Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

5. rujna 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 103. stavak 2. točka (a) – Članak 311. stavak 1. točka 2. – Prilog IX. dio A točka 7. – Snižena stopa PDV-a – Umjetnine – Pojam – Fotografije koje je snimio umjetnik, koji ih je otisnuo ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija – Nacionalni propis kojim se primjena snižene stope PDV-a ograničava samo na umjetničke fotografije"

U predmetu C-145/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 20. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 23. veljače 2018., u postupku

Regards Photographiques SARL

protiv

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj) i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 21. studenoga 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Regards Photographiques SARL, E. Piwnica, *avocat*,

– za francusku vladu, A. Alidière, E. de Moustier i D. Colas, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. ožujka 2019.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 103. i 311. te Priloga IX. dijela A točke 7. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Regards Photographiques SARL i Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministarstvo uprave i javnih financija, Francuska, u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s odbijanjem potonjeg da na isporuku portreta i fotografija vjenčanja nastalih tijekom razdoblja od 1. veljače 2009. do 31. siječnja 2012. primijeni sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodna izjava 51. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Primjereno je prihvatiti sustav oporezivanja Zajednice koji bi se primjenjivao na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika."

4 U članku 96. te direktive propisuje se:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga."

5 U članku 98. stavcima 1. i 2. navedene direktive određuje se:

„1 Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[…]"

6 U skladu s člankom 99. stavkom 1. te direktive:

„Snižene stope utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa, koji ne može biti manji od 5 %."

7 Članak 103. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„1. Države članice mogu odrediti da se snižene stope ili jedna od sniženih stopa, koje primjenjuju u skladu s člancima 98. i 99., također primjenjuju na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta, u skladu s njihovom definicijom iz točaka 2. […] članka 311. stavka 1.

2. Ako se države članice koriste mogućnošću iz stavka 1., one također mogu primjenjivati sniženu stopu na sljedeće transakcije:

(a) isporuku umjetnina, od strane umjetnika koji ih je stvorio ili njegovih pravnih sljednika;

[…]”

8 U članku 311. stavcima 1. i 2. te direktive određuje se:

„1. Za potrebe ovog poglavlja i ne dovodeći u pitanje druge odredbe Zajednice, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

2. ‚umjetnine’ znači predmeti navedeni u Prilogu IX. dijelu A;

[…]

2. Države članice ne trebaju smatrati umjetninama predmete navedene u točkama 5., 6. ili 7. iz Priloga IX. dijela A”

9 Prilog IX. dio A točka 7. navedene direktive glasi kako slijedi:

„umjetničke fotografije koje je snimio umjetnik, koji ih je otisnuo ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, a uključene su sve veličine i podloge.”

Francusko pravo

10 U članku 278.f Općeg poreznog zakonika, u verziji koja se primjenjivala do 1. siječnja 2012. (u daljnjem tekstu: CGI), propisuje se:

„[PDV] se plaća po stopi od 5,5 %:

[…]

2° na isporuke umjetničkih djela koje izvrši njihov autor ili njegovi pravni sljednici;

[…]”

11 Od 1. siječnja 2012. stopa predviđena tom odredbom povećana je na 7 %.

12 U skladu s člankom 98. A točkom 7. Priloga II. CGI-ju, sljedeće fotografije smatraju se umjetničkim djelima:

„fotografije koje je snimio umjetnik, koji ih je otisnuo ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, a uključene su sve veličine i podloge […]”

13 Naputkom Glavne uprave za poreze od 25. lipnja 2003. naslovljenim „PDV. Snižena stopa od 5,5 % primjenjiva na umjetnička djela. Položaj umjetničkih fotografija.”, objavljenim u *Bulletin officiel des impôts* br. 115. od 2. srpnja 2003., kako se primjenjivao u trenutku nastanka činjenica povezanih s predmetom u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Naputak od 25. lipnja 2003.), nastoji se dati pojašnjenja o uvjetima primjene snižene stope PDV-a iz članka 278.f CGI-ja u pogledu umjetničkih fotografija. Tim se naputkom predviđa:

„[…]

I. Kriteriji umjetničke fotografije:

1. Umjetničkim djelima na koja se može primjenjivati snižena stopa PDV-a mogu se smatrati samo fotografije kojima je izražena očita stvaralačka namjera njihova autora.

