Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

5. září 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 103 odst. 2 písm. a) – Článek 311 odst. 1 bod 2 – Bod 7 části A přílohy IX – Snížená sazba DPH – Umělecká díla – Pojem – Fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů dohromady nepřekročí 30 – Vnitrostátní právní úprava, která uplatnění snížené sazby DPH omezuje pouze na fotografie, jež mají umělecký charakter“

Ve věci C-145/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 20. února 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 23. února 2018, v řízení

Regards Photographiques SARL

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj) a C. Vajda, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. listopadu 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Regards Photographiques SARL E. Piwnicou, avocat,

– za francouzskou vládu A. Alidière, E. de Moustier a D. Colasem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi N. Gossement a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. března 2019,

vydává tento

* Jednací jazyk: francouzština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 103 a 311, jakož i bodu 7 části A přílohy IX směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Regards Photographiques SARL a ministre de l'Action et des Comptes publics (ministr veřejné správy a veřejných rozpočtů, Francie, dále jen „správce daně“) ve věci odmítnutí správce daně uplatnit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (DPH) u dodání portrétních a svatebních fotografií v období od 1. února 2009 do 31. ledna 2012.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 51 odůvodnění směrnice o DPH zní:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

4 Článek 96 této směrnice stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

5 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[…]“

6 Článek 99 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmějí být nižší než 5 %.“

7 Článek 103 směrnice o DPH zní:

„1. Členské státy mohou stanovit, že se snížená sazba, popřípadě jedna ze snížených sazeb, které uplatňují v souladu s články 98 a 99, uplatní rovněž u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností vymezených v čl. 311 odst. 1 bod[ě] 2 […].

2. Členské státy, které využijí možnost stanovenou v odstavci 1, mohou uplatňovat sníženou sazbu rovněž u těchto dodání:

a) dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci;

[…]“

8 Článek 311 odst. 1 a 2 této směrnice uvádí:

„1. Pro účely této kapitoly a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

[…]

2) ‚uměleckými díly' předměty uvedené v části A přílohy IX;

[…]

2. Členské státy nemusí za umělecká díla považovat předměty uvedené v části A [bodě 7] přílohy IX."

9 Bod 7 části A přílohy IX uvedené směrnice zní:

„fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30."

Francouzské právo

10 Článek 278f code général des impôts (obecný daňový zákoník), ve znění účinném do 1. ledna 2012 (dále jen „CGI"), stanovil:

„Sazba [DPH] ve výši 5,5 % se uplatňuje:

[…]

2° U dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci;

[…]"

11 Od 1. ledna 2012 byla sazba stanovená v tomto ustanovení zvýšena na 7 %.

12 Podle čl. 98 A bodu 7 přílohy II CGI se uměleckými díly rozumí následující fotografie:

„Fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30 […]"

13 Pokyn Generálního daňového ředitelství ze dne 25. června 2003, který je nazvaný „DPH. Snížená sazba daně ve výši 5,5 % pro umělecká díla. Situace uměleckých fotografií." a byl zveřejněn v *Bulletin officiel des impôts* č. 115 ze dne 2. července 2003, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutkových okolností věci v původním řízení (dále jen „pokyn z 25. června 2003"), měl poskytnout upřesnění k podmínkám uplatnění snížené sazby DPH podle článku 278f CGI, pokud jde o umělecké fotografie. Tento pokyn stanovil:

„[…]

I. Kritéria umělecké fotografie:

1. Za umělecká díla, na která se může vztahovat snížená sazba DPH, mohou být považovány pouze fotografie, které svědčí o zjevném tvůrčím záměru jejich autora.

Tak je tomu v případě, kdy fotograf zvoleným tématem, podmínkami provedení, zvláštnostmi pořízení nebo jakoukoliv jinou zvláštností své práce, která se dotýká zejména kvality rámování, kompozice, expozice, osvětlení, kontrastu, barev a reliéfu, světelných či objemových efektů, volby objektivu a filmu nebo zvláštních podmínek vyvolání negativu, vykonává práci, která přesahuje pouhé mechanické zachycení vzpomínky na událost, cestu nebo postavy, a má proto význam pro širokou veřejnost.

