

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

5 päivänä syyskuuta 2019 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 103 artiklan 2 kohdan a alakohta – 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohta – Liitteessä IX olevan A osan 7 kohta – Alennettu arvonlisäverokanta – Taide-esineet – Käsite – Taitelijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen – Kansallinen säännöstö, jossa rajataan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen ainoastaan luonteeltaan taiteellisiin valokuviin

Asiassa C-145/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 20.2.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.2.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Regards Photographiques SARL**

vastaa

**Ministre de l'Action et des Comptes publics,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit T. von Danwitz (esittelevä tuomari) ja C. Vajda,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Giacobbo-Peyronnel,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.11.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Regards Photographiques SARL, edustajanaan E. Piwnica, avocat,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään A. Alidière, E. de Moustier ja D. Colas,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään N. Gossement ja J. Jokubauskait?,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.3.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 103

ja 311 artiklan sekä sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Regards Photographiques SARL ja ministre de l'Action et des Comptes publics (julkishallinnon ja julkisen talouden ministeri, Ranska; jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi soveltamasta alennettua arvonlisäverokantaa muotokuvien ja hääkuvien luovutuksiin ajalla 1.2.2009–31.1.2012.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### ***Unionin oikeus***

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.”

4 Kyseisen direktiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

5 Mainitun direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —”

6 Saman direktiivin 99 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Alennetut verokannat on vahvistettava vähintään 5 prosentin suuruiseksi prosenttiosuudeksi veron perusteesta.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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 – – 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;

— —”

8 Kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 ja 2 kohdassa 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 -- 7 kohdassa mainittuja esineitä."

9 Mainitun direktiivin liitteessä IX olevan A osan 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**

10 Yleisen verokoodeksin (code général des impôts), sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.2012 saakka (jäljempänä CGI), 278 septies §:ssä säädettiin seuraavaa:

"Arvonlisäveroa kannetaan 5,5 prosentin suuruisen alennetun verokannan mukaan

--

2) tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamista taideteosten luovutuksista;

--"

11 Kyseisessä säännöksessä säädetty verokanta nostettiin 1.1.2012 lukien 7 prosenttiin.

12 CGI:n liitteessä II olevan 98 A §:n 7 kohdan mukaan seuraavia valokuvia pidetään taideteoksina:

"Taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien --"

13 Veroasioiden pääosaston 25.6.2003 päivätyssä ohjeessa, jonka otsikko on "Arvonlisävero. Taideteoksiin sovellettava 5,5 prosentin alennettu verokanta. Taidevalokuvien tilanne." ja joka julkaistiin 2.7.2003 päivätyssä virallisessa veroasioiden julkaisussa nro 115, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä 25.6.2003 päivätty ohje), pyrittiin täsmentämään CGI:n 278 septies §:ssä säädettyjä alennetun arvonlisäverokannan soveltamisedellytyksiä taidevalokuvien osalta. Kyseisessä ohjeessa todettiin seuraavaa:

--

I. Taidevalokuvien kriteerit:

1. Ainoastaan valokuvia, joista ilmenee niiden tekijän ilmeinen luova 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, toteuttaa 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 luovaa 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.

--”

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

14 Regards Photographiques harjoittaa valokuvaus- ja valokuvien myyntitoimintaa.

15 Kirjanpidon tarkastuksen seurauksena verohallinto kyseenalaisti sen, että kyseinen yhtiö oli soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa tiettyjen valokuvien, eli muotokuvien ja hääkuvien, luovutuksiin. Verohallinto katsoi, että kyseisiin valokuviin tuli soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa, ja määräsi jälkiverotuspäätöksin mainitun yhtiön suoritettavaksi arvonlisäveroa ajalta 1.2.2009–31.1.2012.

