Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 7 mars 2019[1]

Mål C-145/18

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

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Särskilda ordningar – Konstverk – Reducerad mervärdesskatt – Fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar”

Inledning

1. Ett fotografi är svårt att definiera. Dess karaktär av ”en återspegling verkligheten”, dess synbara enkelhet, den omständigheten att allt fler har möjlighet att fotografera (för närvarande har nästan alla en kamera, åtminstone i sin telefon), ger upphov till frågor om dess konstnärliga karaktär. Diskussionen om huruvida, och i så fall under vilka villkor, ett fotografi är ett konstverk är lika gammal som fotograferingskonsten.[2] En sådan debatt är naturligtvis befogad mellan filosofer eller teoretiker. Beskattningen av handelstransaktioner ska dock baseras på tydliga och objektiva kriterier som fastställts i lagstiftning, även när transaktionerna avser varor som beskrivs som ”konstverk”. Ovannämnda debatt kan därför inte avgöras av vare sig skattemyndigheterna, de nationella domstolarna eller av EU-domstolen. I förevarande förslag till avgörande kommer jag att redogöra för skälen till varför alla sådana försök, såsom gällande fransk administrativ praxis, inte enbart saknar förutsättningar att nå sitt mål, nämligen att göra det möjligt att skilja mellan vad som är konst och vad som inte är konst, utan med nödvändighet resulterar i att rättssäkerhetsprincipen, principen om skatteneutralitet och konkurrens åsidosätts.

1 Originalspråk: franska.

2 Charles Baudelaire skrev 1859 om uppfinningen av daguerrotypin att ”… när industrin tränger in i konsten blir den konstens största dödsfiende …” (Baudelaire, Ch., ”Salon de 1859”, *Revue française*, vol. XVII, 1859, s. 262).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 103 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om det gemensamma systemet för mervärdesskatt [3] föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får föreskriva att den reducerade skattesats eller en av de reducerade skattesatser som de tillämpar med stöd av artiklarna 98 och 99 också skall tillämpas vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, såsom dessa definieras leden 2, 3 och 4 i artikel 311.1.

2. När medlemsstaterna utnyttjar den möjlighet som anges i punkt 1 får de även tillämpa den reducerade skattesatsen på följande transaktioner:

a) Leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare.

…”

3. I artikel 311 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

…

2) *konstverk*: de föremål som anges i del A i bilaga IX,

…

2. Medlemsstaterna får välja att inte anse de föremål som anges i del A punkterna 5, 6 och 7 i bilaga IX som ’konstverk’.

…”

4. Punkt 7 i del A, ”Konstverk”, i bilaga IX till direktivet har följande lydelse:

”Fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag.”

Fransk rätt

5. I artikel 278 septies i Code général des impôts (den allmänna lagen om skatter, nedan kallad CGI), i den lydelse som var tillämplig den 31 december 2011, föreskrevs följande:

”Mervärdesskatt påförs till en reducerad skattesats på 5,5 procent[[4]]:

…

2° Leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare.

3 EUT L 347, 2006, s. 1.

4 Från och med den 1 januari 2012 är denna skattesats 7 procent.

…”

6. Enligt punkt 7 i artikel 98 A i bilaga II till CGI anses följande vara konstverk:

”Fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag …”

7. I de föreskrifter av den 25 juni 2003 som var tillämpliga vid den aktuella tidpunkten (nedan kallade föreskrifterna av den 25 juni 2003) angavs följande uppgifter om villkoren för tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på konstfotografier:

”…

I. Kriterier för ett konstfotografi:

1. Endast fotografier med en tydlig kreativ avsikt från upphovsmannens sida får omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen.

   Detta är fallet när fotografen – genom sitt val av motiv, iscensättning, fotograferingsform eller något annat särdrag i sitt arbete, nämligen bildsnitt, komposition, exponering, belysning, kontraster, färger och reliefer, ljusspel och ljusstyrka, val av objektiv och film eller de särskilda förhållandena i samband med framkallningen av negativet – utför ett arbete som går utöver ett enkelt mekaniskt bevarande av ett minne av en händelse, en resa eller personer, och som därför är av allmänt intresse.

II. Tillämpningsvillkor

1. Av ovanstående följer av passfotografier, skolfotografier och fotografier av grupper ska undantas från den reducerade skattesatsen.

