Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 5ης Σεπτεμβρίου 2019 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 103, παράγραφος 2, στοιχείο α' – Άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2 – Παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7 – Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ – Αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας – Έννοια – Φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του σε τριάντα το πολύ υπογεγραμμένα και αριθμημένα αντίτυπα – Εθνική ρύθμιση που περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στις φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα»

Στην υπόθεση C-145/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Φεβρουαρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Regards Photographiques SARL

κατά

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz (εισηγητή) και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: V. Giacobbo-Peyronnel, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Νοεμβρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Regards Photographiques SARL, εκπροσωπούμενη από τον E. Piwnica, avocat,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Alidière και E. de Moustier καθώς και από τον D. Colas,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις N. Gossement και J. Jokubauskaitė,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Μαρτίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 103 και 311 καθώς και του παραρτήματος IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Regards Photographiques SARL και του Ministre de l'Action et des Comptes publics (Υπουργού Δημόσιας Διοίκησης και Οικονομικών, Γαλλία, στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να εφαρμόσει τον μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στην παράδοση φωτογραφικών πορτραίτων και φωτογραφιών γάμου που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο από την 1η Φεβρουαρίου 2009 έως τις 31 Ιανουαρίου 2012.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Είναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκείμενων στον φόρο.»

4 Το άρθρο 96 της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

5 Το άρθρο 98 της εν λόγω οδηγίας ορίζει στις παραγράφους 1 και 2 τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ.

[…]»

6 Κατά το άρθρο 99, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«Οι μειωμένοι συντελεστές καθορίζονται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 %.»

7 Το άρθρο 103 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο μειωμένος συντελεστής ή ένας από τους μειωμένους συντελεστές που εφαρμόζουν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 98 και 99 εφαρμόζεται και στις εισαγωγές αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που ορίζονται στο άρθρο 311, παράγραφος 1, σημεία 2), [...]

2. Όταν προσφεύγουν στη δυνατότητα που προβλέπεται στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή στις ακόλουθες παραδόσεις:

α) στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του,

[...]».

8 Το άρθρο 311 της ως άνω οδηγίας ορίζει στις παραγράφους 1 και 2 τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, νοούνται ως:

[...]

2) "αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας", τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο παράρτημα IX, μέρος Α,

[...]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να μην θεωρούν ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας τα αντικείμενα που αναφέρονται στο παράρτημα IX, μέρος Α, [σημείο 7].»

9 Το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του, υπογεγραμμένες και αριθμημένες, έως τριάντα το πολύ αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος.»

Το γαλλικό δίκαιο

10 Το άρθρο 278septies του code général des impôts (Γενικού Φορολογικού Κώδικα), όπως ίσχυε μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2012 (στο εξής: CGI), προέβλεπε τα εξής:

«Εφαρμόζεται συντελεστής [ΦΠΑ] 5,5 %:

[...]

2° στις παραδόσεις έργων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του,

[...]».

11 Από την 1η Ιανουαρίου 2012, ο προβλεπόμενος από την ως άνω διάταξη συντελεστής ανέρχεται σε 7 %.

12 Κατά το άρθρο 98Α, σημείο 7, του παραρτήματος ΙΙ του CGI, θεωρούνται έργα καλλιτεχνικής αξίας οι ακόλουθες φωτογραφίες:

«Φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του σε τριάντα το πολύ υπογεγραμμένα και αριθμημένα αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος […]»

13 Οι εφαρμοστικές οδηγίες της γενικής διευθύνσεως φορολογίας, της 25ης Ιουνίου 2003, με τίτλο «ΦΠΑ. Μειωμένος συντελεστής 5,5 % ο οποίος εφαρμόζεται στα έργα καλλιτεχνικής αξίας. Κατάσταση των καλλιτεχνικών φωτογραφιών», οι οποίες δημοσιεύθηκαν στο *Bulletin officiel des impôts* (*Επίσημο Φορολογικό Δελτίο*) αριθ. 115, της 2ας Ιουλίου 2003, ως είχαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: εφαρμοστικές οδηγίες της 25ης Ιουνίου 2003), παρείχαν διευκρινίσεις σχετικά με τους όρους εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 278septies του CGI όσον αφορά τις καλλιτεχνικές φωτογραφίες. Οι εν λόγω εφαρμοστικές οδηγίες προέβλεπαν τα εξής:

«[…]

I. Κριτήρια της καλλιτεχνικής φωτογραφίας:

1. Θεωρούνται έργα καλλιτεχνικής αξίας που μπορούν να απολαύουν του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνον οι φωτογραφίες οι οποίες μαρτυρούν έκδηλη δημιουργική πρόθεση από μέρους του δημιουργού τους.

