

## Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-521/19-1

### Sprawa C-521/19

#### Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

##### Data wpływu:

8 lipca 2019 r.

##### Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Hiszpania)

##### Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

19 czerwca 2019 r.

##### Strona skarżąca:

CB

##### Strona przeciwna:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

[...]

[adnotacja o zgodności z oryginałem, informacje o orzeczeniu, strony i ich pełnomocnicy]

#### POSTANOWIENIE

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO [IZBA ADMINISTRACYJNA] [...]

[...] [skład Izby]

A CORUÑA, 19 czerwca 2019 r.

#### STAN FAKTYCZNY

**PO PIERWSZE – Spór**

Postępowanie dotyczy decyzji Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia [organu administracyjnego rozpatrującego skargi w sprawach podatkowych dla regionu Galicja, Hiszpania] z dnia 10 maja 2018 r. oddalającej skargę administracyjną wniesioną przez CB na decyzję o ustaleniu wysokości należnego podatku oraz wysokości kar w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2010, 2011 i 2012. **[Or. 2]**

Ustalenie wysokości należnego podatku oraz wysokości kar jest wynikiem postępowania wszczętego przez Inspección de Tributos [organ kontroli skarbowej] w dniu 14 lipca 2014 r. w celu zweryfikowania działalności CB (podlegającej VAT i niezwolnionej z tego podatku) oznaczonej kodem IAE 853 – agent artystyczny.

CB świadczył usługi dla GRUPO LITO, nieformalnej grupy przedsiębiorstw, [...] [tożsamość właściciela grupy], która zarządzała infrastrukturą (namioty, sprzęt muzyczny, przewozy, itd.) oraz orkiestrami (70), które koncertowały w święta patronów (i inne święta) w miastach Galicji.

Miała tu miejsce następująca zależność: CB kontaktował się w swoim rejonie (obejmującym szereg gmin) z COMISIÓN DE FIESTAS (nieformalną grupą sąsiedzką, która organizowała obchody świąt) i negocjował koncerty orkiestr w imieniu GRUPO LITO. W prawie wszystkich przypadkach COMISIÓN DE FIESTAS dokonywała płatności na rzecz GRUPO LITO w gotówce, bez faktury i bez ich zaksięgowania, w związku z czym nie były one rozliczane ani dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, ani dla celów VAT.

CB otrzymywał 10% kwoty zapłaconej na rzecz Grupo Lito i były to płatności gotówką, których nie ujmowano w deklaracjach podatkowych i w zakresie których nie wystawiono faktur.

W 2012 r. CB pośredniczył w organizacji 150 koncertów, które przyniosły dla Grupo Lito kwotę 608 427 EUR, co dało CB przychód w wysokości 60 692,50 EUR. W 2011 r. Grupo Lito uzyskała 675 654 EUR, a przychód CB wyniósł 67 565,40 EUR, zaś w 2010 r. Grupo Lito uzyskała 644 149 EUR, tak że przychód CB wyniósł 64 414,90 EUR.

CB nie prowadził księgowości ani żadnego oficjalnego rejestru, a ponadto nie otrzymywał, ani nie wystawiał faktur, w związku z czym nie składał deklaracji VAT.

Organ administracji podatkowej uznał, że kwoty otrzymane przez CB, mianowicie 60 692,50 EUR, 67 565,40 EUR i 64 414,90 EUR, nie zawierały VAT, tak że należało ustalić kwotę podatku dochodowego, biorąc pod uwagę całość otrzymanych przez niego kwot.

PO DRUGIE – CB utrzymuje między innymi, że do kwot przypisanych mu jako jego przychody AEAT [Agencia Estatal de Administración Tributaria, krajowy urząd administracji podatkowej, zwany dalej „AEAT”] stosuje następnie odnośną kwotę VAT, naruszając w ten sposób orzecznictwo hiszpańskiego Tribunal Supremo [sądu najwyższego] [...] [odniesienia dotyczące wyroków Tribunal Supremo], zgodnie z którym „art. 78(1) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [ustawy nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej], zwanej dalej LIVA, (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r.), w związku z art. 73 i art. 78 dyrektywy 2006/112/WE [Or. 3] Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1) oraz wykładnią tych przepisów dokonaną w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2013 r., Tulicã i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku, gdy Inspección de los Tributos [organ kontroli skarbowej] wykryje nieujawnione czynności podlegające temu podatkowi, w odniesieniu do których nie wystawiono faktur, należy rozumieć, iż w cenie umówionej przez strony dokonujące tych czynności zawiera się podatek od wartości dodanej”.

