Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2025. gada 1. augustā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Īpašs režīms lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām – Tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs – Peļņas daļas režīms – 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Izvēle piemērot peļņas daļas režīmu – Jēdziens "mākslas darba piegāde, ko veic autors" – Piegāde, ko veic autors ar juridiskas personas starpniecību

Lietā C-433/24

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniegusi ar 2024. gada 18. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2024. gada 18. jūnijā, tiesvedībā

Galerie Karsten Greve

pret

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], tiesneši N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents), M. Kondinanci [*M. Condinanzi*] un R. Frendo [*R. Frendo*],

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Şereş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2025. gada 20. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Galerie Karsten Greve* vārdā – *L. Poulet-Odent*, advokāts,

– Francijas valdības vārdā – *B. Dourthe*, *O. Duprat-Mazaré* un *B. Fodda*, pārstāvji,

– Spānijas valdības vārdā – *A. Torró Molés*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – franču.

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Herold*, *W. Roels* un *J. Samnadda*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2025. gada 12. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, interpretāciju.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *Galerie Karsten Greve* (turpmāk tekstā – "*GKG*") un *ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique* (Ekonomikas, finanšu un rūpniecības un digitālās infrastruktūras ministrija, Francija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksas atgādinājumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 4., 7. un 51. apsvērumā noteikts:

"(4) Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.

[..]

(7) Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma.

[..]

(51) Ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem."

4 Šīs direktīvas 14. panta 1. punktā noteikts:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 103. pantu:

"1. Dalībvalstis var paredzēt, ka samazināto likmi vai kādu no samazinātajām likmēm, ko tās piemēro saskaņā ar 98. un 99. pantu, piemēro arī 311. panta 1. punkta 2., 3. un 4. apakšpunktā definēto mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu importam.

2. Ja dalībvalstis izmanto šā panta 1. punktā paredzēto izvēles iespēju, tās samazināto likmi var piemērot arī šādiem darījumiem:

a) mākslas darbu piegādei, ko veic to autors vai autora tiesību mantinieki;

b) mākslas darbu piegādei, ko neregulāri veic nodokļa maksātājs, kurš nav tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ja mākslas darbus ir importējis nodokļa maksātājs pats vai tos ir piegādājis to autors vai viņa autora tiesību mantinieki, vai attiecībā uz tiem tas ir tiesīgs pilnībā atskaitīt PVN."

6 Šīs pašas direktīvas 311. panta 1. punktā noteikts:

"Šajā nodaļā, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro šādas definīcijas:

[..]

2) "mākslas darbi" ir IX pielikuma A daļā uzskaitītie priekšmeti;

[..]

5) "tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs" ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimniecisko darbību un ar nolūku tālāk pārdot, pērk vai izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām vai importē lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rīkojas savās vai kādas citas personas interesēs saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu."

7 PVN direktīvas 314. pantā noteikts:

"Peļņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas tirgo lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja šīs preces [Eiropas] Kopienas robežās tam piegādājusi kāda no turpmāk norādītajām personām:

a) persona, kas nav nodokļa maksātāja;

b) cits nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita nodokļa maksātāja preču piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 136. pantu;

c) cits nodokļa maksātājs, ciktāl uz šā cita nodokļa maksātāja veiktām preču piegādēm attiecas atbrīvojums maziem uzņēmumiem, kas paredzēts 282. līdz 292. pantā, un ciktāl šīs piegādes attiecas uz kapitālieguldījumu precēm;

d) cits tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita tirgotāja preču piegādēm saskaņā ar šo peļņas daļas režīmu piemērots PVN."

8 Šīs direktīvas 316. panta 1. punktā paredzēts:

"Dalībvalstis tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piešķir izvēles tiesības piemērot peļņas daļas režīmu šādiem darījumiem:

a) mākslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādēm, kuras importējis pats tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs;

b) mākslas darbu piegādēm, ko tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādājuši darbu autori vai autoru tiesību mantinieki;

c) mākslas darbu piegādēm, ko piegādājis nodokļa maksātājs, kas nav tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, ja uz šīm piegādēm ir attiecināta samazināta likme saskaņā ar 103. pantu."

