

Cauza C-241/23

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

18 aprilie 2023

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

24 februarie 2023

Recurentă:

P Sp. z o.o.

Intimat:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Directorul
Camerei de Administrare Fiscală din Varșovia)

ORDONANȚĂ

24 februarie 2023

Curtea Supremă Administrativă (Polonia) [OMISSIS]

[OMISSIS] [compunerea instanței]

după deliberarea din **24 februarie 2023**

în ședința în fața **Izba Finansowa (Camera Financiară)**

recursul formulat de **P. sp. z o.o.o. în W.**

împotriva hotărârii **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
[**Tribunalul Voievodal Administrativ din Varșovia**]

din **29 mai 2018** [OMISSIS]

în cauza introdusă de **P. sp. z o.o. din W.**

împotriva deciziei **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
[**Directorul Camerei de Administrare Fiscală din Varșovia**]

din **30 iunie 2017** [OMISSIS]

privind **taxa pe valoarea adăugată pentru trimestrul al patrulea din 2014 și primul trimestru din 2015**

dispune:

1 În temeiul articolului 267 [OMISSIS][TFUE], adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară: „Plata primită sau care urmează să fie primită de către furnizor în schimbul livrării de bunuri menționate la articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, cu modificările ulterioare) ar trebui să fie înțeleasă ca fiind valoarea nominală a acțiunilor subscrise sau valoarea de emisiune, dacă părțile au stipulat că plata va consta în valoarea de emisiune a acțiunilor?”

[OMISSIS][suspendarea judecării cauzei]

MOTIVARE

I. Cadrul juridic

Reglementările Uniunii

Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [JO 2006, L 347 p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7, cu modificările ulterioare; denumită în continuare Directiva 112):

Art. 73.

Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.

Reglementări naționale

Prevederile Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 [OMISSIS] (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

Articolul 29a

1. Baza de impozitare, sub rezerva alineatelor 2-5, a articolelor 30a-30c, a articolului 32, a articolului 119 și a articolului 120 alineatele 4 și 5, o constituie orice plată pe care furnizorul de mărfuri sau prestatorul de servicii a primit-o sau urmează să o primească pentru vânzare de la cumpărător, beneficiarul serviciilor sau un terț, inclusiv donațiile, subvențiile primite și alte plăți suplimentare cu caracter similar care au un efect direct asupra prețului mărfurilor furnizate sau al serviciilor prestate de contribuabil.

Articolul 88 alineatul 3a punctul 4 litera b

Facturile și documentele vamale nu constituie o bază pentru reducerea impozitului datorat și pentru rambursarea diferenței de impozit sau pentru rambursarea impozitului plătit în amonte în cazul în care facturile emise, facturile de corecție sau documentele vamale menționează sume care nu sunt reale - în partea referitoare la acele elemente pentru care sunt menționate sume care nu sunt reale.

II. Situația de fapt

1. P. [...] (Societatea sau recurenta) a inclus în decontul său pentru trimestrul al patrulea din 2014 și primul trimestru din 2015 sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată și sumele nete indicate în facturile emise către aceasta de către: W. [...] W. [...] nr. [...] din 6 octombrie 2014, nr. [...] din 28 noiembrie 2014 și nr. [...] din 31 decembrie 2014 și B. [...], transformată ulterior în B. [...] [...] (B.) nr. [...] din 7 octombrie 2014 și [...] din 28 noiembrie 2014, care documentează aportul în natură în favoarea recurenteii în schimbul acțiunilor emise în cadrul unei majorări a capitalului social al acesteia din urmă. În contractele de cesiune de bunuri imobile prin aport în natură (în continuare: „contractele privind aporturile”), părțile au stipulat că plata va fi prețul de emisiune al acțiunilor. În consecință, societatea a acceptat ca sumă de plată valoarea de emisiune a acțiunilor (respectiv valoarea aporturilor în natură aduse), iar nu valoarea nominală a acestora (de multe ori mai mică).

2. Șeful Primului Birou Fiscal din W. [...] [...] (autoritatea de primă instanță), prin decizia din 28 martie 2017, a stabilit obligația de plată a TVA a părții pentru al patrulea trimestru al anului 2014 în valoare de 54 291 674,00 PLN; valoarea excedentului de taxă în amonte față de taxa în aval care urmează să fie reportată în următoarea perioadă contabilă în valoare de 0,00 PLN și a stabilit obligația de plată a TVA pentru primul trimestru al anului 2015 în valoare de 34 352 011,00 PLN. Potrivit autorității, baza de impozitare ar trebui să fie valoarea nominală a acțiunilor în cazul tranzacțiilor descrise, și nu valoarea de emisiune, de multe ori mai mare, a acestora.

