

# Anonymizované znenie

Preklad

C-521/19 – 1

---

Vec C-521/19

## Návrh na začatie prejudiciálneho konania

### Dátum podania:

8. júl 2019

### Vnútroštátny súd:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia

### Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

19. jún 2019

### Odvolať:

CB

### Oporca:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

[*omissis*]

[Potvrdenie o správnosti vyhotovenia, spisová značka, účastníci konania a zástupcovia účastníkov konania]

## UZNESENIE

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (správny senát) [*omissis*]

[*omissis*] [Zloženie senátu]

V A Coruňi, 19. júna 2019.

## SKUTKOVÉ OKOLNOSTI

### PO PRVÉ. – SPOR

Konanie je namierené proti rozhodnutiu Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Regionálny finančný a správny súd Galície, Španielsko) z 10. mája 2018, ktorým bola zamietnutá žaloba podaná pánom CB proti daňovým výmerom a sankciám v súvislosti s daňou z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2010 – 2011 – 2012.

Daňové výmery a sankcie sú výsledkom kontroly daňového úradu začatej 14. júla 2014 s cieľom overiť jeho činnosť (ktorá podlieha DPH a nie je od tejto dane oslobodená) uvedenej v položke IAE 853 – zástupca umelcov.

[Pán CB] poskytoval služby pre GRUPO LITO: neformálna skupina spoločností [*omissis*] [identifikácia vlastníka skupiny], ktorá spravovala infraštruktúru (stany, hudobné vybavenie, doprava...) a hudobné zoskupenia (70), ktoré vystupovali na slávnostiach (a iných sviatkoch) miest v Galícii.

Išlo o takýto vzťah: pán CB vo svojej oblasti (ktorá zahŕňala niekoľko obcí) kontaktoval Comisión de fiestas (Výbor pre slávnosti) (neformálna skupina spoluobčanov, ktorí organizovali slávnosti) a dojednával vystúpenia hudobných zoskupení v mene GRUPO LITO. Takmer vo všetkých prípadoch sa platby zo strany Comisión de fiestas pre GRUPO LITO uskutočňovali v hotovosti, bez faktúry, pričom sa neúčtovali, a preto neboli priznané v rámci dane z príjmu právnických osôb ani v rámci DPH.

Pán CB dostával 10 % zo sumy, ktorá bola vyplácaná Grupo Lito: hotovostné platby, ktoré sa nevykazovali a rovnako sa ani nevystavovali faktúry.

V roku 2012 sprostredkoval 150 vystúpení, za ktoré Grupo Lito získala 608 427 eur, pričom jeho príjmy predstavovali celkovo 60 692,50 eura. V roku 2011 získala 675 654 eur a CB dosiahol príjmy vo výške 67 565,40 eura a v roku 2010 získala 644 149 eur a CB dosiahol príjmy vo výške 64 414,90 eura.

Pán CB nevedol účtovníctvo ani úradné záznamy a nevystavoval ani nedostával faktúry, a teda ani nepodával daňové priznania na účely DPH.

Administración (daňová správa) sa domnievala, že sumy prijaté pánom CB, a to 60 692,50 [eura], 67 565,40 [eura] a 64 414,90 [eura] nezahŕňali DPH, a preto by sa daň z príjmu mala vymerať na základe celkovej prijatej sumy.

PO DRUHÉ. Pán CB okrem iného uvádza, že na sumy účtované ako príjmy uplatňuje AEAT (Štátna agentúra pre správu daní, Španielsko) príslušnú DPH, čím porušuje judikatúru španielskeho Tribunal Supremo (Najvyšší súd) [*omissis*] [odkazy na rozsudky Tribunal Supremo (Najvyšší súd)], podľa ktorej „článok 78 ods. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon č. 37/1992 o dani z pridanej hodnoty) z 28. decembra 1992 (ďalej len „LIVA“) (BOE č. 312 z 29. decembra 1992) v spojení s článkami 73 a 78 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a s výkladom týchto ustanovení v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavošin (spojené veci C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), sa má vykladať v tom zmysle, že v prípadoch, ak daňový úrad zistí zatajené nefakturované transakcie, ktoré podliehajú tejto dani, cenu dohodnutú stranami za uvedené transakcie treba považovať za cenu, ktorá už zahŕňa daň z pridanej hodnoty“.

