

Byla C-605/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. spalio 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgarija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. rugsėjo 21 d.

Pareiškėja:

„Ati-19“ EOOD

Atsakovas:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Generalinės direkcijos „Fiskalinė kontrolė“ prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės administracijos Sofijos miesto skyriaus „Operatyvinė veikla“ viršininkas)

Pagrindinės bylos dalykas

Pagrindinė byla iškelta pagal „Ati-19“ EOOD pateiktą skundą dėl 2023 m. rugpjūčio 30 d. atsakovo įsakymo taikyti administracinės prievartos priemones. Remiantis *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunkčiu ir 187 straipsnio 1 dalimi įsakyme buvo nurodyta 14 dienų laikotarpiui „užplombuoti“ „Ati-19“ EOOD ūkinei veiklai naudojamas komercinės patalpas ir „uždrausti į jas patekti“.

2023 m. rugsėjo 19 d., vykstant procesui pagrindinėje byloje, bendrovė „Ati-19“ EOOD, remdamasi *Administrativnoprotsesualen kodeks* (Administracinio proceso kodeksas, toliau – APK) 166 straipsnio 2 dalimi, pateikė teismui prašymą

sustabdyti ginčijamo 2023 m. rugpjūčio 30 d. įsakymo laikiną vykdymą, kurį patvirtino įsakymą priėmusi institucija.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas remiantis SESV 267 straipsnio 1 dalies b punktu.

Prejudicinis klausimas

Ar Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos dėl apsaugos nuo priemonių, kurias nacionalinės teisės aktų leidėjas nustatė siekdamas garantuoti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnyje nurodytą interesą ir pagal kurias teismo kontrolė apsiriboja patirtos žalos nustatymu, laikino vykdymo?

Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio 1 dalis, 51 straipsnio 1 ir 2 dalys, 52 straipsnio 1 dalis

Nacionalinės teisės nuostatos

Targovski zakon (Prekybos įstatymas, toliau – TZ)

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS)

Naredba № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (2006 m. gruodžio 13 d. Nutarimas Nr. N 18 dėl pardavimo sandorių registravimo ir įtraukimo į apskaitą fiskaliniais apskaitos prietaisais komercinėse patalpose, dėl reikalavimų sisteminei programinei įrangai ir dėl reikalavimų internetinę prekybą vykdančiams asmenims)

Administrativnoprotsesualen kodeks (Administracinio proceso kodeksas, toliau – APK)

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Pareiškėja yra vienasmenė privati ribotos atsakomybės bendrovė pavadinimu „ATI-19“.
- 2 2023 m. rugpjūčio 3 d. Generalinės direkcijos „Fiskalinė kontrolė“ prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės administracijos mokesčių inspektoriai atliko patikrinimą „Ati-19“ EOOD administruojamoje komercinėje patalpoje Blagoevgrado mieste.
- 3 2023 m. rugpjūčio 3 d. vykdant patikrinimą buvo atliktas kontrolinis prekių (maisto produktų ir gėrimų) pirkimas už bendrą 14,80 BGN sumą, kurią mokesčių inspektorius sumokėjo grynaisiais. Grynaisiais sumokėti 14,80 BGN sumai nebuvo išduotas fiskalinis kasos kvitas, atspausdinamas mokesčių administratoriaus įregistruotu, komercinėje patalpoje įrengtu ir eksploatuojamu fiskaliniu apskaitos prietaisu. Ši suma buvo sumokėta komercinėje patalpoje dirbusiam darbuotojui.
- 4 Kontrolinį pirkimą atlikę mokesčių inspektoriai atskleidė savo tapatybę ir iš komercinės patalpos fiskalinio apskaitos prietaiso atsispausdino 2023 m. rugpjūčio 3 d. finansinę ataskaitą, iš kurios matyti, kad patalpoje tą dieną atliktų pardavimų apyvarta sudarė 327,80 BGN. Faktiškai komercinės patalpos kasoje buvo rasta 573,55 BGN grynųjų pinigų; jie buvo įtraukti į kasoje esančių grynųjų pinigų inventorizavimo aprašą, o šis buvo pridėtas prie patalpų patikrinimo protokolo.
- 5 2023 m. rugpjūčio 3 d. protokolas Nr. 0127640 buvo surašytas kaip 2023 m. rugpjūčio 3 d. bendrovės komercinėse patalpose atlikto patikrinimo rezultatų įrodymas.
- 6 2023 m. rugpjūčio 8 d. buvo priimtas administracinės teisės pažeidimo aktas ir šiuo akto pagrindu dėl bendrovės buvo pradėta administracinės nuobaudos skyrimo procedūra pagal *Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* (Administracinių nusižengimų ir nuobaudų įstatymas, toliau taip pat – ZANN) nuostatas, motyvuojant tuo, kad 2023 m. rugpjūčio 3 d. mokesčių institucijai atliekant maisto produktų ir gėrimų kontrolinį pirkimą Blagoevgrado mieste esančioje komercinėje patalpoje, kurią administruoja „Ati-19“ EOOD, grynaisiais sumokant 14,80 BGN sumą, nebuvo išduotas komercinėje patalpoje įrengto ir eksploatuojamo fiskalinio apskaitos prietaiso fiskalinis kvitas. Pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį ši veika laikoma administraciniu nusižengimu.
- 7 Remiantis administracinės teisės pažeidimo aktu buvo priimtas sprendimas skirti nuobaudą; remiantis ZDDS 185 straipsnio 1 dalimi juo *Ati-19* EOOD buvo skirta turtinė sankcija už 2023 m. rugpjūčio 3 d. padarytą administracinį nusižengimą, numatytą ZDDS 118 straipsnio 1 dalyje.
- 8 2023 m. rugpjūčio 30 d. atsakovas, remdamasis ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunkčiu ir 187 straipsnio 1 dalimi, priėmė pagrindinėje byloje

