Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 5. septembra 2019*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 103(2)(a) – Člen 311(1), točka 2 – Priloga IX, del A, točka 7 – Nižja stopnja DDV – Umetniški predmeti – Pojem – Fotografije, ki jih posname in natisne umetnik ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij – Nacionalna ureditev, ki omejuje uporabo nižje stopnje DDV samo na fotografije, ki imajo umetniško naravo“

V zadevi C-145/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 20. februarja 2018, ki je na Sodišče prispela 23. februarja 2018, v postopku

Regards Photographiques SARL

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec) in C. Vajda, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. novembra 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Regards Photographiques SARL E. Piwnica, avocat,

– za francosko vlado A. Alidière, E. de Moustier in D. Colas, agenti,

– za Evropsko komisijo N. Gossement in J. Jokubauskaitė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. marca 2019

izreka naslednjo

* Jezik postopka: francoščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 103 in 311 ter Priloge IX, del A, točka 7, k Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Regards Photographiques SARL in ministre de l'Action et des Comptes publics (minister za javno politiko in javne račune, Francija, v nadaljevanju: davčna uprava), ker je zadnjenavedeni zavrnil uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost (DDV) za dobavo portretnih in poročnih fotografij, narejenih v obdobju od 1. februarja 2009 do 31. januarja 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 51 Direktive o DDV je navedeno:

„Da se prepreči dvojna obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke."

4 Člen 96 te direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev."

5 Člen 98 navedene direktive v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[…]"

6 Člen 99(1) te direktive določa:

„Nižje stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 %."

7 Člen 103 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice lahko določijo, da se nižja stopnja ali ena od nižjih stopenj, ki jih uporabljajo v skladu s členoma 98 in 99, uporablja tudi za uvoz umetniških predmetov, zbirk ali starin, kot je opredeljeno v točkah (2), […] člena 311(1).

2. Kadar države članice uporabijo možnost iz odstavka 1, lahko nižjo stopnjo uporabljajo tudi za naslednje transakcije:

(a) dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki;

[…]"

8 Člen 311 te direktive v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

[…]

(2) ‚umetniški predmeti' pomenijo predmete iz dela A Priloge IX;

[…]

2. Države članice pa imajo možnost, da za ‚umetniške predmete' ne štejejo predmetov iz [točke 7] dela A Priloge IX."

9 V Prilogi IX, del A, točka 7, k navedeni direktivi je določeno:

„umetniške fotografije [fotografije], ki jih posname oziroma [in] natisne avtor [umetnik] ali so posnete [natisnjene] pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, v vseh velikostih."

Francosko pravo

10 Člen 278f code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) je v različici, ki se je uporabljala do 1. januarja 2012, določal:

„[DDV] se po stopnji 5,5 % pobira za:

[…]

2. dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki;

[…]"

11 Od 1. januarja 2012 se je stopnja, določena s to določbo, zvišala na 7 %.

12 V skladu s členom 98A, točka 7, Priloge II k CGI se za umetniška dela štejejo naslednje fotografije:

„Fotografije, ki jih posname in natisne umetnik ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, v vseh velikostih […]"

13 Namen navodila generalnega direktorata za davke z dne 25. junija 2003 z naslovom „DDV, nižja 5,5 % stopnja, ki se uporablja za umetniške predmete, položaj umetniških fotografij", ki je bilo objavljeno v *Bulletin officiel des impôts* št. 115 z dne 2. julija 2003, kot je veljalo v času dejanskega stanja zadeve v glavni stvari (v nadaljevanju: navodilo z dne 25. junija 2003), je bil dati pojasnila glede pogojev za uporabo nižje stopnje DDV, določenih v členu 278f CGI, za umetniške fotografije. To navodilo je določalo:

„[…]

I. Merila za umetniško fotografijo:

1. Za umetniška dela, za katera se lahko uporablja nižja stopnja DDV, se lahko štejejo samo fotografije, ki izkazujejo očiten ustvarjalni namen njihovega avtorja.

To velja, kadar je fotograf z izbiro teme, pogoji razporeditve, posebnostmi snemanja ali katero koli drugo posebnostjo svojega dela, ki se nanaša zlasti na kakovost kadriranja, kompozicije, ekspozicije, osvetlitve, kontrastov, barv in reliefov, igre svetlobe in prostornine, izbire objektiva in filma ali posebne pogoje razvijanja negativa, opravil delo, ki presega zgolj mehanični zapis spomina na dogodek, potovanje ali osebe in ki ima torej pomen za vso javnost.

