

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

5. september 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 103, stk. 2, litra a) – artikel 311, stk. 1, nr. 2) – bilag IX, del A, nr. 7) – nedsat momssats – kunstgenstande – begreb – fotografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer – national lovgivning, der begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til alene fotografier, der har kunstnerisk karakter«

I sag C-145/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelse af 20. februar 2018, indgået til Domstolen den 23. februar 2018, i sagen

Regards Photographiques SARL

mod

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne T. von Danwitz (refererende dommer) og C. Vajda,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. november 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Regards Photographiques SARL ved avocat E. Piwnica,
 - den franske regering ved A. Alidière, E. de Moustier og D. Colas, som befuldmægtigede,
 - Europa-Kommissionen ved N. Gossement og J. Jokubauskaitis, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. marts 2019, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 103 og 311 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Regards Photographiques SARL og ministre de l'Action et des Comptes publics (minister for offentlig forvaltning og offentlige regnskaber, Frankrig, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på at anvende den nedsatte sats for merværdiafgift (moms) på leveringer af portrætfotografier og bryllupsfotografier foretaget i perioden fra den 1. februar 2009 til den 31. januar 2012.

Retsforskrifter

EU-retten

3 51. betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlere objekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

4 Dette direktivs artikel 96 fastsætter:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

5 Nævnte direktivs artikel 98 bestemmer i stk. 1 og 2:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]

6 Samme direktivs artikel 99, stk. 1, har følgende ordlyd:

»De nedsatte satser fastsættes som en procentsats af afgiftsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%.«

7 Momsdirektivets artikel 103 er affattet således:

»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, samlere objekter og antikviteter som defineret i artikel 311, stk. 1, nr. 2) [...]

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

[...]

8 Dette direktivs artikel 311 bestemmer i stk. 1 og 2:

»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. [...] 7), som kunstgenstande.«

9 Bilag IX, del A, nr. 7), til nævnte direktiv har følgende ordlyd:

»[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

10 Artikel 278e i code général des impôts (den almindelige skattelov, herefter »CGI«) fastsatte i den affattelse, der var gældende frem til den 1. januar 2012, følgende:

»Merværdiafgiften opkræves med en nedsat sats på 5,5% af

[...]

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

[...]«

11 Fra den 1. januar 2012 blev denne sats hævet til 7%.

12 I henhold til artikel 98 A, nr. 7, i bilag II til CGI betragtes følgende fotografier som kunstværker:

»fotografier 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 [...]«.

13 Cirkulære af 25. juni 2003 fra direction générale des impôts (skattedirektoratet, Frankrig) med overskriften »Moms. Nedsat sats på 5,5% for kunstværker. Retsstillingen for kunsthøjtideligheder«, offentliggjort i *Bulletin officiel des impôts* nr. 115 af 2. juli 2003, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »cirkulære af 25. juni 2003«), havde til formål at præcisere betingelserne for anvendelsen af den nedsatte momssats i CGI's artikel 278e for så vidt angår kunsthøjtideligheder. Dette cirkulære fastsatte:

»[...]

I. Kriterier for kunsthøjtideligheden:

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 end den blotte mekaniske 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 har været udstillet kommercielt (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.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Regards Photographiques beskæftiger sig med fotografering og salg af fotografier.

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

16 Den sag, som 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). I sin dom af 21. april 2016 fandt sidstnævnte ret, at de i hovedsagen omhandlede fotografier ikke kunne omfattes af den nedsatte momssats, idet de ikke frembød nogen originalitet og ikke var kreativt nyskabende, således at de ikke kunne betragtes som fotografier taget af en kunstner.

17 Regards Photographiques har indbragt denne dom for den forelæggende ret, Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), med påstand om ophævelse. Dette selskab har gjort gældende, at for at kunne omfattes af den nedsatte momssats er det tilstrækkeligt, at ophavsmanden til de pågældende fotografier, inden ophavsmanden selv eller dennes retssuccessorer leverer dem, har ført tilsyn med aftrykningen, signeret og nummereret fotografierne i et antal på op til 30 eksemplarer.

