Teismo praktikos rinkinys

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 – Sąvoka – Menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas tik meninėms 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 rašytinę 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

* Proceso kalba: prancūzų.

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 iškraipymo.“

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[e] 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 teisių perėmėjai;

<…>“

8 Šios direktyvos 311 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

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

<…>

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

<…>

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

9 Minėtos 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 perėmėjai;

<…>“

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

12 Pagal CGI II priedo 98A straipsnio 7 punktą meno kūriniais 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 meninėmis nuotraukomis. Šioje instrukcijoje numatyta:

„<…>

I. Meninės nuotraukos kriterijai:

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

Taip yra, kai fotografas, pasirinkdamas temą, aplinkos sąlygas, fotografavimo ypatumus ar bet kokią kitą savo darbo specifiką, konkrečiai susijusią 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 įvykio, kelionės ar asmenų atsiminimo užfiksavimas, taigi jis įdomus visai visuomenei.

II. Taikymo sąlygos

1. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad lengvatinis mokesčio tarifas netaikomas tapatybės dokumentams skirtoms nuotraukoms, mokyklinėms ir grupių 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, kitų nei II-1 punkte nurodytų bet kokio pobūdžio nuotraukų autoriaus meninis ketinimas, kylantis iš jau išvardytų kriterijų, ir svarba visai visuomenei gali būti nustatyti remiantis toliau pateiktais požymiais.

a) Fotografas įrodo, kad jo darbai eksponuoti kultūros institucijose (regioninėse, nacionalinėse ar tarptautinėse), muziejinėse (muziejuose, laikinose ar nuolatinėse ekspozicijose) ar komercinėse (mugėse, salonuose, galerijose ir kt.) įstaigose 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 apskaičiuotą PVM. 2016 m. balandžio 21 d. sprendime šis teismas nusprendė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoms 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 jų autoriaus, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos neviršijant 30 vienetų kopijų, įskaitant visus dydžius ir pagrindus?

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

3. Jeigu atsakymas į 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 kūriniais, 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 būtent 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 valstybėms 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 teisių perėmėjai.

22 Dėl sąvokos „meno kūriniai“ apibrėžties PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta, kad daiktai, nurodyti šios direktyvos IX priedo A dalyje, laikomi meno kūriniais. 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, įskaitant visus dydžius ir pagrindus“.

23 Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik „meninėms nuotraukoms“; anot šios vyriausybės, ši sąvoka apima tik nuotraukas, kurios atskleidžia aiškų autoriaus 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 sąlygos, kurias turi atitikti nuotraukos pagal šį 7 punktą, kad galėtų būti laikomos tokiais kūriniais, yra išsamios ir objektyvios, o fotografijos meninė vertė, jų nuomone, yra subjektyvus ir neapibrėžtas kriterijus, atliekant tokį vertinimą reikia nuspręsti dėl kūrinio vertės. Siekiant išvengti tokio subjektyvaus vertinimo Sąjungos teisės aktų leidėjas šiame 7 punkte nustatė išsamias ir objektyvias sąlygas, todėl tik jos yra lemiamos siekiant nustatyti nuotraukas, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

25 Siekiant nustatyti valstybėms narėms suteiktos galimybės taikyti lengvatinį PVM tarifą nuotraukų tiekimui pagal prašomas išaiškinti Sąjungos teisės nuostatas apimtį, reikia atsižvelgti į šių nuostatų formuluotes, kontekstą ir nagrinėjamų teisės aktų nuostatų 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 šių nuostatų formuluotės, 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 perėmėjai, 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 aktų leidėjo formuluočių, vartojamų, pirma, šio 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, pagal kurias daiktai, nurodyti PVM direktyvos IX priedo A dalyje, „laikomi [meno kūriniais]“, ir, antra, šios A dalies 7 punkte, kuriame išsamiai nurodytos sąlygos, kurias turi atitikti nuotraukos, kad būtų laikomos „meno kūriniais“, matyti, kad bet kuri šias sąlygas atitinkanti nuotrauka turi būti laikoma „meno kūriniu“, siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą. Taigi šiame 7 punkte nurodytos ne meninės 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 sąvoka „menininkas“, nuotrauka turi būti meninė siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą pagal šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktą, reikia priminti, kad šioje nuostatoje numatyta galimybė valstybėms narėms taikyti lengvatinį PVM tarifą meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia ne „menininkas“, o „jų autorius ar jo teisių perėmėjai“.

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

30 Iš tiesų sąvokos „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 ją gaminant. Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 23 punkte, nuotrauka laikoma „meno kūriniu“ pagal šį 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 kūriniais“, 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“ sąvokos, nurodytos PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, negalima daryti išvados, kad, be šiame 7 punkte nurodytų sąlygų, nuotrauka taip pat turi būti meninė siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą pagal šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktą.

