

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 8. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 73. pants – Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana – Nekustamā īpašuma ieguldījums natūrā – Nodokļa bāze – Atlīdzība – Akcijas – Nominālā vērtība – Emisijas vērtība

Lietā C-241/23

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2023. gada 24. februāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2023. gada 18. aprīlī, tiesvedībā

P. sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

pietaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, A. Prehāla [*A. Prechal*] (referente) un tiesnese M. L. Arasteja Saņa [*L. Arastey Sahún*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērtē rakstveida procesū,

ģemot vērtē apsvērumus, ko snieguši:

- *P. sp. z o.o.* vērdē – *J. Martini, doradca podatkowy,*
- *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* vērdē – *J. Kazimierzczak, radca prawny,*
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców* vērdē – *P. Chrupek, radca prawny,*
- Polijas valdības vērdē – *B. Majczyna, p?rst?vj,*
- Eiropas Komisijas vērdē – *M. Herold un U. Ma?ecka, p?rst?vji,*

ģemot vērtē lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokātes uzklauššanas, izskatīt lietu bez

enerģladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Aktu par Horvātijas Republikas pievienošanās nosacījumiem un pielikojumiem Līgumam par Eiropas Savienību, Līgumam par Eiropas Savienības darbību un Eiropas Atomenerģijas kopienas dibināšanas līgumam (OV 2012, L 112, 21. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 73. pantu.

2 Šis līgums iesniegts tiesvedībā starp *P. sp. z o.o.* un *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Varšavas nodokļu pārvades direktors, Polija; turpmāk tekstā – “apelācijas iestāde”) par šīs iestādes atteikumu ņemt vērā *P. sp. z o.o.* veikto atskaitījumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summām, kas norādītas W. un B. izsniegtajos rēķinos par šo sabiedrību veiktajiem nekustamo īpašumu ieguldījumiem P. kapitālā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 73. pants ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa [viss], kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

4 Šīs direktīvas 74. pants ir paredzēts:

“Ja nodokļa maksātājs lieto vai izmanto preces, kas ir tās saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai ja nodokļa maksātājs vai tās tiesību pārvērtēji patur preces, kad tas beidz saimniecisko darbību, par kuru uzliek nodokli, kā minēts 16. un 18. pantā, tad summa, kurai uzliek nodokli, ir attiecīgo preču vai līdzīgu preču pirkuma cena vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa, ko nosaka šo darījumu veikšanas laikā.”

5 Minētās direktīvas 80. pants ir formulēts šādi:

“1. Lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv īmenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība:

a) ja atlīdzība ir mazāka par atvērto tirgus vērtību un ja pircējam vai saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu;

b) ja atlīdzība ir mazāka par atvērto tirgus vērtību un ja saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. un 173. līdz 177. pantu, un ja uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu attiecas atbrīvojums saskaņā ar 132., 135., 136., 371., 375., 376. un 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380. līdz 390.c pantu;

c) ja atlīdzība ir lielāka par atvērto tirgus vērtību un ja preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzājam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu.

Šo punkta pirmās daļas nolūkā juridiskās saites var būt arī attiecības starp darba devēju un darba ņēmēju, darba ņēmēja īmeni vai citām ar darba ņēmēju cieši saistītu personām.

2. Ja dalībvalstis izmanto 1. punktu paredzēto izvēles iespēju, tās var noteikt preču piegādātāju, pakalpojumu sniedzēju, pircēju vai pakalpojumu saņēmēju kategorijas, uz kurām attiecas minētie pasākumi.

[..]

