

**Mål C-241/23**

**Begäran om förhandsavgörande**

**Datum för ingivande:**

18 april 2023

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

24 februari 2023

**Klagande:**

P. sp. z o.o.

**Motpart:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

---

**BESLUT**

**24 februari 2023**

Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) [utelämnas]

[utelämnas] [domstolens sammansättning]

har vid den muntliga förhandlingen den **24 februari 2023**

inför **avdelningen för skattemål**

angående överklagandet ingett av **P. sp. z o.o. w W.**

av den dom som **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**  
(Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Warszawa, Polen)

meddelade den **29 maj 2018** [utelämnas]

angående talan som **P. sp. z o.o. w W.**

väckt mot det beslut som **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie** (direktören för skattekontoret i Warszawa)

fattade den **30 juni 2017** [utelämnas]

i fråga om **mervärdesskatt för fjärde kvartalet 2014 och första kvartalet 2015**

**beslutat följande:**

1. Följande fråga hänskjuts i enlighet med artikel 267 [utelämnas] [FEUF] till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande: ”**Avses med den ersättning som leverantören har erhållit eller ska erhålla för leveranser av varor som avses i artikel 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, i ändrad lydelse) det nominella värdet på de aktier som tecknats, eller emissionsvärdet, om parterna har kommit överens om att ersättningen ska vara aktiernas emissionsvärde?**”

[utelämnas] [målet vilandeförklaras]

## Skäl

### I. Relevanta bestämmelser

#### Unionsrätt

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT 347, 2006, s. 1, i ändrad lydelse, nedan kallat direktiv 2006/112).

#### Artikel 73

För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

#### Nationell rätt

Bestämmelserna i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 [utelämnas] (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054), i ändrad lydelse, nedan kallad mervärdesskattelagen):

#### Artikel 29a

1. Beskattningsunderlaget är, om inte annat följer av vad som föreskrivs i artiklarna 2- 5, artiklarna 30a–30c, artikel 32, artikel 119 eller artikel 120 §§ 1, 4 och 5, allt som utgör det vederlag som leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster har erhållit eller kommer att erhålla från förvärvaren, mottagaren eller tredje part för dessa transaktioner, inbegripet bidrag, subventioner och andra tilläggsbetalningar av samma slag som direkt påverkar priset på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen.

Artikel 88.3a punkt 4b

Fakturor och tullhandlingar ger inte rätt till en minskning av den skatt som ska betalas, till återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten eller till återbetalning av den ingående mervärdesskatten om det i de utfärdade fakturorna, rättelsefakturorna eller tullhandlingarna anges belopp som inte överensstämmer med verkligheten - i den del som avser de poster för vilka belopp som inte överensstämmer med verkligheten anges.

## II. Bakgrund

1. P. ... (bolaget eller klaganden) inkluderade i sin avräkning för fjärde kvartalet 2014 och första kvartalet 2015 de mervärdesskattebelopp och de nettobelopp som anges i de fakturor som utfärdats till bolaget av: W. ... (W. ...) nr ... av den 6 oktober 2014, nr ... av den 28 november 2014 och nr ... av den 31 december 2014 och B. ..., numera B. ... (B.) nr ... av den 7 oktober 2014 och ... av den 28 november 2014 för de tillskott som gjorts i form av naturatillgångar i klaganden i utbyte mot aktier som emitterats i samband med en ökning av klagandens aktiekapital. I avtalen om överlåtelse av fastigheter genom tillskott i form av naturatillgångar (nedan kallat apportavtal) kom parterna överens om att ersättningen skulle utgöras av aktiernas emissionskurs. Som ett resultat av detta använde bolaget som grund för ersättningen aktiernas emissionsvärde (det vill säga värdet av de gjorda tillskotten i form av naturatillgångar) och inte deras (flera gånger lägre) nominella värde.

2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. (direktören vid första skattekontoret i W.) (organ i första instans) fastställde, genom beslut av den 28 mars 2017, mervärdesskatteskulden för parten för fjärde kvartalet 2014 till 54 291 674 zloty: det överskjutande belopp som skulle överföras till nästa period till 0 zloty och fastställde mervärdesskatteskulden för första kvartalet 2015 till 34 352 011 zloty. Enligt organet skulle beskattningsunderlaget vid de beskrivna transaktionerna utgöras av aktiernas nominella värde och inte av deras flera gånger högre emissionsvärde.

