

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 5 września 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 103 ust. 2 lit. a) – Artykuł 311 ust. 1 pkt 2 – Punkt 7 części A załącznika IX – Obniżona stawka VAT – Dzieła sztuki – Pojęcia – Fotografie wykonane przez artystę, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy – Uregulowanie krajowe ograniczające zastosowanie obniżonej stawki VAT tylko do fotografii mających charakter artystyczny

W sprawie C-145/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniem z dnia 20 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 lutego 2018 r., w postępowaniu:

Regards Photographiques SARL

przeciwko

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,
rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 listopada 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Regards Photographiques SARL przez E. Piwnicę, adwokata,
- w imieniu rządu francuskiego przez A. Alidière, E. de Moustier i D. Colasa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 103 i 311 oraz pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Regards Photographiques SARL a ministre de l'Action et des Comptes publics (ministrem ds. działań i rachunków publicznych, Francja, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy przez ten organ zastosowania obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) do dostaw portretów fotograficznych i fotografii lubnych dokonanych w okresie od dnia 1 lutego 2009 r. do dnia 31 stycznia 2012 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 51 dyrektywy VAT ma następującą treść:

„Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami”.

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

5 Artykuł 98 wspomnianej dyrektywy stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]”.

6 Zgodnie z art. 99 ust. 1 tej dyrektywy:

„Stawki obniżone określone są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%”.

7 Artykuł 103 dyrektywy VAT ma następującą treść:

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

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

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

[...].

8 Artyku? 311 tej dyrektywy stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Do celów niniejszego rozdzia?u i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie maj? nast?puj?ce definicje:

[...]

2) »dzie?a sztuki« oznaczaj? przedmioty wymienione w za??czniku IX cz??? A;

[...]

2. Pa?stwa cz?onkowskie mog? nie uznawa? za dzie?a sztuki przedmiotów wymienionych w za??czniku IX cz??? A pkt [...] 7”.

9 Punkt 7 cz???ci A za??cznika IX do wspomnianej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„fotografie wykonane przez artyst?, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich mo?liwych no?nikach”.

Prawo francuskie

10 Artyku? 278 septies code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) w wersji maj?cej zastosowanie do dnia 1 stycznia 2012 r. przewiduje:

„[VAT] pobierany jest w wysoko?ci 5,5%:

[...]

2 od dostaw dzie? sztuki dokonywanych przez ich twórc? lub jego nast?pców prawnych;

[...].

11 Od dnia 1 stycznia 2012 r. stawka przewidziana przez ten przepis zosta?a podniesiona do 7%.

12 Zgodnie z art. 98 A pkt 7 za??cznika II do CGI nast?puj?ce fotografie s? uznawane za dzie?a sztuki:

„Fotografie wykonane przez artyst?, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich mo?liwych no?nikach [...]”.

13 Instrukcja direction générale des impôts (dyrekcji generalnej ds. podatków) z dnia 25 czerwca 2003 r., zatytu?owana „VAT. Obni?ona stawka 5,5% maj?ca zastosowanie do dzie? sztuki. Sytuacja fotografii artystycznych”, opublikowana w *Bulletin officiel des impôts* nr 115 z dnia 2 lipca 2003 r., w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwana dalej „instrukcj? z dnia 25 czerwca 2003 r.”) zmierza?a do dostarczenia wyja?nie? dotycz?cych zastosowania obni?onej stawki VAT przewidzianej w art. 278 septies CGI w odniesieniu do fotografii artystycznych. Instrukcja ta przewidywa?a:

„[...]

I. Kryteria dotyczące fotografii artystycznych:

1. Za dzieła sztuki, które mogą korzystać z obniżonej stawki VAT, można uznać wyjącznie te fotografie, które wyrażają oczywisty zamiar twórczy ich autora.

