Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

5. september 2019*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ –Artikli 103 lõike 2 punkt a – Artikli 311 lõike 1 punkt 2 – IX lisa A osa punkt 7 – Vähendatud käibemaksumäär – Kunstiteosed – Mõiste – Kunstniku tehtud fotod, millest ta on ise teinud või on tema juhendamisel tehtud mitte rohkem kui 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari – Liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad vähendatud käibemaksumäära kohaldamist üksnes fotode puhul, mis on kunstilised

Kohtuasjas C-145/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 20. veebruari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. veebruaril 2018 menetluses

Regards Photographiques SARL

versus

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja) ja C. Vajda,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik V. Giacobbo-Peyronnel,

arvestades kirjalikku menetlust ja 21. novembri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Regards Photographiques SARL, esindaja: *avocat* E. Piwnica,

– Prantsuse valitsus, esindajad: A. Alidière, E. de Moustier ja D. Colas,

– Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja J. Jokubauskaitė,

olles 7. märtsi 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 103 ja 311 ning IX lisa A osa punkti 7 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Regards Photographiques SARL ja ministre de l'Action et des Comptes publics (Prantsusmaa, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist kohaldada vähendatud käibemaksumäära portree- ja pulmafotode tarnetele, mis tehti ajavahemikus 1. veebruarist 2009 kuni 31. jaanuarini 2012.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 51 on märgitud:

„Topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.“

4 Sama direktiivi artikkel 96 sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“

5 Direktiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[…]“.

6 Selle direktiivi artikli 99 lõige 1 sätestab:

„Vähendatud maksumäärad määratakse kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5%.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 103 on sõnastatud järgmiselt:

„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 punkti[de]s 2 […] 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;

[…]“.

8 Selle direktiivi artikli 311 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

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

[…]

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

[…]

2. Liikmesriikidel on võimalus mitte käsitada kunstiteostena IX lisa A osa [punktis 7] loetletud esemeid.“

9 Selle direktiivi IX lisa A osa punkt 7 on sõnastatud järgmiselt:

„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 Code général des impôts (üldine maksuseadustik; edaspidi „CGI“) artikkel 278 *septies* sätestas kuni 1. jaanuarini 2012 kehtinud redaktsioonis järgmist:

„Käibemaksuga maksumääras 5,5% maksustatakse:

[…]

2. Kunstiteosed, mida tarnib nende autor või tarnivad tema õigusjärglased;

[…]“.

11 Alates 1. jaanuarist 2012 suurendati selles sättes ette nähtud maksumäära 7%ni.

12 CGI II lisa A osa artikli 98 punkti 7 kohaselt käsitatakse kunstiteostena järgmisi fotosid:

„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 […]“.

13 Maksuameti 25. juuni 2003. aasta juhendi pealkirjaga „Käibemaks. Kunstiteostele kohaldatav 5,5% maksumäär. Kunstifotode olukord“, mis avaldati 2. juulil 2003 väljaandes *Bulletin officiel des impôts* nr 115 ja mis oli põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kohaldatav (edaspidi „25. juuni 2003. aasta juhend“), eesmärk oli täpsustada kunstifotodele CGI artiklis 278 *septies* sätestatud vähendatud käibemaksumäära kohaldamise tingimusi. Nimetatud juhendis oli märgitud:

„[…]

I. Kunstifoto kriteeriumid:

1. Kunstiteoseks, millele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära, loetakse ainult fotosid, mis annavad tunnistust autori ilmselgest loomingulisest kavatsusest.

Nii on see juhul, kus fotograaf teeb teemavaliku, lavastamistingimuste, ülesvõtte eripära või oma töö muu spetsiifikaga, mis puudutab nimelt kaadrisse võtmist, kompositsiooni, ekspositsiooni, valgustust, kontraste, värve ja reljeefe, valguse ja suuruse mängu, objektiivi ja filmi valikut või negatiivi ilmutamise eritingimusi, tööd, mis läheb kaugemale lihtsalt mehaanilisest sündmuse, reisi või isikute jäädvustamisest ja pakub seega üldsusele huvi.

II. Kohaldamise tingimused

1. Eelnevast tuleneb, et vähendatud maksumäära ei kohaldata passipiltidele, koolifotodele ega grupipiltidele.

2. Fotosid, mille suhtes huvi sõltub kujutatud isiku staatusest või kujutatud eseme laadist, ei loeta üldiselt kunstifotodeks. Need on näiteks pere- või ususündmusi (pulmad, armulauad jne) illustreerivad fotod.

