

Lieta C-709/22

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

Iesniegšanas datums:

2022. gada 17. novembris

Iesniedzējtiesa:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 22. septembris

Prasītājs:

A maksātnespējas administrātors

Atbildētājs:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pamatlietas priekšmets

Nodokļu iestādes atteikums izsniegt maksātnespējas administratoram atļauju pārskaitīt līdzekļus, kas uzkrāti nodokļu maksātāja PVN kontā (dalītā maksājuma mehānisms)

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Valsts tiesību aktu un prakses saderība ar Savienības tiesību aktiem attiecībā uz nodokļa maksātāja PVN kontā uzkrāto līdzekļu (dalītā maksājuma mehānisms) pārskaitīšanu maksātnespējas tiesību kontekstā; LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai Padomes Īstenošanas lēmuma (ES) 2019/310 (2019. gada 18. februāris), ar ko Polijai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 226. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV, 22.2.2019., L 51, 19. lpp. un turpmākās lappuses; turpmāk

tekstā – “Padomes Lēmums 2019/310”) noteikumi; Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV, 11.12.2006., L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) noteikumi, jo īpaši 395. un 273. pants, kā arī samērīguma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu un valsts praksi, kas izskatāmās lietas apstākļos liedz atļaut maksātnespējas administratoram pārskaitīt nodokļa maksātāja PVN kontā uzkrātos naudas līdzekļus (dalītā maksājuma mehānisms) uz viņa norādīto bankas kontu?

2. Vai Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (2007/C 303/01; OV, 14.12.2007., L 303, 1. lpp. un turpmākas lappuses; turpmāk tekstā – “Harta”) 17. panta 1. punkts – tiesības uz īpašumu – kopsakarā ar Hartas 51. panta 1. punktu, kā arī Hartas 52. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesību normu un valsts praksi, kas izskatāmās lietas apstākļos, liedzot atļaut maksātnespējas administratoram pārskaitīt nodokļa maksātāja PVN kontā uzkrātos naudas līdzekļus (dalītā maksājuma mehānisms), rada maksātnespējīgajam nodokļa maksātājam piederošo naudas līdzekļu iesaldēšanu minētajā PVN kontā un tādējādi liedz maksātnespējas administratoram izpildīt savus pienākumus maksātnespējas procedūras laikā?

3. Vai tiesiskuma princips, kas izriet no Līguma par Eiropas Savienību (OV 2007, Nr. 90, 864/30; turpmāk tekstā – “LES”) 2. panta un no tā izrietošais tiesiskās drošības princips, lojālas sadarbības princips, kas izriet no LES 4. panta 3. punkta, kā arī labas pārvaldības princips, kas izriet no Hartas 41. panta 1. punkta, ņemot vērā Padomes Lēmuma 2019/310 un Direktīvas 2006/112 kontekstu un mērķus, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts praksi, kura – liedzot atļaut maksātnespējas administratoram pārskaitīt nodokļa maksātāja PVN kontā uzkrātos naudas līdzekļus (dalītā maksājuma mehānisms) –, ir vērsta uz to, lai apdraudētu maksātnespējas procedūras mērķus, par kuru maksātnespējas tiesa ir noteikusi, ka tā ir Polijas tiesu piekritībā Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) 2015/848 (2015. gada 20. maijs) par maksātnespējas procedūrām (pārstrādāta redakcija; OV, 5.6.2015., L 141, 19. lpp.) 3. panta 1. punkta izpratnē, un tādējādi noved pie situācijas, kuras rezultātā, piemērojot neatbilstošu valsts pasākumu, Valsts kase kā kreditore tiek privilēģēta uz visu kreditoru rēķina?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

LES: 2. pants, 4. panta 3. punkts, 6. punkta 1. pants

Eiropas Savienības Pamattiesību harta (turpmāk tekstā – “Harta”): 6. panta 3. punkts, 17. panta 1. punkts, 41. panta 1. punkts, 51. panta 1. punkts, 52. panta 1. punkts

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”): 4. apsvērums, 273. pants, 395. panta 1. punkts

Padomes Īstenošanas lēmums (ES) 2019/310 (2019. gada 18. februāris), ar ko Polijai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 226. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “Lēmums 2019/310”): 4., 7., 11., 12. apsvērums, 1., 3. pants

Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 2015/848 (2015. gada 20. maijs) par maksātnespējas procedūrām (pārstrādāta redakcija): 3.–5. apsvērums, 3. panta 1. punkts

Atbilstošās valsts tiesību normas

2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* [Likums par preču un pakalpojumu nodokli] (2021. gada *Dz.U.*, 685. poz., ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “PVN likums”)

106.e panta 1. punkta 18.a apakšpunkts: Rēķinos, kuru kopējā maksājamā summa pārsniedz 15 000 PLN vai to ekvivalentu ārvalstu valūtā un kuri attiecas uz 15. pielikumā noteikto preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu nodokļa maksātājam, ir jānorāda vārdi “dalītā maksājuma mehānisms” [..];

- 108.a panta 1. punkts: Nodokļa maksātāji, kuri ir saņēmuši rēķinu, kurā norādīta nodokļa summa, maksājot summu, kas jāmaksā saskaņā ar šo rēķinu, var izmantot dalītā maksājuma mehānismu;

- 108.a panta 1.a punkts: Veicot maksājumus par iegādātajām precēm vai pakalpojumiem, kas uzskaitīti likuma 15. pielikumā, ko apliecina rēķins, kurā kopējā maksājamā summa pārsniedz 15 000 PLN vai tās ekvivalentu ārvalstu valūtā, nodokļa maksātājiem ir pienākums piemērot dalītā maksājuma mehānismu. [..];

- 108.a panta 2. punkts: Dalītā maksājuma mehānisma piemērošana ir tāda, ka: 1) no saņemtā rēķina izrietošās visas nodokļa summas vai tās daļas maksājums tiek veikts PVN kontā; 2) no saņemtā rēķina izrietošās visas neto pārdošanas vērtības vai tās daļas maksājums tiek veikts bankas kontā vai kontā kooperatīvajā krājaizdevu sabiedrībā, kam ir atvērts PVN konts, vai norēķini tiek veikti citā veidā;

