

Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

8. mai 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 73 – Kaubatarned ja teenuste osutamine – Kinnisvara mitterahalise sissemaksena – Maksustatav väärtus – Vastutasu – Aktsiad – Nimiväärtus – Väljalaskeväärtus

Kohtuasjas C-241/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 24. veebruari 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. aprillil 2023, menetluses

IB Sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

menetluses osales:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, teise koja president A. Prechal (ettekandja) seitsmenda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunik M. L. Arastey Sahún,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- P. sp. z o.o., esindaja: *doradca podatkowy* J. Martini,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, esindaja: *radca prawny* J. Kazimierczak,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, esindaja: *radca prawny* P. Chrupek,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold ja U. Małecka,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud aktiga Horvaatia Vabariigi ühinemistingimuste ning Euroopa Liidu lepingus, Euroopa Liidu toimimise lepingus ja Euroopa Aatomienergiaühenduse asutamislepingus tehtavate muudatuste kohta (ELT 2012, L 112, lk 21) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 73.

2 Taotlus on esitatud P. sp. z o.o. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Poola maksuameti Varssavi büroo direktor) (edaspidi „vaideasutus“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab vaideasutuse keeldumist võtta arvesse mahaarvamist, mille see äriühing tegi käibemaksu summadest, mis oli märgitud arvetele, mille W. ja B. esitasid seoses neile kuulunud kinnisvara üleandmisega mitterahalise sissemaksena äriühingu P. omakapitali.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarne ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

4 Selle direktiivi artiklis 74 on ette nähtud:

„Oma ettevõtte kaupade äraandmise või kasutamise puhul maksukohustuslase poolt või kaupade säilitamise puhul maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt tema maksustatava majandustegevuse lõppemisel, nagu sätestatud artiklites 16 ja 18, moodustab maksustatava väärtuse kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal.“

5 Kõnealuse direktiivi artikkel 80 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks turuväärtus:

a) kui kaubarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubarne või teenuse saajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust;

b) kui kaubarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubarne või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust ning kauba tarne või teenuse osutamise suhtes kohaldatakse artiklites 132,

135, 136, 371, 375, 376, 377, artikli 378 lõikes 2, artikli 379 lõikes 2 või artiklites 380–390 kehtestatud erandit;

c) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest kõrgem ning kauba tarnijal või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust.

Esimese lõigu tähenduses võib tihedateks sidemeteks lugeda ka tööandja sidemed töötaja, töötaja perekonna või mõne muu töötajale lähedase isikuga.

2. Lõikes 1 sätestatud juhtudel võivad liikmesriigid määratleda, milliste kaubatarbijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kauba soetajate kategooriate suhtes meetmeid kohaldatakse.

[...]“.

Poola õigus

6 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług (*Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054; muudetud kujul; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 29a lõikes 1 on sätestatud:

„Kui lõigetest 2–5, artiklitest 30a–30c, artiklist 32, artiklist 119 ning artikli 120 lõigetest 4 ja 5 ei tulene teisiti, arvatakse maksustatava väärtuse hulka kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja on soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused ja muud sama liiki juurdemaksud, millel on vahetu mõju maksukohustuslase poolt tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnale.“

7 Seaduse artikli 86 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artikli 114, artikli 119 lõike 4, artikli 120 lõigete 17 ja 19 ning artikli 124 kohaldamist, on käesoleva seaduse artiklis 15 nimetatud maksukohustuslasel õigus arvata maha sisendkäibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks.“

8 Seaduse artikli 88 on sõnastatud järgmiselt:

„3a. Arved ja tollidokumentid ei ole tasumisele kuuluva käibemaksusumma vähendamise, enamakstud maksusumma tagastamise ega sisendkäibemaksu tagastamise aluseks juhul kui:

[...]

4) esitatud arvetes, parandusarvetes ja tollidokumentides

[...]

(b) on märgitud summad, mis ei vasta tegelikkusele nende kirjetes osas, milles märgitud summad ei vasta tegelikkusele.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 P. on käibemaksukohustuslasest äriühing, mille põhikapital on jagatud aktsiateks.

