

Byla C-278/24 [*Genzyński*]ⁱ**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2024 m. balandžio 22 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2024 m. sausio 31 d.

Pareiškėjas:

P. K.

Atsakovas:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pagrindinės bylos dalykas

Juridinio asmens valdybos nario solidariosios atsakomybės už šio juridinio asmens PVM skolas sąlygos

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Nacionalinės nuostatos, kuriomis nustatoma juridinio asmens valdybos nario solidarioji atsakomybė už PVM skolas, ir nacionalinė praktika šioje srityje, vertinama atsižvelgiant į Direktyvą 2006/112/EB, SESV, Pagrindinių teisių chartiją, teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, lygybės prieš įstatymą, nediskriminavimo ir teisės į gerą administravimą principus.

Prejudiciniai klausimai

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

„1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) nuostatas, įskaitant jos 193, 205, 273 straipsnius, siejamus su Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) 325 straipsniu ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 17 straipsniu, taip pat proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatytas juridinio asmens valdybos nario solidariosios atsakomybės už šio juridinio asmens PVM skolas mechanizmas, prieš tai nenustačius, ar šis valdybos narys veikė nesąžiningai arba kad jo elgesį buvo galima laikyti tyčiniu arba aplaidžiu?

2. Ar PVM direktyvos nuostatos, įskaitant jos 193, 205, 273 straipsnius, siejamus su SESV 325 straipsniu, teisinio saugumo principu, teisėtų lūkesčių principu, teisės į gerą administravimą principu, kylančiu iš Chartijos 41 straipsnio, siejamo su Europos Sąjungos sutarties 2 straipsniu (<...> teisinė valstybė, pagarba žmogaus teisėms), Chartijos 47 straipsniu (veiksminga teisinė gynyba, teisė kreiptis į teismą), turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama tokia nacionalinė praktika, pagal kurią tam, kad juridinio asmens, turinčio tik vieną kreditorių, valdybos narys būtų atleistas nuo solidariosios atsakomybės už šio juridinio asmens PVM skolas, jis turi pateikti prašymą pripažinti nemokumą, kuris pagal nemokumą reglamentuojančios nacionalinės teisės nuostatas ir praktiką neturi pagrindo, todėl pažeidžiama teisės į nuosavybę esmė (Chartijos 17 straipsnis)?

3. Ar PVM direktyvos 193, 205, 273 straipsniai, siejami su SESV 325 straipsniu, taip pat lygybės prieš įstatymą principas ir nediskriminavimo principas (Chartijos 20 ir 12 straipsniai) turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos [1 punkte nurodytos] nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias leidžiama nevienodai vertinti juridinių asmenų valdybos narius, t. y. kad juridinio asmens, turinčio daugiau nei vieną kreditorių, valdybos narys gali būti atleistas nuo atsakomybės už bendrovės prievoles, jeigu pateikia prašymą pripažinti nemokumą, o juridinio asmens, turinčio tik vieną kreditorių, valdybos narys neturi galimybės veiksmingai pateikti tokio prašymo ir todėl jis faktiškai netenka galimybės būti atleistas nuo solidariosios atsakomybės už juridinio asmens PVM skolas ir teisės į veiksmingą teisinę gynybą (Chartijos 47 straipsnis)?“

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

ESS 2 straipsnis ir 4 straipsnio 3 dalis;

SESV 352 straipsnio 1 dalis;

Pagrindinių teisių chartijos 17 straipsnio 1 dalis, 20 straipsnis, 21 straipsnio 1 dalis ir 47 straipsnis;

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193, 205 ir 273 straipsniai,

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (toliau – PVM įstatymas) 103 straipsnio 1 dalis;

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (1997 m. rugpjūčio 29 d. Įstatymas dėl apmokestinimo tvarkos (toliau – OP) 26, 91, 107, 108 ir 116 straipsniai;

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (2003 m. vasario 28 d. Bankroto įstatymas (toliau – uPU) 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 ir 29 straipsniai;

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (1964 m. lapkričio 17 d. Įstatymas dėl Civilinio proceso kodekso, toliau – KPC) 130 straipsnis;

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (2000 m. rugsėjo 15 d. Komercinių bendrovių kodeksas (toliau – KSH)) 299 straipsnis.

