

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62023CJ0241

WYROK TRYBUNAŹU (siódma izba)

z dnia 8 maja 2024 r. ( \*1 )

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 73 – Dostawy towarów i świadczenie usług – Wniesienie aportem nieruchomości – Podstawa opodatkowania – Zapłata – Akcje – Wartość nominalna – Wartość emisyjna

W sprawie C-241/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 24 lutego 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 kwietnia 2023 r., w postępowaniu:

P. sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes drugiej izby, pełniący obowiązki sędziego siódmej izby, i M. L. Arastey Sahún, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu P. sp. z o.o. – J. Martini, doradca podatkowy,

–

w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – J. Kazimierczak, radca prawny,

–

w imieniu Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – P. Chrupek, radca prawny,

–  
w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

–  
w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold i U. Małecka, w charakterze pełnomocników,  
podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Chorwacji oraz dostosowań w Traktacie o Unii Europejskiej, Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i Traktacie ustanawiającym Europejską Wspólnotę Energii Atomowej (Dz.U. 2012, L 112, s. 21), (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy P. sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Polska, zwanym dalej „organem odwoławczym”) w przedmiocie odmowy przez ten organ uwzględnienia dokonanego przez tę spółkę odliczenia kwot podatku od wartości dodanej (VAT) wskazanych na fakturach wystawionych przez W. i B. z tytułu wkładów niepieniężnych w postaci nieruchomości wniesionych przez te spółki na kapitał P.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

4

Artykuł 74 tej dyrektywy przewiduje:

„W przypadku gdy podatnik wykorzystuje lub przekazuje towary stanowiące część majątku jego przedsiębiorstwa lub gdy towary są zatrzymywane przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 16 i 18, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w

momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów”.

5

Artyku? 80 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. W celu zapobie?enia uchylaniu si? od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, w nast?puj?cych przypadkach pa?stwa cz?onkowskie mog? przedsi?wzi?? ?rodki, a?eby podstaw? opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug na rzecz odbiorców, z którymi istniej? powi?zania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powi?zania o charakterze osobistym, powi?zania organizacyjne, w?asno?ciowe, w zakresie cz?onkostwa, finansowe lub prawne, okre?lone przez pa?stwo cz?onkowskie, by?a warto?? wolnorynkowa:

a)

w przypadku gdy wynagrodzenie jest ni?sze od warto?ci wolnorynkowej, a odbiorca dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug nie ma pe?nego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177;

b)

w przypadku gdy wynagrodzenie jest ni?sze od warto?ci wolnorynkowej i dostawca lub us?ugodawca nie maj? pe?nego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177, a dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug podlegaj? zwolnieniu na mocy art. 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 lub art. 380–390c;

c)

w przypadku gdy wynagrodzenie jest wy?sze od warto?ci wolnorynkowej, a dostawca lub us?ugodawca nie ma pe?nego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177.

Do celów akapitu pierwszego powi?zania prawne mog? obejmowa? relacje mi?dzy pracodawc? a pracownikiem lub cz?onkami rodziny pracownika lub wszelkimi innymi blisko z nim zwi?zanymi osobami.

2. Czyni?c u?ytek z mo?liwo?ci przewidzianej w ust. 1, pa?stwa cz?onkowskie mog? okre?li? kategorie dostawców, us?ugodawców[,] nabywców lub us?ugobiorców[,] do których wspomniane ?rodki maj? zastosowanie.

[...]”.

Prawo polskie

6

Artyku? 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054), ze zmianami (zwanej dalej „ustaw? o VAT”), przewiduje w ust. 1:

„Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2–5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzyma lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika”.

7

Artykuł 86 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

8

Artykuł 88 wspomnianej ustawy ma następujące brzmienie:

„3a. Nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy:

[...]

