

Lieta C-277/24 [Adjak]ⁱ

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2024. gada 22. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 25. janvāris

Prasītāja:

M. B.

Atbildētājs:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pamatlietas priekšmets

Lūgums atļaut bijušajam sabiedrības ar ierobežotu atbildību valdes loceklim piedalīties procedūrā, lai noteiktu šīs sabiedrības PVN saistības

Prejudiciālā jautājuma priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, PVN direktīva; LESD 267. PVN

Prejudiciālais jautājums

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV, 11.12.2006., L 347, 1. lpp., ar grozījumiem) 205. un 273. pants, tos aplūkojot kopsakarā ar Līguma par Eiropas Savienību (OV, 7.6.2016., C 202, 13. lpp.; tiesiskums, cilvēktiesību

ⁱ Šis lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

respektēšana) 2. pantu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (OV, 7.6.2016., Nr. C 202, 389. lpp.) 17. pantu (tiesības uz īpašumu), 41. pantu (tiesības uz labu pārvaldību) un 47. pantu (tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu), kā arī Savienības tiesībās garantētais samērīguma princips, tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu un tiesības uz aizstāvību ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu un uz to balstītu valsts praksi, saskaņā ar kuru fiziskai personai (juridiskas personas valdes loceklim), kura ar visu savu privāto mantu var būt solidāri atbildīga par juridiskas personas PVN saistībām, tiek liegta tiesības piedalīties procedūrā, lai noteiktu minētās juridiskās personas iepriekš minētās nodokļu saistības ar nodokļu iestādes galīgo lēmumu, un vienlaikus atsevišķā procedūrā, lai noteiktu, ka šī fiziskā persona ir solidāri atbildīga par juridiskas personas PVN saistībām, šai fiziskajai personai tiek liegts līdzeklis, lai efektīvi apstrīdētu iepriekš izdarītos konstatējumus un novērtējumus par juridiskās personas nodokļu saistību esamību vai apmēru, kas izklāstīti nodokļu iestādes galīgajā lēmumā, kurš iepriekš pieņemts bez šīs fiziskās personas piedalīšanās, un rezultātā šis lēmums kļūst par judikatūras precedentu šajā procedūrā saskaņā ar valsts tiesību normu, kura ir apstiprināta ar valsts praksi?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

LES: 2. pants

Eiropas Savienības Pamattiesību harta (turpmāk tekstā – “Harta”): 17. panta 1. punkts, 41. panta 1. punkts, 47. pants

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”): 205. pants, 273. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

1997. gada 2. aprīļa *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* [Polijas Republikas Konstitūcija]

1997. gada 29. augusta *Ustawa – Ordynacja podatkowa* [Nodokļu kodeksa likums]:

107. pants – nosaka nosacījumus trešās personas solidārai atbildībai ar visu savu mantu par nodokļa maksātāja nodokļu parādiem

116. pants – nosaka, piemēram, nosacījumus valdes locekļu solidārai atbildībai par sabiedrības nodokļu parādiem

133. pants – nosaka, kas var būt nodokļu procedūras dalībnieks

Īss pamatlīetas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

Prasītāja M. B. ar 2022. gada 22. augusta iesniegumu lūdza nodokļu iestādes vadītājam (turpmāk tekstā – “pirmās instances iestāde”) atzīt viņu par dalībnieku nodokļu procedūrā, kas uzsākta pret B. *sp. z.o.o.* (turpmāk tekstā – “sabiedrība”) saistībā ar sabiedrības pievienotās vērtības nodokļa (PVN) norēķina pārbaudi par laikposmu no 2016. gada jūnija līdz oktobrim, kā arī atļaut viņai iepazīties ar attiecīgās procedūras materiāliem, pamatojot to ar faktu, ka laikposmā no 2014. gada līdz 2018. gadam viņa bija sabiedrības valdes priekšsēdētāja un viņai ir vislielākās zināšanas par sabiedrības darbību laikposmā, uz kuru attiecas tiesvedība.

