CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 7 maart 2019[1]

Zaak C-145/18

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

[verzoek van de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Bijzondere regelingen – Kunstvoorwerpen – Verlaagd btw-tarief – Foto's genomen door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren"

Inleiding

1. De fotografie is een moeilijk af te bakenen fenomeen. Omdat een foto „een afspiegeling van de werkelijkheid" is en kennelijk eenvoudig en door praktisch iedereen te maken is (tegenwoordig heeft bijna elke Europese burger een fototoestel, al was het maar in de telefoon), kunnen vraagtekens worden geplaatst bij het artistieke karakter van de fotografie. Het debat over de vraag of, en in voorkomend geval onder welke voorwaarden, een foto kunst is, is overigens even oud als de fotografie zelf.[2] Een dergelijk debat is uiteraard legitiem tussen filosofen en kunsttheoretici. Daarentegen dient de belastingheffing op handelstransacties te worden gebaseerd op duidelijke, objectieve criteria die voortvloeien uit de wetgeving, zelfs wanneer deze transacties betrekking hebben op goederen die als „kunstvoorwerpen" worden gekwalificeerd. Deze discussie kan niet worden beslecht door de belastingautoriteiten, noch door de nationale rechter en zelfs niet door het Hof. In de onderhavige conclusie zal ik de redenen uiteenzetten waarom elke poging in die zin, zoals die in het kader van de Franse bestuurlijke praktijk, niet alleen zijn doel niet kan bereiken, dat wil zeggen onderscheid maken tussen wat wel en wat niet kunst is, maar noodzakelijkerwijs uitloopt op een schending van de rechtszekerheid, fiscale neutraliteit en mededingingsregels.

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 In 1859 schreef Charles Baudelaire over de uitvinding van de daguerreotypie: „[...] de industrie, die haar intrede in de kunst doet, wordt haar dodelijkste vijand [...]" (Ch. Baudelaire, „Salon van 1859", *Revue française*, deel XVII, 1859, blz. 262).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 103 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde luidt [3]:

„1. De lidstaten kunnen bepalen dat het verlaagde tarief dat, of een van de verlaagde tarieven die, zij overeenkomstig de artikelen 98 en 99 toepassen, eveneens van toepassing is op de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, zoals omschreven in artikel 311, lid 1, punten 2), 3) en 4).

2. Wanneer zij van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid gebruikmaken, kunnen de lidstaten het verlaagde tarief eveneens toepassen op de volgende handelingen:

a) leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

[...]”

3. Artikel 311 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

[...]

2) ‚kunstvoorwerpen’: de in bijlage IX, deel A, genoemde goederen;

[...]

2. De lidstaten behoeven de in bijlage IX, deel A, punten 5, 6 en 7, genoemde voorwerpen niet als kunstvoorwerpen te beschouwen.

[...]”

4. Bijlage IX, deel A „Kunstvoorwerpen”, punt 7, van die richtlijn luidt als volgt:

„foto’s die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen”.

Frans recht

5. Artikel 278 septies van de Code général des impôts (Franse algemene belastingwet, hierna: „CGI”), in de versie die gold tot en met 31 december 2011, bepaalde:

„De belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven tegen het tarief van 5,5 %[[4]]:

[...]

3 PB 2006, L 347, blz. 1.

4 Met ingang van 1 januari 2012 is dat tarief verhoogd tot 7 %.

2) Op leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

[...]”

6. Overeenkomstig artikel 98 A, punt 7, van bijlage II bij de CGI worden als kunstwerken beschouwd

„foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen [...]”.

7. De instructie van 25 juni 2003, zoals van toepassing ten tijde van de feiten (hierna: „instructie van 25 juni 2003”), heeft de volgende toelichtingen verstrekt over de toepassingsvoorwaarden van het verlaagde btw-tarief voor kunstfoto's:

„[...]

I. Criteria voor kunstfoto's:

1. Uitsluitend foto's die getuigen van een kennelijke creatieve intentie door de maker ervan kunnen worden beschouwd als kunstwerken die in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief.

   Dit is het geval wanneer de fotograaf, door de keuze van het thema, de enscenering, de bijzonderheden van de opname of andere specifieke kenmerken van zijn werk die met name verband houden met de kwaliteit van de camera-instelling, de compositie, de belichting, verlichting, contrasten, kleuren en reliëf, het spel van het licht en de volumes, de keuze van de lens en de film of met de specifieke voorwaarden van de ontwikkeling van het negatief, een werk realiseert dat verder reikt dan de mechanische vastlegging van een aandenken van een gebeurtenis, een reis of personages en dat derhalve belangwekkend is voor het algemene publiek.

II. Toepassingsvoorwaarden

1. Uit het voorgaande volgt dat pasfoto's, schoolfoto's en groepsfoto's niet in aanmerking komen voor het verlaagde tarief.