2. Fotografier som uteslutande är av intresse på grund av den person eller motiv som avbildas ska i regel inte betraktas som konstfotografier. Så är exempelvis fallet med fotografier från familjetillställningar (bröllop, konfirmation, och så vidare)

3. För andra fotografier än de som nämns i II-1 kan upphovsmannens kreativa avsikter i förhållande till de redan uppräknade kriterierna och allmänhetens intresse styrkas genom följande.

   a) Fotografen visar att hans verk har varit utställda på (regionala, nationella eller internationella) kulturinstitutioner, museer (tillfälliga eller permanenta museiutställningar) eller mässor, utställningar, gallerier och så vidare) eller har offentliggjorts i specialiserade publikationer.

      …

   b) Användning av särskild utrustning, både vid fotograferingen och vid framkallningen.

      …”

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

8. Företaget Regards Photographiques SARL bedriver verksamhet i form av fotografering och försäljning av fotografier.

9. Efter en skatterevision ifrågasatte den franska skattemyndigheten den reducerade mervärdesskattesats som företaget hade tillämpat på leveransen av vissa fotografier, nämligen porträtt och bröllopsfotografier. Skattemyndigheten ansåg att dessa fotografier skulle ha omfattats av den normala skattesatsen och krävde därför Regards Photographiques på mervärdesskatt för perioden 1 februari 2009–31 januari 2012.

10. Regards Photographiques överklaganden av dessa efterkrav på mervärdesskatt ogillades av både tribunal administratif d'Orléans (Förvaltningsdomstolen i Orléans, Frankrike) och cour administrative d'appel de Nantes (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Nantes, Frankrike). Regards Photographiques har överklagat den sistnämnda domen till den hänskjutande domstolen.

11. Under dessa omständigheter beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska bestämmelserna i artiklarna 103 och 311 i direktiv [2006/112] och i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktivet tolkas så, att de endast kräver att fotografier har tagits av deras upphovsman, tryckts av honom eller under hans tillsyn, signerats och numrerats med begränsning till trettio exemplar, oavsett storlek och underlag, för att de ska omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen?

2) Om svaret på den första frågan är jakande, är det ändå tillåtet för medlemsstaterna att från tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen utesluta fotografier som inte har konstnärlig karaktär?

3) Om svaret på den första frågan är nekande, vilka andra krav ska fotografier uppfylla för att omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen? Särskilt önskas klarhet i huruvida de ska ha konstnärlig karaktär?

4) Ska dessa villkor tolkas enhetligt inom Europeiska unionen eller innefattar de en hänvisning till varje medlemsstats rättsregler, särskilt i fråga om immateriella rättigheter?”

12. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 23 februari 2018. Regards Photographiques, den franska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Samma parter var representerade vid förhandlingen den 21 november 2018.

Bedömning

13. Den hänskjutande domstolen har ställt fyra tolkningsfrågor till EU-domstolen. Den första frågan är den mest grundläggande. De övriga tre är snarare av kompletterande karaktär. Jag inleder därför min bedömning med den första frågan.

Den första frågan

14. Den första frågan avser tolkningen av punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112. Jag erinrar om att det i denna bestämmelse anges vilka kriterier fotografier ska uppfylla för att betraktas som ”konstverk” och omfattas av en reducerad mervärdesskattesats enligt artikel 103.2 a i direktivet. Kriterierna är att fotografierna är tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar.

15. Den fråga som är omtvistad i förevarande mål tycks vara begreppet konstnär. I de franska skattemyndigheternas praxis, kodifierad genom ovannämnda föreskrifter av den 25 juni 2003, används detta begrepp som en motivering för fastställande av ytterligare krav vad gäller den ”konstnärliga” karaktär som fotografier ska ha för att kunna omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen.

Denna ståndpunkt har på ett utmärkt sätt sammanfattats av den franska regeringen i dess yttrande, enligt vilket det, för att ett fotografi ska kunna betraktas som ”konstverk” enligt punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112, inte enbart krävs att ”de materiella villkor som fastställs i [den aktuella bestämmelsen] [är] uppfyllda” utan också att ”fotografiet ska vara en konstnärlig skapelse från upphovsmannens sida, avspegla hans personlighet och vara av intresse för allmänheten”. Detta andra krav följer enligt den franska regeringen av att ett fotografi, i enlighet med punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112, ska vara ”taget av en konstnär”.

