A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2019. szeptember 5.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 103. cikk (2) bekezdésének a) pontja – A 311. cikk (1) bekezdésének 2. pontja – A IX. melléklet A. részének 7. pontja – Kedvezményes héamérték – Műalkotások – Fogalom – Az alkotójuk által készített, általa vagy felügyelete mellett sokszorosított fényképek, amelyekből legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik – A kedvezményes héamérték alkalmazását kizárólag a művészi jelleget mutató fényképekre korlátozó nemzeti szabályozás”

A C-145/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2018. február 23-án érkezett, 2018. február 20-i határozatával terjesztett elő

a **Regards Photographiques SARL**

és

a **Ministre de l’Action et des Comptes publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz (előadó) és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: V. Giacobbo-Peyronnel tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. november 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Regards Photographiques SARL képviseletében E. Piwnica avocat,

– a francia kormány képviseletében A. Alidière, E. de Moustier és D. Colas, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

a főtanácsnok indítványának a 2019. március 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 103. és 311. cikkének, valamint IX. melléklete A. része 7. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Regards Photographiques SARL és a ministre de l'Action et des Comptes publics (az államigazgatásért és államháztartásért felelős miniszter, Franciaország; a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a hozzáadottérték-adó (héa) kedvezményes mértékének alkalmazását portréfényképeknek és esküvői fényképeknek a 2009. február 1-je és 2012. január 31-e közötti időszakban történt értékesítése tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (51) preambulumbekezdésének megfogalmazása a következő:

„A kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy közösségi szintű szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok adóztatására vonatkozóan.”

4 Ezen irányelv 96. cikke előírja:

„A tagállamok egy általános héamértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

5 Az említett irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 99. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A kedvezményes adómértéket az adóalap százalékában kell meghatározni, amely nem lehet kevesebb, mint 5%.”

7 A héairányelv 103. cikke a következőképpen fogalmaz:

„(1) […] A tagállamok úgy határozhatnak, hogy a 98. és 99. cikk értelmében alkalmazott kedvezményes adómértéket vagy kedvezményes adómértékek egyikét alkalmazzák a 311. cikk (1) bekezdésének 2. […] pontjában meghatározott műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek importja esetén is.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott lehetőség igénybevétele esetén a tagállamok a kedvezményes adómértéket alkalmazhatják a következő értékesítések esetén:

a) műalkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által;

[…]”

8 Ezen irányelv 311. cikkének (1) és (2) bekezdése előírta:

„(1) E fejezet alkalmazásában, és az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül:

[…]

2) »műalkotások«: a IX. melléklet A. részében felsorolt tárgyak;

[…]

(2) A tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy ne tekintsék műalkotásnak a IX. melléklet A. részének […] 7. pontjában felsorolt tárgyakat.”

9 Az említett irányelv IX. melléklete A. részének 7. pontja értelmében:

„a művész által készített fényképek, amelyeket saját maga sokszorosított, vagy a felügyelete mellett sokszorosítottak, és amelyekből legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik, minden méretet és hordozólemezt ideértve”.

A francia jog

10 A Code général des impôts (általános adókódex) 2012. január 1-jéig hatályos változata (a továbbiakban: CGI) szerinti 278f. cikke a következőket írta elő:

„A [héa] mértéke 5,5%:

[…]

2° műalkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által;

[…]”

11 2012 január 1-jétől az e rendelkezésben előírt adómérték 7%-ra emelkedett.

12 A CGI II. melléklete 98 A. cikkének 7. pontja értelmében a következő fényképek minősülnek műalkotásnak:

„A művész által készített fényképek, amelyeket saját maga sokszorosított, vagy a felügyelete mellett sokszorosítottak, és amelyekből legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik, minden méretet és hordozóeszközt ideértve.”

13 A direction générale des impôts (adóügyi főigazgatóság) 2003. június 25-i „Héa. A műalkotásokra alkalmazandó 5,5%-os kedvezményes adómérték. A művészi fényképek helyzete” című, a *Bulletin officiel des impôts* 2003. július 2-i 115. számában közzétett utasításának az alapügy tényállásra

alkalmazandó változata (a továbbiakban: 2003. június 25-i utasítás) a CGI 278f. cikkében előírt, kedvezményes mértékű héa alkalmazási feltételeit pontosította a művészi fényképeket illetően. Ezen utasítás a következőket írta elő:

„[…]

I. A művészi fényképek kritériumai:

1. Csak az alkotójuk részéről nyilvánvaló kreatív szándékról tanúskodó fényképek tekinthetők kedvezményes mértékű héát megalapozó műalkotásoknak.

