

62018CC0145

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 7 marca 2019 r. (1)

Sprawa C-145/18

Regards Photographiques SARL

przeciwko

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[wniosek o wydanie przeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Systemy szczególne – Dzieła sztuki – Obniżona stawka VAT – Fotografie wykonane przez artystę, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane oraz wykonane w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy

Wprowadzenie

1.

Fotografia to zjawisko trudne do uchwycenia. Jej natura „odbicia rzeczywistości”, pozorna łatwość jej wykonania, jej rosnąca demokratyzacja (obecnie niemal każdy posiada aparat fotograficzny, przynajmniej wbudowany w telefon), budzą wątpliwości co do jej artystycznego charakteru. Debata na temat tego, czy, a jeśli tak, to pod jakimi warunkami, fotografia jest sztuką, jest zresztą równie stara jak sama fotografia (2). Debata taka jest oczywiście uzasadniona między filozofami czy teoretykami sztuki. Natomiast opodatkowanie transakcji handlowych musi obowiązkowo opierać się na jasnych i obiektywnych kryteriach wynikających z ustawodawstwa, nawet jeżeli transakcje te dotyczą towarów określanych jako „dzieła sztuki”. Owa debata nie może zostać rozstrzygnięta ani przez organy podatkowe, ani przez sądy krajowe, ani nawet przez Trybunał. W niniejszej opinii przedstawimy powody, dla których każda taka próba podobna do tej podjętej w ramach francuskiej praktyki administracyjnej nie tylko nie może doprowadzić do zamierzonego celu, tj. umożliwić odróżnienia tego, co jest sztuką, od tego co nią nie jest, lecz prowadzi w sposób nieuchronny do naruszenia pewności prawa, neutralności podatkowej i konkurencji.

Ramy prawne

Prawo Unii

2.

Zgodnie z art. 103 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (3):

„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, 3 i 4.

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

a)
dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez twórcę lub jego następców prawnych;
[...].”

3.
Artykuł 311 tej dyrektywy stanowi:

„1. Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

[...]
2) »dzieła sztuki« oznaczają przedmioty wymienione w załączniku IX części A;
[...].

2. Państwa członkowskie mogą nie uznawać za dzieła sztuki przedmiotów wymienionych w załączniku IX części A pkt 5, 6 i 7.

[...].
4.
Punkt 7 części A załącznika IX do omawianej dyrektywy, zatytułowanej »Dzieła sztuki«, ma następujące brzmienie:

„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”.

Prawo francuskie

5.
Artykuł 278 septies code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej »CGI«) w wersji obowiązującej do dnia 31 grudnia 2011 r. stanowi:

„Podatek od wartości dodanej pobierany jest w wysokości 5,5% [(4)]:
[...]

2° od dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez ich twórcę lub jego następców prawnych;
[...].”

6.

Zgodnie z art. 98 A pkt 7 załącznika II do CGI za dzieła sztuki uważa się „[f]otografie 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 [...]”.

7.

W instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r., w brzmieniu mającym zastosowanie w czasie okoliczności faktycznych (zwanej dalej „instrukcją z dnia 25 czerwca 2003 r.”), przedstawiono następujące wyjaśnienia w sprawie warunków stosowania obniżonej stawki VAT do fotografii artystycznych:

„[...]”

I.

Kryteria dotyczące fotografii artystycznej:

1.

Za dzieła sztuki, które mogą korzystać z obniżonej stawki VAT, można uznać wyłącznie 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, dotyczy zwłaszcza jakości kadrowania, kompozycji, ekspozycji, naświetlenia, kontrastu, barw i ukształtu planów, gry światła i przestrzeni, wyboru obiektywu 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.

Warunki 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 właściwości przedstawionego przedmiotu, nie są na ogół postrzegane jako 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.

[...]”.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

8.

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

9.

W wyniku przeprowadzonej kontroli księgowości organ podatkowy (Francja) zakwestionował obniżoną stawkę VAT, jaką spółka ta zastosowała do dostaw niektórych fotografii, mianowicie portretów i fotografii klubowych. Uznając, że owe fotografie powinny podlegać podstawowej stawce VAT, organ podatkowy wydał wobec spółki Regards Photographiques wezwania do zapłaty VAT za okres między 1 lutego 2009 r. a 31 stycznia 2012 r.

10.

Skarga wniesiona przez spółkę 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). Spółka Regards Photographiques wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego.

11.

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

„1)

Czy przepisy art. 103 i 311 dyrektywy [2006/112] 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, 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]? W szczególności czy 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?”.

12.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w Trybunale w dniu 23 lutego 2018 r. Spółka *Regards Photographiques*, rząd francuski oraz Komisja Europejska złożyli uwagi na piśmie. Ci sami zainteresowani byli reprezentowani na rozprawie, która odbyła się w dniu 21 listopada 2018 r.