- 108.b panta 1. punkts: Pēc nodokļa maksātāja pieprasījuma nodokļu iestādes vadītājs ar lēmumu izdod atļauju pārskaitīt nodokļa maksātāja norādītajā PVN kontā uzkrātos naudas līdzekļus uz bankas kontu vai kontu kooperatīvajā krājaizdevu sabiedrībā, kuriem šis PVN konts ir atvērts;

- 108.b panta 2. punkts: Nodokļa maksātājs pieprasījumā norāda PVN kontā uzkrāto pārskaitāmo līdzekļu summu;

- 108.b panta 3. punkts: Nodokļu iestādes vadītājs pieņem lēmumu 60 dienu laikā pēc pieprasījuma saņemšanas. Lēmumā nodokļu iestādes vadītājs norāda pārskaitāmo līdzekļu summu;

- 108.b panta 5. punkta 1. apakšpunkts: Nodokļu iestādes vadītājs ar lēmumu atsakās atļaut pārskaitīt PVN kontā uzkrātos līdzekļus, ja nodokļa maksātājam ir nodokļu un nodevu, kas minētas 1997. gada 29. augusta *ustawa – Prawo bankowe* [Likuma par bankām] 62.b panta 2. punkta 2. apakšpunkta a) daļā, parādi tādā apmērā, kas atbilst šim parādam ar nokavējuma procentiem, [..];

- 108.e pants: Nodokļa maksātājiem, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, kas uzskaitīti likuma 15. pielikumā, kā arī nodokļa maksātājiem, kas iegādājas šīs preces un pakalpojumus, ir pienākums atvērt norēķinu kontu, kas minēts 1997. gada 29. augusta *ustawa – Prawo bankowe* 49. panta 1. punkta 1. apakšpunktā, vai personīgu kontu kooperatīvajā krājaizdevu sabiedrībā, kas atvērts saistībā ar uzņēmējdarbību, Polijas valūtā;

1997. gada 29. augusta *ustawa – Prawo bankowe* [Likums par bankām] (2020. gada *Dz.U.*, 1896. poz., ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par bankām”)

- 62.a panta 1. punkts: Norēķinu kontam banka atver PVN kontu;

- 62.b panta 2. punkta 2. apakšpunkta a) daļa: PVN kontu var debetēt tikai, lai nodokļu iestādes kontā iemaksātu: (-) pievienotās vērtības nodokli [..]; (-) uzņēmumu ienākuma nodokli [..]; (-) iedzīvotāju ienākuma nodokli [..]; (-) akcīzes nodokli [..]; (-) muitas nodevas [..];

- 62.d panta 1. punkta 1. apakšpunkts: PVN kontā uzkrātos līdzekļus nedrīkst apķīlāt, pamatojoties uz tiesas vai administratīvu izpildrakstu, kas attiecas uz tādu parādu piedziņu vai nodrošināšanu, kas nav minēti 62.b panta 2. punkta 2. apakšpunktā;

2003. gada 28. februāra *ustawa – Prawo upadłościowe* [Likums par maksātnespēju] (2020. gada *Dz.U.*, 1228. poz., ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par maksātnespēju”)

- 342. panta 1. punkta 2. apakšpunkts: Debitoru parādus, kas apmierināmi no maksātnespējīga parādnieka mantas, iedala šādās kategorijās – otrā kategorija – citi debitoru parādi, ja tie nav apmierināmi citās kategorijās, jo īpaši nodokļi un citas valsts nodevas un citi sociālās apdrošināšanas iemaksu parādi;

- 343. panta 1. punkts: No maksātnespējas masas vispirms tiek segtas procedūras izmaksas un, ja maksātnespējas masa ir pietiekama, arī citas maksātnespējas masas saistības, [..];

Faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts, kā arī galvenie pušu argumenti

- 1 Maksātnespējas administrators ir lūdzis pirmās instances nodokļu iestādei pārskaitīt maksātnespējīgā nodokļa maksātāja PVN kontā uzkrātos līdzekļus uz maksātnespējas masas kontu. Viņš norādīja, ka līdzekļi jāpārskaita uz pašvaldības kontu nekustamā īpašuma nodokļa samaksai.
- 2 Maksātnespējas administrators norādīja, ka kopš maksātnespējas pasludināšanas dienas sabiedrībai nav parādu pret Valsts kasi. Līdzekļi PVN kontā tika uzkrāti maksātnespējas procedūras laikā. Nav strīda par to, ka citas nodokļu iestādes pieteiktie prasījumi attiecas uz stāvokli pirms maksātnespējas pasludināšanas un tika iekļauti prasījumu sarakstā. Jebkādi prasījumi pret publiskajiem subjektiem saskaņā ar noteikumiem tiek apmierināti saskaņā ar otro apmierināšanas kategoriju līdztekus citiem prasījumiem, kas nav prasījumi pret publiskajiem subjektiem. Tādējādi publiskie subjekti tiek pielīdzināti citiem maksātnespējīgā nodokļa maksātāja kreditoriem. Attiecībā uz maksātnespējīgās personas kreditoru prasījumu apmierināšanu Likuma par maksātnespēju noteikumi ir *lex specialis* attiecībā pret PVN likuma un Likuma par bankām noteikumiem. Tādējādi maksātnespējas gadījumā nepastāv iespēja, tā sakot, “automātiski” apmierināt nodokļu iestādes prasījumus no atsevišķa PVN konta naudas līdzekļiem, ja nodokļa maksātājam ir parādi. Tādējādi PVN kontā uzkrātie līdzekļi ir nodokļa maksātāja īpašums. Tā kā nav negatīva nosacījuma, proti, nav Likuma par bankām 62.b panta otrās daļas 2. punkta a) apakšpunktā minēto nodokļu un nodevu parādu, tika norādīts, ka lūgums ir pamatots.
- 3 Pirmās instances nodokļu iestāde atteicās izdot iepriekš minēto atļauju. Tā atsaucās uz PVN likuma 108.b panta 1. un 5. punktu, kā arī Likuma par bankām 62.b panta 2. punkta 2. apakšpunkta a) daļas formulējumu, uzsverot, ka – tā kā maksātnespējīgajai sabiedrībai lēmuma pieņemšanas dienā ir PVN un iedzīvotāju ienākuma nodokļa parādi un tie ir lielāki par summu, ko maksātnespējas administrators lūdzis pārskaitīt uz bankas kontu – ir izpildīts PVN likuma 108.b panta 5. punkta 1. apakšpunkta nosacījums un atteikums pārskaitīt līdzekļus ir pamatots. Iestādes ieskatā likumdevējs ir noteicis, kādam mērķim var izmantot PVN kontā uzkrātos līdzekļus. Maksātnespējas pasludināšana neietekmē nodokļa maksātāja statusu, jo maksātnespējīgā sabiedrība joprojām ir nodokļa maksātāja. Atšķirība ir tāda, ka tās vārdā rīkojas maksātnespējas administrators. PVN likums ir īpašs regulējums attiecībā pret Likuma par maksātnespēju vispārējo regulējumu.
- 4 Apelācijas iestāde atstāja spēkā pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu un piekrita tajā ietvertajam pamatojumam. Tā uzsvēra, ka – lai gan PVN kontā uzkrātie līdzekļi ir nodokļa maksātāja īpašums –, viens no nosacījumiem, lai atteiktu iepriekš minēto atļauju, ir tas, ka nodokļa maksātājam ir nodokļu parādi. PVN kontā uzkrāto līdzekļu summa būtībā ir nodokļa summa, kas izriet no darījumu partneru apmaksātajiem PVN rēķiniem. Tāpēc šo summu un šos līdzekļus nevar pielīdzināt pārmaksai, ko iestāde var ieskaitīt, lai segtu parādus.

