

**Lieta C-278/24 [Genzyński]<sup>i</sup>****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2024. gada 22. aprīlis

**Iesniedzējtiesa:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2024. gada 31. janvāris

**Prasītājs:**

P.K.

**Atbildētājs:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Pamatlietas priekšmets**

Nosacījumi juridiskas personas valdes locekļa solidārajai atbildībai par šīs juridiskās personas PVN saistībām.

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Valsts tiesību normas, kurās ir noteikta juridiskas personas valdes locekļa solidārā atbildība par PVN saistībām, un valsts prakse šajā ziņā, ņemot vērā Direktīvu 2006/112/EK, LESD, Pamattiesību hartu, tiesiskās noteiktības, tiesiskās paļāvības, vienlīdzības likuma priekšā, nediskriminācijas principu un tiesības uz labu pārvaldību.

**Prejudiciālie jautājumi**

<sup>i</sup> Šis lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

“1. Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ([..] turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) normas, tostarp šīs direktīvas 193., 205. un 273. pants, aplūkojot tos kopsakarā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk tekstā – “LESD”) 325. pantu, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas ([..] turpmāk tekstā – “Harta”) 17. pantu, kā arī samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts mehānisms, saskaņā ar kuru juridiskas personas valdes loceklis ir solidāri atbildīgs par šīs juridiskās personas PVN saistībām, pat ja pirms tam netika noskaidrots, vai šīs valdes loceklis ir rīkojies negodprātīgi un vai viņa rīcībā ir saskatāms tiesībpārkāpums vai nolaidība?”

2. Vai PVN direktīvas normas, tostarp tās 193., 205., 273. pants, tos aplūkojot kopsakarā ar LESD 325. pantu, tiesiskās noteiktības princips, tiesiskās palāvības princips, tiesības uz labu pārvaldību, kas izriet no Hartas 41. panta, to aplūkojot kopsakarā ar Līguma par Eiropas Savienību 2. pantu ([..] tiesiskums, cilvēktiesību ievērošana), Hartas 47. pants (efektīva tiesību aizsardzība, tiesības uz tiesu) ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts praksi, saskaņā ar kuru, lai tiktu atbrīvotam no solidārās atbildības par tādas juridiskas personas PVN saistībām, kurai ir tikai viens kreditors, valdes loceklim ir jāiesniedz maksātnespējas pieteikums, kam – ņemot vērā valsts maksātnespējas tiesību normas un praksi –, nav jēgas un tādējādi tas pārkāpj tiesību uz īpašumu būtību (Hartas 17. pants)?

3. Vai PVN direktīvas 193., 205. un 273. panta normas, tās aplūkojot kopsakarā ar LESD 325. pantu, kā arī vienlīdzības likuma priekšā princips un nediskriminācijas princips (Hartas 20. un 21. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums [kas norādīts 1. punktā], kas pieļauj nevienlīdzīgu attieksmi pret juridisku personu valdes locekļiem tādējādi, ka juridiskas personas, kurai ir vairāk nekā viens kreditors, valdes loceklis var tikt atbrīvots no atbildības par sabiedrības saistībām, iesniedzot maksātnespējas pieteikumu, savukārt juridiskas personas, kurai ir tikai viens kreditors, valdes loceklim nav iespējas efektīvi iesniegt šādu pieteikumu, kā rezultātā viņam tiek liegta iespēja tikt atbrīvotam no solidārās atbildības par juridiskas personas PVN saistībām, kā arī liegtas tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību (Hartas 47. pants)?”

#### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

LES 2. pants, 4. panta 3. punkts;

LESD 352. panta 1. punkts;

Hartas 17. panta 1. punkts, 20. pants, 21. panta 1. punkts un 47. pants;

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 193. pants, 205. pants, 273. pants

#### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* [Likuma par preču un pakalpojumu nodokli] (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 103. panta 1. punkts;

1997. gada 29. augusta *Ustawa Ordynacja podatkowa* [Nodokļu kodeksa likums] (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 26. pants, 91. pants, 107. panta, 108. pants, 116. pants;

2003. gada 28. februāra *Ustawa Prawo upadłościowe* [Maksātnespējas likuma] (turpmāk tekstā – “Maksātnespējas likums”) 1. pants, 2. pants, 10. pants, 11. pants, 20. pants, 21. pants, 22. pants, 29. pants;

1964. gada 17. novembra *Ustawa Kodeks postępowania cywilnego* [Civilprocesa kodeksa likuma] (turpmāk tekstā – “Civilprocesa kodekss”) 130. pants;