Pirmās instances iestāde ar lēmumu atteicās apmierināt prasītājas lūgumu, norādot, ka no Nodokļu kodeksa noteikumiem izriet, ka tikai pilnvarotais var aizstāt lietas dalībnieku “tā lietu vešanā” gadījumos, kad tas nespēj veikt tiesiskās darbības institūciju neesamības dēļ (kā tas bija šajā lietā), un ka tikai lietas dalībniekam ir tiesības iepazīties ar lietas materiāliem.

Prasītāja par šo lēmuma iesniedza sūdzību, pēc kuras izskatīšanas nodokļu palātas direktors (turpmāk tekstā – “otrās instances iestāde”) atcēla to pilnībā un izbeidza procedūru šajā lietā. Otrās instances iestāde norādīja, ka par to, vai attiecīgajai personai ir piešķirams lietas dalībnieka statuss nodokļu procedūrā, lemj tā nodokļu iestāde, kurai ir tiesības objektīvi izvērtēt, vai pieprasījuma iesniedzējam faktiski ir tiesības celt prasību. Otrās instances iestāde uzskata, ka prasītāja neatbilst nevienai no Nodokļu kodeksa 133. pantā uzskaitīto personu kategorijai. Tādējādi otrās instances iestāde uzskatīja, ka nebija juridiska pamata, uz kuru pamatojoties pirmās instances iestāde būtu varējusi pieņemt pārsūdzēto lēmumu.

Prasītāja iesniedza sūdzību vojevodistes administratīvajā tiesā (iesniedzējtiesā), pamatojot to tādējādi, ka viņa bija vienīgā sabiedrības valdes locekle laikposmā, par kuru ir uzsākta procedūra. Tieši šī iemesla dēļ viņai ir vislielākās zināšanas par sabiedrības darbības priekšmetu, un šīs zināšanas ir izšķirošas uzsāktajā procedūrā. Pirmās instances iestāde ieskatā pietiek ar to, ka tā nopratināja prasītāju kā liecinieku. Tikmēr šī nopratināšana tika veikta tikai vienu reizi pirms 2–3 gadiem, savukārt procedūra joprojām turpinās un tiek vākti pierādījumi, tādējādi vienreizēja nopratināšana nav pietiekama. Turklāt saskaņā ar Nodokļu kodeksu visi neapmierinātie prasījumi skars prasītāju kā fizisku personu, un tieši ar to ir pamatots viņas lūgums.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 1 Atbilstoši esošajai valsts praksei, pamatojoties uz Nodokļu kodeksu, PVN nodokļu procedūrā, kuras dalībniiece ir tāda juridiska persona kā sabiedrība (PVN maksātājs), tā ir vienīgā procedūras dalībniiece. Tādām personām kā prasītāja (bijusī sabiedrības valdes locekle), neraugoties uz to, ka tās ir solidāri atbildīgas par sabiedrības nodokļu saistībām (Nodokļu kodeksa 116. pants), tostarp par PVN parādiem, šajā procedūrā nav lietas dalībnieka statusa, ar kuru ir saistīta virkne

procesuālo garantiju attiecībā uz aktīvu piedalīšanos procedūrā, tostarp tiesības pārsūdzēt nodokļu iestāžu lēmumus.