3. După examinarea recursului, directorul Camerei de Administrare Fiscală din W. (autoritatea de apel), prin decizia din 30 iunie 2017, a confirmat decizia autorității de primă instanță.

3.1. Instanța de recurs a constatat că, prin Rezoluția nr. 1/2014 din 3 octombrie 2014, P. [...] (devenită ulterior recurentă) și-a majorat capitalul social prin emiterea de noi acțiuni care să fie preluate în schimbul unor aporturi în natură și a unor aporturi suplimentare în numerar.

Pentru a documenta livrarea de bunuri de mai sus, enumerate în contractul din 3 octombrie 2014, W. [...] a emis către P. [...], la 6 octombrie 2014, factura nr. [...]. Organismul de apel a presupus că plata efectiv primită de W. [...] pentru livrarea bunurilor enumerate în contractul din 3 octombrie 2014 a fost reprezentată de 4.767 de acțiuni seria „E” emise de P. [...], cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare. Valoarea acestei plăți, măsurabilă în bani la momentul achiziționării acțiunilor de către W. [...] s-a ridicat la 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). Suma de mai sus reprezintă valoarea brută, ceea ce înseamnă că valoarea impozabilă a activității impozabile documentate prin factura nr. [...] a fost de 201 664,00 PLN, iar valoarea impozitului a fost de 36 686,00 PLN.

În opinia autorității de apel, sumele enumerate în factura nr. [...] care constituie valorile de emisiune ale acțiunilor nu erau în întregime conforme cu realitatea și nu puteau constitui un motiv pentru ca partea să își exercite dreptul de deducere în temeiul articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA.

În plus, ca urmare a acordului încheiat la 3 octombrie 2014 cu recurenta, B. a subscris 2 100 de acțiuni, cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare, la un preț de emisiune de 35 287,19 PLN pe acțiune. Pentru a face dovada livrării bunurilor enumerate în acest contract din 3 octombrie 2014, B. a emis către P. [...] factura nr. [...] din data de 7 octombrie 2014. Autoritatea a presupus că plata efectiv primită de B. pentru livrarea bunurilor enumerate în contractul din 3 octombrie 2014 a fost de 2 100 de acțiuni din seria „E” emise de P. cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare. Valoarea acestei plăți, măsurabilă în bani, la momentul achiziționării acțiunilor de către B. s-a ridicat la 105 000,00 PLN (2 100 x 50,00). Suma în cauză (respectiv 105 000,00 PLN) a fost suma brută, ceea ce înseamnă că valoarea impozabilă a tranzacției impozabile menționate în factura nr. [...] a fost de 90 804,32 PLN, iar valoarea impozitului a fost de 14 195,68 PLN.

În opinia autorității de apel, sumele enumerate pe factura nr. [...] reprezentând valorile de emisiune ale acțiunilor, nefiind în totalitate conforme cu realitatea, nu puteau constitui un temei pentru ca partea să își exercite dreptul de deducere în temeiul articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA.

3.2. În plus, organul de apel a stabilit, de asemenea, că recurenta, prin Rezoluția nr. 1/2014 din 28 noiembrie 2014, a majorat capitalul social prin emiterea de noi acțiuni, care au fost subscrise în schimbul unor contribuții în natură (aporturi în natură). Din nou, ca și în cazul Rezoluției nr. 1/2014 din 3 octombrie 2014, acțiunile au fost subscrise de W. [...] și B. în schimbul aporturilor în natură efectuate (și a aporturilor suplimentare în numerar).

W. [...] a subscris 1164 de acțiuni, cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare, la un preț de emisiune de 35 287,19 PLN pe acțiune. B. [...] a subscris 133 de acțiuni, cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare, la un preț de emisiune de 35 287,19 PLN pe acțiune.