Τέτοια είναι η περίπτωση κατά την οποία ο φωτογράφος, λόγω της επιλογής του θέματος, τις συνθήκες της σκηνοθεσίας, τις ιδιαιτερότητες της λήψης της εικόνας ή κάθε άλλης εξειδικεύσεως της εργασίας του, η οποία σχετίζεται ιδίως με την ποιότητα της πλαισιώσεως, της συνθέσεως, της εκθέσεως, των φωτισμών, των αντιθέσεων, των χρωμάτων και των αναγλύφων, του παιχνιδιού του φωτός και των όγκων, της επιλογής του σκοπού και του φιλμ ή των συνθηκών εκτύπωσης του αρνητικού, πραγματοποιεί εργασία η οποία υπερβαίνει την απλή μηχανική αποτύπωση της ενθυμήσεως ενός γεγονότος, ενός ταξιδιού ή προσώπων και η οποία παρουσιάζει επομένως ενδιαφέρον για το ευρύ κοινό.

II. Όροι εφαρμογής

1. Προκύπτει από τα προεκτεθέντα ότι εξαιρούνται από το προνόμιο του μειωμένου συντελεστή οι φωτογραφίες ταυτότητας, οι σχολικές φωτογραφίες, καθώς και οι ομαδικές φωτογραφίες.

2. Οι φωτογραφίες των οποίων το ενδιαφέρον εξαρτάται πρωτίστως από την ιδιότητα του προσώπου ή του αγαθού το οποίο απεικονίζουν δεν θεωρούνται, γενικώς, καλλιτεχνικές φωτογραφίες. Τέτοια είναι η περίπτωση, για παράδειγμα, των φωτογραφιών που απεικονίζουν οικογενειακά ή θρησκευτικά γεγονότα (γάμους, πρώτη κοινωνία κ.λπ.).

3. Τούτου δοθέντος, για τις φωτογραφίες πάσης φύσεως, εκτός εκείνων που αναφέρονται στο ΙΙ-1, η δημιουργική πρόθεση του δημιουργού που προκύπτει από τα κριτήρια που έχουν ήδη απαριθμηθεί και ο χαρακτήρας του ενδιαφέροντος για το ευρύ κοινό δύνανται να ενισχυθούν από τις ακόλουθες ενδείξεις.

a) Ο φωτογράφος αποδεικνύει την έκθεση των έργων του σε πολιτιστικούς (τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς), μουσειακούς (μουσεία, μόνιμες ή προσωρινές εκθέσεις) ή εμπορικούς (εκθέσεις, αίθουσες τέχνης κ.λπ.) θεσμούς, ή, ακόμη, την παρουσίασή τους σε εξειδικευμένες εκδόσεις.

[…]

b) Η χρησιμοποίηση εξειδικευμένου εξοπλισμού τόσο για τη λήψη της εικόνας όσο και για την εκτύπωση.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η εταιρία Regards Photographiques έχει ως δραστηριότητα την παραγωγή και την πώληση φωτογραφιών.

15 Κατόπιν λογιστικού ελέγχου, η φορολογική αρχή διαφώνησε με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ από την επιχείρηση για την παράδοση ορισμένων φωτογραφιών και συγκεκριμένα για τα πορτραίτα και τις φωτογραφίες γάμου. Εκτιμώντας ότι οι φωτογραφίες αυτές έπρεπε να υπαχθούν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος της εν λόγω εταιρίας πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ για την περίοδο από την 1η Φεβρουαρίου 2009 έως τις 31 Ιανουαρίου 2012.

16 Η προσφυγή την οποία άσκησε η Regards Photographiques κατά αυτών των πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ απορρίφθηκε τόσο από το tribunal administratif d'Orléans (διοικητικό πρωτοδικείο Ορλεάνης, Γαλλία) όσο και από το cour administrative d'appel de Nantes (διοικητικό εφετείο Νάντης, Γαλλία). Με απόφαση της 21ης Απριλίου 2016, το διοικητικό εφετείο Νάντης έκρινε ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης φωτογραφίες δεν μπορούσαν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, καθόσον δεν χαρακτηρίζονταν από πρωτοτυπία και δεν εκδήλωναν δημιουργική πρόθεση, και επομένως δεν συνέτρεχε λόγος να θεωρηθούν φωτογραφίες ληφθείσες από καλλιτέχνη.

