Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 73 – Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών – Εισφορά σε είδος με αντικείμενο ακίνητα – Βάση επιβολής του φόρου – Αντιπαροχή – Μετοχές – Ονομαστική αξία – Αξία έκδοσης»

Στην υπόθεση C-241/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Απριλίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

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

κατά

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,**

παρισταμένου του:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του δεύτερου τμήματος, ασκούσα καθήκοντα δικαστή του έβδομου τμήματος, και M. L. Arastey Sahún, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η P. sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τον J. Martini, doradca podatkowy,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

– ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, εκπροσωπούμενος από την J. Kazimierczak, radca prawny,

– ο Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, εκπροσωπούμενος από τον P. Chrupek, radca prawny,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Herold και την U. Małecka,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Κροατίας και των προσαρμογών της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 2012, L 112, σ. 21) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της P. sp. z o.o. και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (διευθυντή της περιφερειακής φορολογικής αρχής Βαρσοβίας, Πολωνία) (στο εξής: δευτεροβάθμια αρχή) σχετικά με την άρνηση της εν λόγω αρχής να κάνει δεκτή την έκπτωση από την εν λόγω εταιρία των ποσών του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αναγράφονταν στα τιμολόγια που εξέδωσαν οι W. και B. στο πλαίσιο των εισφορών ακινήτων που είχαν πραγματοποιήσει οι συγκεκριμένες εταιρίες στο κεφάλαιο της P.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

3 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

4 Κατά το άρθρο 74 της οδηγίας αυτής:

«Για τις πράξεις ανάληψης ή χρησιμοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του ή κατά την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή στους διαδόχους του, σε περίπτωση παύσης της φορολογητέας οικονομικής του δραστηριότητας, που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 18, η

βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων.»

5 Το άρθρο 80 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί δεσμοί, ιδιοκτησιακοί δεσμοί, δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177,

β) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης βάσει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177, και η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών τυγχάνει απαλλαγής σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 136, 371, 375, 376 και 377, το άρθρο 378, παράγραφος 2, το άρθρο 379, παράγραφος 2, ή τα άρθρα 380 έως 390γ,

γ) όταν η αντιπαροχή είναι ανώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, οι νομικοί δεσμοί είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν επίσης την σχέση μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου, ή της οικογένειας του εργαζόμενου ή άλλων στενά συνδεδεμένων με αυτόν προσώπων.

2. Όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη μπορούν να προσδιορίζουν τις κατηγορίες προμηθευτών, παρεχόντων υπηρεσίες ή αποκτώντων αγαθά ή ληπτών υπηρεσιών στις οποίες εφαρμόζονται τα μέτρα.

[…]»

### *Το πολωνικό δίκαιο*

6 Το άρθρο 29a του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1054), όπως τροποποιήθηκε (στο εξής: νόμος περί του ΦΠΑ), προβλέπει στην παράγραφο 1 τα ακόλουθα:

«Με την επιφύλαξη των παραγράφων 2 έως 5, των άρθρων 30a έως 30c, 32, 119 και 120, παράγραφοι 4 και 5, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει, στο πλαίσιο της πώλησης, ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκ μέρους του αποκτώντος, του λήπτη ή τρίτου προσώπου, συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, των επιδοτήσεων και άλλων παρόμοιων συμπληρωματικών καταβολών οι οποίες εισπράττονται από τον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες και έχουν άμεσο αντίκτυπο στην τιμή των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο.»

7 Το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Στο μέτρο που αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, οι υποκείμενοι στον φόρο του άρθρου 15 δικαιούνται έκπτωση του φόρου εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 114, του άρθρου 119, παράγραφος 4, του άρθρου 120, παράγραφοι 17 και 19, καθώς και του άρθρου 124.»

8 Κατά το άρθρο 88 του εν λόγω νόμου:

«3a. Τα τιμολόγια και τα τελωνειακά παραστατικά δεν δικαιολογούν μείωση του φόρου εκροών και επιστροφή φορολογικής διαφοράς όσον αφορά τον ΦΠΑ ή επιστροφή του φόρου εισροών, όταν:

[…]

4) στα εκδοθέντα τιμολόγια, διορθωτικά τιμολόγια ή τελωνειακά παραστατικά:

(b) αναγράφονται ποσά που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, τούτο δε κατά το μέρος που αφορά τα στοιχεία για τα οποία τα αναγραφόμενα ποσά δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα,

[…]».

## Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η P. είναι εταιρία υποκείμενη στον ΦΠΑ, το εταιρικό κεφάλαιο της οποίας διαιρείται σε μετοχές.

10 Από τα τέλη του 2014 έως τις αρχές του 2015 η P. προέβη σε αύξηση του κεφαλαίου της με εισφορές σε είδος προερχόμενες από τις W. και B. Συγκεκριμένα, οι δύο αυτές εταιρίες συνήψαν με την P. πλείονες συμβάσεις με αντικείμενο τη μεταβίβαση ακινήτων που τους ανήκαν καθώς και εισφορά σε χρήμα προς απόκτηση μετοχών της P. Συνεπώς, στις 3 Οκτωβρίου, στις 28 Νοεμβρίου και στις 29 Δεκεμβρίου 2014 η P. συνήψε με την W. συμβάσεις δυνάμει των οποίων η W. θα μεταβίβαζε στην P. 23 ακίνητα και ορισμένο χρηματικό ποσό με αντάλλαγμα, αντιστοίχως, 4 767, 1 164 και 7 745 μετοχές εκδοθείσες από την P. Επίσης, στις 3 Οκτωβρίου και στις 28 Νοεμβρίου 2014 η P. συνήψε συμβάσεις με την B. δυνάμει των οποίων η B. θα μεταβίβαζε στην P. δύο ακίνητα και ορισμένο χρηματικό ποσό με αντάλλαγμα, αντιστοίχως, 2 100 και 133 μετοχές εκδοθείσες από την P. Οι συμβάσεις αυτές ορίζουν ότι η αντιπαροχή για τις εισφορές σε είδος στο κεφάλαιο της P. συνίσταται σε μετοχές της P., αξίας ίσης με την τιμή έκδοσής τους. Η τιμή έκδοσης ανέρχεται σε 35 287,19 πολωνικά ζλότι (PLN) ανά μετοχή, ήτοι περίπου 8 123 ευρώ. Για τον καθορισμό της τιμής αυτής, οι αντισυμβαλλόμενοι στηρίχθηκαν στην αξία των ακινήτων που αποτέλεσαν το αντικείμενο των εισφορών, όπως εκτιμήθηκε από τρίτο πρόσωπο βάσει της αγοραίας αξίας των ακινήτων.

11 Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε για το τέταρτο τρίμηνο του 2014 και για το πρώτο τρίμηνο του 2015, η P. περιέλαβε το ποσό του ΦΠΑ και το καθαρό ποσό που αναγραφόταν στα τιμολόγια που είχαν εκδώσει οι W. και B. για τις εισφορές ακινήτων στο κεφάλαιο της P. Τα εν λόγω ποσά υπολογίστηκαν βάσει της αξίας έκδοσης των μετοχών της P. που είχαν παρασχεθεί ως αντιπαροχή για τις συγκεκριμένες εισφορές.

12 Με απόφαση της 28ης Μαρτίου 2017, ο Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie (προϊστάμενος της φορολογικής υπηρεσίας Α′ Βαρσοβίας – κέντρο Βαρσοβίας, Πολωνία), ο οποίος αποτελεί την πρωτοβάθμια αρχή, έκρινε ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ επί των εισφορών των W. και Β. στο πλαίσιο της αύξησης του κεφαλαίου της P. έπρεπε να υπολογιστεί λαμβανομένης υπόψη της ονομαστικής αξίας των μετοχών, ήτοι 50 PLN ανά μετοχή, που αντιστοιχεί σε 11,50 ευρώ περίπου, και όχι λαμβανομένης υπόψη της αξίας έκδοσής τους, ήτοι 35 287,19 PLN ανά μετοχή, που αντιστοιχεί σε 8 123 ευρώ περίπου. Συνακόλουθα, η εν λόγω αρχή αμφισβήτησε το δικαίωμα της P. να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισφορών που αντιστοιχούσε στο ποσό που υπερέβαινε το υπολογιζόμενο επί της ονομαστικής αξίας των μετοχών ποσό.

