzieł sztuki i antyków, niektóre stosowały obniżoną stawkę 6-7% do całej wartości sprzedaży albo standardową stawkę do zredukowanej wartości. Wypadkową z innymi tendencjami zwolnienia dzieł sztuki od VAT i poprzez to zrównania stawek VAT stało się przyjęcie przez Wspólnotę możliwości wyboru przez państwa członkowskie obniżonych stawek VAT od przywozu (min. 5%) oraz schematu marży zysku dla pośredników

i opcji dla aukcjonerów (min. 15%) i udogodnienia dla artystów. Komisja zresztą zapewniała, że nie zamierza wyjść z propozycją zniesienia VAT na dzieła sztuki⁷, ani nawet na inne towary lub usługi w sektorze kulturalnym. Odpowiedzią państw członkowskich było pozostawienie, wobec podtrzymania osiągania celów polityki kulturalnej i socjalnej, listy usług, wśród których znalazły się wystawy i targi o charakterze kulturalnym, które w ten sposób podlegają zredukowanej stawce VAT⁸. Dlatego też utrzymywanie korzystniejszych dla niektórych państw rozwiązań było przejściowe, a obniżone stawki importowe stosowane np. w Wielkiej Brytanii były zgrzytem w obecnym systemie.

Dostawy dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków mogą podlegać procedurze specjalnej opodatkowania VAT, jeśli pośrednik tak zechce, a umożliwienie tego jest obowiązkiem państwa członkowskiego (art. 313 dyr. VAT). Schemat marży zysku oznacza opodatkowanie pośrednika na podstawie różnicy między ceną nabycia i sprzedaży (art. 315 dyr. VAT). Procedura stosuje się do tych, którzy nabywają towary do celów prowadzonej działalności albo dokonują importu towarów celem odsprzedaży (art. 311). Nie wyłącza to zdaje się dostawy, oczywiście poza przypadkiem importu, dla celów działalności innej niż handlowa. Wtedy, gdy opodatkowana jest marża podatnicy-pośrednicy nie mają prawa do odliczenia podatku, gdyż ten sposób opodatkowania bierze pod uwagę charakter nabycia głównie od osób fizycznych, a ci ostatni nie mają do czynienia z podatkiem, który mogą odliczyć. Wartość dodaną stanowi marża, stąd opodatkowana jest bez prawa do odliczenia, ale w rezultacie opodatkowana jest wartość dodana.

Zachodzą również przy dostawie dzieł sztuki, ale tylko dzieł sztuki, okoliczności podatkowe szczególne. Wtedy gdy chodzi o okazjonalną dostawę dzieł wcześniej zaimportowanych przez innego podatnika niż podatnik-pośrednik albo dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych, dopuszczalna jest obniżona

stawka VAT (min. 5%). Obniżone stawki względem sprzedaży przez artystów własnych prac mają charakter preferencyjny. Niedopuszczalna jest jednak zero-wa stawka VAT na dostawy dokonane przez artystów lub pośredników albo na import dzieł sztuki zakupionych bezpośrednio u artystów⁹ po zerowej stawce podatku.

Sprzedaż aukcyjna jest również szczególnie uregulowana we wspólnotowym schemacie systemu podatku od wartości dodanej, prezentując podobną filozofię jak w przypadku marży zysku, ale nie podlega obowiązkowi legislacyjnemu państw członkowskich. Podstawą opodatkowania organizatora aukcji z tytułu sprzedaży aukcyjnej jest różnica ogólnej sumy zafakturowanej nabywcy przez aukcjonerę oraz sumy netto zapłaconej bądź do zapłacenia przez aukcjonerę swojemu zleceniodawcy (cena licytacyjna minus prowizja) i sumy podatku nałożonego na aukcjonerę z tytułu sprzedaży, art. 336 dyr. VAT).

Schemat marży zysku i opodatkowania aukcji to zdarzenia rodzące obowiązki podatkowe związane przede wszystkim z przeniesieniem prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel oraz z przekazaniem towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży (art. 14), zgodnie z umową komisji kupna lub sprzedaży. Należy je odróżnić od innego przedmiotu opodatkowania obrotu dzieł sztuki, jakim jest import (celny). Nie można identyfikować importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków z późniejszą sprzedażą w państwie członkowskim tego towaru. Są to dwa różne zdarzenia podlegające opodatkowaniu w myśl przepisów dyrektywy¹⁰ import od całej wartości towaru. Przywóz cieszy się zredukowaną stawką celną minimalnie pięcioprocentową (art. 99 w zw. z art. 103 ust. 1). Nie należy mylić stawki zredukowanej od importu ze stawką podatku nakładanego na prowizję aukcjonerów, czyli składką podstawową.