2. Foto's waarvan het belang vooral afhangt van de hoedanigheid van de persoon of de aard van de weergegeven zaak worden in het algemeen niet beschouwd als kunstfoto's. Dit is bijvoorbeeld het geval bij foto's van godsdienstige of familiegebeurtenissen (trouwerijen, communies enzovoort).

3. Bij foto's van enigerlei aard, andere dan die vermeld in II-1, kan de uit de reeds opgesomde criteria voortvloeiende creatieve intentie van de maker en het belang voor het algemene publiek worden geschraagd door de volgende aanwijzingen.

   a) De fotograaf toont aan dat hij zijn werk bij regionale, nationale of internationale culturele instellingen, musea, tijdelijke of permanente tentoonstellingen, handelsinstellingen, [(jaar)beurzen, galerieën enzovoort] exposeert of in gespecialiseerde publicaties presenteert.

      [...]

   b) Het gebruik van specifieke materialen en apparatuur bij opname en ontwikkeling.

      [...]”

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

8. Regards Photographiques SARL houdt zich bezig met de vervaardiging en verkoop van foto's.

9. Naar aanleiding van een controle van de boekhouding heeft de belastingdienst (Frankrijk) twijfels geuit over het verlaagde btw-tarief dat deze vennootschap had toegepast op de levering van bepaalde foto's, namelijk portretten en trouwfoto's. Daar de belastingdienst van oordeel was dat deze foto's aan het normale btw-tarief moesten worden onderworpen, heeft hij de vennootschap btw-naheffingsaanslagen opgelegd over het tijdvak van 1 februari 2009 tot en met 31 januari 2012.

10. Het door Regards Photographiques tegen deze btw-naheffingsaanslagen ingediende beroep is zowel door de tribunal administratif d'Orléans (bestuursrechter in eerste aanleg Orléans, Frankrijk) als door de cour administrative d'appel de Nantes (bestuursrechter in tweede aanleg Nantes, Frankrijk) verworpen. Regards Photographiques heeft tegen dit arrest beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

11. Onder deze omstandigheden heeft de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 103 en 311 van [richtlijn 2006/112] en punt 7 van deel A van bijlage IX bij deze richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij enkel vereisen dat foto's door hun maker zijn genomen, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen, om in aanmerking te komen voor het verlaagde btw-tarief?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is het de lidstaten dan niettemin toegestaan om foto's die voorts geen artistiek karakter hebben uit te sluiten van het voordeel van het verlaagde btw-tarief?

3) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, aan welke andere voorwaarden dienen foto's dan te voldoen om in aanmerking te komen voor het verlaagde btw-tarief? Moeten zij met name een artistiek karakter vertonen?

4) Moeten die voorwaarden uniform worden uitgelegd binnen de Europese Unie of verwijzen zij naar het recht van elke lidstaat en met name naar het intellectuele-eigendomsrecht?"

12. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingekomen bij het Hof op 23 februari 2018. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Regards Photographiques, de Franse regering en de Europese Commissie. Dezelfde belanghebbenden waren ter terechtzitting van 21 november 2018 vertegenwoordigd.

Analyse

13. De verwijzende rechter stelt het Hof vier prejudiciële vragen. De eerste van deze vragen is fundamenteel van aard, terwijl de andere drie veeleer van aanvullende aard zijn. Ik zal mijn bespreking daarom beginnen met deze eerste vraag.

Eerste prejudiciële vraag

14. De eerste prejudiciële vraag betreft de uitlegging van bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112. Deze bepaling zet de voorwaarden uiteen waaraan foto's moeten voldoen om te kunnen worden gekwalificeerd als „kunstvoorwerpen" en met name om in aanmerking te komen voor het verlaagde btw-tarief krachtens artikel 103, lid 2, onder a), van deze richtlijn. Deze voorwaarden zijn dat de foto's moeten zijn genomen door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren.

15. Het struikelblok in onderhavige zaak lijkt te worden gevormd door de term „kunstenaar". De praktijk van de Franse belastingdienst, gecodificeerd in de hierboven aangehaalde bepalingen van de instructie van 25 juni 2003, ontleent aan dit begrip een rechtvaardiging voor het vaststellen van aanvullende eisen met betrekking tot het „artistieke" karakter van de foto's die in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief. Dit standpunt is door de Franse regering samengevat in haar opmerkingen, volgens welke voor de kwalificatie van een kunstvoorwerp in de zin van bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112, niet alleen vereist is dat „aan de [in die bepaling] bedoelde materiële voorwaarden [wordt] voldaan", maar ook dat „de foto een artistieke schepping van de maker is waarin zijn persoonlijkheid wordt weerspiegeld en die voor het algemene publiek belangwekkend kan zijn". Deze tweede voorwaarde vloeit volgens de Franse regering voort uit het feit dat een foto overeenkomstig bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 moet zijn genomen „door een kunstenaar".