Sytuacja taka ma miejsce, gdy fotograf poprzez wybór tematu, warunki scenerii, charakterystyczne cechy ujęcia lub inny szczególny charakter jego pracy, dotyczący zwłaszcza jakości kadrowania, kompozycji, ekspozycji, naświetlenia, kontrastu, barw i układu planów, gry światła i przestrzeni, wyboru obiektów i bony fotograficznej lub szczególnych warunków wywołania negatywu, wykonuje pracę, która wykracza poza samo mechaniczne utrwalenie wspomnienia wydarzenia, podróży lub osób i w związku z tym jest atrakcyjna dla ogółu odbiorców.

II. Przesłanki stosowania

1. Z powyższego wynika, że z obniżonej stawki nie mogą korzystać fotografie paszportowe, szkolne ani grupowe.

2. Fotografie, których atrakcyjność zależy przede wszystkim od cech osoby lub wizerunku przedstawionego przedmiotu, nie są na ogół uznawane za fotografie artystyczne. Tak jest na przykład w przypadku zdjęć z wydarzeń rodzinnych lub religijnych (śluby, pierwsza komunia itp.).

3. Jednak dla wszelkiego rodzaju fotografii innych niż te, które wymieniono w pkt II-1, na twórczy zamiar autora wynikający z wymienionych już kryteriów i na atrakcyjność dla ogółu odbiorców mogą wskazywać następujące elementy:

a) Fotograf wykazuje wystawianie swoich dzieł w instytucjach kulturalnych (regionalnych, krajowych lub międzynarodowych), muzealnych (muzea, wystawy czasowe lub stałe) lub handlowych (na targach, w salonach, galeriach itp.) albo ich zamieszczenie w specjalistycznych publikacjach.

[...]

b) Użycie specjalnych urządzeń, zarówno do wykonania ujęcia, jak i do wywołania zdjęć.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Spółka Regards Photographiques SARL prowadzi działalność w zakresie wykonywania i sprzedaży fotografii.

15 W wyniku przeprowadzonej kontroli księgowości organ podatkowy zakwestionował obniżoną stawkę VAT, jak spółka ta zastosowała do dostaw niektórych fotografii, mianowicie portretów i fotografii ślubnych. Uważając, że fotografie te powinny zostać opodatkowane według podstawowej stawki VAT, organ podatkowy wystosował do wspomnianej spółki wezwania do zapłaty VAT za okres od dnia 1 lutego 2009 r. do dnia 31 stycznia 2012 r.

16 Skarga wniesiona przez Regards Photographiques na te wezwania do zapłaty VAT została oddalona zarówno przez tribunal administratif d'Orléans (sąd administracyjny w Orléanie, Francja), jak i przez cour administrative d'appel de Nantes (apelacyjny sąd administracyjny w Nantes, Francja). W wyroku z dnia 21 kwietnia 2016 r. ostatni z wymienionych sądów uznał, że sporne w

postępowaniu głównym fotografie nie mogą korzystać z obniżonej stawki VAT, jeżeli nie mają one oryginalnego charakteru i nie wyrażają zamiaru twórczego, a tym samym nie mogą być ich uznane za fotografie wykonane przez artystę.

17 Spółka Regards Photographiques wniosła do sądu odszkodowawczego, Conseil d'État (rady stanu, Francja), skargę kasacyjną na ten wyrok. Spółka ta twierdzi, że aby móc skorzystać z obniżonej stawki VAT, wystarczy, że przed dostarczeniem spornych fotografii przez ich autora lub jego następców prawnych ich autor miał kontrolę nad ich drukowaniem oraz je sygnować i ponumerować w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy.

18 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 103 i 311 dyrektywy [VAT] oraz pkt 7 części A załącznika IX do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wymagają one jedynie, aby fotografie zostały wykonane przez autora [artystę], drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich możliwych nośnikach, by fotografie te mogły podlegać obniżonej stawce [VAT]?

2) W wypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy mimo to państwa członkowskie są uprawnione do wykluczenia z obniżonej stawki [VAT] fotografii, które nie mają ponadto charakteru artystycznego?

3) W wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: jakie dalsze przesłanki powinny spełniać fotografie, aby mogły podlegać obniżonej stawce [VAT]? Czy w szczególności powinny one mieć charakter artystyczny?

