Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 7. března 2019 [1]

Věc C-145/18

Regards Photographiques SARL
proti
Ministre de l'Action et des Comptes publics

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Zvláštní režimy – Umělecká díla – Snížená sazba DPH – Fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů nepřekročí 30“

Úvod

1. Fotografie je obtížně vymezitelný jev. Její povaha „odrazu skutečnosti“, její zdánlivě snadné pořízení, její stále větší rozšíření v populaci (v současné době má takřka každý fotografický přístroj, přinejmenším ve svém mobilním telefonu), vyvolávají pochybnosti, pokud jde o její uměleckou hodnotu. Diskuse o tom, zda, a případně za jakých podmínek je fotografie uměním, je ostatně stejně stará jako fotografie sama [2]. Taková diskuse je samozřejmě legitimní mezi filozofy nebo uměleckými teoretiky. Naproti tomu zdanění obchodních transakcí musí vycházet z jasných a objektivních kritérií, která vyplývají z právních předpisů, i v případě, že se tyto transakce týkají zboží kvalifikovaného jako „umělecká díla“. Výše uvedenou diskusi nemohou rozhodnout daňové orgány ani vnitrostátní soudy, dokonce ani Soudní dvůr. V tomto stanovisku uvedu důvody, proč jakékoli pokusy v tomto směru, jako byl pokus v rámci francouzské správní praxe, nejen že nemohou dosáhnout svého účelu, tedy umožnit odlišení toho, co je umění, od toho, co není, ale vedou nutně k porušení právní jistoty, daňové neutrality a hospodářské soutěže.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Charles Baudelaire v roce 1859 napsal ohledně vynálezu daguerreotypu (daguerreotypického fotoaparátu): „[…] průmysl, který proniká do umění, se stává jeho úhlavním nepřítelem […]“ (Baudelaire, Ch., „Salon de 1859“, *Revue française*, sv. XVII, 1859, s. 262).

Právní rámec

Unijní právo

2. Na základě článku 103 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[3]:

„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 bodech 2, 3 a 4.

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;

[…]“

3. Článek 311 této směrnice stanoví:

„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 bodech 5, 6 a 7 přílohy IX.“

[…]“

4. Příloha IX část A „Umělecká díla“ bod 7 uvedené směrnice zní následovně:

„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

5. Článek 278f code général des impôts (všeobecný daňový zákoník, dále jen „CGI“), ve znění použitelném do 31. prosince 2011, stanovil:

„Daň z přidané hodnoty se vybírá o sazbě 5,5 %[4]:

[…]

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

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4 – Od 1. ledna 2012 byla tato sazba zvýšena na 7 %.

[…]“

6. V souladu s čl. 98 A bodem 7 přílohy II CGI se uměleckými díly rozumí „[f]otografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30“.

7. Pokyn ze dne 25. června 2003, použitelný v době skutkového stavu (dále jen „pokyn ze dne 25. června 2003“), provedl následující upřesnění ohledně podmínek použití snížené sazby DPH, pokud jde o umělecké fotografie:

„[…]

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 výpravy, zvláštnostmi pořízení nebo jakoukoliv jinou zvláštností své práce, která se dotýká zejména kvality zarámování, 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 uchování vzpomínky na událost, cestu nebo postavy, a má proto význam pro širokou veřejnost.

II. Podmínky použití

1. Z výše uvedeného vyplývá, že z možnosti využívat sníženou sazbu jsou vyloučeny průkazové fotografie, školní fotografie, jakož i skupinové fotografie.

2. Fotografie, jejichž význam závisí především na postavení osoby nebo na povaze fotografované věci, nejsou obecně považovány za umělecké fotografie. Tak je tomu například v případě fotografií, které znázorňují rodinné nebo náboženské události (svatby, první přijímání aj.).

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 potvrzeny následujícími indiciemi.

   a) Fotograf dokládá expozice svých děl v institucích kulturních (regionálních, vnitrostátních nebo mezinárodních), muzejních (muzea, dočasné nebo stálé expozice) nebo obchodních (veletrhy, výstavy, galerie atd.), nebo dokonce jejich prezentaci v odborných publikacích.

