

Zadeva C-241/23

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

18. april 2023

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

24. februar 2023

Pritožnica:

P. sp. z o.o.

Nasprotna stranka:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

SKLEP

z dne 24. februarja 2023

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) [...] (ni prevedeno) [sestava sodišča]

je po preučitvi **24. februarja 2023**

na obravnavi pred **Izba Finansowa (oddelek za finančne zadeve)**

kasacijske pritožbe družbe **P. sp. z o.o. iz W.**

zoper sodbo **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska)**

z dne **29. maja 2018** [...] (ni prevedeno)

v zadevi v zvezi s tožbo družbe **P. sp. z o.o. iz W.**

zoper odločbo **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktor oddelka davčne uprave v Varšavi, Poljska)**

z dne **30. junija 2017** [...] (ni prevedeno)

glede davka na dodano vrednost za **četrto četrletje leta 2014 in prvo četrletje leta 2015**

sklenilo:

1 Na podlagi člena 267 [...] (ni prevedeno) [PDEU] se Sodišču Evropske unije predloži to vprašanje za predhodno odločanje: „**Ali se za plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj za dobavo blaga in ki je navedeno v členu 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, s spremembami), šteje nominalna vrednost vpisanih delnic ali emisijska vrednost, če so stranke določile, da bo plačilo predstavljala emisijska vrednost delnic?**“

[...] (ni prevedeno) [prekinitev postopka]

OBRAZLOŽITEV

I. Pravni okvir

Pravo Unije

Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. (UL 2006, L 347, str. 1), s spremembami; v nadaljevanju: Direktiva 2006/112)

Člen 73

Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

Nacionalna ureditev

Določbe ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) [...] (ni prevedeno) (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054, s spremembami; v nadaljevanju: zakon o DDV):

Člen 29a

1 Kot davčna osnova velja, razen v primerih iz odstavkov od 2 do 5 tega člena, členov od 30a do 30c, 32, 119 in 120(4) in (5), vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je dobavitelj blaga oziroma ponudnik storitev na podlagi prodaje prejel oziroma bi

moral prejeti od pridobitelja, prejemnika storitev ali tretje osebe, vključno s prejetimi dodatki, subvencijami in drugimi podobnimi doplačili, ki imajo neposreden učinek na ceno blaga ali storitev, ki jih dobavi ali opravi davčni zavezanec.

Člen 88(3a), točka (4)(b)

Računi in carinski dokumenti niso osnova za odbitek dolgovanega davka, vračilo presežnega davka ali vračilo vstopnega davka, če so na predloženih računih, popravnih računih ali carinskih dokumentih zneski, ki niso realni – v delu, ki se nanaša na tiste postavke, glede katerih so bili navedeni zneski, ki niso realni.

II. Dejansko stanje

1. Družba P. [...] (v nadaljevanju: družba ali pritožnica) je v obračunu za četrto četrletje leta 2014 in prvo četrletje leta 2015 navedla zneske davka na dodano vrednost in neto zneske, ki so navedeni v računih, ki sta ji jih izstavili: družba W. in sicer račune št. [...] z dne 6. oktobra 2014, št. [...] z dne 28. novembra 2014 in št. [...] z dne 31. decembra 2014 ter družba B. [...], ki se je pozneje preoblikovala v B., in sicer računa št. [...] z dne 7. oktobra 2014 in [...] z dne 28. novembra 2014, v katerih je dokumentiran stvarni vložek v pritožnico v zameno za delnice, izdane v okviru povečanja osnovnega kapitala pritožnice. V pogodbah o prenosu nepremičnin iz naslova stvarnega vložka (v nadaljevanju: pogodbe o vložku) so stranke določile, da bo plačilo predstavljala emisijska cena delnic. Zato je pritožnica kot znesek plačila štela emisijsko vrednost delnic (tj. vrednost vplačanih stvarnih vložkov) in ne njihove (večkrat nižje) nominalne vrednosti.

2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. (vodja prvega davčnega urada W. [...]) (v nadaljevanju: organ prve stopnje) je z odločbo z dne 28. marca 2017 pritožnici določil višino dolgovanega davka na dodano vrednost za četrto četrletje leta 2014 v znesku 54.291.674,00 PLN; višino presežka vstopnega davka nad dolgovanim davkom, ki se prenese v naslednje obračunsko obdobje v znesku 0,0 PLN, in določil višino dolgovanega davka na dodano vrednost za prvo četrletje 2015 v znesku 34.352.011,00 PLN. Po mnenju organa prve stopnje, mora biti davčna osnova v primeru opisanih transakcij nominalna vrednost delnic, in ne njihova nekajkrat višja emisijska vrednost.