18 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 103 og 311 [...] 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 EU, eller henhører de under de enkelte medlemsstaters ret vedrørende især intellektuel ejendomsret?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det tredje spørgsmål

19 Med det første og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke betingelser fotografierne skal opfylde for at kunne betragtes som kunstgenstande, der kan omfattes af den nedsatte momssats i henhold til momsdirektivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), sammenholdt med dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, og navnlig, om disse fotografier med henblik herpå skal have en kunstnerisk karakter.

20 Således anmodes Domstolen i forbindelse med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ikke om at tage stilling til betydningen af begrebet »kunstgenstande« generelt, men om at fortolke begrebet inden for rammerne af momsdirektivet, og navnlig dette direktivs bestemmelser om anvendelsen af den nedsatte momssats.

21 Det bemærkes, at nævnte direktivs artikel 96 fastsætter, at én og samme momssats, nemlig normalsatsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat, finder anvendelse på levering af varer og for levering af ydelser. Som en undtagelse til dette princip indrømmer samme direktivs artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), medlemsstaterne mulighed for at anvende den nedsatte momssats eller en af de nedsatte satser, som de anvender i overensstemmelse med direktivets artikel 98 og 99, på indførsel af kunstgenstande som defineret i artikel 311, stk. 1, nr. 2), og, når de gør brug af denne mulighed, ligeledes på leveringer af kunstgenstande, der foretages af ophavsmanden eller dennes retssuccessorer.

22 Hvad angår definitionen af begrebet »kunstgenstande« bestemmer momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 2), at der ved de varer, der er nævnt i direktivets bilag IX, del A, forstås

kunstgenstande. Nr. 7) i denne del A omfatter »[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«.

23 Den franske regering har gjort gældende, at kun »kunstfotografier« – et begreb, der ifølge denne regering begrænser sig til fotografier med en klar kreativ hensigt hos ophavsmanden, og som er af interesse for offentligheden – kan omfattes af den nedsatte momssats. Denne fortolkning følger af anvendelsen af ordet »kunstneren« i bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, af nødvendigheden af, at muligheden for at anvende den nedsatte momssats som en undtagelse til anvendelsen af normalmomssatsen fortolkes strengt, og af formålet om at fremme kunstnerisk produktion ved at anvende en nedsat momssats.

24 Regards Photographiques og Europa-Kommissionen har derimod anført, at dette direktivs artikel 103, stk. 2, litra a), ikke tager sigte på »kunstneren«, men »[ophavsmanden]« til et fotografi, som betragtes som en kunstgenstand i medfør af nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), sammenholdt med bilag IX, del A, nr. 7), hertil. De har i øvrigt fremhævet den detaljerede karakter af og formålet med de betingelser, som fotografierne i henhold til dette nr. 7) skal opfylde for at kunne anses for sådanne genstande, selv om den kunstneriske værdi af et fotografi ifølge dem udgør et subjektivt og flydende kriterium, hvis vurdering indebærer, at der foretages en vurdering af et værks meritter. Det er for at undgå en sådan subjektiv bedømmelse, at EU-lovgiver i nævnte nr. 7) har opstillet detaljerede og objektive betingelser, der følgelig alene er afgørende for udpegelsen af de fotografier, der kan omfattes af den nedsatte momssats.

25 Rækkevidden af den mulighed, der er indrømmet medlemsstaterne for at anvende den nedsatte momssats på leveringer af fotografier, således som den følger af de EU-retlige bestemmelser, der ønskes fortolket, skal både vurderes ud fra disse bestemmelsers ordlyd, den sammenhæng, hvori de indgår, samt formålet med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 38).

26 Hvad for det første angår disse bestemmelsers ordlyd bemærkes, at selv om momsdirektivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), bestemmer, at medlemsstaterne ligeledes kan anvende den nedsatte sats på leveringer af kunstgenstande, der foretages af ophavsmanden eller dennes retssuccessorer, henvises der til kunstgenstande som defineret i dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), sammenholdt med bilag IX, del A, hertil.