      […]

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

      […]“

Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

8. Předmětem činnosti společnosti Regards Photographiques je pořizování a prodej fotografií.

9. V návaznosti na kontrolu účetnictví daňová správa (Francie) zpochybnila sníženou sazbu DPH, kterou tato společnost uplatňovala na dodání některých fotografií, a sice portrétů a svatebních fotografií. Vzhledem k tomu, že se daňová správa domnívala, že tyto fotografie měly být zdaněny základní sazbou DPH, uložila společnosti Regards Photographiques dodatečné výměry DPH za období od 1. února 2009 do 31. ledna 2012.

10. Žaloba podaná společností Regards Photographiques proti těmto dodatečným výměrům DPH byla zamítnuta jak tribunal administratif d'Orléans (správní soud v Orléans, Francie), tak cour administrative d'appel de Nantes (odvolací správní soud v Nantes, Francie). Společnost Regards Photographiques podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

11. Za těchto podmínek se Conseil d'État (státní rada, Francie) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba články 103 a 311 směrnice [2006/112], jakož i bod 7 části A její přílohy IX vykládat v tom smyslu, že ukládají pouze to, že k tomu, aby se na fotografie vztahovala snížená sazba [DPH], musí být pořízené autorem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované v maximálním počtu třiceti exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, mohou přesto členské státy vyloučit ze snížené sazby [DPH] fotografie, které nemají navíc umělecký charakter?

3) V případě záporné odpovědi na první otázku, jaké další podmínky musí fotografie splňovat, aby se na ně mohla vztahovat snížená sazba [DPH]? Musí vykazovat mimo jiné 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?“

12. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 23. února 2018. Společnost Regards Photographiques, francouzská vláda a Evropská komise předložily písemná vyjádření. Titíž zúčastnění byli zastoupeni na jednání konaném dne 21. listopadu 2018.

Analýza

13. Předkládající soud pokládá Soudnímu dvoru čtyři předběžné otázky. Z těchto otázek je první otázka zásadní povahy, přičemž ostatní jsou povahy spíše doplňkové. Analýzu tedy zahájím touto první otázkou.

První předběžná otázka

14. První předběžná otázka se týká výkladu přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112. Připomínám, že toto ustanovení upřesňuje podmínky, jež musí splňovat fotografie proto, aby mohly být kvalifikovány jako „umělecká díla“ a mohla se na ně vztahovat snížená sazba DPH na základě čl. 103 odst. 2 písm. a) této směrnice. Mezi tyto podmínky patří, že uvedené fotografie musí být pořízeny umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů dohromady nepřekročí 30.

15. Zdá se, že ústředním bodem v projednávané věci je výraz „umělec“. Praxe francouzských daňových orgánů, kodifikovaná ve výše uvedených ustanoveních pokynu ze dne 25. června 2003, totiž vyvozuje z tohoto výrazu odůvodnění ke stanovení dodatečných požadavků, pokud jde o „uměleckou“ povahu fotografií, na které se může vztahovat snížená sazba DPH. Tento postoj je dokonale shrnut ve vyjádření francouzské vlády, podle něhož k tomu, aby fotografie byla kvalifikována jako umělecké dílo

ve smyslu přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112, je třeba nejen, „aby [byly] splněny hmotněprávní podmínky stanovené [v uvedeném ustanovení]“, ale také aby „fotografie [byla] uměleckým výtvorem autora, který odráží jeho osobnost a může mít význam pro širokou veřejnost“. Tato druhá podmínka vyplývá podle francouzské vlády ze skutečnosti, že na základě přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112 musí být fotografie „pořízena umělcem“.

16. Bez dalšího musím přiznat, že výše uvedené ustanovení vykládám zcela odlišně. Tento výklad vyplývá jak z doslovného, tak ze systematického a teleologického výkladu tohoto ustanovení.

17. Výklad zastávaný francouzskou vládou nemá podle mého názoru úspěch již na základě pouhé gramatické analýzy dotčeného ustanovení. Podle této vlády totiž uvedené ustanovení vyžaduje, aby byla fotografie pořízena „umělcem“ [pozn. překladatele ve francouzském znění se členem neurčitým „un“], zatímco přesné znění tohoto ustanovení odkazuje na fotografii pořízenou „umělcem“ [pozn. překladatele – se členem určitým „le“]. Analýza francouzské vlády tedy spočívá na upravené formulaci dotčeného ustanovení tak, aby dotčené ustanovení vyjadřovalo to, co nestanoví.

