

Byla C-709/22

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

Gavimo data:

2022 m. lapkričio 17 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. rugsėjo 22 d.

Pareiškėjas:

Bankroto administratorius A

Kita administracinio proceso šalis:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pagrindinės bylos dalykas

Mokesčių administratoriaus atsisakymas leisti bankroto administratoriui pervesti lėšas, sukauptas apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje (išskaidyto mokėjimo mechanizmas)

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Nacionalinės teisės aktų ir praktikos, susijusių su apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje sukauptų lėšų pervedimu (išskaidyto mokėjimo mechanizmas) bankroto teisės kontekste, suderinamumas su Sąjungos teise; SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2019 m. vasario 18 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimo (ES) 2019/310, kuriuo Lenkijai leidžiama nustatyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnio (OL L 51, 2019 2 22, p. 19 ir paskesni;

toliau – Tarybos sprendimas (ES) 2019/310), ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006 12 11, p. 1; toliau – Direktyva [2006/112] nuostatos, ypač 395 ir 273 straipsniai, taip pat proporcingumo ir neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės aktų nuostatos ir nacionalinė praktika, pagal kurias, kaip nagrinėjamos bylos aplinkybėmis, bankroto administratoriui draudžiama leisti pervesti lėšas, sukauptas apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje (išskaidyto mokėjimo mechanizmas), į apmokestinamojo asmens nurodytą banko sąskaitą?

2. Ar Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (2007/C 303/01; OL L 303, 2007 12 14, p. 1 ir paskesni; toliau – Chartija) 17 straipsnio 1 dalis, kurioje įtvirtinta teisė į nuosavybę, siejama su Chartijos 51 straipsnio 1 dalimi ir 52 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiamos nacionalinės teisės aktų nuostatos ir nacionalinė praktika, pagal kurias, kaip nagrinėjamos bylos aplinkybėmis, bankroto administratoriui draudžiant leisti pervesti lėšas, sukauptas apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje (išskaidyto mokėjimo mechanizmas), bankrutuojančiam apmokestinamajam asmeniui priklausančios lėšos, sukauptos toje PVM sąskaitoje, išaldomos ir taip užkertamas kelias bankroto administratoriui vykdyti jo pareigas bankroto proceso metu?

3. Ar, atsižvelgiant į Tarybos sprendimo 2019/310 kontekstą ir tikslus bei Direktyvos [2006/112] nuostatas, teisinės valstybės principas, įtvirtintas Europos Sąjungos sutarties (Dz. U. 2007, Nr. 90, 864/30 pozicija; toliau – ESS) 2 straipsnyje, ir juo įgyvendinamas teisinio saugumo principas, lojalus bendradarbiavimo principas, įtvirtintas ESS 4 straipsnio 3 dalyje, ir gero administravimo principas, įtvirtintas Chartijos 41 straipsnio 1 dalyje, turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią bankroto administratoriui draudžiant leisti pervesti lėšas, sukauptas apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje (išskaidyto mokėjimo mechanizmas), trukdoma įgyvendinti bankroto bylos, kurią bankroto byla nagrinėjantis teismas nustatė kaip priklausančią Lenkijos jurisdikcijai pagal 2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) 2015/848 dėl nemokumo bylų (nauja redakcija; OL L 141, 2015 6 5, p. 19) 3 straipsnio 1 dalį, tikslus ir dėl to susidaro situacija, kai taikant netinkamą nacionalinę priemonę valstybės išdas, kaip kreditorius, yra privilegijuojamas visų kreditorių sąskaita?

Nurodomi Sąjungos teisės aktai

ESS: 2 straipsnis, 4 straipsnio 3 dalis, 6 straipsnio 1 dalis

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija (toliau – Chartija): 6 straipsnio 3 dalis, 17 straipsnio 1 dalis, 41 straipsnio 1 dalis, 51 straipsnio 1 dalis, 52 straipsnio 1 dalis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva): 4 konstatuojamoji dalis, 273 straipsnis, 395 straipsnio 1 dalis

2019 m. vasario 18 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas (ES) 2019/310, kuriuo Lenkijai leidžiama nustatyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnio (toliau – Sprendimas 2019/310): 4, 7, 11, 12 konstatuojamosios dalys, 1, 3 straipsniai

2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2015/848 dėl nemokumo bylų (nauja redakcija): 3–5 konstatuojamosios dalys, 3 straipsnio 1 dalis

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (*Dz. U.* 2011, Nr. 2021, 685 pozicija, su vėlesniais pakeitimais; toliau – PVM įstatymas):

– 106e straipsnio 1 dalies 18a punktas: Sąskaitose faktūrose, kuriose bendra mokėtina suma viršija 15 000 PLN arba lygiavertę sumą, išreikštą užsienio valiuta, už įstatymo 15 priede nurodytų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą apmokestinamajam asmeniui, įrašomi žodžiai „išskaidyto mokėjimo mechanizmas“ <...>

– 108a straipsnio 1 dalis: Apmokestinamieji asmenys, gavę sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta mokesčio suma, mokėdami pagal tą sąskaitą faktūrą mokėtiną sumą gali naudotis išskaidyto mokėjimo mechanizmu;

– 108a straipsnio 1a dalis: Apmokestinamieji asmenys, atlikdami mokėjimus už įsigytas prekes ar paslaugas, išvardytas įstatymo 15 priede, įformintas sąskaita faktūra, kurioje bendra mokėtina suma viršija 15 000 PLN arba lygiavertę sumą, išreikštą užsienio valiuta, privalo taikyti išskaidyto mokėjimo mechanizmą. <...>

– 108a straipsnio 2 dalis: Išskaidyto mokėjimo mechanizmas taikomas taip: 1) suma, atitinkanti visą pagal gautą sąskaitą faktūrą apskaičiuotą mokesčio sumą arba jos dalį, pervedama į PVM sąskaitą; 2) visa gautos sąskaitos faktūros grynąją pardavimo vertę atitinkanti suma arba jos dalis pervedama į banko sąskaitą arba į kooperatinės taupomosios ir kredito unijos sąskaitą, kurioje yra PVM sąskaita, arba sumokama kitais būdais;

– 108b straipsnio 1 dalis: Apmokestinamojo asmens prašymu mokesčių inspekcijos viršininkas sprendimu leidžia pervesti apmokestinamojo asmens nurodytoje PVM sąskaitoje sukauptas lėšas į jo nurodytą banko sąskaitą arba kooperatinėje taupomojoje ir kredito unijoje atidarytą sąskaitą, kurioje tvarkoma PVM sąskaita.