27 Med hensyn til denne definition følger det af den ordlyd, som EU-lovgiver har anvendt, dels i denne artikel 311, stk. 1, nr. 2), hvorefter der »ved[...] kunstgenstande [forstås]« de varer, der er nævnt i momsdirektivets bilag IX, del A, dels i nr. 7) i denne del A, som detaljeret beskriver de betingelser, som fotografierne skal opfylde for at blive betragtet som »kunstgenstande«, at ethvert fotografi, der opfylder disse betingelser, skal behandles som en »kunstgenstand« med henblik på anvendelsen af den nedsatte momssats. Nævnte nr. 7) omhandler imidlertid ikke kunstfotografier, men alle »[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«.

28 Med hensyn til den franske regerings argument om, at det af anvendelsen af ordet »kunstneren« i bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet kan udledes, at et fotografi skal have en kunstnerisk karakter for at kunne omfattes af den nedsatte momssats i henhold til dette direktivs artikel 103, stk. 2, litra a), skal det bemærkes, at denne sidstnævnte bestemmelse fastsætter medlemsstaternes mulighed for at anvende den nedsatte momssats på leveringer af kunstgenstande, der foretages – ikke af en »kunstner« – men af »[ophavsmanden] eller dennes retssuccessorer«.

29 Under henvisning til ordene »[ophavsmand]« og »kunstner« tager disse bestemmelser imidlertid sigte på den samme person, nemlig den person, som har egenskab af ophavsmand til et fotografi, der opfylder de betingelser, der udtrykkeligt er fastsat i dette nr. 7).

30 Ordene »[ophavsmand]« og »kunstner«, der anvendes i momsdirektivets artikel 103, stk. 2, litra a), og i bilag IX, del A, nr. 7), hertil, har således samme rækkevidde, navnlig henset til den særlige betydning, som dette nr. 7) giver fotografiets ophavsmands personlige medvirken i fremstillingen heraf. Som generaladvokaten har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, betegnes et fotografi som en »kunstgenstand« i henhold til dette nr. 7), hvis de to væsentlige faser i udførelsen heraf, dvs. fotograferingen og tryk på papir, er blevet udført af fotografiets ophavsmand eller, hvad angår aftrykningen, i det mindste under dennes tilsyn. For at kunne anses for »kunstgenstande« skal fotografiets aftrykninger endvidere være signerede, nummererede og begrænset til op til 30 eksemplarer.

31 I modsætning til, hvad den franske regering har gjort gældende, kan det følgelig ikke af anvendelsen af ordet »kunstner« i bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet udledes, at et fotografi, ud over de betingelser, som dette nr. 7) opstiller, ligeledes skal have kunstnerisk karakter for at kunne omfattes af den nedsatte momssats i henhold til nævnte direktivs artikel 103, stk. 2, litra a).

32 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori de bestemmelser, der ønskes fortolket, indgår, skal det bemærkes, at anvendelsen af den nedsatte momssats på leveringer af kunstgenstande, der foretages af ophavsmanden eller dennes retssuccessorer, i henhold til momsdirektivets artikel 103, stk. 2, litra a), udgør en undtagelse til normalmomssatsen. Denne sidstnævnte bestemmelse og dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, der udpeger de fotografier, for hvilke denne nedsatte sats kan finde anvendelse, skal følgelig fortolkes indskrænkende. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere anvendelsestilfældene for den nævnte nedsatte sats, skal fortolkes således, at den fratages sin virkning. Fortolkningen af ordlyden skal nemlig være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte ordning, og overholde kravene om afgiftsneutralitet (jf. analogt dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 35, og af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det fremgår i øvrigt af fast retspraksis, at de begreber, der er fastsat i momsdirektivet, har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (dom af 11.7.2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

34 Således som Regards Photographiques og Kommissionen har gjort gældende i deres indlæg for Domstolen, fastlægger dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), sammenholdt med bilag IX, del A, nr. 7), hertil, hvilke fotografier der kan betragtes som kunstgenstande ved hjælp af objektive kriterier, som i det væsentlige angår fotografiets ophavsmands identitet og legitimation, fremgangsmåde for aftrykning, signering, nummerering og en begrænsning i antallet af eksemplarer. Sådanne kriterier er tilstrækkelige til at sikre, at anvendelsen af den nedsatte momssats på alene fotografier, der opfylder disse kriterier, udgør en undtagelse i forhold til anvendelsen af normalsatsen på ethvert andet fotografi. Således som generaladvokaten har anført i punkt 24 i forslaget til afgørelse, kan disse kriterier nemlig udelukke, at fotografier betegnes som »kunstgenstande«, når de er masseproducerede, hvilket indebærer, at aftrykningen overdrages til specialiserede laboratorier, uden at fotografen har kontrol med det endelige resultat.

