

# Anonimizált változat

Fordítás

C-521/19 – 1

**C-521/19. sz. ügy**

**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem**

**A benyújtás napja:**

2019. július 8.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Spanyolország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. június 19.

**Felperes:**

CB

**Alperes:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia  
(Spanyolország)

---

[OMISSIS]

[Tanúsító szövegrész, hivatkozások a határozatra, a felek és képviselők]

## VÉGZÉS

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (KÖZIGAZGATÁSI  
TANÁCS) [OMISSIS]

[OMISSIS] [A Tanács összetétele]

A CORUÑA, 2019. június 19.

## TÉNYÁLLÁS

ELSŐ.- A JOGVITA

Az eljárás a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Galícia regionális közigazgatási bírósága, Spanyolország) 2018. május 10-i határozatával szemben indult, amely elutasította a CB által a 2010., 2011. és 2012. évekre vonatkozóan a személyi jövedelemadót megállapító és szankciókat előíró határozattal szemben előterjesztett jogorvoslati kérelmet. **[eredeti 2. o.]**

Az adómegállapítást és a szankciókat a felperes iparüzési adóbevallása mellékletének 853 – művészek megbízott ügynök[e] megjelölésű, (héaköteles és nem héamentes) tevékenységének ellenőrzése céljából az Inspección de Tributos (adóhivatal, Spanyolország) által 2014. július 14-én indított eljárás eredményezte.

A felperes szolgáltatást nyújtott a GRUPO LITO: vállalkozások csoportja – nem alakszerűen működő csoport – részére [OMISSIS] [a csoport tulajdonosának személyazonossága], amely a galíciai településeken a védőszentek ünnepének (és más ünnepségek) infrastruktúráját (sátrak, zenei berendezések, szállítás stb.) és az ott fellépő zenekarokat (70) irányítja.

A kapcsolat a következő volt: CB a hozzá tartozó területen (amely számos önkormányzatra terjedt ki) felvette a kapcsolatot a COMISIÓN DE FIESTAS-szal (a szomszédos települések ünnepségeket szervező nem alakszerűen működő csoportjával) és a GRUPO LITO nevében tárgyalta a zenekarok fellépéséről. A COMISIÓN DE FIESTAS részéről a GRUPO LITO részére a kifizetések szinte minden esetben készpénzben történtek, számla nélkül és azok elszámolására nem került sor, ennek következtében sem a társasági adót, sem a héát nem vallották be.

CB részesedése a Grupo Lito bevételeinek 10%-a volt: készpénzes kifizetés, amelyet nem vallottak be, és amely után számlát sem állítottak ki.

2012-ben 150 fellépést közvetített, amely a Grupo Lito részére 608 427 euró bevételt hozott, így 60 692,50 euró jövedelemre tett szert. 2011-ben 675 654 [euró] bevétel és 67 565,40 [euró] jövedelem, 2010-ben pedig 644 149 [euró] bevétel és 64 414,90 [euró] jövedelem keletkezett.

CB nem vezetett könyvelést, sem bármiféle hivatalos nyilvántartást, nem bocsátott ki és nem kapott semmilyen számlát, következésképpen nem készített héabevallást sem.

A hatóság úgy ítélte meg, hogy a CB által kapott összegek: 60 692,50, 67 565,40 és 64 414,90 [euró] nem tartalmazta a héát, ezért a teljes kézhez kapott összeg után a jövedelemadót kell fizetni.

MÁSODIK.– CB többek között azt állítja, hogy az AEAT (adóhatóság, Spanyolország) a bevételnek tekintett összegekre számítja fel a héát, megsértve ezzel a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) [OMISSIS] (hivatkozás a Tribunal Supremo [legfelsőbb bíróság] ítéleteire) ítélkezési gyakorlatát, amely szerint „az 1992. december 28-i Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottérték-adóról szóló, 37/1992. sz. törvény; a továbbiakban: LIVA; a BOE 1992. december 29-i 312. száma) 78. cikkének első

bekezdését, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK **[eredeti 3. o.]** tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HI 2015. L 323., 31. o.) 73. és 78. cikkével, valamint az ezen rendelkezéseken alapuló, az Európai Unió Bíróságának 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítéletében (C-249/12 és C-250/12 egyesített ügyek, EU:C:2013:722) foglalt értelmezéssel összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy ha az adóhatóság olyan eltitkolt ügyleteket tár fel, amelyek adókötelesek, de azokról nem állítottak ki számlát, azt úgy kell tekinteni, hogy a szerződő felek által megállapított ár magában foglalja a hozzáadottérték-adót is.”

