

62018CC0145

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MACIEJ SZPUNAR

prednesené 7. marca 2019 (1)

Vec C-145/18

Regards Photographiques SARL

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Osobitné úpravy – Umelecké diela – Znížená sadzba DPH – Fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií“

Úvod

1.

Fotografia je jav, ktorý je ťažké uchopiť. Jej povaha „odrazu reality“, zdanlivá ťažkosť jej zhotovenia, jej stále širšia demokratizácia (v súčasnosti má takmer každý fotoaparát, prinajmenšom zabudovaný vo svojom telefóne) vyvolávajú pochybnosti o jej umeleckej povahe. Diskusie o tom, či a prípadne za akých podmienok je fotografia umením, sú okrem toho staré tak ako fotografia samotná. (2) Taká diskusia je, samozrejme, legitímna medzi filozofmi alebo teoretikmi umenia. Naopak, zdanenie obchodných transakcií musí byť nevyhnutne založené na jasných a objektívnych kritériách, ktoré vyplývajú z právnej úpravy dokonca aj vtedy, keď sa tieto transakcie týkajú tovarov označených ako „umelecké diela“. Túto diskusiu nemôžu uzavrieť ani daňové orgány, ani vnútroštátne súdy a dokonca ani Súdny dvor. V týchto návrhoch uvediem dôvody, pre ktoré akékoľvek snahy v tomto zmysle, také, aké sa napríklad podnikli v rámci francúzskej administratívnej praxe, nielenže nemôžu dosiahnuť svoj cieľ, teda umožniť odlíšiť to, čo je umením, od toho, čo ním nie je, ale nevyhnutne vedú k narušeniu právnej istoty, daňovej neutrality a hospodárskej súťaže.

Právny rámec

Právo Únie

2.

Podľa článku 103 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (3):

„1. členské štáty môžu stanoviť, že znížená sadzba alebo jedna zo znížených sadzieb, ktorú uplatňujú v súlade s článkami 98 a 99, sa uplatňuje aj na dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností vymedzených v článku 311 ods. 1 bodoch 2, 3 a 4.

2. Ak členské štáty využijú možnosť ustanovenú v odseku 1, môžu uplatňovať zníženú sadzbu aj na tieto dodania:

a)

dodanie umeleckých diel ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami,

...“

3.

Článok 311 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Na účely tejto kapitoly a bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva:

...

2. 'umelecké diela' sú predmety uvedené v prílohe IX časti A,

...

2. členské štáty nemusia považovať za umelecké diela predmety, ktoré sú uvedené v prílohe IX časti A bodoch 5, 6 a 7.

...“

4.

Príloha IX, časť A „Umelecké diela“, bod 7 uvedenej smernice znie takto:

„fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov“.

Francúzske právo

5.

Článok 278f code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) vo svojom znení uplatniteľnom do 31. decembra 2011 stanovoval:

„Sadzba dane z pridanej hodnoty je 5,5 %[(4)]:

...

2. Z dodania umeleckých diel uskutočnených ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami;

...“

6.

V súlade s článkom 98 A bodom 7 prílohy II CGI sa za umelecké diela považujú „fotografie

zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov“.

7.

Pokyn z 25. júna 2003 uplatniteľný v prípade skutkových okolností sporu (okrem len „pokyn z 25. júna 2003“) takto spresnil podmienky uplatnenia zníženej sadzby DPH, pokiaľ ide o umelecké fotografie:

„...“

I.

Kritériá umeleckej fotografie:

1.

Za umelecké diela, ktoré môžu mať nárok na zníženú sadzbu DPH, možno považovať len fotografie, ktoré svedčia o zjavnom tvorivom úmysle autora.

Tak je to vtedy, keď fotograf výberom témy, umiestnenia záberu, osobitostí snímania alebo akejkoľvek inej osobitosti svojej práce týkajúcej sa najmä výberu záberu, kompozície, expozície, svetelných podmienok, kontrastov, farieb a povrchov, hry svetla a objemov, voľby objektívu a filmu alebo osobitých podmienok vyvolania negatívu, uskutočňuje prácu, ktorá prekračuje rámec jednoduchého mechanického zachytenia spomienky na udalosť, cestu alebo osoby a ktorá je teda zaujímavá pre celú verejnosť.

II.

Podmienky uplatnenia

1.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že zo zníženej sadzby sú vylúčené fotografie na preukazy totožnosti, školské fotografie, rovnako ako aj skupinové fotografie.

2.

Za umelecké fotografie sa vo všeobecnosti nepovažujú fotografie, pri ktorých záujem o ne závisí predovšetkým od vlastností vyobrazenej osoby alebo povahy vyobrazenej veci. Tak je to napríklad v prípade fotografií, ktoré vyobrazujú rodinné alebo náboženské udalosti (svadby, sväté prijímanie atď.).

3.