17 Η Regards Photographiques άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία). Η εν λόγω εταιρία υποστηρίζει ότι, προκειμένου να μπορεί να υπαχθεί στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, αρκεί ο δημιουργός των επίμαχων φωτογραφιών, πριν ο ίδιος ή οι διάδοχοί του παραδώσουν τις εν λόγω φωτογραφίες, να έχει εποπτεύσει την εκτύπωσή τους και να τις έχει υπογράψει και αριθμήσει σε τριάντα το πολύ αντίτυπα.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 103 και 311 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], καθώς και του μέρους Α, σημείο 7, του παραρτήματος ΙΧ της οδηγίας αυτής, την έννοια ότι, προκειμένου να μπορούν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή [ΦΠΑ], οι φωτογραφίες πρέπει απλώς να έχουν ληφθεί από τον καλλιτέχνη, να έχουν εκτυπωθεί από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του και να έχουν υπογραφεί και αριθμηθεί, έως τριάντα το πολύ αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορούν εντούτοις τα κράτη μέλη να αποκλείσουν από την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή [ΦΠΑ] φωτογραφίες που δεν έχουν, επιπλέον, και καλλιτεχνικό χαρακτήρα;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, ποιες άλλες προϋποθέσεις πρέπει να πληρούν οι φωτογραφίες προκειμένου να μπορούν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή [ΦΠΑ]; Ειδικότερα, πρέπει αυτές να έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα;

4) Πρέπει οι ανωτέρω προϋποθέσεις να ερμηνεύονται κατά τρόπο ομοιόμορφο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή μήπως καθορίζονται από το δίκαιο κάθε κράτους μέλους, και ιδίως από τη νομοθεσία περί διανοητικής ιδιοκτησίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος

19 Με το πρώτο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, που πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο σχετικά με τις προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληρούν οι φωτογραφίες για να θεωρηθούν ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας τα οποία μπορούν να απολαύουν του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας καθώς και με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, και, ιδίως, αν, για τον σκοπό αυτό, οι εν λόγω φωτογραφίες πρέπει να έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα.

20 Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο δεν καλείται να προσδιορίσει τη σημασία της έννοιας «αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας» εν γένει, αλλά καλείται να ερμηνεύσει την εν λόγω έννοια στο πλαίσιο της οδηγίας περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, στο πλαίσιο των διατάξεων της οδηγίας αυτής σχετικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

21 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 96 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος. Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας αναγνωρίζει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ή έναν από τους μειωμένους συντελεστές που εφαρμόζουν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 98 και 99 της εν λόγω οδηγίας, στις εισαγωγές αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας, και, όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας αυτής, επίσης στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του.

22 Όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας «αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας», το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο παράρτημα IX, μέρος Α, της εν λόγω οδηγίας νοούνται ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας. Το σημείο 7 του εν λόγω μέρους Α αφορά τις «φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του, υπογεγραμμένες και αριθμημένες, έως τριάντα το πολύ αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος».

23 Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι μπορούν να απολαύουν του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνον οι «καλλιτεχνικές φωτογραφίες», έννοια που περιορίζεται, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, στις φωτογραφίες που αναδεικνύουν έκδηλη δημιουργική πρόθεση από μέρους του δημιουργού τους και παρουσιάζουν ενδιαφέρον για το ευρύ κοινό. Κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, η ερμηνεία αυτή απορρέει από τη χρήση του όρου «καλλιτέχνης» στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ, από την ανάγκη να ερμηνεύεται στενά η δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, ως εξαίρεση από την αρχή της εφαρμογής του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και από τον σκοπό προωθήσεως της καλλιτεχνικής παραγωγής διά της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

24 Αντιθέτως, η Regards Photographiques και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 103, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας δεν αφορά τον «καλλιτέχνη» αλλά τον «δημιουργό» μιας φωτογραφίας η οποία θεωρείται ως αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας, δυνάμει του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας. Επιπλέον, υπογραμμίζουν τον λεπτομερή και αντικειμενικό χαρακτήρα των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούν οι φωτογραφίες δυνάμει του εν λόγω σημείου 7 προκειμένου να θεωρούνται ως τέτοια αντικείμενα, ενώ η καλλιτεχνική αξία μιας φωτογραφίας συνιστά, κατά την άποψη των προαναφερομένων, υποκειμενικό και ασταθές κριτήριο του οποίου η

εκτίμηση συνεπάγεται τη διατύπωση κρίσεως όσον αφορά την αξία ενός έργου. Κατά την άποψή τους, ακριβώς προκειμένου να αποφευχθεί μια τέτοια υποκειμενική εκτίμηση, ο νομοθέτης της Ένωσης έθεσε, με το εν λόγω σημείο 7, λεπτομερείς και αντικειμενικές προϋποθέσεις οι οποίες, ως εκ τούτου, είναι οι μόνες που είναι καθοριστικές για τον προσδιορισμό των φωτογραφιών που δύνανται να απολαύουν του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