CB álláspontja szerint, mivel magatartása az adójog megsértésének minősül (a spanyol héatörvény 89. cikke harmadik bekezdésének 2. pontja), így számára nem lehetséges az át nem hárított héa visszaigénylése, a héa összege beleértendő az általa nyújtott szolgáltatások árába, ami kihat a személyi jövedelemadó alapjának meghatározására, ezért módosítani kell a szóban forgó adó kivetéséről szóló hatósági aktusokat, csökkentve a tevékenységből származó bevételt, és ennek következtében – az áthárítható, de át nem hárított héa arányának megfelelő összeggel – az adó alapját is.

HARMADIK.– 2019. május 30-i végzésében a bíróság arról a lehetőségről tájékoztatta a feleket arról a lehetőségről, hogy az Európai Unió Bírósága elé előzetes döntéshozatal iránti kérelem terjeszthető arra vonatkozóan, hogy összeegyeztethető-e az adóhatóság általi – a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) értelmezésével ellentétes – értelmezés a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 73. és 78. cikkével az 1992. december 28-i Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottérték-adóról szóló, 37/1992. sz. törvény) 78. cikkének első bekezdésével összefüggésben, valamint a 2016. július 28-i Astone ítélettel (C-332/15) és a 2016. október 5-i Marinova ítéletre (C-576/15), az 1974. december 3-i Van Binsbergen ítéletben (33/74) foglalt általános elvekre (az uniós jogra nem lehet csalárd módon hivatkozni), valamint az Emsland-Stärke ítéletre (C-110/99) (amely a joggal való visszaélést az Európai Unió jogrendjéhez szorosan hozzátartozónak tekinti) figyelemmel a jelen ügryhöz hasonló tényállások esetén, amikor a jogviszonyban részt vevő felek szándékosan és összehangolt módon eltitkolt ügyleteket bonyolítanak le, számla nélkül, készpénzben és a héa bevallása nélkül, majd miután az adóhatóság leleplezi őket, arra hivatkoznak, hogy a kifizetéseket úgy kell tekinteni, hogy azok magukban foglalják a héa összegét is.

NEGYEDIK.– A felperes ellenezte az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztését, mivel álláspontja szerint a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) 2017. szeptember 27-i ítélete helyesen értelmezi a közösségi jogszabályt [OMISSIS]. **[eredeti 4. o.]**

A[ adó]hatóság képviseletében eljáró letrado del Estado (az állam jogi képviselője) szükségesnek tartotta az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

előterjesztését, mivel a Bíróság 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélete, amelyen a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) ítélete alapszik, nem alkalmazható olyan tényállások esetén, amikor csalárd magatartás áll fenn, és kérelme alátámasztásaként a Bíróság következő ítéleteire hivatkozik: 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet (C-576/15, EU:C:2016:740) 49. pont; 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614), 58. pont; 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13 egyesített ügyek, EU:C:2014:2455) 48. pont. Újabban, – következésképpen a spanyol Tribunal Supremónak (legfelsőbb bíróság) a héairányelv értelmezésére irányuló, a jogvita tárgyát képező ítéletei többségének meghozatalát követően – a Bíróság ismét megerősítette, hogy az adóhatóságok megtagadhatják az adóalanytól a héa levonásához való jog elismerését, ha bizonyítást nyer, hogy csalárd módon járt el a célból, hogy e jogban részesülhessen (lásd: 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161).