II. Pogoji uporabe

1. Iz navedenega izhaja, da so iz uporabe nižje stopnje izključene fotografije za osebne dokumente, šolske fotografije in skupinske fotografije.

2. Fotografije, katerih pomen je odvisen predvsem od statusa osebe ali narave predstavljenega predmeta, se na splošno ne štejejo za umetniške fotografije. To so na primer fotografije, ki prikazujejo družinske ali verske dogodke (poroke, obhajila itd.).

3. Ob tem sta lahko za vsakovrstne fotografije, ki niso navedene v točki II-1, ustvarjalni namen avtorja, ki je razviden iz že naštetih meril, in pomen za vso javnost potrjena z naslednjimi indici.

(a) Fotograf dokaže, da svoja dela razstavlja v kulturnih ustanovah (regionalnih, nacionalnih ali mednarodnih), muzejskih ustanovah (muzeji, začasne ali stalne razstave) ali na komercialnih dogodkih (sejmi, saloni, galerije itd.) in jih celo objavlja v specializiranih publikacijah.

[…]

(b) Uporaba posebnega materiala pri snemanju in razvijanju.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Družba Regards Photographiques se ukvarja z ustvarjanjem in prodajo fotografij.

15 Potem ko je davčna uprava preverila računovodske izkaze, je podvomila o nižji stopnji DDV, ki jo je ta družba uporabljala za dobavo nekaterih fotografij, in sicer portretov in poročnih fotografij. Ker je davčna uprava menila, da je treba za te fotografije uporabiti splošno stopnjo DDV, je navedeni družbi izdala odločbe o odmeri DDV za obdobje od 1. februarja 2009 do 31. januarja 2012.

16 Tožbo, ki jo je družba Regards Photographiques vložila zoper te odločbe o odmeri DDV, sta zavrnili tako tribunal administratif d’Orléans (upravno sodišče v Orléansu, Francija) kot cour administrative d’appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu, Francija). Zadnjenavedeno sodišče je v sodbi z dne 21. aprila 2016 razsodilo, da se za fotografije, ki so predmet postopka v glavni stvari, ne more uporabljati nižja stopnja DDV, saj niso izvirne in ne izražajo ustvarjalnega namena, tako da jih ni mogoče šteti za fotografije, ki jih je posnel umetnik.

17 Družba Regards Photographiques je pri predložitvenem sodišču, Conseil d’État (državni svet, Francija), zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo. Ta družba trdi, da za to, da bi lahko bil upravičen do nižje stopnje DDV, zadostuje, da je avtor zadevnih fotografij, preden jih je sam ali so jih njegovi pravni nasledniki dobavili, izvedel nadzor nad njihovim tiskanjem ter jih je podpisal in oštevilčil ter omejil na 30 kopij.

18 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe členov 103 in 311 Direktive [o DDV] ter določbe točke 7 dela A Priloge IX k tej direktivi razlagati tako, da se z njimi zahteva le, da fotografije posname njihov avtor, da jih ta natisne ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom ter da so podpisane, oštevilčene in omejene na 30 kopij, v vseh velikostih in na vseh nosilcih, da bi bile upravičene do nižje stopnje [DDV]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je državam članicam vseeno dovoljeno, da iz upravičenosti do nižje stopnje [DDV] izključijo fotografije, ki poleg tega niso umetniške narave?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, katere druge pogoje morajo izpolnjevati fotografije, da bi bile upravičene do nižje stopnje [DDV]? In zlasti, ali morajo biti umetniške narave?

4. Ali je treba te pogoje v Evropski uniji razlagati enotno ali pa napotujejo na pravo vsake države članice, zlasti s področja intelektualne lastnine?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in tretje vprašanje

19 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, Sodišče v bistvu sprašuje o pogojih, ki jih morajo izpolnjevati fotografije, da se lahko štejejo za umetniške predmete, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV, v skladu s členom 103(1) in (2)(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi, in zlasti, ali morajo biti fotografije zato umetniške narave.

20 Tako Sodišče v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe ni pozvano k opredelitvi pomena pojma „umetniški predmeti“ na splošno, ampak k njegovi razlagati v okviru Direktive o DDV in zlasti določb te direktive v zvezi z uporabo nižje stopnje DDV.