13 Με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2017, η δευτεροβάθμια αρχή επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής, καθόσον έκρινε ότι τα ποσά που αναγράφονταν στα τιμολόγια που είχαν εκδώσει οι W. και Β. για τις εισφορές ακινήτων στο κεφάλαιο της P. έναντι των μετοχών της P. δεν ανταποκρίνονταν πλήρως στην πραγματικότητα και, ως εκ τούτου, δεν παρείχαν στην P. δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά την δευτεροβάθμια αρχή, η αντιπαροχή προς την W. και την Β. για τις εισφορές σε είδος στο κεφάλαιο της P. πρέπει να εκτιμηθεί βάσει της ονομαστικής αξίας των μετοχών.

14 Με απόφαση της 29ης Μαΐου 2018 το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία) απέρριψε την προσφυγή της P. κατά της απόφασης της δευτεροβάθμιας αρχής. Στηριζόμενο μεταξύ άλλων στο άρθρο 29a, παράγραφος 1, και στο άρθρο 88, παράγραφος 3a, σημείο 4, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η αντιπαροχή που οφείλεται σε οντότητα η οποία πραγματοποιεί εισφορά σε είδος σε εταιρία, μη έχουσα τη μορφή επιχείρησης ή οργανωμένου τμήματος επιχείρησης, συνίσταται στην ονομαστική αξία των αναληφθεισών ως αντάλλαγμα μετοχών της εταιρίας που αποτελεί τον αποδέκτη της εισφοράς σε είδος.

15 Κατά της εν λόγω αποφάσεως η P. άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), αιτούντος δικαστηρίου. Η P. εκτιμά, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 29a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ερμηνεύθηκε εσφαλμένως υπό την έννοια ότι απαιτεί να προσδιορίζεται η βάση επιβολής του φόρου για πράξη που συνιστά εισφορά σε είδος με γνώμονα την ονομαστική αξία των μετοχών που έχουν αναληφθεί ως αντιπαροχή. Η ορθή ερμηνεία της διάταξης αυτής απαιτεί να λαμβάνεται υπόψη η τιμή έκδοσης των μετοχών για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί της οικείας εισφοράς. Η βάση αυτή θα έπρεπε, ενδεχομένως, να μειωθεί κατά την αξία της εισφοράς σε χρήμα την οποία έλαβε η P. στο πλαίσιο των πράξεων εισφοράς.

16 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, στην περίπτωση εισφοράς σε είδος με αντάλλαγμα την ανάληψη μετοχών, πρώτον, η αγοραία αξία του αντικειμένου της εισφοράς δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ επί της εισφοράς αυτής και, δεύτερον, η αντιπαροχή συνίσταται στις μετοχές της οικείας εταιρίας.

17 Εντούτοις, εκτιμά ότι δεν έχει εξεταστεί ακόμα από το Δικαστήριο το ζήτημα αν, για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου σε τέτοια περίπτωση, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ονομαστική αξία των μετοχών ή, αντιθέτως, η αξία έκδοσής τους συμφώνως προς τα συνομολογηθέντα μεταξύ των συμβαλλομένων μερών.

18 Συνεπώς, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να προσδιοριστεί η βάση επιβολής του ΦΠΑ στην προκειμένη περίπτωση. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η ονομαστική αξία των μετοχών την οποία έλαβαν υπόψη οι αρμόδιες φορολογικές αρχές στο πλαίσιο του προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου προδήλως δεν αντιστοιχεί στην αξία των ακινήτων που αποτέλεσαν αντικείμενο εισφοράς στο κεφάλαιο της P., λόγω δε αυτής της αναντιστοιχίας οι αντισυμβαλλόμενοι συμφώνησαν στο πλαίσιο των συμβάσεων εισφορών σε είδος ότι η αντιπαροχή για τις εν λόγω εισφορές θα συνίστατο σε μετοχές της P. αξίας ίσης με την τιμή έκδοσής τους. Η τελευταία αυτή προσέγγιση θα καθιστούσε δυνατό να προσδοθεί στις επίμαχες συναλλαγές ορισμένη αμοιβαιότητα.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει να νοείται ως αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής για την παράδοση αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 73 της οδηγίας [ΦΠΑ] η ονομαστική αξία των αναληφθεισών μετοχών ή η αξία έκδοσης, αν τα μέρη έχουν ορίσει ότι η αντιπαροχή θα συνίσταται στην αξία έκδοσης των μετοχών;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

20 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου επί εισφοράς ακινήτων από μια εταιρία στο κεφάλαιο άλλης εταιρίας με αντάλλαγμα μετοχές της άλλης αυτής εταιρίας πρέπει να προσδιορίζεται λαμβανομένης υπόψη της ονομαστικής αξίας των μετοχών στην περίπτωση που οι δύο εταιρίες έχουν συμφωνήσει ότι η αντιπαροχή για την οικεία εισφορά στο κεφάλαιο θα συνίσταται στην αξία έκδοσης των μετοχών.