25 Για τον προσδιορισμό του εύρους της αναγνωριζόμενης στα κράτη μέλη δυνατότητας να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις φωτογραφιών, όπως αυτή προκύπτει από τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητείται η ερμηνεία, πρέπει να συνεκτιμώνται το γράμμα των εν λόγω διατάξεων και το πλαίσιο στο οποίο αυτές εντάσσονται, καθώς και ο σκοπός της οικείας ρυθμίσεως (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 38).

26 Όσον αφορά, κατά πρώτον, το γράμμα των εν λόγω διατάξεων, καίτοι το άρθρο 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του, εντούτοις, το εν λόγω άρθρο αναφέρεται στα «αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας», όπως ορίζονται στο άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα IX, μέρος Α, της εν λόγω οδηγίας.

27 Όσον αφορά τον ορισμό αυτό, από τη διατύπωση που χρησιμοποίησε ο νομοθέτης της Ένωσης, αφενός, στο εν λόγω άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, κατά το οποίο τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο παράρτημα IX, μέρος Α, της οδηγίας περί ΦΠΑ «νοούνται ως [αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας]», και, αφετέρου, στο σημείο 7 του εν λόγω μέρους Α, που περιγράφει λεπτομερώς τις προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληρούν οι φωτογραφίες προκειμένου να θεωρούνται ως «αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας», προκύπτει ότι κάθε φωτογραφία που πληροί τις εν λόγω προϋποθέσεις πρέπει να αντιμετωπίζεται ως «αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας» για τους σκοπούς της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Το εν λόγω σημείο 7 δεν αφορά, όμως, καλλιτεχνικές φωτογραφίες, αλλά όλες τις «φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του, υπογεγραμμένες και αριθμημένες, έως τριάντα το πολύ αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος».

28 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γαλλικής Κυβερνήσεως ότι από τη χρήση του όρου «καλλιτέχνης» στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να συναχθεί ότι μια φωτογραφία πρέπει να έχει καλλιτεχνικό χαρακτήρα προκειμένου να μπορεί να απολαύει του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι η τελευταία αυτή διάταξη προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί όχι ένας «καλλιτέχνης», αλλά «ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του».

29 Οι ως άνω διατάξεις, κάνοντας μνεία, των όρων «δημιουργός» και «καλλιτέχνης», αναφέρονται, όμως, στο ίδιο πρόσωπο, ήτοι στο πρόσωπο που έχει την ιδιότητα του δημιουργού μιας φωτογραφίας η οποία πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπονται ρητώς στο εν λόγω σημείο 7.

30 Πράγματι, οι όροι «δημιουργός» και «καλλιτέχνης» που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 103, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ και στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας έχουν πανομοιότυπο περιεχόμενο, λαμβανομένης υπόψη, ιδίως, της ιδιαίτερης σημασίας που το εν λόγω σημείο 7 αποδίδει στην προσωπική συμμετοχή του δημιουργού της φωτογραφίας στην παραγωγή της εν λόγω φωτογραφίας. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 23 των προτάσεών του, μια φωτογραφία χαρακτηρίζεται «αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας», δυνάμει του εν λόγω σημείου 7, μόνον αν τα δύο μείζονα στάδια της παραγωγής της, ήτοι η λήψη της εικόνας και η εκτύπωση, έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο τον δημιουργό της φωτογραφίας ή, όσον αφορά την

εκτύπωση, τουλάχιστον υπό την εποπτεία του. Εξάλλου, για να θεωρηθούν ως «αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας», οι εκτυπώσεις της φωτογραφίας πρέπει να είναι υπογεγραμμένες, αριθμημένες και να έχουν εκδοθεί σε τριάντα το πολύ αντίτυπα.

31 Επομένως, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Γαλλική Κυβέρνηση, από τη χρήση του όρου «καλλιτέχνης» στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι, πέραν των προϋποθέσεων που απαριθμεί το εν λόγω σημείο 7, μια φωτογραφία θα πρέπει επίσης να έχει καλλιτεχνικό χαρακτήρα προκειμένου να μπορεί να απολαύει του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας.