9 Minētās direktīvas IX pielikumā ir ietverta A daļa "Mākslas darbi", kas formulēta šādi:

"1) Attēli, kolāžas un līdzīgas dekoratīvas plāksnes, gleznas un zīmējumi, ko pilnībā ar roku radījis mākslinieks un kas nav plāni un zīmējumi arhitektūras, inženiertehniskiem, rūpniecības, komerciāliem, topogrāfiskiem vai līdzīgiem mērķiem, ar roku izrotāti rūpniecības izstrādājumi, teātra dekorācijas, studijas foni vai līdzīgi apgleznoti audekli (KN kods 9701);

2) oriģinālgravīras, estampi un litogrāfijas, kas ir ierobežotā skaitā izgatavoti novilkumi, melnbalti vai krāsaini, no vienas vai vairākām platēm, ko pilnībā ar roku veicis mākslinieks, neatkarīgi no izmantotā procesa vai materiāla, bet neizmantojot nekādus mehāniskus vai fotomehāniskus procesus (KN kods 9702 00 00);

3) no jebkāda materiāla izgatavotas oriģinālas skulptūras un statuetes, ja tās pilnībā darinājis mākslinieks; skulptūru atlējumi, kuros neizgatavo vairāk kā astoņus eksemplārus un kuru izgatavošanu uzrauga mākslinieks vai viņa tiesību mantinieki (KN kods 9703 00 00); izņēmuma gadījumos, ko nosaka dalībvalstis, minēto astoņu eksemplāru skaitu var pārsniegt, ja statuešu atlējumi izgatavoti pirms 1989. gada 1. janvāra;

4) gobelēni (KN kods 5805 00 00) un sienas tekstilijas (KN kods 6304 00 00), kas izgatavotas ar roku darbu pēc mākslinieka oriģinālzīmējumiem, ar noteikumu, ka katra nav izgatavota vairāk kā astoņos eksemplāros;

5) unikāli keramikas darbi, ko pilnībā izgatavojis un parakstījis mākslinieks;

6) emaljas uz vara, kas pilnīgi izstrādātas ar roku, kuru nav vairāk par astoņiem numurētiem eksemplāriem, uz kā ir mākslinieka vai studijas paraksts, kas nav juvelierizstrādājumi, zeltkaļu un sudrabkaļu darinājumi;

7) mākslinieka fotografēti fotoattēli, ko kopējis viņš vai kas kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par 30 eksemplāriem, kopā skaitot visus lielumus un ierāmējumus."

Francijas tiesības

10 *Code général des impôts* (Vispārējais nodokļu kodekss; turpmāk tekstā – "VNK") 278-0.*bis* pantā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, paredzēts:

"[PVN], piemērojot samazinātu likmi 5,5 % apmērā, iekasē par:

[..]

I. – 1° mākslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu importu, kā arī iegādi Kopienas iekšienē, ko veic nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodokļa maksātāja, attiecībā uz mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām, kurus tās importējušas citas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorijā;

2° tādu mākslas darbu iegāde Kopienas iekšienē, kurus piegādājuši citā dalībvalstī citi nodokļa maksātāji, kas nav tālākpārdevēji – nodokļa maksātāji."

11 Atbilstoši VNK 278.*septies* pantam, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā:

"[PVN] iekasē, piemērojot likmi 10 % apmērā:

[..]

2° par mākslas darbu piegādi, ko veic to autors vai viņa tiesību pārņēmēji."

12 VNK 297.A panta I punkta redakcija ir šāda:

"1° Nodokļa bāze lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu tirgotāja veiktām piegādēm, ko tam piegādā persona, kurai nav jāmaksā [PVN], vai persona, kurai nav atļauts iekasēt [PVN] par šo piegādi, ir starpība starp pārdošanas cenu un pirkuma cenu.

Lietotu mantu, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu definīcija tiek noteikta ar dekrētu."

13 VNK 297.B panta pirmajā daļā noteikts:

"Tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, var lūgt piemērot 297.A panta noteikumus mākslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādei pēc importa, iegādes Kopienas iekšienē vai piegādei, kurai piemēro samazinātu [PVN] likmi saskaņā ar 278.*septies* vai 278-0.*bis* panta I punktu."