Pri iných fotografiách akéhokoľvek druhu, okrem fotografií uvedených v bode II.1, možno tvorivý úmysel autora vyplývajúci z už uvedených kritérií a ich povahu vyvolávajúcu záujem širokej verejnosti potvrdiť týmito okolnosťami.

a)

Existujú dôvody na vystavovanie diel fotografa v kultúrnych inštitúciách (regionálnych, národných alebo medzinárodných), múzejných inštitúciách (múzeá, dočasné alebo trvalé výstavy) alebo na obchodných podujatiach (trhy, salóny, galérie atď.) alebo pre ich prezentáciu v špecializovaných publikáciách.

...

b)

Použitie osobitných materiálov tak z hľadiska snímania, ako aj vývoja snímky.

...“.

Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

8.

Predmetom činnosti spoločnosti Regards Photographiques SARL je vyhotovovanie a predaj fotografií.

9.

V nadväznosti na daňovú kontrolu daňový úrad (Francúzsko) spochybnil uplatnenie zníženej sadzby DPH, ktorú táto spoločnosť uplatnila na dodanie určitých fotografií, konkrétne portrétov a svadobných fotografií. Keďže sa domnieval, že tieto fotografie mali podliehať štandardnej sadzbe DPH, daňový úrad spoločnosti Regards Photographiques vyrubil nedoplatok DPH za obdobie od 1. februára 2009 do 31. januára 2012.

10.

Tak Tribunal administratif d'Orléans (Správny súd Orléans, Francúzsko) ako aj Cour administrative d'appel de Nantes (Odvolací správny súd Nantes, Francúzsko) zamietli odvolanie proti rozhodnutiu o vyrubení dane, ktoré podala spoločnosť Regards Photographiques. Spoločnosť Regards Photographiques podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

11.

Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

Majú sa ustanovenia článkov 103 a 311 smernice [2006/112], ako aj bodu 7 časti A jej prílohy IX vykladať v tom zmysle, že pre vznik nároku na zníženú sadzbu [DPH] sa vyžaduje iba to, aby boli fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov?

2.

V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, môžu členské štáty napriek tomu vylúčiť z nároku na zníženú sadzbu [DPH] fotografie, ktoré okrem iného nemajú povahu umeleckého diela?

3.

V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, aké ďalšie podmienky musia spĺňať fotografie na vznik nároku na zníženie sadzby [DPH]? Musia mať predovšetkým povahu umeleckého diela?

4.

Majú sa tieto podmienky vykladať jednotne v rámci Európskej únie alebo odkazujú na právne predpisy jednotlivých členských štátov, najmä v oblasti práv duševného vlastníctva?“

12.

Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený kancelárii Súdneho dvora 23. februára 2018. Písomné pripomienky predložila Regards Photographiques, francúzska vláda, ako aj Európska komisia. Tieto dotknuté subjekty boli zastúpené na pojednávaní, ktoré sa konalo 21. novembra 2018.

Analýza

13.

Vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru štyri prejudiciálne otázky. Spomedzi nich má prvá otázka zásadný význam, pričom zvyšné tri sú skôr doplnujúce. Začnem teda svoju analýzu touto prvou prejudiciálnou otázkou.

Prvá prejudiciálna otázka

14.

Prvá prejudiciálna otázka sa týka výkladu prílohy IX časti A bodu 7 smernice 2006/112. Pripomínam, že toto ustanovenie uvádza podmienky, ktoré musia spĺňať fotografie na to, aby mohli byť označené za „umelecké diela“ a mať najmä nárok na zníženie sadzby DPH na základe článku 103 ods. 2 písm. a) tejto smernice. Tieto podmienky sú, že uvedené fotografie musia byť zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií.

15.

Zdá sa, že kameňom úrazu je v tejto veci pojem „umelec“. Prax francúzskych daňových orgánov kodifikovaná vo vyššie citovaných ustanoveniach pokynu z 25. júna 2003 totiž z tohto pojmu vyvodzuje odôvodnenie pre stanovenie dodatočných požiadaviek, pokiaľ ide o „umeleckú“ povahu fotografií, ktoré môžu mať nárok na zníženie sadzby DPH. Toto stanovisko je dokonale zhrnuté francúzskou vládou v jej pripomienkach, podľa ktorých na to, aby bola fotografia považovaná za „umelecké dielo“ v zmysle prílohy IX časti A bodu 7 smernice 2006/112, je potrebné nielen to, aby „[boli] splnené vecné podmienky uvedené [v tomto ustanovení]“, ale tiež aby „[bola] fotografia umeleckým výtvorom autora, ktorý odráža jeho osobnosť a ktorá môže vyvolať záujem verejnosti“. Táto druhá podmienka vyplýva podľa francúzskej vlády zo skutočnosti, že podľa prílohy IX časti A bodu 7 smernice 2006/112 musí byť fotografia „zhotovená umelcom“.

16.

Na úvod musím priznať, že vyššie uvedené ustanovenie chápem úplne inak. Toto porozumenie vyplýva tak z doslovného, systematického, ako aj teleologického výkladu tohto ustanovenia.

17.