16 Regards Photographiquesin kyseisistä arvonlisäveron jälkiverotuspäätöksistä tekemä valitus hylättiin sekä tribunal administratif d'Orléansissa (Orléansin hallintotuomioistuin, Ranska) että cour administrative d'appel de Nantesissa (Nantesin ylempi hallintotuomioistuin, Ranska). Viimeksi mainittu tuomioistuin katsoi 21.4.2016 antamassaan tuomiossa, että pääasiassa kyseessä oleviin valokuviin ei voitu soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, koska ne eivät olleet luonteeltaan omaperäisiä eivätkä osoittaneet luovuutta, joten niitä ei ollut syytä pitää taiteilijan ottamina valokuvina.

17 Regards Photographiques valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Conseil d'État'han (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) vaatien tuomion kumoamista. Tämä yhtiö väittää, että alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseksi on riittävää, että kyseessä olevien valokuvien tekijä on valvonut valokuvien vedostusta sekä signeerannut ja numeroinut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen, ennen kuin hän itse tai hänen oikeudenomistajansa ovat ne luovuttaneet.

18 Conseil d'État on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 103 ja 311 artiklaa sekä direktiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohtaa tulkittava siten, että niissä edellytetään ainoastaan, että tekijä 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?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Ensimmäinen ja kolmas kysymys***

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, tietää lähinnä, mitkä edellytykset valokuvien on täytettävä, jotta niitä voidaan pitää taide-esineinä, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan nojalla, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, ja muun muassa, onko valokuvien tätä varten oltava luonteeltaan taiteellisia.

20 Esillä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä unionin tuomioistuinta ei siis pyydetä määrittämään taide-esineiden käsitteen merkitystä yleisesti, vaan sitä pyydetään tulkitsemaan tätä käsitettä arvonlisäverodirektiivin ja etenkin kyseisessä direktiivissä olevien alennetun arvonlisäverokannan soveltamista koskevien säännösten yhteydessä.

21 On muistutettava, että mainitun direktiivin 96 artiklassa säädetään, että samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion vahvistamaa yleistä arvonlisäverokantaa on sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Poikkeuksena tästä periaatteesta saman direktiivin 103 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa niiden direktiivin 98 ja 99 artiklan mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa tai jotakin niistä direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa määriteltyjen taide-esineiden maahantuontiin, ja mikäli jäsenvaltiot käyttävät tätä mahdollisuutta, ne voivat soveltaa alennettua verokantaa myös tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamiin taide-esineiden luovutuksiin.

22 Taide-esineiden käsitteen määritelmästä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa säädetään, että mainitun direktiivin liitteessä IX olevassa A osassa mainittuja esineitä pidetään taide-esineinä. Kyseisen A osan 7 kohtaan kuuluvat ”taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeen kymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien”.

23 Ranskan hallitus väittää, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa ainoastaan ”taidevalokuviiin”, ja tämä käsite rajoittuu kyseisen hallituksen mukaan valokuviiin, joista ilmenee niiden tekijän ilmeinen luova tarkoitus ja jotka ovat yleisesti mielenkiintoisia. Tämä tulkinta perustuu arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa käytettyyn ilmaisuun ”taiteilija”, tarpeeseen tulkita suppeasti mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa poikkeuksena yleisen arvonlisäverokannan soveltamisen periaatteesta sekä tavoitteeseen edistää taiteellista tuotantoa soveltamalla alennettua arvonlisäverokantaa.

24 Regards Photographiques ja Euroopan komissio esittävät sitä vastoin, ettei kyseisen direktiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohdassa viitata ”taiteilijaan” vaan mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan mukaisesti, luettuna yhdessä sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, taide-esineeksi katsottavan valokuvan ”tekijään”. Lisäksi ne korostavat niiden edellytysten yksityiskohtaisuutta ja objektiivisuutta, jotka valokuvien on kyseisen 7 kohdan nojalla täytettävä, jotta niitä voidaan pitää tällaisina esineinä, kun taas valokuvan taiteellinen arvo merkitsee niiden mukaan subjektiivista ja väljää kriteeriä, jonka arviointi edellyttää teoksen ansioituneisuuden arvioimista. Unionin lainsäätäjät asetti tällaisen subjektiivisen arvioinnin välttämiseksi mainitussa 7 kohdassa yksityiskohtaiset ja objektiiviset edellytykset, jotka näin ollen ovat yksin ratkaisevia niiden valokuvien yksilöimiseksi, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