- 5 Savā prasībā *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā) prasītāja lūdza atcelt apelācijas iestādes lēmumu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums

Pirmā prejudiciālā jautājuma pamatojums

- 6 Iesniedzējtiesas šaubas attiecas uz valsts pasākuma, t. i., dalītā maksājuma mehānisma, kas tika ieviests, lai apkarotu krāpšanu PVN jomā, ieviešanas pareizību un piemērošanas robežām.
- 7 Dalītā maksājuma mehānisms Polijas tiesību sistēmā ir reglamentēts PVN likumā un Likumā par bankām. Tā pieņemšana obligātā formā balstījās uz Lēmuma 2019/310 noteikumiem. Šis mehānisms ievieš nepieciešamību nošķirt maksājamās PVN summas un nodokļa bāzes maksājumu. Ja uz piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju attiecas dalītā maksājuma noteikumi, tam ir pienākums papildus parastam bankas kontam atvērt atsevišķu bloķētu PVN kontu. Šo atsevišķo kontu var izmantot tikai PVN iekasēšanai no klientiem un PVN maksāšanai piegādātājiem/pakalpojumu sniedzējiem, kā arī citu publisko tiesību saistību samaksai, bet tikai Valsts kasei. Tādā gadījumā pircējs nodokļa bāzi parasti iemaksā piegādātājam/pakalpojumu sniedzējam parastā bankas kontā, savukārt par piegādi maksājama PVN tiek iemaksāts bloķētajā PVN bankas kontā. Šis maksājuma veids ir atkarīgs tikai no personas, kas veic maksājumu, gribas, un tas nenotiek automātiski. Lai atbrīvotu nodokļa maksātāja PVN kontā uzkrātos līdzekļus, ir vajadzīga nodokļu iestādes atļauja. Valsts tiesību aktos ir paredzēti arī nosacījumi un termiņš šādu naudas līdzekļu atbrīvošanas atteikumam.
- 8 Pieprasot atkāpi no PVN direktīvas 226. panta, Polija norādīja, ka obligātais dalīto maksājumu mehānisms novērsīs krāpšanu PVN jomā; Komisija piekrita šim viedoklim un uzskatīja, ka pasākums ir samērīgs ar mērķi apkarot nodokļu nemaksāšanu.
- 9 Atkāpe tika piešķirta uz laiku līdz 2022. gada 28. februārim ar Lēmumu 2019/310. No lēmuma 1. panta formulējuma izriet, ka atkāpe attiecas uz PVN direktīvas 226. pantu. Tāpēc rēķinā ir jānorāda īpaša prasība, t. i., ir jānorāda “dalītā maksājuma mehānisms”. Iepriekš minētais ir atspoguļots PVN likuma 106.e panta 1. punkta 18.a apakšpunktā.
- 10 Savukārt saskaņā ar PVN direktīvas 206. pantu visi nodokļa maksātāji, kuri ir atbildīgi par PVN samaksu, maksā PVN neto summu brīdī, kad tie iesniedz PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā,. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas apmaksas termiņu vai pieprasīt starpmaksājumu.
- 11 Vispirms šaubas Tiesai ir par to, vai pieņemtais valsts pasākums nav atkāpe no PVN direktīvas 206. panta, un tādējādi – vai par to nebija jāpaziņo saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu. Tas ir jo svarīgāk, tāpēc ka nepaziņošana tiek

uzskatīta par procedūras pārkāpumu, kura dēļ noteikumi kļūst nepiemērojami privātpersonām (skat. spriedumu, 2016. gada 4. februāris, Kriminālprocess pret *Sebat Ince*, C-336/14, EU:C:2016:72, 67. punkts).

