

62018CC0145

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

7 päivänä maaliskuuta 2019 (1)

Asia C-145/18

Regards Photographiques SARL

vastaan

Ministre de l'Action et des Comptes publics

Ennakkoratkaisupyyntö – Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Erityisjärjestelmät – Taide-esineet – Alennettu arvonlisäverokanta – Taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen

Johdanto

1.

Valokuvaus on vaikeasti määriteltävissä oleva ilmiö. Sen ”todellisuutta peilaava” luonne, sen näennäinen helppous ja sen yleistymisen kaiken kansan keskuuteen (tällä hetkellä lähes jokaisella on kamera, vaikka vain puhelimessaan) herättävät epäilyksiä siitä, onko valokuvaus taidetta. Keskustelu siitä, onko valokuvaus taidetta, ja mahdollisesti millä edellytyksillä se on taidetta, on lisäksi yhtä vanha kuin itse valokuvauskin. (2) Tällainen keskustelu on tietenkin hyväksyttävää filosofien ja taideteoreetikkojen kesken. Sen sijaan kaupallisten liiketoimien verotuksen on ehdottomasti perustuttava lainsäädäntöön perustuviin selkeisiin ja objektiivisiin kriteereihin silloinkin, kun liiketoimet koskevat tavaroita, jotka luokitellaan ”taide-esineiksi”. Veroviranomaiset, kansalliset tuomioistuimet tai edes unionin tuomioistuin eivät voi ratkaista edellä mainittua keskustelua. Tässä ratkaisuehdotuksessa esitän syyt sille, miksi yrittämällä tätä, kuten Ranskan hallintokäytännössä on yritetty, paitsi ei voida saavuttaa kyseistä tavoitetta eli taiteen erottelua siitä, mitä ei ole pidettävä taiteena, myös välttämättä loukataan oikeusvarmuutta ja verotuksen neutraalisuutta ja vääristetään kilpailua.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (3) 103 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että alennettua verokantaa tai jotakin niiden 98 ja 99 artiklan mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa sovelletaan myös 311 artiklan 1 kohdan 2, 3 ja 4

alakohdassa määriteltyjen taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuontiin.

2. Käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa myös seuraaviin luovutuksiin:

a)
tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamat taide-esineiden luovutukset;

— —”

3.

Direktiivin 311 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

— —

2) ’taide-esineillä’ liitteessä IX olevassa A osassa mainittuja esineitä;

— —

2. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus olla pitämättä ’taide-esineinä’ liitteessä IX olevan A osan 5, 6 ja 7 kohdassa mainittuja esineitä.”

4.

Direktiivin liitteessä IX olevan A osan, jonka otsikko on ”Taide-esineet”, 7 kohdan sanamuoto on seuraava:

”taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien”.

Ranskan oikeus

5.

Yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 278 septies §:ssä, sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2011 asti, säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa kannetaan 5,5 prosentin suuruisen alennetun verokannan mukaan: [(4)]

— —

2. tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamista taideteosten luovutuksista;

— —”

6.

Yleisen verokoodeksin liitteessä II olevan 98 A §:n 7 kohdan mukaan taideteoksiksi katsotaan ”taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien – –”.

7.

Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisedellytyksiä täsmennettiin 25.6.2003 päivätyssä vero-ohjeessa, sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtumahetkellä (jäljempänä 25.6.2003 päivätty vero-ohje), taidevalokuvien osalta seuraavasti:

”– –

I.

Taidevalokuvien kriteerit:

1.

Ainoastaan valokuvia, joista ilmenee niiden tekijän ilmeinen taiteellinen tarkoitus, voidaan pitää taideteoksina, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

Näin on, kun valokuvaaja aiheen valinnan, sommitteluolosuhteiden, kuvausolosuhteiden tai jonkin muun työhönsä liittyvän erityispiirteen avulla, joka liittyy erityisesti rajauksen, sommitelman, valotuksen, valaistuksen, kontrastien, värien ja kohokuvavaikutelman, valon ja tilan vaikutuksen tai linssin tai filmin valinnan laatuun tai negatiivin erityisiin kehitysolosuhteisiin, tuottaa työn, joka on enemmän kuin vain mekaaninen tallenne tietyn tapahtuman, matkan tai henkilöiden muistoksi ja joka on siten yleisesti mielenkiintoinen.

II.

Soveltamisedellytykset

1.

Edellä todetun perusteella alennettua verokantaa ei sovelleta passikuviin, koulukuviin eikä ryhmäkuviin.

2.

Valokuvia, jotka ovat mielenkiintoisia ennen kaikkea kuvatun henkilön ominaisuuden tai esitetyn esineen laadun vuoksi, ei yleisesti ottaen pidetä taidevalokuvina. Tästä on kyse esimerkiksi valokuvissa perhetapahtumista tai uskonnollisista tapahtumista (häät, konfirmaatio, jne.).

3.

