



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 5 september 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 103.2 a – Artikel 311.1 led 2 – Bilaga IX, del A, punkt 7 – Reducerad mervärdesskattesats – Konstverk – Begrepp – Fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar – Nationell lagstiftning som begränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till fotografier av konstnärlig karaktär”

I mål C-145/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 20 februari 2018, som inkom till domstolen den 23 februari 2018, i målet

Regards Photographiques SARL

mot

Ministre de l’Action et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna T. von Danwitz (referent) och C. Vajda,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 november 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Regards Photographiques SARL, genom E. Piwnica, avocat,
 - Frankrikes regering, genom A. Alidière, E. de Moustier och D. Colas, samtliga i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 7 mars 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: franska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 103 och 311 och av bilaga IX, del A, punkt 7 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Regards Photographiques SARL och Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministern för offentlig förvaltning och offentliga räkenskaper, Frankrike) (nedan kallad skattemyndigheten) angående skattemyndighetens beslut att inte tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på leverans av porträtt och bröllopsfotografier under perioden 1 februari 2009–31 januari 2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Skäl 51 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”

- 4 I artikel 96 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

- 5 I artikel 98.1 och 98.2 i samma direktiv anges följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

- 6 I artikel 99.1 i samma direktiv anges följande:

”De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.”

- 7 Artikel 103 i mervärdesskattedirektivet har följande innehåll:

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

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

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

...”

8 I artikel 311.1 och 311.2 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

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

...

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

...

2. Medlemsstaterna får välja att inte anse de föremål som anges i del A [punkt 7] i bilaga IX som ’konstverk’.”

9 Punkt 7 i del A i bilaga IX till nämnda direktiv har följande lydelse:

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

Fransk rätt

10 I artikel 278f i Code général des impôts (den allmänna skattelagen), i den lydelse som var tillämplig fram till den 1 januari 2012 (nedan kallad CGI), föreskrevs följande:

”Mervärdesskatt ska tas ut med en skattesats på 5,5 procent:

...

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

...”

11 Från och med den 1 januari 2012 höjdes den skattesats som föreskrivs i denna bestämmelse till 7 procent.

12 Enligt artikel 98 A punkt 7 i bilaga II till CGI ska följande fotografier betraktas som konstverk:

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

13 Föreskrifterna från den centrala skattemyndigheten av den 25 juni 2003 med rubriken ”Mervärdesskatt. Reducerad skattesats på 5,5 procent tillämplig på konstverk. Beträffande konstfotografier.”, vilka offentliggjordes i *Bulletin officiel des impôts* nr 115, av den 2 juli 2003, vilka var tillämpliga vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallade föreskrifterna av den

25 juni 2003), syftade till att precisera villkoren för tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen som anges i artikel 278f CGI vad avser konstfotografier. I dessa föreskrifter angavs följande:

”...

I. Kriterier för ett konstfotografi:

1. Endast fotografier med en uppenbar kreativ avsikt från upphovsmannens sida får omfattas av begreppet konstverk på vilka den reducerade mervärdesskattesatsen kan tillämpas.

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

II. Tillämpningsvillkor

1. Av ovanstående följer att identitetskort, skolfotografier och gruppfotografier ska undantas från den reducerade skattesatsen.

2. Fotografier som i första hand är av intresse på grund av den person eller motiv som avbildas ska i regel inte betraktas som konstfotografier. Så är exempelvis fallet med fotografier från familjetillställningar eller religiösa tillställningar (bröllop, konfirmation etcetera).

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

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

...

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

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 Regards Photographiques bedriver verksamhet i form av framställning och försäljning av fotografier.
- 15 Efter en skatterevision ifrågasatte skattemyndigheten den reducerade mervärdesskattesats som bolaget hade tillämpat på leveransen av vissa fotografier, nämligen porträtt och bröllopsfotografier. Skattemyndigheten ansåg att dessa fotografier skulle omfattas av normalskattesatsen för mervärdesskatt och ålade nämnda bolag att betala återstående mervärdesskatt för perioden från den 1 februari 2009 till den 31 januari 2012.
- 16 Regards Photographiques talan avseende den återstående mervärdesskatten ogillades av både Tribunal administratif d'Orléans (Förvaltningsdomstolen i Orléans, Frankrike) och Cour administrative d'appel de Nantes (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Nantes, Frankrike). I dom av den 21 april 2016

fann den sistnämnda domstolen att de fotografier som var aktuella i målet vid den nationella domstolen inte kunde omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, eftersom de inte hade drag av originalitet och inte gav uttryck för någon kreativ avsikt, varför de inte skulle betraktas som fotografier tagna av en konstnär.

