

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 73 artikla – Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset – Kiinteistöjen sijoittaminen apporttina – Veron peruste – Vastike – Osakkeet – Nimellisarvo – Liikkeeseenlaskuarvo

Asiassa C-241/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 24.2.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.4.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

P. sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen, toisen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari), joka hoitaa seitsemännen jaoston tuomarin tehtäviä, ja tuomari M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- P. sp. z o.o., edustajanaan J. Martini, doradca podatkowy,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, edustajanaan J. Kazimierczak, radca prawny,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajanaan P. Chrupek, radca prawny,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Herold ja U. Małecka,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna Kroatian tasavallan liittymisehdoista sekä Euroopan unionista tehdyn sopimuksen, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimuksen mukautuksista tehdyllä asiakirjalla (EUVL 2012, L 112, s. 21) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 73 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat P. sp. z o.o. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varsovan veroviraston johtaja, Puola; jäljempänä muutoksenhakuviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että kyseinen viranomainen on kieltäytynyt ottamasta huomioon kyseisen yhtiön tekemää vähennystä, joka koskee W:n ja B:n laatimissa laskuissa mainittuja, näiden yhtiöiden P:n yhtiöpääomaan sijoittamiin kiinteistöapportteihin liittyviä arvonlisäveromääriä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

4 Kyseisen direktiivin 74 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen 16 ja 18 artiklassa tarkoitetulla tavalla ottaa tai luovuttaa tavaran taikka käyttää tavaraa, joka kuuluu yrityksen liikeomaisuuteen, tai kun verovelvollinen tai tämän oikeudenomistajat pitävät tavaroita hallussaan verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, veron peruste on näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määritetty omakustannushinta.”

5 Mainitun direktiivin 80 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa seuraavista tapauksista:

a) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta;

b) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritus on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan

taikka 380–390 c artiklan mukaisesti;

c) vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 tai 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta.

Oikeussuhteisiin voivat ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa kuulua myös työnantajan ja työntekijän taikka työnantajan ja työntekijän perheen tai muiden tähän läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden väliset suhteet.

2. Käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat määritellä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin toimenpiteitä sovelletaan.

--”

Puolan oikeus

6 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki) 29a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän pykälän 2–5 momentista, 30a–30c §:stä, 32 §:stä, 119 §:stä ja 120 §:n 4 ja 5 momentista muuta johdu, veron perusteeseen luetaan kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan hankkijalta tai kolmannelta myynnin perusteella saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien saadut tuet, lisät ja muut vastaavat lisämaksut, joilla on välitön vaikutus verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan.”

7 Kyseisen lain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, 15 §:ssä tarkoitetulla verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero suoritettavan veron määrästä, jollei 114 §:stä, 119 §:n 4 momentista, 120 §:n 17 ja 19 momentista sekä 124 §:stä muuta johdu.”

8 Mainitun lain 88 §:ssä säädetään seuraavaa:

”3a. Laskut ja tulliasiakirjat eivät voi olla perusteena ostoihin sisältyvän veron vähentämiselle eivätkä veron ylijäämän tai ostoihin sisältyvän veron palauttamiselle silloin, kun

--

4) laskuissa, niiden oikaisuissa tai tulliasiakirjoissa

--

(b) esitetään summia, jotka eivät vastaa todellisuutta, siltä osin kuin ne koskevat eriä, joille on ilmoitettu todellisuuden vastaisia summia.

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9 P. on arvonlisäverovelvollinen yhtiö, jonka yhtiöpääoma on jaettu osakkeisiin.

10 P. korotti yhtiöpääomaansa W:ltä ja B:ltä saaduilla apporteilla vuoden 2014 lopun ja vuoden 2015 alun välisenä aikana. Nämä kaksi yhtiötä tekivät P:n kanssa useita sopimuksia, joiden

