

# Anonimizirana različica

Prevod

C-521/19 - 1

## Zadeva C-521/19

### Predlog za sprejetje predhodne odločbe

**Datum vložitve:**

8. julij 2019

**Predložitveno sodišče:**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Španija)

**Datum predložitvene odločbe:**

19. junij 2019

**Tožeča stranka:**

CB

**Tožena stranka:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

[...] (ni prevedeno)

[Navedbe v zvezi s potrditvijo, sklici odločbe, strankami in zastopniki]

### SKLEP

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO [...] (ni prevedeno)  
(ODDELEK ZA UPRAVNE SPORE)

[...] (ni prevedeno) [sestava senata]

V CORUÑI, 19. junija 2019.

### DEJANSKO STANJE

PRVIČ.- SPOR.

Postopek teče proti odločbi Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (regionalna komisija za gospodarske in upravne zadeve Galicije) z dne 10. maja 2018, s katero je bila zavrnjena gospodarsko-upravna pritožba, ki jo je oseba CB vložila zoper odločbe za odmero dohodnine za leta 2010-2011-2012 ter kazni.

Odmerne odločbe in kazni so posledica davčnih inšpekcijskih nadzorov, ki so se začeli 14. julija 2014 in s katerimi se je preverjala njena dejavnost (ki je dejavnost, obdavčena z DDV, in ni oproščena) pod klasifikacijsko številko IAE 853—zastopnik za umetnike (booking agent).

Opravljala je storitve za GRUPO LITO: neformalno skupino podjetij [...] (ni prevedeno) [podatki o lastniku skupine], ki je upravljala infrastrukturo (šotore, glasbeno opremo, prevoze ...) in orkestre (70), ki so igrali ob svetniških praznikih (in ob drugih priložnostih) po vaseh v Galiciji.

Povezava je bila naslednja: Oseba CB je na svojem območju (ki je obsegalo več občin) stopila v stik s COMISIÓN DE FIESTAS (komisija za veselice, ki je neformalna skupina sosedov, ki so organizirali veselice) in se dogovorila za nastop orkestrov v imenu GRUPO LITO. V skoraj vseh primerih je COMISIÓN DE FIESTAS skupini GRUPO LITO plačala v gotovini, brez računa, plačila pa se niso poknjžila in se torej nista obračunala niti davek od dohodkov pravnih oseb niti DDV.

Oseba CB je prejela 10 % od prihodkov skupine GRUPO LITO: plačana je bila v gotovini, plačila niso bila prijavljena niti se niso izdajali računi.

Leta 2012 je posredovala pri 150 nastopih, s katerimi je skupina Grupo Lito ustvarila 608.427 EUR, ona pa je prejela približno 60.692,50 EUR. Leta 2011 je bilo ustvarjenih 675.654 EUR, dohodkov pa 67.565,40 EUR, leta 2010 644.149 EUR in dohodkov 64.414,90 EUR.

Oseba CB ni vodila računovodstva niti kakršne koli uradne evidence ter ni izdajala niti prejemala računov ter posledično ni obračunavala DDV.

Uprava je menila, da zneski, ki jih je prejela oseba CB, in sicer 60.692,50 EUR, 67.565,40 EUR in 64.414,90 EUR, niso vključevali DDV in da je zato treba obračunati dohodnino na podlagi celotnega prejetega zneska.

DRUGIČ.— Oseba CB med drugim trdi, da je AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria, državna davčna uprava) na zneske, ki jih je pripisala kot dohodke, nato naložila ustrezen DDV, s čimer je ravnala v nasprotju s sodno prakso španskega Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) [...] (ni prevedeno) [sklici na sodbe Tribunal Supremo (vrhovno sodišče)], v skladu s katero „je treba člen 78(1) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 37/1992 z dne 28. decembra o davku na dodano vrednosti, v nadaljevanju: ZDDV) (BOE št. 312, 29/12/1992) v povezavi s členoma 73 in 78 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, z dne 11. 12. 2006, str. 1) ter razlago, ki jo je Sodišče

Evropske unije podalo v zvezi s tema dvema določbama v sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulicã in Plavořin, združeni zadevi C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, razlagati tako, da je v primerih, v katerih davčna inšpekcija odkrije prikrita posla, ki so predmet navedenega davka, in zanje ni bil izdan račun, treba šteti, da je v ceno navedenih poslov, dogovorjeno med strankama, vključen davek na dodano vrednost“.

Zato oseba CB meni, da ker ni mogoče zahtevati neobračunanega izstopnega DDV, ker je njeno ravnanje davčno kaznivo dejanje (člen 89(3), točka 2, španskega zakona o DDV), je treba šteti, da je bil v ceno opravljenih storitev vključen DDV, kar vpliva na ugotavljanje davčne osnove za dohodnino, zaradi česar bi bilo treba spremeniti odmerne odločbe za navedeni davek, tako da bi se znižali dohodki iz dejavnosti in torej davčna osnova davka za znesek izstopnega DDV, ki bi ga bilo treba obračunati, pa se ni.

