

Дело C-241/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

18 април 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

24 февруари 2023 г.

Жалбоподател:

P. sp. z o.o.

Отвeтник:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

---

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

24 февруари 2023 г.

Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)  
[...]

[...] [съдебен състав]

след като на **24 февруари 2023 г.**

на заседание на **Izba Finansowa** [Финансова колегия]

разгледа касационната жалба на **P. sp. z o.o. w.**

против решението на **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**  
[Областен административния съд Варшава]

от **29 май 2018 г.** [...]

по делото, образувано по жалба на **P. sp. z o.o. w.**

срещу решение на **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** [директор на Камарата на приходната администрация, Варшава]

от **30 юни 2017 г.** [...]

относно данъка върху добавената стойност за четвъртото тримесечие на **2014 г.** и първото тримесечие на **2015 г.**

определи:

**1.** на основание член **267** [...] [ДФЕС], отправя до Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос: „Трябва ли под насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката на стоки, за която престация става въпрос в член **73** от Директива **2006/112/ЕО** на Съвета от **28 ноември 2006** година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ **L 347**, **2006 г.**, стр. **1**, изменена), да се разбира номиналната стойност на придобитите акции или пък емисионната им стойност, ако страните са се договорили, че насрещната престация ще бъде емисионната стойност на акциите?“.

[...] [спиране на производството]

## МОТИВИ

### I. Правна уредба

#### Правото на Съюза

Разпоредбите от Директива **2006/112/ЕО** на Съвета от **28 ноември 2006** година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ **L 347**, **2006 г.**, стр. **1**, изменена; наричана по-нататък „Директива **112**“):

#### Член **73**

По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове **74—77**, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

#### Национална уредба

Разпоредби от *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* [...] (Закон от **11 март 2004 г.** за данъка върху стоките и услугите, *Dz. U.*, **2011**, № **177**, позиция **1054**, изменен, наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

## Член 29а

1. Освен в случаите по параграфи 2—5, членове 30а—30с, 32, 119 и член 120, параграфи 4 и 5, данъчната основа включва всичко, представляващо насрещна престация, която доставчикът е получил или следва да получи за продажбата от получателя, от клиента или от трето лице, включително дотациите, субсидиите и другите плащания от подобно естество, които влияят пряко на цената на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги.

## Член 88, параграф 3а, точка 4, буква b)

Фактурите и митническите документи не представляват основание за намаляване на дължимия данък и за възстановяване на разликата в данъка или за възстановяване на начисления данък, когато в издадените фактури, коригиращите фактури или митническите документи са посочени суми, които не отговарят на действителността — в частта на позициите, за които са посочени суми, неотговарящи на действителността.

**II. Факти.**

1. Дружеството P. [...] (наричано по-нататък „дружеството“ или „жалбоподателят“) включва в отчетната си декларация за четвъртото тримесечие на 2014 г. и първото тримесечие на 2015 г. сумите на данъка върху добавената стойност и нетните суми, посочени във фактурите, издадени му от: W. [...] (W. [...]) № [...] от 6 октомври 2014 г., № [...] от 28 ноември 2014 г. и № [...] от 31 декември 2014 г., както и от B. [...], преобразувано впоследствие в [...] (B.), № [...] от 7 октомври 2014 г. и [...] от 28 ноември 2014 г., документиращи внасянето на апортни вноски в полза на жалбоподателя срещу издадени акции във връзка с увеличението на учредителния капитал на последния. В договорите за прехвърляне на недвижимо имущество като апортна вноска (наричани по-нататък „договорите за апорт“) страните са се споразумели насрещната престация да бъде емисионната стойност на акциите. В резултат на това дружеството приема като размер на насрещната престация емисионната стойност на акциите (т.е. стойността на направените непарични вноски), а не тяхната (многократно по-ниска) номинална стойност.

