



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

L. MEDINA

представено на 5 март 2026 година¹

Дело C-158/25

QJ

срещу

**Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,
État du Grand-duché de Luxembourg**

(Преюдициално запитване, отправено от Cour de cassation (Люксембург))

„Преюдициално запитване — Харта на основните права на Европейския съюз — Право на ефективни правни средства за защита — Механизъм за солидарна отговорност на ръководителите на дружество за плащането на дължимия от дружеството данък върху добавената стойност (ДДС) — Право на ръководителя да оспорва акта за служебно установяване на данъчни задължения за целите на ДДС“

I. Въведение

1. По настоящото дело Съдът е сезиран с въпрос относно изискванията, свързани с правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), в рамките на национална правна уредба, която предвижда солидарната отговорност на ръководителя за данъчното задължение на дружеството по данък върху добавената стойност (ДДС). Съдът вече е обсъждал съвместимостта с правото на Съюза на различни аспекти на националните механизми за солидарна отговорност на трето лице за данъчното задължение на юридическо лице, по-специално що се отнася до правото на защита и принципа на пропорционалност².

2. В случая следва да се установи дали националният механизъм за солидарна отговорност на ръководителя на дружество за данъчното задължение на това дружество попада в приложното поле на правото на Съюза, дори и при липса на квалифицирането му като санкция. При утвърдителен отговор ще е необходимо да се разгледа изискването за ефективната съдебна защита, закрепено в член 47 от Хартата, в рамките на спора относно солидарната отговорност на ръководителя. Поставя се по-конкретно въпросът дали, когато е преследван в качеството си на солидарен длъжник, ръководителят следва да

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² Вж. решения от 30 април 2025 г., Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130), от 14 ноември 2024 г., Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), и от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (C-1/21, EU:C:2022:788).

разполага с право инцидентно да оспори акт за установяване на данъчни задължения, който е бил издаден спрямо данъчнозадълженото дружество и е станал окончателен. По този начин настоящото дело ще позволи да се внесат уточнения относно баланса между, от една страна, ефективността на събирането на ДДС от публичната хазна и целта на административните актове и от друга, правото на ефективни правни средства за защита на солидарния длъжник по задължение за ДДС.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

3. Член 273, първа алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) гласи следното:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите“.

Б. Люксембургското право

4. Член 2bis, буква а) от Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Закон от 12 февруари 1979 г. за данъка върху добавената стойност, изменен, Mémorial A, 1979 г., стр. 185) (наричан по-нататък „ЗДДС“) определя, за целите на прилагането на този закон, понятието „администрация“ като „Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA“ (Администрация за данъците върху сделките с имущество, държавната собственост и данъка върху добавената стойност, наричана по-нататък „AEDT“).

5. Член 67-1 от ЗДДС, въведен с Loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification, entre autres, de la [LTV] (Закон от 23 декември 2016 г. за привеждане в действие на данъчната реформа от 2017 г. и за изменение, наред с другото, на [ЗДДС] (Mémorial A, 2016 г., стр. 5137), предвижда:

„Управляващите директори, управителите и всеки ръководител от правна или фактическа гледна точка, който осъществява оперативното управление на лицата — платци на данъка върху добавената стойност, са длъжни да осигурят изпълнението на предвидените в настоящия закон задължения, и по-специално плащането на дължимия данък върху добавената стойност с управляваните от тях финансови средства“.

6. Съгласно член 67-2 от ЗДДС:

„Управляващите директори, управителите и всеки ръководител от правна или фактическа гледна точка, който осъществява оперативното управление, са лично и солидарно

отговорни за плащането на дължимия данък върху добавената стойност, когато поради виновно неизпълнение на законовите им задължения не са спазени наложените с настоящия закон задължения на управляваните от тях лица — платци на данъка върху добавената стойност, или дължимият ДДС не е платен с управляваните от тях финансовите средства“.

7. Член 67-3 от ЗДДС гласи:

„В случай на виновно неизпълнение на законовите задължения, наложени на управляващите директори, управителите и всеки ръководител от правна или фактическа гледна точка, който осъществява оперативното управление, директорът на администрацията или упълномощено от него лице може да издаде срещу тези лица решение за привличане като съдлъжник. Това решение предоставя на администрацията правото да събере от посочените лица данъка върху добавената стойност, дължим от лицата — платци на данъка върху добавената стойност. [...]

Решенията за привличане като съдлъжник, издадени от директора на администрацията или от упълномощеното от него лице, могат да бъдат обжалвани по административен ред.

[...]

Решението на директора подлежи на обжалване по съдебен ред. [...]“.

8. Член 74, параграфи 1 и 2 от ЗДДС гласи:

„1. Когато по извършените от данъчнозадължено лице сделки администрацията, въз основа на сериозни, точни и непротиворечиви предположения, има съмнения в точността на подадените декларации, тя е оправомощена да пристъпи към служебно установяване на данъчни задължения, ако тези съмнения не могат да бъдат разсеяни чрез обяснения, сведения или доказателства, представени от данъчнозадълженото лице.

2. Когато по каквато и да е причина данъчнозадължено лице не е подало в предвидените срокове и с изискуемото съдържание данъчните декларации по член 64 или не е изпълнило, изцяло или частично, задълженията, наложени с настоящия закон или при неговото прилагане, относно воденето, издаването, съхраняването или предоставянето на счетоводни книги или документи, администрацията също така е оправомощена да установи служебно дължимите от данъчнозадълженото лице данъци въз основа на предполагаемия размер на сделките, които то е извършило през месеца или месеците, за които се отнася нередовността“.

9. Член 76, параграфи 2 и 3 от ЗДДС предвижда:

„[...]

2. Актът за корекция или за служебно установяване на данъчни задължения, издаден в съответствие с членове 73, 74 и 75, се връчва на данъчнозадълженото лице, като се счита, че последното го е получило на датата на уведомяването, посочена в него. [...]

3. Актовете за корекция или за служебно установяване на данъчни задължения, посочени в параграф 2, могат да бъдат обжалвани по административен ред. [...]

Решението на директора подлежи на обжалване по съдебен ред. Жалбата се подава до гражданската колегия на Tribunal d'arrondissement de Luxembourg [Районен съд Люксембург, Люксембург] [...].