25 Sen määrittämiseksi, kuinka laaja on jäsenvaltioille annettu mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valokuvien luovutuksiin, sellaisena kuin tämä mahdollisuus käy ilmi unionin oikeuden säännöksistä, joiden tulkintaa pyydetään, on otettava huomioon samanaikaisesti näiden säännösten sanamuoto ja asiayhteys sekä kyseisellä säännöstöllä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 38 kohta).

26 Ensinnäkin näiden säännösten sanamuodosta on todettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa myös tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamiin taide-esineiden luovutuksiin, siinä viitataan ”taide-esineisiin”, sellaisina kuin ne on määritelty kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa, luettuna yhdessä sen liitteessä IX olevan A osan kanssa.

27 Tästä määritelmästä on todettava, että unionin lainsäätäjän yhtäältä kyseisen 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa käyttämästä sanamuodosta, jonka mukaan ”[taide-esineillä] tarkoitetaan” arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevassa A osassa mainittuja esineitä, ja toisaalta kyseisen A osan 7 kohdassa käyttämästä sanamuodosta, jossa kuvataan yksityiskohtaisesti edellytykset, jotka valokuvien on täytettävä, jotta niitä voidaan pitää ”taide-esineinä”, ilmenee, että kyseiset edellytykset täytettäviä valokuvia on pidettävä ”taide-esineinä” alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseksi. Mainittu 7 kohta ei koske taidevalokuvia, vaan se käsittää ”taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeen kymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien”.

28 Ranskan hallituksen väitteestä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A

osan 7 kohdassa käytetystä ilmaisusta ”taiteilija” on pääteltävä, että valokuvan on oltava luonteeltaan taiteellinen, jotta siihen voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaista alennettua arvonlisäverokantaa, on muistutettava, että viimeksi mainitussa säännöksessä säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa taide-esineiden luovutuksiin, joita ei ole suorittanut ”taiteilija” vaan niiden ”tekij[ä] tai hänen oikeudenomistaj[a]nsa”.

29 Koska näissä säännöksissä viitataan ilmaisuihin ”tekijä” ja ”taiteilija”, ne koskevat samaa henkilöä eli henkilöä, joka on kyseisessä 7 kohdassa nimenomaisesti asetetut edellytykset täyttävän valokuvan tekijä.

30 Arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa käytetyillä ilmaisuilla ”tekijä” ja ”taiteilija” on nimittäin sama soveltamisala, kun otetaan huomioon muun muassa se erityinen merkitys, joka kyseisessä 7 kohdassa annetaan valokuvan tekijän henkilökohtaiselle osallistumiselle valokuvan valmistuksessa. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa, valokuva luokitellaan kyseisen 7 kohdan nojalla ”taide-esineeksi” vain, jos valokuvan tekijä on suorittanut kaksi valokuvan valmistamisen päävaihetta, eli valokuvan ottamisen ja vedostamisen, taikka vedostamisen osalta niin, että se on tapahtunut vähintään hänen valvonnassaan. Jotta valokuvaa voitaisiin pitää ”taide-esineenä”, valokuvavedokset on lisäksi signeerattava ja numeroitava sekä niiden määrän on rajoitettava kolmeenkymmeneen.

31 Toisin kuin Ranskan hallitus väittää, arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa käytetystä ilmaisusta ”taiteilija” ei täten voida päätellä, että kyseisessä 7 kohdassa lueteltujen edellytysten lisäksi valokuvan olisi oltava myös luonteeltaan taiteellinen, jotta siihen voitaisiin soveltaa mainitun direktiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla alennettua arvonlisäverokantaa.