2. Началникът на Pierwszy Urząd Skarbowy W. [Първа данъчна служба B.] [...] (наричан по-нататък „първоинстанционният орган“) с решение от 28 март 2017 г. определя размера на задължението по ДДС за четвъртото тримесечие на 2014 г. в размер на 54 291 674,00 PLN (полски злоти); сумата на надвнесения над дължимия данък за прехвърляне към следващия отчетен период в размер на 0,00 PLN, и определя стойността на задължението за ДДС за първото тримесечие на 2015 г. в размер на 34 352 011,00 PLN. Според органа при описаните сделки данъчна основа следва да бъде

номиналната стойност на акциите, а не многократно по-високата тяхна емисионна стойност.

**3.** След разглеждане на жалбата Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w. [директор на Камарата на приходната администрация във В.] (наричан по-нататък „апелативният орган“) с решение от 30 юни 2017 г. потвърждава решението на първоинстанционния орган.

**3.1.** Апелативният орган установява, че с решение № 1/2014 г. от 3 октомври 2014 г. дружеството P. [...] (по-късно преобразувано в жалбоподателя) е увеличило своя акционерен капитал чрез издаване на нови акции, които е следвало да бъдат придобити в замяна на непарични вноски и допълнителни парични вноски.

За да документира горната доставка на стоки, посочени в договора от 3 октомври 2014 г., W. [...] на 6 октомври 2014 г. издава на P. [...] фактура № [...]. Апелативният орган приема, че действително получената от W. [...] насрещна престация за доставката на посочените в договора от 3 октомври 2014 г. стоки са 4 767 акции от серия „Е“, издадени от P. [...] с номинална стойност 50,00 PLN всяка. Стойността на тази престация, измерима в пари, към момента на придобиване на акциите от страна на W. [...] възлиза на 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). Горепосочената сума е брутна сума, което означава, че данъчната основа на облагаемата дейност, документирана с фактура № [...], е 201 664,00 PLN, а размерът на данъка е 36 686,00 PLN.

Според апелативния орган сумите, посочени във фактура № [...], представляващи емисионните стойности на акциите, са напълно несъответстващи на действителността и не могат да бъдат основание за страната да упражни право на приспадане по член 86, параграф 1 от Закона за ДДС.

Освен това, в резултат на сключения на 3 октомври 2014 г. с жалбоподателя договор, В. записва 2 100 акции с номинална стойност 50,00 PLN всяка, по емисионна цена 35 287,19 PLN на акция. За да документира горната доставка на стоки, посочени в договора от 3 октомври 2014 г., В. [...] на 7 октомври 2014 г. издава на P. [...] фактура № [...]. Органът приема, че действително получената от В. [...] насрещна престация за доставката на посочените в договора от 3 октомври 2014 г. стоки са 2 100 акции от серия „Е“, издадени от P. [...] с номинална стойност 50,00 PLN всяка. Стойността на тази насрещна престация, измерима в пари, към момента на придобиване на акциите от В. възлиза на 105 000,00 PLN (2 100 x 50,00). Въпросната сума (т.е. 105 000,00 PLN) е брутна сума, което означава, че данъчната основа за облагане на сделката, посочена във фактура № [...], е 90 804,32 PLN, а размерът на данъка е 14 195,68 PLN.

Според апелативния орган сумите, посочени във фактура № [...], представляващи емисионните стойности на акциите, са напълно

несъответстващи на действителността и не могат да бъдат основание за страната да упражни право на приспадане по член 86, параграф 1 от Закона за ДДС.

**3.2.** Освен това апелативният орган установява също така, че с Решение № 1/2014 от 28 ноември 2014 г. жалбоподателят е увеличил акционерния си капитал чрез издаване на нови акции, които са били записани срещу непарични вноски (апортни вноски). И в този случай, както и в Решение № 1/2014 от 3 октомври 2014 г., акциите са записани от W. [...] и B. срещу направени апортни вноски (и допълнителни парични вноски).

W. [...] записва 1 164 акции с номинална стойност 50,00 PLN всяка, по емисионна цена 35 287,19 PLN на акция. B. [...] записва 133 акции с номинална стойност 50,00 PLN всяка, по емисионна цена 35 287,19 PLN на акция.

