

Věc C-241/23

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

18. dubna 2023

**Předkládající soud:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

24. února 2023

**Žalobkyně:**

P. sp. z o.o.

**Žalovaný:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

---

**USNESENÍ**

ze dne **24. února 2023**

Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) [OMISSIS]

[OMISSIS] [složení soudu]

po projednání dne **24. února 2023**

před **finančním senátem**

kasačního opravného prostředku společnosti **P. sp. z o.o. ve W.**

proti rozsudku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko)**

ze dne **29. května 2018** [OMISSIS]

ve věci žaloby společnosti **P. sp. z o.o. ve W.**

proti rozhodnutí **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ředitel Finančního ředitelství ve Varšavě)**

ze dne **30. června 2017** [OMISSIS]

ohledně daně z přidané hodnoty za čtvrté čtvrtletí roku 2014 a první čtvrtletí roku 2015

**rozhodl:**

**1. na základě článku 267 [OMISSIS] [SFEU] předložit Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžnou otázku: „Je třeba protiplněním, které dodavatel získal nebo má získat za dodání zboží, o němž hovoří článek 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění pozdějších předpisů), rozumět jmenovitou hodnotu upsaných akcií, nebo jejich emisní hodnotu, pokud smluvní strany určily, že protiplněním bude emisní hodnota akcií?“**

[OMISSIS] [přerušení řízení]

## **ODŮVODNĚNÍ**

### **I. Právní rámec**

#### **Unijní právo**

Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. EU 2006, L 347, s. 1, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „směrnice 2006/112“):

#### **Článek 73**

Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.

#### **Vnitrostátní právo**

Ustanovení ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004) (Dz. U. 2011, částka 177, položka 1054, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o DPH“):

#### **Článek 29a**

1. S výhradou odst. 2 až 5 tohoto článku, článků 30a až 30c, článku 32, článku 119 a čl. 120 odst. 4 a 5 zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za tato plnění, včetně dotací, subvencí a jiných podobných plateb přijatých dodavatelem nebo poskytovatelem, které mají přímý vliv na cenu dodávaného zboží nebo služeb poskytovaných osobou povinnou k dani.

Článek 88 odst. 3a bod 4 písm. b)

Faktury a celní doklady nejsou základem pro snížení daně na výstupu a vrácení rozdílu na dani nebo vrácení daně na vstupu, pokud jsou na vystavených fakturách, opravných fakturách nebo celních dokladech uvedeny částky, které neodpovídají skutečnosti, a to v části týkající se položek, u nichž jsou uvedeny částky, které neodpovídají skutečnosti.

## II. Skutkový stav

1 P. [...] (společnost nebo žalobkyně) zahrnuje do svého daňového přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2014 a první čtvrtletí roku 2015 částky daně z přidané hodnoty a čisté částky uvedené ve fakturách, které jí vystavila: W. [...] (W. [...]) č. [...] ze dne 6. října 2014, č. [...] ze dne 28. listopadu 2014 a č. [...] ze dne 31. prosince 2014 a B. [...], následně přeměněná na B. [...] (B.) č. [...] ze dne 7. října 2014 a [...] ze dne 28. listopadu 2014, dokládající nepeněžitě vložené vklady určené žalobkyni výměnou za akcie vydané v souvislosti se zvýšením jejího základního kapitálu. Ve smlouvách o převodu nemovitostí na základě nepeněžitě vloženého vkladu (dále jen „smlouvy o vkladech“), strany stanovily, že protiplněním bude emisní hodnota akcií. V důsledku toho společnost přijala jako výši protiplnění emisní hodnotu akcií (tj. hodnotu vložených nepeněžitých vkladů), a nikoli jejich (mnohonásobně nižší) jmenovitou hodnotu.