II. Podmínky uplatnění

1. Z výše uvedeného vyplývá, že snížená sazba se neuplatní na průkazové fotografie, školní fotografie a skupinové fotografie.

2. Fotografie, jejichž význam závisí především na postavení osoby nebo na povaze zobrazené věci, nejsou obecně považovány za umělecké fotografie. Tak je tomu například u fotografií rodinných nebo náboženských událostí (svatby, první svaté přijímání atd.).

3. Pokud jde o jiné fotografie jakékoliv povahy, než jsou fotografie uvedené v odstavci II-1, tvůrčí záměr autora plynoucí z již uvedených kritérií a povaha významu pro širokou veřejnost mohou být podpořeny následujícími indiciemi.

a) Fotograf dokládá, že svá díla vystavuje v institucích kulturních (regionální, vnitrostátní nebo mezinárodní), muzejních (muzea, dočasné nebo stálé expozice) nebo obchodních (veletrhy, výstavy, galerie atd.), nebo dokonce že je prezentuje v odborných publikacích.

[…]

b) Používání zvláštních materiálů, pokud jde o pořizování i vyvolávání.

[…]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Předmětem činnosti společnosti Regards Photographiques je vyhotovování a prodej fotografií.

15 Správce daně po kontrole účetnictví zpochybnil sníženou sazbu DPH, kterou tato společnost uplatňovala na dodání některých fotografií, a sice portrétů a svatebních fotografií. Správce daně měl za to, že tyto fotografie měly být zdaněny základní sazbou DPH, a doměřil tedy uvedené společnosti DPH za období od 1. února 2009 do 31. ledna 2012.

16 Tribunal administratif d’Orléans (správní soud v Orléans, Francie) i cour administrative d’appel de Nantes (odvolací správní soud v Nantes, Francie) zamítly opravný prostředek, který společnost Regards Photographiques podala proti těmto dodatečným výměrům DPH. Cour administrative d’appel de Nantes (odvolací správní soud v Nantes, Francie) měl v rozsudku ze dne 21. dubna 2016 za to, že na fotografie dotčené v původním řízení nelze uplatnit sníženou sazbu DPH, jelikož nevykazují originalitu a nevyjadřují tvůrčí záměr, takže není namístě je považovat za fotografie pořízené umělcem.

17 Společnost Regards Photographiques podala k předkládajícímu soudu, Conseil d’État (Státní rada, Francie), opravný prostředek znějící na zrušení uvedeného rozsudku. Tato společnost tvrdí, že pro účely uplatnění snížené sazby DPH postačuje, aby autor dotčených fotografií před tím, než je on sám nebo jeho právní nástupci dodají, zkontroloval jejich vyvolání, signoval je a očísloval v počtu maximálně třiceti exemplářů.

18 Za těchto podmínek se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba články 103 a 311 směrnice [o DPH], jakož i bod 7 části A její přílohy IX vykládat v tom smyslu, že aby bylo možné na fotografie uplatnit sníženou sazbu [DPH], vyžadují pouze, aby tyto fotografie byly pořízené autorem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované a počet jejich exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročil 30?

2) Bude-li na první otázku odpovězeno kladně, mohou přesto členské státy vyloučit ze snížené sazby [DPH] fotografie, které mimo jiné nemají umělecký charakter?

3) Bude-li na první otázku odpovězeno záporně, jaké další podmínky musí fotografie splňovat, aby se na ně mohla vztahovat snížená sazba [DPH]? Musí vykazovat zejména umělecký charakter?

4) Musí být tyto podmínky vykládány v rámci Evropské unie jednotně anebo odkazují na právo každého členského státu, zejména v oblasti duševního vlastnictví?“

K předběžným otázkám

K první a třetí otázce

19 Podstatou první a třetí otázky, které předkládající soud položil Soudnímu dvoru a které je třeba zkoumat společně, jsou podmínky, které musí splňovat fotografie, aby mohly být považovány za umělecká díla, u kterých lze uplatnit sníženou sazbu DPH podle čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 311 odst. 1 bodem 2 této směrnice, jakož i bodem 7 části A její přílohy IX, a zejména zda tyto fotografie musí za tímto účelem vykazovat umělecký charakter.