За документирание на доставката на стоките, изброени в договора от 28 ноември 2014 г., W. [...] издава на P. [...] фактура № [...] от 28 ноември 2014 г. Апелативният орган приема, че действително получената от W. [...] насрещна престация за доставката на посочените в договора от 28 ноември 2014 г. и фактура № [...] стоки са 1 164 акции от серия „F“, издадени от P. [...] с номинална стойност 50,00 PLN всяка. Стойността на тази насрещна престация, измерима в пари, към момента на придобиване на акциите от страна на W. [...] възлиза на 58 200,00 PLN (1 167 x 50,00). Въпросната сума (т.е. 58 200,00 PLN) е брутна сума, което означава, че данъчната основа за облагане на сделката, посочена във фактура № [...], е 28 250,57 PLN, а размерът на данъка е 6 497,63 PLN.

Апелативният орган е приел, че сумите, посочени във фактура № [...], като напълно неотговарящи на действителността не пораждаат за страната право на приспадане на данъчен кредит по член 86, параграф 1 от ЗДДС.

За документирание на доставката на стоките, изброени в договора от 28 ноември 2014 г., W. [...] издава на P. [...] фактура № [...] от 28 ноември 2014 г. Апелативният орган приема, че действително полученото от W. [...] насрещна престация за доставката на посочените в договора от 28 ноември 2014 г. и фактура № [...] стоки са 133 акции от серия „F“, издадени от дружество P. [„П.“] [...], с номинална стойност 50,00 PLN всяка. Стойността на тази насрещна престация, измерима в пари, към момента на придобиване на акциите от страна на B. [...] възлиза на 6 650,00 PLN (133 x 50,00). Въпросната сума (т.е. 6 650,00 PLN) е брутна сума, което означава, че данъчната основа за облагане на сделката, посочена във фактура № [...], е 5 411,34 PLN, а размерът на данъка е 1 238,66 PLN.

Апелативният орган е приел, че сумите, посочени във фактура № [...], като напълно неотговарящи на действителността не пораждаат за страната право на приспадане на данъчен кредит по член 86, параграф 1 от ЗДДС.

**3.3.** В изпълнение на решение № 1/2014 от 29 декември 2014 г. Р. [...] увеличава акционерния си капитал чрез издаване на нови акции, които да бъдат записани срещу непарични вноски (апортни вноски).

За документиране на доставката на стоките, изброени в договора от 29 декември 2014 г., W. [...] издава на Р. [...] фактура № [...] от 31 декември 2014 г. Апелативният орган приема, че действително получената от W. [...] насрещна престация за доставката на посочените в договора от 29 декември 2014 г. и фактура № [...] стоки са 7 745 акции от серия „G“, издадени от Р. [...], с номинална стойност 50,00 PLN всяка. Стойността на тази насрещна престация, измерима в пари, към момента на придобиване на акциите от W. [...] възлиза на 387 250,00 PLN (7 745 x 50,00). Въпросната сума (т.е. 387 250,00 PLN) е брутна сума, което означава, че данъчната основа за облагане на сделката, посочена във фактура № [...], е 320 362,48 PLN, а размерът на данъка е 66 887,52 PLN.

Според директора на Камарата на приходната администрация сумите, посочени във фактура № [...], като напълно неотговарящи на действителността не пораждаат за страната право на приспадане на данъчен кредит по член 86, параграф 1 от ЗДДС.

**3.4.** Според апелативния [орган] вещите, предмет на договорите, които са сключени между W. [...] и В. с дружеството, отговарят на нормативната дефиниция за стоки, а доставката им от посочените лица представлява възмездна доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Насрещната престация, получена от W. [...] и В. (срещу престация под формата на непарична вноски и допълнителни парични вноски), са емитирани от Р. [...] акции. Възнаграждението, получено от W. [...] и В. срещу престацията във вид на непарична вноски в полза на Р. [...], има конкретна стойност, която може да бъде изразена в паричен еквивалент. Според апелативния орган насрещната престация, получена от W. [...] и В. срещу престация под формата на апортна вноски, е равностойна на номиналната стойност (бруто) на акциите.

