

Byla C-935/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. gruodžio 23 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. spalio 3 d.

Pareiškėja:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Atsakovas:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pagrindinės bylos dalykas

Skundas dėl papildomos pridėtinės vertės mokesčio prievolės nustatymo pagal PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalį

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl papildomos pridėtinės vertės mokesčio prievolės nustatymo pagal PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalį suderinamumo su Sąjungos teise

Prejudicinis klausimas

Ar tokia papildoma mokesčių prievolė, kaip nustatyta PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalyje, atitinka 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su pakeitimais; toliau – Direktyva 2006/112) (visų pirma

jos 2 straipsnio, 250 straipsnio ir 273 straipsnio), Europos Sąjungos sutarties 4 straipsnio 3 dalies ir SESV 325 straipsnio nuostatas ir proporcingumo principą?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1. ir klaidų ištaisymai OL L 335, 2007, p. 60 ir OL L 235, 2018, p. 26) 273 straipsnis

Europos Sąjungos sutarties (ESS) 4 straipsnio 3 dalis

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 325 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (suvestinė redakcija, *Dz. U.*, 2017, 1221 pozicija; toliau – PVM įstatymas)

43 straipsnio 1 dalies 10 punktas: „Mokestis netaikomas: <...> pastatų, statinių ar jų dalių tiekimui, išskyrus atvejus, kai:

- a) tiekimas vykdomas pirmą kartą naudojant pastatą arba anksčiau;
- b) nuo pastato, statinių ar jų dalių tiekimo ir pirmo naudojimo praėjo mažiau nei 2 metai.“

43 straipsnio 10 dalis: „Apmokestinamasis asmuo gali atsisakyti 1 dalies 10 punkte nurodyto atleidimo nuo mokesčio ir pasirinkti apmokestinti pastatų, statinių ar jų dalių tiekimą, su sąlyga, kad pastato, statinio ar jų dalių tiekėjas ir pirkėjas:

- 1) yra įregistruoti kaip aktyvūs PVM mokėtojai;
- 2) iki šių objektų tiekimo dienos kompetentingos pirkėjo mokesčių inspekcijos vadovui pateikia bendrą pareiškimą, kad pasirenka pastato, statinio ar jų dalių tiekimo apmokestinimą.“

112b straipsnio 1 dalis: „Jei nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo:

- 1) pateiktoje mokesčių deklaracijoje nurodė:
 - a) mažesnę mokesstinės prievolės sumą nei mokėtina suma,
 - b) didesnę gražintino mokesčių skirtumo sumą arba gražintino pirkimo mokesčio sumą nei mokėtina suma,

c) didesnę nei mokėtina suma mokesčių skirtumo sumą, kuria siekiama sumažinti mokesčių, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius,

d) grąžintino mokesčių skirtumo sumą, grąžintino pirkimo mokesčio sumą arba mokesčių skirtumo sumą, kuria siekiama sumažinti mokesčių, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius, užuot nurodęs mokesčių administratoriui mokėtiną mokestinę prievolės sumą;

2) nepateikė mokesčių deklaracijos ir nesumokėjo mokestinės prievolės sumos:

– mokesčių inspekcijos vadovas arba muitinės ir mokesčių inspekcijos vadovas atitinkamai nustato teisingas sumas ir papildomą mokestinę prievolę, lygią 30 % deklaruotos sumažintos sumos arba deklaruotos padidintos grąžintino mokesčių skirtumo, grąžintino pirkimo mokesčio arba mokesčių skirtumo sumos, kuria siekiama sumažinti mokesčių, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius.“

112b straipsnio 2 dalis: „Jei atlikus mokestinį patikrinimą, muitų ir fiskalinį patikrinimą arba atliekant muitų ir fiskalinį patikrinimą:

1) 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais apmokestinamasis asmuo pateikė pataisytą deklaraciją, atsižvelgdamas į nustatytus netikslumus, ir sumokėjo mokestinės prievolės sumą arba grąžino nepagrįstai grąžintą sumą;

