Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 7. marca 2019[1]

Zadeva C-145/18

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebne ureditve – Umetniški predmeti – Nižja stopnja DDV – Fotografije, ki jih posname oziroma natisne avtor ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij"

Uvod

1. Fotografija je pojav, ki ga je težko opredeliti. Njena narava „odseva stvarnosti", njena navidezno preprosta izvedba in njena vse večja demokratizacija (zdaj ima skoraj vsak svoj fotoaparat, pa čeprav vgrajenega v telefon) vzbujajo dvom o njeni umetniški naravi. Razprava o tem, ali, in če da, pod katerimi pogoji je fotografija umetnost, je sicer tako stara kot fotografija sama.[2] Taka razprava je seveda upravičena, kadar poteka med filozofi in umetnostnimi teoretiki. Nasprotno pa mora obdavčitev poslovnih transakcij nujno temeljiti na jasnih in objektivnih merilih, ki izhajajo iz zakonodaje, tudi kadar se te transakcije nanašajo na blago, ki je opredeljeno kot „umetniški predmeti". Te razprave ne morejo končati niti davčni organi niti nacionalna sodišča, pa tudi Sodišče ne. V teh sklepnih predlogih bom predstavil razloge, iz katerih vsak tovrsten poskus – kot se na primer izvaja v okviru francoske upravne prakse – ne le da ne more doseči svojega cilja, to je omogočiti razlikovanje med tem, kar je umetnost, in tem, kar ni, temveč nujno vodi h kršitvi pravne varnosti, davčne nevtralnosti in konkurence.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Charles Baudelaire je leta 1859 o izumu dagerotipije zapisal: „[…] industrija, ki vdira v umetnost, postaja njena največja smrtna sovražnica […]" (Baudelaire, Ch., „Salon de 1859", *Revue française*, zv. XVII, 1859, str. 262).

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Člen 103 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[3] določa:

„1. Države članice lahko določijo, da se nižja stopnja ali ena od nižjih stopenj, ki jih uporabljajo v skladu s členoma 98 in 99, uporablja tudi za uvoz umetniških predmetov, zbirk ali starin, kot je opredeljeno v točkah (2), (3) in (4) člena 311(1).

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

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

[…]“

3. Člen 311 te direktive določa:

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

[…]

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

[…]

2. Države članice pa imajo možnost, da za ‚umetniške predmete‘ ne štejejo predmetov iz točk (5), (6) in (7) dela A Priloge IX.

[…]“

4. Točka 7 dela A, naslovljenega „Umetniški predmeti“, Priloge IX k navedeni direktivi določa:

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

Francosko pravo

5. Člen 278f code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) je v različici, ki se je uporabljala do 31. decembra 2011, določal:

„Davek na dodano vrednost se po stopnji 5,5 %[4] pobira za:

[…]

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

3 UL 2006, L 347, str. 1.

4 Od 1. januarja 2012 je ta stopnja 7 %.

[…]“

6. V skladu s členom 98A, točka 7, Priloge II k CGI se za umetniška dela štejejo „fotografije, ki jih posname oziroma natisne umetnik ali so posnete pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, v vseh velikostih“.

7. Navodilo z dne 25. junija 2003, kot je veljalo v času dejanskega stanja (v nadaljevanju: navodilo z dne 25. junija 2003), je vsebovalo naslednja pojasnila o pogojih uporabe nižje stopnje DDV za umetniške fotografije:

„[…]

I. Merila za umetniško fotografijo:

1. Za umetniška dela, ki so lahko upravičena do nižje stopnje DDV, se lahko štejejo samo fotografije, ki izkazujejo očiten ustvarjalni namen njihovega avtorja.

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

II. Pogoji uporabe

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

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

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

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

   […]

   (b) Uporaba posebnega materiala pri snemanju in razvijanju.

   […]“

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

8. Družba Regards Photographiques SARL se ukvarja z ustvarjanjem in prodajo fotografij.

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

10. Tožbo, ki jo je družba Regards Photographiques vložila zoper te odločbe o naknadni odmeri DDV, sta zavrnili tako Tribunal administratif d'Orléans (upravno sodišče v Orléansu, Francija) kot Cour administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu, Francija). Družba Regards Photographiques je zoper sodbo zadnjenavedenega sodišča vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču.