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (direktor oddelka davčne uprave v W) (v nadaljevanju: pritožbeni organ) je po obravnavi pritožbe z odločbo z dne 30. junija 2017 potrdil odločbo organa prve stopnje.

3.1. Pritožbeni organ je ugotovil, da je družba P. [...] (ki se je pozneje preoblikovala v pritožnico) s sklepom št. 1/2014 z dne 3. oktobra 2014 povečala svoj osnovni kapital z izdajo novih delnic, ki naj bi bile vpisane v zameno za vplačilo stvarnih vložkov in dodatnih denarnih vložkov.

Za dokumentiranje zgoraj omenjene dobave blaga, navedenega v pogodbi z dne 3. oktobra 2014, je družba W. [...], družbi P [...] 6. oktobra 2014 izstavila račun št. [...]. Pritožbeni organ je ugotovil, da je plačilo, ki ga je družba W. dejansko prejela [...] iz naslova dobave blaga, navedenega v pogodbi z dne 3. oktobra 2014, predstavljalo 4.767 delnic serije „E“, ki jih je izdala družba P. [...] z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico. Vrednost tega plačila v denarju, ko je družba W. pridobila delnice, [...] je znašala 238.350,00 PLN (4.767 x 50,00). Zgornji znesek je bruto znesek, kar pomeni, da je davčna osnova obdavčljive transakcije, dokumentirane z računom št. [...], znašala 201.664,00 PLN, znesek davka pa 36.686,00 PLN.

Po mnenju pritožbenega organa zneski, navedeni na računu št. [...], ki predstavljajo emisijske vrednosti delnic, niso v celoti realni in ne morejo biti podlaga, da bi stranka lahko uveljavljala pravico do odbitka v skladu s členom 86(1) zakona o DDV.

Poleg tega je družba B. na podlagi pogodbe, sklenjene 3. oktobra 2014 s pritožnico, pridobila 2100 delnic z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico, pri čemer je bila emisijska cena 35.287,19 PLN na delnico. Za dokumentiranje dobave blaga, navedenega v tej pogodbi z dne 3. oktobra 2014, je družba B. družbi P. izstavila [...] račun št. [...] z dne 7. oktobra 2014. Organ je ugotovil, da je plačilo, ki ga je družba B. dejansko prejela iz naslova dobave blaga, navedenega v pogodbi z dne 3. oktobra 2014, 2.100 delnic serije „E“, ki jih je izdala družba P., z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico. Vrednost tega plačila v denarju, ko je družba B. pridobila delnice, je znašala 105.000,00 PLN (2100 x 50,00). Zadevni znesek (tj. 105.000,00 PLN) je bruto znesek, kar pomeni, da je davčna osnova obdavčljive transakcije, navedene na računu št. [...], znašala 90.804,32 PLN, znesek davka pa 14.195,68 PLN.

Po mnenju pritožbenega organa zneski, navedeni na računu št. [...], ki ustrezajo emisijskim vrednostim delnic, niso v celoti realni in ne morejo biti podlaga, da bi stranka lahko uveljavljala pravico do odbitka v skladu s členom 86(1) zakona o DDV.

3.2. Poleg tega je pritožbeni organ tudi ugotovil, da je pritožnica s sklepom št. 1/2014 z dne 28. novembra 2014 povečala osnovni kapital z izdajo novih delnic, ki so bile vpisane v zameno za vplačilo stvarnih vložkov. Tudi v tem primeru, tako kot v primeru sklepa št. 1/2014 z dne 3. oktobra 2014, sta delnice v zameno za vplačane stvarne vložke (in dodatne denarne vložke) vpisali družba W. [...] in družba B.

Družba W. [...] je vpisala 1164 delnic z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico, po emisijski ceni 35.287,19 PLN na delnico. Družba B [...] je vpisala 133 delnic z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico, po emisijski ceni 35.287,19 PLN na delnico.