16. Till att börja med måste jag medge att jag tolkar ovannämnda bestämmelse på ett helt annat sätt. Min tolkning följer av en såväl bokstavstrogen som systematisk och teleologisk tolkning av denna bestämmelse.

17. Den franska regeringens tolkning faller enligt min mening platt till marken redan vid en enkel grammatisk analys av den aktuella bestämmelsen. Enligt den franska regeringen innebär denna bestämmelse att fotografiet ska tas ”av en konstnär”, medan den exakta ordalydelsen hänvisar till ett fotografi taget ”av konstnären”. Den franska regeringens tolkning grundas således på en ändring av lydelsen i bestämmelsen, som i sin tur ändrar dess innebörd.

18. Användningen av bestämd form i den aktuella direktivbestämmelsen är inte utan betydelse och speglar den innebörd som unionslagstiftaren ville att bestämmelsen skulle ha. Genom att på franska ersätta den bestämda artikeln med en obestämd artikel ändras innebörden och snedvrids unionslagstiftarens vilja. Det bör dessutom noteras att bestämd artikel även används i andra språkversioner av punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112, på de språk som använder grammatiska artiklar.[5] Den franska regeringens argument skulle vara lättare att acceptera om den grundades på språk som exempelvis polska, som saknar bestämd och obestämd artikel. På dessa språk skulle användningen av ordet ”konstnär” kunna ge upphov till grammatiska oklarheter. Kravet på att vid tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse beakta dess innehåll i flera språkversioner gör emellertid att det går att undvika eventuella oklarheter.

19. Ordet konstnär används i bestämd form i alla punkter i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 på de språk som använder denna grammatiska form. Som konstverk betraktas, utöver fotografier, tavlor och så vidare ”som är utförda helt för hand av konstnären”, konstgrafiska originalblad och så vidare som är tryckta från gravyrplåtar ”som konstnären framställt helt för hand”, skulpturer och så vidare. som ”är helt utförda av konstnären”, tapisserier och väggbonader ”handgjorda efter originalritningar av konstnären”, unika exemplar av föremål i keramik ”helt utförda av konstnären” och emaljer på koppar ”signerade av konstnären eller verkstaden”.

20. I dessa bestämmelser anges de etapper som ska utföras av den person som anses vara verkets upphovsman. Eftersom de aktuella föremålen i mervärdesskattehänseende betraktas som ”konstverk” betecknas upphovsmannen i den valda formuleringen som ”konstnär”. Det är således den omständigheten att en person är upphovsman till ett föremål i en av de kategorier som räknas upp i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 som gör att denne betecknas som ”konstnär” i den mening som avses i bilagan, och inte det omvända förhållandet. Preciseringen av att personen själv ska ha framställt föremålet har enbart till syfte att utesluta industriellt massproducerade föremål och enkla kopior från de olika undantagen i mervärdesskattesystemet.[6]

5 Som exempelvis i den engelska versionen (”photographs taken by the artist”), den tyska versionen (”vom Künstler aufgenommene Photographien”), och den spanska versionen (”fotografías tomadas por el artista”).

6 Bilaga IX till direktiv 2006/112 är inte enbart tillämplig inom ramen för den reducerade skattesatsen, utan även inom ramen för de särskilda ordningar som anges i kapitel 4 i avdelning XII i det direktivet.

21. Syftet med dessa bestämmelser är, i motsats till vad den franska regeringen har gjort gällande, dock inte att göra en åtskillnad mellan målerier, skulpturer, gravyrer och andra verk som utförts av personer som i skattemyndighetens ögon är konstnärer och verk som utförts av personer som inte betraktas som konstnärer. På en fråga från domstolen medgav den franska regeringen vid förhandlingen att detta kompletterande krav på ”konstnärlig karaktär” i fransk förvaltningspraxis enbart gäller en enda kategori konstverk, nämligen fotografier.

