

62018CC0145

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. SZPUNAR

fremsat den 7. marts 2019 (1)

Sag C-145/18

Regards Photographiques SARL

mod

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'Etat (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – særordninger – kunstgenstande – nedsat momssats – fotografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer«

Indledning

1.

Fotografiet er et fænomen, der er vanskeligt at afgrænse. Dets karakter af en »afspejling af virkeligheden«, den tilsyneladende lethed, hvormed det tages, dets stadig større udbredelse i befolkningen (næsten alle ejer nu et kamera, om ikke andet så det, der findes i den pågældendes telefon) giver anledning til tvivl om dets kunstneriske karakter. Debatten om, hvorvidt og i givet fald på hvilke betingelser fotografiet er kunst, er i øvrigt lige så gammel som fotografiet selv (2). En sådan debat er naturligvis legitim blandt filosoffer og kunstteoretikere. Beskatning af handelstransaktioner skal derimod baseres på klare og objektive kriterier fastsat i lovgivningen, selv når disse transaktioner vedrører varer, der betegnes som »kunstgenstande«. Denne debat kan hverken afgøres af skattemyndighederne, de nationale domstole eller endog af Domstolen. I dette forslag til afgørelse vil jeg redegøre for, hvorfor ethvert forsøg herpå, som f.eks. i fransk administrativ praksis, ikke blot ikke kan nå sit mål, dvs. gør det muligt at sondre mellem det, der er kunst, og det, der ikke er, men nødvendigvis fører til en tilsidesættelse af retssikkerheden, afgiftsneutraliteten og konkurrencen.

Retsforskrifter

EU-retten

2.

Følgende fremgår af artikel 103 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3):

»1. Medlemsstaterne kan bestemme, at den nedsatte sats eller en af de nedsatte satser, som de anvender i overensstemmelse med artikel 98 og 99, ligeledes finder anvendelse på indførsel af

kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter som defineret i artikel 311, stk. 1, nr. 2), 3) og 4).

2. Når de gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan medlemsstaterne ligeledes anvende den nedsatte sats på følgende leveringer:

a)

leveringer af kunstgenstande, der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer

[...]«.

3.

Direktivets artikel 311 bestemmer:

»1. I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

[...]

2) »kunstgenstande«: de varer, der er nævnt i bilag IX, del A

[...]

2. Medlemsstaterne kan undlade at betragte varerne i bilag IX, del A, nr. 5), 6) og 7), som kunstgenstande.

[...]«

4.

Nr. 7) i bilag IX, del A, »Kunstgenstande«, er affattet således:

»[f]otografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag«.

Fransk ret

5.

Artikel 278f, i code général des impôts (den almindelige skattelov, herefter »CGI«) bestemte i den affattelse, der var gældende frem til den 31. december 2011, følgende:

»Merværdiafgiften opkræves med en nedsat sats på 5,5% af [(4)]:

[...]

2. leveringer af kunstgenstande, der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer

[...]«

6.

I henhold til artikel 98 A, nr. 7), i bilag II til CGI betragtes som kunstværker »[f]otografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag [...]«.

7.

I instruksen af 25. juni 2003, i den affattelse som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder (herefter »instruks af 25. juni 2003«), blev der foretaget følgende præciseringer vedrørende anvendelsesbetingelserne for den nedsatte momssats i forbindelse med kunstfotografier:

»[...]

I.

Kriterier for kunstfotografiet:

1.

Kun fotografier med en klar kreativ hensigt hos ophavsmanden kan betragtes som kunstværker, der kan nyde godt af den nedsatte momssats.

Dette er tilfældet, når fotografen gennem sit valg af motiv, iscenesættelsen, fotograferingen eller ethvert andet kendetegn ved dennes arbejde, navnlig billedudsnit, komposition, eksponering, belysning, kontraster, farver og relieffer, lysets spil og styrke, valg af objektiv og film eller de særlige forhold i forbindelse med fremkaldelse af negativet, udfører et arbejde, der går videre en simpel mekanisk fastholdelse af et minde om en begivenhed, en rejse eller personer, og som derfor er af interesse for offentligheden.

II.

Anvendelsesbetingelser

1.

Det følger af det ovenstående, at pasfotos, skolefotos og gruppefotos ikke er omfattet af den nedsatte sats.

2.

Fotografier, der udelukkende har interesse på grund af den afbildede person eller arten af det afbildede motiv, betragtes generelt ikke som kunstfotografier. Det gælder f.eks. fotografier af familiebegivenheder eller religiøse begivenheder (bryllupper, konfirmationer osv.).

3.

