

Vec C-241/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

18. apríl 2023

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

24. február 2023

Žalobca:

P. sp. z o.o.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

PRACOVNÝ DOKUMENT

UZNESENIE

Dňa **24. februára 2023**

Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) [*omissis*]

[*omissis*] [zloženie súdu]

po preskúmaní **24. februára 2023**

na pojednávaní vo **Finančnej komore**

kasačnej sťažnosti spoločnosti **P. sp. z o.o. vo W.**

proti rozsudku **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko)**

z **29. mája 2018** [*omissis*]

vo veci žaloby spoločnosti **P. sp. z o.o. vo W.**

proti rozhodnutiu **riaditeľa Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Riaditeľ Daňovej správy Varšava)**

z **30. júna 2017** [*omissis*]

o dani z tovarov a služieb za štvrtý štvrt'rok 2014 a prvý štvrt'rok 2015

rozhodol:

1. na základe článku 267 [*omissis*] [ZFEÚ] položiť Súdnemu dvoru Európskej únie túto prejudiciálnu otázku: „Má sa protihodnotou, ktorú získal alebo má získať dodávateľ za transakcie, uvedenou v článku 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), rozumieť nominálna hodnota nadobudnutých akcií, alebo emisná hodnota, ak sa zmluvné strany dohodli, že platba bude vo výške emisnej hodnoty akcií?“

[*omissis*] [prerušenie konania]

ODÔVODNENIE

I. Právny rámec.

Právne predpisy Únie.

Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „citovaná smernica 2006/112“):

Článok 73

V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.

Vnútroštátne právne predpisy.

Ustanovenia ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [omissis] (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb) (Dz. U. z roku 2011 č. 177, položka 1054 v znení zmien; ďalej len „zákon o DPH“):

Článok 29a

1. Bez toho, aby boli dotknuté odseky 2, 3 a 5, články 30a až 30c, článok 32, článok 119 a článok 120 ods. 4 a 5, základom dane je všetko, čo predstavuje platbu, ktorú dodávateľ, resp. poskytovateľ služby dostal alebo má dostať na základe predaja od nadobúdateľa, príjemcu služby alebo tretej osoby, vrátane prijatých dotácií, subvencií a iných príplatkov podobného druhu, ktoré majú bezprostredný vplyv na cenu tovarov dodaných zdaniteľnou osobou alebo služieb poskytnutých zdaniteľnou osobou.

Článok 88 ods. 3a bod 4 písm. b)

Faktúry a colné doklady nie sú podkladom pre zníženie splatnej dane a vrátenie rozdielu dane, alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe, ak sú vo vyhotovených faktúrach, opravných faktúrach alebo colných dokladoch uvedené sumy, ktoré nie sú v súlade so skutočnosťou – v časti vzťahujúcej sa na položky, u ktorých uvádzané sumy nie sú v súlade so skutočnosťou.

II. Skutkový stav

1. P. ... (Spoločnosť alebo žalobkyňa) v priznaní za štvrtý štvrtrok 2014 a prvý štvrtrok 2015 uviedla sumy dane z tovarov a služieb a čisté sumy uvedené na faktúrach, ktoré jej vystavila: W. ... (W. ...) č. ... zo 6. októbra 2014, č. ... z 28. novembra 2014 a č. ... z 31. decembra 2014 a B. ..., následne zmenenej na

B. ... (B.) č. ... zo 7. októbra 2014 a ...z 28. novembra 2014, ktoré dokladujú zaplatenie vecných vkladov žalobkyni výmenou za akcie vydané v súvislosti so zvýšením základného imania poslednej uvedenej spoločnosti. V zmluvách o prevode nehnuteľností formou nepeňažného vkladu (ďalej len „zmluvy o vklade do spoločnosti“) sa zmluvné strany dohodli, že protihodnotou budú akcie vydané v súvislosti s navýšením základného imania poslednej uvedenej spoločnosti. V dôsledku toho Spoločnosť prijala ako výšku úhrady emisnú hodnotu akcií (t. j. hodnotu nepeňažných vkladov) a nie ich (mnohonásobne nižšiu) nominálnu hodnotu.