4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

[...]

b) podane kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9

P. jest spółką będącą podatnikiem VAT, której kapitał zakładowy dzieli się na akcje.

10

W okresie od końca 2014 r. do początku 2015 r. P. dokonała podwyższenia tego kapitału poprzez wkłady niepieniężne pochodzące od W. i B. Konkretniej, obie te spółki zawarły z P. szereg umów, których przedmiotem było przeniesienie należących do nich nieruchomości i wniesienie wkładu pieniężnego w zamian za akcje P. I tak w dniach 3 października, 28 listopada i 29 grudnia 2014 r. P. zawarła umowy z W., na mocy których ta ostatnia przeniosła na nią 23 nieruchomości i określiła kwotę pieniędzy w zamian za, odpowiednio, 4767, 1164 i 7745 akcji wyemitowanych przez P. Ponadto w dniach 3 października i 28 listopada 2014 r. zawarła ona z B. umowy, na mocy których ta ostatnia miała przenieść na P. dwie nieruchomości oraz określiła kwotę pieniędzy w zamian za, odpowiednio, 2100 i 133 akcje wyemitowane przez P. Umowy te przewidują, że zapłatą za wkłady niepieniężne na kapitał P. stanowi akcje tej spółki, wycenione według ich ceny emisyjnej. Cena ta wynosi 35287,19 PLN (złoty polskich) za akcję, czyli około 8123 EUR. W celu ustalenia tej ceny strony oparły się na wartości wniesionych

aportem nieruchomości, która została oszacowana przez osobę trzecią na podstawie cen rynkowych.

11

W deklaracjach VAT za czwarty kwartał 2014 r. i za pierwszy kwartał 2015 r. P. uwzględniła kwoty VAT i kwoty netto widniejące na fakturach wystawionych przez W. i B. dotyczących wniesienia nieruchomości aportem na kapitał P. Kwoty te zostały obliczone na podstawie wartości emisyjnej akcji P. otrzymanych w zamian za te wkłady.

12

Decyzją z dnia 28 marca 2017 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie (Polska), będący organem pierwszej instancji, uznał, że podstawą opodatkowania VAT wkładów wniesionych przez W. i B. w ramach podwyższenia kapitału P. należy obliczać z uwzględnieniem wartości nominalnej akcji P., która odpowiada 50 PLN za akcję, czyli około 11,50 EUR, a nie ich wartości emisyjnej odpowiadającej 35287,19 PLN za akcję, czyli około 8123 EUR. Organ ten zakwestionował zatem prawo P. do odliczenia VAT dotyczącego tych wkładów i odpowiadającego kwocie przewyższającej kwoty obliczone od wartości nominalnej akcji.

13

Decyzją z dnia 30 czerwca 2017 r. organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję tego organu pierwszej instancji, uznawszy, że kwoty wykazane na fakturach wystawionych przez W. i B. w związku z wniesieniem nieruchomości aportem na kapitał zakładowy P. w zamian za jej akcje były nie w pełni zgodne z rzeczywistością, a tym samym, że zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT nie dają one P. prawa do odliczenia VAT. Według organu odwoławczego zapłatę uzyskaną przez W. i B. w zamian za wkłady niepieniężne wniesione na kapitał P. należy oceniać na podstawie wartości nominalnej akcji.

14

Wyrokiem z dnia 29 maja 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polska) oddalił skargę P. na decyzję organu odwoławczego. Odwołując się w szczególności do art. 29a ust. 1 i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b) ustawy o VAT, sąd ten uznał, że zapłata należąca dla podmiotu wnoszącego aport do spółki w formie innej niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana działalność przedsiębiorstwa odpowiada wartości nominalnej akcji, które spółka ta przeniosła na ten podmiot jako wynagrodzenie za ten aport.

15

Od tego wyroku P. wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), będącego sądem ostatecznym. P. uważyła w szczególności, że art. 29a ust. 1 ustawy o VAT został błędnie zinterpretowany w ten sposób, że wymaga on, aby podstawa opodatkowania transakcji wniesienia aportu była ustalana w oparciu o wartość nominalną otrzymanych w zamian akcji. Prawidłowa wykładnia tego przepisu wymaga, aby cena emisyjna akcji była brana pod uwagę przy obliczaniu podstawy opodatkowania danego aportu. W stosownych przypadkach podstawa ta powinna zostać zmniejszona o wartość wkładu pieniężnego, który otrzymała P. w ramach transakcji wniesienia aportu.