III. Фактите по спора, главното производство и преюдициалните въпроси

10. На 17 март 2018 г. AEDT издава спрямо люксембургското дружество VN (наричано по-нататък „данъчнозадълженото дружество“) два акта за служебно установяване на данъчни задължения — единият за 2014 г., а другият за 2015 г. и 2016 г. (наричани по-нататък „актовете за служебно установяване на данъчни задължения“). QJ е управител на това дружество от 22 април 2013 г. до 15 февруари 2019 г. — датата на неговата оставка. Жалбата, която данъчнозадълженото дружество подава срещу тези актове, е отхвърлена като недопустима поради просрочие.

11. На 16 май 2019 г., след като данъчнозадълженото дружество все още не е платило дължимите суми, AEDT издава спрямо QJ, на основание член 67-1 от ЗДДС, акт за привличане като съдължник, с който го приканва в качеството му на управител, отговорен за оперативното управление на дружеството VN между 2013 г. и 2019 г., да заплати все още неиздължените суми за периода 2014—2016 г. (наричан по-нататък „актът за привличане като съдължник“).

12. След като директорът на AEDT отхвърля подадената до него жалба по административен ред срещу акта за привличане като съдължник, QJ сезира Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Районен съд Люксембург, Люксембург) с искане за неговото изменение, а при условията на евентуалност — за неговата отмяна. Този съд отхвърля жалбата и потвърждава решението на директора на AEDT.

13. QJ подава въззивна жалба пред Cour d'appel (Апелативен съд, Люксембург). Пред тази юрисдикция той твърди, че в качеството си на лице, привлечено като съдължник за плащането по актовете за служебно установяване на данъчни задължения, издадени спрямо дружеството, на което е бил ръководител, той разполага с правно средство за защита под формата на възражение като трето засегнато лице, което продължава да е допустимо, тъй като тези актове не са му били връчени лично. Освен това според него отказът да му се предостави възможност да предяви правно средство за защита от свое име е несъвместим с член 47 от Хартата.

14. Cour d'appel отхвърля доводите на QJ, основани на член 47 от Хартата. Той приема, че членове 67-1 и сл. от ЗДДС, които уреждат производството за привличане като съдължник, не представляват разпоредби, произтичащи от правото на Съюза. Освен това не било допустимо QJ да се позовава на евентуални нарушения на основните права, извършени в производството за служебно установяване на данъчни задължения срещу дружеството VN, в качеството си на трето лице в това производство.

15. Що се отнася до критиките, които QJ отправя срещу актовете за служебно установяване на данъчни задължения, Cour d'appel приема, че той не разполага с лично правно средство за защита срещу тези актове. По същество Cour d'appel постановява, че нито член 76-3 от ЗДДС, който урежда производството по обжалване по административен ред срещу актовете за служебно установяване на данъчни задължения, нито членове 67-1—67-4 от ЗДДС, от същия закон, нито който и да е друг законодателен текст предвиждат, по

отношение на лице, срещу което е издаден акт за привличане като съдлъжник, възможността да упражни лично правно средство за защита срещу актовете за служебно установяване на данъчни задължения, издадени спрямо данъчнозадълженото лице. При липсата на правно средство за защита, което да е допустимо и основателно, актовете за служебно установяване на данъчни задължения станали окончателни, поради което нито данъчнозадълженото дружество, нито а fortiori управителят, привлечен като съдлъжник, могат да ги поставят под съмнение.

16. В случая, тъй като лицето, привлечено като съдлъжник, е същото, което е представлявало юридическото лице в производството по определяне на оборота, Cour d'appel приема, че в това си качество то е разполагало с възможността да участва в производството по определяне на облагаемия оборот, както и с правно средство за защита срещу служебното установяване на данъчни задължения. Освен това, доколкото QJ не е данъчнозадълженото лице за целите на ДДС, AEDT не е била длъжна да му съобщава лично актове за служебно установяване на данъчни задължения, нито да го привлича в лично качество към производството за служебно установяване на данъчни задължения.

17. QJ подава касационна жалба до запитващата юрисдикция. С първата част от първото си касационно основание той оспорва обжалваното решение за това, че с него е нарушено правото му на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата. Според него Cour d'appel неправилно е отхвърлил основаниято, изведено от тази разпоредба, тъй като съдът на Съюза е приел, че националните разпоредби, които уреждат прилагането на общите правила, включително на общата система на ДДС, са част от прилагането на правото на Съюза. Според него с отхвърлянето на това основание с обжалваното решение е нарушен член 47 от Хартата, както той е тълкуван по-специално в решение от 9 септември 2021 г., *Adler Real Estate* и др. (C-546/18, наричано по-нататък „решение *Adler Real Estate*“, EU:C:2021:711). От това решение следвало, че при обжалване на акт за привличане като съдлъжник на жалбоподателя трябва да бъде признато правото да оспорва законосъобразността на решенията, приети спрямо юридическото лице, на чийто управителен съвет е бил член, включително спорните актове за служебното установяване на данъчни задължения.

18. Запитващата юрисдикция припомня, че в решение от 26 февруари 2013 г., *Åkerberg Fransson* (C-617/10, наричано по-нататък „решение *Åkerberg Fransson*“, EU:C:2013:105), както и в поредица от последващи решения, Съдът е приел, че различни аспекти на националното процесуално право, приложимо в областта на ДДС, попадат в обхвата на прилагането на правото на Съюза, което води до приложимостта на Хартата, и по-специално на член 47 от нея.

19. Според запитващата юрисдикция тази съдебна практика е приложима по отношение на механизъм за солидарна отговорност, чрез който ръководителите на дружество се привличат към отговорност за плащането на дължимия от дружеството ДДС поради виновно неизпълнение на вменените им задължения.

20. Тя посочва, че при утвърдителен отговор на въпроса за приложимостта на член 47 от Хартата възниква въпросът дали тези ръководители имат възможност да оспорят инцидентно — чрез жалба, която могат да подадат съгласно националното право срещу административния акт, с който се установява солидарната им отговорност — акта за служебно установяване на данъчни задължения, който е връчен преди това на дружеството и който то не е обжалвало своевременно.

21. В това отношение тя иска да се установи дали и евентуално при какви условия разрешението, възприето в решение *Adler Real Estate*, може да се отнесе към споровете относно привличане като съдължници на ръководители на дружества за решения, които, за разлика от разглежданите в това съдебно решение, нямат никакъв наказателноправен характер.

22. Следва по-специално да се установи дали член 47 от Хартата не допуска положение, при което ръководител, срещу когото е издаден административен акт, установяващ неговата солидарна отговорност за плащането на ДДС, не може нито инцидентно да оспорва акта за служебно установяване на данъчни задължения, връчен на дружеството, нито да се позовава на евентуални нарушения на основни права в рамките на производството по служебно установяване на данъчни задължения, проведено спрямо дружеството, нито да иска актът за служебно установяване на данъчни задължения да му бъде съобщен, нито пък да изисква да бъде привлечен лично като страна в производството по служебно установяване на данъчни задължения.