Polijas tiesības

6 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Preču un pakalpojumu nodokļa likums; 2011. gada *Dz. U.*, Nr. 177, 1054. pozīcija) ar grozījumiem (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 29.a panta 1. punktu ir paredzēts:

“Ievērojot 2.–5. punktu, 30.a–30.c pantu, 32. un 119. pantu, kā arī 120. panta 4. un 5. punktu, nodokļa bāze ir viss, kas veido atlīdzību, kura saņemta vai jāsaņem par pērdošanu piegādātājam vai pakalpojuma sniedzājam no pircēja, pakalpojuma saņēmēja vai no trešās personas, tostarp dotācijas, subsīdijas un citas līdzīga rakstura piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļa maksātāja piegādēto preču vai sniegto pakalpojumu cenu.”

7 Šo likuma 86. panta 1. punktu ir noteikts:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, 15. pantā minētajam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokļa summu no maksājamo nodokļa summām, neskarot 114. pantu, 119. panta 4. punktu, 120. panta 17. un 19. punktu, kā arī 124. pantu.”

8 Minētā likuma 88. pants ir formulēts šādi:

“3.a Rīcībā un muitas dokumenti nav uzskatāmi par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai un nodokļa starpības atlīdzināšanai vai priekšnodokļa atlīdzināšanai, ja:

[..]

4) izrakstītajos rīcībās, rīcinu labojumos vai muitas dokumentos:

[..]

(b) ir norādītas summas, kas neatbilst patiesībai, ciktāl tie attiecas uz tām pozīcijām, par kurām ir norādītas patiesībai neatbilstošas summas,

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

9 P. ir sabiedrība, kura ir PVN maksātāja un kuras pamatkapitāls ir sadalīts akcijās.

10 Laikposmā no 2014. gada beigām līdz 2015. gada sākumam P. palielināja šo kapitālu, jo W. un B. veica ieguldījumus natūrā. Konkrēti, šīs abas sabiedrības noslēdza ar P. vairākus

Ilgumus par t?m piederošo nekustamo ?pašumu nodošanu un naudas ieguld?jumu apmai?? pret P. akcij?m. Proti, 2014. gada 3. oktobr?, 28. novembr? un 29. decembr? P. nosl?dza ilgumus ar W., saska?? ar kuriem p?d?j? min?t? nodos P. 23 nekustamos ?pašumus un noteiktu naudas summu apmai?? pret attiec?gi 4767, 1164. un 7745 P. emit?taj?m akcij?m. Turkl?t 2014. gada 3. oktobr? un 28. novembr? P. nosl?dza ilgumus ar B., saska?? ar kuriem p?d?j? min?t? nodos P. divus nekustamos ?pašumus un noteiktu naudas summu apmai?? pret attiec?gi 2100 un 133 P. emit?taj?m akcij?m. Šajos ilgumos ir noteikts, ka atl?dz?bu par ieguld?jumiem nat?r? P. kapit?l? veido P. akcijas, kas nov?rt?tas par to emisijas cenu. Š? cena ir 35 287,19 Polijas zlotu (PLN) par akciju, kas ir aptuveni 8123 EUR. Lai noteiktu šo cenu, puses balst?j?s uz ieguld?to nekustamo ?pašumu v?rt?bu, k? treš? persona tos bija nov?rt?jusi atkar?b? no tirgus cen?m.

11 Sav?s PVN deklar?cij?s par 2014. gada ceturto ceturksni un par 2015. gada pirmo ceturksni P. iek??va PVN summu un W. un B. izrakst?tajos r??inos nor?d?to neto summu par ieguld?jumu P. kapit?l?. Š?s summas tika apr??in?tas, pamatojoties uz P. akciju, kas sa?emtas k? atl?dz?ba par šiem ieguld?jumiem, emisijas v?rt?bu.

