ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

5 september 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG– Artikel 103, lid 2, onder a) – Artikel 311, lid 1, punt 2 – Bijlage IX, deel A, punt 7 – Verlaagd btw-tarief – Kunstvoorwerpen – Begrip – Foto's die zijn genomen door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren – Nationale regeling volgens welke de toepassing van het verlaagde btw-tarief beperkt is tot uitsluitend foto's met een artistiek karakter"

In zaak C-145/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 20 februari 2018, ingekomen bij het Hof op 23 februari 2018, in de procedure

Regards Photographiques SARL

tegen

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur) en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 november 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– Regards Photographiques SARL, vertegenwoordigd door E. Piwnica, avocat,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door A. Alidière, E. de Moustier en D. Colas als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 maart 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 103 en 311 van alsmede bijlage IX, deel A, punt 7, bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Regards Photographiques SARL en de ministre de l'Action et des Comptes publics (minister van Overheidsoptreden en Overheidsrekeningen, Frankrijk; hierna: „belastingdienst") over de weigering van deze dienst om het verlaagde tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) toe te passen op de levering van portretten en trouwfoto's in de periode van 1 februari 2009 tot en met 31 januari 2012.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 In overweging 51 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Er dient een communautaire belastingregeling te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden."

4 Artikel 96 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is."

5 In artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn is het volgende bepaald:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]"

6 Artikel 99, lid 1, van diezelfde richtlijn luidt:

„De verlaagde tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %."

7 Artikel 103 van de btw-richtlijn luidt:

„1. De lidstaten kunnen bepalen dat het verlaagde tarief dat, of een van de verlaagde tarieven die, zij overeenkomstig de artikelen 98 en 99 toepassen, eveneens van toepassing is op de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, zoals omschreven in artikel 311, lid 1, punten 2), [...].

2. Wanneer zij van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid gebruikmaken, kunnen de lidstaten het verlaagde tarief eveneens toepassen op de volgende handelingen:

a) leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

[...]"

8 Artikel 311 van deze richtlijn bepaalt in de leden 1 en 2:

„1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

[...]

2) ‚kunstvoorwerpen': de in bijlage IX, deel A, genoemde goederen;

[...]

2. De lidstaten behoeven de in bijlage IX, deel A, [punt 7], genoemde voorwerpen niet als kunstvoorwerpen te beschouwen."

9 Bijlage IX, deel A, punt 7, bij die richtlijn luidt:

„foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen."

Frans recht

10 Artikel 278 septies van de Code général des impôts (algemene belastingwet), in de tot 1 januari 2012 geldende versie (hierna: „CGI"), bepaalde:

„De [btw] wordt geheven tegen het tarief van 5,5 %:

[...]

2° Op leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

[...]"

11 Vanaf 1 januari 2012 is het in deze bepaling vastgestelde tarief verhoogd tot 7 %.

12 Overeenkomstig artikel 98 A, punt 7, van bijlage II bij de CGI worden als kunstwerken beschouwd:

„foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen. [...]"

13 De instructie van het directoraat-generaal belastingen van 25 juni 2003, met als opschrift „Btw. Verlaagd tarief van 5,5 % voor kunstwerken. Situatie van kunstfoto's.", gepubliceerd in *Bulletin officiel des impôts* nr. 115 van 2 juli 2003, zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „instructie van 25 juni 2003"), beoogde preciseringen te verstrekken over de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief van artikel 278 septies van de CGI voor kunstfoto's. Deze instructie bepaalde:

„[...]

I. Criteria voor kunstfoto's:

1. Uitsluitend foto's die getuigen van een kennelijke creatieve intentie door de maker ervan kunnen worden beschouwd als kunstwerken die in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief.

Dit is het geval wanneer de fotograaf, door de keuze van het thema, de enscenering, de bijzonderheden van de opname of andere specifieke kenmerken van zijn werk die met name verband houden met de kwaliteit van de camera-instelling, de compositie, de belichting, verlichting, contrasten, kleuren en reliëf, het spel van het licht en de volumes, de keuze van de lens en de film of met de specifieke voorwaarden van de ontwikkeling van het negatief, een werk realiseert dat verder reikt dan de mechanische vastlegging van een aandenken van een gebeurtenis, een reis of personages en dat derhalve belangwekkend is voor het algemene publiek.