35 En fortolkning af disse bestemmelser, hvorefter anvendelsen af den nedsatte momssats begrænser sig til fotografier, som i øvrigt har kunstnerisk karakter, ville derimod gøre anvendelsen

af denne sats afhængig af den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndigheds vurdering med hensyn til deres kunstneriske værdi, som ikke udgør en objektiv, men en subjektiv egenskab. Som Domstolen således allerede har fastslået, defineres en genstands kunstneriske værdi i det væsentlige ud fra subjektive og flydende kriterier (dom af 27.10.1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, præmis 3, og af 13.12.1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648 C-1/89, præmis 25).

36 En fortolkning, hvorefter den nedsatte momssats alene forbeholdes fotografier, der har kunstnerisk karakter, kan endvidere have til følge, at fotografier som f.eks. fotografier af familiebegivenheder såsom bryllupper, behandles momsmæssigt forskelligt, alt efter om skatte- og afgiftsmyndigheden finder, at de har kunstnerisk karakter eller ej, selv om disse fotografier i givet fald har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt. Princippet om afgiftsneutralitet er imidlertid til hinder for, at varer eller tjenesteydelser, som ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt er sammenlignelige, og som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. i denne retning dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 52 og 53).

37 Undersøgelsen af den sammenhæng, hvori de bestemmelser, der ønskes fortolket, indgår, taler således ligeledes for en fortolkning, hvorefter ethvert fotografi, der opfylder betingelserne i bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, skal anses for at være en kunstgenstand med henblik på anvendelsen af den nedsatte momssats i henhold til direktivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), uden at denne kvalificering afhænger af den kompetente nationale myndigheds vurdering af dets kunstneriske karakter.

38 Hvad for det tredje angår de formål, der forfølges med momsdirektivet, tillader den i direktivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), fastsatte mulighed medlemsstaterne at give leveringer af kunstgenstande, der foretages af ophavsmanden eller dennes retssuccessorer, en gunstig afgiftsmæssig behandling ved at anvende den nedsatte momssats herpå. Det fremgår dog af 51. betragtning til dette direktiv, at den afgiftsordning, som dette direktiv indfører for kunstgenstande, og som indeholder en ensartet definition af begrebet »kunstgenstande«, tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.

39 En fortolkning, hvorefter den nedsatte momssats kan omfatte alle fotografier, der opfylder de objektive betingelser, der er fastsat i bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, er imidlertid i overensstemmelse med formålet i denne 51. betragtning, idet, som det er anført i nærværende doms præmis 35 og 36, behovet for at vurdere den kunstneriske værdi af et fotografi ud fra subjektive og flydende kriterier – en vurdering, som indebærer en risiko for konkurrenceforvridning – herved undgås.

40 Henset til samtlige disse betragtninger skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at for at kunne betragtes som kunstgenstande, der kan omfattes af den nedsatte momssats i henhold til momsdirektivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), sammenholdt med dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, skal fotografierne opfylde kriterierne i dette nr. 7), for så vidt som de skal være taget af ophavsmanden, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, således at ethvert andet kriterium, navnlig den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndigheds vurdering af deres kunstneriske karakter, udelukkes.

Det andet spørgsmål

41 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), sammenholdt med dette direktivs

artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til alene fotografier, der har kunstnerisk karakter.

42 Det bemærkes, at med hensyn til anvendelsen af den nedsatte momssats i momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, har Domstolen fastslået, at intet i ordlyden af denne bestemmelse pålægger, at denne bestemmelse fortolkes som et krav om, at denne nedsatte sats nødvendigvis omfatter alle aspekter af en kategori af ydelser, der er omfattet af dette direktivs bilag III. Medlemsstaterne har således mulighed for at anvende en nedsat momssats på konkrete og specifikke aspekter af en kategori af ydelser som omhandlet i bilag III til nævnte direktiv, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes (jf. i denne retning dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 25-27, af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 43 og 44, og af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 23).