2000. gada 15. septembra *Ustawa Kodeks spółek handlowych* [Komercesabiedrību kodeksa likuma] (turpmāk tekstā – “Komercesabiedrību kodekss”) 299. pants

### **Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Ar 2022. gada 15. jūnija lēmumu pirmās instances nodokļu iestāde noteica P.K. (turpmāk tekstā – “prasītājs”) solidāro atbildību par E. *Sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “sabiedrība”) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) parādiem par 2017. gada maiju, jūniju, jūliju un augustu un nokavējuma procentiem par kopējo summu 1 306 639,70 PLN apmērā, pamatojoties cita starpā uz Nodokļu kodeksa 107. panta 1. punktu un 2. punkta 2. apakšpunktu, 108. panta 1. punktu, aplūkojot tos kopsakarā ar 116. pantu. Pirmās instances nodokļu iestādes lēmuma pamatojumā norādīts, ka 2014. gada janvārī prasītājs tika iecelts par sabiedrības valdes priekšsēdētāju. 2017. gada septembrī prasītājs atkāpās no iepriekš minētā amata. Tika norādīts, ka sabiedrība par iepriekš minētajiem mēneša periodiem bija iesniegusi PVN deklarācijas, kurās norādītas maksājamās PVN summas. Pēc tam tā iesniedza precizējumus savās deklarācijās par 2017. gada jūniju, jūliju un augustu. Tā kā saistības netika samaksātas likumā noteiktajā termiņā, attiecīgās saistības kļuva par nodokļu parādiem. Pirmās instances nodokļu iestāde pēc tam, kad bija nosūtījusi atgādinājumus, izdeva izpildu rīkojumus. Tika veikti arī vairāki piespiedu izpildes pasākumi, tomēr sabiedrības rīcībā esošais īpašums neļāva piedzīt visus nodokļu parādus. Ņemot vērā iepriekš minēto, pirmās instances nodokļu iestāde, kas rīkojas kā izpildes iestāde, izbeidza pret sabiedrību uzsāktu piespiedu izpildes procedūru tās neefektivitātes dēļ. Pamatojoties uz lietā savāktu pierādījumu kopumu, tika konstatēti nosacījumi, lai noteiktu valdes locekļa atbildību par sabiedrības nodokļu parādiem, jo prasītājs bija tās valdes loceklis laikā, kad radās parāds, un piedziņa, kas vērsta pret sabiedrības īpašumu, bija neefektīva (pozitīvie nosacījumi). Tāpat tika konstatēts, ka sabiedrība laikposmā no 2017. gada 25. jūnija pilnībā ir pārtraukusi maksāt savas saistības pret nodokļu iestādi (likumā noteiktais termiņš PVN parādu samaksai par 2017. gada maiju). Prasītājs nav pierādījis, ka tas ir savlaicīgi iesniedzis maksātnespējas pieteikumu, vai ka ir uzsākta pārstrukturēšanas procedūra, vai ka mierizlīguma apstiprināšanas procedūrā ir apstiprināts mierizlīgums, vai arī ka viņš nav vainojams

maksātnespējas pieteikuma neiesniegšanā. Tāpat viņš nav norādījis sabiedrības īpašumu, pret kuru varētu vērst piedziņu, lai dzēstu ievērojamu daļu no sabiedrības nodokļu parādiem. No minētā lēmuma pamatojuma izriet, ka ar 2022. gada 11. aprīļa vēstuli prasītājs cita starpā lūdza papildināt pierādījumus, iegūstot pierādījumus no visu procedūru lietas materiāliem, kuras pret sabiedrību no 2016. gada līdz 2017. gada beigām veica pirmās instances nodokļu iestāde, lai noskaidrotu, kurās procedūrās, kurā laikā un kādi nolēmumi tika pieņemti par nodrošinājumu sabiedrības īpašumam vai veiktas citas procesuālās darbības, kuru rezultātā tika arestēts vai iesaldēts sabiedrības īpašums (tostarp bankas kontos uzkrātie naudas līdzekļi un debitoru parādi, kas saistīti ar PVN pārmaksas atmaksu); noplatināt prasītāju par iepriekš minētajiem apstākļiem; pieprasīt bankām, kurās ir atvērti sabiedrības bankas konti, iesniegt izziņas par to, kad un kādā apmērā laikposmā no 2016. līdz 2017. gadam tika veikti aresti sabiedrības bankas kontiem. Prasītāja ieskatā minētie pierādījumi pierādot, ka nodokļu iestāžu dabība bija kavējusi valdes rīcību, jo tai iepriekš minētajos apstākļos nebija iespējams iesniegt maksātnespējas pieteikumu. Ar 2022. gada 13. maija lēmumu tika atteikts iegūt pierādījumus, kuri, pēc pirmās instances nodokļu iestādes domām, nav saistīti ar šo nodokļu procedūru.