– 108b straipsnio 2 dalis: Apmokestinamasis asmuo prašyme nurodo pervestinių PVM sąskaitoje sukauptų lėšų sumą;

– 108b straipsnio 3 dalis: Mokesčių inspekcijos viršininkas priima sprendimą per 60 dienų nuo prašymo gavimo dienos. Mokesčių inspekcijos viršininkas sprendime nurodo pervestinių lėšų sumą;

– 108b straipsnio 5 dalies 1 punktas: Mokesčių inspekcijos viršininkas sprendimu atsisako duoti leidimą pervesti PVM sąskaitoje sukauptas lėšas, jei apmokestinamasis asmuo turi 1997 m. rugpjūčio 29 d. Bankininkystės įstatymo 62b straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktyje nurodytų mokesčių ir mokėtinų sumų įsiskolinimą ir šių lėšų suma atitinka tokio įsiskolinimo sumą kartu su apskaičiuotais delspinigiais <...>

– 108e straipsnis: Apmokestinamieji asmenys, tiekiantys prekes ar teikiantys paslaugas, nurodytas įstatymo 15 priede, ir apmokestinamieji asmenys, išigyjantys šias prekes ar paslaugas, privalo turėti 1997 m. rugpjūčio 29 d. Bankininkystės įstatymo 49 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą atsiskaitomąją sąskaitą arba kooperatinėje taupomojoje ir kredito unijoje atidarytą sąskaitą, susijusią su vykdoma ūkine veikla, tvarkomą Lenkijos valiuta.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (1997 m. rugpjūčio 29 d. Bankininkystės įstatymas) (*Dz. U.* 2020, 1896 pozicija, su vėlesniais pakeitimais; toliau – BĮ):

– 62a straipsnio 1 dalis: Bankas tvarko atsiskaitomąją PVM sąskaitą;

– 62b straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis: Iš PVM sąskaitos lėšos gali būti nurašomos tik siekiant sumokėti į mokesčių inspekcijos sąskaitą: (–) pridėtinės vertės mokesčių <...>; (–) pelno mokesčių <...>; (–) gyventojų pajamų mokesčių <...>; (–) akcizų <...>; (–) muitus <...>

– 62d straipsnio 1 dalies 1 punktas: PVM sąskaitoje sukauptos lėšos negali būti areštuojamos remiantis teismo ar administravimo institucijos išduotu vykdomuoju raštu, susijusiu su kitų nei 62b straipsnio 2 dalies 2 punkte išvardytų skolų išieškojimu ar mokėjimo užtikrinimu.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (2003 m. vasario 28 d. Nemokumo įstatymas) (*Dz. U.* 2020, 1228 pozicija, su vėlesniais pakeitimais; toliau – NĮ):

– 342 straipsnio 1 dalies 2 punktas: Mokėtinos sumos, padengiamos iš bankrutuojančio asmens turto, skirstomos į šias kategorijas: <...> antroji kategorija – kitos mokėtinos sumos, jei jos negali būti padengiamos pagal kitas kategorijas, visų pirma mokesčiai ir kitos valstybinės rinkliavos bei kitos mokėtinos sumos pagal socialinį draudimą;

– 343 straipsnio 1 dalis: Iš bankrutuojančio asmens turto pirmiausia padengiamos bylinėjimosi išlaidos ir, jei pakanka bankrutuojančio asmens turto, taip pat įvykdomi kiti bankrutuojančio asmens įsipareigojimai, <...>

Faktinių aplinkybių ir proceso aprašymas ir svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 1 Bankroto administratorius kreipėsi į pirmosios instancijos mokesčių administratorių su prašymu pervesti bankrutuojančio apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje sukauptas lėšas į bankrutuojančios įmonės sąskaitą. Jis nurodė, kad lėšos turi būti pervestos į savivaldybės sąskaitą nekilnojamojo turto mokesčiui sumokėti.
- 2 Bankroto administratorius nurodė, kad nuo pareiškimo dėl bankroto bylos iškėlimo dienos įmonė neturi neįvykdytų įsipareigojimų valstybės išdui. Lėšos PVM sąskaitoje buvo sukauptos bankroto proceso metu. Neabejotina, kad kitos mokesčių institucijos pateikti reikalavimai yra susiję su padėtimi iki bankroto bylos iškėlimo ir buvo įtraukti į kreditorių sąrašą. Visos skolos valdžios institucijoms pagal teisės aktus padengiamos pagal antrąją kategoriją kartu su kitomis ne valdžios institucijoms mokamomis skolomis. Taigi valdžios institucijos prilyginamos kitiems bankrutuojančio apmokestinamojo asmens kreditoriams. Dėl bankrutuojančio asmens kreditorių reikalavimų patenkinimo NĮ nuostatos yra *lex specialis* PVM įstatymo ir BĮ nuostatų atžvilgiu. Todėl bankroto atveju nėra galimybės, kad mokesčių administratorius, atsiradus apmokestinamojo asmens įsiskolinimui, tarsis „automatiškai“ patenkintų savo reikalavimus iš atskiros PVM sąskaitos. Taigi PVM sąskaitoje sukauptos lėšos yra apmokestinamojo asmens nuosavybė. Nesant neigiamų prielaidų, t. y. BĮ 62b straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktyje nurodytų mokesčių ir mokėtinų sumų įsiskolinimų, buvo nurodyta, kad prašymas yra pagrįstas.
- 3 Pirmosios instancijos mokesčių administratorius atsisakė išduoti minėtą leidimą. Jis rėmėsi PVM įstatymo 108b straipsnio 1 ir 5 dalių ir BĮ 62b straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunkčio turiniu ir pabrėžė, jog, atsižvelgiant į tai, kad bankrutuojanti įmonė sprendimo priėmimo dieną turi PVM ir gyventojų pajamų mokesčio nepriemokų ir šios nepriemokos yra didesnės už sumą, kurią bankroto administratorius prašo pervesti į banko sąskaitą, yra tenkinama PVM įstatymo 108b straipsnio 5 dalies 1 punkto sąlyga ir atsisakymas pervesti lėšas yra pagrįstas. Šios institucijos teigimu, įstatymų leidėjas nustatė tikslą, kuriam gali būti naudojamos PVM sąskaitoje sukauptos lėšos. Bankroto paskelbimas neturi įtakos apmokestinamojo asmens mokesčiniam statusui, nes bankrutuojanti įmonė išlieka apmokestinamuoju asmeniu. Skirtumas tas, kad jos vardu dėl veiksmų sprendžia ir juos atlieka bankroto administratorius. PVM įstatymas yra specialusis įstatymas bendrojo NĮ atžvilgiu.
- 4 Apeliacinė institucija paliko galioti pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimą ir pritarė jame išdėstytiems argumentams. Ji pabrėžė,

