

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 8. mája 2024 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 73 – Dodanie tovaru a poskytnutie služieb – Nepeňažný vklad v podobe nehnuteľností – Základ dane – Protihodnota – Akcie – Nominálna hodnota – Emisná hodnota“

Vo veci C-241/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 24. februára 2023 a doručený Súdnemu dvoru 18. apríla 2023, ktorý súvisí s konaním:

P. sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

za úasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory F. Biltgen, predsedníčka druhej komory A. Prechal (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu sudkyne siedmej komory, a sudkyňa L. Arastey Sahún,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- P. sp. z o.o., v zastúpení: J. Martini, poradca podatkowy,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, v zastúpení: J. Kazimierczak, radca prawny,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, v zastúpení: P. Chrupek, radca prawny,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Herold a U. Mažecka, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná

bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej aktom o podmienkach pristúpenia Chorvátskej republiky a o úpravách Zmluvy o Európskej únii, Zmluvy o fungovaní Európskej únie a Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Ú. v. EÚ L 112, 2012, s. 21) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou P. sp. z o.o. a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (riadiť daňového úradu Varšava, Poľsko) (ďalej len „odvolací orgán“) vo veci zamietnutia zo strany tohto orgánu požiadania súm dane z pridanej hodnoty (DPH) touto spoločnosťou uvedených na faktúrach vystavených spoločnosťami W. a B. za vklady nehnuteľností uskutočnené týmito spoločnosťami do základného imania spoločnosti P.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

4 Článok 74 tejto smernice stanovuje:

„Ak zdaniteľná osoba používa alebo využíva tovar, ktorý je súčasťou majetku jej podniku, alebo ak si zdaniteľná osoba alebo v prípade ukončenia jej zdaniteľnej ekonomickej činnosti jej právny nástupca ponechajú tovar, ako je to uvedené v článkoch 16 a 18, základ dane tvorí kúpna cena daného tovaru alebo podobného tovaru alebo v prípade, že kúpna cena neexistuje, cena predstavujúca náklady určené v čase, keď došlo k použitiu, využitiu alebo ponechaniu tohto tovaru.“

5 Článok 80 uvedenej smernice znie takto:

„1. S cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v nasledujúcich prípadoch prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude trhovú hodnotu na voľnom trhu:

a) ak je protihodnota nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu a príjemca dodania alebo poskytnutia nemá plné právo na odpočítanie dane podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177;

b) ak je protihodnota nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpočítanie dane podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177 a dodanie alebo poskytnutie podlieha oslobodeniu od dane podľa článkov 132, 135, 136,

371, 375, 376 a 377, ?lánku 378 ods. 2, ?lánku 379 ods. 2 alebo ?lánkov 380 až 390c;

c) ak je protihodnota vyššia ako trhov? hodnota na vo?nom trhu a dod?vate? alebo poskytovate? nemá plné právo na odpo?ítanie dane pod?a ?lánkov 167 až 171 a ?lánkov 173 až 177.

Na ú?ely prvého pododseku môžu právne prepojenia zah??a? vz?ah medzi zamestn?vateľom a zamestnancom, rodinou zamestnanca alebo akýmiko?vek inými osobami s úzkymi väzbami na zamestnanca.

2. Ke? ?lenské štáty využijú možnos? uvedenú v odseku 1, môžu obmedzi? kategórie dod?vateľov, poskytovateľov, nadobúdate?ov alebo príjemcov, na ktorých sa vz?ahujú opatrenia.

...“

Po?ské právo

6 ?lánok 29a ustawa o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2011, ?. 177, položka 1054), v znení neskorších predpisov (?alej len „zákon o DPH“), v odseku 1 stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté odseky 2 až 5, ?lánky 30a až 30c, ?lánok 32, ?lánok 119 a ?lánok 120 ods. 4 a 5, základom dane je všetko, ?o je protihodnotou, ktorú dod?vate?, resp. poskytovate? získal alebo má získa? na základe predaja od nadobúdate?a, príjemcu služby alebo tretej osoby, vrátane prijatých dotácií, subvencií a iných doplatkov podobného druhu, ktoré majú bezprostredný vplyv na cenu tovarov dodaných zdanite?nou osobou alebo služieb poskytnutých zdanite?nou osobou.“

7 ?lánok 86 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií, má zdanite?ná osoba uvedená v ?lánku 15 právo odpo?íta? da? zaplatenú na vstupe zo sumy splatnej dane s výhradou ?lánku 114, ?lánku 119 ods. 4, ?lánku 120 ods. 17 a 19 a ?lánku 124.“

8 ?lánok 88 uvedeného zákona znie:

„3a. Faktúry a colné dokumenty nie sú podkladom pre zníženie splatnej dane alebo vrátenie rozdielu dane, alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe v prípade, ak:

...

