

# Anonimizirana verzija

Prijevod

C-521/19 - 1

**Predmet C-521/19**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

8. srpnja 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Španjolska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

19. lipnja 2019.

**Tužitelj:**

CB

**Tuženik:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

[*omissis*]

[Sadržaj ovjere, podaci o odluci, strankama i zastupnicima]

**RJEŠENJE**

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO [*omissis*]

[*omissis*] [sastav vijeća]

A CORUÑA, devetnaesti lipnja 2019.

**ČINJENIČNO STANJE**

**PRVO.– SPOR**

Postupak je pokrenut protiv odluke Tribunala Económico-Administrativo Regional de Galicia (Okružni porezni sud u Galiciji, Španjolska) od 10. svibnja

2018. kojom se odbija tužba koju je podnio CB protiv obračuna poreza na dohodak fizičkih osoba za 2010., 2011. i 2012. i odnosnih sankcija. **[orig. str. 2.]**

Obračuni i sankcije uspostavljeni su na temelju postupanja Inspección de Tributos (Porezni inspektorat, Španjolska) koje su započele 14. srpnja 2014. radi provjere CB-ove djelatnosti (koja se oporezuje PDV-om i nije izuzeta od njega) iz odjeljka koji se odnosi na porez na gospodarsku djelatnost 853 – menadžer izvođača.

Pružao je usluge za Grupo Lito: skupinu poduzetnika, neformalnu grupu, *[omissis]* [identitet vlasnika grupe] koja je upravljala infrastrukturom (velikim šatorima, glazbenom opremom, prijevozom) i orkestrima (70) koji su svirali na svetkovine sveca zaštitnika (i druge blagdane) u selima u Galiciji.

Odnos je bio sljedeći: CB je na svojem području (koje je obuhvaćalo više općina) surađivao s Comisión de fiestas (Odborom za planiranje zabava, odnosno neformalnom grupom stanovnika koji organiziraju zabave) te je u ime Grupo Lito ugovarao nastupe orkestara. Gotovo u svim slučajevima plaćanja Comisión de fiestas u korist Grupo Lito bila su u gotovini, bez računa i nisu knjižena, a time ni prijavljena za potrebe poreza na dobit i PDV-a.

CB je primao 10 % prihoda Grupo Lito, odnosno plaćanja u gotovini koja nisu prijavljena niti su za njih izdani računi.

CB je 2012. posredovao u 150 nastupa od kojih je Grupo Lito ostvario 608 427 eura, a CB prihod od 60 692,50 eura. Grupo Lito je 2011. zaradio 675 654 eura, od čega je CB ostvario prihod od 67 565,40 eura, a 2010., 644 149 eura, od čega je CB ostvario prihod od 64 414,90 eura.

CB nije vodio poslovne knjige ni službenu evidenciju bilo koje vrste, nije izdavao ni primao račune, niti je, posljedično, prijavljivao PDV.

Administración tributaria (Porezna uprava, Španjolska) smatrala je da iznosi koje je naplatio CB: 60 692,50 eura, 67 565,40 eura i 64 414,90 eura nisu uključivali PDV te je stoga trebalo obračunati porez na dohodak na temelju ukupnog primljenog iznosa.

DRUGO.– Među ostalim, CB tvrdi da na iznose koji su evidentirani kao prihodi, Agencia Estatal de Administración Tributaria (Državna agencija za poreznu upravu, Španjolska (AEAT)) primjenjuje odgovarajući PDV i tako povređuje sudsku praksu Tribunala Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) *[omissis]* [podaci o presudama Tribunala Supremo (Vrhovni sud)] prema kojoj, „članak 78. prvi stavak Leya 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 od 28. prosinca o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) (BOE br. 312 od 29.12.1992.), u vezi s člancima 73. i 78. Direktive Vijeća 2006/112/EZ **[orig. str. 3.]** od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), i u skladu s tumačenjem Suda Europske unije u pogledu tih odredbi koje je izneseno u

presudi od 7. studenoga 2013., Tulicã i Plavošin, spojeni predmeti C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, treba tumačiti na način da, u slučajevima u kojima Porezni inspektorat otkrije prikrivene transakcije koje podliježu navedenom porezu, a za koje nije izdan račun, treba smatrati da je porez na dodanu vrijednost uključen u cijenu koju su dogovorile stranke za navedene transakcije”.

