

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. gegužės 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 73 straipsnis – Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas – Nekilnojamojo turto nuomos nuoma – Apmokestinamoji vertė – Atlygis – Akcijos – Nominalioji vertė – Emisijos vertė“

Byloje C-241/23

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2023 m. vasario 24 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2023 m. balandžio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

P. sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, septintosios kolegijos teisėjos pareigas einanti antrosios kolegijos pirmininkė A. Prechal (pranešėja) ir teisėja M. L. Arastey Sahún,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *P. sp. z o.o.*, atstovaujamos *doradca podatkowy* J. Martini,
- *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, atstovaujamo *radca prawny* J. Kazimierczak,
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamo *radca prawny* P. Chrupek,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Herold ir U. Mahečka,

atsižvelgti į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos Aktu dėl Kroatijos Respublikos stojimo sąlygų ir Europos Sąjungos sutarties, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo bei Europos atominės energijos bendrijos steigimo sutarties pritaikymo pataisų (OL L 112, 2012, p. 21) (toliau – PVM direktyva), 73 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *P. sp. z o.o. ir Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokesčių administratoriaus skyriaus direktorius, Lenkija) (toliau – apeliacinė institucija) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo atsižvelgti į šios bendrovės atliktą pridėtinės vertės mokesčio (PVM), nurodyto W. ir B. išrašytuose sąskaitose faktūrose už šią bendrovę įneštą nekilnojamąjį turtą ir P. kapitalą, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 74 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo naudoja ar perleidžia jo veiklai skirtą turto dalį sudarančias prekes, ar kai tos prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėjėjui, kai nutraukiama šio asmens apmokestinamoji ekonominė veikla, kaip nurodyta 16 ir 18 straipsniuose, šių prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, panaudojimo, realizavimo metu ar tuo metu, kai prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėjėjui, nustatyta savikaina.“

5 Minutos direktyvos 80 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės toliau nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybės narės, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius;

b) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir prekių tiekimas ar

paslaugų teikimas neapmokestinamas pagal 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ar 380–390 straipsnius;

c) jeigu atlygis yra didesnis už atviros rinkos kainą, o prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius.

Taikant pirmą pastraipą teisiniai ryšiai gali apimti darbdavio ir darbuotojo, darbuotojo šeimos ar artimai susijusį su darbuotoju kitą asmenį santykius.

2. Kai valstybės narės pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos gali apibrėžti prekių tiekėjų, paslaugų teikėjų, sąsigyjančių asmenų ir gavėjų kategorijas, kurioms taikomos tos priemonės.

<...>“

Lenkijos teisė

6 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* <...> (Prekių ir paslaugų mokestis įstatymas) (*Dz. U.*, Nr. 177, 2011, pozicija 1054, su pakeitimais) (toliau – PVM įstatymas) 29a straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nepažeidžiant 2, 3 ir 5 dalių, 30a–30c straipsnių, 32 straipsnio, 119 straipsnio ir 120 straipsnio 1, 4 ir 5 dalių, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti pardavęs prekes ar paslaugas sąsigyjančiam asmeniui arba trečiajam šaliai, skaitant gautas dotacijas, subsidijas ir kitus panašaus pobūdžio mokėjimus, turinčius tiesioginį taką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai.“

7 Šio įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tiek, kiek prekių ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamajai veiklai, 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti pirkimo mokesčio sumą pagal 114 straipsnį, 119 straipsnio 4 dalį, 120 straipsnio 17 ir 19 dalis ir 124 straipsnį.“

8 Minuto įstatymo 88 straipsnis suformuluotas taip:

„3a. Muitinės sąskaitos faktūros ir dokumentai negali būti naudojami kaip pagrindas sumažinti mokėtiną mokestį, grąžinti permokėtą mokestį arba grąžinti pirkimo mokestį, kai:

<...>

4) išrašytose sąskaitose faktūrose, tikslinamosiose sąskaitose faktūrose ar muitinės dokumentuose:

(b) nurodytos tikrovės neatitinkančios sumos, daliai, susijusios su elementais, dėl kurių nurodytos tikrovės neatitinkančios sumos

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 P. yra PVM apmokestinama bendrovė, kurios įstatinis kapitalas padalintas į akcijas.

