

**Byla C-277/24 [Adjak]<sup>i</sup>**

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

**Gavimo data:**

2024 m. balandžio 22 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Lenkija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2024 m. sausio 25 d.

**Pareiškėja:**

M. B.

**Kita proceso šalis:**

*Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Prašymas leisti buvusiam uždarosios akcinės bendrovės valdybos nariui dalyvauti procese, per kurį nustatoma bendrovės prievolė mokėti PVM

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Sąjungos teisės aiškinimas, PVM direktyva; SESV 267 straipsnis

**Prejudicinis klausimas**

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su pakeitimais) 205 ir 273 straipsniai, siejami su Europos Sąjungos sutarties 2 straipsniu (OL C 202, 2016, p. 13; teisinė valstybė, pagarba žmogaus teisėms) ir

<sup>i</sup> Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (OL C 202, 2016, p. 389) 17 (teisė į nuosavybę), 41 (teisė į gerą administravimą) ir 47 (teisė į veiksmingą teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą) straipsniais, ir Sąjungos teisės garantuojami principai – proporcingumo principas, teisė į teisingą bylos nagrinėjimą ir teisė į gynybą, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai ir jais grindžiama nacionalinė praktika, pagal kurią fiziniam asmeniui (juridinio asmens valdybos nariui), kuris gali būti solidariai atsakingas už juridinio asmens PVM prievolės visu savo asmeniniu turtu, nesuteikiama teisė aktyviai dalyvauti procese, per kurį siekiama nustatyti minėtą juridinio asmens mokestinę prievolę, mokesčių administratoriui priimant galutinį sprendimą, ir atskirame procese, per kurį siekiama nustatyti minėto fizinio asmens solidariąją atsakomybę už juridinio asmens PVM prievolės, šis fizinis asmuo neturi tinkamų priemonių veiksmingai užginčyti anksčiau padarytas išvadas ir vertinimus, nurodytus galutiniam mokesčių administratoriaus sprendime, priimtame nedalyvaujant šiam fiziniam asmeniui, dėl juridinio asmens mokestinės prievolės buvimo ar jos dydžio, ir todėl pagal nacionalinės teisės aktus ir jais grindžiamą nacionalinę praktiką tai yra precedentas nagrinėjamoje byloje?

#### Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

ESS: 2 straipsnis

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija (toliau – Chartija): 17 straipsnio 1 dalis, 41 straipsnio 1 dalis, 47 straipsnis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva): 205 ir 273 straipsniai.

#### Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

*Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.* (1997 m. balandžio 2 d. Lenkijos Respublikos Konstitucija)

*Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa* (1997 m. rugpjūčio 29 d. Mokesčių kodeksas):

107 straipsnis, kuriame nustatytos sąlygos, kuriomis tretieji asmenys solidariai atsako visu savo turtu už apmokestinamojo asmens mokestinę nepriemoką

116 straipsnis, kuriame nustatytos sąlygos, kuriomis, *inter alia*, valdybos nariai solidariai atsako už bendrovės mokestinę nepriemoką

133 straipsnis, kuriame nustatyta, kas gali būti mokestinio ginčo proceso šalis

## **Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

Pareiškėja M. B. 2022 m. rugpjūčio 22 d. kreipėsi į *Naczelnik urzędu skarbowego* (Mokesčių inspekcijos viršininkas) (toliau – pirmosios instancijos institucija) su prašymu įtraukti ją į *B. sp. z o.o.* (toliau – bendrovė) atžvilgiu vykdomą mokestinio ginčo procedūrą, pradėtą atlikus bendrovės pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumokėjimo už 2016 m. birželio–spalio mėn. laikotarpį patikrinimą, ir leisti susipažinti su nagrinėjamos bylos medžiaga, remdamasi tuo, kad 2014–2018 m. ji buvo bendrovės valdybos pirmininkė ir turi daugiausia informacijos apie bendrovės veiklą tikrinamuoju laikotarpiu.