Ez a helyzet abban az esetben, ha a fényképész a téma kiválasztása, megvalósítási feltételei, a képkészítés sajátosságai, vagy munkájának más, többek között a beállítás, a kompozíció, az expozíció, a világítás, a kontrasztok, a színek és kiemelés minőségére, a fények játékára és a volumenekre, az objektív és a film kiválasztására, illetve a negatív előhívásának különös feltételeire vonatkozó tulajdonságai folytán olyan művet hoz létre, amely túllép egy esemény, egy utazás vagy személyek puszta mechanikus rögzítésén, és amely így értéket képvisel a közönség számára.

II. Alkalmazási feltételek

1. A fentiekből az következik, hogy a kedvezményes adó ki van zárva a személyazonossági fotók, az iskolai fotók és a csoportképek esetében.

2. Azok a fényképek, amelyek jelentősége mindenekelőtt az ábrázolt személy kilététől vagy az ábrázolt tárgy jellegétől függ, általában véve nem tekintendők művészi fényképeknek. Ez a helyzet például a családi vagy vallási eseményeket (esküvők, első áldozások stb.) ábrázoló fotók esetében.

3. Mindamellett a II-1. pontban említetteken kívüli egyéb fényképek esetében az alkotó a már felsorolt szempontból következő kreatív szándékát és a közönség számára képviselt értékét az alábbi körülmények megerősíthetik.

a) Művei (regionális, nemzeti vagy nemzetközi) kulturális, múzeumi (múzeumok, időszakos vagy állandó kiállítások) vagy kereskedelmi (vásárok, szalonok, galériák stb.) intézményekben való kiállításának, illetve szakkiadványokban való bemutatásának fényképész általi igazolása.

[…]

b) A képkészítéshez vagy az előhíváshoz való sajátos anyagok használata.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 A Regards Photographiques fényképek készítésével és értékesítésével foglalkozik.

15 Könyvvitelének ellenőrzését követően az adóhatóság megkérdőjelezte az e társaság által egyes fényképek, nevezetesen portrék és esküvői fényképek értékesítése tekintetében az e társaság által alkalmazott kedvezményes héamértéket. Mivel úgy ítélte meg, hogy e fényképekre a rendes héamértéket kell alkalmazni, az adóhatóság héafizetési felszólításokat küldött az említett társaság részére a 2009. február 1-je és 2012. január 31-e közötti időszak vonatkozásában.

16 A Regards Photographiques által e héafizetési felszólításokkal szemben benyújtott keresetet mind a tribunal administratif d'Orléans (orléans-i közigazgatási bíróság, Franciaország), mind pedig a cour administrative d'appel de Nantes (nantes-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) elutasította. 2016. április 21-i ítéletében ez utóbbi bíróság úgy határozott, hogy az alapügyben szóban forgó fényképekre nem vonatkozhatott volna a kedvezményes héamérték, mivel azok nem mutattak eredetiséget és nem tükröztek kreatív szándékot, így azokat nem lehet művész által készített fényképeknek minősíteni.

17 A Regards Photographiques ezen ítélet hatályon kívül helyezése iránti felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Conseil d'État-hoz (államtanács, Franciaország). E társaság azt állítja, hogy ahhoz, hogy a kedvezményes héamértéket alkalmazni lehessen, elegendő az, hogy a szóban forgó fényképek alkotója azt megelőzően, hogy maga vagy jogutódai azokat értékesítenék, ellenőrizze a sokszorosítást, írja alá és számozza meg a képeket, legfeljebb harminc példányban.

18 E körülmények között Conseil d'État (államtanács) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [héairányelv] 103. és 311. cikkének, valamint IX. melléklete A. része 7. pontjának rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy ahhoz, hogy a [héa] kedvezményes mértékét alkalmazni lehessen, azok csak azt írják elő, hogy a fényképeket a szerző készítse, azokat saját maga sokszorosítsa, vagy a felügyelete mellett sokszorosítsák, és azokból legfeljebb harminc szignált és számozott példány létezzen, minden méretet és hordozólemezt ideértve?

2) Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén ugyanakkor a tagállamok kizárhatják-e a [héa] kedvezményes mértékének alkalmazásából azokat a fényképeket, amelyek a fentiek mellett nem rendelkeznek művészi jelleggel?

3) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén milyen további feltételeknek kell megfelelniük a fényképeknek ahhoz, hogy alkalmazni lehessen a [héa] kedvezményes mértékét?

4) E feltételeket egységesen kell-e értelmezni az Európai Unión belül, vagy azok visszautalnak az egyes tagállamok jogára, többek között a szellemi tulajdon terén?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a harmadik kérdésről

19 Első és harmadik kérdésével – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy ahhoz, hogy a fényképeket műalkotásoknak lehessen tekinteni, amelyekre a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, valamint IX. melléklete A részének 7. pontjával összefüggésben értelmezett 103. cikke (1) bekezdésének és (2) bekezdése a) pontjának értelmében kedvezményes héamérték alkalmazható, azoknak milyen feltételeknek kell megfelelniük, és különösen azoknak e szempontból művészeti jellegűeknek kell-e lenniük.

20 Ennek megfelelően a jelen előzetes döntéshozatal keretében a Bíróságnak nem a „műalkotás" fogalmának jelentését kell általánosságban meghatároznia, hanem azt a héairányelv keretében kell értelmeznie a héairányelv, és különösen ezen irányelvnek a kedvezményes héamérték alkalmazására vonatkozó rendelkezései keretében.

21 Emlékeztetni kell arra, hogy az említett irányelv 96. cikke szerint a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, vagyis az egyes tagállamok által meghatározott általános adómértéket kell alkalmazni. Az ezen elvtől való eltérésképpen ugyanezen irányelv 103. cikkének (1) bekezdése és

(2) bekezdése a) pontja elismeri a tagállamok azon lehetőségét, hogy a kedvezményes mértékű héát, vagy a kedvezményes mértékek valamelyikét alkalmazzák, amelyet ezen irányelv 98. és 99. cikke értelmében az irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában meghatározott műalkotásokra alkalmaznak, és ha élnek ezzel a lehetőséggel, e mértéket a műalkotásoknak az alkotóik vagy azok jogutódai általi értékesítésére is alkalmazzák.

22 A „műalkotások” fogalmának meghatározását illetően a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontja úgy rendelkezik, hogy műalkotásoknak minősülnek az említett irányelv IX. melléklete A. részében felsorolt tárgyak. Ezen A. rész 7. pontja azon, „a művész által készített fényképek[re] vonatkozik, „amelyeket saját maga sokszorosított, vagy a felügyelete mellett sokszorosítottak, és amelyekből legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik, minden méretet és hordozólemezt ideértve”.

23 A francia kormány arra hivatkozik, hogy a kedvezményes mértékű héa csak a „művészi fényképekre” alkalmazható, amely fogalom e kormány szerint azokra a fényképekre korlátozódik, amelyek alkotóik nyilvánvaló kreatív szándékról tanúskodnak, és amelyek értéket képviselnek a teljes közönség számára. Ez az értelmezés a „művész” kifejezésnek a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjában való használatából, annak szükségességéből, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetőségét mint az általános héamérték alkalmazásától való eltérést szigorúan kell értelmezni, továbbá a művészi alkotásnak a kedvezményes héamérték alkalmazásával történő előmozdításának célkitűzéséből ered.

24 Ezzel szemben a Regards Photographiques és az Európai Bizottság azt állítja, hogy ezen irányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem a „művészre”, hanem a fénykép „alkotójára” vonatkozik, a fénykép pedig az említett irányelv IX. melléklete A. részének 7. pontjával összefüggésben értelmezett 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontja értelmében műalkotásnak minősül. Ezenfelül azon feltételek részletes és objektív jellegére helyezik a hangsúlyt, amelyeknek e 7. pont értelmében a fényképek meg kell, hogy feleljenek ahhoz, hogy ilyen alkotásoknak minősülhessenek, míg egy fénykép művészi értéke szubjektív és képlékeny kritérium, amelynek értékelése egy alkotás érdeméről való ítélet kimondásához vezet. Az uniós jogalkotó e szubjektív értékelés elkerülése céljából olyan részletezett és objektív kritériumokat írt elő az említett 7. pontban, amelyek – ebből következően – egyedül meghatározóak a tekintetben, hogy mely fényképekre lehet kedvezményes héamértéket alkalmazni.