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 2022 m. birželio 15 d. sprendimu pirmosios instancijos mokesčių administratorius nustatė P. K. (toliau – pareiškėjas) solidariąją mokestinę atsakomybę už *E. Sp. z o.o.* (toliau – bendrovė) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) įsiskolinimą už 2017 m. gegužės, birželio, liepos ir rugpjūčio mėn. ir delspinigius, iš viso 1 306 639,70 Lenkijos zlotų (PLN), remdamasis, be kita ko, OP 107 straipsnio 1 dalimi ir 2 dalies 2 punktu, 108 straipsnio 1 dalimi, siejama su OP 116 straipsniu. Iš pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimo motyvų matyti, kad 2014 m. sausio mėn. pareiškėjas atsisakė minėtų pareigų. Buvo nurodyta, kad bendrovė už minėtus mėnesinius laikotarpius pateikė PVM deklaracijas, kuriose nurodė mokėtinas PVM sumas. Vėliau ji pateikė patikslintas 2017 m. birželio, liepos ir rugpjūčio mėn. deklaracijas. Kadangi per teisės aktuose nustatytą terminą įsiskolinimai nebuvo padengti, nagrinėjamos skolos tapo mokestinėmis skolomis. Prieš tai išsiuntes priminimus, pirmosios instancijos mokesčių administratorius išdavė vykdomuosius dokumentus. Taip pat buvo atlikti keli vykdymo veiksmai, tačiau iš bendrovės turimo turto nepavyko išieškoti visos mokestinės nepriemokos. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta pirma, pirmosios instancijos mokesčių administratorius, veikiantis kaip vykdymo institucija, nutraukė dėl bendrovės pradėtą vykdymo procesą dėl jo neveiksmingumo. Remiantis byloje surinktų įrodymų visuma konstatuota, kad yra sąlygos nustatyti valdybos nario atsakomybę už bendrovės mokestines skolas, nes pareiškėjas buvo valdybos narys tuo metu, kai susidarė įsiskolinimai, o išieškojimas iš bendrovės turto buvo neveiksmingas (teigiamos sąlygos). Taip pat nustatyta, kad bendrovė nuo 2017 m. birželio 25 d. (įstatyme nustatytas PVM mokestinės prievolės už 2017 m. gegužės mėn. įvykdymo terminas) išvis nustojo dengti skolas mokesčių administratoriui. Pareiškėjas neįrodė nei to, kad laiku

pateikė prašymą pripažinti nemokumą, kad buvo pradėta restruktūrizavimo procedūra arba kad per patvirtinimo procedūrą buvo patvirtintas susitarimas su kreditoriais, nei to, kad prašymas pripažinti nemokumą nebuvo pateiktas ne dėl pareiškėjo kaltės. Jis taip pat nurodė bendrovės turto, iš kurio vykdant išieškojimą būtų galima patenkinti didelę dalį bendrovės mokestinės nepriemokos. Iš minėto sprendimo motyvų matyti, kad 2022 m. balandžio 11 d. raštu pareiškėjas, be kita ko, paprašė į bylos medžiagą įtraukti įrodymus dėl pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus nuo 2016 m. pradžios iki 2017 m. pabaigos vykdytų visų procedūrų dėl bendrovės, siekiant nustatyti, per kokias procedūras, kokių laikotarpiu ir kokia apimtimi buvo priimti sprendimai taikyti užtikrinimo priemonės bendrovės turtui arba imtasi visų kitų procesinių veiksmų, kuriuos pritaikius buvo areštuotas arba sulaikytas bendrovės turtas (įskaitant pinigines lėšas banko sąskaitose ir sumas, gautinas gražinant PVM permoką); išklausti pareiškėją dėl minėtų aplinkybių; reikalauti, kad bendrovės banko sąskaitas administruojantys bankai pateiktų pažymą dėl to, kada ir kokia apimtimi 2016–2017 m. buvo areštuojamos bendrovės banko sąskaitose esančios lėšos. Pareiškėjo teigimu, minėti įrodymai turėjo patvirtinti, kad dėl mokesčių administratoriaus veiksmų valdybos veikla tapo neįmanoma – minėtomis aplinkybėmis jis neturėjo galimybės pateikti prašymo pripažinti nemokumą. 2022 m. gegužės 13 d. nutartimi atsisakyta rinkti įrodymus, kurie, pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus nuomone, nebuvo susiję su šia mokestine procedūra.