20 V rámci této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce tak Soudní dvůr nemá určit význam pojmu „umělecké dílo“ obecně, ale má jej vyložit v rámci směrnice o DPH, a zejména v rámci ustanovení této směrnice týkajících se uplatnění snížené sazby DPH.

21 Je třeba připomenout, že článek 96 uvedené směrnice stanoví, že se stejná sazba DPH, tedy základní sazba stanovená v každém členském státě, uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb. Odchylně od této zásady čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) téže směrnice přiznává členským státům možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH, popřípadě jednu ze snížených sazeb, které uplatňují v souladu s články 98 a 99 této směrnice, u dodání uměleckých děl, jak jsou definována v jejím čl. 311 odst. 1 bodě 2, a využijí-li této možnosti, rovněž u dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci.

22 Pokud jde o definici pojmu „umělecká díla“, čl. 311 odst. 1 bod 2 směrnice o DPH uvádí, že uměleckými díly se rozumí předměty uvedené v části A přílohy IX. Bod 7 této části A se vztahuje na „fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30“.

23 Francouzská vláda tvrdí, že sníženou sazbu DPH lze uplatnit jen na „umělecké fotografie“, což je pojem, který se podle této vlády omezuje na fotografie, které ukazují zjevný tvůrčí záměr jejich autora a mají význam pro širokou veřejnost. Takový výklad podle jejího názoru plyne z použití pojmu „umělec“ v bodě 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, z nutnosti vykládat striktně možnost uplatnit sníženou sazbu DPH jako výjimku ze zásady uplatnění základní sazby DPH, jakož i z cíle podpořit uměleckou tvorbu uplatněním snížené sazby DPH.

24 Společnost Regards Photographiques a Evropská komise naproti tomu uvádějí, že čl. 103 odst. 2 písm. a) této směrnice se nevztahuje na „umělce“ ale na „autora“ fotografie, která je považována za umělecké dílo podle čl. 311 odst. 1 bodu 2 uvedené směrnice ve spojení s bodem 7 části A její přílohy IX. Mimoto kladou důraz na podrobnou a objektivní povahu podmínek, které musí fotografie splňovat podle tohoto bodu 7, aby byly považovány za taková díla, zatímco umělecká hodnota fotografie podle jejich názoru představuje subjektivní a proměnlivé kritérium, jehož posouzení zahrnuje rozhodnutí o hodnotě díla. Aby se předešlo takovému subjektivnímu posouzení, unijní normotvůrce v uvedeném bodě 7 stanovil podrobné a objektivní podmínky, které jsou tudíž jediné rozhodující za účelem určení fotografií, na které lze uplatnit sníženou sazbu DPH.

25 K určení rozsahu možnosti přiznané členským státům, tedy možnosti uplatnit sníženou sazbu DPH na dodání fotografií, jak vyplývá z ustanovení unijního práva, jejichž výklad je požadován, je třeba zohlednit znění těchto ustanovení, jejich kontext a cíl sledovaný dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, bod 29 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 38).

26 Pokud jde zaprvé o znění těchto ustanovení, je třeba poznamenat, že když čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH uvádí, že členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu DPH rovněž u dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci, odkazuje na „umělecká díla“, jak jsou definována v čl. 311 odst. 1 bodě 2 této směrnice ve spojení s částí A její přílohy IX.

27 Pokud jde o tuto definici, z výrazů použitých unijním normotvůrcem jednak v tomto čl. 311 odst. 1 bodě 2, podle nichž se „uměleckými díly [rozumí]“ předměty uvedené v části A přílohy IX směrnice o DPH, a jednak v bodě 7 této části A, kde podrobně popisují podmínky, které musí splnit fotografie, aby byly považovány za „umělecká díla“, vyplývá, že s každou fotografií, která splňuje tyto podmínky, musí být zacházeno jako s „uměleckým dílem“ za účelem uplatnění snížené sazby DPH. Uvedený bod 7 se přitom nevztahuje na umělecké fotografie, ale na všechny „fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30“.