10 Ajavahemikus 2014. aasta lõpust kuni 2015. aasta alguseni suurendas P. oma aktsiakapitali W-lt ja B-lt saadud mitterahaliste sisse maksetega. Täpsemalt sõlmisid need kaks äriühingut P-ga mitu lepingut, mille ees oli W-le ja B-le kuulunud kinnisvara üleandmine P. aktsiate vastu ja rahalise sisse makse tegemine. Nii sõlmis P. 3. oktoobril, 28. novembril ja 29. detsembril 2014 W-ga lepingud, mille kohaselt andis viimane talle üle 23 kinnisasja ja teatud rahasumma, saades vastutasuna vastavalt 4767, 1164 ja 7745 P. emiteeritud aktsiat. Lisaks sõlmis P. 3. oktoobril ja 28. novembril 2014 B-ga lepingud, mille alusel B. andis P-le üle kaks kinnisasja ja teatud rahasumma, saades vastutasuna vastavalt 2100 ja 133 P. emiteeritud aktsiat. Kõnealuste lepingute kohaselt olid P. omakapitali tehtud mitterahaliste sisse maksete eest vastutasuks P. aktsiad, mille väärtuseks arvestati nende väljalaskehind. See hind oli 35 287,19 Poola zlotti (PLN) – ligikaudu 8123 eurot – aktsia kohta. Mainitud hinna kindlaksmääramisel tuginesid pooled üle antud kinnisvara väärtusele vastavalt hinnangule, mille turuhinnast lähtudes oli andnud kolmas isik.

11 Käibemaksusumma ja netosumma, mis oli märgitud W. ja B. väljastatud arvetel, mis puudutasid mitterahalisi sisse makseid P. omakapitali, oli kajastatud P. 2014. aasta neljanda kvartali käibedeklaratsioonis ja 2015. aasta esimese kvartali käibedeklaratsioonis. Need summad olid arvutatud kõnealuste sisse maksete eest vastutasuna saadud P. aktsiate väljalaskeväärtuse alusel.

12 Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-?ródmie?cie w Warszawie (Varssavi südalinna esimese maksubüroo juhataja, Poola) leidis 28. märtsi 2017. aasta otsuses, et P. omakapitali suurendamise raames tehtud W. ja B. sisse maksete käibemaksuga maksustatava väärtuse arvutamisel tuleb arvesse võtta P. aktsiate nimiväärtust, mis on 50 zlotti – ligikaudu 11,50 eurot – aktsia kohta, mitte aga nende väljalaskeväärtust, mis on 35 287,19 zlotti ehk ligikaudu 8123 eurot aktsia kohta. Maksuhaldur seadis seega kahtluse alla P. õiguse arvata nende sisse maksete osas maha käibemaks, mille summa osutus suuremaks kui aktsiate nimiväärtuselt arvutatud summa.

13 Vaideasutuse 30. juuni 2017. aasta otsusega jäeti esimese astme asutuse otsus muutmata, kuna vaideasutuse hinnangul ei vastanud need W. ja B. väljastatud arvetel märgitud summad, mis puudutasid P. aktsiate vastu tehtud mitterahalisi sisse makseid P. omakapitali, täielikult tegelikkusele, mistõttu ei anna need käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 alusel P-le käibemaksu mahaarvamise õigust. Vaideasutuse sõnul tuleb vastutasu, mille W. ja B. said P. omakapitali tehtud mitterahaliste sisse maksete eest, hinnata aktsiate nimiväärtuse alusel.

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola) jättis vaideasutuse otsuse peale esitatud P. kaebuse 29. mai 2018. aasta otsusega rahuldamata. Nimetatud kohus asus käibemaksuseaduse artikli 29a lõikele 1 ja artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunktile b tuginedes seisukohale, et vastutasu, millele on õigus isikul, kes teeb mitterahalise sisse makse äriühingusse muus vormis kui ettevõtte või ettevõtte osa kujul, peab vastama asjaomasele isikule tema sisse makse eest vastutasuna loovutatud kõnealuse äriühingu aktsiate nimiväärtusele.