2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego vo W. (Vedúci Prvého daňového úradu vo W.) ...(prvostupňový orgán) rozhodnutím z 28. marca 2017 určil účastníkovi konania výšku daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty za štvrtý štvrtrok 2014 vo výške 54 291 674,00 PLN; určil sumu preplatku dane na vstupe nad daňou na výstupe na účely prenesenia do nasledujúceho zúčtovacieho obdobia vo výške 0,00 PLN a určil výšku daňovej povinnosti z titulu DPH za prvý štvrtrok 2015 vo výške 34 352 011,00 PLN. Základom dane v prípade uvedených transakcií má byť podľa názoru úradu nominálna hodnota akcií a nie ich mnohonásobne vyššia emisná hodnota.

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej vo W. (Riaditeľ Daňovej správy vo W.) (odvolací orgán) po preskúmaní odvolania rozhodnutím z 30. júna 2017 rozhodnutie orgánu prvého stupňa potvrdil.

3.1. Odvolací orgán zistil, že v zmysle uznesenia č.1/2014 z 3. októbra 2014 P. ... (neskôr zmenená na žalobkyňu) zvýšila základné imanie vydaním nových akcií, ktoré sa mali získať výmenou za nepeňažné vklady a doplnkové peňažné vklady.

Na dokladovanie vyššie uvedeného dodania tovaru uvedeného v zmluve z 3. októbra 2014 vystavila W. ... pre P. ...dňa 6. októbra 2014 faktúru č. Odvolací orgán vychádzal z toho, že platba skutočne prijatá spoločnosťou W. ...za dodanie tovaru uvedeného v zmluve z 3. októbra 2014 bola 4 767 akcií série „E“ vydaných P. ... s nominálnou hodnotou 50,00 PLN za akciu. Hodnota tejto platby merateľná v peniazoch v čase nákupu akcií spoločnosťou W. ... predstavovala 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). Vyššie uvedená suma je suma brutto, čo znamená, že základ dane za zdaniteľnú činnosť dokladovanú faktúrou č. ... predstavoval 201 664,00 PLN a suma dane bola 36 686,00 PLN.

Podľa názoru odvolacieho orgánu sumy uvedené vo faktúre č. ... predstavujúce emisné hodnoty akcií sa plne nezhodovali so skutočnosťou, nemohli byť teda pre účastníka dôvodom na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa článku 86 ods. 1 ustawy o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty).

Navyše na základe zmluvy uzavretej so žalobkyňou 3. októbra 2014 B. nadobudla B 2 100 akcií v nominálnej hodnote 50,00 PLN za akciu, za emisnú cenu 35 287,19 PLN za každú akciu. Na doklad o dodaní tovaru uvedeného v tejto zmluve z 3. októbra 2014 vystavila B. pre P. faktúru č. ... zo 7. októbra 2014.

Úrad predpokladal, že platba skutočne prijatá spoločnosťou B. za dodanie tovaru uvedeného v zmluve z 3. októbra 2014 bola 2 100 akcií série „E“ vydaných spoločnosťou P. s nominálnou hodnotou 50,00 PLN za akciu. Hodnota tejto platby merateľná v peniazoch v čase, keď B. kúpila akcie predstavovala 105 000,00 PLN (2 100 x 50,00). Predmetná suma (t. j. 105 000,00 PLN) bola hrubá suma, čo znamená, že základ dane za zdaniteľnú činnosť uvedenú na faktúre č. ... predstavoval 90 804,32 PLN a výška dane bola 14 195,68 PLN.

Podľa názoru odvolacieho orgánu sumy uvedené vo faktúre č. ..., predstavujúce emisné hodnoty akcií sa plne nezhodovali so skutočnosťou, nemohli byť teda pre účastníka konania dôvodom na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa článku 86 ods. 1 ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty).

3.2. Okrem iného odvolací orgán určil aj to, že žalobkyňa uznesením č. 1/2014 z 28. novembra 2014 zvýšila základné imanie vydaním nových akcií, ktoré boli prevzaté výmenou za nepeňažné vklady (vecné vklady). Aj v tomto prípade, rovnako ako v uznesení č. 1/2014 z 3. októbra 2014, akcie prevzali W. ... a B. výmenou za nepeňažné vklady (a dodatočné peňažné vklady).

W. ... nadobudla 1 164 akcií v nominálnej hodnote 50,00 PLN za každú akciu za emisnú cenu 35 287,19 PLN za akciu. B. ... nadobudla 133 akcií v nominálnej hodnote 50,00 PLN za každú akciu za emisnú cenu 35 287,19 PLN za akciu.

