

**Kohtuasi C-241/23**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

18. aprill 2023

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

24. veebruar 2023

**Kaebaja:**

P. sp. z o.o.

**Kostja:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja)

---

**KOHTUMÄÄRUS**

**24. veebruar 2023**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) [...]

[...] [kohtu koosseis],

olles vaadanud **24. veebruari 2023. aasta**

istungil **Izba Finansowas (finantsasjade kolleegium)**

läbi kassatsioonikaebuse, mille esitas **P. sp. z o.o. asukohaga linnas W**

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus)**

**29. mai 2018. aasta** otsuse peale,

**P. sp. z o.o. asukohaga linnas W** kaebuse asjas

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja)**

**30. juuni 2017. aasta** otsuse peale,

mis käsitles **2014. aasta IV kvartali ja 2015. aasta I kvartali käibemaksu,**

**määrab:**

**1. esitada Euroopa Kohtule [ELTL] artikli 267 [...] alusel järgmine eelotsuse küsimus: „Kas tasuna, mille tarnija kaupade tarne eest on saanud või saab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (ELT 2006, L 347, lk 1, muudetud) artikli 73 tähenduses, tuleb mõista soetatud aktsiate nimiväärtust või väljalaskeväärtust, kui pooled on kokku leppinud, et makseks on aktsiate väljalaskeväärtus?“**

[...] [menetluse peatamine]

## **PÕHJENDUSED**

### **I. Õiguslik raamistik**

#### **Liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, muudetud) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“):

„Artikkel 73

Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete 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.“

#### **Liikmesriigi õigusnormid**

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) [...] (Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudetud, edaspidi „käibemaksuseadus“) järgmised sätted:

Artikkel 29a

1. Kui lõigetest 2–5, artiklitest 30a–30c, artiklist 32, artiklist 119 ning artikli 120 lõigetest 4 ja 5 ei tulene teisiti, on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt

isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, sealhulgas lisamaksud, toetused ja muud sama liiki juurdemaksud, millel on vahetu mõju maksukohustuslase poolt tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnale.

Artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt b

Arved ja tollidokumentid ei ole tasumisele kuuluva käibemaksusumma vähendamise, maksuvahe tagastamise ega sisendkäibemaksu tagastamise aluseks, kui esitatud arvetel, parandusarvetel või tollidokumentidel näidatud summad ei vasta tegelikkusele, osas, mis puudutas kirjeid, mille kohta esitati tegelikkusele mittevastavad summad.

## II. Faktilised asjaolud

1. P [...] (edaspidi „äriühing või kaebaja“) esitas 2014. aasta IV kvartali ja 2015. aasta I kvartali maksuarvestuses käibemaksusummad ja netosummad, mis olid näidatud talle järgmiste isikute esitatud arvetel: W [...] (W [...]) 6. oktoobri 2014. aasta arve nr [...], 28. novembri 2014. aasta arve nr [...] ja 31. detsembri 2014. aasta arve nr [...]; ja B [...], hiljem kujundatud ümber äriühinguks B [...] (B), 7. oktoobri 2014. aasta arve nr [...] ja 28. novembri 2014. aasta arve nr [...], mis dokumenteerisid kaebajale seoses viimase aktsiakapitali suurendamisega väljalastud aktsiate eest tehtud mitterahalisi sissemaksid. Mitterahalise sissemaksena kinnisvara omandiõiguse üleandmise lepingutes (edaspidi „sissemakselepingud“) leppisid pooled kokku, et makseks on aktsiate väljalaskeväärtus. Selle tulemusena arvestas äriühing makse suuruseks aktsiate väljalaskeväärtuse (ehk mitterahalise sissemaks väärtuse), mitte nende (mitu korda väiksema) nimiväärtuse.

2. Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (W maksuameti juhataja) [...] (esimese astme maksuhaldur) määras oma 28. märtsi 2017. aasta otsusega poole käibemaksukohustuse suuruseks 2014. aasta IV kvartali eest 54 291 674,00 Poola zlotti; määras summaks, mille võrra sisendkäibemaks ületas tasumisele kuuluvat käibemaksu ülekandmiseks järgmisesse maksustamisperioodi summas 0,00 Poola zlotti, ja määras käibemaksusummaks 2015. aasta I kvartali eest 34 352 011,00 Poola zlotti. Maksuhalduri hinnangul peab kirjeldatud tehingute puhul olema maksustatavaks väärtuseks aktsiate nimiväärtus, mitte nende mitu korda suurem väljalaskeväärtus.