Pán CB sa teda domnieva, že keďže nie je možné požadovať DPH, ktorá nebola účtovaná z dôvodu, že jeho konanie predstavuje porušenie daňových predpisov (článok 89 ods. 3 bod 2 španielskeho zákona o DPH), cenu za poskytnuté služby treba považovať za cenu, ktorá už zahŕňa DPH, čo ovplyvňuje určenie základu dane z príjmu fyzických osôb, pričom sa musia upraviť správne akty týkajúce sa daňových výmerov uvedenej dane tak, že sa znížia príjmy z činnosti, a teda aj základ dane vo výške zodpovedajúcej sumám DPH, ktoré sa mali vybrať a nevybrali sa.

PO TRETIE. V uznesení z 30. mája 2019 sa účastníkom konania predložila možnosť položiť Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálnu otázku týkajúcu sa zlučiteľnosti výkladu AEAT – ktorý je v rozpore s doktrínou Tribunal Supremo (Najvyšší súd) – s článkom 78 ods. 1 zákona č. 37/1992 o dani z pridanej hodnoty z 28. decembra 1992 v spojení s článkami 73 a 78 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a rozsudkami z 28. júla 2016 (C-332/15, Astone), z 5. októbra 2016 (C-576/15, Marina), z 3. decembra 1974, Van Binsbergen, C-33/74 (práva Únie sa nemožno dovolávať podvodným spôsobom) a s rozsudkom Emsland-Stärke, C-110/99 (ktorý považuje zákaz zneužitia práva za zásadu obsiahnutú v právnom poriadku Európskej únie), v prípadoch, ako je tento, v ktorých zúčastnené strany úmyselne a na základe dohody vykonávajú zatajené transakcie bez faktúr, v hotovosti a bez priznania DPH, a po ich odhalení daňovou kontrolou uvádzajú vo svoj prospech, že platby by sa mali považovať za platby zahŕňajúce DPH.

PO ŠTVRTÉ. Odvolateľ namietal voči položeniu prejudiciálnej otázky z dôvodu, že sa domnieval, že rozsudok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) z 27. septembra 2017 poskytol správny výklad právnej úpravy Únie [omissis].

Letrado del Estado (právny zástupca štátu) zastupujúci Administración považuje prejudiciálnu otázku za potrebnú, keďže rozsudok Súdneho dvora EÚ zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin, z ktorého vychádza Tribunal Supremo (Najvyšší súd), sa nevzťahuje na prípady podvodného konania, a na podporu svojho návrhu uvádza rozsudky Súdneho dvora EÚ: rozsudky z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 49; z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 58, a z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., spojené veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 48. Súdny dvor EÚ nedávno, a teda po vydaní väčšiny rozsudkov španielskeho Tribunal Supremo (Najvyšší súd), ktoré opakujú sporný výklad smernice o DPH, opäť potvrdil, že daňová správa môže zdaniteľnej osobe odmietnuť právo na odpočítanie DPH, ak sa preukáže, že táto osoba konala podvodne s cieľom získať toto právo (pozri rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## PRÁVNE ODÔVODNENIE

**PO PRVÉ.** – Články zákona č. 37/1992, ktoré sú predmetom sporu:

**Článok 78. Základ dane. Všeobecné pravidlo.** *Odsek 1. Základ dane tvorí celková suma protiplnenia poskytnutého príjemcom plnenia alebo treťou osobou za plnenia podliehajúce tejto dani.*