23. При това положение *Cour de cassation* (Касационен съд, Люксембург) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) „Приложима ли е [Хартата], и по-специално член 47, предвид критериите по член 51, параграф 1 от нея, към уреждането с националното законодателство на солидарното задължаване на ръководителите на дружество, поради виновно неизпълнение на задълженията им, за плащането на дължимия от управляваното от тях дружество ДДС?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли член 47 от Хартата да се тълкува в смисъл, че предоставя на ръководителите, които са привлечени като съдължници, възможност да оспорят инцидентно — чрез жалба, която могат да подадат съгласно националното право срещу административния акт, с който се установява солидарната им отговорност — акта за служебно установяване на данъчни задължения за ДДС, който е връчен преди това на дружеството и който то не е обжалвало своевременно?
- 3) При утвърдителен отговор на втория въпрос, трябва ли член 47 от Хартата да се тълкува в смисъл, че ограничава основанията, на които ръководителите могат да се позовават при инцидентното оспорване на връчен на данъчнозадълженото дружество акт за служебно установяване на данъчни задължения, или пък в смисъл, че обхваща всички основания, включително основанията, свързани с определянето на задължението за ДДС, като например фактическите констатации, довели до административния акт за служебно установяване на данъчни задължения, издаден срещу данъчнозадълженото дружество, и чисто личните основания, като например евентуални нарушения на основните права, извършени спрямо тези ръководители в производството за служебно установяване на данъчни задължения?“.

24. QJ, люксембургското, испанското и полското правителство, както и Европейската комисия, представят писмени становища. Същите страни представят устни становища и отговори на поставените от Съда писмени и устни въпроси в съдебното заседание, проведено на 4 декември 2025 г.

IV. Анализ

А. По първия преюдициален въпрос

25. Както е видно от акта за преюдициално запитване, спорът се отнася до жалба, подадена от QJ — жалбоподател в главното производство и управител на данъчнозадълженото дружество, срещу акта за привличане като съдължник. QJ е преследван в качеството си на длъжник, лично и солидарно отговорен за неплатения от данъчнозадълженото дружество дължим ДДС. Солидарната отговорност на ръководителите на дружества е предвидена в член 67-2 от ЗДДС³. Тя се основава на „виновно неизпълнение“ на законовите им задължения, когато в резултат на това виновно неизпълнение законовите задължения, наложени на данъчнозадължените лица за целите на ДДС, не са били изпълнени или дължимият ДДС не е бил платен с управляваните от тях финансови средства⁴.

26. В случая съдилищата, които разглеждат делото по същество, приемат наличието на вина на QJ, като по същество я обосновават с неизпълнението от негова страна на задълженията за деклариране в областта на ДДС и на задължението за внасяне на дължимия на публичната хазна ДДС⁵. Сумата, претендирана в акта за привличане като съдължник, съответства на дължимата от главния длъжник, т.е. данъчнозадълженото дружество. Размерът на главното задължение е определен в актовете за служебно установяване на данъчни задължения, издадени спрямо данъчнозадълженото дружество в съответствие с член 74 от ЗДДС.

27. В рамките на жалбата на QJ срещу акта за привличане като съдължник Cour d'appel приема, че след като актовете за служебно установяване на данъчни задължения са станали окончателни, посочените в тях суми не могат повече да бъдат оспорвани.

28. Cour d'appel отхвърля основаниято на QJ, изведено от нарушение на член 47 от Хартата, като приема, че тя не е приложима към националния процесуален механизъм за привличане като съдължник.

29. С оглед на този процесуален контекст следва да се приеме, че с първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че е приложим в рамките на жалба,

³ За общ преглед на механизма за привличане като съдължник в областта на ДДС вж. *Barbabanca*, G., B. Gasparotto, P. Ronny, *Législation TVA Annotée*. 2^e éd., Legitech, Luxembourg, 2023., p. 536 sq.; *Bena*, M., E. Trevisan, *Guide pratique pour dirigeants de société: les actions essentielles en cas d'appel en garantie par l'administration fiscale*. 2024. (3) — *Revue générale de fiscalité luxembourgeoise*, p. 72; *Loquet*, E. *Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte — Droit fiscal luxembourgeois*, livre jubilaire de l'International Fiscal Association, Luxembourg, Legitech, p. 181—208. За общ преглед на механизма за привличане като съдължник в областта на преките данъци вж. *Schroeder*, S. N. *L'appel en garantie: des dirigeants de société en matière d'impôts directs*. Legitech, Bertrange, 2020, p. 153—167; *Steichen*, A. *La procédure fiscale — §330. Recours contre le bulletin d'appel*. — In : *Manuel de droit fiscal*, Legitech, Bertrange, 2023, p. 327, 328; *Chaouche*, F., J., Lyaudet, *Chapitre 3 — Le bulletin de l'impôt sur le revenu*. — In: *Fiscalité des personnes physiques*, 3^e éd, Larcier Luxembourg, Windhof, 2024, p. 805, 806.

⁴ Следва да се отбележи, че солидарната отговорност на ръководителите е предвидена и по въпроси, свързани с прякото данъчно облагане, съгласно член 119 от Общия закон за данъците от 22 май 1931 г., с измененията („Abgabeordnung“, наричан по-нататък „АО“). Жалбоподателят в главното производство поддържа пред юрисдикциите, които разглеждат делото по същество, че прогласените в АО принципи са приложими в рамките на жалбата му и че съгласно член 119, параграф 2 от АО съществува възможност за възражение като трето засегнато лице срещу актовете за служебно установяване на данъчни задължения. Cour d'appel приема обаче, че разпоредбите на АО не се прилагат в областта на непреките данъци. Въпросът за приложимостта на член 119, параграф 2 от АО в делото в главното производство е предмет на третата част от първото приведено от QJ касационно основание. Преюдициалните въпроси не се отнасят до тази разпоредба.

⁵ От материалите по преписката пред Съда е видно, че подадената за 2014 г. годишна декларация по ДДС съдържа грешки и че годишните декларации по ДДС за 2015 г. и 2016 г. не са подадени в предвидените срокове.

подадена от лице с цел да оспори законосъобразността на административен акт, с който то е привлечено като солидарно отговорно за плащането на невнесения от данъчнозадълженото дружество ДДС, на което е било управител, по силата на национална правна уредба, предвиждаща солидарно задължение на ръководителите на дружество за плащането на неплатения ДДС поради виновно неизпълнение на възложените им задължения.