For fotografier af enhver art ud over dem, der er nævnt under II-1, kan ophavsmandens kreative hensigt i henhold til de allerede anførte kriterier og interessen for offentligheden godtgøres ved hjælp af følgende.

a)

Fotografen godtgør, at dennes værker har været udstillet i (regionale, nationale eller internationale) kulturelle institutioner, museer (midlertidige eller permanente udstillinger) eller på kommercielle messer, udstillinger, gallerier osv.), eller at de har været offentliggjort i særlige publikationer.

[...]

b)

Der er anvendt særlige materialer både ved fotograferingen og ved fremkaldelsen.

[...]«

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

8.

Selskabet Regards Photographiques SARL beskæftiger sig med fotografering og salg af fotografier.

9.

Efter en regnskabskontrol af selskabet satte skatte- og afgiftsmyndighederne spørgsmålstegn ved den nedsatte momssats, som dette selskab havde anvendt på leveringen af visse fotografier, nemlig portrætter og bryllupsfotografier. Skatte- og afgiftsmyndighederne var af den opfattelse, at disse fotografier skulle være underlagt den normale momssats, og sendte derfor Regards Photographiques efteropkrævninger af moms for perioden mellem den 1. februar 2009 og den 31. januar 2012.

10.

De sager, som selskabet Regards Photographiques anlagde til prøvelse af disse efteropkrævninger af moms, blev forkastet af tribunal administratif d'Orléans (forvaltningsdomstolen i Orléans, Frankrig) og af cour administrative d'appel de Nantes (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Nantes, Frankrig). Selskabet Regards Photographiques har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret.

11.

Under disse omstændigheder har Conseil d'Etat, Frankrig (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal bestemmelserne i artikel 103 og 311 i [...] direktiv 2006/112[...] samt dets bilag IX, del A, nr. 7), fortolkes således, at kravet om, at fotografier skal tages af ophavsmanden, aftrykkes af denne eller under dennes tilsyn, signeres og nummereres i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag, er det eneste krav, der skal være opfyldt for, at fotografierne kan være omfattet af den nedsatte momssats?

2)

Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan medlemsstaterne da alligevel undtage fotografier, der i øvrigt ikke har kunstnerisk karakter, fra den nedsatte momssats?

3)

Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, hvilke andre betingelser skal fotografier da opfylde for at kunne være omfattet af den nedsatte momssats? Skal de navnlig have en kunstnerisk karakter?

4)

Skal disse betingelser fortolkes ensartet i hele [Den Europæiske Union], eller henhører de under de enkelte medlemsstaters ret vedrørende især intellektuel ejendomsret?»

12.

Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 23. februar 2018. Der er indgivet skriftlige indlæg af Regards Photographiques, den franske regering samt Europa-Kommissionen. De samme parter deltog i retsmødet den 21. november 2018.

Bedømmelse

13.

Den forelæggende ret har forelagt Domstolen fire præjudicielle spørgsmål. Det første spørgsmål er det grundlæggende spørgsmål, mens de tre øvrige spørgsmål er supplerende. Jeg vil derfor indlede min bedømmelse med dette første spørgsmål.

Det første præjudicielle spørgsmål

14.

Det første præjudicielle spørgsmål angår fortolkningen af bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112. I denne bestemmelse præciseres som allerede anført de betingelser, som fotografier skal opfylde for at kunne betegnes som »kunstgenstande«, og navnlig være omfattet af den nedsatte momssats i henhold til nævnte direktivs artikel 103, stk. 2, litra a). Disse betingelser er, at fotografierne skal være taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer.

15.

Vanskeligheden i den foreliggende sag synes at ligge i begrebet »kunstner«. De franske skatte- og afgiftsmyndigheders praksis, der er kodificeret i ovenstående bestemmelser i instruks af 25. juni 2003, anvender dette begreb som en begrundelse for at fastsætte yderligere krav vedrørende den »kunstneriske« karakter af de fotografier, der kan være omfattet af den nedsatte momssats. Den franske regering har opsummeret denne holdning godt i sine indlæg, hvorefter et fotografi for at kunne betegnes som en »kunstgenstand« som omhandlet i bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 ikke blot skal opfylde »alle de materielle betingelser opstillet [i nævnte bestemmelse]«, men ligeledes skal være »ophavsmandens kunstneriske frembringelse, som afspejler dennes personlighed og kan være af interesse for offentligheden«. Denne anden betingelse følger ifølge den franske regering af den omstændighed, at et fotografi i henhold til bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 skal være »taget af en kunstner«.

16.