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

„1. Ali je treba določbe členov 103 in 311 Direktive [2006/112] ter določbe točke 7 dela A Priloge IX k tej direktivi razlagati tako, da se z njimi zahteva le, da fotografije posname njihov avtor, da jih ta natisne ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom ter da so podpisane, oštevilčene in omejene na 30 kopij, v vseh velikostih in na vseh nosilcih, da bi bile upravičene do nižje stopnje [DDV]?

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

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

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

12. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 23. februarja 2018. Pisna stališča so predložile družba Regards Photographiques, francoska vlada in Evropska komisija. Iste zainteresirane osebe so bile zastopane na obravnavi, ki je potekala 21. novembra 2018.

Analiza

13. Predložitveno sodišče je Sodišču v predhodno odločanje predložilo štiri vprašanja. Prvo od teh vprašanj je bistveno, medtem ko so druga tri bolj dopolnilna. Zato bom analizo začel s prvim vprašanjem.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

14. Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na razlago točke 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112. Naj spomnim, da so v tej določbi navedeni pogoji, ki jih morajo izpolnjevati fotografije, da so lahko opredeljene kot „umetniški predmeti“ in med drugim upravičene do nižje stopnje DDV na podlagi člena 103(2)(a) te direktive. V skladu s temi pogoji je moral navedene fotografije posneti oziroma natisniti umetnik ali so morale biti natisnjene pod njegovim nadzorstvom, podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij.

15. Zdi se, da je kamen spotike v tej zadevi izraz „umetnik“. Francoski davčni organi v praksi, kodificirani v zgoraj navedenih določbah navodila z dne 25. junija 2003, s tem izrazom utemeljujejo določitev dodatnih zahtev v zvezi z „umetniško“ naravo fotografij, ki so lahko upravičene do nižje stopnje DDV. To stališče je francoska vlada lepo povzela v svojem stališču, v skladu s katerim je za

opredelitev fotografije kot „umetniškega predmeta“ v smislu točke 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 potrebno ne le, da so „izpolnjeni materialnopravni pogoji iz [navedene določbe]“, temveč tudi, da je „fotografija […] umetniška stvaritev avtorja, ki odseva njegovo osebnost in ima lahko pomen za vso javnost“. Ta drugi pogoj po mnenju francoske vlade izhaja iz dejstva, da mora v skladu s točko 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 fotografijo „posn[eti] avtor [umetnik]“.

16. Takoj moram priznati, da zgoraj navedeno določbo razumem popolnoma drugače. Moje razumevanje izhaja tako iz jezikovne kot iz sistemske in teleološke razlage te določbe.

17. Razlaga, ki jo podpira francoska vlada, po mojem mnenju ni prepričljiva že zaradi slovnične analize zadevne določbe. Po mnenju te vlade se namreč v navedeni določbi zahteva, da fotografijo posname „neki avtor [umetnik]“ („un artiste“), medtem ko se točno besedilo te določbe sklicuje na fotografijo, ki jo posname „avtor [umetnik]“ („l’artiste“). Analiza francoske vlade torej temelji na spremenjeni formulaciji zadevne določbe, tako da se ji pripisuje nekaj, o čemer ne govori.

18. Uporaba določnega člena „le“ v zadevni določbi ni nepomembna in odseva pomen, ki ga je želel zakonodajalec Unije. Z zamenjavo tega člena z nedoločnim členom „un“ se ta pomen spremeni, s čimer se izkrivi volja navedenega zakonodajalca. Poleg tega je treba ugotoviti, da je določni člen uporabljen tudi v drugih jezikovnih različicah točke 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 v jezikih, v katerih obstaja slovnična kategorija členov.[5] Trditev francoske vlade bi bilo mogoče lažje sprejeti samo na podlagi jezikovnih različic, ki – kot poljščina – ne poznajo določnih in nedoločnih členov. V teh jezikih lahko uporaba zgolj izraza „umetnik“ povzroča zmedo na povsem slovnični ravni. Vendar je mogoče vsakršno možno zmedo odpraviti z zahtevo, naj se za namene razlage določbe prava Unije upošteva njena vsebina v več jezikovnih različicah.