Výklad podporovaný francúzskou vládou neobstojí podľa môjho názoru už pri jednoduchej gramatickej analýze predmetného ustanovenia. Podľa tejto vlády by totiž uvedené ustanovenie vyžadovalo, aby bola fotografia zhotovená „[nejakým] umelcom“ („par un artiste“), zatiaľ čo presné znenie tohto ustanovenia odkazuje na fotografiu zhotovenú „[konkrétnym] umelcom“ („par l'artiste“). Analýza francúzskej vlády teda spočíva na zmenenom znení predmetného ustanovenia tým, že uvádza niečo, čo v skutočnosti toto ustanovenie neobsahuje.

18.

Použitie francúzskeho určitého člen „le“ v predmetnom ustanovení nie je bezvýznamné a odráža význam, ktorý chcel dať danému ustanoveniu normotvorca Únie. Jeho nahradenie francúzskym neurčitým členom „un“ tento význam mení, čím skresľuje úmysel uvedeného normotvorcu. Okrem toho treba poznamenať, že určitý člen sa používa tiež v ďalších jazykových verziách prílohy IX časti A bodu 7 smernice 2006/112 vyhotovených v jazykoch, ktoré poznajú gramatickú kategóriu členov. (5) Tvrdenie francúzskej vlády by bolo možné ľahšie pripustiť len na základe jazykových verzií, ktoré, ako v prípade poškého jazyka, nepoznajú určitý a neurčitý členy. V týchto jazykoch môže totiž použitie samotného pojmu „umelec“ z istého gramatického hľadiska viesť k nedorozumeniu. Požiadavka, aby sa pri výklade ustanovení práva Únie zohľadnilo jeho znenie vo viacerých jazykových verziách, však umožňuje takéto možné nedorozumenie rozptýliť.

19.

Pojem „umelec“, ktorému predchádza určitý člen v jazykoch, ktoré tento gramatický druh poznajú, sa objavuje v každom bode prílohy IX časti A smernice 2006/112. Takže okrem fotografií sa za umelecké diela považujú obrazy atď. „zhotovené celkom ručne umelcom“, rytiny atď. zhotovené z dosiek „ktoré umelec vypracoval celkom ručne“, sochy atď. „zhotovené celkom umelcom“, tapisérie a nástenné textilie „zhotovené ručne podľa pôvodných predlôh poskytnutých umelcami“, individuálne kusy keramiky „zhotovené celkom umelcom“, rovnako ako aj emaily na medi „ktoré nesú podpis umelca alebo ateliéru“.

20.

Tieto ustanovenia spresňujú etapy zhotovovania diela, ktoré musí podstúpiť ten, kto sa považuje za jeho autora. Keďže predmetné diela sa na účely uplatnenia systému DPH považujú za „umelecké diela“, ich autori sa v použitej formulácii považujú za „umelcov“. Skutočnosť, že osoba je autorom diela, ktoré patrí do jednej z kategórií vymenovaných v prílohe IX časti A smernice 2006/112, teda tejto osobe prepožičiava vlastnosť umelca v zmysle tejto prílohy a nie naopak. Jediným cieľom spresnenia týkajúceho sa osobného zhotovenia diela je vylúčiť z nároku na uplatnenie rôznych odchylných režimov v rámci systému DPH (6) predmety hromadnej priemyselnej výroby, rovnako ako aj jednoduché kópie alebo reprodukcie, ktoré osobne nezhotovil autor.

21.

Naopak, na rozdiel od toho, čo by vyplývalo z výkladu podporovaného francúzskou vládou, cieľom týchto ustanovení nie je zaviesť rozdiel medzi na jednej strane obrazmi, sochami, rytinami atď. zhotovenými osobami, ktoré majú z hľadiska daňovej správy postavenie umelca, a na druhej

strane dielami zhotovenými osobami, ktoré takú vlastnosť nemajú. Okrem toho francúzska vláda v odpovedi na otázku Súdneho dvora na pojednávaní uviedla, že táto dodatočná požiadavka týkajúca sa „umeleckej povahy“ vo francúzskej administratívnej praxi platí len pre jedinú kategóriu umeleckých diel, konkrétne fotografie.

22.

Pritom nevidím žiaden dôvod, ktorý by odôvodňoval také zaobchádzanie s touto kategóriou, ktoré by bolo odlišné od zaobchádzania s ostatnými kategóriami.

23.

Príloha IX časti A bod 7 smernice 2006/112 spresňuje požiadavky, ktoré musí spĺňať fotografia na to, aby bola považovaná za „umelecké dielo“ v zmysle tohto ustanovenia. Tieto požiadavky sa zameriavajú najmä na dva hlavné kroky zhotovenia fotografie: nasnímanie a tlač na papier alebo iný hmotný nosič. Snímanie fotografie, ktoré zahŕňa výber námetu fotografie a nastavenie fotografického aparátu, rovnako ako aj vytvorenie obrazu na fotocitlivej ploche (najčastejšie na filme potiahnutom striebornými soľami alebo na elektronickom snímači), musí byť uskutočnené autorom fotografie. Ďalším krokom je tlač, pojem, pod ktorým treba rozumieť, v analógovej technológii, vyvolanie filmu a tlač v pravom zmysle slova, to znamená umiestnenie odtlačku na papier alebo iné médium, a v digitálnej technológii, úpravu obrazu a tlač na papier alebo akýkoľvek iný podklad. Tento krok musí vykonať buď autor fotografie samotný, alebo musí byť vykonaný pod jeho dohľadom. To, že sa tlač zverí špecialistovi, je v autorskej fotografii obvyklou praxou, pričom si však fotograf ponecháva plnú kontrolu nad konečným výsledkom, to znamená nad obrazom vyobrazeným na papieri alebo na akomkoľvek inom hmotnom nosiči. Fotografia musí byť následne podpísaná autorom, pričom počet kópií (výtlačkov na papieri alebo inom nosiči) je obmedzený na 30.