- 12 No PVN direktīvas 206. panta formulējuma izriet, ka nodokļa maksātājs ir atbildīgs par PVN samaksu nevis pēc katra ar nodokli apliekamā darījuma, bet gan pēc katra taksācijas perioda beigām. Tādējādi šīs normas pirmajā teikumā minēto PVN neto summu iegūst, saskaitot nodokļus, kas jāmaksā par visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kuri veikti vēlāk taksācijas periodā, un no tā atņemot nodokli, kas samaksāts par darījumiem, kuri veikti iepriekš tā paša perioda laikā. Tāpēc maksājumiem, kas iepriekš saņemti no darījumu partneriem, ir jābūt brīvi pieejamiem nodokļa maksātājam. Tā tas nav attiecībā uz PVN kontu. Līdzekļi tiek bloķēti un tas notiek, pirms ir radusies publisko tiesību saistība PVN jomā maksimālās saistības apmērā šajā gadījumā, attiecībā uz visām PVN summām, kas samaksātas šajā sakarā. Savukārt, lai izmantotu savus līdzekļus citam mērķim, kas nav minēto publisko tiesību saistību samaksa, uzņēmējam ir nepieciešama publiskā subjekta atļauja, kuras saņemšanas termiņš ir 60 dienas, pat ja nav publisko tiesību parādu. Jāatzīst, ka PVN direktīvas 206. panta otrajā teikumā paredzētā iespēja iekasēt starpmaksājumus ļauj prasīt iepriekš samaksāt daļu no PVN neto summas, kas aprēķināta par visu taksācijas periodu. Formulējums “starpmaksājums” apzīmē daļēju tādas summas maksājumu, kas būs maksājama vēlāk, proti, par visu taksācijas periodu aprēķinātā PVN neto summu. Tomēr ir grūti uzskatīt, ka PVN summa, ko pircējs samaksājis piegādātājam par vienu darījumu, ir iepriekš minētais starpmaksājums (skat. Tiesas spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *G. sp. z o.o.*, C-855/19, EU:C:2021:714, 33. punkts, un *H. Saugmandsgora Ēes [H. Saugmandsgaard Øe]* secinājumus, kas sniegti 2021. gada 18. martā šajā lietā, EU:C:2021:222, 111., 112. punkts).
- 13 Tomēr ne Polija, ne Komisija nav norādījusi, ka atkāpe attiecas arī uz PVN direktīvas 206. pantu.
- 14 Tādējādi dalītā maksājuma mehānismu var kvalificēt par tā sauktajiem citiem pienākumiem, ko dalībvalstis uzskata par vajadzīgiem, lai novērstu krāpšanu PVN direktīvas 273. panta izpratnē. PVN direktīvas 273. pantā dalībvalstīm ir dota rīcības brīvība izvēlēties pasākumus, ko tās var pieņemt, lai cita starpā novērstu krāpšanu. Tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu un nodokļu neitralitātes principu (skat. Tiesas spriedumus: 2018. gada 17. maijs, *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41. punkts; 2018. gada 21. novembris, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 35. punkts; 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38., 39. punkts).
- 15 Nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ir neatņemama kopējās PVN sistēmas sastāvdaļa, tāpēc cīņa pret to ir kļuvusi par mērķi, kas ir atzīts un atbalstīts PVN direktīvā (piemēram, Tiesas spriedums, 2021. gada 21. maijs, “*ALTI*” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Dalībvalstīm ir iespēja ieviest īpašus valsts pasākumus savā tiesību sistēmā, lai tostarp sasniegtu šo mērķi.

Tomēr šajā ziņā pieņemtie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai. Saskaņā ar samērīguma principu dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgajos savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. Tiesas spriedumus: 1997. gada 18. decembris, *Molenheide* u.c., C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts; 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 52. punkts). Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi tiek virzīti uz pēc iespējas efektīvāku valsts kases tiesību aizsardzību, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto Tiesa spriedumu, *Molenheide* u.c., EU:C:1997:623, 47. punkts, kā arī spriedumu, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries* u.c., C-384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts). Jo īpaši šos pasākumus nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmē PVN neitralitāti (skat. Tiesas spriedumus: 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 50. punkts; 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts; 2012. gada 21. jūnijs, *Mahageben*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57. punkts).

- 16 Dalītā maksājuma mehānisms ir eksperiments, lai apkarotu krāpšanu PVN jomā. 2021. gada 29. aprīlī Polija iesniedza prasīto ziņojumu par pasākuma vispārējo ietekmi uz krāpšanas, kas saistīta ar PVN, apmēru un nodokļa maksātājiem, uz kuriem attiecas šis pasākums (Padomes Lēmuma 2019/310 12. apsvērums un 2. pants), kura saturs iesniedzējtiesai nav zināms. Ar Padomes Īstenošanas lēmumu (ES) 2022/559 (2022. gada 5. aprīlis), ar kuru groza Īstenošanas lēmumu (ES) 2019/310 attiecībā uz Polijai piešķirto atļauju turpināt piemērot īpašo pasākumu, atkāpjoties no 226. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, iepriekš minētā valsts pasākuma piemērošana tika pagarināta līdz 2025. gada 28. februārim.
- 17 No iesniedzējtiesas rīcībā esošajiem dokumentiem neizriet, ka Polija būtu iesniegusi Komisijai ziņojumu par dalītā maksājuma mehānisma ietekmi, ņemot vērā maksātnespējas tiesību aktus. Tas ir ļoti svarīgi, jo šis pasākums var radīt negatīvas sekas tādejādi, ka netiktu sasniegti maksātnespējas procedūras galvenie mērķi, tātad var radīt sistēmisku, reālu ietekmi uz maksātnespējīgiem subjektiem (PVN maksātājiem) un to kreditoriem, kā arī dot priekšroku Valsts kasei uz kreditoru kopuma rēķina.
- 18 Iesniedzējtiesai ir pamatotas šaubas par to, vai šis pasākums un ar to saistītā piemērošanas prakse nepārsniedz mērķi apkarot krāpšanu PVN jomā, kas izriet gan no PVN direktīvas 273. un 395. panta formulējuma, gan Lēmuma 2019/310.
- 19 Tiesa 1988. gada 11. jūlija spriedumā *Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd*, 138 un 139/86, EU:C:1988:383, norādīja, ka jēdziens “izvairīšanās no nodokļu maksāšanas” ietver nodokļu krāpšanu. Tas, savukārt, ietver apzinātas rīcības elementu (sprieduma 21. punkts). Nodokļu krāpšana ir prakse, ar kuru nodokļa maksātājs mēģina izvairīties no juridisko saistību izpildes,