19. Izraz „umetnik“ je z določnim členom v jezikih, ki poznajo to slovnično kategorijo, uporabljen v vsaki točki dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112. Tako se poleg fotografij za umetniške predmete štejejo slike itd., „v celoti ročno delo umetnika“, grafična dela itd., izdelana na ploščah, „ki so neposredno ročno delo umetnika“, kipi itd., „ki so v celoti ročno delo umetnika“, tapiserije in ročno izdelani tekstilni stenski predmeti, „na podlagi izvirnega umetniškega dela“, unikatni keramični predmeti, „izdelani izključno od avtorja“, ter poslikave na baker, „na katerih je podpis avtorja ali studia“.

20. V teh določbah so natančneje navedene faze izdelave predmeta, ki jih mora izvesti oseba, ki se šteje za avtorja tega predmeta. Ker so zadevni predmeti za namene uporabe sistema DDV opredeljeni kot „umetniški predmeti“, so njihovi avtorji v uporabljeni formulaciji opredeljeni kot „umetniki“. Torej je dejstvo, da je oseba avtor predmeta, ki spada v eno od kategorij, naštetih v delu A Priloge IX k Direktivi 2006/112, tisto, ki podeljuje status „umetnika“ v smislu te priloge, in ne obratno. Edini cilj pojasnila o osebni izdelavi predmeta je, da se iz upravičenosti do uporabe različnih ureditev odstopanja od sistema DDV[6] izključijo predmeti množične industrijske proizvodnje ter navadne kopije ali reprodukcije, ki jih avtor ne naredi osebno.

21. Nasprotno pa cilj teh določb v nasprotju s tem, kar naj bi izhajalo iz razlage, ki jo podpira francoska vlada, ni vzpostaviti razlikovanje med, na eni strani, slikami, kipi, grafičnimi deli itd., ki so delo oseb, ki imajo po mnenju davčne uprave status umetnika, ter, na drugi strani, tistimi, ki so delo oseb, ki nimajo tega statusa. Sicer pa je francoska vlada na obravnavi v odgovor na vprašanje Sodišča potrdila, da je ta dodatna zahteva glede „umetniške narave“ v francoski upravni praksi veljavna samo za eno kategorijo umetniških del, to je za fotografije.

5 Kot so različice v angleščini („photographs taken by the artist“), nemščini („vom Künstler aufgenommene Photographien“), španščini („fotografías tomadas por el artista“) itd.

6 Priloga IX k Direktivi 2006/112 se ne uporablja samo v okviru nižje stopnje, temveč tudi v okviru posebnih ureditev obdavčenja, opredeljenih v poglavju 4 naslova XII te direktive.

22. Vendar ne najdem nobenega razloga, ki bi upravičeval drugačno obravnavanje te kategorije.

23. V točki 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 so natančno navedene zahteve, ki jih mora fotografija izpolnjevati, da je lahko opredeljena kot „umetniški predmet“ v smislu te določbe. Te zahteve se nanašajo predvsem na dve pomembni fazi izdelave fotografije: snemanje in tiskanje na papir ali drug materialni nosilec. Snemanje, ki vključuje izbiro teme fotografije in nastavitev fotoaparata ter izdelavo podobe na foto občutljivi površini (ki je najpogosteje film z emulzijo na osnovi srebra ali elektronski senzor), mora opraviti avtor fotografije. Naslednja faza je tiskanje, ki jo je treba pri analogni tehnologiji razumeti kot razvijanje filma in tiskanje v pravem pomenu besede, to je izvedbo odtisa na papir ali, pri digitalni tehnologiji, digitalno retuširanje in tiskanje na papir ali kateri koli drug nosilec. To fazo mora opraviti avtor fotografije ali mora biti izvedena pod njegovim nadzorstvom. To, da se tiskanje zaupa strokovnjaku, je pri avtorski fotografiji običajna praksa, vendar fotograf ohrani poln nadzor nad končnim učinkom, to je nad podobo na papirju ali drugem materialnem nosilcu. Fotografijo mora nato avtor podpisati, pri čemer je število kopij (odtisov na papirju ali drugem nosilcu) omejeno na 30.