Takav je slučaj kad fotograf odabirom tema, uvjetima izvođenja, osobitostima snimanja ili bilo kojom drugom specifičnosti svojeg rada – koja utječe, među ostalim, na kvalitetu kadriranja, kompozicije, ekspozicije, rasvjete, kontrasta, boja i reljefa, igre svjetla i obujma, odabirom objektiva i filma ili posebnim uvjetima razvijanja negativa – obavlja rad koji nadilazi jednostavnu mehaničku fiksaciju sjećanja na događaj, putovanje ili osobe i stoga je od interesa za cjelokupnu javnost.

II. Uvjeti primjene

1. Iz prethodno navedenog proizlazi da se snižene stope ne primjenjuju na identifikacijske, školske i grupne fotografije.

2. Fotografije čija važnost ovisi prije svega o svojstvu osobe ili robe koja se prikazuje općenito se ne smatraju umjetničkim fotografijama. Takav je slučaj, primjerice, s fotografijama koje prikazuju obiteljske ili vjerske događaje (vjenčanja, pričesti itd.).

3. Međutim, za fotografije bilo koje vrste, osim onih navedenih u II-1, autorova stvaralačka namjera koja proizlazi iz već navedenih kriterija i interes za cjelokupnu javnost mogu biti poduprti sljedećim pokazateljima.

(a) Fotograf dokaže da je izlagao svoja djela u kulturnim institucijama (regionalnim, nacionalnim ili međunarodnim), muzejskim prostorima (muzeji, privremene ili trajne izložbe) ili trgovačkim prostorima (sajmovi, saloni, galerije itd.) ili da ih je predstavljao u specijaliziranim publikacijama.

[…]

(b) Korištenje posebnih materijala u smislu snimanja i razvijanja.

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Djelatnost društva Regards Photographiques jest stvaranje i prodaja fotografija.

15 Nakon provođenja poreznog nadzora, porezna uprava dovela je u pitanje sniženu stopu PDV-a koju je to društvo primijenilo na isporuku određenih fotografija, odnosno portreta i fotografija vjenčanja. Smatrajući da te fotografije podliježu standardnoj stopi PDV-a, porezna uprava donijela je porezna rješenja o dugovanju društva Regards Photographiques PDV-a za razdoblje od 1. veljače 2009. do 31. siječnja 2012.

16 Tribunal administratif d’Orléans (Upravni sud u Orléansu, Francuska) odbio je žalbu društva Regards Photographiques protiv tih poreznih rješenja o dugovanju PDV-a, a isto je učinio i cour administrative d’appel de Nantes (Žalbeni upravni sud u Nantesu, Francuska). U svojoj presudi od 21. travnja 2016. potonji je sud ocijenio da se na fotografije o kojima je riječ u glavnom postupku ne može primijeniti snižena stopa PDV-a, s obzirom na to da one nisu originalne i njima se ne izražava stvaralačka namjera, tako da ih nije valjalo smatrati fotografijama koje je snimio umjetnik.

17 Društvo Regards Photographiques pokrenulo je postupak pred sudom koji je uputio zahtjev, Conseilom d'État (Državno vijeće, Francuska), podnošenjem tužbe za poništenje protiv te presude. To društvo tvrdi da je za ostvarenje prava na sniženu stopu PDV-a dovoljno da je autor fotografija o kojima je riječ, prije nego što ih je isporučio on osobno ili njegovi pravni sljednici, imao pod nadzorom otiskivanje fotografija, da ih je potpisao, numerirao i ograničio na 30 kopija.

18 U tim okolnostima Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe članaka 103. i 311. Direktive [o PDV-u] kao i točku 7. dijela A njezina Priloga IX. tumačiti na način da se njima samo nalaže da fotografije snimi njihov autor, da ih on otisne ili da se to učini pod njegovim nadzorom, da ih potpiše, numerira i ograniči na 30 kopija, a da su uključene sve veličine i podloge, kako bi se ostvarilo pravo na sniženu stopu [PDV-a]?