18. Použití určitého členu „le“ v dotčeném ustanovení není náhodné a odráží význam zamýšlený unijním normotvůrcem. Nahradit jej členem neurčitým „un“ mění tento význam, čímž tak vůli uvedeného normotvůrce zkresluje. Kromě toho je třeba poznamenat, že určitý člen je použit rovněž v dalších jazykových verzích přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112 v jazycích, ve kterých se používá gramatická kategorie členů [5]. Argumentaci francouzské vlády by bylo možné snáze připustit pouze na základě jazykových verzí, které jako polský jazyk neznají určité a neurčité členy. V těchto jazycích může být použití samotného výrazu „umělec“ z čistě gramatického hlediska zmatečné. Nicméně požadavek týkající se zohlednění jeho znění v několika jazykových verzích pro účely výkladu ustanovení unijního práva umožňuje vyloučit jakékoliv případné nejasnosti.

19. Výraz „umělec“ se členem určitým v jazycích, ve kterých existuje tato gramatická forma, je obsažen v každém bodě přílohy IX části A směrnice 2006/112. Kromě fotografií se tak uměleckými díly rozumí malby atd. „zhotovené zcela výhradně ručně umělcem“, původní rytiny atd., zhotovené bezprostředním přetiskem z desek „zcela výhradně ručně umělcem“, sochy, atd. „zcela zhotoveny umělcem“, tapisérie a nástěnné textilie „zhotovené ručně podle originálních předloh poskytnutých umělcem“, jednotlivé kusy keramiky „zhotovené výhradně umělcem“, jakož i smalty na mědi „signované umělcem nebo uměleckým studiem“.

20. Tato ustanovení upřesňují etapy provádění díla, které musí být splněny tím, kdo je považován za autora. Jelikož jsou dotčená díla kvalifikována pro účely použití systému DPH jako „umělecká díla“, jsou jejich autoři kvalifikováni v uvedené formulaci jako „umělci“. Skutečnost, že je někdo autorem díla, které náleží do některé z kategorií uvedených v příloze IX části A směrnice 2006/112, tedy přiznává postavení umělce ve smyslu této přílohy, a ne naopak. Upřesnění týkající se osobního provedení díla má za jediný cíl vyloučit z použití jednotlivých odchylných režimů ze systému DPH [6] díla masové průmyslové výroby, jakož i pouhé kopie a reprodukce neprovedené osobně autorem.

21. Naopak tato ustanovení nemají za cíl na rozdíl od toho, co vyplývá z výkladu zastávaného francouzskou vládou, stanovit rozdíl mezi jednak malbami, sochami, původními rytinami atd. provedenými osobami, které mají z pohledu daňové správy postavení umělce, a jednak těmi, které byly provedeny osobami, které toto postavení nemají. Ostatně francouzská vláda na jednání tvrdila v odpověď na otázku Soudního dvora, že tento dodatečný požadavek týkající se „umělecké povahy“ platí ve francouzské správní praxi pouze pro jedinou kategorii uměleckých děl, a sice pro fotografie.

5 – Jako jsou verze v jazyce anglickém („photographs taken by the artist“), německém („vom Künstler aufgenommene Photographien“), španělském („fotografías tomadas por el artista“) atd.

6 – Příloha IX směrnice 2006/112 se použije nejen v rámci snížené sazby, ale rovněž v rámci zvláštních režimů zdanění vymezených v hlavě XII kapitole 4 této směrnice.