3. Efter att ha prövat överklagandet fastställde Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (direktören för skattemyndigheten i W., Polen) (prövningsorgan) genom ett beslut av den 30 juni 2017 det beslut som fattats av organet i första instans.

**3.1.** Prövningsorganet konstaterade att P. ... (numera klaganden) genom beslut nr 1/2014 av den 3 oktober 2014 hade ökat sitt aktiekapital genom emission av nya aktier som skulle tecknas i utbyte mot tillskott i form av naturatillgångar och kompletterande kontantinsatser.

För att dokumentera ovannämnda leverans av de varor som anges i avtalet av den 3 oktober 2014 utfärdade W. ... faktura nr ... av den 6 oktober 2014 till P.... Prövningsorganet fann att den ersättning som W. ... faktiskt hade erhållit för leveransen av de varor som anges i avtalet av den 3 oktober 2014 utgjordes av 4 767 aktier i kategori "E" som P. ... hade emitterat med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera. Värdet av denna ersättning, som kunde värderas i pengar vid den tidpunkt då W. ... förvärvade aktierna, uppgick till 238 350,00 zloty (4 767 x 50,00). Ovanstående belopp är ett bruttobelopp, vilket innebär att beskattningsunderlaget för den skattepliktiga transaktion som anges i faktura nr ... uppgick till 201 664,00 zloty och skattebeloppet till 36 686,00 zloty.

Enligt prövningsorganets uppfattning stämde de belopp som anges i faktura nr ... som utgör aktiernas emissionsvärde i sin helhet inte överens med verkligheten och kunde inte utgöra grund för parten att utöva avdragsrätt enligt artikel 86.1 i mervärdesskattelagen.

Vidare tecknade B. till följd av det avtal som ingicks den 3 oktober 2014 med klaganden 2 100 aktier, med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera, till en emissionskurs på 35 287,19 zloty per aktie. För att dokumentera leveransen av de varor som anges i avtalet av den 3 oktober 2014 utfärdade B. ... faktura nr ... av den 7 oktober 2014 till P.... Prövningsorganet fann att den ersättning som B. ... faktiskt hade erhållit för leveransen av de varor som anges i avtalet av den 3 oktober 2014 utgjordes av 2 100 aktier i kategori "E" som P. hade emitterat med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera. Värdet av denna ersättning, som kunde värderas i pengar vid den tidpunkt då B. förvärvade aktierna, uppgick till 105 000,00 zloty (2100 x 50,00). Det belopp som avses (det vill säga 105 000, 00 zloty) är ett bruttobelopp, vilket innebär att beskattningsunderlaget för den skattepliktiga transaktion som anges i faktura nr ... uppgick till 90 804,32 zloty och skattebeloppet till 14 195,68 zloty.

Enligt prövningsorganet kunde de belopp som anges på faktura nr ... som utgör aktiernas emissionsvärden, inte utgöra grund för parten att utöva sin avdragsrätt enligt artikel 86.1 i mervärdesskattelagen, eftersom de i sin helhet inte överensstämde med verkligheten.

**3.2.** Dessutom konstaterade besvärsorganet också att klaganden genom beslut nr 1/2014 av den 28 november 2014 ökade aktiekapitalet genom att emittera nya aktier som tecknades i utbyte mot tillskott i form av naturatillgångar (apporttillgångar). Även i det fallet, liksom i fråga om beslut nr 1/2014 av den 3 oktober 2014, tecknades aktierna av W.... och B. i utbyte mot tillskott i form av naturatillgångar (och kompletterande kapitalinsatser).

W. ... tecknade 1164 aktier, med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera, till en emissionskurs på 35 287,19 zloty per aktie. B ... tecknade 133 aktier, med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera, till en emissionskurs på 35 287,19 zloty per aktie.