- 2 Gavęs pareiškėjo skundą, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* (Vroclavo mokesčių administratoriaus direktorius, toliau – apeliacinė institucija) 2022 m. spalio 18 d. sprendimu patvirtino pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimą.
- 3 Tada pareiškėjas kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 4 Pareiškėjas teigė, kad skundžiamu sprendimu, be kita ko, pažeistas *uPU* 11 straipsnis, siejant jį su *uPU* 20 straipsnio 1 dalimi ir *uPU* 21 straipsnio 1 dalimi, netinkamai aiškinant šias nuostatas ir remiantis prielaida, kad nemokiu gali būti pripažįstamas skolininkas (įmonė), kuris turi tik vieną kreditorių, nors iš minėtų nuostatų, suformuotos teismų praktikos ir doktrinos, taip pat bankroto bylas nagrinėjančių teismų vienodos praktikos matyti, kad būtina skolininko pripažinimo nemokiu ir bankroto bylos iškėlimo jam sąlyga yra piniginių prievolių nevykdymas bent dviem kreditoriams, nes bankroto proceso tikslas – lygiomis dalimis patenkinti visų kreditorių reikalavimus iš viso skolininko turto; OP 116 straipsnio 1 dalies 1 punkto b papunktis buvo pažeistas dėl jo netaikymo, nes pareiškėjas laikotarpiu, kai ėjo bendrovės valdybos nario pareigas, neturėjo nei teisinio, nei faktinio pagrindo pateikti prašymą pripažinti nemokumą, todėl pirmosios instancijos mokesčių administratorius neteisingai nustatė pareiškėjo atsakomybę už bendrovės mokestines prievoles.

- 5 Atsakovas teigė, kad pareiškėjas galėjo prašyti pripažinti nemokumą esant vienam kreditoriui, nes OP 116 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta atleidimo nuo atsakomybės sąlyga siejama su prašymo pateikimu, o ne su šio prašymo pasekmėmis, t. y. nemokumo paskelbimu. Nurodyta administracinių teismų praktika, iš kurios matyti, kad jeigu būtų pritarta pareiškėjo pozicijai, palankesnėje padėtyje atsidurtų tie valdybos nariai, kurių bendrovės turi tik vieną kreditorių – valstybės išdą, palyginti su valdybos nariais, kurių bendrovės turėtų bent du kreditorius. Taigi valdybos nariai (tretieji asmenys) akivaizdžiai būtų vertinami skirtingai, atsižvelgiant į jų valdomų bendrovių kreditorių skaičių ir trečiųjų asmenų garantinės atsakomybės funkcijos susilpnėjimą.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Pirmojo prejudicinio klausimo pagrindimas

- 6 Be jame nustatytų apribojimų, PVM direktyvos 273 straipsnyje nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias gali nustatyti valstybės narės. Taigi šia nuostata valstybėms narėms suteikiama diskrecija pasirinkti priemones, kuriomis siekiama užtikrinti viso jų teritorijoje mokėtino PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje. Valstybės narės turi naudotis šia kompetencija laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo. Nacionalinės nuostatos, kuriomis *de facto* sukuriama atsakomybės be kaltės sistema, viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises. Atsakomybės už PVM sumokėjimą perkėlimas kitam asmeniui nei tas, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, neleidžiant jam išvengti atsakomybės pateikiant įrodymus, kad jis visiškai nesusijęs su prievole sumokėti šį mokesť turinčio asmens veiksmais, turi būti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu. Iš tiesų akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlygų priskirti mokesťinių pajamų praradimą dėl trečiųjų asmenų veiksmų, kuriems jis neturėjo jokios įtakos. Todėl valstybių narių pasinaudojimas galimybe nustatyti kitą solidarųjį skolininką nei prievolę sumokėti mokesť turintis asmuo, siekiant užtikrinti veiksmingą mokesťio surinkimą, atsižvelgiant į teisinio saugumo ir proporcingumo principus, turi būti pagrįstas šių asmenų tarpusavio faktiniais ar teisiniais santykiais. Aplinkybės, kad kitas nei prievolę mokėti mokesť turintis asmuo veikė sąžiningai, dėdamas visas pastangas elgtis kaip apdairus ūkio subjektas, ir ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, ir kad jis nedalyvavo piktnaudžiaujant ar sukčiaujant, yra veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima šį asmenį įpareigoti solidarai sumokėti mokėtiną PVM (ESTT sprendimai: 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 26 punktas); 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 37 punktas, 76 punktas).
- 7 Lenkijos bendrosios kompetencijos teismų praktikoje yra įsivyravusi tendencija komercinės teisės reglamentuojamos bendrovės valdybos nario solidarųją atsakomybę pagal OP 116 straipsnį laikyti garantine atsakomybe be kaltės. Dėl to pažeidžiama mokesťinio intereso ir asmens (subjekto) interesų pusiausvyra.