2. U slučaju pozitivnog odgovora na prvo pitanje, je li unatoč tome državama članicama dopušteno da u pogledu fotografija koje usto nisu umjetničke isključe pravo na sniženu stopu [PDV-a]?

3. U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, kojim drugim uvjetima moraju udovoljavati fotografije kako bi se na njih mogla primijeniti snižena stopa [PDV-a]? Osobito, moraju li one biti umjetničke?

4. Treba li te uvjete unutar Europske unije ujednačeno tumačiti ili se njima upućuje na pravo svake države članice, osobito u području intelektualnog vlasništva?"

O prethodnim pitanjima

Prvo i treće pitanje

19 Svojim prvim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud o uvjetima koje fotografije moraju ispuniti kako bi ih se smatralo umjetninama na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a na temelju članka 103. stavka 1. i članka 103. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 311. stavkom 1. točkom 2. te direktive kao i s njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7., i, osobito, moraju li u tu svrhu one biti umjetničke.

20 Stoga Sud u okviru ovog zahtjeva za prethodnu odluku nije pozvan odrediti općenito značenje pojma „umjetnina", nego ga tumačiti u okviru Direktive o PDV-u i, osobito, tumačiti odredbe te direktive koje se odnose na primjenu snižene stope PDV-a.

21 Valja podsjetiti na to da se u članku 96. navedene direktive predviđa da se ista stopa PDV-a, to jest standardna stopa koju utvrđuje svaka država članica, primjenjuje na isporuke robe i isporuke usluga. Odstupajući od tog načela, u članku 103. stavku 1. i članku 103. stavku 2. točki (a) te iste direktive državama članicama priznaje se mogućnost primjene snižene stope PDV-a ili jedne od sniženih stopa koje države članice u skladu s njezinim člancima 98. i 99. primjenjuju na uvoz umjetnina, kako su one definirane u njezinu članku 311. stavku 1. točki 2. i, kada se koriste tom mogućnošću, i na isporuke umjetnina koje izvrši njihov autor ili njegovi pravni sljednici.

22 Kada je riječ o definiciji pojma „umjetnine", u članku 311. stavku 1. točki 2. Direktive o PDV-u određuje se da se roba navedena u Prilogu IX. dijelu A navedene direktive smatra umjetninama. Točka 7. tog dijela A odnosi se na „umjetničke fotografije koje je snimio umjetnik, koji ih je otisnuo ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, a uključene su sve veličine i podloge".

23 Francuska vlada ističe da se snižena stopa PDV-a može primijeniti samo na „umjetničke fotografije”, a taj se pojam, prema mišljenju te vlade, ograničava na fotografije kojima je izražena očita stvaralačka namjera njihova autora i koje su od interesa za cjelokupnu javnost. To tumačenje proizlazi iz upotrebe pojma „umjetnik” u Prilogu IX. dijelu A točki 7. Direktive o PDV-u odnosno potrebe da se strogo tumači mogućnost primjene snižene stope PDV-a kao iznimke od načela primjene standardne stope PDV-a i cilja promicanja umjetničke proizvodnje primjenom snižene stope PDV-a.

24 Suprotno tomu, društvo Regards Photographiques i Europska komisija ističu da se članak 103. stavak 2. točka (a) te direktive ne odnosi na „umjetnika”, nego na „autora” fotografije koja se smatra umjetninom na temelju članka 311. stavka 1. točke 2. navedene direktive u vezi s njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7. Osim toga, oni naglašavaju detaljnost i objektivnost uvjeta koje fotografije moraju ispuniti na temelju te točke 7. da bi ih se smatralo takvim predmetima, dok je umjetnička vrijednost fotografija, prema njihovu mišljenju, subjektivan i promjenjiv kriterij čija ocjena podrazumijeva sud o vrijednosti djela. Zakonodavac Unije, kako bi se izbjegla takva subjektivna ocjena, u navedenoj točki 7. uspostavio je detaljne i objektivne uvjete koji su stoga jedini odlučujući u svrhu identificiranja fotografija na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a.

