GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2019 m. kovo 7 d.[1]

Byla C-145/18

Regards Photographiques SARL
prieš
Ministre de l'Action et des Comptes publics

(*Conseil d'État* (Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio bendra sistema – Specialios schemos – Meno kūriniai – Lengvatinis PVM tarifas – Menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų"

Įvadas

1. Fotografija – tai reiškinys, kurį sunku apibrėžti. Taip yra dėl to, kad ji „atspindi realybę", kad ją tikrai nesudėtinga atlikti, ir dėl jos vis didesnės demokratizacijos (šiuo metu beveik kiekvienas turi fotoaparatą, net jei jis tik integruotas telefone) kyla abejonių dėl jos meninio pobūdžio. Beje, diskusija dėl klausimo, ar fotografija laikoma menu ir, jei taip, kokiomis sąlygomis, yra tokia pat sena kaip ir pati fotografija[2]. Žinoma, tokia diskusija teisėta tarp filosofų ir meno teoretikų. Tačiau komercinių sandorių apmokestinimas privalo būti pagrįstas aiškiais ir objektyviais iš teisės aktų kylančiais kriterijais, net jei sandoriai susiję su prekėmis, priskiriamomis prie „meno kūrinių". Šio klausimo negali išspręsti nei mokesčių institucijos, nei nacionaliniai teismai ir net Teisingumo Teismas. Šioje išvadoje išdėstysiu priežastis, dėl kurių bet kokiu bandymu išspręsti šį klausimą, kaip antai taikomu Prancūzijos administracinėje praktikoje, ne tik nepasiekiama tikslo, t. y. leisti atskirti, kas yra, o kas nėra menas, bet ir neišvengiamai pažeidžiamas teisinis saugumas, mokesčių neutralumas ir konkurencija.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 1859 m. Charles Baudelaire apie dagerotipijos išradimą rašė: „<…> braudamasi į meną, pramonė tampa didžiausiu jos priešu <…>" (Baudelaire, Ch., „Salon de 1859", *Revue française*, XVII t., 1859, p. 262).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [3] 103 straipsnyje nustatyta:

„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, 3 ir 4 punktuose 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;

<…>“

3. Šios direktyvos 311 straipsnyje nustatyta numatyta:

„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 5, 6 ar 7 punktuose išvardintų daiktų.

<…>“

4. Minėtos direktyvos IX priedo A dalies „Meno kūriniai“ 7 punktas suformuluotas taip:

„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“.

Prancūzijos teisė

5. Iki 2011 m. gruodžio 31 d. taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 278*septies* straipsnyje numatyta:

„Taikomas 5,5 % pridėtinės vertės mokesčio tarifas[[4]]:

<…>

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

3 OL L 347, 2006, p. 1.

4 Nuo 2012 m. sausio 1 d. šis tarifas padidintas iki 7 %.

<…>“

6. Pagal CGI II priedo 98A straipsnio 7 punktą meno kūriniais laikomos „[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“.

7. 2003 m. birželio 25 d. instrukcijose, taikytinose faktinių aplinkybių klostymosi metu (toliau – 2003 m. birželio 25 d. instrukcijos), taip patikslintos lengvatinio PVM tarifo taikymo sąlygos, kiek tai susiję su meninėmis nuotraukomis:

„<…>

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 svarbus visai visuomenei.

II. Taikymo sąlygos

1. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad lengvatinis mokesčio tarifas netaikomas tapatybės dokumentams skirtoms nuotraukoms, mokyklinėms, taip pat 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 svarbos visai visuomenei, gali būti nustatytas remiantis toliau pateiktais požymiais.

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

      <…>

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

      <…>“

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. Bendrovės *Regards Photographiques SARL* veikla – fotografavimas ir prekyba nuotraukomis.

9. Po buhalterinės apskaitos patikrinimo mokesčių administratorius (Prancūzija) suabejojo lengvatiniu PVM mokesčio tarifu, kurį ši bendrovė taikė tam tikrų nuotraukų, būtent portretų ir vestuvių nuotraukų, tiekimui. Laikydamas, kad šioms nuotraukoms turėjo būti taikomas standartinis PVM tarifas, mokesčių administratorius apskaičiavo bendrovei *Regards Photographiques* PVM nepriemoką už 2009 m. vasario 1 d.–2012 m. sausio 31 d. laikotarpį.

