

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. május 8.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (hÉa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 73. cikk – Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás – Ingatlanok apportálása – Adóalap – Ellenérték – Részvények – Névérték – Kibocsátási érték”

A C-241/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2023. április 18-án érkezett, 2023. február 24-i határozatával terjesztett elő

a **P. sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, A. Prechal, a második tanács elnöke, a hetedik tanács bírójaként eljárva (előadó) és M. L. Arastey Sahún bíró,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a P. sp. z o.o. képviseletében J. Martini doradca podatkowy,
- a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie képviseletében J. Kazimierczak radca prawny,
- a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców képviseletében P. Chrupek radca prawny,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Herold és U. Maack, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a Horvát Köztársaság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unióról szóló szerződés, az Európai Unió működéséről szóló szerződés és az Európai Atomenergia-közösséget létrehozó szerződés kiigazításáról szóló okmánnyal (HL 2012. L 112., 21. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 73. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a P. sp. z o.o. és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhivatal elnöke, Lengyelország) (a továbbiakban: fellebbviteli hatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy e hatóság megtagadta a P. adólevonási jogának gyakorlását a W. és B. által a P. tőkéjéhez nyújtott ingatlanapportokról kiállított számlákon szereplő hozzáadottértékadó (héta) összegek tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

4 Ezen irányelv 74. cikke a következőket írja elő:

„Azon ügyletek esetén, amikor a 16. és 18. cikkben foglaltak szerint az adóalany a terméket a saját vállalkozásából kivonja vagy felhasználja, illetve az adóalany vagy jogutódjai az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után a terméket megtartják, az adóalap a termék, illetve a hasonló termékek beszerzési ára, vagy beszerzési ár hiányában az ezen ügylet időpontjában meghatározott önköltségi ár.”

5 Az említett irányelv 80. cikkének szövege a következő:

„(1) Az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok a következő esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítő (szolgáltató) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen:

a) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra;

b) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesítő vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és 173–177. cikk szerinti adólevonásra, valamint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése és a 380–390c. cikk értelmében adómentes;

c) amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesítő vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra.

Az első albekezdés alkalmazásában a jogi kapcsolat magában foglalhatja a munkáltató és a munkavállaló, a munkavállaló családja vagy más, a munkavállalóhoz közel álló személyek közötti kapcsolatot.

(2) Amennyiben a tagállamok élnek az (1) bekezdésben biztosított lehetőséggel, meghatározhatják az értékesítők, szolgáltatók vagy terméket beszerzők, szolgáltatást igénybevevők azon kategóriáit, amelyekre az intézkedések alkalmazhatók.

[...]

A lengyel jog

6 A módosított 2004. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. tétel; a továbbiakban: héatörvény) 29a. cikkének 1. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 2–5. bekezdésre, a 30a–30c. cikkekre, a 32. cikkekre, a 119. cikkekre, valamint a 120. cikk 4. és 5. bekezdésére figyelemmel az adó alapját képezi az az ellenérték, amelyet az értékesítés és a szolgáltatásnyújtás alapján a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója kapott vagy kapnia kell az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás igénybevevőjétől vagy harmadik személytől, beleértve az adóalany által értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás értékét közvetlenül befolyásoló, ugyanilyen jellegű, a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója által kapott költségvetési juttatást, támogatásokat és más hasonló jellegű kifizetéseket.”

7 E törvény 86. cikkének 1. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az árukat és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják, a 15. cikk szerinti adóalanyok a 114. cikk, a 119. cikk 4. bekezdése, a 120. cikk 17. és 19. bekezdése, valamint a 124. cikk sérelme nélkül a fizetendő adó összegéből adólevonásra jogosultak.”

8 Az említett törvény 88. cikkének szövege a következő:

„3a. A számlákra és vámokmányokra az előzetesen felszámított adó csökkentése és az adókülönbözet, illetve az előzetesen felszámított adó visszatérítése nem alapítható, ha

[...]

4) a kiállított számlák, helyesbített számlák vagy vámokmányok:

[...]

b) nem valós összegeket tüntetnek fel, azon tételeket érint? részben, amelyeknél a nem valós összegek szerepelnek,

[...]"