16. Om te beginnen moet ik bekennen dat ik deze bepaling heel anders lees, op basis van zowel de letterlijke als de systematische en teleologische uitlegging ervan.

17. De door de Franse regering voorgestane uitlegging gaat bij een eenvoudige grammaticale analyse van de bepaling in kwestie naar mijn mening reeds mank. Volgens deze regering vereist deze bepaling namelijk dat de foto wordt genomen „door een kunstenaar", terwijl de exacte formulering ervan refereert aan een foto genomen „door de kunstenaar". Het standpunt van de Franse regering berust dus op een gewijzigde formulering van de betrokken bepaling, waardoor deze iets zegt wat er niet staat.

18. Het gebruik van het bepaalde lidwoord „de" in de betrokken bepaling is niet zonder belang en weerspiegelt de door de Uniewetgever gewilde betekenis. Als dit lidwoord wordt vervangen door het onbepaalde lidwoord „een", verandert deze betekenis en wordt de wil van genoemde wetgever vervormd. Het verdient overigens vermelding dat het bepaalde lidwoord ook wordt gebruikt in andere taalversies van bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112, die zijn opgesteld in talen die een grammaticale categorie lidwoord kennen.[5] Het betoog van de Franse regering zou gemakkelijker kunnen worden geaccepteerd op basis van enkel de taalversies die geen bepaalde en onbepaalde lidwoorden kennen, zoals het Pools. In deze talen kan het gebruik van de enkele term „kunstenaar" in grammaticaal opzicht namelijk tot verwarring leiden. Het vereiste dat voor de uitlegging van een bepaling van het Unierecht de inhoud ervan in meerdere taalversies in aanmerking dient te worden genomen, volstaat evenwel om alle mogelijke twijfel weg te nemen.

19. De term „kunstenaar" voorafgegaan door een bepaald lidwoord in de talen die deze grammaticale vorm kennen, komt voor in elk punt van bijlage IX, deel A, bij richtlijn 2006/112. Zo worden naast foto's als kunstvoorwerpen beschouwd: schilderijen enzovoort „geheel van de hand van de kunstenaar", gravures enzovoort afgedrukt van „door de kunstenaar geheel met de hand vervaardigde"

5 Zoals de Engelse („photographs taken by the artist"), de Duitse („vom Künstler aufgenommene Photographien") en de Spaanse („fotografías tomadas por el artista") en andere taalversies.

platen, beeldhouwwerken enzovoort „geheel van de hand van de kunstenaar", tapisserieën en wandtextiel „met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars", unieke voorwerpen van keramiek „geheel van de hand van de kunstenaar", alsmede emailwerk op koper in „door de kunstenaar of het atelier gesigneerde exemplaren".

20. In die bepalingen worden de uitvoeringsfasen van het voorwerp toegelicht die moeten worden uitgevoerd door degene die wordt geacht de maker ervan te zijn. Daar de voorwerpen in kwestie voor de toepassing van het btw-stelsel als „kunstvoorwerpen" worden gekwalificeerd, worden de makers in de gekozen formulering als „kunstenaars" gekwalificeerd. Het feit dat iemand de maker is van een voorwerp dat in een van de categorieën van bijlage IX, deel A, bij richtlijn 2006/112 valt, verleent hem de hoedanigheid van kunstenaar in de zin van deze bijlage, en niet omgekeerd. De precisering dat het voorwerp van de hand van de kunstenaar moet zijn, heeft als enig doel voorwerpen uit de industriële massaproductie alsmede simpele kopieën of reproducties die niet van de hand van de maker zijn, uit te sluiten van de toepassing van de verschillende afwijkende regelingen van het btw-stelsel.[6]

21. In tegenstelling tot hetgeen zou voortvloeien uit de door de Franse regering aangevoerde uitlegging hebben deze bepalingen echter niet ten doel een verschil aan te brengen tussen, enerzijds, de schilderijen, beeldhouwwerken, gravures enzovoort van de hand van personen die volgens de belastingdienst de hoedanigheid van kunstenaar hebben en, anderzijds, dergelijke voorwerpen van de hand van personen die deze hoedanigheid niet hebben. In antwoord op een vraag van het Hof ter terechtzitting heeft de Franse regering overigens gesteld dat deze aanvullende eis betreffende het „artistieke karakter" in de Franse bestuurlijke praktijk slechts geldt voor één categorie van kunstvoorwerpen, te weten foto's.

