

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2019. szeptember 5.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) 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,

előtanácsnok: 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 képviselőjében E. Piwnica avocat,
- a francia kormány képviselőjében A. Alidière, E. de Moustier és D. Colas, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és J. Jokubauskait, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28i 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 felels miniszter, Franciaország; a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lév jogvitában terjesztették el, hogy ez utóbbi megtagadta a hozzáadottértékadó (héta) kedvezményes mértékének alkalmazását portréfényképeknek és esküvi fényképeknek a 2009. február 1je és 2012. január 31e közötti idszakban történt értékesítése tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (51) preambulumbekzdésének megfogalmazása a következ:

„A kettés adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy közösségi szint szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, malkotások, régiségek és gyjteménydarabok adóztatására vonatkozóan.”

4 Ezen irányelv 96. cikke elírja:

„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 szerepl 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 következéképpen 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 malkotások, gyjteménydarabok és régiségek importja esetén is.

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

a) m?alkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által;

[...]

8 Ezen irányelv 311. cikkének (1) és (2) bekezdése el?írta:

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

[...]

2) »m?alkotások«: a IX. melléklet A. részében felsorolt tárgyak;

[...]

(2) A tagállamoknak lehet?ségük van arra, hogy ne tekintsék m?alkotásnak a IX. melléklet A. részének [...] 7. pontjában felsorolt tárgyakat.”

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

„a m?vész által készített fényképek, amelyeket saját maga sokszorosított, vagy a felügyelete mellett sokszorosítottak, és amelyekb?l legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik, minden méretet és hordozólemezt ideértve”.

A francia jog

10 A Code général des impôts (általános adókodeks) 2012. január 1?jéig hatályos változata (a továbbiakban: CGI) szerinti 278f. cikke a következ?ket írta el?:

„A [h?a] mértéke 5,5%:

[...]

2° m?alkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által;

[...]

11 2012 január 1?jét?l az e rendelkezésben el?írt adómérték 7%?ra emelkedett.

12 A CGI II. melléklete 98 A. cikkének 7. pontja értelmében a következ? fényképek min?sülnek m?alkotásnak:

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

13 A direction générale des impôts (adóügyi f?igazgatóság) 2003. június 25?i „H?a. A m?alkotásokra alkalmazandó 5,5%?os kedvezményes adómérték. A m?vészi fényképek helyzete” cím?, 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 el?írt, kedvezményes mérték? h?a alkalmazási feltételeit pontosította a m?vészi fényképeket illet?en. Ezen utasítás a következ?ket írta el?:

„[...]

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 pusztán 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 mindenképp 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. Mindamellet 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 hatályaon 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 értékesítsék, 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 elvvel való eltérésként 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 jogutódjai általi értékesítésére is alkalmazzák.

22 A „műalkotások” fogalmának meghatározását illetően az irányelv 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 a 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 az irányelv 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 elmozdításának 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 a 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 érdemével való ítélet kimondásához vezet. Az uniós jogalkotó a 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-ai *Sjelle Autogenbrug* ítélet, C-471/15, EU:C:2017:20, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, 2017. november 16-ai *Kozuba Premium Selection* ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 38. pont).

26 Ami először is e rendelkezések megfogalmazását illeti, bár az irányelv 103. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy a tagállamok kedvezményes héamértéket alkalmazhatnak műalkotásoknak az alkotó vagy annak jogutódjai 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 „m?alkotások –, 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 „m?alkotásoknak” lehessen tekinteni – az következik, hogy minden olyan fényképet, amely megfelel e feltételeknek, „m?alkotásként” kell kezelni a kedvezményes héamérték szempontjából. Márpedig az említett 7. pont nem a m?vészi fényképekre, hanem minden, „a m?vész 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 „m?vész” kifejezésnek a héairányelv IX. melléklete A. részének 7. pontjában való használatából azt a következtetést kell levonni, hogy egy fényképnek m?vészi 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 m?alkotásnak nem valamely „m?vész”, hanem „az alkotó vagy jogutódai” általi értékesítésére alkalmazhatják.