25 A tagállamok azon lehetősége terjedelmének meghatározása tekintetében, hogy olyan kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a fényképek értékesítésére, amely az értelmezni kért uniós jogi rendelkezésekből következik, e rendelkezések megfogalmazását és összefüggéseit, illetve a szóban forgó szabályozás célkitűzését kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben: 2017. január 18-i Sjelle Autogenbrug ítélet, C-471/15, EU:C:2017:20, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 38. pont).

26 Ami először is e rendelkezések megfogalmazását illeti, bár a héairányelv 103. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy a tagállamok kedvezményes héamértéket alkalmazhatnak műalkotásoknak az alkotó vagy annak jogutódja általi értékesítésére is, e rendelkezés az ezen irányelv IX. melléklete A. részével összefüggésben értelmezett 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában meghatározott „műalkotásokra” utal.

27 E meghatározást illetően az uniós jogalkotó által az egyfelől az e 311. cikk (1) bekezdésének 2. pontjában alkalmazott kifejezésekből –amelyek szerint a héairányelv IX. mellékletének A. részében felsorolt tárgyak „műalkotások –, illetve másfelől az ezen A. rész 7. pontjában alkalmazott kifejezésekből – amelyek részletesen leírják azokat a feltételeket, amelyeknek a fényképek meg kell, hogy feleljenek ahhoz, hogy azokat „műalkotásoknak” lehessen tekinteni – az következik, hogy minden olyan fényképet, amely megfelel e feltételeknek, „műalkotásként” kell kezelni a kedvezményes héamérték szempontjából. Márpedig az említett 7. pont nem a művészi fényképekre, hanem minden,

„a művész által készített fénykép[re], amelye[t] saját maga sokszorosított, vagy a felügyelete mellett sokszorosítottak, és amely[ből] legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik, minden méretet és hordozólemezt ideértve”.

28 A francia kormány azon érvelését illetően, miszerint a „művész” kifejezésnek a héairányelv IX. melléklete A. részének 7. pontjában való használatából azt a következtetést kell levonni, hogy egy fényképnek művészi jellegűnek kell lennie ahhoz, hogy kedvezményes héamértéket lehessen rá alkalmazni az ezen irányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében, emlékeztetni kell arra, hogy ez a rendelkezés azt a lehetőséget írja elő a tagállamok számára, hogy a kedvezményes héamértéket a műalkotásnak nem valamely „művész”, hanem „az alkotó vagy jogutódai” általi értékesítésére alkalmazhatják.

29 Márpedig e rendelkezésekben az „alkotóra” és a „művészre” történő hivatkozás ugyanarra a személyre vonatkozik, nevezetesen arra a személyre, aki egy olyan fénykép alkotója, amely megfelel az e 7. pontban kifejezetten előírt feltételeknek.

30 A héairányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) pontjában, illetve IX. melléklete A. részének 7. pontjában használt „alkotó”, illetve „művész” kifejezések terjedelme azonos, különös figyelemmel arra a kiemelkedő fontosságra, amelyet e 7. pont tulajdonít annak, hogy a fénykép alkotója személyesen vegyen részt annak elkészítésében. Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 23. pontjában, egy fénykép csak akkor minősül az e 7. pont értelmében vett műalkotásnak, ha előállításának két lényeges szakaszát, vagyis a kép elkészítését és sokszorosítását az fénykép alkotója valósította meg, illetve a sokszorosítás tekintetében legalább is a felügyelete mellett. Egyébiránt ahhoz, hogy a sokszorosított fényképek „műalkotásnak” minősülhessenek, azokat alá kell írni, meg kell számozni, és azokból legfeljebb harminc példány készíthető.

31 Következésképpen – a francia kormány állításával szemben – abból, hogy a héairányelv IX. melléklete A. részének 7. pontja a „művész” kifejezést használja, nem lehet azt a következtetést levonni, hogy egy fényképnek – az e 7. pontban felsorolt feltételeken kívül – művészi jelleget is kell mutatnia annak érdekében, hogy arra az említett irányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti kedvezményes adómértéket lehessen alkalmazni.