15 P. esitas kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. P. hinnangul oli eeskätt käibemaksuseaduse artikli 29a lõikes 1 valesti tõlgendatud seda, et selle sätte kohaselt tuleb mittevaralise sisse makse tehingu maksustatav väärtus kindlaks määrata vastutasuna saadud aktsiate nominaalväärtusest lähtudes. P. märgib, et selle sätte õige tõlgenduse kohaselt tuleb kõnealuse sisse makse maksustatava väärtuse arvutamisel lähtuda aktsiate väljalaskehinnast. Seda baassummat tuleb vajaduse korral vähendada selle rahalise sisse makse väärtuse võrra, mille P. sai asjaomase sisse maksetehingu raames.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kui tegemist on mitterahalise sissemaksega aktsiate vastu, siis esiteks ei saa sellise sissemakse käibemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks kasutada mitterahalise sissemakse eseme turuväärtust ja teiseks on vastutatuks asjaomase äriühingu aktsiad.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei ole Euroopa Kohus seevastu veel käsitlenud küsimust, kas sellise maksustatava summa kindlaksmääramisel tuleb kõnealusel juhul arvesse võtta aktsiate nimiväärtust või hoopis poolte kokkuleppe kohaselt nende väljalaskeväärtust.

18 Seega ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kindel, kuidas tuleb käesoleval juhul kindlaks määrata käibemaksuga maksustatav väärtus. Ta täpsustab sellega seoses, et maksuhalduri poolt maksustatava summana aluseks võetud aktsiate nimiväärtus ei vasta ilmselgelt selle kinnisvara väärtusele, mille P. sai mitterahalise sissemaksena, ning just selle tasakaalustamatuse tõttu leppisid pooled mitterahalisi sissemakseid käsitlevates lepingutes kokku, et nende sissemaksete eest makstav vastutatu on P. aktsiad nende väljalaskehinna väärtuses. Viimati nimetatud lähenemine võimaldab kõnealuseid tehinguid käsitada vastastikuste tehingutena.

19 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses tasuna, mille tarnija kaupade tarne eest on saanud või saab, tuleb käsitada omandatud aktsiate nimiväärtust või väljalaskeväärtust, kui pooled on kokku leppinud, et tasuks on aktsiate väljalaskeväärtus?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

20 Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et ühe äriühingu poolt teise äriühingu aktsiates vastutatu eest viimase omakapitali tehtud kinnisvara kujul sissemakse maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata kõnealuste aktsiate nimiväärtuse alusel, kui need äriühingud on kokku leppinud, et kapitali tehtud sissemakse eest saadakse vastutatu nende aktsiate väljalaskeväärtuses.

21 Selles osas nähtub käibemaksudirektiivi artikli 73 sõnastusest, et maksustatava väärtuse hulka kuulub kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja on saanud või saab kaubatarnete või teenuste osutamise eest.

22 See tasu ei pea tingimata olema rahas. Järelikult kujutavad käibemaksudirektiivi seisukohast nii vahetuslepingud, mille puhul juba määratlusest tulenevalt on tegemist loonustasuga, kui ka tehingud, mille puhul tehakse vastusooritus rahas, nii majanduslikus kui ka kaubanduslikus mõttes endast kaht identset olukorda. Seega võib tasu teenuste osutamise või kaubarne eest seisneda teenuste osutamises või kaubarne ja sellisena kujutada endast maksustatavat väärtust selle direktiivi artikli 73 tähenduses (vt selle kohta 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A, C-410/17, EU:C:2019:12, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

23 Siiski on oluline, et kaubarne või teenuse osutamine toimuks tasu eest, st et vahetatavate kaupade või teenuste vahel oleks otsene seos, ning kauba või teenuse väärtust saaks väljendada rahas. Selline otsene seos on olemas juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seoses tehakse vastastikuseid sooritusi, kusjuures teenuse osutaja saadav vastutatu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt selle kohta 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A, C-410/17, EU:C:2019:12, punktid 31 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika).

24 Käesoleval juhul suurendas P. omakapitali mitu korda, omandades W-le ja B-le kuulunud kinnisvara omandiõiguse. P. omakapitali tehtud kinnisvara kujul sissemaksete eest said need äriühingud vastutasuks P. aktsiaid, mille viimane selleks emiteeris.

25 Seega on W. ja B. poolt asjaomase kinnisvara loovutamise ja nendele äriühingutele P. aktsiate jaotamise vahel otsene seos. Lisaks saab nimetatud äriühingutele jaotatud aktsiate väärtust väljendada rahas.