Seuraavat seikat voivat kuitenkin tukea muiden kuin edellä II osan 1 kohdassa mainittujen valokuvien, riippumatta niiden lajista, tekijän edellä mainittujen kriteerien mukaista taiteellista tarkoitusta ja valokuvien yleistä mielenkiintoisuutta.

a)

Valokuvaaja osoittaa, että hänen teoksiaan on pidetty nähtävillä (alueellisissa, valtakunnallisissa tai kansainvälisissä) kulttuurilaitoksissa, museolaitoksissa (museoissa, väliaikaisissa tai pysyvissä

näyttelyissä) tai kaupallisissa yhteyksissä (messuilla, näyttelytapahtumissa, gallerioissa, jne.) tai että niitä on julkaistu erikoistuneissa julkaisuissa.

--

b)

Erityisten materiaalien käyttö sekä valokuvan ottamisen että kehittämisen yhteydessä.

-- ”

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

8.

Regards Photographiques harjoittaa valokuvaus- ja valokuvien myyntitoimintaa.

9.

Kirjanpidon tarkastuksen seurauksena Ranskan verohallinto kyseenalaisti alennetun arvonlisäverokannan, jota yhtiö oli soveltanut tiettyjen valokuvien, eli muotokuvien ja hääkuvien, luovutuksiin. Verohallinto katsoi, että kyseisiin valokuviin tuli soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa, ja määräsi jälkiverotuksin Regards Photographiquesille suoritettavaa arvonlisäveroa ajalta 1.2.2009–31.1.2012.

10.

Regards Photographiquesin kyseisistä arvonlisäveron jälkiverotuksista tekemä valitus hylättiin sekä tribunal administratif d'Orléansissa (Orléansin hallintotuomioistuin, Ranska) että cour administrative d'appel de Nantesissa (Nantesin ylempi hallintotuomioistuin, Ranska). Regards Photographiques teki tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

11.

Tässä tilanteessa Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

”Onko – – direktiivin [2006/112] 103 ja 311 artiklaa sekä direktiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohtaa tulkittava siten, että niissä edellytetään ainoastaan, että taiteilija ottaa ja vedostaa tai hänen valvonnassaan vedostetaan signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeen kymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien, jotta voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa?

2)

Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voivatko jäsenvaltiot kuitenkin jättää alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle valokuvat, joilla ei lisäksi ole taiteellista luonnetta?

3)

Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, mitä muita edellytyksiä valokuvien on

täytettävä, jotta niihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa? Pitääkö niillä olla erityisesti taiteellinen luonne?

4)

Onko näitä edellytyksiä tulkittava yhdenmukaisesti Euroopan unionissa vai viitataanko niillä kunkin jäsenvaltion lainsäädäntöön erityisesti immateriaalioikeuksien alalla?"

12.

Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 23.2.2018. Regards Photographiques, Ranskan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Samat tahot osallistuivat 21.11.2018 pidettyyn istuntoon.

Asian tarkastelu

13.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle neljä ennakkoratkaisukysymystä. Näistä kysymyksistä ensimmäinen on perustavanlaatuinen ja muut kolme kysymystä ovat pikemminkin täydentäviä. Aloitan tarkasteluni siis kyseisestä ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

14.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan tulkintaa. Muistutan, että kyseisessä kohdassa säädetään edellytyksistä, joita valokuvien on vastattava, jotta ne voidaan luokitella "taide-esineiksi" ja jotta niihin voidaan soveltaa muun muassa direktiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaista alennettua arvonlisäverokantaa. Kohdassa edellytetään, että valokuvat ovat taiteilijan ottamia ja hänen vedostamiaan tai hänen valvonnassaan vedostettuja signeerattuja ja numeroituja valokuvia, joiden määrä on rajoitettu 30 kappaleeseen.

15.

Tämän asian ongelmakohtana näyttää olevan sana "taiteilija". Ranskan veroviranomaisten käytännössä, joka on kodifioitu 25.6.2003 päivätyn vero-ohjeen edellä siteerattuihin määräyksiin, kyseisestä sanasta on johdettu oikeutus sille, että on otettu käyttöön lisävaatimuksia, jotka koskevat sellaisten valokuvien taiteellisuutta, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa. Ranskan hallitus on tiivistänyt tämän kannan täydellisesti huomautuksissaan, joiden mukaan on niin, että jotta valokuva voidaan luokitella direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa tarkoitetuksi taide-esineeksi, edellytetään paitsi, että "kyseisessä säännöksessä säädetyt aineelliset edellytykset täyttyvät", myös, että "valokuva on tekijänsä taiteellinen luomus, jossa heijastuu tekijän persoonana ja joka voi olla yleisesti mielenkiintoinen". Ranskan hallituksen mukaan tämä toinen edellytys johtuu siitä, että direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan mukaan valokuvan tulee olla "taiteilijan ottama".

16.

Minun on heti aluksi tunnustettava, että tulkitsem edellä mainittua säännöstä aivan toisin. Tulkintani perustuu kyseisen säännöksen sekä sanamuodon mukaiseen että systemaattiseen ja teleologiseen tulkintaan.

17.

Mielestäni Ranskan hallituksen puolustama tulkinta osoittautuu vääräksi jo pelkästään kyseisen säännöksen kielipin huomioon ottavan tulkinnan perusteella. Ranskan hallituksen mukaan kyseisessä säännöksessä nimittäin edellytetään, että valokuvan on ottanut ”taiteilija” [ranskaksi epämääräisessä muodossa], vaikka säännöksen tarkka sanamuoto viittaa valokuvaan, jonka on ottanut ”taiteilija” [ranskaksi määräisessä muodossa]. Ranskan hallituksen analyysi perustuu siten kyseisen säännöksen muutettuun muotoiluun, josta se johtaa näin virheellisen merkityksen.