22. Ik zie evenwel geen enkele reden om deze categorie anders te behandelen als de andere.

23. Bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 zet de eisen uiteen waaraan een foto moet voldoen om te worden gekwalificeerd als kunstvoorwerp in de zin van deze bepaling. Deze eisen hebben hoofdzakelijk betrekking op twee belangrijke fasen bij het maken van een foto, namelijk de opname en het afdrukken op papier of een andere materiële drager. De opname, die de keuze van het onderwerp van de foto, de instelling van de apparatuur en de productie van het beeld op het lichtgevoelige oppervlak (meestal een zilverfilm of een elektronische sensor) behelst, moet worden verricht door de maker van de foto. De volgende fase is het afdrukken, waaronder in de analoge technologie dient te worden verstaan het ontwikkelen van de film en het eigenlijke afdrukken, dat wil zeggen het maken van een afdruk op papier of, in de digitale technologie, de digitale bewerking en het afdrukken op papier of elke andere drager. Deze fase moet worden uitgevoerd hetzij door de maker van de foto, hetzij onder zijn toezicht. In de auteurfotografie is het gangbare praktijk om het afdrukken aan een specialist toe te vertrouwen; hierbij behoudt de fotograaf evenwel de volledige controle over het uiteindelijke effect, dat wil zeggen de afbeelding op papier of andere materiële drager. De foto moet vervolgens worden gesigneerd door de maker, waarbij het aantal exemplaren (afdrukken op papier of andere drager) beperkt is tot 30.

24. Dankzij deze vereisten kan onderscheid worden gemaakt tussen foto's die kunnen worden aangemerkt als kunstvoorwerpen en van massaproductie afkomstige foto's waarbij het maken van eventuele afdrukken op papier of een andere drager[7] meestal geheel of gedeeltelijk wordt toevertrouwd aan gespecialiseerde laboratoria, zonder dat de fotograaf controle over het uiteindelijke effect heeft.

6 Bijlage IX van richtlijn 2006/112 is niet alleen van toepassing in het kader van het verlaagde tarief, maar ook in het kader van de bijzondere regelingen vastgesteld in titel XII, hoofdstuk 4, van die richtlijn.

7 Vandaag de dag blijft de grote meerderheid van de foto's in de staat van digitaal bestand, zonder dat er een afdruk op een materiële drager wordt gemaakt. Deze foto's kunnen ook in digitale vorm op de markt worden gebracht. In dat geval betreft het, in termen van de btw-bepalingen, een verrichting van diensten en rijst de vraag omtrent de kwalificatie ervan als kunstvoorwerpen dus niet (zie bijlage II, punt 3, van richtlijn 2006/112).

25. Uit de bepaling van bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 blijkt evenwel geen enkele voorwaarde met betrekking tot het vereiste of uitgesloten onderwerp van de foto, het artistieke niveau ervan, noch de hoedanigheid van de maker ervan. Elke foto die onder de in deze bepaling genoemde voorwaarden wordt gemaakt en verkocht onder de omstandigheden die btw-heffing met zich meebrengen [8], wordt geacht een kunstvoorwerp te vormen in de zin van deze bepaling. Ook wordt elke persoon die een dergelijke foto heeft gemaakt aangemerkt als „kunstenaar" in de zin van diezelfde bepaling.

26. Het begrip „kunstenaar" in bijlage IX, deel A, van richtlijn 2006/112 vervult in het kader van de toepassing van het verlaagde tarief voor leveringen van kunstvoorwerpen een aanvullende functie. Uit hoofde van artikel 103, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 is dit tarief namelijk uitsluitend van toepassing op leveringen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht. Richtlijn 2006/112 geeft geen definitie van het begrip „maker van een kunstvoorwerp", maar het lijkt mij meer dan duidelijk dat het enkel kan gaan om „de kunstenaar" die wordt vermeld in bijlage IX, deel A, van richtlijn 2006/112. De door de Franse regering in haar schriftelijke opmerkingen aangevoerde stelling dat het begrip „maker" in artikel 103, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 en het begrip „kunstenaar" in bijlage IX, deel A, bij deze richtlijn verschillend zijn, is mijns inziens dan ook ongegrond, omdat de logica van de regeling van het verlaagde tarief voor kunstvoorwerpen er juist op berust dat de persoon die de levering verricht, dat wil zeggen de maker in de zin van artikel 103, lid 2, onder a), dezelfde persoon is als de schepper van het kunstvoorwerp in kwestie (de kunstenaar in de zin van bijlage IX, deel A).

27. Anders dan de Franse regering ter ondersteuning van de bestuurlijke praktijk van deze lidstaat stelt, rechtvaardigt het gebruik van de term „kunstenaar" in bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 dus niet dat de hoedanigheid van kunstvoorwerp in de zin van deze bepaling voor bepaalde foto's wordt geweigerd vanwege het thema, het artistieke niveau of de hoedanigheid van de maker ervan.

