Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

1. august 2025*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord – Maksukohustuslikud edasimüüjad – Kasuminormi maksustamise kord – Artikli 316 lõike 1 punkt b – Võimalus kohaldada kasuminormi maksustamise korda – Mõiste „kunstiteose tarnimine looja poolt“ – Tarnimine looja poolt juriidilise isiku kaudu

Kohtuasjas C-433/24,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 18. juuni 2024. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. juunil 2024, menetluses

**Galerie Karsten Greve**

*versus*

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

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud N. Jääskinen, A. Arabadjiev (ettekandja), M. Condinanzi ja R. Frendo,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. märtsi 2025. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Galerie Karsten Greve, esindaja: *avocat* L. Poulet-Odent,

– Prantsuse valitsus, esindajad: B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré ja B. Fodda,

– Hispaania valitsus, esindaja: A. Torró Molés,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold, W. Roels ja J. Samnadda,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

olles 12. juuni 2025. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**kohtuotsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 316 lõike 1 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Galerie Karsten Greve (edaspidi „GKG“) ja ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Prantsusmaa majandus-, rahandusning tööstusliku ja digitaalse suveräänsuse minister) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksuotsustega.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Käibemaksudirektiivi põhjendustes 4, 7 ja 51 on märgitud:

„(4) Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

[…]

(7) Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.

[…]

(51) Topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsioониesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.“

4 Selle direktiivi artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

„„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

5 Selle direktiivi artiklis 103 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad ette näha, et vähendatud maksumäära või üht vähendatud maksumääradest, mida nad kohaldavad vastavalt artiklitele 98 ja 99, kohaldatakse ka artikli 311

lõike 1 punktides 2, 3 ja 4 määratletud kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete impordi suhtes.

2. Kui liikmesriigid kasutavad lõikes 1 nimetatud võimalust, võivad nad kohaldada vähendatud maksumäära ka järgmiste tarnete suhtes:

a) kunstiteosed, mida tarnib nende autor või tarnivad tema õigusjärglased;

b) kunstiteosed, mida juhuti tarnib maksukohustuslane, kes ei ole maksukohustuslasest edasimüüja, kui maksukohustuslane on need kunstiteosed ise importinud või kui nende autor või au[t]ori õigusjärglased on need talle tarninud või kui need kunstiteosed on talle andnud õiguse käibemaks täielikult maha arvata.“

6 Sama direktiivi artikli 311 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käesolevas peatükis kasutatakse järgmisi mõisteid, ilma et see piiraks muude ühenduse sätete kohaldamist:

[…]

2) „kunstiteosed“ – IX lisa A osas loetletud esemed;

[…]

5) „maksukohustuslik edasimüüja“– maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu“.

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 314 on sätestatud:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle [Euroopa] ühenduse piires tarninud üks järgmistest isikutest:

a) mittemaksukohustuslane;

b) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksuvaba;

c) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;

d) teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesoleva kasuminormi maksustamise korra kohaselt.“

8 Direktiivi artikli 316 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid annavad maksukohustuslikele edasimüüjatele õiguse valida, kas kohaldada kasuminormi maksustamise korda järgmiste esemete tarne suhtes:

a) kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise importinud;

b) kunstiteosed, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased;

c) kunstiteosed, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud maksukohustuslikust edasimüüjast erinev teine maksukohustuslane, kui selle tarne suhtes kohaldati artikli 103 kohaselt vähendatud määra.“

9 Direktiivi IX lisa A osa „Kunstiteosed“ on sõnastatud järgmiselt:

„1) Pildid, kollaažid ja samalaadsed dekoratiivpannood, maalid ja joonistused, mille kunstnik on täielikult käsitsi teostanud, välja arvatud arhitektuursed, tehnilised, tööstusotstarbelised, kaubandusotstarbelised, topograafilised ja muud samalaadsed plaanid ja joonised, käsitsi kaunistatud kaubad, teatridekoratsiooniks, stuudiotaustaks või muuks selliseks otstarbeks maalitud lõuendid (CN-kood 9701).

2) Algupärased gravüürid, estambid ja litograafiad, millest on tehtud piiratud arv mustvalgeid või värvilisi tõmmiseid, ühelt või mitmelt plaadilt, mille kunstnik on käsitsi valmistanud, sõltumata tema kasutatud tehnikast või materjalist, välja arvatud mehaanilised või fotomehaanilised lähenemised (CN-kood 9702 00 00).