Pentru a documenta livrarea bunurilor enumerate în contractul din 28 noiembrie 2014, W. [...] a emis către P. [...] factura nr. [...] din 28 noiembrie 2014. Organismul de apel a acceptat faptul că plata efectiv primită de W. Valoarea [...] pentru furnizarea bunurilor enumerate în contractul din 28 noiembrie 2014 și în factura nr. [...] a fost reprezentată de 1 164 de acțiuni seria „F” emise de P. [...] cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare. Valoarea acestei contraprestații, măsurabilă în bani la momentul achiziționării acțiunilor de către W. [...] se ridică la 58 200,00 PLN (1 164 x 50,00). Suma în cauză (respectiv 58 200,00 PLN) este suma brută, ceea ce înseamnă că valoarea impozabilă a tranzacției impozabile enumerate în factura nr. [...] a fost de 28 250,57 PLN, iar valoarea impozitului a fost de 6 497,63 PLN.

Organul de apel a considerat că sumele menționate în factura nr. [...], nefiind în deplină conformitate cu realitatea, nu au dat naștere dreptului de deducere de către parte în temeiul articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA.

Pentru a documenta livrarea bunurilor enumerate în contractul din 28 noiembrie 2014. B. a emis către P. [...] factura nr. [...] din 28 noiembrie 2014. Organismul de apel a presupus că plata efectiv primită de B. pentru livrarea bunurilor enumerate în contractul din 28 noiembrie 2014 și în factura nr. [...] a fost de 133 de acțiuni seria „F” emise de P. [...] cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare. Valoarea acestei contraprestații, măsurabilă în bani în momentul în care B. a achiziționat acțiunile, s-a ridicat la 6 650,00 PLN (133 x 50,00). Suma în cauză (și anume 6 650,00 PLN) reprezintă valoarea brută, ceea ce înseamnă că valoarea impozabilă a activității impozabile enumerate în factura nr. [...] a fost de 5 411,34 PLN, iar valoarea impozitului a fost de 1 238,66 PLN.

Organul de apel a considerat că sumele menționate în factura nr. [...], nefiind în deplină conformitate cu realitatea, nu au dat naștere dreptului de deducere de către parte în temeiul articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA.

3.3. În temeiul Rezoluției nr. 1/2014 din 29 decembrie 2014. P. [...] a majorat capitalul social prin emiterea de noi acțiuni care urmau să fie subscrise în schimbul unor contribuții în natură (aporturi în natură).

Pentru a documenta livrarea bunurilor enumerate în acordul din 29 decembrie 2014. W. [...] emise către P. [...] factura nr. [...] din 31 decembrie 2014. Organismul de apel a acceptat faptul că plata primită efectiv de W. [...] în ceea ce privește furnizarea de bunuri menționate în contractul din 29 decembrie 2014 și în factura nr. [...] a fost de 7 745 de acțiuni seria „G” emise de P. [...] cu o valoare nominală de 50,00 PLN fiecare. Valoarea acestei contraprestații, măsurabilă în bani la momentul achiziționării acțiunilor de către W. [...] se ridică la 387 250,00

PLN (7 745 x 50,00). Suma în cauză (și anume 387 250,00 PLN) este o sumă brută, ceea ce înseamnă că baza de impozitare a activităților impozabile enumerate în factura nr. [...] s-a ridicat la 320 362,48 PLN, iar valoarea taxei la 66 887,52 PLN.

În opinia directorului IAS, sumele menționate în factura nr. [...], nefiind în totalitate conforme cu realitatea, nu constituie un motiv pentru ca partea să își exercite dreptul de deducere în temeiul articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA.

3.4. Potrivit recurenței, articolele care au făcut obiectul contractelor încheiate între W. [...] și B. se încadrează în definiția legală a bunurilor, iar livrarea acestora de către entitățile menționate mai sus a constituit o livrare de bunuri cu titlu oneros în sensul Legii TVA. Plata primită de W. [...] și B. (în schimbul unei contraprestații sub forma unui aport în natură și a unor aporturi suplimentare în numerar) au fost reprezentată de acțiunile emise de P. [...] [...] Remunerația primită de W. [...] și B. în schimbul contravalorii aportului în natură către P. [...] are o valoare concretizată care poate fi exprimată în echivalent bănesc. Potrivit autorității de apel, contravaloarea primită de W. [...] și B. în schimbul unei contraprestații în natură este echivalentul valorii nominale (brute) a acțiunilor.