- 17 Regards Photographiques överklagade domen till den hänskjutande domstolen, Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) och yrkade att denna dom skulle upphävas. Bolaget har gjort gällande att det, för att kunna dra fördel av den reducerade mervärdesskattesatsen, är tillräckligt att upphovsmannen till de aktuella fotografierna, innan han själv eller hans efterföljande rättsinnehavare har levererat dem, har kontrollerat tryckningen samt har undertecknat och numrerat dem i högst 30 exemplar.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- "1) Ska bestämmelserna i artiklarna 103 och 311 i [mervärdesskattedirektivet] och i punkt 7 i del A i bilaga IX till direktivet tolkas så, att de endast kräver att fotografier har tagits av deras upphovsman, tryckts av honom eller under hans tillsyn, signerats och numrerats med begränsning till trettio exemplar, oavsett storlek och underlag, för att de ska omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen?
- 2) Om svaret på den första frågan är jakande, är det ändå tillåtet för medlemsstaterna att från tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen utesluta fotografier som inte har konstnärlig karaktär?
- 3) Om svaret på den första frågan är nekande, vilka andra krav ska fotografier uppfylla för att omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen? Särskilt önskas klarhet i huruvida de ska ha konstnärlig karaktär.
- 4) Ska dessa villkor tolkas enhetligt inom Europeiska unionen eller innefattar de en hänvisning till varje medlemsstats rättsregler, särskilt i fråga om immateriella rättigheter?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje frågan

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i vilka villkor som fotografier måste uppfylla för att betraktas som konstverk som kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, i enlighet med artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 311.1 led 2 i samma direktiv samt punkt 7 i del A i bilaga IX till samma direktiv, och närmare bestämt huruvida de för detta ändamål måste ha konstnärlig karaktär.
- 20 Inom ramen för förevarande begäran om förhandsavgörande har domstolen således inte ombetts att avgöra innebörden av begreppet "konstverk" i allmänhet, utan att tolka det inom ramen för mervärdesskattedirektivet och i synnerhet inom ramen för bestämmelserna i detta direktiv om tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats.
- 21 Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska samma skattesats för mervärdesskatt, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Med avvikelse från denna princip medges i artikel 103.1 och 103.2 a i samma direktiv medlemsstaterna en möjlighet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen eller

en av de reducerade skattesatser som de tillämpar i enlighet med artiklarna 98 och 99 i direktivet på import av konstverk, såsom dessa definieras i artikel 311.1 led 2 i direktivet, och, när de utnyttjar denna möjlighet, även på leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare.

- 22 Vad gäller definitionen av begreppet konstverk föreskriver artikel 311.1 led 2 i mervärdesskattedirektivet att de varor som anges i del A i bilaga IX till direktivet ska betraktas som konstverk. Punkt 7 i denna del A avser "[f]otografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag".
- 23 Den franska regeringen har gjort gällande att endast "konstfotografier" kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, vilket begrepp enligt denna regering är begränsat till fotografier som visar en uppenbar konstnärlig avsikt hos upphovsmannen och är av intresse för allmänheten. Denna tolkning följer enligt den franska regeringen av ordet "konstnär" i punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet, av behovet av att göra en strikt tolkning av möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats såsom undantag från principen om tillämpning av den normala mervärdesskattesatsen samt av målet att främja konstnärlig produktion genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats.
- 24 Regards Photographiques och Europeiska kommissionen har å sin sida anfört att artikel 103.2 a i direktivet inte avser "konstnären" utan "upphovsmannen" till ett fotografi som betraktas som ett konstverk i enlighet med artikel 311.1 led 2 i nämnda direktiv, jämförd med punkt 7 i del A i bilaga IX till direktivet. De har dessutom framhållit den detaljerade och objektiva karaktären av de villkor som fotografier ska uppfylla enligt nämnda punkt 7 för att betraktas som sådana, medan det konstnärliga värdet av ett fotografi utgör, enligt deras mening, ett subjektivt och flytande kriterium som kräver att en bedömning görs av värdet av ett verk. Det är i syfte att undvika en sådan subjektiv bedömning som unionslagstiftaren i nämnda punkt 7 har uppställt detaljerade och objektiva villkor som följaktligen är de enda som är avgörande för att identifiera de fotografier som kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen.
- 25 För att fastställa räckvidden av den möjlighet som ges medlemsstaterna att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser av fotografier, såsom detta framgår av de unionsrättsliga bestämmelser som är föremål för begäran om förhandsavgörande, ska hänsyn tas såväl till bestämmelsernas lydelse och det sammanhang som dessa bestämmelser ingår i som till det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 29 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 38).
- 26 Vad för det första gäller lydelsen av dessa bestämmelser, föreskrivs det visserligen i artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen även på leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare, men den hänvisar till "konstverk" såsom dessa definieras i artikel 311.1 led 2 i direktivet, jämförd med del A i bilaga IX till detta direktiv.
- 27 Vad gäller denna definition framgår det av den ordalydelse som unionslagstiftaren har antagit dels i artikel 311.1 led 2 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken "avses med [konstverk]" de föremål som anges i del A i bilaga IX till samma direktiv, dels i punkt 7 i denna del A, som innehåller en detaljerad beskrivning av de villkor som fotografier ska uppfylla för att betraktas som "konstverk", att alla fotografier som uppfyller dessa villkor ska behandlas som "konstverk" vid tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen. Nämnda punkt 7 avser emellertid inte konstfotografier, utan alla "[f]otografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag".