21 Spomniti je treba, da se v skladu s členom 96 navedene direktive za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja enaka, in sicer splošna stopnja DDV, ki jo določi vsaka država članica. Z odstopanjem od tega načela je s členom 103(1) in (2)(a) te direktive državam članicam dana možnost uporabe nižje stopnje DDV ali ene od nižjih stopenj, ki jih države članice uporabljajo v skladu s členoma 98 in 99 te direktive, za uvoz umetniških predmetov, kot so opredeljeni v njenem členu 311(1), točka 2, in – kadar države članice uporabijo to možnost – tudi za dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki.

22 V zvezi z opredelitvijo pojma „umetniški predmeti“ člen 311(1), točka 2, Direktive o DDV določa, da se predmeti iz Priloge IX, del A, k navedeni direktivi štejejo za umetniške predmete. Točka 7 tega dela A se nanaša na „umetniške fotografije [fotografije], ki jih posname oziroma [in] natisne avtor [umetnik] ali so posnete [natisnjene] pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, v vseh velikostih“.

23 Francoska vlada trdi, da se lahko nižja stopnja DDV uporablja samo za „umetniške fotografije“, kot pojem, ki je po mnenju te vlade omejen na fotografije, ki poudarjajo očiten ustvarjalni namen njihovega avtorja in imajo pomen za vso javnost. Ta razlaga naj bi izhajala iz uporabe izraza „avtor [umetnik]“ v Prilogi IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV, nujnosti ozke razlage možnosti uporabe nižje stopnje DDV kot izjeme od načela uporabe splošne stopnje DDV in cilja spodbujati umetniško ustvarjanje z uporabo nižje stopnje DDV.

24 Po drugi strani družba Regards Photographiques in Evropska komisija trdita, da se člen 103(2)(a) te direktive ne nanaša na „umetnika“, temveč na „avtorja“ fotografije, ki se na podlagi člena 311(1), točka 2, navedene direktive v povezavi s Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi šteje za umetniški predmet. Poleg tega poudarjata, da so pogoji – ki jih morajo izpolnjevati fotografije v skladu s to točko 7, da bi jih bilo mogoče šteti za take predmete – podrobno razčlenjeni in objektivni, medtem ko je umetniška vrednost fotografije po njunem mnenju subjektivno in nedoločno merilo, katerega presoja vključuje odločanje o vrednosti dela. Zakonodajalec Unije naj bi za preprečitev takšne subjektivne presoje v navedeni točki 7 določil pogoje, ki so podrobno razčlenjeni in objektivni in ki naj bi bili zato edini odločilni elementi za opredelitev fotografij, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV.

25 Za določitev obsega možnosti, ki jo imajo države članice za uporabo nižje stopnje DDV pri dobavi fotografij, kot izhaja iz določb prava Unije, katerih razlaga se zaproša, je treba upoštevati hkrati besedilo in sobesedilo teh določb ter cilj, ki ga zasleduje zadevna ureditev (glej v tem smislu sodbi z dne 18. januarja 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, točka 29 in navedena sodna praksa, in z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 38).

26 Prvič, v zvezi z besedilom teh določb se člen 103(1) in (2)(a) Direktive o DDV – čeprav določa, da države članice lahko nižjo stopnjo DDV uporabljajo tudi za dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki – nanaša na „umetniške predmete“, kot so opredeljeni v členu 311(1), točka 2, te direktive v povezavi s Prilogo IX, del A, k tej direktivi.

27 Glede na to opredelitev iz besedila, ki ga je zakonodajalec Unije na eni strani sprejel v členu 311(1), točka 2, v skladu s katerim predmeti iz Priloge IX, del A, k Direktivi o DDV „pomenijo [umetniške predmete]“, in po drugi v točki 7 dela A, ki podrobno opisuje pogoje, ki jih morajo izpolnjevati fotografije, da se štejejo za „umetniške predmete“, izhaja, da je treba vsako fotografijo, ki izpolnjuje te pogoje, obravnavati kot „umetniški predmet“, za katerega se uporabi nižja stopnja DDV. Navedena točka 7 pa se ne nanaša na umetniške fotografije, temveč na vse „umetniške fotografije [fotografije], ki jih posname oziroma [in] natisne avtor [umetnik] ali so posnete [natisnjene] pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, v vseh velikostih“.

