TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2026. gada 16. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants – Tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību – Piemērojamība – Valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts sabiedrības vadītāja solidārās atbildības mehānisms par šai sabiedrībai maksājamā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu – Galīgajā nodokļu aprēķinā norādīto faktu konstatējumu un juridisko kvalifikāciju saistošais spēks – Vadītāja tiesības pakārtoti apstrīdēt šo nodokļu aprēķinu, kurš izsniegts minētajai sabiedrībai – Tiesību uz aizstāvību ievērošana

Lietā C-158/25

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburgas Lielhercogistes Kasācijas tiesa, Luksemburga) iesniegusi ar 2025. gada 20. februāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2025. gada 21. februārī, tiesvedībā

QJ

pret

***Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (*AEDT*),**

État du Grand-Duché de Luxembourg,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], Tiesas priekšsēdētāja vietnieks T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda pirmās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši A. Kumins [*A. Kumin*], S. Žervazonī [*S. Gervasoni*] un M. Bošņaks [*M. Bošnjak*] (referents),

ģenerāladvokāte: L. Medina,

sekretārs: Č. Di Bella [*C. Di Bella*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2025. gada 4. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– QJ vārdā – *N. Le Gouellec* un *Y. Prussen*, advokāti,

* Tiesvedības valoda – franču.

– Luksemburgas valdības vārdā – *A. Germeaux* un *T. Schell*, pārstāvji, kuriem palīdz *F. Gabaudan* un *A. Moro*, advokāti,

– Spānijas valdības vārdā – *M. Morales Puerta* un *A. Pérez-Zurita Gutiérrez*, pārstāves,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, *D. Lutostańska*, *B. Rogowska-Rajda* un *J. Sawicka*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *P. Carlin*, *M. Herold* un *F. Moro*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2026. gada 5. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk – Harta) 47. pantu un 51. panta 1. punktu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar tiesvedību starp fizisku personu QJ, no vienas puses, un *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (Reģistrācijas, īpašumu un PVN administrācija, Luksemburga; turpmāk – *AEDT*) un *État du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburga), no otras puses, par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums un kas pieņemts attiecībā uz QJ, lai atgūtu pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN), kas jāmaksā sabiedrībai, kuras vadītājs bija QJ.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

LESD

3 LESD 325. panta 1. punktā noteikts:

"[Eiropas] Savienība un dalībvalstis apkaro krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses, saskaņā ar šo pantu veicot pasākumus, kuriem jāattur no šādas rīcības, kā arī jānodrošina efektīva aizsardzība dalībvalstīs, kā arī Savienības iestādēs un struktūrās."

Harta

4 Hartas 47. pantā "Tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu" paredzēts:

"Ikvienai personai, kuras tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās, tikušas pārkāptas, ir tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, ievērojot nosacījumus, kuri paredzēti šajā pantā.

Ikvienai personai ir tiesības uz taisnīgu, atklātu un laikus veiktu lietas izskatīšanu neatkarīgā un objektīvā, tiesību aktos noteiktā tiesā. Ikvienai personai ir iespējas saņemt konsultāciju, aizstāvību un pārstāvību.

Juridiskā palīdzība tiek sniegta tiem, kam nav pietiekamu līdzekļu, ciktāl šī palīdzība ir nepieciešama, lai nodrošinātu efektīvu tiesiskuma īstenošanu."

5 Hartas 51. pants "Piemērošanas joma" formulēts šādi:

"1. Šīs Hartas noteikumi attiecas uz Savienības iestādēm un struktūrām, ievērojot subsidiaritātes principu, un uz dalībvalstīm tikai tad, ja tās īsteno Savienības tiesību aktus. Tādēļ tās ievēro tiesības un principus, kā arī veicina to piemērošanu saskaņā ar savām atbilstīgajām pilnvarām un ievērojot Savienības kompetenci, kas tai piešķirta Līgumos.

2. Ar šo Hartu netiek paplašināta Savienības tiesību piemērošanas joma, paplašinot Savienības kompetences, un Savienībai netiek noteiktas nekādas jaunas kompetences vai uzdevumi, nedz grozītas kompetences un uzdevumi, kā tās noteiktas Līgumos."

Direktīva 2006/112/EK

6 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punktā noteikti darījumi, kuriem uzliek PVN.

7 Šīs direktīvas 273. panta pirmajā daļā paredzēts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

Luksemburgas tiesības

8 *Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée* (1979. gada 12. februāra Pievienotās vērtības nodokļa likums; 1979. gada *Mémorial A*, 186. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kuri izdarīti ar *loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017* (Likums, ar kuru īsteno 2017. gada nodokļu reformu; 2016. gada *Mémorial A*, 5139. lpp.) (turpmāk – PVN likums), 67-1. pantā noteikts:

"Pilnvarotie vadītāji, direktori, kā arī jebkurš *de jure* vai *de facto* vadītājs, kurš pastāvīgi pārvalda personas, kurām jāmaksā [PVN], nodrošina, ka tiek izpildīti šajā likumā paredzētie pienākumi, konkrētāk, [PVN] samaksa ar to pārvaldītajiem finanšu līdzekļiem."

