

## Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. rugsėjo 5 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 103 straipsnio 2 dalies a punktas – 311 straipsnio 1 dalies 2 punktas – IX priedo A dalies 7 punktas – Lengvatinis PVM tarifas – Meno kūriniai – Švoka – Menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų – Nacionaliniai teisės aktai, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas tik menininkams nuotraukoms“

Byloje C-145/18

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) (Prancūzija) 2018 m. vasario 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. vasario 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

### Regards Photographiques SARL

prieš

### Ministre de l'Action et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir C. Vajda, generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė V. Giacobbo-Peyronnel, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. lapkričio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Regards Photographiques SARL*, atstovaujamos advokato E. Piwnica,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos A. Alidière, E. de Moustier ir D. Colas,
- Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2019 m. kovo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

### Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 103 ir 311 straipsnių ir IX priedo A dalies 7 punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Regards Photographiques SARL* ir *ministre de l'Action et des Comptes publics* (Prancūzija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo taikyti lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifą portretinių ir vestuvių nuotraukų tiekimams, atliktiems 2009 m. vasario 1 d.–2012 m. sausio 31 d. laikotarpiu.

## **Teisinis pagrindas**

### **Sąjungos teisė**

3 PVM direktyvos 51 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškreipimo.“

4 Šios direktyvos 96 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

5 Minėtos direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>“

6 Šios direktyvos 99 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %.“

7 PVM direktyvos 103 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Valstybės narės gali nustatyti, kad lengvatinis tarifas arba vienas iš lengvatinių tarifų, kurį jos taiko pagal 98 ir 99 straipsnius, taip pat yra taikomas 311 straipsnio 1 dalies 2 <...> punkt[ui] apibrėžtų meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų importui.

2. Jei valstybės narės pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos taip pat gali taikyti lengvatinį tarifą šiems sandoriams:

a) meno kūrinių tiekimui, kai kūrinius tiekia autorius arba jo teisė perėjusiai;

<...>“

8 Šios direktyvos 311 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Taikant šį skyrį ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, vartojamos šios sąvokos:

<...>

2) „meno kūriniai“ – IX priedo A dalyje išvardinti daiktai;

<...>

2. Valstybės narės meno kūrinių gali nelaikyti IX priedo A dalies [7 punkte] išvardintų daiktų.“

9 Minėtose direktyvos IX priedo A dalies 7 punktas suformuluotas taip:

„[M]enininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų, įskaitant visus dydžius ir pagrindus.“

### **Prancūzijos teisė**

10 Iki 2012 m. sausio 1 d. taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 278septies straipsnyje numatyta:

„Taikomas 5,5 % [PVM] tarifas:

<...>

2° Meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius arba jo teisių perėjėjai;

<...>“

11 Nuo 2012 m. sausio 1 d. šia nuostata numatytas tarifas yra 7 %.

12 Pagal CGI II priedo 98A straipsnio 7 punktą meno kūrinių laikomos šios nuotraukos:

„Menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų, įskaitant visus dydžius ir pagrindus  
<...>“

13 2003 m. birželio 25 d. Generalinio mokesčių direktorato instrukcijoje „PVM. Meno kūriniams taikomas lengvatinis 5,5 % tarifas. Meninių nuotraukų situacija“, taikytinoje faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje klostymosi metu (paskelbta 2003 m. liepos 2 d. *Bulletin officiel des impôts* Nr. 115; toliau – 2003 m. birželio 25 d. instrukcija), patikslintos lengvatinio PVM tarifo taikymo sąlygos, numatytos CGI 278septies straipsnyje, kiek tai susiję su menininkų nuotraukomis. Šioje instrukcijoje numatyta:

„<...>

I. Menininkų nuotraukos kriterijai:

1. Meno kūrinių, kuriems gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, gali būti laikomos tik nuotraukos, dėl kurių galima parodyti jų autoriaus aiškų kūrybinį ketinimą.

Taip yra, kai fotografas, pasirinkdamas temą, aplinkos sąlygas, fotografavimo ypatumus ar bet kokių kitų savo darbo specifiką, konkrečiai susijusių su kadrų kokybe, kompozicija, objektyvo išlaikymo trukme, apšvietimu, kontrastais, spalvomis ir perspektyva, žaidimu šviesa ir dydžiais, objektyvo ir juostos pasirinkimu arba ypatingomis negatyvo ryškinimo sąlygomis, atlieka darbą,

kuris nėra tik paprastas mechaninis įvykis, kelionės ar asmenų atsiminimo užfiksavimas, taigi jis žodžius visai visuomenei.