28 V zvezi s trditvijo francoske vlade, da je treba iz uporabe izraza „avtor [umetnik]“ v Prilogi IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV sklepati, da mora imeti fotografija umetniško naravo, da bi se zanjo na podlagi člena 103(2)(a) te direktive lahko uporabila nižja stopnja DDV, je treba opozoriti, da zadnjenavedena določba državam članicam omogoča uporabo nižje stopnje DDV za dobave umetniških predmetov, ki jih ne opravi „umetnik“, temveč „avtor ali njegovi pravni nasledniki“.

29 S sklicevanjem na izraza „avtor“ in „avtor [umetnik]“ se torej ti določbi nanašata na isto osebo, in sicer osebo, ki je avtorica fotografije, ki izpolnjuje pogoje, izrecno določene v zgoraj navedeni točki 7.

30 Izraza „avtor“ in „avtor [umetnik]“, uporabljena v členu 103(2)(a) Direktive o DDV in Prilogi IX, del A, točka 7, k tej direktivi, imata namreč enak obseg, ob upoštevanju med drugim posebnega pomena, ki ga točka 7 namenja osebni vpletenosti avtorja fotografije pri njenem ustvarjanju. Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 23 sklepnih predlogov, je fotografija opredeljena kot „umetniški predmet“ v skladu s točko 7, le če sta bili pri njenem ustvarjanju obe pomembni fazi, in sicer snemanje in tiskanje, izvedeni od avtorja fotografije oziroma, kar se nanaša na tiskanje, vsaj pod njegovim nadzorstvom. Poleg tega morajo biti natisnjene fotografije, da bi se štele za „umetniške predmete“, podpisane, oštevilčene in omejene na 30 kopij.

31 Zato v nasprotju s tem, kar trdi francoska vlada, iz uporabe izraza „avtor [umetnik]“ iz Priloge IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV ni mogoče sklepati, da bi morala imeti fotografija poleg pogojev, ki so našteti v tej točki 7, tudi umetniško naravo, da bi se zanjo lahko uporabila nižja stopnja DDV na podlagi člena 103(2)(a) navedene direktive.

32 Drugič, v zvezi s sobesedilom, v katerega so umeščene določbe, katerih razlaga se zaproša, je treba opozoriti, da je uporaba nižje stopnje DDV za dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki, na podlagi člena 103(2)(a) Direktive o DDV izjema od uporabe običajne stopnje DDV. Zato je treba zadnjenavedeno določbo ter člen 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi, ki opredeljujejo fotografije, za katere se lahko ta nižja stopnja uporablja, razlagati ozko. Vendar to pravilo o ozki razlagi ne pomeni, da je treba izraze, ki se uporabljajo za opredelitev primerov uporabe navedene nižje stopnje, razlagati tako, da bi bil nižji stopnji odvzet učinek. Razlaga teh izrazov mora biti namreč v skladu s cilji navedene ureditve in mora spoštovati zahteve po davčni nevtralnosti (glej po analogiji sodbi z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija, C-492/08, EU:C:2010:348, točka 35, in z dne 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, točki 22 in 23 ter navedena sodna praksa).

33 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so pojmi, ki so vsebovani v Direktivi o DDV, objektivni in se uporabljajo neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij (sodba z dne 11. julija 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, točka 35 in navedena sodna praksa).

34 Kot sta družba Regards Photographiques in Komisija navedli v stališčih, predloženih Sodišču, člen 311(1), točka 2, te direktive v povezavi s Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi opredeljuje fotografije, ki se štejejo za umetniške predmete, z objektivnimi merili, ki se v bistvu nanašajo na istovetnost in status avtorja fotografije, na način tiskanja, podpis, oštevilčenje in omejitev kopij. Taka merila zadostujejo za to, da se zagotovi, da je uporaba nižje stopnje DDV samo za fotografije, ki ustrezajo tem merilom, izjema v primerjavi z uporabo splošne stopnje za katero koli drugo fotografijo. Kot je namreč generalni pravobranilec poudaril v točki 24 sklepnih predlogov, so ta merila takšna, da izključujejo to, da bi bilo fotografije mogoče opredeliti kot „umetniške predmete“, kadar fotografije izhajajo iz množične produkcije, kar vključuje, da je tiskanje zaupano specializiranim laboratorijem, ne da bi imel fotograf nadzor nad končnim učinkom.