3. Sellegipoolest võivad kõikide muud laadi fotode puhul, mis ei ole punktis II-1 nimetatud fotod, eespool loetletud kriteeriumidest tulenevat autori loomekavatsust ja huvi üldsuse jaoks kinnitada järgmised näitajad:

a) fotograaf tõendab oma teoste väljapanemist (piirkondlikes, riiklikes või rahvusvahelistes) kultuuri-, muuseumi- (muuseumid, ajutised või alalised näitused) või kaubandusasutustes (messid, näitusmüügid, galeriid jne) või nende esitamist erialastes väljaannetes;

[…]

b) spetsiifiliste materjalide kasutamine nii ülesvõtte kui ka ilmutamise osas.

[…]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Äriühingu Regards Photographiques SARLi tegevusala on fotode tegemine ja müümine.

15 Raamatupidamiskontrolli tulemusena vaidlustas maksuhaldur asjaolu, et see äriühing oli kohaldanud teatavate fotode, nimelt portree- ja pulmafotode tarnimisele vähendatud käibemaksumäära. Kuna maksuhaldur leidis, et nendele fotodele tuleks kohaldada harilikku käibemaksumäära, esitas ta äriühingule käibemaksu juurdemaksu nõuded ajavahemiku 1. veebruarist 2009 kuni 31. jaanuarini 2012 kohta.

16 Nii Tribunal administratif d’Orléans (Orléans’i halduskohus, Prantsusmaa) kui ka Cour administrative d’appel de Nantes (Nantes’i haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) jätsid Regards Photographiques’i kaebuse käibemaksu juurdemaksu nõuete peale rahuldamata. Viimati nimetatud kohus leidis oma 21. aprilli 2016. aasta otsuses, et põhikohtuasjas käsitletavatele fotodele ei saa vähendatud käibemaksumäära kohaldada, kuna need ei olnud originaalsed ega väljendanud loomingulist kavatsust, mistõttu ei ole alust pidada neid kunstniku tehtud fotodeks.

17 Regards Photographiques esitas nimetatud kohtuotsuse peale tühistamishagi eelotsusetaotluse esitanud kohtule, s.o Conseil d’État’le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu). Äriühing väidab, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks piisab, kui kõne all olevate fotode autor on enne seda, kui ta ise või tema õigusjärglased on need üle andnud, kontrollinud nendest tehtud tõmmist, need signeerinud ja nummerdanud mitte rohkem kui 30 eksemplaris.

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

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 103 ja 311 ning IX lisa A osa punkti 7 tuleb tõlgendada nii, et nende kohaselt on vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks nõutav ainult, et fotod on teinud kunstnik, kes on ise teinud või on tema juhtimisel tehtud mitte rohkem kui 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, olenemata suurusest ja alusmaterjalist?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas liikmesriikidel on siiski lubatud välistada vähendatud käibemaksumäära kohaldamine fotode suhtes, mis ei ole kunstilised?

3. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis millistele täiendavatele tingimustele peavad vastama fotod selleks, et neile saaks kohaldada vähendatud käibemaksumäära? Eelkõige, kas neis peab avalduma kunstilisus?

4. Kas neid tingimusi tuleb tõlgendada Euroopa Liidus ühetaoliselt või viitavad need iga liikmesriigi õigusele, nimelt intellektuaalomandi õiguse valdkonnas?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja kolmas küsimus

19 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, millistele tingimustele peavad fotod vastama selleks, et neid saaks käsitada kunstiteostena, millele võib vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 103 lõikele 1 ja lõike 2 punktile a koostoimes sama direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa punktiga 7 kohaldada vähendatud käibemaksumäära, ning eelkõige, kas neis peab avalduma kunstilisus.

20 Seega ei ole Euroopa Kohtul palutud käesoleva eelotsusetaotluse raames teha kindlaks mitte mõiste „kunstiteosed" tähendus üldiselt, vaid tõlgendada seda mõistet eelkõige käibemaksudirektiivi nende sätete raames, mis käsitlevad vähendatud käibemaksumäära kohaldamist.