43 Muligheden for en sådan anvendelse af den nedsatte momssats er navnlig begrundet i den omstændighed, at denne sats er undtagelsen til anvendelsen af den normalsats, som fastsættes i hver enkelt medlemsstat, og at det derfor er i overensstemmelse med princippet om, at undtagelser og fravigelser skal fortolkes strengt, at begrænse anvendelsen af den nedsatte sats til konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

44 Som generaladvokaten har anført i punkt 31 i forslaget til afgørelse, kan de principper, der følger af den retspraksis, der er nævnt i de to foregående præmisser, ligeledes finde anvendelse mutatis mutandis på momsdirektivets artikel 103, stk. 2, litra a). Denne bestemmelse udvider således muligheden for at anvende den nedsatte momssats i henhold til dette direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, på leveringer af kunstgenstande som defineret i nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), der foretages af ophavsmanden eller dennes retssuccessorer.

45 I modsætning til, hvad Regards Photographiques har gjort gældende i sine skriftlige indlæg, indebærer momsdirektivets artikel 311, stk. 2, ikke, at der skal foretages en anden fortolkning af samme direktivs artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a). Nævnte artikel 311, stk. 1, nr. 2), og artikel 311, stk. 2, definerer nemlig begrebet »kunstgenstand« med henblik på anvendelsen af såvel fortjenstmargenordningen som ordningen med nedsat momssats. Selv om denne sidstnævnte bestemmelse således fastsætter, at medlemsstaterne kan undlade at betragte fotografier, der henhører under bilag IX, del A, nr. 7), til dette direktiv, som kunstgenstande, kan den ikke udelukke den mulighed, der følger af nævnte direktivs artikel 103, stk. 2, litra a), sammenholdt med dets artikel 96, for at begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til en begrænset kategori af disse fotografier, forudsat at denne anvendelse overholder kravene i nærværende doms præmis 42.

46 Det følger heraf, at udøvelsen af den mulighed, som medlemsstaterne er indrømmet for at begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til en begrænset kategori af de fotografier, der henhører under bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, er undergivet en dobbelt betingelse, hvorefter, for det første, kun konkrete og specifikke aspekter af disse fotografier må adskilles med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, og hvor princippet om afgiftsneutralitet for det andet skal overholdes. Disse betingelser har til formål at sikre, at medlemsstaterne kun anvender muligheden på betingelser, der sikrer en korrekt og enkel anvendelse af den valgte nedsatte sats og hindrer enhver form for svig, unddragelse og misbrug (jf. analogt dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 30, og af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 45).

47 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv om det tilkommer den nationale ret at

efterprøve, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med disse EU-retlige krav, skal Domstolen imidlertid forsyne denne ret med relevant vejledning med henblik på at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

48 I den foreliggende sag fremgår det af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at ifølge de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, således som disse er fortolket ved cirkulære af 25. juni 2003, anses et fotografi kun for at have kunstnerisk karakter, hvis det bærer vidnesbyrd om en klar kreativ hensigt hos ophavsmanden og er af interesse for offentligheden, idet disse kriterier er præciseret ved en række indikatorer, som er fastsat i dette cirkulære, der skal tjene som vejledning ved skatte- og afgiftsmyndighedens vurdering heraf fra sag til sag. Selv om den således fortolkede nationale lovgivning bestemmer, at fotografier af bl.a. familiebegivenheder såsom bryllupper principielt ikke har kunstnerisk karakter, udelukker den ikke, at sådanne fotografier undtagelsesvist kan have en sådan karakter. Kun pasfotos, skolefotos og gruppefotos anses for ikke at have kunstnerisk karakter.

49 I henhold til den retspraksis, hvortil der henvises i nærværende doms præmis 46, skal fotografier, der har kunstnerisk karakter i denne nationale lovgivnings forstand, for det første udgøre et konkret og specifikt aspekt af de fotografier, der henhører under bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, hvilket indebærer, at de kan fastslås som sådanne, adskilt fra andre fotografier, der henhører under dette nummer. En sådan udpegelse forudsætter, at der er objektive, klare og præcise kriterier i den nationale lovgivning, der gør det muligt præcist at bestemme de fotografier, for hvilke denne lovgivning forbeholder anvendelsen af den nedsatte momssats (jf. analogt dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 33 og 35, af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 47, og af 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 25 og 28).