- 2 Valsts praksē ir atzīts, ka lemšanai par valdes locekļa solidāro atbildību ir paredzētas divu veidu procedūras: 1) nodokļu apmēra noteikšanas procedūra, lai noteiktu sabiedrības nodokļu saistību apmēru, un tās dalībnieks ir tikai sabiedrība (PVN maksātājs); 2) procedūra, lai noteiktu trešo personu (tostarp bijušā valdes locekļa) atbildību par nodokļu nomaksu, ja sabiedrība (kas ir nodokļa maksātāja) nepilda savas nodokļu saistības. Otrās procedūras dalībnieks ir bijušais sabiedrības valdes loceklis. Tomēr šīs otrās procedūras priekšmets vairs nav pati PVN apmēra noteikšana. Tādējādi procedūra par bijušā sabiedrības valdes locekļa solidāro atbildību par sabiedrības PVN saistībām turpinās, pamatojoties uz lēmumu par nodokļiem, kas iepriekš pieņemts nodokļu apmēra noteikšanas procedūrā, kuras dalībiece bija tikai sabiedrība. Tādēļ šādu lēmumu var uzskatīt par judikatūras precedentu procedūrā, kas attiecas uz bijušo sabiedrības valdes locekli. Tas ir tāpēc, ka Nodokļu kodeksa noteikumi un valsts prakse neparedz iespēju bijušajam valdes loceklim apstrīdēt nodokļa maksātājas sabiedrības nodokļu saistību apmēru atsevišķā (turpmākā) procedūrā par trešās personas atbildību. Procedūras gaitā par valdes locekļa solidāro atbildību tiek tikai noteikts, vai ir izpildīti šādas atbildības nosacījumi, kas pamato nodokļu parāda, kas iepriekš noteikts ar nodokļu iestāžu lēmumu, nodošanu. Pieņemot viedokli, ka bijušajam sabiedrības valdes loceklim nav dalībnieka statusa nodokļa apmēra noteikšanas procedūrā, kas ir uzsākta pret sabiedrību, šai personai tiek liegta arī tiesības efektīvi ierosināt procedūras ārkārtas kārtībā (procedūras atsākšana, lēmuma atzīšana par spēkā neesošu).
- 3 Būtiska nozīme aplūkojamās valsts prakses veidošanā attiecībā uz Nodokļu kodeksa 133. panta 1. punkta piemērošanu bija *Trybunał Konstytucyjny* [Konstitucionālās tiesas] spriedumam, kurā atzīts, ka Konstitūcijai nav pretrunā minētais noteikums, kā arī šim spriedumam atbilstošā administratīvo tiesu judikatūra, kura, starp citu, pastāvēja vēl pirms sprieduma pasludināšanas (piemēram, spriedumi, kuros pausta nostāja, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību valdes loceklis nav procedūras dalībnieks lietā par sabiedrības nodokļu saistībām, tostarp PVN saistībām).
- 4 No PVN direktīvas 273. panta izriet, ka dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN. Šāds regulējums ir Polijas tiesībās paredzētā trešo personu atbildība par sabiedrības nodokļu saistībām, un šī atbildība attiecas uz PVN.
- 5 Bijušā sabiedrības valdes locekļa solidārās atbildības par šīs sabiedrības nodokļu saistībām mehānisms palīdz nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu vai novērst krāpšanu PVN direktīvas 273. panta izpratnē saskaņā ar LESD 325. panta 1. punktā noteikto pienākumu. Šo apgalvojumu nevar atspēkot fakts, ka personas, kuras saskaņā ar norādīto mehānismu tiek uzskatītas par solidāri atbildīgām, pašas nav PVN maksātājas. Tomēr strīda būtība ir saistīta ar šīm personām piešķiramajām procesuālajām garantijām attiecībā uz to iespējamo pienākumu no savas personīgās mantas segt sabiedrības pienākumu maksāt PVN. Turklāt PVN

direktīvas 273. pantā dalībvalstīm ir dota rīcības brīvība izvēlēties līdzekļus, ko tās var paredzēt, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā.