9 Saskaņā ar šī likuma 67-2. pantu:

"Pilnvarotie vadītāji, direktori, kā arī jebkurš *de jure* vai *de facto* vadītājs, kurš pastāvīgi pārvalda personas, kurām jāmaksā [PVN], ir personīgi un solidāri atbildīgi par [PVN] samaksu, ja tad, kad tie savas vainas dēļ neizpilda likumā paredzētos pienākumus, netiek izpildīti pienākumi, kas ar šo likumu noteikti personām, kurām jāmaksā [PVN] un kuras tie pārvalda, vai ja netiek samaksāts PVN ar to pārvaldītajiem finanšu līdzekļiem."

10 Minētā likuma 67-3. panta pirmajā daļā paredzēts:

"Ja pilnvarotie vadītāji, direktori, kā arī jebkurš *de jure* vai *de facto* vadītājs, kurš pastāvīgi pārvalda personas, kurām jāmaksā [PVN], savas vainas dēļ neizpilda tiem likumā noteiktos pienākums,

administrācijas direktors vai viņa pārstāvis var attiecībā uz šīm personām izdot lēmumu, ar ko pieprasa samaksas nodrošinājumu. Ar šo lēmumu administrācijai tiek piešķirtas tiesības no minētajām personām atgūt [PVN], kas jāmaksā personām, kuras ir [PVN] maksātājas."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 2018. gada 17. martā *AEDT* izsniedza sabiedrībai VN divus PVN aprēķinus – vienu par 2014. gadu un otru par 2015. un 2016. gadu. Prasība, kuru šī sabiedrība cēla par nodokļu aprēķiniem, tika atzīta par nepieņemamu, jo tika iesniegta novēloti. Attiecīgi sabiedrība VN nesamaksāja PVN par 2014.–2016. gadu.

12 No 2013. gada 22. aprīļa līdz 2019. gada 15. februārim prasītājs pamatlietā pildīja sabiedrības VN vadītāja pienākumus, nodrošinot tās pastāvīgu pārvaldību. 2019. gada 16. maijā *AEDT*, pamatojoties uz PVN likuma 67-1.–67-3. pantu, nosūtīja prasītājam pamatlietā lēmumu, ar ko pieprasīja samaksas nodrošinājumu (turpmāk – aplūkotais samaksas nodrošināšanas mehānisms), nosakot viņam – kā personai, kura bija atbildīga par sabiedrības VN pastāvīgo pārvaldību no 2013. gada līdz 2019. gadam, – pienākumu samaksāt nesamaksāto PVN.

13 Pēc tam, kad *AEDT* direktors bija noraidījis prasītāja pamatlietā sūdzību par lēmumu, ar ko pieprasa samaksas nodrošinājumu, prasītājs pamatlietā cēla prasību *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa, Luksemburga), lai panāktu minētā lēmuma grozīšanu vai atcelšanu. Šī tiesa prasītāja pamatlietā prasību noraidīja ar spriedumu, ko *Cour d'appel* (Apelācijas tiesa, Luksemburga) atstāja spēkā.

14 Izskatot prasītāja pamatlietā kasācijas sūdzību, *Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburgas Lielhercogistes Kasācijas tiesa, Luksemburga), kas ir iesniedzējtiesa, norāda, ka prasītājs pamatlietā apelācijas tiesā apstrīdēja sabiedrības VN nodokļu parāda esību. Konkrētāk, prasītājs pamatlietā bija apgalvojis, ka viņam – kā personai, kurai prasīta samaksas nodrošināšana par viņa vadītajai sabiedrībai izsniegtajiem nodokļa aprēķiniem, – bija tiesības iesniegt trešās personas protesta pieteikumu, kas joprojām bija pieņemams, jo minētie aprēķini netika adresēti viņam personīgi. Prasītājs pamatlietā uzskatīja, ka atteikums atzīt viņa tiesības celt prasību savā vārdā nav saderīgs ar Hartas 47. pantu.

15 Apelācijas tiesa prasītāja pamatlietā argumentāciju esot noraidījusi tāpēc, ka nodokļu aprēķini bija kļuvuši galīgi un tos vairs nevarēja apstrīdēt, jo sabiedrība VN nebija cēlusi prasību tiesību aktos noteiktajos termiņos.

16 Apelācijas tiesas ieskatā nevienā tiesību normā nav paredzēts, ka persona, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, var celt prasību par galvenajam nodokļu maksātājam izsniegtu nodokļu aprēķinu. Tiklīdz šis aprēķins kļuvis galīgs, vadītājs, kuram prasīts samaksas nodrošinājums, to nevarot pakārtoti apstrīdēt pret viņu vērstā maksājuma procedūrā. Pirmkārt, persona, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, esot tā pati persona, kas pārstāvēja juridisko personu ar nodokli apliekamā apgrozījuma noteikšanas procedūrā, un, otrkārt, pirmā minētā persona esot varējusi piedalīties minētajā procedūrā šādā statusā un izmantot tiesību aizsardzības līdzekli pret nodokļa uzlikšanu *ex officio*. Tā kā prasītājs pamatlietā nav PVN maksātājs, *AEDT* neesot bijis pienākuma ne viņam personīgi adresēt nodokļu aprēķinus, ne arī viņu iesaistīt *ex officio* nodokļa uzlikšanas procedūrā šādā statusā, jo viņam bija iespēja piedalīties minētajā procedūrā kā vadītājam un sabiedrības VN prasība bija celta novēloti.