3. Pärast kaebuse läbivaatamist jättis Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W (W maksuameti juhataja, apellatsiooniasutus) oma 30. juuni 2017. aasta otsusega kehtima esimese astme maksuhalduri otsuse.

**3.1.** Apellatsiooniasutus tegi kindlaks, et 3. oktoobri 2014. aasta resolutsiooni 1/2014 kohaselt suurendas P [...] (kellest hiljem sai kaebaja) oma aktsiakapitali, lastes välja uued aktsiad, mis olid mõeldud omandamiseks vastutasuks mitterahaliste sissemaksete ja täiendavate rahaliste sissemaksete eest.

Kõnealuse, 3. oktoobri 2014. aasta lepingus nimetatud tarne dokumenteerimiseks esitas W [...] 6. oktoobril 2014 P-le [...] arve nr [...]. Apellatsiooniasutus asus seisukohale, et W [...] saadud tegelik makse 3. oktoobri 2014. aasta lepingus nimetatud kaupade tarne eest oli 4767 P [...] väljalastud E-seeria aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk. Selle rahas väljendatava makse väärtus, hetkel, kui W aktsiad omandas, oli 238 350,00 Poola zlotti (4767 × 50,00). Nimetatud summa on brutosumma, mis tähendab, et arvega nr [...] dokumenteeritud maksustatava tehingu maksustatav väärtus oli 201 664,00 Poola zlotti ja käibemaksusumma 36 686,00 Poola zlotti.

Apellatsiooniasutuse hinnangul ei olnud arvel nr [...] nimetatud summad, mis kujutasid endast aktsiate väljalaskeväärtust, tervikuna tegelikkusega kooskõlas ega saanud poole jaoks olla käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamise aluseks.

Lisaks omandas B 3. oktoobril 2014. kaebajaga sõlmitud lepingu tulemusena 2100 aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk, väljalaskehinnaga 35 287,19 Poola zlotti tükk. Selles 3. oktoobri 2014. aasta lepingus nimetatud kaupade tarne dokumenteerimiseks esitas B 7. oktoobril 2014 P-le [...] arve nr [...]. Maksuhaldur asus seisukohale, et B saadud tegelik makse 3. oktoobri 2014. aasta lepingus nimetatud kaupade tarne eest oli 2100 P väljalastud E-seeria aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk. Selle rahas väljendatava makse väärtus, hetkel, kui B aktsiad omandas, oli 105 000,00 Poola zlotti (2100 × 50,00). Kõnealune summa (ehk 105 000,00 Poola zlotti) oli brutosumma, mis tähendab, et arvega nr [...] dokumenteeritud maksustatava tehingu maksustatav väärtus oli 90 804,32 Poola zlotti ja käibemaksusumma 14 195,68 Poola zlotti.

Apellatsiooniasutuse hinnangul ei olnud arvel nr [...] nimetatud summad, mis kujutasid endast aktsiate väljalaskeväärtust, tervikuna tegelikkusega kooskõlas ega saanud poole jaoks olla käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamise aluseks.

**3.2.** Samuti tegi maksuhaldur kindlaks, et kaebaja suurendas 28. novembri 2014. aasta resolutsiooniga 1/2014 oma aktsiakapitali, lastes välja uued aktsiad, mis omandati vastutasuks mitterahaliste sissemaksete eest. Ka sel korral, nii nagu 3. oktoobri 2014. aasta resolutsiooni 1/2014 puhul, omandasid W [...] ja B aktsiad vastutasuks mitterahaliste sissemaksete (ja täiendavate rahaliste maksete) eest.

W [...] omandas 1164 aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk väljalaskeväärtusega 35 287,19 Poola zlotti iga aktsia eest. B [...] omandas 133 aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk väljalaskeväärtusega 35 287,19 Poola zlotti iga aktsia eest.