## II. Taikymo sąlygos

1. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad lengvatinis mokesčio tarifas netaikomas tapatybės dokumentams skirtoms nuotraukoms, mokykliniams ir grupinėms nuotraukoms.

2. Nuotraukos, kurių svarba visų pirma priklauso nuo vaizduojamo asmens ar daikto pobūdžio, iš esmės nėra laikomos meninėmis nuotraukomis. Tokios, pavyzdžiui, yra nuotraukos, kuriose vaizduojami šeimos ar religiniai įvykiai (vestuvės, komunija ir kt.).

3. Atsižvelgiant į tai, kitą nei II.1 punkte nurodytą bet kokio pobūdžio nuotraukų autorius meninis ketinimas, kylantis iš jau išvardytų kriterijų, ir svarba visai visuomenei gali būti nustatyti remiantis toliau pateiktais požymiais.

a) Fotografas rodo, kad jo darbai eksponuoti kultūros institucijose (regioninėse, nacionalinėse ar tarptautinėse), muziejinėse (muziejuose, laikinose ar nuolatinėse ekspozicijose) ar komercinėse (mugėse, salonuose, galerijose ir kt.) staigose arba išspausdinti specializuotuose leidiniuose.

<...>

b) Specifinių medžiagų naudojimas tiek fotografuojant, tiek gaminant nuotraukas.

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

14 *Regards Photographiques* veikla – fotografavimas ir prekyba nuotraukomis.

15 Po buhalterinės apskaitos patikrinimo mokesčių administratorius suabejojo dėl lengvatinio PVM tarifo, šios bendrovės taikyto tam tikrų nuotraukų, būtent portretų ir vestuvių nuotraukų, tiekimui. Manydamas, kad šioms nuotraukoms turėjo būti taikytas standartinis PVM tarifas, mokesčių administratorius bendrovei pateikė mokėtino PVM pranešimus už 2009 m. vasario 1 d.–2012 m. sausio 31 d. laikotarpį.

16 Tiek *Tribunal administratif d'Orléans* (Orleano administracinis teismas, Prancūzija), tiek *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) atmetė *Regards Photographiques* pateiktą skundą dėl pranešimų apie apskaituotą PVM. 2016 m. balandžio 21 d. sprendime šis teismas nusprendė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems nuotraukoms negalėjo būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, nes jos nėra originalios ir nerodo kūrybinio ketinimo, todėl jos neturi būti laikomos menininko padarytomis nuotraukomis.

17 *Regards Photographiques* pateikė skundą dėl šio sprendimo panaikinimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Conseil d'État* (Prancūzija). Ši bendrovė tvirtina: tam, kad būtų galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, pakanka, kad aptariamų nuotraukų autorius prieš tai, kai jas tiekia jis pats ar jo teisių perėmėjai, būtų prižiūrėjęs jų gamybą, jas pasirašęs ir sunumeravęs, o vienetų skaičius neviršytų trisdešimties.

18 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 103 ir 311 straipsnių, taip pat jos IX priedo A dalies 7 punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas, siekiant nuotraukoms taikyti lengvatinį [PVM] tarifą,

reikalaujama tik to, kad nuotraukos būtų darytos į autorius, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos neviršijant 30 vienetų kopijų, ?skaitant visus dydžius ir pagrindus?

2. Jeigu ? pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar valstyboms narėms vis dėlto leidžiama netaikyti lengvatinio [PVM] tarifo nuotraukoms, kurios, be to, nėra meninės?

3. Jeigu atsakymas ? pirmąjį klausimą būtų neigiamas, kokias kitas sąlygas turi atitikti nuotraukos, kad joms būtų galima taikyti lengvatinį [PVM] tarifą? Visų pirma, ar jos turi būti meninės?

4. Ar šios sąlygos turi būti aiškinamos vienodai visoje Europos Sąjungoje, ar pagal kiekvienos valstybės narės teisę, be kita ko, intelektinės nuosavybės srityje?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### ***Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų***

19 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausia, kokias sąlygas turi atitikti nuotraukos, kad jas būtų galima laikyti meno kūrinių, kuriems gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal PVM direktyvos 103 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies a punktą, siejamą su šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir IX priedo A dalies 7 punktu, ir ar būtų šiuo tikslu jos turi būti meninės.

