



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2019. gada 7. martā<sup>1</sup>

**Lieta C-145/18**

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

(*Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Īpaši režīmi – Mākslas darbi – Samazinātā PVN likme – Mākslinieka fotografēti fotoattēli, ko kopējis viņš vai kas kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par 30 eksemplāriem

### Ievads

1. Fotografija ir grūti definējama parādība. Tās “realitātes atspoguļojuma” raksturs, šķietamais izpildes vieglums un arvien pieaugošā demokratizēšana (šobrīd gandrīz ikvienam ir fotokamera, kaut vai tikai tāda, kas ir iebūvēta viņa telefonā) izraisa šaubas par tās māksliniecisko raksturu. Debates par to, vai un attiecīgā gadījumā kādos apstākļos fotografija ir māksla, ir tikpat senas kā pati fotografija<sup>2</sup>. Šādas debates, protams, filozofu vai mākslas teorētiķu vidū pastāv pamatoti. Turpretim komercdarījumu aplikšanai ar nodokļiem obligāti ir jābalstās uz skaidriem un objektīviem kritērijiem, kas izriet no tiesību aktiem, pat ja šie darījumi attiecas uz priekšmetiem, kas raksturojami kā “mākslas darbi”. Šīs debates nav jāatrisina ne nodokļu iestādēm, ne valsts tiesām, ne arī pat Tiesai. Šajos secinājumos es izklāstīšu iemeslus, kāpēc jebkāds mēģinājums šādā virzienā, piemēram, tāds kā Francijas administratīvās prakses kontekstā veiktais, ne tikai nespēj sasniegt savu mērķi, t.i., ļaut nošķirt mākslu no tā, kas nav māksla, bet arī neizbēgami izraisa tiesiskās drošības, nodokļu neitralitātes un konkurences pārkāpumu.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – franču.

<sup>2</sup> Šarls Bodlērs [Charles Baudelaire] 1859. gadā rakstīja par dagerotipijas izgudrojumu: “[...] rūpniecība, ieplūstot mākslā, kļūst par visnāvējošāko ienaidnieku [...]” (Baudelaire, Ch., “Salon de 1859”, *Revue française*, XVII sēj., 1859, 262. lpp.).

## Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesības*

2. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>3</sup> 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;

[..]”

3. Šīs direktīvas 311. pantā ir noteikts:

“1. Šajā nodaļā, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro šādas definīcijas:

[..]

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

[..]

2. Šīs direktīvas IX pielikuma A daļas 5., 6. vai 7. punktā minētos priekšmetus dalībvalstis nevar uzskatīt [var neuzskatīt] par mākslas darbiem.

[..]”

4. Minētās direktīvas IX pielikuma A daļas 7. punkts ir izteikts šādi:

“mākslinieka fotografēti fotoattēli, ko kopējis viņš vai kas kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par 30 eksemplāriem, kopā skaitot visus lielumus [izmērus] un ierāmējumus”.

### *Francijas tiesības*

5. *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā – “CGI”) 278.septies pantā, redakcijā, kas bija piemērojama līdz 2011. gada 31. decembrim, bija paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodokli iekasē, piemērojot likmi 5,5 % apmērā [<sup>4</sup>]:

[..]

2° Par mākslas darbu piegādi, ko veic to autors vai viņa tiesību pārņēmēji;

3 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 No 2012. gada 1. janvāra šī likme ir paaugstināta līdz 7 %.

[..].”

6. Saskaņā ar CGI II pielikuma 98.A panta 7. punktu par mākslas darbiem ir uzskatāmi “mākslinieka fotografēti fotoattēli, ko kopējis viņš vai kas kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par 30 eksemplāriem, kopā skaitot visus lielumus [izmērus] un ierāmējumus. [..].”

7. 2003. gada 25. jūnija instrukcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktu norises laikā (turpmāk tekstā — “2003. gada 25. jūnija instrukcija”), bija sniegts šāds samazinātās PVN likmes piemērošanas nosacījumu skaidrojums attiecībā uz mākslas fotoattēliem:

“[..]

#### I. Mākslas fotogrāfijas kritēriji:

1. Tikai tos fotoattēlus, kas liecina par autora nepārprotamu radošu nodomu, var uzskatīt par mākslas darbiem, kuriem var tikt piemērota samazinātā PVN likme.

Tā tas ir gadījumā, kad fotogrāfs, ņemot vērā tēmas izvēli, izvietojuma apstākļus, fotografēšanas īpatnības vai kādu citu viņa darba specifiku, tostarp kadrēšanas, kompozīcijas, ekspozīcijas, apgaismojuma, kontrasta, krāsu un reljefa, gaismas un apjoma spēles kvalitāti, objektīva un fotofilmas izvēli vai īpašus negatīva attīstīšanas apstākļus, rada darbu, kas sniedz pāri atmiņas par notikumu, ceļojumu vai personu vienkāršai mehāniskai fiksācijai un kas tādējādi ir nozīmīgs plašai sabiedrībai.