kad nors PVM sąskaitoje sukauptos lėšos yra apmokestinamojo asmens nuosavybė, vienas iš atsisakymo suteikti minėtą leidimą pagrindų yra tai, kad apmokestinamasis asmuo turi mokesinę nepriemoką. PVM sąskaitoje sukaupta lėšų suma iš tikrųjų yra mokesčių suma, gauta iš klientų apmokėtų PVM sąskaitų faktūrų. Taigi ši suma ir šios lėšos negali būti laikomos permoka, kurią institucija gali įskaityti į įsiskolinimą.

- 5 *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) pateiktame skunde pareiškėjas prašo panaikinti apeliacinės institucijos sprendimą.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Pirmojo prejudicinio klausimo pagrindimas

- 6 Teismo abejonės susijusios su nacionalinės priemonės, t. y. išskaidyto mokėjimo mechanizmo, kurio imtasi siekiant kovoti su sukčiavimu PVM, priėmimo teisėtumu ir taikymo ribomis.
- 7 Išskaidyto mokėjimo mechanizmas Lenkijos teisės sistemoje yra reglamentuotas PVM įstatyme ir BĮ. Jo privalomumas nustatytas remiantis Sprendimo (ES) 2019/310 nuostatomis. Dėl šio mechanizmo atsiranda būtinybė išskaidyti mokėtinos PVM sumos ir apmokestinamosios vertės sumos mokėjimą. Jei tiekėjui ar paslaugų teikėjui taikomos išskaidyto mokėjimo nuostatos, jis privalo turėti ne tik įprastą banko sąskaitą, bet ir atskirą užblokuotą PVM sąskaitą. Ši atskira sąskaita gali būti naudojama tik PVM surinkti iš klientų ir PVM mokėjimui tiekėjams ir (arba) paslaugų teikėjams, taip pat kitų skolų valstybės institucijoms, tačiau tik į valstybės išdą mokėjimui. Šiuo atveju pirkėjas sumoka apmokestinamosios vertės sumą tiekėjui ir (arba) paslaugų teikėjui, paprastai į įprastą banko sąskaitą, o už tiekimą mokėtinas PVM pervedamas į užblokuotą PVM sąskaitą. Šis mokėjimo būdas priklauso tik nuo mokėjimą atliekančio asmens valios ir nevyksta automatiškai. Apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje sukauptoms lėšoms išleisti reikalingas mokesčių administratoriaus leidimas. Nacionalinėje teisėje taip pat numatomos sąlygos ir terminas, per kurį galima atsisakyti atlaisvinti tokias lėšas.
- 8 Prašydama leisti nukrypti nuo PVM direktyvos 226 straipsnio Lenkija nurodė, kad privalomas išskaidyto mokėjimo mechanizmas padėtų panaikinti sukčiavimą PVM, o Komisija pritarė šiai nuomonei ir pripažino, kad ši priemonė yra proporcinga kovos su mokesčių slėpimu tikslui.
- 9 Nukrypti leidžianti nuostata Sprendimu 2019/310 buvo priimta laikinai ir galiojo iki 2022 m. vasario 28 d. Iš sprendimo 1 straipsnio formuluotės aišku, kad nukrypti leidžianti nuostata susijusi su PVM direktyvos 226 straipsniu. Taigi sąskaitoje faktūroje reikia nurodyti konkretų reikalavimą, t. y. „išskaidyto

mokėjimo mechanizmą“. Tai atsispindi PVM įstatymo 106e straipsnio 1 dalies 18a punkto formuluotėje.