- 6 Savukārt saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu šīs direktīvas 193.–200. un 202.–204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN samaksu ir solidāri atbildīga cita persona, kas nav nodokļa maksātājs. Lai gan PVN direktīvas 193. pantā kā pamatnoteikumā ir paredzēts, ka PVN maksā nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, šī panta formulējumā ir precizēts, ka citas personas var maksāt vai tām ir jāmaksā šis nodoklis šīs pašas direktīvas 194.–199.b un 202. pantā paredzētajos gadījumos. No konteksta, ko veido PVN direktīvas 193.–205. pants, izriet, ka šīs direktīvas 205. pants iekļaujas to tiesību normu kopumā, kuru mērķis ir noteikt PVN maksātāju atšķirīgās situācijās. Tādējādi šie noteikumi ir izstrādāti, lai nodrošinātu, ka Valsts kase var efektīvi iekasēt PVN no konkrētajā situācijā vispiemērotākās personas.
- 7 2022. gada 13. oktobra spriedumā *Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”* (C-1/21, EU:C:2022:788) Tiesa ir atzinusi, ka PVN direktīvas 273. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts solidāras atbildības par juridiskās personas PVN parādiem mehānisms šādos apstākļos:
 - par solidāri atbildīgu atzīta persona vada juridisko personu vai ir tās vadības struktūras locekle;
 - šī solidārā atbildība iestājas tikai pakārtoti, ja izrādās neiespējami piedzīt maksājamās PVN summas no juridiskās personas.
- 8 Tajā pašā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 273. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts solidāras atbildības mehānisms, kas attiecas uz nokavējuma procentiem, kuri jāmaksā juridiskai personai tāpēc, ka PVN nav samaksāts šīs direktīvas tiesību normās noteiktajos obligātajos termiņos tādu darbību dēļ, kuras ļaunticīgi ir veikusi par solidāri atbildīgu atzīta persona.
- 9 Attiecinot iepriekš minēto PVN direktīvas interpretāciju uz šīs lietas apstākļiem, jāsecina, ka situācijā, kad nodokļu iestāde pret sabiedrību veiktajā PVN apmēra noteikšanas procedūrā vēlas noskaidrot tādas apstākļus kā šo nodokļu parādu esamība un apmērs, jau šādu apstākļu noskaidrošanas stadijā šim valdes loceklim (vai bijušajam valdes loceklim) ir jāpiešķir procedūras dalībnieka statuss. Pretējā gadījumā tā rezultātā nodokļu iestāde var izdarīt patvaļīgus secinājumus, kurus nākamajā procesa posmā nebūs iespējams apstrīdēt.
- 10 Savienības tiesībās tiesības uz īpašumu ir aizsargātas it īpaši ar Hartas 17. pantu. Tiesību uz īpašumu samazināšana (“īpašuma” samazināšana), lai samaksātu valsts nodevas un nodokļus, var notikt tikai saskaņā ar likumā paredzētajiem nosacījumiem. Ņemot vērā iepriekš norādīto tiesību uz īpašumu tiesiskās

aizsardzības apjomu saskaņā ar Savienības un starptautiskajām tiesībām, šis jautājums ir jāaplūko, ņemot vērā tiesību aizsardzības līdzekļus, kas paredzēti Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk tekstā – “ECPAK”) 13. pantā, kurā ir noteikts, ka ikvienam, kura tiesības un brīvības, kas ietvertas Konvencijā, ir pārkāptas, ir efektīvas aizsardzības nodrošinājums valsts institūcijās, neskatoties uz to, ka pārkāpumu ir izdarījušas personas, pildot dienesta pienākumus.