Stoga CB smatra da, s obzirom na to da ne može potraživati PDV koji nije naplaćen jer njegovo postupanje predstavlja porezni prekršaj (članak 89. treći stavak točka 2. španjolskog Zakona o PDV-u), taj PDV treba smatrati uključenim u cijenu pruženih usluga, što utječe na utvrđivanje porezne osnovice poreza na dohodak fizičkih osoba, zbog čega treba izmijeniti upravne akte o obračunu navedenog poreza u smislu smanjenja prihoda od djelatnosti i time porezne osnovice u iznosu koji odgovara iznosima PDV-a koje je trebalo naplatiti, ali to nije učinjeno.

TREĆE.– U odluci od 30. svibnja 2019. strankama je ponuđena mogućnost da Sudu Europske unije upute zahtjev za prethodnu odluku u pogledu usklađenosti tumačenja Državne agencije za poreznu upravu, koje je protivno sudskoj praksi Tribunala Supremo (Vrhovni sud), s člankom 78. prvim stavkom Zakona 37/1992 od 28. prosinca o porezu na dodanu vrijednost, u vezi s člancima 73. i 78. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, a u odnosu na presude od 28. srpnja 2016. (predmet C-332/15, Astone) i od 5. listopada 2016. (predmet C-576/15, Marinova) te, općenito, na presudu od 3. prosinca 1974. Van Binsbergen, C-33/74 (na pravo Unije ne može se pozivati prijevarno) i presudu Emsland-Stärke, C-110/99 (u kojoj se zabrana zlouporabe prava smatra načelom koje je svojstveno pravnom poretku Europske unije), u slučajevima poput ovog, u kojima stranke koje sudjeluju u odnosu, dobrovoljno i prema dogovoru, izvršavaju prikrivene transakcije, bez računa, s novcem u gotovini i bez prijave PDV-a, i koje, nakon što ih Porezni inspektorat otkrije, tvrde, u svoju korist, da treba smatrati da su plaćanja uključivala PDV.

ČETVRTO.– Tužitelj se usprotivio upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku jer je smatrao da se u presudi Tribunala Supremo (Vrhovni sud) od 27. rujna 2017. pravilno tumači propis Zajednice [omissis]. **[orig. str. 4.]**

Državni odvjetnik je u ime Porezne uprave smatrao da je upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku nužno, s obzirom na to da presuda Suda od 7. studenoga 2013., Tulicã i Plavošin, na kojoj se temelji stajalište Tribunala Supremo (Vrhovni sud), nije primjenjiva na slučajeve u kojima postoji prijevarno postupanje te se u prilog svojem zahtjevu poziva na presude Suda od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 49.; od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 58. i od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., spojeni predmeti C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 48. Nedavno, i stoga nakon što je španjolski Tribunal Supremo (Vrhovni sud) donio većinu presuda u kojima se ponavlja tumačenje Direktive o PDV-u, koje je ovdje dovedeno u pitanje, Sud je ponovno potvrdio da Porezna uprava može

poreznom obvezniku odbiti pravo na odbitak PDV-a ako dokaže da je djelovao s namjerom prijevare kako bi stekao to pravo (vidjeti presudu od 7. ožujka 2018., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## PRAVNA OCJENA

**PRVO.–** Članci Zakona 37/1992, koji su predmet spora, jesu sljedeći:

**Članak 78. Porezna osnovica. Opće pravilo.** *Prvi stavak. Porezna osnovica sastoji se od ukupnog iznosa naknade primljene od kupca ili treće osobe za oporezive transakcije.*

