Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 5. septembra 2019 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 103 ods. 2 písm. a) – Článok 311 ods. 1 bod 2 – Príloha IX časť A bod 7 – Znížená sadzba DPH – Umelecké diela – Pojem – Fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií – Vnútroštátna právna úprava obmedzujúca uplatňovanie zníženej sadzby DPH len na fotografie, ktoré majú povahu umeleckého diela“

Vo veci C-145/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 20. februára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 23. februára 2018, ktorý súvisí s konaním:

Regards Photographiques SARL

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca), C. Vajda,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: V. Giacobbo-Peyronnel, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. novembra 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Regards Photographiques SARL, v zastúpení: E. Piwnica, avocat,

– francúzska vláda, v zastúpení: A. Alidière, E. de Moustier a D. Colas, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. marca 2019,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 103 a 311, ako aj prílohy IX časti A bodu 7 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Regards Photographiques SARL a ministre de l'Action et des Comptes publics (minister pre verejnú činnosť a verejné účty, Francúzsko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci odmietnutia tohto úradu uplatniť zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (DPH) na dodanie fotografických portrétov a svadobných fotografií počas obdobia od 1. februára 2009 do 31. januára 2012.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 51 smernice o DPH znie:

„Je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.“

4 Článok 96 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

5 Článok 98 uvedenej smernice vo svojich odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

…“

6 Podľa článku 99 ods. 1 tejto istej smernice:

„Znížené sadzby sa stanovia ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.“

7 Článok 103 smernice o DPH znie:

„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 bod[e] 2…

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,

…“

8 Článok 311 tejto smernice vo svojich odsekoch 1 a 2 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 [bode 7]."

9 Príloha IX časť A bod 7 uvedenej smernice znie:

„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

10 Článok 278f code général des impôts (všeobecný daňový zákonník) vo svojom znení uplatniteľnom do 1. januára 2018 (ďalej len „CGI") stanovoval:

„Sadzba [DPH] je 5,5 %:

…

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

…"

11 Od 1. januára 2012 bola sadzba stanovená v tomto ustanovení zvýšená na 7 %.

12 Nasledujúce fotografie sa v súlade s článkom 98 A bodom 7 prílohy II CGI považujú za umelecké diela:

„Fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov…"

13 Pokyn direction générale des impôts (generálne daňové riaditeľstvo) z 25. júna 2003 s názvom „DPH. Znížená sadzba DPH na 5,5 % uplatniteľná na umelecké diela. Situácia umeleckých fotografií.", uverejnený v *Bulletin officiel des impôts* č. 115 z 2. júla 2003, v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „pokyn z 25. júna 2003"), mal za cieľ poskytnúť spresnenia k podmienkam uplatnenia zníženej sadzby DPH podľa článku 278f CGI, pokiaľ ide o umelecké fotografie. Tento pokyn stanovoval:

„…

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 vlastnosti 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 nasledujúcimi 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.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

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

15 Daňový úrad v nadväznosti na daňovú kontrolu spochybnil zníženú sadzbu DPH, ktorú táto spoločnosť uplatnila na dodanie určitých fotografií, konkrétne portrétov a svadobných fotografií. Keďže sa daňový úrad domnieval, že tieto fotografie mali podliehať štandardnej sadzbe DPH, vyrubil spoločnosti Regards Photographiques nedoplatok DPH za obdobie od 1. februára 2009 do 31. januára 2012.

16 Tak Tribunal administratif d’Orléans (Správny súd Orléans, Francúzsko), ako aj Cour administrative d’appel de Nantes (Odvolací správny súd Nantes, Francúzsko) zamietli opravný prostriedok podaný proti rozhodnutiu o vyrubení dane, ktoré podala spoločnosť Regards Photographiques. Tento posledný uvedený súd vo svojom rozsudku z 21. apríla 2016 dospel k záveru, že na fotografie, o ktoré ide vo veci samej, sa nemohla uplatniť znížená sadzba DPH, keďže nevykazovali originalitu a nevyjadrovali tvorivý úmysel, takže ich nebolo možné považovať za fotografie zhotovené umelcom.