CB uważa zatem, że skoro nie ma możliwości żądania VAT, którego nie przeniesiono, ponieważ jego zachowanie stanowiło naruszenie przepisów prawa podatkowego [art. 89 (3) (2) hiszpańskiej ustawy o VAT], należy przyjąć, iż VAT zawiera się w cenie świadczonych usług, co wpływa na ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, tak że decyzje administracyjne ustalające wysokość tego podatku należy zmienić w ten sposób, iż zmniejszy się kwotę przychodów z tytułu tej działalności i tym samym podstawę opodatkowania tym podatkiem w wysokości odpowiadającej kwotom VAT, które należało przenieść, a tak się nie stało.

PO TRZECIE – Postanowieniem z dnia 30 maja 2019 r. zawiadomiono strony o możliwości zadania Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego w przedmiocie zgodności wykładni dokonanej przez AEAT – która jest sprzeczna z orzecznictwem Tribunal Supremo – z art. 78(1) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [ustawy nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej] w związku z art. 73 i art. 78 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a także w związku z wyrokami z dnia 28 lipca 2016 r. (sprawa C-332/15, Astone) i z dnia 5 października 2016 (sprawa C-576/15, Marinova) oraz z ogólnymi zasadami wynikającymi z wyroku z dnia 3 grudnia 1974 r., Van Binsbergen, C-33/74 (nie można powoływać się na prawo Unii w sposób noszący znamiona oszustwa) i z wyroku w sprawie Emsland-Stärke, C-110/99 (który uznaje zakaz nadużywania prawa za zasadę stanowiącą część porządku prawnego Unii Europejskiej), w przypadku takim jak niniejszy, w którym strony danego stosunku dobrowolnie i w porozumieniu dokonują w ukryciu czynności, nie wystawiając faktur, dokonując płatności gotówką i nie rozliczając ich dla celów VAT, a po

wykryciu tych czynności przez Inspección Tributaria [organ kontroli skarbowej] podnoszą na swoją korzyść, że należy uznać, iż owe płatności zawierają VAT.

PO CZWARTE – Strona skarżąca sprzeciwia się przedstawieniu pytania prejudycjalnego, wskazując, iż w wyroku Tribunal Supremo z dnia 27 września 2017 r. dokonano prawidłowej wykładni przepisów wspólnotowych [...]. **[Or. 4]**

Letrado de Estado [pracownik służby prawnej działający w imieniu państwa] reprezentujący organ administracji podatkowej uważa, że zadanie pytania prejudycjalnego jest konieczne, ponieważ wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, na którym oparł się Tribunal Supremo, nie ma zastosowania w przypadkach, w których ma miejsce zachowanie o znamionach oszustwa, a na uzasadnienie swojego stanowiska przywołuje on wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 49; z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 58 oraz z dnia 18 grudnia 2014 r. Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 48. W ostatnim czasie, a zatem po wydaniu większości wyroków przez hiszpański Tribunal Supremo, w których ów sąd potwierdza kwestionowaną obecnie wykładnię dyrektywy VAT, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej po raz kolejny stwierdził, że organ administracji podatkowej może odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT, jeżeli wykaże, iż podatnik dokonał oszustwa w celu skorzystania z tego prawa (zob. wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## ROZWAŻANIA PRAWNE

**PO PIERWSZE** – Spornymi przepisami Ley 37/1992 [ustawy nr 37/1992] są:

**Artykuł 78. Podstawa opodatkowania. Zasada ogólna. Jeden.** Podstawę opodatkowania stanowi łączna wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego od odbiorcy lub osób trzecich z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu.