22. Jag anser emellertid inte att det finns anledning att behandla denna kategori annorlunda än andra kategorier.

23. I punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 anges vilka krav som måste vara uppfyllda för att ett föremål ska kunna betraktas som ett ”konstverk” i den mening som avses i denna bestämmelse. Dessa krav rör i huvudsak två viktiga etapper i framställningen av ett fotografi, nämligen själva fotograferingen och tryckningen på papper eller annat underlag. Fotograferingen, som omfattar val av motiv och kamerainställningar samt framkallning av filmen på ett ljuskänsligt underlag (ofta en silveröverdragen film eller ett elektroniskt underlag), ska utföras av upphovsmannen. Den efterföljande etappen är tryckningen av bilden. Vid användning av analog teknik förstås med detta framkallningen av filmen och den egentliga tryckningen, det vill säga tryckningen på papper. Vid användning av digital teknik förstås med detta digital redigering och tryckning på papper eller vilket annat underlag som helst. Denna etapp ska utföras antingen av upphovsmannen själv eller under upphovsmannens tillsyn. Den omständigheten att tryckningen överlåts till en specialist är vanligt förekommande inom fotografering, samtidigt som fotografen bevarar full kontroll över slutresultatet, det vill säga över den bild som tryckts på papper eller på ett annat fysiskt underlag. Fotografiet ska därefter signeras av upphovsmannen och antalet exemplar (tryckta på papper eller ett annat underlag) begränsas till 30.

24. Dessa krav gör det möjligt att göra åtskillnad mellan fotografier som kan betecknas som ”konstverk” och massproducerade fotografier, där en eventuell tryckning på papper eller annat underlag[7] oftast helt eller delvis överlåts till specialiserade laboratorier, utan att fotografen har kontroll över slutresultatet.

25. Bestämmelsen i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 innehåller däremot inte något krav, varken vad gäller vilket motiv som ska eller inte ska förekomma på fotografiet, fotografiets konstnärliga nivå eller upphovsmannen. Alla fotografier som uppfyller de villkor som uppställts i denna bestämmelse, och som säljs under omständigheter som medför att mervärdesskatt ska påföras,[8] anses utgöra ”konstverk” enligt nämnda bestämmelse. Enligt samma bestämmelse klassificeras varje person som har framställt ett sådant fotografi som ”konstnär”.

26. Begreppet konstnär i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112, fyller en kompletterande funktion vid tillämpningen av den reducerade skattesatsen på leverans av konstverk. Enligt artikel 103.2 a i direktiv 2006/112 ska denna skattesats endast tillämpas på leveranser som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare. Begreppet upphovsman till ett konstverk definieras inte i direktiv 2006/112, men för mig är det uppenbart att det endast kan vara tal om en ”konstnär”, i den mening som avses i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112. Det argument som den franska regeringen har anfört i sitt skriftliga yttrande, enligt vilket begreppet upphovsman i artikel 103.2 a i direktiv 2006/112 skiljer sig från begreppet konstnär i del A i bilaga IX till detta direktiv, saknar enligt

7 Nu för tiden sparas merparten av alla fotografier i digital form, och trycks inte på papper eller något annat fysiskt underlag. Dessa fotografier kan också säljas digitalt. I mervärdesskattehänseende rör det sig således om tillhandahållande av en tjänst, och frågan huruvida fotografierna kan betecknas som konstverk uppkommer således inte (se punkt 3 i bilaga II till direktiv 2006/112).

8 Det vill säga som en leverans av varor inom ramen för säljarens näringsverksamhet, eftersom denne är skyldig att betala mervärdesskatt (se artiklarna 2.1 a och 9.1 i direktiv 2006/112). Framför allt är tillfällig försäljning av ett fotografi, som inte ingår i en näringsverksamhet, inte mervärdesskattepliktig, och frågan huruvida detta fotografi ska betecknas som ett konstverk i den mening som avses i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 uppkommer således inte.

min mening grund, eftersom logiken bakom bestämmelserna om den reducerade skattesatsen för konstverk just grundas på vem det är som utför leveransen, det vill säga upphovsmannen i den mening som avses i artikel 103.2 a och skaparen av konstverket i fråga (konstnären i den mening som avses i del A i bilaga IX).

27. I motsats till vad den franska regeringen har anfört till stöd för sin förvaltningspraxis kan användningen av begreppet konstnär i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 således inte ligga till grund för uppfattningen att vissa fotografier på grund deras motiv, deras konstnärliga nivå eller deras upphovsman inte kan betecknas som konstverk i den mening som avses i den bestämmelsen.