4) Czy przesłanki te należy interpretować w sposób jednolity w Unii Europejskiej, czy też przy odesłaniu do prawa poszczególnych państw członkowskich, zwłaszcza w dziedzinie własności intelektualnej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

19 Przez pytania pierwsze i trzecie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odszkodowawczy pyta zasadniczo Trybunał o warunki, jakie powinny spełniać fotografie, aby mogły być uznane za dzieła sztuki mogące korzystać z obniżonej stawki VAT na podstawie art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy, a także pkt 7 części A załącznika IX do niej, w szczególności zaś, czy w tym celu powinny one mieć charakter artystyczny.

20 W ten sposób w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego Trybunał został wezwany nie do określenia znaczenia pojęcia „dzieło sztuki” w ogólności, lecz do jego zinterpretowania w ramach dyrektywy VAT, a w szczególności w ramach przepisów tej dyrektywy dotyczących stosowania obniżonej stawki VAT.

21 Należy przypomnieć, że art. 96 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa określana przez każde państwo członkowskie, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług. W drodze wyjątku od tej zasady art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) tej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość stosowania obniżonej stawki VAT lub jednej z obniżonych stawek VAT, które mają zastosowanie zgodnie z art. 98 i 99 do importu dzieł sztuki, takich jak określone w jej art. 311 ust. 1 pkt 2, a jeżeli państwa

członkowskie korzystają z tej możliwości, stawki te mają zastosowanie również do dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez ich twórców lub jego następców prawnych.

22 Jeśli chodzi o definicję pojęcia „dzieła sztuki”, art. 311 ust. 1 pkt 2 dyrektywy VAT stanowi, że przedmioty wymienione w cz. II A załącznika IX do tej dyrektywy są uznawane za dzieła sztuki. Punkt 7 owej cz. II A dotyczy „fotografii wykonanych przez artystę, drukowanych przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowanych i numerowanych oraz wykonanych w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich możliwych nośnikach”.

23 Rząd francuski podnosi, że z obniżonej stawki VAT mogą korzystać jedynie „fotografie artystyczne”, które to pojęcie ogranicza się, zdaniem tego rządu, do fotografii stanowiących odzwierciedlenie oczywistego twórczego zamiaru ze strony ich twórcy i interesujących dla ogółu odbiorców. Taka wykładnia miaaby wynikać z zastosowania pojęcia „artysta” z pkt 7 cz. II A załącznika IX do dyrektywy VAT, z konieczności tej interpretacji możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT jako wyjątku od zasady stosowania stawki podstawowej VAT oraz z celu promowania produkcji artystycznej poprzez stosowanie obniżonej stawki VAT.

24 Z kolei Regards Photographiques i Komisja Europejska twierdzą, że art. 103 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy przewiduje nie „artystę”, lecz „twórcę” fotografii, która jest uznawana za dzieło sztuki na podstawie art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy w związku z pkt 7 cz. II A załącznika IX do niej. Ponadto kładzie nacisk na szczegółowy i obiektywny charakter warunków, jakie muszą zostać spełnione przez fotografie na podstawie pkt 7, aby mogły one zostać uznane za takie dzieła, podczas gdy wartość artystyczna fotografii stanowi według nich kryterium subiektywne i płynne, którego ocena oznacza dokonanie osądu powodzenia dzieła. To w celu uniknięcia takiej subiektywnej oceny prawodawca Unii ustanowił w rzeczonym pkt 7 szczegółowe i obiektywne warunki, które tym samym mają decydujące znaczenie dla zidentyfikowania fotografii mogących korzystać z obniżonej stawki VAT.

25 W celu ustalenia zakresu przyznanej państwom członkowskim możliwości stosowania obniżonej stawki VAT do dostaw fotografii, takiego jakie wynika z przepisów prawa Unii, o których wykładni wniesiono, należy wziąć pod uwagę jednocześnie treść i kontekst tych przepisów, jak również cel zamierzony przez rozpatrywane uregulowanie (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 16 listopada 2017 r., *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 38).