4. Recurenta a introdus o acțiune în fața primei instanțe, care a respins acțiunea. Prima instanță, referindu-se în special la articolul 29a alineatul 1 și la articolul 88 alineatul 3a punctul 4 litera b din Legea privind TVA, a considerat că plata datorată unei entități care face un aport în natură unei societăți sub altă formă decât o întreprindere sau o parte organizată a unei întreprinderi este valoarea nominală a acțiunilor obținute în schimb de la societatea care acceptă aportul în natură.

5. Această poziție a primei instanțe nu a fost împărtășită de recurentă, care a formulat recurs, invocând, printre altele, nerespectarea de către aceasta:

- a articolului 29a din Legea privind TVA, interpretându-l în mod eronat în sensul că baza de impozitare a operațiunii de aport în natură documentată prin facturi ar trebui să fie determinată pe baza valorii nominale a acțiunilor, în timp ce, potrivit interpretării corecte a acestei dispoziții, baza de impozitare a aportului în natură ar trebui să fie determinată pe baza prețului de emisiune al acțiunilor, minus valoarea aportului în numerar efectuat în favoarea societății de către B. și W;

- a articolului 88 alineatul (3a) punctul 4 lit. b din Legea privind TVA, prin interpretarea sa eronată, care constă în presupunerea că valoarea taxei în amonte indicată în facturile care documentează parțial contribuția în natură constituie o sumă contrară realității, în timp ce, în conformitate cu interpretarea corectă a acestei dispoziții, suma indicată în factura respectivă era o sumă pe deplin conformă cu realitatea, astfel încât nu existau motive pentru a presupune că societatea nu avea dreptul de a reduce taxa în aval cu taxa în amonte rezultată din facturi în quantum care depășea suma de 125 505 PLN.

III. Motivarea cererii de decizie preliminară

1. Esența litigiului în acest caz se reduce la întrebarea dacă, în situația de fapt stabilită, baza de impozitare este valoarea nominală a acțiunilor preluate de la societate pentru contribuția în natură sau valoarea de emisiune a acestor acțiuni.

În opinia autorităților și a Tribunalului de Primă Instanță, valoarea impozabilă a operațiunii de aport în natură ar trebui determinată pe baza valorii nominale a acțiunilor. Potrivit recurenței, valoarea impozabilă a operațiunii de aport în natură, pe de altă parte, ar trebui să fie determinată pe baza valorii de emisiune a acțiunilor, minus valoarea aportului în numerar făcut societății,

2. Conform primului dintre punctele de vedere prezentate, baza impozabilă pentru aportul în natură (aport în natură) la societate va fi suma valorii nominale a acțiunilor care constituie suma datorată [decizia Curții Supreme Administrative (NSA) din 31 martie 2014 în cauza nr. I FPS 6/13].

A doua poziție se bazează pe convingerea că, în cazul unui aport în natură în schimbul unor acțiuni ale unei societăți, contravaloarea va fi reprezentată de acțiunile societății respective. Numărul acestora și, prin urmare, valoarea lor - vor depinde de voința părților în această privință. Numărul de acțiuni - care pot fi acțiuni nu numai la valoarea nominală, ci și la prețul de emisiune - poate depinde de acordul părților în acest sens. Prin urmare, aceasta poate fi valoarea nominală sau valoarea de emisiune a acțiunilor (hotărârea Curții Administrative Supreme din 22 martie 2017 în cauza numărul 1322/15).

Astfel, nu există nicio îndoială că, în cazul unui aport în natură la o societate, baza de impozitare în sensul articolului 29a alineatul (1) din Legea privind TVA este „tot ceea ce constituie contraprestația”, dar aceasta nu va fi valoarea de piață a aportului în natură, ci totalitatea drepturilor și obligațiilor primite în schimbul aportului, corespunzătoare valorii acestui aport. Într-adevăr, nu există nicio referire la valoarea de piață a bunurilor și serviciilor în dispozițiile legislației UE și naționale (hotărârea Curții Administrative Supreme din 27 august 2017 în cauza nr. I FSK 2326/15 și hotărârea Curții Administrative Supreme din 3 iulie 2014 în cauza nr. I FSK 225/13).

Valoarea nominală a acțiunilor determină întinderea drepturilor și obligațiilor patrimoniale și nepatrimoniale ale asociaților (acționarilor) societății. Acest lucru se datorează faptului că, în schimbul contribuțiilor făcute la societate, acționarii primesc părți (acțiuni) din capitalul social. Capitalul social în sens strict este o cifră desemnată înregistrată în partea pasivă (pasiv) a bilanțului unei societăți, adică reprezintă valoarea formală, fiind suma acțiunilor societății.