Na dokladovanie dodania tovaru uvedeného v zmluve z 28. novembra 2014 vystavila W. ... pre P. ... faktúru č. ... z 28. novembra 2014. Odvolací orgán akceptoval, že platbou skutočne prijatou spoločnosťou W. ... za dodanie tovaru uvedeného v zmluve z 28. novembra 2014 a na faktúre č. ... bolo 1 164 akcií série „F“ vydaných spoločnosťou P. ... s nominálnou hodnotou 50,00 PLN za akciu. Hodnota tejto platby, merateľná v peniazoch v čase nákupu akcií prostredníctvom W. ... predstavovala 58 200,00 PLN (1 164 x 50,00). Predmetná suma (t. j. 58 200,00 PLN) je hrubá suma, čo znamená, že základ dane za zdaniteľnú činnosť uvedenú na faktúre č. ... predstavoval 28 250,57 PLN a výška dane bola 6 497,63 PLN.

Odvolací orgán súhlasil, že sumy uvedené vo faktúre č. ... ako plne nezhodné so skutočnosťou, nemôžu byť pre účastníka konania dôvodom na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa článku 86 ods. 1 ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty).

Na dokladovanie dodania tovaru uvedeného v zmluve z 28. novembra 2014 vystavila B. faktúru č. ... z 28. novembra 2014 v prospech spoločnosti P. Odvolací orgán vychádzal z toho, že platbou skutočne prijatou spoločnosťou B. z dôvodu dodania tovaru uvedeného v zmluve z 28. novembra 2014 a faktúre č. ... bolo 133 akcií série „F“ vydaných spoločnosťou P. ... v nominálnej hodnote 50,00 PLN za akciu. Hodnota tejto platby merateľná v peniazoch v čase nadobudnutia akcií spoločnosťou B., predstavovala 6 650,00 PLN (133 x 50,00). Predmetná suma (t. j. 6 650,00 PLN) je hrubá suma, čo znamená, že základ dane za zdaniteľnú

činnosť uvedenú na faktúre č. ... predstavoval 5 411,34 PLN a suma dane bola 1 238,66 PLN.

Odvolací orgán súhlasil, že sumy uvedené vo faktúre č. ... ako plne nezhodné so skutočnosťou, nemôžu byť pre účastníka konania dôvodom na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa článku 86 ods. 1 ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty).

3.3. P. ... v zmysle uznesenia č.1/2014 z 29. decembra 2014 zvýšila základné imanie vydaním nových akcií, ktoré mali byť vydané výmenou za nepeňažné vklady (vecné vklady).

Na dokladovanie dodania tovaru uvedeného v zmluve z 29. decembra 2014 vystavila W. ... faktúru č. ... z 31. decembra 2014 v prospech spoločnosti P. Odvolací orgán vychádzal z toho, že platbou skutočne prijatou spoločnosťou W. ... za dodanie tovaru uvedeného v zmluve z 29. decembra 2014 a na faktúre č. ... bolo 7 745 akcií série „G“ vydaných spoločnosťou P. ... s nominálnou hodnotou 50,00 PLN za akciu. Hodnota tejto platby merateľná v peniazoch v čase nákupu akcií prostredníctvom W. ... predstavovala 387 250,00 PLN (7 745 x 50,00). Predmetná suma (t. j. 387 250,00 PLN) je hrubá suma, čo znamená, že základ dane za zdaniteľné činnosti uvedené na faktúre č. ... predstavoval 320 362,48 PLN a výška dane bola 66 887,52 PLN.

Podľa názoru Dyrektor IAS (Riaditeľ a Daňovej správy) sumy uvedené vo faktúre č. ... ako plne nezhodné so skutočnosťou, nemôžu byť pre účastníka konania dôvodom na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa článku 86 ods. 1 ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty).

3.4. Na základe odvolania veci, ktoré sú predmetom zmlúv uzatvorených medzi W. ... a B. a spoločnosťou, spĺňajú definíciu tovaru stanovenú zákonom a ich dodanie vyššie uvedenými subjektmi predstavuje dodanie tovaru za protihodnotu v zmysle ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty). Platba, ktorú prijali W. ... a B. (výmenou za úhradu vo forme nepeňažného vkladu a dodatočných peňažných vkladov), boli akcie vydané spoločnosťou P. ... Odmena prijatá spoločnosťami W. ... a B. výmenou za plnenie vo forme nepeňažného vkladu do spoločnosti P. ... má konkrétnu hodnotu, ktorú možno vyjadriť vo forme ekvivalentnej peňažným jednotkám. Podľa odvolacieho orgánu je platba, ktorú dostali W. ... a B. výmenou za úhradu vo forme nepeňažného vkladu, ekvivalentom (hrubej) nominálnej hodnoty akcií.