ginčijamą įsakymą dėl administracinės prievartos priemonės taikymo (toliau – įsakymas), juo nurodė 14 dienų „užplombuoti“ komercinę patalpą ir „uždrausti į ją patekti“.

- 9 2023 m. rugsėjo 6 d. įsakymas buvo įteiktas bendrovės teisėtam atstovui, o jo įteikimą patvirtinančiame dokumente buvo nurodyta, kad komercinė patalpa bus užplombuota 2023 m. rugsėjo 21 d.
- 10 2023 m. rugsėjo 14 d. bendrovė apskundė šį įsakymą *Administrativen sad Blagoevgrad* (Blagoevgrado administracinis teismas) ir, vadovaudamasi APK 60 straipsniu, paprašė panaikinti nurodymą laikinai vykdyti įsakymą.
- 11 2023 m. rugsėjo 18 d. nutartimi teismas atmetė prašymą panaikinti nurodymą laikinai vykdyti įsakymą, motyvuodamas tuo, kad buvo praleistas APK 60 straipsnio 5 dalyje nustatytas terminas jam pateikti.
- 12 2023 m. rugsėjo 19 d. bendrovė, remdamasi APK 166 straipsnio 2 dalimi, pateikė teismui prašymą sustabdyti 2023 m. rugpjūčio 30 d. įsakymo, kuris yra šios bylos dalykas, laikiną vykdymą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 13 Pareiškėja remiasi motyvų stoka ir tuo, kad nėra teisinio pagrindo laikinai vykdyti 2023 m. rugpjūčio 30 d. įsakymą. Ji teigia, kad užplombavus jos administruojamą komercinę patalpą jos veiklai būtų padaryta didelė turtinė žala ir kad ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimas yra pavienis atvejis bendrovės veikloje.
- 14 Atsakovas nepateikė jokių pastabų.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 15 ZDDS reglamentuojamas bet kokio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygį apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu. Pagal ZDDS yra numatytas administracinės prievartos priemonių taikymas ir administracinių nuobaudų skyrimas už tai, kad apmokestinamieji asmenys nevykdo įstatyme nustatytų pareigų.
- 16 Konkrečiai kalbant, skiriant nuobaudą pagal ZDDS už tą pačią veiką gali būti kumuliatyviai taikomos įvairios priemonės.
- 17 Administraciniu nusižengimu pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį laikomas juridinių asmenų ir individualių prekybininkų, kurie yra apmokestinamieji asmenys, ZDDS 118 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos visus komercinėje patalpoje įvykdytus pardavimo sandorius užregistruoti ir įtraukti į apskaitą išduodant fiskalinę kasos kvitą, atspausdintą fiskaliniu apskaitos prietaisu (fiskalinis kvitas), arba kasos kvitą, išduotą naudojant integruotą automatinę verslo valdymo sistemą (sistemini

kvitą), neatsižvelgiant į tai, ar prašoma pateikti kokį nors kitą mokestinį dokumentą, nevykdymas.