22. Nevidím však žádný důvod, který by odůvodňoval zacházet s touto kategorií odlišně od ostatních.

23. Příloha IX část A bod 7 směrnice 2006/112 upřesňuje požadavky, které musí splňovat fotografie, aby byla kvalifikována jako umělecké dílo ve smyslu tohoto ustanovení. Tyto požadavky jsou zaměřeny především na dvě hlavní etapy vytvoření fotografie: pořízení a vyvolání na papír nebo na jiný hmotný nosný materiál. Pořizování, které zahrnuje výběr předmětu fotografie a nastavení přístroje, jakož i produkci obrazu na fotocitlivé ploše (nejčastěji kinofilm nebo obrazový snímač), musí být provedeno autorem fotografie. Následující etapou je vyvolání, což je výraz, kterým je třeba rozumět v analogové technologii vyvolání filmu a vyvolání ve vlastním slova smyslu, tedy provedení snímku na papír, nebo v digitální technologii digitální tisk a tisk na papír nebo jakýkoliv jiný nosný materiál. Tato etapa musí být provedena buď samotným autorem fotografie, nebo pod jeho dohledem. Svěřit tisk odborníkovi je běžnou praxí v autorské fotografii, avšak fotograf si zachovává plný dohled nad konečným výsledkem, tedy obrazem provedeným na papíře nebo jiném hmotném nosném materiálu. Fotografie musí být následně signována autorem, přičemž počet exemplářů (snímků na papíře nebo na jiném nosném materiálu) nesmí dohromady překročit 30.

24. Tyto požadavky umožňují odlišit fotografie, které mohou být kvalifikovány jako umělecká díla masové fotografické produkce, v kterémžto případě, dochází-li k tisku na papír nebo na jiný nosný materiál [7], je tisk nejčastěji zcela nebo částečně svěřen odborným laboratořím a fotograf nemá dohled nad konečným výsledkem.

25. Naopak žádný požadavek nevyplývá z ustanovení přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112 bez ohledu na to, zda jde o požadovaný nebo vyloučený předmět fotografie, její uměleckou úroveň nebo postavení jejího autora. Jakákoliv fotografie pořízená za podmínek stanovených v tomto ustanovení a prodaná za okolností, které vedou ke zdanění DPH [8], je považována za umělecké dílo ve smyslu uvedeného ustanovení. Stejně tak jakákoliv osoba, která pořídila takovou fotografii, je považována za „umělce“ ve smyslu téhož ustanovení.

26. Výraz „umělec“ obsažený v příloze IX části A směrnice 2006/112 plní doplňkovou úlohu v rámci použití snížené sazby na dodání uměleckých děl. Na základě čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 se totiž tato sazba použije pouze na dodání uměleckých děl jejich autorem nebo jeho právními nástupci. Směrnice 2006/112 nevymezuje pojem „autor uměleckého díla“, ale zdá se mi více než zřejmé, že se může jednat jen o „umělce“, který je uveden v příloze IX části A směrnice 2006/112. Teze zastávaná francouzskou vládou v jejím písemném vyjádření, podle které jsou pojem „autor“ v čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 a pojem „umělec“ použitý v příloze IX části A této směrnice odlišné, je tak podle mého názoru neopodstatněná, neboť logika právní úpravy snížené sazby použitelné na umělecká díla vychází právě z totožnosti osoby, která provádí dodání, tedy autora ve smyslu čl. 103 odst. 2 písm. a), a tvůrce dotčeného uměleckého díla (umělec ve smyslu přílohy IX části A).

27. Použití výrazu „umělec“ v příloze IX části A bodu 7) směrnice 2006/112 tedy neodůvodňuje na rozdíl od toho, co tvrdí francouzská vláda na podporu správní praxe tohoto členského státu, odmítnutí přiznat některým fotografiím postavení uměleckého díla ve smyslu tohoto ustanovení z důvodu jejich tématiky, jejich umělecké úrovně nebo postavení jejich autora.

7 – V současné době zůstává převážná většina fotografií v digitální podobě, aniž by byla vytištěna na hmotný nosný materiál. Tyto fotografie mohou být rovněž prodávány digitálně. Z hlediska ustanovení o DPH se tedy jedná o poskytnutí služeb, a nevyvstává tak otázka jejich kvalifikace jako uměleckého díla (viz příloha II bod 3 směrnice 2006/112).

8 – Tedy za podmínek dodání zboží v rámci ekonomické činnosti jeho prodávajícího, přičemž ten má postavení osoby povinné k DPH [viz čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112]. Zejména příležitostný prodej fotografie mimo ekonomickou činnost nevede k jeho zdanění DPH, a nevyvstává tedy otázka kvalifikace této fotografie jako uměleckého díla ve smyslu přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112.

28. Navrhuji tedy odpovědět na první předběžnou otázku tak, že čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112, ve spojení s přílohou IX částí A bodem 7 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že ukládá pouze to, že k tomu, aby se na fotografie mohla použít snížená sazba DPH, musí být pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30.