18.

Määräisen artikkelin ”le” käyttö kyseisessä säännöksessä ei ole merkityksetön seikka, vaan se ilmentää unionin lainsäätäjän tavoittelemaa merkitystä. Sen korvaaminen epämääräisellä artikkelilla ”un” muuttaa tätä merkitystä ja siten vääristää lainsäätäjän tahtoa. Muutenkin on huomautettava, että määräistä artikkelia käytetään myös muissa direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan sellaisissa kieliversioissa, joissa käytettyjen kielten kieloppiin kuuluu artikkelien kielopillinen kategoria. (5) Ranskan hallituksen väitteet voitaisiin hyväksyä helpommin ainoastaan sellaisten kieliversioiden perusteella, joiden kielissä – kuten on puolan osalta – ei ole määräisiä tai epämääräisiä artikkeleja. Näillä kielillä pelkän sanan ”taiteilija” käyttö voi puhtaasti kielopillisesti aiheuttaa sekaannusta. Sillä vaatimuksella, että unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkinnassa on otettava huomioon sen sisältö useiden kieliversioiden mukaisena, voidaan kuitenkin poistaa kaikki mahdollinen sekaannus.

19.

Niissä kielissä, joissa on tällainen kielopillinen rakenne, sanaa ”taiteilija”, jonka edessä on määräinen artikkeli, käytetään direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan jokaisessa kohdassa. Siten valokuvien lisäksi taide-esineinä pidetään ”kokonaan taiteilijan käsin tekem[ä]” tauluja jne., sellaisia kaiveruksia jne., jotka ovat vedoksia ”taiteilijan kokonaan käsin” valmistamasta laatasta, ”kokonaan taiteilijan luomia” veistoksia jne., ”taiteilijan alkuperäissuunnitelman mukais[ia ja] käsinteh[tyjä]” kuvakudoksia ja seinävaatteita sekä ”taiteilijan tai ateljeen merkinnällä varustettu[ja]” emalitöitä.

20.

Näissä säännöksissä täsmennetään ne esineen tuottamisen vaiheet, jotka esineen tekijäksi katsottavan henkilön on tehtävä. Koska arvonlisäverojärjestelmän soveltamistarkoituksessa kyseiset esineet luokitellaan ”taide-esineiksi”, niiden tekijöitä kutsutaan säädetyssä sanamuodossa ”taiteilijoiksi”. Näin ollen se, että henkilö on sellaisen esineen tekijä, joka kuuluu johonkin direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevassa A osassa lueteltuun kategoriaan, tekee kyseisestä henkilöstä liitteessä tarkoitetun taiteilijan, eikä päinvastoin. Esineen henkilökohtaista valmistamista koskevan tarkennuksen ainoana tarkoituksena on sulkea arvonlisäverojärjestelmän eri poikkeusjärjestelmien soveltamisen (6) ulkopuolelle teolliset massatuotantoesineet sekä esineiden sellaiset pelkät kopiot ja jäljennökset, joita tekijä ei valmista henkilökohtaisesti.

21.

Sen sijaan kyseisillä säännöksillä ei ole, toisin kuin Ranskan hallituksen kannattamasta tulkinnasta

seuraisi, tarkoitettu erotella henkilöitä, joita verohallinto pitää taiteilijoina, henkilöistä, joilla ei ole tällaista asemaa, kun kyse on heidän valmistamistaan maalauksista, veistoksista, kaiverruksista jne. Ranskan hallitus on muutenkin todennut istunnossa – vastauksena unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen – että kyseistä ”taiteellisuutta” koskevaa lisävaatimusta sovelletaan Ranskan hallintokäytännössä ainoastaan yhteen ainoaan taide-esineiden kategoriaan eli valokuviiin.

22.

En kuitenkaan näe mitään syytä, jonka perusteella kyseisen kategorian muihin nähden erilainen kohtelu olisi oikeutettua.

23.

Direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa säädetään vaatimuksista, jotka kyseisessä säännöksessä tarkoitetuksi taide-esineeksi luokiteltavan valokuvan on täytettävä. Vaatimuksissa keskitytään lähinnä kahteen valokuvan valmistamisen päävaiheeseen: valokuvan ottamiseen ja sen vedostamiseen paperille tai muulle aineelliselle alustalle. Valokuvan tekijän on otettava valokuva, millä tarkoitetaan valokuvan aiheen valitsemista, kameran säätämistä ja kuvan tallentamista valoherkälle pinnalle (useimmiten filmille tai digitaaliselle anturille). Seuraava vaihe on vedostaminen, jolla analogisen tekniikan osalta tarkoitetaan filmin kehittämistä ja vedostamista sanan varsinaisessa merkityksessä eli kappaleen tuottamista paperille, kun taas digitaalisen tekniikan osalta vedostamisella tarkoitetaan kuvan muokkaamista tietoteknisesti ja sen tulostamista paperille tai jollekin muulle alustalle. Valokuvan tekijän on toteutettava tämä vaihe itse tai sen on tapahduttava hänen valvonnassaan. Se, että vedostaminen uskotaan tähän erikoistuneen henkilön tehtäväksi, on tavanomainen käytäntö taidevalokuvauksessa, ja valokuvaajalla säilyy tällöin täysi valta määrätä lopputuloksesta eli siitä, millainen kuvasta, joka tuotetaan paperille tai jollekin muulle aineelliselle alustalle, tulee. Tämän jälkeen tekijän on signeerattava valokuva, ja valokuvan kappalemäärä (paperille tai muille alustoille vedostettujen kappaleiden määrä) on rajoitettu kolmeenkymmeneen.