20 Taigi nagrinėdamas šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi ne apskritai nustatyti „meno kūrinių“ sąvokos reikšmę, bet ją aiškinti pagal PVM direktyvą, visų pirma šios direktyvos nuostatas dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo.

21 Primintina, kad pagal šios direktyvos 96 straipsnį prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pat PVM tarifas, t. y. kiekvienos valstybės narės nustatytas standartinis tarifas. Nukrypstant nuo šio principo, pagal šios direktyvos 103 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies a punktą valstyboms narėms suteikiama galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą arba vieną iš lengvatinių tarifų, kuriuos jos taiko pagal direktyvos 98 ir 99 straipsnius, importuojamiems meno kūriniams, kaip jie apibrėžti 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, ir, kai jos pasinaudoja šia galimybe, taip pat meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius arba jo teisė perėjai.

22 Dėl sąvokos „meno kūrinių“ apibrėžties PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta, kad daiktai, nurodyti šios direktyvos IX priedo A dalyje, laikomi meno kūrinių. Šios A dalies 7 punkte nurodytos „menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų, ?skaitant visus dydžius ir pagrindus“.

23 Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik „menininkams nuotraukoms“; anot šios vyriausybės, ši sąvoka apima tik nuotraukas, kurios atskleidžia aiškų autorius kūrybinį ketinimą ir domina visus. Šis aiškinimas kyla iš sąvokos „menininkas“ vartojimo PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, būtinumo aiškinti siaurai galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą, nes jis yra standartinio PVM tarifo taikymo principo išimtis ir juo siekiama paskatinti meninę produkciją taikant lengvatinį PVM tarifą.

24 Vis dėlto *Regards Photographiques* ir Europos Komisija tvirtina, kad šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytas ne „menininkas“, o nuotraukos, laikomos meno kūriniu pagal šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktą, siejamą su IX priedo A dalies 7 punktu,

„autorius“. Be to, jos pabrėžia tai, kad slygos, kurias turi atitikti nuotraukos pagal šio 7 punktą, kad galėtų būti laikomos tokiais kriterijais, yra išsamios ir objektyvios, o fotografijos menininko vertė, jo nuomone, yra subjektyvus ir neapibrėžtas kriterijus, atliekant tokio vertinimo reikia nuspręsti dėl kriterio vertės. Siekiant išvengti tokio subjektyvaus vertinimo Sąjungos teisės aktų leidėjas šiame 7 punkte nustatė išsamias ir objektyvias slygas, todėl tik jos yra lemiamos siekiant nustatyti nuotraukas, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

25 Siekiant nustatyti valstybės narėms suteiktos galimybės taikyti lengvatinį PVM tarifą nuotraukų tiekimui pagal prašomas išaiškinti Sąjungos teisės nuostatas apimtą, reikia atsižvelgti į šio nuostato formulutes, kontekstą ir nagrinėjamo teisės akto nuostatą tikslą (šiuo klausimu žr. 2017 m. sausio 18 d. Sprendimo *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, taip pat 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 38 punktą).

26 Pirma, dėl šio nuostato formuluočių, nors PVM direktyvos 103 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą taip pat meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius ar jo teisių perėjai, nurodyti „meno kūriniai“ apibrėžti šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, siejamame su jos IX priedo A dalimi.

27 Kiek tai susiję su šia apibrėžtimi, iš Sąjungos teisės akto leidėjo formuluočių, vartojamų, pirma, šio 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, pagal kurias daiktai, nurodyti PVM direktyvos IX priedo A dalyje, „laikomi [meno kūrinių]“, ir, antra, šios A dalies 7 punkte, kuriame išsamiai nurodytos slygos, kurias turi atitikti nuotraukos, kad būtų laikomos „meno kūrinių“, matyti, kad bet kuri šias slygas atitinkanti nuotrauka turi būti laikoma „meno kūriniu“, siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą. Taigi šiame 7 punkte nurodytos ne menininko nuotraukos, o bet kurios „menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų, įskaitant visus dydžius ir pagrindus“.

