

# Anonymiserad version

Översättning

C-521/19 - 1

Mål C-521/19

## Begäran om förhandsavgörande

### Datum för ingivande:

8 juli 2019

### Hänskjutande domstol

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Spanien)

### Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 juni 2019

### Klagande:

CB

### Motpart:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

[Utelämnas]

[Fras med intygande, hänvisningar till beslutet, parter och ombud]

## BESLUT

AVDELNINGEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTSLIGA MÅL [Utelämnas]

[Utelämnas] [avdelningens sammansättning]

CORUÑA den 19 juni 2019.

## BAKGRUND

### 1.- TVISTEN

Målet avser överklagande av beslut meddelat av Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Galiciens regionala ekonomi- och

förvaltningsdomstol) den 10 maj 2018, genom vilket CB:s överklagande av skattemyndighetens beslut om fastställande av inkomstskatt för fysiska personer samt skattetillägg för åren 2010-2011-2012 avslogs. **[Or. 2]**

Fastställandet av skatten och skattetilläggen skedde till följd av skattemyndighetens åtgärder som inleddes den 14 juli 2014 för att klargöra huruvida CB:s (mervärdesskattepliktiga) verksamhet föll under IAE-rubrik 853-artistbokare.

CB tillhandahöll tjänster åt GRUPO LITO: företagssammanslutning – icke-formell grupp – [Utelämnas] [uppgift om gruppens ägares identitet] som ansvarade för infrastrukturen (tält, musikutrustning, transporter ... ) och de orkestrar (70) som uppträdde i samband med firandet av skyddshelgon (och andra högtider) i olika byar i Galicien.

Följande förhållande förelåg: CB kontaktade FESTKOMITTÉN (som var en informell lokal sammanslutning som organiserade firandena) inom hans område (som omfattade flera kommuner) och förhandlade om orkestrarnas uppträdanden för GRUPO LITOS räkning. I nästan samtliga fall betalade FESTKOMITTÉN GRUPO LITO kontant, utan faktura och utan att betalningarna bokfördes. Således deklarerades ingen bolags- eller mervärdesskatt.

CB erhöll 10 % av Grupo Litos intäkter. Det skedde genom kontantbetalningar som inte deklarerades och för vilka det inte heller utfärdades några fakturor.

År 2012 förmedlade CB 150 uppträdanden som genererade 608 427 euro i intäkter för Grupo Lito. För detta erhöll CB 60 692,50 euro. År 2011 var Grupo Litos intäkter 675 654 och CB erhöll 67 565,40 och år 2010 var motsvarande siffror 644 149 och 64 414,90.

CB förde inga räkenskaper och hade ingen officiell registrering av något slag. Han utfärdade inte några fakturor och ingav följaktligen inte heller några mervärdesskattedeklarationer.

Skattemyndigheten fann att de belopp som CB hade erhållit (60 692,50, 67 565,40 och 64 414,90) inte inkluderade mervärdesskatt och att inkomstskatten därför skulle beräknas på grundval av det sammanlagda belopp han erhållit.

2.– CB har bland annat gjort gällande att skattemyndigheten i efterhand påfört mervärdesskatt på de belopp som han påstås ha erhållit, vilket strider mot Tribunal Supremos (Spaniens högsta domstol) praxis [Utelämnas] [hänvisningar till Tribunal Supremos domar], enligt vilken ”artikel 78.1 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen (BOE nr 312 av den 29 december 1992), jämförd med artiklarna 73 och 78 i rådets direktiv 2006/112/EG **[Or. 3]** av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1) och EU-domstolens tolkning av dessa bestämmelser i sin dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, förenade målen C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, ska tolkas så att om

skattemyndigheten upptäcker dolda transaktioner som är mervärdesskattepliktiga men som inte har fakturerats, ska mervärdesskatten anses ingå i det pris som parterna har kommit överens om för dessa transaktioner”.

CB anser således att eftersom han inte kan göra anspråk på mervärdesskatt som inte har övervältrats på grund av att hans handlande anses utgöra ett skattebrott (artikel 89.3.2 i den spanska lagen om mervärdesskatt), ska mervärdesskatten anses ingå i priset för de tillhandahållna tjänsterna, vilket påverkar fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten för fysiska personer. Det innebär att skattemyndighetens beslut om fastställande av denna skatt ska ändras på så sätt att inkomsterna från verksamheten ska sänkas och därmed beskattningsunderlaget för skatten, med ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som han skulle ha övervältrat men som han inte gjorde.