kohteena oli niiden omistamien kiinteistöjen siirto ja rahasijoitus P:n osakkeita vastaan. P. teki W:n kanssa 3.10., 28.11. ja 29.12.2014 sopimukset, joiden nojalla W. luovutti P:lle 23 kiinteistöä ja sijoitti tietyn rahasumman P:n liikkeeseen laskemia 4 767, 1 164 ja 7 745 osaketta vastaan. P. teki lisäksi B:n kanssa 3.10. ja 28.11.2014 sopimukset, joiden nojalla B. luovutti P:lle kaksi kiinteistöä ja sijoitti tietyn rahasumman P:n liikkeeseen laskemia 2 100 ja 133 osaketta vastaan. Näissä sopimuksissa määrätään, että vastikkeena P:n pääomaan sijoitetuista apporteista annetaan P:n osakkeita, jotka arvostetaan niiden liikkeeseenlaskuhintaan. Tämä hinta on 35 287,19 Puolan zlotya (PLN) eli noin 8 123 euroa osakkeelta. Kyseisen hinnan määrittämiseksi osapuolet käyttivät perusteena apportina sijoitettujen kiinteistöjen arvoa, jonka kolmas osapuoli oli arvioinut markkinahintojen perusteella.

11 P. sisällytti arvonlisäveroilmoituksiinsa vuoden 2014 viimeiseltä neljännekseltä ja vuoden 2015 ensimmäiseltä neljännekseltä W:n ja B:n laatimiin laskuihin, jotka koskivat kiinteistöapporttien sijoittamista P:n pääomaan, merkityn arvonlisäveron määrän ja nettomäärän. Nämä määrät laskettiin näistä apporteista vastikkeena saatujen P:n osakkeiden liikkeeseenlaskuarvon perusteella.

12 Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-?ródmie?cie w Warszawie (Varsovan kaupungin keskustan ensimmäisen veroviraston johtaja, Puola), joka on ensimmäisen asteen viranomainen, katsoi 28.3.2017 tekemässään päätöksessä, että W:n ja B:n P:n osakepääoman korotuksen yhteydessä sijoittamien apporttien arvonlisäveron peruste oli laskettava ottamalla huomioon P:n osakkeiden nimellisarvo, joka on 50 PLN eli noin 11,50 euroa osakkeelta, eikä niiden liikkeeseenlaskuarvoa, joka on 35 287,19 PLN eli noin 8 123 euroa osakkeelta. Kyseinen viranomainen kiisti näin ollen P:n oikeuden vähentää kyseisiin apportteihin liittyvä arvonlisävero, jonka määrä ylittää osakkeiden nimellisarvosta lasketun arvonlisäveron määrän.

13 Muutoksenhakuviranomainen vahvisti 30.6.2017 tekemällään päätöksellä kyseisen ensimmäisen asteen viranomaisen päätöksen katsottuaan, että W:n ja B:n laatimissa laskuissa olevat määrät, jotka koskivat P:n pääomaan tämän osakkeita vastaan sijoitettuja kiinteistöapportteja, eivät vastanneet täysin todellisuutta, eikä P:llä arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin nojalla näin ollen ollut niiden osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta. Muutoksenhakuviranomaisen mukaan W:n ja B:n P:n pääomaan sijoittamistaan apporteista saamaa vastiketta on arvioitava osakkeiden nimellisarvon perusteella.

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) hylkäsi 29.5.2018 antamallaan tuomiolla P:n valituksen muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä. Kyseinen tuomioistuin viittasi muun muassa arvonlisäverolain 29a §:n 1 momenttiin ja 88 §:n 3a momentin 4 kohdan b alakohtaan ja katsoi, että vastike, joka kuuluu yksikölle, joka sijoittaa yhtiöön apportin muussa kuin yrityksen tai yrityksen järjestäytyneen osan muodossa, vastaa niiden osakkeiden nimellisarvoa, jotka kyseinen yhtiö on antanut tälle yksikölle korvauksena kyseisestä apportista.

15 P. teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelnicy Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. P. katsoo erityisesti, että arvonlisäverolain 29a §:n 1 momenttia on tulkittu virheellisesti siten, että siinä edellyttäisiin, että apportin muodostavan liiketoimen veron peruste määritetään vastikkeena saatujen osakkeiden nimellisarvon perusteella. Tämän säännöksen oikea tulkinta edellyttää P:n mukaan, että osakkeiden liikkeeseenlaskuhinta otetaan huomioon laskettaessa kyseessä olevan apportin veron perustetta. Tätä perustetta on käsiteltävässä asiassa pienennettävä sen rahasijoituksen arvolla, jonka P. on saanut apportin muodostavan liiketoimen yhteydessä.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että osakkeita vastaan sijoitetun apportin tapauksessa ensinnäkään tämän apportin kohteen markkina-arvoa ei voida käyttää määrittäessä