**4.** След като жалбоподателят подава жалба до първоинстанционния съд, последният я отхвърля. Първоинстанционният съд, позовавайки се поспециално на член 29а, параграф 1 и член 88, параграф 3а, точка 4, буква б) от Закона за ДДС, приема, че дължимата насрещна престация на лице, което прави апортна вноски в дружество, различно от предприятие или организирана част от предприятие, е номиналната стойност на акциите, получени в замяна от дружеството, което приема апорта.

**5.** С тази позиция на първоинстанционния съд не се съгласява жалбоподателят, който подава касационна жалба, изтъквайки, наред с другото, твърдения за нарушаване на:

- член 29а от ЗДДС, който бил тълкуван неправилно в смисъл, че документираната с фактури данъчна основа на сделката за апорт следва да се

определи въз основа на номиналната стойност на акциите, докато според правилното тълкуване на тази разпоредба данъчната основа на апорта следвало да се определи въз основа на емисионната стойност на акциите, намалена със стойността на паричната вноска, направена в дружеството от В. и W.;

- член 88, параграф 3а, точка 4, буква б) от Закона за ДДС, поради неговото неправилно тълкуване в смисъл, че размерът на данъка, посочен във фактурите, документиращи апортната вноска, представлявал частично сума, която не съответства на действителността, докато съгласно правилното тълкуване на тази разпоредба посочената в тази фактура сума била сума, която напълно съответства на действителността, поради което нямало основание да се приеме, че дружеството няма право да намали дължимия данък с начисления данък по фактурите в размер над 125 505 злоти.

### **III. Мотиви за отправяне на преюдициалния въпрос.**

**1.** Същността на спора в случая се свежда до това дали при установените факти данъчна основа е номиналната стойност на акциите, придобити срещу внесен от дружеството апорт, или емисионната стойност на тези акции.

Според властите и първоинстанционния съд данъчната основа на сделката за апортна вноска следва да се определи въз основа на номиналната стойност на акциите. Според жалбоподателя обаче данъчната основа на сделката за апортна вноска следва да се определи въз основа на емисионната стойност на акциите, намалена със стойността на паричната вноска, направена в дружеството.

**2.** Според първото от изложените становища данъчна основа за непаричната вноска в дружеството (апорта) е сумата на номиналната стойност на акциите, съставляващи дължимата сума (решение на Naczelny Sąd Administracyjny [Върховен административен съд, наричан по-нататък „ВАС“]) от 31 март 2014 г. по дело № I FPS 6/13).

Втората позиция се основава на убеждението, че в случай на непарична вноска в замяна на акции на дружество насрещната престация ще бъдат акции на това дружество. Техният брой и съответно стойността им ще зависят от волята на страните в това отношение. Броят на акциите — които могат да бъдат акции не само с номинална стойност, но и с емисионна стойност — може да зависи от споразумението между страните в това отношение. Следователно това може да бъде номиналната или емисионната стойност на акциите (Решение на ВАС от 22 март 2017 г. по дело № 1322/15).

Следователно няма съмнение, че в случай на непарична вноска под формата на апорт в дружество данъчна основа по смисъла на член 29а, параграф 1 от ЗДДС е „всичко, което представлява насрещна престация“, но не пазарната

стойност на апорта, а съвкупността от правата и задълженията, получени в замяна на вноската, която съвкупност съответства на стойността на тази вношка. Действително, в разпоредбите от правото на ЕС и националното право няма позоваване на пазарната стойност на стоките и услугите (Решение на ВАС от 27 август 2017 г. по дело № I FSK 2326/15 и Решение на ВАС от 3 юли 2014 г. по дело № I FSK 225/13).