17 Regards Photographiques podala na vnútroštátny súd, Conseil d’État (Štátna rada, Francúzsko), žalobu o neplatnosť proti tomuto rozsudku. Táto spoločnosť tvrdí, že na účely uplatnenia zníženej sadzby DPH stačí, aby autor predmetných fotografií pred tým, ako ich sám alebo prostredníctvom právnych nástupcov dodá, skontroloval ich vytlačenie, podpísal ich a očísloval a obmedzil najviac na 30 kópií.

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

„1. Majú sa ustanovenia článkov 103 a 311 smernice [o DPH], 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 zníženú sadzbu [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?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

19 Vnútroštátny súd sa svojou prvou a treťou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, v podstate pýta Súdneho dvora na podmienky, ktoré musia fotografie spĺňať na to, aby sa mohli považovať za umelecké diela, na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu DPH na základe článku 103 ods. 1 a článku 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 311 ods. 1 bodom 2 tejto smernice, ako aj prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice a najmä, či musia na tento účel vykazovať umeleckú povahu.

20 V rámci tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania tak Súdny dvor nemá určiť význam pojmu „umelecké diela“ vo všeobecnosti, ale ho má vyložiť v rámci smernice o DPH a predovšetkým v rámci ustanovení tejto smernice týkajúcich sa uplatnenia zníženej sadzby DPH.

21 Je potrebné pripomenúť, že článok 96 uvedenej smernice stanovuje, že na dodanie tovaru a poskytovanie služieb sa uplatňuje rovnaká sadzba DPH, t. j. štandardná sadzba stanovená v každom členskom štáte. Odchylne od tejto zásady článok 103 ods. 1 a článok 103 ods. 2 písm. a) tejto istej smernice priznáva členským štátom možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH alebo jednu zo znížených sadzieb DPH, ktorú uplatňujú v súlade s článkami 98 a 99 tejto smernice, na dovoz umeleckých diel, ako sú vymedzené v článku 311 ods. 1 bode 2, a ak využijú túto možnosť, aj na dodanie umeleckých diel ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami.

22 Pokiaľ ide o definíciu pojmu „umelecké diela“, článok 311 ods. 1 bod 2 smernice o DPH stanovuje, že predmety uvedené v prílohe IX časti A uvedenej smernice sú umelecké diela. Predmetom bodu 7 tejto časti A sú „fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov“.

23 Francúzska vláda tvrdí, že znížená sadzba DPH sa môže uplatňovať len na „umelecké fotografie“, čo je pojem, ktorý sa podľa tejto vlády obmedzuje na fotografie, ktoré svedčia o zjavnom úmysle ich autora a vyvolávajú záujem širokej verejnosti. Tento výklad vyplýva z použitia pojmu „umelec“ v prílohe IX časti A bode 7 smernice o DPH, z potreby vykladať reštriktívne možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH ako výnimku zo zásady uplatnenia štandardnej sadzby DPH, ako aj z cieľa podporiť umeleckú tvorbu uplatnením zníženej sadzby DPH.

24 Naopak, Regards Photographiques a Európska komisia tvrdia, že článok 103 ods. 2 písm. a) tejto smernice sa nevzťahuje na „umelca“, ale na „autora“ fotografie, ktorá sa považuje za umelecké dielo podľa článku 311 ods. 1 bodu 2 uvedenej smernice v spojení s prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice. Navyše zdôrazňujú podrobnú a objektívnu povahu podmienok, ktoré musia fotografie spĺňať podľa tohto bodu 7 na to, aby sa mohli považovať za takéto diela, kým umelecká hodnota fotografie podľa nich predstavuje subjektívne a premenlivé kritérium, ktorého posúdenie zahŕňa vydanie rozhodnutia o hodnote diela. Normotvorca Únie v uvedenom bode 7 stanovil s cieľom vyhnúť sa takémuto subjektívnemu posúdeniu podrobné a objektívne podmienky, ktoré sú preto jediné rozhodujúce na účely určenia fotografií, na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu DPH.