24.

Tieto požiadavky umožňujú odlíšiť fotografie, ktoré možno považovať za „umelecké diela“, od masovej fotografickej výroby, v prípade ktorej, ak došlo k tlači na papier alebo iný podklad, (7) táto je najčastejšie úplne alebo čiastočne zverená špecializovaným laboratóriám bez toho, aby mal fotograf dohľad nad konečným výsledkom.

25.

Naopak, z ustanovení prílohy IX časti A bodu 7 smernice 2006/112 nevyplýva žiadna požiadavka, či už ide o požadovaný alebo vylúčený námet fotografie, jej umeleckú úroveň alebo úroveň autora. Akákoľvek fotografia vyhotovená za podmienok uvedených v tomto ustanovení a predávaná za okolností, ktoré vedú k zdaneniu DPH, (8) je považovaná za „umelecké dielo“ v zmysle uvedeného ustanovenia. Rovnako akákoľvek osoba, ktorá takú fotografiu vyhotovila, je považovaná za „umelca“ v zmysle toho istého ustanovenia.

26.

Pojem „umelec“ uvedený v prílohe IX časti A smernice 2006/112 plní v rámci uplatňovania zníženej sadzby na dodanie umeleckých diel doplnkovú úlohu. Na základe článku 103 ods. 2 písm. a) smernice 2006/112 sa totiž táto sadzba uplatňuje iba na dodanie uskutočnené autormi týchto umeleckých diel alebo ich právnymi nástupcami. Smernica 2006/112 nedefinuje pojem „autora“ umeleckého diela, zdá sa mi však viac ako zrejmé, že môže ísť len o „umelca“, ktorého zmieňuje príloha IX časti A smernice 2006/112. Tvrdenie uvádzané francúzskou vládou v jej písomných pripomienkach, podľa ktorého sú pojmy „autor“ v článku 103 ods. 2 písm. a) smernice

2006/112 a „umelec“, použitý v prílohe IX časti A tejto smernice, odlišné, je preto podľa môjho názoru úplne nepodložené, pretože logika právnej úpravy zníženej sadzby uplatnenej na umelecké diela spočíva práve na identite osoby uskutočňujúcej dodanie, to znamená autora v zmysle článku 103 ods. 2 písm. a) a tvorcu predmetného umeleckého diela (umelca v zmysle prílohy IX časti A).

27.

Použitie pojmu „umelec“ v prílohe IX časti A bode 7 smernice 2006/112 teda neodôvodňuje, na rozdiel od toho, čo tvrdí francúzska vláda na podporu administratívnej praxe tohto členského štátu, odmietnutie postavenia „umeleckého diela“, v zmysle tohto ustanovenia, určitým fotografiám z dôvodu ich témy, umeleckej úrovne alebo úrovne ich autora.

28.

Na prvú prejudiciálnu otázku teda navrhujem odpovedať tak, že článok 103 ods. 2 písm. a) smernice 2006/112 v spojení s prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pre vznik nároku na zníženie sadzby DPH sa vyžaduje iba to, aby boli fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov.

Druhá prejudiciálna otázka

29.

Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či bez ohľadu na skutočnosť, že príloha IX časť A bod 7 smernice 2006/112 takú požiadavku nepredpokladá, môžu členské štáty podrobiť uplatnenie zníženej sadzby DPH na fotografie podmienke, že tieto fotografie majú umeleckú povahu, čo je právna kvalifikácia, ktorá by bola vymedzená právnou úpravou alebo administratívnou praxou členských štátov. Inými slovami, táto otázka sa týka toho, či príloha IX časť A bod 7 smernice 2006/112 bráni takej praxi členských štátov, aká je kodifikovaná pokynom z 25. júna 2003.

30.

V tomto ohľade Komisia správne pripomína, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že členské štáty majú možnosť uplatniť zníženie sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty jednej z kategórií plnení, pre ktoré môžu takú sadzbu uplatniť (selektívne uplatňovanie) pod podmienkou dodržania zásady daňovej neutrality. (9) Takto Súdny dvor pripustil uplatnenie inej daňovej sadzby na distribúciu energie v rámci pevnej zložky ceny a na distribúciu energie mimo tejto pevnej zložky ceny, (10) na poskytovanie prípojok k sieťam na distribúciu vody a na iné plnenia súvisiace s distribúciou vody, (11) na prepravu zosnulých a iné plnenia poskytované pohrebnými službami, (12) rovnako ako aj, pod podmienkou neskoršieho overenia zo strany vnútroštátnych súdov, dopravné služby taxislužbami a dopravné služby vozidlom s vodičom, (13) na knihy vytlačené na papieri a na inom podklade (14) alebo na cukrárne a pekárne predávajúce prvý tovar a to podľa dátumu spotreby výrobkov. (15)

31.