- 10 PVM direktyvos 206 straipsnyje nustatyta, kad bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.
- 11 Visų pirma teismas abejoja, ar priimta nacionalinė priemonė nėra leidžianti nukrypti nuo PVM direktyvos 206 straipsnio nuostata, todėl apie ją nereikėjo pranešti pagal PVM direktyvos 395 straipsnį. Tai svarbu, nes pranešimo nepateikimas yra procedūros pažeidimas ir todėl lemia nuostatų netaikymą asmenims (žr. 2016 m. vasario 4 d. Teisingumo Teismo sprendimo baudžiamojame byloje prieš *Sebat Ince*, C-336/14, EU:C:2016:72, 67 punktą).
- 12 Iš PVM direktyvos 206 straipsnio formuluotės matyti, kad apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti PVM ne po kiekvieno apmokestinamojo sandorio, o pasibaigus kiekvienam mokestiniam laikotarpiui. Taigi šios nuostatos pirmame sakinyje nurodyta grynoji PVM suma gaunama sudėjus už visus apmokestinamuosius sandorius, įvykdytus vėliau per mokestinį laikotarpį, mokėtiną mokestį, iš kurio atskaitomas mokestis, sumokėtas už visus anksčiau per tą patį laikotarpį įvykdytus sandorius. Vadinasi, anksčiau iš klientų gautais mokėjimais apmokestinamasis asmuo turėtų laisvai disponuoti. PVM sąskaitos atveju yra kitaip. Lėšos blokuojamos ir tai įvyksta prieš atsirandant valstybei įvykdomai PVM prievolei, kurios dydis šiuo atveju yra didžiausias, nes sudedamos visos PVM sumos, sumokėtos pagal šią mokėjimo paskirtį. Priešingai, norėdamas panaudoti nuosavas lėšas kitiems tikslams nei nurodytiems įsipareigojimams valstybei įvykdyti, verslininkas turi gauti valdžios institucijos leidimą, kuris išduodamas per 60 dienų, net jei nėra įsiskolinimų valstybei. Tiesa, PVM direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje numatyta galimybė rinkti avansinius mokėjimus leidžia reikalauti iš anksto sumokėti dalį grynosios PVM sumos, apskaičiuotos už visą ataskaitinį laikotarpį. Iš tiesų sąvoka „tarpinis mokėjimas“ reiškia vėliau mokėtiną sumą, t. y. grynosios PVM sumos, apskaičiuotos už visą mokestinį laikotarpį, dalinį mokėjimą. Vis dėlto būtų sunku manyti, kad PVM suma, pirkėjo sumokėta tiekėjui nuo vieno sandorio, yra minėtas tarpinis mokėjimas (žr. pagal analogiją 2021 m. rugsėjo 9 d. Teisingumo Teismo sprendimo *G. sp. z o.o.*, C-855/19, EU:C:2021:714, 33 punktą ir 2021 m. kovo 18 d. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvados toje byloje, EU:C:2021:222, 111, 112 punktą).
- 13 Šiaip ar taip, nei Lenkija, nei Komisija nenurodė, kad ši nukrypti leidžianti nuostata taip pat taikoma PVM direktyvos 206 straipsniui.
- 14 Taigi išskaidyto mokėjimo mechanizmas gali būti priskiriamas prie vadinamųjų kitų prievolių, kurios, valstybių narių nuomone, yra būtinos siekiant užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui, kaip apibrėžta PVM direktyvos 273 straipsnyje. PVM direktyvos 273 straipsniu valstybėms narėms suteikiama laisvė spresti dėl

- priemonių, kad jos galėtų pasiekti kovos su sukčiavimu tikslus. Vis dėlto jos turi naudotis savo kompetencija laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrų principų, visų pirma proporcingumo principo ir mokesčių neutralumo principo (2018 m. gegužės 17 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 punktą; 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 35 punktą; 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38, 39 punktai).
- 15 Mokesčių slėpimas ar vengimas yra neatsiejama bendros PVM sistemos dalis, todėl kova su jais tapo PVM direktyvoje pripažintu ir skatinamu tikslu (be kita ko, 2021 m. gegužės 21 d. Teisingumo Teismo sprendimas *ALTI OOD*, C-4/20, EU:C:2021:397). Valstybės narės turi galimybę į savo teisės sistemą įtraukti konkrečias nacionalines priemones, kad, be kita ko, pasiektų tokį tikslą. Vis dėlto šiuo atžvilgiu priimtos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vadovaudamasi proporcingumo principu, valstybės narės turi taikyti priemones, kurios, nors ir leidžia pasiekti siekiamą tikslą, daro kuo mažesnę žalą iš atitinkamų Sąjungos teisės aktų kylantiems tikslams ir principams (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo 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 Teisingumo Teismo sprendimo *Molenheide ir kt.*, EU:C:1997:623, 47 punktą ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktą). Visų pirma šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad dėl jų būtų pažeistas PVM neutralumas (žr. pagal analogiją 2017 m. spalio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 50 punktą; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, sujungtos bylos C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 punktą; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahageben*, sujungtos bylos C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 57 punktą).
- 16 Išskaidyto mokėjimo mechanizmas yra eksperimentas, kuriuo siekiama kovoti su sukčiavimu PVM. 2021 m. balandžio 29 d. Lenkija pateikė reikalaujamą ataskaitą apie bendrą nagrinėjamos priemonės poveikį sukčiavimo PVM mastui ir su šia priemone susijusiems apmokestinamiesiems asmenims (Tarybos sprendimo 2019/310 12 konstatuojamoji dalis ir 2 straipsnis), bet jos turinys teismui nežinomas. 2022 m. balandžio 5 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimu (ES) 2022/559, kuriuo dėl Lenkijai suteikto leidimo toliau taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnio, iš dalies keičiamas Įgyvendinimo sprendimas (ES) 2019/310 (OL L 108, 2022, p. 51), minėtos nacionalinės priemonės taikymas pratęstas iki 2025 m. vasario 28 d.
- 17 Iš teismo turimų ir Komisijai pateiktų dokumentų nematyti, kad Lenkija būtų pateikusi Komisijai ataskaitą apie išskaidyto mokėjimo mechanizmo poveikį pagal bankroto teisę. Tai labai svarbu, nes ši priemonė gali sukelti neigiamų pasekmių –

nebus pasiekti pagrindiniai bankroto bylų tikslai, t. y. sisteminis realus poveikis bankrutuojantiems subjektams (PVM mokėtojams) ir jų kreditoriams bei privilegija valstybės išdui visų kreditorių sąskaita.