28. Derhalve geef ik in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 103, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage IX, deel A, punt 7, van deze richtlijn, aldus dient te worden uitgelegd dat de enige voorwaarde voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op foto's is dat zij zijn genomen door de maker, door hem of onder zijn toezicht worden afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen.

Tweede prejudiciële vraag

29. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het de lidstaten vrijstaat het verlaagde btw-tarief toe te passen op foto's die een artistiek karakter hebben, welke kwalificatie wordt omschreven door de wetgeving of de bestuurlijke praktijk van de lidstaten, hoewel bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 niet in een dergelijk vereiste voorziet. Bij deze vraag gaat het er, met andere woorden, om of bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een praktijk van een lidstaat zoals is gecodificeerd bij de instructie van 25 juni 2003.

8 Dat wil zeggen onder de omstandigheden van een levering van goederen in het kader van de economische activiteit van de verkoper, die de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw heeft [zie artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112]. Met name de incidentele verkoop van een foto, buiten een economische activiteit, leidt niet tot heffing van btw, en de vraag naar de kwalificatie van deze foto als kunstvoorwerp in de zin van bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112 is derhalve niet aan de orde.

30. In dit verband heeft de Commissie terecht gememoreerd dat het Hof meermaals heeft geoordeeld dat de lidstaten de mogelijkheid hebben een verlaagd btw-tarief toe te passen op concrete, specifieke aspecten van een van de categorieën diensten voor welke zij een dergelijk tarief kunnen toepassen (selectieve toepassing), mits zij hierbij het beginsel van belastingneutraliteit eerbiedigen.[9] Zo heeft het Hof de toepassing van afwijkende tarieven toegestaan voor de distributie van energie met en zonder abonnement[10], voor de aansluiting op waterdistributienetwerken en voor andere waterdistributiediensten[11], voor lijkenvervoersdiensten en voor andere diensten verricht door lijkbezorgers[12], alsmede, onder voorbehoud dat een en ander door de nationale rechter wordt nagegaan, voor taxivervoersdiensten en voor vervoersdiensten per voertuig met chauffeur[13], voor boeken op papier en voor boeken op andere dragers[14] of voor verse banketbakkerswaren en gebak naargelang van de uiterste gebruiksdatum ervan[15].

31. Ik ben het met de Commissie eens dat deze rechtspraak zou kunnen worden getransponeerd naar de toepassing van het verlaagde tarief op grond van artikel 103, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112.

32. Toch lijkt het mij dat de Franse bestuurlijke praktijk betreffende de toepassing van het verlaagd tarief voor foto's, zoals gecodificeerd bij de instructie van 25 juni 2003, niet de selectieve toepassing van dit tarief in de zin van de hierboven aangehaalde rechtspraak beoogt, maar de vaststelling van aanvullende criteria om onderscheid te kunnen maken tussen foto's met en foto's zonder kunstzinnig karakter. Dit wordt bevestigd zowel door de bewoordingen van de tweede prejudiciële vraag als door de opmerkingen van de Franse regering.

33. Deel I van de instructie van 25 juni 2003, getiteld „Criteria voor kunstfoto's", tracht een abstracte omschrijving van kunstfoto's vast te leggen, met name op basis van criteria als de kennelijke creatieve intentie van de maker en het belang voor het algemene publiek. Vastgesteld moet echter worden dat deze criteria zeer dubbelzinnig en subjectief zijn. Zij waarborgen noch de eerbiediging van de rechtszekerheid, omdat zij de belastingdienst een nagenoeg onbeperkte beoordelingsmarge geven, noch de belastingneutraliteit, want twee objectief gezien identieke foto's zouden verschillend kunnen worden belast naargelang zij vanuit het oogpunt van de belastingdienst al dan niet een kennelijke creatieve intentie vertonen en belangwekkend zijn voor het algemene publiek.

34. Deel II van de instructie van 25 juni 2003 lijkt deze onduidelijkheid te verminderen door middel van verduidelijkingen over de kwalificatie die aan verschillende soorten foto's dient te worden gegeven. Het resultaat is echter nog minder overtuigend.

35. Om te beginnen sluit punt II-1 van de instructie van 25 juni 2003 pasfoto's, schoolfoto's en groepsfoto's dus uit. De categorie pasfoto's is vrij eenvoudig in kaart te brengen, maar bij de twee andere categorieën ligt dit anders.[16] Bovendien is niet duidelijk hoe deze uitsluiting zich verhoudt tot de in deel 1 van de betrokken instructie vervatte criteria. Met name het groepsportret vormt sinds mensenheugenis een artistiek onderwerp bij uitstek[17]; een groepsfoto zou dus zeer goed kunnen worden gekenmerkt door de kennelijke creatieve intentie van de maker ervan en belangwekkend kunnen zijn voor het algemene publiek.