- 11 Savukārt Hartas 41. pantā ir nostiprinātas tiesības uz labu pārvaldību, kuras atspoguļo Savienības tiesību vispārējo principu (spriedums, 2014. gada 8. maijs, N., C-604/12, EU:C:2014:302, 49. punkts). Šo tiesību īstenošana jo īpaši ietver tiesības tikt uzklautam, kuras nevar uzskatīt tikai par formālām, bet kurām ir jānodrošina, ka nodokļu iestādes pret personu, kas jāuzklausa, izturas, ievērojot tās intereses.
- 12 Tāpat ir jāatgādina, ka efektīvas tiesiskās aizsardzības princips ir vispārējs Savienības tiesību princips, kas izriet no dalībvalstu kopējām konstitucionālajām tradīcijām un ir nostiprināts ECPAK 6. un 13. pantā, kā arī apstiprināts Hartas 47. pantā (spriedums, 2007. gada 13. marts, *Unibet (London) Ltd un Unibet (International) Ltd pret Justitiekanslern*, C-432/05, EU:C:2007:163). Efektīvas tiesību aizsardzības jēdziens ir plašāks nekā efektīvas tiesību aizsardzības tiesā jēdziens, jo pirmais jēdziens ietver aizsardzību administratīvo iestāžu procedūrā, savukārt otrais jēdziens ietver tiesas piešķirtu aizsardzību. Hartas 47. pantā cita starpā ir paredzētas tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, kas ietver tiesības ierosināt tiesvedību neatkarīgā, objektīvā, tiesību aktos noteiktā tiesā. Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir vairākkārt norādījusi, ka ECPAK 13. pantā ir noteikts, ka valstu tiesību sistēmām ir jānodrošina efektīvi tiesību aizsardzības līdzekļi. Valsts pasākums, kas ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas (spriedumi: 2010. gada 15. aprīlis, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 17. punkts; 1998. gada 17. novembris, *Aprile*, C-228/96 un C-228/96, EU:C:1998:544, 18. punkts).
- 13 Tiesības uz aizstāvību ir atzītas par Savienības tiesību vispārēju principu, kas garantē iespēju efektīvi paust savu viedokli pirms tāda lēmuma pieņemšanas, kas var nelabvēlīgi ietekmēt ieinteresētās personas intereses. Turklāt saskaņā ar LES 4. panta 3. punktā noteikto lojālas sadarbības principu dalībvalstu tiesām ir jānodrošina, lai personas tiesības tiktu aizsargātas tiesā saskaņā ar Savienības tiesību aktiem, savukārt LES 19. panta 1. punktā tiek prasīts, lai dalībvalstis nodrošinātu tiesību aizsardzības līdzekļus, kas ir pietiekami efektīvi tiesību aizsardzības nodrošināšanai jomās, uz kurām attiecas Savienības tiesības (skat. spriedumus: 2016. gada 8. novembris, *Lesoochranárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, 50. punkts; un 2017. gada 9. februāris, *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). No Savienības tiesībām izrietošo tiesību subjektu tiesību efektīvas aizsardzības tiesā princips ietver vairākus aspektus, tostarp tiesības uz aizstāvību, pušu procesuālo tiesību vienlīdzības principu, tiesības uz lietas izskatīšanu tiesā, kā arī tiesības uz

konsultāciju, aizstāvību un pārstāvību (spriedums, 2012. gada 6. novembris, *Otis u.c.*, C-99/11, EU:C:2012:684, 48. punkts). Tiesības tikt uzklautam katrā procedūrā ir tiesību uz aizstāvību ievērošanas neatņemama sastāvdaļa, un tās ikvienai personai garantē iespēju lietderīgi un efektīvi paust savu viedokli administratīvajā procesā un pirms jebkura lēmuma, kas var nelabvēlīgi skart viņas intereses, pieņemšanas (spriedumi: 2014. gada 11. decembris, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, 34., 36. punkts; 2017. gada 9. februāris, *M.*, C-560/14, EU:C:2017:101, 25., 31. punkts). Tādas pamattiesības kā tiesības uz aizstāvību, kas ietver arī tiesības tikt uzklautam, nav absolūta priekšrocība, bet var ietvert ierobežojumus ar nosacījumu, ka šie ierobežojumi patiešām atbilst vispārējas nozīmes mērķiem, uz ko ir vērsts konkrētais pasākums, un ka attiecībā uz izvirzīto mērķi tie nav pārmērīga un nepieņemama iejaukšanās, kas pašā būtībā aizskartu šādi garantētās tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumus: 2013. gada 10. septembris, *G. un R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 33. punkts; 2014. gada 11. decembris, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, 43. punkts; kā arī 2016. gada 7. jūlijs, *Lebek*, C-70/15, EU:C:2016:524, 37. punkts). Savukārt tas, vai ir tikušas pārkāptas tiesības uz aizstāvību, ir jāpārbauda atkarībā no katra gadījuma īpašajiem apstākļiem un, konkrēti, no attiecīgā akta būtības, konteksta, kādā tas ir pieņemts, un no attiecīgo jomu regulējošo juridisko noteikumu kopuma (skat. spriedumus: 2013. gada 18. jūlijs, *Komīcija u.c. pret Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P un C-595/10 P, EU:C:2013:518, 102. punkts; 2017. gada 9. februāris, *M.*, C-560/14, EU:C:2017:101, 33. punkts).