Druhá předběžná otázka

29. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda i přes skutečnost, že příloha IX část A bod 7 směrnice 2006/112 nestanoví takový požadavek, jsou členské státy oprávněny podřídit uplatnění snížené sazby DPH na fotografie podmínce, že tyto fotografie musí vykazovat uměleckou povahu, což je kvalifikace, která je vymezena právními předpisy nebo správní praxí členských států. Jinak řečeno, tato otázka se týká toho, zda příloha IX část A bod 7 směrnice 2006/112 brání takové praxi členského státu, jako je praxe kodifikovaná pokynem ze dne 25. června 2003.

30. V tomto ohledu Komise správně připomíná, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že členské státy mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty některé z kategorií služeb, u kterých mají možnost takovou sazbu uplatnit (selektivní uplatňování) za podmínky, že tak učiní při dodržení zásady daňové neutrality [9]. Soudní dvůr tedy připustil použití odlišné sazby daně na dodávky energie v rámci účastnické smlouvy a na dodávky energie mimo účastnickou smlouvu [10], na připojení k rozvodným vodárenským sítím a na ostatní služby v oblasti rozvodu vody [11], na převoz těla a jiné služby pohřebních ústavů [12], jakož i s výhradou pozdějších ověření ze strany vnitrostátních soudů, na přepravu taxislužby a na přepravu vozidlem s řidičem [13], na tištěné knihy a na knihy na jiných hmotných materiálech [14] nebo na čerstvé pekařské a cukrářské výrobky podle data jejich spotřeby [15].

31. Souhlasím se stanoviskem Komise, podle kterého lze tuto judikaturu použít na uplatnění snížené sazby na základě čl. 103 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112.

32. Zdá se mi však, že cílem francouzské správní praxe týkající se uplatňování snížené sazby na fotografie, tak jak byla kodifikována pokynem ze dne 25. června 2003, není selektivní použití této sazby ve smyslu judikatury citované v tomto stanovisku, ale stanovení dodatečných kritérií, které umožňují odlišit fotografie, které mají uměleckou povahu, od fotografií, které takovou povahu nemají. Toto zjištění je potvrzeno jak zněním druhé předběžné otázky, tak vyjádřením francouzské vlády.

33. Část I pokynu ze dne 25. června 2003, nadepsaná „Kritéria umělecké fotografie“, se tak snaží stanovit obecnou definici umělecké fotografie, když vychází zejména z kritérií zjevného tvůrčího záměru autora a významu pro širokou veřejnost. Je však třeba konstatovat, že tato kritéria jsou velmi nejednoznačná a subjektivní. Nezajišťují ani dodržování právní jistoty, neboť ponechávají daňové správě prakticky neomezený prostor pro volné uvážení, ani dodržování daňové neutrality, neboť dvě objektivně totožné fotografie mohou být zdaněny různě podle toho, zda z pohledu daňové správy vykazují zjevný tvůrčí záměr a mají význam pro širokou veřejnost.

34. Část II pokynu ze dne 25. června 2003 tuto nejednoznačnost zmírňuje, když poskytuje upřesnění týkající se kvalifikace různých druhů fotografií. Výsledek je nicméně ještě méně přesvědčivý.

9 – Viz zejména rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, body 43 až 45 a citovaná judikatura).

10 – Rozsudek ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264, bod 29).

11 – Rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, bod 2 výroku, druhá věta).

12 – Rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09, EU:C:2010:253, bod 46).

13 – Rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 1 výroku).

14 – Rozsudek ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, výrok).

15 – Rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, výrok).

35. Především bod II.1 pokynu ze dne 25. června 2003 tedy vylučuje průkazové fotografie, školní fotografie, jakož i skupinové fotografie. Zatímco kategorii průkazových fotografií lze vymezit poměrně snadno, není tomu tak u ostatních dvou kategorií [16]. Mimoto není jasný způsob, jak je toto vyloučení v souladu s kritérii stanovenými v části I dotčeného pokynu. Zejména skupinový portrét je od nepaměti především uměleckým dílem [17], takže skupinová fotografie může velmi dobře prokazovat zjevný tvůrčí záměr jejího autora a mít význam pro širokou veřejnost.