Analiza

13.

Sąd odsyłający przedstawia Trybunałowi cztery pytania prejudycjalne. Wśród tych pytań pierwsze ma charakter podstawowy, natomiast pozostałe trzy raczej charakter uzupełniający. Rozpocznę zatem moją analizę od pierwszego pytania prejudycjalnego.

Pierwsze pytanie prejudycjalne

14.

Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wykażni pkt 7 czynnika A załącznika IX do dyrektywy 2006/112. Gwoli przypomnienia: przepis ten określa warunki, jakie muszą spełniać fotografie, aby mogły zostać uznane za „dzieła sztuki” i korzystać w szczególności z obniżonej stawki VAT na podstawie art. 103 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy. Zgodnie z tymi warunkami wspomniane fotografie muszą być wykonane przez artystę, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i ponumerowane, w maksymalnej liczbie 30 egzemplarzy.

15.

Kończą niezgody w niniejszej sprawie wydaje się termin „artysta”. Praktyka francuskich organów podatkowych, skodyfikowana w cytowanych powyżej przepisach instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r., opiera się bowiem na tym terminie dla uzasadnienia wprowadzenia dodatkowych wymogów w odniesieniu do „artystycznego” charakteru fotografii mogących korzystać z obniżonej stawki VAT. Stanowisko to zostało doskonale podsumowane przez rząd francuski w jego uwagach, zgodnie z którymi aby fotografię uznać za „dzieło sztuki” w rozumieniu pkt 7 czynnika A załącznika IX do dyrektywy 2006/112, potrzebne jest nie tylko, by „materialne warunki określone [w omawianym przepisie] [zostały] spełnione”, lecz również by „fotografia [była] artystycznym twórczości autora, odzwierciedlającą jego osobowość, która może być atrakcyjna dla ogółu odbiorców”. Ten drugi

warunek wynika z danym rz?du francuskiego z faktu, ?e na mocy pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do dyrektywy 2006/112 fotografia powinna by? „wykonana przez artyst?”.

16.

Na wst?pie musz? przyzna?, ?e zupe?nie inaczej odczytuj? przywo?any przepis. Moja interpretacja wynika zarówno z wyk?adni literalnej, jak i systemowej oraz celowo?ciowej tego przepisu.

17.

Wyk?adnia przedstawiona przez rz?d francuski upada moim zdaniem ju? przy prostej gramatycznej analizie przedmiotowego przepisu. Zdaniem tego rz?du bowiem wspomniany przepis wymaga, aby fotografia by?a wykonana „przez [jakiego?] artyst?”, podczas gdy jego dok?adne brzmienie odnosi do fotografii wykonanej „przez [tego konkretnego] artyst?”. Analiza rz?du francuskiego opiera si? zatem na zmienionym sformu?owaniu omawianego przepisu, przypisuj?c mu znaczenie, którego on nie ma.

18.

U?ycie rodzajnika okre?lonego „le” w omawianym przepisie [w jego wersji francuskiej] nie jest przypadkowe i odzwierciedla znaczenie zamierzone przez prawodawc? Unii. Zast?pienie go rodzajnikiem nieokre?lonym „un” zmienia to znaczenie, wypaczaj?c w ten sposób zamiar prawodawcy. Co wi?cej, nale?y zauwa?y?, ?e rodzajnik okre?lony jest u?ywany równie? w innych wersjach j?zykowych pkt 7 cz??ci A za??cznika IX do dyrektywy 2006/112, sporz?dzonych w j?zykach, które znaj? kategori? gramatyczn? rodzajników (5). Mo?na by?oby ?atwiej przyj?? argumentacj? rz?du francuskiego jedynie na podstawie wersji j?zykowych, które, jak w j?zyku polskim, nie znaj? rodzajników okre?lonych i nieokre?lonych. W tych j?zykach bowiem u?ycie wy??cznie terminu „artysta” mo?e, na p?aszczy?nie czysto gramatycznej, prowadzi? do nieporozumie?. Jednak?e wymóg dotycz?cy uwzgl?dniania, dla celów wyk?adni przepisu prawa Unii, jego tre?ci w ró?nych wersjach j?zykowych pozwala unikn?? wszelkich nieporozumie?.

19.