1. По приложимостта на Хартата

30. Следва да се припомни, че съгласно произтичащото от член 51, параграф 1 от Хартата нейните разпоредби се отнасят за държавите членки единствено когато те прилагат правото на Съюза.

31. Основните права, гарантирани в правния ред на Европейския съюз, съответно трябва да се прилагат във всички случаи, уредени от правото на Съюза, но не и извън тези случаи⁶.

32. Съгласно член 273, първа алинея от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения наред с предвидените в тази директива, ако ги считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите⁷.

33. Съдът вече е имал повод да разясни, че извън ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, и че следователно тези разпоредби им предоставят свобода на преценка по отношение на способите за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите⁸.

34. В това отношение член 325, параграф 1 ДФЕС задължава държавите членки да се борят с измамата и всяка друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат мерки, които имат възпиращо действие и са ефективни⁹.

35. Съгласно член 2, параграф 1, буква б) от Решение 2014/335/ЕС, Евратом на Съвета от 26 май 2014 година относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз (ОВ L 168, 2014 г., стр. 105) собствените ресурси на Съюза включват в частност приходите от прилагането на единна ставка към хармонизирани бази за изчисляване на ДДС, определени съгласно правилата на Съюза. Ето защо съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, доколкото всеки пропуск при събирането на първите може да доведе до намаляване на вторите¹⁰.

⁶ Решение от 1 август 2025 г., BAJI Trans (C-544/23, EU:C:2025:614, т. 49), и решение Åkerberg Fransson (т. 19).

⁷ Решение от 30 април 2025 г., Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299, т. 55 и цитираната съдебна практика).

⁸ Решение от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (C-1/21, EU:C:2022:788, т. 69 и цитираната съдебна практика).

⁹ Решение от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, т. 47).

¹⁰ Решение от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (C-1/21, EU:C:2022:788, т. 58 и цитираната съдебна практика).

36. За да осигурят защитата на финансовите интереси на Съюза, държавите членки следва в частност да вземат необходимите мерки, за да гарантират ефективното и цялостно събиране на собствените ресурси, каквито са приходите от прилагането на единна ставка към хармонизираната основа на ДДС¹¹.

37. В съответствие с постоянната практика на Съда от членове 2 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325, параграф 1 ДФЕС следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите¹².

38. Обстоятелството, че държавите членки се ползват от свобода на преценка при определянето на мерки, целящи правилното събиране на ДДС, не може по своето естество да обоснове различно заключение. В практиката си Съдът приема, че държава членка, която упражнява свобода на избор между няколко правила за прилагане на акт на Съюза, дискреционно правомощие или право на преценка, което е неразделна част от установения с този акт режим, прилага правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата¹³.

39. Както Комисията изтъква в писменото си становище, Съдът неколкостранно е приемал, че механизми за солидарна отговорност, отнасящи се до задълженията за ДДС, които данъчнозадълженото юридическо лице не е внесло в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, и позволяващи събирането им от ръководител или член на управителен орган на дружество, допринасят за осигуряване на правилното събиране на ДДС по смисъла на член 273 от Директивата за ДДС и по този начин представляват прилагане на правото на Съюза¹⁴.

40. В случая механизъм за солидарна отговорност като разглеждания в главното производство участва в събирането на сумите на ДДС, които данъчнозадълженото юридическо лице не е внесло¹⁵, така че той допринася за изпълнение на задължението, припомнено в точка 37 от настоящото заключение, на всяка държава членка да взема всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на нейна територия ДДС, по смисъла на член 273, първа алинея от Директивата за ДДС¹⁶.

41. По този начин такъв механизъм представлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата.

¹¹ Решение от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (C-1/21, EU:C:2022:788, т. 59 и цитираната съдебна практика).

¹² Решение от 3 април 2025 г., Cityland (C-164/24, EU:C:2025:241, т. 34 и цитираната съдебна практика).

¹³ Решение от 29 юли 2024 г., protectus (C-185/23, EU:C:2024:657, т. 59 и цитираната съдебна практика).

¹⁴ Решения от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, т. 49), от 14 ноември 2024 г., Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961, т. 18), и от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (C-1/21, EU:C:2022:788, т. 70).

¹⁵ Съгласно обяснителния меморандум към проектозакона от 2016 г. за привеждане в действие на данъчната реформа от 2017 г. от 11 октомври 2016 г., № 7020, „важно е да се гарантира, че [ДДС] се плаща ефективно от [регистрираните по ДДС оператори] на държавата и не се отклонява за други цели“. От същия обяснителен меморандум е видно, че разпоредбите, позволяващи преследване на ръководителите на дружества, са приети „с цел увеличаване на гаранциите на държавата за събиране на данъци и подвеждане под отговорност на лицата, които ръководят или съответно управляват всяко образувание, задължено за ДДС“ (курсивът е мой).

¹⁶ Решение от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (C-1/21, EU:C:2022:788, т. 71).

42. Люксембургското правителство при все това оспорва приложимостта на Хартата. То посочва, че в решение Åkerberg Fransson именно националните данъчни санкции, целящи да се санкционират действията, които засягат финансовите интереси на Съюза, са квалифицирани като представляващи прилагане на правото на Съюза¹⁷.

43. Това правителство обаче посочва, че съгласно люксембургското право данъчните санкции са предвидени в членове 77—80 от ЗДДС, докато членове 67-1 и сл. от него, които се отнасят до солидарната отговорност на виновния ръководител, предвиждат не данъчна санкция по смисъла на този закон, а специфичен случай на гражданска отговорност. В люксембургското право именно вината на ръководителя на дружеството е в основата на механизма за солидарна отговорност, а не неизпълнението на материалните задължения, произтичащи от законодателството за ДДС. Доколкото размерът на солидарното задължение на ръководителя зависи от извършените от него виновни деяния, не можело да се счете, че механизмът за солидарна отговорност може да гарантира на държавата членка „събирането на целия дължим на нейната територия ДДС“ по смисъла на решение Åkerberg Fransson.

44. Не мога да подкрепя позицията на люксембургското правителство поради следните причини.

45. От съдебната практика, посочена в точка 37 от настоящото заключение, е видно, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС по смисъла на член 273, първа алинея от Директивата за ДДС. Налагането на данъчни санкции не е единственото средство, с което държавите членки изпълняват задължението си по силата на тази разпоредба. Всяка мярка, целяща да се събере невнесеният ДДС, позволява да се гарантира събирането на целия ДДС, поради което се прилага посоченото по-горе задължение на държавите членки.