25 Na určenie rozsahu možnosti priznanej členským štátom uplatniť zníženú sadzbu DPH na dodanie fotografií, ako vyplýva z ustanovení práva Únie, ktorých výklad sa požaduje, je potrebné súčasne zohľadniť znenie a kontext týchto ustanovení, ako aj cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. januára 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, bod 29 a citovanú judikatúru, ako aj zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 38).

26 Pokiaľ ide v prvom rade o znenie týchto ustanovení, hoci článok 103 ods. 1 a článok 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH stanovujú, že členské štáty môžu uplatniť zníženú sadzbu DPH aj na dodanie umeleckých diel ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami, odkazuje na „umelecké diela“, ako sú definované v článku 311 ods. 1 bode 2 tejto smernice v spojení s jej časťou A prílohy IX.

27 Pokiaľ ide o túto definíciu, z pojmov, ktoré použil normotvorca Únie jednak v tomto článku 311 ods. 1 bode 2, podľa ktorých sú predmety uvedené v prílohe IX časti A smernice o DPH „umelecké diela“, a jednak v bode 7 tejto časti A, kde podrobne popisujú podmienky, ktoré musia fotografie spĺňať na to, aby sa považovali za „umelecké diela“, vyplýva, že každá fotografia, ktorá spĺňa tieto podmienky, musí byť na účely uplatnenia zníženej sadzby DPH považovaná za „umelecké dielo“. Uvedený bod 7 sa pritom nevzťahuje na umelecké fotografie, ale na všetky „fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov“.

28 Pokiaľ ide o tvrdenie francúzskej vlády, podľa ktorého je potrebné vyvodiť z použitia pojmu „umelec“ v prílohe IX časti A bode 7 smernice o DPH, že fotografia musí mať umeleckú povahu, aby sa na ňu vzťahovala znížená sadzba DPH podľa článku 103 ods. 2 písm. a) tejto smernice, treba pripomenúť, že toto posledné uvedené ustanovenie stanovuje členským štátom možnosť uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodania umeleckých diel nie „umelcom“, ale „ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami“.

29 Odkazom na pojmy „autor“ a „umelec“ sa pritom tieto ustanovenia týkajú tej istej osoby, a to osoby, ktorá má postavenie autora fotografie spĺňajúcej podmienky výslovne stanovené v tomto bode 7.

30 Pojmy „autor“ a „umelec“ použité v článku 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH a v prílohe IX časti A bode 7 tejto smernice majú totiž rovnaký rozsah, najmä vzhľadom na osobitný význam, ktorý tento bod 7 priznáva osobnému zapojeniu autora fotografie do jej výroby. Ako uviedol generálny advokát v bode 23 svojich návrhov, fotografia je považovaná za „umelecké dielo“ podľa tohto bodu 7 len vtedy, ak dve hlavné etapy jej výroby, konkrétne nasnímanie a tlač, boli vykonané autorom fotografie alebo v prípade tlače prinajmenšom pod jeho dozorom. Okrem toho na to, aby sa výtlačky fotografií mohli považovať za „umelecké diela“, musia byť podpísané, očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií.

31 Na rozdiel od toho, čo tvrdí francúzska vláda, z použitia pojmu „umelec“ uvedeného v prílohe IX časti A bode 7 smernice o DPH nemožno preto vyvodiť, že nad rámec podmienok, ktoré tento bod 7 uvádza, by fotografia mala mať aj umeleckú povahu, aby bolo možné uplatniť zníženú sadzbu DPH na základe článku 103 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice.

32 Pokiaľ ide v druhom rade o kontext, do ktorého patria ustanovenia, ktorých výklad sa požaduje, treba pripomenúť, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodania umeleckých diel ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami podľa článku 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH predstavuje výnimku z uplatnenia štandardnej sadzby DPH. Toto posledné uvedené ustanovenie, ako aj článok 311 ods. 1 bod 2 tejto smernice a príloha IX časť A bod 7 tejto smernice, ktoré určujú fotografie, na ktoré sa táto znížená sadzba uplatňuje, preto musia byť predmetom reštriktívneho výkladu. Toto pravidlo reštriktívneho výkladu však neznamená, že by sa pojmy použité na definíciu prípadov uplatnenia uvedenej zníženej sadzby mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval svojho účinku. Výklad týchto pojmov totiž musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným režimom a musí spĺňať požiadavky daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko, C-492/08, EU:C:2010:348, bod 35, a z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23, ako aj citovanú judikatúru).