21 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 96 järgi kohaldatakse igas liikmesriigis kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul sama käibemaksumäära ehk harilikku maksumäära. Erandina sellest põhimõttest annab sama direktiivi artikli 103 lõige 1 ja lõike 2 punkt a liikmesriikidele õiguse kohaldada vähendatud käibemaksumäära või üht vähendatud käibemaksumäära, mida nad kohaldavad vastavalt direktiivi artiklitele 98 ja 99 selliste kunstiteoste impordile, nagu need on määratletud artikli 311 lõike 1 punktis 2, ja kui nad seda võimalust kasutavad, siis ka nende autori või tema õigusjärglaste poolt teostatud kunstiteoste tarnete suhtes.

22 Mõiste „kunstiteosed" määratluse kohta sätestab käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkt 2, et kunstiteostena käsitatakse nimetatud direktiivi IX lisa A osas loetletud esemeid. A osa punkti 7 kohaselt on kunstiteostena käsitatavad ka „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".

23 Prantsuse valitsus väidab, et vähendatud käibemaksumäära võib kohaldada ainult „kunstifotodele", mille mõiste on valitsuse sõnul piiratud fotodega, millest nähtub nende autori ilmselge loominguline kavatsus ja mis pakub kogu üldsuse jaoks huvi. Tema hinnangul tuleneb selline tõlgendus käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 sõna „kunstnik" kasutamisest, vajadusest tõlgendada

vähendatud käibemaksumäära kohaldamise võimalust kitsendavalt kui erandit hariliku käibemaksumäära kohaldamise põhimõttest ning eesmärgist edendada vähendatud käibemaksumäära kohaldamise abil kunstiga tegelemist.

24 Regards Photographiques ja Euroopa Komisjon väidavad aga, et selle direktiivi artikli 103 lõike 2 punktis a ei ole silmas peetud mitte „kunstnikku“, vaid sellise foto „autorit“, mida loetakse kunstiteoseks vastavalt selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punktile 2 koostoimes IX lisa A osa punktiga 7. Lisaks juhivad nad tähelepanu nende tingimuste detailsusele ja eesmärgile, millele fotod peavad eelnimetatud punkti 7 kohaselt vastama, selleks et neid fotosid saaks niisuguste teostena käsitada, samas kui foto kunstiline väärtus kujutab nende sõnul subjektiivset ja muutuvat kriteeriumi, mille hindamine hõlmab teose väärtuse hindamist. Sellise subjektiivse hinnangu vältimiseks kehtestas liidu seadusandja punktis 7 üksikasjalikud ja objektiivsed tingimused, mis on ainsana määravad, selleks et teha kindlaks need fotod, millele võib vähendatud käibemaksumäära kohaldada.

25 Selleks et määrata kindlaks, milline on liikmesriikidele selliste fotode tarne puhul vähendatud käibemaksumäära kohaldamise võimaluse ulatus, nagu see tuleneb liidu õigusnormidest, mille tõlgendamist on palutud, tuleb arvesse võtta nii nende sätete sõnastust ja konteksti kui ka kõnealuste õigusnormidega taotletavat eesmärki (vt selle kohta 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 38).

26 Esiteks, mis puudutab nende sätete sõnastust, siis kuigi käibemaksudirektiivi artikli 103 lõige 1 ja lõike 2 punkt a sätestavad, et liikmesriigid võivad vähendatud käibemaksumäära kohaldada ka kunstiteoste tarnele, mille on teinud nende autor või tema õigusjärglased, viitab see säte „kunstiteostele“, mis on määratletud selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punktis 2 koostoimes IX lisa A osaga.

27 Selle määratlusega seoses tuleneb sõnastusest, mida liidu seadusandja kasutas esiteks artikli 311 lõike 1 punktis 2, mille kohaselt „loetakse [kunstiteosteks]“ IX lisa A osas loetletud esemed, ja teiseks selle A osa punktis 7, mis kirjeldab üksikasjalikult tingimusi, millele fotod peavad vastama, et neid saaks pidada „kunstiteoseks“, et iga nendele tingimustele vastavat fotot tuleb käsitada vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks „kunstiteosena“. Ent punktis 7 ei ole silmas peetud mitte kunstifotosid, vaid kõiki „kunstniku tehtud fotosid, millest ta on ise teinud või on tema juhendamisel tehtud mitte rohkem kui 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, olenemata suurusest ja alusmaterjalist“.