2) 1 dalies 2 punkte nurodytais atvejais apmokestinamasis asmuo pateikė mokesčių deklaraciją ir sumokėjo mokestinės prievolės sumą:

– papildomos mokestinės prievolės suma sudaro 20 % deklaruotos sumažintos sumos arba deklaruotos padidintos grąžintino mokesčių skirtumo, grąžintino pirkimo mokesčio arba mokesčių skirtumo sumos, kuria siekiama sumažinti mokesčių, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius.“

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (1997 m. rugpjūčio 29 d. Įstatymas dėl mokesčių kodekso) (Dz. U., 2019, 900 pozicija, su pakeitimais)

81 straipsnio 1 dalis: „Jeigu kitose nuostatose nenurodyta kitaip, apmokestinamieji asmenys, mokėtojai ir mokesčio surinkėjai gali pataisyti anksčiau pateiktą deklaraciją.“

81b straipsnio 1 dalis: „Teisė į deklaracijos ištaisymą:

1) sustabdoma mokestinio proceso arba mokesčių audito metu tokia apimtimi, kokią apima toks procesas ar auditas;

2) nenustoja galioti atlikus:

a) mokesčių auditą,

b) mokestinį procesą tiek, kiek to neapima sprendimas, kuriuo nustatomas mokestinės prievolės dydis.“

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Skundžiamu sprendimu *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* (Vroclavo mokesčių administracijos biuro direktorius; toliau – antrosios instancijos mokesčių administratorius) paliko galioti *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy* (Tšebnicos mokesčių inspekcijos vadovas; toliau – pirmosios instancijos mokesčių administratorius) sprendimo dalį, kurioje *Grupa Warzywna Sp. z o.o.* (toliau – pareiškėja arba apmokestinamasis asmuo) įpareigojama sumokėti papildomą 520 316 PLN pridėtinės vertės mokestį už 2017 m. gruodžio mėnesį. Toje dalyje, kurioje nurodoma sumokėto pirkimo mokesčio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu suma, antrosios instancijos mokesčių administratorius panaikino pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimą ir sustabdė bylos nagrinėjimą.
- 2 Mokesčių administratoriai nustatė, kad 2017 m. gruodžio 29 d. notaro patvirtintu aktu apmokestinamasis asmuo įsigijo statiniais užstatytą nekilnojamąjį turtą, apgyvendintą daugiau nei dvejus metus. Notariniame akte pateiktas pareiškimas, kad pastatų kaina buvo nustatyta pagal bruto sumas, įskaitant PVM. Šio nekilnojamojo turto įsigijimas buvo papildomai patvirtintas pardavėjo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje, be kita ko, nurodyta apmokestinama 14 209 003,60 PLN grynoji pardavimo suma ir mokėtinas 3 268 070,83 PLN mokestis.
- 3 Deklaracijoje apmokestinamasis asmuo šią sumą nurodė kaip atskaitytiną pirkimo mokestį. Dėl to atsirado pirkimo mokesčio permoka mokėtino mokesčio atžvilgiu, kuri turėjo būti grąžinta į banko sąskaitą.
- 4 Pradėjus mokestinį patikrinimą, PVM nebuvo grąžintas.
- 5 Pirmosios instancijos mokesčių administratorius, remdamasis PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 10 punktu, nustatė, kad nekilnojamojo turto tiekimo sandoris turi būti visiškai neapmokestinamas. Jis taip pat nustatė, kad sandorio šalys nepateikė pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 10 dalį reikalaujamo pareiškimo dėl atleidimo nuo mokesčio atsisakymo. Todėl mokesčių administratorius konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčio, apskaičiuoto už neapmokestinamą nekilnojamojo turto tiekimą.
- 6 Pasinaudodamas teise, numatyta Įstatymo dėl mokesčių kodekso 81 straipsnyje, apmokestinamasis asmuo pateikė patikslintą deklaraciją, kurioje, atsižvelgdamas į visas atlikto patikrinimo išvadas, nurodė gerokai mažesnę pirkimo mokesčio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu sumą.
- 7 Nors buvo pateikta patikslinta deklaracija, pirmosios instancijos mokesčių administratorius priėmė sprendimą, kuriame apmokestinamajam asmeniui nustatė pirkimo mokesčio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu sumą, išplaukiančią iš patikslintos deklaracijos, ir papildomos prievolės sumą.
- 8 Gavęs skundą, antrosios instancijos mokesčių administratorius panaikino pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimo dalį, kurioje