25 Radi određivanja dosega mogućnosti koja je priznata državama članicama da na isporuke fotografija primijene sniženu stopu PDV-a, poput one koja proizlazi iz odredaba prava Unije čije se tumačenje traži, istodobno valja uzeti u obzir tekst i kontekst tih odredbi te cilj koji se želi postići predmetnim propisom (vidjeti u tom smislu presude od 18. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, t. 29. i navedenu sudsku praksu i od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 38.).

26 Što se tiče, kao prvo, teksta tih odredbi, iako se u članku 103. stavku 1. i članku 103. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u propisuje da države članice mogu primijeniti sniženu stopu PDV-a i na isporuke umjetnina koje izvrši njihov autor ili njegovi pravni sljednici, njime se upućuje na „umjetnine”, kako su one definirane u članku 311. stavku 1. točki 2. te direktive u vezi s njezinim Prilogom IX. dijelom A.

27 Kad je riječ o toj definiciji, iz teksta koji zakonodavac Unije upotrebljava, s jedne strane, u tom članku 311. stavku 1. točki 2., u skladu s kojim se predmeti iz Priloga IX. dijela A Direktive o PDV-u „[smatraju umjetninama]” i, s druge strane, u točki 7. tog dijela A, u kojem se detaljno opisuju uvjeti koje fotografije moraju ispuniti da bi se smatrale „umjetninama”, proizlazi da sa svim fotografijama koje udovoljavaju tim uvjetima u svrhu primjene snižene stope PDV-a valja postupati kao s „umjetninama”. Međutim, navedena točka 7. ne odnosi se na umjetničke fotografije, nego na sve „fotografije koje je snimio umjetnik, koji ih je otisnuo ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, a uključene su sve veličine i podloge”.

28 Što se tiče argumenta francuske vlade prema kojem iz upotrebe pojma „umjetnik” u Prilogu IX. dijelu A točki 7. Direktive o PDV-u valja zaključiti da fotografija mora biti umjetnička kako bi se na nju mogla primijeniti snižena stopa PDV-a u skladu s člankom 103. stavkom 2. točkom (a) te direktive, valja podsjetiti na to da se potonjom odredbom za države članice predviđa mogućnost da sniženu stopu PDV-a primijene na isporuke umjetnina koje nije izvršio „umjetnik” nego „[njihov autor ili njegovi pravni sljednici]”.

29 Kada je riječ o izrazima „autor” i „umjetnik”, te se odredbe odnose na istu osobu, odnosno na osobu koja ima svojstvo autora fotografije koja ispunjava uvjete izričito predviđene u toj točki 7.

30 Naime, izrazi „autor” i „umjetnik” – koji se upotrebljavaju u članku 103. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u i u njezinu Prilogu IX. dijelu A točki 7. – imaju istovjetan doseg, uzimajući u obzir, među ostalim, činjenicu da se tom točkom 7. osobita važnost daje osobnoj uključenosti autora fotografije u njezinu izradu. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 23. svojeg mišljenja, fotografija se kvalificira „umjetninom” na temelju te točke 7. samo ako je te dvije glavne faze njezine izrade,

odnosno snimanje i otiskivanje, izvršio autor fotografije ili je, kada je riječ o otiskivanju, ono barem izvršeno pod njegovim nadzorom. Osim toga, da bi ih se smatralo „umjetninama”, otisci fotografije moraju biti numerirani, označeni i ograničeni na 30 kopija.

31 Stoga se, suprotno tvrdnjama francuske vlade, iz upotrebe izraza „umjetnik”, navedenog u Prilogu IX. dijelu A točki 7. Direktive o PDV-u, ne može zaključiti da fotografija, povrh ispunjavanja uvjeta navedenih u toj točki 7., također mora biti umjetnička kako bi se na nju mogla primijeniti snižena stopa PDV-a na temelju članka 103. stavka 2. točke (a) navedene direktive.