Jeg må indledningsvis tilstå, at jeg fortolker ovennævnte bestemmelse på en helt anden måde. Denne fortolkning følger af såvel en ordlydsfortolkning som en systemisk og teleologisk fortolkning af denne bestemmelse.

17.

Den franske regerings fortolkning falder efter min opfattelse allerede til jorden ved en simpel grammatisk analyse af den pågældende bestemmelse. Ifølge den franske regering kræver den pågældende bestemmelse således, at fotografiet skal være taget »af en kunstner«, mens den nøjagtige ordlyd henviser til et fotografi taget »af kunstneren«. Den franske regerings fortolkning er således baseret på en ændret affattelse af den pågældende bestemmelse, hvorved dens betydning ændres.

18.

Anvendelsen af den bestemte artikel i den pågældende bestemmelse er ikke uden betydning og afspejler den betydning, som EU-lovgiver har ønsket, at bestemmelsen skulle have. Når den erstattes af den ubestemte artikel »en«, ændres betydningen, hvorved EU-lovgivers vilje fordrejes. Desuden skal det bemærkes, at den bestemte artikel ligeledes anvendes i andre sprogversioner af bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 på de sprog, hvor den grammatiske kategori af artikler findes (5). Den franske regerings argumentation kunne lettere accepteres alene på grundlag af de sprog, der som polsk ikke har bestemte og ubestemte artikler. På disse sprog kan anvendelsen af ordet »kunstner« rent grammatisk skabe forvirring. Kravet om, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal tages hensyn til dens indhold i forskellige sprogversioner, gør det imidlertid muligt at fjerne enhver mulig tvivl.

19.

Ordet »kunstner« med en bestemt artikel optræder i alle numre i bilag IX, del A, til direktiv 2006/112 på de sprog, hvor denne grammatiske form forekommer. Ud over fotografier betragtes malerier osv., »der af kunstneren udelukkende er udført i hånden«, stik osv. som aftryk af plader, »der af kunstneren udelukkende er udført i hånden«, skulpturer osv., »der udelukkende er udført i hånden af kunstneren«, tapisserier og vægtekstiler »udført i hånden på grundlag af kunstner[n]es originale tegninger«, keramiske unika, »der udelukkende er udført af kunstneren« og emaljearbejder på kobber, der »får påført kunstnerens eller kunstatelierets signatur«.

20.

I disse bestemmelser præciseres de etaper af udførelsen af genstanden, der skal være udført af den person, der anses for at være dens ophavsmand. Eftersom de pågældende genstande betegnes som »kunstgenstande« i forbindelse med anvendelsen af momssystemet, betegnes ophavsmændene hertil i den valgte formulering som »kunstnere«. Det er således den omstændighed, at en person er ophavsmand til en genstand i en af de i bilag IX, del A, til direktiv 2006/112 opstillede kategorier, der bevirker, at den pågældende betegnes som »kunstner« i dette bilags forstand, og ikke omvendt. Præciseringen om den personlige udførelse af genstanden har udelukkende til formål at udelukke industrielt masseproducerede genstande og simple kopier eller reproduktioner, der ikke er udført af ophavsmanden personligt, fra anvendelsesområdet for de forskellige undtagelser i momssystemet (6).

21.

Disse bestemmelser har i modsætning til, hvad der følger af den franske regerings fortolkning, ikke

til formål at sondre mellem dels malerier, skulpturer, stik osv. udført af personer, som i skatte- og afgiftsmyndighedernes øjne er kunstnere, dels værker, der er udført af personer, som ikke betragtes som kunstnere. Den franske regering har i øvrigt som svar på et spørgsmål fra Domstolen i retsmødet medgivet, at dette supplerende krav om »kunstnerisk karakter« i fransk administrativ praksis kun gælder for en enkelt kategori af kunstgenstande, nemlig fotografier.

22.

Jeg kan imidlertid ikke se nogen grund til, at denne kategori skulle behandles anderledes end de øvrige kategorier.

23.

I bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 præciseres de krav, som et fotografi skal opfylde for at kunne blive betegnet som en »kunstgenstand« i denne bestemmelses forstand. Disse krav er hovedsageligt koncentreret omkring to væsentlige faser i udførelsen af et fotografi, nemlig fotograferingen og tryk på papir eller et andet underlag. Fotograferingen, der omfatter valg af fotografiets motiv og apparatets indstillinger samt fremkaldelsen af billedet på et lysfølsomt underlag (oftest en sølvbelagt film eller et elektronisk underlag), skal udføres af ophavsmanden. Den efterfølgende fase er trykningen, hvorved i den analoge teknologi forstås fremkaldelse af filmen og den egentlige trykning, dvs. trykning på papir, eller i den digitale teknologi digital redigering og trykning på papir eller et hvilket som helst andet underlag. Denne fase skal udføres enten af ophavsmanden til fotografiet selv eller under dennes kontrol. Den omstændighed, at trykningen overlades til en specialist, er en almindelig praksis inden for fotografering, idet fotografen dog bevarer den fulde kontrol med det endelige resultat, dvs. med billedet trykt på papir eller på et andet fysisk underlag. Fotografiet skal dernæst signeres af ophavsmanden i et antal (tryk på papir eller et andet underlag) på op til 30 eksemplarer.