26 Jeśli chodzi, po pierwsze, o treść tych przepisów, to o ile art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą stosować obniżoną stawkę VAT również do dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez ich twórców lub jego następców prawnych, o tyle jednak odnośni się on do „dzieł sztuki”, które zostały zdefiniowane w art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy w związku z jej załącznikiem IX cz. II A.

27 Jeśli chodzi o tę definicję, to z wyrażonej przyjętych przez prawodawcę Unii, z jednej strony, w owym art. 311 ust. 1 pkt 2, zgodnie z którymi przedmioty wymienione w cz. II A załącznika IX do dyrektywy VAT „oznaczają [dzieła sztuki]”, oraz z drugiej strony, w pkt 7 do tej cz. II A, które opisują w szczególności sposób warunki, jakie powinny spełniać fotografie, aby mogły być one uznane za „dzieła sztuki”, wynika, że każda fotografia spełniająca te warunki należy traktować jako „dzieło sztuki” do celów stosowania obniżonej stawki VAT. Otóż, wspomniany pkt 7 obejmuje nie fotografie artystyczne, lecz wszystkie „fotografie wykonane przez artystę, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich możliwych nośnikach”.

28 Je?eli chodzi o argument rz?du francuskiego, zgodnie z którym z zastosowania terminu „artysta” w pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do dyrektywy VAT nale?y wywnioskowa?, ?e fotografia musi mie? charakter artystyczny, aby mog?a ona korzysta? z obni?onej stawki VAT w rozumieniu art. 103 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, nale?y przypomnie?, ?e ostatni z wymienionych przepis?w przewiduje mo?liwo?? stosowania przez pa?stwa cz?onkowskie obni?onej stawki VAT do dostaw dzie? sztuki dokonywanych nie przez „artyst?”, lecz przez „twórc? lub jego nast?pc?w prawnych”.

29 Odnosz?c si? do poj?? „twórcy” i „artysty”, przepisy te maj? na my?li t? sam? osob?, to znaczy osob?, która ma status autora fotografii spe?niaj?cej warunki wyra?nie przewidziane w owym pkt 7.

30 W rzeczywisto?ci bowiem poj?cia „twórcy” i „artysty” zastosowane w art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT i w pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do niej maj? identyczny zakres, z uwagi mi?dzy innymi na szczególne znaczenie owego pkt 7 nadane osobistemu uczestnictwu autora fotografii w jej wykonaniu. Jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 23 opinii, fotografi? uznaje si? za „dzie?o sztuki” na podstawie omawianego pkt 7 tylko wtedy, gdy dwa g?ówne etapy jej wykonania, to znaczy uj?cie i wydruk, zosta?y dokonane przez autora fotografii, a w odniesieniu do wydruku przynajmniej pod jego nadzorem. Ponadto, aby mo?na je by?o uzna? za „dzie?a sztuki”, wydruki fotografii powinny zosta? sygnowane, numerowane i ograniczone do trzydziestu egzemplarzy.

31 W zwi?zku z tym, przeciwnie do tego, co twierdzi rz?d francuski, z zastosowania terminu „artysta” znajduj?cego si? w pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do dyrektywy VAT nie mo?na wnioskowa?, ?e oprócz warunk?w wyliczonych w pkt 7 fotografia powinna równie? mie? charakter artystyczny, aby mog?a korzysta? z obni?onej stawki VAT na podstawie art. 103 ust. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy.