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

9 A P. héaalany társaság, amelynek alapt?kéje részvényekre van osztva.

10 A 2014. év vége és a 2015. év eleje között a P. t?keemelést hajtott végre a W.?t?l és a B.?t?l származó nem pénzbeli hozzájárulások útján. Konkrétabban, e két társaság több szerz?dést kötött P.?vel, amelyek a P. részvényei ellenében a tulajdonukban lév? ingatlanok átruházására, valamint pénzbeli vagyoni hozzájárulás teljesítésére irányultak. Így 2014. október 3?án, november 28?án és december 29?én a P. szerz?dések kötött W.?vel, amelyek értelmében ez utóbbi 23 ingatlant és bizonyos pénzösszeget ruházott át a P. által kibocsátott 4767, 1164, illetve 7745 részvény ellenében. A P. ezenfelül 2014. október 3?án és november 28?án szerz?dések kötött B.?vel, amelyek értelmében ez utóbbi két ingatlant és bizonyos pénzösszeget ruházott át a P. által kibocsátott 2100, illetve 133 részvény ellenében. E szerz?dések rögzítik, hogy a P. t?kéjéhez nyújtott nem pénzbeli vagyoni hozzájárulások ellenértékét ez utóbbi részvényei képezik, azok kibocsátási árán értékelve. Ez az ár részvényenként 35 287,19 lengyel zloty (PLN), azaz körülbelül 8123 euró. Ezt az árat a felek az apportált ingatlanok piaci árakon alapuló, harmadik személy által végzett értébecslés szerinti értéke alapján határozták meg.

11 A 2014. negyedik negyedévre és 2015. els? negyedévre vonatkozó héabevallásaiban a P. feltüntette a t?kéjéhez nyújtott ingatlanapportokra vonatkozóan a W. és a B. által kiállított számlákon szerepl? héa összegét és a nettó összeget. Ezen összegek számításának alapja az ezen apportok ellenértékeként kapott P.?részvények kibocsátási értéke volt.

12 Az els?fokú hatóságként eljáró Naczelnik Pierwszego Urz?du Skarbowego Warszawa??ródmie?cie w Warszawie (varsói els?fokú adóhivatal vezetője, Varsó?Belváros, Lengyelország) 2017. március 28?i határozatával megállapította, hogy a P. t?keemelése keretében a W. és a B. által teljesített apportokat terhel? héa adóalapjának számításához a P. részvényeit azok névértékén kell figyelembe venni, amely részvényenként 50 PLN, azaz körülbelül 11,50 euró, nem pedig kibocsátási értékükön, amely részvényenként 35 287,19 PLN, azaz körülbelül 8123 euró. E hatóság tehát vitatta a P. említett apportokhoz kapcsolódó, a részvények névértéke alapján számított összeget meghaladó összeg? héalevonási jogát.

13 2017. június 30?i határozatával a fellebbviteli hatóság helybenhagyta az említett els?fokú hatóság határozatát, miután megállapította, hogy a P. részvényeinek ellenértékeként a P. t?kéjéhez nyújtott ingatlanapportokra vonatkozóan a W. és a B. által kiállított számlákon szerepl? összegek nem voltak teljes mértékben valósak, és ezért a héatörvény 86. cikkének 1. bekezdése alapján P. héalevonási jogát nem alapozták meg. A fellebbviteli hatóság álláspontja szerint a P. t?kéjéhez való nem pénzbeli vagyoni hozzájárulások ellenében a W. és a B. által kapott ellenértéket a részvények névértéke alapján kell megállapítani.

14 2018. május 29?i ítéletével a Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) elutasította a P. által a fellebbviteli hatóság határozata ellen benyújtott keresetet. E bíróság többek között a héatörvény 29a. cikkének 1. bekezdésére és 88. cikke 3a. bekezdése 4) pontjára hivatkozva megállapította, hogy egy társaság részére vállalkozástól vagy vállalkozás önálló részét?l eltér? formában nem

pénzbeli vagyoni hozzájárulást teljesít? jogalanynak járó ellenérték az e társaság által e jogalany részére az apport ellentételezéseként átruházott részvények névértékének felel meg.

15 Ezen ítélet ellen a P. felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz, a Naczelny S?d Administracyjnyhoz (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország). A P. álláspontja szerint többek között téves a héatörvény 29a. cikke 1. bekezdésének olyan értelmezése, amely szerint e rendelkezés alapján a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás teljesítésében álló ügylet adóalapját az ellenértékként kapott részvények névértékének alapulvételével kell megállapítani. E rendelkezés helyes értelmezése szerint a szóban forgó apport adóalapjának kiszámításához a részvények kibocsátási árát kell figyelembe venni. Ezt az adóalapot adott esetben csökkenteni kell az apportügylet keretében a P. rendelkezésére bocsátott pénzbeli vagyoni hozzájárulás értékével.