kyseisen apportin muodostavan liiketoimen arvonlisäveron perustetta, ja toiseksi vastike muodostuu kyseisen yhtiön osakkeista.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo sitä vastoin, ettei unionin tuomioistuin ole vielä käsitellyt kysymystä siitä, onko veron perustetta määritettäessä tällaisessa tapauksessa otettava huomioon osakkeiden nimellisarvo vai päinvastoin niiden liikkeeseenlaskuarvo siten kuin osapuolet ovat sopineet.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on näin ollen epävarma tavasta, jolla arvonlisäveron peruste on määritettävä nyt käsiteltävässä asiassa. Se täsmentää tältä osin, että kyseisten veroviranomaisten veron perusteena käyttämä osakkeiden nimellisarvo ei selvästikään vastaa P:hen sijoitettujen kiinteistöjen arvoa ja että tämän epätasapainon vuoksi kyseiset osapuolet ovat sopineet apporttisopimuksissa, että näiden apporttien vastikkeena ovat P:n osakkeet, jotka arvostetaan niiden liikkeeseenlaskuhintaan. Viimeksi mainittu lähestymistapa mahdollistaisi sen, että kyseessä olevia liiketoimia voitaisiin pitää vastavuoroisina.

19 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 73 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovuttajan saama tai saatava vastike ymmärrettävä saatujen osakkeiden nimellisarvoksi vai liikkeeseenlaskuarvoksi, jos osapuolet ovat sopineet, että vastike muodostuu osakkeiden liikkeeseenlaskuarvosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa tulkittava siten, että ensimmäisen yhtiön toisen yhtiön osakkeita vastaan toisen yhtiön pääomaan sijoittaman kiinteästä omaisuudesta muodostuvan apportin veron peruste on määritettävä näiden osakkeiden nimellisarvon perusteella, jos mainitut yhtiöt ovat sopineet, että kyseisen pääomaan sijoitetun apportin vastike muodostuu mainittujen osakkeiden liikkeeseenlaskuarvosta.

21 Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuodosta ilmenee, että veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista saaman tai saatavan vastikkeen.

22 Tämän vastikkeen ei välttämättä tarvitse olla rahallinen. Vaihtosopimukset, joissa vastike on jo määritelmän mukaisesti luontoissuoritus, ja liiketoimet, joiden vastike on rahaa, ovat näet liiketaloudelliselta kannalta täysin samanlaisia tilanteita arvonlisäverodirektiivin kannalta. Vastikkeena palvelujen suorituksesta tai tavaroiden luovutuksesta voi olla palvelujen suoritus tai tavaroiden luovutus, ja tällainen vastike voi olla mainitun direktiivin 73 artiklassa tarkoitettuna veron perusteena (ks. vastaavasti tuomio 10.1.2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Edellytyksenä on kuitenkin, että tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus toteutetaan vastikkeellisesti eli että vaihdettujen tavaroiden tai palvelujen välillä on suora yhteys ja että vastikkeena annetun tavaran tai palvelun arvo voidaan ilmaista rahassa. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 10.1.2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 31 ja 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Käsiteltävässä asiassa P. korotti pääomaansa useita kertoja hankkimalla omistukseensa

W:lle ja B:lle kuuluvia rakennuksia. Vastike, jonka nämä yhtiöt saivat siitä, että ne sijoittivat kiinteistönsä apporttina P:n pääomaan, vastaa P:n osakkeita, jotka se laskee liikkeeseen tätä tarkoitusta varten.

25 Näin ollen W:n ja B:n suorittaman kiinteistöjen siirron ja P:n näille yhtiöille antamien osakkeiden välillä on suora yhteys. Lisäksi näille yhtiöille annettujen osakkeiden arvo voidaan ilmaista rahassa.