- 28 Vad gäller den franska regeringens argument att det finns anledning att av användningen av ordet "konstnär" i punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet dra slutsatsen att ett fotografi ska vara av konstnärlig karaktär för att kunna omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 103.2 a i direktivet, ska det erinras om att det i sistnämnda bestämmelse föreskrivs att medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser av konstverk som utförs inte av en "konstnär", utan "av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare".
- 29 Vid hänvisningen till begreppen "upphovsman" och "konstnär" avser dessa bestämmelser samma person, det vill säga den som är upphovsman till ett fotografi som uppfyller de villkor som uttryckligen anges i nämnda punkt 7.
- 30 Begreppen "upphovsman" och "konstnär", som används i artikel 103.2 a i mervärdesskattedirektivet och i punkt 7 i del A i bilaga IX till samma direktiv har nämligen samma räckvidd, bland annat mot bakgrund av den särskilda betydelse som punkt 7 ger den personliga medverkan hos fotografiets upphovsman i framställningen av detsamma. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande ska ett fotografi endast anses utgöra ett "konstverk" enligt punkt 7 om de två huvudsakliga etapperna i dess framställning, nämligen fotograferingen och tryckningen, har utförts av fotografiets upphovsman eller, när det gäller tryckningen, i vart fall under vederbörandes kontroll. För att de ska betraktas som "konstverk" krävs dessutom att de tryckta fotografierna ska undertecknas, numreras och begränsas till 30 exemplar.
- 31 I motsats till vad den franska regeringen har hävdats kan man följaktligen inte av användningen av ordet "konstnär" i punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet dra slutsatsen att ett fotografi, utöver de villkor som räknas upp i punkt 7, även ska vara av konstnärlig karaktär för att kunna omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 103.2 a i nämnda direktiv.
- 32 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket de bestämmelser som är föremål för begäran om förhandsavgörande ingår, erinrar domstolen om att tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser av konstverk som har gjorts av deras upphovsman eller av hans efterföljande rättsinnehavare i enlighet med artikel 103.2 a i mervärdesskattedirektivet utgör ett undantag från tillämpningen av den normala mervärdesskattesatsen. Den sistnämnda bestämmelsen samt artikel 311.1 led 2 i detta direktiv och punkt 7 i del A i bilaga IX till samma direktiv, som anger vilka fotografier som denna reducerade skattesats kan tillämpas på, ska följaktligen tolkas restriktivt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera de fall där den reducerade skattesatsen kan tillämpas ska tolkas på ett sådant sätt att den förlorar sin effekt. Tolkningen av dessa uttryck måste nämligen vara förenlig med ändamålen med nämnda ordning och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet (se, analogt, dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35, och dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkterna 22 och 23 och där angiven rättspraxis).
- 33 Det framgår vidare av fast rättspraxis att de begrepp som används i mervärdesskattedirektivet är av objektiv karaktär och är tillämpliga oberoende av de berörda transaktionernas syften och resultat (dom av den 11 juli 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 34 Som Regards Photographiques och kommissionen har gjort gällande i sina yttranden till domstolen, fastställs i artikel 311.1 led 2 i direktivet, jämförd med punkt 7 i del A i bilaga IX till direktivet, de fotografier som betraktas som konstverk med hjälp av objektiva kriterier som i huvudsak avser identiteten och egenskaperna hos upphovsmannen till fotografiet, sättet för tryckning, underskrift, numrering och begränsning av antalet exemplar. Dessa kriterier är tillräckliga för att säkerställa att tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen uteslutande på fotografier som uppfyller dessa kriterier utgör undantaget från tillämpningen av normalskattesatsen för alla andra fotografier. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 24 i sitt förslag till avgörande kan dessa kriterier nämligen