32 Ami – másodsorban – az értelmezni kért rendelkezés szövegkörnyezetét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a kedvezményes héamértéknek a műalkotások alkotójuk vagy annak jogutódai általi értékesítésére a héairányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében történő alkalmazása az általános héamérték alkalmazása alóli kivételnek minősül. Következésképpen ez utóbbi rendelkezést, valamint ezen irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontját, illetve ezen irányelv IX. melléklete A. részének 7. pontját, amely rendelkezések meghatározzák azokat a fényképeket, amelyekre e kedvezményes héamérték alkalmazható, szigorúan kell értelmezni. Mindazonáltal e szigorú értelmezés követelménye nem jelenti azt, hogy az említett kedvezményes mérték alkalmazása esetének meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. E kifejezések értelmezésének ugyanis összhangban kell állnia a fent említett szabályozás által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania adósemlegesség követelményeit.(lásd analógia útján: 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-492/08, EU:C:2010:348, 35. pont; 2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 22. és 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héairányelv által használt fogalmak objektív jellegűek, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (2018. július 11-i E LATS ítélet, C-154/17, EU:C:2018:560, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Amint arra a Regards Photographiques és a Bizottság hivatkozik a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben, ezen irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontja a IX. melléklet A. részének 7. pontjával összefüggésben értelmezve meghatározza azokat a fényképeket, amelyek olyan objektív kritériumok szerint minősülnek műalkotásoknak, amelyek lényegében az alkotó személyiségén és

kvalitásain, a sokszorosítás módján, az aláíráson, a számozáson és a korlátozott példányszámon alapulnak. E kritériumok elegendőek annak biztosításához, hogy a kedvezményes héamértéknek a kizárólag e kritériumoknak megfelelő fényképekre történő alkalmazása kivételnek minősüljön a minden más fényképre alkalmazandó általános héamérték alkalmazásához viszonyítva. Amint ugyanis azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 24. pontjában, e kritériumok olyan jellegűek, hogy kizárják azt, hogy „műalkotásnak” minősüljenek olyan fényképek, amelyek tömegtermelésből kerültek ki, szakosodott laboratóriumokra bízva a sokszorosítást, anélkül hogy a fényképész ellenőrizte volna a végső hatást.

35 Ezzel szemben e rendelkezések azon értelmezése, miszerint a kedvezményes héamérték alkalmazása olyan fényképekre korlátozódik, amelyek ezenfelül művészi jelleget mutatnak, e kedvezményes adómérték alkalmazását a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóság művészi értékre vonatkozó ítéletétől tenné függővé, amely érték nem objektív, hanem szubjektív. A Bíróság ugyanis már emlékeztetett arra, hogy egy tárgy művészeti értékét lényegében szubjektív és képlékeny kritériumok alapján határozzák meg (1977. október 27-i Westfälischer Kunstverein ítélet, 23/77, EU:C:1977:171, 3. pont; 1989. december 13-i Raab ítélet C-1/89, EU:C:1989:648, 5. pont).

36 Ezenfelül az az értelmezés, miszerint a kedvezményes héamérték kizárólag a művészeti jelleget mutató fényképeknek van fenntartva, azzal a következménnyel járhat, hogy bizonyos fényképeket, amelyek például az olyan családi eseményeket örökítenek meg, mint az esküvő, a héa szempontjából eltérően kellene kezelni aszerint, hogy az adóhatóság úgy ítéli, még akkor is, ha ezek a fényképek adott esetben hasonló tulajdonságokat mutatnak, és a fogyasztó ugyanazon szükségleteinek felelnek meg. Mindazonáltal az adósemlegesség elvével ellentétes, ha a fogyasztó szempontjából hasonló, következésképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (lásd ebben az értelemben: 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 52. és 53. pont).

37 Ennek megfelelően azon szövegkörnyezet vizsgálata, amelybe az értelmezni kért rendelkezések illeszkednek, szintén azt az értelmezést támasztja alá, miszerint minden olyan fényképet, amely megfelel a héairányelv IX. melléklete A. részének 7. pontjában előírt feltételeknek, műalkotásnak kell tekinteni a kedvezményes héamértéknek az ezen irányelv 103. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja alapján történő alkalmazása szempontjából, anélkül hogy e minősítés attól függene, hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóság miként értékeli annak művészi jellegét.