nurodoma pirkimo mokesčio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu suma. Jis nusprendė, kad šiuo atžvilgiu užtenka pataisytos deklaracijos ir nėra jokio pagrindo priimti mokestinį sprendimą. Vis dėlto, remdamasis PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalimi, jis paliko galioti sprendimo dalį, kurioje nustatyta papildoma mokestinė prievolė.

- 9 Skunde, pateiktame *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (vaivadijos administracinis teismas Vroclave), pareiškėja reikalavo panaikinti skundžiamą sprendimą ir, be kita ko, teigdama, kad buvo pažeisti PVM proporcingumo ir neutralumo principai, nurodė, jog nagrinėjamoje byloje valstybės išdui nebuvo padaryta materialinių nuostolių, nes deklaruotas mokesčių gražinimas nebuvo atliktas.
- 10 Atsiliepime į skundą antrosios instancijos mokesčių administratorius prašė skundą atmesti ir palaikė skundžiamame sprendime išdėstytą poziciją.
- 11 Pirmosios instancijos teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą, nurodytą nutarties rezoliucinėje dalyje.

Trumpi prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

- 12 Siekiant išspręsti ginčą šioje byloje reikia įvertinti, ar sankcijų, kurios nustatytos kaip papildoma mokestinė prievolė, taikymas, kai dėl klaidingai suprasto teisės aktų turinio iš esmės nebuvo sumažinti mokestiniai įsipareigojimai, atitinka proporcingumo principą ir ar nustatant tokias papildomas prievoles iš tikrųjų siekiama užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui ar tai yra tiesiog papildoma mokestinė priemonė.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl proporcingumo principo aiškinimo rodo, kad papildomų prievolių nustatymas yra pateisinamas tik siekiant užkirsti kelią faktiniam mokestiniam sukčiavimui.
- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas cituoja 2017 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, pagal kurį, nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto, įgyvendindamos savo kompetenciją, jos turi atsižvelgti į Sąjungos teisę ir jos bendruosius principus, taigi ir paisyti proporcingumo principo. Taigi, tokiomis sankcijomis neturi būti viršijama tai, kas būtina teisingo mokesčio surinkimo ir sukčiavimo išvengimo tikslams pasiekti. Siekiant įvertinti, ar sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį, sunkumą ir jos sumos nustatymo taisykles. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar sankcijos suma neviršija to, kas būtina <...> nurodytiems tikslams pasiekti <...>, reikia nurodyti šiam teismui tam tikras pagrindinės bylos

aplinkybes, kurios jam leistų nustatyti, ar <...> sankcija atitinka proporcingumo principą. Šiuo klausimu pažymėtina, kad tokia sankcija, atrodo, gali paskatinti apmokestinamuosius asmenis kuo greičiau sureguliuoti nepakankamo mokesčio sumokėjimo atvejus, taigi ir pasiekti teisingo mokesčio surinkimo užtikrinimo tikslą.