33 Navyše z ustálenej judikatúry vyplýva, že pojmy použité v smernici o DPH majú objektívny charakter a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých transakcií (rozsudok z 11. júla 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, bod 35 a citovaná judikatúra).

34 Ako uviedli Regards Photographiques a Komisia vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru, článok 311 ods. 1 bod 2 tejto smernice v spojení s prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice určujú fotografie, ktoré sa považujú za umelecké diela prostredníctvom objektívnych kritérií, ktoré sa v podstate týkajú totožnosti a postavenia autora fotografií, spôsobu tlače, podpisu, číslovania a obmedzenia počtu exemplárov. Takéto kritériá stačia na zabezpečenie toho, že uplatnenie zníženej sadzby DPH len na fotografie, ktoré spĺňajú tieto kritériá, predstavuje výnimku vo vzťahu k uplatneniu štandardnej sadzby na akúkoľvek inú fotografiu. Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 24 svojich návrhov, tieto kritériá môžu svojou povahou vylúčiť, aby sa fotografie mohli kvalifikovať ako „umelecké diela“, ak pochádzajú z hromadnej výroby, čo predpokladá tlač zverenú špecializovaným laboratóriám bez toho, aby mal fotograf kontrolu nad konečným výsledkom.

35 Naopak, výklad týchto ustanovení, podľa ktorého by sa uplatnenie zníženej sadzby DPH obmedzovalo na fotografie, ktoré majú okrem iného umelecký charakter, by spôsobil, že uplatnenie tejto zníženej sadzby by záviselo od posúdenia príslušného vnútroštátneho daňového úradu, pokiaľ ide o ich umeleckú hodnotu, čo je hodnota, ktorá nie je objektívnou, ale subjektívnou hodnotou. Ako totiž už Súdny dvor pripomenul, umelecká hodnota predmetu sa v podstate stanovuje na základe subjektívnych a premenlivých kritérií (rozsudky z 27. októbra 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, bod 3, a z 13. decembra 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, bod 25).

36 Okrem toho výklad, podľa ktorého je nárok na zníženú sadzbu DPH vyhradený len na fotografie, ktoré majú umeleckú povahu, môže mať za následok, že s fotografiami, ako sú napríklad fotografie zachytávajúce rodinné udalosti, ako sú svadby, sa bude z hľadiska DPH zaobchádzať rozdielne, a to podľa toho, či sa daňový úrad domnieva, že majú, alebo nemajú umeleckú povahu, hoci je možné, že tieto fotografie vykazujú podobné vlastnosti a uspokojujú tie isté potreby spotrebiteľa. Zásada daňovej neutrality však bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb z pohľadu priemerného spotrebiteľa, a ktoré si preto navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH rôzne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, body 52 a 53).

37 Skúmanie kontextu, do ktorého patria ustanovenia, ktorých výklad sa požaduje, tiež svedčí v prospech výkladu, podľa ktorého sa má každá fotografia, ktorá spĺňa podmienky stanovené v prílohe IX časti A bode 7 smernice o DPH, na účely uplatnenia zníženej sadzby DPH považovať za umelecké dielo na základe článku 103 ods. 1 a článku 103 ods. 2 písm. a) tejto smernice bez toho, aby táto kvalifikácia mohla závisieť od posúdenia umeleckej povahy fotografie príslušným vnútroštátnym daňovým úradom.