Súhlasím s názorom Komisie, podľa ktorého by bolo možné túto judikatúru preniesť na uplatnenie zníženej sadzby na základe článku 103 ods. 2 písm. a) smernice 2006/112.

32.

Zdá sa mi však, že francúzska administratívna prax týkajúca sa uplatnenia zníženej sadzby na fotografie, tak ako je kodifikovaná pokynom z 25. júna 2003, nemá za cieľ selektívne uplatňovanie tejto sadzby v zmysle judikatúry citovanej vyššie, ale stanovenie dodatočných kritérií umožňujúcich odlišiť fotografie, ktoré majú umeleckú povahu, od tých, ktoré ju nemajú. Toto konštatovanie potvrdzuje tak znenie druhej prejudiciálnej otázky, ako aj pripomienky francúzskej vlády.

33.

Časť I pokynu z 25. júna 2003 nazvaná „Kritériá umeleckej fotografie“ sa tak snaží zaviesť abstraktnú definíciu umeleckej fotografie, pričom sa opiera najmä o kritériá zjavného tvorivého úmyslu autora a o skutočnosť, že dielo môže vyvolať záujem verejnosti. Pritom treba konštatovať, že tieto kritériá sú veľmi nejednoznačné a subjektívne. Nezabezpečujú ani dodržiavanie právnej istoty, pretože ponechávajú daňovej správe prakticky nedefinovaný priestor pre voľnú úvahu, ani dodržiavanie daňovej neutrality, pretože dve fotografie, ktoré sú objektívne rovnaké, by mohli byť zdaňované odlišne podľa toho, či z hľadiska daňovej správy vykazujú alebo nevykazujú zjavný tvorivý úmysel a môžu alebo nemôžu vyvolať záujem verejnosti.

34.

Zdá sa, že časť II pokynu z 25. júna 2003 túto nejednoznačnosť zmieruje tým, že uvádza objasnenia týkajúce sa hodnotenia rôznych druhov fotografií. Výsledok je však ešte menej presvedčivý.

35.

Predovšetkým bod II.1 pokynu z 25. júna 2003 vylučuje fotografie na preukazy totožnosti, školské fotografie a skupinové fotografie. Ak aj možno kategóriu fotografií na preukazy totožnosti pomerne ťažko vymedziť, neplatí to o dvoch ďalších kategóriách. (16) Okrem toho nie je jasné, ako táto výnimka nadväzuje na kritériá uvedené v časti I predmetného pokynu. Konkrétne, portrét skupiny je od nepamäti námetom pre umenie par excellence (17) a skupinová fotografia by teda pokojne mohla byť dôkazom zjavného tvorivého úmyslu jej autora a vyvolať záujem verejnosti.

36.

Následne bod II.2 pokynu z 25. júna 2003 vylučuje, ale výlučne „vo všeobecnosti“, fotografie, ktorých význam závisí predovšetkým od vlastností fotografovaného námetu. Sú tam uvedené, ale výlučne ako príklad, fotografie, ktoré vyobrazujú rodinné udalosti, ako sú svadby alebo sväté prijímania. Určenie záujmu, ktorý predstavuje fotografia, je teda opätovne ponechané na posúdenie daňovému orgánu.

37.

Podľa bodu II.3 pokynu z 25. júna 2003 však môže umeleckú povahu fotografie potvrdiť (zdá sa ale, že bez toho, aby ju mohla s konečnou platnosťou preukázať) skutočnosť, že fotograf vystavuje svoje diela v kultúrnych, múzejných alebo obchodných inštitúciách alebo, že ich zverejňuje, rovnako ako aj skutočnosť, že sa používajú osobitné zariadenia.

38.

Kritérium zverejnenia alebo vystavenia diel fotografa je podľa môjho názoru v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Týmto kritériom totiž sadzba zdanenia dodania tovaru (fotografie) závisí od vlastností zdaniteľnej osoby, ktorá toto dodanie uskutočňuje. Pritom tieto vlastnosti nie sú z

hľadiska zdaťovania DPH relevantné. Rovnaké dodanie tomu istému klientovi by tak mohlo byť podrobené štandardnej sadzbe alebo zníženej sadzbe podľa toho, či ju predávajúci odôvodní vystavením alebo zverejnením svojich diel, ktoré, ak tomu správne rozumiem, nemusia byť nevyhnutné tie isté, ako je predmet dodania.

39.

Pokiaľ ide o kritérium použitého zariadenia, toto predstavuje vážne nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže, pretože uprednostuje určité technológie (analogovú technológiu, presnejšie technológiu založenú na použití filmu potiahnutého striebornými soľami), určité veľkosti a určité techniky (tlač na fotografický papier), pričom ostatné, najmä digitálne technológie, nezohľadňuje. Pritom tieto technické rozdiely nemajú žiaden vplyv na umeleckú povahu zhotovenej fotografie a nie sú ani relevantné z hľadiska daňovej sadzby.