32 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται οι διατάξεις των οποίων ζητείται η ερμηνεία, υπενθυμίζεται ότι η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του, δυνάμει του άρθρου 103, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ. Επομένως, η τελευταία αυτή διάταξη καθώς και το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας και το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, που προσδιορίζουν τις φωτογραφίες στις οποίες είναι δυνατόν να εφαρμοστεί ο εν λόγω μειωμένος συντελεστής, πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Εντούτοις, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι η διατύπωση που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των περιπτώσεων εφαρμογής του εν λόγω μειωμένου συντελεστή πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο ο οποίος θα εμπόδιζε το καθεστώς του μειωμένου συντελεστή να παραγάγει τα αποτελέσματά του. Πράγματι, η ερμηνεία αυτή πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από το εν λόγω καθεστώς σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-492/08, EU:C:2010:348, σκέψη 35, και της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψεις 22 και 23 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, οι έννοιες που χρησιμοποιούνται από την οδηγία περί ΦΠΑ έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων συναλλαγών (απόφαση της 11ης Ιουλίου 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Όπως υποστήριξαν η Regards Photographiques και η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, προσδιορίζει τις φωτογραφίες που θεωρούνται ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας μέσω αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία έχουν σχέση, κατ' ουσίαν, με την ταυτότητα και την ιδιότητα του δημιουργού της φωτογραφίας, με τον τρόπο εκτυπώσεως, με την υπογραφή, με την αρίθμηση και με τον περιορισμό του αριθμού των αντιτύπων. Τέτοια κριτήρια αρκούν για να διασφαλιστεί ότι η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνον στις φωτογραφίες που πληρούν τα εν λόγω κριτήρια αποτελεί την εξαίρεση σε σχέση με την εφαρμογή του κανονικού συντελεστή σε κάθε άλλη φωτογραφία. Πράγματι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 24 των προτάσεών του, τα εν λόγω κριτήρια είναι ικανά να αποκλείσουν το ενδεχόμενο να χαρακτηρισθούν ως «αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας» φωτογραφίες που προέρχονται από μαζική παραγωγή, η οποία συνεπάγεται εκτύπωση που ανατίθεται σε εξειδικευμένα εργαστήρια, χωρίς ο φωτογράφος να έχει εποπτεία επί του τελικού αποτελέσματος.

35 Αντιθέτως, ερμηνεία των διατάξεων αυτών κατά την οποία η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ θα περιοριζόταν σε φωτογραφίες που έχουν, επιπλέον, και καλλιτεχνικό χαρακτήρα θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται η εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή από τη διατύπωση κρίσεως της αρμόδιας εθνικής φορολογικής αρχής ως προς την καλλιτεχνική αξία τους, αξία που αποτελεί υποκειμενικό και όχι αντικειμενικό χαρακτηριστικό. Πράγματι, όπως έχει υπενθυμίσει το Δικαστήριο, η καλλιτεχνική αξία ενός αντικειμένου καθορίζεται κυρίως βάσει υποκειμενικών και ασταθών κριτηρίων (αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, σκέψη 3, και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, σκέψη 25).

36 Επιπλέον, ερμηνεία κατά την οποία το ευεργέτημα του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ θα αφορούσε αποκλειστικά και μόνο τις φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα μπορεί να έχει ως συνέπεια κάποιες φωτογραφίες, παραδείγματος χάριν αυτές που απεικονίζουν οικογενειακές εκδηλώσεις όπως οι γάμοι, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ, ανάλογα με το αν η φορολογική αρχή εκτιμά ότι οι εν λόγω φωτογραφίες έχουν ή όχι καλλιτεχνικό χαρακτήρα, παρότι οι φωτογραφίες αυτές παρουσιάζουν, ενδεχομένως, ανάλογες ιδιότητες και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή. Ωστόσο, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ προϊόντα ή υπηρεσίες που, από την οπτική γωνία του μέσου καταναλωτή, παρουσιάζουν ομοιότητα και τελούν, ως εκ τούτου, σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψεις 52 και 53).

37 Επομένως, η εξέταση του πλαισίου στο οποίο εντάσσονται οι διατάξεις των οποίων ζητήθηκε η ερμηνεία συνηγορεί επίσης υπέρ της ερμηνείας ότι κάθε φωτογραφία που πληροί τις προβλεπόμενες στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋποθέσεις πρέπει να θεωρείται ως αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας για τους σκοπούς της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας, χωρίς ο χαρακτηρισμός αυτός να είναι δυνατόν να εξαρτάται από την εκτίμηση, εκ μέρους της αρμόδιας εθνικής φορολογικής αρχής, του καλλιτεχνικού χαρακτήρα της εν λόγω φωτογραφίας.