Pirmosios instancijos institucija įsakymu atsisakė tenkinti pareiškėjos prašymą, nurodyma, kad iš Mokesčių kodekso nuostatų matyti, jog tik likvidatorius gali pakeisti šalį „tvarkant jos reikalus“ tais atvejais, kai ji negali atlikti teisinių veiksmų dėl organų nebuvimo (kaip buvo šioje byloje), ir kad tik šalis turi teisę susipažinti su bylos medžiaga. Pareiškėja apskundė šią nutartį; *Dyrektor izby administracji skarbowej* (Mokesčių administravimo rūmų direktorius) (toliau – antrosios instancijos institucija) jį visiškai panaikino ir nutraukė procedūrą. Antrosios instancijos institucija nurodė, kad šalies statusą konkrečiam subjektui mokestinio ginčo procese suteikia mokesčių administratorius, nes jam suteikta teisė pačiam objektyviai įvertinti, ar prašymą pateikęs asmuo iš tikrųjų turi teisę dalyvauti mokestinio ginčo procese. Antrosios instancijos institucijos nuomone, pareiškėja nepriklauso nė vienai iš Mokesčių kodekso 133 straipsnyje išvardytų subjektų kategorijų. Taigi antrosios instancijos institucija nusprendė, kad pirmosios instancijos institucija neturėjo teisinio pagrindo priimti skundžiamą įsakymą.

Pareiškėja pateikė skundą *Wojewódzki sąd administracyjny* (Vaivadijos administracinis teismas – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), teigdama, kad ji buvo vienintelė bendrovės valdybos narė laikotarpiu, dėl kurio pradėta byla. Būtent dėl to ji turi daugiausiai informacijos apie bendrovės veiklą, o tai yra labai svarbu nagrinėjant bylą. Pirmosios instancijos institucija nurodė, kad pakanka, jog ji apklaustė pareiškėją kaip liudytoją. Vis dėlto pareiškėja buvo apklausta vieną kartą ir tik prieš 2–3 metus, o byla vis dar nagrinėjama ir renkami įrodymai, todėl vienos apklausos nepakanka. Be to, pagal Mokesčių kodeksą bet kokie nepatenkinti reikalavimai paveiks pareiškėją kaip fizinį asmenį, būtent tuo ir grindžiamas jos prašymas.

## **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 1 Dabartinėje nacionalinėje praktikoje, grindžiamoje Mokesčių kodeksu, juridinis asmuo, pavyzdžiui, bendrovė (PVM mokėtojas), yra vienintelė šalis mokestinio ginčo byloje dėl PVM. Tokie asmenys, kaip pareiškėja (buvusi bendrovės valdybos narė), nors ir yra solidariai atsakingi už bendrovės mokestines prievoles (Mokesčių kodekso 116 straipsnis), įskaitant PVM, neturi šalies statuso tokioje

byloje, o tai reiškia tam tikras procesines aktyvaus dalyvavimo byloje garantijas, įskaitant teisę apskųsti mokesčių administratoriaus sprendimus.