För att dokumentera leveransen av de varor som anges i avtalet av den 28 november 2014 utfärdade W. ... faktura nr ... av den 28 november 2014 till P.... Prövningsorganet fann att den ersättning som W. ... faktiskt hade erhållit för leveransen av de varor som anges i avtalet av den 28 november 2014 och i faktura nr ... utgjordes av 1 164 aktier i kategori "E" som P. ... hade emitterat med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera. Värdet av denna ersättning, som kunde värderas i pengar vid den tidpunkt då W. ... förvärvade aktierna, uppgick till 58 200,00 zloty (1 164 x 50,00). Det belopp som avses (det vill säga 58 200,00 zloty) är ett bruttobelopp, vilket innebär att beskattningsunderlaget för den skattepliktiga transaktion som anges i faktura nr ... uppgick till 28 250,57 zloty och till skattebeloppet till 6 497,63 zloty.

Prövningsorganets ansåg att de belopp som anges i faktura nr ... inte kunde inte utgöra grund för parten att utöva avdragsrätt enligt artikel 86.1 i mervärdesskattelagen, eftersom de i sin helhet inte överensstämde med verkligheten.

För att dokumentera leveransen av de varor som anges i avtalet av den 28 november 2014 utfärdade B. ... faktura nr ... av den 28 november 2014 till P.... Prövningsorganet fann att den betalning som B. faktiskt hade erhållit för leveransen av de varor som anges i avtalet av den 28 november 2014 och i faktura nr ... utgjordes av 133 aktier i kategori "F" som P. ... hade emitterat med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera. Värdet av denna ersättning, som kunde värderas i pengar vid den tidpunkt då B. förvärvade aktierna, uppgick till 6 650,00 zloty (133 x 50,00). Det belopp som avses (det vill säga 6 650,00 zloty) är ett bruttobelopp, vilket innebär att beskattningsunderlaget för den skattepliktiga transaktion som anges i faktura nr ... uppgick till 5 411,34 zloty och skattebeloppet till 1 238,66 zloty.

Prövningsorganet ansåg att de belopp som anges på faktura nr ... inte kunde utgöra grund för parten att utöva sin avdragsrätt enligt artikel 86.1 i mervärdesskattelagen, eftersom de i sin helhet inte överensstämde med verkligheten.

**3.3.** Genom beslut nr 1/2014 av den 29 december 2014 ökade P. ... aktiekapitalet genom att emittera nya aktier som skulle tecknas i utbyte mot tillskott i form av naturatillgångar (apporttillgångar).

För att dokumentera leveransen av de varor som anges i avtalet av den 29 december 2014 utfärdade W. ... faktura nr ... av den 31 december 2014 till P.... Prövningsorganet fann att den ersättning som W. ... faktiskt hade erhållit för leveransen av de varor som anges i avtalet av den 29 december 2014 och i faktura

nr ... utgjordes av 7 745 aktier i kategori "G" som P. ... hade emitterat med ett nominellt värde på 50,00 zloty vardera. Värdet av denna ersättning, som kunde värderas i pengar vid den tidpunkt då W. ... förvärvade aktierna, uppgick till 387 250,00 zloty (7 745 x 50,00). Det belopp som avses (det vill säga 387 250,00 zloty) är ett bruttobelopp, vilket innebär att beskattningsunderlaget för de skattepliktiga transaktioner som anges i faktura nr ... uppgick till 320 362,48 zloty och skattebeloppet till 66 887,52 zloty.

Enligt Dyrektor Izby Skarbowej (direktören vid skattekontoret) utgör de belopp som anges i faktura nr ... inte grund för parten att utöva avdragsrätt enligt artikel 86.1 i mervärdesskattelagen, eftersom de i sin helhet inte överensstämde med verkligheten.

**3.4.** Enligt prövningsorganet uppfyller de materiella tillgångar som är föremål för avtal som ingåtts mellan W. ... och B. och ett bolag den lagstadgade definitionen av varor och leveransen av dessa av de ovannämnda personerna utgjorde en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattelagen. Den ersättning som erhöles av W... och B. (i utbyte mot tillhandahållande genom tillskott i form av naturatillgångar och kompletterande kapitalinsatser) utgjordes av aktier som hade emitterats av P. ... Den ersättning som erhöles av W. ... och B. i utbyte mot tillhandahållande genom tillskott i form av naturatillgångar till P. ... har ett specifikt värde vilket kan uttryckas i form av en likvärdig monetär enhet. Enligt prövningsorganet motsvarar den ersättning som W. ...och B. erhölet i utbyte mot tillhandahållandet genom tillskott i form av naturatillgångar aktiernas nominella (brutto)värde.