(4) sú vo vystavených faktúrach, opravných faktúrach alebo colných dokladoch:

...

b) uvedené sumy, ktoré nie sú v súlade so skuto?nos?ou, a to v rozsahu, v akom sa vz?ahujú na položky, pri ktorých uvádzané sumy nie sú v súlade so skuto?nos?ou,

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 P. je zdanite?nou osobou na ú?ely DPH, ktorej základné imanie je rozdelené na akcie.

10 Od konca roka 2014 do začiatku roka 2015 P. navýšila toto základné imanie

prostredníctvom nepe?ažných vkladov od spoločností W. a B. Konkrétne tieto dve spoločnosti uzavreli so spoločnosťou P. viaceré zmluvy, ktorých predmetom bol prevod nehnuteľností, ktoré im patria, a pe?ažný vklad výmenou za akcie spoločnosti P. V dňoch 3. októbra, 28. novembra a 29. decembra 2014 P. uzavrela so spoločnosťou W. zmluvy, na základe ktorých jej posledná uvedená spoločnosť previedla 23 nehnuteľností a určitú pe?ažnú sumu výmenou za 4 767, 1 164 a 7 745 akcií vydaných spoločnosťou P. Okrem toho 3. októbra a 29. decembra 2014 P. uzavrela so spoločnosťou B. zmluvy, na základe ktorých jej táto posledná uvedená spoločnosť previedla 2 nehnuteľnosti a určitú sumu pe?azí výmenou za 2 100 a 133 akcií vydaných spoločnosťou P. Tieto zmluvy stanovovali, že protihodnotou nepe?ažných vkladov do základného imania spoločnosti P. sú akcie tejto spoločnosti P. ocenené ich emisnou hodnotou. Táto cena je 35 287,19 po?ských zlotých (PLN) za akciu, teda približne 8 123 eur. Na účely stanovenia tejto ceny zmluvné strany vychádzali z hodnoty vložených nehnuteľností, ako ich na základe trhových cien ohodnotila tretia osoba.

11 Do svojich da?ových priznaní k DPH za štvrtý štvr?rok 2014 a za prvý štvr?rok 2015 P. zahrnula sumu DPH a ?istú sumu uvedenú na faktúrach vystavených spoločnosťami W. a B., ktoré sa týkali vkladov nehnuteľností do základného imania spoločnosti P. Tieto sumy boli vypo?ítané na základe emisnej hodnoty akcií spoločnosti P. prijatých ako protihodnota za tieto vklady.

12 Rozhodnutím z 28. marca 2017 Naczelnik Pierwszego Urz?du Skarbowego Warszawa??ródnie?cie w Warszawie (vedúci Prvého da?ového úradu Varšava?centrum vo Varšave) konštatoval, že základ dane na účely DPH pri vkladoch, ktoré uskuto?nili W. a B. v rámci navýšenia základného imania spoločnosti P., sa má vypo?ítať s oh?adom na nominálnu hodnotu jej akcií, ktorá zodpovedá 50 PLN za akciu, teda približne 11,50 eura, a nie s oh?adom na ich emisnú hodnotu vo výške 35 287,19 PLN za akciu, teda približne 8 123 eur. Tento orgán teda spochybnil právo spoločnosti P. na odpo?ítanie DPH týkajúcej sa uvedených vkladov, ktorá zodpovedá sume prekra?ujúcej nominálnu hodnotu akcií.

13 Rozhodnutím z 30. júna 2017 odvolací orgán potvrdil rozhodnutie uvedeného prvostup?ového orgánu po tom, ?o došiel k záveru, že sumy uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťami W. a B. týkajúce sa vkladov nehnuteľností do základného imania spoločnosti P. výmenou za akcie tejto spoločnosti neboli v úplnom súlade so skutočnosťou, a preto podľa ?lánku 86 ods. 1 zákona o DPH nepriznávajú spoločnosti P. právo na odpo?ítanie DPH. Podľa odvolacieho orgánu sa protihodnota, ktorú získali W. a B. za nepe?ažné vklady do základného imania spoločnosti P., musí ur?iť na základe nominálnej hodnoty akcií.