16

Sąd ostateczny uważa, że w przypadku wniesienia aportu w zamian za akcje, po pierwsze,

wartość rynkowa przedmiotu tego wkładu nie może służyć do określenia podstawy opodatkowania tego aportu VAT, a po drugie, zapate stanowi akcje tej spółki.

17

Sąd ten uważa natomiast, że kwestia, czy w celu ustalenia takiej podstawy opodatkowania należy w takim przypadku uznać nominalną akcję, czy też przeciwnie, ich wartość emisyjną zgodnie z tym, co strony uzgodniły, nie została jeszcze poruszona przez Trybunał.

18

Sąd odsyłający ma zatem wątpliwości co do sposobu, w jaki należy określić podstawę opodatkowania VAT w niniejszej sprawie. Wyjaśnia on w tym względzie, że wartość nominalna akcji przyjęta przez właściwe organy podatkowe jako podstawa opodatkowania w oczywisty sposób nie odpowiada wartości nieruchomości, które zostały wniesione do P., oraz że ze względu na te nierównowagi strony uzgodniły w umowach o wniesienie wkładów niepieniężnych, że zapate za te wkłady stanowi akcje P. wycenione według ich ceny emisyjnej. To ostatnie podejście pozwala na nadanie spornym transakcjom charakteru wzajemnego.

19

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przez zapate otrzymaną lub którą dostawca otrzyma w zamian za dostawę towarów, o której mowa w art. 73 dyrektywy [VAT,] należy rozumieć wartość nominalną obejmowanych akcji, czy wartość emisyjną, jeżeli strony określiły, że zapate stanowi będzie wartość emisyjna akcji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20

Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podstawę opodatkowania wniesienia aportem nieruchomości przez pierwszą spółkę na kapitał drugiej spółki w zamian za akcje tej ostatniej należy ustalić na podstawie wartości nominalnej tych akcji, jeżeli spółki te uzgodniły, że zapate za ten wkład kapitałowy będzie stanowił wartość emisyjną tych akcji.

21

W tym względzie z brzmienia art. 73 dyrektywy VAT wynika, że podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapate otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług.

22

Zapata ta niekoniecznie musi być wyrażona w pieniądzu. W istocie umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacone w pieniądzu, stanowi z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne z punktu widzenia dyrektywy VAT. Zapata za świadczenie usług lub dostawę towarów może zatem polegać na świadczeniu usług lub dostawie towarów i stanowi podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 73 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia

10 stycznia 2019 r., A, C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

23

Ważne jest jednak, aby dostawa towarów lub świadczenie usług były dokonywane odpłatnie, to znaczy aby istniał bezpośredni związek pomiędzy wymienianymi towarami lub usługami, a wartością dawanych w zamian towaru lub usługi mogłaby być wyrażona w pieniądzu. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, przy czym świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., A, C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 31, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24

W niniejszym przypadku P. dokonała kilku podwyższeń swojego kapitału, nabywając własność nieruchomości należących do W. i B. Zapłata otrzymana przez te spółki z tytułu wniesienia aportem na kapitał P. ich nieruchomości odpowiada akcjom P., które spółka ta wyemitowała w tym celu.

25

Istnieje zatem bezpośredni związek pomiędzy przeniesieniem tych nieruchomości przez W. i B. a przyznaniem tym spółkom akcji P. Ponadto wartość akcji, które zostały przeniesione na te spółki, może być wyrażona w pieniądzu.