38 Όσον αφορά, τρίτον, τους επιδιωκόμενους από την οδηγία περί ΦΠΑ σκοπούς, η ευχέρεια που παρέχεται με το άρθρο 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιφυλάσσουν ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του, εφαρμόζοντας στις παραδόσεις αυτές τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Τούτου δοθέντος, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 51 της εν λόγω οδηγίας, το καθεστώς φορολογίας που θεσπίζει η εν λόγω οδηγία στον τομέα των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, που περιλαμβάνει έναν ενιαίο ορισμό της έννοιας των «αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας», αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης καθώς και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο.

39 Η ερμηνεία κατά την οποία ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ δύναται να έχει εφαρμογή σε όλες τις φωτογραφίες που πληρούν τις αντικειμενικές προϋποθέσεις που προβλέπονται στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι σύμφωνη με τον σκοπό περί του οποίου γίνεται λόγος στην εν λόγω αιτιολογική σκέψη 51, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 35 και 36 της παρούσας αποφάσεως, με την ερμηνεία αυτή δεν υφίσταται η ανάγκη να γίνεται εκτίμηση της καλλιτεχνικής αξίας μιας φωτογραφίας βάσει υποκειμενικών και ασταθών κριτηρίων, εκτίμηση η οποία συνεπάγεται τον κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

40 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, προκειμένου να θεωρούνται ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας τα οποία μπορούν να απολαύουν του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας καθώς και με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, οι φωτογραφίες πρέπει να πληρούν τα κατά το εν λόγω σημείο 7 κριτήρια, δηλαδή πρέπει να έχουν ληφθεί από τον δημιουργό τους και να έχουν εκτυπωθεί από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του σε τριάντα το πολύ αντίτυπα, τα οποία έχουν υπογραφεί και έχουν αριθμηθεί, αποκλειομένου κάθε άλλου κριτηρίου, ιδίως δε της εκτιμήσεως, από την αρμόδια εθνική φορολογική αρχή, του καλλιτεχνικού χαρακτήρα των εν λόγω φωτογραφιών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

41 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας καθώς και με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στις φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα.

42 Υπενθυμίζεται ότι, όσον αφορά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κανένα στοιχείο της διατάξεως αυτής δεν επιβάλλει η διάταξη αυτή να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτεί η εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή να αφορά κατ' ανάγκην όλες τις πτυχές μιας εκ των κατηγοριών παροχής υπηρεσιών του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας αυτής. Ως εκ τούτου, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές μιας κατηγορίας παροχής υπηρεσιών την οποία αφορά το παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψεις 25 έως 27, της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψεις 43 και 44, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 23).

43 Η δυνατότητα μιας τέτοιας εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δικαιολογείται ιδίως για τον λόγο ότι, δεδομένου ότι ο συντελεστής αυτός αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του κανονικού συντελεστή που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος, ο περιορισμός της εφαρμογής του σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις της επίμαχης κατηγορίας παροχής υπηρεσιών είναι σύμφωνος προς την αρχή ότι οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 31 των προτάσεών του, οι αρχές που απορρέουν από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στις δύο προηγούμενες σκέψεις τυγχάνουν επίσης εφαρμογής, mutatis mutandis, στο άρθρο 103, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, η διάταξη αυτή επεκτείνει τη δυνατότητα εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ η οποία προκύπτει από το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της ως άνω οδηγίας στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του.

45 Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Regards Photographiques με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το άρθρο 311, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν επιβάλλει διαφορετική ερμηνεία του άρθρου 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Πράγματι, το εν λόγω άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, και παράγραφος 2, ορίζει την έννοια του «αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας» τόσο για την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους όσο και για εκείνη του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, καίτοι η τελευταία αυτή διάταξη προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μη θεωρούν ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας τις φωτογραφίες που εμπίπτουν στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, εντούτοις, δεν μπορεί να αποκλείσει τη δυνατότητα, βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 96 της οδηγίας αυτής, να περιοριστεί η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε μια ειδικότερη κατηγορία των εν λόγω φωτογραφιών, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή αυτή πληροί τις απαιτήσεις που διαλαμβάνονται στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως.

46 Συνεπώς, η άσκηση της αναγνωριζόμενης στα κράτη μέλη δυνατότητας να περιορίζουν την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε μια ειδικότερη κατηγορία των φωτογραφιών που εμπίπτουν στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ εξαρτάται από τη διττή προϋπόθεση, αφενός, να απομονώνονται, ως προς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή, μόνο συγκεκριμένες

και ειδικές πτυχές των εν λόγω φωτογραφιών και, αφετέρου, να τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να εξασφαλίζεται ότι τα κράτη μέλη θα χρησιμοποιούν τη δυνατότητα αυτή μόνον υπό όρους που εγγυώνται την απλή και ορθή εφαρμογή του επιλεγέντος μειωμένου συντελεστή, καθώς και ότι θα αποτρέπεται κάθε πιθανή απάτη, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψη 30, και της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 45).