28 Dėl Prancūzijos vyriausybės argumento, kad dėl to, jog PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte vartojama slyga „menininkas“, nuotrauka turi būti menininko siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą pagal šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktą, reikia priminti, kad šioje nuostatoje numatyta galimybė valstybės narėms taikyti lengvatinį PVM tarifą meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia ne „menininkas“, o „jo autorius ar jo teisių perėjai“.

29 Taigi nurodant slygas „autorius“ ir „menininkas“ šios nuostatos taikomos tam pačiam asmeniui, t. y. asmeniui, kuris yra nuotraukos, atitinkančios šiame 7 punkte aiškiai numatytas slygas, autorius.

30 Iš tiesų slygos „autorius“ ir „menininkas“, vartojamos PVM direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punkte ir jos IX priedo A dalies 7 punkte, turi tą pačią reikšmę, atsižvelgiant visų pirma į ypatingą reikšmę, kuri šiame 7 punkte suteikta asmeniniam nuotraukos autoriaus dalyvavimui jį gaminant. Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 23 punkte, nuotrauka laikoma „meno kūriniu“ pagal šio 7 punktą, tik jeigu du pagrindiniai jos gamybos etapai, t. y. fotografavimas ir nuotraukų gaminimas, yra atlikti nuotraukos autoriaus arba, kalbant apie nuotraukų gaminimą, jos pagamintos bent jam prižiūrint. Be to, kad būtų laikomos „meno kūrinių“, nuotraukos turi būti pasirašytos, sunumeruotos, o jų kopijų turi būti ne daugiau nei trisdešimt vienetų.

31 Todėl, priešingai, nei tvirtina Prancūzijos vyriausybė, dėl vartojamos „menininko“ slygos, nurodytos PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, negalima daryti išvados, kad, be šiame 7 punkte nurodytų slygų, nuotrauka taip pat turi būti menininko siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą pagal šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktą.

32 Antra, dėl prašomų išaiškinti nuostato konteksto reikia priminti, kad lengvatinio PVM tarifo

taikymas meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius ar jo teisių perėjėjai, pagal PVM direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktą yra standartinio PVM tarifo taikymo išimtis. Todėl pastaroji nuostata ir šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktą ir jos IX priedo A dalies 7 punktą, kuriuose nurodytos nuotraukos, kurioms gali būti taikomas šis lengvatinis tarifas, turi būti aiškinami siaurai. Vis dėlto šis reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad formuluotais, vartojamos šio lengvatinio tarifo taikymo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi. Iš tiesų šios srovos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šia schema siekiamus tikslus ir laikantis mokesčių neutralumo reikalavimų (pagal analogiją žr. 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 punktą ir 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ir 23 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

33 Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvoje vartojamos srovos yra objektyvios ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorių tikslus ir rezultatus (2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Kaip *Regards Photographiques* ir Komisija tvirtino Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, siejamame su jos IX priedo A dalies 7 punktu, nustatyta, kokios nuotraukos laikomos meno kūrinių nurodant objektyvius kriterijus, kurie iš esmės yra susiję su nuotraukos autoriaus tapatybe ir statusu, kopijų pagaminimo būdu, pasirašymu, sunumeravimu ir kopijų kiekio apribojimu. Tokių kriterijų pakanka užtikrinti, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas tik šiuos kriterijus atitinkantioms nuotraukoms yra išimtis, palyginti su standartinio tarifo taikymu bet kuriai kitai nuotraukai. Iš tiesų, kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 24 punkte, pagal šiuos kriterijus nuotraukos negali būti laikomos „meno kūrinių“, kai jos pagamintos masinės gamybos būdu, spausdinant specializuotoms laboratorijoms ir fotografui neprižiūrint galutinio rezultato.

35 Vis dėlto aiškinant šias nuostatas taip, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik, be kita ko, meninims nuotraukoms, šio lengvatinio tarifo taikymas priklausytų nuo kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl jų meninės vertės, o ši vertė yra ne objektyvi, bet subjektyvi ypatybė. Iš tiesų, kaip Teisingumo Teismas jau priminė, kūrinių meninė vertė iš esmės priklauso nuo subjektyvių ir neapibrėžtų kriterijų (1977 m. spalio 27 d. Sprendimo *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, 3 punktą ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Raab*, C-1/89, EU:C:1989:648, 25 punktą).