21 Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών.

22 Η αντιπαροχή αυτή δεν απαιτείται κατ’ ανάγκην να είναι χρηματική. Συγκεκριμένα, οι συμβάσεις ανταλλαγής, στις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται εξ ορισμού σε είδος, και οι συμβάσεις στις οποίες η αντιπαροχή είναι χρηματική αποτελούν δύο όμοιες καταστάσεις από οικονομική και εμπορική άποψη υπό το πρίσμα της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, είναι δυνατό η αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών ή παράδοση αγαθών να συνίσταται είτε σε παροχή υπηρεσιών είτε σε παράδοση αγαθών και να αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου επί των πράξεων αυτών κατά την έννοια του άρθρου 73 της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψεις 35 και 36 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Επιβάλλεται, ωστόσο, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών να πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των αγαθών ή παροχών που ανταλλάσσονται, και η αξία του ανταλλασσόμενου αγαθού ή της ανταλλασσόμενης παροχής να μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία

συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψεις 31 και 35 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Εν προκειμένω, η P. πραγματοποίησε πλείονες πράξεις προς αύξηση του κεφαλαίου της αποκτώντας την κυριότητα επί ακινήτων που ανήκαν στις W. και B. Η αντιπαροχή που έλαβαν οι τελευταίες αυτές εταιρίες για τις εισφορές στο κεφάλαιο της P. των ακινήτων τους αντιστοιχεί σε μετοχές τις οποίες εξέδωσε η P. στο πλαίσιο αυτό.

25 Επομένως, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της μεταβίβασης των ακινήτων από τις W. και B. και της ανάληψης από τις εταιρίες αυτές μετοχών της P. Επιπλέον, η αξία των αναληφθεισών από τις εν λόγω εταιρίες μετοχών μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα.

26 Όσον αφορά την αποτίμηση σε χρήμα των αναληφθεισών συναφώς μετοχών, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά το πολωνικό δίκαιο, η ονομαστική αξία των μετοχών εμπορικής εταιρίας ορίζεται, κατ' ουσίαν, ως η αξία, ανά μετοχή, των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν εισφέρει οι ιδρυτικοί εταίροι, όπως η αξία αυτή καθορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας. Επομένως, η εν λόγω αξία είναι η αξία κάθε μετοχής μιας εταιρίας την οποία κατείχαν οι μέτοχοί της κατά τον χρόνο της σύστασης και προσδιορίζεται με γνώμονα τις εισφορές τους προς την εταιρία αυτή κατά τον χρόνο εκείνο. Η αξία έκδοσης μιας μετοχής αντιστοιχεί, από πλευράς της, στην αξία της μετοχής κατά την έκδοσή της. Συνακόλουθα, κατά τον χρόνο σύστασης μιας εταιρίας, η αξία έκδοσης μιας μετοχής ισούται, κατά κανόνα, με την ονομαστική αξία της. Ωστόσο, η αξία μιας εταιρίας μπορεί να αυξηθεί ή και να μειωθεί κατά το διάστημα της ύπαρξής της, αναλόγως μεταξύ άλλων της δραστηριότητάς της, οπότε η αξία κάθε μετοχής θα είναι τότε μεγαλύτερη ή, αντιθέτως, μικρότερη από την ονομαστική της αξία. Όταν μια εταιρία, της οποίας η αξία των μετοχών αυξήθηκε κατά το διάστημα της ύπαρξής της εκδίδει νέες μετοχές, η τιμή έκδοσής τους είναι γενικά υψηλότερη από την ονομαστική αξία των υφιστάμενων μετοχών, προκειμένου να αποφευχθεί η μείωση της αξίας των τελευταίων αυτών μετοχών.