- 2 Pēc tam, kad prasītājs bija iesniedzis apelācijas sūdzību, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* [Nodokļu administrācijas iestādes direktors Vroclavā] (turpmāk tekstā – “apelācijas iestāde”) ar 2022. gada 18. oktobra lēmumu atstāja spēkā pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu.
- 3 Saistībā ar iepriekš minēto prasītājs iesniedza sūdzību iesniedzējtiesā.

### **Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti**

- 4 Prasītājs apgalvoja, ka pārsūdzētajā lēmumā ir pārkāpts cita starpā Maksātnespējas likuma 11. pants kopsakarā ar Maksātnespējas likuma 20. panta 1. punktu un kopsakarā ar Maksātnespējas likuma 21. panta 1. punktu, tos interpretējot nepareizi un pieņemot, ka maksātnespēja var tikt pasludināta attiecībā pret parādnieku – uzņēmēju, kuram ir tikai viens kreditors, neraugoties uz to, ka no iepriekš minētajām tiesību normām, pastāvīgas judikatūras un doktrīnas, kā arī vienveidīgās maksātnespējas tiesu prakses, izriet, ka nosacījums, lai atzītu parādnieku par maksātnespējīgu un uzsāktu pret viņu maksātnespējas procedūru, ir naudas saistību neizpilde vismaz pret diviem kreditoriem, jo maksātnespējas procedūras mērķis ir visu kreditoru vienāds apmierinājums no visas parādnieka mantas; ka šajā lēmumā ir pārkāpta Nodokļu kodeksa 116. panta 1. punkta 1. apakšpunkta b) daļa, jo tā nav piemērota, tāpēc, ka laikā, kad prasītājs ieņēma sabiedrības valdes locekļa amatu, viņam nebija ne juridiska, ne faktiskā pamata iesniegt maksātnespējas pieteikumu, un tā rezultātā pirmās instances nodokļu iestāde nepareizi noteica prasītāja atbildību par sabiedrības nodokļu saistībām.
- 5 Atbildētājs apgalvoja, ka prasītājs varēja iesniegt maksātnespējas pieteikumu situācijā, kad ir tikai viens kreditors, jo Nodokļu kodeksa 116. panta 1. punkta

1. apakšpunktā minētais atbrīvojošais nosacījums attiecas uz pieteikuma iesniegšanas faktu, nevis uz pieteikuma iedarbību, proti, maksātnespējas pasludināšanu. Tika norādīta administratīvo tiesu judikatūra, no kuras izriet, ka prasītāja viedokļa pieņemšana radītu labvēlīgāku situāciju tiem valdes locekļiem, kuru sabiedrībām ir tikai viens kreditors, proti, *Skarb Państwa* [Valsts kase], salīdzinājumā ar tiem, kuru sabiedrībām ir vismaz divi kreditori. Tādējādi rastos acīmredzami nevienlīdzīga attieksme pret valdes locekļiem (trešajām personām) atkarībā no tā, cik daudz kreditoru ir viņu vadītajām sabiedrībām, kā arī tiktu vājināta trešo personu atbildības garantijas funkcija.

## Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

### Pirmā prejudiciālā jautājuma pamatojums

- 6 PVN direktīvas 273. pantā, izņemot tajā noteiktos ierobežojumus, nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis var noteikt. Tādējādi šis noteikums piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību attiecībā uz pasākumiem, lai nodrošinātu to teritorijā maksājamā PVN pilnīgu iekasēšanu un apkarotu krāpšanu nodokļu jomā. Dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu. Valsts tiesību akti, kas *de facto* rada atbildības neatkarīgi no vainas sistēmu, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību. Tas, ka atbildība par PVN maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, un viņa no šīs atbildības nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus par to, ka viņai nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rīcību, tādējādi ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam. Būtu acīmredzami nesamērīgi bez nosacījumiem paredzēt šādai personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, pār kurām tai nav bijis nekādas ietekmes. Šādos apstākļos dalībvalstu tiesības noteikt solidāru parādnieku, kas nav nodokļa maksātājs, lai nodrošinātu nodokļa efektīvu iekasēšanu, ir jāpamato ar faktiskām un/vai juridiskām attiecībām, kuras pastāv starp abām iesaistītajām personām, ņemot vērā tiesiskās drošības un samērīguma principus. Tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātāja, ir rīkojusies labticīgi, ievērojot saprātīga komersanta rūpību, ir veikusi visus tai iespējamus atbilstošos pasākumus un tās dalība ļaunprātīgā izmantošanā vai krāpšanā ir izslēgta, ir apstākļi, kuri ir jāņem vērā, nosakot iespēju uzlikt šai personai pienākumu solidāri maksāt maksājamo PVN (Tiesas spriedumi: 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 26. punkts, 2021. gada 20. maijs, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, 37. punkts; 76. punkts).
- 7 Polijas vispārējo tiesu judikatūrā ir nostiprinājusies tendence komercietisību sabiedrības valdes locekļa solidāro atbildību, pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 116. pantu, uzskatīt par garantijas atbildību neatkarīgi no vainas. Tas rada līdzsvara starp fiskālajām interesēm un indivīda interesēm trūkumu.