47 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μολονότι είναι αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου να εκτιμήσει κατά πόσο μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι συμβατή με τις εν λόγω απαιτήσεις που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, εντούτοις, το Δικαστήριο οφείλει να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο κάθε χρήσιμο στοιχείο για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του δικαστηρίου αυτού (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, σύμφωνα με τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του CGI, όπως ερμηνεύθηκαν με τις εφαρμοστικές οδηγίες της 25ης Ιουνίου 2003, μια φωτογραφία θεωρείται ότι έχει καλλιτεχνικό χαρακτήρα μόνο στην περίπτωση που μαρτυρεί έκδηλη δημιουργική πρόθεση από μέρους του δημιουργού της και παρουσιάζει ενδιαφέρον για το ευρύ κοινό, κριτήρια τα οποία αποσαφηνίζονται βάσει ορισμένων ενδείξεων που καθορίζονται από τις εν λόγω εφαρμοστικές οδηγίες, προκειμένου να παρασχεθεί καθοδήγηση στη φορολογική αρχή για την εκτίμηση στην οποία θα προβεί, ανάλογα με την εκάστοτε περίπτωση. Καίτοι η εν λόγω εθνική ρύθμιση, ερμηνευόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο, ορίζει ότι φωτογραφίες που απεικονίζουν, μεταξύ άλλων, οικογενειακές εκδηλώσεις, παραδείγματος χάριν γάμους, δεν έχουν καταρχήν καλλιτεχνικό χαρακτήρα, εντούτοις, δεν αποκλείει οι φωτογραφίες αυτές να μπορούν κατ' εξαίρεση να έχουν έναν τέτοιο χαρακτήρα. Οι μόνες φωτογραφίες που θεωρείται ότι στερούνται καλλιτεχνικού χαρακτήρα είναι οι φωτογραφίες ταυτότητας, οι σχολικές φωτογραφίες και οι ομαδικές φωτογραφίες.

49 Κατά τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, οι φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα, κατά την έννοια της εν λόγω εθνικής ρυθμίσεως, πρέπει, πρώτον, να συνιστούν συγκεκριμένη και ειδική πτυχή των φωτογραφιών που εμπίπτουν στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπερ συνεπάγεται ότι οι εν λόγω φωτογραφίες πρέπει να είναι δυνατόν να εξατομικευθούν, καθαυτές, σε σχέση με τις άλλες φωτογραφίες που εμπίπτουν στο εν λόγω σημείο. Μια τέτοια εξατομίκευση προϋποθέτει να προβλέπονται στην εθνική ρύθμιση αντικειμενικά, σαφή και ακριβή κριτήρια, τα οποία να παρέχουν τη δυνατότητα να προσδιορισθούν με ακρίβεια οι φωτογραφίες για τις οποίες προβλέπεται από την εν λόγω εθνική ρύθμιση η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψεις 33 και 35, της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 47, καθώς και της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψεις 25 και 28).

50 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 33 των προτάσεών του, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του CGI, όπως ερμηνεύθηκαν με τις εφαρμοστικές οδηγίες της 25ης Ιουνίου 2003, δεν θεσπίζουν αντικειμενικά, σαφή και ακριβή κριτήρια για τον προσδιορισμό των φωτογραφιών που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα, αλλά περιορίζονται στο να παραθέσουν έναν αόριστο ορισμό των εν λόγω φωτογραφιών, βασιζόμενο σε ασαφή και υποκειμενικά κριτήρια τα οποία έχουν σχέση με την έκδηλη δημιουργική πρόθεση του δημιουργού και με την ύπαρξη ενδιαφέροντος για το ευρύ κοινό, που πρέπει να χαρακτηρίζουν τις εν λόγω φωτογραφίες.