- 2 Valstybės narės praktikoje pripažįstama, kad siekiant priimti sprendimą dėl valdybos nario solidariosios atsakomybės gali būti vykdomi dviejų rūšių procedūros: 1) mokestinio patikrinimo procedūra, per kurią nustatomas bendrovės mokestinės prievolės dydis ir kuriame kaip šalis dalyvauja tik bendrovė (PVM mokėtoja); 2) procedūra dėl trečiųjų asmenų (įskaitant buvusį valdybos narį) mokestinės prievolės, kai bendrovė (kuri yra apmokestinamasis asmuo) nevykdo savo mokestinių prievolių. Antroje procedūroje buvęs bendrovės valdybos narys yra šalis. Vis dėlto šios antrosios bylos nagrinėjimo dalykas nėra PVM apskaičiavimas. Procedūra dėl buvusio bendrovės valdybos nario solidariosios atsakomybės už bendrovės PVM prievolės vykdoma remiantis anksčiau mokestinio patikrinimo procedūroje, kurios šalis buvo tik bendrovė, priimtu sprendimu. Dėl to toks sprendimas gali būti laikomas precedentu byloje, susijusioje su buvusiu bendrovės valdybos nariu. Mokesčių kodekse ir nacionalinėje praktikoje nenumatyta galimybės buvusiam valdybos nariui ginčyti bendrovės, kuri yra apmokestinamasis asmuo, mokestinės prievolės dydžio atskiroje (vėlesnėje) procedūroje dėl trečiojo asmens atsakomybės. Vykstant procedūrai dėl valdybos nario solidariosios mokestinės prievolės tik nustatoma, ar tenkinamos tokios prievolės atsiradimo sąlygos, pateisinančios anksčiau mokesčių administratoriaus sprendimu nustatytą mokestinės nepriemokos perkėlimą. Pritarus požiūriui, kad buvęs bendrovės valdybos narys neturi šalies statuso vykdomoje bendrovės mokestinio patikrinimo procedūroje, iš šio asmens taip pat atimama teisė veiksmingai inicijuoti procedūrą ypatingosios teisenos tvarka (proceso atnaujinimas, sprendimų panaikinimas).
- 3 Didelę reikšmę formuojant nagrinėjamą nacionalinę praktiką dėl Mokesčių kodekso 133 straipsnio 1 dalies taikymo turėjo *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas) sprendimas, kuriame padaryta išvada, kad ši nuostata neprieštarauja Konstitucijai, ir šį sprendimą atitinkanti administracinių teismų jurisprudencija, egzistavusi dar iki šio sprendimo priėmimo (pvz., sprendimai, kuriuose pateikiama pozicija, kad uždarosios akcinės bendrovės valdybos narys nėra bylos, susijusios su bendrovės mokestinėmis prievolėmis, įskaitant PVM prievolės, šalis).
- 4 PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM. Tokio pobūdžio reguliavimas Lenkijos teisėje yra trečiųjų asmenų atsakomybė už bendrovės mokestines prievoles, kuri taikoma PVM.
- 5 Buvusio bendrovės valdybos narios solidariosios atsakomybės už tos bendrovės mokestines prievoles mechanizmas padeda užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM arba užkertamas kelias sukčiavimui, kaip tai suprantama PVM direktyvos 273 straipsnyje, vykdamas SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatytą pareigą. Šio teiginio negali paneigti tai, kad asmenys, kurie pagal tą mechanizmą laikomi solidarčiai atsakingais, patys nėra PVM mokėtojai. Vis dėlto ginčo esmė yra

susijusi su procesinėmis garantijomis, kurios turėtų būti suteiktos šiems asmenims dėl jų galimos prievolės padengti bendrovės PVM prievolę iš savo asmeninio turto. Taip pat PVM direktyvos 273 straipsniu valstybėms narėms suteikiama teisė savo nuožiūra pasirinkti priemones, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui.

- 6 Be to, pagal PVM direktyvos 205 straipsnį šios direktyvos 193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM. Nors PVM direktyvos 193 straipsnyje įtvirtintas pagrindinis principas, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, šio straipsnio tekste patikslinama, kad direktyvos 194–199 straipsniuose ir 202 straipsnyje nurodytais atvejais šį mokestį moka kitas asmuo. Iš PVM direktyvos 193–205 straipsnių konteksto matyti, kad šios direktyvos 205 straipsnis yra nuostatų, kuriomis siekiama nustatyti asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, priklausomai nuo įvairių situacijų, rinkinio dalis. Taigi šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti, kad valstybės išdas galėtų veiksmingai surinkti PVM iš asmens, kuris yra tinkamiausias susiklosčius konkrečiai situacijai.
- 7 2022 m. spalio 13 d. Sprendime *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788) Teisingumo Teismas pripažino, jog PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, jog jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas solidariosios juridinio asmens atsakomybės dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skolų mechanizmas tokiomis aplinkybėmis:
  - solidariai atsakingas asmuo yra juridinio asmens vadovas arba jo valdymo organo narys,
  - ši solidarioji atsakomybė atsiranda tik subsidiariai, kai paaiškėja, kad neįmanoma surinkti iš juridinio asmens mokėtinų PVM sumų.
- 8 Tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas solidariosios atsakomybės mechanizmas, kuris apima ir juridinio asmens mokėtinus delspinigius už PVM nesumokėjimą per šios direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus dėl solidariai atsakingu pripažinto asmens nesąžiningų veiksmų.
- 9 Taikant tokį PVM direktyvos aiškinimą nagrinėjamos bylos aplinkybėms, galima teigti, kad kai mokesčių administratorius vykdomame bendrovės mokestinio patikrinimo procese siekia nustatyti tokius faktus, kaip šios mokestinės prievolės buvimas ir dydis, šiam valdybos nariui (ar buvusiam valdybos nariui) jau šių faktų nustatymo stadijoje turi būti suteiktas proceso šalies statusas. Priešingu atveju tai

gali lemti, kad mokesčių administratorius padarys savavališkas išvadas, kurių vėlesnėje proceso stadijoje bus neįmanoma nuginčyti.