Termin „artysta”, poprzedzony rodzajnikiem okre?lonym w j?zykach, które znaj? t? form? gramatyczn?, wyst?puje w ka?dym punkcie cz??ci A za??cznika IX do dyrektywy 2006/112. Tak wi?c obok fotografii za dzie?a sztuki s? uznawane obrazy itp. „wykonane wy??cznie r?cznie przez artyst?”, oryginalne ryciny itp. z?o?one z jednego lub kilku arkuszy „wykonane wy??cznie r?cznie przez artyst?”, oryginalne rze?by itp. „wykonane wy??cznie przez artyst?”, tkaniny dekoracyjne oraz tkaniny ?cienne „wykonane r?cznie na podstawie oryginalnych wzorów dostarczonych przez artyst?”, pojedyncze dzie?a z ceramiki „w ca?o?ci wykonane przez artyst?” oraz emalie na miedzi „sygnowane przez artyst? lub pracowni? artystyczn?”.

20.

Przepisy te okre?laj? etapy wykonania dzie?a, które musz? by? przeprowadzone przez osob? uwa?an? za jego autora. Poniewa? rozpatrywane przedmioty zosta?y, do celów stosowania systemu VAT, zakwalifikowane jako „dzie?a sztuki”, ich autorzy s? uwa?ani, zgodnie z przyj?tym sformu?owaniem, za „artystów”. To zatem fakt bycia twórc? dzie?a nale??cego do jednej z kategorii wymienionych cz??ci A za??cznika IX do dyrektywy 2006/112 przyznaje status „artysty” w rozumieniu tego za??cznika, a nie odwrotnie. Jedynym celem u?ci?lenia dotycz?cego osobistego wykonania dzie?a jest wykluczenie ze stosowania ró?nych procedur szczególnych w systemie VAT (6) towarów masowej produkcji przemys?owej oraz zwyk?ych kopii lub reprodukcji

niewykonanych osobiście przez twórcę.

21.

Natomiast przepisy te nie mają na celu, wbrew temu, co wynika z wykładni proponowanej przez rząd francuski, rozróżnienia między z jednej strony obrazami, rzeźbami, rycinami itp. wykonanymi przez osoby, które zdaniem administracji podatkowej posiadają przymiot artysty, a z drugiej strony tymi samymi obiektami wykonanymi przez osoby, którym ten przymiot nie przysuguje. Rząd francuski stwierdził zresztą podczas rozprawy, w odpowiedzi na pytanie Trybunału, że ten dodatkowy wymóg dotyczący „artystycznego charakteru” ma w praktyce administracyjnej znaczenie tylko dla jednej kategorii dzieł sztuki, a mianowicie fotografii.

22.

Jednakże nie widzę żadnego powodu, który uzasadniałby traktowanie tej kategorii inaczej niż pozostałych.

23.

Punkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 określa wymogi, jakie muszą być spełnione, aby fotografia mogła zostać uznana za „dzieło sztuki” w rozumieniu tego przepisu. Wymogi te skupiają się przede wszystkim na dwóch głównych etapach wykonania fotografii: ujęciu i wydruku na papierze lub na innym nośniku materialnym. Ujęcie, które obejmuje wybór tematu fotografii i ustawienie aparatu oraz utrwalenie obrazu na powierzchni światłoczułej (najczęściej na błonie fotograficznej lub matrycy elektronicznej), musi zostać przeprowadzone przez twórcę fotografii. Kolejnym etapem jest wywołanie, termin, przez który należy rozumieć, w technologii analogowej, wywołanie filmu i wywołanie wyciwek, tj. wykonanie odbitki na papierze, lub, w technologii cyfrowej, retusz cyfrowy i wydruk na papierze lub jakimkolwiek innym nośniku. Etap ten musi być dokonany albo przez samego twórcę fotografii, albo pod jego nadzorem. Okoliczności powierzenia wywołania specjalistycie jest powszechną praktyką w fotografii autorskiej, przy czym fotograf zachowuje jednak pełną kontrolę nad efektem końcowym, tj. obrazem odwzorowanym na papierze lub na innym nośniku materialnym. Fotografia musi zostać następnie podpisana przez autora, przy czym liczba kopii (odbitki na papierze lub na innym nośniku) jest ograniczona do 30.

24.

Wymogi te pozwalają na odróżnienie fotografii, które można uznać za „dzieła sztuki”, od masowej produkcji fotograficznej, w przypadku której, jeżeli istnieje wydruk na papierze lub innym nośniku (7), jest on najczęściej w całości lub w części powierzany specjalistycznym laboratoriom, a fotograf nie ma wpływu na efekt końcowy.

25.

Natomiast z przepisu zawartego w pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 nie wynika żaden wymóg w odniesieniu do wymaganego lub wykluczonego tematu fotografii, jej poziomu artystycznego ani cech jej twórcy. Każda fotografia wykonana na warunkach określonych w tym przepisie i sprzedawana w okolicznościach powodujących opodatkowanie VAT (8) jest uważana za „dzieło sztuki” w rozumieniu tego przepisu. Podobnie każda osoba, która wykonuje taką fotografię, jest uważana za „artystę” w rozumieniu tego przepisu.