- 18 Už administracinį nusižengimą pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį greta numatytos turtinės sankcijos, kurią administracine tvarka skiria Nacionalinės pajamų agentūros mokesčių pareigūnas, pagal tą patį įstatymą (ZDDS) yra numatytas ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje nurodytos administracinės prievartos priemonės taikymas, t. y. „patalpos užplombavimas“ iki 30 dienų. Pagal ZDDS 187 straipsnio 1 dalį užplombavus komercinę patalpą pateikti į ją draudžiama.
- 19 Abi priemonės – „užplombavimas“ ir „turtinė sankcija“ – yra baudžiamojo pobūdžio ir jų lygiagretus taikymas už tą pačią to paties ūkio subjekto padarytą veiką per atskirus ir savarankiškus procesams, taip pat galimybė jas apskusti skirtingiems teismams yra draudžiamas Chartijos 50 straipsnyje numatytos teisės apribojimas, kiek nacionalinės teisės nuostatomis neužtikrinamas procesų koordinavimas, kad dėl šių priemonių kumuliacijos atsirandanti papildoma našta būtų sumažinta iki to, kas griežtai būtina, ir neleidžiama užtikrinti, kad visų paskirtų sankcijų griežtumas atitiktų atitinkamo pažeidimo sunkumą (2023 m. gegužės 4 d. Sprendimo byloje *MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371*, rezoliucinė dalis).
- 20 Priemonė „užplombavimas“ taikoma mokesčių institucijos arba jos įgalioto pareigūno įsakymu, priimtu per administracinio pobūdžio procesą. Įsakymas turi individualaus administracinio akto požymių.
- 21 Iš esmės skundas dėl individualaus administracinio akto turi stabdomąjį poveikį – akto vykdymas sustabdomas, kol bus galutinai išspręstas ginčas dėl jo teisėtumo. Ši taisyklė netaikoma įstatyme nustatytais akto laikino vykdymo atvejais ir atvejais, kai aktą priėmusi institucija buvo nurodžiusi jį laikinai vykdyti.
- 22 Įsakymas dėl ZDDS 186 straipsnio 1 dalyje numatytos priemonės „užplombavimas“ taikymo neturi būti laikinai vykdomas iki jo įsigaliojimo, t. y. kai atsiras teisinis pagrindas jį vykdyti. Vis dėlto teisės aktų leidėjas suteikė mokesčių institucijai teisę nurodyti jį laikinai vykdyti įstatyme nustatyta tvarka ir sąlygomis. Būtent taip yra nagrinėjamu atveju.
- 23 Priimdama 2023 m. rugpjūčio 30 d. įsakymą dėl „Ati-19“ EOOD administruojamos komercinės patalpos „užplombavimo“ mokesčių institucija leido jį laikinai vykdyti, į jo turinį įtraukusi atitinkamą nurodymą.
- 24 Įsakymo įteikimą patvirtinančiame dokumente buvo nurodyta komercinės patalpos užplombavimo data – 2023 m. rugsėjo 21 d., t. y. įsakymui dar neįsigaliojus, vėliau nei bendrovė pasinaudojo savo teise užginčyti jį pateikiant teisme skundą. Motyvuojamojoje dalyje mokesčių institucija aiškiai nenurodė, kad įsakymas bus vykdomas užplombuojant įmonę po to, kai pasibaigs jo apskundimo terminas arba, jei jis bus apskustas, po to, kai teismas priims dėl skundo galutinį sprendimą. Be to, ji nustatė prekių išvežimo iš patalpos ir gretimų sandėlių

terminą, kuris pradedamas skaičiuoti nuo įsakymo įteikimo dienos. Iš esmės nustačiusi, kad patalpos užplombavimo data yra 2023 m. rugsėjo 21 d., t. y. kai dar nesibaigė teismo procesas, mokesčių institucija nurodė laikinai vykdyti įsakymą, todėl bendrovė buvo teisiškai suinteresuota kreiptis į teismą pagal APK 166 straipsnio 2 dalį (laikino vykdymo sustabdymas).