utesluta att fotografier klassificeras som "konstverk" när de härrör från en massproduktion, där framkallningen har anförtrotts specialiserade laboratorier, utan att fotografen har kontroll över sluteffekten.

- 35 Att tolka dessa bestämmelser så, att tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen begränsar sig till fotografier som dessutom är av konstnärlig karaktär, skulle innebära att tillämpningen av denna reducerade skattesats blir beroende av den behöriga nationella skattemyndighetens bedömning av deras konstnärliga värde, vilket värde inte är objektivt, utan subjektivt. Såsom domstolen redan har påpekat, definieras det konstnärliga värdet av ett föremål huvudsakligen utifrån subjektiva och flytande kriterier (dom av den 27 oktober 1977, *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, punkt 3, och dom av den 13 december 1989, *Raab*, C-1/89, EU:C:1989:648, punkt 25).
- 36 Tolkningen att den reducerade mervärdesskattesatsen endast får tillämpas på fotografier som är av konstnärlig karaktär kan dessutom leda till att fotografier, som till exempel fotografier som återger familjetillställningar, behandlas annorlunda i mervärdesskattehänseende, beroende på om skattemyndigheten anser att de är av konstnärlig karaktär eller inte, även om dessa fotografier i förekommande fall har liknande egenskaper och uppfyller samma behov hos konsumenten. Principen om skatteneutralitet utgör emellertid hinder för att varor eller tjänster som ur genomsnittskonsumentens synvinkel är jämförbara och således konkurrerar med varandra behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, *Pro Med Logistik och Pongratz*, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkterna 52 och 53).
- 37 En prövning av det sammanhang i vilket de bestämmelser vars tolkning har begärts ingår, talar således även för en tolkning enligt vilken alla fotografier som uppfyller de villkor som anges i punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet ska betraktas som konstverk med avseende på tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet, utan att denna kvalificering får göras beroende av den behöriga nationella skattemyndighetens bedömning av deras konstnärliga karaktär.
- 38 Vad för det tredje gäller de mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet, tillåter den möjlighet som föreskrivs i artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna beviljar leveranser av konstverk som har gjorts av deras upphovsman eller av vederbörandes efterföljande rättsinnehavare en förmånlig skattemässig behandling genom att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen. Såsom framgår av skäl 51 i direktivet syftar det beskattningssystem som inrättats genom direktivet på området för konstverk, som innehåller en enhetlig definition av begreppet "konstverk", till att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.
- 39 Tolkningen att den reducerade mervärdesskattesatsen kan tillämpas på alla fotografier som uppfyller de objektiva villkoren i punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet, är förenlig med det syfte som anges i skäl 51, eftersom den, såsom det har erinrats om i punkterna 35 och 36 i förevarande dom, inte gör det nödvändigt att göra en bedömning av det konstnärliga värdet av ett fotografi utifrån subjektiva och flytande kriterier, vilken bedömning innebär en risk för snedvridning av konkurrensen.
- 40 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den tredje frågan besvaras enligt följande. För att kunna anses utgöra ett konstverk som kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 311.1 led 2 i samma direktiv samt punkt 7 i del A i bilaga IX till samma direktiv, ska fotografier uppfylla kriterierna i punkt 7 i det att de ska vara tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, utan att något annat kriterium görs gällande, särskilt den behöriga nationella skattemyndighetens bedömning av fotografiernas konstnärliga karaktär.