26.

Termin „artysta” używany w części A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 pełni jeszcze

dodatkowej roli w ramach stosowania obniżonej stawki do dostaw dzieł sztuki. Zgodnie bowiem z art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 stawka ta ma zastosowanie jedynie do dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez twórcę lub jego następców prawnych. Dyrektywa 2006/112 nie definiuje pojęcia „twórcy” dzieła sztuki, ale wydaje mi się zupełnie oczywiste, że musi chodzić o „artystę”, o którym mowa w czł. 1 A załącznika IX do dyrektywy 2006/112. Tym samym teza wysunięta przez rząd francuski w uwagach na piśmie, zgodnie z którym pojęcie „twórcy” w art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 i pojęcie „artysty” użyte w czł. 1 A załącznika IX do tej dyrektywy stanowi pojęcia odrębne, jest moim zdaniem całkowicie bezpodstawna, ponieważ logika regulacji obniżonej stawki mającej zastosowanie do dzieł sztuki opiera się właśnie na tożsamości osoby dokonującej dostawy, tj. twórcy w rozumieniu art. 103 ust. 2 lit. a) i autora rozpatrywanego dzieła sztuki (artysty w rozumieniu czł. 1 A załącznika IX).

27.

Użycie terminu „artysta” w pkt 7 czł. 1 A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 nie uzasadnia zatem, wbrew temu, co twierdzi rząd francuski na poparcie spornej praktyki administracyjnej tego państwa członkowskiego, odmowy przymiotu „dzieła sztuki”, w rozumieniu tego przepisu, niektórym fotografiom ze względu na ich tematykę, poziom artystyczny lub cechy ich autora.

28.

Proponuję zatem udzielenie na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzi, że art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 7 czł. 1 A załącznika IX do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż dla skorzystania z obniżonej stawki VAT wymaga on jedynie, aby fotografie były wykonane przez ich twórcę, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane, w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich możliwych nośnikach.

Drugie pytanie prejudycjalne

29.

Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy pomimo tego, że pkt 7 czł. 1 A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 nie przewiduje takiego wymogu, państwa członkowskie mogą uzależnić stosowanie obniżonej stawki VAT do fotografii od warunku, że owe fotografie mają charakter artystyczny, przy czym taka kwalifikacja miałaby wynikać z ustawodawstwa lub praktyki administracyjnej państw członkowskich. Inaczej mówiąc, pytanie to dotyczy kwestii, czy pkt 7 czł. 1 A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 stoi na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego takiej jak przewidziana w instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r.

30.

W tym względzie Komisja słusznie przypomina, że Trybunał wielokrotnie orzeka, iż państwa członkowskie mają możliwość stosowania obniżonej stawki VAT do określonych i swoistych aspektów kategorii świadczeń, dla których mogą one stosować taką stawkę (stosowanie selektywne), pod warunkiem że odbywa się to zgodnie z zasadą neutralności podatkowej (9). Tak więc Trybunał dopuszcza stosowanie innej stawki podatkowej do dystrybucji energii w ramach abonamentu i poza abonamentem (10), usług podłączenia do sieci dystrybucji wody i innych usług dystrybucji wody (11), usług przewozu zwłok i innych usług przedsiębiorstw pogrzebowych (12), a także, z zastrzeżeniem późniejszej kontroli przez sądy krajowe, do usług transportowych z wykorzystaniem taksówek i usług przewozu pojazdem z kierowcą (13), do księzek papierowych i księzek na innych nośnikach (14) lub do wyrobów ciastkarskich i innych

ciastek w zależności od ich daty przydatności do spożycia (15).

31.

Podzielam opinię Komisji, zgodnie z którą orzecznictwo to można zastosować *mutatis mutandis* do stosowania stawki obniżonej na podstawie art. 103 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112.

32.

Jednakże wydaje mi się, że francuska praktyka administracyjna dotycząca stosowania obniżonej stawki do fotografii, w kształcie spisany w instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r., ma na celu nie selektywne stosowanie tej stawki w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w niniejszej opinii, lecz ustanowienie dodatkowych kryteriów pozwalających na odróżnienie fotografii o charakterze artystycznym od tych, które są tego charakteru pozbawione. Znajduje to potwierdzenie zarówno w brzmieniu drugiego pytania prejudycjalnego, jak i w uwagach rzędu francuskiego.

33.