4. Potom, čo žalobkyňa podala žalobu na súd prvého stupňa, tento súd žalobu zamietol. Súd prvého stupňa poukazujúc najmä na článok 29a ods. 1 a článok 88 ods. 3a bod 4 písm. b) ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty) uviedol, že platbou splatnou subjektu, ktorý do spoločnosti vkladá nepeňažný vklad inou formou ako podnik alebo organizovaná časť podniku, je nominálna hodnota akcií získaných výmenou za akcie spoločnosti, ktorá prijala nepeňažný vklad.

5. S týmto stanoviskom súdu nesúhlasila žalobkyňa, ktorá podala kasačnú sťažnosť, v ktorej okrem iného vznáša námietky porušenia:

– článku 29a ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty) v dôsledku jeho nesprávneho výkladu spočívajúceho v uznaní, že základ dane pri nepeňažnom vklade doloženom faktúrami sa má určiť na základe nominálnej hodnoty akcií, pričom v súlade so správnym výkladom tohto ustanovenia je, že základ dane pre nepeňažný vklad by mal byť určený na základe emisnej ceny akcií zníženej o hodnotu peňažného vkladu do spoločnosti zo strany B. a W.;

– článku 88 ods. 3a bodu 4 písm. b) ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty) v dôsledku jeho nesprávneho výkladu spočívajúceho v uznaní, že výška dane na vstupe uvedená na faktúrach dokladujúcich nepeňažný vklad je suma, ktorá je čiastočne sumou, ktorá je v rozpore so skutočnosťou, pričom v súlade so správnym výkladom tohto ustanovenia suma uvedená na tejto faktúre bola sumou, ktorá je plne v súlade so skutočnosťou a preto neexistoval žiadny základ pre záver, že spoločnosť nebola oprávnená znížiť splatnú daň o daň na vstupe vyplývajúcu z faktúr vo výške presahujúcej sumu 125 505 PLN.

III. Dôvody podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

1. Podstata sporu sa v tomto prípade obmedzuje na to, či v zistenom skutkovom stave je základom dane nominálna hodnota akcií nadobudnutých spoločnosťou za nepeňažný vklad, alebo emisná hodnota týchto akcií.

Podľa názoru orgánov a súdu prvého stupňa by základ dane pri nepeňažnom vklade mal vychádzať z nominálnej hodnoty akcií. Podľa názoru žalobkyne by však základ dane pri nepeňažnom vklade mal vychádzať z emisnej hodnoty akcií zníženej o hodnotu peňažného vkladu do spoločnosti,

2. Podľa prvého z uvedených názorov základom dane pri nepeňažnom vklade (vecnom vklade) do spoločnosti bude nominálna hodnota akcií predstavujúca splatnú sumu (rozhodnutie Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) (Najvyšší správny súd) z 31. marca 2014 vo veci sp. zn. I FPS 6/13).

Druhé stanovisko je založené na presvedčení, že ak sa uskutoční nepeňažný vklad výmenou za akcie spoločnosti, platbou budú akcie spoločnosti. Ich počet a teda aj hodnota bude v tomto smere závisieť od vôle strán. Počet akcií – a môžu to byť akcie nielen s nominálnou hodnotou, ale aj s emisnou cenou – môže v tomto smere závisieť od dohody strán. Môže teda ísť o nominálnu alebo emisnú hodnotu akcií (rozsudok NSA (Najvyšší správny súd) z 22. marca 2017 vo veci sp. zn. 1322/15).

Je preto nepochybné, že ak dôjde k nepeňažnému vkladu do spoločnosti, základom dane v zmysle článku 29a ods. 1 ustawa o VAT (zákon o dani z pridanej hodnoty) je „všetko, čo tvorí platbu“, ale nepôjde o trhovú hodnotu vecného vkladu, ale o súhrn práv a povinností prijatých výmenou za vklad zodpovedajúci

hodnote tohto vkladu. V ustanoveniach práva Únie a vnútroštátneho práva nie je odkaz na trhovú hodnotu tovarov a služieb (rozsudok Najvyššieho správneho súdu z 27. augusta 2017 vo veci sp. zn. I FSK 2326/15 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu z 3. júla 2014 vo veci sp. zn. I FSK 225/13).