3.– Genom beslut av den 30 maj 2019 uppmanades parterna att yttra sig över möjligheten att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande till Europeiska unionens domstol rörande frågan huruvida skattemyndighetens tolkning – vilken strider mot Tribunal Supremos praxis – är förenlig med artikel 78.1 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt, jämförd med artiklarna 73 och 78 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, med avseende på domarna av den 28 juli 2016 (mål C-332/15, Astone) och av den 5 oktober 2016 (mål C-576/15, Marinova) samt de allmänna slutsatserna i dom av den 3 december 1974 Van Binsbergen, C-33/74 (unionsrätten får inte åberopas på ett bedrägligt sätt) och domen Emsland-Stärke, C-110/99 (enligt vilken förbudet mot rättsmissbruk utgör en grundläggande princip i Europeiska unionens rättsordning), i fall som det här aktuella, i vilka de parter som frivilligt och genom överenskommelse medverkar i förhållandet företar dolda transaktioner, utan fakturor, med kontanter och utan att deklarerat mervärdesskatt, och dessa upptäcks av skattemyndigheten, till sin egen fördel gör gällande att betalningarna ska anses ha innefattat mervärdesskatt.

4.– Klaganden motsatte sig en begäran om förhandsavgörande, eftersom han ansåg att Tribunal Supremos dom av den 27 september 2017 innehåller en felaktig tolkning av unionsrätten [Utelämnas]. [Or. 4]

Statens ombud, som företräder skattemyndigheten, ansåg att det var nödvändigt att begära ett förhandsavgörande, eftersom EU-domstolens dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, som Tribunal Supremo stödjer sig på, inte är tillämplig när det föreligger ett bedrägligt handlande. Till stöd för detta hänvisade statens ombud till EU-domstolens domar av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 49, av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 58, och av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48. Nyligen, och således efter merparten av de domar från Tribunal Supremo där den tolkning av mervärdesskattedirektivet som vi ifrågasätter upprepas, har EU-domstolen åter slagit fast att skattemyndigheten får neka en beskattningsbar person avdragsrätt

för mervärdesskatt när det styrks att denne handlat på ett sätt som är bedrägligt för att kunna utnyttja denna rätt (se dom av den 7 mars 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## RÄTTSLIG BEDÖMNING

**ETT.**– De artiklar i lag 37/1992 som tvisten rör är följande:

**Artikel 78. Beskattningsunderlag. Huvudregel.** *Ett. Beskattningsunderlaget utgörs av den sammanlagda ersättning som erhålls från förvärvaren eller en tredje part för de skattepliktiga transaktionerna.*

**Artikel 88. Övervärling av skatten.** *Ett. De beskattningsbara personerna ska övervältra hela skattebeloppet på den person för vilken den skattepliktiga transaktionen görs, och denne är skyldig att betala skatten under förutsättning att övervältringen sker i enlighet med bestämmelserna i denna lag, oavsett vad parterna har kommit överens om. Vid leverans av skattepliktiga varor och tillhandahållande av skattepliktiga tjänster vars köpare är offentliga organ, ska de beskattningsbara personerna då de lämnar sina offerter, även om de är muntliga, alltid anses ha innefattat mervärdesskatten i dem. Skatten ska emellertid i tillämpliga fall övervältras som en självständig post i de handlingar som ges in för uppbörd, utan att det sker någon höjning av det totala avtalade beloppet till följd av redovisningen av den övervältrade skatten. Två. Övervältringen av skatten ska ske genom faktura under de omständigheter och på de villkor som särskilt föreskrivs. För detta ändamål ska den övervältrade skatten redovisas åtskild från beskattningsunderlaget, även i sådana fall där priserna fastställs av myndigheterna, med uppgift om tillämpad skattesats. De transaktioner som särskilt föreskrivs ska vara undantagna från bestämmelserna i de föregående styckena i denna punkt. [Or. 5] Tre. Övervältringen av skatten ska ske när fakturan utfärdas och överlämnas. Fyra. Rätten till övervältring upphör ett år efter att den beskattningsgrundande händelsen inträffade. Fem. Den person för vilken den mervärdesskattepliktiga transaktionen utförs ska inte vara skyldig att erlægga den övervältrade skatten innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Sex. Tvister som uppkommer i samband med övervältringen av skatten, beträffande såväl den rättsliga grunden som skattens storlek, ska anses vara av skatterättslig karaktär vid överklaganden till ekonomi- och förvaltningsdomstol.*

**Artikel 89. Rättelse av övervältrad skatt.** *Ett. De beskattningsbara personerna ska rätta den övervältrade skatten när skattebeloppet har fastställts på ett felaktigt sätt eller när de omständigheter föreligger som enligt artikel 80 i denna lag medför att beskattningsunderlaget ändras. Rättelsen ska ske när skälen för det felaktiga fastställandet av skatten upptäcks eller när de andra omständigheter föreligger som avses i det föregående stycket, under förutsättning att det inte har gått fyra år sedan den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffade för transaktionen eller, i förekommande fall, de omständigheter uppkom som avses i artikel 80. Två. Bestämmelserna i föregående punkt ska även tillämpas när fakturan för transaktionen har utfärdats utan att någon skatt har*