14 VNK III pielikuma 98.A panta II punktā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, paredzēts:

"Par mākslas darbiem uzskata šādus darbus:

1° attēli, kolāžas un līdzīgas dekoratīvas plāksnes, gleznas un zīmējumi, ko pilnībā ar roku radījis mākslinieks un kas nav plāni un zīmējumi arhitektūras, inženiertehniskiem un citiem rūpniecības, komerciāliem, topogrāfiskiem vai līdzīgiem mērķiem, ar roku izrotāti rūpniecības izstrādājumi, teātra dekorācijas, studijas foni vai līdzīgi apgleznoti audekli."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 *GKG* pārvalda mākslas galeriju un piegādāja mākslas darbus, kurus tai 2014. gadā bija piegādājusi saskaņā ar Lielbritānijas tiesībām dibināta sabiedrība *Studio Rubin Gideon* (turpmāk tekstā – "sabiedrība *SRG*"). Attiecībā uz *GKG* tika veikta grāmatvedības pārbaude, kuras noslēgumā nodokļu administrācija apšaubīja iespēju izmantot peļņas daļas režīmu, ko tā bija piemērojusi šīm *GKG* veiktajām piegādēm, un līdz ar to pieprasīja tai samaksāt PVN par laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim.

16 Ar 2020. gada 25. novembra spriedumu *tribunal administratif de Paris* (Parīzes Administratīvā tiesa, Francija) noraidīja *GKG* lūgumu atbrīvot to no šiem atgādinājumiem par nodokli, kas tai uzlikts, kā arī atbilstošo naudas sodu nomaksas. Ar 2022. gada 1. jūnija spriedumu *cour administrative d'appel de Paris* (Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa, Francija) noraidīja apelācijas sūdzību, kuru *GKG* bija iesniegusi par šo spriedumu.

17 Izskatot *GKG* iesniegto kasācijas sūdzību, *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija), kas ir iesniedzējtiesa, norāda, ka no lietas materiāliem pastāvīgi izriet, ka strīdīgajā taksācijas periodā sabiedrība *SRG* parasti veikusi mākslas darbu piegādes. Līdz ar to *GKG* nekādā gadījumā nebūtu tiesīga uz savām piegādēm, kas izriet no Kopienas iekšējām iegādēm no šīs sabiedrības, attiecināt peļņas daļas režīmu, pamatojoties uz VNK 297.B panta un 278-0.*bis* panta I daļas 2. punkta noteikumiem.

18 Ņemot to vērā, no VNK 278.*septies* panta 2. punkta formulējuma, redakcijā, kas piemērojama strīdīgajam taksācijas periodam, lasot to kopsakarā ar šī kodeksa 297.B panta noteikumiem, izrietot, ka tiesības izvēlēties īpašo peļņas daļas režīmu ir piemērojamas mākslas darbu piegādēm pēc piegādes, ko veic to autors vai viņa tiesību pārņēmēji, kā arī piegādēm pēc šādu preču iegādes Kopienas iekšienē, kas veikta no autora vai viņa tiesību pārņēmējiem.

19 Šajā lietā sabiedrība *GKG* piemēroja peļņas daļas režīmu gleznotāja Gideona Rubina (*Gideon Rubin*) gleznu piegādēm viņa klientiem, kuras tā pati bija iegādājusies no sabiedrības *SRG* pēc to iegādēm Kopienas iekšienē un kuras viens no diviem partneriem bija G. Rubins.

20 Lai nospriestu, ka *GKG* nebija tiesību šīm gleznu piegādēm piemērot peļņas daļas režīmu, *cour administrative d'appel de Paris* (Parīzes Administratīvā tiesa) uzskatīja, ka aplūkojamās gleznas tai nav piegādājis to autors, it īpaši, pamatojoties uz to, ka gleznas autors varēja būt tikai tas mākslinieks, kurš to ir uzgleznojis savām rokām, līdz ar to sabiedrība *SRG* kā juridiska persona nevarēja tikt uzskatīta par attiecīgo gleznu autori. *GKG* apelācijas sūdzības pamatojumā apgalvo, ka *cour administrative d'appel de Paris* (Parīzes Administratīvā tiesa) šajā jautājumā esot pieļāvusi tiesību kļūdu.