II. Toepassingsvoorwaarden

1. Uit het voorgaande volgt dat pasfoto's, schoolfoto's en groepsfoto's niet in aanmerking komen voor het verlaagde tarief.

2. Foto's waarvan het belang vooral afhangt van de hoedanigheid van de persoon of de aard van de weergegeven zaak worden in het algemeen niet beschouwd als kunstfoto's. Dat is bijvoorbeeld het geval bij foto's van godsdienstige of familiegebeurtenissen (trouwerijen, communies enzovoort).

3. Bij foto's van enigerlei aard, anders dan vermeld in II-1, kunnen de uit de reeds opgesomde criteria voortvloeiende creatieve intentie van de maker en het belang voor het algemene publiek worden geschraagd door de volgende aanwijzingen.

a) De fotograaf toont aan dat hij zijn werk bij regionale, nationale of internationale culturele instellingen, musea, tijdelijke of permanente tentoonstellingen, handelsinstellingen, [(jaar)beurzen, galerieën enzovoort] exposeert of in gespecialiseerde publicaties presenteert.

[...]

b) Het gebruik van specifieke materialen en apparatuur bij opname en ontwikkeling.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Regards Photographiques houdt zich bezig met het maken en verkopen van foto's.

15 Naar aanleiding van een controle van de boekhouding heeft de belastingdienst twijfels geuit over het verlaagde btw-tarief dat deze vennootschap had toegepast op de levering van bepaalde foto's, namelijk portretten en trouwfoto's. Daar de belastingdienst van oordeel was dat deze foto's aan het normale btw-tarief moesten worden onderworpen, heeft hij de vennootschap btw-naheffingsaanslagen opgelegd over het tijdvak van 1 februari 2009 tot en met 31 januari 2012.

16 Het door Regards Photographiques tegen deze btw-naheffingsaanslagen ingestelde beroep is verworpen zowel door de tribunal administratif d'Orléans (bestuursrechter in eerste aanleg Orléans, Frankrijk) als door de cour administrative d'appel de Nantes (bestuursrechter in tweede aanleg Nantes, Frankrijk). In haar arrest van 21 april 2016 heeft laatstgenoemde rechterlijke instantie geoordeeld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde foto's niet in aanmerking konden komen voor het verlaagde btw-tarief, aangezien zij niet origineel waren en niet getuigden van een creatieve intentie, zodat zij niet konden worden beschouwd als foto's die zijn genomen door een kunstenaar.

17 Regards Photographiques heeft bij de verwijzende rechter, de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk), beroep tot vernietiging van dat arrest ingesteld. Deze vennootschap betoogt dat, wil de maker van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde foto's in aanmerking komen voor het verlaagde btw-tarief, het volstaat dat hij, alvorens hijzelf of zijn rechthebbenden ze levert, toezicht heeft op het afdrukken ervan en ze heeft gesigneerd en genummerd met een oplage van maximaal 30 exemplaren.

18 In deze context heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 103 en 311 van [de btw-richtlijn] en punt 7 van deel A van bijlage IX bij deze richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij enkel vereisen dat foto's door hun maker zijn genomen, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen, om in aanmerking te komen voor het verlaagde btw-tarief?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is het de lidstaten dan niettemin toegestaan om foto's die voorts geen artistiek karakter hebben uit te sluiten van het voordeel van het verlaagde btw-tarief?

3) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, aan welke andere voorwaarden dienen foto's dan te voldoen om in aanmerking te komen voor het verlaagde btw-tarief? Moeten zij met name een artistiek karakter vertonen?

4) Moeten die voorwaarden uniform worden uitgelegd binnen de Europese Unie of verwijzen zij naar het recht van elke lidstaat en met name naar het intellectuele-eigendomsrecht?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en derde vraag

19 Met zijn eerste en derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter van het Hof in wezen te vernemen aan welke voorwaarden foto's moeten voldoen om te worden beschouwd als kunstvoorwerpen die in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief op grond van artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 311, lid 1, punt 2, van en bijlage IX, deel A, punt 7, bij deze richtlijn, en met name of zij daartoe een artistiek karakter moeten vertonen.