Za dokumentiranje dobave blaga, navedenega v pogodbi z dne 28. novembra 2014, je družba W. [...] družbi P. izstavila [...] račun št. [...] z dne 28. novembra 2014. Pritožbeni organ je ugotovil, da je plačilo, ki ga je družba W. dejansko prejela [...] za dobavo blaga, navedenega v pogodbi z dne 28. novembra 2014 in računu št. [...], 1.164 delnic serije „F“, ki jih je izdala družba P. [...], z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico. Vrednost tega plačila v denarju, ko je družba W. pridobila delnice, [...] je znašala 58.200,00 PLN (1.164 x 50,00). Zadevni znesek (tj. 58.200,00 PLN) je bruto znesek, kar pomeni, da je davčna osnova obdavčljive transakcije, navedene na računu št. [...], znašala 28.250,57 PLN, znesek davka pa 6497,63 PLN.

Po mnenju pritožbenega organa zneski, navedeni na računu št. [...], niso v celoti realni in ne morejo biti podlaga, da bi stranka lahko uveljavljala pravico do odbitka v skladu s členom 86(1) zakona o DDV.

Za dokumentiranje dobave blaga, navedenega v pogodbi z dne 28. novembra 2014, je družba B. družbi P. [...] izstavila račun št. [...] z dne 28. novembra 2014. Pritožbeni organ je ugotovil, da je bilo plačilo, ki ga je družba B. dejansko prejela za dobavo blaga, navedenega v pogodbi z dne 28. novembra 2014 in računu št. [...], 133 delnic serije „F“, ki jih je izdala družba P. [...], z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico. Vrednost tega plačila v denarju, ko je družba B. pridobila delnice, je znašala 6650,00 PLN (133 x 50,00). Zadevni znesek (tj. 6650,00 PLN) je bruto znesek, kar pomeni, da je davčna osnova obdavčljive transakcije, navedene na računu št. [...], znašala 5411,34 PLN, znesek davka pa 1238,66 PLN.

Pritožbeni organ je ugotovil, da zneski, navedeni na računu št. [...], niso v celoti realni in ne morejo biti podlaga, da bi stranka lahko uveljavljala pravico do odbitka v skladu s členom 86(1) zakona o DDV.

3.3 Na podlagi sklepa št. 1/2014 z dne 29. decembra 2014, je družba P. [...] povečala osnovni kapital z izdajo novih delnic, ki naj bi bile vpisane v zameno za stvarne vloške.

Za dokumentiranje dobave blaga, navedenega v pogodbi z dne 29. decembra 2014, je družba W. [...] družbi P. [...] izstavila račun št. [...] z dne 31. decembra 2014. Pritožbeni organ je ugotovil, da je bilo plačilo, ki ga je družba W. [...] dejansko prejela za dobavo blaga, navedenega v pogodbi z dne 29. decembra 2014 in računu št. [...], 7745 delnic serije „G“, ki jih je izdala družba P. [...] z nominalno vrednostjo 50,00 PLN na delnico. Vrednost tega plačila v denarju, ko je družba W. pridobila delnice, [...] je znašala 387.250,00 PLN (7745 x 50,00). Zadevni znesek (tj. 387.250,00 PLN) je bruto znesek, kar pomeni, da je davčna osnova obdavčljivih transakcij, navedenih na računu št. [...], znašala 320.362,48 PLN, znesek davka pa 66.887,52 PLN.

Po mnenju direktorja oddelka davčne uprave zneski, navedeni na računu št. [...], niso v celoti realni in ne morejo biti podlaga, da bi stranka lahko uveljavljala pravico do odbitka v skladu s členom 86(1) zakona o DDV.

3.4. Po mnenju pritožbenega organa stvari, ki so bili predmet pogodb, sklenjenih med družbama W. [...] in B. ter pritožnico, ustrezajo zakonski opredelitvi blaga, njihova dobava, ki sta jo opravila navedena subjekta, pa pomeni dobavo blaga za plačilo v smislu zakona o DDV. Plačilo, ki sta ga prejeli družbi W. [...] in B. (v zameno za dajatev v obliki stvarnega vložka in dodatnih denarnih vložkov), so bile delnice, ki jih je izdala družba P. [...] Plačilo, ki sta ga družbi W. [...] in B. prejeli v zameno za dajatev v obliki stvarnega vložka v družbo P. [...], ima konkretno vrednost, ki jo je mogoče izraziti v denarnih enotah. Po mnenju pritožbenega organa plačilo, ki sta ga družbi W. [...] in B. prejeli v zameno za dajatev v obliki stvarnega vložka, ustreza nominalni (bruto) vrednosti delnic.