24.

Disse krav gør det muligt at sondre mellem fotografier, der kan betegnes som »kunstgenstande«, og masseproducerede fotografier, i hvilket tilfælde aftrykningen på papir eller et andet underlag (7), hvis en sådan foretages, oftest overdrages helt eller delvist til specialiserede laboratorier, uden at fotografen har kontrol med det endelige resultat.

25.

Bestemmelsen i bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 indeholder derimod ingen krav, hverken til det motiv, der ønskes medtaget på eller udelukket fra fotografiet, til dets kunstneriske niveau eller til ophavsmanden. Alle fotografier, der opfylder de betingelser, der er opstillet i denne bestemmelse, og som sælges under omstændigheder, der medfører opkrævning af moms (8), anses for at udgøre en »kunstgenstand« i henhold til nævnte bestemmelse. Enhver person, der har udført et sådant fotografi, betegnes ligeledes som »kunstner« i samme bestemmelses forstand.

26.

Begrebet »kunstner«, der optræder i bilag IX, del A, til direktiv 2006/112, udfylder en supplerende rolle i forbindelse med anvendelsen af den nedsatte sats på leveringer af kunstgenstande. I henhold til artikel 103, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 finder denne sats kun anvendelse på leveringer, som foretages af ophavsmændene til disse kunstværker eller deres retssuccessorer. Begrebet »ophavsmand« til en kunstgenstand defineres ikke i direktiv 2006/112, men det forekommer mig indlysende, at der kun kan være tale om »kunstneren«, som er omhandlet i bilag IX, del A, til direktiv 2006/112. Det argument, som den franske regering har fremført i sit skriftlige

indlæg, hvorefter begrebet »ophavsmand« i artikel 103, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 og begrebet »kunstner« i bilag IX, del A, til dette direktiv er forskellige, er efter min opfattelse ubegrundet, for logikken i bestemmelserne om den nedsatte sats for kunstgenstande er netop baseret på identiteten af den person, der foretager leveringen, dvs. ophavsmanden i den i artikel 103, stk. 2, litra a), omhandlede betydning og skaberen af den pågældende kunstgenstand (kunstneren i den i bilag IX, del A, omhandlede betydning).

27.

I modsætning til, hvad den franske regering har fremført til støtte for den franske administrative praksis, kan anvendelsen af begrebet »kunstner« i bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 således ikke begrunde, at visse fotografier på grund af deres motiv, deres kunstneriske niveau eller deres ophavsmand ikke betegnes som »kunstgenstande« i denne bestemmelses forstand.

28.

Jeg foreslår derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares således, at artikel 103, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag IX, del A, nr. 7), til dette direktiv, skal fortolkes således, at den blot kræver, at fotografier skal tages af ophavsmanden, aftrykkes af denne eller under dennes tilsyn, signeres og nummereres i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag, for at fotografierne kan være omfattet af den nedsatte momssats?

Det andet præjudicielle spørgsmål

29.

Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om medlemsstaterne, selv om bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 ikke indeholder et sådant krav, kan gøre anvendelsen af den nedsatte momssats på fotografier betinget af, at disse fotografier har en kunstnerisk karakter, en betegnelse, der defineres i medlemsstaternes lovgivning eller administrative praksis. Med andre ord ønskes det med dette spørgsmål oplyst, om bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 er til hinder for en praksis i en medlemsstat som den, der er kodificeret ved instruks af 25. juni 2003.

30.

Kommissionen har i denne forbindelse med føje henvist til, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats på konkrete og specifikke aspekter af en kategori af ydelser, på hvilke de har mulighed for at anvende en sådan sats (selektiv anvendelse), forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes (9). Domstolen har således tilladt, at der anvendes en anden afgiftssats på distribution af energi inden for rammerne af et abonnement end uden for et abonnement (10), på tilslutning til vandforsyningsnetværk og andre ydelser i tilknytning til vandforsyning (11), på ligtransport og anden begravelsesvirksomhed (12) og under forudsætning af, at den nationale ret foretager yderligere undersøgelser, på befordringsydelser med taxi og befordringsydelser med udlejningsbiler med chauffør (13), på trykte bøger og bøger, der udgives på et andet medium (14), eller på friskt bagværk og kager på grundlag af deres sidste anvendelsesdato (15).