- 18 Teismui kyla pagrįstų abejonių, ar minėta priemone ir jos taikymo praktika neviršijamas kovos su sukčiavimu PVM tikslas, kuris išplaukia iš PVM direktyvos 273 ir 395 straipsnių bei iš Sprendimo 2019/310 formuluočių.
- 19 1988 m. liepos 11 d. Sprendime *Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd*, sujungtose bylose C-138/86] ir C-139/86, EU:C:1988:383, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sąvoka „mokesčių vengimas“ apima ir sukčiavimą mokesčių srityje. Tai savo ruožtu apima tyčios elementą (sprendimo 21 punktą). Sukčiavimas mokesčių srityje – tai praktika, kai apmokestinamasis asmuo nesąžiningais būdais bando išvengti savo teisinių prievolių. Tai tiesioginis ir tyčinis mokesčių įstatymų pažeidimas, kai piktybiškai vengiama apskaičiuoti arba sumokėti visus mokesčius arba jų dalį. Kalbant apie PVM, apmokestinamojo asmens elgesys yra nukreiptas į mokesčių vengimą, kuriuo tiesiogiai ir akivaizdžiai pažeidžiami galiojantys mokesčių įstatymai. Tai apima tokį elgesį, kaip, pavyzdžiui, mokesčio objekto neatskleidimas ir dėl to mokesčio nedeklaravimas, per mažų tarifų taikymas, sąmoningas mokesčio nemokėjimas, suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymas ir t. t. (žr. pagal analogiją, be kita ko, 2010 m. gruodžio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimo baudžiamojoje byloje prieš R., C-285/09, EU:C:2010:742, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 20 Abejotina, ar aptariamo mokesčių administratoriaus leidimo gavimas atitinka nurodyto tikslo ribas. Toks sprendimas *de facto* apriboja verslininko galimybes disponuoti savo lėšomis, netgi įpareigoja iš PVM gautas lėšas skirti įstatymų leidėjo pasirinktoms prievolėms valstybei įvykdyti dar prieš atsirandant PVM prievolei.
- 21 Šiuo atveju kyla esminių abejonių, t. y. dėl bankrutuojančio PVM mokėtojo situacijos ir bankroto administratoriaus disponavimo bankrutuojančio verslininko PVM sąskaitoje sukauptomis lėšomis. Bankrutuojančio asmens turtą sudaro turtas, priklausantis bankrutuojančiam apmokestinamajam asmeniui bankroto bylos iškelimo dieną, ir turtas, kurį apmokestinamasis asmuo įgijo bankroto proceso metu, išskyrus tam tikras išimtis. Prie šių išimčių nepriskiriamos PVM sąskaitoje sukauptos lėšos, todėl jos turėtų būti priskiriamos bankrutuojančio asmens turtui. Mokesčių administratorius atsisakė grąžinti apmokestinamojo asmens PVM sąskaitoje sukauptas lėšas dėl to, kad šis turi mokesčių nepriemokų (PVM ir pajamų mokesčio) mokesčių administratoriui (susidariusių iki bankroto bylos iškelimo). Vis dėlto tos nepriemokos buvo įtrauktos į kreditorių sąrašą. Kreditorių sąrašas svarbus tuo, kad įteisina kreditorių, kurių reikalavimai į jį įtraukti, teisę dalyvauti bankroto procese ir kartu su kitais kreditoriais reikalauti, kad būtų įvykdyti jų reikalavimai paskirstant bankrutuojančio asmens lėšas. Kita vertus, užbaigus arba nutraukus bylą, išrašas iš kreditorių sąrašo yra vykdomasis dokumentas skolininko atžvilgiu. Bankroto administratorius nurodė, kad bankrutuojantis apmokestinamasis asmuo neturi kitų PVM nepriemokų

(susidariusių bankroto proceso metu), o lėšos jam reikalingos einamajai nekilnojamojo turto mokesčio prievolei į savivaldybės biudžetą sumokėti.

- 22 Vargu ar galima pripažinti, kad atsisakymas išmokėti PVM lėšas bankroto administratoriui, veikiančiam prižiūrint įgaliotajam teisėjui, ir vykdančiam pareigas pagal NĮ nuostatas, yra padarytas siekiant kovoti su sukčiavimu PVM.
- 23 Be to, proporcingumo principas rodo, kad tuomet, kai galima rinktis iš kelių tinkamų sprendimų, turėtų būti taikomas mažiausiai griežtas sprendimas, o dėl to atsirandantys nepatogumai neturi būti pernelyg dideli, palyginti su siekiamais tikslais (2001 m. liepos 12 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Jippes ir kt.*, C-189/01, EU:C:2001:420, 81 punktas). Minėtas atsisakymas suteikti leidimą gali atrodyti perteklinis. Pirma, aptariamai įsiskolinimai negali būti traktuojami vienodai su tais, kurie turi būti išieškomi, nes jie įtraukti į kreditorių sąrašą. Antra, nesant PVM nepriemokų, bankroto administratorius neturi galimybės panaudoti šių lėšų atsiskaityti su kreditoriais.
- 24 Teisingumo Teismas jau yra išaiškinęs, kad nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM permokos grąžinimo tvarką, ši tvarka negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis. Konkrečiai kalbant, tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui tinkamas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusią mokesčio permoką, o tai reiškia, kad grąžinama turi būti per protingą terminą, o pasirinkta skirtumo grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (2017 m. liepos 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 37, 38 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Kadangi bankrutuojantis PVM mokėtojas faktiškai nevykdo jokios ūkinės veiklos ir todėl nesukuria galimybės atsirasti PVM prievolei, o bankroto administratorius nurodo, kad bankrutuojantis asmuo iškelus bankroto bylą neturi einamųjų PVM nepriemokų, kyla klausimas, ar lėšų blokavimas PVM sąskaitoje nepažeidžia PVM neutralumo principo.

Antrojo prejudicinio klausimo pagrindas

- 25 Teismui kyla abejonių dėl Chartijos 17 straipsnio 1 dalies tekste įtvirtintos teisės į nuosavybę pažeidimo.
- 26 Neginčijama, kad PVM sąskaitoje sukauptos lėšos yra apmokestinamojo asmens, taip pat bankrutuojančio apmokestinamojo asmens nuosavybė (kaip bankrutuojančio asmens turto dalis). Šių lėšų blokavimas yra jų naudojimo apribojimas. Apmokestinamasis asmuo, taip pat bankroto administratorius turi gauti mokesčių administratoriaus leidimą jas pervesti kitais tikslais (įskaitant mokesčių mokėjimą kitiems valstybiniais kreditoriams pagal įstatymą). Atsisakymas suteikti leidimą yra automatiškas, jei yra mokesčių nepriemokų. Vis dėlto toks atsisakymas nebūtinai turi būti automatiškas, kai tokie reikalavimai