32 Kao drugo, kada je riječ o kontekstu u kojem se nalaze odredbe čije se tumačenje traži, valja podsjetiti na to da je primjena snižene stope PDV-a na isporuke umjetnina koje izvrši njihov autor ili njegovi pravni sljednici na temelju članka 103. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u iznimka od primjene standardne stope PDV-a. Stoga se potonja odredba, kao i članak 311. stavak 1. točka 2. te direktive i njezin Prilog IX. dio A točka 7., kojima se identificiraju fotografije na koje se ta snižena stopa može primijeniti, moraju usko tumačiti. Međutim, to pravilo o uskom tumačenju ne znači da se izrazi upotrijebljeni za utvrđivanje slučajeva primjene snižene stope moraju tumačiti na način kojim bi ih se lišilo njihovih učinaka. Naime, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima navedenog sustava i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti (vidjeti po analogiji presude od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska, C-492/08, EU:C:2010:348, t. 35. i od 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 22. i 23. i navedenu sudsku praksu).

33 Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, pojmovi koji se upotrebljavaju u Direktivi o PDV-u objektivne su naravi i primjenjuju se neovisno o ciljevima i rezultatima dotičnih transakcija (presuda od 11. srpnja 2018., E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, t. 35. i navedena sudska praksa).

34 Kako su to u svojim očitovanjima podnesenima Sudu istaknuli društvo Regards Photographiques i Komisija, u članku 311. stavku 1. točki 2. te direktive, u vezi s njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7., fotografije koje se smatraju umjetninama određuju se pomoću objektivnih kriterija, koji se u biti odnose na identitet i svojstvo autora fotografije, način otiskivanja, potpisivanje, numeriranje i ograničenje broja kopija. Takvi kriteriji dovoljni su za osiguranje da primjena snižene stope PDV-a isključivo na fotografije koje udovoljavaju tim kriterijima čini iznimku u odnosu na primjenu standardne stope na svaku drugu fotografiju. Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 24. svojeg mišljenja, ti su kriteriji takvi da isključuju mogućnost kvalificiranja fotografija kao „umjetnina” ako one potječu od masovne proizvodnje, što podrazumijeva otiskivanje koje je povjereno specijaliziranim laboratorijima, pri čemu fotograf nema nadzor nad krajnjim učinkom.

35 Nasuprot tomu, tumačenje tih odredbi prema kojem se primjena snižene stope PDV-a ograničava na fotografije koje su, osim toga, umjetničke činila bi primjenu te snižene stope ovisnom o procjeni nadležne nacionalne porezne uprave njihove umjetničke vrijednosti, koja nije objektivna nego subjektivna. Naime, kao što je Sud na to već podsjetio, umjetnička vrijednost predmeta uglavnom se utvrđuje na temelju subjektivnih i promjenjivih kriterija (presude od 27. listopada 1977., Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, t. 3. i od 13. prosinca 1989., Raab, C-1/89, EU:C:1989:648 C-1/89, t. 25.).

36 Osim toga, tumačenje prema kojem se snižena stopa PDV-a primjenjuje samo na umjetničke fotografije može imati za posljedicu to da se s fotografijama kao što su, primjerice, one koje prikazuju obiteljske događaje poput vjenčanja u pogledu PDV-a različito postupa ovisno o tome smatra li ih porezna uprava umjetničkima ili ne, iako te fotografije, prema potrebi, imaju slične značajke i odgovaraju istim potrošačevim potrebama. Međutim, načelo porezne neutralnosti protivi se tomu da se s robom ili uslugama koje su slične s gledišta prosječnog potrošača, a koje su stoga međusobno konkurentne, različito postupa u pogledu PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 52. i 53.).

37 Stoga ispitivanje konteksta u kojem se nalaze odredbe čije se tumačenje traži također ide u prilog tumačenju prema kojem svaku fotografiju koja ispunjava uvjete iz Priloga IX. dijela A točke 7. Direktive o PDV-u treba smatrati umjetninom u svrhu primjene snižene stope PDV-a na temelju članka 103. stavka 1. i članka 103. stavka 2. točke (a) te direktive, pri čemu ta kvalifikacija ne može ovisiti o ocjeni nadležne nacionalne porezne uprave njezina umjetničkog karaktera.