28 Mis puudutab Prantsuse valitsuse argumenti, et käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 kasutatud sõna „kunstnik“ kasutamisest tuleb järeldada, et foto peab olema kunstiline, selleks et direktiivi artikli 103 lõike 2 punkti a alusel saaks selle suhtes kohaldada vähendatud käibemaksumäära, siis tuleb märkida, et viimati nimetatud säte annab liikmesriikidele valikuõiguse kohaldada vähendatud käibemaksumäära mitte kunstiteoste tarnetele, mida tarnib „kunstnik“, vaid mida tarnivad „nende autor või tema õigusjärglased“.

29 Ent viidates sõnadele „autor“ ja „kunstnik“, on neis sätetes silmas peetud sama isikut, s.o isik, kes on sellise foto autor, mis vastab punktis 7 sõnaselgelt ette nähtud tingimustele.

30 Käibemaksudirektiivi artikli 103 lõike 2 punktis a ja IX lisa A osa punktis 7 kasutatud mõistetel „autor“ ja „kunstnik“ on sama tähendus, võttes eelkõige arvesse erilist tähtsust, mida see punkt 7 annab foto autori isiklikule osalemisele niisuguse foto loomisel. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 märkis, on foto selle punkti 7 alusel kvalifitseeritav „kunstiteoseks“ üksnes juhul, kui selle kaht põhietappi, s.o ülesvõte ja tõmmise tegemine, teostab foto autor, või vähemalt toimub tõmmise tegemine tema juhendamisel. Lisaks, selleks et neid võiks pidada „kunstiteosteks“, peavad fotod olema signeeritud ja nummerdatud ja neid ei või olla rohkem kui 30 eksemplari.

31 Järelikult, vastupidi Prantsuse valitsuse väidetele ei saa käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 esinev sõna „kunstnik“ kasutamisest järeldada, et lisaks punktis 7 loetletud tingimustele peab fotos avalduma kunstilisus, et sellele saaks direktiivi artikli 103 lõike 2 punkti a alusel kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

32 Teiseks, mis puudutab konteksti, millesse kuuluvad sätted, mille tõlgendamist taotletakse, siis tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 103 lõike 2 punkti a alusel vähendatud käibemaksumäära kohaldamine selliste kunstiteoste tarnele, mille on teinud autor või tema õigusjärglased, kujutab endast erandit hariliku käibemaksumäära kohaldamisest. Järelikult tuleb viimati nimetatud sätet ning selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 2 ja IX lisa A osa punkti 7, milles kirjeldatakse fotosid, millele seda vähendatud määra võib kohaldada, tõlgendada täht-tähelt. Ent see tähttähelise tõlgendamise nõue ei tähenda, et vähendatud maksumäära kohaldamise juhtude määratlemiseks kasutatud termineid peaks tõlgendama nii, et see kaotab oma juriidilise mõju. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud korra eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest (vt analoogia alusel 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35, ja 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punktid 22 ja 23 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et käibemaksudirektiivis kasutatud mõistetel on objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (11. juuli 2018. aasta kohtuotsus E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Nagu Regards Photographiques ja komisjon väitsid Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades, määrab selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punkt 2 koostoimes selle IX lisa A osa punktiga 7 kindlaks fotod, mida peetakse kunstiteosteks objektiivsete kriteeriumide abil, mis sisuliselt puudutavad foto autori isikut ja staatust, pildistamise viisi, signeerimist, nummerdamist ja eksemplaride arvu piiramist. Need kriteeriumid on piisavad tagamaks, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine ainult fotodele, mis vastavad nendele kriteeriumidele, kujutaks endast erandit hariliku maksumäära kohaldamisest mis tahes muu foto suhtes. Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 24 märkis, on need kriteeriumid sellised, mis välistavad võimaluse, et fotosid käsitatakse „kunstiteostena“ siis, kui need on pärit masstootmisest, mille korral on tõmmise tegemine usaldatud spetsialiseerunud laboritele, ilma et fotograafil oleks kontrolli lõpptulemuse üle.