46. Освен това, както посочих по-горе¹⁸, според вече приетото от Съда, някои механизми за солидарна отговорност представляват прилагане на правото на Съюза, тъй като допринасят за гарантиране на събирането на ДДС, без те непременно да се квалифицират като санкции в съответното национално право. Както испанското правителство уточнява в устното си становище, обстоятелството, че разглежданият в главното производство механизъм за солидарна отговорност не се вписва в режим на санкции, не изключва възможността той да бъде квалифициран като прилагане на правото на Съюза.

47. Люксембургското правителство твърди също, че механизмът за привличане като съдължник представлява специален режим на гражданска отговорност, който не е свързан с пълното събиране на ДДС.

48. Значението на това твърдение за въпроса дали механизмът за солидарна отговорност представлява прилагане на правото на Съюза, зависи от отговора на въпроса дали вредата за държавата е независима или не от размера на невнесения ДДС. В съдебното заседание, в отговор на поставен от Съда въпрос по този аспект, люксембургското правителство заявява, че целият или част от несъбрания ДДС съставлява вредата, претърпяна от държавата, и че не се предвижда допълнително обезщетение поради виновното поведение на управителя. Също така това правителство посочва, че в случая сумата, предмет на акта

¹⁷ Вж. точки 27 и 28 от решение Åkerberg Fransson.

¹⁸ Точка 39 от настоящото заключение.

за привличане като съдължник срещу управителя, съответства на посочената в акта за служебно установяване на данъчни задължения, издаден спрямо дружеството, която е останала неплатена.

49. Както Комисията изтъква по същество в устното си становище, доколкото разглежданият механизъм за солидарна отговорност не предвижда обезщетяване на вреда, различна от неплащането на данъка, не може да се твърди, че този механизъм е независим от размера на неплатения ДДС.

50. Ето защо считам, че разглежданият механизъм за данъчна солидарност представлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата.

2. По възможността за позоваване на член 47 от Хартата

51. Първият преюдициален въпрос се отнася по-специално до това дали в рамките на жалбата си срещу акта за привличане като съдължник привлеченото като съдължник лице може да се позове на член 47 от Хартата.

52. Съгласно член 47 от Хартата всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в този член условия. Всеки има по-специално право на справедливо разглеждане на делото.

53. Съгласно постоянната практика на Съда правото на ефективни правни средства за защита може да бъде изтъкнато пряко въз основа на член 47 от Хартата, без съдържанието на тази разпоредба да трябва да се уточнява с други разпоредби от правото на Съюза или с разпоредби от вътрешното право на държавите членки¹⁹.

54. При това положение признаването на посоченото право в конкретен случай означава — както следва от член 47, първа алинея от Хартата — че изтъкващото го лице се позовава на права или на свободи, гарантирани от правото на Съюза²⁰.

55. В това отношение веднага следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда защитата на лицата, както физически, така и юридически, срещу произволна или непропорционална намеса на публичната власт в частната им сфера на дейност, е общ принцип на правото на Съюза²¹.

56. Тази защита може да бъде изтъкната от физическо лице — каквото е жалбоподателят в главното производство — като право, гарантирано от правото на Съюза, по смисъла на член 47, първа алинея от Хартата, за оспорване по съдебен ред на увреждащ го акт — а

¹⁹ Решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Право на обжалване на искане за обмен на информация по данъчни въпроси) (C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 54 и цитираната съдебна практика).

²⁰ Решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Право на обжалване на искане за обмен на информация по данъчни въпроси) (C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 55 и цитираната съдебна практика).

²¹ Решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Право на обжалване на искане за обмен на информация по данъчни въпроси) (C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 57 и цитираната съдебна практика).

именно акта за привличане като съдлъжник — основан на национална разпоредаба, която, както е видно от точка 50 от настоящото заключение, прилага правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата²².

57. От това следва, че при обстоятелствата по главното производство член 47 от Хартата е приложим.

58. Според поддържаното от люксембургското правителство в писменото му становище, от точка 42 от решение Adjak²³ следва, че член 47 от Хартата не е релевантен за преценката на правото на защита в рамките на производство за солидарна отговорност.

59. В това отношение следва да се припомни, че в делото, по което е постановено решение Adjak, отправеният до Съда въпрос се отнася до правото на защита на трето лице, от което се търси отговорност за данъчното задължение на данъчнозадължено юридическо лице по ДДС, при това в рамките на установителното данъчно производство срещу това данъчнозадължено лице, както и в рамките на производството относно солидарната отговорност, водено срещу това трето лице. Според посоченото от Съда в точка 42 от това решение, като се има предвид, че тези производства са административни, член 47 от Хартата не е релевантен.

60. В случая обаче се поставя въпросът за правото на частноправен субект да защити правата си пред съд в рамките на жалбата си срещу решението за привличане като съдлъжник. Ето защо точка 42 от решение Adjak не е приложима към положението в настоящия случай.

61. С оглед на изложеното по-горе на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че е приложим в рамките на жалба, подадена от лице с цел да оспори законосъобразността на административен акт, с който то е привлечено като солидарно отговорно за плащането на невнесения от данъчнозадълженото дружество ДДС, на което е било управител, по силата на национална правна уредба, предвиждаща солидарно задължение на ръководителите на дружество за плащането на неплатения ДДС поради виновно неизпълнение на възложените им задължения.

Б. По втория и третия преюдициален въпрос

62. В случай на утвърдителен отговор на първия преюдициален въпрос с втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба или практика, които не позволяват на ръководителя, привлечен като съдлъжник, да оспори инцидентно — чрез жалбата си срещу административния акт, с който се установява солидарната му отговорност за неплатените задължения за ДДС на данъчнозадълженото дружество — връчения преди това на дружеството акт за служебно установяване на данъчни задължения, който е станал окончателен. Ако случаят е такъв, с третия

²² В този смисъл вж. решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, т. 50). Вж. също Kaprielian, J. La protection effective de l'assujetti et le contrôle TVA. 2024(2) — Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne, p. 161—194, по-специално стр. 163.

²³ Решение от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130).

преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установят основанията, които ръководителят може да приведе в рамките на инцидентното оспорване на акта за служебно установяване на данъчни задължения.