51 Καίτοι η εν λόγω εθνική ρύθμιση, ερμηνευόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο, καθορίζει ορισμένες ενδείξεις προς διευκόλυνση της εκτιμήσεως των ανωτέρω κριτηρίων, γεγονός παραμένει ότι η ρύθμιση αυτή παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή, βάσει ασαφών και υποκειμενικών κριτηρίων, να

διατυπώσει κρίση ως προς την καλλιτεχνική ποιότητα των σχετικών φωτογραφιών, κρίση βάσει της οποίας θα παρασχεθεί ή όχι το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

52 Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι τα κριτήρια που θεσπίσθηκαν με τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του CGI, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με τις εφαρμοστικές οδηγίες της 25ης Ιουνίου 2003, τα οποία έχουν σχέση με την έκδηλη δημιουργική πρόθεση του δημιουργού και με την ύπαρξη ενδιαφέροντος για το ευρύ κοινό, δεν παρέχουν τη δυνατότητα να εξατομικεύονται, καθαυτές, οι φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα και να διακρίνονται σε σχέση με τις άλλες φωτογραφίες που εμπίπτουν στο παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ και, επομένως, δεν πληρούν τις απαιτήσεις που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 49 της παρούσας αποφάσεως.

53 Δεύτερον, όπως απορρέει από τις εκτιμήσεις που διαλαμβάνονται στη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, εθνική ρύθμιση που περιορίζει, βάσει τέτοιων κριτηρίων, την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα μπορεί, επίσης, να θίξει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Επομένως, διαπιστώνεται ότι μια τέτοια εθνική ρύθμιση δεν πληροί τις απαιτήσεις που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως.

54 Όσον αφορά τις φωτογραφίες ταυτότητας, τις σχολικές φωτογραφίες και τις ομαδικές φωτογραφίες οι οποίες, βάσει των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεων του CGI, όπως ερμηνεύθηκαν με τις εφαρμοστικές οδηγίες της 25ης Ιουνίου 2003, θεωρείται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι στερούνται καλλιτεχνικού χαρακτήρα, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν οι εν λόγω φωτογραφίες είναι δυνατό να εξατομικευθούν, καθαυτές, σε σχέση με τις άλλες φωτογραφίες που εμπίπτουν στο σημείο 7 του παραρτήματος IX, μέρος Α, της οδηγίας περί ΦΠΑ και, ενδεχομένως, αν το γεγονός ότι οι εν λόγω φωτογραφίες αποκλείονται σε κάθε περίπτωση από το ευεργέτημα του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ είναι συμβατό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

55 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας καθώς και με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στις φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα, στο μέτρο που η ύπαρξη του καλλιτεχνικού χαρακτήρα εξαρτάται από εκτίμηση της αρμόδιας εθνικής φορολογικής αρχής η οποία δεν ασκείται εντός των ορίων ορισμένων αντικειμενικών, σαφών και ακριβών κριτηρίων προβλεπόμενων από την εν λόγω εθνική ρύθμιση, τα οποία να παρέχουν τη δυνατότητα να προσδιορισθούν με ακρίβεια οι φωτογραφίες για τις οποίες προβλέπεται από την εν λόγω ρύθμιση η εφαρμογή του ως άνω μειωμένου συντελεστή, κατά τρόπον ώστε να αποφεύγεται το ενδεχόμενο να θιγεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

56 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τέταρτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Προκειμένου να θεωρούνται ως αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας τα οποία μπορούν να απολαύουν του μειωμένου συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), δυνάμει του άρθρου 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας καθώς και με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, οι φωτογραφίες πρέπει να πληρούν τα κατά το εν λόγω σημείο 7 κριτήρια, δηλαδή πρέπει να έχουν ληφθεί από τον δημιουργό τους και να έχουν εκτυπωθεί από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του σε τριάντα το πολύ αντίτυπα, τα οποία έχουν υπογραφεί και έχουν αριθμηθεί, αποκλειομένου κάθε άλλου κριτηρίου, ιδίως δε της εκτιμήσεως, από την αρμόδια εθνική φορολογική αρχή, του καλλιτεχνικού χαρακτήρα των εν λόγω φωτογραφιών.**

2) **Το άρθρο 103, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας καθώς και με το παράρτημα IX, μέρος Α, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στις φωτογραφίες που έχουν καλλιτεχνικό χαρακτήρα, στο μέτρο που η ύπαρξη του καλλιτεχνικού χαρακτήρα εξαρτάται από εκτίμηση της αρμόδιας εθνικής φορολογικής αρχής η οποία δεν ασκείται εντός των ορίων ορισμένων αντικειμενικών, σαφών και ακριβών κριτηρίων προβλεπόμενων από την εν λόγω εθνική ρύθμιση, τα οποία να παρέχουν τη δυνατότητα να προσδιορισθούν με ακρίβεια οι φωτογραφίες για τις οποίες προβλέπεται από την εν λόγω ρύθμιση η εφαρμογή του ως άνω μειωμένου συντελεστή, κατά τρόπον ώστε να αποφεύγεται το ενδεχόμενο να θιγεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.**

(υπογραφές)