24.

Näillä vaatimuksilla voidaan erottaa taide-esineiksi mahdollisesti luokiteltavat valokuvat valokuvien massatuotannosta, jonka osalta on niin, että jos kuva vedostetaan paperille tai muulle alustalle, (7) vedostus useimmiten uskotaan, joko kokonaan tai osittain, erikoistuneiden laboratorioiden tehtäväksi, eikä valokuvaajalla ole valtaa määrätä lopputuloksesta.

25.

Direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdasta ei sen sijaan ilmene vaatimuksia, jotka koskisivat valokuvasta vaadittua tai valokuvan käsitteen ulkopuolelle rajattua aihetta, valokuvan taiteellista tasoa tai sen tekijää. Kaikki valokuvat, jotka on valmistettu kyseisessä säännöksessä säädetyissä olosuhteissa ja myyty sellaisissa olosuhteissa, joissa on suoritettava arvonlisävero, (8) katsotaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetuksi taide-esineiksi. Vastaavasti jokaista sellaista henkilöä, joka on valmistanut tällaisen valokuvan, pidetään kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ”taiteilijana”.

26.

Direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevassa A osassa käytetyllä sanalla ”taiteilija” on täydentävä rooli sovellettaessa alennettua verokantaa taide-esineiden luovutuksiin. Direktiivin 2006/112 103 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla kyseistä verokantaa nimittäin sovelletaan vain kyseisten

taide-esineiden tekijöiden tai heidän oikeudenomistajiensa suorittamiin luovutuksiin. Direktiivissä 2006/112 ei määritellä taide-esineen tekijän käsitettä, mutta minusta on enemmän kuin ilmeistä, että kyse voi olla vain direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevassa A osassa mainitusta ”taiteilijasta”. Näin ollen se Ranskan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan puoltama teoria, jonka mukaan direktiivin 2006/112 103 artiklan 2 kohdan a alakohdassa käytetty tekijän käsite ja kyseisen direktiivin liitteessä IX olevassa A osassa käytetty taiteilijan käsite ovat erillisiä, on mielestäni täysin perusteeton, koska taide-esineisiin sovellettavaa alennettua verokantaa koskevan säännösten logiikka perustuu nimenomaan luovutuksen suorittavan henkilön henkilöllisyyteen eli 103 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun tekijän ja kyseisen taide-esineen luojaan (liitteessä IX olevassa A osassa tarkoitettuun taiteilijaan) asemaan.

27.

Sanan ”taiteilija” käyttö direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa ei siten oikeuta, toisin kuin Ranskan hallitus väittää perusteluna kyseisen jäsenvaltion hallintokäytännölle, sitä, että kieltäydytään luokittelemasta tiettyjä valokuvia kyseisessä säännöksessä tarkoitetuiksi taide-esineiksi niiden aiheen, taiteellisen tason tai niiden tekijän aseman perusteella.

28.

Näin ollen ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 103 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä edellytetään ainoastaan, että tekijä ottaa ja vedostaa tai hänen valvonnassaan vedostetaan signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien, jotta voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

29.

Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin lähinnä, voivatko jäsenvaltiot siitä huolimatta, että direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa ei säädetä tällaisesta vaatimuksesta, asettaa sen edellytykseksi, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa valokuviin, sen, että valokuvat ovat luonteeltaan taiteellisia, mikä määriteltäisiin jäsenvaltioiden lainsäädännössä tai hallintokäytännössä. Toisin sanoen tämä kysymys koskee sitä, onko direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohta esteenä 25.6.2003 päivätyssä vero-ohjeessa kodifioidun kaltaiselle jäsenvaltion käytännölle.

30.

Tältä osin komissio muistuttaa perustellusti, että unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa johonkin sellaisten palvelujen, joihin ne voivat soveltaa tällaista verokantaa, ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin (valikoiva soveltaminen), kunhan ne noudattavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta. (9) Siten unionin tuomioistuin on hyväksynyt eri verokannan soveltamisen energian toimittamiseen liittymän välityksellä ja muuten, (10) vedenjakeluverkostoihin liittämispalveluihin ja muihin vedenjakelupalveluihin, (11) ruumiiden kuljetuspalveluihin ja muihin hautausoimistopalveluihin, (12) sekä sillä varauksella, että kansallinen tuomioistuin selvittää vielä tietyt seikat, taksikuljetuksiin ja kuljettamiseen kuljettajineen vuokratulla autolla, (13) paperille painettuihin kirjoihin ja muilla alustoilla oleviin kirjoihin (14) ja tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin niiden viimeisen käyttöpäivän perusteella. (15)

31.

Yhdyn komission näkemykseen, jonka mukaan tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa direktiivin 2006/112 103 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisen alennetun verokannan soveltamiseen.