- 15 Iš esmės valstybės narės gali taikyti sankcijas, susijusias su bendros PVM sistemos principo pažeidimais. Nacionalinės priemonės, kuriomis siekiama Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nustatytų tikslų, turi atitikti proporcingumo principą. Sankcijų taikymas turėtų būti vertinamas ne tik atsižvelgiant į tai, ar jos yra skirtos numatytiems tikslams pasiekti, bet ir į tai, ar jos neviršija to, kas būtina jiems pasiekti (žr. 2017 m. spalio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimo *SC Paper Consult SRL*, C-101/16, EU:C:2017:775, 49 ir 50 punktus).
- 16 Nuostata, pagal kurią leidžiama nustatyti papildomą mokestinę prievolę, buvo įtraukta į PVM įstatymą 2017 m. sausio 1 d. (*Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o VAT* (2016 m. gruodžio 1 d. Įstatymas dėl PVM įstatymo pakeitimo), *Dz. U.*, 2016, 2024 pozicija).
- 17 Prieš tai panašios formos sankcijos buvo įtvirtintos PVM įstatyme, galiojusiame iki 2008 m. lapkričio 30 d., dar anksčiau – *Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* (1993 m. sausio 8 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio ir akcizo). 1998 m. balandžio 29 d. sprendimu *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas) nusprendė, kad tokia sankcija neprieštaruja Konstitucijai. 2009 m. sausio 15 d. Sprendime *K-1*, C-502/07, EU:C:2009:11, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė, kad Lenkijos PVM įstatymo nuostatose įtvirtinta sankcija neprieštaruja PVM direktyvos nuostatoms.
- 18 2017 m. sausio 1 d. įstatymo pataisos motyvuose teisės aktų leidėjas nurodė, kad dėl dabartinio sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčiu masto siekiant pagerinti PVM surinkimą yra pagrįsta iš naujo įdiegti šį mechanizmą. Į teisinę sistemą vėl įtrauktos mokestinės sankcijos už nesąžiningus mokestinius atskaitymus, lėmusius mokestinės prievolės sumažinimą, pirkimo mokesčio perviršio permokos mokėtino mokesčio atžvilgiu, gražintinos ar įskaitytinos ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais, padidinimą arba gražintinių mokesčių padidinimą. Teisės aktų leidėjas nurodė, kad nagrinėjamos sankcijos visų pirma yra prevencinės. Jomis siekiama apmokestinamuosius asmenis įtikinti, kad sąžiningas ir kruopštus mokesčių deklaracijos pildymas yra naudingas būtent jiems. Nustačius deklaracijoje klaidą, atsiranda pareiga mokėti pagal nustatytą papildomą mokestinę prievolę.
- 19 Šią prevencinę įvestų sankcijų reikšmę rodo nuostatos, kuriose nustatoma, kokiais atvejais sankcijos nėra taikomos. Taip yra tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats ištaiso klaidą ir sumoka skirtumą, kad kompensuotų per mažą mokesčio dydį arba per didelę gražinamosios išmokos sumą, bet kuriuo metu prieš pradėdamas mokestinę ar fiskalinę patikrinimą.

- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas supranta postulato dėl apmokestinamųjų asmenų įtikinimo, kad sąžiningas ir kruopštus mokesčių deklaracijos pildymas yra naudingas būtent jiems, pagrįstumą, tačiau pažymi, jog su PVM susijusiose bylose reikia atsižvelgti į sudėtingus teisinius klausimus ir didesnę klaidų tikimybę. Puikus pavyzdys yra PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 10 punkto nuostata, kuri taip pat buvo 2017 m. lapkričio 16 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16 EU:C:2017:869, ir nepaprastai plačios nacionalinių administracinių teismų jurisprudencijos dalykas. PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalyje visiškai neatsižvelgiama į situaciją, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai klaidingą deklaravimą lemia tai, kad abi sandorio šalys klaidingai įvertina, ar konkretus tiekimas yra apmokestinamas PVM. Iš tiesų tokiu atveju mokesstinės įplaukos nesumažėja, nes mokesčių, nors ir nepagrįstai, sumoka pardavėjas. Jei abi šalys iš esmės būtų nusprendusios, kad sandoris neapmokestinamas, mokesčiai faktiškai nebūtų sumokėtas.
- 21 Papildomai reikėtų pažymėti, kad nacionalinių teismų jurisprudencijoje tokiose bylose kaip pagrindinė byla, atsižvelgiant į nuostatų neaiškumą (PVM įstatymo 43 straipsnio 10 dalis), vyrauja pozicija, kad sandoriai, panašūs į apmokestinamojo asmens įvykdytus sandorius, yra apmokestinami, o pirkėjas turi teisę į pirkimo mokesčio atskaitą. Tačiau nagrinėjamoje byloje apmokestinamasis asmuo sutiko su patikrinimo išvadomis ir atsisakė atskaityti pirkimo mokesčių, manydamas, kad sandoris yra neapmokestinamas PVM. Vis dėlto kadangi apmokestinamasis asmuo pardavėjui sumokėjo visą sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą, faktiškai jis patyrė visą šio mokesčio ekonominę naštą, o tai taip pat prieštarauja neutralumo principui (laikantis jurisprudencijoje įtvirtintos nuomonės, kad sandoris yra apmokestinamas). Taigi iš esmės buvo pažeistas PVM neutralumo principas.
- 22 Kaip nurodė Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, „[Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą, kuris apibrėžiamas teismo praktikoje, susijusioje su [2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos] 203 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama mokesčių administratoriui, remiantis nacionaline nuostata, skirta perkelti šį straipsnį, atsisakyti neapmokestinamo tiekimo tiekėjui gražinti klaidingai sąskaitoje faktūroje, išrašytoje klientui, nurodytą pridėtinės vertės mokesčių, motyvuojant tuo, kad šis tiekėjas neištaisė klaidingos sąskaitos faktūros, nors <...> šis administratorius galutinai atsisakė jo klientui suteikti teisę atskaityti šį pridėtinės vertės mokesčių, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma“ (2013 m. balandžio 11 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Rusedespred OOD*, C-138/12, EU:C:2013:233302, 35 punktas).
- 23 Tokiais atvejais priimtų teisės nuostatų poveikis prieštarauja minėtam tikslui. Iš tiesų būtinybė vykdyti papildomą prievolę atgraso apmokestinamąjį asmenį sutikti su mokesčių patikrinimo išvadomis ir savanoriškai sumokėti mokesčius su palūkanomis. Be to, tai prieštarauja apmokestinamojo asmens teisei pateikti

pataisytą deklaraciją pagal Įstatymo dėl mokesčių kodekso 81b straipsnį ir dėl to apmokestinamasis asmuo pakliūna į savotiškus spąstus. Faktiškai jis turi teisę, bet ja pasinaudojus jam bus skirta papildoma sankcija. Be to, tokia sankcija iš tiesų daro poveikį apmokestinamajam asmeniui, kuris gavo klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą, o ne tam asmeniui, kuris klaidingai išrašė tokią sąskaitą faktūrą.