35 Seevastu nende sätete selline tõlgendus, mille kohaselt vähendatud käibemaksumäära kohaldamine piirdub fotodega, millel on lisaks kunstiline väärtus, seaks vähendatud määra kohaldamise sõltuvusse sellest, millise hinnangu annab liikmesriigi maksuhaldur nende kunstilisele väärtusele, mis on mitte objektiivne, vaid subjektiivne omadus. Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, on eseme kunstiline väärtus määratletud peamiselt subjektiivsete ja muutuvate kriteeriumide põhjal (27. oktoobri 1977. aasta kohtuotsus Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, punkt 3, ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, punkt 25).

36 Lisaks võib tõlgendus, mille kohaselt vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse ainult fotodele, mis on loomingulised, tuua kaasa selle, et selliseid fotosid, näiteks perekondlikke sündmusi nagu abielud kajastavad fotod, käsitletakse käibemaksu seisukohast erinevalt, olenevalt sellest, kas maksuhaldur leiab, et need on kunstilised või mitte, kuigi neil fotodel võivad olla samalaadsed omadused ja need rahuldavad tarbija samu vajadusi. Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on aga keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punktid 52 ja 53).

37 Nende sätete konteksti analüüsimine, mille tõlgendamist taotletakse, räägib samuti sellise tõlgenduse kasuks, mille kohaselt tuleb fotosid, mis vastavad käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 ette nähtud tingimustele, selle direktiivi artikli 103 lõike 1 ja lõike 2 punkti a kohase vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks käsitada kunstiteosena, ilma et see kvalifikatsioon sõltuks pädeva liikmesriigi maksuhalduri hinnangust selle kohta, kas tegemist on kunstilise fotoga.

38 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiiviga taotletavaid eesmärke, siis selle artikli 103 lõikes 1 ja lõike 2 punktis a ette nähtud valikuõigus võimaldab liikmesriikidel määrata autori või tema õigusjärglaste tehtud kunstiteoste tarnele soodsama maksustamiskorra, kohaldades viimase suhtes vähendatud käibemaksumäära. Samas, nagu nähtub selle direktiivi põhjendusest 51, on direktiiviga kunstiteoste valdkonnas, mis sisaldab mõiste „kunstiteosed“ ühtset määratlust, kehtestatud maksustamiskorra eesmärk vältida topeltmaksustamist ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamist.

39 Ent tõlgendus, mille kohaselt saab vähendatud käibemaksumäära kohaldada kõikidele fotodele, mis vastavad käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 ette nähtud objektiivsetele tingimustele, on kooskõlas põhjenduses 51 nimetatud eesmärgiga, kuna see hoiab ära, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 35 ja 36, vajaduse hinnata teatava foto kunstilist väärtust subjektiivsete ja muutuvate kriteeriumide abil, sest niisugune hinnang hõlmab konkurentsi moonutamise ohtu.

40 Kõiki neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et selleks et fotosid saaks käsitada kunstiteostena, millele võib vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 103 lõikele 1 ja lõike 2 punktile a koostoimes sama direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa punktiga 7 kohaldada vähendatud käibemaksumäära, peavad need vastama punkti 7 kriteeriumidele, nimelt, et fotod peab olema teinud nende autor, millest ta on ise teinud või on tema juhendamisel tehtud mitte rohkem kui 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, välistades kõik muud kriteeriumid, eriti liikmesriigi pädeva maksuhalduri hinnangu nende kunstilisusele.

Teine küsimus

41 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 103 lõiget 1 ja lõike 2 punkti a koostoimes sama direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa punktiga 7 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse üksnes kunstilistele fotodele.

42 Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 sätestatud vähendatud käibemaksumäära kohaldamise kohta on Euroopa Kohus leidnud, et selle sätte sõnastuses ei anna miski alust tõlgendada seda nii, nagu see nõuaks, et vähendatud määra kohaldamine peab puudutama tingimata kõiki selle direktiivi III lisas loetletud teenusterühma aspekte. Liikmesriikidel on niisiis õigus – tingimusel, et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet – kohaldada vähendatud käibemaksumäära nimetatud direktiivi III lisas loetletud teenuste konkreetsetele ja eriomastele osadele (vt selle kohta 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punktid 25–27; 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punktid 43 ja 44, ning 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23).