36 Be to, dėl aiškinimo, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik meninims nuotraukoms, tokios nuotraukos, kaip šeimos gyvenimo vykius, pavyzdžiui, vestuves, vaizduojančios nuotraukos, būtų vertinamos skirtingai dėl PVM, atsižvelgiant į tai, ar mokesčių administratorius mano, kad jos yra meninės ar ne, nors šios nuotraukos tam tikrais atvejais turi panašią savybę ir tenkina tuos pačius vartotojų poreikius. Tačiau pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti, vidutinio vartotojo požiūriu, panašias prekes ar paslaugas, kurios dėl to konkuruoja tarpusavyje (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 52 ir 53 punktus).

37 Taigi nagrinėjant prašomą išaiškinti nuostatą kontekstą taip pat matyti, kad aiškinama turėtų būti taip, kad bet kuri nuotrauka, atitinkanti PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte numatytas sąlygas, turi būti laikoma meno kūriniu taikant lengvatinį PVM tarifą pagal jos 103 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies a punktą, o toks vertinimas negali priklausyti nuo kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus vertinimo, ar ji yra meninė.

38 Trečia, dėl PVM direktyva siekiamų tikslų pažymėtina, kad jos 103 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte numatyta galimybė leidžia valstybėms narėms meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius ar jo teisių perėjėjai, suteikti palankų mokesčių vertinimą taikant lengvatinį PVM tarifą. Atsižvelgiant į tai, kaip matyti iš šios direktyvos 51 konstatuojamosios dalies, ja nustatytu

apmokestinimo režimu meno kūrinių srityje, nurodant vienodą „meno kūrinių“ sąvokos apibrėžtį, siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.

39 Taigi, aiškinimas, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas visoms nuotraukoms, atitinkantioms objektyvias sąlygas, numatytas PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, atitinka šioje 51 konstatuojamojoje dalyje nurodytą tikslą, nes juo išvengiama, kaip priminta šio sprendimo 35 ir 36 punktuose, būtinybės vertinti nuotraukos meninę vertę, nustatomą pagal subjektyvius ir neapibrėžtus kriterijus, o toks vertinimas susijęs su konkurencijos iškraipymo rizika.

40 Atsižvelgiant į visa tai, kas nurodyta, šie pirmieji ir treieji klausimus reikia atsakyti taip: tam, kad būtų laikomos meno kūrinių, kuriems pagal PVM direktyvos 103 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies a punktą, siejamą su šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir IX priedo A dalies 7 punktu, gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, nuotraukos turi atitikti šiame 7 punkte nurodytus kriterijus, kad jos būtų padarytos jų autorius, pagamintos jo paties ar jam prižiūrint, pasirašytos ir sunumeruotos, o jų kiekis turi neviršyti trisdešimties kopijų, netaikant jokio kito kriterijaus, visų pirma kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus vertinimo, ar jos yra meninės.

### **D?I antrojo klausimo**

41 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 103 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies a punktą, siejamą su šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir IX priedo A dalies 7 punktu, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniame byloje, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas tik meninėms nuotraukoms.

42 Reikia priminti, kad dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo, numatyto PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad remiantis šios nuostatos tekstu nėra reikalaujama, kad ji būtų aiškinama kaip reikalaujanti, kad šio lengvatinio tarifo taikymas būtų susijęs su visais paslaugų kategorijomis, nurodytos šios direktyvos III priede, aspektais. Taigi, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, valstybės narės turi galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą konkrečioms ir specifiniams vienos iš paslaugų kategorijų, nurodytų šios direktyvos III priede, aspektams (šiuo klausimu žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 25–27 punktus; 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 43 ir 44 punktus, taip pat 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 punktą).

43 Galimybę taip taikyti lengvatinį PVM tarifą grindžiama, be kita ko, tuo, kad dėl to, kad šis tarifas yra kiekvienos valstybės narės nustatyto standartinio PVM tarifo išimtis, jo taikymas tik konkrečioms ir specifiniams nagrinėjamos tiekimo kategorijos aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimtys ir leidžiamos nukrypti nuostatos turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 31 punkte, iš pirmesniuose dviejuose punktuose nurodytos jurisprudencijos kylantys principai *mutatis mutandis* taip pat taikytini PVM direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktui. Iš tiesų šia nuostata išplečiama galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą pagal šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalis meno kūrinių tiekimui, kaip jie apibrėžti minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, kai juos tiekia autorius ar jo teisių perėjėjas.