#### II. Piemērošanas nosacījumi

1. No iepriekš minētā izriet, ka samazinātā likme nav piemērojama personas apliecību fotogrāfijām, skolas fotogrāfijām un grupu fotogrāfijām.
2. Fotoattēli, kas izraisa interesi galvenokārt atkarībā no attēlotās personas statusa vai priekšmeta rakstura, parasti nav uzskatāmi par mākslas fotoattēliem. Tā tas ir, piemēram, to fotoattēlu gadījumā, kuri attēlo ģimenes vai reliģiskus notikumus (kāzas, saieti utt.).
3. Tomēr attiecībā uz jebkāda veida fotoattēliem, kas nav minēti II-1. punktā, autora radošo nodomu, kas izriet no jau uzskaitītajiem kritērijiem un nozīmīguma plašai sabiedrībai, var pamatot ar šādiem netiešiem pierādījumiem.
  - a) Fotogrāfs pierāda viņa darbu izstādīšanu kultūras iestādēs (reģionālās, valsts vai starptautiskās), muzeju iestādēs (muzejos, pagaidu vai pastāvīgās izstādēs) vai komerciālās iestādēs (gadatirgos, salonos, galerijās utt.) vai to parādīšanu specializētās publikācijās.

[..]

- b) Īpašu materiālu izmantošana gan fotografēšanas, gan arī attīstīšanas nolūkā.

[..].”

#### Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

8. Sabiedrības *Regards Photographiques SARL* darbības joma ir fotoattēlu uzņemšana un tirdzniecība.

9. Pēc grāmatvedības pārbaudes Francijas nodokļu administrācija apšaubīja samazināto PVN likmi, ko šī sabiedrība bija piemērojusi noteiktu fotoattēlu piegādēm, proti, portretiem un kāzu fotogrāfijām. Uzskatot, ka attiecībā uz šiem fotoattēliem būtu jāpiemēro PVN pamatlīdzība, nodokļu administrācija paziņoja sabiedrībai *Regards Photographiques* par PVN uzrēķiniem laikposmam no 2009. gada 1. februāra līdz 2012. gada 31. janvārim.

10. Gan *tribunal administratif d'Orléans* (Orleānas Administratīvā tiesa, Francija), gan *cour administrative d'appel de Nantes* (Nantes Administratīvā apelācijas tiesa, Francija) sabiedrības *Regards Photographiques* iesniegto sūdzību par šiem PVN uzrēķiniem noraidīja. Sabiedrība *Regards Photographiques* pārsūdzēja šo spriedumu kasācijas kārtībā iesniedzējtiesā.

11. Šajos apstākļos *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Direktīvas [2006/112] 103. un 311. panta, kā arī tās IX pielikuma A daļas 7. punkta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai varētu piemērot samazināto [PVN] likmi, tiek prasīts vienīgi, lai fotoattēlus būtu uzņēmis to autors, tos būtu kopējis viņš vai tie būtu kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par trīsdesmit eksemplāriem, kopā skaitot visus izmērus un ierāmējumus?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, vai dalībvalstis tomēr drīkst no [preču], kam tiek piemērota samazinātā [PVN] likme, loka izslēgt fotoattēlus, kuriem tostarp nav mākslinieciska rakstura?
- 3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu noliedzoša, kādiem vēl nosacījumiem ir jāatbilst fotoattēliem, lai varētu piemērot samazināto [PVN] likmi? It īpaši, vai tiem ir jābūt mākslinieciskam raksturam?
- 4) Vai šie nosacījumi ir jāinterpretē vienveidīgi visā Eiropas Savienībā, vai arī tie ir atkarīgi no katras dalībvalsts tiesībām, it īpaši intelektuālā īpašuma jomā?”

12. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika iesniegts 2018. gada 23. februārī. Sabiedrība *Regards Photographiques*, Francijas valdība, kā arī Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Šīs pašas ieinteresētās personas piedalījās 2018. gada 21. novembra tiesas sēdē.

## Analīze

13. Iesniedzējtiesa uzdod Tiesai četrus prejudiciālus jautājumus. Starp šiem jautājumiem tieši pirmajam ir fundamentāls raksturs, pārējie trīs drīzāk ir papildinoši. Es tādēļ sāksu savu analīzi ar šo pirmo jautājumu.

### *Pirmais prejudiciālais jautājums*

14. Pirmais prejudiciālais jautājums ir par Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkta interpretāciju. Jāatgādina, ka šajā normā ir izklāstīti nosacījumi, kādiem ir jāatbilst fotoattēliem, lai tos varētu kvalificēt kā “mākslas darbus” un, it īpaši, tiem izmantot samazināto PVN likmi saskaņā ar šīs direktīvas 103. panta 2. punkta a) apakšpunktu. Šie nosacījumi ir tādi, ka minētajiem fotoattēliem ir jābūt mākslinieka fotografētiem, viņa kopētiem vai kopētiem viņa pārraudzībā, parakstītiem un numurētiem, ne vairāk par 30 eksemplāriem.

15. Noteicošais jautājums šajā lietā ir saistīts ar terminu “mākslinieks”. Proti, atbilstoši Francijas nodokļu iestāžu praksei, kas kodificēta iepriekš minētajos 2003. gada 25. jūnija instrukcijas noteikumos, no šī termina izriet pamatojums, lai noteiktu papildu prasības to fotoattēlu “mākslinieciskajam” raksturam, kuriem var piemērot samazināto PVN likmi. Šo nostāju Francijas valdība ir ļoti labi rezumējusi savos apsvērumos, saskaņā ar kuriem, lai fotoattēls būtu kvalificējams kā “mākslas darbs” Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkta izpratnē, ir nepieciešams ne tikai tas, ka “[izpildās visi] [minētajā normā] paredzētie materiāltiesiskie priekšnoteikumi”, bet arī tas, ka “fotoattēls ir autora mākslinieciskā jaunrade, kas atspoguļo tā personību un var interesēt plašu sabiedrību”. Šis otrais nosacījums saskaņā ar Francijas valdības norādīto izriet no tā, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punktu fotoattēlam ir jābūt “mākslinieka fotografēt[am]”.