28 Pokud jde o argument francouzské vlády, že z použití výrazu „umělec“ v bodě 7 části A přílohy IX směrnice o DPH je třeba dovodit, že fotografie musí mít umělecký charakter, aby se na ni vztahovala snížená sazba DPH podle čl. 103 odst. 2 písm. a) této směrnice, je třeba připomenout, že posledně uvedené ustanovení stanoví možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání uměleckých děl nikoli „umělcem“, ale „autorem díla nebo jeho právními nástupci“.

29 Tato ustanovení, která odkazují na výrazy „autor“ a „umělec“, se však týkají téže osoby, a sice osoby, která má postavení autora fotografie, jež splňuje podmínky výslovně stanovené v tomto bodě 7.

30 Výrazy „autor“ a „umělec“, které jsou použity v čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH a v bodě 7 části A její přílohy IX, mají totiž stejný rozsah, a to zejména s ohledem na zvláštní význam, který tento bod 7 připisuje osobnímu zapojení autora fotografie do její výroby. Jak uvedl generální advokát v bodě 23 svého stanoviska, fotografie je kvalifikována jako „umělecké dílo“ podle tohoto bodu 7 pouze tehdy, pokud dvě hlavní etapy její výroby, a sice pořízení a vyvolání, byly provedeny autorem fotografie nebo – pokud jde o vyvolání – alespoň pod jeho dohledem. Kromě toho aby mohly být výtisky fotek považovány za „umělecká díla“, musí být signované, číslované a omezené na 30 exemplářů.

31 Na rozdíl od toho, co tvrdí francouzská vláda, nelze tudíž z použití výrazu „umělec“ v bodě 7 části A přílohy IX směrnice o DPH dovodit, že nad rámec podmínek, které tento bod 7 uvádí, by fotografie měla mít rovněž umělecký charakter, aby bylo možné na ni uplatnit sníženou sazbu DPH podle čl. 103 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice.

32 Pokud jde zadruhé o kontext, do kterého spadají ustanovení, jejichž výklad je požadován, je třeba připomenout, že uplatnění snížené sazby DPH u dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci podle čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH představuje výjimku z uplatnění základní sazby DPH. Posledně uvedené ustanovení, jakož i čl. 311 odst. 1 bod 2 této směrnice a bod 7 části A její přílohy IX, které určují fotografie, u kterých lze uplatnit tuto sníženou sazbu, tudíž musí být vykládány striktně. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že pojmy použité k vymezení případů uplatnění uvedené snížené sazby musí být vykládány způsobem, který by ji zbavil jejích účinků. Výklad těchto pojmů totiž musí být v souladu s cíli sledovanými uvedeným režimem a musí splňovat požadavky daňové neutrality (obdobně viz rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, bod 35, a rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23 a citovaná judikatura).

33 Podle ustálené judikatury mimoto platí, že pojmy použité ve směrnici o DPH jsou objektivní a použijí se bez ohledu na účel a výsledky dotčených plnění (rozsudek ze dne 11. července 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, bod 35 a citovaná judikatura).

34 Jak společnost Regards Photographiques a Komise uvedly ve svých vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru, v čl. 311 odst. 1 bod 2 této směrnice ve spojení s bodem 7 části A její přílohy IX jsou určeny fotografie, které jsou považovány za umělecká díla na základě objektivních kritérií, která se v podstatě týkají totožnosti a postavení autora fotografie, způsobu vyvolání, signatury, číslování a omezeného počtu exemplářů. Taková kritéria postačují k zajištění toho, že uplatnění snížené sazby DPH pouze na fotografie, které splňují tato kritéria, představuje výjimku z uplatnění základní sazby na všechny ostatní fotografie. Jak totiž generální advokát uvedl v bodě 24 svého stanoviska, tato kritéria umožňují vyloučit, aby fotografie mohly být kvalifikovány jako „umělecká díla“, pokud pochází z hromadné výroby, kde je jejich vyvolání svěřeno specializovaným laboratořím a fotograf nemá kontrolu nad konečným výsledkem.