32 Po drugie, je?eli chodzi o kontekst, w jaki wpisuj? si? przepisy, o których wyk?adni? wniesiono, nale?y przypomnie?, ?e stosowanie obni?onej stawki VAT do dostaw dzie? sztuki dokonywanych przez ich twórc? lub jego nast?pc?w na podstawie art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT stanowi wyj?tek od stosowania podstawowej stawki VAT. W zwi?zku z tym ostatni z wymienionych przepis?w, jak równie? art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do niej, wskazuj?ce fotografie, do których mo?e znale?? zastosowanie owa obni?ona stawka, nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y. Jednak?e owa zasada ?cis?ej wyk?adni? nie oznacza, ?e terminologi? stosowan? przy okre?leniu przypadków zastosowania wspomnianej obni?onej stawki nale?y interpretowa? w sposób, który pozbawia?by j? skuteczno?ci. Interpretacja tych poj?? powinna by? bowiem zgodna z celami, jakim s?u?y ów system, oraz powinna spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej (zob. analogicznie wyroki: z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja, C?492/08, EU:C:2010:348, pkt 35; z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C?264/17, EU:C:2018:968, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e poj?cia przyj?te przez dyrektyw? VAT maj? obiektywny charakter i maj? zastosowanie niezale?nie od cel?w i rezultat?w danych transakcji (wyrok z dnia 11 lipca 2018 r., E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Jak podnosz? Regards Photographiques i Komisja w uwagach przedstawionych Trybuna?owi, art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy w zwi?zku z pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do niej okre?la fotografie, które s? uznawane za dzie?a sztuki, za pomoc? obiektywnych kryteri?w dotycz?cych zasadniczo to?samo?ci i statusu twórcy fotografii, sposobu wydrukowania, sygnowania, numerowania i ograniczenia liczby egzemplarzy. Takie kryteria wystarczaj? do zapewnienia, ?e zastosowanie obni?onej stawki VAT jedynie do fotografii odpowiadaj?cych tym kryteriom stanowi wyj?tek w stosunku do zastosowania stawki podstawowej do ka?dej innej

fotografii. W rzeczywistości bowiem, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 24 opinii, kryteria te są w stanie wykluczyć, że fotografie będące może na uznać za „dzieła sztuki”, wówczas gdy są one wytworem masowej produkcji, związanej z wydrukiem powierzonym specjalistycznym laboratoriom, przy czym fotograf nie miał kontroli nad końcowym wynikiem.

35 Z kolei wykładnia tych przepisów, zgodnie z którą stosowanie obniżonej stawki VAT ogranicza się do fotografii mającej ponadto charakter artystyczny, uzależnia aby zastosowanie owej obniżonej stawki od osądu ich wartości artystycznej przez właściwy krajowy organ administracji podatkowej, która to wartość nie stanowi obiektywnej cechy, lecz cechy subiektywnej. Jak przypomina to już Trybunał, wartość artystyczna danego przedmiotu jest bowiem określana zasadniczo w oparciu o subiektywne i płynne kryteria (wyroki: z dnia 27 października 1977 r., *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, pkt 3; z dnia 13 grudnia 1989 r., *Raab*, C-1/89, EU:C:1989:648, pkt 25).

36 Ponadto wykładnia, zgodnie z którą korzystanie z obniżonej stawki VAT jest zastrzeżone jedynie do fotografii mającej charakter artystyczny, może skutkować tym, że pewne fotografie, na przykład przedstawiające zdarzenia rodzinne, takie jak śluby, będą traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT w zależności od tego, czy organ podatkowy uzna, iż mają one charakter artystyczny, czy nie, podczas gdy fotografie te będą miały w odpowiednim przypadku analogiczne właściwości i będą zaspokajały te same potrzeby konsumenta. Niemniej jednak zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby podobne z punktu widzenia przeciwnego konsumenta towary lub świadczenie usług, które są w konsekwencji konkurencyjne względem siebie, były traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 52, 53).

37 Podobnie ocena kontekstu, w jaki wpisują się przepisy, o których wykładni wniesiono, również przemawia za wykładnią, zgodnie z którą każda fotografia spełniając warunki przewidziane w pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy VAT należy uznać za dzieło sztuki dla celów zastosowania obniżonej stawki VAT na podstawie art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) tej dyrektywy, a kwalifikacja ta nie może zależeć od oceny jej charakteru artystycznego przez właściwy krajowy organ podatkowy.