21 *Conseil d'État* (Valsts padome) uzskata, ka atbilde uz *GKG* izvirzīto pamatu ir atkarīga no tā, vai PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta noteikumi, skatot tos kopsakarā ar 311. panta 1. punkta 2. apakšpunkta un IX pielikuma A daļas normām, jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka tāda juridiska persona kā šāda sabiedrība tiek uzskatīta par gleznas "autoru" šo tiesību normu izpratnē un to piemērošanas nolūkā.

22 Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu noliedzoša, atbilde uz šo pamatu būtu atkarīga arī no tā, kādi kritēriji jāņem vērā, lai atzītu, ka tāda juridiska persona kā sabiedrība šo pašu tiesību normu izpratnē un piemērošanas nolūkā var tikt uzskatīta par gleznas "autoru". Šādi kritēriji varētu būt

īpaša tiesiskā režīma piemērošana šai sabiedrībai, tas, ka fiziskajai personai, kas uzgleznojusi gleznu, pilnībā vai daļēji pieder minētās sabiedrības pamatkapitāls, vai arī tas, ka šī persona pilda vadības pienākumus tajā pašā sabiedrībā.

23 Šādos apstākļos *Conseil d'État* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN] direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakš[punkta] noteikumi kopsakarā ar 311. panta 1. punkta [2. apakšpunkta] un IX pielikuma A daļas normām jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka tāda juridiska persona kā sabiedrība tiek uzskatīta par gleznas "autoru" šo tiesību normu izpratnē un to piemērošanas nolūkā?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, kādi kritēriji jāņem vērā, lai atzītu, ka tāda juridiska persona kā sabiedrība šo pašu noteikumu izpratnē un to piemērošanas nolūkā var tikt uzskatīta par gleznas "autoru" (piemēram, sabiedrības gadījumā – tas, ka uz sabiedrību attiecas īpašs tiesiskais režīms, tas, ka fiziskai personai, kas uzgleznojusi gleznu, pieder viss sabiedrības pamatkapitāls vai tā daļa, tas, ka šī persona pilda vadības funkcijas sabiedrībā, u.c.)?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

24 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātajā sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūrā Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo lietu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotie jautājumi (spriedums, 2025. gada 30. aprīlis, *Inspektorat kam Visshia sadeben savet*, C-313/23, C-316/23 un C-332/23, EU:C:2025:303, 65. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

25 Saskaņā ar šīs direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piešķir tiesības izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu mākslas darbu piegādēm, ko tiem piegādājuši autori vai autora tiesību pārņēmēji.

26 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesa it īpaši vēlas noskaidrot, vai tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, piemērojot PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto peļņas daļas režīmu, var juridisku personu uzskatīt par mākslas darba autoru un, ja tas tā ir, ar kādiem nosacījumiem.

27 Tomēr nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkoto gleznu autors ir gleznotājs Gideons Rubins, kurš tās ir tirgojis ar sabiedrības *SRG*, kurā viņš ir viens no diviem dalībniekiem, starpniecību.

28 Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 314. panta a) punktu peļņas daļas režīmu piemēro lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko veic tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ja šīs preces Savienībā tam piegādā persona, kas nav nodokļa maksātāja. Tādējādi šīs direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz tādu tirgotāju gadījumiem, kuri piegādā mākslas darbus, ko tiem piegādājuši autori vai autoru tiesību pārņēmēji kā PVN maksātāji.

29 Šādos apstākļos, lai sniegtu valsts tiesai lietderīgu atbildi, jautājums jāanalizē kā tāds, kurš ir nevis par to, vai tāda juridiska persona kā sabiedrība *SRG* var ietilpt jēdzienā "autors" PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, bet gan par to, vai šī tiesību norma attiecas uz mākslas darbu piegādi, ko veic to autors vai viņa tiesību pārņēmēji, rīkojoties ar juridiskas personas, PVN maksātāja, starpniecību.