- 8 Tiesu judikatūrā ir uzsvērts, ka valdes locekļa atbildība ir: subsidiāra (nodokļu parāda piedziņa no konkrētas trešās personas ir atkarīga no tā, ka mēģinājumi piedzīt nodokļu parādu no paša PVN maksātāja ir bijuši neefektīvi – atbildība par svešu parādu); solidāra (vienā brīdī nodokļu kreditors var celt prasību gan pret nodokļu maksātāju, gan pret trešo personu); nerodas no likuma, bet ir nepieciešams pieņemt konstatējošu lēmumu (nodokļu iestādei ir pienākums pieņemt šādu lēmumu); garantējoša (kas aizsarga publisko tiesību prasījumus pret nodokļu maksātāju, maksātāju, nodokļa iekasētāja izvairīšanos no atbildības). Turklāt tiek norādīts, ka trešo personu atbildībai nav nekādas saistības ar nodokļu maksātāja nodokļu saistībām vai nodokļa maksātāja un iekasētāja instrumentālo pienākumu.
- 9 Valdes loceklis ir solidāri atbildīgs bez jebkādiem individualizētiem ierobežojumiem, ja nodokļu iestāde ir pierādījusi pozitīvo nosacījumu esamību un pats valdes loceklis efektīvi nav pierādījis, ka ir atbrīvojoši nosacījumi. Nosacījumi ir uzskaitīti izsmeltoši.

Pozitīvie nosacījumi ir šādi:

- 1/ komercsabiedrības – PVN maksātājas nodokļu parādu rašanās (t.i., nodokļu saistību nenomaksāšana);
- 2/ par laikposmu, kurā attiecīgais valdes loceklis pildīja pārvaldības funkcijas – ir svarīgi, lai attiecīgajā laikposmā viņam būtu formālas valdes locekļa pilnvaras neatkarīgi no tā, vai atbildīgais valdes loceklis faktiski kārtoja juridiskas personas lietas);
- 3/ pret PVN maksātāju uzsāktās piedziņas neefektivitāte.

Atbrīvojošie nosacījumi ir (tikai un vienīgi) šādi:

- 1/ valdes loceklis ir pierādījis, ka savlaicīgi ir iesniegts maksātnespējas pieteikums, vai ka šajā laikā ir uzsākta pārstrukturēšanas procedūra, vai arī mierizlīguma apstiprināšanas procedūrā ir apstiprināts mierizlīgums. Šis nosacījums attiecas tikai uz pieteikuma iesniegšanu, nevis uz šī pieteikuma sekām, proti, maksātnespējas pasludināšanu;
  - 2/ valdes loceklis ir pierādījis, ka tas nav vainojams maksātnespējas pieteikuma neiesniegšanā – tas attiecas uz tīšu un netīšu vainu, ja sabiedrības valdes loceklis, pielietojot visu pienācīgo rūpību, kārtojot sabiedrības lietas, nav iesniedzis šādu pieteikumu no viņa neatkarīgu iemeslu dēļ;
  - 3/ valdes loceklis ir norādījis sabiedrības īpašumus, pret kuriem var vērst piedziņu, lai dzēstu sabiedrības nodokļu parādus – ievērojamā daļā – piedziņai jābūt reāli izpildāmai un tās rezultātā jāpanāk kreditora apmierinājums.
- 10 No iepriekš minētā secināms, ka noteikums, kas reglamentē solidāro atbildību, nekādā veidā neattiecas uz valdes locekļa rīcības, piemēram, negodprātības vai