3) Algupärased skulptuurid mis tahes materjalist, kui need on täielikult kunstniku loodud; valatised, mida toodetakse kõige rohkem kaheksa eksemplari ja mille valmistamist juhendab skulptor või tema õigusjärglane (CN-kood 9703 00 00); erandkorras võib liikmesriikide määratud juhtudel enne 1. jaanuari 1989 toodetud valatiste puhul ületada kaheksa eksemplari piirangut.

4) Seinavaibad (CN-kood 5805 00 00) ja tekstiilseinakatted (CN-kood 6304 00 00), mis on valmistatud käsitsi kunstniku algupärase kavandi järgi, kui kumbagi on toodetud kõige rohkem kaheksa eksemplari.

5) Täielikult kunstniku loodud ja signeeritud keraamikaesemed.

6) Täielikult käsitsi teostatud emailimistööd vasele, mida on kõige rohkem kaheksa nummerdatud eksemplari ja millel on kunstniku või ateljee signatuur, välja arvatud vääriskivitooted ning hõbesepa- ja kullassepatooted.

7) Kunstniku tehtud fotod, millest ta on ise teinud või on tema juhendamisel tehtud mitte rohkem kui 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, olenemata suurusest ja alusmaterjalist.“

***Prantsuse õigus***

10 Üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artiklis 278-0 *bis* on muu hulgas sätestatud:

„Käibemaksuga vähendatud maksumääras 5,5% maksustatakse järgmised tehingud:

[…]

I. – 1 Kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete import, samuti maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt teise Euroopa Liidu liikmesriigi territooriumile imporditud kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete ühendusesisene soetamine;

2 Selliste kunstiteoste ühendusesisene soetamine, mille on teises liikmesriigis tarninud maksukohustuslased, kes ei ole maksukohustuslikud edasimüüjad“.

11 CGI artikkel 278 *septies* sätestas põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis järgmist:

„Käibemaksuga maksumääras 10% maksustatakse:

[…]

2. Kunstiteosed, mida tarnib nende looja või tarnivad tema õigusjärglased“.

12 CGI artikli 297 A lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksukohustusliku edasimüüja selliste kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnete maksustatav väärtus, mille on talle tarninud isik, kes ei ole käibemaksukohustuslane, või isik, kellel ei ole õigust sellele tarnele käibemaksu lisada, koosneb müügihinna ja ostuhinna vahest.

Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete määratlus määratakse kindlaks dekreediga.“

13 CGI artikli 297 B esimene lõik sätestab:

„Maksukohustuslik edasimüüja võib taotleda artikli 297 A sätete kohaldamist kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete tarnimise suhtes pärast importi, ühendusesisest soetamist või tarnet, mille suhtes kohaldatakse artikli 278 *septies* või artikli 278-0 *bis* I osa kohaselt vähendatud käibemaksumäära.“

14 CGI III lisa artikli 98 A lõige II näeb põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis ette:

„Kunstiteostena käsitatakse järgmisi teoseid:

1. Pildid, kollaažid ja samalaadsed dekoratiivpannood, maalid ja joonistused, mille kunstnik on täielikult käsitsi teostanud, välja arvatud arhitektuursed, tehnilised, tööstusotstarbelised, kaubandusotstarbelised, topograafilised ja muud samalaadsed plaanid ja joonised, käsitsi kaunistatud kaubad, teatridekoratsiooniks, stuudiotaustaks või muuks selliseks otstarbeks maalitud lõuendid“.

**Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

15 GKG tegutseb kunstigaleriina ja ta tarnis kunstiteoseid, mille talle oli 2014. aasta jooksul tarninud Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühing Studio Rubin Gideon (edaspidi „äriühing SRG“). GKG raamatupidamise kontrollimise tulemusel seadis maksuhaldur kahtluse alla kasuminormi maksustamise korra kohaldamise GKG tarnete suhtes ja nõudis seetõttu temalt käibemaksu tasumist ajavahemiku 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 eest.