38 Kao treće, što se tiče ciljeva koji se nastoje ostvariti Direktivom o PDV-u, mogućnošću predviđenom člankom 103. stavkom 1. i člankom 103. stavkom 2. točkom (a) te direktive državama članicama dopušta se da za isporuke umjetnina koje izvrši njihov autor ili njegovi pravni sljednici odobre povlašten porezni tretman primjenjujući na njih sniženu stopu PDV-a. Međutim, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 51. te direktive, sustav oporezivanja koji se njome uspostavlja u području umjetnina, koji sadržava jedinstvenu definiciju pojma „umjetnina”, ima za cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika.

39 Tumačenje prema kojem se snižena stopa PDV-a može primijeniti na sve fotografije koje ispunjavaju objektivne uvjete iz Priloga IX. dijela A točke 7. Direktive o PDV-u u skladu je s ciljem iz te uvodne izjave 51. jer se njime izbjegava, kao što je to navedeno u točkama 35. i 36. ove presude, potreba procjene umjetničke vrijednosti fotografije koja je određena subjektivnim i promjenjivim kriterijima odnosno procjena koja podrazumijeva rizik od narušavanja tržišnog natjecanja.

40 S obzirom na sva ta razmatranja, na prvo i treće pitanje valja odgovoriti da – kako bi ih se smatralo umjetninama na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a na temelju članka 103. stavka 1. i članka 103. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 311. stavkom 1. točkom 2. te direktive kao i s njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7. – fotografije moraju udovoljavati kriterijima iz te točke 7. na način da ih je snimio i otisnuo njihov autor ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, da su potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, pri čemu se isključuje bilo koji drugi kriterij, osobito ocjena nadležne nacionalne porezne uprave njihova umjetničkog karaktera.

Drugo pitanje

41 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 103. stavak 1. i članak 103. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 311. stavkom 1. točkom 2. te direktive kao i njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7., tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se primjena snižene stope PDV-a ograničava samo na umjetničke fotografije.

42 Valja podsjetiti na to da je Sud, kad je riječ o primjeni snižene stope PDV-a iz članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive o PDV-u, presudio da se ničim u tekstu te odredbe ne nalaže da se ona tumači na način da se njome zahtijeva da se primjena te snižene stope nužno odnosi na sve aspekte kategorije isporuke usluga iz Priloga III. toj direktivi. Tako, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, države članice imaju mogućnost da primijene snižene stope PDV-a na konkretne i posebne aspekte jedne od kategorija isporuke usluga na koje se odnosi Prilog III. navedenoj direktivi (vidjeti u tom smislu presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 25. do 27., od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 43. i 44. i od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 23.).

43 Mogućnost takve primjene snižene stope PDV-a opravdava se osobito utvrđenjem da je, s obzirom na to da je ta stopa iznimka od primjene standardne stope koju određuje svaka država članica, ograničenje njezine primjene na konkretne i posebne aspekte predmetne kategorije isporuke usluga u skladu s načelom prema kojem se iznimke i odstupanja trebaju tumačiti restriktivno (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

44 Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 31. svojeg mišljenja, načela koja proizlaze iz sudske prakse navedene u dvjema prethodnim točkama također se *mutatis mutandis* primjenjuju na članak 103. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u. Naime, tom se odredbom mogućnost primjene snižene stope PDV-a koja proizlazi iz članka 98. stavaka 1. i 2. te direktive proširuje na isporuke umjetnina, kako su one definirane u članku 311. stavku 1. točki 2. navedene direktive, koje je izvršio njihov autor ili njegovi pravni sljednici.