27 Περαιτέρω, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου επί μιας εξ επαχθούς αιτίας παράδοσης αγαθού είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία που εκτιμάται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Η αξία αυτή, εφόσον δεν συνίσταται σε χρηματικό ποσό που να έχει συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων, πρέπει, για να είναι υποκειμενική, αφενός να είναι η αξία την οποία προσδίδει ο αποδέκτης της παράδοσης αγαθών, η οποία αποτελεί την αντιπαροχή για άλλη παράδοση αγαθών, στα αγαθά που θέλει να εξασφαλίσει και αφετέρου να αντιστοιχεί προς το ποσό που είναι διατεθειμένος να δαπανήσει προς τούτο ο αποδέκτης αυτός (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Εν προκειμένω, η υποκειμενική αξία της αντιπαροχής για τις εισφορές ακινήτων αντιστοιχεί στην αξία σε χρήμα που προσέδωσαν οι W. και B. στις μετοχές της P. κατά την αποδοχή των μετοχών ως ανταλλάγματος για τις εν λόγω εισφορές στο κεφάλαιο της τελευταίας.

30 Υπό την επιφύλαξη σχετικής εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, από τις συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ, αφενός, των W. και B. και, αφετέρου, της P. προκύπτει ότι η αντιπαροχή για την ενσωμάτωση στο κεφάλαιό της P. των ακινήτων που ανήκαν έως τότε στις W. και B. αντιστοιχεί στην εκ μέρους των εταιριών αυτών ανάληψη αριθμού μετοχών των οποίων η αξία ανά μονάδα προσδιορίζεται με βάση την αξία έκδοσης τέτοιας μετοχής. Επομένως, η υποκειμενική αξία καθεμιάς από τις μετοχές αυτές τις οποίες ανέλαβαν οι W. και B. κατά την εν λόγω αύξηση κεφαλαίου αντιστοιχεί στην τιμή έκδοσης των εν λόγω μετοχών.

31 Συνεπώς, η συγκεκριμένη τιμή έκδοσης, η οποία ανέρχεται σε 35 287,19 PLN, ήτοι περίπου 8 123 ευρώ, αντιστοιχεί στη συμφωνηθείσα και πράγματι εισπραχθείσα από τις W. και B. αξία σε χρήμα για καθεμία από τις μετοχές της P.

32 Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι, αφενός, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου για τα ακίνητα που μεταβιβάστηκαν στην P. πρέπει να προσδιοριστεί λαμβανομένης υπόψη της αντιπαροχής που συμφωνήθηκε και πράγματι εισπράχθηκε συναφώς από τις W. και B. και, αφετέρου, η P. και οι εν λόγω εταιρίες συμφώνησαν ότι η ως άνω αντιπαροχή συνίσταται στη ανάθεση μετοχών της P. με τιμή έκδοσης 35 287,19 PLN ανά μετοχή, ήτοι περίπου 8 123 ευρώ, πρέπει, για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί της μεταβίβασης των ακινήτων, να ληφθεί υπόψη η συγκεκριμένη τιμή έκδοσης και όχι η ονομαστική αξία των μετοχών, ήτοι 50 PLN.

33 Η ανωτέρω διαπίστωση δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, εν προκειμένω, η αξία έκδοσης των μετοχών καθορίστηκε από τα μέρη κατόπιν εκτιμήσεως, από τρίτο πρόσωπο, της αγοραίας αξίας των εισφερόμενων ακινήτων. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει στις παρατηρήσεις του ο Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (διαμεσολαβητής για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, Πολωνία), η εκτίμηση αυτή καταδεικνύει μόνον ότι τα εν λόγω μέρη συμφώνησαν όρους και προϋποθέσεις παρεμφερείς με εκείνους που θα μπορούσαν να συμφωνήσουν άλλοι συμβαλλόμενοι για την πώληση αντίστοιχων ακινήτων στην αγορά. Η ως άνω εκτίμηση δεν ασκεί επιρροή ως προς το γεγονός ότι οι διάδικοι στην υπό κρίση υπόθεση συμφώνησαν ότι η αξία των επίμαχων μετοχών αντιστοιχεί στην αξία έκδοσής τους.