- 10 Sąjungos teisėje teisė į nuosavybę visų pirma saugoma pagal Chartijos 17 straipsnį. Teisės į nuosavybę nusavinimas („turto“ nusavinimas) už valstybines įmokas ir mokesčius gali būti atliekamas tik pagal įstatymo sąlygas. Atsižvelgiant į pirmiau nurodytą teisės į nuosavybę (turta) teisinės apsaugos apimtį pagal Sąjungos ir tarptautinę teisę, šis klausimas turi būti nagrinėjamas remiantis teisių gynimo priemonėmis, nurodytomis Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) 13 straipsnyje, kuriame numatyta, kad kiekvienas, kurio teisės ir laisvės, pripažintos šioje Konvencijoje, buvo pažeistos, turi teisę pasinaudoti veiksminga teisinės gynybos priemone kreipdamasis į valstybės instituciją nepriklausomai nuo to, ar tą pažeidimą asmenys padarė eidami savo oficialias pareigas.
- 11 Vis dėlto Chartijos 41 straipsnyje įtvirtinta teisė į gerą administravimą, kuri atspindi bendrąjį Sąjungos teisės principą (2014 m. gegužės 8 d. Sprendimo *N.*, C-604/12, EU:C:2014:302, 49 punktą). Šios teisės įgyvendinimas visų pirma apima teisę būti išklausytam, kuri negali būti traktuojama tik formaliai, bet turėtų garantuoti, kad mokesčių institucijos su išklausytu asmeniu elgsis gerbdamos jo interesus.
- 12 Be to, reikia priminti, kad veiksmingos teisminės gynybos principas yra bendrasis Bendrijos teisės principas, kylantis iš valstybėms narėms bendrą konstitucinių tradicijų, įtvirtintas EŽTK 6 ir 13 straipsniuose ir dar kartą patvirtintas Chartijos 47 straipsnyje (2007 m. kovo 13 d. Sprendimas *Unibet (London) Ltd ir Unibet (International) Ltd / Justitiekanslern*, C-432/05, EU:C:2007:163). Sąvoka „veiksminga teisinė apsauga“ yra platesnė nei sąvoka „veiksminga teisminė apsauga“, nes pirmoji apima apsaugą administracinėse institucijose, o antroji – teismų teikiamą apsaugą. Chartijos 47 straipsnyje, be kita ko, numatyta teisė į veiksmingą teisinę gynybą, kuri apima teisę inicijuoti procesą pagal įstatymą įsteigtame nepriklausomame ir nešališkame teisme. Europos Žmogaus Teisių Teismas ne kartą yra nurodęs, jog EŽTK 13 straipsnyje reikalaujama, kad nacionalinės teisinės sistemos užtikrintų veiksmingas teisinės gynybos priemones. Dėl nacionalinių priemonių, priklausančių valstybių narių procesinei autonomijai, naudojimas Sąjungos teisės sistemoje nustatytais teisėmis negali tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 17 punktą; 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile*, sujungtos bylos C-228/96 ir C-228/96, EU:C:1998:544, 18 punktą).
- 13 Teisė į gynybą laikoma bendruoju Sąjungos teisės principu, kuris užtikrina galimybę realiai pareikšti savo nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti atitinkamo asmens interesus, priėmimo. Be to, valstybių narių teismai, vadovaudamiesi ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalios bendradarbiavimo principu, turi užtikrinti iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių teisminę gynybą, o ESS 19 straipsnio 1 dalyje valstybės narės įpareigojamos numatyti teisių gynimo