28. novembri 2014. aasta lepingus nimetatud kaupade tarne dokumenteerimiseks esitas W 28. novembril 2014 P-le [...] arve nr [...]. Maksuhaldur asus seisukohale, et W saadud tegelik makse 28. novembri 2014. aasta lepingus ja arvel nr [...] nimetatud kaupade tarne eest oli 1164 P väljalastud F-seeria [...] aktsiat

nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk. Selle rahas väljendatava makse väärtus, hetkel, kui W aktsiad omandas, oli 58 200,00 Poola zlotti ( $1164 \times 50,00$ ). Kõnealune summa (ehk 58 200,00 Poola zlotti) on brutosumma, mis tähendab, et arvel nr [...] nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus oli 28 250,57 Poola zlotti ja käibemaksusumma 6 497,63 Poola zlotti.

Apellatsiooniasutuse hinnangul ei olnud arvel nr [...] nimetatud summad tervikuna tegelikkusega kooskõlas ega ole poole jaoks käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamise aluseks.

28. novembri 2014. aasta lepingus nimetatud kaupade tarne dokumenteerimiseks esitas B 28. novembril 2014 P-le arve nr [...]. Maksuhaldur asus seisukohale, et B saadud tegelik makse 28. novembri 2014. aasta lepingus ja arvel nr [...] nimetatud kaupade tarne eest oli 133 P [...] väljalastud F-seeria [...] aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk. Selle rahas väljendatava makse väärtus, hetkel, kui B aktsiad omandas, oli 6 650,00 Poola zlotti ( $133 \times 50,00$ ). Kõnealune summa (ehk 6 650,00 Poola zlotti) on brutosumma, mis tähendab, et arvel nr [...] nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus oli 5 411,34 Poola zlotti ja käibemaksusumma 1 238,66 Poola zlotti.

Apellatsiooniasutuse hinnangul ei olnud arvel nr [...] nimetatud summad tervikuna tegelikkusega kooskõlas ega ole poole jaoks käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamise aluseks.

**3.3.** 29. detsembri 2014. aasta resolutsiooniga 1/2014 suurendas P [...] oma aktsiakapitali, lastes välja uued aktsiad, mis olid mõeldud omandamiseks vastutasuks mitterahaliste sissemaksete eest.

29. detsembri 2014. aasta lepingus nimetatud kaupade tarne dokumenteerimiseks esitas W 31. detsembril 2014 P-le [...] arve nr [...]. Maksuhaldur asus seisukohale, et W [...] saadud tegelik makse 29. detsembri 2014. aasta lepingus ja arvel nr [...] nimetatud kaupade tarne eest oli 7745 P [...] väljalastud seeria G [...] aktsiat nimiväärtusega 50,00 Poola zlotti tükk. Selle rahas väljendatava makse väärtus, hetkel, kui W [...] aktsiad omandas, oli 387 250,00 Poola zlotti ( $7745 \times 50,00$ ). Kõnealune summa (ehk 387 250,00 Poola zlotti) on brutosumma, mis tähendab, et arvel nr [...] nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus oli 320 362,48 Poola zlotti ja käibemaksusumma 66 887,52 Poola zlotti.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (maksuameti direktori) hinnangul ei olnud arvel nr [...] nimetatud summad poole jaoks käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamise aluseks, sest need ei olnud tervikuna tegelikkusega kooskõlas.

**3.4.** Apellatsiooniasutuse hinnangul vastavad W [...] ja B ning äriühingu vahel sõlmitud lepingu esemeks olevad asjad seadusest tulenevale kauba definitsioonile ja nende tarne ülaltoodud isikute poolt oli kaupade tarnimine tasu eest käibemaksuseaduse tähenduses. Makse, mille W [...] ja B said (vastutasuks soorituse eest mitterahalise sissemakse ja täiendavate rahaliste maksete näol), olid

P [...] väljalastud aktsiad. Tasul, mille W [...] ja B said vastutavaks soorituse eest mitterahalise sissemakse ja täiendavate rahaliste maksete näol P-le [...], on konkreetne väärtus, mida saab väljendada rahaühikutega võrdväärsetel kujul. Apellatsiooniasutuse hinnangul on W [...] ja B poolt soorituse eest mitterahalise sissemakse näol saadud tasuks aktsiate nimiväärtus (bruto).

4. Kaebuse, mille kaebaja esitas esimese astme kohtule, jättis see kohus rahuldamata. Esimese astme kohus asus seisukohale, viidates käibemaksuseaduse artikli 29 lõikele 1 ja artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunktile b, et muus vormis äriühingule kui ettevõtte või ettevõtte organiseeritud osa mitterahalise sissemakse teinud üksusele tasumisele kuuluv makse on mitterahalise sissemakse vastu võtnud äriühingult vastutavaks saadud aktsiate nimiväärtus.