2 Vedoucí Pierwszego Urzędu Skarbowego W. (První finanční úřad ve W.) (orgán prvního stupně) rozhodnutím ze dne 28. března 2017 stanovil dotčené straně povinnost k dani z přidané hodnoty za čtvrté čtvrtletí roku 2014 ve výši 54 291 674,00 PLN; výši přeplatku daně na vstupu nad daní na výstupu, který má být převeden do následujícího účetního období na 0,00 PLN, a povinnost k dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí roku 2015 ve výši 34 352 011,00 PLN. Podle uvedeného orgánu má být základem daně v případě popsaných transakcí jmenovitá hodnota akcií, a nikoliv jejich mnohonásobně vyšší emisní hodnota.

3 Po projednání odvolání potvrdil ředitel Finančního ředitelství ve W. (odvolací orgán) rozhodnutím ze dne 30. června 2017 rozhodnutí orgánu prvního stupně.

3.1. Odvolací orgán zjistil, že rozhodnutím č. 1/2014 ze dne 3. října 2014 P. [...] [...] (následně změněná na žalobkyni) zvýšila svůj základní kapitál emisí nových akcií, které měly být upsány výměnou za nepeněžitě vložené vklady a dodatečně peněžitě vložené vklady.

Jako doklad zmíněného dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 3. října 2014 vystavila W. [...] společnosti P. [...] dne 6. října 2014 fakturu č. [...]. Odvolací orgán měl za to, že protiplnění skutečně získané společností W. [...] za dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 3. října 2014 bylo 4 767 kusů akcií série „E“ emitovaných společností P. [...] o jmenovité hodnotě 50 PLN za akcii. Hodnota tohoto protiplnění, měřitelná v penězích v době, kdy společnost W. [...] nabyla akcie, činila 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). Výše uvedená částka představuje hrubou částku, což znamená, že základ daně ze zdanitelné činnosti doložený fakturou č. [...] činil 201 664,00 PLN a daň činila 36 686,00 PLN.

Podle názoru odvolacího orgánu částky uvedené na faktuře č. [...] představující emisní hodnoty akcií neodpovídaly plně skutečnosti a nemohly být základem pro uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 86 odst. 1 zákona o DPH ze strany účastníka řízení.

Krom toho v důsledku dohody uzavřené dne 3. října 2014 s žalobkyní upsala společnost B. 2 100 kusů akcií ve jmenovité hodnotě 50,00 PLN za emisní cenu 35 287,19 PLN. Jako doklad dodání zboží uvedeného v této smlouvě ze dne 3. října 2014 vystavila B. společnosti P. [...] fakturu č. [...] ze dne 7. října 2014. Orgán měl za to, že protiplnění skutečně získané společností B. za dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 3. října 2014 bylo 2 100 kusů akcií série „E“ emitovaných společností P. o jmenovité hodnotě 50 PLN za akcii. Hodnota tohoto protiplnění, měřitelná v penězích, činila v době, kdy společnost B. nabyla akcie, 105 000,00 PLN (2 100 x 50,00). Uvedená částka (tj. 105 000,00 PLN) představovala hrubou částku, což znamená, že základ daně ze zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. [...] činil 90 804,32 PLN a daň činila 14 195,68 PLN.

Podle názoru odvolacího orgánu částky uvedené na faktuře č. [...] představující emisní hodnoty akcií nemohly být jakožto neodpovídající plně skutečnosti základem pro uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 86 odst. 1 zákona o DPH.

**3.2.** Odvolací orgán dále zjistil, že žalobkyně rozhodnutím č. 1/2014 ze dne 28. listopadu 2014 zvýšila základní kapitál emisí nových akcií, které byly upsány výměnou za nepeněžitě vklady. Opět, stejně jako v případě rozhodnutí č. 1/2014 ze dne 3. října 2014, byly akcie upsány společnostmi W. [...] a B. výměnou za nepeněžitě vklady (a dodatečně peněžitě vklady).

W. [...] upsala 1 164 kusů akcií o jmenovité hodnotě 50,00 PLN za akcii za emisní kurs 35 287,19 PLN. B. [...] upsala 133 kusů akcií o jmenovité hodnotě 50,00 PLN za akcii za emisní kurs 35 287,19 PLN.