**4.** Klaganden väckte talan vid förstainstansrätten som avtog talan. Förstainstansrätten fann med hänvisning särskilt till artikel 29a.1 och artikel 88.3a punkt 4 b i mervärdesskattelagen att den ersättning som ska utges till den som överför apporttillgångar till bolaget i en annan form än ett företag eller delar av ett företag, utgör det nominella värdet av de aktier som erhålls i utbyte från det bolag som tar emot apporttillgångar.

**5.** Domstolens ståndpunkt delades inte av klaganden som överklagade domstolens dom och bland annat gjorde gällande åsidosättande av följande bestämmelser:

- Artikel 29a i mervärdesskattelagen på så sätt att domstolen gjorde en felaktig tolkning när den fann att beskattningsunderlaget för den transaktion som avser överföring av apporttillgångar som dokumenteras genom fakturor ska fastställas på grundval av aktiernas nominella värde, medan beskattningsunderlaget för överföring av apporttillgångar enligt den korrekta tolkningen av denna bestämmelse ska fastställas på grundval av aktiernas emissionskurs, med avdrag för värdet av den kontantinsats som B. och W. har gjort i bolaget;

- Artikel 88.3a punkt 4 lit. b i mervärdesskattelagen, på så sätt att domstolen gjorde en felaktig tolkning när den fann att det belopp för ingående

mervärdesskatten som anges i de fakturor som dokumenterar överföringen av apporttillgångarna delvis utgör ett belopp som inte överensstämmer med verkligheten, medan det belopp som anges i fakturan enligt den korrekta tolkningen av denna bestämmelse var ett belopp som helt överensstämmer med verkligheten, vilket innebär att det inte fanns någon grund för att anta att bolaget inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt från utgående mervärdesskatt som framgår av fakturorna till ett belopp som överstiger 125 505 zloty.

### III. Skäl för att hänskjuta tolkningsfrågan

1. Tvisten i förevarande rör frågan huruvida beskattningsunderlaget under de faktiska omständigheter som fastställts är det nominella värdet av de aktier som tecknats i utbyte mot överföringen av apporttillgångarna till bolaget eller emissionskursen för dessa aktier.

Enligt organen och förstainstansrätten ska beskattningsunderlaget för överföringen av apporttillgångarna fastställas på grundval av aktiernas nominella värde. Enligt klaganden ska beskattningsunderlaget för överföringen av apporttillgångarna däremot fastställas på grundval av aktiernas emissionsvärde, minus värdet av den kontantinsats som gjort till bolaget.

2. Enligt den första av de ståndpunkter som framförts ska beskattningsunderlaget för tillskott i form av naturatillgångar (apporttillgångar) till bolaget vara summan av det nominella värdet på de andelar som utgör det belopp som ska betalas (beslut från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) (nedan kallad NSA) av den 31 mars 2014 i mål nr I FPS 6/13).

Den andra ståndpunkten vilar på föreställningen att vid en överföring av apporttillgångar i utbyte mot aktier i ett bolag utgör aktierna i bolaget ersättning. Deras antal, och därmed deras värde, kommer att bero på parternas vilja i detta avseende. Antalet aktier – det kan röra sig om aktier inte bara till det nominella värdet utan även till emissionskursen - kan bero på parternas överenskommelse i detta avseende. Detta kan således vara aktiernas nominella värde eller emissionsvärde (NSA:s dom av den 22 mars 2017 i mål nr 1322/15).

Det råder således ingen tvekan om att vid tillskott i form av naturatillgångar i form av apporttillgångar till ett bolag är beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen ”allt som utgör vederlag”, men detta kommer inte att vara marknadsvärdet av apporttillgångarna, utan alla de rättigheter och skyldigheter som erhållits i utbyte mot tillskottet, som motsvarar värdet av detta tillskott. I unionsrättsliga och nationella bestämmelser hänvisas inte till marknadsvärdet av varor och tjänster (NSA:s dom av den 27 augusti 2017 i mål nr I FSK 2326/15 och NSA:s dom av den 3 juli 2014 i mål nr I FSK 225/13).