## JOGI OKFEJTÉS

**ELSŐ.**– A 37/1992. sz. törvény jogvita tárgyát képező cikkei a következők:

**78. cikk. Az adóalap. Általános szabály.** *Egy. Az adó alapja az adóköteles ügyletek ellenértékének a fogyasztótól vagy harmadik személytől származó teljes összege.*

**88. cikk. Az adó áthárítása.** *Egy. Minden adóalany köteles teljes egészében áthárítani az adó összegét arra a személyre, akinek javára az adóköteles ügylet létrejön, így e személy lesz köteles az adó megfizetésére, feltéve, hogy az adó áthárítása megfelel a jelen törvényben foglaltaknak, tekintet nélkül a közöttük fennálló megállapodásra. Azon adóköteles és nem adómentes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén, amelynek címzettje valamely közjogi jogalany, úgy kell tekinteni, hogy amikor az adóalany megteszi gazdasági ajánlatát, – még akkor is, ha az szóbeli – abba már beszámította a hozzáadottérték-adó összegét, amelyet azonban adott esetben különálló tételként anélkül köteles áthárítani a kifizetés céljából benyújtott dokumentumokban, hogy a szerződés szerinti teljes összeg az áthárított adó feltüntetése miatt növekedne. Kettő. Az adót a számla útján kell áthárítani jogszabályban meghatározott feltételek mellett és követelmények szerint. E célból az áthárított összeget az adóalaptól elkülönülten kell feltüntetni, ideértve a hatóságilag rögzített árakat is, megjelölve az alkalmazott adókulcsot. A jelen bekezdés előző albekezdéseiben foglalt rendelkezések nem vonatkoznak a jogszabály által meghatározott ügyletekre. [eredeti 5. o.] Három. Az adót a vonatkozó számla kiállításakor és benyújtásakor kell áthárítani. Négy. Az áthárításhoz való jog az adó esedékessé válásának időpontját követő egy év elteltével megszűnik. Öt. A héaköteles ügylet címzettje nem köteles viselni az áthárított héa összegét a szóban forgó adó esedékessé válását megelőzően. Hat. Az adó áthárításával kapcsolatban, akár annak jogszerűségével, akár annak összegével kapcsolatban felmerülő jogviták a közigazgatási jogorvoslatok szempontjából adójogi természetű jogvitának minősülnek.*

**89. cikk. Az áthárított adó összegének helyesbítése** Egy. Az adóalany köteles helyesbíteni az áthárított adó összegét, ha azt tévesen állapította meg, illetve az e törvény 80. cikkében foglaltak szerint az adóalap módosítására okot adó körülmények merülnek fel. A helyesbítést akkor kell elvégezni, amikor az adóösszeg téves megállapításának okai ismertté válnak, vagy megvalósulnak az előző albekezdésben hivatkozott körülmények, feltéve, hogy az érintett ügyletre vonatkozó adó esedékessége, vagy adott esetben az idézett 80. cikkben hivatkozott körülmények bekövetkezése óta nem telt el négy év. Kettő. Az előző bekezdésben foglaltakat kell alkalmazni akkor is, ha az ügyletre vonatkozó számlát az adó áthárítása nélkül bocsátották ki. Három. Az előző bekezdésekben foglaltak sérelme nélkül, nincs helye az áthárított adóösszeg helyesbítésének a következő esetekben: 1. Ha a helyesbítés nem az e törvény 80. cikkében foglalt indokokon alapszik, az áthárított adó összegének emelését vonja maga után és az ügylet címzettje nem vállalkozásként vagy egyéni vállalkozóként lép fel, az adókulcsok jogszabályi úton történő megemlése esetét kivéve, amely esetben a helyesbítésre az új adókulcsok hatálybalépésének hónapjában és az azt követő hónapban van lehetőség. 2. Ha az adóhatóság a vonatkozó adómegállapítások útján az adóalany által bevallott összeget meghaladó összegű, esedékessé vált, de át nem hárított adót mutat ki, és tényszerű adatok alapján bizonyítást nyer, hogy a szóban forgó adóalany adócsalásban vett részt, vagy tudta, vagy az elvárható gondosság mellett tudnia kellett volna, hogy az adó kijátszására irányuló ügyletben vesz részt.

**MÁSODIK.– AZ ÉRINTETT UNIÓS RENDELKEZÉSEK A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 73 és 78. cikkei. [eredeti 6. o.]**

### **73. cikk**

A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.