38 Harmadsorban, a héairányelv által követett célkitűzéseket illetően, az ezen irányelv 103. cikkének (1) bekezdésében és (2) bekezdése a) pontjában előírt lehetőség lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a művészi alkotásoknak az alkotójuk vagy annak jogutódai általi értékesítését kedvezőbb adójogi bánásmódban részesítsék oly módon, hogy azokra a kedvezményes héamértéket alkalmazzák. Erre figyelemmel, amint az ezen irányelv (51) preambulumbekezdéséből is következik, az ezen irányelv által a műalkotások területén létrehozott, a „műalkotások” fogalmát egységesen meghatározó adórendszer a kettős adóztatás elkerülésére és az adóalanyok közötti verseny torzulásának elkerülésére irányul.

39 Márpedig az az értelmezés, miszerint a kedvezményes héamérték valamennyi olyan fényképre alkalmazható, amely megfelel a héairányelv IX. melléklete A. részének 7. pontjában előírt objektív kritériumoknak, összeegyeztethető az ezen (51) preambulumbekezdésben foglalt célkitűzéssel, mivel – amint az a jelen ítélet 35. és 36. pontjában megállapítást nyert – így elkerülhető egy meghatározott fénykép művészi értékének szubjektív és képlékeny kritériumok alapján történő értékelésének szükségessége, amely értékelés a verseny torzításának kockázatával jár.

40 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a fényképeknek ahhoz, hogy olyan műalkotásoknak minősüljenek, amelyekre a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, valamint IX. melléklete A. részének 7. pontjával együttesen értelmezett 103. cikke (1) bekezdésének és (2) bekezdésének a) pontja értelmében kedvezményes héamérték vonatkozhat, meg kell felelniük az e 7. pontban foglalt, abban álló kritériumoknak, hogy azokat az

alkotójuk készítette, azokat saját maga sokszorosította, vagy a felügyelete mellett sokszorosították, és legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik belőlük, minden más kritérium, különösen pedig annak kizárásával, hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóság a fényképek művészi jellegét értékelje.

A második kérdésről

41 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, valamint IX. melléklete A. részének 7. pontjával együttesen értelmezett 103. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdésének a) pontját, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes héamérték alkalmazását kizárólag a művészi jellegű fényképekre korlátozza.

42 Emlékeztetni kell arra, hogy a kedvezményes héamértéknek a héairányelv 98. cikke (1) és (2) bekezdésében előírt alkalmazását illetően a Bíróság úgy határozott, hogy e rendelkezés szövege egyáltalán nem kötelez arra, hogy azt úgy kelljen értelmezni, mint amely megköveteli, hogy a kedvezményes adómérték csak akkor alkalmazható, ha kiterjed az ezen irányelv III. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória valamennyi részletére. Ennek megfelelően a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a héairányelv III. mellékletében, szereplő valamely szolgáltatáskategória egyes konkrét és sajátos területeit illetően (lásd ebben az értelemben: 2010. május 6-i Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 25–27. pont; 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 43. és 44. pont; 2014. szeptember 11-i K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23. pont).

43 A kedvezményes héamérték ilyen alkalmazásának a lehetőségét különösen azon megfontolás igazolja, hogy mivel ezen adómérték kivételt képez az egyes tagállamok által rögzített általános adómértékhez képest, alkalmazásának a szóban forgó termékkategória konkrét és egyedi részleteire történő korlátozása összhangban van azon elvvel, amely szerint a kivételeket és a korlátozásokat megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i AZ ítélet, C-499/16, EU:C:2017:846, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 31. pontjában, az előző két pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból eredő elvek *mutatis mutandis* a héairányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) pontjára is alkalmazható. E rendelkezés ugyanis a kedvezményes héamérték alkalmazásának az ezen irányelv 98. cikke (1) és (2) bekezdéséből eredő lehetőségét kiterjeszti az említett irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában meghatározott műalkotásoknak az alkotójuk vagy jogutódai általi értékesítésére.