- 14 Tiesības iepazīties ar pierādījumiem attiecas uz pierādījumiem, ko administratīvā iestāde ir savākusi procedūrā, kā arī pierādījumiem, kas izmantoti saistītos procesos, piemēram, kriminālprocesā vai administratīvajā procesā, ja iestāde plāno pamatot savu lēmumu ar šajos procesos iegūtajiem pierādījumiem. Lēmuma adresātam ir jābūt iespējai atsaukties uz šiem pierādījumiem pirms lēmuma pieņemšanas. Ar to, ka pierādījumi tiek nodrošināti dalībniekam pēc tam, kad ir pieņemts lēmums, tiesvedības stadijā, netiek novērsts tiesību uz aizstāvību pārkāpums (skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobra *Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-189/18, EU:C:2019:861, 52., 57. punkts). Tiesas judikatūrā tiesības uz pilnīgu iepazīšanos ar pierādījumiem ir saistītas ar “pušu procesuālo tiesību vienlīdzības” principu. Šis princips, kas ir efektīvas tiesību aizsardzības tiesā principa neatņemama sastāvdaļa, izriet no tiesībām uz taisnīgu tiesu un garantē dalībniekiem vienlīdzīgu attieksmi tiesā. Turpretī lietas dalībnieka tiesību uz pilnīgu iepazīšanos ar pierādījumiem ierobežojums var būt pamatots ar nepieciešamību aizsargāt citu lietas dalībnieku tiesiskās intereses vai aizsargāt konfidenciālu informāciju. Tomēr šādā gadījumā, lai nodrošinātu tiesību aizsardzības līdzekļa efektivitāti, tiesai, kuras rīcībā jābūt vajadzīgajai informācijai, tostarp konfidenciālajai informācijai un komercnoslēpumiem, lai tā varētu, pilnībā pārzinot lietas apstākļus, lemt par to, vai minētā informācija ir izsniedzama, ir jāizvērtē visi atbilstošie faktiskie un tiesiskie apstākļi (spriedums, 2021. gada 7. septembris, *UAB “Klaipėdos regiono atlieku tvarkymo centras”/UAB “Ecoservice Klaipėda” u.c.*, C-927/19, EU:C:2021:700, 129., 135. punkts).