### **78. cikk**

Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

- a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t;
- b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek –, amelyeket az értékesítést teljesítő a megrendelőre terhel.

*Az első albekezdés b) pontjának alkalmazásában a tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.*

**HARMADIK.**– Következésképpen azt kell meghatározni, hogy a 89. cikk harmadik bekezdése 2. albekezdésében foglalt kifejezett rendelkezés, és annak az adó megállapítása és szankcionálás céljából történő alkalmazása az adóhatóság részéről azokban az esetekben, amikor helyszíni ellenőrzés alkalmával olyan ügyletet tár fel, amelyet az ügylet valamennyi érintettje szándékosan és összehangolt módon eltitkol (készpénzes fizetés, számla nélkül, valamint a héa bevallása és megfizetése nélkül), összeegyeztethető-e a héa semlegesség elvével (2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15; 2016. október 5-i Marinova ítélet; C-576/15; 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161) és azokkal az általános elvekkel, amelyeket az 1974. december 3-i Van Binsbergen ítélet, 33/74 (az uniós jogra nem lehet csalárd módon hivatkozni), valamint az Emsland-Stärke ítélet, C-110/99, (amely a joggal való visszaélést az Európai Unió jogrendjéhez szorosan hozzátartozónak tekinti) tartalmaz, amely esetben a szóban forgó **[eredeti 7. o.]** szándékoltan titkolt ügyleteket úgy kell tekinteni, hogy azok tartalmazzák a felszámított héát, ugyanúgy, mint a vállalkozások közötti azon ügyletek esetében, amelyeket nem titkolnak el, és amelyek kifizetését hivatalosan igazolják, a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) által a hivatkozott ítéletekben [OMISSIS] [hivatkozás a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) fent idézett ítéleteire] adott, (a Bíróság 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítéletében megfogalmazott elven alapuló) értelmezéssel összhangban. Vagy épp ellenkezőleg, az adósemlegesség, a jogszabályok és a Bíróság hivatkozott ítélezési gyakorlata nem terjeszthető ki, és úgy kell tekinteni, hogy héafizetési kötelezettség keletkezik azokban az esetekben is, amikor az ügyletet eltitkolják, a kifizetést hivatalosan nem igazolják és az egyes ügyletekre kizárólag a hatóság ellenőrzési tevékenysége során derül fény. Mindez az adósemlegesség kifejezéseként csak azokra vonatkozik, akik eleget tesznek az adójogszabályoknak, és nem terjed ki azokra, akik szándékosan nem teljesítik azokat.

A fentiekre tekintettel

## A BÍRÓSÁGI TANÁCS HATÁROZATA

**ELSŐ.**– Felfüggeszti az eljárást a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálásáig.

**MÁSODIK.**– Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 73. és 78. cikkét a semlegesség, az adókijátszás elévülése, a joggal való visszaélés tilalmának, valamint a jogszerűtlen versenytorzítás tilalmának elvével összefüggésben, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás és az azt értelmező ítélezési gyakorlat, amely szerint az

adóhatóság által feltárt, eltitkolt és ki nem számlázott héaköteles ügyletek esetében a szerződő felek által az ügyletekre vonatkozóan megállapított ár magában foglalja a hozzáadottérték-adót?

Ennek megfelelően a CSALÁS olyan tényállásai esetén, amikor az ügyletet eltitkolták az adóhatóság előtt, amint arra a Bíróság 2016. július 28-i Astone ítéletéből, (C-332/15), 2016. október 5-i Marinova ítéletéből (C-576/15) és 2018. március 7-i Dobre ítéletéből (C-159/17, EU:C:2018:161) következtetni lehet, az adó megállapítása és a vonatkozó szankciók kiszabása céljából úgy lehet tekinteni, hogy az átadott és átvett összegek nem tartalmazzák a héa összegét.”

[OMISSIS] [eredeti 8. o.] [OMISSIS] [A határozatnak, valamint a peres eljárásnak az Európai Unió Bírósága elé utalását elrendelő szövegrész]

[OMISSIS] [Aláírások, tanúsító szövegrész, dátum, stb.]

MUNKADOKUMENTUM