**Článok 88. Prenesenie dane.** *Odsek 1. Zdaniteľné osoby sú povinné preniesť v plnom rozsahu sumu dane na osobu, pre ktorú sa vykonáva zdaniteľná transakcia, a táto osoba je povinná ju zaplatiť, ak prenesenie dane je v súlade s ustanoveniami tohto zákona, bez ohľadu na to, aké dojednania existujú medzi nimi. Pri dodaní tovaru a poskytovaní služieb, ktoré podliehajú dani a nie sú od dane oslobodené a ktorých príjemcami sú orgány verejnej správy, sa vždy rozumie, že zdaniteľné osoby pri predložení svojich finančných ponúk, aj keď sú verbálne, do nich zahrnúli daň z pridanej hodnoty, ktorá však musí byť v prípade potreby prenesená ako samostatná položka v dokumentoch predložených na vyrubenie dane, bez toho, aby došlo k zvýšeniu celkovej zmluvnej sumy v dôsledku prenesenia dane. Odsek 2. Prenesenie dane sa musí uskutočniť prostredníctvom faktúry za podmienok a v súlade s požiadavkami stanovenými v právnych predpisoch. Na tieto účely sa prenesená suma zaznamenáva oddelene od základu dane, a to aj v prípade administratívne stanovených cien, s uvedením použitej sadzby dane. Predchádzajúce pododseky tohto odseku sa neuplatnia na transakcie stanovené vykonávacími predpismi. Odsek 3. Prenesenie dane sa musí uskutočniť v čase vystavenia a doručenia príslušnej faktúry. Odsek 4. Právo na prenesenie dane zanikne uplynutím jedného roka odo dňa vzniku zdaniteľnej udalosti. Odsek 5. Príjemca transakcie, ktorá podlieha dani z pridanej hodnoty, nie je povinný prenesenie dane prijať pred vznikom zdaniteľnej udalosti. Odsek 6.*

*Spory, ktoré môžu vzniknúť v súvislosti s prenesením dane, pokiaľ ide o dôvodnosť, ako aj jej výšku, sa na účely príslušných sťažností v administratívnom konaní považujú za spory daňovej povahy.*

**Článok 89. Oprava výšky dane na výstupe.** *Odsek 1. Zdaniteľné osoby sú povinné vykonať opravu výšky dane na výstupe, ak sa ich výška nesprávne určila alebo ak nastali okolnosti, ktoré podľa článku 80 tohto zákona majú za následok zmenu základu dane. Oprava sa musí vykonať v okamihu, keď sa zistia príčiny nesprávneho určenia výšky dane alebo keď nastanú iné okolnosti uvedené v predchádzajúcom pododseku, za predpokladu, že neuplynuli štyri roky od vzniku povinnosti zaplatiť daň, ktorá zodpovedá transakcii, alebo prípadne od vzniku okolností uvedených v článku 80. Odsek 2. Ustanovenia predchádzajúceho odseku sa použijú aj vtedy, keď sa bez prenesenia dane vystavila faktúra zodpovedajúca transakcii. Odsek 3. Oprava výšky dane na výstupe sa bez ohľadu na ustanovenia predchádzajúcich odsekov nevykoná v týchto prípadoch: 1. Ak oprava nie je založená na dôvodoch uvedených v článku 80 tohto zákona, vedie k zvýšeniu výšky dane a príjemcovia transakcií nekonajú ako podnikatelia alebo hospodárske subjekty, s výnimkou prípadov zákonného zvýšenia sadzieb dane, v ktorých sa oprava môže vykonať v mesiaci, v ktorom nové sadzby dane nadobudnú účinnosť, a v nasledujúcom mesiaci. 2. Ak daňová správa prostredníctvom príslušných daňových výmerov zistí vyššiu výšku dane, ktorá sa mala priznať a ktorá sa nevybrala, ako je výška dane, ktorú uviedla zdaniteľná osoba, a prostredníctvom objektívnych údajov sa preukáže, že uvedená zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode, alebo že pri uplatnení náležitej starostlivosti vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu.*

**PO DRUHÉ.– PRÍSLUŠNÉ USTANOVENIA PRÁVA EURÓPSKEJ ÚNIE.**  
**Články 73 a 78 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.**