5. Hageja ei nõustunud kohtu sellise seisukohaga ja esitas kassatsioonkaebuse, milles väitis muu hulgas, et rikutud on järgmisi õigusnorme:

- käibemaksuseaduse artiklit 29a selle vale tõlgendamisega, mis seisnes väärarvutamises, et arvetega dokumenteeritud mitterahalise sissemakse tehingu maksustatav väärtus tuleb määrata aktsiate nimiväärtuse alusel, kuigi selle õigusnormi õige tõlgenduse kohaselt tuleb mitterahalise sissemakse tegemise maksustatav väärtus määrata aktsiate väljalaskehinna alusel, millest on maha arvatud sularahasissemakse, mille B ja W äriühingule tasusid;

- käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkti b selle vale tõlgendamisega, mis seisnes väärarvutamises, et mitterahalise sissemakse tegemist dokumenteerivatel arvetel näidatud sisendkäibemaksu summa on osaliselt tegelikkusega vastuolus, kuigi selle õigusnormi õige tõlgenduse kohaselt oli sellel arvel näidatud summa täielikult tegelikkusega kooskõlas, mistõttu ei olnud alust väita, et äriühingul puudus õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvetest tulenev sisendkäibemaks summas, mis ületas summat 125 505 Poola zlotti.

### III Eelotsusetaotluse esitamise põhjused

1. Vaidluse olemus taandub käesolevas kohtuasjas sellele, kas kindlaks tehtud asjaolude kohaselt on maksustatavaks väärtuseks mitterahalise sissemakse eest omandatud aktsiate nimiväärtus või nende aktsiate väljalaskeväärtus.

Maksuhaldurite ja esimese astme kohtu hinnangul tuleb mitterahalise sissemakse tegemise tehingu maksustatav väärtus määrata aktsiate nimiväärtuse alusel. Kaebaja hinnangul tuleb aga mitterahalise sissemakse tegemise tehingu maksustatav väärtus määrata aktsiate väljalaskeväärtuse alusel, millest arvatakse maha äriühingule tasutud sularahasissemakse summa.

2. Neist seisukohtadest esimese kohaselt on äriühingule mitterahalise sissemakse tasumise maksustatavaks väärtuseks osakute nimiväärtuse summa

(Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 31. märtsi 2014. aasta kohtumäärus kohtuasjas I FPS 6/13).

Teine seisukoht põhineb aga veendumusel, et mitterahalise sissemakse tegemise korral vastutasuks äriühingu aktsiate eest on makseks selle äriühingu aktsiad. Nende kogus ja seega ka väärtus sõltub poolte sellekohasest tahtest. Aktsiate arv – seejuures võib tegemist olla nii aktsiate nimiväärtusega kui ka nende väljalaskehinnaga – võib sõltuda poolte kokkuleppest. See võib olla nii aktsiate nimiväärtus kui ka väljalaskeväärtus (Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 22. märtsi 2017. aasta otsus kohtuasjas 1322/15).

Ei ole kahtlust, et kui äriühingule tehakse mitterahaline sissemakse, on maksustatavaks väärtuseks käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 kohaselt „kõik tasuna käsitatav“, kuid see ei ole mitterahalise sissemakse turuväärtus, vaid mitterahalise sissemakse eest saadud õiguste ja kohustuste kogum, mis vastab selle sissemakse väärtusele. Liidu ja liikmesriigi õiguses puuduvad viited kaupade ja teenuste turuväärtusele (Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 27. augusti 2017. aasta otsus kohtuasjas I FSK 2326/15 ja 3. juuli 2014. aasta otsus kohtuasjas I FSK 225/13).

Aktsiate nimiväärtuse määrab ettevõtte partnerite (aktsionäride) varaliste ja mittevaraliste õiguste ja kohustuste ulatus. Äriühingule tehtud sissemaksete eest saavad partnerid aktsiakapitali aktsiad (osakud). Aktsiakapitali kitsas tähenduses määratleb äriühingu bilansi passivasse kirjutatud number ehk tegemist on formaalse väärtusega, milleks on äriühingu aktsiate summa.