- 8 Teismų praktikoje pabrėžiama, kad valdybos nario atsakomybė: yra papildoma (mokestinės skolos išieškojimas iš atitinkamo trečiojo asmens priklauso nuo to, ar veiksmai, kuriais siekta išieškoti mokestinę skolą iš paties PVM mokėtojo, buvo neveiksmingi – atsakomybė už kito asmens skolą); yra solidarioji (tuo pat metu mokesčių kreditorius gali reikalauti prievolės įvykdymo ir iš mokesčių mokėtojo, ir iš trečiojo asmens); nekyla iš įstatymo, nes tam, kad ji atsirastų, turi būti priimtas konstatuojamojo pobūdžio sprendimas (mokesčių administratorius privalo priimti tokį sprendimą); yra garantinė (ja užtikrinamos viešosios teisės reglamentuojamos skolos, kad apmokestinamieji asmenys, mokėtojai, mokesčių rinkėjai neišvengtų atsakomybės). Be to, nurodyta, kad trečiųjų asmenų atsakomybė neturi jokio ryšio su mokesčių mokėtojui tenkančia mokestine prievole ar mokėtojo ir mokesčių rinkėjo prievole.
- 9 Valdybos narys yra solidariai atsakingas be jokių individualių apribojimų, kai mokesčių administratorius įrodo, kad yra tenkinamos teigiamos sąlygos, o pats valdybos narys veiksmingai neįrodo, kad yra tenkinamos atleidimo nuo atsakomybės sąlygos. Sąlygų sąrašas yra baigtinis.

Teigiamos sąlygos yra šios:

- 1) atsiranda komercinės bendrovės – PVM mokėtojos – mokestinė skola (t. y. neįvykdoma mokestinė prievolė);
- 2) svarbu, kad laikotarpiu, kuriuo valdybos narys vykdė valdymo funkcijas, jis turėtų oficialius įgaliojimus, neatsižvelgiant į tai, ar atsakingas valdybos narys faktiškai rūpinosi subjekto interesais;
- 3) priverstinio išieškojimo iš PVM mokėtojo neveiksmingumas.

Atleidimo nuo atsakomybės sąlygos yra (tik) šios:

- 1) valdybos narys įrodo, kad laiku pateikė prašymą pripažinti nemokumą ar kad per tą laiką buvo pradėta restruktūrizavimo procedūra arba kad per susitarimo su kreditoriais patvirtinimo procedūrą buvo patvirtintas susitarimas su kreditoriais. Ši sąlyga susijusi tik su prašymo pateikimu, o ne su šio prašymo pasekmėmis, t. y. nemokumo pripažinimu;
 - 2) valdybos narys įrodo, kad prašymas pripažinti nemokumą nepateiktas ne dėl valdybos nario kaltės (tyčia ir aplaidumas), kai valdybos narys, dėdamas visas deramas pastangas dėl bendrovės reikalų tvarkymo, nepateikė tokio prašymo dėl nuo jo nepriklausančių priežasčių,
 - 3) valdybos narys nurodė bendrovės turtą, iš kurio (didelės dalies) bus galima išieškoti bendrovės mokestines skolas – iš šio turto turi būti įmanoma faktiškai išieškoti skolas ir patenkinti kreditoriaus reikalavimus.
- 10 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad nuostata, kuria reglamentuojamas solidariosios atsakomybės klausimas, visiškai nesusijusi su valdybos nario elgesio, pavyzdžiui,

nesąžiningumo ar deramo rūpestingumo stokos (tyčia ar aplaidumas) tvarkant bendrovės reikalus vertinimu. Ji taip pat nesusijusi su laiko momentu, kai jis ėjo pareigas tuo metu, kai atsirado kuri nors sąlyga, susijusi su PVM nesumokėjimu. Į kaltės elementą atsižvelgiama tik tiek, kiek tai susiję su prašymo pripažinti nemokumą nepateikimu. Todėl valdybos narys, kurį prašoma pripažinti solidariai atsakingu, negali veiksmingai remtis ESTT jurisprudencijoje nurodytomis aplinkybėmis, susijusiomis su platesniu kaltės aspektu. Tai lemia situaciją, kai valdybos narys, nors ir galėjo įrodyti, kad veikė rūpestingai, kaip to reikalaujama, net ir nurodęs arba netgi įrodęs tokio pobūdžio aplinkybes neatleidžiamas nuo atsakomybės, kai nėra tokios atleidimo nuo atsakomybės sąlygos. Tai rodo, kad Lenkijos teisės sistemoje valdybos nario solidarioji atsakomybė grindžiama atsakomybe be kaltės ir yra besąlyginė. Taigi, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos nuostatas, tokia atsakomybė gali peržengti deramo rūpestingumo reikalavimo ir kaltės principo ribas?