16. Man uzreiz ir jāatzīst, ka mana izpratne iepriekšminētajam noteikumam ir pilnībā citāda. Šī izpratne izriet gan no šī noteikuma gramatiskās, gan sistēmiskās un teleoloģiskās interpretācijas.

17. Francijas valdības atbalstītā interpretācija, manuprāt, ir uzreiz atmetama, veicot pat tikai attiecīgā noteikuma gramatisku analīzi. Proti, pēc šīs valdības domām, šajā noteikuma ir paredzēts, ka fotoattēlam ir jābūt “[kāda] mākslinieka” (“par un artiste”) fotografētam, lai gan šī noteikuma precīzā redakcija norāda uz “[noteikta] mākslinieka” (“par l’artiste”) fotografētu fotoattēlu. Tātad Francijas valdības vērtējums ir balstīts uz grozītu attiecīgās normas redakciju, tādējādi piedēvējot šai normai to, kas tajā nav pateikts.

18. Noteiktā artikula “le” izmantošana attiecīgajā noteikumā nav mazsvarīga un atspoguļo Savienības likumdevēja iecerēto nozīmi. Aizstājot to ar nenoteikto artikulu “un”, šī nozīme mainās, tādējādi sagrozot minētā likumdevēja gribu. Turklāt jāatzīmē, ka noteiktais artikuls ir izmantots arī citās Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkta valodu redakcijās valodās, kurās ir pazīstama artikulu gramatiskā vārdšķira<sup>5</sup>. Francijas valdības arguments varētu būt vieglāk pieņemams, ja tiktu ņemtas vērā tikai tās valodu redakcijas, kurās, kā, piemēram, poļu valodā, nepazīst noteiktos un nenoteiktos artikus. Proti, šajās valodās termina “mākslinieks” paša par sevi lietošana var radīt neskaidrību tīri gramatiskā ziņā. Tomēr prasība Savienības tiesību akta interpretācijas nolūkā ņemt vērā tā saturu vairākās valodu redakcijās ļauj kļūdēt jebkuru iespējamu neskaidrību.

19. Termins “mākslinieks”, pirms kura valodās, kurās pazīst šādu gramatisko formu, ir lietots noteiktais artikuls, ir iekļauts visos Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas punktos. Tādējādi papildus fotoattēliem par mākslas darbiem ir uzskatāmi attēli utt., “ko pilnībā ar roku radījis mākslinieks”, gravīras utt., kas izgatavotas no platēm, “ko pilnībā ar roku veicis mākslinieks”, skulptūras utt., “ja tās pilnībā darinājis mākslinieks”, gobelēni un sienas tekstilijas, “kas izgatavotas ar roku darbu pēc mākslinieka oriģinālzīmējumiem”, unikāli keramikas darbi, “ko pilnībā izgatavojis [..] mākslinieks”, kā arī emaljas uz vara, “uz kā ir mākslinieka vai studijas paraksts”.

20. Šajos noteikumos ir izklāstīti tie soļi darba izpildījumā, kuri ir jāveic personai, kura tiek uzskatīta par autoru. Tā kā aplūkotie darbi PVN sistēmas piemērošanas nolūkā ir kvalificēti kā “mākslas darbi”, to autori izraudzītājā redakcijā ir kvalificēti kā “mākslinieki”. Līdz ar to fakts, ka persona ir autors darbam, kas pieder pie kādas no Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļā uzskaitītajām kategorijām, minētā pielikuma nozīmē piešķir “mākslinieka” statusu, nevis otrādi. Darba personiskā izpildījuma prasības vienīgais mērķis ir izslēgt dažādu PVN sistēmas atkāpju režīmu piemērošanu<sup>6</sup> attiecībā uz lielapjoma rūpnieciskas ražošanas darbiem, kā arī vienkāršām kopijām vai atveidojumiem, kurus autors nav izpildījis personiski.

5 Kā, piemēram, redakcijā angļu valodā (“photographs taken by the artist”), vācu valodā (“vom Künstler aufgenommene Photographien”), spāņu valodā (“fotografías tomadas por el artista”) utt.

6 Direktīvas 2006/112 IX pielikums ir piemērojams ne tikai saistībā ar samazināto likmi, bet arī saistībā ar īpašiem nodokļu režīmiem, kas noteikti šīs direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā.

21. Savukārt šie noteikumi, pretēji Francijas valdības atbalstītās interpretācijas iznākamam, nav vērsti uz to, lai noteiktu atšķirību starp, no vienas puses, tām gleznām, skulptūrām, gravīrām utt., ko izpilda personas, kurām nodokļu iestāžu skatījumā ir mākslinieka statuss, un, no otras puses, tām, kuras izpilda personas, kurām nav šāda statusa. Turklāt Francijas valdība tiesas sēdē, atbildot uz Tiesas jautājumu, norādīja, ka Francijas administratīvajā praksē šī papildu prasība par “māksliniecisko raksturu” ir spēkā tikai attiecībā uz vienu mākslas darbu kategoriju, proti, fotoattēliem.

22. Tomēr es nesaskatu nevienu iemeslu, kas attaisnotu citādāku attieksmi attiecībā pret šo kategoriju nekā pret pārējām.

23. Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punktā ir noteiktas prasības, kurām jāatbilst fotoattēlam, lai to varētu kvalificēt kā “mākslas darbu” šī noteikuma nozīmē. Šīs prasības galvenokārt ir vērstas uz diviem galvenajiem posmiem fotogrāfijas izpildē – fotografēšanu un tirāžēšanu uz papīra vai cita materiālā nesēja. Fotografēšana, kas ietver fotoattēla tēmas un fotokameras iestatījumu izvēli, kā arī attēla izgatavošanu uz fotojutīgās virsmas (visbiežāk tā ir sudraba fotofilma vai elektronisks sensors), ir jāveic fotoattēla autoram. Nākošais posms ir tirāžēšana, termins, ar kuru analogajā tehnoloģijā saprot fotofilmas attīstīšanu un pašu tirāžēšanu, tas ir, papīra eksemplāra izgatavošanu, vai arī – ciparu tehnoloģijā – digitālu retušu un izdruku uz papīra vai jebkura cita nesēja. Šis solis ir jāveic vai nu pašam fotoattēla autoram, vai arī viņa pārraudzībā. Tirāžēšanas uzticēšana speciālistam ir vispārpieņemta prakse autora fotogrāfijā, fotogrāfam tomēr saglabājot pilnu kontroli pār galarezultātu, tas ir, pār attēlu, kas izpildīts uz papīra vai cita materiālā nesēja. Pēc tam fotoattēlam ir jābūt autora parakstītam, kopiju (kas izgatavotas uz papīra vai cita nesēja) skaitam nepārsniedzot 30.

24. Šīs prasības ļauj nošķirt fotoattēlus, kas var tikt kvalificēti kā mākslas darbi, no fotoattēlu masveida ražošanas, kuras gadījumā, ja tirāžēšana notiek uz papīra vai cita nesēja<sup>7</sup>, tā visbiežāk ir pilnīgi vai daļēji uzticēta specializētām laboratorijām, fotogrāfam nekontrolējot galarezultātu.

25. No Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkta turpinājumā neizriet nekāda prasība attiecībā uz fotoattēlam nepieciešamo vai nepieļaujamo tēmu, tā māksliniecisko līmeni, vai arī tā autora īpašībām. Jebkurš fotoattēls, kas ir uzņemts saskaņā ar šajā noteikumā izklāstītajiem nosacījumiem un ir pārdots apstākļos, kas izraisa PVN uzlikšanu<sup>8</sup>, ir jāuzskata par “mākslas darbu” šī noteikuma nozīmē. Tāpat arī jebkura persona, kas ir izgatavojusi šādu fotoattēlu, ir kvalificējama kā “mākslinieks” šī paša noteikuma nozīmē.

26. Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļā ietvertajam terminam “mākslinieks” ir papildinoša nozīme, piemērojot samazināto likmi mākslas darbu piegādei. Proti, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 103. panta 2. punkta a) apakšpunktu šī likme attiecas tikai uz šo mākslas darbu autoru vai to tiesību pārņēmēju veiktām piegādēm. Direktīvā 2006/112 nav definēts mākslas darba “autora” jēdziens, bet man šķiet vairāk nekā acīmredzami, ka tas var būt tikai “mākslinieks”, kas minēts Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļā. Tādējādi Francijas valdības rakstveida apsvērumos izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru “autora” jēdziens Direktīvas 2006/112 103. panta 2. punkta a) apakšpunktā un “mākslinieka” jēdziens šīs direktīvas IX pielikuma A daļā ir atšķirīgi, manuprāt, ir nepamatots, jo mākslas darbiem piemērojamās samazinātās likmes regulējuma loģika ir balstīta tieši uz identiskumu starp personu, kas veic piegādi, t.i., autoru 103. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, un attiecīgā mākslas darba radītāju (mākslinieku IX pielikuma A daļas izpratnē).

7 Pašlaik lielākā daļa fotogrāfiju paliek digitālās datnes stāvoklī, neizmantojot materiālu nesēju. Šīs fotogrāfijas var arī tirgot digitāli. PVN noteikumu izpratnē tā ir pakalpojumu sniegšana, un tāpēc nerodas jautājums par to kā mākslas darbu kvalifikāciju (skat. Direktīvas 2006/112 II pielikuma 3. punktu).

8 Proti, apstākļos, kad preču piegāde tiek veikta saistībā ar pārdevēju, kuram ir PVN maksātāja statuss, saimniecisko darbību (skat. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 9. panta 1. punktu). Tostarp fotogrāfijas gadījuma rakstura pārdošana ārpus saimnieciskās darbības neizraisa tās aplikšanu ar PVN un jautājums par šīs fotogrāfijas kā mākslas darba kvalificēšanu Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkta nozīmē tāpēc nepastāv.



27. Tāpēc termina “mākslinieks” lietošana Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punktā, pretēji tam, ko apgalvo Francijas valdība, lai atbalstītu šīs dalībvalsts administratīvo praksi, neattaisno “mākslas darba” statusa šī noteikuma izpratnē liegumu noteiktiem fotoattēliem to tematikas, mākslinieciskā līmeņa vai to autora īpašību dēļ.

28. Tāpēc es ierosinu atbildēt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 103. panta 2. punkta a) apakšpunkts, to lasot kopā ar šīs direktīvas IX pielikuma A daļas 7. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai varētu piemērot samazināto PVN likmi, tiek prasīts vienīgi, lai fotoattēlus būtu uzņēmis to autors, tos būtu kopējis viņš vai tie būtu kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par 30 eksemplāriem, kopā skaitot visus izmērus un ierāmējumus.