- 25 Įsakyme nurodytu laikinu vykdymu nukrypstama nuo taisyklės, pagal kurią administraciniai aktai turi būti vykdomi jiems įsigaliojus, ir pažeidžiamas draudimas juos vykdyti anksčiau nei pasibaigs jų ginčijimo administracine ar teismine tvarka terminas, o skundo ar prieštaravimo atveju – anksčiau nei atitinkama aukštesnė administracinė institucija ar teismas išspręs ginčą. Laikino vykdymo tikslas – apsaugoti piliečių gyvybę ar sveikatą, ypač svarbius valstybės ar visuomenės interesus, užtikrinti sėkmingą vykdymo procedūros rezultatą arba apsaugoti ypač svarbius individualaus administracinio akto priėmimo procedūroje dalyvaujančios šalies interesus (APK 60 straipsnio 1 dalis).
- 26 Yra dvi apsaugos nuo individualių administracinių aktų laikino vykdymo priemonės – tokį vykdymą leidžiančio nurodymo ginčijimas prašant teismo jį panaikinti, o jei nurodymas jau įsigaliojo – prašymas sustabdyti laikiną vykdymą. Antruoju atveju prašymas sustabdyti įsakymo laikiną vykdymą gali būti pateiktas bet kuriame bylos, iškelto jį ginčijant, nagrinėjimo etape.
- 27 Pagrindinėje byloje ginčijamame įsakyme pateiktas nurodymas jį laikinai vykdyti 2023 m. rugsėjo 21 d. užplombuojant komercinę patalpą įsigaliojo. Pagal APK 60 straipsnio 5 dalį nurodymą galima apskusti per 3 dienas nuo pranešimo apie jį; šiuo atveju įsakymas bendrovės teisėtam atstovui buvo įteiktas 2023 m. rugsėjo 6 d., o skundas dėl šio įsakymo ir jame pateiktas prašymas panaikinti nurodymą pagal APK 60 straipsnio 5 d. buvo pateiktas 2023 m. rugsėjo 14 d. 2023 m. rugsėjo 18 d. teismo nutartimi tas prašymas buvo atmestas dėl praleisto termino.
- 28 Įsigaliojus nurodymui 2023 m. rugsėjo 21 d. užplombuoti patalpą, vykstant teismo procesui dėl paties įsakymo apsiginti nuo vykdymo galima tik APK 166 straipsnio (laikino vykdymo sustabdymas) 2-3 dalyse nustatyta tvarka ir sąlygomis.
- 29 Skundas dėl įsakymo buvo pateiktas laiku, jį pateikė komercinę patalpą administruojanti bendrovė, turinti teisę [pateikti skundą], todėl 2023 m. rugsėjo 19 d. prašymas pagal 166 straipsnio 2-3 dalis taip pat priimtinas ir teismas privalo jį išnagrinėti.
- 30 Būtent dėl APK 166 straipsnio 2 dalyje numatytos teisminės kontrolės apimties kyla klausimas dėl jos veiksmingumo, kaip tai suprantama pagal Chartijos 47 straipsnio 1 dalį.
- 31 Neginčijama, kad įsakymas užplombuoti patalpą 2023 m. rugsėjo 21 d. yra teisėtas. Pagal ZDDS 188 straipsnio 1 dalį mokesčių institucija turi teisę nurodyti laikinai vykdyti įsakymą. Klausimas kyla dėl to, ar teismo garantuojama apsauga nuo tokio vykdymo, kol teismas nepriėmė sprendimo dėl paties įsakymo

užplombuoti patalpą teisėtumo, pakankamai apsaugo nuo savavališko ir neproporcingo kišimosi į bendrovės veiklą.

