

Predmet C-241/23

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

18. travnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

24. veljače 2023.

Žalitelj:

P. sp. z o.o.

Druga stranka u žalbenom postupku:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

RJEŠENJE

24. veljače 2023.

Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) [*omissis*]

[*omissis*] [sastav suda]

nakon što je na raspravi održanoj **24. veljače 2023.**

pred **Izbom Finansowom** (Financijsko vijeće, Poljska)

razmotrio žalbu u kasacijskom postupku društva **P. sp. z o.o. u W.**

protiv presude **Wojewódzkog Sąda Administracyjnog w Warszawie** (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska)

od **29. svibnja 2018.** [*omissis*]

u predmetu povodom tužbe društva **P. sp. z o.o. u W.**

protiv odluke **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (direktor Porezne uprave u Varšavi, Poljska)

od **30. lipnja 2017.** [*omissis*]

o porezu na robu i usluge za **IV. tromjesečje 2014. i I. tromjesečje 2015.**

riješio je:

1. na temelju članka 267. [*omissis*] [UFEU-a] uputiti Sudu Europske Unije sljedeće prethodno pitanje: „Trebali li smatrati da naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku, o kojoj je riječ u članku 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) predstavlja nominalna vrijednost dionica koje se upisuju ili vrijednost po kojoj su dionice izdane, ako su stranke odredile da će naknadu predstavljati vrijednost po kojoj su dionice izdane?”

[*omissis*] [prekid postupka]

OBRAZLOŽENJE

I. Pravni okvir

Propisi Unije

Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112):

Članak 73.

U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

Nacionalni propisi

Odredbe Ustawe z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) [*omissis*] (Dz.U. iz 2011., br. 177., poz. 1054., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

Članak 29.a

1. Oporezivi iznos, osim slučajeva iz stavaka 2. do 5., članaka 30.a do 30.c, članka 32., članka 119. i članka 120. stavaka 4. i 5., predstavlja svako plaćanje koje kupac, primatelj usluga ili treća osoba izvrši isporučitelju robe ili pružatelju usluga, zajedno s dotacijama, subvencijama i drugim istovrsnim doplatama koje izravno utječu na cijenu robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik.

Članak 88. stavak 3.a točka 4. podtočka (b)

Računi i carinski dokumenti ne predstavljaju osnovu za odbitak od poreza koji se duguje i povrat razlike poreza ili pretporeza ako se u izdanim računima, ispravicima računima ili carinskim dokumentima navode iznosi koji ne odgovaraju stvarnom stanju, u dijelu koji se odnosi na stavke u kojima su navedeni iznosi koji ne odgovaraju stvarnom stanju.

II. Činjenično stanje

1. Društvo P. [omissis] (društvo ili tužitelj) u obračunu za IV. tromjesečje 2014. i I. tromjesečje 2015. navelo je iznose poreza na robu i usluge te neto iznose s računa koje mu je izdalo društvo W. [omissis] (društvo W. [omissis]) br. [omissis] 6. listopada 2014., br. [omissis] 28. studenoga 2014. i br. [omissis] 31. prosinca 2014. te društvo B. [omissis], koje je postalo društvo B. [omissis] (društvo B.) br. [omissis] 7. listopada 2014. i [omissis] 28. studenoga 2014., kojima se potvrđuje da su tužitelju uneseni nenovčani ulogi kao protuvrijednost za dionice izdane u vezi s povećanjem temeljnog kapitala potonjeg društva. U ugovorima o prijenosu nepokretne imovine na ime unosa nenovčanog uloga (u daljnjem tekstu: ugovori o nenovčanim ulozima) stranke su utvrdile da će naknadu predstavljati cijena po kojoj su izdane dionice. Društvo P. u konačnici je kao iznos naknade prihvatilo vrijednost po kojoj su izdane dionice (odnosno vrijednost unesenih nenovčanih uloga), a ne njihovu (nekoliko puta manju) nominalnu vrijednost.

2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. (pročelnik Prve porezne uprave u W., Poljska) [omissis] (prvostupanjsko tijelo), odlukom od 28. ožujka 2017. utvrdio je društvu P. obvezu poreza za robe i usluge za IV. tromjesečje 2014. u iznosu od 54 291 674 poljska zlota; višak pretporeza u odnosu na porez koji treba prenijeti u sljedeće porezno razdoblje u iznosu od 0 poljskih zlota te je utvrdio obvezu poreza za robu i usluge za I. tromjesečje 2015. u iznosu od 34 352 011 poljskih zlota. Prema mišljenju tijela, u slučaju opisanih transakcija, oporezivi iznos treba predstavljati nominalna vrijednost dionica, a ne nekoliko puta veća vrijednost po kojoj su izdane.