24. Te zahteve omogočajo razlikovanje med fotografijami, ki so lahko opredeljene kot „umetniški predmeti“, in množično fotografsko produkcijo, pri kateri je tiskanje na papir ali drug nosilec, če do tega pride,[7] najpogosteje v celoti ali delno zaupano specializiranim laboratorijem, ne da bi fotograf imel nadzor nad končnim učinkom.

25. Nasprotno pa iz določbe točke 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 ne izhaja nobena zahteva glede zahtevane ali izključene teme fotografije, njene umetniške ravni ali celo statusa njenega avtorja. Vsaka fotografija, ki se naredi pod pogoji iz te določbe in proda v okoliščinah, ki vodijo do obdavčitve z DDV,[8] se šteje za „umetniški predmet“ v smislu navedene določbe. Prav tako je vsaka oseba, ki naredi tako fotografijo, opredeljena kot „umetnik“ v smislu te določbe.

26. Izraz „umetnik“ v delu A Priloge IX k Direktivi 2006/112 opravlja dodatno vlogo v okviru uporabe nižje stopnje za dobave umetniških predmetov. V skladu s členom 103(2)(a) Direktive 2006/112 se ta stopnja uporablja samo za dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki. V Direktivi 2006/112 pojem „avtor“ umetniškega predmeta ni opredeljen, vendar se mi zdi več kot očitno, da gre lahko samo za „umetnika“, ki je omenjen v delu A Priloge IX k Direktivi 2006/112. Tako teza, ki jo francoska vlada navaja v pisnem stališču in v skladu s katero se pojem „avtor“ iz člena 103(2)(a) Direktive 2006/112 in pojem „umetnik“ iz dela A Priloge IX k tej direktivi razlikujeta, po mojem mnenju ni utemeljena, saj logika predpisov o nižji stopnji, ki se uporablja za umetniške predmete, temelji prav na istovetnosti osebe, ki opravi dobavo, to je avtorja v smislu člena 103(2)(a), in osebe, ki ustvari zadevni umetniški predmet (umetnik v smislu dela A Priloge IX).

27. Uporaba izraza „umetnik“ v točki 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 torej v nasprotju s tem, kar francoska vlada trdi v podporo upravni praksi te države članice, ne upravičuje tega, da se nekaterim fotografijam zaradi njihove tematike, umetniške ravni ali statusa njihovega avtorja zavrne opredelitev kot „umetniškim predmetom“.

28. Zato predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 103(2)(a) Direktive 2006/112 v povezavi s točko 7 dela A Priloge IX k tej direktivi razlagati tako, da se z njim zahteva le, da fotografije posname njihov avtor, da jih ta natisne ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom ter da so podpisane, oštevilčene in omejene na 30 kopij, v vseh velikostih in na vseh nosilcih, da bi bile upravičene do nižje stopnje DDV.

7 V današnjem času velika večina fotografij ostane v obliki digitalne datoteke, ne da bi bile odtisnjene na materialni nosilec. Te fotografije se prav tako lahko prodajajo v digitalni obliki. V skladu s predpisi o DDV gre torej za opravljanje storitev, zato se vprašanje njihove opredelitve kot umetniških predmetov ne postavlja (glej točko 3 Priloge II k Direktivi 2006/112).

8 To je v okoliščinah dobave blaga v okviru gospodarske dejavnosti njegovega prodajalca, ki ima status zavezanca za DDV (glej člen 2(1)(a) in člen 9(1) Direktive 2006/112). Predvsem priložnostna prodaja fotografije zunaj okvira gospodarske dejavnosti ni obdavčena z DDV, zato se vprašanje opredelitve te fotografije kot umetniškega predmeta v smislu točke 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 ne postavlja.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

29. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali lahko države članice, čeprav točka 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 ne določa take zahteve, za uporabo nižje stopnje DDV za fotografije določijo pogoj, da so te fotografije umetniške narave, ta opredelitev pa naj bi bila opredeljena v zakonodaji ali upravni praksi držav članic. Drugače povedano, pri tem vprašanju gre za to, ali točka 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112 nasprotuje praksi države članice, ki je kodificirana v navodilu z dne 25. junija 2003.