45 Suprotno onomu što u svojim pisanim očitovanjima tvrdi društvo Regards Photographiques, člankom 311. stavkom 2. Direktive o PDV-u ne nameće se različito tumačenje članka 103. stavka 1. i članka 103. stavka 2. točke (a) te direktive. Naime, u tom članku 311. stavku 1. točki 2. i članku 311. stavku 2. definira se pojam „umjetnina" u svrhu primjene maržnog sustava i primjene snižene stope PDV-a. Stoga, iako se potonjom odredbom predviđa da države članice ne mogu umjetninama smatrati fotografije iz Priloga IX. dijela A točke 7. te direktive, njome se ne može isključiti mogućnost, koja proizlazi iz članka 103. stavka 2. točke (a) navedene direktive u vezi s njezinim člankom 96., ograničavanja primjene snižene stope PDV-a na ograničenu kategoriju tih fotografija, pod uvjetom da se tom primjenom poštuju zahtjevi navedeni u točki 42. ove presude.

46 Iz toga slijedi da ostvarivanje mogućnosti priznate državama članicama da ograniče primjenu snižene stope PDV-a na ograničenu kategoriju fotografija iz Priloga IX. dijela A točke 7. Direktive o PDV-u podliježe dvama uvjetima, s jedne strane, da se u svrhu primjene snižene stope izdvoje samo konkretni i posebni aspekti tih fotografija i, s druge strane, da se poštuje načelo porezne neutralnosti. Tim uvjetima želi se osigurati da se države članice tom mogućnošću koriste samo u okolnostima koje jamče jednostavnu i pravilnu primjenu odabrane snižene stope kao i sprečavanje svih oblika moguće porezne utaje, izbjegavanja poreza i zlouporabe (vidjeti po analogiji presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 30. i od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 45.).

47 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, iako je na nacionalnom sudu da ocijeni usklađenost nacionalnih propisa, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, s tim zahtjevima koji proizlaze iz prava Unije, na Sudu je, međutim, da mu pruži sve korisne elemente kako bi donio odluku u postupku koji je pred njim pokrenut (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

48 U ovom slučaju iz spisa podnesenog Sudu proizlazi – u skladu s odredbama CGI-ja o kojima je riječ u glavnom postupku, kako su one tumačene u Naputku od 25. lipnja 2003. – da se fotografija smatra umjetničkom samo ako pokazuje očitu stvaralačku namjeru svojeg autora i ako je od interesa za cjelokupnu javnost, pri čemu su ti kriteriji pojašnjeni nizom pokazatelja utvrđenih u tom naputku kako bi se od slučaja do slučaja usmjeravala ocjena porezne uprave. Iako se navedenim nacionalnim propisom tumačenim na taj način određuje da fotografije koje, među ostalim, prikazuju obiteljske događaje poput vjenčanja načelno nisu umjetničke, njime se ne isključuje to da takve fotografije iznimno mogu imati takav karakter. Smatra se da su samo identifikacijske, školske i grupne fotografije lišene umjetničkog karaktera.

49 U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 46. ove presude, umjetničke fotografije u smislu tog nacionalnog propisa moraju, kao prvo, predstavljati konkretan i poseban aspekt fotografija iz Priloga IX. dijela A točke 7. Direktive o PDV-u, što podrazumijeva da se kao takve mogu identificirati odvojeno od drugih fotografija obuhvaćenih tom točkom. Takva identifikacija pretpostavlja postojanje objektivnih, jasnih i preciznih kriterija u nacionalnom propisu kojima se omogućuje precizno određivanje fotografija za koje je tim propisom rezervirana primjena snižene stope PDV-a (vidjeti po analogiji presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 33. i 35., od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 47. i od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 25. i 28.).

50 Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 33. svojeg mišljenja, odredbama CGI-ja o kojima je riječ u glavnom postupku, kako su tumačene u Naputku od 25. lipnja 2003., ne utvrđuju se objektivni, jasni i precizni kriteriji za određivanje umjetničkih fotografija, već su one ograničene na utvrđivanje njihove apstraktne definicije utemeljene na nejasnim i subjektivnim kriterijima koji se odnose na autorovu očitu stvaralačku namjeru i postojanje interesa za cjelokupnu javnost koji te fotografije moraju predstavljati.