16 A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja el?ször is, hogy részvények ellenében nyújtott nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás esetén nem szolgálhat az e vagyoni hozzájárulást terhel? héa adóalapjának meghatározására e vagyoni hozzájárulás tárgyának piaci értéke, másodsor pedig, hogy ellenértéknek e társaság részvényei min?sülnek.

17 Úgy véli viszont e bíróság, hogy a Bíróság még nem foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy ilyen esetben az adóalap meghatározásához a részvények névértékét, vagy ellenkez?leg, azok kibocsátási értékét kell?e figyelembe venni aszerint, hogy a felek miben állapodtak meg.

18 A kérdést el?terjeszt? bíróság számára ezért kétséges, hogy a jelen ügyben milyen módon kell meghatározni a héa adóalapját. Ezzel kapcsolatban hozzáteszi, hogy a részvények névértéke, amelyet a szóban forgó adóhatóságok adóalapként meghatároztak, nyilvánvalóan nem felel meg a P.?be apportált ingatlanok értékének, és ezen aránytalanság miatt az érintett felek az apportálási szerz?désekben megállapodtak, hogy e nem pénzbeli vagyoni hozzájárulások ellenértékét a P. kibocsátási árukon értékelt részvényei képezik. Ez utóbbi megközelítés lehet?vé teszi a szóban forgó ügyletek kölcsönös jellegének biztosítását.

19 E megfontolásokra tekintettel határozott úgy a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Azon teljesítésnek a [héairányelv] 73. cikkében említett ellenértéke alatt, amelyet ezért az ügyletért az eladó kap vagy kapnia kell, a szóban forgó részvények névértékét vagy a kibocsátási értékét kell?e érteni, ha a felek kikötötték, hogy az ellenértéknek a részvények kibocsátási értéke fog min?sülni?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

20 El?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével az el?terjeszt? bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 73. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy egy társaság által egy másik társaság t?kéjéhez az utóbbi társaság részvényei ellenében ingatlanapport útján nyújtott vagyoni hozzájárulás adóalapját e részvények névértéke alapján kell meghatározni, amennyiben e társaságok megállapodása szerint e t?ke?hozzájárulás ellenértékét az említett részvények kibocsátási értéke képezi.

21 E tekintetben a héairányelv 73. cikkének szövegéb?l kit?nik, hogy az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell.

22 Ennek nem kell szükségképpen pénzbeli ellenértéknek lennie. Azon csereszerz?dések

ugyanis, amelyekben az ellenértéket lényegében fakadóan természetben fizetik meg, és azon ügyeletek, amelyekben az ellenértéket készpénzben fizetik meg, gazdasági és kereskedelmi szempontból a héairányelv tekintetében két azonos helyzetet jelentenek. Így tehát valamely szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés ellenértéke állhat szolgáltatásnyújtásból vagy termékértékesítésből, és ezen irányelv 73. cikke szerint képezheti annak adóalapját (lásd ebben az értelemben: 2019. január 10-ii A ítélet, C-410/17, EU:C:2019:12, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Fontos azonban, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenszolgáltatás fejében történjen, azaz közvetlen kapcsolat álljon fenn a kölcsönösen átruházott termékek vagy nyújtott szolgáltatások között, és hogy a cserébe adott termék vagy nyújtott szolgáltatás értéke pénzben kifejezhető legyen. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2019. január 10-ii A ítélet, C-410/17, EU:C:2019:12, 31. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 A jelen ügyben a P. több tőkeemelését hajtott végre a W. és a B. tulajdonában álló ingatlanok tulajdonjogának megszerzésével. A P. tőkéjébe apportált ingatlanjaikért e társaságok által kapott ellenérték azoknak a részvényeknek felel meg, amelyeket a P. e célból bocsátott ki.

25 Ezen ingatlanoknak a W. és B. általi átruházása és a P. részvényeinek e társaságok részére történő juttatása között tehát közvetlen kapcsolat áll fenn. Ezenkívül az említett társaságokra átruházott részvények értéke pénzben kifejezhető.