Den andra frågan

- 41 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 311.1 led 2 i samma direktiv samt bilaga IX, del A, punkt 7, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som begränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till fotografier av konstnärlig karaktär.
- 42 Vad gäller tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen i artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, har domstolen slagit fast att det inte finns något i denna bestämmelses ordalydelse som innebär att bestämmelsen ska tolkas så, att den kräver att tillämpningen av denna reducerade skattesats med nödvändighet avser alla aspekter av en tjänstekategori som avses i bilaga III till direktivet. Om medlemsstaterna iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, får således medlemsstaterna tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av en av de tjänstekategorier som avses i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkterna 25–27, dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkterna 43 och 44, och dom av den 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23).
- 43 Möjligheten att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen motiveras särskilt av att den reducerade skattesatsen är ett undantag till den normalskattesats som varje medlemsstat fastställer. Att den endast tillämpas på konkreta och specifika aspekter avseende den aktuella varu- eller tjänstekategorin överensstämmer således med principen att undantag och avvikelser ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 44 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande, är de principer som följer av den rättspraxis som citerats i de två föregående punkterna med nödvändig anpassning även tillämplig på artikel 103.2 a i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse utvidgar nämligen möjligheten att tillämpa den reducerade mervärdesskattesats som följer av artikel 98.1 och 98.2 i direktivet på leveranser av konstverk, såsom dessa definieras i artikel 311.1 led 2 i nämnda direktiv, som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare.
- 45 I motsats till vad Regards Photographiques har angett i sitt skriftliga yttrande, innebär artikel 311.2 i mervärdesskattedirektivet inte att artikel 103.1 och 103.2 a i direktivet ska tolkas på annat sätt. I artikel 311.1 led 2 och 311.2 i direktivet definieras nämligen begreppet ”konstverk” såväl för tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal som för tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen. Även om det i den sistnämnda bestämmelsen föreskrivs att medlemsstaterna inte behöver behandla fotografier som omfattas av punkt 7 i del A i bilaga IX till detta direktiv som konstverk, kan den inte utesluta den möjlighet som följer av artikel 103.2 a i nämnda direktiv, jämförd med artikel 96 i samma direktiv, att begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till en begränsad kategori av dessa fotografier, under förutsättning att denna tillämpning uppfyller de krav som anges i punkt 42 i förevarande dom.
- 46 Av detta följer att utövandet av den möjlighet som ges medlemsstaterna att begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till en begränsad kategori av fotografier som omfattas av punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet, underställs dubbla villkor, dels att endast konkreta och specifika aspekter av dessa fotografier beaktas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, dels att principen om skatteneutralitet iakttas. Dessa villkor avser att säkerställa att medlemsstaterna endast använder sig av denna möjlighet i enlighet med de villkor som garanterar en korrekt och enkel tillämpning av den reducerade skattesats som valts och att skatteundandragande,

skatteflykt och missbruk förhindras (se, analogt, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 30, och dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 45).

- 47 Av domstolens fasta praxis följer att även om det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet är förenlig med de krav som följer av unionsrätten, ankommer det emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla den nationella domstolen alla relevanta uppgifter som kan vara användbara för att den domstolen ska kunna lösa tvisten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 48 I förevarande fall framgår det av de handlingar som getts in till domstolen att ett fotografi – enligt de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, såsom de har tolkats i föreskrifterna av den 25 juni 2003 – endast anses vara konstnärligt om det visar prov på en uppenbar kreativ avsikt från upphovsmannens sida och är av intresse för allmänheten. Dessa kriterier preciseras genom ett visst antal indicier som fastställs i nämnda föreskrifter för att ge skattemyndigheten vägledning vid bedömningen i varje enskilt fall. Även om det i den nationella lagstiftningen, tolkad på detta sätt, föreskrivs att fotografier som bland annat visar familjetillställningar såsom bröllop i princip inte är av konstnärlig karaktär, utesluter det emellertid inte att sådana fotografier kan ha en sådan karaktär. Endast identitetskort, skolfotografier och grupp fotografier ska anses sakna konstnärlig karaktär.
- 49 I enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 46 i förevarande dom ska fotografier som har en konstnärlig karaktär, i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, för det första utgöra en konkret och specifik aspekt av de fotografier som avses i punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att de kan identifieras som sådana separat från de andra fotografier som omfattas av denna punkt. En sådan identifiering förutsätter att det finns objektiva, klara och tydliga kriterier i den nationella lagstiftningen som gör det möjligt att exakt fastställa vilka fotografier som denna lagstiftning förbehåller tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på (se, analogt, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkterna 33 och 35, dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 47, och dom av den 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkterna 25 och 28).
- 50 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 33 i sitt förslag till avgörande inför inte de bestämmelser i CGI som är i fråga i det nationella målet, såsom dessa har tolkats i föreskrifterna av den 25 juni 2003, objektiva, klara och precisa kriterier för att fastställa vilka fotografier som har en konstnärlig karaktär, utan de inskränker sig till att fastställa en abstrakt definition av dessa fotografier, vilken grundar sig på vaga och subjektiva kriterier som rör upphovsmannens uppenbara kreativa avsikt och att dessa fotografier ska ha ett allmänintresse.
- 51 Även om den nationella lagstiftningen, tolkad på detta sätt, fastställer ett visst antal indicier för att underlätta bedömningen av dessa kriterier, kvarstår det faktum att den, på grundval av vaga och subjektiva kriterier, gör det möjligt för skattemyndigheten att, på grundval av vaga och subjektiva kriterier, fälla ett omdöme om de aktuella fotografiernas konstnärliga kvalitet, varvid skattemyndigheten på grundval av detta omdöme beslutar att bevilja eller neka den skatteförmån som tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen utgör.
- 52 Det framgår således att de kriterier som uppställs i de bestämmelser i CGI som är i fråga i det nationella målet, såsom de tolkats i föreskrifterna av den 25 juni 2003, om upphovsmannens uppenbara kreativa avsikt och att det ska föreligga ett allmänintresse, inte i sig gör det möjligt att identifiera de fotografier som är av konstnärlig karaktär och att särskilja dem från andra fotografier som omfattas av punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet, varför de således inte uppfyller de krav som anges i punkt 49 i förevarande dom.