### **Otrais prejudiciālais jautājums**

29. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, neraugoties uz to, ka Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punktā šāda prasība nav paredzēta, dalībvalstis ir tiesīgas noteikt, ka samazinātā PVN likme fotoattēliem ir piemērojama ar nosacījumu, ka šādiem fotoattēliem ir māksliniecisks raksturs, šo vērtējumu definējot dalībvalstu tiesību aktos vai administratīvajā praksē. Citiem vārdiem sakot, jautājums ir par to, vai Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkts pieļauj tādu dalībvalsts praksi, kas kodificēta 2003. gada 25. jūnija instrukcijā.

30. Šajā ziņā Komisija pamatoti atgādina, ka Tiesa ir vairākkārt lēmusi, ka dalībvalstis var piemērot samazinātu PVN likmi attiecībā uz konkrētiem un specifiskiem aspektiem kādā no pakalpojumu kategorijām, attiecībā uz kurām tām ir tiesības piemērot šādu likmi (selektīva piemērošana), ja tas atbilst nodokļu neitralitātes principam<sup>9</sup>. Tādējādi Tiesa ir pieļāvusi atšķirīgas nodokļu likmes piemērošanu energoapgādei situācijās, kad pastāv abonements un nepastāv abonements<sup>10</sup>, pieslēguma pakalpojumiem ūdensapgādes tīklam un citiem ūdensapgādes pakalpojumiem<sup>11</sup>, mirušu personu transportēšanas pakalpojumiem un citiem apbedīšanas uzņēmumu sniegtiem pakalpojumiem<sup>12</sup>, kā arī, ņemot vērā vēlāku izvērtējumu valsts tiesās, taksometra pakalpojumiem un transporta pakalpojumiem ar automobili ar autovadītāju<sup>13</sup>, uz papīra drukātām grāmatām un citā fiziskā formātā izdotām grāmatām<sup>14</sup> vai arī svaigiem mīklas izstrādājumiem un kūkām atkarībā no to derīguma termiņa<sup>15</sup>.

31. Es piekrītu Komisijai, ka šī judikatūra varētu tikt attiecināta uz samazinātās likmes piemērošanu atbilstoši Direktīvas 2006/112 103. panta 2. punkta a) apakšpunktam.

32. Man tomēr šķiet, ka Francijas administratīvā prakse attiecībā uz samazinātās likmes piemērošanu fotoattēliem, kā tā ir kodificēta 2003. gada 25. jūnija instrukcijā, ir paredzēta nevis tam, lai selektīvi piemērotu šo likmi šajos secinājumos minētās judikatūras nozīmē, bet gan tam, lai noteiktu papildu kritērijus mākslinieciska rakstura fotoattēlu atšķiršanai no tiem, kas tādi nav. Šo konstatējumu apstiprina gan otrā prejudiciālā jautājuma formulējums, gan arī Francijas valdības apsvērumi.

33. Piemēram, 2003. gada 25. jūnija instrukcijas I daļā ar nosaukumu “Mākslas fotogrāfijas kritēriji” ir mēģināts izveidot mākslas fotogrāfijas abstraktu definīciju, kas it īpaši pamatojas uz autora nepārprotama radošā nodoma un nozīmīguma plašai sabiedrībai kritērijiem. Tomēr ir jākonstatē, ka šie kritēriji ir ļoti pārprotami un subjektīvi. Tie nenodrošina ne tiesiskās drošības ievērošanu, jo

9 Skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz* (C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 43.–45. punkts un tajos minētā judikatūra).

10 Spriedums, 2003. gada 8. maijs, Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, 29. punkts).

11 Spriedums, 2008. gada 3. aprīlis, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, EU:C:2008:184, rezolūtivās daļas 2. punkts, otrais teikums).

12 Spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, 46. punkts).

13 Spriedums, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz* (C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, rezolūtivās daļas 1. punkts).

14 Spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K* (C-219/13, EU:C:2014:2207, rezolūtivā daļa).

15 Spriedums, 2017. gada 9. novembris, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, rezolūtivā daļa).

nodokļu administrācijai ir praktiski neierobežota novērtējuma brīvība, ne arī nodokļu neitralitāti, jo divi objektīvi identiski fotoattēli varētu tikt aplikti ar nodokli atšķirīgi atkarībā no tā, vai nodokļu administrācijas ieskatā tie apliecina vai neaplicina nepārprotamu radošu nodomu un vai tie ir vai nav nozīmīgi plašai sabiedrībai.

34. 2003. gada 25. jūnija instrukcijas II daļa šķietami mazina šo nenoteiktību, sniedzot precizējumus par dažādu veidu fotoattēliem sniedzamo kvalifikāciju. Tomēr rezultāts ir vēl mazāk pārliecinošs.

35. Vispirms 2003. gada 25. jūnija instrukcijas II.1. punktā tātad ir izslēgtas personas apliecību fotogrāfijas, skolas fotogrāfijas, kā arī grupu fotogrāfijas. Personas apliecību fotogrāfiju kategorija ir diezgan viegli definējama, savukārt ar pārējām divām kategorijām tas tā nav<sup>16</sup>. Turklāt nav skaidrs, kā šis izņēmums ir piesaistīts kritērijiem, kas norādīti attiecīgās instrukcijas I daļā. It īpaši grupas portrets vēsturiski ir veidojis īpaši nozīmīgu mākslas tematu<sup>17</sup>, tāpēc grupas fotogrāfija varētu pat ļoti labi parādīt autora nepārprotamu radošo nodomu un interesēt plašu sabiedrību.