pienācīgas rūpības neievērošanas (tiesībpārkāpums vai nolaidība), vērtējumu, viņam kārtojot sabiedrības lietas. Tas neattiecas arī uz brīdi, kas saistīts ar viņa funkciju veikšanu brīdī, kad rodas kāds ar PVN nemaksāšanu saistīts nosacījums. Vainas elements tiek izvērtēts tikai maksātnespējas pieteikuma neiesniegšanas aspektā. Tādējādi valdes loceklis, kuram ir jānosaka solidāra atbildība, nevar veiksmīgi iesniegt pierādījumus par Tiesas judikatūrā paredzētajiem apstākļiem plašākā vainas aspektā. Tas rada situāciju, kurā valdes loceklis būtu varējis pierādīt, ka ir rīkojies ar pienācīgu rūpību, pat norādot uz šādiem apstākļiem vai pat tos pierādot, taču tas neatbrīvo viņu no atbildības, ja nav šāda atbrīvojošā nosacījuma. Iepriekš minētais norāda, ka Polijas tiesību sistēmā valdes locekļa solidārā atbildība ir balstīta uz atbildību neatkarīgi no vainas un pēc būtības tā ir beznosacījumu. Vai šāda atbildība var pārsniegt rūpības pienākuma un vainas principa noteikto ietvaru, ņemot vērā PVN direktīvas noteikumus?

- 11 Šajā lietā prasītājs apgalvo, ka situācija, kad nodokļu deklarācijās norādītais PVN nav samaksāts, radās vairāku nodokļu administrācijas veikto darbību rezultātā, it īpaši veikto nodrošinājumu dēļ, kas *de facto* liedza viņam rīkoties ar sabiedrības īpašumu, kamēr viņš pildīja valdes locekļa funkcijas. Tādējādi tās liedza viņam samaksāt PVN, kas izrietēja no nodokļu deklarācijām turpmākajos taksācijas periodos, un rezultātā noveda pie tā, ka tika uzsākta procedūra par viņa atbildību. Nodokļu iestādes atteicās iegūt prasītāja pieprasītos pierādījumus, lai gan tie bija minēto iestāžu rīcībā (tās pašas bija veikušas šīs darbības), jo, šo iestāžu ieskatā, šie pierādījumi nebija saistīti ar izskatāmo lietu.
- 12 Visbeidzot, iesniedzējtiesai ir pamatotas šaubas par to, vai valsts tiesībās paredzētā valdes locekļu solidārā atbildība ir saderīga ar PVN direktīvas 273. panta mērķi, to aplūkojot kopsakarā ar LESD 325. pantu, un vai tā nepārkāpj samērīguma principu, jo tas ir mehānisms, kas balstās uz atbildību neatkarīgi no vainas. Vēl jo vairāk tas ir tāpēc, ka atbildība var iestāties pašu nodokļu iestāžu rīcības rezultātā, kā tas ir šajā lietā.
- 13 Tā kā saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, izņēmums ir gadījumi, kad PVN direktīvas 194. līdz 199.b un 202. pantā minētajos gadījumos PVN maksā citas personas. Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu par PVN samaksu tajā norādītajos gadījumos būs solidāri atbildīga cita persona, ja dalībvalsts tā ir paredzējusi. Atzīstot, ka PVN direktīvas 273. pants, to aplūkojot ar LESD 325. pantu, ļauj ieviest valdes locekļu solidārās atbildības procedūru kopā ar PVN maksātāju, tajā būtu jāņem vērā vainas elements plašākā aspektā, nekā tas ir ietverts Polijas valsts tiesību normā, un tas paplašinās šajā sakarā veiktās procedūras tvērumu un rada šaubas par to, vai pašreizējā valdes locekļu solidārā atbildība nepārkāpj samērīguma principu.
- 14 Šo atbildību nevar uzskatīt par līdzvērtīgu PVN maksātāja atbildībai par nodokļa samaksu, jo tas ir izņēmums. Procedūrā, kurā ir izlemjama valdes locekļa personiskā atbildība, būtu jādod viņam iespēja pierādīt, ka, pārstāvot PVN maksātāju, viņš nav rīkojies negodprātīgi un ka viņa rīcība nav atzīstama par

likumpārkāpumu vai nolaidību. Tas, ka viņš nevar tikt atbrīvots no šādas atbildības, pārkāpj šāda valdes locekļa tiesības uz īpašumu (Hartas 17. pants), jo lēmuma par solidāro atbildību rezultātā viņam tiek atņemta visa manta vai tās daļa.

- 15 Šāda valdes locekļa solidārās atbildības principu noteikšana, kā norādīts iepriekš, liecina par nodokļu iestāžu patvaļu un rada pamatotas iesniedzējtiesas šaubas par PVN direktīvas noteikumu, samērīguma principa un Hartas 17. panta pārkāpumu.