30 Līdz ar to jāuzskata, ka ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šī tiesību norma attiecas uz tādu mākslas darbu piegādi – kuru veic tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji –, kurus tiem ir piegādājis autors vai viņa tiesību pārņēmēji, kas rīkojas ar juridiskas personas starpniecību, un, ja tas tā ir, ar kādiem nosacījumiem.

31 Šajā ziņā jāatgādina, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķis (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 1. oktobris, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, 37. punkts).

32 Pirmām kārtām, jānorāda ka PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā nav noteikta kārtība, kādā autoriem vai to tiesību pārņēmējiem ir jāpiegādā mākslas darbi tirgotājiem. Tomēr, kā secinājumu 23. punktā būtībā ir norādījis ģenerāladvokāts, mākslas darbu piegāde ir daļa no autora vai viņa tiesību pārņēmēju komercdarbības, kuras būtība saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu ir tiesību rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam nodošana par atlīdzību.

33 Līdz ar to PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējumā nav skaidri izslēgts, ka autors vai tā tiesību pārņēmēji var veikt šādu piegādi ar juridiskas personas starpniecību vai ka šādu piegādi var veikt juridiska persona.

34 Otrām kārtām, runājot par kontekstu, kādā iekļaujas šī tiesību norma, protams, tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, gūtās peļņas daļas režīms, piegādājot mākslas darbus, ir īpašs PVN režīms, kas ir atkāpe no šajā direktīvā paredzētā vispārējā režīma, līdz ar to tās 314. un 316. pants, kuros ir identificēti šī režīma piemērošanas gadījumi, jāinterpretē šauri. Tomēr šī šauras interpretācijas norma nenozīmē, ka minētā režīma definēšanai izmantotie jēdzieni jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību. Proti, šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst šī režīma izvirzītajiem mērķiem un tajā jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 22. un 23. punkts).

35 Trešām kārtām, runājot par PVN direktīvas mērķiem, no šīs direktīvas 4. un 7. apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir ieviest PVN sistēmu, kas neizkropļo konkurences apstākļus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu neitralitātes princips ir raksturīgs šai sistēmai un ka šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi PVN iekasēšanas jomā pret saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādas darbības (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 32. punkts).

36 Precīzāk, runājot par peļņas daļas režīma mērķiem, kas paredzēti PVN direktīvas 314. un 316. pantā, jānorāda, ka saskaņā ar šīs direktīvas 51. apsvērumu šī režīma, kas ir piemērojams lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem starp nodokļa maksātājiem (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 35. punkts).

37 Turklāt, no vienas puses, kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 25. un 26. punktā, pieņemot PVN direktīvas 103. un 316. pantu, Savienības likumdevēja īpašais mērķis bija veicināt jaunu mākslas darbu laišanu Savienības tirgū neatkarīgi no tā, vai tie tiek importēti Savienībā vai no jauna radīti tās teritorijā, paredzot labvēlīgu nodokļu režīmu šādu priekšmetu importam, to pirmajai piegādei pēc to radīšanas un šo priekšmetu pirmreizējai piegādei, ko veic tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji.

38 No otras puses, kā pamatoti norāda Francijas valdība, ierobežojot tirgotāju, kas ir nodokļa maksātāji, tiesības izvēlēties peļņas daļas režīmu tikai attiecībā uz mākslas darbiem, ko tiem piegādājis to autors vai viņa tiesību pārņēmēji, PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta mērķis ir arī ierobežot gan tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, gan dalībvalstu nodokļu administrācijām administratīvo pierādīšanas un kontroles slogu, tostarp it īpaši to slogu, kas pirmajiem ir saistīts ar pierādījumiem par to, ka mākslas darba pirkuma cenā ir vai nav iekļauts priekšnodoklī samaksātais PVN, un otrajiem – ar šāda fakta pārbaudi.