36. Dále bod II.2 pokynu ze dne 25. června 2003 vylučuje, ale pouze „obecně“, fotografie, jejichž význam závisí především na vlastnosti fotografovaného subjektu. Jsou zde uvedeny, ovšem pouze jako příklad, fotografie, které znázorňují rodinné události, jako jsou svatby a první přijímání. Určení zájmu, který představuje fotografie, je tedy znovu ponecháno na posouzení daňové správy.

37. Nicméně na základě bodu II.3 pokynu ze dne 25. června 2003 může být umělecká povaha fotografie podpořena (avšak, jak se zdá, nemůže být v konečném výsledku prokázána) skutečností, že fotograf vystavuje svá díla v kulturních, muzejních nebo obchodních institucích nebo je zveřejňuje, jakož i v případě použití zvláštního materiálu.

38. Pokud jde o kritérium vystavení nebo zveřejnění děl fotografa, toto kritérium je podle mého názoru v rozporu se zásadou daňové neutrality. Na základě tohoto kritéria totiž sazba daně u dodání zboží (fotografie) závisí na vlastnostech osoby povinné k dani, která realizuje toto dodání. Tyto vlastnosti však nejsou relevantní z hlediska zdanění DPH. Stejné dodání stejnému zákazníkovi tak může podléhat běžné sazbě nebo snížené sazbě podle toho, zda prodávající doloží vystavení nebo zveřejnění svých děl, která, pokud tomu správně rozumím, nemusí být nutně totožná s předmětem dodání.

39. Kritérium použitého materiálu vykazuje závažná rizika z pohledu narušení hospodářské soutěže, neboť zvýhodňuje určité technologie (analogová technologie, zejména technologie na bázi filmu), určité formáty a určité techniky (tisk na fotografický papír) a opomíjí ostatní, zejména digitální technologii. Tyto různé techniky přitom nemají vliv na uměleckou povahu pořízené fotografie ani nejsou nijak relevantní z hlediska sazby daně.

40. Pokyn ze dne 25. června 2003 tedy za pomocí správních formulací usiluje o uchopení neuchopitelného, tedy uměleckou povahu díla. Toto úsilí, tím, že přeměňuje daňovou správu na kritiku umění, nutně porušuje právní jistotu, zásadu daňové neutrality a hospodářskou soutěž. Toto úsilí je tedy vzdáleno objektivním a jednoznačným kritériím, která Soudní dvůr připustil v judikatuře citované v bodě 30 tohoto stanoviska, k tomu, aby členské státy mohly omezit působnost snížené sazby DPH na určité kategorie zboží a služeb, pro které je uplatnění takové sazby možné. Francouzská správní praxe, tak jak je kodifikována v pokynu ze dne 25. června 2003, je tedy v rozporu s obecnými zásadami, které upravují obecný systém DPH.

41. Toto zjištění není zpochybněno argumentem francouzské vlády, podle kterého omezení uplatnění snížené sazby pouze na fotografie, které mají uměleckou povahu, vyplývá z cíle článku 103 směrnice 2006/112, a sice podpory rozvoje trhu s uměleckými díly.

42. Body odůvodnění směrnice 2006/112 sice neuvádějí důvody, které vedly unijního normotvůrce k tomu, že povolil členským státům, aby uplatňovaly sníženou sazbu na díla uvedená v příloze IX této směrnice. Je však třeba konstatovat, že tato možnost je v souladu s logikou příznivějšího daňového zacházení v této směrnici se zbožím a službami s cílem uspokojit potřeby široké škály kulturních potřeb a zábavy spotřebitelů. Článek 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112 zavádí povinné osvobození od daně pro poskytování určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího. Pokud jde o sníženou sazbu, článek 98 směrnice 2006/112 ve spojení s přílohou III této

16 – Zejména kategorie školních fotografií je pro mne záhadná: jedná se o fotografie, které znázorňují žáky nebo vyučující, o fotografie pořízené žáky v rámci vyučování nebo o jiné druhy fotografií?

17 – Zmíním například sousoší Láokoón a jeho synové nebo obraz Poslední večeře od Leonarda da Vinciho.

směrnice umožňuje uplatnění takové sazby zejména na dodání knih, novin a časopisů, oprávnění ke vstupu na představení, do divadel, do cirkusů, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, do muzeí, do zoologických zahrad, do kin, na výstavy a na podobné kulturní události nebo do podobných kulturních zařízení, zpřístupnění příjmu televizních nebo rozhlasových pořadů, poskytnutí služeb spisovateli, skladateli a výkonnými umělci a jejich autorské odměny.