įtraukiami į kreditorių sąrašą ir dėl to yra nagrinėjami bankroto proceso metu. Aiškinimą atlieka mokesčių administratorius savo nuožiūra. Visgi atsisakymo suteikti leidimą atveju išryškėja dviguba turtinė nauda, kurią gauna valstybės išdas, t. y., viena vertus, jis pareiškia savo reikalavimus kreditorių sąrašė, kita vertus, dėl tos pačios priežasties blokuoja pinigines lėšas PVM sąskaitoje. Dėl šio blokavimo susidaro situacija, kai bankroto administratorius negali panaudoti šių lėšų visų kreditorių (įskaitant valstybės išdą) reikalavimams patenkinti vykdydamas bankroto procedūrą, kurią prižiūri įgaliotasis teisėjas. Kaip ir šiuo atveju, apmokestinamasis asmuo gali neturėti einamųjų įsipareigojimų, prisiimtų vykdant ūkinę veiklą (kurią jo vardu vykdo bankroto administratorius), tačiau jis gali turėti įsipareigojimų, prisiimtų dėl kitų priežasčių, kurie nepapildo valstybės biudžeto, t. y. nekilnojamojo turto mokesčio (mokėtino į savivaldybės biudžetą). Mokesčių administratorius pats negali išieškoti iš minėtos banko sąskaitos, nes bankroto procedūros metu visos vykdomosios bylos pagal NĮ nuostatas nutraukiamos pagal įstatymą (įskaitant su PVM susijusias bylas). PVM įstatymo nuostatos turi įtakos bankroto administratoriaus pareigų vykdymui, nes pagal jas, priešingai nei pagal NĮ nuostatas, nusprendžiama, kokius sprendimus bankroto administratorius turi priimti dėl minėtų apmokestinamajam asmeniui priklausančių lėšų, kurios pagal įstatymą turėtų būti priskirtos bankrutuojančio asmens turtui. Reikėtų pažymėti, kad įgaliotasis teisėjas taip pat neturi galimybės atlikti veiksmų šiuo atžvilgiu. PVM sąskaitoje užblokuotos (nesant kitų bankrutuojančio asmens lėšų) ir bankroto administratoriui nepervestos lėšos gali lemti bankroto bylos nutraukimą ir faktinį tik valstybės išdo reikalavimų patenkinimą kitų kreditorių sąskaita, o bankrutuojantis apmokestinamasis asmuo negali būti likviduotas. Kita vertus, bankrutuojančiam apmokestinamajam asmeniui turint finansinio turto, suteikiančio galimybę patenkinti visų kreditorių reikalavimus, šių lėšų nepriskyrimas bankrutuojančio asmens turtui gali lemti tai, kad likviduojant įmonę nebus kam jo atiduoti, o pats apmokestinamasis asmuo bus išregistruotas bankroto bylą nagrinėjančio teismo sprendimu. Taigi valstybės išdas gaus neleistiną naudą.

- 27 Sąjungos teisėje teisė į nuosavybę visų pirma saugoma pagal Chartijos 17 straipsnį. Pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį ji taikoma valstybėms narėms tais atvejais, kai šios įgyvendina Sąjungos teisę. Tai aiškiai taikoma PVM klausimams (žr. 2013 m. vasario 26 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25 ir paskesnius punktus). Chartijos 52 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad šioje Chartijoje nurodytų teisių, atitinkančių 1950 m. lapkričio 4 d. Romoje sudarytos Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) garantuojamas teises, esmė ir taikymo sritis yra tokia, kaip nustatyta toje Konvencijoje. Chartijos 17 straipsnis, remiantis jos paaiškinimais, atitinka EŽTK 1 protokolo 1 straipsnį. Taigi Chartijos 17 straipsnis turi būti aiškinamas atsižvelgiant į Europos Žmogaus Teisių Teismo (EŽTT) jurisprudenciją dėl pastarosios nuostatos, nustatančios minimalią apsaugą (žr. 2019 m. gegužės 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-235/17, EU:C:2019:432, 72 punktą). 17 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „nuosavybė“ turi savarankišką reikšmę, kuri neapsiriboja nuosavybės teise į materialius daiktus, o tam tikros kitos teisės ir interesai, sudarantys turtą, taip pat

gali būti laikomi „nuosavybės teisėmis“ (2004 m. birželio 22 d. EŽTT sprendimo *Broniewski prieš Lenkiją*, peticijos Nr. 31443/96, 129 punktą). Tam tikromis aplinkybėmis sąvoka „nuosavybė“ gali apimti turta, įskaitant skolas (žr. 2004 m. rugsėjo 28 d. EŽTT sprendimo *Kopecký prieš Slovakiją*, peticijos Nr. 44912/98, 35 punktą). Dėl PVM 2009 m. sausio 22 d. EŽTT sprendimo *Bulves prieš Bulgariją*, peticijos Nr. 3991/03, 57 punkte nurodyta, kad įmonės pareiškėjos teisė atskaityti pirkimo mokestį yra bent jau „teisėtas lūkestis“ veiksmingai naudotis turtine teise, sudarančia „nuosavybę“, kaip apibrėžta Protokolo Nr. 1 1 straipsnio pirmame sakinyje (žr. *mutatis mutandis* 1991 m. lapkričio 29 d. EŽTT sprendimo *Pine Valley Developments Ltd ir kiti prieš Airiją*, 51 punktą; 2002 m. balandžio 16 d. EŽTT sprendimo *Dangeville prieš Prancūziją*, peticijos Nr. 36677/97, 48 punktą; 2003 m. liepos 22 d. EŽTT sprendimo *Cabinet Diot ir SA Gras Savoye prieš Prancūziją*, peticijos Nr. 49217/99 ir Nr. 49218/99, 26 punktą; 2007 m. balandžio 25 d. EŽTT sprendimo *Aon Conseil and Courtage SA ir Christian de Clarens SA prieš Prancūziją*, peticijos Nr. 70160/01, 45 punktą ir 2007 m. gegužės 23 d. EŽTT sprendimo *Interspav prieš Ukrainą*, peticijos Nr. 803/02, 30–32 punktus). Taigi teisė į PVM atskaitą yra su ateitimi siejama nuosavybės teisė, saugoma pagal Chartijos 17 straipsnį. Nėra abejonių, kad atskiroje PVM sąskaitoje laikomos pinigines lėšos yra nuosavybė, kaip tai suprantama pagal Chartijos 17 straipsnio 1 dalį, ir joms taikoma apsauga pagal šią nuostatą.