16 Tribunal administratif de Paris (Pariisi halduskohus, Prantsusmaa) jättis 25. novembri 2020. aasta kohtuotsusega rahuldamata GKG nõude tühistada otsus täiendava maksusumma määramise ja sellega seotud sanktsioonide kohaldamise kohta. Cour administrative d'appel de Paris (Pariisi haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) jättis 1. juuni 2022. aasta kohtuotsusega rahuldamata apellatsioonkaebuse, mille GKG selle kohtuotsuse peale esitas.

17 Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellele GKG esitas kassatsioonkaebuse, märgib, et toimiku materjalidest nähtub üheselt, et äriühing SRG tarnis vaidlusalusel maksustamisperioodil kunstiteoseid tavapärase tegevuse raames. Järelikult ei olnud GKG-l mingil juhul õigust kohaldada CGI artikli 297 B ja artikli 278-0 *bis* lõike I punkti 2 alusel kasuminormi maksustamise korda tema enda tarnete suhtes, mis tehti pärast ühendusesisest soetamist sellelt äriühingult.

18 Samas tuleneb CGI artikli 278 *septies* punkti 2 sõnastusest vaidlusalusel maksustamisperioodil kohaldatavas redaktsioonis koostoimes selle seadustiku artikli 297 B sätetega, et õigus valida kasuminormi maksustamise erikord on kohaldatav kunstiteoste tarnetele, mis järgnevad nende looja või tema õigusjärglaste tarnele, samuti tarnetele, mis järgnevad selliste esemete ühendusesisesele soetamisele nende loojalt või tema õigusjärglastelt.

19 Käesoleval juhul kohaldas GKG kasuminormi maksustamise korda oma klientidele kunstnik Gideon Rubini piltide tarnimise suhtes, mille ta oli ise saanud ühendusesisesel soetamisel äriühingult SRG, mille üks kahest osanikust oli G. Rubin.

20 Otsustamaks, et GKG-l ei olnud õigust kohaldada nendele piltide tarnetele kasuminormi maksustamise korda, leidis cour administrative d'appel de Paris (Pariisi haldusasjade apellatsioonikohus), et neid pilte ei tarninud sellele äriühingule nende looja, eelkõige põhjusel, et pildi looja saab olla ainult kunstnik, kes selle pildi käsitsi on maalinud, mistõttu äriühingut SRG kui juriidilist isikut ei saa pidada nende piltide loojaks. GKG väidab kassatsioonkaebuse põhjendamiseks, et cour administrative d'appel de Paris (Pariisi haldusasjade apellatsioonikohus) on sellega rikkunud õigusnormi.

21 Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) leiab, et vastus GKG väitele sõltub sellest, kas käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b koosmõjus selle artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa sätetega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui sellist juriidilist isikut nagu äriühing käsitatakse nende sätete tähenduses ja nende kohaldamisel pildi „loojana“.

22 Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, sõltub vastus sellele väitele ka sellest, millistest kriteeriumidest lähtudes saab nõustuda sellega, et sellist juriidilist isikut nagu äriühing võib nende sätete tähenduses ja kohaldamisel käsitada pildi „loojana“. Sellisteks kriteeriumideks võib

eelkõige olla see, et selle äriühingu suhtes kohaldatakse erilist õiguslikku korda, see, kas pildi maalinud füüsiline isik omab kõnealuse äriühingu aktsia- või osakapitalis ainuosalust või osalist osalust, või ka see, et see isik täidab samas äriühingus juhtimisülesandeid.

23 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 316 lõike 1 punkti b sätteid koostoimes selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa sätetega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui sellist juriidilist isikut nagu äriühing käsitatakse nende sätete tähenduses ja kohaldamiseks pildi „loojana"?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis millistest kriteeriumidest lähtudes saab nõustuda sellega, et sellist juriidilist isikut nagu äriühing võib pidada nende sätete tähenduses ja kohaldamiseks pildi „loojaks" (äriühingu puhul näiteks see, kas äriühingu suhtes kohaldatakse erilist õiguslikku korda; kas füüsilisel isikul, kes on pildi maalinud, on täielik või osaline osalus äriühingu kapitalis; kas see isik täidab äriühingus juhtimisülesandeid jne)?"

**Eelotsuse küsimuste analüüs**

24 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (30. aprilli 2025. aasta kohtuotsus Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 ja C-332/23, EU:C:2025:303, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b kohaselt annavad liikmesriigid maksukohustuslikele edasimüüjatele õiguse kohaldada kasuminormi maksustamise korda selliste kunstiteoste tarnete suhtes, mille on neile tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased.