izmantojot krāpnieciskus līdzekļus. Šajā gadījumā runa ir par tiešu un tīšu nodokļu tiesību aktu pārkāpumu, krāpnieciski izvairoties no nodokļa aprēķināšanas, kā arī nodokļa pilnas summas vai tās daļas maksāšanas. PVN kontekstā nodokļu maksātāja rīcība ir vērsta uz izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas tieši un atklāti pārkāpj spēkā esošos tiesību aktu noteikumus nodokļu jomā. Tas attiecas uz tādām darbībām kā, piemēram, nodokļu objekta neatklāšana un tādējādi nodokļa nedeklarēšana, nepamatoti zemu nodokļu likmju piemērošana, apzināta nodokļu nemaksāšana, viltotu rēķinu izrakstīšana utt. (skat., piemēram, Tiesas spriedumu, 2010. gada 7. decembris, Krimināllietā pret R., C-285/09, EU:C:2010:742, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 20 Ir apšaubāms tas, vai attiecīgās nodokļu iestādes atļaujas saņemšana atbilst izvirzītajam mērķim. Šāds risinājums *de facto* ierobežo uzņēmēja iespējas rīkoties ar saviem līdzekļiem, pat nosakot, ka no PVN saņemtie līdzekļi ir jānovirza likumdevēja izvēlētajām publisko tiesību saistībām vēl pirms PVN saistību rašanās.
- 21 Šajā ziņā rodas būtiskas šaubas, proti, maksātnespējīgā PVN maksātāja situācija un maksātnespējas administratora rīkošanās ar maksātnespējīgā uzņēmēja PVN kontā uzkrātajiem līdzekļiem. Maksātnespējas masā ietilpst manta, kas maksātnespējīgajam nodokļa maksātājam pieder maksātnespējas pasludināšanas dienā, kā arī manta, ko viņš ir ieguvis maksātnespējas procesa laikā, ievērojot dažus izņēmumus. Šajos izņēmumos neietilpst PVN kontā uzkrātie līdzekļi, tāpēc tie jāiekļauj maksātnespējas masā. Nodokļu iestāde atteicās atmaksāt nodokļu maksātāja PVN kontā uzkrātos naudas līdzekļus, jo bija nodokļu parādi (radušies vēl pirms maksātnespējas pasludināšanas). nodokļu iestādei (PVN un ienākuma nodokļa jomā). Tomēr minētie parādi tika iekļauti prasījumu sarakstā. Prasījumu saraksta nozīme ir tāda, ka tas dod tiesības kreditoriem, kuru prasījumi tajā ir iekļauti, piedalīties maksātnespējas procedūrā un to prasījumiem tikt apmierinātiem no maksātnespējas mantas sadales kopā ar citiem kreditoriem. Savukārt pēc tam, kad procedūra ir izbeigta, izraksts no prasījumu saraksta kļūst par izpildu dokumentu pret parādnieku. Maksātnespējas administrators norādīja, ka maksātnespējīgajam nodokļu maksātājam nav citu PVN parādu (kas būtu radušies maksātnespējas procedūras laikā), un naudas līdzekļi viņam bija vajadzīgi, lai samaksātu kārtējās nekustamā īpašuma nodokļa saistības pašvaldības budžetā.
- 22 Grūti noticēt, ka atteikums izmaksāt PVN līdzekļus maksātnespējas administratoram, kas darbojas maksātnespējas lietu tiesneša uzraudzībā un pilda pienākumus saskaņā ar Likuma par maksātnespēju noteikumiem, ir veikts, lai apkarotu krāpšanu PVN jomā.
- 23 Turklāt samērīguma princips norāda, ka gadījumā, ja ir izvēle starp vairākiem piemērotiem risinājumiem, ir jāpiemēro mazāk ierobežojošais un radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas ar paredzētajiem mērķiem (Tiesas spriedums, 2001. gada 12. jūlijs, *Jippes u.c.*, C-189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts). Minētais atļaujas atteikums var šķīst pārmērīgs. Pirmkārt, attiecīgos parādus nevar uzskatīt par

identiskiem piedzenamiem parādiem, jo tie ir iekļauti prasījumu sarakstā. Otrkārt, tā kā nav PVN parādu, maksātnespējas administratoram tiek liegta iespēja izmantot šos līdzekļus, lai samaksātu kreditoriem.

- 24 Tiesa ir jau precizējusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība noteikt pārmaksātā PVN atmaksāšanas kārtību, šī kārtība nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu, pilnībā vai daļēji uzliekot nodokļa maksātājam šā nodokļa samaksas slogu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs PVN pārmaksas, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (Tiesas spriedumi: 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C 254/16, EU:C:2017:522, 20. punkts un tajā minētā judikatūra; 2021. gada 12. maijs, *technoRent International u.c.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 37., 38. punkts un tajā minētā judikatūra). Tā kā maksātnespējīgais PVN maksātājs būtībā neveic uzņēmējdarbību un tāpēc nerada iespēju rasties PVN saistībām, un administrators norāda, ka pēc maksātnespējas pasludināšanas maksātnespējīgajam nav aktuālu PVN parādu, rodas šaubas, vai PVN kontā uzkrāto līdzekļu bloķēšana nepārkāpj PVN neitralitātes principu.