31.

Jeg er enig med Kommissionen i, at denne retspraksis kan overføres til anvendelsen af den nedsatte sats i henhold til artikel 103, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112.

32.

Efter min opfattelse har den franske administrative praksis vedrørende anvendelse af den nedsatte sats på fotografier, således som den er kodificeret ved instruks af 25. juni 2003, imidlertid ikke til formål at anvende denne sats selektivt i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i dette forslag til afgørelse, men at indføre nye kriterier, der gør det muligt at sondre mellem fotografier, der har kunstnerisk karakter, og fotografier, der ikke har kunstnerisk karakter. Denne konstatering bekræftes af såvel ordlyden af det andet præjudicielle spørgsmål som af den franske regerings indlæg.

33.

Del I i instruks af 25. juni 2003 med overskriften »Kriterier for kunsthøjtideliser« forsøger således at fastlægge en abstrakt definition af kunsthøjtideliser ved navnlig at basere sig på kriterierne om ophavsmandens åbenlyse kreative hensigt og den interesse, som højtideliserne har for offentligheden. Det må dog fastslås, at disse kriterier er meget uklare og subjektive. De sikrer ikke overholdelse af retssikkerhedsprincippet, da de overlader et næsten ubegrænset skøn til de franske skatte- og afgiftsmyndigheder, og de sikrer heller ikke overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet, idet to højtideliser, der rent objektivt set er identiske, vil kunne beskattes forskelligt, afhængigt af, om de efter skatte- og afgiftsmyndighedernes opfattelse frembyder en åbenlys kreativ hensigt eller en interesse for offentligheden.

34.

Del II i instruks af 25. juni 2003 synes at afbøde denne tvetydighed, idet den indeholder præciseringer af, hvordan de forskellige slags fotografier skal betegnes. Resultatet er dog endnu mindre overbevisende.

35.

For det første udelukker punkt II 1 i instruks af 25. juni 2003 pasfotos, skolefotos og gruppefotos. Mens kategorien pasfotos er relativt nem at definere, gælder dette ikke de to øvrige kategorier (16). Desuden er det uklart, hvordan denne udelukkelse hænger sammen med de kriterier, der er opstillet i del I i den pågældende instruks. Navnlig har gruppeportrættet siden tidernes morgen været et fremtrædende kunstnerisk motiv (17), idet et gruppeportræt meget vel kan være et udtryk for ophavsmandens åbenlyse kreative hensigt og frembyde en interesse for offentligheden.

36.

For det andet udelukker punkt II 2 i instruks af 25. juni 2003, men udelukkende »generelt«, fotografier, hvor interessen hovedsageligt afhænger af kvaliteten af det fotograferede motiv. Her nævnes udelukkende som eksempler fotografier af familiemæssige begivenheder såsom bryllupper og konfirmationer. Det overlades således igen til skatte- og afgiftsmyndighederne at afgøre, hvilken interesse et fotografi har.

37.

I medfør af punkt II 3 i instruks af 25. juni 2003 kan et fotografis kunstneriske karakter dog underbygges (men uden, at den kan påvises endeligt, ser det ud til) af den omstændighed, at fotografen har udstillet sine værker i kulturinstitutioner, på museer eller i handelsvirksomheder eller har offentliggjort dem, og at fotografen har anvendt særligt udstyr.

38.

Hvad angår kriteriet om, at fotografens værker skal have været udstillet eller offentliggjort, er det efter min opfattelse i strid med princippet om afgiftsneutralitet. I forbindelse med dette kriterium afhænger afgiftssatsen ved levering af et gode (fotografiet) af den afgiftspligtige person, der foretager leveringen. Dette er imidlertid ikke relevant ved opkrævning af moms. Den samme levering til den samme kunde vil således kunne være underlagt normalsatsen eller en nedsat sats, afhængigt af, om sælgeren kan godtgøre, at denne har udstillet eller offentliggjort sine værker, der, hvis jeg har forstået det korrekt, ikke nødvendigvis er de samme værker, som dem, der er genstand for leveringen.

39.

Kriteriet om det anvendte udstyr frembyder alvorlig risiko for konkurrencefordrejning, idet det prioriterer visse teknologier (analog teknologi, nærmere bestemt sølvovertrukne film), visse formater og visse teknikker (trykning på fotografisk papir) og ikke andre, navnlig den digitale teknologi. Disse tekniske forskelle har imidlertid ingen indflydelse på fotografiets kunstneriske karakter og er heller ikke relevante ud fra et beskatningsmæssigt synspunkt.