38 Po trzecie, jeżeli chodzi o cele zamierzone przez dyrektywę VAT, to możliwe, że przewidziana w jej art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) pozwala państwom członkowskim na przyznanie dostawom dzieł sztuki dokonywanym przez ich twórcę lub jego następców prawnych korzystnego traktowania pod względem podatkowym poprzez stosowanie do nich obniżonej stawki VAT. W ten sposób, jak to wynika z motywu 51 do tej dyrektywy, system opodatkowania, taki jak ustanowiony w dziedzinie dzieł sztuki, obejmujący jednolitą definicję pojęcia „dzieło sztuki”, ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania oraz zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami.

39 Tym samym wykładnia, zgodnie z którą z obniżonej stawki VAT mogą korzystać wszystkie fotografie spełniające obiektywne kryteria przewidziane w pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy VAT, jest zgodna z celem przewidzianym w jej motywie 51, ponieważ unika ona, o czym przypomniano w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, konieczności oceny wartości artystycznej fotografii zdeteterminowanej przez subiektywne i płynne kryteria, która to ocena wiązałaby się z ryzykiem zakłócenia konkurencji.

40 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytania pierwsze i trzecie trzeba odpowiedzieć w ten sposób, że aby może na być uznane fotografie za dzieła sztuki mogłyce korzystać z obniżonej stawki VAT na podstawie art. 103 ust. 1 i ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz pkt 7 części A załącznika IX do niej, muszą one spełniać kryteria wymienione w owym pkt 7, to znaczy, muszą być wykonane przez twórcę, wydrukowane

przez niego lub pod jego kontrolą, sygnowane i numerowane w granicach do trzydziestu egzemplarzy, z wyłączeniem wszelkich innych kryteriów, w szczególności oceny ich charakteru artystycznego przez właściwy krajowy organ podatkowy.

W przedmiocie pytania drugiego

41 Przez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz pkt 7 czynnika A załącznika IX do niej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu głównym, które ogranicza stosowanie obniżonej stawki VAT jedynie do fotografii mających charakter artystyczny.

42 Należy przypomnieć, że jeżeli chodzi o stosowanie obniżonej stawki VAT przewidzianej w art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że nic w treści tego przepisu nie nakazuje, aby należało go interpretować jako wymagający, aby stosowanie owej obniżonej stawki obejmowało koniecznie wszystkie aspekty danej kategorii świadczeń przewidzianych w załączniku III do tej dyrektywy. W ten sposób, z zastrzeżeniem przestrzegania zasady neutralności podatkowej właściwej dla wspólnego systemu VAT, państwa członkowskie mają możliwość stosowania obniżonej stawki VAT do konkretnych i szczególnych aspektów danej kategorii świadczeń przewidzianych w załączniku III do wspomnianej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 25–27; z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 43, 44; a także z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 23)

43 Możliwość dokonywania takiego stosowania obniżonej stawki VAT jest uzasadniona m.in. tym względem, że – ponieważ stawka ta stanowi wyjątek od stosowania stawki podstawowej ustalonej przez każde państwo członkowskie – ograniczenie jej stosowania do konkretnych i specyficznych aspektów kategorii danego świadczenia jest spójne z zasadą, według której wyjątki i odstępstwa należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 31 opinii, orzecznictwo przytoczone w dwóch poprzedzających punktach można zastosować również mutatis mutandis do art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT. W rzeczywistości bowiem przepis ten rozciąga możliwość zastosowania obniżonej stawki VAT wynikającej z art. 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy do dostaw dzieł sztuki, które zostały zdefiniowane w art. 311 ust. 1 pkt 2 wspomnianej dyrektywy, dokonanych przez ich twórcę lub jego następców prawnych.