40.

Pokyn z 25. júna 2003 sa teda pojmami administratívneho konania snaží uchopiť neuchopiteľné, to znamená umeleckú povahu diela. Táto snaha, ktorá tým, že mení daňové orgány na umeleckú kritiku, nevyhnutne narušuje právnu istotu, zásadu daňovej neutrality a hospodársku súťaž. Má teda nálezoť k objektívnym a jednoznačným kritériám, ktoré Súdny dvor uznal v judikatúre citovanej v bode 30 vyššie s cieľom umožniť členským štátom obmedziť rozsah uplatňovania zníženej sadzby DPH na určité kategórie tovarov a služieb, pre ktoré je uplatnenie takej sadzby možné. Francúzska administratívna prax, ako je kodifikovaná v pokynoch z 25. júna 2003, je teda v rozpore so všeobecnými zásadami, ktorými sa riadi spoločný systém DPH.

41.

Toto konštatovanie nie je spochybnené tvrdením francúzskej vlády, podľa ktorého obmedzenie uplatnenia zníženej sadzby iba na fotografie umeleckej povahy vyplýva z cieľa článku 103 smernice 2006/112, konkrétne podpory rozvoja trhu s umeleckými dielami.

42.

Je pravda, že odôvodnenia smernice 2006/112 nevysvetľujú dôvody, ktoré viedli normotvorcu Únie k tomu, aby povolil členským štátom uplatnenie zníženej sadzby na diela vymenované v prílohe IX tejto smernice. Treba však konštatovať, že táto možnosť zapadá v smernici do logiky priaznivého daňového zaobchádzania s tovarmi a službami určenými na uspokojenie širokej škály kultúrnych potrieb spotrebiteľov a potrieb ich zábavy. Takto článok 132 ods. 1 písm. n) smernice 2006/112 zavádza povinné oslobodenie od dane pre určité kultúrne služby, ako aj pre dodanie tovaru, ktorý je s nimi úzko spojený. Pokiaľ ide o zníženu sadzbu, článok 98 smernice 2006/112 v spojení s prílohou III tejto smernice umožňuje uplatnenie takej sadzby najmä na dodanie kníh, novín a periodík, vstupné na spoločenské podujatia, do divadiel, cirkusov, na veľtrhy, do zábavných parkov, na koncerty, do múzeí, zoologických záhrad, kín, na výstavy a podobné kultúrne podujatia a do podobných kultúrnych zariadení, príjem služieb rozhlasového a televízneho vysielať, rovnako ako aj služby poskytované spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorské poplatky.

43.

Žiadne z týchto ustanovení neuvádza žiadnu požiadavku, pokiaľ ide o povahu alebo umeleckú úroveň tovarov alebo služieb, ktoré patria do vyššie uvedených kategórií. Práve naopak, veľmi široké vymedzenie týchto kategórií skôr naznačuje úmysel normotvorcu Únie zahrnúť do nich všetky druhy kultúrnych a zábavných činností bez toho, aby vyslovoval úsudok o ich umeleckej

alebo intelektuálnej úrovni. Cieľ, ktorý odôvodňuje priaznivé daňové zaobchádzanie s týmito firmami, sa teda ošídne neobmedzuje na podporu umenia vo vznešom slova zmysle.

44.

Nevidím preto dôvod, prečo by údajný cieľ článku 103 smernice 2006/112 vyžadoval obmedziť uplatnenie tohto článku na diela, ktoré majú umeleckú povahu. Ak normotvorca Únie zaviedol pre členské štáty možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH na určité diela (umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti) a uviedol legálnu definíciu týchto predmetov (v prílohe IX smernice 2006/112), nie je namieste túto definíciu spochybňovať snahami o jej spresnenie neurčitými a nejednoznačnými pojmami z toho dôvodu, že dobre neslúži cieľu, ktorý ten istý normotvorca mienil dosiahnuť zavedením uvedenej možnosti.

45.

To platí o to viac, že predmetná francúzska administratívna prax, ako je kodifikovaná pokynom z 25. júna 2003 a predstavená v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, rovnako ako aj pripomienky francúzskej vlády sú nesúdržné z dvojakeho hľadiska.

46.

Po prvé francúzska vláda na pojednávaní uviedla, že požiadavka na umeleckú povahu sa uplatňuje výlučne na fotografie a nie na ostatné kategórie umeleckých diel, ktoré sú vymenované v prílohe IX časti A smernice 2006/112 (nehovoriac už o zberateľských predmetoch alebo starožitnostiach uvedených v častiach B a C uvedenej prílohy). Pritom diela nižšej umeleckej úrovne alebo diela, ktoré zaujímajú len konkrétne osoby, existujú tiež v iných oblastiach umenia. V čom by mala byť kresba vyhotovená „pouliťným umelcom“ na turistickom mieste alebo umelecké dielo spomienkovej povahy lepšie ako rodinná fotografia zhotovená profesionálnym ateliérom?

47.