32.

Minusta näyttää kuitenkin siltä, että alennetun verokannan soveltamista valokuviiin koskevan Ranskan hallintokäytännön, sellaisena kuin se on kodifioituna 25.6.2003 päivättyyn vero-ohjeeseen, tavoitteena ei ole kyseisen verokannan valikoiva soveltaminen edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, vaan sellaisten lisäkritereiden käyttöön ottaminen, joilla voidaan erotella taiteelliset valokuvat valokuvista, jotka eivät ole taiteellisia. Sekä toisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuoto että Ranskan hallituksen huomautukset vahvistavat tämän toteamuksen.

33.

Siten 25.6.2003 päivätyn vero-ohjeen I osassa, jonka otsikko on "Taidevalokuvien kriteerit", pyritään määrittelemään abstraktisti taidevalokuvan käsite tukeutumalla erityisesti tekijän ilmeistä taiteellista tarkoitusta ja teoksen yleistä mielenkiintoisuutta koskeviin kriteereihin. On kuitenkin todettava, että kyseiset kriteerit ovat hyvin monitulkintaisia ja subjektiivisia. Niillä ei varmistuta oikeusvarmuudesta, koska verohallinnolle jätetään niissä käytännössä määrittelemätön harkintavalta, eikä verotuksen neutraalisuudesta, koska kahta objektiivisesti identtistä valokuvaa voidaan verottaa eri tavalla sen mukaan, katsooko verohallinto, että valokuvista ilmenee ilmeinen taiteellinen tarkoitus tai että ne ovat yleisesti mielenkiintoisia.

34.

Tätä monitulkintaisuutta näytetään lievennettävän 25.6.2003 päivätyn vero-ohjeen II osassa täsmentämällä sitä, miten erilaiset valokuvat on luokiteltava. Lopputulos on kuitenkin vielä vähemmän vakuuttava.

35.

Siten ensinnäkin 25.6.2003 päivätyn vero-ohjeen II osan 1 kohdassa suljetaan pois passikuvat, koulukuvat ja ryhmäkuvat. Vaikka passikuvien kategoria on varsin helposti määriteltävissä, sama ei päde kahteen muuhun kategoriaan. (16) Lisäksi ei ole selvää, miten kyseistä rajoitusta sovelletaan yhdessä kyseisen vero-ohjeen I osassa määrättyjen kriteerien kanssa. Erityisesti ryhmäkuva on aikojen alusta asti ollut tyypillinen taiteellisen kuvauksen kohde, (17) jolloin on niin, että ryhmäkuva voi hyvinkin ilmentää tekijänsä ilmeistä taiteellista tarkoitusta ja olla yleisesti mielenkiintoinen.

36.

Lisäksi 25.6.2003 päivätyn vero-ohjeen II osan 2 kohdassa suljetaan pois – mutta vain "yleisesti ottaen" – valokuvat, jotka ovat mielenkiintoisia ennen kaikkea kuvan kohteen ominaisuuden tai laadun vuoksi. Tässä yhteydessä mainitaan, mutta vain esimerkkeinä, valokuvat perhetapahtumista, kuten esimerkiksi häistä ja konfirmaatioista. Sen määrittelemisen, miksi jokin kuva on mielenkiintoinen, jätetään siis jälleen verohallinnon arvioitavaksi.

37.

Valokuvan taiteellisuutta voi 25.6.2003 päivätyn vero-ohjeen II osan 3 kohdan mukaan kuitenkin

tukea (mutta ilmeisesti ilman, että tätä voitaisiin lopullisesti osoittaa) se, että valokuvaaja on pitänyt teoksiaan nähtävillä kulttuurilaitoksissa, museolaitoksissa tai kaupallisissa yhteyksissä tai julkaissut niitä, sekä se, että on käytetty erityisiä materiaaleja.

38.

Valokuvanäyttelyjen pitämistä tai valokuvateosten julkaisemista koskevasta kriteeristä on todettava, että se on mielestäni verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen. Tämän kriteerin perusteella tavarán (valokuvan) luovutuksen verokanta nimittäin riippuu luovutuksen suorittavan verovelvollisen ominaisuuksista. Näillä ominaisuuksilla ei kuitenkaan ole merkitystä arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Siten samaan luovutukseen samalle asiakkaalle voitaisiin soveltaa yleistä verokantaa tai alennettua verokantaa sen mukaan, osoittaako myyjä, että hän on pitänyt teoksiaan nähtävillä näyttelyissä tai julkaissut niitä, eikä näiden teosten, jos olen ymmärtänyt asian oikein, ole välttämättä oltava luovutuksen kohteena.

39.

Käytettyä materiaalia koskevaan kriteeriin puolestaan liittyy vakavia kilpailun vääristämisen vaaroja, koska sillä kohdellaan suotuisammin tiettyjä teknologioita (analogista, tarkemmin ottaen filmitekniikkaa), tiettyjä kokoja ja tiettyjä tekniikoita (vedostaminen valokuvauspaperialle) ja jätetään huomiotta muut vaihtoehdot, erityisesti digitaalinen teknologia. Nämä tekniset erot eivät kuitenkaan vaikuta valmistetun valokuvan taiteellisuuteen eikä niillä ole merkitystä verokannan näkökulmasta.