**Članak 88. Prijenos poreza.** *Prvi stavak. Porezni obveznici u cijelosti prenose iznos poreza na osobu za koju se izvršava oporeziva transakcija, a ona ga je obvezna platiti pod uvjetom da je prijenos u skladu s odredbama ovog Zakona, neovisno o postojećim dogovorima između njih. U okviru isporuka robe ili usluga koje podliježu porezu i nisu izuzete od njega i čiji su primatelji javna tijela, uvijek se podrazumijeva da su porezni obveznici pri sastavljanju svojih ekonomskih ponuda, čak i ako su one usmene, u njih uključili porez na dodanu vrijednost koji, međutim, po potrebi, treba prenijeti kao zasebnu stavku u dokumentima koji se dostavljaju radi naplate, a da se pritom ukupni ugovoreni iznos ne poveća kao posljedica iskazivanja prenesenog poreza. Drugi stavak. Porez se prenosi izdavanjem računa pod uvjetima i u skladu sa zahtjevima utvrđenima zakonom. U tu svrhu, preneseni iznos iskazuje se zasebno od porezne osnovice, uključujući u slučaju administrativno utvrđenih cijena, te se pritom navodi primijenjena porezna stopa. Iz odredbi prethodnih podstavaka ovog stavka izuzimaju se transakcije utvrđene zakonom. [orig. str. 5.] Treći stavak. Porez se prenosi u trenutku izdavanja i isporuke odgovarajućeg računa. Četvrti stavak. Pravo na prijenos gubi se nakon jedne godine od datuma obračuna poreza. Peti stavak. Primatelj transakcije koja podliježe porezu na dodanu vrijednost nije obvezan snositi prijenos tog poreza prije obračuna navedenog poreza. Šesti stavak. Za potrebe odgovarajućih žalbi u poreznim postupcima, smatra se da su sporovi koji mogu nastati u odnosu na prijenos poreza, u pogledu podrijetla i u pogledu iznosa tog poreza, porezne prirode.*

**Članak 89. Ispravak prenesenih iznosa poreza.** *Prvi stavak. Porezni obveznici ispravljaju prenesene iznose poreza ako je iznos tog poreza pogrešno utvrđen ili su nastale okolnosti koje, u skladu s člankom 80. ovog Zakona, dovode do izmjene porezne osnovice. Ispravak treba izvršiti u trenutku u kojem se uoče razlozi pogrešnog utvrđivanja iznosa ili kad nastanu druge okolnosti na koje se odnosi prethodni stavak, pod uvjetom da nisu prošle četiri godine od trenutka obračuna poreza koji odgovara transakciji ili, ovisno o slučaju, da su nastale okolnosti na koje se odnosi navedeni članak 80. Drugi stavak. Prethodni stavak također se može primijeniti kad nije prenesen nijedan iznos, ali je izdan račun koji odgovara transakciji. Treći stavak. Ne uzimajući u obzir prethodne stavke, preneseni iznosi poreza ne ispravljaju se u sljedećim slučajevima: 1. Kad se ispravak ne temelji na razlozima predviđenim u članku 80. ovog Zakona, što podrazumijeva povećanje*

*prenesenih iznosa i da primatelji transakcija ne djeluju kao poduzetnici ili prodavatelji robe ili pružatelji usluga, osim u slučajevima zakonskog povećanja poreznih stopa, u kojima se ispravak može izvršiti u mjesecu u kojem su stupile na snagu nove porezne stope te u mjesecu koji slijedi. 2. Kad Porezna uprava utvrdi, na temelju odgovarajućih obračuna, obračunane i neprenesene iznose poreza koji su veći od iznosa koje je prijavio porezni obveznik i kad se na temelju objektivnih podataka dokaže da je dotični porezni obveznik sudjelovao u utaji, ili da je znao ili da je trebao znati, ako je postupao s dužnom pažnjom, da izvršava transakciju koja je dio utaje.*

**DRUGO.– NAVEDENE ODREDBE PRAVA EUROPSKE UNIJE Članci 73. i 78. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. [orig. str. 6.]**