17 Turklāt, tā kā prasītājs pamatlietā ir trešā persona *ex officio* nodokļa uzlikšanas procedūrā, viņš nevarot atsaukties uz iespējamiem pamattiesību pārkāpumiem, kas šajā procedūrā pieļauti pret sabiedrību VN. Pamatlietu reglamentējošās valsts tiesību normas, it īpaši PVN likuma 67-1. un turpmākie panti, neesot Savienības tiesību īstenošana, tāpēc saskaņā ar Hartas 51. pantu tās 47. pants nav piemērojams.

18 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, pirmām kārtām, ka pret prasītāju pamatlietā uzsāktā nodokļa uzlikšanas procedūra izriet no likumā noteiktu pienākumu PVN jomā neizpildes, par ko, kā izriet no lēmuma, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, prasītājs pamatlietā ir atbildīgs kā vadītājs, kurš nodrošina sabiedrības VN pastāvīgo pārvaldību. Šādā kontekstā iesniedzējtiesa vaicā, vai judikatūra – kura izriet no 2013. gada 26. februāra sprieduma *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105) un saskaņā ar kuru atbilstoši Direktīvai 2006/112 dalībvalstīm ir pienākums pieņemt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu savā teritorijā maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā un novērstu krāpšanu, – ir piemērojama mehānismam, ar kuru sabiedrības vadītāju solidārā atbildība noteikta tāpēc, ka tie savas vainas dēļ nav izpildījuši tiem noteiktos pienākumus un nav samaksājuši PVN, kas jāmaksā viņu vadītajai sabiedrībai, un tādējādi jāatzīst Hartas 47. panta piemērojamība.

19 Otrām kārtām, gadījumā, ja Hartas 47. pants ir piemērojams, iesniedzējtiesa norāda, ka 2021. gada 9. septembra spriedumā *Adler Real Estate* u.c. (C-546/18, EU:C:2021:711) Tiesa no minētā 47. panta ir secinājusi, ka uz fizisku personu, pret kuru vērsta vēlāka procedūra, nevar attiecināt tāda lēmuma saistošo iedarbību, kurš kļuvis galīgs un ticis pieņemts pret juridisku personu iepriekš vērstā procedūrā, kurā fiziskā persona piedalījusies nevis kā lietas dalībniece, bet tikai kā juridiskās personas pārstāve. Tāpēc, ņemot vērā šo spriedumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai sabiedrības vadītājiem jābūt iespējai, pirmkārt, ceļot prasību par administratīvu aktu, ar kuru konstatēta viņu solidārā atbildība, pakārtoti apstrīdēt nodokļa maksātājai sabiedrībai iepriekš adresētu nodokļu aprēķinu, otrkārt, atsaukties uz iespējamiem pamattiesību pārkāpumiem, kas pieļauti pret šo sabiedrību vērstā *ex officio* nodokļa uzlikšanas procedūrā, un, treškārt, personīgi pieprasīt nodokļu aprēķina paziņošanu un personīgu iesaisti nodokļa uzlikšanas procedūrā.

20 Šādos apstākļos *Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburgas Lielhercogistes Kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [..] Harta un it īpaši tās 47. pants, ņemot vērā Hartas 51. panta [1. punkta] kritērijus, ir piemērojams [tādam] valsts tiesiskajam regulējumam, [ar kuru noteikta] sabiedrības vadītāju solidār[ā] atbildīb[a] samaksāt PVN, kas to vadītajai sabiedrībai jāmaksā tāpēc, ka tie savas vainas dēļ nav izpildījuši savus pienākumus?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Hartas 47. pants jāinterpretē tādējādi, ka ar to vadītājiem, kuriem prasīts samaksas nodrošinājums, tiek piešķirta iespēja, izmantojot saskaņā ar valsts tiesībām pieejamos tiesību aizsardzības līdzekļus attiecībā uz administratīvo aktu, ar kuru konstatēta to solidārā atbildība, pakārtoti pārsūdzēt *ex officio* PVN paziņojumu, kurš iepriekš paziņots sabiedrībai un par kuru tā nav laikus cēlusi prasību?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai Hartas 47. pants jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek ierobežoti pamati, ko vadītāji var izvirzīt, pakārtoti pārsūdzot *ex officio* nodokļa paziņojumu, kas iepriekš paziņots nodokļa maksātājai sabiedrībai, vai tādējādi, ka ar to ir aptverti visi pamati, tostarp pamati par PVN parāda noteikšanu, piemēram, faktu konstatējumi, kuru dēļ tika pieņemts *ex officio* administratīvais lēmums par nodokļa

uzlikšanu nodokļa maksātājai sabiedrībai, un personīgi pamati, piemēram, iespējami pamattiesību pārkāpumi, kas nodokļa uzlikšanas procedūrā *ex officio* pieļauti attiecībā uz šiem vadītājiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātajā valstu tiesu un Tiesas sadarbības procedūrā Tiesai jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā jāpārformulē tai uzdotie jautājumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 28. novembris, *Roquette Frères*, C-88/99, EU:C:2000:652, 18. punkts, kā arī 2025. gada 18. decembris, *SACD* u.c., C-182/24, EU:C:2025:979, 44. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

22 Izskatāmajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka prasītājs lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, iesniedzējtiesā apstrīd, izvirzot pamatus par nodokļa maksātājai sabiedrībai, par kuras PVN parādu viņam jāatbild, adresētā nodokļu aprēķina prettiesiskumu.