**Artykuł 88. Przeniesienie należnego podatku. Jeden.** *Podatnicy są zobowiązani przenieść jako należny podatek całość kwoty podatku na osobę, na rzecz której dokonano czynności podlegającej opodatkowaniu, a osoba ta jest zobowiązana do zapłaty tego podatku, jeżeli przeniesienie podatku jest zgodne z przepisami niniejszej ustawy, niezależnie od ustaleń dokonanych między stronami. W przypadku dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu i niezwolnionych z podatku, których odbiorcami są podmioty publiczne, przyjmuje się zawsze, iż podatnicy, przedstawiając oferty gospodarcze, choćby w formie ustnej, zawarli w nich podatek od wartości dodanej, który powinno się jednak wykazać jako należny w postaci oddzielnego elementu, w stosownym przypadku, w dokumentach przedstawionych w celu zapłaty, przy czym łączna wartość, którą uzgodniono, nie może zostać podwyższona w wyniku wskazania należnego podatku. Dwa. Przeniesienia podatku jako należnego należy dokonać w fakturze na warunkach i przy zachowaniu wymogów określonych*

w przepisach prawnych. W tym celu kwotę należnego podatku, który się przenosi, wskazuje się oddzielnie od podstawy opodatkowania, również w przypadku cen ustalonych w drodze administracyjnej, ze wskazaniem mającej zastosowanie stawki podatkowej. Wcześniejsze akapity niniejszego ustępu nie mają zastosowania do czynności wskazanych w przepisach prawnych. **[Or. 5]** Trzy. Przeniesienia należnego podatku należy dokonać przy wystawieniu i wręczeniu odnośnej faktury. Cztery. Prawo do przeniesienia należnego podatku wygasa po upływie roku od dnia wymagalności podatku. Pięć. Adresat czynności podlegającej VAT nie jest zobowiązany do zapłaty przeniesionego na niego należnego podatku przed dniem wymagalności podatku. Sześć. Spory, które mogą zaistnieć w związku z przeniesieniem należnego podatku, zarówno jeśli chodzi o zasadność podatku, jak i jego wysokość, uważane będą dla celów wniesienia stosownej skargi w postępowaniu administracyjnym za spory o charakterze podatkowym.

**Artykuł 89. Korekta kwoty przeniesionego należnego podatku.** *Jeden. Podatnicy są zobowiązani skorygować kwotę przeniesionego należnego podatku, jeżeli kwota ta została obliczona nieprawidłowo lub zachodzą okoliczności, które zgodnie z art. 80 niniejszej ustawy skutkują zmianą podstawy opodatkowania. Korekty należy dokonać w chwili ujawnienia się przyczyn nieprawidłowego określenia kwoty podatku lub gdy zajdą inne okoliczności, o których mowa w poprzednim akapicie, pod warunkiem że nie upłynęły jeszcze cztery lata od chwili wymagalności podatku należnego z tytułu określonej czynności lub, odpowiednio, od chwili zaistnienia okoliczności, o których mowa w przywołanym art. 80. Dwa. Postanowienia poprzedniego ustępu mają zastosowanie również w przypadku, gdy wystawiono fakturę odpowiadającą danej czynności, lecz nie przeniesiono żadnej kwoty podatku. Trzy. Niezależnie od postanowień poprzednich ustępów nie dokonuje się korekty kwot przeniesionego należnego podatku w następujących przypadkach: 1. jeżeli korekta nie wynika z przyczyn wskazanych w art. 80 niniejszej ustawy, zwiększa się kwota przeniesionego podatku, a adresaci czynności nie działają w charakterze przedsiębiorców lub osób prowadzących działalność zawodową, z wyjątkiem przypadku ustawowego podwyższenia stawek podatku, kiedy korekty można dokonać w miesiącu, w którym nowe stawki podatku wchodzi w życie, i w miesiącu następnym; 2. jeżeli organ administracji podatkowej wykaże w stosownych decyzjach podatkowych, że kwoty wymagalnego, lecz nieprzeniesionego podatku są wyższe niż kwoty zgłoszone przez podatnika, i udowodni z wykorzystaniem obiektywnych danych, iż ten podatnik uczestniczył w oszustwie lub wiedział albo powinien był wiedzieć, przy zachowaniu w tym celu rozsądnej staranności, że dokonał czynności, która stanowiła część oszustwa.*