39 Šajā ziņā Tiesa jau ir konstatējusi, ka šajā jomā varētu būt grūti noteikt, vai par konkrēto preci iepriekš bija jāmaksā PVN, jo, ņemot vērā mākslas darbu, senlietu un kolekciju priekšmetu būtību, šī prece var būt antīka vai iepriekš tā var būt bijusi vairāku tirdzniecības darījumu starp dažādām personām, kas nav nodokļa maksātājas, priekšmets. Tieši ņemot vērā šīs grūtības, nosakot PVN, kas iepriekš, iespējams, ir ticis piemērots šādām precēm, PVN direktīvā ir paredzētas tiesības izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu un aprēķināt maksājamo PVN, būtībā atsaucoties uz šo preču pārdošanas cenu kā uz elementu konkrētā nodokļa aprēķinā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 36. punkts).

40 Ņemot vērā šos apsvērumus, jākonstatē, ka ar tādu PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretāciju, ar kuru no tā piemērošanas jomas visos gadījumos tiktu izslēgtas to mākslas darbu piegādes, ko tiem piegādājuši autori vai viņu tiesību pārņēmēji, kuri rīkojas ar juridisku personu starpniecību, varētu tikt pārkāpti mērķi nodrošināt nodokļu neitralitāti, izvairīties no konkurences izkropļojumiem un veicināt jaunu mākslas darbu ieviešanu Savienības tirgū.

41 Proti, kā atgādināts šī sprieduma 35. punktā, nodokļu neitralitātes princips tostarp nepieļauj to, ka uzņēmējiem, kas veic vienādas darbības, tiek piemēroti atšķirīgi noteikumi attiecībā uz PVN iekasēšanu. Taču, kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 27., 29. un 33. punktā, autori vai viņu tiesību pārņēmēji, piegādājot savus mākslas darbus tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, no PVN viedokļa veic identiskus darījumus neatkarīgi no tā, vai tie veic piegādi kā fiziskas personas vai ar juridisku personu starpniecību.

42 Turklāt, PVN direktīvas 103. panta 2. punkta a) un b) apakšpunktā dalībvalstīm piešķirot iespēju piemērot samazinātu PVN likmi noteiktām piegādēm, tajā būtībā ir izmantots tāds pats formulējums kā šīs direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā, tādējādi šāda atšķirīga attieksme atkarībā no juridiskās formas, kādā autori vai to tiesību pārņēmēji rīkojas, arī varētu izraisīt PVN iekasēšanu ar dažādām likmēm par vienādiem darījumiem.

43 Turklāt no šī sprieduma 40. punktā minētās interpretācijas izrietošā atšķirīgā attieksme varētu, no vienas puses, kaitēt mērķim veicināt jaunu mākslas darbu ieviešanu Savienības tirgū un, no otras puses, izkropļot konkurenci starp tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, kuri veic vienus un tos pašus darījumus, proti, galvenokārt mākslas darbu iegādi un tālākpārdošanu, jo tiem tiktu piemērota atšķirīga attieksme attiecībā uz iespēju izvēlēties peļņas daļas režīma piemērošanu

saskaņā ar PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu atkarībā no tā, vai šos priekšmetus tiem piegādājis autors vai viņa tiesību pārņēmēji, rīkojoties ar juridiskas personas starpniecību vai bez tās.

44 Līdz ar to, ņemot vērā it īpaši PVN direktīvas un tās 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta mērķus, jāuzskata, ka šī tiesību norma attiecas arī uz tādu mākslas darbu piegādēm, ko tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir piegādājusi juridiska persona, tomēr ar nosacījumu, ka šādā gadījumā šīs juridiskās personas veiktā šo mākslas darbu piegāde šim tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, var tikt attiecināta uz autoru vai viņa tiesību pārņēmējiem.

45 Šajā ziņā, no vienas puses, ja tirgotājam – nodokļa maksātājam – mākslas darbu šajā gadījumā piegādā juridiska persona – un tas, šķiet, jāpārbauda iesniedzējtiesai –, kuru autors vai viņa tiesību pārņēmēji ir apstiprinājuši nolūkā pārdot autora radītos mākslas darbus, var prezumēt, ka piegāde ir attiecināma uz autoru vai viņa tiesību pārņēmējiem, ciktāl šādā gadījumā šī piegāde notiek vienošanās ietvaros, kuru autors vai viņa tiesību pārņēmēji parasti ir noslēguši šai tirdzniecībai.