30. V zvezi s tem Komisija upravičeno opozarja, da je Sodišče večkrat razsodilo, da lahko države članice uporabijo nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike kategorije storitev, za katere imajo možnost uporabiti tako stopnjo (selektivna uporaba), če pri tem upoštevajo načelo davčne nevtralnosti.[9] Sodišče je tako dovolilo uporabo drugačne davčne stopnje za distribucijo električne energije v okviru naročnine in za distribucijo zunaj naročnine,[10] za priključitev na vodovodna distribucijska omrežja in za druge storitve distribucije vode,[11] za prevoz trupla in za druge storitve podjetij, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo,[12] ter – če nacionalna sodišča to pozneje preverijo – za storitve prevoza s taksijem in za storitve prevoza z vozilom s šoferjem,[13] za knjige, tiskane na papir, in za knjige na drugih nosilcih,[14] pa tudi za sveže pecivo in slaščice glede na njihov rok uporabnosti.[15]

31. Strinjam se s stališčem Komisije, da bi bilo to sodno prakso mogoče prenesti na uporabo nižje stopnje na podlagi člena 103(2)(a) Direktive 2006/112.

32. Vendar se mi zdi, da cilj francoske upravne prakse v zvezi z uporabo nižje stopnje za fotografije, ki je kodificirana v navodilu z dne 25. junija 2003, ni selektivna uporaba te stopnje v smislu sodne prakse, navedene v teh sklepnih predlogih, temveč je njen cilj določitev dodatnih meril, na podlagi katerih je mogoče razlikovati med fotografijami, ki imajo umetniško naravo, in fotografijami, ki te narave nimajo. To ugotovitev potrjujeta besedilo drugega vprašanja za predhodno odločanje in stališče francoske vlade.

33. Tako se v delu I navodila z dne 25. junija 2003, naslovljenem „Merila za umetniško fotografijo“, poskuša določiti abstraktna opredelitev umetniške fotografije zlasti na podlagi meril glede očitnega ustvarjalnega namena avtorja in pomena za vso javnost. Ugotoviti pa je treba, da so ta merila zelo dvoumna in subjektivna. Ne zagotavljajo niti upoštevanja pravne varnosti, saj davčni upravi prepuščajo skoraj neomejeno diskrecijsko pravico, niti upoštevanja davčne nevtralnosti, saj bi bili lahko objektivno enaki fotografiji obdavčeni različno glede na to, ali po mnenju davčne uprave kažeta očiten ustvarjalni namen in imata pomen za vso javnost.

34. Zdi se, da je v delu II navodila z dne 25. junija 2003 ta dvoumnost omiljena, saj ta del vsebuje pojasnila o tem, kako opredeliti različne vrste fotografij. Vendar je rezultat še manj prepričljiv.

9 Glej zlasti sodbo z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz (C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točke od 43 do 45 in navedena sodna praksa).

10 Sodba z dne 8. maja 2003, Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, točka 29).

11 Sodba z dne 3. aprila 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, točka 2 izreka, drugi stavek).

12 Sodba z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, točka 46).

13 Sodba z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz (C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 1 izreka).

14 Sodba z dne 11. septembra 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, izrek).

15 Sodba z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, izrek).

35. Najprej, v točki II-1 navodila z dne 25. junija 2003 so torej izključene fotografije za osebne dokumente, šolske fotografije in skupinske fotografije. Čeprav je kategorijo fotografij za osebne dokumente precej preprosto opredeliti, to ne velja za drugi dve kategoriji.[16] Poleg tega način, kako je ta izključitev povezana z merili, določenimi v delu I zadevnega navodila, ni jasen. Zlasti skupinski portret je od vsega začetka umetniška tema *par excellence*,[17] torej bi lahko skupinska fotografija zelo dobro izkazovala očiten ustvarjalni namen njenega avtorja in imela pomen za vso javnost.

36. Dalje, v točki II-2 navodila z dne 25. junija 2003 so – vendar samo „na splošno“ – izključene fotografije, katerih pomen je odvisen predvsem od statusa fotografiranega subjekta. V tej točki so, vendar samo kot primeri, navedene fotografije družinskih dogodkov, kot so poroke in obhajila. Določitev pomena, ki ga ima fotografija, je torej spet prepuščena presoji davčne uprave.