63. Следва да се припомни, че основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, наред с други елементи включва възможността лицето, притежател на това право, да получи достъп до съд, който е компетентен да осигури спазването на правата, гарантирани му от правото на Съюза, и с тази цел да разгледа всички релевантни правни и фактически въпроси, за да разреши отнесения до него спор²⁴.

64. От практиката на Съда следва, че изискването за спазване на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита предполага само, че на всяко лице се признава правото да оспори по съдебен ред акт с неблагоприятни за него последици, който може да засегне тези права и свободи. По-специално, само по себе си посоченото изискване не означава, че притежателят на това право разполага с пряк правен способ за защита, насочен главно към оспорване на определена мярка, стига пред различните компетентни национални правораздавателни органи същевременно да съществуват един или няколко правни способа за защита, които той може да използва инцидентно, за да бъде упражнен правораздавателен контрол върху тази мярка, осигуряващ зачитането на гарантираните му от правото на Съюза права и свободи, без да трябва за тази цел да поема риска да му бъде наложена санкция при неспазване на въпросната мярка²⁵.

65. С оглед на припомненото по-горе следва да се отбележи, че в случая националната правна уредба или практика ограничават правните средства за защита на привлеченото като съдължник лице до условията за подвеждането му под данъчна отговорност, както произтичат от член 67-3 от ЗДДС, а именно наличието на допусната от ръководителя на предприятието вина, претърпяна вреда и причинно-следствена връзка между вредата и вината. В рамките на производството за привличане като съдължник ръководителят не може да оспори инцидентно сумите, посочени в акта за служебно установяване на данъчни задължения, съответстващи на предявените спрямо него суми. По този начин привлеченото като съдължник лице, преследвано в качеството си на солидарен длъжник, е лишено от възможността да оспори наличието и размера на задължението, за което е привлечено като солидарно отговорно.

66. Причината за това ограничение на правните средства за защита, на които привлеченото като съдължник лице може да се позове, се дължи на окончателния характер на акта за служебно установяване на данъчни задължения, издаден спрямо данъчнозадълженото дружество.

67. Съгласно постоянната практика на Съда принципът на зачитане на правото на защита не е абсолютен и може да бъде предмет на ограничения, при условие че последните действително отговарят на преследвани от разглежданата мярка цели от общ интерес и не представляват по отношение на преследваната цел прекомерна и нетърпима намеса, която би могла да накърни самата същност на така гарантираните права²⁶.

²⁴ Решение от 18 декември 2025 г., SACD и др. (C-182/24, EU:C:2025:979, т. 73 и цитираната съдебна практика).

²⁵ Вж. в този смисъл решение от 8 април 2025 г., Европейска прокуратура (Съдебен контрол на процесуалните актове) (C-292/23, EU:C:2025:255, т. 79 и цитираната съдебна практика).

²⁶ Решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 43 и цитираната съдебна практика).

68. Признаването на окончателен характер на административно решение, придобит след изтичане на разумните срокове за обжалване или след изчерпване на възможните способи за обжалване, допринася за правната сигурност, която е основен принцип на правото на Съюза²⁷. Тъй като окончателният характер на административните решения допринася за правната сигурност, по принцип правото на Съюза не изисква органът да бъде задължаван да преразглежда административни решения, които са станали окончателни²⁸.

69. При все това окончателният характер на административното решение не може да е основание за накръняване на самата същност на правото на защита²⁹.

70. В случая обаче окончателното административно решение, а именно актът за служебно установяване на данъчни задължения, поражда обвързващо действие спрямо управителя на данъчнозадълженото дружество — трето лице, което не е било адресат на разглежданото решение и не е могло да упражни лично своите права.

71. При тези условия изключването на правото на привлечения към солидарна отговорност ръководител да оспори фактическата и правната преценка, съдържаща се в това решение, може да накръни основното съдържание на ефективните му правни средства за защита³⁰.

72. Както полското правителство изтъква в писменото си становище, в производството за отговорността на ръководителя на дружеството връченият на това дружество ревизионен акт представлява само доказателство за фактическите обстоятелства и правните квалификации, установени от данъчната администрация в рамките на воденото по отношение на това дружество производство.

73. За да бъдат спазени свързаните с правото на справедлив процес изисквания, е важно страните да са знаели и да могат да разискват при условията на състезателност констатациите, съдържащи се в ревизионния акт³¹. Запитващата юрисдикция трябва да може да провери констатациите, на които се основава актът, чиято законосъобразност се оспорва, и които са решаващи за изхода от спора, с който е сезирана.

74. Решение Adler Real Estate потвърждава този извод. В това решение Съдът приема, че правото на защита има *субективен* характер, така че самите засегнати страни трябва да могат да го упражнят ефективно, без оглед на характера на производството, на което са обект³². Според Съда зачитането на правото на ефективни правни средства за защита в рамките на производство за налагане на административна санкция срещу физическо лице изисква административният орган да отстрани обвързващото действие, с което се свързват

²⁷ Вж. в този смисъл решения от 13 януари 2004 г., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, т. 24, и Adler Real Estate и др. (т. 38).

²⁸ Решение от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, т. 55 и цитираната съдебна практика).

²⁹ Вж. в този смисъл решение от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, т. 55).

³⁰ Вж. Papagiannoulas, A. Responsabilité fiscale du dirigeant social — Les vicissitudes du débat contradictoire dans le contentieux de la responsabilité fiscale du dirigeant social (LPF, art. L. 267). — Revue de droit fiscal, no 20, 19 май 2023, p. 1—7, по-специално стр. 6. Като се позовава на практиката на Cour de cassation (Касационен съд, Франция) (Cour de cassation, гражданска колегия, търговски състав, 9 ноември 2017 г., № 17-16.464), този автор подчертава, че френската върховна юрисдикция косвено е приела, че възможността ръководител на дружество, привлечен към солидарна данъчна отговорност, да се позовава, наред с другото, на основания, свързани с размера на дължимия данък и неговата данъчна основа, има „конституционна основа“.

³¹ Вж. решения от 1 декември 2022 г., Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950, т. 60), и от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 67).

³² Решение Adler Real Estate и др. (т. 59).

преценките, съдържащи се в решение за установяване на нарушението, в което е упрекнато това лице, станало окончателно, без посоченото лице да е могло лично да оспори тези преценки при упражняване на собственото си право на защита³³.

75. Решение Adler Real Estate се отнася до правото на защита на ръководители в рамките на производство относно налагането спрямо тях на административни санкции с наказателноправен характер. Изводите от това решение обаче са релевантни и в рамките на гражданско производство за солидарна отговорност.