46 No otras puses, tā kā PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta īpašais mērķis ir veicināt jaunu mākslas darbu laišanu Savienības tirgū, kā norādīts šī sprieduma 37. punktā, šī sprieduma iepriekšējā punktā minētā interpretācija ir jāierobežo līdz tām piegādēm, kas faktiski ir pirmā mākslas darba laišana Savienības tirgū, un līdz ar to nav jābūt norādēm par agrāku tā piegādi, kas ir apliekama ar PVN un kas ir uzskatāma par pirmo laišanu tirgū.

47 Tāpēc tad, ja autors vai tā tiesību pārņēmēji veic šāda priekšmeta piegādi tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ar juridiskas personas starpniecību, lai piemērotu šo tiesību normu gadījumā, kad tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, šo priekšmetu vēlāk piegādā, šai juridiskajai personai ir jābūt tiesībām rīkoties ar minēto priekšmetu kā īpašniekam no tā izveidošanas brīža vai – bez iepriekšējas piegādes, kas ir apliekama ar PVN, – brīdī, kad tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, to pirmo reizi piegādā Savienības tirgū.

48 No tā izriet, ka tad, ja šī sprieduma 44. un 46. punktā norādītie kritēriji ir izpildīti, aplūkojamā piegāde ietilpst PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā un tas ļauj tirgotājam izvēlēties peļņas daļas režīmu.

49 Turklāt jānorāda, ka tādu kritēriju piemērošana, kurus ir paredzējusi iesniedzējtiesa, proti, juridiskās personas pakļaušana īpašam tiesiskajam režīmam, tas, ka fiziskajai personai, kas ir radījusi mākslas darbu, pilnībā vai daļēji pieder šīs juridiskās personas pamatkapitāls, fiziskās personas vadības funkciju veikšana minētajā juridiskajā personā un/vai būtiskas pārdošanas ieņēmumu daļas nodošana fiziskai personai, kas ir radījusi minēto objektu, varētu apdraudēt PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta mērķi, kas izpaužas kā izvairīšanās no pārmērīga pierādīšanas un kontroles sloga, jo šāda piemērošana nozīmētu, ka vajadzības gadījumā ir jāpārbauda ļoti sarežģīti pielāgojumi saistībā ar īpašumtiesībām vai balsstiesībām juridiskajā personā, kā arī peļņas sadale starp tās dalībniekiem, piemēram, gadījumā, kad vairāki mākslinieki rīkojas šādas juridiskas personas ietvaros, lai tirgotu savus mākslas darbus, un it īpaši, ja šādi priekšmeti ir radīti sadarbībā.

50 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz prejudiciālajiem jautājumiem jāatbild, ka PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šī tiesību norma attiecas uz tādu mākslas darbu piegādi – kuru veic tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji –, kurus tiem ir piegādājis autors vai viņa tiesību pārņēmēji, kas rīkojas ar juridiskas personas starpniecību, ar

nosacījumu, ka, pirmkārt, piegāde, ko veic juridiskā persona, ir attiecināma uz autoru vai viņa tiesību pārņēmējiem, un tā tas ir gadījumā, ja autors vai tiesību pārņēmēji šo juridisko personu ir nodibinājuši, lai pārdotu autora radītos mākslas darbus, un, otrkārt, ja mākslas darbu piegāde tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir šo mākslas darbu pirmā laišana Savienības tirgū.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šī tiesību norma attiecas uz tādu mākslas darbu piegādi – kuru veic tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji –, kurus tiem ir piegādājis autors vai viņa tiesību pārņēmēji, kas rīkojas ar juridiskas personas starpniecību, ar nosacījumu, ka, pirmkārt, piegāde, ko veic juridiskā persona, ir attiecināma uz autoru vai viņa tiesību pārņēmējiem, un tā tas ir gadījumā, ja autors vai tiesību pārņēmēji šo juridisko personu ir nodibinājuši, lai pārdotu autora radītos mākslas darbus, un, otrkārt, ja mākslas darbu piegāde tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir šo mākslas darbu pirmā laišana Eiropas Savienības tirgū.

[Paraksti]