43. Žádné z těchto ustanovení neuvádí jakýkoliv požadavek, pokud jde o uměleckou povahu nebo uměleckou úroveň zboží nebo služeb spadajících do výše uvedených kategorií. Právě naopak, velmi obecná formulace těchto kategorií ukazuje spíše na vůli unijního normotvůrce zahrnout do těchto kategorií všechny druhy kulturních a zábavních činností, aniž by byla posuzována jejich umělecká nebo intelektuální úroveň. Cíl, na kterém je založeno příznivé daňové zacházení s těmito činnostmi, se tedy viditelně neomezuje na podporu umění v ušlechtilém smyslu slova.

44. Nevidím tedy důvod, proč by údajný cíl článku 103 směrnice 2006/112 ukládal omezit použití tohoto článku na díla, která mají uměleckou povahu. Jestliže unijní normotvůrce zavedl možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH na určitá díla (umělecká, sběratelská a starožitná díla) a stanovil zákonnou definici těchto děl (v příloze IX směrnice 2006/112), není důvod tuto definici zpochybnit snahou o její upřesnění obecnými a nejednoznačnými pojmy z důvodu, že slouží špatně cíli, který chtěl tento normotvůrce zavedením uvedené možnosti dosáhnout.

45. Je tomu tak tím spíše, že dotčená francouzská správní praxe, tak jak je kodifikována v pokynu ze dne 25. června 2003 a předložena v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce i ve vyjádření francouzské vlády, není konzistentní z dvojího důvodu.

46. Zaprvé francouzská vláda tvrdila na jednání, že požadavek týkající se umělecké povahy je uplatňován pouze na fotografie, a nikoliv na ostatní kategorie uměleckých děl uvedené v příloze IX části A směrnice 2006/112 (nemluvě o sběratelských nebo starožitných dílech, která jsou uvedena v částech B a C uvedené přílohy). Díla nižší umělecké kvality nebo díla, která mají význam pouze pro konkrétní osoby, přitom existují rovněž v jiných oblastech umění. V čem je obrázek namalovaný „pouličním umělcem“ na turistickém místě nebo pamětní umělecké dílo lepší než rodinná fotografie pořízená specializovaným ateliérem?

47. Zadruhé, pokud je mi známo, čl. 279 písm. g) CGI stanoví uplatnění snížené sazby (v současné době ve výši 10 %) na převod autorských práv majetkových, aniž by, pokud jde o fotografie, existoval požadavek týkající se umělecké povahy děl, ke kterým se vztahují tato práva.

48. Přirozeně si uvědomuji, že fotografie je, kromě prostředku uměleckého vyjádření, technickým postupem, který umožňuje reprodukci obrazu reality pro zcela jiné účely, než je uspokojování kulturních potřeb nebo zábavy, což odůvodňuje jejich vyloučení z nároku na uplatnění snížené sazby. Tak je tomu například u průkazových fotografií, fotografií, které slouží k identifikaci místa nehody nebo pojistné události pro účely pojištění, fotografie nemovitostí pro účely jejich prodeje nebo pronájmu, lékařské fotografie atd. Tyto fotografie však nejsou obvykle předmětem dodání za podmínek uvedených v příloze IX části A bodu 7 směrnice 2006/112. Jediná důležitá výjimka se podle mého názoru může týkat průkazových fotografií. Tato kategorie fotografií je však dostatečně určitelná za pomocí objektivních kritérií proto, aby mohla být snadno vyloučena z uplatnění snížené sazby DPH, aniž by byla porušena právní jistota nebo daňová neutralita.

49. Navrhuji tedy odpovědět na druhou předběžnou otázku tak, že čl. 103 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že členské státy jsou oprávněny s výhradou dodržení právní jistoty a daňové neutrality uplatňovat sníženou sazbu pouze na určité kategorie děl uvedených v příloze IX části A této směrnice, vymezené objektivně a jednoznačně. Členské státy naopak nejsou oprávněny uplatňovat na uvedená díla dodatečné požadavky, založené na obecných kritériích nebo na kritériích, která ponechávají široký prostor pro volné uvážení orgánům příslušným k uplatňování ustanovení daňového práva, jako je umělecká povaha díla.