40.

Mainitulla 25.6.2003 päivätyllä vero-ohjeella pyritään siis määrittelemään hallinnollisesti se, mitä ei voida määritellä, eli teoksen taiteellisuus. Tällä yrityksellä, jonka yhteydessä verohallinnosta tulee taidekriitikko, loukataan välttämättä oikeusvarmuutta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja vääristetään kilpailua. Se on siis kaukana niistä objektiivisista ja yksiselitteisistä kriteereistä, jotka unionin tuomioistuin on hyväksynyt tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohdassa siteeratussa oikeuskäytännössään salliakseen jäsenvaltioiden rajoittavan alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan tiettyihin sellaisten tavaroiden ja palvelujen ryhmiin, joihin tällaista verokantaa voidaan soveltaa. Siten Ranskan hallintokäytäntö, sellaisena kuin se on kodifioituna 25.6.2003 päivätyyn vero-ohjeeseen, on vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisiä periaatteita.

41.

Tätä päätelmää ei horjuta Ranskan hallituksen väite, jonka mukaan alennetun verokannan soveltamisen rajoittaminen ainoastaan taiteellisiin valokuviin perustuu direktiivin 2006/112 103 artiklan tavoitteeseen eli taideteosmarkkinoiden kehityksen edistämiseen.

42.

On totta, että direktiivin 2006/112 johdanto-osan perustelukappaleissa ei esitetä syitä sille, miksi unionin lainsäätäjä on sallinut jäsenvaltioiden soveltaa alennettua verokantaa direktiivin liitteessä IX lueteltuihin esineisiin. On kuitenkin todettava, että tämä mahdollisuus on osa direktiivissä säädettyä sellaisen edullisen verokohtelun logiikkaa, jota sovelletaan tavariin ja palveluihin, jotka on tarkoitettu monenlaisten kulttuuristen ja kuluttajien viihdyttämiseen liittyvien tarpeiden tyydyttämiseksi. Siten direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan n alakohdassa säädetään tiettyihin kulttuuripalvelujen suorituksiin ja niihin läheisesti liittyviin tavaroiden luovutuksiin sovellettavasta pakollisesta vapautuksesta. Mitä tulee alennettuun verokantaan, direktiivin 2006/112 98 artiklassa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen III kanssa, sallitaan tällaisen

verokannan soveltaminen muun muassa kirjojen, lehtien ja aikakauslehtien luovutuksiin, pääsyyn näytöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuviin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin ja ?laitoksiin, radio- ja televisiolähetyspalvelujen vastaanottoon ja kirjailijoiden, säveltäjien ja esiintyvien taitelijoiden tarjoamiin palveluihin sekä näille kuuluviin tekijänpalkkioihin.

43.

Yhdessäkään näistä säännöksistä ei mainita minkäänlaista edellä mainittuihin kategorioihin kuuluvien tavaroiden tai palvelujen taiteellisuutta tai taiteellista tasoa koskevaa vaatimusta. Päinvastoin kyseisten kategorioiden hyvin laaja muotoilu viittaa pikemminkin unionin lainsäätäjän tahtoon sisällyttää niihin kaikki kulttuurisen toiminnan ja viihteen muodot ottamatta kantaa niiden taiteelliseen tai älylliseen tasoon. Kyseisten toimintojen edullisen verokohtelun taustalla oleva tavoite ei siten nähtävästi rajoitu taiteen edistämiseen sanan ylevässä merkityksessä.

44.

Näin ollen en näe, miksi direktiivin 2006/112 103 artiklan väitetty tavoite edellyttäisi kyseisen artiklan soveltamisen rajoittamista taiteellisiin esineisiin. Kun unionin lainsäätäjä on säätänyt jäsenvaltioiden mahdollisuudesta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin esineisiin (taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin) ja kun se on säätänyt laillisen määritelmän kyseisistä esineistä (direktiivin 2006/112 liitteessä IX), tätä määritelmää ei ole syytä kyseenalaistaa yrittämällä täsmentää sitä epämääräisin ja monitulkintaisin käsittein sillä perusteella, että kyseinen määritelmä palvelee huonosti sitä tavoitetta, jonka kyseinen lainsäätäjä on pyrkinyt saavuttamaan säätäessään mainitusta mahdollisuudesta.

45.

Näin on varsinkin, kun kyseessä oleva Ranskan hallintokäytäntö, sellaisena kuin se on kodifioituna 25.6.2003 päivätyllä vero-ohjeella ja esitettyinä ennakkoratkaisupyynnöissä ja Ranskan hallituksen huomautuksissa, on kahdella tavalla epäjohdonmukainen.

46.

Ensinnäkin Ranskan hallitus on vahvistanut istunnossa, että vaatimusta taiteellisuudesta sovelletaan ainoastaan valokuviiin eikä muihin direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevassa A osassa lueteltujen taide-esineiden kategorioihin (puhumattakaan keräily- tai antiikkiesineistä, joita käsitellään kyseisessä liitteessä olevassa B ja C osassa). On kuitenkin niin, että vähemmän taiteellisesti laadukkaita teoksia ja sellaisia teoksia, jotka ovat mielenkiintoisia vain tietyille henkilöille, on myös muilla taiteenaloilla. Millä tavalla ”katutaiteilijan” turistialueella tekemä piirros tai muistoksi tarkoitettu taideteos ovat parempia kuin ammattistudion valmistama perhevalokuva?