- 24 Dėl tokia forma įtvirtintos nuostatos taip pat neatsižvelgiama į apmokestinamojo asmens ketinimus, tai yra į tai, ar mokesčio mažinimas yra sukčiavimo ar klaidos pasekmė. Reikia pabrėžti, kad dėl PVM įstatymo nuostatų neaiškumo ir dažnų jo pakeitimų mokesčių administratoriai taip pat ne kartą jas aiškino klaidingai. Daugeliu atvejų teisingą nuostatų aiškinimą nustato tik teismų jurisprudencija, o kraštutiniais atvejais – Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas. Vis dėlto šioje nuostatoje numatyta skirti sankcijas apmokestinamiems asmenims ir tada, kai, pavyzdžiui, neteisingai taikoma visuotinai žinoma praktika. Taigi, atrodo, kad nagrinėjama sankcija yra aiškiai baudžiamoji, o ne prevencinio pobūdžio.
- 25 Kaip nurodyta 2013 m. vasario 26 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime *Hans Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, PVM srityje iš, viena vertus, Direktyvos 2006/112 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio, kuriais, be kita ko, pakartojamos Šeštosios direktyvos 2 straipsnio nuostatos ir tos pačios direktyvos 22 straipsnio 4 ir 8 dalių redakcijos, galiojančios pagal jos 28h straipsnį, nuostatos, ir, antra vertus, iš ESS 4 straipsnio 3 dalies išplaukia, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, būtinų siekiant užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu. Be to, SESV 325 straipsnyje valstybės narės įpareigojamos kovoti su neteisėta veikla, kuri kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, atgrasančiomis ir veiksmingomis priemonėmis ir, konkrečiai kalbant, įpareigojamos kovoti su sukčiavimu, kuris kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, imtis tų pačių priemonių, kurių jos imasi kovodamos su sukčiavimu, keliančiu grėsmę jų pačių interesams. Kadangi remiantis 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimo 2007/436/EB, Euratomas, dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos 2 straipsnio 1 dalimi Sąjungos nuosavus išteklius sudaro pajamos iš suderintoms PVM apmokestinimo bazėms, nustatytoms pagal Sąjungos taisykles, taikomo galiojančio vienodo tarifo, vadinasi, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos Sąjungos teisės ir atitinkamų lėšų iš PVM įtraukimo į Sąjungos biudžetą, nes bet koks trūkumas gaunant pirmąsias potencialiai sumažins antrąsias. Iš to išplaukia, kad mokesčiais sankcijomis ir baudžiamuoju persekiojimu už mokesčių vengimą, kuriuo buvo ar yra kaltinamas asmuo pagrindinėje byloje dėl pateiktos informacijos PVM srityje netikslumo, įgyvendinami Direktyvos 2006/112 2 straipsnis, 250 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis (anksčiau – Šeštosios direktyvos 2 ir 22 straipsniai) ir SESV 325 straipsnis, t. y. Sąjungos teisė, kaip tai suprantama pagal Pagrindinių teisių chartijos 51 straipsnio 1 dalį.

- 26 Vis dėlto 2019 m. sausio 17 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Dzivev*, C-310/16, EU:C:2019:30, 30 punkte nurodyta, kad „nors sankcijos, kurias nustato valstybės narės, siekdamos kovoti su suderintų normų PVM srityje pažeidimu, ir su jomis susijusios administracinės ir (ar) baudžiamosios procedūros yra susijusios su valstybių narių procesine ir institucine autonomija, šią autonomiją vis dėlto riboja ne tik proporcingumo ir lygiavertiškumo principai, kurių taikymas šioje byloje nenagrinėjamas, bet ir veiksmingumo principas, pagal kurį reikalaujama, kad minėtos sankcijos būtų veiksmingos ir atgrasomos“.
- 27 Gyvenimo patirtis rodo, kad tikrasis sukčiautojas nebūtų suinteresuotas atskleisti savo veiksmų savanoriškai taisydamas pateiktą deklaraciją. Taigi tokia sankcija, kaip nustatyta PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalyje, netinkamai atlieka prevencinę funkciją kovoje su potencialiais mokesčių sukčiautojais.
- 28 Todėl automatinis ir pagal teisės nuostatas atliekamas privalomos papildomos prievolės nustatymas visais atvejais, kai buvo sumažinta mokesstinė prievolė ar padidinti grąžintini mokesčiai, net jei mokesčių faktiškai sumokėjo kitas subjektas arba mokesčio permoka nebuvo grąžinta, teismo vertinimu, yra netinkama priemonė, siekiant kovoti su mokesčiais nusikaltimais, kaip numatyta Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje, ir viršija tai, kas būtina pasiekti tikslams, tai yra užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir užkirsti kelią mokesčiais nusikaltimams. Nustatant papildomą prievolę neatsižvelgiama į pažeidimo pobūdį ir sunkumą. Taip pat neatsižvelgiama į tai, kad mokesčių administratorius neprarado mokesčių įplaukų ir nėra požymių, jog buvo įvykdytas mokesčiais pažeidimas (2017 m. balandžio 25 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 29 Dėl šios priežasties *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*, manydamas, kad prejudicinio sprendimo priėmimas yra būtinas norint išspręsti jo nagrinėjamą bylą, vadovaudamasis SESV 267 straipsniu nusprendė kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.