32 Toiseksi siitä asiayhteydestä, johon säännökset, joiden tulkintaa on pyydetty, liittyvät, on muistutettava, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamiin taide-esineiden luovutuksiin on poikkeus yleisen arvonlisäverokannan soveltamisesta. Tätä viimeksi mainittua säännöstä sekä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohtaa ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohtaa, joissa yksilöidään valokuvat, joihin tätä alennettua verokantaa voidaan soveltaa, on täten tulkittava suppeasti. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että mainitun alennetun verokannan soveltamistilanteiden määrittelemiseksi käytettyjä ilmaisuja pitäisi tulkita niin, että sääntely menettäisi tavoitellut vaikutuksensa. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin tällä sääntelyllä pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. analogisesti tuomio 17.6.2010, komission v. Ranska, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 kohta ja tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ja 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin käsitteet ovat luonteeltaan objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (tuomio 11.7.2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Kuten Regards Photographiques ja komissio ovat esittäneet unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa, kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa, luettuna yhdessä sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, määritetään taide-esineiksi katsottavat valokuvat objektiivisin perustein, jotka pääasiallisesti liittyvät valokuvan tekijän henkilöön ja ominaisuuteen, vedostustapaan, signeeraukseen, numerointiin ja valokuvien määrän rajoittamiseen. Tällaiset perusteet ovat riittäviä varmistamaan sen, että alennetun

arvonlisäverokannan soveltaminen ainoastaan nämä perusteet täyttäviin valokuviiin muodostaa poikkeuksen kaikkiin muihin valokuviiin kohdistuvasta yleisen verokannan soveltamisesta. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 24 kohdassa, nämä perusteet ovat omiaan sulkemaan pois sen, että valokuvia voidaan pitää ”taideesineinä”, kun ne on valmistettu massatuotantona, mikä merkitsee vedostuksen uskomista erikoistuneiden laboratorioden tehtäväksi niin, ettei valokuvaajalla on valtaa määrätä loppuvaikutelmasta.

35 Sitä vastoin näiden säännösten tulkinta, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajoittuu valokuviiin, jotka ovat lisäksi luonteeltaan taiteellisia, johtaa siihen, että tämän alennetun verokannan soveltaminen riippuu arviosta, jonka toimivaltainen kansallinen verohallinto tekee valokuvan taiteellisesta arvosta, joka ei ole objektiivinen vaan subjektiivinen ominaisuus. Kuten oikeuskäytännössä on jo muistutettu, esineen taiteellinen arvo määritellään pääasiallisesti subjektiivisten ja väljien kriteerien perusteella (tuomio 27.10.1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, 3 kohta ja tuomio 13.12.1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, 25 kohta).

36 Tulkinta, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen on varattu ainoastaan luonteeltaan taiteellisille valokuville, voi lisäksi johtaa siihen, että valokuvia, kuten esimerkiksi perhetapahtumia, kuten häitä, kuvaavia valokuvia, kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla sen mukaan, katsooko verohallinto, että ne ovat luonteeltaan taiteellisia vai eivät, vaikka näillä valokuvilla on mahdollisesti samanlaisia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on kuitenkin se, että keskivertokuluttajan kannalta samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 52 ja 53 kohta).

37 Näin ollen sen asiayhteyden tutkiminen, johon säännökset, joiden tulkintaa on pyydetty, kuuluvat, tukee myös tulkintaa, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa säädetyt edellytykset täyttävät valokuvat on katsottava taide-esineiksi alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseksi tämän direktiivin 103 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan nojalla ilman, että tämä luokittelu voisi riippua siitä, miten toimivaltainen kansallinen verohallinto arvioi valokuvan taiteellista luonnetta.

38 Kolmanneksi on todettava arvonlisäverodirektiivin tavoitteista, että jäsenvaltiot voivat direktiivin 103 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädetyin mahdollisuuden nojalla myöntää tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamien taide-esineiden luovutuksille edullisen verokohtelun eli soveltaa näihin alennettua arvonlisäverokantaa. Kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä taide-esineiden alalla käyttöön otetulla verotusjärjestelyllä, joka sisältää yhdenmukaisen määritelmän taide-esineiden käsitteelle, pyritään välttämään kaksinkertainen verotus sekä verovelvollisten välisen kilpailun vääristyminen.