Aktiernas nominella värde avgör omfattningen av de äganderättsliga och icke äganderättsliga rättigheter och skyldigheter som delägarna (aktieägarna) i bolaget

har. I utbyte mot de tillskott som görs till bolaget erhåller delägarna aktier (andelar) i aktiekapitalet. Aktiekapitalet i strikt mening är det antal som bokförs på passivsidan (skuldsidan) i bolagets balansräkning, det vill säga det utgör det formella värdet, vilket är summan av företagens aktier.

Aktiernas emissionsvärde är det värde som antas när aktier emitteras och detta värde kan vara lika med det nominella värdet, men kan också överstiga det. Aktiernas nominella värde kan skilja sig från marknads- och balansvärdet. Med marknadsvärde avses nämligen det värde som kan uppnås på marknaden när aktierna säljs. Detta avgörs av bolagets tillgångar, men även av andra faktorer, såsom bolagets kundkrets, lokalisering, goodwill det vill säga faktiska förhållanden.

Sammanfattningsvis kan följande slutsatser dras. För det första, när det är fråga om överföring av apporttillgångar, kan beskattningsunderlaget inte vara marknadsvärdet av föremålet för apporttillgången. För det andra, vid överföring om apporttillgångar i utbyte mot aktier, utgörs ersättningen av aktier i det bolaget. Frågan är dock om värdet av dessa aktier och samtidigt beskattningsunderlaget ska fastställas på grundval av aktiernas nominella värde eller aktiernas emissionsvärde, om avtalsparterna har fastställt ersättningen på detta sätt.

**3.** Den fråga som är föremål för den hänskjutande domstolens tvivel har inte uttryckligen prövats av Europeiska unionens domstol (EU-domstolen). Domstolen känner inte till några domar som avser frågan om huruvida beskattningsunderlaget vid överföring av apporttillgångar till ett bolag är det nominella värdet eller emissionsvärdet av de aktier som tecknats i utbyte mot apporttillgångarna, om parterna i det avtal som avser överföring av apporttillgångar har fastställt ersättningen på detta sätt. EU-domstolen har i sin praxis företrätt ståndpunkten att beskattningsunderlaget inte kan vara varornas eller tjänsternas marknadsvärde (EU-domstolens dom av den 19 december 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

**4.** Med tillämpning av dessa överväganden på förevarande fall bör det noteras att även om förbindelsen mellan de bolag som överfört apporttillgångar och klaganden utförligt beskrivs i det angripna beslutet och i förstainstansrättens domskäl, har varken organen eller förstainstansrätten ifrågasatt det nominella värdet och emissionsvärdet på de aktier som klaganden överfört för apporttillgångarna.

Mot bakgrund av de synpunkter som framförts finner domstolen att EU-domstolens praxis inte ger något svar på frågan huruvida beskattningsunderlaget för det fall att aktier tecknas i bolaget för de apporttillgångar som överförts till bolaget för denna transaktion ska fastställas på grundval av aktiernas nominella värde eller emissionsvärdet på dessa aktier, när avtalsparterna har fastställt ersättningen på detta sätt. Det framgår otvetydigt av EU-domstolens ovannämnda dom att beskattningsunderlaget inte kan utgöra marknadsvärdet av föremålet för



apporttillgångarna, vilket emellertid inte uttryckligen hänför sig till den fråga som är aktuell i förevarande mål.

Det bör också understrykas att domstolens tvivel avseende utformningen av beskattningsunderlaget beror på att det nominella värdet på aktierna som de organ som dömer i detta mål har utgått från som beskattningsunderlag vid bolagets förvärv av apporttillgångarna inte alls står i proportion till värdet på föremålet för apporttillgångarna (fastigheten). Parterna beaktade denna obalans och kom i avtalet om apporttillgångar överens om att ersättningen för apporttillgången skulle vara bolagets aktier till deras emissionsvärde, vilket gjorde transaktionen likvärdig.

#### **IV. Rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Med hänsyn till de tvivel som, på grundval av de ovannämnda bestämmelserna i direktiv 2007/112, uppstår när det gäller fastställandet av beskattningsunderlaget när aktier i ett bolag tecknas i utbyte mot apporttillgångar, under sådana omständigheter som de som är föremål för tvisten i målet vid den nationella domstolen, fann Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att den var skyldig att hänskjuta en tolkningsfråga till EU-domstolen i enlighet med artikel 267 tredje stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

#### **V. Vilandeförklaring av målet**

[utelämnas]

[underskrifter]