45 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi *Regards Photographiques* w pisemnych uwagach, art. 311 ust. 2 dyrektywy VAT nie narzuca odmiennej wykładni art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) tej dyrektywy. Ów art. 311 ust. 1 pkt 2 i art. 311 ust. 2 definiują bowiem pojęcie „dzieła sztuki” zarówno dla celów stosowania systemu opodatkowania marży, jak i dla stosowania obniżonej stawki VAT. W ten sposób, o ile ostatni z wymienionych przepisów przewiduje, że państwa członkowskie mogą nie uznawać za dzieła sztuki fotografii objętych pkt 7 czynnika A załącznika IX do tej dyrektywy, o tyle nie można wykluczyć wynikającej z art. 103 ust. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy możliwości ograniczenia stosowania obniżonej stawki VAT do jednej wskiej kategorii tych fotografii, pod warunkiem że owo stosowanie jest zgodne z wymogami wymienionymi w pkt 42 niniejszego wyroku.

46 Z tego wynika, że wykonanie przyznanej państwom członkowskim możliwości ograniczenia stosowania obniżonej stawki VAT do jednej wskiej kategorii fotografii należy do pkt 7 czynnika A załącznika IX do dyrektywy VAT jest poddane podwójnemu warunkowi: z jednej strony, wyodrębnienia dla celów stosowania obniżonej stawki VAT jedynie konkretnych i szczególnych

aspektów tych fotografii, oraz, z drugiej strony, przestrzegania zasady neutralności podatkowej. Celem tych warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystały z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieganie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 30; z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 45).

47 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile to do sądu krajowego należy ocena zgodności uregulowania krajowego, takiego jak sporne w postępowaniu główne, z takimi wymogami wynikającymi z prawa Unii, o tyle to jednak do Trybunału należy dostarczenie mu wszelkiej użytecznej wskazówki dla rozstrzygnięcia rozpatrywanego przez sąd sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W niniejszej sprawie z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że zgodnie ze spornymi w postępowaniu głównym przepisami CGI, w wykładni nadanej im w instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r., fotografia jest uznawana za mającą charakter artystyczny tylko wtedy, gdy stanowi ona świadectwo oczywistej intencji twórczej ze strony jego autora i jest atrakcyjna dla ogółu odbiorców, przy czym kryteria te zostały wyjaśnione poprzez określenie liczb wskazówek ustanowionych w tej instrukcji w celu pokierowania oceną konkretnego przypadku przez organ podatkowy. Pomimo że interpretowane w ten sposób wspomniane uregulowanie krajowe stanowi, że fotografie przedstawiające w szczególności wydarzenia rodzinne, takie jak śluby, nie mają co do zasady charakteru artystycznego, to jednak nie wyklucza ono, że takie fotografie mogą wyjątkowo mieć taki charakter. Jedynie fotografie paszportowe, szkolne i grupowe są uznawane za pozbawione charakteru artystycznego.

49 Zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 46 niniejszego wyroku fotografie mające charakter artystyczny w rozumieniu uregulowania krajowego muszą, po pierwsze, stanowić konkretny i specyficzny aspekt fotografii należących do pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy VAT, co oznacza, że można je wyodrębnić jako takie od innych fotografii objętych tym punktem. Takie wyodrębnienie zakłada istnienie obiektywnych, jasnych i precyzyjnych kryteriów w uregulowaniu krajowym, pozwalających na precyzyjne określenie fotografii, do których owo uregulowanie zastrzega stosowanie obniżonej stawki VAT (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 33, 35; z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 47; a także z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 25, 28).

50 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 33 opinii, sporne w postępowaniu głównym przepisy CGI w wykładni nadanej im przez instrukcję z 25 czerwca 2003 r. nie ustanawiają obiektywnych, jasnych i precyzyjnych kryteriów w celu określenia fotografii mających charakter artystyczny, lecz ograniczają się do ustanowienia abstrakcyjnej definicji tych fotografii, opartej na pewnych i subiektywnych kryteriach dotyczących istnienia oczywistego zamiaru twórczego autora i atrakcyjności dla ogółu odbiorców, jak powinny przedstawiać owe fotografie.

51 O ile interpretowane w ten sposób owo uregulowanie krajowe ustanawia określenie liczb wskazówek celem ułatwienia oceny tych kryteriów, o tyle jednak zezwala ono organowi podatkowemu na podstawie pewnych i subiektywnych kryteriów na dokonanie oceny artystycznej cechy omawianych fotografii, w oparciu o które to oceny przyznawana jest bądź nie korzyść podatkowa wynikająca z zastosowania obniżonej stawki VAT.