47.

Toiseksi tietääkseni yleisen verokoodeksin 279 §:n g kohdassa säädetään alennetun verokannan (tällä hetkellä 10 prosenttia) soveltamisesta tekijöiden taloudellisten oikeuksien luovutukseen, mukaan lukien valokuvien tekijöiden taloudellisten oikeuksien luovutukseen, ilman niiden teosten taiteellisuutta koskevaa vaatimusta, joita kyseiset oikeudet koskevat.

48.

Olen tietenkin tietoinen siitä, että sen lisäksi, että valokuvaus on taiteellisen ilmaisun väline, se on tekninen metodi, jolla voidaan tuottaa todellisuutta kuvaava kuva sellaisiin tarkoituksiin, jotka ovat täysin vieraita kulttuuristen tai viihteen liittyvien tarpeiden tyydyttämiselle, millä voitaisiin

oikeuttaa tällaisten tarkoitusten rajaaminen alennetun verokannan soveltamisalan ulkopuolelle. Tästä on kyse esimerkiksi passikuvissa, onnettomuus- tai vahinkotapahtumapaikan dokumentoimiseksi vakuutusasiaa varten otetuissa valokuvissa, kiinteistöistä niiden myymiseksi tai vuokraamiseksi otetuissa valokuvissa, lääketieteellisissä valokuvissa jne. Tällaisia valokuvia ei kuitenkaan yleensä luovuteta direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa mainituissa olosuhteissa. Minusta näyttää siltä, että ainoa merkittävä poikkeus tästä voi koskea passikuvia. Kyseinen valokuvien kategoria on kuitenkin riittävän tunnistettavissa objektiivisten kriteerien avulla, jotta se voidaan helposti jättää alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle loukkaamatta oikeusvarmuutta ja verotuksen neutraalisuutta.

49.

Ehdotan siis, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 103 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sillä varauksella, että oikeusvarmuutta ja verotuksen neutraalisuutta noudatetaan, jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa alennettua verokantaa vain tiettyihin direktiivin liitteessä IX olevassa A osassa lueteltujen esineiden kategorioihin, jotka on määriteltä objektiivisesti ja yksiselitteisesti. Sen sijaan jäsenvaltioilla ei ole toimivaltaa soveltaa kyseisiin esineisiin sellaisia esineen taiteellisuuden kaltaisia lisävaatimuksia, jotka perustuvat epämääräisiin kriteereihin tai joilla jätetään laaja harkintavalta verosäännösten soveltamisesta vastaaville viranomaisille.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

50.

Vastaus kolmanteen kysymykseen ilmenee siitä, mitä ehdotan vastattavaksi kahteen ensimmäiseen kysymykseen, eikä kysymystä siten ole syytä käsitellä erikseen.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

51.

Neljännellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä, voivatko jäsenvaltiot soveltaa kriteerejä, joita sovelletaan muilla kansallisen oikeuden aloilla ja erityisesti tekijänoikeutta koskevassa oikeudessa, määritelläkseen taide-esineen käsitteen valokuvien osalta. Vastauksesta, jota ehdotan annettavaksi ensimmäiseen kahteen ennakkoratkaisukysymykseen, ilmenee kieltävä vastaus tähän kysymykseen. Haluan kuitenkin esittää seuraavat huomautukset tältä osin.

52.

Tekijänoikeutta koskevassa oikeudessa on jo pitkään tunnustettu valokuvien tekijänoikeudella suojattu asema. (18) Tekijänoikeutta koskevassa oikeudessa tarkoitettuun teoksen käsitteeseen ei kuitenkaan liity minkäänlaista arviota kyseisen esineen taiteellisuudesta tai sen taiteellisesta tasosta. Vaikka tekijänoikeussuojan myöntämiseksi vaaditaan, että teos on omaperäinen eli että se on tekijänsä luovan henkisen työn tulos, tätä edellytystä tulkitaan hyvin liberaalisti siten, että kyseinen kynnys on helppo ylittää. Näin on myös valokuvien osalta, koska toisin kuin monesti ajatellaan, valokuva on harvoin täydellinen esitys todellisuudesta: (19) jo pelkästään rajauksellaan valokuvaaja leikkaa osan kyseistä todellisuutta pois, mikä on taiteellinen valinta. Tekijänoikeutta koskevassa oikeudessa käytetystä teoksen käsitteestä ei siten olisi mitään hyötyä direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa tarkoitettua taide-esineen käsitteen rajaamiseksi.

53.

Lisäksi tekijänoikeutta koskeva oikeus on suurelta osin yhdenmukaistettu unionin alueella, erityisesti direktiivillä 2001/29/EY. (20) Kyseinen yhdenmukaistaminen kattaa teoksen käsitteen, joka on unionin oikeuteen perustuva itsenäinen käsite. (21) Valokuvien osalta unionin tuomioistuin on tunnustanut teoksiksi yksinkertaiset henkilökuvat (22) ja maisemakuvat. (23) Oletan, että hääkuva voitaisiin myös luokitella tekijänoikeutta koskevassa oikeudessa tarkoitetuksi teokseksi.