40.

Instruksen af 25. juni 2003 forsøger således i administrative termer at gøre det uhåndgribelige, dvs. et værks kunstneriske karakter, håndgribeligt. Dette forsøg går nødvendigvis ud over retssikkerheden, princippet om afgiftsneutralitet og konkurrencen, idet skatte- og afgiftsmyndighederne gøres til kunstkritikere. Det ligger således langt fra de objektive og klare kriterier for at give medlemsstaterne mulighed for at begrænse anvendelsesområdet for den nedsatte momssats til visse kategorier af varer og tjenesteydelser, for hvilke anvendelsen af en sådan sats er mulig, som Domstolen accepterede i den i punkt 30 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis. Den franske administrative praksis, således som den er kodificeret i instruks af 25. juni 2003, er således i strid med de almindelige principper, der ligger til grund for det fælles momssystem.

41.

Den franske regerings argument om, at anvendelsen af den nedsatte sats alene på fotografier, der har en kunstnerisk karakter, følger af formålet med artikel 103 i direktiv 2006/112, nemlig fremme af udviklingen af markedet for kunstgenstande, ændrer ikke ved denne konstatering.

42.

Det fremgår ganske vist ikke af betragtningerne til direktiv 2006/112, hvilke begrundelser EU-lovgiver har haft for at tillade medlemsstaterne at anvende den nedsatte sats på de genstande, der er opført i bilag IX til dette direktiv. Det skal imidlertid fastslås, at denne mulighed indgår i den gunstige skattebehandling i dette direktiv af varer og tjenesteydelser, der skal opfylde en bred vifte af kulturelle behov og behov inden for underholdning hos forbrugerne. Ved artikel 132, stk. 1, litra n), i direktiv 2006/112 indføres der således en obligatorisk fritagelse for levering af visse kulturelle ydelser og varer med nær tilknytning hertil. Hvad angår den nedsatte sats muliggør artikel 98 i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag III hertil, anvendelse af en sådan sats på navnlig levering af bøger, aviser og tidsskrifter, entré til forestillinger, teatre, cirkus, messer, forlystelsesparker, koncerter, museer, zoologiske haver, biografer, udstillinger og lignende kulturelle begivenheder og etablisser, radio- og tv-modtagelse samt ydelser leveret af eller royalties til forfattere, komponister og udøvende kunstnere.

43.

Ingen af disse bestemmelser nævner nogen krav til den kunstneriske karakter eller det kunstneriske niveau af de varer eller tjenesteydelser, der indgår i ovennævnte kategorier. Tværtimod tyder den meget brede formulering af disse kategorier snarere på, at EU-lovgiver har ønsket at medtage alle former for kulturelle aktiviteter og underholdning uden at gøre sig til dommer over det kunstneriske eller intellektuelle niveau. Formålet med den gunstige skattebehandling af disse aktiviteter er således helt åbenbart ikke at fremme kunsten i ordets mere ophøjede forstand.

44.

Jeg kan således ikke se, hvorfor det hævdede formål med artikel 103 i direktiv 2006/112 skulle kræve, at anvendelsen af denne artikel begrænses til genstande, der har en kunstnerisk karakter. Når EU-lovgiver har indført muligheden for, at medlemsstaterne kan anvende den nedsatte momssats på visse genstande (kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter), og har defineret disse genstande (i bilag IX til direktiv 2006/112), er der ingen grund til at sætte spørgsmålstegn ved denne definition ved at forsøge at præcisere den med vage og tvetydige begreber med den begrundelse, at den ikke tjener det formål, som EU-lovgiver har ønsket at nå med indførelsen af denne mulighed.

45.

Dette gælder så meget desto mere som den pågældende franske administrative praksis, således som den er kodificeret ved instruks af 25. juni 2003, og således som den blev præsenteret i anmodningen om præjudiciel afgørelse og i den franske regerings indlæg, er usammenhængende i to henseender.

46.

For det første har den franske regering i retsmødet bekræftet, at kravet om kunstnerisk karakter udelukkende finder anvendelse på fotografier og ikke på de andre kategorier af kunstgenstande, der er opført i bilag IX, del A, til direktiv 2006/112 (for ikke at nævne samlerobjekter eller antikviteter, som er omhandlet i samme bilags del B og C). Der findes imidlertid også værker af lavere kunstnerisk kvalitet, eller som kun har interesse for bestemte personer, inden for andre områder af kunsten. Hvorfor skulle en tegning lavet af en »gadekunstner« på et turiststed eller et kunstværk, der har karakter af et mindesmærke, være bedre end et familiefotografi taget af et professionelt atelier?