- 15 Tāpat indivīda procesuālais stāvoklis ir jānosaka, ņemot vērā samērīguma principu, kas prasa, lai līdzekļi, kurus pielieto, īstenojot Kopienų tiesību normu, būtu attiecīgā tiesiskā regulējuma leģitīmo mērķu īstenošanai un nepārsniedz to sasniegšanai nepieciešamā robežas (spriedums, 2010. gada 8. jūnijs, *Vodafone u.c.*, C-58/08, EU:C:2010:321, 51. punkts). Samērīguma princips prasa panākt līdzsvaru starp konkurējošām interesēm un atbilstošu līdzsvaru starp sabiedrības vispārējo interešu prasībām, no vienas puses, un indivīda pamattiesību aizsardzības prasībām, no otras puses (skat. ECT spriedumu, 1991. gada 26. aprīlis, *Ezulin* pret Franciju, 11800/85, 52. punkts). Atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. spriedumus: 1997. gada 18. decembris, *Molenheide u.c.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts; 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 52. punkts). Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi ir vērsti uz pēc iespējas efektīvāku valsts kases tiesību aizsardzību, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto Tiesas spriedumu, *Molenheide u.c.*, 47. punkts, kā arī spriedumu, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.*, C-384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts; kā arī spriedumu, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* pret *Finanzamt Malchin*, C-271/06, EU:C:2008:105, 18., 19. punkts). Samērīguma princips norāda, ka gadījumā, ja ir izvēle starp vairākiem piemērotiem risinājumiem, ir jāpiemēro mazāk ierobežojošais un radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas ar paredzētajiem mērķiem, piemēram, mērķim atbilstoši iekasēt PVN (skat. spriedumu, 2001. gada 12. jūlijs, *Jippes u.c.*, C-189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts).
- 16 Tāpēc bija jāsecina, ka no valsts tiesību aktiem un prakses izrietošā tiesību liegšana prasītājam aktīvi piedalīties nodokļu procedūrā, kuras rezultātā tiks noteikts sabiedrības (nodokļa maksātājas) PVN parāds, par kuru prasītāja var būt solidāri atbildīga ar savu personīgo mantu, rada pamatotas šaubas. Šīs šaubas galvenokārt ir saistītas ar no LES 2. panta izrietošo standartu neievērošanu, it īpaši tiesiskuma, kā arī cilvēktiesību ievērošanas (Hartas 17. pants) aspektā. Indivīdam, kuram ir liegtas tiesības piedalīties procedūrā, kas galu galā skar viņa īpašumu, *de facto* ir liegtas tiesības uz pašnoteikšanos šajā ziņā, savukārt par viņa īpašuma sfēru lemj nodokļu iestāde. Tālāk šaubas ir par to, ka bijušajam sabiedrības valdes loceklim (PVN maksātājam) nav nodrošināts efektīvs un atbilstošs tiesību aizsardzības līdzeklis, lai apstrīdētu PVN parāda būtību un apmēru (jo viņam nav piešķirts lietas dalībnieka statuss procedūrā par saistību būtību un apmēru). Tādējādi lietas dalībniekam tiek liegtas tiesības uz taisnīgu lietas izskatīšanu viņa individuālajā lietā, jo sabiedrības nodokļu saistību apmērs un pamats, par kuru ir pieņemts lēmums, vēlāk, pamatojoties uz galīgo lēmumu, kas pieņemts bez trešās personas piedalīšanās, kļūst par šīs trešās personas saistību, taču šai personai nav atbilstošu un efektīvu tiesību aizsardzības līdzekļu, lai apstrīdētu to nodokļu iestāžu konstatējumus, kuras ir lēmušas par PVN saistību esamību un apmēru attiecībā uz sabiedrību. Nodokļu kodeksa 116. pantā paredzētie atbrīvojošie apstākļi sniedz zināmas iespējas tikt atbrīvotam no solidārās atbildības par

sabiedrības saistībām, taču tie neļauj apstrīdēt sabiedrības nodokļu saistību esamību vai apmēru. Tāpēc tie nedod indivīdam faktiskas tiesības aizstāvēt savas tiesības. Jānorāda arī uz šaubām attiecībā uz to, ka bijušajam sabiedrības valdes loceklim (PVN maksātājam) nebija nodrošinātas tiesības uz viņa īpašuma aizsardzību. Nodokļa apmēra noteikšanas procedūra, kas veikta bez šīs personas piedalīšanās, tieši skar šīs personas tiesību sfēru, tostarp tās īpašumu. Jāatzīmē šaubas par to, ka bijušajam sabiedrības valdes loceklim (PVN maksātājam) nav nodrošinātas tiesības uz labu pārvaldību, ar ko ir saistītas prasītājas tiesības ierosināt tiesā tiesvedību par nodokļiem pēc būtības. Nodokļu procedūras dalībnieka statusa neesamība izslēdz iespēju vēlāk iesniegt sūdzību administratīvajā tiesā par lēmumu, ar kuru noteikts sabiedrības PVN saistību apmērs. Tas rada šaubas saistībā ar to, ka prasītājam nav garantētas tiesības uz aizstāvību. Šajā gadījumā aizstāvība ir jāsaprot kā tiesības apstrīdēt no prasītājas prasīto saistību būtību un apmēru. Turklāt prasītājam nav iespējas pastāvīgi iepazīties ar nodokļu iestādes savāktajiem pierādījumiem. Šajā posmā viņai tiek liegta arī iniciatīva iesniegt pierādījumus un tiesības piedalīties, piemēram, liecinieku nopratināšanā. Tādēļ ir apšaubāms, vai šāds stāvoklis ļauj apgalvot, ka starp prasītāju un nodokļu iestādēm ir saglabāta “pušu procesuālo tiesību vienlīdzība”. Tas savukārt rada šaubas par to, vai ir ievērots samērīguma princips, jo šajā gadījumā ir nepieciešams līdzsvarot sabiedrības intereses, kas neapšaubāmi pastāv procedūrā, kuras mērķis ir noteikt sabiedrības PVN saistības, ar tā indivīda interesēm, kurš galu galā var tikt saukts pie atbildības par šīm saistībām ar savu personīgo mantu. Tādējādi iesniedzējtiesa apšaubā, vai ar samērīguma principu ir saderīga tāda trešās personas, kura var būt atbildīga par sabiedrības PVN parādiem, procesuālā stāvokļa noteikšana, ka šai trešajai personai nav iespējas efektīvi apstrīdēt nodokļu saistību apmēru, par kuru tai ir jābūt solidāri atbildīgai ar sabiedrību. Tādējādi ir būtiskas arī šaubas par to, vai bijušajam sabiedrības valdes loceklim (PVN maksātājam) netiek liegtas tiesības tikt uzklausītam, jo viņa argumenti netiek izskatīti.