Aktsiate väljalaskeväärtus on väärtus, mis võetakse aluseks aktsiate väljalaskmisel ja mis võib olla võrdne nimiväärtusega, aga võib seda ka ületada. Aktsiate nimiväärtus võib erineda nende turu- ja bilansiväärtusest. Turuväärtus tähendab nimelt väärtust, mis on võimalik turul saada aktsiate müümisel. Selle puhul on määravaks äriühingu vara, aga ka muud elemendid, näiteks äriühingu kliendibaas, asukoht, maineväärtus ehk faktilised asjaolud.

Kokkuvõtteks võib teha järgmised järeldused. Esiteks, mitterahalise sissemakse puhul ei saa maksustatavaks väärtuseks olla sissemakse eseme turuväärtus. Teiseks, sissemakse tegemise korral vastutasuks äriühingu aktsiate eest on makseks selle äriühingu aktsiad. Kahtlus puudutab aga seda, kas nende aktsiate väärtus ja ühtlasi maksustatav väärtus tuleks kindlaks määrata aktsiate nimiväärtuse või nende väljalaskeväärtuse alusel, kui pooled on makse suuruse nii määratlenud.

**3.** Selle kahtlusega seotud küsimust ei ole Euroopa Kohus otseselt käsitlenud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule ei ole teada kohtuotsuseid, mis käsitleksid küsimust, kas äriühingule mitterahalise sissemakse tegemise korral on maksustatavaks väärtuseks sissemaksega hõlmatud aktsiate nimiväärtus või väljalaskeväärtus, kui sissemakse tegemist reguleeriva lepingu pooled on makse suuruse sel viisil määratlenud. Oma kohtupraktikas on Euroopa Kohus asunud

seisukohale, et maksustatavaks väärtuseks ei saa olla kaupade või teenuste turuväärtus (19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Kui seostada need kaalutlused analüüsitava kohtuasjaga, tuleb märkida, et kuigi vaidlustatud otsuses ja esimese astme kohtu otsuse põhjenduses on põhjalikult kirjeldatud sissemakse teinud äriühingute ja kaebaja seoseid, siis ei ole ei maksuhaldurid ega esimese astme kohus vaidlustanud kaebaja esitatud mitterahalise sissemakse vastuvõtmisega võõrandatud aktsiate nimi- ja väljalaskeväärtust.

Võttes arvesse eeltoodud tähelepanekuid, leiab sinne kohus, et Euroopa Kohtu praktika ei anna vastust küsimusele, kas äriühingu aktsiate omandamise korral sellele äriühingule tehtud mitterahalise sissemakse eest tuleb selle tehingu maksustatavaks väärtuseks määrata aktsiate nimiväärtus või nende väljalaskeväärtus, kui lepingu pooled on makse suuruse sel viisil määratlenud. Euroopa Kohtu viidatud otsusest ilmneb selgelt, et maksustatavaks väärtuseks ei saa olla sissemakse eseme turuväärtus, mis aga ei puuduta otseselt käesolevas asjas vaidluse all olevat küsimust.

Tuleb ka rõhutada, et siinse kohtu kahtlus seoses maksustatava väärtuse määratlemise viisiga tuleneb asjaolust, et aktsiate nimiväärtus, mille ametiasutused võtsid selle kohtuasja puhul äriühingu poolt sissemakse omandamise tehingu maksustatavaks väärtuseks, erineb märkimisväärselt sissemakse eseme (kinnisvara) väärtusest. Seda tasakaalustamatust tunnistades leppisid pooled mitterahalise sissemakse lepingus kokku, et makseks mitterahalise sissemakse eest tasutakse ettevõtte aktsiatega nende väljalaskeväärtuses, mis muudab kõnealuse tehingu samaväärseks.

#### **IV. Eelotsusetaotluse esitamise õiguslik alus**

Kahtluse tõttu, mis tekkis eespool viidatud käibemaksudirektiivi sätete kontekstis seoses maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega, kui ettevõtte aktsiad omandatakse mitterahalise sissemakse eest, niisugustes tingimustes, nagu liikmesriigi kohtu menetluses olevas kohtuasjas, leidis Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), et tal on kohustus esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused ELTL artikli 276 kolmanda lõigu kohaselt.

#### **V. Menetluse peatamine**

[...]

[allkirjad]