Tym bardziej że istnieje specjalna

procedura celna odprawy czasowej, nazywana czasowym wwozem¹¹, w której przez dwa lata zawieszono jest pobieranie należności celnych. Zaletą tej procedury dla nabywcy dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków przywiezionych spoza UE widać w przypadku następującego po sprzedaży wywiezienia ze Wspólnoty, gdy nie następuje zapłata VAT, z wyjątkiem standardowych opłat aukcyjnych, bądź innych nakładanych zarówno na nabywcę, jak i sprzedawcę.

Niektóre nabyte towary zostaną jednak oclone, jeśli pozostaną w UE. Mimo zbieżności pojęć z definicją dla celów podatkowych różnice w zakresie celnym spowodują, że niektóre przedmioty nie skorzystają ze zwolnienia od cła przy przywozie definitywnym, mając preferencyjną stawkę VAT jako dzieła sztuki, co korzystniej dla rynku sytuuje rozwiązania podatkowe.

Szczególne znaczenie nabiera opodatkowanie importu według wartości celnej, a więc po dodaniu do ceny dzieła sztuki kosztów dodatkowych, jak transportu i ubezpieczenia. Takie opodatkowanie skłania raczej do nabycia wewnątrzwspólnotowego. Ponieważ VAT pobierany jest, niezależnie czy nabycie nastąpiło w UE czy poza nią, a to dlatego, że zasada narodowego traktowania towarów zagranicznych jest rozpoznawana powszechnie w handlu międzynarodowym, przy opodatkowaniu sprowadzenia tych towarów do innego kraju, zyskuje na sile argument, że efekt VAT na konkurencyjności europejskiego rynku sztuki raczej jest neutralny¹².

Zapewnić gładkie działanie rynku to przede wszystkim zapewnienie wolnej konkurencji i unikania podwójnego opodatkowania, tak można wywnioskować po zmianach wynikających ze wspólnotowego systemu opodatkowania pośredniego dzieł sztuki.

Jednocześnie celem rynku sztuki jest coraz większy wolumen sprzedaży, a to otworzyło porównania z krajami trzecimi. Wtedy nie zawsze gładkie funkcjonowanie rynku wewnętrznego jest zada-

niem ułatwienia realizacji celów rynku sztuki, co więcej, nabiera w tym świetle wydźwięku partykularyzmu sektorowego. Przy popieraniu autonomicznych celów sektorowych rynku sztuki, nawet mimo że globalnie to stosunkowo niewielka wartość obrotów towarowych, strona pozaekonomiczna ma mniejsze znaczenie i tradycje rynku sztuki poszczególnych państw członkowskich.

Wbrew pozorom sprawa zharmonizowania podatków pośrednich w stosunku do dzieł sztuki nie miała charakteru czysto gospodarczego, cała uwaga nie była skierowana na konkurencyjność na wspólnym rynku. Póki chodzi o dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki zawsze gra rolę zasada subsydiarności, obok tego element dziedzictwa kultury i Wspólnota nie może przejąć całej regulacji albo traktować w pełni dzieł sztuki jak zwykle towary używane. Tak więc opodatkowanie pośrednie dzieł sztuki należy do domeny wspólnotowej, ale z racji wrażliwości kulturalnej Wspólnoty, jego skutki być może staną się jeszcze punktem wyjścia do przyszłej dyskusji nad ostatecznym kształtem docelowego systemu opodatkowania ich obrotu we Wspólnocie Europejskiej. ■

PRZYPISY

¹ Jak wiadomo, podatek eksportowy dla celów ochronnych jest we Wspólnocie zakazany, Sprawa 7/68 Komisja v. Wlochy (1968) ECR 423

² Względem jednego towaru może być od 5 do 25%. KOM (2001) 599

³ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. WE L 347, 11.12.2006, s. 1 (dyr. VAT)

⁴ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 1266.

⁵ Por. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej (Dz. Urz. WE L 256, 07.09.1987, s. 1 ze zm.) i dyrektywę VAT załącznik IX

⁶ Od 1 stycznia 1993 r. dyrektywa Rady 91/680/EWG, Dz. Urz. WE L 376 z 31.12.1991, str. 1

⁷ Odpowiedź Komisji na Zapytanie pisemne E-0051/98 Maren Gunther (PPE), WE C 223, 17.07.1998, s. 118

⁸ Załącznik III pkt 7 dyrektywy VAT

⁹ Sprawa C-169/00, Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii (2002) ECR I-02433

¹⁰ Sprawa C-305/03 Komisja Wspólnot Europejskich v. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (2006) ECR I1213

¹¹ Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/1993, Dz. Urz. WE L 253, 11.10.1993, s. 1, art. 576 ust. 13 lit. a) w zw. z art. 553 ust. 2

¹² Komisja Europejska w dokumencie COM (1999) 185