10. Tiek *Tribunal administratif d'Orléans* (Orleano administracinis teismas, Prancūzija), tiek *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) atmetė bendrovės *Regards Photographiques* pateiktą skundą dėl šios apskaičiuotos PVM nepriemokos. Bendrovė *Regards Photographiques* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

11. Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos [2006/112] 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? Be kita ko, 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?“

12. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2018 m. vasario 23 d. Rašytines pastabas pateikė bendrovė *Regards Photographiques*, Prancūzijos vyriausybė ir Europos Komisija. Tų pačių suinteresuotųjų šalių atstovai dalyvavo 2018 m. lapkričio 21 d. įvykusiame teismo posėdyje.

Vertinimas

13. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia Teisingumo Teismui keturis prejudicinis klausimus. Pirmasis iš šių klausimų yra pagrindinis, o kiti trys iš esmės yra papildomi. Taigi savo analizę pradėsiu nagrinėdamas šį pirmąjį klausimą.

Pirmasis prejudicinis klausimas

14. Pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkto aiškinimu. Primenu, kad šioje nuostatoje aiškiai numatytos sąlygos, kurias turi atitikti nuotraukos, kad būtų priskiriamos prie „meno kūrinių“ ir joms, be kita ko, galėtų būti taikomas lengvatinis TVA tarifas pagal šios direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a punktą. Šios sąlygos yra tokios: nuotraukos turi būti padarytos menininko, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos ir jų kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų.

15. Atrodo, kad šioje byloje problema kyla dėl termino „menininkas“. Iš tiesų, Prancūzijos mokesčių institucijų praktikoje, kodifikuotoje pirmiau minėtų 2003 m. birželio 25 d. instrukcijų nuostatose, šiuo terminu grindžiami nustatyti papildomi reikalavimai, susiję su nuotraukų, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, „meniniu“ pobūdžiu. Šią poziciją taikliai apibendrino Prancūzijos vyriausybė savo pastabose, pagal kurias tam, kad nuotrauka būtų pripažįstama „meno kūriniu“ pagal Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punktą, reikia, kad ne tik „būtų įvykdytos [minėtoje nuostatoje] numatytos materialinės sąlygos“, bet ir „nuotrauka [būtų] autoriaus meno kūrinys, atspindintis jo asmenybę ir galintis būti svarbus visai visuomenei“. Prancūzijos vyriausybės manymu, ši antroji sąlyga kyla iš aplinkybės, kad pagal Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punktą nuotrauka turi būti „padaryta [kokio nors] menininko“.

16. Iš karto turiu pripažinti, kad minėtą nuostatą aiškinu visiškai skirtingai. Toks aiškinimas kyla tiek šią nuostatą aiškinant pažodžiui, tiek sistemiškai ir teleologiškai.

17. Manau, kad aiškinimas, kurio laikosi Prancūzijos vyriausybė, paneigiamas vien paprasta gramatine nagrinėjamos nuostatos analize. Iš tiesų, minėtos vyriausybės manymu, pagal šią nuostatą reikalaujama, kad nuotrauka būtų padaryta „[kokio nors] menininko [(*par un artiste*)]“, o jos tikslioje formuluotėje nurodoma, kad nuotrauka turi būti padaryta „menininko [(*par l'artiste*)]“. Taigi Prancūzijos vyriausybės analizė pagrįsta pakeista nagrinėjamos nuostatos formuluote, taip suteikiant jai kitą prasmę, nei joje įtvirtinta.

18. Žymimojo artikelio „le“ vartojimas nagrinėjamos nuostatos versijoje prancūzų k. nėra nereikšmingas ir atspindi reikšmę, kurią norėjo suteikti Sąjungos teisės aktų leidėjas. Jį keičiant nežymimuoju artikeliu „un“ ši reikšmė pakeičiama ir taip iškreipiama minėto teisės aktų leidėjo valia. Be to, pažymėtina, kad žymimasis artikelis vartojamas ir kitose Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkto kalbinėse versijose, parengtose tomis kalbomis, kuriose yra ši gramatinė artikelių kategorija [5]. Prancūzijos vyriausybės argumentai galėtų būti lengviau priimtini remiantis tik versijomis kalbų, kuriose (pavyzdžiui, lenkų k.) nėra žymimųjų ir nežymimųjų artikelių. Iš tiesų, šiose kalbose vartojamas vien terminas „menininkas“ grynai gramatiniu požiūriu gali būti klaidinantis. Tačiau reikalavimas aiškinant Sąjungos teisės nuostatą atsižvelgti į jos turinį versijose įvairiomis kalbomis leidžia išsklaidyti bet kokią galimą painiavą.