45 Azzal ellentétben, amit a Regards Photographiques állít írásbeli észrevételeiben, a héairányelv 311. cikkének (2) bekezdése nem kötelez az ugyanezen irányelv 103. cikke (1) bekezdésének és (2) bekezdése a) pontjának eltérő értelmezésére. E 311. cikk (1) bekezdésének 2. pontja és (2) bekezdése határozza meg a „műalkotás” fogalmát mind az árrés adóztatása, mind pedig a kedvezményes héamérték alkalmazása tekintetében. Ennek megfelelően, bár ez utóbbi rendelkezés előírja, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy ne minősítsék műalkotásoknak az ezen irányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó fényképeket, nem zárja ki az említett irányelv 96. cikkével összefüggésben értelmezett 103. cikke (2) bekezdésének a) pontjából következő azon lehetőséget, hogy e fényképeknek egy körülhatárolt kategóriájára korlátozza a kedvezményes héamérték alkalmazását, azzal a feltétellel, hogy ez az alkalmazás nem sérti a jelen ítélet 42. pontjában megállapított követelményeket.

46 Ebből az következik, hogy a tagállamok azon lehetősége, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazását a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó fényképek egy körülhatárolt kategóriájára korlátozza, két feltétel együttes teljesülése szükséges, egyrészt az, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében e fényképeknek csak a konkrét és egyedi szempontjait különítsék el, másrészről pedig az, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét. E feltételek célja annak biztosítása, hogy a tagállamok csak olyan feltételek mellett éljenek e lehetőséggel, amelyek garantálják a választott kedvezményes adómérték egyszerű és helyes alkalmazását, valamint bármilyen adócsalás, adóelkerülés és minden esetleges visszaélés megelőzését.(lásd analógia útján: 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 30. pont; 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 45. pont).

47 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében, noha a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szereplőkhöz hasonló nemzeti intézkedéseknek az uniós joggal való összeegyeztethetősége vizsgálata, a Bíróságnak kell számára az előtte folyamatban lévő ügy megoldása szempontjából hasznos útmutatásokat megadnia (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A jelen ügyben a Bírósághoz benyújtott iratokból az tűnik ki, hogy a CGI-nek az alapügyben vitatott, a 2003. június 25-i utasítás által értelmezett rendelkezései szerint egy fénykép csak akkor minősül művész jelleggel bírónak, ha az alkotója nyilvánvaló kreatív szándékról tanúskodik, és értéket képvisel a teljes közönség számára, e kritériumokat az ezen utasításban rögzített, bizonyos támpontok pontosítják annak érdekében, hogy segítsék az adóhatóság esetről esetre történő vizsgálatát. Bár az ily módon értelmezett nemzeti szabályozás úgy rendelkezik, hogy azok a fényképek, amelyek – többek között – olyan családi eseményeket ábrázolnak, mint az esküvők, főszabály szerint nem művészi jellegűek, nem zárja ki, hogy az ilyen fényképek kivételesen ilyen jellegűek is lehetnek. Kizárólag az igazolványképek, az iskolai fényképek és a csoportképek minősülnek művészi jelleg nélkülinek.

49 A jelen ítélet 46. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az e nemzeti szabályozás értelmében vett művészi jelleget mutató fényképeknek, először is, a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó fényképek konkrét és egyedi szempontjainak kell megfelelniük, amiből az következik, hogy ezek, mint ilyenek, az e pont hatálya alá tartozó más fényképektől elkülönítve azonosítók. Az ilyen azonosítás olyan objektív, egyértelmű és pontos kritériumok meglétét követeli meg a nemzeti szabályozásban, amelyek lehetővé teszik azon fényképek pontos meghatározását, amelyek számára e szabályozás biztosítja a kedvezményes héamérték alkalmazását (lásd analógia útján: 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 33. és 35. pont; 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 47. pont; 2017. november 9-i AZ ítélet, C-499/16, EU:C:2017:846, 25. és 28. pont).

50 Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 33. pontjában, a CGI-nek az alapügyben vitatott, a 2003. június 25-i utasítás által értelmezett rendelkezései nem állapítanak meg objektív, egyértelmű és pontos kritériumokat a művészi jelleget mutató fényképek kiválasztását illetően, hanem csak e fényképek elvont meghatározásának megállapítására szorítkoznak, amely az alkotó nyilvánvaló kreatív szándékán és a teljes közönség érdeklődésén alapuló általános és szubjektív kritériumokon alapul, amit e fényképeknek tükrözniük kell.