Otóż czyżby I instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r., zatytułowana „Kryteria fotografii artystycznej”, zmierza do ustalenia abstrakcyjnej definicji fotografii artystycznej, w szczególności w oparciu o kryteria oczywistego zamiaru twórczego autora i atrakcyjności dla ogółu odbiorców. Tymczasem należy stwierdzić, że kryteria te są w dużym stopniu niejednoznaczne i subiektywne. Nie zapewniają one ani poszanowania zasady pewności prawa, ponieważ pozostawiają praktycznie nieograniczony zakres uznania administracji podatkowej, ani zasady neutralności podatkowej, gdyż dwie fotografie obiektywnie identyczne mogą zostać opodatkowane w różny sposób w zależności od tego, czy wskazują one, z punktu widzenia administracji podatkowej, na oczywisty twórczy zamiar i czy są atrakcyjne dla ogółu odbiorców.

34.

Czyżby II instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r. wydaje się zgodzić tę niejednoznaczność, przedstawiając wyjaśnienia dotyczące kwalifikacji, jak należy nadać różnym rodzajom fotografii. Wynik jest jednak jeszcze mniej przekonujący.

35.

Przede wszystkim więc pkt II?1 instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r. wyklucza fotografie paszportowe, fotografie szkolne, a także fotografie grupowe. Jakkolwiek kategoria fotografii identyfikacyjnych jest stosunkowo łatwa do zdefiniowania, nie dotyczy to już jednak dwóch pozostałych kategorii (16). Ponadto sposób, w jaki wyłączenie to opiera się na kryteriach określonych w części I rozpatrywanej instrukcji, nie jest jasny. W szczególności portret grupowy jest od zarania dziejów tematem zdecydowanie artystycznym (17), fotografia grupowa może zatem wykazywać oczywisty twórczy zamiar jej autora i być interesująca dla ogółu odbiorców.

36.

Z kolei w pkt II?2 instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r. wykluczono, lecz jedynie „zasadniczo”, fotografie, których atrakcyjność zależy głównie od cech fotografowanego tematu. Zostały w tym miejscu wymienione, ale jedynie tytułem przykadu, fotografie przedstawiające wydarzenia rodzinne, takie jak śluby i pierwsze komunie. Ustalenie atrakcyjności danej fotografii pozostaje zatem ponownie w gestii administracji podatkowej.

37.

Jednakże zgodnie z pkt II³ instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r. artystyczny charakter fotografii może znaleźć potwierdzenie (choć, jak się wydaje, nie może zostać ostatecznie wykazany) w okoliczności, że fotograf wystawia swoje dzieła w instytucjach kulturalnych, muzealnych lub handlowych albo publikuje je, a także w stosowaniu szczególnego sprzetu.

38.

Kryterium wystawiania lub publikacji utworów fotografa jest moim zdaniem sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej. Zgodnie z tym kryterium bowiem stawka podatku od dostawy towaru (fotografii) zależy od cech podatnika wykonującego dostawę. Tymczasem nie są one istotne z punktu widzenia opodatkowania VAT. W ten sposób ta sama dostawa do tego samego klienta może podlegać podstawowej stawce lub obniżonej stawce w zależności od tego, czy sprzedawca udowodni wystawianie lub publikację swoich dzieł, które, jeżeli dobrze rozumiem, nie muszą być tożsame z przedmiotem dostawy.

39.

Kryterium użytego sprzetu stwarza natomiast poważne ryzyko zakłócenia konkurencji, ponieważ faworyzuje pewne technologie (technologie analogowe, zwłaszcza srebrne), niektóre formaty i niektóre techniki (wydruk na papierze fotograficznym), pomijając inne, w szczególności technologie cyfrowe. Tymczasem te techniczne różnice nie mają żadnego wpływu na charakter artystyczny wykonywanej fotografii ani żadnego znaczenia z punktu widzenia stawki opodatkowania.

40.

Instrukcja z dnia 25 czerwca 2003 r. próbuje zatem uchwycić w kategoriach administracyjnych to, co nieuchwytnie, tj. artystyczny charakter dzieła. Ta próba, przekształcając administrację podatkową w krytyków sztuki, narusza się rzeczywiście prawa, zasadą neutralności podatkowej i konkurencji. Jest ona zatem daleka od obiektywnych i jednoznacznych kryteriów, które Trybunał dopuścił w orzecznictwie przytoczonym w pkt 30 niniejszej opinii, aby umożliwić państwu członkowskim ograniczenie zakresu stosowania obniżonej stawki VAT do niektórych kategorii towarów i usług, dla których zastosowanie takiej stawki jest możliwe. Francuska praktyka administracyjna w wersji skodyfikowanej w instrukcji z dnia 25 czerwca 2003 r. jest zatem sprzeczna z ogólnymi zasadami regulującymi wspólny system VAT.

41.

Stwierdzenia tego nie podważa argument rzędu francuskiego, zgodnie z którym ograniczenie stosowania obniżonej stawki wyjątkowo do fotografii o charakterze artystycznym wynika z celu art. 103 dyrektywy 2006/112, a mianowicie promowania rozwoju rynku dzieł sztuki.