Po druhé podľa mojich vedomostí článok 279 písm. g) CGI stanovuje uplatnenie zníženej sadzby (v súasnosti 10 %) na prevod majetkových práv autora, vrátane tých, ktoré sa týkajú fotografií, bez akejkolvek požiadavky na umeleckú povahu diel, na ktoré sa vzťahujú tieto práva.

48.

Som si, samozrejme, vedomý toho, že fotografia je okrem prostriedku umeleckého prejavu technickým postupom, ktorý umožňuje vyvolať obraz reality na účely, ktoré sú úplne cudzie uspokojovaniu kultúrnych alebo zábavných potrieb, čo by odôvodnilo jej vylúčenie z nároku na zníženú sadzbu. To je napríklad prípad fotografií na preukazy totožnosti, fotografií, ktoré slúžia na dokumentáciu miesta nehody alebo poistnej udalosti na účely poistenia, fotografií nehnuteľností na účely ich predaja alebo nájmu, lekárskech fotografií atď. Tieto fotografie však obvykle nie sú predmetom dodania za podmienok uvedených v prílohe IX časti A bode 7 smernice 2006/112. Domnievam sa, že jediná výnimka, ktorá stojí za povšimnutie, sa môže týkať fotografií na preukazy totožnosti. Táto kategória fotografií je však dostatočne identifikovateľná pomocou objektívnych kritérií tak, aby mohla byť zahŕňaná z uplatnenia zníženej sadzby DPH bez ohrozenia právnej istoty a daňovej neutrality.

49.

Preto navrhujem odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku tak, že článok 103 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že členské štáty majú právo, s výhradou dodržania zásad právnej istoty a daňovej neutrality, uplatniť zníženú sadzbu len na určité kategórie predmetov

vymenovaných v prílohe IX časti A tejto smernice, ktoré sú objektívne a jednoznačne definované. Naopak, členské štáty nie sú oprávnené uplatňovať na uvedené predmety dodatočné požiadavky založené na nejasných kritériách alebo kritériách, ktoré ponechávajú široké oprávnenie voľnej úvahy orgánom, ktoré sú poverené uplatňovaním daňových právnych predpisov, ako je napríklad umelecká povaha predmetu.

Tretia prejudiciálna otázka

50.

Odpoveď na tretiu otázku vyplýva z odpovede, ktorú navrhujem pre prvé dve otázky, a nevyžaduje teda samostatnú analýzu.

Štvrtá prejudiciálna otázka

51.

Svojou štvrtou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či členské štáty môžu využiť kritériá uplatňované v iných oblastiach vnútroštátneho práva, najmä autorského práva, na účely vymedzenia pojmu „umelecké dielo“, pokiaľ ide o fotografie. Záporná odpoveď na túto otázku vyplýva z odpovede, ktorú navrhujem dať na prvé dve prejudiciálne otázky. Chcel by som však v tomto smere uviesť nasledujúce poznámky.

52.

Autorské právo už dávno priznáva fotografiám charakter intelektuálneho diela. (18) Pojem diela v zmysle autorského práva však neobsahuje žiadne hodnotenie povahy alebo umeleckej úrovne predmetného diela. Hoci autorské právo na priznanie ochrany vyžaduje, aby bolo dielo pôvodné, to znamená, aby predstavovalo výsledok tvorivej duševnej činnosti autora, táto podmienka sa vykladá veľmi voľne, takže ju možno ľahko splniť. Toto sa vzťahuje rovnako aj na fotografie, pretože na rozdiel od všeobecného presvedčenia je fotografia málokedy dokonalým zobrazením reality: (19) prinajmenšom výberom záberu fotografia vyjadruje časť tejto reality, čím uskutočňuje tvorivé rozhodnutie. Pojem „diela“ použitý v autorskom práve teda nie je vôbec užitočný na účely vymedzenia pojmu „umelecké dielo“ v zmysle prílohy IX časti A bodu 7 smernice 2006/112.

53.

Navyše autorské právo je do značnej miery v Únii harmonizované, najmä prostredníctvom smernice 2001/29/ES (20). Táto harmonizácia zahŕňa pojem „dielo“, ktorý je samostatným pojmom práva Únie. (21) Pokiaľ ide o fotografie, Súdny dvor uznal povahu diela jednoduchým portrétnym fotografiami (22) a fotografiami krajiny. (23) Domnievam sa, že svadobná fotografia by tiež mohla byť považovaná za dielo v zmysle autorského práva.

Návrh

54.

Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položila Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), takto:

1.

Článok 103 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane

z pridanej hodnoty v spojení s prílohou IX ?as?ou A bodom 7 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že na vznik nároku na zníženú sadzbu DPH sa vyžaduje iba to, aby boli fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho doh?adom vytla?ené, podpísané a o?íslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých ve?kostí a podkladových materiálov.

2.