23 Līdz ar to jāuzskata, ka ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Hartas 47. pants un 51. panta 1. punkta pirmais teikums jāinterpretē tādējādi, ka prasības, kādas izriet no 47. pantā noteiktajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību, ir piemērojamas prasībai tiesā, ko sabiedrības vadītājs, kuram prasīta samaksas nodrošināšana, cēlis par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums un kas pieņemts saskaņā ar tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tad, ja minētais vadītājs savas vainas dēļ nav izpildījis likumā noteiktos pienākumus PVN jomā, tas ir solidāri atbildīgs par šai sabiedrībai maksājamā PVN samaksu.

24 Pirmām kārtām, jāatgādina, ka Hartas piemērošanas joma ir definēta tās 51. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru, runājot par dalībvalstu rīcību, Hartas noteikumi attiecas uz dalībvalstīm tikai tad, ja tās īsteno Savienības tiesību aktus. Savienības tiesību sistēmā garantētās pamattiesības ir piemērojamas visās Savienības tiesībās reglamentētajās situācijās, taču ne ārpus šādām situācijām (spriedumi, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts, kā arī 2024. gada 29. jūlijs, *protectus*, C-185/23, EU:C:2024:657, 40. un 41. punkts).

25 Jēdziens "Savienības tiesību piemērošana" minētās tiesību normas izpratnē paredz, ka starp Savienības tiesību aktu un attiecīgo valsts pasākumu jābūt saiknei, kas ir ciešāka nekā divu jomu līdzīgums vai vienas jomas netiešā ietekme uz otru jomu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 6. marts, *Siragusa*, C-206/13, EU:C:2014:126, 24. punkts, un 2024. gada 12. septembris, *Syndyk Masy Upadłości A*, C-709/22, EU:C:2024:741, 62. punkts).

26 Lai noskaidrotu, vai valsts īstenots pasākums ir "Savienības tiesību aktu īstenošana", papildus citiem elementiem jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir īstenot kādu Savienības tiesību normu, kāds ir šī regulējuma raksturs un vai tam ir vēl citi mērķi papildus tiem, kas jau noteikti Savienības tiesībās, pat ja šis regulējums Savienības tiesības var ietekmēt netieši, kā arī tas, vai pastāv kāds specifisks Savienības tiesiskais regulējums šajā jautājumā vai tāds, kas šo jautājumu var ietekmēt (spriedumi, 2012. gada 8. novembris, *Iida*, C-40/11, EU:C:2012:691, 79. punkts, kā arī 2025. gada 10. jūlijs, *DADA Music* un *UPFR*, C-37/24, EU:C:2025:551, 50. punkts).

27 Šajā ziņā it īpaši no Direktīvas 2006/112 2. un 273. panta, lasot tos kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu un LESD 325. panta 1. punktu, izriet, ka dalībvalstīm ir pienākums pieņemt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu attiecīgajā teritorijā maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā un novērstu krāpšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 13. oktobris, *Direktor na Direktsia* "*Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika*", C-1/21, EU:C:2022:788, 60. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2025. gada 3. aprīlis, *Cityland*, C-164/24, EU:C:2025:241, 34. punkts).

28 Saskaņā ar Padomes Lēmuma 2014/335/ES, Euratom (2014. gada 26. maijs) par Eiropas Savienības pašu resursu sistēmu (OV 2014, L 168, 105. lpp.) 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu Savienības pašu resursos tostarp ietilpst ieņēmumi, kas rodas, piemērojot vienotu likmi saskaņotajai PVN bāzei, kura noteikta atbilstoši Savienības tiesību normām. Tātad pastāv tieša saikne starp ieņēmumiem no PVN, ievērojot piemērojamās Savienības tiesības, un atbilstošo PVN resursu nodošanu Savienības budžetam, jo jebkādi trūkumi PVN ieņēmumu gūšanā, iespējams, izraisa minēto resursu samazinājumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts, un 2022. gada 13. oktobris, *Direktor na Direktsia* "*Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika*", C-1/21, EU:C:2022:788, 58. punkts).

29 Izskatāmajā gadījumā šķiet, ka aplūkotais samaksas nodrošināšanas mehānisms ir saistīts ar likumā noteiktu pienākumu PVN jomā neizpildi. Šis mehānisms ļauj valsts nodokļu administrācijai atgūt PVN, kas jāmaksā juridiskai personai, kura ir nodokļa maksātāja, no pilnvarotiem vadītājiem, direktoriem, kā arī visiem *de jure* vai *de facto* vadītājiem, kuri pastāvīgi pārvalda vai ir pārvaldījuši minēto juridisko personu. Šajā ziņā PVN likuma 67-3. panta pirmā daļas otrajā teikumā paredzēts, ka lēmums, ar ko pieprasa samaksas nodrošinājumu, "administrācijai [piešķir] tiesības no minētajām personām atgūt [PVN], kas jāmaksā personām, kuras ir [PVN] maksātājas".