- 11 Nagrinėjamu atveju pareiškėjas teigia, kad pagal mokesčių deklaracijas mokėtino PVM nesumokėjimą lėmė mokesčių administratoriaus veiksmų grandinė, o ypač taikytos apsaugos priemonės, kurios neleido jam *de facto* disponuoti bendrovės turtu tuo metu, kai jis užėmė valdybos nario pareigas. Kartu dėl to jis negalėjo sumokėti už kitus mokesčius laikotarpius pateiktose bendrovės mokesčių deklaracijose nurodyto PVM, todėl buvo pradėtas procesas dėl jo atsakomybės. Mokesčių administratoriai atsisakė rinkti pareiškėjo prašomus įrodymus, nors jos turėjo šiuos įrodymus (jos pačios atliko tokius veiksmus), nes, jų nuomone, tokie įrodymai nagrinėjamu atveju neturėjo reikšmės.
- 12 Galiausiai teismas pagrįstai abejoja, ar iš nacionalinės teisės aktų kylanti valdybos narių solidarioji atsakomybė atitinka PVM direktyvos 273 straipsniu, siejamu su SESV 325 straipsniu, siekiamą tikslą ir ar ja nepažeidžiamas proporcingumo principas, nes tai yra atsakomybe be kaltės grindžiamas mechanizmas. Juo labiau, kad tai gali apimti paties mokesčių administratoriaus veiksmų pasekmes, kaip yra šiuo atveju.
- 13 Kadangi pagal bendrą principą, atsižvelgiant į PVM direktyvos 193 straipsnį, kiekvienas apmokestinamas asmuo privalo mokėti PVM, atvejai, kai PVM direktyvos 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytais atvejais PVM turi sumokėti kiti asmenys, yra išimtis. Be to, pagal PVM direktyvos 205 straipsnį jame nurodytais atvejais už PVM sumokėjimą bus (bet jau solidariai) atsakingas kitas asmuo, jei valstybė narė taip nusprendžia. Pripažįstant, kad PVM direktyvos 273 straipsnio, siejamo su SESV 325 straipsniu, nuostatomis suteikiama galimybė nustatyti valdybos narių ir PVM mokėtojo solidariosios atsakomybės tvarką, ją taikant reikėtų atsižvelgti į platesnį kaltės elementą nei tas, kuris numatytas Lenkijos nacionalinės teisės aktuose, todėl būtų išplėsta šioje srityje vykdomos procedūros apimtis, ir kyla abejonių dėl to, ar šiuo metu galiojanti solidarioji valdybos narių atsakomybė nepažeidžia proporcingumo principo.
- 14 Ši atsakomybė negali būti laikoma lygiaverte PVM mokėtojo atsakomybei už mokesčio sumokėjimą, nes tai yra išimtis. Per procedūrą, per kurią bus priimamas

sprendimas dėl jo asmeninės atsakomybės, valdybos narys turi turėti galimybę įrodyti, kad, atstovaudamas PVM mokėtoju, jis nesielgė nesąžiningai ir kad jo elgesio negalima laikyti tyčiniu ar aplaidžiu. Negalėjimas išvengti tokios atsakomybės pažeidžia tokio valdybos nario teisę į nuosavybę (Chartijos 17 straipsnis), nes priėmus sprendimą dėl solidariosios atsakomybės jis netenka viso ar dalies savo turto.

- 15 Tokios, kokia nurodyta pirma, valdybos nario solidariosios atsakomybės taisyklės sudaro prielaidas mokesčių administratoriaus savivalei ir teismui kyla pagrįstų abejonių dėl PVM direktyvos nuostatų, proporcingumo principo ir Chartijos 17 straipsnio pažeidimo.