4. Potem ko je pritožnica vložila tožbo pri prvostopenjskem sodišču, je to sodišče tožbo zavrnilo. Prvostopenjsko sodišče je zlasti ob sklicevanju na člen 29a(1) in člen 88(3a), točka 4b, zakona o DDV ugotovilo, da je plačilo, ki ga mora dobiti subjekt, ki vplača stvarni vložek v družbo v obliki, ki ni podjetje ali organizirani del podjetja, nominalna vrednost delnic, pridobljenih v zameno od družbe, ki je sprejela stvarni vložek.

5. S tem stališčem prvostopenjskega sodišča se pritožnica ni strinjala in je vložila kasacijsko pritožbo, v kateri je med drugim zatrjevala kršitev:

- člena 29a zakona o DDV zaradi njegove napačne razlage, in sicer, da bi bilo treba davčno osnovo transakcije vplačila stvarnega vložka, dokumentirane z računi, določiti na podlagi nominalne vrednosti delnic, medtem ko bi bilo treba v skladu s pravilno razlago te določbe davčno osnovo vplačanega stvarnega vložka določiti na podlagi emisijske cene delnic, zmanjšane za vrednost denarnega vložka, ki sta ga vplačali družbi B. in W;

- člena 88(3a), točka 4b, zakona o DDV zaradi njegove napačne razlage, in sicer, da znesek vstopnega davka, naveden na računih, s katerimi je dokumentirano vplačilo stvarnega vložka, delno predstavlja znesek, ki ni realen, medtem ko je bil v skladu s pravilno razlago te določbe znesek, naveden na tem računu, v celoti realen, zaradi česar ni bilo razlogov za ugotovitev, da pritožnica od izstopnega davka ni bila upravičena odšteti vstopnega davka, ki izhaja iz računov v višini, ki presega znesek 125.505 PLN.

III. Razlogi za predložitev vprašanja za predhodno odločanje

1. Bistvo spora v tej zadevi je vprašanje, ali je glede na ugotovljeno dejansko stanje davčna osnova nominalna vrednost delnic, vpisanih v zameno za stvarni vložek v družbo, ali emisijska vrednost teh delnic.

Po mnenju organov in prvostopenjskega sodišča je treba davčno osnovo transakcije vplačila stvarnega vložka določiti na podlagi nominalne vrednosti delnic. Po mnenju pritožnice pa je treba davčno osnovo transakcije vplačila stvarnega vložka določiti na podlagi emisijske vrednosti delnic, zmanjšane za vrednost denarnega vložka v pritožnico.

2. V skladu s prvim od predstavljenih stališč bo davčna osnova za vplačilo stvarnega vložka v pritožnico vsota nominalne vrednosti delnic, ki predstavlja dolgovani znesek (sklep Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) (v nadaljevanju: NSA) z dne 31. marca 2014 v zadevi I FPS 6/13).

Druugo stališče temelji na prepričanju, da bodo v primeru vplačila stvarnega vložka v zameno za delnice družbe plačilo predstavljale delnice te družbe. Njihovo število in torej njihova vrednost sta odvisna od volje strank v zvezi s tem. Število delnic – ki so lahko delnice ne le z nominalno vrednostjo, temveč tudi po emisijski ceni – je lahko odvisno od dogovora strank v zvezi s tem. Tako lahko torej gre za nominalno ali emisijsko vrednost delnic (sodba NSA z dne 22. marca 2017 v zadevi št. 1322/15).

Tako ni dvoma, da je v primeru vplačila stvarnega vložka v družbo davčna osnova v smislu člena 29a(1) zakona o DDV „vse, kar predstavlja plačilo“, vendar to ne bo tržna vrednost stvarnega vložka, temveč celota pravic in obveznosti, prejetih v zameno za vložek, ki ustreza vrednosti tega vložka. V določbah prava Unije in nacionalnega prava namreč ni nobenega sklicevanja na tržno vrednost blaga in storitev (sodba NSA z dne 27. avgusta 2017 v zadevi I FSK 2326/15 in sodba NSA z dne 3. julija 2014 v zadevi I FSK 225/13).

Nominalna vrednost delnic določa obseg premoženjskih in nepremoženjskih pravic in obveznosti družbenikov (delničarjev) družbe. Družbeniki namreč v zameno za vložke v družbo prejmejo delnice (deleže) v osnovnem kapitalu. Osnovni kapital v ožjem pomenu besede je število, ki je vodeno na pasivni strani bilance stanja podjetja, tj. predstavlja formalno vrednost, ki je vsota delnic podjetja.