3. Nakon što je razmotrio žalbu, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (direktor Porezne uprave u W., Poljska) (žalbeno tijelo) odlukom od 30. lipnja 2017. potvrdio je odluku prvostupanjskog tijela.

3.1. Žalbeno tijelo utvrdilo je da je, na temelju odluke br. 1/2014 od 3. listopada 2014., društvo P. [omissis] (koje je kasnije postalo tužitelj) povećalo temeljni

kapital izdavanjem novih dionica koje su se trebale upisati kao protuvrijednost za unos nenovčanih uloga i dodatnih novčanih uloga.

Kako bi potvrdilo navedenu isporuku robe navedene u ugovoru od 3. listopada 2014., društvo W. [omissis] izdalo je društvu P. [omissis] 6. listopada 2014. račun br. [omissis]. Žalbeno tijelo prihvatilo je da je naknadu koju je stvarno primilo društvo W. [omissis] na ime izvršene isporuke robe navedene u ugovoru od 3. listopada 2014. predstavljalo 4767 dionica serije „E” koje je izdalo društvo P. [omissis] nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka. Vrijednost te naknade, mjerljive u novcu, u trenutku u kojem je društvo W. [omissis] steklo dionice iznosila je 238 350 poljskih zlota (4767 x 50). Navedeni je iznos bruto iznos, što znači da je oporezivi iznos za transakciju koja se oporezuje potvrđenu računom br. [omissis] bio 201 664 poljska zlota, a porez je iznosio 36 686 poljskih zlota.

Prema mišljenju žalbenog tijela, iznosi navedeni na računu br. [omissis] koji predstavljaju vrijednost po kojoj su izdane dionice potpuno su suprotni stvarnosti i ne mogu biti osnova za korištenje strane prava na odbitak na temelju članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u.

Osim toga, na temelju ugovora sklopljenog 3. listopada 2014. s tužiteljem, društvo B. upisalo je 2100 dionica nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka, po cijeni izdavanja u iznosu od 35 287,19 poljskih zlota za svaku dionicu. Kako bi potvrdilo isporuku robe navedene u ugovoru od 3. listopada 2014., društvo B. izdalo je društvu P. [omissis] račun br. [omissis] od 7. listopada 2014. Tijelo je prihvatilo da je naknadu koju je društvo B. stvarno primilo na ime izvršene isporuke robe navedene u ugovoru od 3. listopada 2014. predstavljalo 2100 dionica serije „E” koje je izdalo društvo P. nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka. Vrijednost te naknade, izražena u novcu, u trenutku u kojem je društvo B steklo dionice iznosila je 105 000 poljskih zlota (2100 x 50). Iznos o kojem je riječ (odnosno 105 000 poljskih zlota) jest bruto iznos, što znači da je oporezivi iznos za transakciju koja se oporezuje navedenu na računu br. [omissis] bio 90 804,32 poljska zlota, a porez je iznosio 14 195,68 poljskih zlota.

Prema mišljenju žalbenog tijela, s obzirom da su iznosi navedeni na računu br. [omissis] koji predstavljaju vrijednost po kojoj su izdane dionice potpuno suprotni stvarnosti, oni ne mogu biti osnova za korištenje stranke pravom na odbitak na temelju članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u.

3.2. Osim toga, žalbeno tijelo utvrdilo je da je tužitelj odlukom br. 1/2014 od 28. studenoga 2014. povećao temeljni kapital izdavanjem novih dionica koje su upisane kao protuvrijednost za unos nenovčanih uloga. I u tom slučaju, slično kao i u slučaju odluke br. 1/2014 od 3. listopada 2014., društva W. [omissis] i B. upisala su dionice kao protuvrijednost za unesene nenovčane uloge (i dodatne novčane uloge).

Društvo W. [omissis] upisalo je 1164 dionice nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka, po cijeni izdavanja u iznosu od 35 287,19 poljskih zlota za svaku

dionicu. Društvo B. [omissis] upisalo je 133 dionice nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka, po cijeni izdavanja u iznosu od 35 287,19 poljskih zlota za svaku dionicu.