9 Zie met name arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 43-45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 Arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264, punt 29).

11 Arrest van 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punt 2 van het dictum, tweede zin).

12 Arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 46).

13 Arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 1 van het dictum).

14 Arrest van 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, dictum).

15 Arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, dictum).

16 Met name de categorie schoolfoto's lijkt mij raadselachtig. Gaat het om foto's waarop de leerlingen en/of leraren worden vertoond, om foto's die in het kader van het onderwijs door leerlingen worden genomen of om nog andere foto's?

17 Bijvoorbeeld de Laocoöngroep of het Laatste Avondmaal van Leonardo da Vinci.

36. Vervolgens worden in punt II-2 van de instructie van 25 juni 2003, maar enkel „in het algemeen", foto's uitgesloten waarvan het belang voornamelijk afhangt van de hoedanigheid van het gefotografeerde onderwerp. Dit punt vermeldt, zij het uitsluitend bij wijze van voorbeeld, foto's van familiegebeurtenissen, zoals trouwerijen en communies. De vraag in hoeverre een foto belangwekkend is, wordt dus nogmaals overgelaten aan het oordeel van de belastingdienst.

37. Volgens punt II-3 van de instructie van 25 juni 2003 kan het artistieke karakter van een foto evenwel worden geschraagd (maar blijkbaar niet afdoende worden aangetoond) door het feit dat de fotograaf zijn werken tentoonstelt in culturele, museale of commerciële instellingen of deze publiceert, alsmede door het gebruik van specifieke materialen of apparatuur.

38. Het criterium betreffende de tentoonstelling of publicatie van de werken van de fotograaf is naar mijn mening in strijd met het beginsel van belastingneutraliteit. Door dit criterium hangt het tarief van de belasting van de levering van een goed (de foto) namelijk af van de kwaliteiten van de belastingplichtige die deze levering verricht. Deze zijn uit het oogpunt van de btw-heffing evenwel niet relevant. Aldus zou een en dezelfde levering aan een en dezelfde klant kunnen worden onderworpen aan het normale tarief of een verlaagd tarief naargelang de verkoper aantoont dat zijn werken worden tentoongesteld of gepubliceerd, waarbij de werken, als ik het goed begrijp, niet noodzakelijkerwijs dezelfde behoeven te zijn als het voorwerp van de levering.

39. Het criterium van de gebruikte materialen en apparatuur houdt ernstige risico's van concurrentievervalsing in, omdat hierbij bepaalde technologieën (analoge technologie, meer in het bijzonder zilverfilm) en bepaalde formaten en technieken (afdruk op fotopapier) worden bevoordeeld, en andere, met name de digitale technologie, worden genegeerd. Deze technische verschillen hebben echter geen invloed op het artistieke karakter van de gemaakte foto noch enige relevantie vanuit het oogpunt van de belastingtarieven.

40. De instructie van 25 juni 2003 poogt dus, in bestuurlijke bewoordingen, het onvatbare te vatten, namelijk het artistieke karakter van een werk. Deze poging, waarbij de belastingdienst zich als kunstcriticus opwerpt, doet noodzakelijkerwijs afbreuk aan de rechtszekerheid, aan het beginsel van belastingneutraliteit en aan de mededingingsregels. Deze poging is dus ver verwijderd van de objectieve en ondubbelzinnige criteria die het Hof in de in punt 30 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak heeft geformuleerd teneinde de lidstaten de gelegenheid te bieden de werkingssfeer van het verlaagde btw-tarief te beperken tot bepaalde categorieën goederen en diensten waarvoor de toepassing van een verlaagd tarief mogelijk is. De Franse bestuurlijke praktijk die is gecodificeerd in de instructie van 25 juni 2003 is derhalve in strijd met de algemene beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

41. Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het argument van de Franse regering dat de beperking van de toepassing van het verlaagde tarief tot foto's die een artistiek karakter vertonen, voortvloeit uit de doelstelling van artikel 103 van richtlijn 2006/112, namelijk het bevorderen van de ontwikkeling van de markt voor kunstwerken.

42. De overwegingen van richtlijn 2006/112 geven inderdaad geen uiteenzetting van de redenen waarom de Uniewetgever de lidstaten heeft toegestaan het verlaagde tarief toe te passen op de in bijlage IX van deze richtlijn opgenomen voorwerpen. Vastgesteld moet evenwel worden dat deze mogelijkheid aansluit bij de logica van de gunstige fiscale behandeling, in deze richtlijn, van goederen en diensten die bestemd zijn voor het vervullen van een breed scala van culturele en ontspanningsbehoeften van de consument. Artikel 132, lid 1, onder n), van richtlijn 2006/112 voorziet in een verplichte vrijstelling voor bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen. Artikel 98 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III bij deze richtlijn, staat de toepassing van een verlaagd tarief met name toe voor de levering van boeken,

kranten en tijdschriften, voor het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen, voor de ontvangst van radio- en televisie-uitzendingen en voor diensten door en auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars.