14 Rozsudkom z 29. mája 2018 Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Po?sko) zamietol žalobu spoločnosti P. proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu. S odkazom najmä na ?lánok 29a ods. 1 a ?lánok 88 ods. 3a bod 4 písm. b) zákona o DPH tento súd rozhodol, že protihodnota splatná subjektu, ktorý uskuto?uje nepe?ažný vklad do spoločnosti majúcej inú právnu formu ako podnik alebo organiza?ná zložka podniku, zodpovedá nominálnej hodnote akcií, ktoré táto spoločnosť previedla na tento subjekt ako protihodnotu za tento vklad.

15 P. podala proti tomuto rozsudku kasa?ný opravný prostriedok na Naczelný S?d Administracyjny (Najvyšší správny súd, Po?sko), ktorý podal návrh na za?atie prejudiciálneho konania. P. sa najmä domnieva, že ?lánok 29a ods. 1 zákona o DPH bol nesprávne vyložený v tom zmysle, že vyžaduje, aby bol základ dane pri transakcii predstavujúcej nepe?ažný vklad určený na základe nominálnej hodnoty akcií nadobudnutých ako protihodnota. Správny výklad tohto ustanovenia vyžaduje, aby sa pri výpo?te základu dane z predmetného vkladu zoh?adnila emisná cena akcií. Tento základ by mal byť prípadne znížený o hodnotu pe?ažného vkladu, ktorý

P. získala v rámci transakcie týkajúcej sa daného vkladu.

16 Vnútroštátny súd sa domnieva, že v prípade nepeňažného vkladu výmenou za akcie po prvej trhová hodnota predmetu tohto vkladu nemôže slúžiť na určenie základu dane na účely DPH z tohto vkladu a po druhej protihodnotu tvoria akcie tejto spoločnosti.

17 Tento súd sa naopak domnieva, že Súdny dvor sa ešte nezaoberal otázkou, či na určenie takéhoto základu dane treba v takom prípade zohľadniť nominálnu hodnotu akcií, alebo naopak ich emisnú hodnotu v súlade s dohodou zmluvných strán.

18 Vnútroštátny súd má preto pochybnosti, pokiaľ ide o spôsob, akým treba v prejednávanej veci určiť základ dane na účely DPH. V tejto súvislosti spresňuje, že nominálna hodnota akcií, ktorú dotknuté daňové orgány použili ako základ dane, zjavne nezodpovedá hodnote nehnuteľností, ktoré boli vložené do spoločnosti P., a že z dôvodu tejto nerovnováhy sa dotknuté zmluvné strany v zmluvách o nepeňažnom vklade dohodli, že protihodnotou za tieto vklady budú akcie P. ocenené ich emisnou cenou. Tento posledný uvedený prístup umožňuje priznať predmetným transakciám recipročný charakter.

19 Vzhľadom na tieto úvahy Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa protihodnotou, ktorú získal alebo má získať dodávateľ za dodanie tovaru, uvedenou v článku 73 smernice [o DPH], rozumieť nominálna hodnota upísaných akcií alebo ich emisná hodnota, ak sa zmluvné strany dohodli, že protihodnotou bude emisná hodnota akcií?“

O prejudiciálnej otázke

20 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 73 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že základ dane pri vklade nehnuteľností prvou spoločnosťou do základného imania druhej spoločnosti výmenou za akcie tejto druhej spoločnosti sa má určiť podľa nominálnej hodnoty týchto akcií, ak sa tieto spoločnosti dohodli, že protihodnotou za tento vklad do základného imania bude emisná hodnota uvedených akcií.

21 V tejto súvislosti zo znenia článku 73 smernice o DPH vyplýva, že základ dane zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za dodanie tovaru a poskytovanie služieb.

22 Táto protihodnota nemusí byť nevyhnutne peňažná. Zmluvy o výmene, v ktorých je protihodnota v zásade vyjadrená v naturáliách, a transakcie, pri ktorých je protihodnota vyjadrená v peniazoch, totiž z ekonomického a obchodného hľadiska predstavujú dve rovnocenné situácie z hľadiska smernice o DPH. Protihodnota za poskytnutie služieb alebo dodanie tovaru tak môže spočívať v poskytnutí služieb alebo dodaní tovaru a môže predstavovať základ dane v zmysle článku 73 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. januára 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, body 35 a 36, ako aj citovanú judikatúru).

23 Je však dôležité, aby sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo za protihodnotu, t. j. aby existovala priama súvislosť medzi vymieňaným tovarom alebo službami a aby hodnotu tovaru alebo služieb poskytnutých v rámci výmeny bolo možné vyjadriť v peniazoch. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. januára 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, body 31 a 35, ako aj citovanú judikatúru).