38 Pokiaľ ide v treťom rade o ciele sledované smernicou o DPH, možnosť stanovená v článku 103 ods. 1 a článku 103 ods. 2 písm. a) tejto smernice umožňuje členským štátom priznať dodaniam umeleckých diel, ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami, priaznivejšie daňové zaobchádzanie tým, že na ne uplatní zníženú sadzbu DPH. V dôsledku toho, ako vyplýva z odôvodnenia 51 tejto smernice, daňový režim, ktorý táto smernica zavádza v oblasti umeleckých diel a ktorý obsahuje jednotnú definíciu pojmu „umelecké diela“, má za cieľ zabrániť dvojitému zdaneniu, ako aj narušeniam hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.

39 Výklad, podľa ktorého sa môže znížená sadzba DPH vzťahovať na všetky fotografie, ktoré spĺňajú objektívne podmienky stanovené v prílohe IX časti A bode 7 smernice o DPH, je pritom v súlade s cieľom uvedeným v tomto odôvodnení 51, keďže sa vyhýba – ako bolo pripomenuté v bodoch 35 a 36 tohto rozsudku – potrebe posúdiť umeleckú hodnotu fotografie, ktorá je určená subjektívnymi a premenlivými kritériami, t. j. posúdenie, ktoré zahŕňa nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže.

40 Vzhľadom na všetky tieto úvahy treba na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že na to, aby mohli byť fotografie považované za umelecké diela, na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu DPH na základe článku 103 ods. 1 a článku 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 311 ods. 1 bodom 2 tejto smernice, ako aj prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice, musia spĺňať kritériá uvedené v tomto bode 7, teda byť zhotovené ich autorom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií, s vylúčením akéhokoľvek iného kritéria, najmä posúdenia ich umeleckej povahy príslušným vnútroštátnym daňovým úradom.

O druhej otázke

41 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 103 ods. 1 a článok 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 311 ods. 1 bodom 2 tejto smernice, ako aj s prílohou IX časťou A bodom 7 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá obmedzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH len na fotografie, ktoré majú umeleckú povahu.

42 Treba pripomenúť, že pokiaľ ide o uplatnenie zníženej sadzby DPH stanovenej v článku 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že nič v znení tohto ustanovenia nezakladá povinnosť, aby sa toto ustanovenie vykladalo tak, že vyžaduje, aby sa táto znížená sadzba týkala nevyhnutne všetkých aspektov kategórie plnení uvedenej v prílohe III tejto smernice. Členské štáty tak majú možnosť, pokiaľ je dodržaná zásada daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, uplatniť zníženú sadzbu DPH na konkrétne a osobitné aspekty určitej kategórie služieb uvedených v prílohe III uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, body 25 až 27; z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2004:111, body 43 a 44, ako aj z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23).

43 Možnosť takéhoto uplatnenia zníženej sadzby DPH je odôvodnená najmä tým, že keďže táto sadzba je výnimkou z uplatnenia štandardnej sadzby stanovenej každým členským štátom, obmedzenie jej uplatnenia na konkrétne a špecifické aspekty kategórie predmetného plnenia je koherentné so zásadou, podľa ktorej výnimky a odchýlky treba vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 24 a citovanú judikatúru).

44 Ako uviedol generálny advokát v bode 31 svojich návrhov, zásady vyplývajúce z judikatúry citovanej v dvoch predchádzajúcich bodoch sa uplatňujú *mutatis mutandis* aj na článok 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH. Toto ustanovenie totiž rozširuje možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH vyplývajúcej z článku 98 ods. 1 a 2 tejto smernice na dodania umeleckých diel, ako sú vymedzené v článku 311 ods. 1 bode 2 uvedenej smernice, ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami.

45 Na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť Regards Photographiques vo svojich písomných pripomienkach, článok 311 ods. 2 smernice o DPH neukladá odlišný výklad článku 103 ods. 1 a článku 103 ods. 2 písm. a) tej istej smernice. Tento článok 311 ods. 1 bod 2 a článok 311 ods. 2 totiž definujú pojem „umelecké dielo“ tak na uplatnenie úpravy zdaňovania ziskovej prirážky, ako aj na uplatnenie zníženej sadzby DPH. Aj keď toto posledné uvedené ustanovenie stanovuje, že členské štáty nemusia považovať fotografie, na ktoré sa vzťahuje príloha IX časť A bod 7 tejto smernice, za umelecké diela, nemôže vylúčiť možnosť vyplývajúcu z článku 103 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice v spojení s jej článkom 96 obmedziť uplatnenie zníženej sadzby DPH na obmedzenú kategóriu týchto fotografií, pokiaľ toto uplatnenie spĺňa požiadavky uvedené v bode 42 tohto rozsudku.