Otrā prejudiciālā jautājuma pamatojums

- 25 Tiesai ir šaubas par Hartas 17. panta 1. punktā paredzēto tiesību uz īpašumu pārkāpumu.
- 26 Nav apstrīdams, ka PVN kontā uzkrātie līdzekļi ir nodokļa maksātāja, tostarp maksātnespējīgā nodokļu maksātāja, īpašums (kā daļa no maksātnespējas masas). Šo naudas līdzekļu bloķēšana ir to izmantošanas ierobežojums. Nodokļa maksātājam, kā arī maksātnespējas administratoram ir jāsaņem nodokļu iestādes atļauja tos novirzīt citiem mērķiem (tostarp nodokļu samaksai citiem publiskajiem kreditoriem saskaņā ar likumu). Atļaujas atteikums tiek izdots automātiski, ja ir nodokļu parādi. Tomēr šādam atteikumam vairs nav jātiek izdotam automātiski tad, ja šādi prasījumi ir iekļauti prasījumu sarakstā un tādējādi gaida izpildi maksātnespējas procedūras gaitā. Interpretācija ir nodokļu iestādes ziņā. Tomēr atļaujas atteikuma gadījumā ir redzama Valsts kases dubultā finansiālā priekšrocība, t. i., no vienas puses, tā piesaka savus prasījumus iekļaušanai prasījumu sarakstā un, no otras puses, tā bloķē PVN kontā uzkrātos līdzekļus šī paša iemesla dēļ. Šīs bloķēšanas rezultātā maksātnespējas administrators nevar izmantot šos līdzekļus, lai apmierinātu visu kreditoru prasījumus (tostarp Valsts kasi) maksātnespējas procedūras gaitā, kas notiek maksātnespējas lietu tiesneša uzraudzībā. Tāpat kā tas ir šajā lietā, nodokļa maksātājam var nebūt kārtējo saistību, kas ir saistītas ar viņa saimniecisko darbību (ko viņa vārdā veic pilnvarnieks), bet viņam var būt citas saistības, kas netiek iemaksāts valsts budžetā, t. i., nekustamā īpašuma nodoklis (pašvaldības budžets). Nodokļu iestāde pati nevar veikt piedziņu pret minēto bankas kontu, jo maksātnespējas procedūras laikā visas piedziņas procedūras saskaņā ar Likuma par maksātnespēju tiek pārtrauktas pēc likuma (tostarp attiecībā uz PVN). PVN likuma regulējums

ietekmē maksātnespējas administratora pienākumu izpildi, jo pretēji Likuma par maksātnespēju noteikumiem tas nosaka, kādi lēmumi maksātnespējas administratoram ir jāpieņem attiecībā uz minētajiem nodokļa maksātājam piederošajiem naudas līdzekļiem, kuri saskaņā ar likumu ir jāiekļauj maksātnespējas masā. Jānorāda, ka arī maksātnespējas lietu tiesnesim nav iespējas rīkoties šajā ziņā. PVN kontā bloķētie līdzekļi (ja nav citu maksātnespējīgā līdzekļu), kas nav nodoti maksātnespējas administratoram, var novest pie maksātnespējas procedūras izbeigšanas un Valsts kases faktiskās apmierināšanas uz citu kreditoru rēķina, bet vienlaikus nebūtu iespējams likvidēt nodokļa maksātāja uzņēmumu. Savukārt, ja maksātnespējīgajam nodokļa maksātājam ir finanšu aktīvi, kas dod iespēju apmierināt visu kreditoru prasījumus, šo līdzekļu izslēgšana no maksātnespējīgā parādnieka mantas var novest pie situācijas, kad, likvidējot uzņēmumu, tos nebūs kam atdot. Savukārt pats nodokļa maksātājs tiks izvītrots no reģistra ar maksātnespējas tiesas lēmumu. Tas radīs neatļautu labumu Valsts kasei.

- 27 Savienības tiesībās tiesības uz īpašumu ir aizsargātas it īpaši ar Hartas 17. pantu. Saskaņā ar Hartas 51. panta 1. punktu tā attiecas uz dalībvalstīm tikai tad, ja tās īsteno Savienības tiesību aktus. Tas neapšaubāmi attiecas uz lietām PVN jomā (skat. Tiesas spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts un turpmākie punkti). Hartas 52. panta 3. punktā ir noteikts, ka, ciktāl tajā ir ietvertas tiesības, kuras atbilst Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā, kas noslēgta Romā 1950. gada 4. novembrī (ECPAK), garantētajām tiesībām, šo tiesību nozīme un apjoms ir tāds pats kā minētajā Konvencijā noteiktajām tiesībām. Saskaņā ar paskaidrojumiem par Hartu Hartas 17. pants atbilst ECPAK 1. protokola 1. pantam. Tādējādi Hartas 17. pants ir jāinterpretē, ņemot vērā Eiropas Cilvēktiesību tiesas (ECT) judikatūru par pēdējo no minētajām tiesību normām kā minimālo aizsardzības standartu (skat. spriedumu, 2019. gada 21. maijs, *Komisija/Ungārija*, C-235/17, EU:C:2019:432, 72. punkts). Jēdzienam “īpašums”, kas minēts 17. panta 1. punktā, ir autonoma nozīme, kas neaprobežojas ar īpašumtiesībām uz materiālām lietām, un par “īpašumtiesībām” var uzskatīt arī noteiktas citas tiesības un intereses, kas veido aktīvus (ECT spriedums, 2004. gada 22. jūnijs, *Broniewski* pret Poliju, Nr. 31443/96, 129. punkts). Noteiktos apstākļos jēdziens “īpašums” var ietvert aktīvus, tostarp parādus (skat. ECT spriedumu, 2004. gada 28. septembris, *Kopecký* pret Slovākiju, Nr. 44912/98, 35. punkts). Runājot par PVN, ECT spriedumā, 2009. gada 22. janvāris, *Bulves* pret Bulgāriju, sūdzība Nr. 3991/03, 57. punkts, tika atzīts, ka prasītājas sabiedrības tiesības atskaitīt priekšnodokli ir vismaz “tiesiskā palāvība” uz īpašumtiesību, kas veido “īpašumu” 1. protokola 1. panta pirmā teikuma izpratnē, efektīvu izmantošanu (skat. *mutatis mutandis* ECT spriedumus: 1991. gada 21. novembris, *Pine Valley Developments Ltd* un citi pret Īriju, 51. punkts; 2002. gada 16. aprīlis, *Dangeville* pret Franciju, Nr. 36677/97, 48. punkts; 2003. gada 22. jūlijs, *Cabinet Diot un SA Gras Savoye* pret Franciju, Nr. 49217/99 un 49218/99, 26. punkts; 2007. gada 25. aprīlis, *Aon Conseil and Courtage SA* un *Christian de Clarens SA* pret Franciju, Nr. 70160/01, 45. punkts un ECT spriedums, 2007. gada 23. maijs, *Interspav* pret Ukrainu, Nr. 803/02, 30.–32. punkts). Tādējādi tiesības atskaitīt PVN ir cerības uz

īpašumtiesībām, ko aizsargā Hartas 17. pants. Nav šaubu, ka atsevišķā PVN kontā uzkrātie naudas līdzekļi ir īpašums Hartas 17. panta 1. punkta izpratnē un tie ir aizsargāti ar šo normu.