50 Som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, fastsætter de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, således som disse er fortolket ved cirkulære af 25. juni 2003, ikke objektive, klare og præcise kriterier til at udpege de fotografier, der har kunstnerisk karakter, men begrænser sig til at fastlægge en abstrakt definition af disse fotografier på grundlag af vage og subjektive kriterier om ophavsmandens åbenlyse kreative hensigt, og om der for disse fotografier foreligger en interesse for offentligheden.

51 Selv om den således fortolkede nationale lovgivning fastsætter en række holdepunkter for at lette vurderingen af disse kriterier, forholder det sig ikke desto mindre således, at den giver skatte- og afgiftsmyndigheden mulighed for – på grundlag af vage og objektive kriterier – at foretage en vurdering af de pågældende fotografiers kunstneriske kvalitet, på grundlag af hvilken den afgiftsmæssige fordel, der følger af anvendelsen af den nedsatte momssats, indrømmes eller ej.

52 De kriterier, der er fastsat i de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, således som disse er fortolket ved cirkulære af 25. juni 2003, om ophavsmandens åbenlyse kreative hensigt, og om der for disse fotografier foreligger en interesse for offentligheden, synes således ikke at gøre det muligt som sådan at udpege de fotografier, der har kunstnerisk karakter, og at adskille dem fra de andre fotografier, der henhører under bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, og opfylder følgelig ikke de krav, der henvises til i nærværende doms præmis 49.

53 For det andet, og som det således følger af betragtningerne i nærværende doms præmis 36, kan en national lovgivning, som på grundlag af sådanne kriterier begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til fotografier, der har kunstnerisk karakter, ligeledes udgøre en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet. Det må følgelig konstateres, at en sådan national lovgivning ikke overholder de krav, der henvises til i nærværende doms præmis 46.

54 Med hensyn til pasfotos, skolefotos og gruppefotos, der i medfør af de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, således som disse er fortolket ved cirkulære af 25. juni 2003, uomtvisteligt anses for ikke at have kunstnerisk karakter, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om disse fotografier kan fastslås som sådanne, adskilt fra de andre fotografier, der henhører under bilag IX, del A, nr. 7), til momsdirektivet, og i givet fald om det under alle omstændigheder er foreneligt med princippet om afgiftsneutralitet at udelukke de nævnte fotografier fra at være omfattet af den nedsatte momssats.

55 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), sammenholdt med dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til alene fotografier, der har kunstnerisk karakter, for så vidt som spørgsmålet om, hvorvidt sidstnævnte kunstneriske karakter foreligger, er underlagt den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndigheds vurdering, som ikke foretages ud fra objektive, klare og præcise kriterier fastsat i denne nationale lovgivning, der gør det muligt præcist at bestemme de fotografier, for hvilke nævnte lovgivning forbeholder anvendelsen af denne nedsatte momssats, således at en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet undgås.

Det fjerde spørgsmål

56 Henset til besvarelsen af det første og det tredje spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det fjerde spørgsmål.

Sagsomkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **For at kunne betragtes som kunstgenstande, der kan omfattes af den nedsatte sats for merværdiafgift (moms) i henhold til artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, skal fotografierne opfylde kriterierne i dette nr. 7), for så vidt som de skal være taget af ophavsmanden, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, således at ethvert andet kriterium, navnlig den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndigheds vurdering af deres kunstneriske karakter, udelukkes.**

2) Artikel 103, stk. 1, og artikel 103, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 2), samt bilag IX, del A, nr. 7), hertil, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til alene fotografier, der har kunstnerisk karakter, for så vidt som spørgsmålet om, hvorvidt sidstnævnte kunstneriske karakter foreligger, er underlagt den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndigheds vurdering, som ikke foretages ud fra objektive, klare og præcise kriterier fastsat i denne nationale lovgivning, der gør det muligt præcist at bestemme de fotografier, for hvilke nævnte lovgivning forbeholder anvendelsen af denne nedsatte momssats, således at en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet undgås.

Underskrifter

* Processprog: fransk.