30 Jākonstatē, ka minētā mehānisma mērķis ir nodrošināt PVN, ko nav samaksājusi juridiska persona, kura ir nodokļa maksātāja, atgūšanu, un tas veicina, ka tiek ievērtos šī sprieduma 27. punktā atgādinātais dalībvalstu pienākums pieņemt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu savā teritorijā maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā un apkarotu krāpšanu it īpaši saskaņā ar LESD 325. panta 1. punktu un Direktīvas 2006/112 273. pantu.

31 Ņemot vērā šī sprieduma 27. un 28. punktā atgādināto judikatūru, jāuzskata, ka minētais mehānisms attiecas it īpaši uz Direktīvas 2006/112 273. panta īstenošanu un līdz ar to Luksemburgas Lielhercogiste, ieviesdama un piemērodama šo mehānismu, īsteno Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē.

32 Šo konstatējumu neatspēko argumentācija, ko izvirza Luksemburgas valdība, kura, apstrīdot Hartas piemērojamību pamatlietā, apgalvo, ka aplūkotais samaksas nodrošināšanas mehānisms nevis ļauj pilnā apjomā iekasēt PVN, kas jāmaksā nodokļa maksātājai sabiedrībai, bet gan nodrošina, ka tiek atlīdzināts kaitējums, kas valsts nodokļu administrācijai nodarīts šīs sabiedrības vadītāja vainojamas rīcības dēļ.

33 Kā ģenerāladvokāte būtībā norādījusi secinājumu 45. punktā, jebkurš valsts pasākums, kas pilnībā vai daļēji palīdz atgūt nodokļa maksātāja nesamaksātu PVN no šī nodokļa maksātāja vai trešās personas, uzskatāms par tādu pasākumu, kurš sekmē pareizu PVN iekasēšanu un attiecīgajā

gadījumā krāpšanas apkarošanu. Luksemburgas valdības norādītajam apstāklim, ka ar šādu pasākumu ir ieviests īpašs civiltiesiskās atbildības režīms un saskaņā ar valsts tiesībām tas neietilpst nodokļu sodu sistēmā, šajā ziņā nav nozīmes.

34 Tādējādi Tiesa pamatlietas faktiskajiem un juridiskajiem apstākļiem analoģiskā kontekstā jau ir secinājusi, ka tāds solidārās atbildības mehānisms, kas paredz, pirmkārt, ka sabiedrības vadītājs kļūst solidāri atbildīgs par visiem sabiedrības PVN parādiem vai daļu no tiem neatkarīgi no attiecīgajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, un, otrkārt, ka šī atbildība attiecas tikai uz mantas samazinājumu, kas šai sabiedrībai radies tādu ļaunticīgu darbību dēļ, kuras veikusi par solidāri atbildīgu ieceltā persona, veicina tādu PVN summu piedziņu, kuras juridiska persona, kas ir nodokļa maksātāja, nav samaksājusi Direktīvas 2006/112 normās paredzētajos obligātajos termiņos, un tādējādi minētais mehānisms palīdz nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un attiecīgajā gadījumā novērst krāpšanu šīs direktīvas 273. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu 2022. gada 13. oktobris, *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika"*, C-1/21, EU:C:2022:788, 52., 53., 61., 66. un 70. punkts).

35 Turklāt, kā tiesas sēdē atzina Luksemburgas valdība, kaitējums, kas atlīdzināms ar aplūkoto samaksas nodrošināšanas mehānismu, sakrīt ar PVN summu, kuru nav samaksājusi juridiskā persona, kas ir nodokļa maksātāja.

36 Otrām kārtām, no Tiesas judikatūras izriet – lai konkrētā gadījumā tiktu atzītas Hartas 47. pantā paredzētās tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, personai, kas uz tām atsaucas, jābalstās uz Savienības tiesībās garantētajām tiesībām vai brīvībām vai attiecībā pret šo personu jānorisinās procesam, kas uzskatāms par Savienības tiesību īstenošanu Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2020. gada 6. oktobris, *État luxembourgeois* (Tiesības apstrīdēt tiesā informācijas sniegšanas pieprasījumu nodokļu jomā), C-245/19 un C-246/19, EU:C:2020:795, 55. punkts, kā arī 2025. gada 25. februāris, *Sąd Rejonowy w Białymstoku* un *Adoreikė*, C-146/23 un C-374/23, EU:C:2025:109, 41. punkts).

37 Pēdējā minētajā gadījumā, kurš atbilst izskatāmās lietas apstākļiem, tas attiecas uz personu, kura tiesvedībā apstrīd tai nelabvēlīgu administratīvu lēmumu, kas pieņemts, pamatojoties uz tādu valsts tiesību normu, ar kuru īsteno Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 50. punkts, un 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 59. punkts).

38 Izskatāmajā gadījumā prasītājs pamatlietā cēla prasību tiesā par lēmumu, ar kuru pieprasīts samaksas nodrošinājums un kurš pieņemts, pamatojoties uz aplūkoto samaksas nodrošināšanas mehānismu, kas – kā konstatēts šī spriedums 31. punktā – ir Savienības tiesību īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē. No tā izriet, ka no Hartas 47. panta izrietošās prasības ir piemērojamas šādos apstākļos.