12 Ar 2017. gada 28. marta l?mumu *Naczelnik Pierwszego Urz?du Skarbowego Warszawa? r?dmi?cie w Warszawie* (Varšavas Centra pirm?s nodok?u p?rvaldes Varšav? vad?t?js, Polija), kas ir pirm?s instances p?rs?dz?bas iest?de, uzskat?ja, ka nodok?a b?ze, kurai uzliek PVN par W. un B. veiktajiem ieguld?jumiem P. kapit?la palielin?šanas ietvaros, j?apr??ina, ?emot v?r? nevis t?s akciju emisijas v?rt?bu, kas atbilst 35 287,19 PLN par akciju, proti, aptuveni 8123 EUR, bet to nomin?lv?rt?bu, kas atbilst 50 PLN par akciju, proti, aptuveni 11,50 EUR. T?d?j?di š? iest?de apšaub?ja P. ties?bas atskait?t PVN par min?to ieguld?jumu, kas atbilst summai, kura p?rsniedz no akciju nomin?lv?rt?bas apr??in?to summu.

13 Ar 2017. gada 30. j?nija l?mumu apel?cijas iest?de atst?ja sp?k? min?t?s pirm?s instances iest?des l?mumu, uzskatot, ka W. un B. izrakst?tajos r??inos nor?d?t?s summas par nekustam? ?pašuma ieguld?šanu P. kapit?l? apmai?? pret t?s akcij?m gluži neatbilst paties?bai un ka t?gad, piem?rojot PVN likuma 86. panta 1. punktu, t?s nepieš?ir P. ties?bas uz PVN atskait?šanu. Apel?cijas iest?de uzskata, ka atl?dz?ba, ko W. un B. sa?em par P. kapit?l? veiktajiem ieguld?jumiem nat?r?, j?nov?rt?, pamatojoties uz akciju nomin?lv?rt?bu.

14 Ar 2018. gada 29. maija spriedumu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Varšav?, Polija) noraid?ja P. pras?bu par apel?cijas iest?des l?mumu. Atsaucoties it ?paši uz PVN likuma 29.a panta 1. punktu un 88. panta 3.a punkta 4. apakšpunkta b) punktu, š? tiesa nosprieda, ka atl?dz?ba, kas pien?kas vien?bai, kura veic mantisku ieguld?jumu sabiedr?b?, kas nav uz??mums vai uz??muma organiz?ta da?a, atbilst to akciju nomin?lv?rt?bai, kuras š? sabiedr?ba ir nodevusi šai vien?bai, lai atl?dzin?tu par šo ieguld?jumu.

15 P. par šo spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Naczelnny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija), kas ir iesniedz?jtiesa. P. it ?paši uzskata, ka PVN likuma 29.a panta 1. punkts k??daini ir interpret?ts t?d?j?di, ka taj? ir pras?ts, lai dar?juma, kas veido mantisku ieguld?jumu, nodok?a b?ze tiktu noteikta, pamatojoties uz par to sa?emto akciju nomin?lv?rt?bu. Š?s ties?bu normas pareiza interpret?cija pras?tu, lai akciju emisijas cena tiktu ?emta v?r?, apr??inot attiec?g? ieguld?juma nodok?a b?zi. Š? b?ze vajadz?bas gad?jum? j?samazina par naudas ieguld?juma v?rt?bu, ko P. sa??ma ieguld?juma dar?juma ietvaros.

16 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka mantiska ieguld?juma apmai?? pret akcij?m gad?jum?, pirmk?rt, š? ieguld?juma priekšmeta atv?rt? tirgus v?rt?bu nevar izmantot, lai noteiktu PVN b?zi par šo ieguld?jumu, un, otrk?rt, atl?dz?bu veido š?s sabiedr?bas akcijas.

17 Savuk?rt š? tiesa uzskata, ka Tiesa v?l nav izskat?jusi jaut?jumu, vai, lai noteiktu š?du

nodokļa bāze, šāds gadījums ir jāņem vērā akciju nominālā vai, gluži pretēji, to emisijas vērtība atbilstoši tam, par ko puses ir vienojušās.