?lánok 103 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že ?lenské štáty majú právo, s výhradou dodržania zásad právnej istoty a da?ovej neutrality, uplatniť zníženú sadzbu len na ur?ité kategórie predmetov vymenovaných v prílohe IX ?asti A tejto smernice, ktoré sú objektívne a jednozna?ne definované. Naopak, ?lenské štáty nie sú oprávnené uplat?ovať na uvedené predmety dodato?né požiadavky založené na nejasných kritériách alebo kritériách, ktoré ponechávajú široké oprávnenie vo?nej úvahy orgánom, ktoré sú poverené uplat?ovaním da?ových právnych predpisov, ako je napríklad umelecká povaha predmetu.

(1) Jazyk prednesu: francúzština.

(2) Charles Baudelaire napísal v roku 1859 o vynáleze dagerotypie toto: „... l'industrie, faisant irruption dans l'art, en devient la plus mortelle ennemie...” („... priemysel, ktorý preniká do umenia, sa stáva jeho úhlavným nepriate?om...”) (BAUDELAIRE, Ch.: Salon de 1859. In: Revue française, zv. XVII, 1859, s. 262).

(3) Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

(4) Od 1. januára 2012 sa táto sadzba zvýšila na 7 %.

(5) Ako sú verzie v anglickom jazyku („photographs taken by the artist“), nemeckom jazyku („vom Künstler aufgenommene Photographien“), španielskom jazyku („fotografías tomadas por el artista“) at?.

(6) Príloha IX smernice 2006/112 sa uplat?uje nielen v rámci zníženej sadzby, ale tiež v rámci osobitných úprav zda?ovania definovaných v hlave XII kapitole 4 tejto smernice.

(7) V sú?asnosti zostáva ve?ká vä?šina fotografií v stave digitálneho súboru bez toho, aby sa uskuto?nila tla? na hmotný podklad. Tieto fotografie môžu byť tiež predmetom uvádzania na trh prostredníctvom digitálnych technológií. Ide teda, z h?adiska ustanovení týkajúcich sa DPH, o poskytnutie služieb, a teda nevystáva otázka ich posúdenia ako umeleckých diel (pozri prílohu II bod 3 smernice 2006/112).

(8) To znamená, za podmienok dodania tovaru uskuto?neného v rámci ekonomickej ?innosti predávajúceho, pri?om predávajúci je zdanite?nou osobou na ú?ely DPH [pozri ?lánok 2 ods. 1 písm. a) a ?lánok 9 ods. 1 smernice 2006/112]. Konkrétne, príležitostný predaj fotografie, mimo ekonomickej ?innosti, nevedie k jeho zdaneniu DPH a otázka hodnotenia tejto fotografie ako umeleckého diela v zmysle prílohy IX ?asti A bodu 7 smernice 2006/112 sa teda nevynára.

(9) Pozri najmä rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C?454/12 a C?455/12, EU:C:2014:111, body 43 až 45 a citovaná judikatúra).

(10) Rozsudok z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko (C?384/01, EU:C:2003:264, bod 29).

(11) Rozsudok z 3. apríla 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien (C?442/05, EU:C:2008:184, bod 2 výrokovvej ?asti, druhá veta).

(12) Rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C?94/09, EU:C:2010:253, bod 46).

(13) Rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C?454/12 a C?455/12, EU:C:2014:111, bod 1 výrokovvej ?asti).

(14) Rozsudok z 11. septembra 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, výroková ?as?).

(15) Rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, výroková ?as?).

(16) Záhadou sa mi zdá by? najmä kategória školských fotografií: ide o fotografie vyobrazujúce žiakov a/alebo u?ite?ov, fotografie vyhotovené žiakmi v rámci výu?by alebo ešte iné druhy fotografií?

(17) Sta?í uvies? len Laokoóna a jeho synov alebo Poslednú ve?eru od Leonarda da Vinciho.

(18) Jedným z prvých súdnych rozhodnutí, ktoré priznalo fotografii ochranu vyplývajúcu z autorského práva, je rozsudok Supreme Court of the United States (Najvyšší súd Spojených štátov amerických) zo 17. marca 1884, Burrow?Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (pozri MARKIEWICZ, R.: Ilustrowane prawo autorskie. Varšava, 2018, s. 106). Bernský dohovor o ochrane literárnych a umeleckých diel podpísaný 9. septembra 1886 v Berne vyžaduje ochranu fotografií po?núc aktom podpísaným v Berlíne v roku 1908. Napokon ?lánok 9 dohovoru o Svetovej organizácii duševného vlastníctva (OMPI) týkajúci sa autorského práva prijatého v Ženeve 20. decembra 1996 zosúladil trvanie ochrany fotografií priznanej autorským právom s inými kategóriami diel.

(19) Alebo lepšie povedané obrazu, ktorý sme si o realite vytvorili.

(20) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2001/29/ES z 22. mája 2001 o zosúladení niektorých aspektov autorských práv a s nimi súvisiacich práv v informa?nej spoločnosti (Ú. v. ES L 167, 2001, s. 10; Mim. vyd. 17/001, s. 230).

(21) Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2009, Infopaq International (C?5/08, EU:C:2009:465, body 31 až 37).

(22) Rozsudok z 1. decembra 2011, Painer (C?145/10, EU:C:2011:798, bod 94).

(23) Rozsudok zo 7. augusta 2018, Renckhoff (C?161/17, EU:C:2018:634, bod 14).