Jako doklad dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 28. listopadu 2014 vystavila W. [...] společnosti P. [...] fakturu č. [...] ze dne 28. listopadu 2014. Odvolací orgán měl za to, že protiplnění skutečně získané společností W. [...] za dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 28. listopadu 2014 a na faktuře č. [...] bylo 1 164 kusů akcií série „E“ emitovaných společností P. [...] o jmenovité

hodnotě 50 PLN za akcii. Hodnota tohoto protiplnění, měřitelná v penězích, činila v době, kdy společnost W. [...] nabyla akcie, 58 200,00 PLN (1 164 x 50,00). Uvedená částka (tj. 58 200,00 PLN) představuje hrubou částku, což znamená, že základ daně ze zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. [...] činí 28 250,57 PLN a daň činí 6 497,63 PLN.

Odvolací orgán konstatoval, že částky uvedené na faktuře č. [...] nemohou být jakožto neodpovídající plně skutečnosti základem pro uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 86 odst. 1 zákona o DPH.

Jako doklad dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 28. listopadu 2014 vystavila B. společnosti P. [...] fakturu č. [...] ze dne 28. listopadu 2014. Odvolací orgán měl za to, že protiplnění skutečně získané společností B. za dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 28. listopadu 2014 a na faktuře č. [...] bylo 133 kusů akcií série „E“ emitovaných společností P. [...] o jmenovité hodnotě 50 PLN za akcii. Hodnota tohoto protiplnění, měřitelná v penězích, činila v době, kdy společnost B. nabyla akcie, 6 650,00 PLN (133 x 50,00). Uvedená částka (tj. 6 650,00 PLN) představuje hrubou částku, což znamená, že základ daně ze zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. [...] činí 5 411,34 PLN a daň činí 1 238,66 PLN.

Odvolací orgán konstatoval, že částky uvedené na faktuře č. [...] nemohou být jakožto neodpovídající plně skutečnosti základem pro uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 86 odst. 1 zákona o DPH.

**3.3.** Rozhodnutím č. 1/2014 ze dne 29. prosince 2014 zvýšila P. svůj základní kapitál emisí nových akcií, které měly být upsány výměnou za nepeněžité vklady.

Jako doklad dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 29. prosince 2014 vystavila W. [...] společnosti P. [...] fakturu č. [...] ze dne 31. prosince 2014. Odvolací orgán měl za to, že protiplnění skutečně získané společností W. [...] za dodání zboží uvedeného ve smlouvě ze dne 29. prosince 2014 a na faktuře č. [...] bylo 7 745 kusů akcií série „E“ emitovaných společností P. [...] o jmenovité hodnotě 50 PLN za akcii. Hodnota tohoto protiplnění, měřitelná v penězích, činila v době, kdy společnost W. [...] nabyla akcie, 387 250,00 PLN (7,745 x 50,00). Uvedená částka (tj. 387 250,00 PLN) představuje hrubou částku, což znamená, že základ daně ze zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. [...] činí 320 362,48 PLN a daň činí 66 887,52 PLN.

Ředitel finančního ředitelství konstatoval, že částky uvedené na faktuře č. [...] nemohou být jakožto neodpovídající plně skutečnosti základem pro uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 86 odst. 1 zákona o DPH.

**3.4.** Podle odvolacího orgánu věci, které byly předmětem smluv uzavřených mezi společnostmi W. [...] a B. a společností splňují zákonnou definici zboží a jejich dodání výše uvedenými subjekty představovalo dodání zboží za úplaty ve smyslu zákona o DPH. Protiplnění, které získaly W. [...] a B. (výměnou za plnění v podobě nepeněžitého vkladu a dodatečných peněžitých vkladů), byly akcie



emitované společností P. [...] Odměna, kterou obdržely W. [...] a B. výměnou za plnění v podobě nepeněžitého vkladu do společnosti P. [...], má konkrétní hodnotu, kterou lze vyjádřit ve formě ekvivalentní peněžitým jednotkám. Podle odvolacího orgánu protiplnění, které získaly W. [...] a B. výměnou za plnění v podobě nepeněžitého vkladu, představuje ekvivalent (hrubé) jmenovité hodnoty akcií.