42.

Prawdą jest, że motywy dyrektywy 2006/112 nie wyjaśniają powodów, które skłoniły prawodawcę Unii do upoważnienia państw członkowskich do stosowania obniżonej stawki w odniesieniu do przedmiotów wymienionych w załączniku IX do tej dyrektywy. Należy jednak stwierdzić, że taka możliwość jest zgodna z logiką uprzywilejowanego traktowania pod kątem podatkowym w przedmiotowej dyrektywie towarów i usług przeznaczonych do zaspokajania szerokiego zakresu potrzeb kulturalnych i rozrywkowych konsumentów. Tak więc art. 132 ust. 1 lit. n) dyrektywy 2006/112 wprowadza obowiązkowe zwolnienie niektórych usług kulturalnych, a także dostaw towarów, które są z nimi ściśle związane. W odniesieniu do obniżonej stawki art. 98

dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy umożliwia jej zastosowanie w szczególności do dostaw książek, gazet i czasopism, wstępu na przedstawienia, do teatrów, cyrków, na targi, do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na koncerty, do muzeów, ogrodów zoologicznych, kin, na wystawy oraz podobne imprezy i do podobnych obiektów kulturalnych, do odbioru usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz do świadczenia usług przez pisarzy, kompozytorów i wykonawców lub tantiem za należne im prawa autorskie.

43.

Żaden z tych przepisów nie zawiera żadnego odniesienia do jakiegokolwiek wymogu dotyczącego charakteru lub poziomu artystycznego towarów lub usług należących do kategorii wymienionych powyżej. Wręcz przeciwnie, bardzo szerokie sformułowanie tych kategorii sugeruje raczej, że zamiarem prawodawcy Unii było, aby objęte nimi wszystkie rodzaje działalności kulturalnej i rozrywki, bez dokonywania oceny jej poziomu artystycznego lub intelektualnego. Cel leżący u podstaw korzystnego traktowania tej działalności pod względem podatkowym najwyraźniej nie ogranicza się więc do promocji sztuki we wzniosłym rozumieniu tego terminu.

44.

Nie widzę zatem powodu, dla którego rzekomy cel art. 103 dyrektywy 2006/112 miałby wymagać ograniczenia stosowania tego artykułu do przedmiotów o charakterze artystycznym. Skoro prawodawca Unii wprowadził możliwość stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do niektórych przedmiotów (dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków) i ustanowił definicję prawną tych przedmiotów (załącznik IX do dyrektywy 2006/112), nie należy kwestionować tej definicji, starając się ją uściślić poprzez pojęcia niejasne i niejednoznaczne, z tego powodu, że miałyby być one nieodpowiednie do osiągnięcia celu, który ten prawodawca zamierza osiągnąć, gdy wprowadza wspomnianą możliwość.

45.

Jest tak tym bardziej, że rozpatrywanej francuskiej praktyce administracyjnej, w wersji skodyfikowanej instrukcją z dnia 25 czerwca 2003 r. i przedstawionej we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz w uwagach rzędu francuskiego, brakuje spójności z dwóch powodów.

46.

Po pierwsze, rząd francuski stwierdził podczas rozprawy, że wymóg dotyczący artystycznego charakteru ma zastosowanie wyłącznie do fotografii, a nie do innych kategorii dzieł sztuki wymienionych w części A załącznika IX do dyrektywy 2006/112 (nie wspominając o przedmiotach kolekcjonerskich lub antykach, o których mowa w częściach B i C wspomnianego załącznika). Tymczasem utwory o niżej jakości artystycznej lub interesujące jedynie dla konkretnych osób występują również w innych obszarach sztuki. Dlaczego projekt realizowany przez „ulicznego artystę” w miejscu turystycznym lub dzieło sztuki o charakterze upamiętniającym miałyby być lepsze niż fotografia rodzinna wykonana w profesjonalnym atelier?

47.

Po drugie, o ile mi wiadomo, w art. 279 lit. g) CGI przewidziano stosowanie obniżonej stawki (obecnie 10%) do przeniesienia autorskich praw majątkowych, w tym w odniesieniu do fotografii, bez wymogu dotyczącego artystycznego charakteru utworów, których dotyczą te prawa.

48.