Kako bi potvrdilo isporuku robe navedene u ugovoru od 28. studenoga 2014., društvo W. [omissis] izdalo je društvu P. [omissis] račun br. [omissis] od 28. studenoga 2014. Žalbeno tijelo prihvatilo je da su naknadu koju je društvo W. [omissis] stvarno primilo na ime izvršene isporuke robe navedene u ugovoru od 28. studenoga 2014. i računu br. [omissis] predstavljale 1164 dionice serije „F” koje je izdalo društvo P. [omissis] nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka. Vrijednost te naknade, izražena u novcu, u trenutku u kojem je društvo W. [omissis] steklo dionice iznosila je 58 200 poljskih zlota (1164 x 50). Iznos o kojem je riječ (odnosno 58 200 poljskih zlota) jest bruto iznos, što znači da je oporezivi iznos za transakciju koja se oporezuje navedenu na računu br. [omissis] bio 28 250,57 poljskih zlota, a porez je iznosio 6497,63 poljska zlota.

Žalbeno tijelo utvrdilo je da su iznosi navedeni na računu br. [omissis] potpuno suprotni stvarnosti i nisu osnova za korištenje stranke pravom na odbitak na temelju članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u.

Kako bi potvrdilo isporuku robe navedene u ugovoru od 28. studenoga 2014., društvo B. izdalo je društvu P. [omissis] račun br. [omissis] od 28. studenoga 2014. Žalbeno tijelo prihvatilo je da su naknadu koju je društvo B. stvarno primilo na ime izvršene isporuke robe navedene u ugovoru od 28. studenoga 2014. i računu br. [omissis] činile 133 dionice serije „F” koje je izdalo društvo P. [omissis] nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka. Vrijednost te naknade, izražena u novcu, u trenutku u kojem je društvo B. steklo dionice iznosila je 6650 poljskih zlota (133 x 50). Iznos o kojem je riječ (odnosno 6650 poljskih zlota) jest bruto iznos, što znači da je oporezivi iznos za transakciju koja se oporezuje navedenu na računu br. [omissis] bio 5411,34 poljska zlota, a porez je iznosio 1238,66 poljska zlota.

Žalbeno tijelo utvrdilo je da su iznosi navedeni na računu br. [omissis] potpuno suprotni stvarnosti i nisu osnova za korištenje stranke pravom na odbitak na temelju članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u.

3.3. Na temelju odluke br. 1/2014 od 29. prosinca 2014., društvo P. [omissis] povećalo je temeljni kapital izdavanjem novih dionica koje su se trebale upisati kao protuvrijednost za unos nenovčanih uloga.

Kako bi potvrdilo isporuku robe navedene u ugovoru od 29. prosinca 2014., društvo W. [omissis] izdalo je društvu P. [omissis] račun br. [omissis] od 31. prosinca 2014. Žalbeno tijelo prihvatilo je da je naknadu koju je društvo W. [omissis] stvarno primilo na ime izvršene isporuke robe navedene u ugovoru od 29. prosinca 2014. i računu br. [omissis] činilo 7745 dionica serije „G” koje je izdalo društvo P. [omissis] nominalne vrijednosti 50 poljskih zlota svaka. Vrijednost te naknade, izražena u novcu, u trenutku u kojem je društvo W.

[omissis] steklo dionice iznosila je 387 250 poljskih zlota (7745 x 50). Iznos o kojem je riječ (odnosno 387 250 poljskih zlota) jest bruto iznos, što znači da je oporezivi iznos za transakciju koja se oporezuje navedenu na računu br. [omissis] bio 320 362,48 poljskih zlota, a porez je iznosio 66 887,52 poljska zlota.

Prema mišljenju Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (direktor Porezne uprave), iznosi navedeni na računu br. [omissis] potpuno su suprotni stvarnosti i nisu osnova za korištenje stranke pravom na odbitak na temelju članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u.

3.4. Prema mišljenju žalbenog tijela, stvari koje su predmet ugovora sklopljenih između društava W. [omissis] i B. te društva P. odgovaraju zakonskoj definiciji robe, a isporuka koju su izvršili navedeni subjekti predstavlja isporuku robe uz naknadu u smislu Zakona o PDV-u. Naknadu koju su primila društva W. [omissis] i B. (kao protuvrijednost za isporuku u obliku unosa nenovčanog uloga i dodatnih novčanih uloga) predstavljale su dionice koje je izdalo društvo P. [omissis]. Naknada koju su društva W. [omissis] i B. primila kao protuvrijednost za isporuku u obliku unosa nenovčanog uloga u društvo P. [omissis] ima konkretnu vrijednost koja se može izraziti u obliku jednakovrijednom novčanim jedinicama. Prema mišljenju žalbenog tijela, naknada koju su društva W. [omissis] i B. primila kao protuvrijednost za isporuku u obliku nenovčanog uloga čini protuvrijednost nominalne vrijednosti (bruto) dionica.