35 Razlaga teh določb, v skladu s katero bi bila uporaba nižje stopnje DDV omejena na fotografije, ki imajo tudi umetniško naravo, pa bi pomenila, da bi bila uporaba te nižje stopnje odvisna od odločitve pristojne nacionalne davčne uprave glede njihove umetniške vrednosti, ki pa ni objektivna, temveč subjektivna značilnost. Kot je namreč Sodišče že opozorilo, je umetniška vrednost predmeta v bistvu opredeljena na podlagi subjektivnih in nedoločnih meril (sodbi z dne 27. oktobra 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, točka 3, in z dne 13. decembra 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, točka 25).

36 Poleg tega lahko razlaga, v skladu s katero bi bila uporaba nižje stopnje DDV omejena samo na fotografije, ki imajo umetniško naravo, povzroči, da se fotografije, kot so na primer fotografije, ki prikazujejo družinske dogodke, kot so poroke, z vidika DDV obravnavajo različno glede na to, ali davčna uprava meni, da imajo fotografije umetniško naravo ali ne, tudi če imajo morda te fotografije podobne lastnosti in zadovoljujejo enake potrebe potrošnika. Vendar načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se blago ali storitve, ki so si s stališča povprečnega potrošnika podobni in ki si zato konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej v tem smislu sodbo z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točki 52 in 53).

37 Tako presoja sobesedila, v katerega so umeščene določbe, katerih razlaga se zaproša, prav tako podpira razlago, da je treba vsako fotografijo, ki izpolnjuje pogoje iz Priloge IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV šteti za umetniški predmet, za katerega se uporabi nižja stopnja DDV na podlagi člena 103(1) in (2)(a) te direktive, ne da bi bila ta opredelitev odvisna od presoje njene umetniške narave od pristojne nacionalne davčne uprave.

38 Tretjič, glede ciljev, ki se uresničujejo z Direktivo o DDV, možnost, ki je določena v členu 103(1) in (2)(a) te direktive, omogoča državam članicam, da za dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki, odobrijo ugodnejšo davčno obravnavo, tako da za te dobave uporabijo nižjo stopnjo DDV. Kot izhaja iz uvodne izjave 51 te direktive, je namen ureditve

obdavčenja, ki jo določa ta direktiva na področju umetniških predmetov in ki vsebuje enotno opredelitev pojma „umetniški predmeti“, preprečiti dvojno obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci.

39 Razlaga, v skladu s katero se nižja stopnja DDV lahko uporabi za vse fotografije, ki izpolnjujejo objektivne pogoje, določene v Prilogi IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV, pa je v skladu s ciljem iz te uvodne izjave 51, saj preprečuje, kot je bilo opozorjeno v točkah 35 in 36 te sodbe, nujnost ocene umetniške vrednosti fotografije, ki je določena s subjektivnimi in nedoločnimi merili, torej oceno, ki vključuje tveganje za izkrivljanje konkurence.

40 Glede na vse navedeno je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti, da morajo fotografije, da se lahko štejejo za umetniške predmete, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV, v skladu s členom 103(1) in (2)(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi, izpolnjevati merila iz navedene točke 7, torej, da je te fotografije posnel in natisnil avtor ali so bile natisnjene pod njegovim nadzorstvom, če so bile podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, pri čemer so izključena vsa druga merila, zlasti presoja njihove umetniške narave od pristojne nacionalne davčne uprave.

Drugo vprašanje

41 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 103(1) in (2)(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki omejuje uporabo nižje stopnje DDV samo na fotografije, ki imajo umetniško naravo.

42 Opozoriti je treba, da je glede uporabe nižje stopnje DDV, določene v členu 98(1) in (2) Direktive o DDV, Sodišče presodilo, da se z besedilom te določbe ne nalaga, da jo je treba razlagati tako, kot da se zahteva, da se uporaba te nižje stopnje nujno nanaša na vse vidike kategorije storitev iz Priloge III k tej direktivi. Tako imajo države članice pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezan s skupnim sistemom DDV, možnost uporabiti nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike ene od kategorij storitev iz Priloge III k navedeni direktivi (glej v tem smislu sodbe z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, točke od 25 do 27; z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točki 43 in 44, in z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 23).