- 53 För det andra, och såsom framgår av övervägandena i punkt 36 i förevarande dom, kan en nationell lagstiftning som på grundval av sådana kriterier avgränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till fotografier som är av konstnärlig karaktär även strida mot principen om skatteneutralitet. Domstolen konstaterar följaktligen att en sådan nationell lagstiftning inte uppfyller de krav som anges i punkt 46 i förevarande dom.
- 54 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida identitetskorten, skol- och grupp fotografierna som enligt de bestämmelser i CGI som är i fråga i det nationella målet, såsom de tolkats i föreskrifterna av den 25 juni 2003, på ett ovedersägligt sätt anses sakna konstnärlig karaktär, kan identifieras som sådana separat från de andra fotografier som omfattas av punkt 7 i del A i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet och, i förekommande fall, huruvida det är förenligt med principen om skatteneutralitet att under alla omständigheter utesluta möjligheten att den reducerade mervärdesskattesatsen tillämpas på nämnda fotografier.
- 55 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 103.1 och 103.2 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 311.1 led 2 i samma direktiv samt bilaga IX, del A, punkt 7, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som begränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till fotografier av konstnärlig karaktär, i den mån förekomsten av en konstnärlig karaktär är beroende av en bedömning från den behöriga nationella skattemyndigheten som inte begränsas till objektiva, klara och tydliga kriterier som fastställts i denna nationella lagstiftning och som gör det möjligt att exakt fastställa vilka fotografier som nämnda lagstiftning förbehåller tillämpningen av denna reducerade skattesats på, på ett sätt som inte äventyrar principen om skatteneutralitet.

Den fjärde frågan

- 56 Med hänsyn till svaret på den första och den tredje frågan saknas det anledning att besvara den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

- 57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) För att kunna anses utgöra ett konstverk som kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 103.1 och 103.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 311.1 led 2 i samma direktiv samt punkt 7 i del A i bilaga IX till samma direktiv, ska fotografier uppfylla kriterierna i punkt 7 i det att de ska vara tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, utan att något annat kriterium görs gällande, i synnerhet den behöriga nationella skattemyndighetens bedömning av fotografiernas konstnärliga karaktär.
- 2) Artikel 103.1 och 103.2 a i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 311.1 led 2 i samma direktiv samt bilaga IX, del A, punkt 7, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som begränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till fotografier av konstnärlig karaktär, i den mån

förekomsten av en konstnärlig karaktär är beroende av en bedömning från den behöriga nationella skattemyndigheten som inte begränsas till objektiva, klara och tydliga kriterier som fastställts i denna nationella lagstiftning och som gör det möjligt att exakt fastställa vilka fotografier som nämnda lagstiftning förbehåller tillämpningen av denna reducerade skattesats på och på ett sätt som inte äventyrar principen om skatteneutralitet.

Underskrifter