10 Nuo 2014 m. pabaigos iki 2015 m. pradžios P. padidino šio kapitalo iš W. ir B. gautais našais natūra. Konkrečiai kalbant, šios dvi bendrovės sudarė su P. kelias sutartis dėl joms priklausančio nekilnojamojo turto perleidimo ir piniginių našų mainais už P. akcijas. Be to, 2014

m. spalio 3 d. ir lapkričio 28 d. P. sudarė sutartis su W., pagal kurias ši jai perleido 23 pastatus ir tam tikrą pinigų sumą mainais atitinkamai už 4 767, 1 164 ir 7 745 P. akcijų. 2014 m. spalio 3 d. ir lapkričio 28 d. pastaroji sudarė sutartis su B., pagal kurias ši jai perleido du pastatus ir tam tikrą pinigų sumą mainais už atitinkamai 2 100 ir 133 P. akcijas. Šiose sutartyse nustatyta, kad atlygą už įnašus natūra P. kapitalą sudaro P. akcijos, vertinamos jų emisijos kaina. Ši kaina yra 35 287,19 Lenkijos zlotų (PLN) už akciją, t. y. maždaug 8 123 EUR. Nustatydamos šią kainą šalys rėmėsi perduoto nekilnojamojo turto verte, kurią pagal rinkos kainas vertino trečiasis asmuo.

11 2014 m. ketvirtojo ketvirčio ir 2015 m. pirmojo ketvirčio PVM deklaracijose P. įtraukė PVM sumą ir grynųjų sumų, nurodytų W. ir B. išrašytuose sąskaitose faktūrose, susijusiose su nekilnojamojo turto įnašais P. kapitalui. Šios sumos buvo apskaičiuotos remiantis P. akcijų, gautų kaip atlygis už šiuos įnašus, emisijos verte.

12 2017 m. kovo 28 d. sprendime *Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie* (Varšuvos miesto centro pirmosios mokesčių inspekcijos viršininkas, Lenkija), kuris yra pirmosios instancijos institucija, nusprendė, kad W. ir B. įnašų, atliktų didinant P. kapitalą, PVM apmokestinamoji vertė turi būti apskaičiuojama atsižvelgiant į nominaliąją šios bendrovės akcijų vertę, atitinkančią 50 PLN už akciją, t. y. apie 11,50 EUR, o ne jų emisijos vertę, kuri atitinka 35 287,19 PLN už akciją, t. y. apie 8 123 EUR. Taigi ši institucija suabejojo P. teise atskaityti PVM už minėtus perleidimus dalį, apskaičiuotą nuo sumos, kuri viršija pagal akcijų nominaliąją vertę nustatytą sumą.

13 2017 m. birželio 30 d. sprendimu apeliacinė institucija patvirtino pirmosios instancijos institucijos sprendimą, nusprendus, kad W. ir B. išrašytuose sąskaitose faktūrose nurodytos sumos, susijusios su nekilnojamojo turto įnašais P. kapitalui mainais už jos akcijas, nevisiškai atitinka tikrovę, todėl pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalį nesuteikė P. teisės į PVM atskaitą. Apeliacinės institucijos teigimu, W. ir B. gautas atlygis už įnašus natūra P. kapitalui turi būti vertinamas remiantis nominaliąja akcijų verte.

14 2018 m. gegužės 29 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmetė P. skundą dėl apeliacinės institucijos sprendimo. Remdamasis, be kita ko, PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalimi ir 88 straipsnio 3a dalies 4 punkto b papunkčiu, šis teismas nusprendė, kad atlygis, mokėtinas subjektui, įnešančiam įnašą natūra bendrovei, forma, kuri nėra įmonė arba organizuota įmonės dalis, yra lygus akcijų, kurias ši bendrovė perdavė šiam subjektui kaip atlygą už šį įnašą, nominaliajai vertei.