26 Mis puudutab kõnealuste aktsiate rahalise väärtuse hindamist, siis nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et Poola õiguses on äriühingu aktsiate nimiväärtus sisuliselt määratletud kui asutajast aktsionäride sissemakstud finants- ja mittefinantsvara väärtus aktsia kohta vastavalt äriühingu põhikirja määratlusele. See väärtus on seega äriühingu iga aktsia väärtus sellisena, nagu otsustasid aktsionärid ühingu asutamise ajal, ja see määratakse kindlaks vastavalt nende poolt sel ajal äriühingusse tehtud sissemaksetele. Aktsia väljalaskeväärtus vastab omakorda aktsia väärtusele selle emiteerimise ajal. Seega on aktsia väljalaskeväärtus äriühingu asutamise ajal põhimõtteliselt võrdne selle nominaalväärtusega. Siiski võib äriühingu olemasolu vältel ühingu väärtus eeskätt tema tegevuse tõttu nii suureneka kui ka väheneda, mistõttu selle äriühingu iga aktsia väärtus võib olla nii nominaalväärtusest suurem kui ka hoopis väiksem. Kui äriühing, mille aktsiate väärtus on pärast asutamist suurenenud, emiteerib uusi aktsiaid, on nende väljalaskehind üldjuhul kõrgem kui olemasolevate aktsiate nimiväärtus, et vältida viimati nimetatud aktsiate väärtuse vähenemist.

27 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et tasu eest kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks vastutasu, mille maksukohustuslane tegelikult sai. Niisiis on vastutasul subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus (vt selle kohta 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Kui mainitud väärtus ei ole poolte vahel kokku lepitud rahasumma, siis selleks, et see väärtus oleks subjektiivne, peab tegemist olema väärtusega, mille teatava tarne eest vastutasuna teise tarne saaja ise omistab soetatavale kaubale ja mis vastab summale, mida ta on valmis sellel eesmärgil maksma (vt selle kohta 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Käesoleval juhul vastab kinnisvara kujul sissemaksete eest saadava vastutasu subjektiivne väärtus rahalisele väärtusele, mis W. ja B. hinnangul oli P. aktsiatel siis, kui nad aktsepteerisid neid vastutasuna P. omakapitali tehtud sissemaksete eest.

30 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, nähtub ühelt poolt W. ja B. ning teiselt poolt P. vahel sõlmitud lepingutest, et varem W-le ja B-le kuulunud kinnisvara P. osakapitali loovutamise eest jaotati vastutasuks teatav arv aktsiaid, mille ühikuväärtus põhineb asjaomase aktsia väljalaskeväärtusel. Sellest tuleneb, et iga sellise aktsia subjektiivne väärtus, mille W. ja B. kõnealuse omakapitali suurendamise raames märkisid, vastab asjaomase aktsia väljalaskehinnale.

31 Seega vastab väljalaskehind 35 287,19 zlotti – ligikaudu 8123 eurot – P. iga aktsia rahalisele väärtusele, milles W. ja B. kokku leppisid ja mille nad tegelikult said.

32 Ühest küljest tuleb – vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 73 – P-le üle antud kinnisvara maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel lähtuda vastutasust, milles ta W. ja B-ga kokku leppis ja mille viimased selle eest tegelikult said, ning teisest küljest leppis P. nende äriühingutega kokku, et asjaomase vastutasuna jaotatakse neile P. aktsiaid väljalaskehinnaga 35 287,19 zlotti –

ligikaudu 8123 eurot – aktsia kohta, mistõttu tuleb asjaomase kinnisvara väärtuse kindlaksmääramisel maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel arvesse võtta nende aktsiate väljalaskehinda, mitte nimiväärtust 50 zloti ehk ligikaudu 11,50 eurot.

33 Seda hinnangut ei sea kahtluse alla asjaolu, et käesoleval juhul määrasid pooled aktsiate väljalaskeväärtuse kindlaks pärast seda, kui kolmas isik oli hinnanud mitterahaliseks sissemaksiks oleva kinnisvara turuväärtust. Nagu Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców (väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate ombudsman, Poola) oma seisukohtades märgib, annab see hinnang tunnistust üksnes asjaolust, et asjaomased pooled leppisid kokku tingimustes, mis on sarnased nendega, milles muud pooled oleksid võinud kokku leppida sellise kinnisvara turul müügi korral. See ei mõjuta järeldust, et põhikohtuasja asjaomased pooled leppisid kokku, et kõnealuste aktsiate väärtus vastab nende väljalaskeväärtusele.