43 Možnost take uporabe nižje stopnje DDV je med drugim utemeljena s tem, da je – ker je ta stopnja izjema od uporabe splošne stopnje, ki jo določi vsaka država članica – omejitev njene uporabe na konkretne in posebne vidike kategorije zadevne storitve v skladu z načelom, po katerem je treba izjeme in odstopanja razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 24 in navedena sodna praksa).

44 Kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 31 sklepnih predlogov, se načela, ki izhajajo iz sodne prakse, navedene v prejšnjih dveh točkah, smiselno uporabljajo tudi za člen 103(2)(a) Direktive o DDV. Ta določba namreč možnost uporabe nižje stopnje DDV, ki izhaja iz člena 98(1) in (2) te direktive, razširja na dobave umetniških predmetov, kot so opredeljeni v členu 311(1), točka 2, navedene direktive, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki.

45 Člen 311(2) Direktive o DDV v nasprotju s trditvami družbe Regards Photographiques v pisnem stališču ne zahteva drugačne razlage člena 103(1) in (2)(a) te direktive. Člen 311(1), točka 2, in (2) namreč opredeljuje pojem „umetniški predmet“ tako za uporabo maržne ureditve kot za uporabo nižje stopnje DDV. Čeprav zadnjenavedena določba tako določa, da državam članicam fotografij iz Priloge IX, del A, točka 7, k tej direktivi ni treba šteti za umetniške predmete, ta določba ne more

izključiti možnosti, ki izhaja iz člena 103(2)(a) navedene direktive v povezavi s členom 96 te direktive, da se uporaba nižje stopnje DDV omeji na omejeno kategorijo teh fotografij, če ta uporaba izpolnjuje zahteve, navedene v točki 42 te sodbe.

46 Iz tega izhaja, da je izvajanje možnosti, ki je priznana državam članicam, da omejijo uporabo nižje stopnje DDV na omejeno kategorijo fotografij iz Priloge IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV, podrejeno dvema pogojema, prvič, da se za uporabo nižje stopnje izločijo le konkretni in posebni vidiki teh fotografij, in drugič, da se upošteva načelo davčne nevtralnosti. Ta pogoja naj bi zagotovila, da države članice uporabijo to možnost le v okoliščinah, ki zagotavljajo preprosto in pravilno uporabo izbrane nižje stopnje ter preprečevanje vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanj in zlorab (po analogiji glej sodbi z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, točka 30, in z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 45).

47 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da mora nacionalno sodišče sicer preveriti, ali je nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu z zahtevami, ki izhajajo iz prava Unije, vendar mu mora Sodišče kljub temu dati koristne napotke za rešitev spora, o katerem nacionalno sodišče odloča (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 51 in navedena sodna praksa).

48 V obravnavani zadevi iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da se v skladu z določbami CGI, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari in kakor jih razlaga navodilo z dne 25. junija 2003, šteje, da ima fotografija umetniško naravo, le če izkazuje očiten ustvarjalni namen njenega avtorja in ima pomen za vso javnost, pri čemer sta ti merili pojasnjeni z nekaterimi indici, ki so bili določeni v tem navodilu v pomoč davčni upravi pri presoji vsakega posameznega primera. Čeprav tako razložena navedena nacionalna ureditev določa, da fotografije, ki prikazujejo, med drugim, družinske dogodke, kot so poroke, načeloma nimajo umetniške narave, pa ne izključuje, da imajo lahko takšne fotografije izjemoma tako naravo. Samo za fotografije za osebne dokumente, šolske fotografije in skupinske fotografije velja, da so brez sleherne umetniške narave.

49 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 46 te sodbe, morajo fotografije, ki imajo umetniško naravo, v smislu te nacionalne ureditve, prvič, predstavljati konkreten in poseben vidik fotografij iz Priloge IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV, kar pomeni, da jih je kot take mogoče prepoznati ločeno od drugih fotografij iz te točke. Taka prepoznava v nacionalni ureditvi zahteva obstoj objektivnih, jasnih in natančnih meril, ki omogočajo, da se natančno določijo fotografije, na katere ta ureditev omejuje uporabo nižje stopnje DDV (po analogiji glej sodbe z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, točki 33 in 35; z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 47, in z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točki 25 in 28).