### Otrā prejudiciālā jautājuma pamatojums

- 16 PVN direktīvas 273. pants neļauj dalībvalstij pēc saviem ieskatiem atkāpties no PVN direktīvas noteikumiem un neļauj noteikt citus pienākumus tikai tādēļ, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā. Tiesas judikatūrā norādīts, ka dalībvalstij ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, un starp kuriem tostarp ir tiesiskās noteiktības princips un Savienības pamattiesības.
- 17 Šaubas, kas iesniedzējtiesai rodas izskatāmās lietās apstākļos, ir saistītas ar valsts praksi attiecībā uz atbrīvojošo nosacījumu, kas atbrīvo valdes locekli no solidārās atbildības, ja viņš ir pierādījis, ka ir savlaicīgi iesniedzis maksātnespējas pieteikumu vai ka viņš nav vainojams maksātnespējas pieteikuma neiesniegšanā. Šīs tiesību normas konstrukcija ir skaidra, ciktāl situācijā, kad pret juridisku personu tiek ierosināta maksātnespējas procedūra, nodokļu kreditora prasījumi tiek apmierināti tāpat kā citu kreditoru prasījumi.
- 18 Analizējot Maksātnespējas likuma noteikumus un maksātnespējas tiesību doktrīnu, nav iespējams veikt maksātnespējas procedūru situācijā, kad ir tikai viens kreditors. Maksātnespēju var pasludināt tikai tad, ja ir vismaz divi attiecīgā komersanta kreditori, un tas notiek, ņemot vērā maksātnespējas institūta pamatmērķi, proti, vienlīdzīgi apmierināt visus parādnieka kreditorus.
- 19 Tikmēr nodokļu iestādes uzskata (ko atbalsta arī administratīvo tiesu judikatūra), ka, lai valdes loceklis tiktu atbrīvots no minētās atbildības, tam ir jāiesniedz maksātnespējas pieteikums pat tad, ja ir tikai viens kreditors, kas ir pretrunā 1) maksātnespējas tiesību būtībai un principiem; 2) Maksātnespējas likuma noteikumiem; 3) parasto tiesu judikatūrai un 4) šīs tiesību jomas doktrīnai. Tiek norādīts, ka pieteikums ir jāiesniedz, ja pastāv parādnieka maksātnespējas nosacījumi, kas noteikti Maksātnespējas likuma 10. un 11. pantā, pat neņemot vērā Maksātnespējas likuma 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktu. Tāpēc, ja parādnieks nepilda savas maksājamās saistības, tam vienmēr ir jāiesniedz šāds pieteikums. Pienākums iesniegt maksātnespējas pieteikumu nenozīmē, ka šis pieteikums ir efektīvs un maksātnespējas tiesa pasludinās šo maksātnespēju. Parādniekam ir tikai pienākums izvērtēt, vai viņš pilda savas maksājamās saistības termiņā, savukārt izvērtējums par to, vai faktiski ir iestājušies maksātnespējas pasludināšanas nosacījumi, ir tikai maksātnespējas tiesas kompetencē. Tādējādi



tas, ka nav izpildītas saistības pret vienu kreditoru, neatbrīvo valdes locekli no pienākuma iesniegt maksātnespējas pieteikumu. Tiek norādīts, ka tas ir saistīts ar trešās personas atbildības garantijas un subsidiāro raksturu.