26 Näiden osakkeiden rahamääräisestä arvostamisesta unionin tuomioistuimen käsiteltävänä olevasta aineistosta ilmenee, että Puolan lainsäädännön mukaan kaupallisen yhtiön osakkeiden nimellisarvo määritellään lähtökohtaisesti perustajaosakkaiden sijoittamien rahoitusvarojen ja muiden kuin rahoitusvarojen arvoksi kutakin osaketta kohti, sellaisena kuin arvo on määriteltä yhtiön yhtiöjärjestyksessä. Tämä arvo on siis yhtiön osakkeenomistajien sen perustamisajankohtana omistamien kaikkien osakkeiden arvo, joka määritetään niiden kyseiseen yhtiöön tuona ajankohtana sijoittamien panosten perusteella. Osakkeen liikkeeseenlaskuarvo vastaa puolestaan sen arvoa sitä liikkeeseen laskettaessa. Yhtiötä perustettaessa osakkeen liikkeeseenlaskuarvo vastaa siis lähtökohtaisesti sen nimellisarvoa. Yhtiön arvo voi kuitenkin nousta tai laskea sen olemassaolon aikana erityisesti sen toiminnasta riippuen, joten yhtiön kunkin osakkeen arvo voi olla suurempi tai pienempi kuin sen nimellisarvo. Kun yhtiö, jonka osakkeiden arvo on noussut sen perustamisen jälkeen, laskee liikkeeseen uusia osakkeita, näiden osakkeiden liikkeeseenlaskuhinta on yleensä korkeampi kuin olemassa olevien osakkeiden nimellisarvo, jotta viimeksi mainittujen osakkeiden arvo ei laskisi.

27 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta kannettavan veron perusteena on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastikkeena on siis subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2012, Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Ellei kyseinen arvo ole osapuolten keskenään sopima rahamäärä, sen on, jotta sitä voitaisiin pitää subjektiivisena, oltava arvo, jonka tavaroiden, jotka ovat vastike toisesta tavaroiden luovutuksesta, vastaanottaja antaa tavaroille, jotka se haluaa hankkia, ja sen on vastattava määrää, jonka vastaanottaja on valmis käyttämään tähän tarkoitukseen (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2012, Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa kiinteistöapporttien vastikkeen subjektiivinen arvo vastaa sitä rahamääräistä arvoa, jonka W. ja B. antoivat P:n osakkeille ottaessaan ne vastaan vastineeksi P:n pääomaan sijoitetuista apporteista.

30 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, W:n ja B:n sekä toisaalta P:n välisistä sopimuksista ilmenee, että vastikkeeksi W:lle ja B:lle siihen asti kuuluneiden kiinteistöjen sijoittamisesta apporttina P:n pääomaan annettiin osakkeita, joiden yksikköarvo määritettiin tällaisen osakkeen liikkeeseenlaskuarvon perusteella. Tästä seuraa, että W:n ja B:n tämän osakepääoman korottamisen yhteydessä saaman kunkin osakkeen subjektiivinen arvo vastaa mainittujen osakkeiden liikkeeseenlaskuhintaa.

31 Tämä 35 287,19 PLN:n eli noin 8 123 euron liikkeeseenlaskuhinta vastaa siten W:n ja B:n kunkin P:n osakkeen osalta sopimaa ja tosiasiallisesti saamaa rahallista arvoa.

32 Näin ollen on niin, että koska yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan P:lle siirrettyjen kiinteistöjen veron peruste on määritettävä W:n ja B:n tätä tarkoitusta varten sopiman ja tosiasiallisesti saaman vastikkeen perusteella ja toisaalta P. ja nämä yhtiöt ovat sopineet, että tämä vastike muodostuu P:n osakkeiden antamisesta niiden liikkeeseenlaskuhintaan, joka oli 35

287,19 PLN eli noin 8 123 euroa osakkeelta, määritettäessä näiden kiinteistöjen luovutuksen veron perustetta huomioon ei ole otettava näiden osakkeiden nimellisarvoa, joka oli 50 PLN eli noin 11,50 euroa, vaan mainittu liikkeeseenlaskuhinta.

33 Tätä arviointia ei aseta kyseenalaiseksi se, että nyt käsiteltävässä asiassa osapuolet määrittivät osakkeiden liikkeeseenlaskuarvon kolmannen osapuolen arvioitua apportina sijoitettujen kiinteistöjen markkina-arvon. Kuten Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców (pienien ja keskisuurten yritysten asiamies, Puola) toteaa huomautuksissaan, kyseisestä arviosta käy ilmi ainoastaan se, että mainitut osapuolet sopivat vastaavanlaisista ehdoista ja edellytyksistä kuin ne, joista muut osapuolet voisivat sopia tällaisten kiinteistöjen myynnin yhteydessä markkinoilla. Sillä ei ole vaikutusta siihen toteamukseen, että pääasian osapuolet ovat sopineet, että kyseessä olevien osakkeiden arvo vastaa niiden liikkeeseenlaskuarvoa.