priemonės, būtinas veiksmingai teisminei apsaugai Sąjungos teisei priklausančiose srityse užtikrinti (žr. 2016 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Lesoochránárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, 50 punktą ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, 30 punktą ir juose nurodytą jurisprudenciją). Veiksmingos teisminės teisės subjektų teisių apsaugos pagal Sąjungos teisę principą sudaro įvairūs elementai, visų pirma teisė į gynybą, šalių lygybės principas, teisė kreiptis į teismą ir teisė gauti teisinę konsultaciją, patarimą ir atstovavimą (2012 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Otis ir kt.*, C-99/11, EU:C:2012:684, 48 punktas). Teisė būti išklaustam per bet kokią procedūrą yra sudėtinė pagarbos teisei į gynybą dalis, ji užtikrina kiekvienam asmeniui galimybę deramai ir realiai pareikšti savo nuomonę per administracinę procedūrą ir iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo (2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, 34 ir 36 punktai; 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, 25 ir 31 punktai). Pagrindinės teisės, kaip antai pagarba teisei į gynybą, kuri apima teisę būti išklaustam, nėra absoliučios, joms gali būti taikomi apribojimai su sąlyga, kad jie iš tikrųjų atitinka bendrojo intereso tikslus, kurių siekiama nagrinėjama priemone, ir, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, nėra neproporcingas ir netoleruotinas kišimasis, pažeidžiantis užtikrinamų teisių esmę (žr. panašius sprendimus: 2013 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *G. ir R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 33 punktą; 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, 43 punktą ir 2016 m. liepos 7 d. Sprendimo *Lebek*, C-70/15, EU:C:2016:524, 37 punktą). Be to, teisės į gynybą ir teisės į veiksmingą teisminę gynybą pažeidimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į konkrečias kiekvieno nagrinėjamo atvejo aplinkybes, visų pirma į nagrinėjamo akto pobūdį, jo priėmimo aplinkybes ir atitinkamą sritį reglamentuojančias teisės normas (žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Komisija ir kt. / Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P ir C-595/10 P, EU:C:2013:518, 102 punktą; 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, 33 punktą).

- 14 Teisė susipažinti su bylos medžiaga apima įrodymus, kuriuos administracinė institucija surinko bylos nagrinėjimo metu, taip pat įrodymus, naudojamus susijusiose bylose, pavyzdžiui, baudžiamosiose ar administracinėse bylose, jei institucija ketina savo sprendimą grįsti tose bylose gautais įrodymais. Sprendimo adresatui turi būti suteikta galimybė remtis šiais įrodymais prieš priimant sprendimą. Įrodymų pateikimas šaliai po to, kai buvo priimtas sprendimas, t. y. teismo nagrinėjimo etape, nepanaikina teisės į gynybą pažeidimo (žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary Kft. / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-189/18, EU:C:2019:861, 52 ir 57 punktus). Teismas savo praktikoje teisę susipažinti su visa bylos medžiaga sieja su „procesinio šalių lygiateisiškumo“ principu. Šis principas yra sudėtinė veiksmingos teisminės gynybos principo dalis, jis kyla iš teisės į teisingą bylos nagrinėjimą ir užtikrina šalims vienodas sąlygas teisme. Šalies teisės susipažinti su visa bylos medžiaga apribojimas gali būti pateisinamas būtinybe apsaugoti kitų proceso dalyvių teisinius interesus arba įslaptintą informaciją. Tokiu atveju, siekiant užtikrinti teisminės gynybos priemonės veiksmingumą, teismas, kuris būtinai turi turėti reikiamą informaciją, įskaitant konfidencialią informaciją ir komercines paslaptis, kad žinodamas visas aplinkybes galėtų priimti sprendimą, ar

ši informacija gali būti pateikta, turi išnagrinėti visas reikšmingas faktines ir teises aplinkybes (2021 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras“ / UAB „Ecoservice Klaipėda“ ir kt.*, C-927/19, EU:C:2021:700, 129 ir 135 punktai).