24 V prejednávanej veci P. viackrát navýšila svoje základné imanie tým, že nadobudla vlastnícke právo k nehnuteľnostiam patriacim spoločnostiam W. a B. Protihodnota získaná týmito spoločnosťami za vklady ich nehnuteľností do základného imania spoločnosti P. zodpovedá počtu akcií spoločnosti P., ktoré táto spoločnosť na tento účel vydala.

25 Existuje teda priama súvislosť medzi prevodom týchto nehnuteľností spoločnosťami W. a B. a pridelením akcií spoločnosti P. týmto spoločnostiam. Okrem toho hodnotu akcií, ktoré boli prevedené na uvedené spoločnosti, možno vyjadriť v peniazoch.

26 Pokiaľ ide o oceňovanie týchto akcií v peniazoch, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že v poľskom práve je nominálna hodnota akcií obchodnej spoločnosti v podstate definovaná ako hodnota finančných a nefinančných aktív vložených zakladajúcimi spoločníkmi, ktorá pripadá na jednu akciu, v súlade s definíciou obsiahnutou v stanovách spoločnosti. Táto hodnota je teda hodnotou každej akcie spoločnosti stanovenou jej akcionármi v čase jej založenia a určuje sa v závislosti od ich vkladov do tejto spoločnosti v tomto čase. Emisná hodnota akcie zodpovedá hodnote akcie pri jej emisii. Pri založení spoločnosti sa emisná hodnota akcie v zásade rovná jej nominálnej hodnote. Hodnota spoločnosti sa však môže zvýšiť, rovnako ako môže klesnúť počas svojej existencie, najmä vzhľadom na jej činnosť, takže hodnota každej z akcií tejto spoločnosti je vyššia alebo naopak nižšia ako jej nominálna hodnota. Ak spoločnosť, ktorej hodnota akcií sa od jej založenia zvýšila, vydá nové akcie, ich emisná cena je vo všeobecnosti vyššia ako nominálna hodnota existujúcich akcií, aby sa zabránilo oslabeniu hodnoty týchto akcií.

27 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že základom dane pri dodaní tovaru za protihodnotu je protihodnota skutočne prijatá na tento účel zdaniteľnou osobou. Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, bod 44 a citovanú judikatúru).

28 Ak táto hodnota nespĺňa v peňažnej sume dohodnutej medzi zmluvnými stranami, na to, aby bola subjektívnou, musí ísť o hodnotu, ktorú príjemca tovaru predstavujúceho protihodnotu za iné dodanie tovaru, priradí tovaru, ktorý zamýšľa získať, a musí zodpovedať sume, ktorú má v úmysle na tento účel zaplatiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, bod 45 a citovanú judikatúru).

29 V prejednávanej veci subjektívna hodnota protihodnoty za vklady nehnuteľností zodpovedá peňažnej hodnote, ktorú W. a B. priznali akciám spoločnosti P. pri ich prijatí výmenou za tieto vklady do jej základného imania.

30 S výhradou overenia vnútroštátnym súdom zo zmlúv uzavretých medzi spoločnosťami W. a B. na jednej strane a spoločnosťou P. na druhej strane vyplýva, že protihodnota za zaľnenie nehnuteľností, ktoré dovtedy patrili spoločnostiam W. a B., do jej základného imania, zodpovedá prideleniu počtu akcií, ktorých jednotková hodnota je stanovená v závislosti od emisnej hodnoty

takejto akcie. Z toho vyplýva, že subjektívna hodnota každej z týchto akcií, ktoré W. a B. upísali pri tomto navýšení základného imania, zodpovedá emisnej cene uvedených akcií.

31 Táto emisná cena, ktorá je 35 287,19 PLN, čiže približne 8 123 eur, tak zodpovedá dohodnutej peňažnej hodnote, ktorú W. a B. skutočne dostali za každú z akcií spoločnosti P.

32 Preto vzhľadom na to, že na jednej strane sa podľa článku 73 smernice o DPH základ dane v prípade nehnuteľností prevedených na P. musí stanoviť podľa protihodnoty dohodnutej a skutočne prijatej na tento účel spoločnosťami W. a B., a na druhej strane sa P. a tieto spoločnosti dohodli, že táto protihodnota spočíva v poskytnutí akcií spoločnosti P. za emisnú cenu 35 287,19 PLN za akciu, čiže približne 8 123 eur, táto emisná cena a nie nominálna hodnota týchto akcií, teda 50 PLN, čiže približne 11,50 eura, sa musí zohľadniť na účely určenia základu dane pri prevode týchto nehnuteľností.