**4** Žalobkyně podala k soudu prvního stupně žalobu, která byla zamítnuta. Soud prvního stupně s odkazem zejména na čl. 29a odst. 1 a čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. b) zákona o DPH konstatoval, že protiplnění, které náleží subjektu vkládajícímu nepeněžitý vklad do společnosti v jiné formě, než podnik nebo organizovaná část podniku, je jmenovitá hodnota akcií získaných výměnou od společnosti přijímající nepeněžitý vklad.

**5** S tímto stanoviskem soudu žalobkyně nesouhlasila a podala kasační opravný prostředek, v němž mimo jiné namítala porušení:

- článku 29a zákona o DPH v důsledku jeho nesprávného výkladu v tom smyslu, že základ daně u transakce spočívající v nepeněžitém vkladu doložené fakturami má být stanoven na základě jmenovité hodnoty akcií, ačkoliv podle správného výkladu tohoto ustanovení má být základ daně u nepeněžitého vkladu stanoven na základě emisního kursu akcií sníženého o hodnotu peněžitého vkladu, který do společnosti vložily B. a W.;

- článku 88 odst. 3a bodu 4 písm. b) zákona o DPH v důsledku jeho nesprávného výkladu v tom smyslu, že částka daně na vstupu uvedená na fakturách dokládajících nepeněžitý vklad zčásti představuje částku neodpovídající skutečnosti, ačkoliv podle správného výkladu tohoto ustanovení částka uvedená na této faktuře plně odpovídala skutečnosti, takže nebyl důvod mít za to, že společnost nebyla oprávněna snížit daň na výstupu o daň na vstupu vyplývající z faktur ve výši přesahující částku 125 505 PLN.

### **III. Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

**1** Podstatou sporu v této věci je to, zda je za zjištěného skutkového stavu základem daně jmenovitá hodnota akcií získaných od společnosti za nepeněžitý vklad, nebo emisní hodnota těchto akcií.

Podle názoru správních orgánů a soudu prvního stupně je třeba základ daně u transakce vložení nepeněžitého vkladu stanovit na základě jmenovité hodnoty akcií. Podle žalobkyně by naopak základ daně z transakce vložení věcného vkladu měl být stanoven na základě emisní hodnoty akcií snížené o hodnotu peněžitého vkladu do společnosti.

**2** Podle prvního ze zastávaných názorů bude základem daně u nepeněžitého vkladu do společnosti součet jmenovité hodnoty podílů představující dlužnou

částku (usnesení Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) ze dne 31. března 2014 ve věci I FPS 6/13).

Druhý názor vychází z přesvědčení, že v případě nepeněžitýho vkladu výměnou za akcie společnosti budou protiplněním akcie této společnosti. Jejich počet, a tedy i jejich hodnota, bude záviset na vůli stran. Počet akcií – přičemž může jít o akcie nejen se jmenovitou hodnotou, ale i s emisním kursem – může záviset na dohodě stran v tomto ohledu. Může se tedy jednat o jmenovitou nebo emisní hodnotu akcií (rozsudek NSA ze dne 22. března 2017 ve věci 1322/15).

Není tedy pochyb o tom, že v případě nepeněžitýho vkladu do společnosti je základem daně ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH „vše, co tvoří protiplnění“, avšak nebude to tržní hodnota nepeněžitýho vkladu, nýbrž souhrn práv a povinností přijatých výměnou za tento vklad, odpovídající hodnotě tohoto vkladu. V ustanoveních unijního a vnitrostátního práva totiž není žádný odkaz na tržní hodnotu zboží a služeb (rozsudek NSA ze dne 27. srpna 2017 ve věci I FSK 2326/15 a rozsudek NSA ze dne 3. července 2014 ve věci I FSK 225/13).