39 Tulkinta, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa kaikkiin arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdassa säädetyt objektiiviset edellytykset täyttäviin valokuviiin, on kyseisen johdanto-osan 51 perustelukappaleen tavoitteen mukainen, koska sillä vältetään – kuten tämän tuomion 35 ja 36 kohdassa on mainittu – se, että on tarpeen arvioida subjektiivisin ja väljin kriteerein määritelty valokuvan taiteellinen arvo, mihin liittyy vaara kilpailun vääristymisestä.

40 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että jotta valokuvia voidaan pitää taide-esineinä, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan nojalla, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja sen liitteessä



IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, niiden on täytettävä kyseisen 7 kohdan perusteet niin, että ne ovat tekijänsä ottamia, hänen vedostamiaan tai hänen valvonnassaan vedostettuja, signeerattuja ja numeroituja sekä määrältään kolmeenkymmeneen rajoitettuja, eikä mitään muita perusteita, etenkin toimivaltaisen kansallisen verohallinnon arviota valokuvien taiteellisesta luonteesta, voida ottaa huomioon.

### **Toinen kysymys**

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 1 kohtaa ja 2 kohdan a alakohtaa, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajataan ainoastaan luonteeltaan taiteellisiin valokuviin.

42 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on todennut arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetyn alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta, ettei tässä säännöksessä ole mitään sellaista, minkä perusteella kyseistä säännöstä olisi tulkittava siten, että siinä edellytetään, että tätä alennettua verokantaa olisi välttämättä sovellettava kaikkiin kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettujen palvelujen ryhmän osatekijöihin. Jäsenvaltioilla on siis mahdollisuus – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa johonkin mainitun direktiivin liitteessä III tarkoitettujen palvelujen ryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin (ks. vastaavasti tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 25–27 kohta; tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 43 ja 44 kohta ja tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 kohta).

43 Mahdollisuus soveltaa tällä tavalla alennettua arvonlisäverokantaa on oikeutettu erityisesti siksi, että koska alennettu verokanta muodostaa poikkeuksen kunkin jäsenvaltion soveltamasta yleisestä arvonlisäverokannasta, sen soveltamisen rajoittaminen asianomaisen palvelujen ryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia ja soveltamisalan ulkopuolelle jättämistä on tulkittava suppeasti (tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 31 kohdassa, kahdessa edellisessä kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmeneviä periaatteita sovelletaan soveltuvin osin myös arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohtaan. Tällä säännöksellä nimittäin ulotetaan kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohtaan perustuvan alennetun arvonlisäverokannan soveltamismahdollisuus tekijän tai hänen oikeudenhaltijoidensa suorittamiin taide-esineiden luovutuksiin, sellaisina kuin nämä esineet on määritelty mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa.

45 Toisin kuin Regards Photographiques väittää kirjallisissa huomautuksissaan, arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 2 kohta ei voi olla perusteena sille, että saman direktiivin 103 artiklan 1 kohtaa ja 2 kohdan a alakohtaa olisi tulkittava eri tavalla. Kyseisen 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa ja 2 kohdassa määritellään nimittäin taide-esineen käsite sekä voittomarginaalijärjestelmän että alennetun arvonlisäverokannan soveltamista varten. Vaikka viimeksi mainitussa säännöksessä säädetään, että jäsenvaltiot voivat olla pitämättä kyseisen direktiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan soveltamisalaan kuuluvia valokuvia taide-esineinä, siinä ei voida sulkea pois mainitun direktiivin 103 artiklan 2 kohdan a alakohtaan, luettuna yhdessä sen 96 artiklan kanssa, perustuvaa mahdollisuutta rajata alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen näiden valokuvien rajoitettuun ryhmään, mikäli tällainen soveltaminen on tämän tuomion 42 kohdassa mainittujen vaatimusten mukaista.