35 Naproti tomu v důsledku výkladu těchto ustanovení, podle kterého by uplatnění snížené sazby DPH bylo omezeno na fotografie, které mají mimo jiné umělecký charakter, by uplatnění této snížené sazby záviselo na posouzení příslušného vnitrostátního správce daně, pokud jde o jejich uměleckou hodnotu, a sice hodnotu, která není objektivní, nýbrž subjektivní charakteristikou. Jak již totiž Soudní dvůr připomněl, umělecká hodnota předmětu je stanovena především na základě subjektivních a proměnlivých kritérií (rozsudek ze dne 27. října 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, bod 3, a rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, bod 25).

36 Mimoto výklad, podle kterého by uplatnění snížené sazby DPH bylo vyhrazeno pouze fotografiím majícím umělecký charakter, může mít za následek, že s fotografiemi, jako jsou například fotografie zachycující takové rodinné události, jako jsou svatby, bude z hlediska DPH zacházeno odlišně podle toho, zda má správce daně za to, že mají umělecký charakter či nikoli, přestože tyto fotografie mají případně podobné vlastnosti a uspokojují stejné potřeby spotřebitele. Zásada daňové neutrality však brání tomu, aby se zbožím nebo službami, které jsou podobné z hlediska průměrného spotřebitele, a tedy si navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno různě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, body 52 a 53).

37 Přezkum kontextu, do kterého spadají ustanovení, jejichž výklad je požadován, tak rovněž hovoří ve prospěch výkladu, podle kterého každá fotografie, jež splňuje podmínky stanovené v bodě 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, musí být považována za umělecké dílo pro účely uplatnění snížené sazby DPH podle čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) této směrnice, ačkoli tato kvalifikace nemůže záviset na posouzení uměleckého charakteru dané fotografie příslušným vnitrostátním správcem daně.

38 Pokud jde zatřetí o cíle sledované směrnicí o DPH, možnost stanovená v čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) této směrnice umožňuje členským státům přiznat dodáním uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci příznivější daňové zacházení tím, že na ně uplatní sníženou sazbu DPH. Jak však vyplývá z bodu 51 odůvodnění této směrnice, daňový režim, který tato směrnice zavádí v oblasti uměleckých děl a který zahrnuje jednotnou definici pojmu „umělecká díla“, má za cíl zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.

39 Výklad, podle kterého může být snížená sazba DPH uplatněna na všechny fotografie, které splňují objektivní podmínky stanovené v bodě 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, je přitom v souladu s cílem uvedeným v tomto bodě 51 odůvodnění, jelikož se vyhýbá – jak bylo připomenuto v bodech 35 a 36 tohoto rozsudku – nutnosti posuzovat uměleckou hodnotu fotografie, která je dána subjektivními a proměnlivými kritérii, tedy posouzení, které zahrnuje nebezpečí narušení hospodářské soutěže.

40 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na první a třetí otázku odpovědět, že aby mohly být fotografie považovány za umělecká díla, na která lze uplatnit sníženou sazbu DPH na základě čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 311 odst. 1 bodem 2 této směrnice, jakož i bodem 7 části A její přílohy IX, musí splňovat kritéria uvedená v tomto bodě 7, tedy být pořízeny autorem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované a počet jejich exemplářů nesmí překročit 30, s vyloučením jakéhokoli jiného kritéria, zejména posouzení jejich uměleckého charakteru příslušným vnitrostátním správcem daně.

K druhé otázce

41 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 311 odst. 1 bodem 2 této směrnice, jakož i bodem 7 části A její přílohy IX, musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčená v původním řízení, která omezuje uplatnění snížené sazby DPH pouze na fotografie s uměleckým charakterem.

42 Je třeba připomenout, že pokud jde o uplatnění snížené sazby DPH stanovené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení neukládá povinnost vykládat uvedené ustanovení tak, že vyžaduje, aby se uplatnění této snížené sazby nutně vztahovalo na veškeré aspekty určité kategorie služeb podle přílohy III této směrnice. Členské státy tak mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb uvedené v příloze III uvedené směrnice, je-li dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, body 25 až 27; rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, body 43 a 44, a rozsudek ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23).

43 Možnost takového uplatnění snížené sazby DPH je odůvodněna zvláště tím, že jelikož tato sazba představuje výjimku z uplatnění základní sazby stanovené každým členským státem, je omezení jejího uplatnění na konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb v souladu se zásadou, podle které musí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 24 a citovaná judikatura).