28. Jag föreslår därför att den första frågan ska besvaras så, att artikel 103.2 a i direktiv 2006/112, jämförd med punkt 7 i del A i bilaga IX till detta direktiv, ska tolkas så, att den endast kräver att fotografier har tagits av upphovsmannen, tryckts av honom eller under hans tillsyn, signerats och numrerats samt begränsats till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag, för att de ska omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen.

Den andra frågan

29. Genom sin andra fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det, trots att ett sådant krav inte uttryckligen föreskrivs i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112, är tillåtet för medlemsstaterna att från tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen utesluta fotografier som inte har en konstnärlig karaktär, på grundval av hur detta begrepp definieras i medlemsstaternas lagstiftning eller förvaltningspraxis. Med andra ord önskar den hänskjutande domstolen med denna fråga få klarhet i huruvida punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 utgör hinder för en sådan nationell praxis som den som kodifierats genom föreskrifterna av den 25 juni 2003.

30. Kommissionen har med rätta påpekat att domstolen flera gånger har slagit fast att medlemsstaterna får tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på konkreta och specifika aspekter av en tjänstekategori på vilken den har möjlighet att tillämpa en sådan sats (selektiv tillämpning), förutsatt att principen om skatteneutralitet iakttas.[9] Domstolen har således tillåtit användning av en annan skattesats vid distribution av energi inom ramen för ett abonnemang och utan ett abonnemang,[10] vid anslutning till vattenledningsnätet och andra vattenförsörjningstjänster,[11] vid transport av avlidna och andra tjänster som tillhandahålls av begravningsentreprenörer,[12] samt, under förutsättning att de nationella domstolarna genomför ytterligare undersökningar, på transporttjänster med taxi respektive hyrbil med förare,[13] på böcker som ges ut på papper och böcker som ges ut på andra fysiska bärare[14] eller färska bakverk enligt deras sista förbrukningsdatum.[15]

31. Jag delar kommissionens uppfattning att denna rättspraxis kan överföras på användningen av den reducerade skattesatsen med stöd av artikel 103.2 a i direktiv 2006/112.

9 Se, bland annat, dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz (C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkterna 43–45 och där angiven rättspraxis).

10 Dom av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264, punkt 29).

11 Dom av den 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punkt 2 andra meningen i domslutet).

12 Dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 46).

13 Dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz (C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 1 i domslutet).

14 Dom av den 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, domslutet).

15 Dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, domslutet).

32. Enligt min mening har fransk förvaltningspraxis rörande användningen av den reducerade skattesatsen på fotografier, såsom denna praxis har kodifierats i föreskrifterna av den 25 juni 2003, emellertid inte till syfte att använda denna sats selektivt i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i detta förslag till avgörande, utan att införa nya kriterier som gör det möjligt att göra en åtskillnad mellan fotografier som har konstnärlig karaktär och fotografier som saknar konstnärlig karaktär. Denna uppfattning bekräftas av såväl ordalydelsen av den andra tolkningsfrågan som av den franska regeringens yttrande.

33. Med del I föreskrifterna av den 25 juni 2003, som har rubriken ”Kriterier för konstfotografier”, görs således ett försök att fastställa en abstrakt definition av konstfotgrafier som grundar sig på kriterierna om upphovsmannens uppenbara konstnärliga avsikt och allmänhetens intresse. Dessa kriterier är emellertid mycket oklara och subjektiva. De garanterar varken iakttagandet av rättssäkerhetsprincipen, eftersom de ger den franska skattemyndigheten ett nästan obegränsat utrymme för skönsmässig bedömning, eller skatteneutraliteten, eftersom två fotografier som objektivt sett är identiska kan beskattas på olika sätt beroende på om de enligt skattemyndigheten uppvisar en uppenbar konstnärlig avsikt eller är av intresse för allmänheten.

34. Del II i föreskrifterna av den 25 juni 2003 verkar minska denna tvetydighet, eftersom de innehåller preciseringar av hur de olika typerna av fotografier ska betecknas. Resultatet är dock ännu mindre övertygande.