37. Vendar lahko v skladu s točko II-3 navodila z dne 25. junija 2003 umetniško naravo fotografije potrjujeta (vendar, kot se zdi, ne da bi jo lahko dokončno dokazala) dejstvo, da fotograf svoja dela razstavlja v kulturnih in muzejskih ustanovah ali na komercialnih dogodkih ali da jih objavlja, in uporaba posebnega materiala.

38. Merilo razstave ali objave fotografovih del pa je po mojem mnenju v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. S tem merilom je davčna stopnja za dobavo blaga (fotografije) namreč odvisna od lastnosti davčnega zavezanca, ki blago dobavi. Te pa z vidika obdavčitve z DDV niso pomembne. Tako bi bila lahko ista dobava istemu kupcu obdavčena po splošni stopnji ali po nižji stopnji glede na to, ali prodajalec dokaže, da je razstavil ali objavil svoja dela, za katera – če prav razumem – ni nujno, da so ista kot predmet dobave.

39. Merilo glede uporabljenega materiala pa pomeni resna tveganja izkrivljanja konkurence, saj daje prednost nekaterim tehnologijam (analogna tehnologija, natančneje na osnovi srebra), nekaterim velikostim in nekaterim tehnikam (tiskanje na fotografski papir), pri čemer ne upošteva drugih, zlasti ne digitalne tehnologije. Te različne tehnike pa nikakor ne vplivajo na umetniško naravo posnete fotografije in niso pomembne z vidika davčne stopnje.

40. Z navodilom z dne 25. junija 2003 se torej poskuša v upravnem smislu opredeliti to, česar ni mogoče opredeliti, to je umetniška narava dela. Ta poskus, ki davčno upravo spreminja v umetnostnega kritika, neizogibno posega v pravno varnost, načelo davčne nevtralnosti in konkurenco. Zato je daleč od objektivnih in nedvoumnih meril, ki jih je Sodišče dopustilo v sodni praksi, navedeni v točki 30 teh sklepnih predlogov, da bi državam članicam omogočilo, da področje uporabe nižje stopnje DDV omejijo na nekatere kategorije blaga in storitev, za katere je mogoče uporabiti tako stopnjo. Francoska upravna praksa, ki je kodificirana v navodilu z dne 25. junija 2003, je torej v nasprotju s splošnimi načeli, ki urejajo skupni sistem DDV.

41. Te ugotovitve ne ovrže trditev francoske vlade, da omejitev uporabe nižje stopnje samo na fotografije, ki imajo umetniško naravo, izhaja iz cilja člena 103 Direktive 2006/112, ki je spodbujati razvoj trga umetniških del.

42. V uvodnih izjavah Direktive 2006/112 res niso navedeni razlogi, iz katerih je zakonodajalec Unije državam članicam dovolil uporabo nižje stopnje za predmete, naštete v Prilogi IX k tej direktivi. Vendar je treba ugotoviti, da je ta možnost del logike ugodne davčne obravnave v tej direktivi za blago in storitve, katerih namen je zadovoljevanje najrazličnejših kulturnih in razvedrilnih potreb potrošnikov. Tako je s členom 132(1)(n) Direktive 2006/112 uvedena obvezna oprostitev za določene kulturne storitve in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami. Kar zadeva nižjo stopnjo, člen 98 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III k tej direktivi omogoča uporabo take stopnje med drugim

16 Predvsem kategorija šolskih fotografij se mi zdi skrivnostna: ali gre za fotografije, ki prikazujejo učence in/ali učitelje, za fotografije, ki jih naredijo učenci v okviru izobraževanja, ali celo za druge vrste fotografije?

17 Če omenim samo Laokoontovo skupino ali Zadnjo večerjo Leonarda da Vincija.

za dobavo knjig, časopisov in periodičnih publikacij, vstopnine za prireditve, gledališča, cirkuse, sejme, zabavišča, koncerte, muzeje, živalske vrtove, kinodvorane, razstave in podobne kulturne dogodke in objekte, sprejem radijskih in televizijskih programov ter opravljanje storitev ali avtorske honorarje pisateljev, skladateljev in izvajalskih umetnikov.