76. Всъщност правото на защита е със субективен характер независимо дали производството е с наказателноправен, или с гражданскоправен характер. Освен това окончателният характер на административното решение не може да е основание за накръняване на самата същност на правото на защита, също и в рамките на гражданско производство³⁴. Основното съдържание на правото на защита на ръководителя на дружеството срещу акта, с който се привлича личната му отговорност, изисква той да може инцидентно и лично да оспори констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, издаден срещу данъчнозадълженото дружество в рамките на производство, по което не е бил страна³⁵.

77. Обстоятелството, че *в качеството си на ръководител* засегнатото физическо лице може да разполага с възможността да подаде жалба от името на дружеството срещу ревизионния акт, не следва да го лишава от правото му, *в качеството му на лице, привлечено като съдължник*, да оспори ревизионния акт, както и, в лично качество, установената в него преценка от фактическа и правна страна. При все че става въпрос за едно и също физическо лице в двете производства, то не се явява в едно и също качество.

78. Люксембургското правителство твърди, че изключването на правото на управителя да оспори акта за служебно установяване на данъчни задължения се обосновава с факта, че ръководител, отговорен за оперативното управление и действащ с обичайната дължима грижа, следва да предприеме всички необходими действия за оспорване на акт за служебно установяване на данъчни задължения, издаден на дружеството, чието ръководство обезпечава. Той не можел да се позовава на незнание на закона, поради което следвало да знае, че длъжимият от дружество ДДС може да породи неговата солидарна отговорност.

79. Не мога да приема този довод. Както бе посочено по-горе³⁶ и както Комисията отбелязва по същество в писменото си становище, на лицето, посочено в увреждащо го решение, трябва да бъде предоставена възможност лично и по надлежен начин да изложи становището си по елементите, на които администрацията се е основала за привличането на неговата отговорност. Привлеченият като съдължник ръководител не се слива с данъчнозадълженото дружество, което е различен субект спрямо представляващите го лица.

³³ Решение Adler Real Estate и др. (т. 59 и 60).

³⁴ Вж. по аналогия решение от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, т. 56).

³⁵ Компетентният правораздавателен орган (съдебен или административен) за разглеждане на основанията за оспорване на данъчната основа попада в обхвата на процесуалната самостоятелност на държавите членки.

³⁶ Точка 76 от настоящото заключение.

80. Следва също така да се вземе предвид начинът на представителство на дружеството, както е описан в неговия устав. В случай че е налице управителен съвет, не може да се предполага, че ръководител самостоятелно може да представлява дружеството пред съд. Както Комисията уточнява по време на устното си становище, ръководителят на дружество невинаги е оправомощен да решава самостоятелно относно възможността за оспорване на акт за установяване на данъчни задължения.

81. В случая, видно от националната преписка, уставът на данъчнозадълженото дружество предвижда, че то се управлява от управителен съвет в състав от поне трима управители, разпределени като управител(и) от категория А и управител(и) от категория Б. Спрямо трети лица дружеството надлежно се задължава със съвместно приподписване от един управител от категория А и един управител от категория Б. Както Комисията посочва по същество в съдебното заседание, когато за решението да се подаде жалба е необходимо съвместно приподписване, може да се окаже по-трудно съответният управител да осигури защитата на своите собствени интереси посредством дружеството. При всички положения и независимо от обхвата на представителната му власт, не може да се приеме, че физическо лице упражнява правото си на защита по равностоен начин, когато действа от името на дружеството във водено срещу последното производство и когато действа от свое име срещу увреждащ го акт в рамките на водено срещу него производство.

82. Освен това не може да се изключи разминаване в интересите на юридическото лице и на овластеното да формира волята му или да го представлява физическо лице³⁷.

83. Освен това не съм убедена от довода на люксембургското правителство, според който да се позволи на ръководител, привлечен по акт като съдължник да оспори акта за служебно установяване на данъчни задължения, би довело до лишаване от окончателния характер на последния акт, като му предостави втора възможност за оспорване.

84. В това отношение следва да се изтъкне, че признаването в полза на лицето, привлечено като съдължник, на правото инцидентно да оспори наличието и размера на задължението, констатирано в акта за служебно установяване на данъчни задължения, не оказва въздействие върху обвързващото действие на този акт спрямо данъчнозадълженото дружество. Правото на оспорване на данъчнозадълженото дружество — адресат на този акт, се погасява с изтичането на срока за обжалване.

85. Несъмнено, разпростирането на обвързващото действие на акта за служебно установяване на данъчни задължения спрямо ръководителя прави събирането по-ефикасно и опростява производството. При все това, ефикасността на механизма за солидарна отговорност трябва да спазва изискванията за основното съдържание на правото на защита на ръководителя.

86. Впрочем не може да се приеме, че признаването на право на ръководителя да оспори данъчното задължение в рамките на жалбата си срещу решението за привлечане като съдължник му предоставя втора възможност за оспорване на акта за служебно установяване на данъчни задължения.

³⁷ Решение от 10 ноември 2022 г., ДЕЛТА СТРОЙ 2003 (C-203/21, EU:C:2022:865, т. 63).

87. Спазването на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита не изисква, както следва от посочената по-горе съдебна практика³⁸, да има възможност за пряко оспорване на съответната мярка, а именно, в разглеждания случай, на акта за служебно установяване на данъчни задължения. То само изисква ръководителят да бъде в състояние да оспори инцидентно фактическите и правните обстоятелства, отразени в този акт, доколкото това е от решаващо значение за изхода от воденото срещу него производство. Както полското правителство изтъква в писменото си становище, ръководителят трябва да има право да представи насрещни доказателства срещу фактическите обстоятелства или правните квалификации, отразени в този акт. Възможността за инцидентно оспорване на този акт е ограничена до основанията, необходими да позволят на засегнатия ръководител да оспори солидарната си отговорност, в това число размера на задължението, по което е привлечен към отговорност.

88. За сметка на това, предвид субективния характер на правото на защита, спазването на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита не изисква ръководителят да може да се позовава от свое име на нарушение на правото на защита по отношение на дружеството. Всъщност ръководителят се явява трето лице на етапа на производството за установяване на данъчни задължения, водено срещу данъчнозадълженото дружество. Дружеството е това, което следва да защити правата си с упражнени правни средства за защита, от името на дружеството и в съответствие с устава, от ръководителя.