35. För det första utesluter punkt II-1 i föreskrifterna av den 25 juni 2003 passfotografier, skolfotografier och gruppfotografier. Medan kategorin passfotografier är ganska lätt att definiera gäller inte detsamma för de övriga kategorierna.[16] Dessutom är det oklart hur detta undantag hänger samman med de kriterier som avses i del I i de aktuella föreskrifterna. Bland annat har grupporträtt i alla tider varit ett populärt konstnärligt motiv,[17] och ett gruppfotografi kan därför mycket väl ses som ett uttryck för upphovsmannens uppenbart konstnärliga avsikt och vara av intresse för den breda allmänheten.

36. Vidare utesluter punkt II-2 i föreskrifterna av den 25 juni 2003, dock uteslutande i allmän mening, fotografier där intresset beror på kvaliteten på det fotograferade motivet. Som exempel nämns här uteslutande fotografier av familjetillställningar som bröllop och konformationer. Det överlåts återigen på skattemyndigheten att bedöma hur intressant ett fotografi är.

37. Enligt punkt II-3 i föreskrifterna av den 25 juni 2003 kan ett fotografis konstnärliga karaktär emellertid få stöd (men vad det verkar utan att definitivt styrkas) av den omständigheten att fotografen har ställt ut sina verk på kulturinstitutioner, på museer eller i kommersiella sammanhang, eller har offentliggjort dem, och av att fotografen har använt särskild utrustning.

38. Kriteriet om att fotografens verk ska ha varit utställda eller offentliggjorda strider enligt min mening mot principen om skatteneutralitet. Vid detta kriterium beror skattesatsen på leveransen av en vara (fotografiet) nämligen på hur den beskattningsbara person som utför leveransen ska klassificeras. Detta är emellertid inte relevant vid uppbörd av mervärdesskatt. Samma leverans till samma kund kan således omfattas av antingen normalsatsen eller en reducerad sats, beroende på om säljaren kan styrka att han eller hon har ställt ut eller offentliggjort sina verk, vilket om jag har förstått saken rätt inte nödvändigtvis behöver vara samma verk leveransen avser.

16 För mig är framför allt kategorin skolfotografier oklar. Rör det sig om fotografier av eleverna och/eller lärarna, fotografier som tagits av eleverna som ett led i undervisningen eller andra typer av fotografier?

17 Jag nöjer mig här med att nämna *Laokoongruppen* eller *Nattvarden* av Leonardo da Vinci.

39. Kriteriet om den utrustning som använts innebär en allvarlig risk för snedvridning av konkurrensen, eftersom viss teknik (analog teknik, närmare bestämt silveröverdragen film), vissa format och vissa arbetsmetoder (tryckning på fotografiskt papper) prioriteras, men inte andra, bland annat digital teknik. Dessa tekniska skillnader påverkar emellertid inte fotografiets konstnärliga karaktär och är inte heller relevanta i skattehänseende.

40. Föreskrifterna av den 25 juni 2003 är således ett försök att med hjälp av administrativa villkor göra ett verks konstnärliga karaktär mer handgriplig. Detta går med nödvändighet ut över rättssäkerheten, principen om skatteneuttralitet och konkurrensen, eftersom skattemyndigheten görs till konstkritiker. Denna strategi ligger således långt från de objektiva och tydliga kriterier som domstolen godtog i den rättspraxis som nämns i punkt 30 i förevarande förslag till avgörande, för att ge medlemsstaterna möjlighet att begränsa tillämpningsområdet för den reducerade mervärdesskattesatsen till vissa kategorier av varor och tjänster för vilka tillämpningen av denna skattesats är möjlig. Fransk förvaltningspraxis, såsom denna har kodifierats i föreskrifterna av den 25 juni 2003, strider således mot de allmänna principer som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet.

41. Detta faktum ändras inte av den franska regeringens argument att den omständigheten att den reducerade skattesatsen enbart tillämpas på fotografier som har en konstnärlig karaktär följer av syftet med artikel 103 i direktiv 2006/112, nämligen att främja utvecklingen av konstmarknaden.