26

Jeżeli chodzi o wycenę tych akcji w pieniądzu, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w prawie polskim wartość nominalną akcji spółki handlowej definiuje się zasadniczo jako wartość przypadających na akcje aktywów finansowych i niefinansowych wniesionych przez wspólników założycieli, zgodnie z definicją zawartą w statucie spółki. Wartość ta jest zatem wartością każdej akcji spółki przyjętą przez jej akcjonariuszy w momencie jej utworzenia i jest ustalana w zależności od ich wkładów do tej spółki w tym momencie. Wartość emisyjna jednej akcji odpowiada natomiast jej wartości w chwili emisji. W związku z tym w chwili utworzenia spółki wartość emisyjna akcji jest co do zasady równa jej wartości nominalnej. Jednakże wartość spółki może wzrosnąć lub spaść w trakcie jej istnienia, w szczególności ze względu na jej działalność, tak że wartość każdej z akcji tej spółki może być wyższa albo przeciwnie – niższa od jej wartości nominalnej. W przypadku gdy spółka, której wartość akcji wzrosła od czasu jej utworzenia, emituje nowe akcje, ich cena emisyjna jest zazwyczaj wyższa niż wartość nominalna istniejących akcji w celu uniknięcia rozmycia wartości tych ostatnich akcji.

27

Co więcej, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że podstawą opodatkowania odpłatnej dostawy towarów jest wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. Owo wynagrodzenie jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

28

Jeżeli wartość ta nie jest kwotą pieniężną uzgodnioną między stronami, powinna ona, jako wartość subiektywna, odpowiadać wartości, jaką odbiorca dostawy towarów, stanowiłby zapłatą

za inn? dostaw? towarów, przypisuje towarom, które zamierza uzyskać, i musi odpowiada? kwocie, jak? by?by on sk?onny za t? us?ug? zap?aci? (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

29

W niniejszej sprawie subiektywna warto?? zap?aty za wniesienie aportem nieruchomości odpowiada warto?ci pieni??nej, jak? W. i B. przyzna?y akcjom P., gdy przyj??y je w zamian za te wk?ady na kapita? tej spó?ki.

30

Z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy, z umów zawartych pomi?dzy W. i B. z jednej strony a P. z drugiej strony wynika, ?e zap?ata za w??czenie dotychczas nale??cych do W. i B. nieruchomości do jej kapita?u odpowiada przyznaniu liczby akcji, których warto?? jednostkowa jest ustalana w zale?no?ci od warto?ci emisyjnej takiej akcji. Wynika z tego, ?e subiektywna warto?? ka?dej z tych akcji, które W. i B. obj??y w ramach tego podwy?szenia kapita?u, odpowiada cenie emisyjnej tych akcji.

31

Ta cena emisyjna, która wynosi 35287,19 PLN, czyli oko?o 8123 EUR, odpowiada zatem warto?ci pieni??nej uzgodnionej i rzeczywi?cie otrzymanej przez W. i B. za ka?d? z akcji P.

32

W zwi?zku z tym, poniewa?, po pierwsze, zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstaw? opodatkowania nieruchomości przeniesionych na P. nale?y ustali? na podstawie uzgodnionej zap?aty rzeczywi?cie otrzymanej w tym celu przez W. i B., a po drugie, spó?ka P. i te spó?ki uzgodni?y, ?e owa zap?ata polega na przydzieleniu akcji P. po cenie emisyjnej 35287,19 PLN za akcj?, czyli oko?o 8123 EUR, ta cena emisyjna, a nie warto?? nominalna tych akcji, to znaczy 50 PLN, czyli oko?o 11,50 EUR, powinna zosta? uwzgl?dniona w celu ustalenia podstawy opodatkowania przeniesienia tych nieruchomości.

33

Oceny tej nie podwa?a fakt, ?e w niniejszym przypadku warto?? emisyjna akcji zosta?a ustalona przez strony po dokonaniu przez osob? trzeci? wyceny warto?ci rynkowej wniesionych nieruchomości. Jak bowiem wskazuje Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców (Polska) w swoich uwagach, wycena ta ?wiadczy jedynie o tym, ?e strony te uzgodni?y zasady i warunki analogiczne do tych, jakie uzgodni?yby inne strony w odniesieniu do sprzeda?y takich nieruchomości na rynku. Nie ma ona wp?ywu na stwierdzenie, zgodnie z którym strony sporu w post?powaniu g?ównym uzgodni?y, ?e warto?? omawianych akcji odpowiada ich warto?ci emisyjnej.