- 28 Valsts varas efektivitātei nepārkāpjama robeža ir pilsoņu pamattiesības, kuru ierobežojumus, kā tas ir noteikts Hartas 52. panta 1. punktā, var ieviest tikai ar tiesību aktiem un, ievērojot to būtisko saturu, ja tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējo interešu mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības (skat. Tiesas spriedumu, 2016. gada 15. februāris, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 50. punkts). Tāpēc ir grūti atrast līdzsvaru starp sabiedrisko kārtību un īpašumtiesību brīvību. Šim “likumam” ir jābūt pietiekami pieejamam un paredzamam, tas ir, precīzi formulētam, lai indivīds – bez profesionāla padoma – spētu pielāgot savu rīcību; paredzēt sekas, ko likums viņam radīs (ECT spriedums, 1987. gada 26. marts, *Leander* pret Zviedriju, Nr. 9248/81, 50. punkts). Tāpēc “likumam” ir jābūt pietiekami skaidram (ECT spriedums, 2007. gada 3. jūlijs, *Tan* pret Turciju, Nr. 9460/03, 22.–26. punkts) un paredzamam attiecībā uz piemērojamo pasākumu nozīmi un raksturu (skat. ECT spriedumu, 2006. gada 25. septembris, *Coban* pret Spāniju, Nr. 17060/02), kā arī pietiekami skaidri jādefinē tiesību iejaukties ECT garantēto tiesību īstenošanā apjoms un veidi (ECT spriedums, 2010. gada 14. septembris, *Sanoma Uitgevers* pret Nīderlandi, Nr. 38224/03, 81., 82. punkts). Šai prasībai nav pretrunā likums, kas piešķir rīcības brīvību, ar nosacījumu, ka šīs brīvības apjoms un īstenošanas noteikumi ir pietiekami skaidri definēti, ņemot vērā attiecīgās leģitīmās intereses, lai nodrošinātu indivīdam pienācīgu aizsardzību pret patvaļu (skat. iepriekš minēto ECT spriedumu, *Margareta un Roger Andersson*, 75. punkts). Tāpēc likumā, kas piešķir rīcības brīvību, ir jādefinē tās apjoms (ECT spriedums, 1983. gada 25. marts, *Silver u.c.* pret Apvienoto Karalisti, Nr. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 un 7136/75, 88. punkts). Visas šīs prasības izriet no tiesiskuma idejas (ECT spriedums, 1998. gada 25. maijs, *Kopp* pret Šveici, Nr. 23224/94, 55. punkts). Nosacījums, kurā paredzēts, ka visiem ierobežojumiem ir jābūt “paredzētiem likumā”, saskaņā ar ECT judikatūru nozīmē to, ka valsts iestādes amatpersonu darbības nevar pārkāpt robežas, kas iepriekš noteiktas tiesību normās, un tas paredz noteiktas prasības, kurām jāatbilst gan pašām tiesību normām, gan procedūrām, kas paredzētas, lai šīs tiesību normas faktiski tiktu ievērotas. Visbeidzot ECT bija iespēja precizēt, ka jēdziens “likums” jāsaprot ne tikai tā formālā nozīmē, bet arī tā “materiālā” nozīmē; šādā izpratnē likums ietver gan “rakstītās tiesības”, gan “nerakstītās tiesības”, kā arī “tiesības, kas izstrādātas” (ECT spriedumi: 1979. gada 26. aprīlis, *Sunday Times* pret Apvienoto Karalisti (Nr. 1), Nr. 6538/74, A sērija Nr. 30, 49. punkts; 1995. panta 13. jūlijs, *Tolstoy Miloslavsky* pret Apvienoto Karalisti, Nr. 18139/91, A sērija Nr. 316-B, 37. punkts). “Pastāvīgā judikatūra”, kas ir publicēta un tādējādi ir pieejama valsts tiesām un tiek ņemta vērā, noteiktos apstākļos var papildināt likumu noteikumus un precizēt tos tā, lai padarītu tos paredzamus (ECT spriedums, 1988. gada 24. maijs, *Müller u.c.* pret Šveici, Nr. 10737/84, 29. punkts). Samērīguma principa ievērošana prasa, lai tiesību uz īpašumu ierobežošana nepārsniegtu tiesiskajā regulējumā noteikto leģitīmo mērķu sasniegšanai piemēroto un vajadzīgo pasākumu robežas, ņemot vērā, ka, ja ir izvēle starp vairākiem piemērotiem

pasākumiem, ir jāizvēlas mazāk ierobežojošais un ka radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas ar paredzētajiem mērķiem (Tiesas spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C 524/15, EU:C:2018:197, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Kā jau norādīts, dalītā maksājuma mehānisms tika ieviests, lai apkarotu krāpšanu PVN jomā, un tas pats par sevi ir uzskatāms par atbilstošu sabiedrības interesēm (skat. ECT spriedumu, 1994. gada 22. septembris, *Hentrich* pret Franciju, Nr. 13616/88, 39. punkts). Tomēr likumdevējs Likumā par maksātnespēju nav regulējis šāda regulējuma sekas. Šādā situācijā ir grūti runāt par skaidriem un precīziem noteikumiem, kas ļautu profesionālam tiesību subjektam, piemēram, maksātnespējas administratoram, veikt maksātnespējas procedūru un paredzēt nodokļu iestādes rīcību. Konkurējošie juridiskie risinājumi ir radījuši tiesisko nedrošību. Viena nodokļu iestāde, piemērojot tikai gramatisku interpretāciju, liedz atļauju atbrīvot līdzekļus, jo pastāv nodokļu parādi, bet cita, piemērojot sistēmisku un teleoloģisku interpretāciju, atbrīv šādus līdzekļus. Turklāt spēkā esošie tiesību akti norāda, ka PVN kontā uzkrātie līdzekļi ir jāiekļauj maksātnespējīgā parādnieka mantā. Akta neparedzamība ir ievērojama arī materiālajā līmenī. Administratīvo tiesu judikatūrā nav skaidrs, kāds kolīziju princips tiek uzskatīts par būtisku, bet saskatāmi ir trīs principi: *lex superior, lex specialis derogat legi generali; lex posterior derogat legi priori*. Vienlaikus *lex specialis* īpašība vienu reizi tiek piešķirta Likuma par maksātnespēju noteikumiem un citreiz – PVN likumam. Šāda situācija liecina par ieviestā regulējuma neskaidrību un neparedzamību, radot neskaidrību maksātnespējas administratoram.