### **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.*

### **Članak 78.**

*Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:*

- (a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;*
- (b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca.*

*Za potrebe točke (b) prvog stavka, države članice mogu smatrati rashode obuhvaćene posebnim sporazumom popratnim rashodima.*

**TREĆE.–** Stoga se nastoji utvrditi jesu li izričita odredba članka 89. drugog i trećeg stavka i način na koju je primjenjuje Državna agencija za poreznu upravu radi obračuna i sankcioniranja tih slučajeva u kojima se tijekom nadzora otkrije transakcija koju dobrovoljno i sporazumno prikrivaju sve stranke koje sudjeluju u njezinu izvršavanju (plaćanja u gotovini, bez računa, bez prijave ili plaćanja PDV-a), u skladu s načelom neutralnosti PDV-a (presude od 28. srpnja 2016. (predmet C-332/15, Astone), od 5. listopada 2016. (predmet C-576/15, Marinova) i od 7. ožujka 2018., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161), i općenito s presudom od 3. prosinca 1974. Van Binsbergen C-33/74 (na pravo Unije ne može se pozivati prijeverno) i presudom Emsland-Stärke, C-110/99 (u kojoj se zabrana zlouporabe prava smatra načelom koje je svojstveno pravnom poretku Europske unije), na način da se stoga smatra da su navedene **[orig. str. 7.]** transakcije koje su namjerno prikrivene uključivale odgovarajući PDV jednako kao i transakcije između poduzetnika koje nisu prikrivene i čija su plaćanja službeno evidentirana, u skladu s tumačenjem Tribunala Supremo (Vrhovni sud) u navedenim presudama



[*omissis*] [podaci o prethodno navedenim presudama Tribunala Supremo (Vrhovni sud)] (u skladu sa sudskom praksom Suda Europske Unije od 7. studenoga 2013., Tulicā i Plavošin). Ili, naprotiv, da neutralnost poreza te propisi i navedena sudska praksa Suda ne mogu ići u prilog, pod uvjetom da se smatra da je i u tim slučajevima obračunan PDV, kad je transakcija prikrivena, nema službene evidencije plaćanja i kad samo jedna i druga proizlaze iz nadzora Porezne uprave. Navedeno je izraz toga da neutralnost poreza samo može ići u prilog osobi koja poštuje porezne propise, a ne osobi koja ih namjerno ne poštuje.

Slijedom navedenog,

### VIJEĆE NALAŽE

PRVO.– Prekid postupka do donošenja odluke o ovom zahtjevu za prethodnu odluku.

DRUGO.– Upućivanje Sudu Europske unije sljedećeg prethodnog pitanja:

„Trebaju li članke 73. i 78. Direktive o PDV-u, s obzirom na načela neutralnosti, zabrane utaje poreza, zlouporabe prava i zabrane nezakonitog narušavanja tržišnog natjecanja, tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo i sudska praksa koja ga tumači, u skladu s kojim, u slučajevima u kojima Porezna uprava otkrije prikrivene transakcije koje se oporezuju porezom na dodanu vrijednost, a za koje nije izdan račun, treba smatrati da je porez na dodanu vrijednost uključen u cijenu koju su dogovorile stranke za navedene transakcije?

Je li, zbog toga, u slučajevima utaje u kojima transakcija nije prijavljena Poreznoj upravi, moguće smatrati, kako se moglo zaključiti na temelju presuda od 28. srpnja 2016. (predmet C-332/15 Astone) i od 5. listopada 2016. (predmet C-576/15 Marinova) te presude Suda od 7. ožujka 2018., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, da plaćeni i primljeni iznosi ne uključuju PDV, kako bi se izvršio prikladan obračun i izrekla odgovarajuća sankcija?”

[*omissis*] [**orig. str. 8.**] [*omissis*] [Sadržaj naloga za upućivanja odluke i spisa Sudu Europske unije]

[*omissis*] [Potpisi, sadržaj ovjere, datum itd.]