45 Priešingai, nei teigia *Regards Photographiques* rašytinėse pastabose, nereikalaujama PVM



direktyvos 311 straipsnio 2 dalies aiškinti skirtingai nei šios direktyvos 103 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies a punkto. Iš ties? šio 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte ir 2 dalyje apibr?žta „meno k?rinio“ s?voka tiek taikant pelno maržos schem?, tiek lengvatinio PVM tarifo schem?. Taigi, kadangi šioje nuostatoje numatyta, kad valstyb?s nar?s gali nelaikyti meno k?riniais nuotrauk?, nurodyt? šios direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, pagal j? negalima atmesti galimyb?s, kylan?ios iš šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punkto, siejamo su jos 96 straipsniu, apriboti lengvatinio PVM tarifo taikym? ribotai ši? nuotrauk? kategorijai, jeigu šiuo taikymu laikomasi šio sprendimo 42 punkte nurodyt? reikalavim?.

46 Darytina išvada, kad valstyb?ms nar?ms suteiktos galimyb?s apriboti lengvatinio PVM tarifo taikym? ribotai nuotrauk?, nurodyt? PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, kategorijai ?gyvendinimas siejamas su dviguba s?lyga, pirma, siekiant taikyti lengvatin? tarif? išskirti tik konkre?ius ir specifinius ši? nuotrauk? aspektus ir, antra, paisyti mokes?i? neutralumo principo. Šiomis s?lygomis siekiama užtikrinti, kad valstyb?s nar?s šia galimybe pasinaudot? tik tokiomis s?lygomis, kuriomis užtikrinama, kad pasirinktas lengvatinis tarifas taikomas paprastai ir teisingai ir užkertamas kelias bet kokiam galimam suk?iavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui (pagal analogij? žr. 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?94/09, EU:C:2010:253, 30 punkt? ir 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 45 punkt?).

47 Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, nors ?vertinti, ar nacionalin?s teis? aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, atitinka šiuos S?jungos teis?s reikalavimus, priklauso nacionaliniam teismui, ta?iau Teisingumo Teismas turi jam pateikti naudingas gaires, kad jis gal?t? išspr?sti nagrin?jam? gin?? (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS? Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 51 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

48 Nagrin?jamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamas CGI nuostatas, kaip jos aiškinamos 2003 m. birželio 25 d. instrukcijoje, nuotrauka laikoma menine, tik jeigu ji parodo aišk? autoriaus k?rybin? ketinim? ir yra visuotinai ?domi. Šie kriterijai patikslinti tam tikrais požymiais, nustatytais šioje instrukcijoje siekiant pateikti gaires mokes?i? administratoriui kiekvienu konkre?iu atveju atliekant vertinim?. Nors pagal taip aiškinamus nacionalin?s teis?s aktus nustatyta, kad nuotraukos, be kita ko, vaizduojan?ios šeimos gyvenimo ?vykius, pavyzdžiui, vestuves, iš esm?s n?ra menin?s, pagal juos n?ra atmetama galimyb?, kad tokios nuotraukos išskirtiniais atvejais gal?t? b?ti tokio pob?džio. Laikoma, kad tik tapatyb?s, mokyklos ir grupi? nuotraukos n?ra menin?s.

49 Pagal šio sprendimo 46 punkte primint? jurisprudencij? menin?s nuotraukos pagal nacionalin?s teis?s aktus turi, pirma, sudaryti konkret? ir specifin? nuotrauk?, nurodyt? PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, aspekt?, o tai reiškia, kad jos turi b?ti identifikuojamos kaip tokios atskirai nuo kit? šiame punkte nurodyt? nuotrauk?. Toks identifikavimas reikalauja, kad nacionalin?s teis?s aktuose b?t? nustatyti objektyv?s, aišk?s ir tiksl?s kriterijai, leidžiantys tiksliai nustatyti nuotraukas, kurioms pagal šiuos teis?s aktus taikomas lengvatinis PVM tarifas (pagal analogij? žr. 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?94/09, EU:C:2010:253, 33 ir 35 punktus; 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 47 punkt?, taip pat 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo *AZ*, C?499/16, EU:C:2017:846, 25 ir 28 punktus).