Valoarea de emisiune a acțiunilor este valoarea acțiunilor care se presupune la emiterea acestora, iar această valoare poate fi și egală cu valoarea nominală, dar o poate și depăși. Valoarea nominală a acțiunilor poate fi diferită de valoarea de piață și de valoarea de bilanț. Într-adevăr, valoarea de piață înseamnă valoarea care poate fi obținută pe piață atunci când acțiunile sunt vândute. Aceasta este

determinată de activele societății, dar și de alte elemente, cum ar fi clientela societății, locația, fondul de comerț și așa mai departe.

În concluzie, se pot trage următoarele concluzii. În primul rând, în cazul unei contribuții în natură, valoarea de piață a obiectului contribuției în natură nu poate constitui baza de impozitare. În al doilea rând, în cazul unui aport în natură în schimbul unor acțiuni, contravaloarea va fi reprezentată de acțiunile societății respective. Cu toate acestea, se pune întrebarea dacă valoarea acestor acțiuni și, în același timp, baza impozabilă ar trebui să fie determinată pe baza valorii nominale a acțiunilor sau a valorii de emisiune a acțiunilor, în cazul în care părțile la contract au stabilit plata în acest mod.

3. Chestiunea pusă sub semnul întrebării nu a fost abordată direct de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE). Instanța nu are cunoștință de nicio hotărâre care să abordeze problema dacă, în cazul unui aport în natură la o societate, baza de impozitare este valoarea nominală sau valoarea de emisiune a acțiunilor preluate în schimbul aportului în natură, în cazul în care părțile la contractul care are ca obiect aportul în natură au stabilit în acest mod valoarea contraprestației. În jurisprudența sa, CJUE a considerat că baza de impozitare nu poate fi valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor (Hotărârea CJUE din 19 decembrie 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Aplicând aceste observații la cazul de față, trebuie remarcat faptul că, deși decizia atacată și motivarea hotărârii primei instanțe descriu pe larg relațiile dintre societățile care au făcut aportul în natură și recurentă, nici autoritățile, nici prima instanță nu au pus la îndoială valoarea nominală și valoarea de emisiune a acțiunilor transferate de către recurentă în scopul preluării aportului în natură.

Având în vedere observațiile formulate, Curtea concluzionează că jurisprudența CJUE nu oferă un răspuns la întrebarea dacă, în cazul achiziției de acțiuni ale unei societăți în schimbul unei contribuții în natură la această societate, baza de impozitare a acestei operațiuni ar trebui să fie determinată pe baza valorii nominale a acțiunilor sau a valorii de emisiune a acestor acțiuni, în cazul în care părțile la acord au stabilit valoarea contraprestației în acest mod. Din hotărârea CJUE citată rezultă fără echivoc că valoarea de piață a obiectului aportului în natură nu poate constitui baza de impozitare, care, cu toate acestea, nu se referă în mod direct la chestiunea litigioasă din prezenta cauză.

De asemenea, trebuie subliniat faptul că îndoielile Curții cu privire la modul în care a fost formată baza de impozitare rezultă din faptul că valoarea nominală a acțiunilor adoptată de autoritățile care au soluționat prezenta cauză ca bază de impozitare pentru preluarea de către societate a aportului în natură este extrem de disproporționată față de valoarea obiectului aportului în natură (bunuri imobile). Recunoscând acest dezechilibru, părțile au convenit în acordul de aport în natură că plata pentru aportul în natură ar fi acțiunile societății la valoarea de emisiune, ceea ce face ca tranzacția să fie echivalentă.

IV. Temeiul juridic al trimiterii preliminare

Având în vedere îndoielile care, pe baza dispozițiilor Directivei 112 menționate anterior, apar în ceea ce privește determinarea bazei impozabile în cazul achiziționării de acțiuni ale unei societăți în schimbul unui aport în natură, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Curtea Supremă Administrativă a considerat că este obligată să adreseze Curții de Justiție o întrebare preliminară în temeiul articolului 276 al treilea paragraf din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

V. Suspendarea procedurii

[OMISSIS]

[semnături]

DOCUMENT DE LUCRU