20 In het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing wordt het Hof dus niet verzocht om de betekenis van het begrip „kunstvoorwerpen" in het algemeen te bepalen, maar om dit begrip uit te leggen in de context van de btw-richtlijn, in het bijzonder van de bepalingen van deze richtlijn betreffende de toepassing van een verlaagd btw-tarief.

21 Overeenkomstig artikel 96 van de btw-richtlijn wordt hetzelfde btw-tarief, te weten het door elke lidstaat vastgestelde normale tarief, toegepast op goederenleveringen en diensten. In afwijking van dit beginsel biedt artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van diezelfde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief dat, of een van de verlaagde btw-tarieven die, zij toepassen overeenkomstig de artikelen 98 en 99 van deze richtlijn, toe te passen op de invoer van kunstvoorwerpen, zoals omschreven in artikel 311, lid 1, punt 2, en, wanneer zij van deze mogelijkheid gebruikmaken, ook op de levering van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht.

22 Wat de definitie van het begrip „kunstvoorwerpen" betreft, bepaalt artikel 311, lid 1, punt 2, van de btw-richtlijn dat de in bijlage IX, deel A, bij deze richtlijn genoemde goederen als kunstvoorwerpen worden beschouwd. Punt 7 van dit deel A ziet op „foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen".

23 De Franse regering betoogt dat alleen „kunstfoto's" in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief, en volgens deze regering is dit begrip beperkt tot foto's die getuigen van een kennelijke creatieve intentie door de maker ervan en voor het algemene publiek belangwekkend zijn. Deze uitlegging vloeit voort uit het gebruik van de term „kunstenaar" in bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn, uit de noodzaak om de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen strikt uit te leggen als uitzondering op het beginsel dat het normale btw-tarief moet worden toegepast, alsook uit de doelstelling om met de toepassing van een verlaagd btw-tarief de artistieke productie te bevorderen.

24 Regards Photographiques en de Europese Commissie voeren daarentegen aan dat artikel 103, lid 2, onder a), van deze richtlijn niet ziet op de „kunstenaar", maar op de „maker" van een foto die als een kunstvoorwerp wordt beschouwd, op grond van artikel 311, lid 1, punt 2, van die richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage IX, deel A, punt 7, ervan. Bovendien benadrukken zij dat de voorwaarden waaraan foto's overeenkomstig dat punt 7 moeten voldoen om als kunstvoorwerpen te worden beschouwd, gedetailleerd en objectief zijn, terwijl de artistieke waarde van een foto volgens hen een subjectief en onbestendig criterium is waarvan de beoordeling impliceert dat een oordeel wordt geveld over de verdienste van een werk. Om een dergelijke subjectieve beoordeling te vermijden, heeft de Uniewetgever in dat punt 7 gedetailleerde en objectieve voorwaarden gesteld, die dus als enige beslissend zijn om uit te maken welke foto's in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief.

25 Bij de bepaling wat de draagwijdte is van de mogelijkheid waarover de lidstaten beschikken om het verlaagde btw-tarief toe te passen op leveringen van foto's, zoals die voortvloeit uit de bepalingen van het Unierecht waarvan om uitlegging wordt verzocht, moet rekening worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context van deze bepalingen als de doelstelling die met de betrokken regeling wordt nagestreefd (zie in die zin arresten van 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 38).

26 Aangaande in de eerste plaats de bewoordingen van deze bepalingen, bepaalt artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn weliswaar dat de lidstaten het verlaagde btw-tarief ook mogen toepassen op de levering van kunstvoorwerpen door de maker ervan of diens rechthebbenden, maar het verwijst naar „kunstvoorwerpen", zoals gedefinieerd in artikel 311, lid 1, punt 2, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage IX, deel A, ervan.

27 Wat deze definitie betreft, volgt uit de bewoordingen die de Uniewetgever heeft gehanteerd in dit artikel 311, lid 1, punt 2, volgens welke „onder [...] 'kunstvoorwerpen' [wordt verstaan] de in bijlage IX, deel A, genoemde goederen" en in punt 7 van dat deel A, waarin in detail wordt beschreven aan welke voorwaarden foto's moeten voldoen om als „kunstvoorwerpen" te worden beschouwd, dat voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief elke foto die aan deze voorwaarden voldoet, als „kunstvoorwerp" moet worden behandeld. Dat punt 7 ziet niet op kunstfoto's, maar op alle „foto's die zijn genomen door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen".