26 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud eelkõige küsimus, kas selle artikli 316 lõike 1 punktis b ette nähtud kasuminormi maksustamise korra kohaldamisel maksukohustusliku edasimüüja poolt võib juriidilist isikut pidada kunstiteose loojaks, ja kui see on nii, siis millistel tingimustel.

27 Samas on selge, et põhikohtuasjas kõne all olevate maalide looja on kunstnik Gideon Rubin, kes turustas neid äriühingu SRG kaudu, mille kahest osanikust üks on tema.

28 Lisaks kohaldab käibemaksudirektiivi artikli 314 punkti a kohaselt kasuminormi maksustamise korda kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustuslik edasimüüja, kui need kaubad on talle liidus tarninud mittemaksukohustuslasest isik. Selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punkt b käsitleb omakorda maksukohustuslikke edasimüüjaid, kes tarnivad kunstiteoseid, mille neile on tarninud nende loojad või nende õigusjärglased, kes on käibemaksukohustuslased.

29 Neil asjaoludel ei tule liikmesriigi kohtule tarviliku vastuse andmiseks analüüsida küsimust seoses sellega, kas selline juriidiline isik nagu äriühing SRG võib kuuluda mõiste „looja“ alla käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b tähenduses, vaid kas selle sätte kohaldamisalasse kuulub kunstiteoste tarnimine nende looja või tema õigusjärglaste poolt, kes tegutsevad käibemaksukohustuslasest juriidilise isiku kaudu.

30 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et oma eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuulub selliste kunstiteoste tarne maksukohustuslike edasimüüjate poolt, mille on neile tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased, kes tegutsevad juriidilise isiku kaudu, ja kui see on nii, siis millistel tingimustel.

31 Sellega seoses tuleb meenutada, et liidu õigusnormi tõlgendamisel peab arvestama nii selle sõnastust ja eesmärki kui ka selle sätte konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (vt selle kohta 1. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus E., C-436/13, EU:C:2014:2246, punkt 37.

32 Esiteks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b sõnastus ei täpsusta viisi, kuidas looja või tema õigusjärglased kunstiteoseid maksukohustuslikele edasimüüjatele tarnivad. Samas, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 sisuliselt märkis, on kunstiteoste tarnimine osa looja või tema õigusjärglaste äritegevusest, mille sisu on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek üldiselt tasu eest.

33 Seega ei välista käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b sõnastus üheselt, et looja või tema õigusjärglased võiksid sellise tarne teha juriidilise isiku kaudu, ega ka seda, et tarne võiks teha juriidiline isik.

34 Teiseks, mis puudutab selle sätte konteksti, siis on tõsi, et maksukohustusliku edasimüüja poolt kunstiteoste tarnimisel saadud kasumi maksustamise kord kujutab endast käibemaksu erikorda, mis kaldub kõrvale selle direktiivi üldisest korrast, mistõttu tuleb artikleid 314 ja 316, mis määratlevad selle korra kohaldamise juhud, tõlgendada kitsalt. See kitsa tõlgendamise reegel ei tähenda siiski, et nimetatud korda määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et selle korra mõju kaob. Nimelt peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas sama korraga taotletavate eesmärkidega ning järgima neutraalse maksustamise nõudeid (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punktid 22 ja 23).

35 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiiviga taotletavaid eesmärke, siis nähtub selle direktiivi põhjendustest 4 ja 7, et selle eesmärk on kehtestada käibemaksusüsteem, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõte on selle süsteemi lahutamatu osa ja sellega on vastuolus, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse ühesuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 32).

36 Mis puudutab konkreetsemalt käibemaksudirektiivi artiklites 314 ja 316 ette nähtud kasuminormi maksustamise korraga taotletavaid eesmärke, siis tuleb märkida, et selle direktiivi põhjenduse 51 kohaselt on selle korra eesmärk kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete valdkonnas vältida topeltmaksustamist ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamist (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 35).