46 Jäsenvaltioille tunnustettua mahdollisuutta rajata alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan soveltamisalaan kuuluvien valokuvien rajoitettuun ryhmään voidaan siis käyttää sillä edellytyksellä, että kaksi edellytystä täyttyy, eli yhtäältä kyseisistä valokuvista erotetaan alennetun verokannan soveltamiseksi vain konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä, ja toisaalta on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näillä edellytyksillä pyritään takaamaan, että jäsenvaltiot käyttävät tätä mahdollisuutta vain siten, että varmistetaan valitun alennetun verokannan oikea ja selkeä soveltaminen ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estäminen (ks. analogisesti tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 30 kohta ja tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 45 kohta).

47 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö yhteensopiva näiden unionin oikeuteen perustuvien vaatimusten kanssa, unionin tuomioistuimen on kuitenkin annettava kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevien CGI:n säännösten mukaan, sellaisina kuin niitä on tulkittu 25.6.2003 päivätyssä ohjeessa, valokuvan katsotaan olevan luonteeltaan taiteellinen vain, jos siitä ilmenee sen tekijän ilmeinen luova tarkoitus ja se on yleisesti mielenkiintoinen, ja että näitä kriteereitä on täsmennetty kyseisessä ohjeessa vahvistetuilla useilla seikoilla verohallinnon tapauskohtaisen arvioinnin ohjeistamiseksi. Vaikka mainitussa kansallisessa säännöstössä, sellaisena kuin sitä näin tulkitaan, säädetään, että valokuvat, joiden aiheena ovat muun muassa perhetapahtumat, kuten häät, eivät lähtökohtaisesti ole luonteeltaan taiteellisia, siinä ei suljeta pois sitä, että tällaisilla valokuvilla voi poikkeuksellisesti olla tällainen luonne. Ainoastaan passikuvien, koulukuvien ja ryhmäkuvien katsotaan olevan sellaisia, etteivät ne ole luonteeltaan taiteellisia.

49 Tämän tuomion 46 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti kyseisessä kansallisessa säännöstössä tarkoitettujen luonteeltaan taiteellisten valokuvien on ensinnäkin oltava arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan soveltamisalaan kuuluvien valokuvien konkreettinen ja erityinen osatekijä, mikä merkitsee sitä, että valokuvat voidaan sellaisinaan yksilöidä tähän kohtaan kuuluvista muista valokuvista erillisiksi valokuviksi. Tällainen yksilöiminen edellyttää, että kansallisessa säännöstössä on objektiiviset, selkeät ja täsmälliset perusteet, joiden nojalla voidaan täsmällisesti määrittää valokuvat, joille alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen on kansallisessa säännöstössä varattu (ks. analogisesti tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 33 ja 35 kohta; tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 47 kohta ja tuomio 9.11.2017,

AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 25 ja 28 kohta).

50 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 33 kohdassa, pääasiassa kyseessä olevilla CGI:n säännöksissä, sellaisina kuin niitä on tulkittu 25.6.2003 päivytyssä ohjeessa, ei aseteta objektiivisia, selkeitä ja täsmällisiä kriteerejä luonteeltaan taiteellisten valokuvien määrittämiseksi, vaan niissä ainoastaan vahvistetaan näiden valokuvien abstrakti määritelmä, joka perustuu epämääräisiin ja subjektiivisiin kriteereihin, jotka liittyvät tekijän ilmeiseen luovaan tarkoitukseen ja siihen, että kyseiset valokuvat ovat yleisesti mielenkiintoisia.

51 Vaikka tässä kansallisessa säännöstössä, sellaisena kuin sitä näin tulkitaan, vahvistetaan useita seikkoja näiden kriteerien arvioinnin helpottamiseksi, on kuitenkin niin, että verohallinto voi sen mukaan arvioida kyseessä olevien valokuvien taiteellisen luonteen epämääräisten ja subjektiivisten kriteerien nojalla ja arvioinnin seurauksena myöntää tai jättää myöntämättä alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen perustuvan veroedun.