TRETIČ.– V sklepu z dne 30. maja 2019 je bila strankama predstavljena možnost vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču Evropske unije v zvezi s skladnostjo razlage AEAT – ki je v nasprotju s sodno prakso Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) – s členom 78(1) zakona 37/1992 z dne 28. decembra o davku na dodano vrednost v povezavi s členoma 73 in 78 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s sodbama z dne 28. julija 2016 (zadeva C-332/15, Astone) in z dne 5. oktobra 2016 (zadeva C-576/15, Marinova) ter s splošnimi sodbama z dne 3. decembra 1974 Van Binsbergen, C-33/74 (na pravo Unije se ne sme sklicevati z namenom goljufije) in Emsland-Stärke, C-110/99 (v kateri se je prepoved zlorabe prava štela za načelo, ki je lasten pravnemu redu Evropske unije), v primerih, kakršni je obravnavani, v katerem stranke, ki so posredniki, prostovoljno in dogovorjeno izvajajo prikrita posla z gotovino, ne da bi obračunale DDV, ko pa to odkrije davčna inšpekcija, zatrjujejo v svojo korist, da je treba šteti, da je v plačilih vključen DDV.

ČETRTIČ.– Tožeča stranka je nasprotovala vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker je menila, da Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) v svoji sodbi z dne 27. septembra 2017 pravilno razlaga zakonodajo Skupnosti [...] (ni prevedeno).

Državni odvetnik je kot zastopnik uprave menil, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nujen, saj sodbe Sodišča z dne 7. novembra 2013, Tulicã in Plavořin, na katero se je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) oprlo, ni mogoče uporabiti v primerih goljufije, in v podporo svojega zahtevka navaja sodbe Sodišča: sodbe z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 49; z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 58, in z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, združene zadeve C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 48. Sodišče je nedavno in torej po večini sodb španskega Tribunal Supremo (vrhovno sodišče), ki potrjujejo razlago Direktive o DDV, o kateri dvomimo, ponovno potrdilo, da lahko davčna uprava davčnemu zavezancu

ne prizna pravice do odbitka DDV, če se izkaže, da je ravnal goljufivo, da bi mu bila taka pravica priznana (glej sodbo z dne 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161).

## OBRAZLOŽITEV

**PRVIČ.**— Členi zakona 37/1992, ki so predmet spora, so:

**Člen 78 Davčna osnova Splošno pravilo 1.** *Davčna osnova je enaka celotnemu znesku vsega, kar pomeni plačilo za obdavčljive transakcije, ki jih izvršijo naročnik ali tretje osebe.*

**Člen 88 Izstopni davek 1.** *Davčni zavezanci morajo v celoti zaračunati davek tistemu, za katerega opravijo obdavčeno transakcijo, ta pa mora ta davek plačati, če je davek na računu v skladu z določbami tega zakona ne glede na to, kakšni so dogovori med njimi. Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, ki so obdavčeni in niso oproščeni in katerih prejemniki so osebe javnega prava, se vedno šteje, da so davčni zavezanci pri oblikovanju ponudb, čeprav ustnih, vanje vključili davek na dodano vrednost, ki pa ga je treba, če je primerno, v dokumentih, ki se predložijo kot račun, obračunati kot neodvisno postavko, ne da bi se celotni pogodbeno dogovorjeni znesek povečal zaradi izstopnega davka. 2. Izstopni davek se obračuna na računu pod pogoji in ob upoštevanju zahtev, določenih v predpisih. V ta namen se izstopni davek navede ločeno od davčne osnove, tudi v primeru upravnih določenih cen, ter se navede uporabljena davčna stopnja. Iz določb zgornjih pododstavkov tega odstavka se izvzamejo transakcije, ki se določijo s predpisi. 3. Davek se zaračuna ob izstavitvi in izročitvi ustreznega računa. 4. Pravica zaračunati davek ugasne po enem letu od datuma obdavčljivega dogodka. 5. Prejemnik transakcije, obdavčene z davkom na dodano vrednost, ni dolžan plačati izstopnega davka pred nastankom obveznosti obračuna navedenega davka. 6. Spori, ki lahko nastanejo v zvezi z izstopnim davkom tako v zvezi z njegovim izvorom kot v zvezi z njegovim zneskom, se štejejo za davčne spore, pritožbe v zvezi z njimi pa se rešujejo v gospodarsko-upravnem postopku.*