46 Z toho vyplýva, že využitie možnosti priznanej členským štátom obmedziť uplatnenie zníženej sadzby DPH na obmedzenú kategóriu fotografií, na ktoré sa vzťahuje príloha IX časť A bod 7 smernice o DPH, sa viaže na splnenie dvoch podmienok, a to jednak na oddelenie len konkrétnych a špecifických aspektov predmetnej kategórie týchto plnení a jednak na dodržanie zásady daňovej neutrality. Cieľom týchto podmienok je zabezpečiť, aby členské štáty využívali túto možnosť len za podmienok, ktoré zaručujú jednoduché a správne uplatňovanie zvolenej zníženej sadzby, ako aj predchádzanie akýmkoľvek možným daňovým únikom, akémukoľvek vyhýbaniu sa dani alebo akémukoľvek zneužitiu (pozri analogicky rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, a z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45).

47 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, aj keď prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, s týmito požiadavkami vyplývajúcimi z práva Únie, Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky užitočné informácie na rozhodnutie sporu, ktorý mu bol predložený (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 51 a citovanú judikatúru).

48 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že podľa ustanovení CGI, o ktoré ide vo veci samej, ako ich vykladá tento pokyn, má fotografia umeleckú povahu, len ak svedčí o zjavnom tvorivom úmysle jej autora a vyvoláva záujem širokej verejnosti, pričom tieto kritériá sú spresnené určitým množstvom indícií stanovených v tomto pokyne na účely nasmerovania posudzovania daňového úradu v každom jednotlivom prípade. Aj keď takto vyložená vnútroštátna právna úprava stanovuje, že fotografie, ktoré zobrazujú najmä rodinné udalosti, ako sú svadby, nemajú v zásade umeleckú povahu, nevylučuje, že takéto fotografie môžu mať výnimočne takúto povahu. Len fotografie na preukazy totožnosti, školské fotografie a skupinové fotografie sa považujú za fotografie bez umeleckej povahy.

49 V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 46 tohto rozsudku fotografie, ktoré majú umeleckú povahu v zmysle tejto vnútroštátnej právnej úpravy, musia v prvom rade predstavovať konkrétny a špecifický aspekt fotografií, na ktoré sa vzťahuje príloha IX časť A bod 7 smernice o DPH, čo znamená, že tieto fotografie sú ako také identifikovateľné oddelene od ostatných fotografií, na ktoré sa tento bod vzťahuje. Takáto identifikácia predpokladá existenciu objektívnych, jasných a presných kritérií vo vnútroštátnej právnej úprave, ktoré umožňujú presne určiť fotografie, na ktoré táto právna úprava vyhradzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH (pozri analogicky rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, body 33 a 35; z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 47, ako aj z 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, body 25 a 28).

50 Ako uviedol generálny advokát v bode 33 svojich návrhov, ustanovenia CGI, o ktoré ide vo veci samej, ako boli vyložené pokynom z 25. júna 2003, nestanovujú objektívne, jasné a presné kritériá na určenie fotografií, ktoré majú umeleckú povahu, ale sa obmedzujú na stanovenie abstraktnej definície týchto fotografií, založenej na neurčitých a subjektívnych kritériách, ktoré sa týkajú zjavného tvorivého úmyslu autora a existencie záujmu, ktoré tieto fotografie musia vyvolávať u širokej verejnosti.

51 Aj keď takto vyložená vnútroštátna právna úprava stanovuje určitý počet indícií na účely uľahčenia posúdenia týchto kritérií, nič to nemení na tom, že umožňuje daňovému úradu rozhodnúť na základe neurčitých a subjektívnych kritérií o umeleckej kvalite predmetných fotografií, pričom na základe tohto rozhodnutia je daňové zvýhodnenie vyplývajúce z uplatnenia zníženej sadzby DPH priznané, alebo nie.