34 Seega ei tõenda asjaolu, et kokkulepitud hind vastab turuhinnale, et käibemaksuga maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata objektiivse väärtuse alusel, mitte poolte vahel tegelikult kokku lepitud subjektiivse väärtuse alusel. Järelikult kujuneb tegelikult kokku lepitud vastutasu kõnealuse kinnisvara eest – mis käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt moodustab käibemaksuga maksustatava väärtuse – vastavalt W. ja B. märgitud P. väljalaskehinnaga aktsiate arvule.

35 Käesoleva kohtuotsuse punktis 32 esitatud hinnangut ei sea kahtluse alla ka Poola valitsuse seisukohtades esitatud ja eelotsusetaotluses kajastatud vaideasutuse argument, et äriühingu aktsiate nimiväärtusest tuleneb aktsionäride varaliste ja mittevaraliste õiguste ja kohustuste ulatus. Isegi kui see on nii, ei saa selle põhjal siiski teha järeldust, et poolte vahel kokku lepitud vastutasule vastab nimiväärtus, kuna lepingutes, mille pooled seoses omakapitali suurendamisega sõlmisid, on ette nähtud, et kinnisvaras mitterahalise sissemaksu vastu emiteeritud uued aktsiad märgitakse nende väljalaskeväärtuses.

36 Käibemaksuga maksustatava väärtuse selliselt kindlaksmääramine ei takista siiski – nagu märkis Euroopa Komisjon – eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes kontrollida, kas väärtus, milles pooled on kokku leppinud, kajastab tegelikult majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust ega ole kuritarvituse tulemus (vt selle kohta 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A, C?410/17, EU:C:2019:12, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Lisaks on käibemaksudirektiivi artikli 80 kohaselt liikmesriikidel sõnaselgelt lubatud võtta maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks teatavatel juhtudel maksustatavaks väärtuseks selliste kaubatarnete ja teenuste osutamise turuväärtus, mille puhul on tegemist kauba tarnimisega või teenuste osutamisega isikule, kellega on olemas liikmesriigi määratletud perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed või organisatsioonilistest, omandi-, liikmesus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenev seos.

38 Kuna aga selle sättega on ette nähtud erand reeglist, mille kohaselt moodustab maksustatava summa maksukohustuslase poolt tegelikult saadud vastutasu, tuleb seda siiski tõlgendada kitsalt. Seega on Euroopa Kohus leidnud, et selles sättes kehtestatud kohaldamistingimused on loetletud ammendavalt ja seega ei või nimetatud sätte alusel riigisiseste õigusnormidega ette näha, et maksustatavaks summaks on tehingu turuväärtus mõnel muul juhul, kui selles sättes loetletud olukorrad (19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käesoleval juhul ei anna siiski ükski Euroopa Kohtu käsutuses olevas toimikus olev dokument alust arvata, et kõnealuste aktsiate väljalaskeväärtus tuleneb kuritarvitusest või et Poola Vabariik on käibemaksudirektiivi artikli 80 alusel võtnud meetmeid, mis oleks kohaldatavad.

40 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et ühe äriühingu poolt teise äriühingu aktsiates vastutasu eest viimase omakapitali tehtud kinnisvara kujul sissemakse maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata kõnealuste aktsiate nimiväärtuse alusel, kui need äriühingud on kokku leppinud, et kapitali tehtud sissemakse eest saadakse vastutasu nende aktsiate väljalaskeväärtuses.

Kohtukulud

41 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud aktiga Horvaatia Vabariigi ühinemistingimuste ning Euroopa Liidu lepingus, Euroopa Liidu toimimise lepingus ja Euroopa Aatomienergiaühenduse asutamislepingus tehtavate muudatuste kohta, artiklit 73

tuleb tõlgendada nii, et

ühe äriühingu poolt teise äriühingu aktsiates vastutasu eest viimase omakapitali tehtud kinnisvara kujul sissemakse maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata kõnealuste aktsiate nimiväärtuse alusel, kui need äriühingud on kokku leppinud, et kapitali tehtud sissemakse eest saadakse vastutasu nende aktsiate väljalaskeväärtuses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.