15 P. pateikė kasacinį skundą *Naczelnny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme. P. mano, kad PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalis buvo neteisingai aiškinama kaip reikalaujanti įnašo natūra gavimo operacijos apmokestinamąją vertę nustatyti pagal kaip atlygą gautą akcijų nominaliąją vertę. Teisingai aiškinant šią nuostatą, reikia, kad apskaičiuojant nagrinjamo įnašo apmokestinamąją vertę būtų atsižvelgta į akcijų emisijos kainą. Prireikus šią vertę turėtų būti sumažinta piniginio įnašo, kurį P. gavo per įnašo įnešimo operaciją, verte.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad įnašo natūra už akcijas atveju, pirma, šio įnašo objekto rinkos vertė negali būti naudojama nustatant šio įnašo apmokestinamąją PVM vertę, ir, antra, atlygą sudaro šios bendrovės akcijos.

17 Vis dėlto šis teismas mano, kad Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo klausimo, ar, siekiant nustatyti tokią apmokestinamąją vertę, tokiu atveju svarbu atsižvelgti į akcijų nominaliąją vertę, ar, priešingai, į emisijos vertę, atsižvelgiant į tai, dėl ko šalys susitarė.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? d?l to, kaip šiuo atveju reikia nustatyti PVM apmokestinam?j? vert?. Šiuo klausimu jis patikslina, kad akcij? nominalioji vert?, kuri? aptariamoms mokes?i? institucijos nustat? kaip apmokestinam?j? vert?, akivaizdžiai neatitinka P. perleisto nekilnojamojo turto vert?s ir kad d?l šios pusiausvyros tr?kumo atitinkamos šalys sutartyse d?l ?naš? nat?ra susitar?, kad atlygis už šiuos ?našus bus P. akcijos, ?vertintos j? emisijos kaina. Šis poži?ris leidžia nagrin?jamiems sandoriams suteikti abipus? pob?d?.

19 Tokiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausias administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 73 straipsnyje minimu atlygiu, kur? tiek?jas gavo arba turi gauti už preki? tiekim?, laikytina ?gyjam? akcij? nominalioji ar emisijos vert?, jeigu šalys nurod?, kad atlyg? sudarys akcij? emisijos vert??“

D?l prejudicinio klausimo

20 Savo prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 73 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pirmosios bendrov?s nekilnojamojo turto ?našo ? antrosios bendrov?s kapital? už pastarosios akcijas apmokestinamoji vert? turi b?ti nustatoma pagal nominali?j? ši? akcij? vert?, kai šios bendrov?s susitar?, kad atlygis už š? ?naš? ? kapital? bus ši? akcij? emisijos vert?.

21 Šiuo klausimu iš PVM direktyvos 73 straipsnio formuluot?s matyti, kad apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.

22 Šis atlygis neb?tinai turi b?ti pinigais. Iš ties? main? sutartys, kuriose iš esm?s numatytas atlygis nat?ra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, ekonominiu ir komerciniu poži?riais yra vienodos situacijos pagal PVM direktyv?. Taigi atlygis už paslaug? teikim? ar preki? tiekim? gali b?ti paslaug? teikimas ar preki? tiekimas ir apmokestinamosios vert?s, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 73 straipsn? sudarymas (šiuo klausimu žr. 2019 m. sausio 10 d. Sprendim? A, C?410/17, EU:C:2019:12, 35 ir 36 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

23 Vis d?lto svarbu, kad preki? tiekimas ar paslaug? teikimas b?t? atliekamas už atlyg?, t. y. kad b?t? tiesioginis ryšys tarp preki? ar paslaug?, kuriomis pasikeista, ir kad mainais suteiktos prek?s ar paslaugos vert? gal?t? b?ti išreikšta pinigais. Toks tiesioginis ryšys yra, jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikei?iama paslaugomis, ir paslaugos teik?jo gautas atlygis yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug? (šiuo klausimu žr. 2019 m. sausio 10 d. Sprendim? A, C?410/17, EU:C:2019:12, 31 ir 35 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

24 Šiuo atveju P. kelis kartus padidino savo kapital?, ?gydama nuosavyb?s teis? ? W. ir B. priklausan?ius pastatus. Atlygis, kur? šios bendrov?s gavo už j? pastat? ?nešim? ? P. kapital?, atitiko P. akcijas, kurias ji išleido šiuo tikslu.