Antrojo prejudicinio klausimo pagrindimas

- 16 PVM direktyvos 273 straipsnis nėra nuostata, kuria valstybei narei leidžiama laisvai nukrypti nuo PVM direktyvos nuostatų, ir ja leidžiama nustatyti kitas pareigas tik siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Iš ESTT jurisprudencijos matyti, kad valstybė narė turi laikytis bendrųjų teisės principų, kurie yra Sąjungos teisinės sistemos dalis, tarp jų, be kita ko, teisinio saugumo principo ir Sąjungos pagrindinių teisių.
- 17 Šios bylos aplinkybėmis teismo abejonės kyla dėl nacionalinės praktikos, susijusios su valdybos nario atleidimo nuo atsakomybės sąlyga. Tai yra sąlyga, pagal kurią valdybos narys gali būti atleistas nuo solidariosios atsakomybės, jeigu įrodo, kad laiku pateikė prašymą pripažinti nemokumą, arba jeigu nepateikė prašymo pripažinti nemokumą ne dėl savo kaltės. Šios nuostatos konstrukcija yra aiški tiek, kad tuo atveju, kai juridiniam asmeniui inicijuojamas nemokumo procesas, mokesčių kreditoriaus reikalavimai tenkinami remiantis tais pačiais principais kaip ir kitų kreditorių.
- 18 Nagrinėjant *uPU* nuostatas ir bankroto teisės doktriną matyti, kad nėra galimybės inicijuoti nemokumo procesą esant tik vienam kreditoriui. Nemokumas gali būti pripažintas tik tuo atveju, jei yra bent du atitinkamos įmonės, dėl kurios pateiktas prašymas, kreditoriai, atsižvelgiant į pagrindinį nemokumo institutą siekiamą tikslą, t. y. vienodai patenkinti visų skolininko kreditorių reikalavimus.
- 19 Vis dėlto mokesčių administratorius (remdamasis administracinių teismų praktika) laikosi pozicijos, jog tam, kad būtų atleistas nuo minėtos atsakomybės, valdybos narys turi pateikti prašymą pripažinti nemokumą net ir tuo atveju, kai yra tik vienas kreditorius, o tai neatitinka: 1) nemokumo teisės esmės ir principų; 2) *uPU* nuostatų, 3) bendrosios kompetencijos teismų praktikos ir 4) šios srities doktrinos. Nurodoma, kad prašymas turi būti pateiktas, kai atsiranda *uPU* 10 ir 11 straipsniuose nurodytos skolininko nemokumo sąlygos, neatsižvelgiant net į *uPU* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Taigi, jei skolininkas nevykdo vykdytinų prievolių, jis turi pateikti tokį prašymą visais atvejais. Pareiga pateikti prašymą pripažinti nemokumą nereiškia, kad šis prašymas bus veiksmingas ir kad bankroto bylą nagrinėjantis teismas pripažins nemokumą. Skolininkas turi tik įvertinti, ar jis

vykdo jam tenkančias vykdytinas prievolės, ir tik teismas, turintis jurisdikciją nagrinėti bankroto bylas, gali įvertinti, ar iš tikrųjų įvykdytos nemokumo pripažinimo sąlygos. Taigi vykdytinų prievolių neįvykdymas vienam kreditoriui neatleidžia valdybos nario nuo pareigos pateikti prašymą pripažinti nemokumą. Nurodoma, kad taip yra dėl trečiojo asmens atsakomybės garantinio ir papildomo pobūdžio.