50 Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 33 punkte, pagrindinėje byloje nagrinjamomis CGI nuostatomis, kaip jos išaiškintos 2003 m. birželio 25 d. instrukcijoje, nenustatyti objektyvūs, aiškūs ir tikslūs kriterijai siekiant nustatyti menines nuotraukas, tačiau tik pateikta abstrakti šių nuotraukų apibrėžtis, pagrįsta neaiškiais ir subjektyviais kriterijais, susijusiais su aiškiu autoriaus kūrybiniu ketinimu ir tuo, kad šios nuotraukos turi būti židomos visiems.

51 Nors taip aiškinami šie nacionalinės teisės aktai nustato tam tikrus požymius siekiant palengvinti šių kriterijų vertinimą, vis dėlto jie leidžia mokesčių administratoriui, remiantis neaiškiais ir subjektyviais kriterijais, priimti sprendimą dėl konkrečių nuotraukų meninio pobūdžio, kuriuo remiantis bus suteikta arba ne lengvatinio PVM tarifo taikymo mokestinė nauda.

52 Taigi, atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinjamomis CGI nuostatomis, kaip jos aiškinamos 2003 m. birželio 25 d. instrukcijoje, nustatyti kriterijai, susiję su aiškiu autoriaus kūrybiniu ketinimu ir visuotiniu interesu, neleidžia nustatyti meninių nuotraukų kaip tokių ir jų atskirti nuo kitų nuotraukų, nurodytų PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, todėl neatitinka šio sprendimo 49 punkte primintų reikalavimų.

53 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 36 punkte nurodytų argumentų, nacionalinės teisės aktai, kuriais remiantis tokiais kriterijais apibojamas lengvatinio PVM tarifo taikymas meninėms nuotraukoms, taip pat gali pažeisti mokesčių neutralumo principą. Todėl reikia konstatuoti, kad tokiais nacionalinės teisės aktais nesilaikoma šio sprendimo 46 punkte primintų reikalavimų.

54 Dėl tapatybės, mokyklos ir grupių nuotraukų, kurios pagal pagrindinėje byloje nagrinjamas CGI nuostatas, kaip jos išaiškintos 2003 m. birželio 25 d. instrukcijoje, neabejotinai laikomos ne meninėmis, prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas turi patikrinti, ar šios nuotraukos yra identifikuojamos kaip tokios atskirai nuo kitų nuotraukų, nurodytų PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, ir ar tai, kad bet kuriuo atveju šioms nuotraukoms netaikomas lengvatinis PVM tarifas, prireikus yra suderinama su mokesčių neutralumo principu.

55 Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 103 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas, siejamas su šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir jos IX priedo A dalies 7 punktu, turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas tik meninėms nuotraukoms, nes šio pobūdžio egzistavimas yra siejamas su kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus vertinimu, kuris nėra atliekamas laikantis šiais nacionalinės teisės aktais numatytų objektyvių, aiškių ir tikslių kriterijų, leidžiančių tiksliai nustatyti nuotraukas, kurioms pagal minėtus teisės aktus numatyta taikyti šį lengvatinį tarifą, taip, kad nebūt pažeistas mokesčių neutralumo principas.

### ***Dėl ketvirtąjo klausimo***

56 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį ir trečiąjį klausimus, į ketvirtąjį klausimą atsakyti nereikia.

### ***Dėl bylinėjimosi išlaidų***

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo nagrinjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. Kad būtų laikomos meno kūriniams, kuriems pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 103 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies a punktą, siejamą su šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir jos IX priedo A dalies 7 punktu, gali būti taikomas lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifas, nuotraukoms turi atitikti šiame 7 punkte nurodytus kriterijus, kad jos būtų padarytos jų autoriaus, pagamintos jo paties ar jam prižiūrint, pasirašytos ir sunumeruotos, o jų kiekis turi neviršyti 30 vienetų, netaikant jokio kito kriterijaus, visų pirma kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus vertinimo, ar jos yra meninės.

2. Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas, siejamas su šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir jos IX priedo A dalies 7 punktu, turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniame byloje, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas tik meninėms nuotraukoms, nes šio pobūdžio egzistavimas yra siejamas su kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus vertinimu, kuris nėra atliekamas laikantis objektyvių, aiškių ir tikslių kriterijų, nustatytų šiais nacionalinės teisės aktais, leidžiančių tiksliai nustatyti nuotraukas, kurioms pagal minėtus teisės aktus numatyta taikyti šį lengvatinį tarifą, taip, kad nebūtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.

Parašai.

\* Proceso kalba: prancūzų.