28 Aangaande het argument van de Franse regering dat uit het gebruik van de term „kunstenaar" in bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn moet worden afgeleid dat een foto slechts in aanmerking kan komen voor het verlaagde btw-tarief op grond van artikel 103, lid 2, onder a), van deze richtlijn indien deze foto een artistiek karakter heeft, zij eraan herinnerd dat laatstgenoemde bepaling voorziet in de mogelijkheid voor de lidstaten om het verlaagde btw-tarief toe te passen op de levering van kunstvoorwerpen die niet worden verricht door een „kunstenaar", maar „door de maker of diens rechthebbenden".

29 Met de verwijzing naar de termen „maker" en „kunstenaar" doelen deze bepalingen evenwel op dezelfde persoon, te weten de persoon die de maker is van een foto die voldoet aan de in dat punt 7 uitdrukkelijk gestelde voorwaarden.

30 De termen „maker" en „kunstenaar" zoals gebruikt in artikel 103, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn en in bijlage IX, deel A, punt 7, ervan hebben immers dezelfde draagwijdte, met name gelet op het bijzondere belang dat dit punt 7 toekent aan de persoonlijke betrokkenheid van de maker van de foto bij de productie ervan. Zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wordt een foto ingevolge dit punt 7 slechts als „kunstvoorwerp" aangemerkt mits de twee belangrijke fasen van het maken van de foto, namelijk de opname en het afdrukken, worden verricht door de maker van de foto of, wat het afdrukken ervan, minstens onder zijn toezicht. Bovendien moeten de foto's, met een oplage van maximaal 30 exemplaren, zijn gesigneerd en genummerd, wil men spreken van „kunstvoorwerpen".

31 Anders dan de Franse regering betoogt, kan uit het gebruik van de term „kunstenaar" in bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn dus niet worden afgeleid dat, afgezien van de in dat punt 7 opgesomde voorwaarden, een foto ook een artistiek karakter moet vertonen om in aanmerking te kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief op grond van artikel 103, lid 2, onder a), van die richtlijn.

32 Aangaande in de tweede plaats de context van de bepalingen waarvan om uitlegging wordt verzocht, zij eraan herinnerd dat de toepassing van het verlaagde btw-tarief op de levering van kunstvoorwerpen door de maker ervan of diens rechthebbenden krachtens artikel 103, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn een uitzondering vormt op de toepassing van het normale btw-tarief. Bijgevolg moeten deze laatste bepaling alsmede artikel 311, lid 1, punt 2, van deze richtlijn en bijlage IX, deel A, punt 7, ervan, waarin wordt bepaald op welke foto's dit verlaagde tarief kan worden toegepast, strikt worden uitgelegd. Deze regel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die worden gebruikt om te bepalen in welke gevallen dat tarief geldt, aldus moeten worden uitgelegd dat het geen effect meer sorteert. De uitlegging van die bewoordingen moet namelijk in overeenstemming zijn met de door deze regeling nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit (zie naar analogie arresten van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C-492/08, EU:C:2010:348, punt 35, en 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punten 22 en 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Verder is het vaste rechtspraak dat de in de btw-richtlijn gebruikte begrippen objectief zijn en onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen van toepassing zijn (arrest van 11 juli 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Zoals Regards Photographiques en de Commissie hebben betoogd in hun bij het Hof ingediende opmerkingen, bepaalt artikel 311, lid 1, punt 2, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage IX, deel A, punt 7, ervan, welke foto's als kunstvoorwerpen worden beschouwd op grond van objectieve criteria die in wezen betrekking hebben op de identiteit en de hoedanigheid van de maker van de foto, de wijze van afdrukken, de ondertekening, de nummering en de beperkte oplage. Dergelijke criteria volstaan om ervoor te zorgen dat de toepassing van het verlaagde btw-tarief op uitsluitend foto's die aan deze criteria voldoen, de uitzondering vormt op de toepassing van het normale btw-tarief op alle andere foto's. Zoals de advocaat-generaal in punt 24 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zijn die criteria immers van dien aard dat zij uitsluiten dat foto's kunnen worden aangemerkt als „kunstvoorwerpen" wanneer zij afkomstig zijn van massaproductie waarbij het maken van afdrukken wordt toevertrouwd aan gespecialiseerde laboratoria zonder dat de fotograaf controle over het uiteindelijke effect heeft.