- 20 Pirma išdėstyto požiūrio tikslas – iliustruoti situaciją, kurioje atsiduria valdybos narys. Valdybos narys, kaip asmuo, atstovaujantis komercinės teisės reglamentuojamai bendrovei, privalo deramai rūpestingai tvarkyti reikalus, be kita ko, išmanyti visuotinai taikomą teisę, taip pat susilaikyti nuo veiksmų, dėl kurių, pavyzdžiui, atsirastų nereikalingų išlaidų. Tai tiesiogiai išplaukia iš KSH 209 straipsnio 1 dalies 1 punkto, pagal kurį valdybos narys, eidamas savo pareigas, turi dėti pastangas, kylančias dėl jo profesinės veiklos, ir išlaikyti lojalumą bendrovei. PVM srityje sąžiningas PVM mokėtojo elgesys yra bendras PVM sistemos principas, t. y. apmokestinamajam asmeniui atstovaujantis valdybos narys turi (arba bent jau turėtų) žinoti apie šias elgesio normas.
- 21 Prašymo pripažinti nemokumą pateikimas tuo atveju, kai yra tik vienas kreditorius – valstybės išdas – dėl šio proceso esmės yra neefektyvus veiksmas (vienas kreditorius – tai ne daug kreditorių, o bankroto procedūra yra universali, o ne speciali, kaip yra administracinio vykdymo atveju). Yra žinoma, kad bankroto bylas nagrinėjantys teismai grąžina tokį prašymą, pripažinę jį neveiksmingu atgaline data (KPC 130 straipsnio 2 dalis). Tai reiškia, kad *ex lege* tokio prašymo pateikimas pagal įstatymą yra neveiksmingas („nesukelia jokių pasekmių, kurias toks prašymas turėtų sukelti pagal įstatymą“). Be to, reikia pažymėti, kad rengiant tokį prašymą reikia atlikti finansinę analizę, parengti finansinę ataskaitą, neretai samdyti profesionalų įgaliotinį ir patirti didelių išlaidų, t. y. dėl įregistravimo teisme ir poreikio iš anksto padengti teismo proceso išlaidas.
- 22 Valdybos narys turi teisę tikėtis iš valstybės institucijų, kad nagrinėjant atleidimo nuo atsakomybės sąlygą bus visapusiškai atsižvelgta į uPU nuostatas ir bankroto bylas nagrinėjančių teismų jurisprudenciją, nes ji tiesiogiai susijusi su nacionalinės nemokumo teisės sistema.
- 23 Reikalavimas pateikti prašymą remiantis vien OP 116 straipsniu prieštarauja gerai žinomam PVM principui, kad turinys yra svarbiau už formą (angl. *substance over form*). Prašymo esmė yra ne jo pateikimas *per se*, o tinkamos procedūros (šiuo atveju – nemokumo procedūros) inicijavimas. Reikia dar kartą pažymėti, kad pagal KPC 130 straipsnio 2 dalį toks prašymas turi būti grąžintas ir kad dėl tokio grąžinimo nekyla pasekmių, susijusių su pačiu šio prašymo pateikimu. Valdybos narys turi pateikti prašymą pripažinti nemokumą tuo atveju, jeigu tenkinamos realios to sąlygos. Priešingu atveju tai būtų neveiksmingas, beprasmis veiksmas, dėl kurio būtų patiriama nereikalingų išlaidų. Reikia pridurti, kad šios išlaidos dengiamos iš bendrovės turto, todėl mažėja galimo kreditoriaus reikalavimų patenkinimo apimtis. Be to, jos suteikia pagrindą apkaltinti valdybos narį veikimu bendrovės nenaudai. Papildomai reikia pridurti, kad kiekvienos nemokumo

procedūros pradėjimas apriboja kreditorių teises ir apsunkina išieškojimą iš skolininko turto.

- 24 Kadangi nacionalinės teisės aktų leidėjas nustatė tokią solidariąją atsakomybę, kuri dėl savo pobūdžio yra ne lygiagreti PVM mokėtojo atsakomybei, o ją papildo, ir nustatė sąlygas, kuriomis valdybos narys gali jos išvengti, tokią sąlygą turi būti įmanoma įvykdyti. To reikalaujama ne tik pagal teisinio saugumo principą, bet ir pagal teisėtą lūkesčių principą, taip pat teisinės valstybės ir pagarbos žmogaus teisėms vertybes.
- 25 Taigi teismas pagrįstai abejoja, ar tokia nacionalinė praktika, kaip minėta pirma, neviršija diskrecijos ir dėl to neatitinka PVM direktyvos 273 straipsnio, siejamo su SESV 325 straipsniu ir PVM direktyvos 193 ir 205 straipsniais, tikslo, ir ar ją nepažeidžiami teisinio saugumo ir teisėtą lūkesčių principai, taip pat gero administravimo principas, taigi ir Chartijos 47 straipsnis bei Chartijos 17 straipsnis, siejami su ESS 2 straipsniu.