19. Versijose kalbomis, kuriose yra ši gramatinė forma, terminas „menininkas“ vartojamas su žymimuoju artikeliu visuose Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies punktuose. Taigi, be nuotraukų, meno kūriniais laikomi paveikslai ir kt., „nupiešti ar padaryti tik menininko ranka“, graviūros ir kt., atspaustos ant plokščių, „išraižytų tik menininko ranka“, skulptūros ir kt., „sukurti paties menininko“, rankomis austi gobelenai ir tekstilės dirbiniai sienoms dekoruoti, „pagaminti pagal originalius menininkų sukurtus eskizus“, atskiri „paties menininko pagaminti“ keramikos gaminiai, taip pat emaliuoti vario dirbiniai, „pažymėt[i] menininko arba dirbtuvių parašu“.

20. Šiose nuostatose aiškiai nurodyti kūrinio pagaminimo etapai, kurie turi būti įgyvendinti asmens, laikomo autoriumi. Jei siekiant taikyti PVM sistemą nagrinėjami kūriniai laikomi „meno kūriniais“, jų autoriai pagal taikomą formuluotę laikomi „menininkais“. Taigi būtent aplinkybė, kad esama kūrinio, priskiriamo prie vienos iš Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalyje išvardytų kategorijų, autoriumi, suteikia „menininko“ statusą, kaip tai suprantama pagal šį priedą, o ne atvirkščiai. Patikslinimu, susijusiu su tuo, kad kūrinys turi būti pagamintas asmeniškai, siekiama tik netaikyti įvairių nukrypti nuo PVM sistemos leidžiančių schemų [6].

5 Kaip antai versijose anglų k. („photographs taken by the artist“), vokiečių k. („vom Künstler aufgenommene Photographien:), ispanų k. („fotografías tomadas por el artista“) ir kt.

6 Direktyvos 2006/112 IX priedas taikomas ne tik lengvatiniams tarifams, bet ir specialioms mokesčių sistemoms, nustatytoms šios direktyvos XII antraštinės dalies 4 skyriuje.

21. Tačiau priešingai nei pagal aiškinimą, kurio laikosi Prancūzijos vyriausybė, šiomis nuostatomis nesiekiama įtvirtinti skirtumo tarp, pirma, paveikslų, skulptūrų, graviūrų ir kt., pagamintų asmenų, kurie, mokesčių administratoriaus nuomone, turi menininko statusą, ir, antra, pagamintų asmenų, kurie tokio statuso neturi. Be to, per teismo posėdį Prancūzijos vyriausybė, atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą, patvirtino, kad šis papildomas reikalavimas, susijęs su „meniniu pobūdžiu“, Prancūzijos administracinėje praktikoje galioja tik vienai meno kūrinių kategorijai, t. y. nuotraukoms.

22. Taigi nematau jokios priežasties, kuria būtų galima pagrįsti tai, kad požiūris į šią kategoriją skiriasi nuo požiūrio į kitas kategorijas.

23. Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkte nustatyti reikalavimai, kuriuos turi atitikti nuotrauka tam, kad būtų laikoma „meno kūriniu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Šie reikalavimai iš esmės susiję su dviem pagrindiniais nuotraukos gamybos etapais: nufotografavimu ir atspausdinimu ant popieriaus ar kito materialaus pagrindo. Nufotografavimas, kuris apima nuotraukos temos pasirinkimą ir aparato nustatymus bei vaizdo perkėlimą ant šviesai jautraus paviršiaus (dažniausiai – fotojuostelės ar elektroninio jutiklio), turi būti atliktas nuotraukos autoriaus. Kitas etapas yra spausdinimas – terminas, kuris analoginėje technologijoje suprantamas kaip pats juostelės ryškinimas ir atspausdinimas, t. y. spausdinimas ant popieriaus, arba skaitmeninėje technologijoje – skaitmeninis retušavimas ir atspausdinimas ant popieriaus ar kito pagrindo. Šis etapas turi būti įgyvendintas arba paties autoriaus, arba jam prižiūrint. Tai, kad spausdinti patikima specialistui, yra įprasta praktika autorinėje fotografijoje, tačiau fotografui išsaugant visišką galutinio rezultato, t. y. ant popieriaus ar kito materialaus pagrindo atspausdintos nuotraukos, kontrolę. Paskui nuotrauka turi būti pasirašyta autoriaus, o leidžiamas kopijų (atspaudų ant popieriaus ar kito pagrindo) skaičius – ne daugiau kaip 30 vienetų.

24. Šie reikalavimai leidžia atskirti nuotraukas, kurios gali būti laikomos „meno kūriniais“, nuo masinių fotografijos produktų, kurių atveju, jei jie atspausdinti ant popieriaus ar kito pagrindo [7], spausdinimas dažniausiai patikimas specializuotoms laboratorijoms, fotografui nekontroliuojant galutinio rezultato.