37 Lisaks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 25 ja 26, oli liidu seadusandjal käibemaksudirektiivi artikleid 103 ja 316 vastu võttes esiteks konkreetne eesmärk soodustada uute kunstiteoste toomist liidu turule, olenemata sellest, kas need on imporditud liitu või äsja loodud tema territooriumil, nähes ette, et selliste esemete importi, nende esimest tarnet pärast loomist ja esimest tarnet maksukohustuslike edasimüüjate poolt maksustatakse soodsamalt.

38 Teiseks, nagu Prantsuse valitsus õigesti märkis, siis piirates maksukohustuslike edasimüüjate õigust valida kasuminormi maksustamise kord üksnes kunstiteoste puhul, mille on neile tarninud nende looja või tema õigusjärglased, on artikli 316 lõike 1 punkti b eesmärk ka piirata nii maksukohustuslike edasimüüjate kui ka liikmesriikide maksuhaldurite puhul tõendamise ja kontrolliga seotud halduskoormust, sealhulgas eelkõige seda, mis on seotud esimeste puhul selle tõendamisega, kas kunstiteose ostuhind sisaldab sisendkäibemaksu või mitte, ning teiste puhul sellise asjaolu kontrollimisega.

39 Euroopa Kohus on selle kohta juba sedastanud, et antud valdkonnas võib osutuda keeruliseks määrata kindlaks, kas konkreetne teos on varem käibemaksuga maksustatud, kuna arvestades kunstiteoste, antiik- ja kollektsioonieesemete olemust, võib see olla vana või varem erinevate maksukohustuslaste vahel korduvalt edasi müüdud. Käibemaksudirektiiv sätestab õiguse valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ja arvutada tasumisele kuuluv käibemaks, viidates kasuminormi alusena nende esemete hinnale, pidades silmas just raskusi selle käibemaksu kindlaks määramisel, millega võib-olla on niisuguseid esemeid juba varem maksustatud (vt selle kohta 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 36).

40 Neid kaalutlusi arvestades tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b tõlgendus, mis jätaks selle kohaldamisalast igal juhul välja selliste kunstiteoste tarned maksukohustuslike edasimüüjate poolt, mille on neile tarninud loojad või nende õigusjärglased, kes tegutsevad juriidiliste isikute kaudu, võib eirata eesmärki tagada neutraalne maksustamine, vältida konkurentsimoonutusi ja soodustada uute kunstiteoste toomist liidu turule.

41 Nimelt, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus eelkõige see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samasuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 27, 29 ja 33 märkis, teevad kunstiteoste loojad või nende õigusjärglased, kui nad tarnivad neid teoseid maksukohustuslikele edasimüüjatele, käibemaksuga maksustamise seisukohast identseid tehinguid, olenemata sellest, kas nad teevad neid tarneid füüsiliste isikutena või juriidiliste isikute kaudu.

42 Lisaks, kui käibemaksudirektiivi artikli 103 lõike 2 punktid a ja b annavad liikmesriikidele võimaluse kohaldada teatud tarnetele vähendatud käibemaksumäära, kasutavad need sisuliselt samu mõisteid kui selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punkt b, mistõttu selline erinev kohtlemine olenevalt õiguslikust vormist, milles loojad või nende õigusjärglased tegutsevad, võib kaasa tuua ka käibemaksu kogumise identsete tehingute puhul erinevate määrade alusel.

43 Pealegi võib käesoleva kohtuotsuse punktis 40 toodud tõlgendusest tulenev erinev kohtlemine esiteks kahjustada eesmärki, milleks on soodustada uute kunstiteoste toomist liidu turule, ja teiseks moonutada konkurentsi maksukohustuslike edasimüüjate vahel, kes teevad samu tehinguid, see tähendab peamiselt kunstiteoste soetamist ja edasimüüki, kuna neid koheldaks

erinevalt seoses võimalusega valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamine käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b alusel vastavalt sellele, kas neile on need esemed tarninud looja või tema õigusjärglased, kes tegutsevad juriidilise isiku kaudu või mitte.

44 Järelikult tuleb eelkõige käibemaksudirektiivi ja selle artikli 316 lõike 1 punkti b eesmärke arvestades asuda seisukohale, et see säte hõlmab ka selliste kunstiteoste tarneid maksukohustuslikult edasimüüjalt, mille talle on tarninud juriidiline isik, kuid seda siiski tingimusel, et sellisel juhul saab nende kunstiteoste tarneid selle juriidilise isiku poolt maksukohustuslikule edasimüüjale omistada loojale või tema õigusjärglastele.