35 Wanneer deze bepalingen daarentegen aldus zouden worden uitgelegd dat de toepassing van het verlaagde btw-tarief beperkt is tot foto's die bovendien een artistiek karakter vertonen, zou de toepassing van dat verlaagd tarief afhangen van het oordeel van de bevoegde nationale belastingdienst over hun artistieke waarde, die niet een objectieve, maar een subjectieve eigenschap is. Zoals het Hof reeds in herinnering heeft gebracht, wordt de artistieke waarde van een voorwerp immers in wezen bepaald naar subjectieve en onbestendige criteria (arresten van 27 oktober 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, punt 3, en 13 december 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, punt 25).

36 Bovendien kan de uitlegging volgens welke het verlaagde btw-tarief uitsluitend zou gelden voor foto's die een artistiek karakter vertonen, tot gevolg hebben dat foto's – bijvoorbeeld foto's die familiegebeurtenissen zoals huwelijken vastleggen – voor de toepassing van de btw verschillend worden behandeld naargelang de belastingdienst van mening is dat deze foto's al dan niet een artistiek karakter vertonen, terwijl deze foto's in voorkomend geval vergelijkbare eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument beantwoorden. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich echter ertegen dat goederen of diensten die uit het oogpunt van de consument soortgelijk zijn en dus met elkaar concurreren, voor de heffing van de btw verschillend worden behandeld (zie in die zin arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 52 en 53).

37 Ook het onderzoek van de context van de bepalingen waarvan om uitlegging wordt verzocht, pleit dus voor een uitlegging volgens welke elke foto die voldoet aan de voorwaarden van bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn, voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op grond van artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn moet worden beschouwd als een kunstvoorwerp, zonder dat deze kwalificatie afhankelijk kan worden gesteld van de beoordeling door de bevoegde nationale belastingdienst van het artistieke karakter ervan.

38 Aangaande in de derde plaats de met de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen, kunnen de lidstaten door gebruikmaking van de in artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid leveringen van kunstvoorwerpen die worden verricht door de maker ervan of diens rechthebbenden, fiscaal gunstiger behandelen door daarop het verlaagde btw-tarief toe te passen. Zoals blijkt uit overweging 51 van deze richtlijn, is de door deze richtlijn ingevoerde belastingregeling op het gebied van kunstvoorwerpen – met een uniforme definitie van het begrip „kunstvoorwerpen" – erop gericht dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden.

39 De uitlegging volgens welke het verlaagde btw-tarief kan gelden voor alle foto's die voldoen aan de in bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn gestelde objectieve voorwaarden, is in overeenstemming met de in deze overweging 51 uiteengezette doelstelling, voor zover – zoals in de punten 35 en 36 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – wordt vermeden dat het daarbij noodzakelijk is om de artistieke waarde van een foto op basis van subjectieve en onbestendige criteria te beoordelen, waarbij deze beoordeling het gevaar van verstoring van de mededinging inhoudt.

40 Gelet op al deze overwegingen moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord dat foto's moeten worden beschouwd als kunstvoorwerpen die krachtens artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 311, lid 1, punt 2, van en bijlage IX, deel A, punt 7, bij deze richtlijn, in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde btw-tarief, zo zij voldoen aan de criteria van dat punt 7 doordat zij zijn genomen door de maker ervan, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren, met uitsluiting van elk ander criterium, inzonderheid de beoordeling door de bevoegde nationale belastingdienst van het artistieke karakter ervan.

Tweede vraag

41 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 311, lid 1, punt 2, van en bijlage IX, deel A, punt 7, bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, die de toepassing van het verlaagde btw-tarief beperkt tot uitsluitend foto's met een artistiek karakter.

42 Wat de in artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn voorziene toepassing van het verlaagde btw-tarief betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de tekst van deze bepaling geenszins voorschrijft dat deze bepaling aldus wordt uitgelegd dat de toepassing van dit verlaagde tarief noodzakelijkerwijs alle aspecten betreft van een in bijlage III bij deze richtlijn bedoelde categorie van prestaties. Mits de lidstaten het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, kunnen zij dus een verlaagd btw-tarief toepassen op concrete en specifieke aspecten van een van de categorieën van prestaties die worden bedoeld in bijlage III bij deze richtlijn (zie in die zin arresten van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, EU:C:2010:253, punten 25-27; 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 43 en 44, en 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 23).