51 Bár az így értelmezett nemzeti szabályozás rögzít bizonyos támpontokat e kritériumok értékelésének megkönnyítése céljából, ugyanakkor lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy általános és szubjektív kritériumok alapján ítéletet mondjon a szóban forgó fényképek művészeti kvalitásáról, amely ítélettől függ, hogy biztosítják-e, vagy sem, a kedvezményes héamértékből eredő adóelőnyt.

52 Ily módon a CGI-nek az alapügyben vitatott és a 2003. június 25-i utasítás által értelmezett rendelkezéseiben megállapított kritériumok, amelyek az alkotó nyilvánvaló kreatív szándékán és a teljes közönség érdeklődésén alapulnak, nem teszik lehetővé a művészi jellegű fényképek mint ilyenek

azonosítását, és azt sem, hogy azokat meg lehessen különböztetni a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó más fényképektől, következésképpen nem felelnek meg a jelen ítélet 49. pontjában említett követelményeknek.

53 Másodsorban, amint az a jelen ítélet 36. pontjában foglalt megfontolásokból is kitűnik, az a nemzeti szabályozás, amely ilyen kritériumok alapján a kedvezményes héamérték alkalmazását a művészi jelleget mutató fényképekre korlátozza, az adósemlegesség elvét is sértheti. Következésképpen meg kell állapítani, hogy az ilyen nemzeti szabályozás nem tartja tiszteletben a jelen ítélet 46. pontjában említett követelményeket.

54 Az igazolványképeket, az iskolai fényképeket és a csoportképeket illetően, amelyek a CGI-nek az alapügyben vitatott, a 2003. június 25-i utasítás által értelmezett rendelkezései értelmében megkérdőjelezhetetlenül nem minősülnek művészi jellegű fényképeknek, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ezek a fényképek azonosíthatók-e mint ilyenek a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó más fényképektől elkülönítve, illetve, hogy adott esetben e fényképeknek a kedvezményes héamérték alkalmazásából való kizárásának ténye összeegyeztethető-e az adósemlegesség elvével.

55 A fenti megfontolásokra figyelemmel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, valamint IX. melléklete A. részének 7. pontjával együttesen értelmezett 103. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes héamérték alkalmazását kizárólag a művészi jellegű fényképekre korlátozza, mivel ez utóbbi jelleg fennállása a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóság értékelésétől függ, amely értékelés nem az ezen szabályozásban rögzített olyan objektív, egyértelmű és pontos kritériumok keretében történik, amelyek lehetővé teszik azon fényképek pontos meghatározását, amelyek tekintetében az említett szabályozás oly módon biztosítja e kedvezményes adómérték alkalmazását, hogy elkerülhető legyen az adósemlegesség elvének megsértése.

A negyedik kérdésről

56 Figyelembe véve az első és harmadik kérdésre adott választ, a negyedik kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A fényképeknek ahhoz, hogy olyan műalkotásoknak minősüljenek, amelyekre a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, valamint IX. melléklete A. részének 7. pontjával együttesen értelmezett 103. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja értelmében kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték vonatkozhat, meg kell felelniük az e 7. pontban foglalt, abban álló kritériumoknak, hogy azokat az alkotójuk készítette, azokat saját maga sokszorosította, vagy a felügyelete mellett sokszorosították, és legfeljebb 30 szignált és

számozott példány létezik belőlük, minden más kritérium, különösen pedig annak kizárásával, hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóság a fényképek művészi jellegét értékelje.

2) **A 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, valamint IX. melléklete A. részének 7. pontjával együttesen értelmezett 103. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték alkalmazását kizárólag a művészi jellegű fényképekre korlátozza, mivel ez utóbbi jelleg fennállása a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóság értékelésétől függ, amely értékelés nem az ezen szabályozásban rögzített olyan objektív, egyértelmű és pontos kritériumok keretében történik, amelyek lehetővé teszik azon fényképek pontos meghatározását, amelyek tekintetében az említett szabályozás oly módon biztosítja e kedvezményes adómérték alkalmazását, hogy elkerülhető legyen az adósemlegesség elvének megsértése.**

Aláírások