44 Jak generální advokát uvedl v bodě 31 svého stanoviska, zásady vyplývající z judikatury citované ve dvou předchozích bodech se rovněž uplatní *mutatis mutandis* na čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH. Toto ustanovení totiž rozšiřuje možnost uplatnit sníženou sazbu DPH podle čl. 98 odst. 1 a 2 této směrnice na dodání uměleckých děl, jak jsou definována v čl. 311 odst. 1 bodě 2 uvedené směrnice, uskutečněná autorem díla nebo jeho právními nástupci.

45 Na rozdíl od toho, co společnost Regards Photographiques tvrdí v písemných vyjádřeních, čl. 311 odst. 2 směrnice o DPH neukládá odlišný výklad čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) téže směrnice. Tento čl. 311 odst. 1 bod 2 a odst. 2 totiž definuje pojem „umělecké dílo“ jak pro uplatnění režimu ziskové přirážky, tak pro uplatnění snížené sazby DPH. I když posledně uvedené ustanovení stanoví, že členské státy nemusí za umělecká díla považovat fotografie, na které se vztahuje bod 7 části A přílohy IX této směrnice, nemůže vyloučit možnost plynoucí z čl. 103 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice ve spojení s jejím článkem 96, tedy možnost omezit uplatnění snížené sazby DPH na omezenou kategorii těchto fotografií, pokud toto uplatnění splňuje požadavky uvedené v bodě 42 tohoto rozsudku.

46 Z toho plyne, že využití možnosti – přiznané členským státům – omezit uplatnění snížené sazby DPH na omezenou kategorii fotografií, na které se vztahuje bod 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty těchto fotografií a jednak dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, že členské státy využijí této možnosti pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (obdobně viz rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, a rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45).

47 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že i když vnitrostátnímu soudu přísluší posoudit slučitelnost takové vnitrostátní právní úpravy, jaká je dotčená v původním řízení, s těmito požadavky plynoucími z unijního práva, je nicméně na Soudním dvoru, aby mu poskytl veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 51 a citovaná judikatura).

48 V projednávaném případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že podle ustanovení CGI dotčených v původním řízení, jak byla vyložena v pokynu z 25. června 2003, je fotografie považována za fotografii s uměleckým charakterem pouze tehdy, pokud svědčí o zjevném tvůrčím záměru autora a má význam pro širokou veřejnost, přičemž tato kritéria jsou upřesněna řadou indicií stanovených v tomto pokynu pro účely nasměrování posouzení správce daně v jednotlivých případech. Takto vyložená uvedená vnitrostátní právní úprava sice uvádí, že fotografie znázorňující zejména takové rodinné události, jako jsou svatby, nemají v zásadě umělecký charakter, avšak nevylučuje, že takové fotografie výjimečně takový charakter mít mohou. Pouze na průkazové fotografie, školní fotografie a skupinové fotografie je nahlíženo tak, že umělecký charakter postrádají.

49 Podle judikatury připomenuté v bodě 46 tohoto rozsudku fotografie, které mají umělecký charakter ve smyslu této vnitrostátní právní úpravy, musí zaprvé představovat konkrétní a zvláštní aspekt fotografií, na které se vztahuje bod 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, což znamená, že jsou jako takové identifikovatelné od ostatních fotografií spadajících pod uvedený bod. Taková identifikace předpokládá existenci objektivních, jasných a přesných kritérií ve vnitrostátní právní úpravě, která umožňují s přesností určit fotografie, pro které tato právní úprava vyhrazuje uplatnění snížené sazby DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, body 33 a 35; rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 47, a rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, body 25 a 28).

50 Jak generální advokát uvedl v bodě 33 svého stanoviska, ustanovení CGI dotčená v původním řízení, jak byla vyložena v pokynu z 25. června 2003, nestanoví objektivní, jasná a přesná kritéria k určení fotografií s uměleckým charakterem, ale pouze stanoví abstraktní definici těchto fotografií, která je založena na vágních a subjektivních kritériích, jež se týkají zjevného tvůrčího záměru autora a existence významu pro širokou veřejnost, které musí tyto fotografie vykazovat.