*övervältrats. Tre. Med avvikelse från bestämmelserna i de föregående punkterna, ska den övervältrade skatten inte rättas i följande fall: 1. När en rättelse inte är motiverad av de skäl som anges i artikel 80 i denna lag, innebär en höjning av den övervältrade skatten och de personer åt vilka transaktionerna utförs inte handlar som egenföretagare eller enskilda näringsidkare, utom i de fall där skattesatserna höjs enligt lag, då rättelsen får ske under den månad då de nya skattesatserna träder i kraft eller under påföljande månad. 2. När det är skattemyndigheten som fastställer utkrävbar skatt som inte har övervältrats och som överstiger den skatt som den beskattningsbara personen har deklarerat och det med hjälp av objektiva uppgifter har styrkts att den beskattningsbara personen medverkat i ett bedrägeri eller visste eller rimligen borde ha vetat att han eller hon företog en transaktion som utgjorde en del av ett bedrägeri.*

**TVÅ.– UNIONSRÄTTSLIGA BESTÄMMELSER SOM BERÖRS. Artiklarna 73 och 78 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. [Or. 6]**

**Artikel 73**

*För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 ska beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.*

**Artikel 78**

*Följande poster ska ingå i beskattningsunderlaget:*

- a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.*
- b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren.*

*För tillämpningen av första stycket b får medlemsstaterna anse kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.*

**TRE.–** Det handlar således om att få klarlagt huruvida den uttryckliga bestämmelsen i artikel 89.3.2 och skattemyndighetens tillämpning av den då den fastställer skatt och skattetillägg i de fall där det i samband med en skattekontroll upptäcks en transaktion där alla inblandade, av fri vilja och i samförstånd, döljer den (kontantbetalningar, utan fakturor och utan att deklarerat eller betala in mervärdesskatt), är förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet (dom av den 28 juli 2016 (mål C-332/15, Astone), av den 5 oktober 2016 (mål C-576/15, Marinova) och av den 7 mars 2018, Dobro, C-159/17, EU:C:2018:161) samt med de allmänna slutsatserna i dom av den 3 december 1974, Van Binsbergen C-33/74 (unionsrätten får inte åberopas på ett bedrägligt

sätt) och domen Emsland-Stärke, C-110/99 (enligt vilken förbudet mot rättsmissbruk utgör en grundläggande princip i Europeiska unionens rättsordning), vilket innebär att dessa [Or. 7] transaktioner som medvetet har dolts ska anses ha innefattat tillämplig mervärdesskatt på samma sätt som transaktioner mellan näringsidkare som inte döljs och där betalningarna styrks formellt, enligt Tribunal Supremos tolkning i de ovannämnda domarna [Utelämnas] [hänvisningar till de ovannämnda domarna från Tribunal Supremo] (med hänvisning till den praxis som följer av EU-domstolens dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin). Eller om det i stället förhåller sig så att skattens neutralitet och de ovannämnda bestämmelserna och EU-domstolens praxis inte kan tillämpas utan mervärdesskattskyldighet även har inträtt i de fall då transaktionen har dolts och det inte finns något formellt bevis på betalning och denna situation enbart uppdagas på grund av skattemyndighetens kontrollverksamhet och detta som ett uttryck för att skattens neutralitet bara kan omfatta den som följer skattelagstiftningen och inte den som medvetet bryter mot den.

Mot bakgrund av detta

### **BESLUTAR DOMSTOLEN FÖLJANDE:**

ETT. Målet vilandeförklaras till dess att tolkningsfrågan har besvarats.

TVÅ. Följande tolkningsfråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol för ett förhandsavgörande:

”Ska artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principerna om neutralitet, förbud mot skattebedrägeri och rättsmissbruk och mot rättsstridig snedvridning av konkurrensen, tolkas så att de utgör hinder för en nationell lagstiftning och den rättspraxis där den tolkas, enligt vilken, om skattemyndigheten upptäcker dolda transaktioner som är mervärdesskattepliktiga men som inte har fakturerats, mervärdesskatten ska anses ingå i det pris som parterna har kommit överens om för dessa transaktioner?

Innebär det att det är möjligt, i de fall av BEDRÄGERI där transaktionen har dolts för skattemyndigheten, att, såsom framgår av EU-domstolens domar av den 28 juli 2016 (mål C-332/15 Astone), av den 5 oktober 2016 (mål C-576/15 Marinova) och av den 7 mars 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, anse att de överlämnade och mottagna beloppen inte innefattar mervärdesskatt, vid fastställandet av skatten och påförandet av ett skattetillägg?”

[Utelämnas] [Or. 8] [Utelämnas] [Fras för att förordna om översändande av beslutet och handlingarna i målet till Europeiska unionens domstol]

[Utelämnas] [Namnteckningar, fras med intygande, datum m.m.]