34 Näin ollen se, että sovittu hinta vastaa markkinahintaa, ei osoita, että arvonlisäveron peruste on määritetty objektiivisen arvon perusteella osapuolten tosiasiallisesti sopiman subjektiivisen arvon sijasta. Näin ollen kyseisestä kiinteistöistä tosiasiallisesti sovittu vastike, joka muodostaa arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaisesti arvonlisäveron perusteen, määritetään ottamalla huomioon P:n niiden osakkeiden lukumäärä, jotka arvostettiin niiden liikkeeseenlaskuhinnan mukaan ja jotka W. ja B. hankkivat.

35 Tämän tuomion 32 kohdassa esitettyä arviota ei myöskään aseta kyseenalaiseksi Puolan hallituksen huomautuksissaan esittämä ja ennakkoratkaisupyynnössä selostettu muutoksenhakuviranomaisen esittämä väite, jonka mukaan osakkeiden nimellisarvo määrittää yhtiön osakkeenomistajien taloudellisten ja muiden oikeuksien ja velvollisuuksien laajuuden. Vaikka näet näin olisikin, siitä ei voida päätellä, että nimellisarvo vastaa osapuolten sopimaa vastiketta, koska sopimuksissa, jotka ne ovat tehneet kyseessä olevan osakepääoman korotuksen yhteydessä, määrätään, että kiinteistöapporttia vastaan liikkeeseen lasketut uudet osakkeet merkitään niiden liikkeeseenlaskuarvoon.

36 Kuten Euroopan komissio on todennut, tämä arvonlisäveron perusteen määrittäminen ei kuitenkaan ole esteenä sille, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi tarkistaa ottamalla huomioon kaikki merkitykselliset seikat, että arvo, josta osapuolet ovat sopineet, heijastaa tosiasiallisesti taloudellista ja kaupallista todellisuutta eikä ole seurausta väärinkäytöstä (ks. vastaavasti tuomio 10.1.2019, A, C?410/17, EU:C:2019:12, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa sallitaan nimenomaisesti se, että jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi käyttää tietyissä tapauksissa veron perusteena käypää arvoa sellaisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita.

38 Koska tämä säännös kuitenkin poikkeaa säännöstä, jonka mukaan veron perusteena on verovelvollisen todella saama vastike, sitä on tulkittava suppeasti. Oikeuskäytännössä on siten katsottu, että mainitussa säännöksessä säädetyt soveltamisedellytykset ovat tyhjentävät, ja niinpä kansallisessa lainsäädännössä ei voida kyseisen säännöksen nojalla säätää, että veron perusteena käytetään liiketoimen käypää markkina-arvoa muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa (tuomio 19.12.2012, Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Nyt käsiteltävässä asiassa mikään unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvä seikka ei kuitenkaan viittaa siihen, että kyseessä olevien osakkeiden liikkeeseenlaskuarvo johtuisi väärinkäytöstä tai että Puolan tasavalta olisi toteuttanut

arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan nojalla toimenpiteitä ja että tällaiset toimenpiteet olisivat sovellettavissa.

40 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa on tulkittava siten, että veron peruste siinä tapauksessa, että ensimmäisen yhtiön toisen yhtiön osakkeita vastaan toisen yhtiön pääomaan sijoittaman kiinteästä omaisuudesta muodostuvan apportin veron peruste on määritettävä näiden osakkeiden liikkeeseenlaskuarvon perusteella, jos mainitut yhtiöt ovat sopineet, että kyseisen pääomaan sijoitetun apportin vastike muodostuu mainittujen osakkeiden liikkeeseenlaskuarvosta.

Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna Kroatian tasavallan liittymisehdoista sekä Euroopan unionista tehdyn sopimuksen, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimuksen mukautuksista tehdyllä asiakirjalla, 73 artiklaa

on tulkittava siten, että

ensimmäisen yhtiön toisen yhtiön osakkeita vastaan toisen yhtiön pääomaan sijoittaman kiinteästä omaisuudesta muodostuvan apportin veron peruste on määritettävä näiden osakkeiden liikkeeseenlaskuarvon perusteella, jos mainitut yhtiöt ovat sopineet, että kyseisen pääomaan sijoitetun apportin vastike muodostuu mainittujen osakkeiden liikkeeseenlaskuarvosta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.