47.

For det andet fremgår det mig bekendt af CGI's artikel 279, litra g), at den nedsatte sats (i øjeblikket 10%) anvendes på overdragelse af ophavsretten, herunder til fotografier, uden at der stilles nogen krav til den kunstneriske karakter af de værker, som disse rettigheder vedrører.

48.

Jeg er naturligvis klar over, at fotografiet ud over at være et kunstnerisk udtryk også er en teknisk proces, der gør det muligt at gengive et billede af virkeligheden til formål, der ikke har noget at gøre med opfyldelsen af kulturelle behov eller behov inden for underholdning, hvilket begrundes, at de udelukkes fra den nedsatte momssats. Dette gælder f.eks. pasfotos, fotografier, der dokumenterer ulykkessteder eller hændelser til forsikringsformål, fotografier af ejendomme med henblik på salg eller udlejning, lægefaglige fotografier osv. Disse fotografier leveres dog normalt ikke på de vilkår, der er opstillet i bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112. Den eneste bemærkelsesværdige undtagelse er efter min opfattelse pasfotos. Denne kategori af fotografier er imidlertid tilstrækkelig nem at identificere på grundlag af objektive kriterier til, at den let kan udelukkes fra anvendelsen af den nedsatte momssats, uden at retssikkerheden eller afgiftsneutraliteten berøres.

49.

Jeg foreslår derfor, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 103, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne, såfremt retssikkerheden og afgiftsneutraliteten ikke tilsidesættes, har ret til at anvende den nedsatte sats på de kategorier af genstande, der er opført i bilag IX, del A, til direktivet, og som er defineret på en objektiv og entydig måde. Medlemsstaterne kan derimod ikke underlægge disse genstande supplerende krav på grundlag af vage kriterier eller kriterier, der giver de myndigheder, der skal anvende skatte- og afgiftsbestemmelserne, en vid skønsmargen med hensyn til en genstands kunstneriske karakter.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

50.

Besvarelsen af det tredje spørgsmål fremgår af mit forslag til besvarelse af de to første spørgsmål og kræver derfor ikke en selvstændig bedømmelse.

Det fjerde præjudicielle spørgsmål

51.

Med det fjerde præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om medlemsstaterne kan anvende kriterier, der anvendes på andre områder af deres nationale ret, navnlig ophavsret, til at afgrænse begrebet »kunstgenstand« for så vidt angår fotografier. Det fremgår af mit forslag til besvarelse af de to første præjudicielle spørgsmål, at dette spørgsmål skal besvares benægtende. Jeg vil dog i denne forbindelse gerne fremsætte følgende bemærkninger.

52.

Ophavsretten har længe anerkendt fotografier som åndens værker (18). Begrebet »værk« i henhold til ophavsretten indeholder imidlertid ikke nogen bedømmelse af den pågældende genstands kunstneriske karakter eller kunstneriske niveau. Mens ophavsretten for, at der kan ydes

beskyttelse kræver, at værket er originalt i den forstand, at det er udtryk for ophavsmandens intellektuelle frembringelse, fortolkes denne betingelse meget bredt, således at den er svær at overtræde. Den finder ligeledes anvendelse på fotografier, for i modsætning til den almindelige opfattelse er fotografiet sjældent en fuldstændig gengivelse af virkeligheden (19): Blot ved valget af billedudsnittet beskærer fotografen en del af denne virkelighed, og der foretages således et kreativt valg. Begrebet »værk«, der anvendes inden for ophavsretten, kan således på ingen måde anvendes til at afgrænse begrebet »kunstgenstand« i henhold til i bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112.

53.

Desuden er ophavsretten i vid udstrækning blevet harmoniseret inden for Unionen, navnlig via direktiv 2001/29/EF (20). Denne harmonisering omfatter begrebet »værk«, der er et selvstændigt begreb i EU-retten (21). Hvad angår fotografier har Domstolen fastslået, at simple portrætfotografier (22) og landskabsfotografier (23) har karakter af værker. Jeg antager, at et bryllupsfotografi ligeledes ville kunne betegnes som et »værk« i ophavsretlig henseende.

Forslag til afgørelse

54.

På baggrund af alle ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»1)

Artikel 103, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med bilag IX, del A, nr. 7), til dette direktiv, skal fortolkes således, at den blot kræver, at fotografier skal tages af ophavsmanden, aftrykkes af denne eller under dennes tilsyn, signeres og nummereres i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag, for at fotografierne kan være omfattet af den nedsatte momssats.