29 Márpedig e rendelkezésekben az „alkotóra” és a „m?vészre” 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 „m?vész” 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 f?tanácsnok is kiemelte indítványának 23. pontjában, egy fénykép csak akkor minősül az e 7. pont értelmében vett m?alkotásnak, 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 „m?alkotásnak” 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 „m?vész” kifejezést használja, nem lehet azt a következtetést levonni, hogy egy fényképnek – az e 7. pontban felsorolt feltételeken kívül – m?vészi 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 m?alkotások 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 alkotásoknak, 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 f?tanácsnok is kiemelte indítványának 24. pontjában, e kritériumok olyan jellegűek, hogy kizárják azt, hogy „alkotásnak” 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 ténnyé függővé, amely érték nem objektív, hanem szubjektív. A Bíróság ugyanis már emlékeztetett arra, hogy egy tárgy művészi 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 művészi 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 szöveggörnyezet 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 elírt feltételeknek, alkotásnak 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 elírt 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) preambulumbekkezdéséből is következik, az ezen irányelv által a műalkotások területén

létrehozott, a „m?alkotások” fogalmát egységesen meghatározó adórendszer a kett?s 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 el?írt objektív kritériumoknak, összeegyeztethet? az ezen (51) preambulumbekzdésben foglalt célkit?zéssel, mivel – amint az a jelen ítélet 35. és 36. pontjában megállapítást nyert – így elkerülhet? egy meghatározott fénykép m?vészi értékének szubjektív és képlékeny kritériumok alapján történ? értékelésének szükségessége, amely értékelés a verseny torzításának kockázatával jár.

40 A fenti megfontolásokra tekintettel az els? és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a fényképeknek ahhoz, hogy olyan m?alkotásoknak min?süljenek, 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 bel?lük, minden más kritérium, különösen pedig annak kizárásával, hogy a hatáskörrel rendelke? nemzeti hatóság a fényképek m?vészi jellegét értékelje.

A második kérdés?

41 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? 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 szerepl?höz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes héamérték alkalmazását kizárólag a m?vészi jelleg? fényképekre korlátozza.

42 Emlékeztetni kell arra, hogy a kedvezményes héamértéknek a héairányelv 98. cikke (1) és (2) bekezdésében el?írt alkalmazását illet?en 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 szerepl? valamely szolgáltatáskategória valamennyi részletére. Ennek megfelelően a közös héarendszer alapját képez? adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamoknak lehet?ségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a héairányelv III. mellékletében, szerepl? valamely szolgáltatáskategória egyes konkrét és sajátos területeit illet?en (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 lehet?ségét 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 történ? 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 f?tanácsnok is kiemelte indítványának 31. pontjában, az el?z? két pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból ered? 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 elírja, 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, másrészt 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 egyszeri 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 művészi 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 esetrel 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, fűszabály 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 f?tanácsnok is kiemelte indítványának 33. pontjában, a CGI?nek az alapügyben vitatott, a 2003. június 25?i utasítás által értelmezett rendelkezései nem állapítanak meg objektív, egyértelm? és pontos kritériumokat a m?vészi jelleget mutató fényképek kiválasztását illet?en, hanem csak e fényképek elvont meghatározásának megállapítására szorítkoznak, amely az alkotó nyilvánvaló kreatív szándékán és a teljes közönség érdekl?désén 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 lehet?vé teszi az adóhatóság számára, hogy általános és szubjektív kritériumok alapján ítéletet mondjon a szóban forgó fényképek m?vészi kvalitásáról, amely ítélett?l függ, hogy biztosítják?e, vagy sem, a kedvezményes héamértékb?l ered? adóel?nyt.

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 érdekl?désén alapulnak, nem teszik lehet?vé a m?vészi jelleg? fényképek mint ilyenek azonosítását, és azt sem, hogy azokat meg lehessen különböztetni a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó más fényképekt?l, következésképpen nem felelnek meg a jelen ítélet 49. pontjában említett követelményeknek.

53 Másodsorban, amint az a jelen ítélet 36. pontjában foglalt megfontolásokból is kit?nik, az a nemzeti szabályozás, amely ilyen kritériumok alapján a kedvezményes héamérték alkalmazását a m?vészi 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 illet?en, amelyek a CGI?nek az alapügyben vitatott, a 2003. június 25?i utasítás által értelmezett rendelkezései értelmében megkérd?jelezhetetlenül nem min?sülnek m?vészi jelleg? fényképeknek, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ezek a fényképek azonosíthatók?e mint ilyenek a héairányelv IX. melléklete A. része 7. pontjának hatálya alá tartozó más fényképekt?l elkülönítve, illetve, hogy adott esetben e fényképeknek a kedvezményes héamérték alkalmazásából való kizárásának ténye összeegyeztethet??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 szerepl?höz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes héamérték alkalmazását kizárólag a m?vészi jelleg? fényképekre korlátozza, mivel ez utóbbi jelleg fennállása a hatáskörrel rendelke? nemzeti adóhatóság értékelését?l függ, amely értékelés nem az ezen szabályozásban rögzített olyan objektív, egyértelm? és pontos kritériumok keretében történik, amelyek lehet?vé teszik azon fényképek pontos meghatározását, amelyek tekintetében az említett szabályozás oly módon biztosítja e kedvezményes adómérték alkalmazását, hogy elkerülhet? 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 hozzáadottértékadórendszerrel 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

* Az eljárás nyelve: francia.