Nominálna hodnota akcií určuje rozsah majetkových a nemajetkových práv a povinností spoločníkov (akcionárov) spoločnosti. Ako protihodnotu za vložené vklady do spoločnosti dostávajú spoločníci akcie (podieľy) na základnom imaní. Základné imanie v užšom zmysle je číslom zapísaným na strane pasív (pasíva) súvahy spoločnosti, t. j. ide o formálnu hodnotu, ktorá je sumou akcií spoločnosti.

Emisná hodnota akcií je hodnota, ktorá sa predpokladá pri emisii akcií, pričom táto hodnota sa môže rovnať nominálnej hodnote, ale môže ju prevyšovať. Nominálna hodnota akcií sa môže líšiť od trhovej a súvahovej hodnoty. Trhová hodnota je hodnota, ktorú možno na trhu dosiahnuť predajom akcií. Ten je determinovaný majetkom spoločnosti, ale aj ďalšími prvkami, ktorými sú klientela spoločnosti, lokalita, dobrá vôľa a teda aj faktický stav.

Zo zhrnutia možno vyvodit' nasledujúce závery. Po prvé, v prípade nepeňažného vkladu nemôže byť základom dane trhovú hodnotu predmetu vecného vkladu. Po druhé, ak sa uskutoční nepeňažný vklad výmenou za akcie platbou budú akcie tejto spoločnosti. Pochybnosť však spočíva v tom, či hodnotu týchto akcií a zároveň základ dane treba určiť na základe nominálnej hodnoty akcií alebo emisnej hodnoty akcií, ak zmluvné strany určili výšku platby týmto spôsobom.

3. Súdny dvor Európskej únie (SDEÚ) sa k otázke, ktorá je predmetom pochybností, priamo nezaoberal. Vnútroštátnemu súdu nie sú známe rozhodnutia týkajúce sa otázky, či pri nepeňažnom vklade je základom dane nominálna hodnota alebo emisná hodnota akcií prevzatých za nepeňažný vklad, ak zmluvné strany v zmluve o nepeňažnom vklade takto určili výšku úhrady. Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre uviedol názor, že základom dane nemôže byť trhovú hodnotu tovaru alebo služby (rozsudok Súdneho dvora z 19. decembra 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. S odkazom na tieto úvahy k predmetnej veci treba poznamenať, že hoci napadnuté rozhodnutie a odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa obsírne opisujú prepojenia medzi spoločnosťami, ktoré poskytli vecný vklad, a žalobkyňou, ani orgány ani súd prvého stupňa nespochybnili nominálnu a emisnú hodnotu akcií, ktoré žalobkyňa poskytla na pokrytie nepeňažného vkladu.

Vzhľadom na predložené pripomienky súd konštatuje, že judikatúra Súdneho dvora Európskej únie nedáva odpoveď na otázku, či v prípade nadobudnutia akcií spoločnosti za nepeňažný vklad do tejto spoločnosti sa má základ dane z tejto činnosti určiť na základe nominálnej hodnoty akcií alebo emisnej hodnoty týchto akcií, ak si zmluvné strany takto určili výšku úhrady. Z citovaného rozsudku Súdneho dvora jednoznačne vyplýva, že základom dane nemôže byť trhovú

hodnota predmetu nepeňažného vkladu, ktorá sa však priamo netýka spornej otázky v prejednávanej veci.

Treba tiež zdôrazniť, že pochybnosti vnútroštátneho súdu o spôsobe tvorby základu dane vyplývajú zo skutočnosti, že nominálna hodnota akcií ako základ dane pri nadobudnutí nepeňažného vkladu spoločnosťou uznávaná orgánmi, ktoré v tomto prípade rozhodujú, je výrazne neekvivalentná k hodnote predmetu vkladu (nehnutelnosti). Uvedomujúc si túto nerovnováhu zmluvné strany sa v zmluve o nepeňažnom vklade dohodli, že platbou za nepeňažný vklad budú akcie spoločnosti v ich emisnej hodnote, čím sa táto transakcia stáva rovnocennou.

IV. Právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

Vzhľadom na pochybnosti, ktoré vznikajú na základe vyššie uvedených ustanovení smernice 2006/112, pokiaľ ide o určenie výšky základu dane v prípade prevzatia akcií spoločnosti za nepeňažný vklad za podmienok, o aké ide v konaní prebiehajúcom pred vnútroštátnym súdom, Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol, že je povinný predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 276 odseku 3 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

V. Prerušenie konania

[omissis]

[podpisy]

PRACOVNÝ DOKUMENT