2)

Artikel 103, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne, under forudsætning af, at retssikkerheden og afgiftsneutraliteten ikke tilsidesættes, har ret til at anvende den nedsatte sats på de kategorier af genstande, der er opført i bilag IX, del A, til direktivet, og som er defineret på en objektiv og entydig måde. Medlemsstaterne kan derimod ikke underlægge disse genstande supplerende krav på grundlag af vage kriterier eller kriterier, der giver de myndigheder, der skal anvende skatte- og afgiftsbestemmelserne, en vid skønsmargen med hensyn til f.eks. en genstands kunstneriske karakter.«

(1) – Originalsprog: fransk.

(2) – Charles Baudelaire skrev i 1859 vedrørende opfindelsen af daguerreotypiet: »[...] når industrien trænger ind i kunsten, bliver den kunstens største dødsfjende [...]« (Ch. Baudelaire, »Salon de 1859«, Revue française, bind XVII, 1859, s. 262).

(3) – EUT 2006, L 347, s. 1.

(4) – Fra den 1.1.2012 hæves denne sats til 7%.

(5) – Som f.eks. den engelske version (»photographs taken by the artist«), den tyske version

(»vom Künstler aufgenommene Photographien«), den spanske version (»fotografías tomadas por el artista«) osv.

(6) – Bilag IX til direktiv 2006/112 finder ikke blot anvendelse i forbindelse med den nedsatte momssats, men ligeledes inden for rammerne af de særordninger, der er omhandlet i afsnit XII, kapitel 4, i dette direktiv.

(7) – På nuværende tidspunkt forbliver størsteparten af alle fotografier digitale, uden at der foretages aftryk på et fysisk underlag. Disse fotografier kan også sælges digitalt. Der er således i henhold til bestemmelserne om moms tale om en tjenesteydelse, og spørgsmålet om, hvorvidt de kan betegnes som kunstgenstande eller ej, opstår således ikke (jf. bilag II, punkt 3, til direktiv 2006/112).

(8) – Dvs. som en levering af varer, der foretages som led i sælgerens økonomiske virksomhed, idet denne er momspligtig [jf. artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112]. Navnlig er lejlighedsvis salg af et fotografi, som ikke er en del af en økonomisk virksomhed, ikke momspligtig, og spørgsmålet om, hvorvidt dette fotografi skal betegnes som en kunstgenstand i henhold til bilag IX, del A, nr. 7), til direktiv 2006/112 opstår således ikke.

(9) – Jf. navnlig dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 43-45 og den deri nævnte retspraksis).

(10) – Dom af 8.5.2003, Kommissionen mod Frankrig (C-384/01, EU:C:2003:264, præmis 29).

(11) – Dom af 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, domskonklusionens punkt 2, andet punktum).

(12) – Dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 46).

(13) – Dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, domskonklusionens punkt 1).

(14) – Dom af 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, domskonklusionen).

(15) – Dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, domskonklusionen).

(16) – Navnlig kategorien skolefotos er efter min opfattelse mystisk: Er der tale om fotografier af eleverne og/eller lærerne, fotografier taget af eleverne som led i undervisningen eller andre typer af fotografier?

(17) – Her kan blot nævnes Laocoon-gruppen eller Den Sidste Nadver af Leonardo da Vinci.

(18) – En af de første retsafgørelser, der indrømmede fotografiet ophavsretlig beskyttelse, er dom af 17.3.1884 afsagt af Supreme Court of the United States (De Forenede Staters øverste domstol), Burrow-Giles Lithographic Co. mod Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (jf. R. Markiewicz, *Ilustrowane prawo autorskie*, Warszawa, 2018, s. 106). Bernerkonventionen til værn for litterære og kunstneriske værker, undertegnet i Bern den 9.9.1886, krævede beskyttelse af fotografier allerede fra Berlinakten af 1908. Endelig bragte artikel 9 i Verdensorganisationen for Intellectuel Ejendomsrets (WIPO) traktat om ophavsret, vedtaget i Genève den 20.12.1996, varigheden af beskyttelsen af ophavsretten til fotografier på linje med varigheden af ophavsretten til andre kategorier af værker.

(19) – Eller snarere vores opfattelse af virkeligheden.

(20) – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/29/EF af 22.5.2001 om harmonisering af visse aspekter af ophavsret og beslægtede rettigheder i informationssamfundet (EFT 2001, L 167, s. 10).

(21) – Jf. i denne retning dom af 16.7.2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, præmis 31-37).

(22) – Dom af 1.12.2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, præmis 94).

(23) – Dom af 7.8.2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, præmis 14).