26 Ami e részvények pénzbeli értékét illeti, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a lengyel jogban a gazdasági társaság részvényeinek névértékét lényegében úgy kell meghatározni, mint az alapító tagok vagyoni hozzájárulásaként nyújtott pénzügyi és nem pénzügyi eszközök részvényenkénti értékét a társaság alapszabályában meghatározottak szerint. Ez az érték tehát a társaság egyes részvényeinek a részvényesek által az alapításkor megállapított értéke, és azt az e társaság részére ebben az időpontban teljesített vagyoni hozzájárulásuk alapján kell meghatározni. Ami a részvény kibocsátási értékét illeti, az annak az értéknek felel meg, amellyel a részvény a kibocsátásakor rendelkezett. Így tehát a társaság alapításakor a részvény kibocsátási értéke a szabály szerint megegyezik annak névértékével. A társaság értéke azonban a fennállása alatt nőhet és csökkenhet is, tekintettel többek között a tevékenységére, így tehát e társaság egyes részvényeinek értéke a névértéknél magasabb vagy éppen alacsonyabb. Ha egy olyan társaság, amelynek az alapítása óta nőtt a részvényeinek az értéke, új részvényeket bocsát ki, ezek kibocsátási ára általában magasabb, mint a meglévő részvények névértéke utóbbiak felhígulásának elkerülése érdekében.

27 Egyébiránt a kialakult ítélkezési gyakorlat értelmében az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés adóalapja az az ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték (lásd ebben az értelemben: 2012. december 19-ii Orfey ítélet, C-549/11, EU:C:2012:832, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ha nem a felek megállapodása szerinti pénzüsszege van szó, ennek az értéknek – ahhoz, hogy szubjektív legyen – azon értékkel kell megegyeznie, amelyet egy másik termékértékesítés ellenértékéként nyújtott termékértékesítés kedvezményezettje a megszerzendő termékeknek tulajdonít, és meg kell felelnie azon összegnek, amelyet e célra fordítani hajlandó (lásd ebben az értelemben: 2012. december 19-ii Orfey ítélet, C-549/11, EU:C:2012:832, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen ügyben az ingatlanapportok ellenértékének szubjektív értéke annak a pénzübeli értéknek felel meg, amelyet a W. és a B. tulajdonított a P. részvényeinek, amikor e részvényeket a P. tőkéjéhez való e hozzájárulásokért cserébe elfogadták.

30 A kérdést elterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett az egyrészt a W. és a B., másrészt pedig a P. között kötött szerződésekben kitűnik, hogy az addig a W. és a B. tulajdonában lévő ingatlanoknak a P. tőkéjébe való bevonásáért kapott ellenértékként bizonyos számú részvényt juttatnak, amelyek egységértékét az ilyen részvény kibocsátási értéke alapján kell megállapítani. Ebből következik, hogy a W. és a B. által e tőkeemelés során jegyzett egyes részvények szubjektív értéke az említett részvények kibocsátási árának felel meg.

31 Ez a 35 287,19 PLN, azaz körülbelül 8123 euró összegű kibocsátási ár tehát megfelel a megállapodás szerinti, és a W. és a B. által a P. egyes részvényeiért ténylegesen kapott pénzüsszegeknek.

32 Következésképpen, mivel egyrészt a héairányelv 73. cikke alapján a P.-re átruházott ingatlanok adóalapját a megállapodás szerinti, és a W. és a B. által ez alapján ténylegesen kapott ellenértékre tekintettel kell megállapítani, másrészt pedig a P. és e társaságok megállapodása szerint ezt az ellenértéket a P. részvényeinek részvényenkénti 35 287,19 PLN, azaz körülbelül 8123 euró kibocsátási áron történő juttatása képezi, az ezen ingatlanok átruházása adóalapjának meghatározásakor ezt a kibocsátási árat kell figyelembe venni, nem pedig e részvények névértékét, azaz 50 PLN-t, vagyis körülbelül 11,50 eurót.

33 Ezt az értékelést nem teszi kétségessé az a tény, hogy a jelen ügyben a részvények kibocsátási értékét a felek azt követően határozták meg, hogy egy harmadik személy elvégezte az átruházott ingatlanok piaci értékének értékbecslését. Ugyanis, amint azt észrevételeiben a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (kis- és középvállalkozások ombudsmanja, Lengyelország) jelzi, ez az értékbecslés kizárólag azt tanúsítja, hogy az e felek közötti megállapodásban foglalt kikötések és feltételek analógak azokkal, amelyekben más felek az ilyen ingatlanok piaci értékesítése során megállapodhattak volna. Ez nem érinti azt a megállapítást, amely szerint az alapeljárásban érintett felek megállapodása szerint a szóban forgó részvények értéke a kibocsátási értéküknek felel meg.