34

Zatem okoliczno??, ?e uzgodniona cena odpowiada cenie rynkowej, nie dowodzi, ?e podstawa opodatkowania VAT jest ustalana w ?wietle obiektywnej warto?ci zamiast warto?ci subiektywnej, któr? strony te rzeczywi?cie uzgodni?y. W konsekwencji zap?ata rzeczywi?cie uzgodniona za rozpatrywane nieruchomości, która zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT stanowi podstaw? opodatkowania VAT, jest ustalana z uwzgl?dnieniem liczby akcji P, wycenionych wed?ug ich ceny emisyjnej, które W. i B. mog?y obj??.



35

Oceny zawartej w pkt 32 niniejszego wyroku nie podważa również argument rzędu polskiego, przedstawiony w jego uwagach, i organu odwoławczego, który wynika z postanowienia odsyłającego, zgodnie z którym wartość nominalna akcji wyznacza zakres praw i obowiązków majątkowych oraz niemajątkowych akcjonariuszy spółki. Nawet jeżeli bowiem tak jest, nie można z tego wywnioskować, że wartość nominalna odpowiada zapłaconej uzgodnionej między stronami, ponieważ umowy, które strony zawarły przy okazji spornego podwyższenia kapitału, przewidują, że nowe akcje wyemitowane w zamian za wniesienie aportem nieruchomości zostaną objęte według ich wartości emisyjnej.

36

To określenie podstawy opodatkowania VAT nie stoi jednak na przeszkodzie, jak wskazała Komisja Europejska, temu, aby sąd odsyłający mógł sprawdzić, z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności, czy wartość uzgodniona przez strony faktycznie odzwierciedla rzeczywistą sytuację gospodarczą i handlową i nie jest wynikiem praktyki stanowiącej nadużycie (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., A, C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

37

Ponadto art. 80 dyrektywy VAT wyraźnie zezwala państwom członkowskim, w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, na przyjęcie w niektórych przypadkach wartości wolnorynkowej jako podstawy opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne określone przez państwo członkowskie.

38

Jednakże, ponieważ przepis ten stanowi odstępstwo od zasady, zgodnie z którą podstawy opodatkowania stanowi zapłacony rzeczywisty otrzymana z tego tytułu przez podatnika, podlega on ścisłej wykładni. Stwierdzono zatem, że ustanowione w tym przepisie warunki jego zastosowania mają charakter wyczerpujący, w związku z czym w prawie krajowym nie można ustanowić na jego podstawie zasady, zgodnie z którą podstawy opodatkowania stanowi wartość rynkowa transakcji, w innych wypadkach niż tam wymienione (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

39

W niniejszej sprawie żaden element aktu sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwala jednak sądzić, że wartość emisyjna spornych akcji wynika z praktyki stanowiącej nadużycie lub że Rzeczpospolita Polska przyjęła środki na podstawie art. 80 dyrektywy VAT i że znajdują one zastosowanie.

40

W świetle całości powyższych rozważań na pytanie sądu odsyłającego należy odpowiedzieć, iż art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podstawą opodatkowania wniesienia aportem nieruchomości przez pierwszą spółkę do kapitału drugiej spółki w zamian za akcje tej ostatniej należy ustalić na podstawie wartości emisyjnej tych akcji, jeżeli spółki te uzgodnią, że zapłatę za ten wkład kapitałowy będzie stanowiła wartość emisyjna.

W przedmiocie kosztów

41

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Chorwacji oraz dostosowanej w Traktacie o Unii Europejskiej, Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i Traktacie ustanawiającym Europejską Wspólnotę Energii Atomowej,

należy interpretować w ten sposób, że:

podstawą opodatkowania wniesienia aportem nieruchomości przez pierwszą spółkę do kapitału drugiej spółki w zamian za akcje tej ostatniej należy ustalić na podstawie wartości emisyjnej tych akcji, jeżeli spółki te uzgodnią, że zapłatę za ten wkład kapitałowy będzie stanowiła wartość emisyjna.

Biltgen

Prechal

Arastey Sahún

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 8 maja 2024 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes izby

F. Biltgen

(\*1) Język postępowania: polski.