- 17 Šajā ziņā svarīgi ir arī norādīt nostāju, ko Tiesa ir paudusi 2019. gada 16. oktobra spriedumā lietā C-189/18, ka PVN direktīva, tiesību uz aizstāvību ievērošanas princips un Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem principā nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot nodokļa maksātāja īstenotas tiesības uz PVN atskaitīšanu, nodokļu iestādei ir saistoši konstatētie fakti un juridiskā kvalifikācija, ko tā jau ir izdarījusi saistītos administratīvajos procesos pret šī nodokļa maksātāja piegādātājiem, uz kuriem ir balstīti lēmumi, kuri kļuvuši galīgi un ar kuriem ir konstatēta krāpšana PVN jomā, ko ir izdarījuši šie piegādātāji, ar nosacījumu, pirmkārt, ka tas neatbrīvo nodokļu iestādi no pienākuma informēt nodokļa maksātāju par pierādījumiem, tostarp tiem, kas izriet no šiem saistītajiem administratīvajiem procesiem, pamatojoties uz kuriem tā ir iecerējusi pieņemt lēmumu, un ka tādējādi šim nodokļa maksātājam procedūrā, kas uz to attiecas, netiek atņemtas tiesības lietderīgi apstrīdēt šos konstatētos faktus un šīs juridiskās kvalifikācijas, otrkārt, ka minētais nodokļa maksātājs šajā procedūrā var piekļūt visiem elementiem, kas ir savākti šo saistīto administratīvo procesu vai jebkuras citas procedūras laikā un ar ko šī iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu, vai kas var būt noderīgi viņa tiesību uz

aizstāvību īstenošanai, izņemot, ja vispārējo interešu mērķi attaisno šīs piekļuves ierobežošanu, un, treškārt, ka tiesa, kurā ir celta prasība par šo lēmumu, var pārbaudīt šo pierādījumu iegūšanas un izmantošanas likumību, kā arī attiecībā uz minētajiem piegādātājiem pieņemtajos administratīvajos lēmumos izdarītos konstatējumus, kas ir izšķiroši prasības iznākumam.

- 18 Tādējādi, ņemot vērā, ka indivīdam ir nepieciešams iepazīties ar citās procedūrās savāktajiem materiāliem – iepriekš minētajā Tiesas spriedumā aprakstītajos apstākļos –, ir jāuzskata, ka PVN direktīvas noteikumiem, tiesību uz aizstāvību ievērošanas principam un Hartas 47. pantam nav pretrunā tas, ka treša persona, kas var būt solidāri atbildīga par sabiedrības saistībām, var būt pret sabiedrību uzsāktas nodokļa apmēra noteikšanas procedūras dalībiece (par laikposmu, kurā šī persona bija sabiedrību pārstāvošā valdes locekle), kas nozīmē, ka tai ir tiesības iepazīties ar pierādījumiem, uz kuru pamata nodokļu iestādei ir jānosaka nodokļu saistību summa, kas galu galā var būt iekasējama no šīs trešās personas.
- 19 Iesniedzējtiesa papildus norāda uz tās uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem lietā C-278/24, kas neattiecas uz prasītāju šajā lietā, taču tajā izvirzītie jautājumi ir ar to saistīti.