Ratkaisuehdotus

54.

Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Conseil d'État'n esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 103 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä edellytetään ainoastaan, että taiteilija ottaa ja vedostaa tai hänen valvonnassaan vedostetaan signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien, jotta voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

2)

Direktiivin 2006/112 103 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sillä varauksella, että oikeusvarmuutta ja verotuksen neutraalisuutta noudatetaan, jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa alennettua verokantaa vain tietyihin direktiivin liitteessä IX olevassa A osassa lueteltujen esineiden kategorioihin, jotka on määritelty objektiivisesti ja yksiselitteisesti. Sen sijaan jäsenvaltioilla ei ole toimivaltaa soveltaa kyseisiin esineisiin sellaisia esineen taiteellisuuden kaltaisia lisävaatimuksia, jotka perustuvat epämääräisiin kriteereihin tai joilla jätetään laaja harkintavalta verosäännösten soveltamisesta vastaaville viranomaisille.

(1) Alkuperäinen kieli: ranska.

(2) Charles Baudelaire kirjoitti vuonna 1859 dagerrotypian keksimisestä: ” – – l'industrie, faisant irruption dans l'art, en devient la plus mortelle ennemie – – ” (vapaa käännös: kun teollisuus tunkeutuu taiteen alueelle, siitä tulee taiteen pahin vihollinen) (Baudelaire, C., ”Salon de 1859”, Revue française, XVII osa, 1859, s. 262).

(3) EUVL 2006, L 347, s. 1.

(4) Verokanta nostettiin 7 prosenttiin 1.1.2012 alkaen.

(5) Esimerkiksi englannin- (”photographs taken by the artist”), saksan- (”vom Künstler aufgenommene Photographien”) ja espanjankielisissä (”fotografías tomadas por el artista”) jne. versioissa.

(6) Direktiivin 2006/112 liitettä IX sovelletaan paitsi alennetun verokannan myös direktiivin XII osaston 4 luvussa määriteltyjen verotuksen erityisjärjestelmien yhteydessä.

(7) Nykyään ylivoimaisesti suurin osa valokuvista jää digitaaliseksi tiedostoksi, josta ei tehdä kappaletta aineelliselle alustalle. Tällaisia valokuvia voidaan myös pitää kaupan digitaalisesti. Arvonlisäveroa koskevien säännösten mukaan tältä osin on kyse palveluista, jolloin kysymys siitä, onko valokuvat luokiteltava taide-esineiksi, ei tule esiin (ks. direktiivin 2006/112 liitteessä II oleva 3 kohta).

(8) Eli kun arvonlisäverovelvollinen myyjä luovuttaa tavarahan liiketoimintansa yhteydessä (ks. direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 9 artiklan 1 kohta). On erityisesti niin, että valokuvien satunnaisesta myynnistä liiketoiminnan ulkopuolella ei ole suoritettava arvonlisäveroa, ja siten tällöin ei tule esiin kysymystä valokuvan luokittelemisesta direktiivin 2006/112 liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa tarkoitetuksi taide-esineeksi.

(9) Ks. mm. tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 43–45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(10) Tuomio 8.5.2003, komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264, 29 kohta).

(11) Tuomio 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, tuomiolauselman 2 kohdan toinen virke).

(12) Tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253, 46 kohta).

(13) Tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, tuomiolauselman 1 kohta).

(14) Tuomio 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, tuomiolauselma).

(15) Tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, tuomiolauselma).

(16) Erityisesti koulukuvien kategoria on minusta mystinen: onko kyse oppilaita ja/tai opettajia kuvaavista valokuvista, valokuvista, jotka oppilaat ovat valmistaneet opetuksen yhteydessä vai jonkin muun tyyppisistä valokuvista?

(17) Mainittakoon esimerkkeinä vaikka vain Laokoon-ryhmä ja Leonardo da Vincin Pyhä ehtoollinen.

(18) Yksi ensimmäisistä tuomioistuinratkaisuksista, joilla on tunnustettu valokuvien tekijänoikeussuoja, on Supreme Court of the United Statesin (Yhdysvaltojen korkein oikeus) 17.3.1884 antama tuomio Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (ks. Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Varsova, 2018, s. 106). Kirjallisten ja taiteellisten teosten suojaamisesta 9.9.1886 Bernissä allekirjoitetussa Bernin yleissopimuksessa on edellytetty valokuvien suojaamista vuoden 1908 Berliinin asiakirjasta alkaen. Lisäksi Genevessä 20.12.1996 tehdyn Maailman henkisen omaisuuden järjestön (WIPO) tekijänoikeussopimuksen 9 artiklalla on määrätty valokuvien muita teoskategorioita vastaavasta tekijänoikeussuojan kestosta.

(19) Tai tarkemmin ilmaisten esitys siitä kuvasta, jonka me luomme itsellemme todellisuudesta.

(20) Tekijänoikeuden ja lähioikeuksien tiettyjen piirteiden yhdenmukaistamisesta tietoyhteiskunnassa 22.5.2001 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL 2001, L 167, s. 10).

(21) Ks. vastaavasti tuomio 16.7.2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, 31–37 kohta).

(22) Tuomio 1.12.2001, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, 94 kohta).

(23) Tuomio 7.8.2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, 14 kohta).