25 Vadinasi, tarp W. ir B. šio nekilnojamojo turto perleidimo ir P. akcij? perleidimo šioms bendrov?ms yra tiesioginis ryšys. Be to, min?toms bendrov?ms perduot? akcij? vert? gali b?ti išreikšta pinigais.

26 D?l ši? akcij? vert?s nustatymo pinigais iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal Lenkijos teis? nominalioji komercin?s bendrov?s akcij? vert? iš esm?s

apibrėžiama kaip narių steigimų finansinio ir nefinansinio turto vertė už akciją, apibrėžta bendrovės statuose. Taigi ši vertė yra kiekvienos bendrovės akcijos, kurią jos akcininkai pasilieka įsteigiant, vertė ir nustatoma atsižvelgiant į jų našus ši bendrovė tuo metu. Akcijos emisijos vertė savo ruožtu atitinka jos vertę išleidimo metu. Steigiant bendrovę, akcijos emisijos vertė iš esmės yra lygi jos nominaliajai vertei. Vis dėlto bendrovės vertė gali kilti, kaip ir kristi, per jos veikimo laikotarpį, ypač atsižvelgiant į jos veiklą, taip, kad kiekvienos jos akcijos vertė gali būti didesnė arba, priešingai, mažesnė už jos nominaliąją vertę. Kai bendrovė, kurios akciją vertė padidėjo nuo jos steigimo, išleidžia naujas akcijas, jų emisijos kaina paprastai yra didesnė už esamą akcijų nominaliąją vertę, kad būtų išvengta pastarųjų akcijų vertės sumažėjimo.

27 Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad už atlygą tiekiamą prekių apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi kaina, t. y. iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta, kaina (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

28 Jei ši kaina nėra šalių susitarimu nustatyta pinigų suma, ji gali būti subjektyvi, t. y. tokia, kokią prekių, kurios yra atlygis už prekių teikimą, gavėjas suteiks prekėms, kuriomis jis ketina apsirūpinti, ir ji turi atitikti sumą, kurią jis pasiruošęs tam išleisti (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Šiuo atveju subjektyvi atlygio už našus nekilnojamųjų turtų vertė atitinka pinigų vertę, kurią W. ir B. suteikė P. akcijoms, kai jos jas priėmė mainais už šiuos našus ir jos kapitalą.

30 Su slyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš W. ir B. su P. sudarytą sutartį matyti, kad atlygis už iki tol W. ir B. priklausiusi pastatų traukimą ir jos kapitalą atitinka akciją, kurią vieneto vertė nustatoma pagal tokios akcijos emisijos vertę, suteikimą. Darytina išvada, kad kiekvienos iš šių akcijų, dėl kurių W. ir B. pasirašė šio kapitalo didinimą, subjektyvi vertė atitinka minėtų akcijų emisijos kainą.

31 Taigi ši emisijos kaina, kuri yra 35 287,19 PLN (apie 8 123 EUR), atitinka pinigų vertę, dėl kurios W. ir B. susitarė ir faktiškai buvo gauta už kiekvieną P. akciją.

32 Kadangi, pirma, pagal PVM direktyvos 73 straipsnį P. perduoto nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė turi būti nustatyta atsižvelgiant į W. ir B. šiuo tikslu faktiškai gautą atlygą ir, antra, P. ir šios bendrovės susitarė, kad šis atlygą sudaro P. akcijų suteikimas – 35 287,19 PLN (apie 8 123 EUR) už akciją, reikia atsižvelgti į šią emisijos kainą, o ne į šią akcijų nominaliąją vertę, t. y. 50 PLN (apie 11 EUR), nustatant šio nekilnojamojo turto perleidimo apmokestinamąją vertę.

33 Šio vertinimo nepaneigia tai, kad nagrinėjamu atveju akcijų emisijos vertę šalys nustatė po to, kai trečiasis asmuo vertino perleisto nekilnojamojo turto rinkos vertę. Iš tiesų, kaip savo pastabose nurodo *Rzecznik Mažųjų ir nedidelių Pradėsių biuroc'ów* (Mažųjų ir vidutiniųmonių ombudsmenas, Lenkija), šis vertinimas rodo tik tai, kad šios šalys susitarė dėl slygų ir nuostatų, atitinkančių tas, dėl kurių galėjo susitarti kitos šalys dėl tokių pastatų pardavimo rinkoje. Jis neturi tokios išvadai, kad pagrindinėje byloje aptariamose šalys susitarė, jog nagrinėjamą akcijų vertę atitinka jų emisijos vertė.