36. Turpinot – 2003. gada 25. jūnija instrukcijas II.2. punktā ir izslēgti, lai arī tikai “parasti”, fotoattēli, par kuriem interese pastāv galvenokārt fotografētā temata rakstura dēļ. Šeit ir pieminēti, bet tikai kā piemēri, fotoattēli, kuros attēloti ģimenes notikumi, tādi kā kāzas un saieti. Tādējādi izšķiršanās par to, kāda pastāv interese par noteiktu fotoattēlu, atkal ir atstāta nodokļu administrācijas ziņā.

37. Tomēr saskaņā ar 2003. gada 25. jūnija instrukcijas II.3. punktu fotogrāfijas māksliniecisko raksturu var pamatot (bet, kā šķiet, nepastāvot iespējai sniegt galīgo pierādījumu) ar faktu, ka fotogrāfs izstāda savus darbus kultūras iestādēs, muzeju iestādēs vai komerciestādēs vai publicē tos, kā arī ar to, ka tiek izmantots īpašs materiāls.

38. Runājot par fotogrāfa darbu izstādīšanas vai publicēšanas kritēriju, tas, manuprāt, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Proti, saskaņā ar šo kritēriju nodokļa likme par priekšmeta (fotogrāfijas) piegādi ir atkarīga no tā nodokļa maksātāja īpašībām, kurš veic piegādi. Tomēr no PVN aplikšanas viedokļa šīm īpašībām nav nozīmes. Tādējādi uz vienu un to pašu piegādi vienam un tam pašam klientam varētu tikt attiecināta pamatlikme vai samazinātā likme atkarībā no tā, vai pārdevējs ir apliecinājis tādu savu darbu izstādīšanu vai publicēšanu, kuriem, ja es saprotu pareizi, nav obligāti jābūt tiem pašiem, kas ir piegādes objekts.

39. Savukārt izmantotā materiāla kritērijs rada nopietnus konkurences kropļošanas riskus, jo tas dod priekšroku noteiktām tehnoloģijām (analogajai tehnoloģijai, it īpaši uz sudrabu balstītajai tehnoloģijai), noteiktiem formātiem un noteiktiem paņēmieniem (izgatavošanai uz fotopapīra), ignorējot citus, tostarp digitālo tehnoloģiju. Tomēr šīs tehniskās atšķirības nekādi neietekmē uzņemtā fotoattēla māksliniecisko raksturu un no nodokļu likmes viedokļa tām nav nekādas nozīmes.

40. 2003. gada 25. jūnija instrukcijā tātad ir mēģināts administratīvi aptvert neaptveramo, proti, darba māksliniecisko raksturu. Šis mēģinājums, pārvēršot nodokļu administrāciju par mākslas kritiķi, neizbēgami apdraud tiesisko drošību, nodokļu neitralitātes principu un konkurenci. Tādējādi tas ir tālu no objektīviem un nepārprotamiem kritērijiem, kurus Tiesa ir atzinusi šo secinājumu 30. punktā minētajā judikatūrā, lai atļautu dalībvalstīm ierobežot samazinātās PVN likmes piemērošanas jomu, attiecinot to tikai uz dažām preču un pakalpojumu kategorijām, kurām ir iespējama šādas likmes piemērošana. Francijas administratīvā prakse, kas kodificēta 2003. gada 25. jūnija instrukcijā, tādējādi ir pretrunā vispārējiem principiem, kas reglamentē kopējo PVN sistēmu.

<sup>16</sup> It īpaši skolas fotogrāfiju kategorija man šķiet miklaina, – vai tās ir fotogrāfijas, kas attēlo skolēnus un/vai skolotājus, fotogrāfijas, ko skolēni uzņem mācību procesā, vai kāda cita veida fotogrāfijas?

<sup>17</sup> Nosaukšu tikai “Laokonu un viņa dēlus” vai Leonardo da Vinči “Svēto vakarēdienu”.



41. Šo secinājumu neatspēko Francijas valdības arguments, ka samazinātās likmes piemērošana tikai attiecībā uz mākslinieciska rakstura fotogrāfijām izrietot no Direktīvas 2006/112 103. panta mērķa, proti, veicināt mākslas darbu tirgus attīstību.

42. Jāatzīst, ka Direktīvas 2006/112 preambulas apsvērumos nav izklāstīti iemesli, kuru dēļ Savienības likumdevējs ir pilnvarojis dalībvalstis piemērot samazināto likmi šīs direktīvas IX pielikumā uzskaitītajiem priekšmetiem. Tomēr ir jākonstatē, ka šī iespēja atbilst loģikai, saskaņā ar kuru šajā direktīvā ir paredzēts labvēlīgs nodokļu režīms attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas domāti, lai apmierinātu patērētāju plaša spektra kultūras un izklaides vajadzības. Šādi ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta n) apakšpunktu ir ieviests obligāts atbrīvojums noteiktiem kultūras pakalpojumiem, kā arī ar tiem cieši saistītu preču piegādei. Runājot par samazināto likmi, Direktīvas 2006/112 98. pants, to lasot kopā ar šīs direktīvas III pielikumu, ļauj piemērot šādu likmi tostarp attiecībā uz grāmatu, laikrakstu un periodisko izdevumu piegādi, uz ieejas maksu izrādēm, teātriem, cirkiem, gadatirgiem, atrakciju parkiem, koncertiem, muzejiem, zooloģiskajiem dārziem, kinoteātriem, izstādēm un tamlīdzīgiem kultūras pasākumiem un iestādījumiem, uz radio un televīzijas apraides pakalpojumiem, kā arī uz rakstnieku, komponistu un izpildītāju mākslinieku sniegtajiem pakalpojumiem un uz autortiesību atlīdzību, kas viņiem pienākas.