43 Sellist õigust kohaldada vähendatud käibemaksumäära valikuliselt õigustab eeskätt kaalutlus, et kuna vähendatud käibemaksumäär on erand iga liikmesriigi kehtestatud harilikust maksumäärast, on selle kohaldamine kõnealuse teenuste osutamise kategooria konkreetsetele ja eriomastele osadele kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt tuleb erandeid ja kõrvalekaldeid tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 31 märkis, kohaldatakse kahes eelmises punktis viidatud kohtupraktikast tulenevaid põhimõtteid *mutatis mutandis* ka käibemaksudirektiivi artikli 103 lõike 2 punkti a suhtes. See säte nimelt laiendab võimalust kohaldada direktiivi artikli 98 lõigetest 1 ja 2 tulenevat vähendatud käibemaksumäära direktiivi artikli 311 lõike 1 punktis 2 määratletud kunstiteoste tarnetele, mille on teinud nende autor või tema õigusjärglased.

45 Erinevalt sellest, mida väidab Regards Photographiques oma kirjalikes seisukohtades, ei näe käibemaksudirektiivi artikli 311 lõige 2 ette sama direktiivi artikli 103 lõike 1 ja lõike 2 punkti a erinevat tõlgendamist. Artikli 311 lõike 1 punkt 2 ja lõige 2 nimelt määratleb mõiste „kunstiteos“ nii kasumimarginaali kui ka vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks. Seega, kuigi viimati nimetatud säte näeb ette, et liikmesriigid ei või käsitada kunstiteostena selle direktiivi IX lisa A osa punkti 7 kohaldamisalasse kuuluvaid fotosid, ei välista see nimetatud direktiivi artikli 103 lõike 2 punktist a koostoimes artikliga 96 tulenevat võimalust piirduda vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel nende fotode piiratud kategooriaga, tingimusel, et selline kohaldamine vastab käesoleva kohtuotsuse punktis 42 sätestatud nõuetele.

46 Sellest tuleneb, et liikmesriikidele antud võimaluse – piirduda vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punkti 7 loetletud fotode piiratud kategooriaga – kasutamisele kehtib kaks tingimust, esiteks, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel peab olema võimalik eristada üksnes nende fotode konkreetseid ja eriomaseid osasid, ning teiseks peab järgima neutraalse maksustamise põhimõtet. Nende tingimuste eesmärk on tagada, et liikmesriigid kasutavad seda võimalust üksnes nii, et tagatud on valitud vähendatud maksumäära arusaadav ja nõuetekohane kohaldamine ning maksupettuste, maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja kõigi muude kuritarvituste ärahoidmine (vt analoogia alusel 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 30, ja 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 45).

47 Kuigi Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas on liidu õigusest tulenevate nõuetega kooskõlas, tuleb Euroopa Kohtul siiski anda tarvilikke juhtnööre tema menetluses oleva asja lahendamiseks (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud kohtudokumentidest, et põhikohtuasjas kõnealuste CGI sätete kohaselt, nagu neid on tõlgendatud 25. juuni 2003. aasta juhendis, loetakse fotot kunstiliseks vaid siis, kui see annab tunnistust selle koostaja ilmselgest loomingulisest kavatsusest ning see pakub üldsusele huvi, neid kriteeriume on selle juhendiga kindlaks määratud teatud näitajate osas täpsustatud, et anda maksuhaldurile suuniseid juhtumipõhiseks hindamiseks. Kuigi sel viisil tõlgendatud liikmesriigi õigusnormid näevad ette, et fotod, mis kajastavad eelkõige perekondlikke sündmusi nagu abielud, ei ole üldjuhul kunstilised, ei välista see, et erandjuhtudel võivad niisugused fotod olla kunstilised. Üksnes dokumendifotosid, klassipilte ja grupipilte ei loeta kunstilisteks fotodeks.

49 Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 46 viidatud kohtupraktikale peavad fotod, milles avaldub liikmesriigi õigusnormide tähenduses kunstilisus, ennekõike kujutama endast käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 loetletud fotode konkreetset ja eriomast osa, mis tähendab, et need on sellistena eristatavad teistest selles punktis loetletud fotodest. Selline identifitseerimine eeldab objektiivsete, selgete ja täpsete kriteeriumide olemasolu, mis võimaldavad täpselt kindlaks määrata fotod, mille puhul on eelnimetatud õigusnormidega ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamine (vt analoogia alusel 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punktid 33 ja 35; 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 47, ning 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punktid 25 ja 28).