### **Článok 73**

*V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.*

### **Článok 78**

*Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:*

- a) *dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH;*
- b) *súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ účtuje odberateľovi.*

*Na účely prvého odseku písm. b) môžu členské štáty považovať za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.*

**PO TRETIÉ.** Ide teda o určenie, či ustanovenie článku 89 ods. 3 bodu 2 a jeho uplatnenie, ktoré AEAT vykonáva na vyrubenie dane a sankcionovanie tých prípadov, v ktorých sa pri daňovej kontrole zistí transakcia, ktorú všetky zúčastnené strany úmyselne a na základe dohody zatajújú (platby v hotovosti, bez faktúr a bez priznania alebo zaplatenia DPH), sú zlučiteľné so zásadou neutrality DPH [rozsudky z 28. júla 2016 (C-332/15, Astone), z 5. októbra 2016 (C-576/15, Marinova), zo 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161] a so všeobecnými zásadami uvedenými v rozsudku z 3. decembra 1974, Van Binsbergen, C-33/74 (práva Únie sa nemožno dovoľávať podvodným spôsobom), a rozsudku Emsland-Stärke, C-110/99 (ktorý považuje zákaz zneužitia práva za zásadu obsiahnutú v právnom poriadku Európskej únie), v dôsledku čoho sa uvedené zámerne zatajené transakcie považujú za transakcie, ktoré zahŕňajú zodpovedajúcu DPH, rovnako ako transakcie medzi podnikateľmi, ktoré nie sú zatajené a ktorých platby sú formálne zaznamenané, podľa výkladu Tribunal Supremo (Najvyšší súd) v uvedených rozsudkoch [omissis] [odkazy na vyššie uvedené rozsudky Tribunal Supremo (Najvyšší súd)] (s uplatnením judikatúry vyplývajúcej z rozsudku Súdneho dvora EÚ zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin). Alebo naopak, nemožno sa odvolávať na neutralitu dane, právnu úpravu a uvedenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, keďže povinnosť zaplatiť DPH vzniká aj v týchto prípadoch, keď sa transakcia zatají, neexistuje formálny záznam o zaplatení, a existencia transakcií sa zistí len pri kontrole daňovej správy. Ide o vyjadrenie toho, že neutralita dane sa môže vzťahovať len na tie osoby, ktoré dodržiavajú právnu úpravu v oblasti dane, a nie na osoby, ktoré ju zámerne nedodržiavajú.

Na základe uvedeného

### **SÚD ROZHODOL**

**PO PRVÉ.** Prerušiť konanie až dotedy, kým sa rozhodne o tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

**PO DRUHÉ.** Položiť Súdnemu dvoru Európskej Únie nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 73 a 78 smernice o DPH vzhľadom na zásadu neutrality, zásadu zákazu daňových podvodov a zneužitia práva a zásadu zákazu nezákonného narušenia hospodárskej súťaže vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a judikatúre, ktorá ju vykladá, podľa ktorých v prípadoch, ak daňová správa zistí zatajené nefakturované transakcie, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty, sa cena za uvedené transakcie, na ktorej sa dohodli strany, považuje za cenu, ktorá už zahŕňa daň z pridanej hodnoty?“

V prípadoch podvodu, keď bola transakcia pred daňovou správou zatajená, je teda možné domnievať sa, ako to možno vyvodíť z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), z 5. októbra 2016, Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), a zo 7. marca 2018, Dobre

(C-159/17, EU:C:2018:161), že na účely príslušného vyrubenia dane a uloženia zodpovedajúcej sankcie, nezahŕňajú fakturované a prijaté sumy DPH?“

[*omissis*] [*omissis*] [Pokyn na zaslanie rozhodnutia spolu so spisom Súdnemu dvoru Európskej únie]

[*omissis*] [Podpisy, potvrdenie o správnosti vyhotovenia, dátum, atď.]

PRACOVNÝ DOKUMENT