52 Zdá sa teda, že kritériá stanovené v ustanoveniach CGI, o ktoré ide vo veci samej, ako boli vyložené v pokyne z 25. júna 2003, ktoré sa týkajú zjavného tvorivého úmyslu autora a existencie záujmu pre širokú verejnosť, neumožňujú ako také určiť fotografie, ktoré majú umeleckú povahu, a odlíšiť ich od iných fotografií, na ktoré sa vzťahuje príloha IX časť A bod 7 smernice o DPH, a preto nespĺňajú požiadavky pripomenuté v bode 49 tohto rozsudku.

53 V druhom rade, ako vyplýva z úvah uvedených v bode 36 tohto rozsudku, vnútroštátna právna úprava, ktorá na základe takýchto kritérií obmedzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na fotografie, ktoré majú umeleckú povahu, môže tiež ohroziť zásadu daňovej neutrality. Je preto potrebné konštatovať, že takáto vnútroštátna právna úprava nespĺňa požiadavky pripomenuté v bode 46 tohto rozsudku.

54 Pokiaľ ide o fotografie na preukazoch totožnosti, školské fotografie a skupinové fotografie, ktoré sú podľa ustanovení CGI, o ktoré ide vo veci samej, ako boli vyložené v pokyne z 25. júna 2003, nevyvrátiteľne považované za zbavené umeleckej povahy, prináleží vnútroštátneho súdu overiť, či sú tieto fotografie ako také identifikovateľné oddelene od ostatných fotografií, na ktoré sa vzťahuje bod 7 prílohy IX časti A smernice o DPH, a v prípade potreby, či je v každom prípade vylúčenie uvedených fotografií z uplatnenia zníženej sadzby DPH v súlade so zásadou daňovej neutrality.

55 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 103 ods. 1 a článok 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 311 ods. 1 bodom 2 tejto smernice, ako aj s prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá obmedzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH len na fotografie, ktoré majú umeleckú povahu, v rozsahu, v akom existencia tejto poslednej uvedenej povahy podlieha posúdeniu príslušného vnútroštátneho daňového úradu, ktoré sa nevykonáva v rámci objektívnych, jasných a presných kritérií stanovených v tejto vnútroštátnej právnej úprave, ktoré by umožnili presne určiť fotografie, na ktoré uvedená právna úprava vyhradzuje uplatnenie tejto zníženej sadzby, aby sa tak zabránilo porušeniu zásady daňovej neutrality.

O štvrtej otázke

56 Vzhľadom na odpoveď na prvú a tretiu otázku nie je potrebné odpovedať na štvrtú otázku.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. **Na to, aby mohli byť fotografie považované za umelecké diela, na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (DPH) na základe článku 103 ods. 1 a článku 103 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 311 ods. 1 bodom 2 tejto smernice, ako aj**

prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice, musia spĺňať kritériá uvedené v tomto bode 7, teda byť zhotovené ich autorom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií, s vylúčením akéhokoľvek iného kritéria, najmä posúdenia ich umeleckej povahy príslušným vnútroštátnym daňovým úradom.

2. **Článok 103 ods. 1 a článok 103 ods. 2 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 311 ods. 1 bodom 2 tejto smernice, ako aj s prílohou IX časťou A bodom 7 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá obmedzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH len na fotografie, ktoré majú umeleckú povahu, v rozsahu, v akom existencia tejto poslednej uvedenej povahy podlieha posúdeniu príslušného vnútroštátneho daňového úradu, ktoré sa nevykonáva v rámci objektívnych, jasných a presných kritérií stanovených v tejto vnútroštátnej právnej úprave, ktoré by umožnili presne určiť fotografie, na ktoré uvedená právna úprava vyhradzuje uplatnenie tejto zníženej sadzby, aby sa tak zabránilo porušeniu zásady daňovej neutrality.**

Podpisy