43 De mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief op een dergelijke wijze toe te passen, vindt met name haar rechtvaardiging in de overweging dat, aangezien dit tarief de uitzondering vormt op de toepassing van het door elke lidstaat vastgestelde normale btw-tarief, de beperking van de toepassing ervan tot concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties in overeenstemming is met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Zoals de advocaat-generaal in punt 31 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zijn de beginselen die voortvloeien uit de in de twee voorgaande punten aangehaalde rechtspraak eveneens op artikel 103, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn mutatis mutandis van toepassing. Deze bepaling breidt de uit artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn voortvloeiende mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief toe te passen immers uit tot de levering van kunstvoorwerpen, zoals omschreven in artikel 311, lid 1, punt 2, van deze richtlijn, die wordt verricht door de maker of diens rechthebbenden.

45 Anders dan Regards Photographiques in haar schriftelijke opmerkingen stelt, gebiedt artikel 311, lid 2, van de btw-richtlijn geen andere uitlegging van artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van diezelfde richtlijn. Dat artikel 311, lid 1, punt 2, en lid 2, definieert immers het begrip „kunstvoorwerp" zowel

voor de toepassing van de winstmargeregeling als voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Hoewel de lidstaten op grond van deze laatste bepaling de onder bijlage IX, deel A, punt 7, bij deze richtlijn vallende foto's niet als kunstvoorwerpen behoeven te beschouwen, kan diezelfde bepaling de uit artikel 103, lid 2, onder a), juncto artikel 96 van deze richtlijn voortvloeiende mogelijkheid om de toepassing van het verlaagde btw-tarief af te bakenen tot een beperkte categorie van die foto's dus niet uitsluiten, mits deze toepassing voldoet aan de in punt 42 van het onderhavige arrest uiteengezette vereisten.

46 Hieruit volgt dat voor de uitoefening van de aan de lidstaten toegekende mogelijkheid om de toepassing van het verlaagde btw-tarief af te bakenen tot een beperkte categorie van foto's die onder bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn vallen, als dubbele voorwaarde geldt dat ten eerste voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van deze foto's afzonderlijk worden beschouwd en ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Deze voorwaarden beogen te waarborgen dat de lidstaten slechts van deze mogelijkheid gebruikmaken in omstandigheden die de juiste en correcte toepassing van het gekozen verlaagde tarief waarborgen en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen (zie naar analogie arresten van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, EU:C:2010:253, punt 30, en 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 45).

47 Volgens vaste rechtspraak van het Hof staat het weliswaar aan de nationale rechter om te beoordelen of een nationale regeling als die in het hoofdgeding verenigbaar is met deze uit het Unierecht voortvloeiende vereisten, maar heeft het Hof tot taak hem alle aanwijzingen te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de afdoening van het bij hem aanhangige geschil (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de CGI, zoals uitgelegd door de instructie van 25 juni 2003, een foto wordt geacht slechts een artistiek karakter te vertonen indien hij getuigt van een kennelijke creatieve intentie door de maker ervan en voor het algemene publiek belangwekkend is, waarbij deze criteria zijn uitgewerkt door een aantal in deze instructie vastgestelde aanwijzingen die voor de belastingdienst als richtsnoer dienen bij de beoordeling per geval. Hoewel de aldus uitgelegde nationale regeling bepaalt dat foto's waarop met name familiegebeurtenissen zoals huwelijken zijn vastgelegd, in beginsel geen artistiek karakter hebben, sluit zij niet uit dat dergelijke foto's bij uitzondering wel een artistiek karakter kunnen vertonen. Alleen pasfoto's, schoolfoto's en groepsfoto's worden geacht geen artistiek karakter te hebben.

49 Overeenkomstig de in punt 46 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak moeten foto's met een artistiek karakter in de zin van deze nationale regeling in de eerste plaats een concreet en specifiek aspect vormen van de foto's die vallen onder bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn, hetgeen impliceert dat zij als zodanig afzonderlijk van de andere onder dit punt vallende foto's identificeerbaar zijn. Een dergelijke identificatie vooronderstelt dat in de nationale regeling objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria zijn vastgelegd aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald op welke foto's volgens deze regeling het verlaagde btw-tarief kan worden toegepast (zie naar analogie arresten van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, EU:C:2010:253, punten 33 en 35; 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 47, en 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punten 25 en 28).