18 Tādējādi iesniedzējtiesai ir šaubas par veidu, kādā šajā gadījumā jānosaka PVN bāze. Šajā ziņā precīzāk, ka akciju nominālā vai, ko attiecīgās nodokļu iestādes ir izmantojušas kā nodokļa bāzi, acīmredzami neatbilst nekustamo pašumu, kuri tika ieguldīti P., vērtībai un kā šīs neatbilstības dēļ attiecīgās puses līgumos par mantisku ieguldījumu ir vienojušās, ka atlīdzība par šiem ieguldījumiem ir P. akcijas, kas novērtētas par to emisijas cenu. Pēc minētā pieeja autu attiecīgajiem darījumiem piešķirt savstarpēju raksturu.

19 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai par [PVN direktīvas] 73. pantā minēto atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai saņems par preču piegādi, ir uzskatāma iegādāto akciju nominālā vai emisijas vērtība, ja puses ir vienojušās, ka atlīdzība būs akciju emisijas vērtība?”

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai PVN direktīvas 73. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa bāze par pirmās sabiedrības veikto nekustamo pašuma ieguldījumu otrās sabiedrības kapitālā apmaiņā pret tās akcijām jānosaka atkarībā no šo akciju nominālās, ja šīs sabiedrības ir vienojušās, ka atlīdzību par šo ieguldījumu kapitālā veidos minēto akciju emisijas vērtība.

21 Šajā ziņā no PVN direktīvas 73. panta formulējuma izriet, ka nodokļa bāze ir viss, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai saņems par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu.

22 Šai atlīdzībai nav obligāti jābūt naudai. Maiņas līgumi, kuros atlīdzība pēc definīcijas ir noteikta natūrā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijas PVN direktīvas izpratnē. Tādējādi atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi var būt pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde un tā var būt nodokļa bāze šīs direktīvas 73. panta izpratnē (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 10. janvāris, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 35. un 36. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

23 Tomēr ir svarīgi, lai preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana notiktu par atlīdzību, t.i., lai starp precēm vai pakalpojumiem, ar kuriem notiek apmaiņa, pastāvētu tieša saikne un lai apmainīto preču vai pakalpojumu vērtību varētu izteikt naudā. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesisks attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 10. janvāris, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 31. un 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

24 Šajā gadījumā P. ir vairākkārt palielinājis savu kapitālu, iegādājoties pašumtiesības uz W. un B. piederošo nekustamo pašumu. Šo sabiedrību saņemta atlīdzība par to nekustamo pašumu ieguldījumiem P. kapitālā atbilst noteiktam P. akciju skaitam, kuru tā ir emitējusi šim nolikam.

25 Tādējādi pastāv tieša saikne starp W. un B. veikto šo nekustamo pašumu nodošanu un P. akciju nodošanu šīm sabiedrībām. Turklāt minētajām sabiedrībām nodoto akciju vērtība var tikt izteikta naudā.

26 Attiecībā uz šo akciju novērtēšanu naudā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka Polijas tiesību sistēmā komercsabiedrības akciju nominālvērtība būtībā ir definēta kā sabiedrības statūtos definēto finanšu un nefinanšu aktīvu, kurus ir ieguldījuši sabiedrības dibinātāji, vērtība attiecībā uz vienu akciju. Šī vērtība tādā ir katras sabiedrības akcijas vērtība, ko tās akcionāri fiksē tās dibināšanas brīdī, un tā tiek noteikta atkarībā no to ieguldījumiem šajā sabiedrībā attiecīgajā brīdī. Savukārt akcijas emisijas vērtība atbilst tās vērtībai emisijas laikā. Tādējādi sabiedrības dibināšanas laikā akcijas vērtība principā ir vienāda ar tās nominālvērtību. Tomēr sabiedrības vērtība var pieaugt vai arī samazināties tās pastāvēšanas laikā, ņemot vērā it īpaši tās darbību, tādēļ veidā, ka katras šīs sabiedrības akcijas vērtība tādā ir lielāka vai, tieši pretēji, mazāka nekā tās nominālvērtība. Ja sabiedrība, kuras akciju vērtība tās pastāvēšanas laikā ir palielinājusies, emitē jaunas akcijas, to emisijas cena parasti ir augstāka par esošo akciju nominālvērtību, lai izvairītos no šo akciju vērtības samazināšanās.