50 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 33 märkis, ei kehtesta põhikohtuasjas kõne all olevad CGI sätted, nagu neid on tõlgendatud 25. juuni 2003. aasta juhendis, objektiivseid, selgeid ja täpseid kriteeriume kunstiliste fotode kirjeldamiseks, vaid piirduvad nende fotode abstraktse määratluse kehtestamisega, mis põhineb ebamäärastel ja subjektiivsetel kriteeriumidel, mis on seotud autori ilmselge loomingulise kavatsusega ning huviga üldsuse jaoks, mis peab neil fotodel olema.

51 Kuigi selliselt tõlgendatud liikmesriigi õigusnormid sätestavad rea näitajaid, et lihtsustada nende kriteeriumide hindamist, võimaldavad need samas maksuhalduril anda kõnealuste fotode kunstilisusele hinnang, mille põhjal vähendatud käibemaksumäärast tulenevat maksusoodustust antakse või mitte, ebamääraste ja subjektiivsete kriteeriumide alusel.

52 Seega näib, et põhikohtuasjas kõnealuste CGI sätetega kehtestatud kriteeriumid, nagu neid on tõlgendatud 25. juuni 2003. aasta juhendis, ning mis puudutavad autori ilmselget loomingulist kavatsust ja huvi üldsuse jaoks, ei võimalda identifitseerida sellistena fotosid, milles avaldub kunstilisus, ega eristada neid teistest käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 loetletud fotodest ja seetõttu ei vasta need käesoleva kohtuotsuse punktis 49 viidatud nõuetele.

53 Teiseks, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 36 esitatud kaalutlustest, võivad liikmesriigi õigusnormid, mis selliste kriteeriumide alusel piirduvad vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel kunstiliste fotodega, kahjustada ka neutraalse maksustamise põhimõtet. Nii tuleb tõdeda, et sellised liikmesriigi õigusnormid ei vasta käesoleva kohtuotsuse punktis 46 viidatud nõuetele.

54 Mis puudutab passipilte, koolifotosid ja grupipilte, mis vastavalt põhikohtuasjas kõnealustele CGI sätetele, nagu neid on tõlgendatud 25. juuni 2003. aasta juhendis, loetakse vaieldamatult mittekunstilisteks, siis tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas need fotod on eristatavad käibemaksudirektiivi IX lisa A osa punktis 7 loetletud fotodest ning kui on, siis kas asjaolu, et nende fotode puhul on vähendatud käibemaksumäära kohaldamine igal juhul välistatud, on neutraalse maksustamise põhimõttega kooskõlas.

55 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 103 lõiget 1 ja lõike 2 punkti a koostoimes sama direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa punktiga 7 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse üksnes fotodele, milles avaldub kunstilisus, kui viimase olemasolu sõltub hinnangust, mille annab riigi pädev maksuhaldur, kes ei ole tegutsenud liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud objektiivsete, selgete ja täpsete kriteeriumide piires, mis võimaldaks täpselt kindlaks määrata fotod, mille puhul need õigusnormid võimaldavad kohaldada vähendatud maksumäära, et ära hoida neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist.

Neljas küsimus

56 Võttes arvesse esimesele kuni kolmandale küsimusele antud vastust, ei ole neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Selleks et fotosid saaks käsitada kunstiteostena, millele võib vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 103 lõikele 1 ja lõike 2 punktile a koostoimes sama direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa punktiga 7 kohaldada vähendatud käibemaksumäära, peavad need vastama punkti 7 kriteeriumidele, nimelt, et fotod peab olema teinud nende autor, millest ta on ise teinud või on tema juhendamisel tehtud mitte rohkem kui 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, välistades kõik muud kriteeriumid, eriti liikmesriigi pädeva maksuhalduri hinnangu nende kunstilisusele.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 103 lõiget 1 ja lõike 2 punkti a koostoimes sama direktiivi artikli 311 lõike 1 punktiga 2 ja IX lisa A osa punktiga 7 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse üksnes fotodele, milles avaldub kunstilisus, kui viimase olemasolu sõltub hinnangust, mille annab riigi pädev maksuhaldur, kes ei ole tegutsenud liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud objektiivsete, selgete ja täpsete kriteeriumide piires, mis võimaldaks täpselt kindlaks määrata fotod, mille puhul need õigusnormid võimaldavad kohaldada vähendatud maksumäära, et ära hoida neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist.**

Allkirjad