- 32 Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija „apsauga nuo savavališko ar neproporcingo viešosios valdžios kišimosi į fizinio ar juridinio asmens privačią sferą yra bendrasis Sąjungos teisės principas“ (1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Hoechst / Komisija*, 46/87 ir 227/88, EU:C:1989:337, 19 punktas ir 2002 m. spalio 22 d. Sprendimo *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, 27 punktas).
- 33 Bylose pagal APK 166 straipsnio 2-3 dalis, taip pat pagal APK 60 straipsnio 5 dalį, ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimo faktinės aplinkybės nustatomos remiantis mokesčių institucijos atlikto komercinės patalpos patikrinimo rezultatų protokolu ir priimtu administracinės teisės pažeidimo aktu.
- 34 Mokesčių institucijos ar įgaliojimus vykdančio pareigūno protokolas, surašytas nustatyta tvarka ir forma, yra įrodymas, patvirtinantis jo ar jo akivaizdoje atliktus veiksmus ir padarytus pareiškimus, taip pat nustatytus faktus ir aplinkybes.
- 35 Jurisprudencijoje dėl tokio, koks ginčijamas šio teismo nagrinėjamoje byloje, įsakymo ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimo konstatavimo aktas laikomas pažeidimo aplinkybes patvirtinančiu ir „esminę įrodomąją galią turinčiu oficialiu dokumentu“, dėl kurio įrodinėjimo pareiga perkeliama kitai šaliai. Remiantis jurisprudencija, administracinės teisės pažeidimo aktas turi esminę įrodomąją galią, būtent todėl įrodinėjimo pareiga perkeliama kitai šaliai, ir kol neįrodyta priešingai, preziumuojama, kad jame nustatytos faktinės aplinkybės klostėsi taip, kaip jame nurodyta.
- 36 Procedūrose pagal APK 166 straipsnio 2 ir 3 dalis teisminė kontrolė neapima sąlygų, kuriomis buvo priimtas įsakymas remiantis ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunkčiu „užplombuoti“ komercinę patalpą, kontrolės; teismas „nenagrinėja“ faktinių aplinkybių, dėl kurių buvo priimtas įsakymas. Jurisprudencijoje nustatyta, kad teismas nevertina galimo paties įsakymo ginčijimo pagrįstumo arba nepagrįstumo remiantis APK 146 straipsniu, nors APK 166 straipsnio 2 dalies nuostata „<...> prilygsta teisės ginčyti užtikrinimui <...>“. APK 166 straipsnio 2 dalyje numatyta apsauga gali būti grindžiama tik „didele arba sunkiai pataisoma žala“, kurią adresatas patirtų dėl įsakymo laikino vykdymo.
- 37 APK 60 straipsnio 1 dalyje nurodytomis sąlygomis, būtent, kai reikia „apginti svarbų valstybės interesą“, t. y. valstybės fiskalinį interesą, nurodymo laikinai vykdyti pateikimo sąlygos pagal 188 straipsnio 1 dalį taip pat negali būti vertinamos iš naujo. Kontrolė taip pat neapima procedūrinių pažeidimų pateikiant nurodymą. Pasibaigus terminui, per kurį teismo galima prašyti panaikinti nurodymą, preziumuojama, kad nurodymas pateiktas teisėtai.
- 38 APK 60 straipsnio 5-7 dalis numatytos nurodymo laikinai vykdyti pagal ZDDS 188 straipsnio 1 dalį teisminės kontrolės apimtis iš esmės nesiskiria nuo APK

166 straipsnio 2 dalyje numatytos kontrolės apimties. Jeigu yra skirtumų, jie patenka į platesnę teisminės kontrolės pagal APK 60 straipsnio 5 dalį taikymo sritį; jos ribose teismas gali peržiūrėti institucijos vertinimą dėl APK 60 straipsnio 1 dalyje (nurodymo laikinai vykdyti pateikimas) nurodytų prielaidų buvimo. Vis dėlto ZDDS 188 straipsnio 1 dalies nuostata nėra vienareikšmiškai aiškinama ir taikoma.