Trečiojo prejudicinio klausimo pagrindimas

- 26 Diskrecijos ribos ir nurodytas vienos iš valdybos narių atleidimo nuo solidariosios atsakomybės sąlygų aiškinimo būdas kelia teismui abejonių dėl suderinamumo su lygybės prieš įstatymą principu (įskaitant nediskriminavimo principą – Chartijos 20 ir 21 straipsniai), taigi ir su teise į veiksmingą teisinę gynybą – Chartijos 47 straipsnis.
- 27 Atsižvelgiant į EŽTT ir ESTT jurisprudencijoje nustatytas gaires, pirmiausia reikia įvertinti situacijų panašumą. Nagrinėjamos nacionalinės priemonės tikslas – nustatyti kito subjekto nei PVM mokėtojas (PVM direktyvos 193 straipsnis) arba kito asmens nei PVM mokėtojas (PVM direktyvos 205 straipsnis), t. y. valdybos nario, solidariąją mokestinę atsakomybę. Juridinio asmens valdybos nario statusas yra ta bendra savybė, kuri pateisina vienodą požiūrį į šiuos subjektus.
- 28 Viena iš atleidimo nuo atsakomybės sąlygų apima diferencijavimo kriterijų – kreditorių skaičių. Juridinio asmens, turinčio daugiau nei vieną kreditorių, valdybos narys gali būti atleistas nuo atsakomybės už bendrovės prievolės, jeigu pateikia prašymą pripažinti nemokumą, o juridinio asmens, turinčio tik vieną kreditorių, valdybos narys neturi galimybės veiksmingai pateikti tokio prašymo. Kitaip tariant, pirmosios grupės valdybos nariai gali siekti apsaugos nuo kreditorių per nemokumo procedūrą, o antrosios grupės valdybos nariai negali turėti tokios apsaugos dėl nemokumo procedūros esmės. Taigi tai yra situacija, kai nacionalinės teisės aktų leidėjas diferencijavo valdybos narius, t. y. nukrypo nuo lygybės prieš įstatymą principo.
- 29 Tai patvirtina teismų praktika, pagal kurią valdybos nariai (tretieji asmenys) akivaizdžiai vertinami skirtingai pagal tai, kiek kreditorių turėjo jų valdomos bendrovės. Taip pat nurodoma, kad dėl nelygybės susilpnėja trečiųjų asmenų

atsakomybės garantinė funkcija. Tokia samprata reiškia, kad tokia atsakomybė pripažįstama kaip atsakomybė be kaltės.

- 30 Be to, nustatytą nelygybę teismų praktikoje mėginama ištaisyti nustatant naują sąlygą pagal OP 116 straipsnį (nes ji nekyla iš šios nuostatos), pagal kurią vieną kreditorių turinčios bendrovės valdybos narys įpareigojamas pateikti prašymą pripažinti nemokumą, nors toks prašymas yra akivaizdžiai nepagrįstas ir tokie veiksmai turi *contra legem* aiškinimo požymių.
- 31 Kelis kreditorius turinčio juridinio asmens valdybos narys gali apsisaugoti nuo solidariosios atsakomybės, pateikdamas prašymą pripažinti nemokumą. Taigi elgdamasis rūpestingai ir pradėdamas procedūrą, kuri apsaugo jį nuo kreditorių, jis gali būti atleistas nuo tokios solidariosios atsakomybės, nes kreditorius – valstybės išdas – nėra privilegijuotasis kreditorius. Vieną kreditorių turinčio juridinio asmens valdybos nario padėtis yra daug prastesnė, nes nepaisant to, kad jis deda pastangas, jis negali būti atleistas nuo tokios atsakomybės – pagal nemokumo teisę tam nėra teisinio pagrindo. Jos teisinės padėties nekeičia teismo praktika, kuria remiantis pagal OP 116 straipsnį jam nustatoma pareiga pateikti prašymą pripažinti tokį nemokumą. Tai veikia išryškina teisės aktų leidėjo nustatytą nelygybę ir parodo, kad ši atleidimo nuo atsakomybės sąlyga laikoma turinčia fasadinę reikšmę, nors jos esmė yra glaudžiai susijusi su nemokumo teisės sistema.
- 32 Apibendrinant, teismui kyla pagrįstų abejonų, ar pirma išdėstyta nacionalinės priemonės, pagal kurią numatyta valdybos nario atsakomybė už PVM mokėtojo skolas, nustatant minėtas atleidimo nuo atsakomybės sąlygas, aiškinimas neviršija diskrecijos, taip pažeidžiant PVM direktyvos 273 straipsnio, siejamo su SESV 325 straipsniu ir PVM direktyvos 193 ir 205 straipsniais, tikslą, lygybės prieš įstatymą principą (Chartijos 20 ir 21 straipsniai), taip pat teisę į veiksmingą teisinę gynybą (Chartijos 47 straipsnis), kai pareiškėjas neturi veiksmingos priemonės, kad galėtų apsaugoti savo nuosavybės teisę.