- 28 Viešosios valdžios veiksmingumas susiduria su neįveikiama kliūtimi – piliečių pagrindinėmis teisėmis, kurių apribojimai, remiantis Chartijos 52 straipsnio 1 dalimi, gali būti numatyti tik įstatymo ir atsižvelgiant į jų esmę, kai jie būtini ir tikrai atitinka Sąjungos pripažintus bendrojo intereso tikslus arba reikalingi tam, kad būtų apsaugotos kitų asmenų teisės ir laisvės (žr. 2016 m. vasario 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 50 punktą). Taigi tai yra sudėtingas viešosios tvarkos ir nuosavybės laisvės pusiausvyros klausimas. Iš tiesų šis „įstatymas“ turėtų būti pakankamai prieinamas ir nuspėjamas, t. y. tiksliai suformuluotas, kad asmuo galėtų nesikreipdamas į specialistus koreguoti savo elgesį, numatyti, kokias pasekmes jam sukels įstatymas (1987 m. kovo 26 d. EŽTT sprendimo *Leander prieš Švediją*, peticijos Nr. 9248/81, 50 punktą). Taigi „įstatymas“ turi būti pakankamai aiškus (2007 m. liepos 3 d. EŽTT sprendimo *Tan prieš Turkiją*, peticijos Nr. 9460/03, 22–26 punktai), nuspėjamas dėl taikomų priemonių prasmės ir pobūdžio (žr. 2006 m. rugsėjo 25 d. EŽTT sprendimą *Coban prieš Ispaniją*, peticijos Nr. 17060/02) ir pakankamai aiškiai apibrėžti teisės kištis į EŽTK garantuojamų teisių įgyvendinimą apimtį ir tvarką (2010 m. rugsėjo 14 d. EŽTT sprendimo *Sanoma Uitgevers prieš Nyderlandus*, peticijos Nr. 38224/03, 81 ir 82 punktai). Šiam reikalavimui neprieštaruoja įstatymas, kuriuo suteikiami diskreciniai įgaliojimai, su sąlyga, kad šių įgaliojimų apimtis ir jų įgyvendinimo tvarka yra pakankamai aiškiai apibrėžta atsižvelgiant į teisėtus interesus, kad asmeniui būtų suteikta tinkama apsauga nuo savivalės (žr. EŽTT sprendimo *Margareta ir Roger Andersson*, 75 punktą). Taigi įstatymas, suteikiantis diskrecinius įgaliojimus, turėtų apibrėžti jų apimtį (1983 m. kovo 25 d. EŽTT sprendimo *Silver ir kiti prieš Jungtinę Karalystę*, peticijos Nr. 5947/72, Nr. 6205/73, Nr. 7052/75, Nr. 7061/75, Nr. 7107/75, Nr. 7113/75 ir Nr. 7136/75, 88 punktą). Visi šie reikalavimai kyla iš

teisinės valstybės idėjos (1998 m. gegužės 25 d. EŽTT sprendimo *Kopp prieš Šveicariją*, peticijos Nr. 23224/94, 55 punktas). Iš reikalavimo, kad bet koks apribojimas turi būti „numatytas įstatymo“, pagal EŽTT jurisprudenciją išplaukia, kad viešąją valdžią turinčių asmenų veiksmai patenka į iš anksto įstatymu nustatytą sistemą, kurioje keliami tam tikri reikalavimai, kuriuos turėtų atitikti tiek pats įstatymas, tiek procedūros, skirtos įpareigoti veiksmingai jo laikytis. Galiausiai EŽTT išaiškino, kad sąvoka „įstatymas“ turi būti suprantama „materialiaja“, o ne tik formaliaja prasme, nes ji gali apimti tiek „rašytinę teisę“, tiek „nerašytinę teisę“, taip pat teismų „sukurtą teisę“ (1979 m. balandžio 26 d. EŽTT sprendimo *Sunday Times prieš Jungtinę Karalystę* (Nr. 1), peticijos Nr. 6538/74, serija A Nr. 30, 49 punktas; 1995 m. liepos 13 d. EŽTT sprendimo *Tolstoy Miloslavsky prieš Jungtinę Karalystę*, peticijos Nr. 18139/91, serija A Nr. 316-B, 37 punktas). „Suformuota jurisprudencija“, kuri yra paskelbta ir todėl prieinama nacionaliniams teismams ir į kurią jie gali atsižvelgti, tam tikromis aplinkybėmis gali papildyti įstatymines nuostatas ir jas paaiškinti taip, kad jos taptų nuspėjamos (1988 m. gegužės 24 d. EŽTT sprendimo *Müller ir kiti prieš Šveicariją*, peticijos Nr. 10737/84, 29 punktas). Dėl proporcingumo principo laikymosi reikia pažymėti, kad jis reikalauja, jog naudojimosi nuosavybės teise apribojimas neviršytų to, kas tinkama ir reikalinga šiais teisės aktais siekiamiems teisėtiems tikslams pasiekti, turint omenyje, kad galint pasirinkti iš kelių tinkamų priemonių reikia imtis mažiau suvaržančios, o dėl to kilę nepatogumai neturi būti neproporcingi siekiamiems tikslams (2018 m. kovo 20 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 29 Kaip jau minėta, išskaidyto mokėjimo mechanizmas buvo priimtas siekiant kovoti su sukčiavimu PVM, o tai savaime laikytina viešuoju interesu (žr. 1994 m. rugsėjo 22 d. EŽTT sprendimo *Hentrich prieš Prancūziją*, peticijos Nr. 13616/88, 39 punktą). Vis dėlto įstatymų leidėjas nereglementavo tokio reguliavimo pasekmių pagal bankroto teisę. Tokioje situacijoje sunku kalbėti apie aiškias ir tikslas taisykles, leidžiančias teisės specialistui, t. y. bankroto administratoriui, vykdyti bankroto procesą ir nuspėti mokesčių administratoriaus veiksmus. Dėl konkuruojančių teisinių sprendimų kilo teisinis nesaugumas. Vienas mokesčių administratorius, taikydamas tik lingvistinį aiškinimą, atsisakys suteikti leidimą išmokėti lėšas dėl nominalios mokesstinės nepriemokos; kitas, taikydamas sisteminių ir tikslingą aiškinimą, tokias lėšas atlaisvins. Be to, šiuo metu galiojančiuose teisės aktuose nurodyta, kad PVM sąskaitoje esančios lėšos įtraukiamos į bankrutuojančio asmens turtą. Įstatymo nenuspėjamumas akivaizdus ir materialiniu lygmeniu. Administracinių teismų jurisprudencijoje neaišku, kuri kolizinė norma yra laikoma pagrindine, ir matomos trys: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. Be to, *lex specialis* vieną kartą suteikiamas NĮ nuostatoms, o kitą kartą – PVM įstatymo nuostatoms. Tokia padėtis rodo, kad nustatytas reguliavimas neaiškus ir nenuspėjamas, be to, kelia abejonių bankroto administratoriams.