39 Turklāt jāatgādina, ka pirmais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir nevis par to, vai prasības, kas izriet no Hartas 47. pantā paredzētajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību, ir piemērojamas pret prasītāju pamatlietā vērstajā samaksas nodrošināšanas procedūrā, bet gan par to, vai šīs prasības ir piemērojamas prasībai tiesā, ko prasītājs pamatlietā cēlis par lēmumu, ar kuru pieprasīts samaksas nodrošinājums.

40 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Hartas 47. pants un 51. panta 1. punkta pirmais teikums jāinterpretē tādējādi, ka prasības, kādas izriet no 47. pantā noteiktajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību, ir piemērojamas prasībai tiesā, ko sabiedrības vadītājs, kuram prasīta samaksas nodrošināšana, cēlis par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums un kas pieņemts saskaņā ar tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tad, ja minētais vadītājs savas vainas dēļ nav izpildījis likumā noteiktos pienākumus PVN jomā, tas ir solidāri atbildīgs par šai sabiedrībai atbilstoši Direktīvas 2006/112 noteikumiem maksājamā PVN samaksu.

Par otro un trešo jautājumu

41 Ar otro un trešo jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Hartas 47. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kas neļauj sabiedrības vadītājam – kuram prasīta samaksas nodrošināšana par PVN parādu, ko nav samaksājusi šī nodokļa maksātāja sabiedrība –, ceļot prasību par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, pakārtoti apstrīdēt nodokļu aprēķinu, kas iepriekš adresēts minētajai sabiedrībai un kļuvis galīgs. Gadījumā, ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, iesniedzējtiesa arī vaicā par pamatiem, kādus minētā persona, pakārtoti apstrīdēdama šo nodokļu aprēķinu, var izvirzīt prasības pamatošanai, it īpaši attiecībā uz nesamaksātā PVN bāzi un summu, par kuru šai personai jāatbild, kā arī uz iespējamiem tās pamattiesību pārkāpumiem, kas pieļauti nodokļa uzlikšanas procedūrā.

42 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Hartas 47. pantā nostiprinātajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību šo tiesību īpašniekam jābūt piekļuves iespējai tiesai, kuras kompetencē ir nodrošināt tiesību, ko tam garantē Savienības tiesības, ievērošanu un šim mērķim izvērtēt visus tiesiskos un faktiskos apstākļus, kuriem ir nozīme tajā izskatāmā strīda risinājumam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2020. gada 6. oktobris, *État luxembourgeois* (Tiesības apstrīdēt tiesā informācijas sniegšanas pieprasījumu nodokļu jomā), C-245/19 un C-246/19, EU:C:2020:795, 66. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2025. gada 18. decembris, *SACD* u.c., C-182/24, EU:C:2025:979, 73. punkts).

43 Tāpat jāatgādina, ka Hartas 47. pantā garantēto tiesību uz aizstāvību ievērošana nozīmē, ka prasītājs var piekļūt ne tikai attiecībā uz viņu pieņemtā lēmuma pamatojumam, bet arī visiem lietas materiāliem, uz kuriem balstījusies iestāde, lai tas varētu efektīvi paust savu nostāju par šiem elementiem (spriedums, 2024. gada 25. aprīlis, NW un PQ (Klasificēta informācija), C-420/22 un C-528/22, EU:C:2024:344, 92. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

44 Izskatāmajā gadījumā attiecībā uz aplūkoto samaksas nodrošināšanas mehānismu no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka personas, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, fiskālās atbildības iestāšanās ir atkarīga no tā, vai šī persona pieļāvusi vainojamu rīcību, vai radies kaitējums un pastāv cēloņsakarība starp vainojamo rīcību un kaitējumu. Šī atbildība aptver kaitējumu, ko veido nesamaksātais PVN, kura summa noteikta nodokļa maksātājai sabiedrībai adresētajā nodokļu aprēķinā un pa šo laiku kļuvusi galīga. Taču valsts tiesiskajā regulējumā personai, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, nav paredzēta iespēja celt personīgu prasību par šo nodokļa aprēķinu un tā galīgais raksturs liedz minētajai personai, ceļot prasību par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, pakārtoti apstrīdēt PVN bāzi un nodokļa maksātājas sabiedrības, par kuru šī persona ir solidāri atbildīga, nodokļa parādu.

45 Šajā ziņā, ņemot vērā lēmuma, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, administratīvo raksturu, jāatgādina arī, ka tiesību uz aizstāvību ievērošana jānodrošina ne tikai iespējamā tiesvedībā saskaņā ar Hartas 47. pantu, bet arī – pamatojoties uz vispārēju Savienības tiesību principu – administratīvajā procedūrā, kurā pieņemts minētais lēmums. Šis princips ir piemērojams, ja administrācija ierosina pieņemt personai nelabvēlīgu aktu. Saskaņā ar tiesībām tikt uzklausītam, kas ir tiesību uz aizstāvību neatņemama sastāvdaļa, tāda lēmumu adresātam, kas būtiski skar tā intereses, jādod iespēja lietderīgi un efektīvi paust savu viedokli par elementiem, uz kuriem iestāde iecerējusi pamatoties. Šis pienākums dalībvalstu iestādēm ir tad, ja tās pieņem lēmumus, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja piemērojamajos Savienības tiesību aktos šāda prasība nav skaidri paredzēta (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 39. punkts un tajā minētā judikatūra; 2025. gada 27. februāris, *Adjak*, C-277/24, EU:C:2025:130, 51. punkts, kā arī 2025. gada 6. marts, *Obshtina Veliko Tarnovo* un *Obshtina Belovo*, C-471/23 un C-477/23, EU:C:2025:155, 74. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