50 Zoals de advocaat-generaal in punt 33 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bevatten de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de CGI, zoals uitgelegd door de instructie van 25 juni 2003, geen objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria ter aanduiding van foto's met een artistiek karakter, doch louter een abstracte definitie van deze foto's, die is gebaseerd op vage en subjectieve criteria die betrekking hebben op de kennelijke creatieve intentie van de maker en het belang voor het algemene publiek waarvan deze foto's moeten getuigen.

51 Hoewel deze nationale regeling, aldus uitgelegd, een aantal aanwijzingen bevat ter vergemakkelijking van de beoordeling op basis van deze criteria, neemt dit niet weg dat het de belastingdienst mogelijk is om op basis van vage en subjectieve criteria een oordeel te vellen over de artistieke kwaliteit van de betrokken foto's, waarbij naargelang van dit oordeel het uit de toepassing van het verlaagde btw-tarief voortvloeiende belastingvoordeel al dan niet zal worden toegekend.

52 Dus blijkt dat de criteria die zijn vastgesteld in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de CGI, zoals uitgelegd door de instructie van 25 juni 2003, die verband houden met de kennelijke creatieve intentie door de maker en het belang voor het algemene publiek, het niet mogelijk maken om foto's met een artistiek karakter als zodanig te identificeren en te onderscheiden van de andere onder bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn vallende foto's, en bijgevolg niet voldoen aan de in punt 49 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereisten.

53 In de tweede plaats kan, zoals volgt uit de overwegingen in punt 36 van het onderhavige arrest, een nationale regeling die op basis van dergelijke criteria de toepassing van het verlaagde btw-tarief beperkt tot foto's met een artistiek karakter, eveneens afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat een dergelijke nationale regeling niet voldoet aan de in punt 46 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereisten.

54 Met betrekking tot pasfoto's, schoolfoto's en groepsfoto's, die volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de CGI, zoals uitgelegd door de instructie van 25 juni 2003, op onweerlegbare wijze worden geacht geen artistiek karakter te vertonen, staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze foto's als zodanig afzonderlijk identificeerbaar zijn van de andere onder bijlage IX, deel A, punt 7, bij de btw-richtlijn vallende foto's en, in voorkomend geval, of het zonder meer uitsluiten van die foto's van het verlaagde btw-tarief verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

55 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 311, lid 1, punt 2, van en bijlage IX, deel A, punt 7, bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, die de toepassing van het verlaagde btw-tarief beperkt tot uitsluitend foto's met een artistiek karakter, voor zover het bestaan van het artistieke karakter afhangt van een beoordeling door de bevoegde nationale belastingdienst die niet wordt verricht binnen de grenzen van in deze nationale regeling vastgestelde objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald op welke foto's dit verlaagd tarief ingevolge deze regeling kan worden toegepast, zodat wordt vermeden dat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

Vierde vraag

56 Gelet op het antwoord op de eerste en de derde vraag, behoeft de vierde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Foto's moeten worden beschouwd als kunstvoorwerpen die krachtens artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 311, lid 1, punt 2, van en bijlage IX, deel A, punt 7, bij die richtlijn, in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), zo zij voldoen aan de criteria van dat punt 7 doordat zij zijn genomen door de maker ervan, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren, met uitsluiting van elk ander criterium, inzonderheid de beoordeling door de bevoegde nationale belastingdienst van het artistieke karakter ervan.**

2) **Artikel 103, lid 1 en lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 311, lid 1, punt 2, van en bijlage IX, deel A, punt 7, bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, die de toepassing van het verlaagde btw-tarief beperkt tot uitsluitend foto's met een artistiek karakter, voor zover het bestaan van het artistieke karakter afhangt van een beoordeling door de bevoegde nationale belastingdienst die niet wordt verricht binnen de grenzen van in deze nationale regeling vastgestelde objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald op welke foto's dit verlaagd tarief ingevolge deze regeling kan worden toegepast, zodat wordt vermeden dat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit.**

ondertekeningen