Třetí předběžná otázka

50. Odpověď na třetí otázku vyplývá z odpovědi, kterou navrhuji poskytnout na první dvě otázky, a nevyžaduje tedy samostatnou analýzu.

Čtvrtá předběžná otázka

51. Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda členské státy mohou použít za účelem vymezení pojmu „umělecké dílo“, pokud jde o fotografie, kritéria používaná v jiných oblastech vnitrostátního práva, zejména v autorském právu. Záporná otázka na tuto odpověď vyplývá z odpovědi, kterou navrhuji podat na první dvě předběžné otázky. Chtěl bych nicméně v tomto ohledu učinit následující poznámky.

52. Autorské právo přiznává již dlouhou dobu fotografiím povahu duševních děl[18]. Pojem „dílo“ ve smyslu autorského práva však nezahrnuje žádné posouzení umělecké povahy nebo umělecké úrovně dotčeného díla. Pokud autorské právo vyžaduje pro přiznání ochrany, aby bylo dílo originální, tedy aby představovalo duševní výtvor svého autora, je tato podmínka vykládána velmi liberálně, takže ji lze snadno splnit. To se vztahuje rovněž na fotografie, neboť oproti určitým vyjádřeným myšlenkám je fotografie zřídkakdy dokonalým zobrazením reality[19]: pouhým zarámováním fotograf ořezává část této reality, a provádí tak kreativní výběr. Pojem „dílo“ použitý v autorském právu tedy není nijak užitečný pro účely vymezení pojmu „umělecké dílo“ ve smyslu přílohy IX části A bodu 7 směrnice 2006/112.

53. Navíc autorské právo je do značné míry v rámci Unie harmonizováno zejména prostřednictvím směrnice 2001/29/ES[20]. Tato harmonizace zahrnuje pojem „dílo“, který je autonomním pojmem unijního práva[21]. Pokud jde o fotografie, Soudní dvůr uznal jako dílo pouze portrétní[22] a krajinářské fotografie[23]. Předpokládám, že svatební fotografii lze rovněž kvalifikovat jako dílo ve smyslu autorského práva.

Závěry

54. S přihlédnutím ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Conseil d'État (státní rada, Francie) odpověděl takto:

„1) Článek 103 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s bodem 7 části A přílohy IX této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že stanoví pouze povinnost, že k tomu, aby se na fotografie mohla použít snížená sazba DPH, musí být pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30.

18 – Jedním z prvních soudních rozhodnutí, které přiznalo fotografii ochranu autorským právem, je rozsudek Supreme Court of the United States (Nejvyšší soud Spojených států amerických) ze dne 17. března 1884, Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U. S. 53 (1884) (viz Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Varšava, 2018, s. 106). Bernská úmluva o ochraně literárních a uměleckých děl, podepsaná v Bernu dne 9. září 1886 ukládá ochranu fotografií od Berlínského aktu z roku 1908. Konečně článek 9 Smlouvy o Světové organizaci duševního vlastnictví (WIPO) o autorském právu přijaté v Ženevě dne 20. prosince 1996 přizpůsobil dobu ochrany autorského práva pro fotografie ostatním kategoriím děl.

19 – Nebo lépe řečeno, obrazem, který si vytváříme o realitě.

20 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 22. května 2001 o harmonizaci určitých aspektů autorského práva a práv s ním souvisejících v informační společnosti (Úř. věst. 2001, L 167, s. 10; Zvl. vyd. 17/01, s. 230).

21 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, body 31 až 37).

22 – Rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, bod 94).

23 – Rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, bod 14).

2) Článek 103 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že členské státy jsou oprávněny s výhradou dodržení právní jistoty a daňové neutrality uplatňovat sníženou sazbu pouze na určité kategorie děl uvedených v příloze IX části A této směrnice, vymezené objektivně a jednoznačně. Členské státy naopak nejsou oprávněny uplatňovat na uvedená díla dodatečné požadavky, založené na obecných kritériích nebo na kritériích, která ponechávají široký prostor pro volné uvážení orgánům příslušným k uplatňování ustanovení daňového práva, jako je umělecká povaha díla.“