34 Επομένως, το γεγονός ότι η συμφωνηθείσα τιμή αντιστοιχεί στην αγοραία αξία δεν αποδεικνύει ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να προσδιοριστεί λαμβανομένης υπόψη αντικειμενικής αξίας αντί της υποκειμενικής αξίας την οποία πράγματι συμφώνησαν οι αντισυμβαλλόμενοι. Κατά συνέπεια, η πράγματι συμφωνηθείσα αντιπαροχή για τα επίμαχα ακίνητα, η οποία αποτελεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, πρέπει να προσδιοριστεί λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των μετοχών της P., με αξία την τιμή έκδοσής τους, τις οποίες ανέλαβαν οι W. και B.

35 Η εκτίμηση που παρατίθεται στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως δεν αναιρείται ούτε από το επιχείρημα που προέβαλε η Πολωνική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της και η δευτεροβάθμια αρχή, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, κατά το οποίο η ονομαστική αξία των μετοχών καθορίζει την έκταση των περιουσιακών και μη περιουσιακών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των μετόχων μιας εταιρίας. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν αυτό ισχύει, δεν μπορεί να συναχθεί ότι η ονομαστική αξία αντιστοιχεί στην αντιπαροχή που συμφωνήθηκε μεταξύ των αντισυμβαλλομένων όταν οι συμβάσεις που έχουν συναφθεί στο περιθώριο της επίμαχης αύξησης κεφαλαίου ορίζουν ότι οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν ως αντάλλαγμα για την εισφορά σε είδος με αντικείμενο τα ακίνητα θα ενσωματώνουν την αξία έκδοσής τους.

36 Εντούτοις, ο ανωτέρω προσδιορισμός της βάσης επιβολής του ΦΠΑ δεν εμποδίζει, όπως επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κρίσιμων περιστάσεων, ότι η αξία που συμφώνησαν τα μέρη απηχεί πράγματι την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα και δεν είναι το αποτέλεσμα καταχρηστικής πρακτικής (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Εξάλλου, το άρθρο 80 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει ρητώς στα κράτη μέλη, προς τον σκοπό της πρόληψης της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, να λαμβάνουν υπόψη σε ορισμένες περιπτώσεις την ονομαστική αξία ως βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος.

38 Ωστόσο, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή παρεκκλίνει από τον κανόνα κατά τον οποίο η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πραγματικά λαμβανόμενη από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχή, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Συναφώς, έχει κριθεί ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής προβλέπονται από τη διάταξη αυτή περιοριστικά, με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται να προβλέπει η εθνική νομοθεσία, με έρεισμα τη συγκεκριμένη διάταξη, ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία της πράξης, όταν συντρέχει άλλη περίπτωση, πέρα από τις απαριθμούμενες στην εν λόγω διάταξη (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Εντούτοις, εν προκειμένω, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η αξία έκδοσης των επίμαχων μετοχών είναι επακόλουθο καταχρηστικής πρακτικής ή ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας έχει θεσπίσει μέτρα δυνάμει του άρθρου 80 της οδηγίας ΦΠΑ και ότι τα μέτρα αυτά είναι εφαρμοστέα.

40 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου επί εισφοράς ακινήτων από μια εταιρία στο κεφάλαιο άλλης εταιρίας με αντάλλαγμα μετοχές της άλλης αυτής εταιρίας πρέπει να προσδιορίζεται λαμβανομένης υπόψη της αξίας έκδοσης των μετοχών στην περίπτωση που οι δύο εταιρίες έχουν συμφωνήσει ότι η αντιπαροχή για την οικεία εισφορά στο κεφάλαιο θα συνίσταται στην αξία έκδοσης των μετοχών.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

**Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Κροατίας και των προσαρμογών της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας,**

**έχει την έννοια ότι:**

**η βάση επιβολής του φόρου επί εισφοράς ακινήτων από εταιρία στο κεφάλαιο άλλης εταιρίας με αντάλλαγμα μετοχές της άλλης αυτής εταιρίας πρέπει να προσδιορίζεται λαμβανομένης υπόψη της αξίας έκδοσης των μετοχών στην περίπτωση που οι δύο εταιρίες έχουν συμφωνήσει ότι η αντιπαροχή για την οικεία εισφορά στο κεφάλαιο θα συνίσταται στην αξία έκδοσης των μετοχών.**

(υπογραφές)