50 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 33 sklepnih predlogov, določbe CGI, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari in kakor jih razlaga navodilo z dne 25. junija 2003, ne določajo objektivnih, jasnih in natančnih meril za opis fotografij, ki imajo umetniško naravo, temveč se omejujejo na določitev abstraktne opredelitve teh fotografij, ki temelji na ohlapnih in subjektivnih merilih, ki se nanašajo na očiten ustvarjalni namen avtorja in na obstoj pomena za vso javnost, ki ju morajo kazati te fotografije.

51 Čeprav tako razlagana nacionalna ureditev določa nekatere indice za lažjo presojo teh meril, pa ta nacionalna ureditev na podlagi ohlapnih in subjektivnih meril davčni upravi omogoča odločanje o umetniški vrednosti zadevnih fotografij, na podlagi katerega bo davčna ugodnost, ki izhaja iz uporabe nižje stopnje DDV, odobrena ali ne.

52 Tako je očitno, da merila – določena z določbami CGI, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari in kakor jih razlaga navodilo z dne 25. junija 2003 – ki se nanašajo na očiten ustvarjalni namen avtorja in na obstoj pomena za vso javnost, sama po sebi ne omogočajo prepoznave fotografij, ki imajo umetniško naravo, in njihovega razlikovanja od drugih fotografij iz Priloge IX, del A, točka 7, k Direktivi o DDV in zato ne izpolnjujejo zahtev, navedenih v točki 49 te sodbe.

53 Drugič, kot izhaja iz preudarkov v točki 36 te sodbe, bi lahko nacionalna ureditev, ki na podlagi teh meril omejuje uporabo nižje stopnje DDV na fotografije, ki imajo umetniško naravo, tudi kršila načelo davčne nevtralnosti. Zato je treba ugotoviti, da takšna nacionalna ureditev ne izpolnjuje zahtev, navedenih v točki 46 te sodbe.

54 Glede fotografij za osebne dokumente, šolskih fotografij in skupinskih fotografij, za katere v skladu z določbami CGI, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari in kakor jih razlaga navodilo z dne 25. junija 2003, velja neizpodbojna domneva, da so brez sleherne umetniške narave, mora predložitveno sodišče preveriti, ali je te fotografije mogoče prepoznati ločeno od drugih fotografij iz točke 7 Priloge IX, del A, k Direktivi o DDV in, če je tako, ali je izključitev navedenih fotografij iz uporabe nižje stopnje DDV vsekakor združljiva z načelom davčne nevtralnosti.

55 Glede na zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 103(1) in (2)(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki omejuje uporabo nižje stopnje DDV samo na fotografije, ki imajo umetniško naravo, saj je obstoj zadnjenavedene značilnosti predmet presoje pristojne nacionalne davčne uprave, ki se ne izvaja v okviru objektivnih, jasnih in natančnih meril, ki bi jih določala ta nacionalna ureditev in ki bi omogočala, da se natančno določijo fotografije, na katere navedena ureditev omejuje uporabo te nižje stopnje, tako da bi se preprečila kršitev načela davčne nevtralnosti.

Četrto vprašanje

56 Ob upoštevanju odgovora na prvo in tretje vprašanje na četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Fotografije morajo, da se lahko štejejo za umetniške predmete, za katere se lahko uporablja nižja stopnja davka na dodano vrednost (DDV), v skladu s členom 103(1) in (2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi, izpolnjevati merila iz navedene točke 7, torej, da je te fotografije posnel in natisnil avtor ali so bile natisnjene pod njegovim nadzorstvom, če so bile podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, pri čemer so izključena vsa druga merila, zlasti presoja njihove umetniške narave od pristojne nacionalne davčne uprave.**

2. **Člen 103(1) in (2)(a) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 311(1), točka 2, te direktive in Prilogo IX, del A, točka 7, k tej direktivi je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki omejuje uporabo nižje stopnje DDV samo na fotografije, ki imajo umetniško naravo, saj je obstoj zadnjenavedene značilnosti**

predmet presoje pristojne nacionalne davčne uprave, ki se ne izvaja v okviru objektivnih, jasnih in natančnih meril, ki bi jih določala ta nacionalna ureditev in ki bi omogočala, da se natančno določijo fotografije, na katere navedena ureditev omejuje uporabo te nižje stopnje, tako da bi se preprečila kršitev načela davčne nevtralnosti.

Podpisi