- 15 Asmens procesinė padėtis taip pat turi būti formuojama atsižvelgiant į proporcingumo principą, kuris įpareigoja, kad Bendrijos teisės nuostata nustatytos priemonės būtų tinkamos atitinkamais teisės aktais siekiamiems teisėtiems tikslams įgyvendinti ir neviršytų to, kas būtina jiems pasiekti (2010 m. birželio 8 d. Sprendimo *Vodafone ir kt.*, C-58/08, EU:C:2010:321, 51 punktas). Proporcingumo principas reikalauja, kad būtų užtikrinta pusiausvyra tarp konkuruojančių interesų ir atitinkama pusiausvyra tarp, viena vertus, bendrojo visuomenės intereso reikalavimų ir, antra vertus, reikalavimų apsaugoti pagrindines asmens teises (žr. 1991 m. balandžio 26 d. EŽTT sprendimo *Ezeliņ prieš Prancūzija*, 11800/85, 52 punktą). Pagal proporcingumo principą valstybės narės privalo turėti galimybę remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau pažeidžia nagrinėjamus Bendrijos teisės aktais nustatytus principus (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, sujungtos bylos C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 46 punktą; 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 52 punktą). Taigi, nors yra teisėta, jog valstybių narių priimtomis priemonėmis siekiama kuo veiksmingiau saugoti valstybės išdo teises, jos neturi peržengti to, kas būtina tam pasiekti (žr. minėto Sprendimo *Molenheide ir kt.* 47 punktą ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktą; taip pat 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG / Finanzamt Malchin*, C-271/06, EU:C:2008:105, 18 ir 19 punktus). Proporcingumo principas reikalauja, kad tais atvejais, kai galima rinktis iš kelių tinkamų sprendimų, turėtų būti taikomas mažiausiai griežtas sprendimas, o dėl to atsirandantys nepatogumai neturėtų būti pernelyg dideli, palyginti su siekiamais tikslais, pavyzdžiui, užtikrinti, kad būtų tinkamai surenkamas PVM (žr. 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Jippes ir kt.*, C-189/01, EU:C:2001:420, 81 punktą).
- 16 Taigi reikia daryti išvadą, kad iš nacionalinės teisės aktų ir praktikos kylančios pareiškėjos teisės aktyviai dalyvauti mokestinio ginčo procedūroje, per kurią bus nustatyta bendrovės (PVM mokėtojo) PVM prievolė, už kurią pareiškėja gali būti solidariai atsakinga savo asmeniniu turtu, atėmimas kelia pagrįstų abejonių. Visų pirma šios abejonės kyla dėl to, kad nesilaikoma iš ESS 2 straipsnio kylančių standartų, ypač teisinės valstybės ir pagarbos žmogaus teisėms principų (Chartijos 17 straipsnis). Asmuo, iš kurio atimta teisė dalyvauti byloje, galiausiai susijusioje su jo turtu, *de facto* netenka teisės į apsisprendimą šiuo klausimu, o dėl jo turto srities sprendžia viešąsias funkcijas vykdamas mokesčių administratorius. Daugiau abejonių kyla dėl to, kad buvusiai bendrovės (PVM mokėtojo) valdybos narei nesuteikiama veiksminga ir tinkama teisinės gynybos priemonė ginčyti PVM prievolės esmę ir dydį (dėl šalies statuso nebuvimo procedūroje, susijusioje su prievolės esme ir dydžiu). Taip iš šalies atimama teisė į teisingą bylos nagrinėjimą jos individualioje byloje, nes galutiniu sprendimu, priimtu nedalyvaujant trečiajai



šaliai, nustatyta bendrovės mokestinės prievolės suma ir pagrindas vėliau tampa šios trečiosios šalies prievole, kuri neturi tinkamos ir veiksmingos teisinės gynybos priemonės užginčyti mokesčių administratoriaus išvadas, kuriomis nuspręsta dėl bendrovės PVM prievolės buvimo ir dydžio. Mokesčių kodekso 116 straipsnyje numatytos lengvinančios aplinkybės suteikia tam tikrų galimybių išvengti solidariosios atsakomybės už bendrovės prievolės, tačiau jos neleidžia užginčyti bendrovės mokestinės prievolės buvimo ar jos dydžio. Taigi jos nesuteikia asmeniui realios teisės ginti savo teises. Be to, reikėtų atkreipti dėmesį į abejones dėl to, kad buvusiai bendrovės (PVM mokėtojo) valdybos narei nebuvo suteikta teisė į jos nuosavybės apsaugą. Asmeniui nedalyvaujant vykdomas mokesčio patikrinimo procesas tiesiogiai daro įtaką asmens teisių sričiai, įskaitant jo nuosavybę. Abejonių kelia tai, kad buvusiai bendrovės (PVM mokėtojo) valdybos narei nesuteikta teisė į gerą administravimą, kuri reiškia pareiškėjos teisę inicijuoti mokesčio ginčo bylos nagrinėjimą teisme iš esmės. Mokesčio ginčo procedūros šalies statuso neturėjimas panaikina galimybę vėliau pateikti skundą administraciniam teismui dėl sprendimo, kuriuo įvertinama bendrovės prievolė mokėti PVM. Tai verčia abejoti dėl pareiškėjos teisės į gynybą užtikrinimo. Gynyba šiuo atveju turi būti suprantama kaip teisė ginčyti iš pareiškėjos reikalaujamos prievolės esmę ir dydį. Be to, pareiškėja neturi galimybės susipažinti su mokesčių administratoriaus renkamais įrodymais. Šiame etape iš jos taip pat atimama įrodinėjimo iniciatyva ir teisė dalyvauti, pavyzdžiui, liudytojų apklausose. Abejotina, ar tokia padėtis leidžia teigti, kad tarp pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus buvo išlaikytas „procesinis šalių lygiateisiškumas“. Taip pat abejotina, ar buvo laikomasi proporcingumo principo, nes šiuo atveju reikia suderinti visuomenės interesus, neabejotinai egzistuojančius bylose, kuriose siekiama nustatyti bendrovės prievolę sumokėti PVM, su fizinio asmens, kuriam galiausiai gali tekti padengti bendrovės prievolę savo asmeniniu turtu, interesais. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar su proporcingumo principu suderinamas toks trečiojo asmens, kuris gali būti atsakingas už bendrovės PVM prievolės, procesinės padėties nustatymas, dėl kurio šis trečiasis asmuo neturi galimybės veiksmingai ginčyti mokesstinės prievolės, už kurią jis turi atsakyti solidariai su bendrove, dydžio. Svarbu ir tai, kad iš buvusios bendrovės (PVM mokėtojos) valdybos narės atimama teisė būti išklaustyti, nes jos argumentai lieka neišnagrinėti.