Trešā prejudiciālā jautājuma pamatojums

- 30 Eiropas Savienība ir tiesību savienība, un tiesības un tiesiskums jau no paša sākuma ir bijis šīs organizācijas un kopējās Eiropas darbības pamatā (skat. Tiesas spriedumu, 1986. gada 23. aprīlis, *Parti écologiste “Les Verts”*, 294/83, EU:C:1986:166, 23. punkts). Kā precizēts LES 2. pantā, katrai dalībvalstij ar visām pārējām dalībvalstīm ir kopīgas daudzas pamatvērtības un tās to savstarpēji atzīst. Šī premisa nozīmē un pamato dalībvalstu savstarpējo uzticēšanos šo vērtību atzīšanā un tādējādi Savienības tiesību, ar kurām tās tiek īstenotas, ievērošanā (skat. Tiesas atzinumu, 2014. gada 18. decembris, 2/13, EU:C:2014:2454, 168. punkts). Tieši šajā kontekstā dalībvalstīm tostarp saskaņā ar LES 4. panta 3. punkta pirmajā daļā minēto lojālas sadarbības principu ir jānodrošina savās atbilstošajās teritorijās Savienības tiesību piemērošana un ievērošana un šajā nolūkā jānosaka visi vajadzīgie vispārējie un īpašie pasākumi, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Līgumiem vai no Savienības iestāžu aktiem (skat. Tiesas spriedumu, 2018. gada 6. marts, *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, 34. punkts). Savukārt tiesiskās noteiktības princips, no kura izriet tiesiskās palāvības aizsardzības princips, noteic, ka tiesiskajam regulējumam, kas rada privātpersonām nelabvēlīgas sekas, jābūt skaidram un precīzam un tā piemērošanai – tādai, ko attiecīgās personas var paredzēt (skat. Tiesas spriedumus: 2013. gada 12. decembris, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, 44. punkts; 1996. gada 15. februāris, *Duff* un citi, C-63/93, EU:C:1996:51, 20. punkts; 2004. gada 29. aprīlis, *Sudholz*,

C-17/01, EU:C:2004:242, 34. punkts; 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary u.c.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 77. punkts). Tiesiskās drošības princips ir arī jāievēro ikvienai valsts iestādei, kurai jāpiemēro Savienības tiesības (skat. Tiesas spriedumu, 2008. gada 17. jūlijs, *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, 65. punkts un tajā ar minētā judikatūra). Tādēļ, lai varētu runāt par labu pārvaldību Hartas 41. panta 1. punkta izpratnē, tai neapšaubāmi ir jārikojas, pamatojoties uz tiesību aktiem, tostarp Savienības tiesību aktiem, un ievērojot to ierobežojumus.

- 31 Cīņu pret krāpšanu PVN jomā, kas ir viens no atzītiem Savienības mērķiem, nevar aplūkot tikai no tās efektivitātes viedokļa. Šīs cīņas līdzekļiem un metodēm jāatbilst tiesiskuma prasībām. Ja valsts iestādei tiktu piešķirti pārmērīgi instrumenti cīņai pret krāpšanu PVN jomā, nekā nevarētu novērst to, ka tās nekontrolēta un brīva darbība galu galā kaitētu kopējai PVN sistēmai un līdz ar to arī nodokļa maksātājiem.
- 32 Pamatlietas elementi liecina par Polijas tiesību sistēmas nekonsekvenci. PVN kontā uzkrāto līdzekļu izmantošanas ierobežojumu, ko maksātnespējas administrators lūdz pārskatīt pēc PVN maksātāja maksātnespējas pasludināšanas, veicot tādu tiesību aktus interpretāciju, kurā netiek ņemti vērā no Eiropas Savienības tiesībām izrietošie juridiskie ierobežojumi, diez vai var uzskatīt par atbilstošu pasākumu, lai apkarotu krāpšanu PVN jomā. Tiesas uzraudzībā veiktās maksātnespējas administratora darbības nevar pielīdzināt krāpnieciskām, turklāt mērķtiesīgām, darbībām, saistītā ar krāpšanu PVN jomā. Valsts likumdevējs ir izveidojis maksātnespējas tiesību sistēmu, kuras galvenie mērķi ir ne tikai norēķināties ar kreditoriem, bet arī glābt (ja iespējams) saimniecisko vienību. Tāpēc, ja Polijas likumdevējs ievieš pasākumu, ar kuru tas paredz apkarot krāpšanu PVN jomā, nevar uzskatīt, ka tā nolūks bija vienlaikus atņemt spēku citiem valsts tiesību aktu noteikumiem (to nepārprotami nenorādot), kas ir vienlīdz svarīgi tirgus (tostarp Savienības iekšējā tirgus) darbībai. Tādējādi nodokļu iestādēm, interpretējot tiesību normas, tostarp Savienības tiesību aktus, nevajadzētu atšifrēt no tiem izrietošās normas tādā veidā, kas varētu apdraudēt maksātnespējas procedūras mērķus un tādējādi dot priekšroku Valsts kasei uz kreditoru kopuma rēķina. Veicot interpretāciju, nodokļu iestādēm nevajadzētu padziļināt grūtības un pretrunas starp abām tiesību sistēmām – publisko un privāto tiesību sistēmu. Tiesiskā valstī saimnieciskas vienības ir tiesīgas paļauties, ka valsts iestādēm ir saprātīgs pamats, lai noteiktu, cik lielā mērā tās iejaucas pamattiesībās.