25. Tačiau iš Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkto nekyla jokio reikalavimo, kuris būtų susijęs su reikiama ar negalima nuotraukos tema, jos meniniu lygiu ar net autoriaus statusu. Bet kuri nuotrauka, pagaminta laikantis šioje nuostatoje įtvirtintų sąlygų ir parduodama esant aplinkybėms, kurios lemia PVM taikymą [8], laikoma „meno kūriniu“, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą. Be to, bet kuris tokią nuotrauką pagaminęs asmuo laikomas „menininku“, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą.

26. Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalyje vartojamam terminui „menininkas“ tenka papildomas vaidmuo taikant lengvatinį tarifą meno kūrinių tiekimui. Iš tiesų, pagal Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 2 dalies a punktą šis tarifas taikytinas tik tiekimui, kurį įgyvendina šių meno kūrinių autorius ar jo teisių turėtojai. Direktyvoje 2006/112 nepateikta sąvokos „meno kūrinio „autorius““ apibrėžtis, tačiau man atrodo akivaizdu, kad tai gali būti tik „menininkas“, nurodomas Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalyje. Taigi manau, kad Prancūzijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktas teiginys, kad Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 2 dalies a punkte vartojama sąvoka „autorius“ ir šios direktyvos IX priedo A dalyje vartojama sąvoka „menininkas“ skiriasi, neturi

7 Šiuo metu dauguma nuotraukų paliekamos skaitmeninių rinkmenų formoje, neatspausdinant ant materialaus pagrindo. Šios nuotraukos taip pat gali būti tiekiamos rinkai skaitmeniniu būdu. Taigi pagal PVM nuostatas tai yra paslaugų teikimas, todėl nekeliama klausimo dėl jų kvalifikavimo kaip meno kūrinių (žr. Direktyvos 2006/112 II priedo 3 punktą).

8 T. y. esant prekės tiekimo, kai vykdydamas ekonominę veiklą tiekia jos pardavėjas, turintis PVM mokėtojo statusą, sąlygoms (žr. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 9 straipsnio 1 dalį). Be kita ko, dėl atsitiktinio nuotraukos pardavimo nevykdant ekonominės veiklos ji neapmokestinama PVM ir nekyla klausimo dėl šios nuotraukos kvalifikavimo kaip meno kūrinio, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punktą.

pagrindo, nes lengvatinio tarifo taikymo meno kūriniams reglamentavimo logika grindžiama būtent tiekimą vykdančio asmens, t. y. autoriaus, kaip tai suprantama pagal 103 straipsnio 2 dalies a punktą, ir nagrinėjamo meno kūrinio kūrėjo (menininko, kaip tai suprantama pagal IX priedo A dalį), tapatybe.

27. Taigi, priešingai, nei tvirtina Prancūzijos vyriausybė, remdamasi šios valstybės narės administracine praktika, termino „menininkas“ vartojimas Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkte nepateisina atsisakymo pripažinti tam tikras nuotraukas „meno kūriniais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, dėl jų temos, meninio lygio ar autoriaus statuso.

28. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 2 dalies a punktas, siejamas su šios direktyvos IX priedo A dalies 7 punktu, aiškintinas taip, jog pagal jį tam, kad būtų galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, reikalaujama tik to, kad nuotraukos būtų padarytos jų autoriaus, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos ir kad jų kopijų turi būti ne daugiau kaip 30, įskaitant visus dydžius ir pagrindus.

Antrasis prejudicinis klausimas

29. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar nepaisant aplinkybės, kad Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkte nenumatyta tokio reikalavimo, valstybės narės gali laisvai numatyti, kad lengvatinis PVM tarifas nuotraukoms taikomas su sąlyga, kad šios nuotraukos yra meninės, o vertinimas apibrėžtas valstybių narių teisės aktuose arba administracinėje praktikoje. Kitaip tariant, šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punktą draudžiama tokia valstybės narės praktika, kokia kodifikuota 2003 m. birželio 25 d. instrukcijose.

30. Šiuo klausimu Komisija teisingai primena, kad Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, jog valstybės narės konkretiems ir specifiniams teikiamų paslaugų, kurioms jos gali taikyti tokį tarifą (atrankusis taikymas), kategorijos aspektams gali taikyti lengvatinį PVM tarifą, jei laikomasi mokesčių neutralumo principo [9]. Taigi, Teisingumo Teismas leido taikyti kitokį mokesčio tarifą, nei taikomas energijos tiekimui abonentams ir ne abonentams [10], prijungimo prie vandens tiekimo tinklų paslaugoms ir kitoms vandens tiekimo paslaugoms [11], palaikų gabenimo paslaugoms ir kitoms laidojimo bendrovių teikiamoms paslaugoms [12], taip pat su sąlyga, kad nacionaliniai teismai vėliau atliks patikrinimus, gabenimo taksi paslaugoms ir gabenimo automobiliu su vairuotoju paslaugoms [13], spausdintinėms ir kitokio pavidalo knygoms [14] ar šviežiems pyragams ir bandelėms, atsižvelgiant į jų tinkamumo vartoti terminą [15].