34 Így az a tény, hogy a megállapodás szerinti ár megfelel a piaci árnak, nem bizonyítja, hogy a héa adóalapját az említett felek megállapodásában ténylegesen megállapított szubjektív érték helyett objektív érték alapján határozták meg. Következésképpen a szóban forgó ingatlanok ellenértékét, amelyben ténylegesen megállapodtak, és ami a héairányelv 73. cikke alapján a héa alapját képezi, arra tekintettel kell meghatározni, hogy a W. és a B. hány részvényt jegyezhetett a P. kibocsátási áron értékelt részvényeiben.

35 A jelen ítélet 32. pontjában szereplő értékelést nem teszi megkérdőjelezhetővé a lengyel kormány által az észrevételeiben előadott érv, illetve a fellebbviteli hatóság előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnő érve sem, miszerint a részvények névértéke határozza meg a társaság részvényesei vagyoni és nem vagyoni jogainak és kötelezettségeinek terjedelmét. Valójában, még ha ez így is van, ebből nem lehet arra következtetni, hogy a névérték megfelel a

felek megállapodása szerinti ellenértéknek, mivel az általuk a szóban forgó t?keemelés alkalmával kötött szerz?désekben foglalt kikötés alapján az ingatlanapportok ellenében kibocsátott új részvényeket azok kibocsátási értékén jegyzik.

36 A héaalap ezen meghatározása azonban – amint arra az Európai Bizottság rámutatott – nem képezi akadályát annak, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság valamennyi releváns körülmény figyelembevételével megvizsgálhassa, hogy a felek megállapodása szerinti érték ténylegesen a valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat tükrözi?e, és nem visszaélésszer? magatartás eredménye (lásd ebben az értelemben: 2019. január 10?i A ítélet, C?410/17, EU:C:2019:12, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A héairányelv 80. cikke emellett kifejezetten feljogosítja a tagállamokat, hogy az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében rendelkezhetnek arról, hogy egyes esetekben a szabadpiaci forgalmi érték legyen az adóalap az olyan kedvezményezett részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesít?t (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezet?i beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat f?zi.

38 Mivel azonban e rendelkezés eltér attól a szabálytól, amely szerint az adóalap az adóalany által e tekintetben ténylegesen kapott ellenérték, azt szigorúan kell értelmezni. Így megállapítást nyert, hogy az említett rendelkezésben megállapított alkalmazási feltételek kimerít? jelleg?ek, és így valamely nemzeti szabályozás nem írhatja el? ugyanezen rendelkezés alapján, hogy az adóalap az ott felsorolt esetekt?l eltér? esetekben az ügylet szabadpiaci forgalmi értéke (2012. december 19?i Orfey ítélet, C?549/11, EU:C:2012:832, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A jelen ügyben azonban a Bíróság rendelkezésére álló iratokban semmi nem enged arra következtetni, hogy a szóban forgó részvények kibocsátási értéke visszaélésszer? magatartás eredménye, vagy hogy a Lengyel Köztársaság a héairányelv 80. cikke alapján intézkedéseket hozott volna, és hogy ezek az intézkedések alkalmazhatók lennének.

40 A fenti megfontolások összességére tekintettel a kérdést el?terjeszt? bíróságnak azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy társaság által egy másik társaság t?kéjéhez az utóbbi társaság részvényei ellenében ingatlanapport útján nyújtott vagyoni hozzájárulás adóalapját e részvények kibocsátási értéke alapján kell meghatározni, amennyiben e társaságok megállapodása szerint e t?ke?hozzájárulás ellenértékét az említett részvények kibocsátási értéke képezi.

A költségekr?l

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

A Horvát Köztársaság csatlakozásának feltételeir?l, valamint az Európai Unióról szóló szerz?dés, az Európai Unió m?ködésér?l szóló szerz?dés és az Európai Atomenergia? közösséget létrehozó szerz?dés kiigazításáról szóló okmánnyal módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 73. cikkét

a következ?képpen kell értelmezni:

egy társaság által egy másik társaság t?kéjéhez az utóbbi társaság részvényei ellenében ingatlanapport útján nyújtott vagyoni hozzájárulás adóalapját e részvények kibocsátási értéke alapján kell meghatározni, amennyiben e társaságok megállapodása szerint e t?ke? hozzájárulás ellenértékét az említett részvények kibocsátási értéke képezi.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.