42. Av skälen till direktiv 2006/112 framgår visserligen inte vilka motiv unionslagstiftaren hade för att tillåta medlemsstaterna att tillämpa den reducerade skattesatsen på de föremål som anges i bilaga IX till nämnda direktiv. Jag konstaterar emellertid att denna möjlighet ingår i den förmånliga skattebehandling som detta direktiv ger varor och tjänster som ska tillgodose en lång rad olika kulturella behov och behov av underhållning hos användarna. Genom artikel 132.1 n i direktiv 2006/112 införs det således ett obligatoriskt undantag för vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill. Vad gäller den reducerade skattesatsen gör artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförd med bilaga III till detta direktiv, det möjligt att tillämpa en sådan skattesats på tillhandahållande av böcker, dagstidningar och tidskrifter, tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar, mottagning av radio- och tv-sändningar samt tillhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltyer till dessa.

43. Inte i någon av dessa bestämmelser nämns ett krav vad beträffar den konstnärliga karaktären eller den konstnärliga nivån på de varor eller tjänster som ingår i ovannämnda kategorier. Tvärtom tyder den mycket allmänna formuleringen av dessa kriterier snarare på att unionslagstiftaren har velat ta med alla former av kulturell verksamhet och underhållning utan att sätta sig till doms över den konstnärliga eller intellektuella nivån. Det är således uppenbart att syftet med den förmånliga skattebehandlingen av dessa verksamheter inte är att främja konsten i sig.

44. Jag har därför svårt att se varför det anförda syftet med artikel 103 i direktiv 2006/112 kräver att tillämpningen av denna artikel begränsas till föremål med konstnärlig karaktär. När unionslagstiftaren har gjort det möjligt för medlemsstaterna att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på vissa föremål (konstverk, samlarföremål och antikviteter), och har definierat dessa föremål (i bilaga IX till direktiv 2006/112), finns det ingen anledning att ifrågasätta denna definition genom att försöka precisera den med vaga och otydliga begrepp, med motiveringen att den inte uppfyller det syfte som unionslagstiftaren eftersträvade med införandet av denna möjlighet.

45. Ovanstående gäller så mycket mer som fransk förvaltningspraxis, såsom denna praxis har kodifierats i föreskrifterna av den 25 juni 2003 och presenterats i begäran om förhandsavgörande och i den franska regeringens yttrande, är osammanhängande i två avseenden.

46. För det första har den franska regeringen vid förhandlingen bekräftat att kravet på konstnärlig karaktär endast gäller för fotografier och inte för de övriga kategorier av konstverk som räknas upp i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112 (för att inte tala om samlarföremål och antikviteter, som avhandlas i del B och C i samma bilaga). Det finns emellertid även verk av lägre konstnärlig kvalitet, eller som endast är av intresse för vissa personer, inom andra konstområden. Varför skulle en teckning av en ”gatukonstnär” på en turistort eller ett konstverk som har karaktären av en souvenir vara bättre än ett familjefotografi taget av en professionell fotoateljé?

47. För det andra framgår det så vitt jag vet av artikel 297 g CGI att den reducerade skattesatsen (för närvarande 10 procent) tillämpas på överlåtelse av upphovsrätt, bland annat till fotografier, utan att det ställs något krav på den konstnärliga karaktären hos de verk som omfattas av dessa rättigheter.

48. Jag är naturligtvis medveten om att ett fotografi, utöver att vara ett medel för konstnärligt uttryck, är ett resultat av en teknisk process som gör det möjligt att återge en bild av verkligheten för ändamål som inte har något att göra med kulturella behov eller underhållningsbehov, vilket motiverar att fotografier inte ska omfattas av den reducerade skattesatsen. Detta gäller exempelvis passfotografier, fotografier som dokumenterar en olycksplats eller en försäkringshändelse, fotografier av fastigheter i försäljnings- eller uthyrningssyfte, medicinska fotografier och så vidare. Dessa fotografier levereras dock i regel inte på de villkor som anges i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112. Det enda betydande undantaget är enligt min mening passfotografier. Denna kategori av fotografier är emellertid tillräckligt lätt att identifiera med hjälp av objektiva kriterier för att utan vidare kunna uteslutas från tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen utan att rättssäkerheten och principen om skatteneutralitet undergrävs.

49. Jag föreslår därför att den andra frågan ska besvaras så, att artikel 103.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna, såvida inte rättssäkerheten och skatteneutraliteten åsidosätts, har rätt att tillämpa den reducerade skattesatsen på föremål som är förtecknade i del A i bilaga IX till direktivet, och som definieras på ett objektivt och entydigt sätt. Medlemsstaterna kan däremot inte uppställa ytterligare krav för dessa föremål som grundas på vaga kriterier eller kriterier som ger de myndigheter som ska tillämpa skattebestämmelserna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om föremålets konstnärliga karaktär.