31. Sutinku su Komisijos nuomone, kad ši jurisprudencija gali būti taikoma lengvatiniam tarifui pagal Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 2 dalies a punkto.

9 Žr., be kitų, 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 43–45 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

10 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-384/01, EU:C:2003:264, 29 punktas).

11 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimas *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, EU:C:2008:184, rezoliucinės dalies 2 punkto antras sakinys).

12 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 46 punktas).

13 2014 m. vasario 27 d. Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, rezoliucinės dalies 1 punktas).

14 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *K* (C-219/13, EU:C:2014:2207, rezoliucinė dalis).

15 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, rezoliucinė dalis).

32. Tačiau, man atrodo, pagal tokią Prancūzijos administracinę praktiką, susijusią su lengvatinio tarifo taikymu nuotraukoms, kokia kodifikuota 2003 m. birželio 25 d. instrukcijose, siekiama ne taikyti šį tarifą atrankiai, kaip tai suprantama pagal šioje išvadoje nurodytą jurisprudenciją, bet įtvirtinti papildomus kriterijus, leidžiančius atskirti menines nuotraukas nuo tokios savybės neturinčių nuotraukų. Šį teiginį patvirtina tiek antrojo prejudicinio klausimo formuluotė, tiek Prancūzijos vyriausybės pastabos.

33. Taigi 2003 m. birželio 25 d. instrukcijų I dalyje „Meninės nuotraukos kriterijai“ siekiama įtvirtinti abstrakčią meninės nuotraukos apibrėžtį remiantis, be kita ko, autoriaus meninio ketinimo ir svarbos visai visuomenei kriterijais. Tačiau reikia konstatuoti, kad šie kriterijai yra labai dviprasmiški ir subjektyvūs. Jais neužtikrinama nei teisinio saugumo, nes pagal juos mokesčių administratoriui paliekama iš esmės neapibrėžta vertinimo diskrecija, nei mokesčių neutralumo, nes dvi objektyviai identiškos nuotraukos gali būti apmokestinamos skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar, mokesčių administratoriaus nuomone, jos padarytos akivaizdžiai turint meninį ketinimą ir yra svarbios visai visuomenei.

34. Atrodo, kad 2003 m. birželio 25 d. instrukcijų II dalyje šis nevienareikšmiškumas sušvelninamas, patikslinant, kaip kvalifikuoti skirtingų rūšių nuotraukas. Tačiau rezultatas dar mažiau įtikinamas.

35. Visų pirma, pagal 2003 m. birželio 25 d. instrukcijų II dalies 1 punktą meninėmis nelaikomos tapatybės dokumentų, mokyklinės, taip pat grupių nuotraukos. Nors tapatybės dokumentų nuotraukas pakankamai nesunku apibrėžti, taip nėra kitų dviejų kategorijų atveju [16]. Be to, neaišku, kaip ši išimtis susijusi su nagrinėjamų instrukcijų I dalyje nustatytais kriterijais. Būtent grupinis portretas nuo senų laikų yra puikiausia meninė tema [17], taigi grupės nuotrauka iš tiesų gali būti padaryta turint meninį ketinimą ir būti svarbi visai visuomenei.

36. Taip pat pagal 2003 m. birželio 25 d. II dalies 2 punktą meninėmis, tačiau tik „paprastai“, nelaikomos nuotraukos, kurios svarbios tik dėl nufotografuoto siužeto. Šiame punkte tik kaip pavyzdžiai nurodytos nuotraukos, kuriose vaizduojami šeimos įvykiai, kaip antai vestuvės ar komunija. Taigi įvertinti ir nustatyti nuotraukos svarbą vėl palikta mokesčių administratoriui.

37. Vis dėlto pagal 2003 m. birželio 25 d. instrukcijų II dalies 3 punktą gali būti pripažįstama, kad nuotrauka yra meninė (tačiau, atrodo, tai negali būti galutinai įrodyta) remiantis tuo, kad fotografas eksponavo savo darbus kultūros institucijose, muziejuose ar komercinėse įstaigose arba jie buvo publikuoti, taip pat tuo, kad buvo naudojama specifinė medžiaga.