52 Näin ollen on ilmeistä, että pääasiassa kyseessä olevissa CGI:n säännöksissä vahvistetuilla kriteereillä, sellaisina kuin niitä on tulkittu 25.6.2003 päivytyssä ohjeessa, jotka liittyvät tekijän ilmeiseen luovaan tarkoitukseen ja siihen, että valokuvat ovat yleisesti mielenkiintoisia, ei voida sellaisinaan yksilöidä luonteeltaan taiteellisia valokuvia eikä erottaa tällaisia valokuvia arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan soveltamisalaan kuuluvista muista valokuvista, eivätkä ne näin ollen täytä tämän tuomion 49 kohdassa mainittuja vaatimuksia.

53 Toiseksi on niin, kuten tämän tuomion 36 kohdassa esitetystä ilmenee, että kansallinen säännöstö, jossa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajoitetaan tällaisten kriteerien perusteella luonteeltaan taiteellisiin valokuviin, voi myös loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näin ollen on todettava, ettei tällainen kansallinen säännöstö täytä tämän tuomion 46 kohdassa mainittuja vaatimuksia.

54 Passikuvista, koulukuvista ja ryhmäkuvista, joiden katsotaan olevan pääasiassa kyseessä olevien CGI:n säännösten nojalla, sellaisina kuin niitä on tulkittu 25.6.2003 päivytyssä ohjeessa, kumoamattomasti muun luonteisia kuin taiteellisia, on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, ovatko nämä valokuvat sellaisinaan yksilöitävissä arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan soveltamisalaan kuuluvista muista valokuvista erillisiksi valokuviksi, sekä tarvittaessa tarkistaa, onko se, että mainitut valokuvat jätetään joka tapauksessa alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan ulkopuolelle, yhteensopivaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

55 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 1 kohtaa ja 2 kohdan a alakohtaa, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajataan ainoastaan luonteeltaan taiteellisiin valokuviin, siltä osin kuin tämän viimeksi mainitun ominaisuuden olemassaolo edellyttää toimivaltaisen kansallisen verohallinnon suorittamaa arviointia, jota ei toteuteta sellaisten kyseisessä kansallisessa säännöstössä vahvistettujen objektiivisten, selkeiden ja täsmällisten kriteerien mukaan, joiden nojalla voidaan täsmällisesti määrittää valokuvat, joille kyseisen alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen on kansallisessa säännöstössä varattu, jotta vältetään verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen.

#### **Neljäs kysymys**

56 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen annettu vastaus, neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

### **Oikeudenkäyntikulut**

57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jotta valokuvia voidaan pitää taide-esineinä, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 103 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan nojalla, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, niiden on täytettävä kyseisen 7 kohdan perusteet niin, että ne ovat tekijänsä ottamia, hänen vedostamiaan tai hänen valvonnassaan vedostettuja, signeerattuja ja numeroituja sekä määrältään kolmeenkymmeneen rajoitettuja, eikä mitään muita perusteita, etenkin toimivaltaisen kansallisen verohallinnon arviota valokuvien taiteellisesta luonteesta, voida ottaa huomioon.**

2) **Direktiivin 2006/112 103 artiklan 1 kohtaa ja 2 kohdan a alakohtaa, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja sen liitteessä IX olevan A osan 7 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajataan ainoastaan luonteeltaan taiteellisiin valokuviin, siltä osin kuin tämän viimeksi mainitun ominaisuuden olemassaolo edellyttää toimivaltaisen kansallisen verohallinnon suorittamaa arviointia, jota ei toteuteta sellaisten kyseisessä kansallisessa säännöstössä vahvistettujen objektiivisten, selkeiden ja täsmällisten kriteerien mukaan, joiden nojalla voidaan täsmällisesti määrittää valokuvat, joille kyseisen alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen on kansallisessa säännöstössä varattu, jotta vältetään verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.