- 20 Iepriekš minētā viedokļa izklāsta mērķis ir ilustrēt situāciju, kādā ir nonācis valdes loceklis. Valdes loceklim kā personai, kas pārstāv komercsabiedrību, ir pienākums rīkoties ar pienācīgu rūpību, tostarp pārzināt vispārēji piemērojamus tiesību aktus, kā arī atturēties no darbībām, kas, piemēram, rada nevajadzīgus izdevumus. Tas tieši izriet no Komercsabiedrību kodeksa 209. panta 1. punkta 1. apakšpunkta, kurā ir noteikts, ka valdes loceklim, pildot savus pienākumus, ir jāievēro rūpība, kas izriet no viņa profesionālās darbības rakstura, un jā saglabā lojalitāte pret sabiedrību. PVN jomā PVN maksātāja godprātīga rīcība ir kopējās PVN sistēmas princips, proti, valdes loceklis, kas pārstāv PVN maksātāju, ir informēts (vai vismaz vajadzētu būt informētam) par šādām uzvedības normām.
- 21 Maksātnespējas pieteikuma iesniegšana situācijā, kad ir tikai viens kreditors, proti, Valsts kase, pēc šīs procedūras būtības ir bezmērķīga darbība (viens kreditors nav daudzi kreditori un maksātnespējas procedūra ir universāla, nevis singulāra, kā tas ir administratīvās izpildes gadījumā). Ir vispārzināms fakts, ka maksātnespējas tiesas atdod šādus pieteikumus atpakaļ, padarot šo darbību par spēkā neesošu ar atpakaļejošu spēku (Civilprocesa kodeksa 130. panta 2. punkts). No tā var secināt, ka šī pieteikuma iesniegšana *ex lege* ir neefektīva saskaņā ar likumu ("tā nerada iedarbību, ko likums tai piešķir"). Starp citu, jāatzīmē, ka šāda pieteikuma sagatavošana prasa finanšu analīzi, finanšu pārskatu sagatavošanu, bieži vien profesionāla advokāta nolīgšanu un ievērojamas izmaksas, piemēram, saistībā ar tiesas nodevu un avansa maksājumu par tiesvedības izmaksām.
- 22 Valdes loceklis ir tiesīgs no valsts iestādēm sagaidīt, ka, analizējot atbrīvošanas no atbildības nosacījumus, tiks pilnībā ņemti vērā Maksātnespējas likuma noteikumi un maksātnespējas tiesu judikatūra, jo tā tieši attiecas uz valsts maksātnespējas tiesību sistēmu.
- 23 Prasība iesniegt pieteikumu, pamatojoties tikai uz Nodokļu kodeksa 116. pantu, ir pretrunā PVN jomā labi zināmajam principam, ka priekšroka tiek dota saturam, nevis formai (angļu valodā *substance over form*). Pieteikuma būtība nav tā iesniegšana pati par sevi, bet gan faktiski efektīvas procedūras (šajā gadījumā – maksātnespējas procedūras) uzsākšana. Vēlreiz jāatgādina, ka saskaņā ar Civilprocesa kodeksa 130. panta 2. punktu šāds pieteikums ir atdodams atpakaļ, un šīs atdošanas atpakaļ sekas ir tādas, ka pieteikuma iesniegšanai pašai par sevi nav nekāda spēka. Valdes loceklim būtu jāiesniedz maksātnespējas pieteikums tikai tad, ja ir izpildīti faktiskie nosacījumi, lai to izdarītu. Pretējā gadījumā runa ir par bezmērķīgu, bezjēdzīgu darbību, kura rada nevajadzīgas izmaksas. Jāpiebilst, ka šīs izmaksas tiks segtas no sabiedrības īpašuma, samazinot iespējamā kreditora apmierinājumu. Turklāt tās ir pamats, lai apsūdzētu valdes locekli par sabiedrības interesēm pretēju rīcību. Papildus jāpiebilst, ka jebkuras maksātnespējas procedūras uzsākšana ierobežo kreditoru tiesības un apgrūtina piedziņu no parādnieka mantas.

- 24 Tā kā valsts likumdevējs ir ieviesis šādu solidāro atbildību, kura pēc savas būtības ir nevis pielīdzināma PVN maksātāja atbildībai, bet gan subsidiāra attiecībā uz to, un ir radījis nosacījumus, ar kādiem valdes loceklis var tikt no tās atbrīvots, šim nosacījumam ir jābūt izpildāmam. To prasa ne tikai tiesiskās noteiktības princips, bet arī tiesiskās paļāvības princips, kā arī tiesiskuma un cilvēktiesību ievērošanas vērtības.
- 25 Visbeidzot, iesniedzējtiesai ir pamatotas šaubas par to, vai ar tādu valsts praksi, kāda ir izklāstīta iepriekš, netiek pārsniegta rīcības brīvība, pārsniedzot PVN direktīvas 273. panta mērķi, to aplūkojot kopsakarā ar LESD 325. pantu un PVN direktīvas 193. un 205. pantu, un pārkāpjot tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principu, kā arī labas pārvaldības principu, un tāpēc – Hartas 47. pantu un Hartas 17. pantu, tos aplūkojot kopsakarā ar LES 2. pantu.