38. Mano manymu, fotografijos kūrinių eksponavimo ar publikavimo kriterijus prieštarauja mokesčių neutralumo principui. Iš tiesų, pagal šį kriterijų prekės (nuotraukos) tiekimo apmokestinimo tarifas priklauso nuo šį tiekimą vykdančio apmokestinamojo asmens savybių. Tačiau jos nėra reikšmingos apmokestinant PVM. Taigi, tas pats tiekimas tam pačiam klientui gali būti apmokestintas taikant standartinį arba lengvatinį tarifą, atsižvelgiant į tai, ar pardavėjas įrodo, kad jo kūriniai buvo eksponuoti arba publikuoti, ir jie, jei teisingai suprantu, neprivalo sutapti su tiekimo objektu.

39. Dėl naudojamos medžiagos kriterijaus kyla didelis pavojus, kad bus iškraipyta konkurencija, nes pagal jį suteikiama privilegija tam tikroms technologijoms (analoginei, tiksliau – juostinei technologijai), tam tikriems pavidalams ir tam tikroms technikoms (spausdinimas ant fotopopieriaus) ir nepaisoma kitų, be kita ko, skaitmeninės technologijos. Tačiau šie techniniai skirtumai nedaro jokios įtakos pagamintos nuotraukos meniniam pobūdžiui ir neturi jokios reikšmės mokesčio tarifui.

16 Būtent mokyklinių nuotraukų kategorija man atrodo paslaptinga: ar turimos omenyje nuotraukos, kuriose nufotografuoti mokiniai ir (arba) mokytojai, mokinių per pamokas darytos nuotraukos ar dar kitos nuotraukų rūšys?

17 Pavyzdžiui, Laokoonto grupė arba Leonardo da Vinci „Paskutinė vakarienė“.

40. Taigi 2003 m. birželio 25 d. instrukcijose siekiama apibrėžti tai, kas, kalbant administraciniais terminais, yra neapibrėžiama, t. y. kūrinio meninį pobūdį. Šiuo siekiu, kuriuo mokesčių administratorius paverčiamas meno kritiku, neišvengiamai pažeidžiamas teisinis saugumas, mokesčių neutralumas ir konkurencija. Taigi šis siekis nutolęs nuo objektyvių ir nedviprasmiškų kriterijų, kuriuos Teisingumo Teismas pagal šios išvados 30 punkte nurodytą jurisprudenciją leido taikyti tam, kad valstybės narės galėtų apriboti lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį, taikant jį tik tam tikroms prekių ir paslaugų kategorijoms, kurioms tokį tarifą galima taikyti. Taigi tokia Prancūzijos administracinė praktika, kokia kodifikuota 2003 m. birželio 25 d. instrukcijose, prieštarauja bendriesiems principams, kuriais reglamentuojama bendra PVM sistema.

41. Šis teiginys nepaneigiamas Prancūzijos vyriausybės pateiktu argumentu, kad lengvatinio tarifo taikymo apribojimas taikant jį tik meninėms nuotraukoms kyla iš Direktyvos 2006/112 103 straipsnio tikslo, būtent, skatinti meno kūrinių rinkos plėtrą.

42. Žinoma, Direktyvos 2006/112 konstatuojamosiose dalyse nenurodytos priežastys, paskatinusios Sąjungos teisės aktų leidėją leisti valstybėms narėms taikyti lengvatinį tarifą šios direktyvos IX priede išvardytiems objektams. Tačiau reikia konstatuoti, kad ši galimybė pagal šią direktyvą atitinka prekių ir paslaugų, skirtų tam, kad būtų galima patenkinti platų spektrą vartotojų kultūros ir pramogų poreikių, palankaus apmokestinimo logiką. Taigi Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies n punkte įtvirtintas privalomas atleidimas nuo mokesčių už tam tikrų kultūros paslaugų teikimą, taip pat už glaudžiai su jomis susijusių priekių tiekimą. Dėl lengvatinio tarifo pagal Direktyvos 2006/112 98 straipsnį, siejamą su šios direktyvos III priedu, tokį tarifą leidžiama taikyti, be kita ko, knygų, laikraščių, ir periodinių leidinių tiekimui, įėjimui į spektaklius, teatrus, cirkus, muges, atrakcionų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir ekspozicijų sales ir panašias kultūrines įstaigas, transliavimo ir televizijos paslaugų gavimui, taip pat rašytojų, kompozitorių ir vertėjų žodžiu teikiamoms paslaugoms ir honorarams, mokėtiniems už jų autorines teises.

43. Nė vienoje iš šių nuostatų nenurodyta jokio reikalavimo, kuris būtų susijęs su prekių ar paslaugų, priklausančių pirmiau nurodytoms kategorijoms, meniniu pobūdžiu ar lygiu. Atvirkščiai, labai plati šių kategorijų formuluotė leidžia manyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas veikiau siekė į ją įtraukti visų rūšių kultūros ir pramogų veiklą, nevertindamas jų meninio ar intelektinio lygio. Taigi tikslu, siejamu su šios veiklos lengvatiniu apmokestinimu, akivaizdžiai nesiekiama tik skatinti meną tikrąja šio žodžio prasme.