Emisijska vrednost delnic je vrednost, ki se sprejme pri izdaji delnic in je lahko enaka nominalni vrednosti, lahko pa jo tudi presega. Nominalna vrednost delnic se lahko razlikuje od tržne in bilančne vrednosti. Tržna vrednost namreč pomeni vrednost, ki jo je mogoče doseči na trgu ob prodaji delnic. Odločilno v zvezi s tem je premoženje družbe, pa tudi drugi elementi, kot so stranke družbe, lokacija, dobro ime in torej dejanske okoliščine.

Če povzamemo, je mogoče sprejeti naslednje ugotovitve. Prvič, v primeru stvarnega vložka tržna vrednost predmeta stvarnega vložka ne more biti davčna osnova. Drugič, v primeru stvarnega vložka v zameno za delnice so plačilo delnice te družbe. Vprašanje pa je, ali je treba vrednost teh delnic in hkrati davčno osnovo določiti na podlagi nominalne vrednosti delnic ali emisijske vrednosti delnic, če sta pogodbeni stranki višino plačila določili na ta način.

3. Sodišče Evropske unije (SEU) spornega vprašanja ni neposredno obravnavalo. Predložitvenemu sodišču niso znane nobene sodne odločbe, ki bi obravnavale vprašanje, ali je v primeru vplačila stvarnega vložka v družbo davčna osnova nominalna vrednost ali emisijska vrednost delnic, vpisanih v zameno za stvarni vložek, če sta stranki pogodbe, katere predmet je stvarni vložek, višino

plačila določili na ta način. V svoji sodni praksi je Sodišče Evropske unije zastopalo stališče, da davčna osnova ne more biti tržna vrednost blaga ali storitev (sodba Sodišče z dne 19. decembra 2012, O.B.E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Glede uporabe tega preudarka za obravnavano zadevo je treba ugotoviti, da čeprav so v izpodbijani odločbi in obrazložitvi sodbe prvostopenjskega sodišča obširno opisana razmerja med družbama, ki sta vplačali stvarni vložek, in pritožnico, niti organa niti prvostopenjsko sodišče niso podvomili v nominalno in emisijsko vrednost delnic, ki jo je navedla pritožnica in katere je ta prenesla v zameno za prejem predmeta stvarnega vložka.

Ob upoštevanju navedenih preudarkov predložitveno sodišče ugotavlja, da sodna praksa SEU ne daje odgovora na vprašanje, ali je treba v primeru pridobitve delnic družbe v zameno za stvarni vložek v to družbo davčno osnovo te transakcije določiti na podlagi nominalne vrednosti delnic ali emisijske vrednosti teh delnic, če so stranke pogodbe višino plačila določile na ta način. Iz citirane sodbe SEU nedvoumno izhaja, da tržna vrednost predmeta stvarnega vložka ne more biti davčna osnova, kar pa se neposredno ne nanaša na sporno vprašanje v obravnavani zadevi.

Poudariti je treba tudi, da dvomi predložitvenega sodišča glede načina oblikovanja davčne osnove izhajajo iz dejstva, da je nominalna vrednost delnic, ki sta jo organa, ki sta odločala v tej zadevi, vzela za davčno osnovo v primeru, ko je družba pridobila stvarni vložek, v očitnem nesorazmerju z vrednostjo predmeta stvarnega vložka (nepremičnine). Ob priznavanju tega neravnovesja sta se stranki v pogodbi o stvarnem vložku dogovorili, da bodo plačilo za stvarni vložek delnice družbe po njihovi emisijski vrednosti, s čimer bo transakcija enakovredna.

IV. Pravna podlaga za predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Glede na dvome, ki se na podlagi zgoraj navedenih določb Direktive 2006/112 pojavljajo v zvezi z določitvijo davčne osnove pri pridobitvi delnic družbe v zameno za stvarni vložek v okoliščinah, kakršne so te v sporu pred nacionalnim sodiščem, je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) menilo, da je v skladu s členom 276, tretji odstavek, Pogodbe o delovanju Evropske unije dolžno Sodišču predložiti vprašanje za predhodno odločanje.

V. Prekinitev postopka

[...] (ni prevedeno)

[podpisi]