Номиналната стойност на акциите определя обема на имуществените и неимуществените права и задължения на съдружниците (акционерите) в дружеството. Това е така, защото в замяна на направените в дружеството вноски акционерите получават акции (дялове) в записания капитал. Акционерният капитал в тесния смисъл на думата е определено число, записано в отрицателната част на баланса на дружеството (пасивите), т.е. представлява формална стойност, съставляваща сумата на акциите на дружеството.

Емисионна стойност на акциите е стойността, която се определя при емитирането на акции, и тази стойност може да бъде равна на номиналната стойност, но може и да я надвишава. Номиналната стойност на акциите може да се различава от пазарната и балансовата стойност. Всъщност пазарна стойност означава стойността, която може да бъде постигната на пазара при продажбата на акции. Това се определя от активите на дружеството, но също така и от други елементи, като например клиентелата на дружеството, местоположението му, добрата му репутация, сиреч фактическото състояние.

В обобщение могат да се направят следните заключения. На първо място, в случай на апортна вношка пазарната стойност на предмета на апорта не може да бъде данъчна основа. На второ място, в случай на апортна вношка в замяна на акции, насрещната престация ще бъдат акции на това дружество. Въпросът обаче е дали стойността на тези акции и същевременно данъчната основа следва да се определят въз основа на номиналната стойност на акциите или на емисионната стойност на акциите, ако страните по договора са определили размера на насрещната престация по този начин.

**3.** Въпросът, който буди съмнение, не е разглеждан пряко от Съда на Европейския съюз. На запитващата юрисдикция не са известни решения, в които да се разглежда въпросът дали в случай на апортна вношка в дружество за данъчна основа се приема номиналната стойност или емисионната стойност на акциите, придобити в замяна на апорта, ако страните по договора за апорт са определили размера на насрещната престация по този начин. В практиката си Съдът на ЕС е приел, че пазарната стойност на стоките или услугите не може да бъде данъчна основа (Решение на Съда на ЕС от 19 декември 2012 г., О. В. Е., C-549/11, EU:C:2012:832).

**4.** Отнасяйки тези забележки към разглеждания случай, следва да се отбележи, че макар в обжалваното решение и в мотивите на решението на



първоинстанционния съд отношенията между направилите апортната вноска дружества и жалбоподателя да са описани подробно, нито органите, нито първоинстанционният съд оспорват номиналната и емисионната стойност на акциите, прехвърлени от жалбоподателя за целите на внасянето на апортната вноска.

С оглед направените коментари запитващата юрисдикция стига до заключението, че практиката на Съда на ЕС не дава отговор на въпроса дали в случай на придобиване на акции на дружество срещу непарична вноска в това дружество данъчната основа на такава сделка следва да се определи въз основа на номиналната стойност на акциите или на емисионната стойност на тези акции в случай, че страните по договора са определили размера на насрещната престация по такъв начин. От цитираното решение на Съда на ЕС следва недвусмислено, че пазарната стойност на предмета на апортната вноска не може да представлява данъчна основа, което обаче не е пряко свързано със спорния въпрос по настоящото дело.

Следва също така да се подчертае, че съмненията на запитващата юрисдикция относно начина на формиране на данъчната основа произтичат от факта, че номиналната стойност на акциите, приета от произнасящите се по настоящото дело органи като данъчна основа при придобиването на апорта от дружеството, е крайно несъразмерна спрямо стойността на предмета на апорта (недвижим имот). Признавайки този дисбаланс, страните се споразумяват в договора за апортна вноска, че насрещната престация за апорта ще бъдат акции на дружеството по тяхната емисионна стойност, което прави сделката равностойна за страните.

#### **IV. Правно основание на преюдициалното запитване.**

Поради съмненията, които въз основа на цитираните по-горе разпоредби от Директива 112 възникват спрямо определянето на размера на данъчната основа при придобиване на акции в дружество срещу апортна вноска при обстоятелства като тези по спора в главното производство, Naczelny Sąd Administracyjny [Върховен административен съд] счита, че е длъжен да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз на основание член 276, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз.

#### **V. Спиране на производството**

[...]

[подписи]