33 Toto posúdenie nie je spochybnené skutočnosťou, že v prejednávanej veci bola emisná hodnota akcií určená zmluvnými stranami po ocenení trhovej hodnoty vložených nehnuteľností treťou osobou. Ako totiž uvádza Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Ombudsman pre malé a stredné podniky, Poľsko) vo svojich pripomienkach, toto posúdenie svedčí len o tom, že tieto strany sa dohodli na podmienkach podobných podmienkam, ktoré by si iné zmluvné strany dohodli pri predaji takýchto nehnuteľností na trhu. Nemá ono vplyv na konštatovanie, že účastníci konania vo veci samej sa dohodli, že hodnota predmetných akcií zodpovedá ich emisnej hodnote.

34 Skutočnosť, že dohodnutá cena zodpovedá trhovej cene, teda nedokazuje, že základ dane na účely DPH sa určuje s ohľadom na objektívnu hodnotu namiesto subjektívnej hodnoty, na ktorej sa uvedené strany skutočne dohodli. V dôsledku toho sa protihodnota skutočne dohodnutá za predmetné nehnuteľnosti, ktorá podľa článku 73 smernice o DPH predstavuje základ dane na účely DPH, určuje s prihliadnutím na počet akcií spoločnosti P ocenených podľa ich emisnej ceny, ktoré W. a B. mohli upísať.

35 Posúdenie uvedené v bode 32 tohto rozsudku nie je spochybnené ani tvrdením poľskej vlády uvedeným v jej pripomienkach, ani tvrdením odvolacieho orgánu, ktoré vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, podľa ktorého nominálna hodnota akcií určuje rozsah majetkových a nemajetkových práv a záväzkov akcionárov spoločnosti. Aj keby to tak bolo, nemožno z toho vyvodiť, že nominálna hodnota zodpovedá protihodnote dohodnutej medzi zmluvnými stranami, keďže zmluvy, ktoré tieto strany uzavreli v súvislosti s predmetným navýšením základného imania, stanovujú, že nové akcie vydané výmenou za nepeňažný vklad sa upisujú v ich emisnej hodnote.

36 Ako však uviedla Európska komisia, toto určenie základu dane na účely DPH nebráni tomu, aby vnútroštátny súd mohol s prihliadnutím na všetky relevantné skutočnosti overiť, či hodnota, na ktorej sa zmluvné strany dohodli, skutočne odráža hospodársku a obchodnú realitu a nie je výsledkom zneužívajúcej praxe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. januára 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, bod 47 a citovanú judikatúru).

37 Okrem toho článok 80 smernice o DPH výslovne umožňuje členským štátom, aby s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani použili v určitých prípadoch trhovú hodnotu ako základ dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb príjemcom, s ktorými má zdaniteľná osoba rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom.

38 Keďže sa však toto ustanovenie odchyľuje od pravidla, podľa ktorého základom dane je protihodnota skutočne prijatá na tento účel zdaniteľnou osobou, treba ho vykladať reštriktívne. Bolo rozhodnuté, že podmienky uplatnenia stanovené v uvedenom ustanovení sú taxatívne

vymedzené a vnútroštátna právna úprava nemôže preto na základe toho istého ustanovenia pripúšťať, že základ dane predstavuje trhovú hodnotu plnení v iných prípadoch, než v tých, ktoré sú v tomto ustanovení uvedené (rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, bod 47 a citovaná judikatúra).

39 V prejednávanej veci však žiadna skutočnosť v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, však neumožňuje domnievať sa, že emisná hodnota predmetných akcií vyplýva zo zneužívajúcej praxe alebo že Poľská republika prijala opatrenia podľa článku 80 smernice o DPH a že sú uplatniteľné.

40 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba vnútroštátnemu súdu odpovedať, že článok 73 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že základ dane pri vklade nehnuteľností prvou spoločnosťou do základného imania druhej spoločnosti výmenou za akcie tejto druhej spoločnosti sa má určiť podľa emisnej hodnoty týchto akcií, ak sa tieto spoločnosti dohodli, že protihodnotou za tento vklad do základného imania bude táto emisná hodnota.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej aktom o podmienkach pristúpenia Chorvátskej republiky a o úpravách Zmluvy o Európskej únii, Zmluvy o fungovaní Európskej únie a Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

základ dane pri vklade nehnuteľností prvou spoločnosťou do základného imania druhej spoločnosti výmenou za akcie tejto druhej spoločnosti sa má určiť podľa emisnej hodnoty týchto akcií, ak sa tieto spoločnosti dohodli, že protihodnotou za tento vklad do základného imania bude táto emisná hodnota.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.