44. Taigi nematau, kodėl dėl tariamo Direktyvos 2006/112 103 straipsnio tikslo šį straipsnį reikėtų taikyti tik objektams, turintiems meninių savybių. Jei Sąjungos teisės aktų leidėjas įtvirtino valstybių narių teisę taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikriems objektams (meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams) ir nustatė šių objektų teisinę apibrėžtį (Direktyvos 2006/112 IX priedas), nėra reikalo kvestionuoti šios apibrėžties, bandant patikslinti ją neaiškiomis ir dviprasmiškomis sąvokomis, grindžiant tuo, kad ji neatitinka tikslo, kurį tas pats teisės aktų leidėjas norėjo pasiekti įtvirtindamas minėtą teisę.

45. Taip yra juo labiau dėl to, kad nagrinėjama Prancūzijos administracinė praktika, kokia kodifikuota 2003 m. birželio 25 d. instrukcijose ir išdėstyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą ir Prancūzijos vyriausybės pastabose, yra dvejopai nenuosekli.

46. Pirma, Prancūzijos vyriausybė per teismo posėdį patvirtino, kad su meniniu pobūdžiu susijęs reikalavimas taikomas tik nuotraukoms, o ne kitų kategorijų meno kūriniams, išvardytiems Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalyje (o ką jau kalbėti apie kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, kurie aptariami minėto priedo B ir C dalyse), kategorijoms. Tačiau kūrinių, kurie neturi didelių meninių savybių ar kuriais suinteresuoti tik konkretūs asmenys, taip pat yra ir kitose meno srityse. Kodėl piešinys, kurį nupiešė „gatvės menininkas“ turistinėje vietovėje, arba meno kūrinys, skirtas kam nors atminti, yra geresni nei šeimos nuotrauka, padaryta profesionalioje ateljė?

47. Antra, kiek man žinoma, CGI 279 straipsnio g punkte numatytas lengvatinio tarifo (šiuo metu 10 %) taikymas autoriaus turtinių teisių, įskaitant susijusias su nuotraukomis, perleidimui, nekeliant reikalavimo, susijusio su kūrinių, su kuriais susijusios šios teisės, meniniu pobūdžiu.

48. Žinoma, suprantu, kad, be to, jog yra meninės išraiškos būdas, fotografija yra techninė procedūra, leidžianti atgaminti tikrovės vaizdą visiškai kitais tikslais nei kultūros ir pramogų poreikių tenkinimas, o tai pateisintų lengvatinio tarifo netaikymą jai. Taip yra, pavyzdžiui, tapatybės dokumentų nuotraukų, nuotraukų, skirtų dokumentuoti nelaimingų įvykių ar atsitikimų vietas draudimo tikslais, nekilnojamojo turto nuotraukų siekiant jį parduoti ar išnuomoti, medicininių ir kt. nuotraukų atveju. Tačiau šios nuotraukos paprastai nėra tiekiamos tokiomis sąlygomis, kokios numatytos Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punkte. Man atrodo, kad vienintelė žinoma išimtis gali būti susijusi su tapatybės dokumentų nuotraukomis. Vis dėlto ši nuotraukų kategorija pakankamai nesunkiai nustatoma vadovaujantis objektyviais kriterijais, todėl jai lengvai gali būti netaikomas lengvatinis PVM tarifas, nepažeidžiant teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo.

49. Taigi į antrąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad jei laikomasi teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo, valstybės narės turi teisę taikyti lengvatinį tarifą tik tam tikroms šios direktyvos IX priedo A dalyje išvardytoms kūrinių kategorijoms, kurios yra objektyviai ir nedviprasmiškai apibrėžtos. Tačiau valstybės narės negali taikyti minėtiems kūriniams papildomų reikalavimų, grindžiamų neapibrėžtais kriterijais arba tokiais kriterijais, pagal kuriuos institucijoms, įgaliotoms taikyti mokesčių nuostatas, paliekama plati vertinimo diskrecija, kaip antai kūrinio meniškumo kriterijus.

Trečiasis prejudicinis klausimas

50. Atsakymas į trečiąjį klausimą kyla iš to, kaip siūlau atsakyti į du pirmuosius klausimus, taigi jo nebūtina analizuoti atskirai.