**Člen 89 Popravek izstopnega davka 1.** *Davčni zavezanci morajo izvesti popravek izstopnega davka, če se je znesek tega davka določil nepravilno ali so nastale okoliščine, ki v skladu z določbami člena 80 tega zakona povzročijo spremembo davčne osnove. Popravek je treba izvesti v trenutku, ko se pokažejo razlogi za nepravilno določitev davka ali nastanejo ostale okoliščine, na katere se nanaša prejšnji pododstavek, če še niso pretekla štiri leta od takrat, ko je nastala obveznost za obračun davka za transakcijo ali, odvisno od primera, so nastale okoliščine, na katere se nanaša navedeni člen 80. 2. Določbe prejšnjega odstavka se uporabijo tudi, če ni bilo nobenega izstopnega davka, pa se je izdal račun za transakcijo. 3. Kljub določbam prejšnjih odstavkov se izstopnega davka ne popravi v teh primerih: (1) Če razlog za popravek ni določen v členu 80 tega zakona, če popravek pomeni višji izstopni davek in prejemniki transakcij ne delujejo kot podjetje ali samostojni podjetniki, razen v primerih zakonskega povišanja davčnih stopenj, v katerih se popravek lahko izvede v mesecu, ko so*

začele veljati nove davčne stopnje in v naslednjem mesecu. (2) Če davčna uprava v ustreznih odmernih odločbah odkrije zapadel davek, ki ni bil zaračunan kot izstopni davek in ki je višji od davka, ki ga je zaračunal davčni zavezanec, in se na podlagi objektivnih podatkov izkaže, da je navedeni davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji ali je vedel oziroma bi ob razumni skrbnosti moral vedeti, da je opravil transakcijo, ki je del goljufije.

**DRUGIČ.– ZADEVNE DOLOČBE PRAVA UNIJE Člena 73 in 78 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost**

**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.*

**Člen 78**

*Davčna osnova vključuje naslednje elemente:*

- (a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;*
- (b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.*

*Za namene točke b) prvega odstavka lahko države članice stroške, ki so predmet posebnega dogovora, štejejo za postranske stroške.*

**TRETJIČ.–** Gre torej za to, da se ugotovi, ali je izrecna določba člena 89(3), drugi pododstavek, in njegova uporaba s strani AEAT za odmero in kaznovanje tistih primerov, pri katerih se ob inšpekcijskem nadzoru odkrije transakcija, ki jo vsi posredniki prostovoljno in sistematično prikrivajo (plačilo v gotovini, brez računov ter brez obračuna in plačila DDV), v skladu z načelom nevtralnosti DDV (sodbe z dne 28. julija 2016 (zadeva C-332/15, Astone), z dne 5. oktobra 2016 (zadeva C-576/15, Marinova), in sodba z dne 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161) in v skladu s splošnima sodbama z dne 3. decembra 1974, Van Binsbergen C-33/74 (na pravo Unije se ne sme sklicevati z namenom goljufije) in Emsland-Stärke, C-110/99 (v kateri se je prepoved zlorabe prava štela za načelo, ki je lastno pravnemu redu Evropske unije), tako da se torej šteje, da navedene namenoma prikrite transakcije vključujejo ustrezni DDV tako kot transakcije med podjetji, ki se ne prikrijejo in so plačila zanje uradno zabeležena, v skladu z razlago Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) v navedenih sodbah [...] (ni prevedeno) [sklici na zgoraj navedene sodbe Tribunal Supremo (vrhovno sodišče)] (na podlagi sodne prakse Sodišča z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin). Ali pa nasprotno, da nevtralnost davka ter zakonodaja in navedena sodna praksa Sodišča ne morejo zagotavljati varstva, če se šteje, da je obveznost



obračuna DDV nastala tudi, če se transakcija prikrije, če ni uradnega dokazila o plačilu in je oboje odkrila uprava med inšpekcijskim nadzorom. In sicer kot izraz tega, da lahko nevtralnost davka varuje samo tistega, ki ravna v skladu z davčnimi predpisi, ne pa tistega, ki jih namenoma krši.

Zato je

### **SODIŠČE SKLENILO:**

PRVIČ.— Postopek se prekine do sprejetja odločbe v zvezi s predlogom za sprejetje predhodne odločbe.

DRUGIČ.— Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je treba člena 73 in 78 Direktive o DDV glede na načela nevtralnosti, prepovedi davčne goljufije in zlorabe prava ter prepovedi nezakonitega izkrivljanja konkurence razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji in sodni praksi, ki jo razlaga, v skladu s katerima se v primerih, v katerih davčna uprava odkrije prikrite transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost in za katere ni bil izdan račun, šteje, da je davek na dodano vrednost vključen v ceno, dogovorjeno med strankama za navedene transakcije?

Zato je mogoče v primerih GOLJUFIJE, v katerih je bila transakcija davčni upravi prikrita, šteti, kot bi bilo mogoče izpeljati iz sodb Sodišča z dne 28. julija 2016 (zadeva C-332/15, Astone), z dne 5. oktobra 2016 (zadeva C-576/15, Marinova) in z dne 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, da plačani in prejeti zneski ne vključujejo DDV, zato da se izvede primeren obračun in naloži ustrezna kazen.“

[...] (ni prevedeno) [Odredba, da se odločba skupaj s spisom pošlje Sodišču Evropske unije]

[...] (ni prevedeno) [Podpisi, navedba v zvezi s potrditvijo, datum itd.]