- 17 Šiomis aplinkybėmis taip pat svarbu atkreipti dėmesį į minėtame 2019 m. spalio 16 d. sprendime byloje C-189/18 Teisingumo Teismo išdėstytą poziciją, kad PVM direktyvą, teisės į gynybą užtikrinimo principą ir Chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip, jog jiems iš esmės neprieštarauja valstybės narės teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos, tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, jau atliktų per susijusias dėl apmokestinamojo asmens tiekėjų pradėtas administracines procedūras, kuriais pagrįsti galutiniai tapę sprendimai, kuriuose pripažinta, jog tie tiekėjai sukčiavo PVM srityje, su sąlyga, kad, pirma, jie neatleidžia mokesčių administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamąjį asmenį su įrodymais (įskaitant gautuosius vykdamas susijusias administracines procedūras), kuriais jis ketina pagrįsti sprendimą, o

apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdant dėl jo paties pradėtą procedūrą veiksmingai ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių ir teisinio vertinimo, antra, per šią procedūrą apmokestinamasis asmuo gali susipažinti su visa informacija, surinkta vykstant toms susijusioms administracinėms procedūroms arba bet kokiai kitai procedūrai, kuria mokesčių administratorius ketina grįsti sprendimą arba kuri gali būti naudinga apmokestinamajam asmeniui naudojantis teise į gynybą, nebent šią galimybę pateisinama apriboti dėl bendrojo intereso tikslų, ir, trečia, skundą dėl to sprendimo nagrinėjantis teismas gali patikrinti visos informacijos gavimo ir naudojimo teisėtumą ir dėl minėtų tiekėjų priimtuose administraciniuose sprendimuose padarytas išvadas, kurios turi lemiamą reikšmę bylos baigčiai.

- 18 Taigi, jei asmeniui kyla būtinybė susipažinti su kitoje byloje surinkta medžiaga (minėtame Teisingumo Teismo sprendime aprašytomis aplinkybėmis), reikia manyti, kad PVM direktyvos nuostatos, pagarbos teisei į gynybą principas ir Chartijos 47 straipsnis nedraudžia trečiajam asmeniui, kuris gali būti solidariai atsakingas už bendrovės prievolės, mokestinio patikrinimo procedūroje prieš bendrovę (už laikotarpį, kai jis buvo šiai bendrovei atstovaujantis valdybos narys) turėti šalies statusą, kuris reiškia teisę susipažinti su bylos medžiaga, kuria remdamasis mokesčių administratorius turi nustatyti mokestinės prievolės, galiausiai galinčios būti nustatytos šiam trečiajam asmeniui, dydį.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai nurodo byloje C-278/24, nesusijusioje su pareiškėja šioje byloje, savo pateiktus prejudicinius klausimus, kurie yra su susiję su tokia situacija.