Ketvirtasis prejudicinis klausimas

51. Savo ketvirtuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar valstybės narės gali taikyti kitose nacionalinės teisės srityse, be kita ko, autorių teisių srityje, taikomus kriterijus, siekdamos apibrėžti sąvoką „meno kūrinys“, kiek tai susiję su nuotraukomis. Iš atsakymų, kuriuos pateikiau į du pirmuosius prejudicinius klausimus, išplaukia neigiamas atsakymas į šį klausimą. Vis dėlto šiuo klausimu norėčiau pateikti toliau išdėstytas pastabas.

52. Autorių teisių srityje nuotraukoms nuo seno pripažįstamos intelektinių kūrinių savybės [18]. Vis dėlto „kūrinio“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal autorių teises, neapima jokių nagrinėjamo kūrinio meninių savybių ar meninio lygio vertinimo. Nors pagal autorių teises tam, kad būtų suteikta apsauga, reikalaujama, kad kūrinys būtų originalus, t. y. jis būtų jo autoriaus intelektinis kūrinys, ši sąlyga aiškinama labai laisvai, todėl šis etapas lengvai įveikiamas. Tai taip pat taikoma nuotraukoms, nes, priešingai kai kurioms pateiktoms nuomonėms, nuotrauka retai yra tobulas tikrovės atspindys [19]: vien fotografuodamas fotografas „iškerpa“ šios tikrovės dalį, taip įgyvendindamas kūrybinį pasirinkimą. Taigi sąvoka „kūrinys“, vartojama autorių teisių srityje, būtų visai nenaudinga siekiant apibrėžti sąvoką „meno kūrinys“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 IX priedo A dalies 7 punktą.

18 Vienas iš pirmųjų teismo sprendimų, kuriame nuotraukai pripažinta autorių teisės apsauga – 1884 m. kovo 17 d. *Court of the United States* (Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiasis Teismas) sprendimas *Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony*, 111 U.S. 53 (1884) (žr. Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Varšuva, 2018, p. 106). Pagal Berno konvenciją dėl literatūros ir meno kūrinių apsaugos, pasirašytą 1886 m. rugsėjo 9 d. Berne, nuo Berlyno akto priėmimo 1908 m. rugsėjo 9 d. reikalaujama suteikti nuotraukoms apsaugą. Galiausiai, Pasaulinės intelektinės nuosavybės organizacijos (PINO) autorių teisių sutarties, pasirašytos 1996 m. gruodžio 20 d. Ženevoje, 9 straipsnyje autorių teisių į nuotrauką apsaugos trukmė prilyginta nustatytai kitų kategorijų apsaugos trukmei.

19 Arba, tiksliau, tikrovės vaizdas, kurį susidarome.

53. Be to, autorių teisės Sąjungoje plačiai suderintos, be kita ko, Direktyva 2001/29/EB[20]. Šioje derinimo priemonėje įtvirtinta sąvoka „kūrinys“, kuri yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka[21]. Kiek tai susiję su nuotraukomis, Teisingumo Teismas pripažino, kad paprastos portretinės[22] ir peizažų[23] nuotraukos yra kūriniai. Manau, kad vestuvių nuotrauka taip pat galėtų būti laikoma „kūriniu“, kaip tai suprantama pagal autorių teises.

Išvada

54. Vadovaudamasis tuo, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 103 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos IX priedo A dalies 7 punktu, aiškintina taip, kad pagal ją tam, kad būtų galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, reikalaujama tik to, kad nuotraukos būtų padarytos jų autoriaus, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos, kad jų kopijų turi būti ne daugiau kaip 30, įskaitant visus dydžius ir pagrindus.

2. Direktyvos 2006/112 103 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad jei laikomasi teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo, valstybės narės turi teisę taikyti lengvatinį tarifą tik tam tikroms šios direktyvos IX priedo A dalyje išvardytoms kūrinių kategorijoms, kurios yra objektyviai ir nedviprasmiškai apibrėžtos. Tačiau valstybės narės negali taikyti minėtiems kūriniams papildomų reikalavimų, grindžiamų neapibrėžtais kriterijais arba tokiais kriterijais (kaip antai kūrinio meniškumo kriterijus), pagal kuriuos institucijoms, įgaliotoms taikyti mokesčių nuostatas, paliekama plati vertinimo diskrecija.

20 2001 m. gegužės 22 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva dėl autorių teisių ir gretutinių teisių informacinėje visuomenėje tam tikrų aspektų suderinimo (OL L 167, 2001, p 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t, p. 230).

21 Šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *Infopaq International* (C-5/08, EU:C:2009:465, 31–37 punktai).

22 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Painer* (C-145/10, EU:C:2011:798, 94 punktas).

23 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *Renckhoff* (C-161/17, EU:C:2018:634, 14 punktas).