Trečiojo prejudicinio klausimo pagrindimas

- 30 Europos Sąjunga yra teisinė sąjunga, o teisinė valstybė ir teisės viršenybė nuo pat Europos Sąjungos įkūrimo yra šios organizacijos ir bendros Europos pagrindas (žr. 1986 m. balandžio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Parti écologiste Les Verts*, 294/83, EU:C:1986:166, 23 punktą). Kiekviena valstybė narė dalijasi su visomis kitomis valstybėmis narėmis ir pripažįsta, kad šios valstybės dalijasi bendromis vertybėmis, kuriomis grindžiama Sąjunga, kaip nurodyta ESS 2 straipsnyje. Ši prielaida suponuoja ir pateisina valstybių narių tarpusavio pasitikėjimą pripažįstant šias vertybes, taigi ir laikantis Sąjungos, kuri jas įgyvendina, teisės (žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo nuomonės 2/13, EU:C:2014:2454, 168 punktą). Būtent, kaip matyti iš šio konteksto, valstybės narės visų pirma pagal ESS 4 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtintą lojalaus bendradarbiavimo principą savo atitinkamose teritorijose turi užtikrinti Sąjungos teisės taikymą ir jos laikymąsi ir šiuo tikslu, siekdamos užtikrinti pagal Sutartis ar Sąjungos institucijų aktus atsirandančių pareigų vykdymą, imasi bet kokių reikiamų bendrų ar specialių priemonių (žr. 2018 m. kovo 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, 34 punktą). Be to, pagal teisinio saugumo principą, iš kurio kildinamas teisėtų lūkesčių apsaugos principas, reikalaujama, kad teisės aktai, kuriais privatiems asmenims sukeliama neigiamų padarinių, būtų aiškūs ir tikslūs, o jų taikymą teisės subjektai galėtų aiškiai numatyti (žr. 2013 m. gruodžio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, 44 punktą; 1996 m. vasario 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Duff ir kt.*, C-63/93, EU:C:1996:51, 20 punktą; 2004 m. balandžio 29 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, 34 punktą; 2015 m. birželio 11 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Berlington Hungary ir kt.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 77 punktą). Šis principas taikomas visoms nacionalinėms valdžios institucijoms, kurios įpareigtos taikyti Bendrijos teisę (žr. 2008 m. liepos 17 d. Teisingumo Teismo sprendimo *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, 65 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi neabejotina, kad norint kalbėti apie gerą administravimą, kaip tai suprantama pagal Chartijos 41 straipsnio 1 dalį, jis turi veikti remdamasis teise, įskaitant Sąjungos teisę, ir laikydamasis jos ribų.
- 31 Kova su PVM sukčiavimu, kuri yra vienas iš pripažintų Sąjungos tikslų, negali būti vertinama tik pagal jos veiksmingumą. Šios kovos priemonės ir metodai turi atitikti teisinės valstybės reikalavimus. Jei valdžios institucijai būtų suteiktos pernelyg plačios kovos su PVM sukčiavimu priemonės, niekas negalėtų užkirsti kelio tam, kad jos nekontroliuojami ir savavališki veiksmai galiausiai nepadarytų žalos bendrai PVM sistemai, taigi ir apmokestinamiesiems asmenims.
- 32 Pagrindinės bylos aspektai rodo Lenkijos teisinės sistemos nevienodumą. Naudojimąsi PVM sąskaitoje esančiomis lėšomis, kurių atlaisvinimo prašo bankroto administratorius paskelbus PVM mokėtojo bankrotą, apribojimą, aiškinant teisės aktus neatsižvelgiant į iš Sąjungos teisės kylančius teisinius apribojimus, vargu ar galima pripažinti tinkama priemone siekiant numatyto

tikslo – kovoti su sukčiavimu PVM. Teismo prižiūrimo bankroto administratoriaus veiksmai negali būti prilyginami nesąžiningiems veiksams, kuriais siekiama sukčiauti PVM. Nacionalinis įstatymų leidėjas sukūrė bankroto teisės sistemą, kurios pagrindiniai tikslai yra ne tik atsiskaityti su kreditoriais, bet ir išsaugoti (jei įmanoma) ūkio subjektą. Taigi kai Lenkijos įstatymų leidėjas nustato priemonę, kuria jis ketina kovoti su sukčiavimu PVM, negalima daryti prielaidos, kad kartu jis ketino panaikinti kitų nacionalinės teisės nuostatų, kurios yra ne mažiau svarbios rinkos (įskaitant Sąjungos vidaus rinką) veikimui, poveikį (aiškiai to nenurodant). Taigi mokesčių administratoriai, aiškindami teisės aktų nuostatas, įskaitant Sąjungos teisę, neturėtų jų normų iššifruoti taip, kad būtų pažeidžiami bankroto proceso tikslai ir dėl to visų kreditorių sąskaita suteikiama privilegija valstybės išdui. Savo aiškinimu mokesčių administratoriai neturėtų didinti sunkumų ir neatitikimų tarp viešosios ir privatinės teisės sistemų. Teisinėje valstybėje ūkio subjektai turi teisę tikėtis, kad valstybės institucijos nepagrįstai nesikiš į pagrindines teises.

DARBINIS VERTINIMAS