45 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et kui kunstiteose tarnib maksukohustuslikule edasimüüjale – nagu see näib käesoleval juhul olevat, tingimusel et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – juriidiline isik, mille on looja või tema õigusjärglased asutanud looja loodud kunstiteoste turustamiseks, siis võib eeldada, et tarne on omistatav loojale või tema õigusjärglastele, kuna sellisel juhul toimub tarne kokkulepete raames, mille looja või tema õigusjärglased on selleks turustamiseks üldiselt paika pannud.

46 Teiseks, kuna käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b konkreetne eesmärk on soodustada uute kunstiteoste toomist liidu turule, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 37, siis tuleb käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis toodud tõlgendust piirata selles punktis nimetatud tarnetega, mis kujutavad endast tõepoolest kunstiteose esmakordset toomist liidu turule, mistõttu ei tohi olla tõendeid kunstiteose varasema, käibemaksuga maksustatava tarne kohta, mis kujutaks endast sellist esmakordset turuletoomist.

47 Järelikult juhul, kui looja või tema õigusjärglased tarnivad selle eseme maksukohustuslikule edasimüüjale juriidilise isiku kaudu, on selle sätte kohaldamiseks selle eseme hilisema tarne suhtes maksukohustusliku edasimüüja poolt vaja, et sel juriidilisel isikul oleks õigus käsutada seda eset omanikuna alates selle loomisest või ilma eelneva käibemaksuga maksustatava tarneta selle esmakordsel liidu turule toomisel.

48 Sellest järeldub, et kui need kaks käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 46 nimetatud tingimust on täidetud, kuulub kõnealune tarne käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, mis võimaldab maksukohustuslikul edasimüüjal valida kasuminormi maksustamise korra.

49 Lisaks tuleb märkida, et selliste kriteeriumide kohaldamine, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on välja toonud – see tähendab juriidilise isiku suhtes õigusliku erikorra kohaldamine, kunstiteose loonud füüsilise isiku kohustus omada täielikku või osalist osalust selle juriidilise isiku osa- või aktsiakapitalis, asjaomases juriidilises isikus juhtimisülesannete täitmine selle füüsilise isiku poolt ja/või müügist saadud tulust olulise osa üleandmine füüsilisele isikule, kes selle eseme on loonud –, võib kahjustada käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b eesmärki, mis seisneb ülemäärase tõendamiskoormise ja kontrollikohustuse vältimises, kuna niisuguste tingimuste kohaldamine eeldaks juriidilise isiku omandi- või hääleõiguse ning osanikevahelise kasumi jaotamise korralduse, mis võib olla väga keerukas, kontrollimist, näiteks juhul, kui sellise juriidilise isiku kaudu tegutsevad oma kunstiteoste turustamisel mitu kunstnikku, ja eelkõige siis, kui sellised teosed on loodud koostöös.

50 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuulub selliste kunstiteoste tarne maksukohustuslikelt edasimüüjatelt, mille on neile tarninud nende teoste

loojad või nende õigusjärglased, kes tegutsevad juriidilise isiku kaudu, tingimusel et esiteks on see tarne juriidilise isiku poolt omistatav loojale või tema õigusjärglastele, arvestades, et nii on see juhul, kui looja või tema õigusjärglased asutasid asjaomase juriidilise isiku nende kunstiteoste turustamiseks, mille looja on loonud, ja teiseks nende kunstiteoste tarnimine maksukohustuslikule edasimüüjale kujutab endast nende kunstiteoste esmakordset toomist liidu turule.

## Kohtukulud

51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse sama kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuulub selliste kunstiteoste tarne maksukohustuslikelt edasimüüjatelt, mille on neile tarninud nende teoste loojad või nende õigusjärglased, kes tegutsevad juriidilise isiku kaudu, tingimusel et esiteks on see tarne juriidilise isiku poolt omistatav loojale või tema õigusjärglastele, arvestades, et nii on see juhul, kui looja või tema õigusjärglased asutasid asjaomase juriidilise isiku nende kunstiteoste turustamiseks, mille looja on loonud, ja teiseks nende kunstiteoste tarnimine maksukohustuslikule edasimüüjale kujutab endast nende kunstiteoste esmakordset toomist Euroopa Liidu turule.**

Allkirjad