34 Taigi tai, kad sutarta kaina atitinka rinkos kainą, neįrodo, kad PVM apmokestinamoji vertė nustatoma atsižvelgiant į objektyvią vertę, o ne į subjektyvią vertę, dėl kurios minėtos šalys iš tikrųjų susitarė. Vadinas, pagal PVM direktyvos 73 straipsnį faktiškai sutartas atlygis už nagrinjamą nekilnojamąjį turtą, kuris pagal PVM direktyvos 73 straipsnį yra PVM

apmokestinamoji vertė, nustatomas atsižvelgiant į pagal emisijos kainą vertinamą P. akciją, kurias galėjo pasirašyti W. ir B., skaičiai?.

35 Šio sprendimo 32 punkte pateikto vertinimo taip pat nepaneigia Lenkijos vyriausybės argumentas, pateiktas jos pastabose, ir apeliacinės institucijos argumentas, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kad nominalioji akcijų vertė lemia bendrovės akcininkų turtinį ir neturtinį teisių ir pareigų apimtį. Iš tiesų, net jei taip yra, iš to negalima daryti išvados, kad nominalioji vertė atitinka šalies sutartį atlygą, nes sutartyse, kurias jos sudarė dėl nagrinėjamo kapitalo didinimo, numatyta, jog naujos akcijos, išleistos mainais už nekilnojamojo turto įnašą, bus pasirašytos į emisijos vertę.

36 Vis dėlto šis PVM apmokestinamosios vertės nustatymas nėra kliūtis, kaip pažymėjo Europos Komisija, tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į visas reikšmingas aplinkybes, galėtų patikrinti, ar vertė, dėl kurios šalys susitarė, iš tikrųjų atspindi ekonominę ir komercinę tikrovę ir nėra piktnaudžiavimo rezultatas (šiuo klausimu žr. 2019 m. sausio 10 d. Sprendimą A, C-410/17, EU:C:2019:12, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Be to, PVM direktyvos 80 straipsnyje aiškiai numatyta, kad, siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, valstybės narės tam tikrais atvejais gali manyti, kad prekės tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusio su kitais artimais asmeniniais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžtų valstybės narės, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina.

38 Vis dėlto, kadangi šia nuostata nukrypstama nuo taisyklės, pagal kurią apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už tai faktiškai gautas atlygis, ji turi būti aiškinama siaurai. Taigi buvo nuspręsta, kad minėtoje nuostatoje nustatytas taikymo sąlygų baigtinis sąrašas, todėl nacionalinės teisės aktuose, remiantis šia nuostata, negali būti numatyta, kad apmokestinamąją vertę galima laikyti rinkos kainą kitais atvejais, nei aiškiai išvardyta šioje nuostatoje (2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Vis dėlto nagrinėjamo atveju Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų manyti, kad aptariamą akcijų emisijos vertę lemia piktnaudžiavimas arba kad Lenkijos Respublika įmėsi priemonių pagal PVM direktyvos 80 straipsnį ir kad jos taikytinos.

40 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pirmosios bendrovės nekilnojamojo turto įnašo į antrosios bendrovės kapitalą už pastarosios akcijas apmokestinamoji vertė turi būti nustatyta pagal šią akcijų emisijos vertę, kai šios bendrovės susitarė, kad atlygis už šį įnašą į kapitalą bus ši emisijos vertė.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Aktu dėl Kroatijos Respublikos stojimo sąlygų ir Europos Sąjungos sutarties, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo bei Europos

atominės energijos bendrijos steigimo sutarties pritaikomąjį pataisą, 73 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

pirmosios bendrovės nekilnojamojo turto įnašo ir antrosios bendrovės kapitalą už pastarosios akcijas apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma pagal šią akcijų emisijos vertę, kai šios bendrovės susitarė, kad atlygis už šį įnašą ir kapitalą bus ši emisijos vertė.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.