**PO DRUGIE – MAJĄCE ZASTOSOWANIE PRZEPISY PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ. Artykuły 73 i 78 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. [Or. 6]**

**Artykuł 73**

*W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.*

## **Artykuł 78**

*Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:*

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;*
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.*

*Do celów akapitu pierwszego lit. b) państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe.*

**PO TRZECIE** – Chodzi zatem o ustalenie, czy wyraźne postanowienie art. 89 (3) (2) i jego stosowanie przez AEAT w celu ustalenia wysokości podatku i wymierzenia kary w przypadkach, w których przy okazji kontroli skarbowej ujawniono czynność, którą dobrowolnie i w porozumieniu ukrywają wszystkie jej strony (płatność gotówką, brak faktur oraz brak zadeklarowania VAT i jego zapłaty), są zgodne z zasadą neutralności VAT [wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r. (sprawa C-332/15, *Astone*), z dnia 5 października 2016 r. (sprawa C-576/15, *Marinova*) oraz z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161] oraz z ogólnymi zasadami wynikającymi z wyroku z dnia 3 grudnia 1974 r., *Van Binsbergen*, C-33/74 (nie można powoływać się na prawo Unii w sposób noszący znamiona oszustwa) i z wyroku w sprawie *Emsland-Stärke*, C-110/99 (który uznaje zakaz nadużywania prawa za zasadę stanowiącą część porządku prawnego Unii Europejskiej), tak że należy przyjąć, iż wspomniane [**Or. 7**] czynności, których celowo nie ujawniono, zawierają odnośny VAT, tak samo jak czynności dokonane między przedsiębiorcami, których nie ukryto i w przypadku których płatności zostały formalnie udokumentowane, zgodnie z wykładnią dokonaną przez Tribunal Supremo w przywołanych wyrokach [...] [informacje o wcześniej przywołanych wyrokach Tribunal Supremo] (z zastosowaniem stanowiska zawartego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2013 r., *Tulică i Plavoşin*). Czy też przeciwnie – neutralność tego podatku oraz uregulowania i przywołane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie przyznają ochrony, przy czym VAT jest należny również w tych przypadkach, w których czynność nie zostaje ujawniona, nie ma formalnego dowodu zapłaty, a jedno i drugie można wykryć tylko w drodze kontroli przeprowadzonej przez organ administracji podatkowej. Stanowi to wyraz zasady, zgodnie z którą neutralność tego podatku może chronić

jedynie tego, kto działa zgodnie z przepisami prawa podatkowego, a nie tego, kto umyślnie je narusza.

Z tego względu

### SĄD POSTANAWIA

PO PIERWSZE – Zawiesić postępowanie do czasu wydania wyroku w przedmiocie niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

PO DRUGIE – Zadać Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 i art. 78 dyrektywy VAT – rozpatrywane w świetle zasady neutralności, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadużywania prawa oraz zakazu nielegalnego zakłócania konkurencji – należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonującemu jego wykładni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynności podlegające podatkowi od wartości dodanej, których nie zafakturowano, należy uznać, że cena umówiona przez strony tych czynności zawiera podatek od wartości dodanej?

W związku z tym czy w przypadku OSZUSTWA, gdy dana czynność zostaje ukryta przed organami administracji podatkowej, jest możliwe przyjęcie – jak można wywnioskować z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 lipca 2016 r. (sprawa C-332/15, Astone), z dnia 5 października 2016 r. (sprawa C-576/15, Marinova) oraz z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161 – w celu ustalenia właściwej kwoty podatku i nałożenia odpowiedniej kary, iż kwoty zapłacone i otrzymane nie zawierają VAT?”.

[...] **[Or. 8]** [...] [adnotacja o zarządzeniu przekazania Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wraz z aktami sprawy]

[...] [podpisy, adnotacja o zgodności z oryginałem, data, itd.]