4. Nakon što je tužitelj podnio tužbu prvostupanjskom sudu, sud je odbio tužbu. Prvostupanjski sud pozvao se osobito na članak 29.a stavak 1. i članak 88. stavak 3.a točku 4. podtočku (b) Zakona o PDV-u i utvrdio da naknadu koju treba platiti subjektu koji unosi nenovčani ulog u društvo koje nije poduzeće ili poslovna jedinica poduzeća predstavlja nominalna vrijednost dionica dobivenih od društva koje prima nenovčani ulog.

5. Tužitelj se nije složio s tim stajalištem suda i podnio je žalbu u kasacijskom postupku, pri čemu se, među ostalim, pozvao na povredu:

– članka 29.a Zakona o PDV-u zbog njegova nepravilnog tumačenja prema kojem se smatra da se oporezivi iznos transakcije unosa nenovčanog uloga potvrđenog računima utvrđuje na temelju nominalne vrijednosti dionica, a u skladu s pravilnim tumačenjem te odredbe, oporezivi iznos za unos nenovčanog uloga treba utvrditi na temelju cijene po kojoj su dionice izdane umanjene za vrijednost uloga u gotovini koje su društva B. i W. unijele u društvo P.;

– članka 88. stavka 3.a točke 4. podtočke (b) Zakona o PDV-u zbog njegova nepravilnog tumačenja prema kojem iznos pretporeza naveden na računima kojima se potvrđuje unos nenovčanog uloga dijelom predstavlja iznos koji nije sukladan stvarnosti, dok u skladu s pravilnim tumačenjem te odredbe, iznos naveden na tom računu potpuno odgovara stvarnosti te stoga nije bilo osnove za to da se utvrdi da društvo P. nije imalo pravo na smanjenje iznosa dospjelog poreza

za iznos pretporeza koji proizlazi iz računa u iznosu većem od 125 505 poljskih zlota.

III. Obrazloženje prethodnog pitanja

1. Bit spora u ovom predmetu odnosi se na to je li, u utvrđenom činjeničnom stanju, oporezivi iznos nominalna vrijednost dionica koje se upisuju za nenovčani ulog koji se unosi u društvo ili njihova vrijednost izdavanja.

Tijela i prvostupanjski sud smatraju da oporezivi iznos transakcije unosa nenovčanog uloga treba utvrditi na temelju nominalne vrijednosti dionica. S druge strane, tužitelj smatra da oporezivi iznos transakcije unosa nenovčanog uloga treba utvrditi na temelju vrijednosti izdavanja dionica umanjene za vrijednost uloga u gotovini koji je unesen u društvo P.

2. U skladu s prvonavedenim stajalištem, oporezivi iznos za unos nenovčanog uloga u društvo predstavljat će zbroj nominalne vrijednosti dionica koji čini iznos koji se duguje (rješenje Naczelnog Sąda Administracyjnego (Vrhovni upravni sud, Poljska) od 31. ožujka 2014. u predmetu broj I FPS 6/13).

Drugo stajalište temelji se na uvjerenju da, ako se u društvo unese nenovčani ulog kao protuvrijednost za dionice društva, naknadu će predstavljati dionice tog društva. Njihov broj, a time i vrijednost, u tom će pogledu ovisiti o volji stranaka. Broj dionica, pri čemu to mogu biti ne samo dionice s nominalnom vrijednošću, već i one s cijenom njihova izdavanja, može ovisiti o dogovoru stranaka u tom pogledu. To stoga može biti nominalna vrijednost ili vrijednost izdavanja dionica (presuda Naczelnog Sąda Administracyjnego (Vrhovni upravni sud) od 22. ožujka 2017. u predmetu broj 1322/15).

Stoga nema dvojbi u pogledu toga da, u slučaju unosa nenovčanog uloga u društvo, oporezivi iznos u smislu članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u predstavlja „sve ono što predstavlja plaćanje”, ali to neće biti tržišna vrijednost nenovčanog uloga, nego sva prava i obveze primljene u zamjenu za ulog koja odgovaraju vrijednosti tog uloga. Naime, u odredbama prava Unije i nacionalnim odredbama ne postoji upućivanje na tržišnu vrijednost robe i usluga (presuda Naczelnog Sąda Administracyjnego (Vrhovni upravni sud) od 27. kolovoza 2017. u predmetu broj I FSK 2326/15 i presuda Naczelnog Sąda Administracyjnego (Vrhovni upravni sud) od 3. srpnja 2014. u predmetu broj I FSK 225/13).