89. Същото се отнася и до невъзможността ръководителят да участва в лично качество в производството по установяване на данъчни задължения. На етапа на производството за установяване на данъчни задължения, водено срещу дружество, отговорността на ръководителя е хипотетична. Съществува просто възможност след това да бъде образувано производство относно солидарната отговорност спрямо трето лице, а в последно посоченото производство да бъде взето решение, което да има неблагоприятни последици за третото лице или осезаемо да засяга неговите интереси³⁹. Зачитането на правото на защита не изисква ръководителят да бъде приобщен в лично качество в производство относно акт, нямащ неблагоприятни последици за него. Това не засяга правото на ръководителя впоследствие да противопостави основанията за оспорване на данъчното задължение, ако бъде лично преследван за него.

90. Накрая, за да обоснове изключването на правото на ръководителя да оспори данъчното задължение, люксембургското правителство се позовава на професионалната и на търговската тайна. Според това правителство предоставянето на което и да е физическо лице, независимо от настоящия или предходния му статут в рамките на данъчнозадълженото дружество, на чувствителна информация, като например реда и условията за определяне на оборота или други поверителни търговски данни, рискува да компрометира икономическите интереси на дружеството.

³⁸ Вж. точка 64 от настоящото заключение.

³⁹ Решение от 27 февруари 2025 г., Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, т. 61).

91. В това отношение следва да се припомни, че от принципа на зачитане на правото на защита произтича правото на достъп до преписката⁴⁰. В рамките на съдебно производство зачитането на правото на защита на лице изисква то да има достъп не само до мотивите на взетото спрямо него решение, но и до всички обосновали решението на административния орган данни в преписката, за да може то реално да изрази становище по тези данни⁴¹.

92. В допълнение съгласно принципа на състезателност, който е част от предвиденото в член 47 от Хартата право на защита, страните в процеса трябва да могат да се запознаят с всички документи и становища, които са представени пред съда, за да повлияят на решението му, и да ги обсъдят⁴².

93. При това положение, както припомних в точка 67 от настоящото заключение, принципът на зачитане на правото на защита не е абсолютен и може да бъде предмет на ограничения. Такива предвидени в националната правна уредба ограничения могат да имат за цел по-конкретно да закрилят изискванията за поверителност или за професионална тайна, които достъпът до определени данни и документи може да накърни⁴³.

94. При всички положения администрацията не може да се позовава абстрактно на тези изисквания и да лишава от всякаква ефективност правото на защита на засегнатото лице, по-специално като му отказва всякакво право инцидентно да оспори данъчното задължение, както и достъп до всички елементи, отнасящи се до това задължение⁴⁴.

95. Освен това, както по същество изтъкват QJ, испанското, полското правителство и Комисията при изложението на устните си становища, елементите, съдържащи се в акта за служебно установяване на данъчни задължения, който лицето, привлечено като съдлъжник, възнамерява да оспори, се отнасят до факти, които то е можело да знае в качеството си на управител. Този акт е съставен за период, през който лицето, привлечено като съдлъжник, е било управител на данъчнозадълженото дружество. По самото си естество професионалната тайна не може да обхваща факти, които са били известни на лицето, привлечено като съдлъжник, поради заеманата от него длъжност.

96. При всички положения, дори и да се предположи, че част от съдържащата се в преписката информация попада в обхвата на задължението за професионална тайна, защитата на поверителността на тази информация трябва да се гарантира и прилага, така че да се съгласува със зачитането на правото на защита⁴⁵.

97. В този смисъл в случай на конфликт между, от една страна, интереса на лице, посочено в увреждащ го акт, да разполага с необходимата информация, за да може да упражни изцяло правото си на защита, и от друга страна, интересите, свързани със запазването на

⁴⁰ Решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 51).

⁴¹ Вж. в този смисъл решение от 25 април 2024 г., NW и PQ (Класифицирана информация) (C-420/22 и C-528/22, EU:C:2024:344, т. 92).

⁴² Решение от 25 април 2024 г., NW и PQ (Класифицирана информация) (C-420/22 и C-528/22, EU:C:2024:344, т. 93).

⁴³ Вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 55).

⁴⁴ Вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 58). Вж. също Papaïannoulas, A., цитиран в бележка под линия 30, стр. 6.

⁴⁵ Вж. в този смисъл решение от 13 септември 2018 г., UBS Europe и др., C-358/16 (EU:C:2018:715, т. 68).

поверителността на информацията, попадаща в обхвата на задължението за професионална тайна, компетентните органи или юрисдикции следва с оглед на обстоятелствата в конкретния случай да намерят равновесие между тези противоположни интереси⁴⁶.

98. При тези условия изключването на всякакво правно средство за защита на управителя по отношение на данъчното задължение на основание на професионалната тайна не изглежда обосновано.

99. С оглед на изложените по-горе съображения на втория и на третия преюдициален въпрос отговорът следва да гласи следното: член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба и практика, които не позволяват на ръководителя, привлечен като съдължник, да оспори инцидентно — чрез жалбата си срещу административния акт, с който се установява солидарната му отговорност за неплатените задължения за ДДС на данъчнозадълженото дружество — връчения преди това на дружеството акт за служебно установяване на данъчни задължения, който е станал окончателен. Изискването за спазване на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита налага на ръководителя да бъде признато правото да оспори инцидентно фактическите и правните обстоятелства, отразени в този акт, доколкото това е от решаващо значение за изхода от воденото срещу него производство.

V. Заключение

100. По всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Cour de cassation (Касационен съд, Люксембург), както следва:

- „1) Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкува в смисъл, че е приложим в рамките на жалба, подадена от лице с цел да оспори законосъобразността на административен акт, с който то е привлечено като солидарно отговорно за плащането на невнесения от данъчнозадълженото дружество ДДС, на което е било управител, по силата на национална правна уредба, предвиждаща солидарно задължение на ръководителите на дружество за плащането на неплатения ДДС поради виновно неизпълнение на възложените им задължения.
- 2) Член 47 от Хартата на основните права трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба и практика, които не позволяват на ръководителя, привлечен като съдължник, да оспори инцидентно — чрез жалбата си срещу административния акт, с който се установява солидарната му отговорност за неплатените задължения за ДДС на данъчнозадълженото дружество — връчения преди това на дружеството акт за служебно установяване на данъчни задължения, който е станал окончателен. Изискването за спазване на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита налага на ръководителя да бъде признато правото да оспори инцидентно фактическите и правните обстоятелства, отразени в този акт, доколкото това е от решаващо значение за изхода от воденото срещу него производство“.

⁴⁶ Решение от 13 септември 2018 г., UBS Europe и др. (C-358/16, EU:C:2018:715, т. 69).