- 39 Tam tikrais atvejais ZDDS 188 straipsnio nuostata aiškinama kaip apsaugomo „svarbaus valstybės intereso“ prezumpcija. Savo nutartyje *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, toliau – VAS) yra nurodęs, kad „<...> Įstatymu, kuriame numatytas laikinas vykdymas, siekiama apsaugoti atitinkamus svarbius valstybės ar visuomenės interesus arba užkirsti kelią kitoms pasekmėms, kaip tai suprantama atsižvelgiant į APK 60 straipsnio bendrojo pobūdžio normos apimtį ir taikymo sritį, t. y. tais atvejais, kai laikinas vykdymas leidžiamas pagal įstatymą, jo būtinumo vertinimą atlieka teisės aktų leidėjas“ ir jis negali būti vertinamas iš naujo.
- 40 Kitais atvejais teismas nusprendė, kad ZDDS 188 straipsnio nuostatoje nepreziumuojamas „svarbus valstybės interesas“, dėl kurio reikėtų laikinai vykdyti tokį įsakymą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje. Pavyzdžiui, 2019 m. spalio 3 d. nutartyje VAS nurodė, kad „<...> laikinas vykdymas <...> nekyla iš įstatymo, jis yra administracinės institucijos valios pasekmė, t. y. įstatyme nenumatyta, jog APK 60 straipsnio 1 dalyje numatytos prielaidos egzistuoja vien dėl to, kad buvo padarytas administracinis nusižengimas“. Todėl „<...> ypač svarbų valstybės interesą ir didelės ar sunkiai pataisomos žalos atsiradimą kiekvienu konkrečiu atveju turi pagrįsti institucija ir būtent jai tenka pareiga įrodyti tas faktines aplinkybes, kuriomis ji remiasi“.
- 41 Dėl teisės aktų leidėjo pasirinktos ZDDS 188 straipsnio 1 dalies formuluotės, kuri kartais laikoma svarbaus valstybės intereso laikinai vykdyti paskirtą priemonę „užplombavimas“ prezumpcija, apsaugos nuo APK 60 straipsnio 1 dalyje numatyto nurodymo apimtis taip pat yra siaura ir apsiriboja adresatui padaryta „didele arba sunkiai pataisoma žala“, kaip ir APK 166 straipsnio 2 dalyje numatytos teismo kontrolės apimtis. Skirtumą tarp procedūros pagal APK 60 straipsnio 5 dalį ir procedūros pagal APK 166 straipsnio 2-3 dalis atspindi jų pasekmės. Panaikinus nurodymą „atkuriama“ buvusi padėtis (60 straipsnio 7 dalies antras sakinytis), o sustabdžius vykdymą užkertamas kelias tą padėtį keisti ateityje (APK 166 straipsnio 2 dalis) – iki momento, kai įsiteisės sprendimas dėl skundo, pateikto dėl nutarimo. Taigi, APK 60 straipsnio 5-7 dalyse numatyta procedūra neužtikrina veiksmingesnės apsaugos.
- 42 APK 166 straipsnio 2-3 dalyse numatyta procedūra vykdoma per uždara teismo posėdį, remiantis dokumentais, ir teismas neturi teisės patikrinti, ar laikinu neįsigaliojusio įsakymo vykdymu siekiama svarbaus valstybės intereso apsaugos, o toks patikrinimas būtų priemonė, apsauganti nuo nepagrįsto vykdymo, kol teismas priims galutinį sprendimą dėl jo teisėtumo. Vadinasi, negalima atmesti galimybes, kad bus įgyvendintos pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto

a papunktį priimto įsakymo, kurį buvo leista laikinai vykdyti, teisinės pasekmės, o vėliau įsakymas bus panaikintas kaip neteisėtas. Taigi dėl to, kad APK 166 straipsnio 2 dalyje numatytos teisminės kontrolės apimtis yra ribota, kyla abejonių dėl teisių gynimo nuo neįsigaliojusio administracinio akto laikino vykdymo priemonės veiksmingumo.

- 43 Pagal teisę į veiksmingą teisinę gynybą pagal vidaus teisę, kaip ji suprantama pagal Chartijos 47 straipsnį, aiškinamą atsižvelgiant į EŽTT jurisprudenciją dėl EŽTK 6 straipsnio 1 dalies, reikalaujama, kad turinti peržiūrėti administracinius aktus institucija vykstant procesui užtikrintų „pakankamą kontrolę“ (2016 m. birželio 21 d. EŽTT sprendimo *Al-Dulimi and Montana Management Ing. prieš Šveicariją*, peticija Nr. 5809/08, ECLI: CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).
- 44 Kaip Europos Komisija nurodė savo rašytinėse pastabose, pateiktose byloje *MV-98, C-97/21*, (EU:C:2023:371), kontrolė yra „pakankama“, jei teismas turi įgaliojimus „<...> visais aspektais, faktų ir teisės požiūriu, keisti priimtą aktą“. Taigi teisminė kontrolė negali apsiriboti administracinio akto „procedūrinio“ teisėtumo nagrinėjimu (rašytinių pastabų 7 punktą). Net ir įsigaliojus APK 60 straipsnio 1 dalyje numatytam nurodymui, pareiškėja turi turėti galimybę „<...> atlikti tam tikrą tiek faktinių aplinkybių, tiek jų nustatymo procedūros patikrinimą (EŽTT 2015 m. spalio 20 d. sprendimas byloje *Fazia Ali prieš Jungtinę Karalystę*, peticija Nr. 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83 ir 84).
- 45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, tam, kad teismas galėtų priimti sprendimą dėl 2023 m. rugsėjo 19 d. bendrovės prašymo sustabdyti 2023 m. rugpjūčio 30 d. įsakymo laikiną vykdymą, patvirtintą įsigaliojusiu mokesčių institucijos nurodymu, būtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas išaiškintų, ar tokia procedūra, kokia numatyta APK 166 straipsnio 2-4 dalyse, pagal kurią faktinės aplinkybės neturi būti vertinamos, o teisminė kontrolė turi apsiriboti patirtos žalos buvimo fakto nustatymu, yra veiksminga teisių gynimo priemonė, kaip tai suprantama pagal Chartijos 47 straipsnį.