Nominalna vrijednost dionica određuje opseg imovinskih i neimovinskih prava i obveza članova društva (dioničara). Naime, u zamjenu za uloge unesene u društvo članovi društva dobivaju dionice (udjele) u temeljnom kapitalu. Temeljni kapital u strogom smislu je broj zapisan na strani pasive bilance društva, odnosno on predstavlja formalnu vrijednost koja predstavlja zbroj dionica društva.

Vrijednost po kojoj su dionice izdane jest vrijednost koja se prihvaća prilikom izdavanja dionica i može biti jednaka nominalnoj vrijednosti, ali može biti i veća

od nje. Nominalna vrijednost dionica može biti različita od tržišne i bilančne vrijednosti. Naime, tržišna vrijednost znači vrijednost koja se može postići na tržištu prodajom dionica. Nju određuje imovina društva, ali i drugi elementi, kao što su primjerice klijenti društva, lokacija, *goodwill*, odnosno činjenična stanja.

Ukratko, može se zaključiti sljedeće. Kao prvo, u slučaju unosa nenovčanog uloga, oporezivi iznos ne može biti tržišna vrijednost predmeta nenovčanog uloga. Kao drugo, ako se u društvo unese nenovčani ulog kao protuvrijednost za dionice, naknadu će predstavljati dionice tog društva. Međutim, dvojba se odnosi na to treba li vrijednost tih dionica, a istodobno i oporezivi iznos, utvrđivati na temelju nominalne vrijednosti dionica ili vrijednosti po kojoj su izdane, ako su ugovorne stranke na taj način odredile iznos naknade.

3. Sud Europske unije nije se izravno izjasnio o pitanju koje je predmet dvojbi. Sud koji je uputio zahtjev nije upoznat s odlukama koje bi se odnosile na to je li u slučaju unosa nenovčanog uloga u društvo oporezivi iznos nominalna vrijednost ili vrijednost po kojoj su izdane dionice koje se upisuju kao nenovčani ulog, ako su stranke ugovora čiji je predmet unos nenovčanog uloga na taj način odredile iznos naknade. Sud Europske unije u svojoj je sudskoj praksi iznio stajalište prema kojem oporezivi iznos ne može biti tržišna vrijednost robe ili usluga (presuda Suda od 19. prosinca 2012., O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Prilikom prenošenja tih razmatranja na ovaj predmet treba napomenuti da, iako je u pobijanoj odluci i obrazloženju presude prvostupanjskog suda opširno opisana povezanost između društava koja unose nenovčani ulog i tužitelja, ni tijela ni prvostupanjski sud nisu osporavali nominalnu vrijednost i vrijednost po kojoj su dionice izdane koje je naveo tužitelj i koje je namijenio upisu nenovčanog uloga.

S obzirom na navedena razmatranja, sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da sudska praksa Suda ne daje odgovor na pitanje treba li se u slučaju upisa dionica društva u zamjenu za nenovčani ulog koji se u to društvo unosi oporezivi iznos utvrditi na temelju nominalne vrijednosti dionica ili vrijednosti po kojoj su te dionice izdane, ako su ugovorne stranke na taj način odredile iznos naknade. Iz navedene presude Suda jednoznačno proizlazi da oporezivi iznos ne može predstavljati tržišna vrijednost nenovčanog uloga, ali to se ne odnosi izravno na sporno pitanje u ovom predmetu.

Treba također istaknuti i da dvojbe suda koji je uputio zahtjev u pogledu utvrđivanja oporezivog iznosa proizlaze iz činjenice da je nominalna vrijednost dionica koju su tijela koja odlučuju u tom predmetu prihvatila kao oporezivi iznos prilikom stjecanja društva nenovčanog uloga očito neproporcionalna u odnosu na vrijednost predmeta nenovčanog uloga (nekretnine). S obzirom na tu neravnotežu, stranke su u ugovoru o nenovčanom ulogu ugovorile da će naknadu za nenovčani ulog predstavljati dionice društva po cijeni po kojoj su izdane, što čini tu transakciju ekvivalentnom.

IV. Pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

S obzirom na dvojbe koje proizlaze iz prethodno navedenih odredbi Direktive 2006/112 u pogledu utvrđivanja oporezivog iznosa u slučaju upisa dionica društva za nenovčani ulog, u okolnostima poput onih u sporu koji se vodi pred nacionalnim sudom, Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) zaključio je da je dužan uputiti prethodno pitanje Sudu Europske unije na temelju članka 276. stavka 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

V. Prekid postupka

[omissis]

[potpisi]

RADNI DOKUMENT