Den tredje frågan

50. Svaret på den tredje frågan följer av svaren på de två första frågorna och kräver därför inte en separat analys.

Den fjärde frågan

51. Med sin fjärde fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida medlemsstaterna kan tillämpa kriterier som tillämpas på andra områden inom nationell rätt, bland annat inom upphovsrätten, för att avgränsa definitionen av begreppet konstverk i samband med fotografier. Det framgår av mitt förslag till svar på de två första tolkningsfrågorna att denna fråga ska besvaras nekande. Jag skulle dock vilja tillägga följande.

52. Inom upphovsrätten har fotografier sedan länge erkänts som intellektuella verk.[18] Begreppet verk i den mening som avses i upphovsrätten innefattar dock inte någon bedömning av det aktuella föremålets konstnärliga karaktär eller konstnärliga nivå. Även om upphovsrätten kräver att ett verk för att kunna skyddas måste vara originellt i den meningen att det utgör upphovsmannens intellektuella skapelse tolkas detta villkor mycket brett, och är därför svårt att åsidosätta. Villkoret gäller även för fotografier. I motsats till den allmänna uppfattningen återger ett fotografi nämligen sällan en fullständig bild av verkligheten.[19] Enbart genom att välja vad som ska vara med i bilden beskär fotografen en del av denna verklighet och gör således ett kreativt val. Begreppet verk, som används inom upphovsrätten, kan således inte användas för att avgränsa definitionen av begreppet konstverk i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktiv 2006/112.

53. Dessutom är upphovsrätten i hög utsträckning harmoniserad inom unionen, särskilt genom direktiv 2001/29/EG.[20] Denna harmonisering omfattar begreppet verk, som är ett självständigt unionsrättsligt begrepp.[21] Vad gäller fotografier har domstolen endast tillerkänt porträttfotografier[22] och landskapsfotografier[23] upphovsrättsligt skydd. Jag antar att ett bröllopsfotografi också kan klassificeras som ett verk i upphovsrättslig mening.

Förslag till avgörande

54. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) på följande sätt:

1) Artikel 103.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med punkt 7, del A i bilaga IX till detta direktiv, ska tolkas så, att den endast kräver att fotografier har tagits av upphovsmannen, tryckts av honom eller under hans tillsyn, signerats och numrerats samt begränsats till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag, för att de ska omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen.

2) Artikel 103.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna, såvida inte rättssäkerheten och skatteneutraliteten åsidosätts, har rätt att tillämpa den reducerade skattesatsen på föremål som är förtecknade i del A i bilaga IX till direktivet, och som definieras på ett objektivt och entydigt sätt. Medlemsstaterna kan däremot inte uppställa ytterligare krav för dessa föremål som grundas på vaga kriterier eller kriterier som ger de myndigheter som ska tillämpa skattebestämmelserna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om föremålets konstnärliga karaktär.

18 Ett av de första domstolsavgörandena som rörde upphovsrättsligt skydd för fotografier är domen av den 17 mars 1884 från Supreme Court of the United States (Förenta staternas högsta domstol) i målet Burrow-Giles Lithographic Co. mot Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (se R. Markiewicz, *Ilustrowane prawo autorskie*, Warszawa, 2018, s. 106). I Bernkonventionen för skydd av litterära och konstnärliga verk, undertecknad i Bern den 9 september 1886, krävs sedan Berlinakten från 1908 även skydd av fotografier. I artikel 9 i det fördrag om upphovsrätt som Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten (Wipo) antog i Genève den 20 december 1996 anpassades slutligen skyddstiden för upphovsrätt till fotografier till övriga kategorier verk.

19 Eller snarare vår uppfattning av verkligheten.

20 Europaparlamentets och rådets direktiv av den 22 maj 2001 om harmonisering av vissa aspekter av upphovsrätt och närstående rättigheter i informationssamhället (EGT L 167, 2001, s. 10).

21 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, punkterna 31–37).

22 Dom av den 1 december 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, punkt 94).

23 Dom av den 7 augusti 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, punkt 14).