### Trešā prejudiciālā jautājuma pamatojums

- 26 Rīcības brīvības apjoms un norādītais veids, kādā ir noteikts viens no nosacījumiem valdes locekļu atbrīvošanai no solidārās atbildības, rada iesniedzējtiesas šaubas par tās atbilstību vienlīdzības likuma priekšā principam (tostarp nediskriminācijas principam – Hartas 20. un 21. pants) un tāpēc – tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību (Hartas 47. pants).
- 27 Ievērojot norādījumus, kas izriet no ECT un Tiesas judikatūras, vispirms ir jāizvērtē situāciju salīdzināmība. Izskatāmā valsts pasākuma mērķis ir ieviest solidāro atbildību personai, kas nav PVN maksātājs (PVN direktīvas 193. pants), vai personai, kas nav PVN maksātājs (PVN direktīvas 205. pants), proti, valdes loceklim. Atrašanās juridiskas personas valdes locekļa amatā ir kopīga iezīme, kas attaisno vienlīdzīgu attieksmi pret šīm personām.
- 28 Vienā no atbrīvošajiem nosacījumiem ir ietverts diferencējošs kritērijs – kreditoru skaits. Juridiskas personas, kurai ir vairāk nekā viens kreditors, valdes loceklis var tikt atbrīvots no atbildības par sabiedrības saistībām, iesniedzot maksātnespējas pieteikumu, savukārt juridiskas personas, kurai ir tikai viens kreditors, valdes loceklis nevar efektīvi iesniegt šādu pieteikumu. Citiem vārdiem sakot, pirmās grupas valdes locekļi var prasīt aizsardzību no kreditoriem maksātnespējas procedūrā, otrās grupas valdes locekļiem šādas aizsardzības var nebūt maksātnespējas procedūras būtības dēļ. Tādējādi ir radīta situācija, kurā valsts likumdevējs ir diferencējis valdes locekļus, t.i., runa ir par atkāpi no vienlīdzības likuma priekšā principa.
- 29 To apstiprina arī judikatūras prakse, norādot uz acīmredzami nevienlīdzīgu attieksmi pret valdes locekļiem (trešajām personām) atkarībā no tā, cik kreditoru bija viņu vadītajām sabiedrībām. Tiek arī norādīts, ka nevienlīdzība vājina trešo personu atbildības garantijas funkcijas. Šāds domāšanas veids ietver šādas atbildības atzīšanu par atbildību neatkarīgi no vainas.

- 30 Turklāt judikatūra mēģina novērst konstatēto nevienlīdzību, radot jaunu nosacījumu, pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 116. pantu (jo tas neizriet no šīs tiesību normas), ar kuru sabiedrības, kurai ir tikai viens kreditors, valdes loceklis ir uzlikts pienākums iesniegt maksātnespējas pieteikumu, neraugoties uz to, ka šāds pieteikums ir acīmredzami bezmērķīgs un šādai rīcībai ir interpretācijas *contra legem* pazīmes.
- 31 Juridiskas personas, kurai ir vairāki kreditori, valdes loceklis var aizsargāt sevi pret solidāro atbildību, iesniedzot maksātnespējas pieteikumu maksātnespējas brīdī. Tāpēc, veicot rūpīgas darbības, uzsākot procedūru, kas viņu pasargā no kreditoriem, viņš var tikt atbrīvots no šādas solidārās atbildības, jo kreditors – Valsts kase – nav privilēģēts kreditors. Daudz sliktākā situācijā ir juridiskas personas, kurai ir viens kreditors, valdes loceklis, kurš, neraugoties uz rūpīgu darbību veikšanu, nevar tikt atbrīvots no šādas atbildības – tam nav tiesiska pamata maksātnespējas tiesībās. Viņa tiesisko stāvokli nemainīs tiesu prakse, kura saskaņā ar Nodokļu kodeksa 116. pantu nosaka viņam pienākumu iesniegt maksātnespējas pieteikumu. Tas drīzāk izgaismo likumdevēja radīto nevienlīdzību, kā arī izceļ to, ka šis atbrīvojošais nosacījums tiek uzskatīts par paviršu, lai gan tā būtība ir cieši saistīta ar maksātnespējas tiesību sistēmu.
- 32 Visbeidzot, iesniedzējtiesai ir pamatotas šaubas par to, vai valsts pasākuma, ar ko ir paredzēta valdes locekļa atbildība par PVN maksātāja parādiem, konstrukcija, radot iepriekš minētos atbrīvojošos nosacījumus, nepārsniedz rīcības brīvības robežas, pārsniedzot PVN direktīvas 273. panta mērķi kopsakarā ar LESD 325. pantu, kā arī kopsakarā ar PVN direktīvas 193. un 205. pantu, pārkāpjot ne tikai vienlīdzības likuma priekšā principu (Hartas 20. un 21. pants), bet arī tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību (Hartas 47. pants) situācijā, kad prasītājam nav efektīvu līdzekļu savu tiesību uz īpašumu aizsardzībai.