27 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļa bāze par atlīdzību ir atlīdzība, ko šajā saistībā faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šī atlīdzība ir nevis vērtība, kas noteikta atbilstoši objektīviem kritērijiem, bet subjektīva vērtība, proti, tā, kas faktiski ir saņemta (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Tā kā šī vērtība nav naudas summa, par kuru puses būtu vienojušās, tai, lai tā būtu subjektīva, ir jābūt tai vērtībai, ko to parādnieks saņēmis, kuras ir atlīdzība par parādnieka piegādāto pakalpojumiem, ko viņš vēlas saņemt, un tai jāatbilst summai, kuru viņš ir gatavs šajā ziņā maksāt (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā gadījumā atlīdzības par nekustamo īpašuma ieguldījumiem subjektīvā vērtība atbilst naudai vērtībai, ko W. un B. piešķir P. akcijām, piekratot tās saņemto apmaiņā pret šiem ieguldījumiem pārdotās kapitāli.

30 Neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, no līgumiem, kuri noslēgti starp W. un B., no vienas puses, un P., no otras puses, izriet, ka atlīdzība par W. un B. līgumiem šim piederošo nekustamo īpašumu iekaušanu tās kapitālā atbilst tādai akciju skaita piešķiršanai, kuru vienības vērtība tiek noteikta atkarībā no šīs akcijas emisijas vērtības. No tā izriet, ka katras no šīm akcijām subjektīvā vērtība, uz kuru W. un B. ir parakstījušies šīs kapitāla palielināšanas laikā, atbilst minēto akciju emisijas cenai.

31 Šīs emisijas cena, kas ir 35 287,19 PLN, proti, aptuveni 8123 EUR, tādējādi atbilst naudai vērtībai, par kuru ir panākta vienošanās un kuru W. un B. ir faktiski saņēmušas par katru no P. akcijām.

32 Tādā, tā kā, pirmkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu nodokļa bāze par P. nodotajiem nekustamajiem īpašumiem ir jānosaka, ņemot vērā nolikuma atlīdzību, ko W. un B. faktiski ir saņēmušas, un, otrkārt, P. un šīs sabiedrības ir vienojušās, ka šī atlīdzība izpaužas kā P. akciju piešķiršana par emisijas cenu 35 287,19 PLN, proti, 8123 EUR, par akciju, jāņem vērā nevis šo akciju nominālvērtība, proti, 50 PLN, proti, aptuveni 11,50 EUR, bet šīs emisijas cena, lai noteiktu šo nekustamo īpašumu atsavināšanas nodokļa bāzi.

33 Šo vērtējumu neatspēko tas, ka šajā gadījumā akciju emisijas vērtību puses noteica pēc tam, kad trešā persona bija novērtējusi ieguldīto nekustamo īpašumu atvērto tirgus vērtību. Proti, kā apsvērumos norāda *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców* (mazo un vidējo uzņēmumu mediators, Polija), šis novērtējums liecina tikai par to, ka šīs puses ir vienojušās par noteikumiem

un nosacījumiem, kas ir līdzīgi tiem, par kuriem citas puses būtu varējušas vienoties par šādu nekustamo pašumu pārdošanu tirgū. Tas neietekmē konstatējumu, ka pamatlietā iesaistītās puses ir vienojušās, ka attiecīgo akciju vērtība atbilst to emisijas vērtībai.

34 Tādējādi tas, ka noliktā cena atbilst tirgus cenai, nepierāda, ka PVN būze tiek noteikta, ņemot vērā nevis subjektīvo vērtību, par kuru minētās puses ir faktiski vienojušās, bet objektīvu vērtību. Tādēļ faktiski noliktā atlīdzība par attiecīgajiem nekustamajiem pašumiem, kas, piemērojot PVN direktīvas 73. pantu, veido PVN būzi, tiek noteikta, ņemot vērā P. akciju skaitu, kuras novērtētas atbilstoši to emisijas cenai un uz kurām W. un B. varēja parakstties.