51 I když takto vyložená vnitrostátní právní úprava stanoví řadu indicií za účelem usnadnění posouzení těchto kritérií, nic to nemění na tom, že správci daně umožňuje na základě vágních a subjektivních kritérií rozhodnout o umělecké kvalitě dotčených fotografií, přičemž na základě tohoto rozhodnutí je daňové zvýhodnění plynoucí z uplatnění snížené sazby DPH přiznáno, či nikoli.

52 Jeví se tak, že kritéria stanovená v ustanoveních CGI dotčených v původním řízení, jak byla vyložena v pokynu z 25. června 2003, která se týkají zjevného tvůrčího záměru autora a existence významu pro širokou veřejnost, neumožňují jako taková určit fotografie s uměleckým charakterem a odlišit je od ostatních fotografií, na které se vztahuje bod 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, a nesplňují tudíž požadavky připomenuté v bodě 49 tohoto rozsudku.

53 Zadruhé, jak vyplývá z úvah uvedených v bodě 36 tohoto rozsudku, vnitrostátní právní úprava, která na základě takových kritérií omezuje uplatnění snížené sazby DPH na fotografie s uměleckým charakterem, může být rovněž v rozporu se zásadou daňové neutrality. Je tudíž třeba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava nesplňuje požadavky připomenuté v bodě 46 tohoto rozsudku.

54 Pokud jde o průkazové fotografie, školní fotografie a skupinové fotografie, na které je na základě ustanovení CGI dotčených v původním řízení, jak byla vyložena v pokynu z 25. června 2003, nevyvratitelně nahlíženo tak, že postrádají umělecký charakter, přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda jsou tyto fotografie jako takové identifikovatelné odděleně od ostatních fotografií, na které se vztahuje bod 7 části A přílohy IX směrnice o DPH, a případně zda je skutečnost, že jsou uvedené fotografie každopádně vyloučeny z uplatnění snížené sazby DPH, slučitelná se zásadou daňové neutrality.

55 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět, že čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 311 odst. 1 bodem 2 této směrnice, jakož i bodem 7 části A její přílohy IX musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, která omezuje uplatnění snížené sazby DPH pouze na fotografie s uměleckým charakterem, jelikož existence posledně uvedeného charakteru podléhá posouzení příslušného vnitrostátního správce daně, které není prováděno v mezích objektivních, jasných a přesných kritérií stanovených v této vnitrostátní právní úpravě, která umožňují s přesností určit fotografie, pro které uvedená právní úprava vyhrazuje uplatnění této snížené sazby, aby se tak zabránilo porušení zásady daňové neutrality.

K čtvrté otázce

56 S ohledem na odpověď na první a třetí otázku není třeba odpovídat na čtvrtou otázku.

K nákladům řízení

57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) K tomu, aby mohly být fotografie považovány za umělecká díla, na která lze uplatnit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (DPH) na základě čl. 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 311 odst. 1 bodem 2 této směrnice, jakož i bodem 7 části A její přílohy IX, musí splňovat kritéria uvedená v tomto bodě 7, tedy být pořízeny autorem, jím nebo pod

jeho dohledem vyvolané, signované a číslované a počet jejich exemplářů nesmí překročit 30, s vyloučením jakéhokoli jiného kritéria, zejména posouzení jejich uměleckého charakteru příslušným vnitrostátním správcem daně.

2) **Článek 103 odst. 1 a odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 311 odst. 1 bodem 2 této směrnice, jakož i bodem 7 části A její přílohy IX musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, která omezuje uplatnění snížené sazby DPH pouze na fotografie s uměleckým charakterem, jelikož existence posledně uvedeného charakteru podléhá posouzení příslušného vnitrostátního správce daně, které není prováděno v mezích objektivních, jasných a přesných kritérií stanovených v této vnitrostátní právní úpravě, která umožňují s přesností určit fotografie, pro které uvedená právní úprava vyhrazuje uplatnění této snížené sazby, aby se tak zabránilo porušení zásady daňové neutrality.**

Podpisy.