Jestem oczywiście świadom, że fotografia, poza tym, że jest rodzkiem artystycznego wyrazu, jest także procesem technicznym umożliwiającym odwzorowanie obrazu rzeczywistości w celach zupełnie innych niż zaspokojenie potrzeb kulturalnych i rozrywkowych, co uzasadniałoby ich wyłączenie z możliwości korzystania z obniżonej stawki. Sytuacja taka ma na przykład miejsce w przypadku fotografii paszportowych, fotografii dokumentujących miejsca wypadku lub szkody dla celów ubezpieczeniowych, fotografii nieruchomości do celów sprzedaży lub wynajmu, fotografii medycznej itp. Fotografie te nie są jednak zwykle przedmiotem dostawy na warunkach określonych w pkt 7 części A załącznika IX do dyrektywy 2006/112. Jedyne istotne wyjątkowe dotyczy, jak mi się wydaje, fotografii paszportowych. Jednakże ta kategoria fotografii jest w wystraszającym stopniu możliwa do zidentyfikowania za pomocą obiektywnych kryteriów, aby mogła być łatwo wyłączona z zakresu stosowania obniżonej stawki VAT bez naruszenia zasad pewności prawa i neutralności podatkowej.

49.

Proponuję zatem odpowiedzieć na drugie pytanie prejudycjalne, iż art. 103 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mają prawo, z zastrzeżeniem przestrzegania zasady pewności prawa oraz zasady neutralności podatkowej, stosować stawkę obniżoną jedynie do niektórych kategorii przedmiotów wymienionych w części A załącznika IX do tej dyrektywy, określonych w sposób obiektywny i pozbawiony dwuznaczności. Jednakże państwa członkowskie nie są uprawnione do stosowania w stosunku do tych przedmiotów dodatkowych wymogów, opartych na niejasnych kryteriach lub pozostawiających znaczny margines oceny organom odpowiedzialnym za stosowanie przepisów podatkowych, takich jak charakter artystyczny przedmiotu.

Trzecie pytanie prejudycjalne

50.

Odpowiedź na pytanie trzecie wynika z odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na dwa pierwsze pytania, a zatem nie wymaga odrębnej analizy.

Czwarte pytanie prejudycjalne

51.

Poprzez czwarte pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy państwa członkowskie mogą posłużyć się kryteriami stosowanymi w innych dziedzinach prawa krajowego, w szczególności w prawie autorskim, aby wyznaczyć zakres pojęcia „dzieła sztuki” w odniesieniu do fotografii. Odpowiedź przecząca na to pytanie wynika z odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na dwa pierwsze pytania prejudycjalne. Pragnę jednak sformułować w tym względzie poniższe uwagi.

52.

Prawo autorskie od dawna przyznaje fotografii charakter dzieła intelektualnych (18). Jednakże pojęcie „utworu” w rozumieniu prawa autorskiego nie zawiera żadnej oceny charakteru lub poziomu artystycznego danego przedmiotu. Jakkolwiek prawo autorskie dla udzielenia ochrony wymaga, by utwór był oryginalny, to znaczy by stanowił własny intelektualny twórczości autora, to jednak przesądka ta jest interpretowana w sposób bardzo liberalny, tak że próg ten jest łatwy do pokonania. Ma to również zastosowanie do fotografii, ponieważ w przeciwieństwie do pewnych

powszechnych przekona? fotografia rzadko w pe?ni odzwierciedla rzeczywisto?? (19): ju? poprzez kadrowanie fotograf odcina cz??? tej rzeczywisto?ci, dokonuj?c tym samym twórczego wyboru. Poj?cie „utworu” u?ywane w prawie autorskim nie by?oby zatem w ?aden sposób u?yteczne w celu zdefiniowania poj?cia „dzie?a sztuki” w rozumieniu pkt 7 cz???ci A za??cznika IX do dyrektywy 2006/112.

53.

Co wi?cej, prawo autorskie jest w znacznej mierze zharmonizowane w ramach Unii, zw?aszcza dzi?ki dyrektywie 2001/29/WE (20). Harmonizacja ta obejmuje poj?cie „utworu”, które jest poj?ciem autonomicznym prawa Unii (21). Je?li chodzi o fotografi? – Trybuna? przyzna? status utworu zwyk?ym fotografiom portretowym (22) i pejza?owym (23). Zak?adam, ?e fotografi? ?lubn? równie? mo?na by zakwalifikowa? jako „utwór” w rozumieniu prawa autorskiego.

Wnioski

54.

W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj?, aby Trybuna? na pytania prejudycjalne zadane przez Conseil d'État (rad? stanu, Francja) odpowiedzia? w nast?puj?cy sposób:

1)

Artyku? 103 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej w zwi?zku z pkt 7 cz???ci A za??cznika IX do tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dla skorzystania z obni?onej stawki VAT wymaga on jedynie, aby fotografie by?y wykonane przez ich twórc?, drukowane przez niego lub pod jego nadzorem, sygnowane i numerowane, w liczbie ograniczonej do trzydziestu egzemplarzy we wszelkich formatach i na wszelkich mo?liwych no?nikach.