43. Nevienā no šiem noteikumiem nav atsauces uz jebkādu prasību attiecībā uz iepriekš minētajās kategorijās ietilpstošo preču vai pakalpojumu māksliniecisko raksturu vai līmeni. Gluži pretēji, ļoti plašais šo kategoriju formulējums drīzāk liek domāt par Savienības likumdevēja gribu iekļaut visa veida kultūras un izklaides pasākumus, nevērtējot to māksliniecisko vai intelektuālo līmeni. Tāpēc labvēlīgā nodokļu režīma mērķis attiecībā uz šīm darbībām nav acīmredzami aprobežots ar mākslas popularizēšanu šī termina cēlajā nozīmē.

44. Es tāpēc nesaskatu, kāpēc Direktīvas 2006/112 103. panta mērķis, kāds tas tiek apgalvots, prasītu ierobežot šī panta piemērošanu, to attiecinot tikai uz mākslinieciska rakstura priekšmetiem. Ja Savienības likumdevējs ir ieviesis dalībvalstīm iespēju noteiktiem priekšmetiem (mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām) piemērot samazināto PVN likmi un ir sniedzis šo priekšmetu juridisko definīciju (Direktīvas 2006/112 IX pielikumā), nav pamata apšaubīt šo definīciju, mēģinot to precizēt ar nekonkrētiem un neskaidriem jēdzieniem, motivējot ar to, ka tā ne visai labi palīdz sasniegt mērķi, ko šis pats likumdevējs ir vēlējies sasniegt, ieviešot minēto iespēju.

45. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka apskatītajā Francijas administratīvajā praksē, kas kodificēta ar 2003. gada 25. jūnija instrukciju un ir izklāstīta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, kā arī Francijas valdības apsvērumos, nav konsekvences attiecībā uz diviem aspektiem.

46. Pirmkārt, Francijas valdība tiesas sēdē apstiprināja, ka prasība par māksliniecisko raksturu attiecas tikai uz fotoattēliem, bet ne uz citām Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļā uzskaitītajām mākslas darbu kategorijām (nemaz nerunājot par kolekciju priekšmetiem vai senlietām, kas norādīti minētā pielikuma B un C daļā). Tomēr darbi ar zemāku māksliniecisko kvalitāti vai tikai konkrētus cilvēkus interesējoši darbi pastāv arī citās mākslas jomās. Ar ko gan "ielas mākslinieka" tūrisma vietā izgatavots zīmējums vai atceres nolūkā izgatavots mākslas darbs varētu būtu labāks par ģimenes fotoattēlu, ko izgatavojusi profesionāla darbnīca?

47. Otrkārt, cik man zināms, *CGI* 279. panta g) punktā ir paredzēta samazinātās likmes (pašlaik 10 %) piemērošana autora mantisko tiesību nodošanai, tostarp fotogrāfiju gadījumā, nepastāvot prasībai attiecībā uz to darbu māksliniecisko raksturu, uz kuriem attiecas šīs tiesības.

48. Es, protams, apzinu, ka papildus māksliniecisķās izpausmes līdzeklim fotogrāfija ir tehnisks realitātes attēla atveidošanas process, kurš domāts mērķiem, kam nav nekāda sakara ar kultūras vai izklaides vajadzību apmierināšanu, kas varētu attaisnot to izslēgšanu no samazinātās likmes piemērošanas. Tā tas ir, piemēram, attiecībā uz personas apliecību fotogrāfijām, nelaimes gadījuma vai apdrošināšanas negadījuma vietu dokumentējošām fotogrāfijām, ar nekustamo īpašumu fotogrāfijām to

pārdošanas vai izīrēšanas nolūkā, medicīniskām fotogrāfijām utt. Tomēr parasti šādas fotogrāfijas nav piegādes objekts atbilstoši Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punktā izklāstītajiem nosacījumiem. Man šķiet, ka vienīgais pamanāmais izņēmums varētu būt personas apliecību fotogrāfijas. Tomēr šī fotogrāfiju kategorija ir pietiekami identificējama, izmantojot objektīvus kritērijus, lai to varētu viegli izslēgt no samazinātās PVN likmes piemērošanas jomas, neapdraudot tiesisko drošību un nodokļu neitralitāti.

49. Tāpēc es ierosinu uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 103. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstīm, ievērojot tiesisko drošību un nodokļu neitralitāti, ir tiesības piemērot samazināto likmi tikai šīs direktīvas IX pielikuma A daļā uzskaitīto priekšmetu noteiktām kategorijām, kas ir definētas objektīvi un nepārprotami. Turpretī dalībvalstis nav tiesīgas minētajiem priekšmetiem piemērot papildu prasības, kas būtu balstītas uz kritērijiem, kuri ir nekonkrēti vai atstāj plašu rīcības brīvību par nodokļu noteikumu piemērošanu atbildīgajām iestādēm, piemēram, uz priekšmeta mākslinieciskā rakstura kritēriju.