43. Geen van deze bepalingen verwijst naar enig vereiste met betrekking tot het artistieke niveau of karakter van de goederen of diensten die in bovenstaande categorieën vallen. Integendeel, de zeer ruime formulering van deze categorieën duidt er veeleer op dat het de wens van de Uniewetgever was hierin allerlei culturele en ontspanningsactiviteiten op te nemen, zonder een oordeel te geven over het intellectuele of artistieke niveau ervan. De doelstelling die aan de gunstige fiscale behandeling van deze activiteiten ten grondslag ligt, beperkt zich dus duidelijk niet tot het bevorderen van kunst in de nobele zin van het woord.

44. Ik zie dan ook geen reden waarom de vermeende doelstelling van artikel 103 van richtlijn 2006/112 zou vereisen dat de toepassing van dit artikel wordt beperkt tot voorwerpen met een artistiek karakter. De Uniewetgever heeft weliswaar de mogelijkheid voor de lidstaten ingevoerd om het verlaagde btw-tarief toe te passen op bepaalde voorwerpen (kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten) en een wettelijke definitie van dergelijke voorwerpen gegeven (bijlage IX bij richtlijn 2006/112), maar dit houdt niet in dat deze definitie opnieuw ter discussie moet worden gesteld door te trachten dat begrip nader te bepalen met vage en dubbelzinnige termen, op grond dat zij niet goed zou aansluiten bij de doelstelling die dezelfde wetgever heeft willen bereiken door deze mogelijkheid in het leven te roepen.

45. Dit geldt des te meer daar de Franse bestuurlijke praktijk, zoals bekrachtigd bij de instructie van 25 juni 2003 en gepresenteerd in het verzoek om een prejudiciële beslissing en de opmerkingen van de Franse regering, in tweeërlei opzicht een gebrek aan samenhang vertoont.

46. In de eerste plaats heeft de Franse regering ter terechtzitting verklaard dat het vereiste inzake de artistieke aard enkel wordt toegepast op de foto's en niet op de andere categorieën kunstvoorwerpen vermeld in bijlage IX, deel A, bij richtlijn 2006/112 (nog afgezien van voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten waarvan sprake is in de delen B en C van die bijlage). Werken van geringere artistieke kwaliteit of werken die slechts belangwekkend zijn voor bepaalde personen bestaan echter ook op andere kunstgebieden. Wat maakt een door een „straatartiest" op een toeristische locatie of een herdenkingswerk beter dan een door een professionele fotograaf gemaakte familiefoto?

47. In de tweede plaats voorziet artikel 279, onder g), CGI in de toepassing van het verlaagde btw-tarief (thans 10 %) op de overdracht van aan het auteursrecht verbonden vermogensrechten, ook ten aanzien van foto's, zonder vereiste met betrekking tot een artistieke aard van de werken waarop deze rechten betrekking hebben.

48. Ik ben mij uiteraard bewust van het feit dat de fotografie, naast een middel voor artistieke expressie, een technische werkwijze is waarmee de werkelijkheid kan worden weergegeven, met totaal andere doeleinden dan culturele of ontspanningsbehoeften, hetgeen een rechtvaardiging kan vormen voor hun uitsluiting van het verlaagde tarief. Dit is bijvoorbeeld het geval bij pasfoto's, foto's ter documentatie van de plaats van een ongeval of van schade in het kader van verzekeringen, foto's van onroerend goed met het oog op verkoop of verhuur, medische foto's enzovoort. Deze foto's worden doorgaans evenwel niet geleverd onder de voorwaarden bedoeld in bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112. De enige noemenswaardige uitzondering kan mijns inziens pasfoto's betreffen. Deze categorie van foto's is echter voldoende identificeerbaar aan de hand van objectieve criteria zodat deze gemakkelijk kan worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief zonder afbreuk te doen aan de rechtszekerheid en fiscale neutraliteit.

49. Derhalve stel ik voor op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 103, lid 2, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten het recht hebben om, onder voorbehoud van de eerbiediging van de rechtszekerheid en de fiscale neutraliteit, het verlaagde tarief slechts toe te passen op bepaalde categorieën voorwerpen in bijlage IX, deel A, van deze richtlijn, die op objectieve en ondubbelzinnige wijze zijn omschreven. Daarentegen zijn de lidstaten niet bevoegd om ten aanzien van genoemde voorwerpen aanvullende eisen te stellen die zijn gebaseerd op vage criteria of criteria die een ruime beoordelingsmarge laten aan de autoriteiten die belast zijn met de toepassing van de fiscale bepalingen, zoals het artistieke karakter van een voorwerp.