52 Okazuje się zatem, że kryteria ustanowione przez sporne w postępowaniu głównym przepisy CGI w wykładni nadanej im przez instrukcję z 25 czerwca 2003 r., dotyczące

oczywistego zamiaru twórczego autora i atrakcyjności dla ogółu odbiorców, nie pozwalają na zidentyfikowanie, jako takich, fotografii mających charakter artystyczny i ich odróżnienie od innych fotografii objętych pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy VAT, a tym samym, że nie spełniają one wymogów przypomnianych w pkt 49 niniejszego wyroku.

53 Po drugie, jak wynika z rozważań znajdujących się w pkt 36 niniejszego wyroku, uregulowanie krajowe, które ogranicza na podstawie takich kryteriów zastosowanie obniżonej stawki VAT do fotografii mających charakter artystyczny, również może stanowić zagrożenie dla zasady neutralności podatkowej. W związku z tym należy stwierdzić, że takie uregulowanie krajowe nie spełnia wymogów przypomnianych w pkt 46 niniejszego wyroku.

54 Jeżeli chodzi o zdjęcia paszportowe, fotografie szkolne i grupowe, które na podstawie spornych w postępowaniu głównym przepisów CGI w wykładni nadanej im przez instrukcję z 25 czerwca 2003 r. są uznawane w niemożliwy do zakwestionowania sposób za pozbawione charakteru artystycznego, do sądu odsyłającego należy zbadać, czy fotografie te można wyodrębnić od innych fotografii objętych pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy VAT, a w odpowiednim przypadku, czy fakt wykluczenia w każdym przypadku wspomnianych fotografii z korzystania z obniżonej stawki VAT jest zgodny z zasadą neutralności podatkowej.

55 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że art. 103 ust. 1 i 2 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz pkt 7 części A załącznika IX do niej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu krajowym, które ogranicza stosowanie obniżonej stawki VAT tylko do fotografii mających charakter artystyczny, w zakresie w jakim istnienie takiego charakteru zależy od oceny właściwego krajowego organu podatkowego, która nie jest dokonywana w granicach obiektywnych, jasnych i precyzyjnych kryteriów ustanowionych przez to uregulowanie krajowe, pozwalających na precyzyjne ustalenie fotografii, na rzecz których wspomniane uregulowanie krajowe zastrzega stosowanie owej obniżonej stawki, w taki sposób, aby uniknąć naruszenia zasady neutralności podatkowej.

W przedmiocie pytania czwartego

56 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i trzecie, nie ma konieczności udzielenia odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) Aby można było uznać fotografie za dzieła sztuki mogące korzystać z obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie art. 103 ust. 1 i ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz pkt 7 czynnika A załącznika IX do niej, muszą one spełniać kryteria wymienione w owym pkt 7, to znaczy, muszą być wykonane przez twórcę, wydrukowane przez niego lub pod jego kontrolą, sygnowane i numerowane w granicach do trzydziestu egzemplarzy, z wyłączeniem wszelkich innych kryteriów, w szczególności oceny ich charakteru artystycznego przez właściwy krajowy organ podatkowy.

2) Artykuł 103 ust. 1 i 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 311 ust. 1 pkt 2 tej dyrektywy oraz pkt 7 czynnika A załącznika IX do niej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu krajowym, które ogranicza stosowanie obniżonej stawki VAT tylko do fotografii mających charakter artystyczny, w zakresie w jakim istnienie takiego charakteru zależy od oceny właściwego krajowego organu podatkowego, która nie jest dokonywana w granicach obiektywnych, jasnych i precyzyjnych kryteriów ustanowionych przez to uregulowanie krajowe, pozwalających na precyzyjne ustalenie fotografii, na rzecz których wspomniane uregulowanie krajowe zastrzega stosowanie owej obniżonej stawki, w taki sposób, aby uniknąć naruszenia zasady neutralności podatkowej.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.