35 Šis sprieduma 32. punktā ietvertā vērtējumu neliek apšaubīt arī Polijas valdības arguments, kas izklāstīts tās atbildē, un apelācijas iestādes arguments, kāds izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, saskaņā ar kuru akciju nominālvērtība nosakot sabiedrības akcionāru mantisko un nemantisko tiesību un saistību apjomu. Pat ja tas tā ir, no tā nevar secināt, ka nominālvērtība atbilst atlīdzībai, par ko puses ir vienojušās, jo līgumos, kurus tās ir noslēgušas kā daļu no attiecīgā kapitāla palielināšanas, ir noteikts, ka jaunās akcijas, kas emitētas apmaiņā pret nekustamo pašumu ieguldījumu natūrā, tiks parakstītas atbilstoši to emisijas vērtībai.

36 Tomēr, kā norādījusi Eiropas Komisija, šis PVN būzes noteikšana neliedz iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, pārbaudīt, vai vērtība, par kuru puses ir vienojušās, faktiski atspoguļo ekonomisko un komerciālo realitāti un nav āunprātīgas rēķināšanas rezultāts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 10. janvāris, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Turklāt PVN direktīvas 80. panta daļbvalstī ir skaidri atzauts atsevišķos gadījumos par nodokļa būzi preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai saņēmējiem, ar kuriem pastāv īmenes vai citas ciešas personiskas saites, vadības, pašuma, daļības, finanšu vai juridiskas saites, kādas noteikusi daļbvalsts, izmantot atvērtā tirgus vērtību.

38 Tomēr, tā kā šis tiesību norma ir atkarīga no noteikuma, saskaņā ar kuru nodokļa būzi veido atlīdzība, ko šajā ziņā faktiski saņēmējs nodokļu maksātājs, tā ir interpretējama šauri. Tādējādi ir nopriests, ka minētajā tiesību normā paredzētā piemērošanas nosacījumi ir izsmeļoši un tādā valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo pašu tiesību normu, nevar paredzēt, ka nodokļa būze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība gadījumos, kas nav šajā tiesību normā paredzēti gadījumi (spriedums, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šajā gadījumā nekas Tiesas rēķināšanas esošajos lietās materiālos tomēr neāun uzskatīt, ka attiecīgo akciju emisijas vērtība izriet tu no āunprātīgas rēķināšanas vai ka Polijas Republika būtu veikusi pasākumus saskaņā ar PVN direktīvas 80. pantu un ka tie būtu piemērojami.

40 ņemot vērā visus iepriekš minētos atbildē, iesniedzējtiesai jāatbild, ka PVN direktīvas 73. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa būze par pirmās sabiedrības veiktu nekustamo pašuma ieguldījumu otras sabiedrības kapitālā apmaiņā pret šīs pārdotās minētās sabiedrības akcijām ir jānosaka atkarībā no šo akciju emisijas vērtības, ja šīs sabiedrības ir vienojušās, ka atlīdzība par šo ieguldījumu kapitālā būšis šīs emisijas vērtība.

Par tiesāšanas izdevumiem

41 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tās lemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Aktu par Horvātijas Republikas pievienošanos nosacījumiem un pielikojumiem Līgumam par Eiropas Savienību, Līgumam par Eiropas Savienības darbību un Eiropas Atomenerģijas kopienas dibināšanas Līgumam, 73. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

nodokļa bāze par pirmās sabiedrības veiktu nekustamā īpašuma ieguldījumu otras sabiedrības kapitālā apmaiņā pret šīs pārdotās minētās sabiedrības akcijām ir jānosaka atkarībā no šo akciju emisijas vērtības, ja šīs sabiedrības ir vienojušās, ka atlīdzība par šo ieguldījumu kapitālā būs šīs emisijas vērtība.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.