43. V nobeni od teh določb ni omenjena kakršna koli zahteva glede umetniške narave ali ravni blaga ali storitev, ki spadajo v zgoraj navedene kategorije. Ravno nasprotno, zelo široka formulacija teh kategorij kaže bolj na voljo zakonodajalca Unije, da vanje vključi vse vrste kulturnih in razvedrilnih dejavnosti, ne da bi presojal njihovo umetniško ali intelektualno raven. Cilj, na katerem temelji ugodna davčna obravnava teh dejavnosti, torej očitno ni omejen na spodbujanje umetnosti v plemenitem pomenu besede.

44. Zato ne razumem, zakaj bi domnevni cilj člena 103 Direktive 2006/112 zahteval, naj se uporaba tega člena omeji na predmete, ki imajo umetniško naravo. Če je zakonodajalec Unije uvedel možnost, da države članice uporabijo nižjo stopnjo DDV za nekatere predmete (umetniške predmete, zbirke in starine) in podal zakonsko opredelitev teh predmetov (v Prilogi IX k Direktivi 2006/112), potem v to opredelitev ni treba podvomiti s poskusom, da bi se pojasnila z nejasnimi in dvoumnimi pojmi, ker naj bi slabo služila cilju, ki ga je ta zakonodajalec želel doseči z uvedbo navedene možnosti.

45. To še toliko bolj velja, ker zadevna francoska upravna praksa, ki je kodificirana v navodilu z dne 25. junija 2003 ter predstavljena v predlogu za sprejetje predhodne odločbe in stališču francoske vlade, iz dveh razlogov ni dosledna.

46. Prvič, francoska vlada je na obravnavi trdila, da se zahteva glede umetniške narave uporablja samo za fotografije in ne za druge kategorije umetniških predmetov, naštetih v delu A Priloge IX k Direktivi 2006/112 (da ne omenjam zbirk in starin, obravnavanih v delih B in C navedene priloge). Vendar dela manjše umetniške kakovosti ali dela, ki imajo pomen samo za konkretne osebe, obstajajo tudi na drugih področjih umetnosti. Zakaj naj bi bila risba, ki jo ustvari „ulični umetnik“ na turističnem kraju, ali spominsko umetniško delo boljše od družinske fotografije, posnete v poklicnem fotografskem ateljeju?

47. Drugič, po mojem vedenju člen 279(g) CGI določa uporabo nižje stopnje (zdaj 10 %) za odtujitev avtorjevih premoženjskih pravic, tudi za fotografije, ne da bi se zahtevala umetniška narava del, na katerih obstajajo te pravice.

48. Seveda se zavedam, da je fotografija poleg tega, da je sredstvo umetniškega izražanja, tehnični postopek, ki omogoča obnovitev podobe stvarnosti za namene, ki sploh niso povezani z zadovoljevanjem kulturnih ali razvedrilnih potreb, kar naj bi upravičevalo njeno izključitev iz upravičenosti do nižje stopnje. To na primer velja za fotografije za osebne dokumente, fotografije, s katerimi se za namene zavarovanja dokumentirajo kraji nesreče ali škodnega dogodka, fotografije nepremičnin za namene njihove prodaje ali oddaje v najem, medicinske fotografije itd. Vendar te fotografije običajno niso predmet dobave pod pogoji, navedenimi v točki 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112. Edina pomembna izjema lahko, kot se mi zdi, zadeva fotografije za osebne dokumente. Vendar je z objektivnimi merili to kategorijo fotografij dovolj lahko opredeliti, da jo je mogoče zlahka izključiti iz uporabe nižje stopnje DDV, ne da bi bili kršeni pravna varnost in davčna nevtralnost.

49. Zato predlagam, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 103(2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da imajo države članice, če upoštevajo pravno varnost in davčno nevtralnost, pravico, da nižjo stopnjo uporabijo samo za nekatere kategorije predmetov, naštetih v delu A Priloge IX k tej direktivi, ki so opredeljene objektivno in nedvoumno. Nasprotno pa državam članicam ni dovoljeno, da za navedene predmete uporabijo dodatne zahteve, ki temeljijo na nejasnih merilih ali ki dajejo široko diskrecijsko pravico organom, pristojnim za izvajanje davčnih določb, kot je umetniška narava predmeta.

Tretje vprašanje za predhodno odločanje

50. Odgovor na tretje vprašanje izhaja iz odgovora, ki ga predlagam za prvi dve vprašanji, in torej ne zahteva samostojne analize.