Derde prejudiciële vraag

50. Het antwoord op de derde vraag vloeit voort uit mijn voorgestelde antwoord op de eerste twee vragen en behoeft dus geen aparte bespreking.

Vierde prejudiciële vraag

51. Met zijn vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de lidstaten voor de afbakening van het begrip kunstvoorwerp ten aanzien van foto's een beroep kunnen doen op criteria die op andere gebieden van het nationale recht worden toegepast, met name het auteursrecht. Uit het door mij voorgestelde antwoord op de twee eerste prejudiciële vragen vloeit voort dat ik deze vraag ontkennend beantwoord. In dit verband wil ik nochtans de volgende opmerkingen maken.

52. In het auteursrecht worden foto's sedert lange tijd erkend als voortbrengselen (werken) van de geest.[18] Het begrip werk in de zin van het auteursrecht behelst evenwel geen beoordeling van het artistieke karakter of niveau van het voorwerp in kwestie. Voor het toekennen van een bescherming vereist het auteursrecht weliswaar dat het werk oorspronkelijk dient te zijn, dat wil zeggen dat het een intellectuele schepping van de maker ervan is, maar deze voorwaarde wordt zeer ruim uitgelegd, zodat deze stap snel is gezet. Dit geldt ook voor foto's, want in tegenstelling tot hetgeen op basis van bepaalde vooroordelen wordt aangenomen, is een foto zelden een perfecte weergave van de werkelijkheid.[19] Zo neemt een fotograaf door middel van de camera-instelling een deel van de werkelijkheid weg, waarmee hij een creatieve keuze maakt. Het in het auteursrecht gehanteerde begrip „werk" is dus geenszins van nut voor de afbakening van het begrip „kunstvoorwerp" in de zin van bijlage IX, deel A, punt 7, van richtlijn 2006/112.

53. Bovendien is het auteursrecht binnen de Unie grotendeels geharmoniseerd, met name bij richtlijn 2001/29/EG.[20] Deze harmonisatie omvat het begrip „werk", dat een autonoom begrip van het Unierecht is.[21] Met betrekking tot foto's heeft het Hof geoordeeld dat portretfoto's[22] en landschapsfoto's[23] als werken kunnen worden aangemerkt. Ik veronderstel dat een trouwfoto ook als werk in de zin van het auteursrecht zou kunnen worden aangemerkt.

18 Een van de eerste rechterlijke beslissingen waarbij aan de fotografie auteursrechtelijke bescherming werd verleend, is het arrest van de Supreme Court of the United States (hoogste federale rechter van de Verenigde Staten) van 17 maart 1884, Burrow-Giles Lithographic Co. v Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (zie Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Warschau, 2018, blz. 106). De Berner Conventie voor de bescherming van werken van letterkunde en kunst, ondertekend te Bern op 9 september 1886, vereist sinds de Akte van Berlijn van 1908 dat foto's auteursrechtelijk worden beschermd. Ten slotte heeft artikel 9 van het Verdrag van de Wereldorganisatie voor de intellectuele eigendom (WIPO) inzake het auteursrecht, vastgesteld te Genève op 20 december 1996, de duur van de bescherming van auteursrechten voor foto's in overeenstemming gebracht met die van andere categorieën werken.

19 Of, beter gezegd, van het beeld dat wij ons van de werkelijkheid vormen.

20 Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 22 mei 2001 betreffende de harmonisatie van bepaalde aspecten van het auteursrecht en de naburige rechten in de informatiemaatschappij (PB 2001, L 167, blz. 10).

21 Zie in die zin arrest van 16 juli 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, punten 31-37).

22 Arrest van 1 december 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, punt 94).

23 Arrest van 7 augustus 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, punt 14).

Conclusie

54. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Conseil d'État (Frankrijk) te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 103, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage IX, deel A, punt 7, van deze richtlijn, dient aldus te worden uitgelegd dat de enige voorwaarde voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op foto's is dat zij zijn genomen door de maker, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen.

2) Artikel 103, lid 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de lidstaten het recht hebben om, onder voorbehoud van de eerbiediging van de rechtszekerheid en fiscale neutraliteit, het verlaagde tarief slechts toe te passen op bepaalde in bijlage IX, deel A, van deze richtlijn vermelde categorieën voorwerpen die op objectieve en ondubbelzinnige wijze worden omschreven. Daarentegen zijn de lidstaten niet bevoegd om ten aanzien van genoemde voorwerpen aanvullende eisen te stellen die zijn gebaseerd op vage criteria of criteria die een ruime beoordelingsmarge laten aan de autoriteiten die belast zijn met de toepassing van de belastingbepalingen, zoals het artistieke karakter van een voorwerp."