51 Iako se tim nacionalnim propisom tumačenim na taj način utvrđuje niz pokazatelja u svrhu olakšanja ocjene tih kriterija, ostaje činjenica da se njime poreznoj upravi omogućuje da na temelju nejasnih i subjektivnih kriterija obavi procjenu umjetničke kvalitete predmetnih fotografija na temelju koje će porezna pogodnost koja proizlazi iz primjene snižene stope PDV-a biti dodijeljena ili ne.

52 Stoga kriteriji utvrđeni odredbama CGI-ja o kojima je riječ u glavnom postupku, kako ih se tumačilo u Naputku od 25. lipnja 2003., koji se odnose na autorovu očitu stvaralačku namjeru i postojanje interesa za cjelokupnu javnost ne omogućavaju identificiranje umjetničkih fotografija kao takvih i njihovo razlikovanje od ostalih fotografija iz Priloga IX. dijela A točke 7. Direktive o PDV-u te stoga ne udovoljavaju zahtjevima navedenima u točki 49. ove presude.

53 Kao drugo, kao što to proizlazi iz razmatranja u točki 36. ove presude, nacionalnim propisom kojim se na temelju takvih kriterija primjena snižene stope PDV-a ograničava na umjetničke fotografije također se može povrijediti načelo porezne neutralnosti. Stoga valja utvrditi da se takvim nacionalnim propisom ne poštuju zahtjevi navedeni u točki 46. ove presude.

54 Kada je riječ o identifikacijskim, školskim i grupnim fotografijama koje se na temelju odredbi CGI-ja o kojima je riječ u glavnom postupku, kako su tumačene u Naputku od 25. lipnja 2003., smatraju nedvojbeno lišenima umjetničkog karaktera, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri mogu li se te fotografije kao takve identificirati odvojeno od drugih fotografija iz točke 7. Priloga IX. dijela A Direktive o PDV-u i, prema potrebi, je li činjenica da je primjena snižene stope PDV-a na navedene fotografije u svakom slučaju isključena u skladu s načelom porezne neutralnosti.

55 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 103. stavak 1. i stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 311. stavkom 1. točkom 2. te direktive kao i njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7., valja tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se primjena snižene stope PDV-a ograničava samo na umjetničke fotografije, s obzirom na to da je postojanje umjetničkog karaktera podređeno procjeni nadležne nacionalne porezne uprave koja se ne provodi u granicama objektivnih, jasnih i preciznih kriterija utvrđenih tim nacionalnim propisom kojima se omogućuje precizno određivanje fotografija za koje je navedenim propisom rezervirana primjena snižene stope kako bi se izbjegla povreda načela porezne neutralnosti.

Četvrto pitanje

56 Uzimajući u obzir odgovor na prvo i treće pitanje, na četvrto pitanje nije potrebno odgovarati.

Troškovi

57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Kako bi ih se smatralo umjetninama na koje se može primijeniti snižena stopa poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju članka 103. stavka 1. i članka 103. stavka 2. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s člankom 311. stavkom 1. točkom 2. te direktive kao i s njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7., fotografije moraju udovoljavati kriterijima iz te točke 7. na način da ih je snimio i otisnuo njihov autor ili je to učinjeno pod njegovim nadzorom, da su potpisane, numerirane i ograničene na 30 kopija, pri čemu se isključuje bilo koji drugi kriterij, osobito ocjena nadležne nacionalne porezne uprave njihova umjetničkog karaktera.**

2. **Članak 103. stavak 1. i stavak 2. točku (a) Direktive 2006/112, u vezi s člankom 311. stavkom 1. točkom 2. te direktive kao i njezinim Prilogom IX. dijelom A točkom 7., valja tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se primjena snižene stope PDV-a ograničava samo na umjetničke fotografije, s obzirom na to da je postojanje umjetničkog karaktera podređeno procjeni nadležne nacionalne porezne uprave koja se ne provodi u granicama objektivnih, jasnih i preciznih kriterija utvrđenih tim nacionalnim propisom kojima se omogućuje precizno određivanje fotografija za koje je navedenim propisom rezervirana primjena snižene stope kako bi se izbjegla povreda načela porezne neutralnosti.**

Potpisi