2)

Artyku? 103 ust. 2 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwa cz?onkowskie maj? prawo, z zastrze?eniem przestrzegania zasady pewno?ci prawa oraz zasady neutralno?ci podatkowej, stosowa? stawki obni?on? jedynie do niektórych kategorii przedmiotów wymienionych w cz???ci A za??cznika IX do tej dyrektywy, okre?lonych w sposób obiektywny i pozbawiony dwuznaczno?ci. Jednak?e pa?stwa cz?onkowskie nie s? uprawnione do stosowania w stosunku do tych przedmiotów dodatkowych wymogów, opartych na niejasnych kryteriach lub pozostawiaj?cych znaczny margines oceny organom odpowiedzialnym za stosowanie przepisów podatkowych, takich jak charakter artystyczny przedmiotu.

(1) J?zyk orygina?u: francuski.

(2) Charles Baudelaire napisa? w 1859 r. w odniesieniu do wynalazku dagerotypu: „[...] technika ta, wdzieraj?c si? w sztuk?, sta?a si? jej najbardziej ?miertelnym wrogiem [...]” (Ch. Baudelaire, „Salon 1859”, *Revue française*, tom XVII, 1859, s. 262).

(3) Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

(4) Od dnia 1 stycznia 2012 r. stawka ta wynosi 7%.

(5) Takie jak angielska wersja j?zykowa („photographs taken by the artist”), niemiecka („vom Künstler aufgenommene Photographien”), hiszpa?ska („fotografías tomadas por el artista”) itd.

(6) Załącznik IX do dyrektywy 2006/112 znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do obniżonej stawki, lecz również w ramach szczególnych procedur opodatkowania określonych w tytule XII rozdziału 4 tej dyrektywy.

(7) Obecnie znaczna większość fotografii pozostaje w formie plików cyfrowych, bez wykonywania odbitek na materialnym nośniku. Fotografie te mogą być także przedmiotem obrotu drogą elektroniczną. Jest to, z punktu widzenia przepisów o VAT, świadczenie usług, a kwestia ich kwalifikacji jako dzieła sztuki w konsekwencji nie powstaje (zob. pkt 3 załącznika II do dyrektywy 2006/112).

(8) To jest w warunkach dostawy towaru wykonywanej w ramach działalności gospodarczej zbywcy mającego status podatnika VAT [zob. art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112]. W szczególności okazjonalna sprzedaż fotografii, poza działalnością gospodarczą, nie powoduje jej opodatkowania VAT i w konsekwencji kwestia kwalifikacji tej fotografii jako dzieła sztuki w rozumieniu pkt 7 załącznika IX do dyrektywy 2006/112 nie powstaje.

(9) Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 43–45 i przytoczone tam orzecznictwo.

(10) Wyrok z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja, C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 29.

(11) Wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 2 sentencji zdanie drugie.

(12) Wyrok z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 46.

(13) Wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 1 sentencji.

(14) Wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, sentencja.

(15) Wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, sentencja.

(16) W szczególności kategoria fotografii szkolnych wydaje mi się tajemnicza: czy chodzi o fotografie przedstawiające uczniów lub nauczycieli, fotografie wykonywane przez uczniów w ramach nauczania, czy jeszcze inny rodzaj fotografii?

(17) By wymienić tylko „Grupę Laokoona” lub „Ostatni Wieczerz” Leonarda da Vinci.

(18) Jednym z pierwszych orzeczeń przyznających fotografii ochronę wynikającą z prawa autorskiego jest wyrok Supreme Court of the United States (Sądu najwyższego Stanów Zjednoczonych Ameryki) z dnia 17 marca 1884 r., Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (zob. R. Markiewicz, Ilustrowane prawo autorskie, Warszawa, 2018, s. 106). Konwencja berneńska o ochronie dzieł literackich i artystycznych, podpisana w Bernie w dniu 9 września 1886 r., wymaga ochrony fotografii od czasu aktu berlińskiego z roku 1908. Wreszcie art. 9 Traktatu Światowej Organizacji Własności Intelektualnej (WIPO) o prawie autorskim, przyjętego w Genewie w dniu 20 grudnia 1996 r., dostosował czas ochrony praw autorskich do fotografii do okresu ochrony innych kategorii utworów.

(19) Lub, mówiąc precyzyjniej, obraz, który my uważamy za rzeczywisty.

(20) Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 maja 2001 r. w sprawie harmonizacji

niektórych aspektów praw autorskich i pokrewnych w społeczeństwie informacyjnym (Dz.U. 2001, L 167, s. 10).

(21) Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Infopaq International, C-5/08, EU:C:2009:465, pkt 31–37.

(22) Wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Painer, C-145/10, EU:C:2011:798, pkt 94.

(23) Wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Renckhoff, C-161/17, EU:C:2018:634, pkt 14.