46 Noteikuma, ka nelabvēlīga lēmuma adresātam jābūt iespējai sniegt apsvērumus pirms šā lēmuma pieņemšanas, mērķis ir ļaut kompetentajai iestādei efektīvi ņemt vērā visu atbilstošo informāciju. Lai nodrošinātu attiecīgās personas efektīvu aizsardzību, šī noteikuma mērķis ir tostarp ļaut pēdējai minētajai personai izlabot kļūdu vai sniegt informāciju par tā personisko situāciju – tas liecinātu par labu tam, lai lēmums tiktu vai netiktu pieņemts vai tam būtu noteikts saturs (šajā ziņā skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 41. punkts un tajā minētā judikatūra; 2020. gada 4. jūnijs, C.F. (Nodokļu revīzija), C-430/19, EU:C:2020:429, 30. punkts, kā arī 2024. gada 13. jūnijs, C (Maksātnespējas administratori un likvidatori), C-696/22, EU:C:2024:499, 108. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

47 Taču tiesību uz aizstāvību ievērošanas princips nav absolūta priekšrocība, un tas var ietvert ierobežojumus ar nosacījumu, ka tie reāli atbilst sabiedrības interešu mērķiem, uz kuriem vērsts konkrētais pasākums, un, ņemot vērā izvirzītos mērķus, šie ierobežojumi nav nesamērīga iejaukšanās (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 43. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2025. gada 27. februāris, *Adjak*, C-277/24, EU:C:2025:130, 53. punkts).

48 Tādējādi Tiesa jau ir lēmusi, ka parasti tiesību uz aizstāvību ievērošanai nav pretrunā tas, ka pret nodokļu maksātāju vērstā nodokļu procedūrā nodokļu iestādei ir saistoši konstatētie fakti un juridiskās kvalifikācijas, ko tā veikusi saistītā administratīvā procedūrā, kura notiek pret trešajām personām un kurā nodokļu maksātājs nav piedalījies (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 46. punkts).

49 Lai panāktu tiesību uz aizstāvību ievērošanu saistītās administratīvajās procedūrās, jāņem vērā arī tiesiskā drošība, kas ir vispārējs Savienības tiesību princips. Tā kā administratīva lēmuma galīgs raksturs veicina tiesisko drošību, Savienības tiesībās principā nav prasīts, lai iestādei būtu pienākums pārskatīt administratīvu lēmumu, kas šādi kļuvis galīgs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2025. gada 27. februāris, *Adjak*, C-277/24, EU:C:2025:130, 55. punkts).

50 Taču tas tā nav gadījumā, ja attiecīgajai personai ir faktiski pilnībā atņemtas tiesības pret to vērstā procedūrā lietderīgi un efektīvi apstrīdēt šos faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas. Minēto tiesību atņemšana aizskar šīs personas tiesību uz aizstāvību pašu būtību (šajā nozīmē

skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 47. un 49. punkts, kā arī 2025. gada 27. februāris, *Adjak*, C-277/24, EU:C:2025:130, 56. punkts).

51 No tā izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru ieviests aplūkotais samaksas nodrošināšanas mehānisms, var aizskart personas, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, tiesību uz aizstāvību pašu būtību, ja tai ir pilnībā atņemtas tiesības lietderīgi un efektīvi apstrīdēt par galīgu kļuvušajā nodokļu aprēķinā norādītos faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas. Saistītā administratīvajā procedūrā pieņemts nodokļu aprēķins samaksas nodrošināšanas procedūrā ir pierādījums, ar ko nosaka solidārās atbildības iestāšanās nosacījumus un ko personai, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, jāspēj apstrīdēt.

52 Šajā ziņā Tiesa jau ir spriedusi, ka tiesību uz aizstāvību ievērošana samaksas nodrošināšanas procedūrā neprasa, lai persona, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, tiktu personīgi iesaistīta nodokļa uzlikšanas procedūrā, kas vērsta pret juridisko personu, par kuras nodokļu parādu tā ir solidāri atbildīga (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2025. gada 27. februāris, *Adjak*, C-277/24, EU:C:2025:130, 61., 62. un 64. punkts).

53 Tāpat Hartas 47. pantā nostiprinātās tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību ne vienmēr nozīmē, ka šo tiesību īpašniekam jābūt pieejamam tiešam tiesību aizsardzības līdzeklim, kas galvenokārt domāts, lai apstrīdētu attiecīgo pasākumu, taču tās nozīmē, ka attiecīgajai personai jābūt atzītām tiesībām tiesā apstrīdēt tai nelabvēlīgu aktu, kas var apdraudēt Savienības tiesībās garantētās tiesības un brīvības, ja vien pastāv viens vai vairāki tiesību aizsardzības līdzekļi, kuri tai ļauj kaut vai pakārtoti panākt tiesas pārbaudi pār šo pasākumu, nodrošinot minēto tiesību un brīvību ievērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2025. gada 8. aprīlis, Eiropas Prokuratūra (Procesuālo aktu tiesiskuma pārbaude), C-292/23, EU:C:2025:255, 79. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesai, kura izskata strīdu, jānodrošina, lai šādi valsts tiesībās paredzēti tiesību aizsardzības līdzekļi ļautu attiecīgajai personai garantēt efektīvu Savienības tiesībās piešķirto tiesību aizsardzību tiesā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *The Trustees of the BT Pension Scheme*, C-628/15, EU:C:2017:687, 60. punkts).