Četrto vprašanje za predhodno odločanje

51. Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali lahko države članice uporabijo merila, ki se uporabljajo na drugih področjih nacionalnega prava, zlasti avtorskega prava, da bi opredelile pojem „umetniški predmet“ v zvezi s fotografijami. Nikalen odgovor na to vprašanje je razviden iz odgovora, ki ga predlagam za prvi vprašanji za predhodno odločanje. Vseeno bi rad v zvezi s tem izrazil naslednje pripombe.

52. V avtorskem pravu je fotografijam že dolgo priznana narava intelektualnih del.[18] Vendar pojem „delo“ v smislu avtorskega prava ne vsebuje nobene presoje umetniške narave ali ravni zadevnega predmeta. Čeprav se v avtorskem pravu za odobritev varstva zahteva, da je delo izvirno, se pravi, da je intelektualna stvaritev njegovega avtorja, se ta pogoj razlaga zelo svobodno, tako da ga ni težko izpolniti. To velja tudi za fotografije, saj je v nasprotju z nekaterimi sprejetimi predstavami fotografija redko popoln prikaz stvarnosti:[19] fotografija že samo s kadriranjem odreže del te stvarnosti, s čimer se sprejme ustvarjalna odločitev. Pojem „delo“, uporabljen v avtorskem pravu, torej nikakor ne bi bil koristen za opredelitev pojma „umetniški predmet“ v smislu točke 7 dela A Priloge IX k Direktivi 2006/112.

53. Poleg tega je avtorsko pravo večinoma usklajeno na ravni Unije, med drugim z Direktivo 2001/29/ES.[20] Ta uskladitev vključuje pojem „delo“, ki je samostojen pojem prava Unije.[21] Kar zadeva fotografije, je Sodišče status dela priznalo preprostim portretnim fotografijam[22] in fotografijam pokrajine[23]. Predvidevam, da je tudi poročne fotografije mogoče opredeliti kot „delo“ v smislu avtorskega prava.

Predlog

54. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložil Conseil d'État (državni svet, Francija), odgovori:

1. Člen 103(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s točko 7 dela A Priloge IX k tej direktivi je treba razlagati tako, da se z njim zahteva le, da fotografije posname njihov avtor, da jih ta natisne ali so natisnjene pod njegovim nadzorstvom ter da so podpisane, oštevilčene in omejene na 30 kopij, v vseh velikostih in na vseh nosilcih, da bi bile upravičene do nižje stopnje DDV.

18 Ena prvih sodnih odločb, v katerih je bilo fotografiji priznano avtorskopravno varstvo, je sodba Supreme Court of the United States (vrhovno sodišče Združenih držav Amerike) z dne 17. marca 1884, Burrow-Giles Lithographic Co. proti Saronyju, 111 U.S. 53 (1884) (glej Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Varšava, 2018, str. 106). Bernska konvencija za varstvo književnih in umetniških del, podpisana 9. septembra 1886 v Bernu, zahteva varstvo fotografij vse od Berlinskega akta iz leta 1908. Nazadnje, s členom 9 Pogodbe Svetovne organizacije za intelektualno lastnino (WIPO) o avtorski pravici, sprejete 20. decembra 1996 v Ženevi, je bilo trajanje avtorskopravnega varstva za fotografije usklajeno z drugimi kategorijami del.

19 Ali, bolje rečeno, podobe, ki si jo ustvarimo o stvarnosti.

20 Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. maja 2001 o usklajevanju določenih vidikov avtorske in sorodnih pravic v informacijski družbi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 230).

21 Glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, točke od 31 do 37).

22 Sodba z dne 1. decembra 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, točka 94).

23 Sodba z dne 7. avgusta 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, točka 14).

2. Člen 103(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da imajo države članice, če upoštevajo pravno varnost in davčno nevtralnost, pravico, da nižjo stopnjo uporabijo samo za nekatere kategorije predmetov, naštetih v delu A Priloge IX k tej direktivi, ki so opredeljene objektivno in nedvoumno. Nasprotno pa državam članicam ni dovoljeno, da za navedene predmete uporabijo dodatne zahteve, ki temeljijo na nejasnih merilih ali ki dajejo široko diskrecijsko pravico organom, pristojnim za izvajanje davčnih določb, kot je umetniška narava predmeta.