Jmenovitá hodnota akcií určuje rozsah majetkových a nemajetkových práv a povinností společníků (akcionářů) společnosti. Za vklady vložené do společnosti totiž získávají společníci akcie (podíly) na základním kapitálu. Základní kapitál v užším slova smyslu je určité číslo zaznamenané na straně pasiv rozvahy společnosti, tj. představuje formální hodnotu, která je součtem akcií společnosti.

Emisní hodnota akcií je hodnota, která je stanovena při emisi akcií, a tato hodnota se může rovnat jmenovité hodnotě, ale může ji převyšovat. Jmenovitá hodnota akcií se může lišit od tržní a rozvahové hodnoty. Tržní hodnotou se totiž rozumí hodnota, které lze dosáhnout na trhu při prodeji akcií. Rozhoduje o tom majetek společnosti, ale i další prvky, jako je klientela společnosti, její umístění, goodwill, a tedy i faktický stav.

Souhrnně lze vyvodit následující závěry. Zaprvé, v případě nepeněžitýho vkladu nemůže být základem daně tržní hodnota předmětu nepeněžitýho vkladu. Zadruhé, v případě nepeněžitýho vkladu výměnou za akcie budou protiplněním akcie této společnosti. Otázkou však je, zda se má hodnota těchto akcií a současně základ daně stanovit na základě jmenovité hodnoty akcií nebo emisní hodnoty akcií, pokud smluvní strany určily výši protiplnění tímto způsobem.

**3** Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) se otázkou, která je předmětem sporu, přímo nezabýval. Soudu nejsou známa žádná rozhodnutí, která by se zabývala otázkou, zda je v případě nepeněžitýho vkladu do společnosti základem daně jmenovitá nebo emisní hodnota akcií získaných výměnou za nepeněžitý vklad, pokud strany smlouvy, jejímž předmětem je nepeněžitý vklad, určily výši protiplnění tímto způsobem. SDEU ve své judikatuře zaujal názor, že základem daně nemůže být tržní hodnota zboží nebo služeb (rozsudek SDEU ze dne 19. prosince 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4 Při uplatnění těchto úvah na projednávanou věc je třeba poznamenat, že ačkoli napadené rozhodnutí a odůvodnění rozsudku soudu prvního stupně obšírně popisují vztahy mezi společnostmi, které provedly nepeněžitý vklad, a žalobkyní, správní orgány ani soud prvního stupně nezpochybily žalobkyní uvedenou jmenovitou a emisní hodnotu akcií, které převedla za nepeněžitý vklad.

S ohledem na tyto úvahy dospěl soud k závěru, že judikatura SDEU neposkytuje odpověď na otázku, zda v případě nabytí akcií společnosti za nepeněžitý vklad do této společnosti má být základ daně u tohoto plnění stanoven na základě jmenovité či emisní hodnoty těchto akcií, pokud smluvní strany určily výši protiplnění tímto způsobem. Z citovaného rozsudku SDEU jednoznačně vyplývá, že základem daně nemůže být tržní hodnota předmětu nepeněžitého vkladu, což se však přímo netýká sporné otázky v projednávané věci.

Je třeba rovněž zdůraznit, že pochybnosti soudu ohledně způsobu určení základu daně vyplývají ze skutečnosti, že jmenovitá hodnota akcií, kterou orgány rozhodující v této věci vzaly jako základ daně při nabytí nepeněžitého vkladu společností, je ve zjevném nepoměru k hodnotě předmětu nepeněžitého vkladu (nemovitosti). Uvědomující si tuto nerovnováhu, smluvní strany se ve smlouvě o nepeněžitém vkladu dohodly, že protiplněním za nepeněžitý vklad budou akcie společnosti v jejich emisní hodnotě, čímž se transakce stane rovnocennou.

#### **IV. Právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Vzhledem k pochybnostem, které na základě výše uvedených ustanovení směrnice 2006/112 vznikají ohledně stanovení výše základu daně při nabytí akcií společnosti za nepeněžitý vklad za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, má Naczelny Sąd Administracyjny za to, že je povinen předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku podle čl. 276 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie.

#### **V. Přerušování řízení**

[OMISSIS]

[podpisy]