32 Antra, dėl prašomų išaiškinti nuostatų konteksto reikia priminti, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius ar jo teisių perėmėjai, 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 punktas ir jos IX priedo A dalies 7 punktas, kuriuose nurodytos nuotraukos, kurioms gali būti taikomas šis lengvatinis tarifas, turi būti aiškinami siaurai. Vis dėlto šis reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad formuluotės, vartojamos šio lengvatinio tarifo taikymo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi. Iš tiesų šios sąvokos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šia schema siekiamus tikslus ir laikantis mokesčio 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 sąvokos yra objektyvios ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, 35 punktas 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 kūriniais 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 atitinkančioms 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 kūriniais“, 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, meninėms 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, kūrinio 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 punktas ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Raab*, C-1/89, EU:C:1989:648, 25 punktas).

36 Be to, dėl aiškinimo, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik meninėms nuotraukoms, tokios nuotraukos, kaip šeimos gyvenimo įvykius, 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 panašių savybių 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 prašomų išaiškinti nuostatų 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 perėmėjai, suteikti palankų mokestinį 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, atitinkančioms 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, į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: tam, kad būtų laikomos meno kūriniais, 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 autoriaus, 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.

Dėl 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 pagrindinėje 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 būtinai būtų susijęs su visais paslaugų kategorijos, nurodytos šios direktyvos III priede, aspektais. Taigi, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, valstybės narės turi galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą konkretiems 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 Galimybė 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 konkretiems ir specifiniams nagrinėjamos tiekimo kategorijos aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimtys ir leidžiančios 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 perėmėjai.

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 tiesų šio 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte ir 2 dalyje apibrėžta „meno kūrinio“ sąvoka tiek taikant pelno maržos schemą, tiek lengvatinio PVM tarifo schemą. Taigi, kadangi šioje nuostatoje

numatyta, kad valstybės narės gali nelaikyti meno kūriniais nuotraukų, nurodytų šios direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, pagal ją negalima atmesti galimybės, kylančios iš šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punkto, siejamo su jos 96 straipsniu, apriboti lengvatinio PVM tarifo taikymą ribotai šių nuotraukų kategorijai, jeigu šiuo taikymu laikomasi šio sprendimo 42 punkte nurodytų reikalavimų.

46 Darytina išvada, kad valstybėms narėms suteiktos galimybės apriboti lengvatinio PVM tarifo taikymą ribotai nuotraukų, nurodytų PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, kategorijai įgyvendinimas siejamas su dviguba sąlyga, pirma, siekiant taikyti lengvatinį tarifą išskirti tik konkrečius ir specifinius šių nuotraukų aspektus ir, antra, paisyti mokesčių neutralumo principo. Šiomis sąlygomis siekiama užtikrinti, kad valstybės narės šia galimybe pasinaudotų tik tokiomis sąlygomis, kuriomis užtikrinama, kad pasirinktas lengvatinis tarifas taikomas paprastai ir teisingai ir užkertamas kelias bet kokiam galimam sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui (pagal analogiją žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 30 punktą ir 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 45 punktą).

47 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nors įvertinti, ar nacionalinės teisė aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, atitinka šiuos Sąjungos teisės reikalavimus, priklauso nacionaliniam teismui, tačiau Teisingumo Teismas turi jam pateikti naudingas gaires, kad jis galėtų išspręsti nagrinėjamą ginčą (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 51 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

48 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas CGI nuostatas, kaip jos aiškinamos 2003 m. birželio 25 d. instrukcijoje, nuotrauka laikoma menine, tik jeigu ji parodo aiškų autoriaus kūrybinį ketinimą ir yra visuotinai įdomi. Šie kriterijai patikslinti tam tikrais požymiais, nustatytais šioje instrukcijoje siekiant pateikti gaires mokesčių administratoriui kiekvienu konkrečiu atveju atliekant vertinimą. Nors pagal taip aiškinamus nacionalinės teisės aktus nustatyta, kad nuotraukos, be kita ko, vaizduojančios šeimos gyvenimo įvykius, pavyzdžiui, vestuves, iš esmės nėra meninės, pagal juos nėra atmetama galimybė, kad tokios nuotraukos išskirtiniais atvejais galėtų būti tokio pobūdžio. Laikoma, kad tik tapatybės, mokyklos ir grupių nuotraukos nėra meninės.

49 Pagal šio sprendimo 46 punkte primintą jurisprudenciją meninės nuotraukos pagal nacionalinės teisės aktus turi, pirma, sudaryti konkretų ir specifinį nuotraukų, nurodytų PVM direktyvos IX priedo A dalies 7 punkte, aspektą, o tai reiškia, kad jos turi būti identifikuojamos kaip tokios atskirai nuo kitų šiame punkte nurodytų nuotraukų. Toks identifikavimas reikalauja, kad nacionalinės teisės aktuose būtų nustatyti objektyvūs, aiškūs ir tikslūs kriterijai, leidžiantys tiksliai nustatyti nuotraukas, kurioms pagal šiuos teisės aktus taikomas lengvatinis PVM tarifas (pagal analogiją žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 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 punktą, taip pat 2017 m. lapkričio 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 nagrinėjamomis 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 įdomios 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 nagrinėjamomis 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 apribojamas 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 nagrinėjamas CGI nuostatas, kaip jos išaiškintos 2003 m. birželio 25 d. instrukcijoje, neabejotinai laikomos ne meninėmis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 nagrinėjami 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 nebūtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.

Dėl ketvirtojo 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje 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 kūriniais, 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, nuotraukos 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 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 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.