### ***Trešais prejudiciālais jautājums***

50. Atbilde uz trešo jautājumu izriet no tā, ko esmu ierosinājis sniegt uz pirmajiem diviem jautājumiem, un līdz ar to neprasa atsevišķu analīzi.

### ***Ceturtais prejudiciālais jautājums***

51. Ar savu ceturto prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai dalībvalstis var atsaukties uz kritērijiem, kas piemērojami citās valsts tiesību jomās, tostarp autortiesībās, lai noteiktu “mākslas darbu” jēdzienu, ciktāl runa ir par fotoattēliem. Noraidošā atbilde uz šo jautājumu izriet no atbildēm, kuras es ierosināju sniegt uz pirmajiem diviem prejudiciālajiem jautājumiem. Tomēr šajā ziņā es vēlos izteikt šādas piezīmes.

52. Autortiesībās fotoattēliem jau sen ir atzīts intelektuāla darba raksturs<sup>18</sup>. Tomēr “darba” jēdziens autortiesību izpratnē neietver nekādu attiecīgā priekšmeta mākslinieciskā rakstura vai līmeņa atzīšanu. Kaut arī autortiesībās aizsardzības piešķiršanai tiek pieprasīts, ka darbs ir oriģināls, proti, ka to ir intelektuāli radījis tā autors, šis nosacījums tiek interpretēts ļoti brīvi, tāpēc tā pārkāpums nav viegli sastopams. Tas attiecas arī uz fotogrāfijām, jo, pretēji plaši izplatītam uzskatam, reti, kad fotogrāfija ir ideāls realitātes atveidojums<sup>19</sup>, kaut vai vienkārši izvēloties kadru, fotogrāfs izgriež kādu daļu no šīs realitātes, tādējādi izdarot radošu izvēli. Tāpēc autortiesībās lietotais jēdziens “darbs” nekādi nav noderīgs, lai norobežotu jēdzienu “mākslas darbs” Direktīvas 2006/112 IX pielikuma A daļas 7. punkta nozīmē.

<sup>18</sup> Viens no pirmajiem tiesas lēmumiem piešķirt fotogrāfijai autortiesību aizsardzību ir *Supreme Court of the United States* (Amerikas Savienoto Valstu Augstākā tiesa) 1884. gada 17. marta spriedums lietā *Burrow-Giles Lithographic Co. pret Sarony*, 111 U.S. 53 (1884) (skat. Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Varšava, 2018, 106. lpp.). Bernes Konvencijā par literatūras un mākslas darbu aizsardzību, kas parakstīta 1886. gada 9. septembrī Bernē, kopš 1908. gada Berlīnes akta ir prasīts aizsargāt arī fotoattēlus. Visbeidzot 1996. gada 20. decembrī Ženēvā apstiprinātā Pasaules Intelektuālā īpašuma organizācijas (WIPO) līguma par autortiesībām 9. pantā termiņš autortiesību aizsardzībai attiecībā uz fotoattēliem ir pielāgots termiņam, kas piemērojams citām darbu kategorijām.

<sup>19</sup> Vai, labāk sakot, attēls tam, ko mēs uztveram kā realitāti.

53. Turklāt Savienībā autortiesības lielā mērā ir saskaņotas, tostarp ar Direktīvu 2001/29/EK<sup>20</sup>. Šī saskaņošana attiecas arī uz “darba” jēdzienu, kas ir autonomas Savienības tiesību jēdziens<sup>21</sup>. Attiecībā uz fotoattēliem Tiesa ir atzinusi darba raksturu vienkāršām portretu<sup>22</sup> un ainavu<sup>23</sup> fotogrāfijām. Es pieņemu, ka kāzu fotogrāfiju arī varētu raksturot kā “darbu” autortiesību izpratnē.

## Secinājumi

54. Ievērojot visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 103. panta 2. punkts, to lasot kopā ar šīs direktīvas IX pielikuma A daļas 7. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai varētu piemērot samazināto PVN likmi, tiek prasīts vienīgi, lai fotoattēlus būtu uzņēmis to autors, tos būtu kopējis viņš vai tie būtu kopēti viņa pārraudzībā, parakstīti un numurēti, ne vairāk par 30 eksemplāriem, kopā skaitot visus izmērus un ierāmējumus.
- 2) Direktīvas 2006/112 103. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstīm, ievērojot tiesisko drošību un nodokļu neitralitāti, ir tiesības piemērot samazināto likmi noteiktām tikai šīs direktīvas IX pielikuma A daļā uzskaitīto priekšmetu kategorijām, kas ir definētas objektīvi un nepārprotami. Turpretī dalībvalstis nav tiesīgas minētajiem priekšmetiem piemērot papildu prasības, kas būtu balstītas uz kritērijiem, kuri ir nekonkrēti vai atstāj plašu rīcības brīvību par nodokļu noteikumu piemērošanu atbildīgajām iestādēm, piemēram, uz priekšmeta mākslinieciskā rakstura kritēriju.

20 Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva (2001. gada 22. maijs) par dažu autortiesību un blakustiesību aspektu saskaņošanu informācijas sabiedrībā (OV 2001, L 167, 10. lpp.).

21 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 16. jūlijs, *Infopaq International* (C-5/08, EU:C:2009:465, 31.–37. punkts).

22 Spriedums, 2011. gada 1. decembris, *Painer* (C-145/10, EU:C:2011:798, 94. punkts).

23 Spriedums, 2018. gada 7. augusts, *Renckhoff* (C-161/17, EU:C:2018:634, 14. punkts).