54 Hartas 47. pantā garantētā pārbaudes tiesā efektivitāte prasa, lai tiesa, pārbaudot tāda administratīva lēmuma tiesiskumu, kurš pieņemts procedūrā, ar kuru tiek īstenotas Savienības tiesības, varētu pārbaudīt tostarp, vai pierādījumi, kas savākti saistītās administratīvajās procedūrās pret trešajām personām, ņemot vērā it īpaši Hartu un vispārējos Savienības tiesību principus, iegūti un izmantoti likumīgi, ciktāl šie pierādījumi ir lietderīgi attiecīgās personas aizstāvībai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 57. un 63. punkts).

55 Kā ģenerāladvokāte būtībā norādījusi secinājumu 73. punktā, no Hartas 47. panta izrietošās prasības paredz, ka tiesai, kura izskata strīdu par to, vai lēmums, ar kuru pieprasīts samaksas nodrošinājums un kurš pieņemts, pamatojoties uz tādu valsts tiesisko regulējumu kā aplūkotais samaksas nodrošināšanas mehānisms, ir tiesisks, jābūt iespējai pakārtoti pārbaudīt visus faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas, uz kurām šīs lēmums balstīts, ciktāl tās ir izšķirošas prasības iznākumam. Izskatāmajā gadījumā tas it īpaši attiecas uz nodokļu aprēķinā norādītajiem faktu konstatējumiem un juridiskajām kvalifikācijām, ar kurām kompetentā iestāde iecerējusi pamatot vadītāja solidārās atbildības iestāšanos, tostarp uz konstatējumiem un kvalifikācijām par nesamaksātā PVN bāzi un summu, par kuru vadītājam jāatbild.

56 Pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas valdība, personas, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, iespēja pakārtoti apstrīdēt nodokļu aprēķinu, pamatojoties uz Hartas 47. pantu, nevar būt atkarīga no tā, vai, ņemot vērā sabiedrības vadītāja pilnvaru apjomu, tas noteiktajā prasības celšanas termiņā šīs sabiedrības vārdā varēja lietderīgi apstrīdēt minētā nodokļu aprēķina tiesiskumu pret nodokļa maksātāju sabiedrību vērstā nodokļa uzlikšanas procedūrā vai pēc nodokļu aprēķina pieņemšanas.

57 Tiesībām uz aizstāvību ir subjektīvs raksturs, un līdz ar to tieši pašiem lietas dalībniekiem jāspēj tās faktiski īstenot neatkarīgi no tās procedūras rakstura, kas uz tiem attiecas. Kā ģenerāladvokāte būtībā norādījusi secinājumu 76., 77. un 79. punktā, personai, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, jābūt iespējai šādā statusā tiesvedībā par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, personīgi apstrīdēt nodokļu aprēķinā norādītos faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas, uz kurām kompetentā iestāde balstījusies, lai noteiktu minētās personas solidāro atbildību. Šādā gadījumā faktiski nevar izslēgt, ka pastāv atšķirība starp juridiskās personas interesēm un tās fiziskās personas interesēm, kurai ir tiesības tās vārdā uzņemties saistības vai to pārstāvēt (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Adler Real Estate* u.c., C-546/18, EU:C:2021:711, 58. līdz 60. punkts, kā arī pēc analoģijas skat spriedumu, 2022. gada 10. novembris, *DELTA STROY 2003*, C-203/21, EU:C:2022:865, 63. punkts).

58 Šis apsvērums ir piemērojams vēl jo vairāk tāpēc, kā Eiropas Komisija rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē norādījusi, ka vadītāja, kuram vēlāk prasīts samaksas nodrošinājums par nodokļa maksātājas sabiedrības nesamaksātu PVN parādu, iespēja praksē apstrīdēt šai sabiedrībai adresētu nodokļu aprēķinu var būt atkarīga no vairākiem faktiskiem un juridiskiem elementiem, kuri it īpaši attiecas uz sabiedrību formu un tām raksturīgo lēmumu pieņemšanas procesu dažādību katrā dalībvalstī. Tādējādi dažās situācijās varētu nebūt iespējams pārbaudīt, vai attiecībā uz konkrētu nodokļu aprēķinu nodokļa maksātājas sabiedrības, kurai šis aprēķins izsniegts, vadītājam pašam bija reāla iespēja sabiedrības vārdā lietderīgi apstrīdēt nodokļu aprēķina tiesiskumu.

59 Turklāt attiecībā uz Luksemburgas valdības argumentāciju, ka, atzīstot personas, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, tiesības pakārtoti apstrīdēt nodokļu aprēķinu, tiktu aizskarts šī aprēķina galīgais raksturs un minētajai personai tiktu piešķirta otra apstrīdēšanas iespēja, vispirms jānorāda, ka šādu tiesību atzīšana neietekmē nodokļu aprēķina saistošo iedarbību attiecībā uz sabiedrību, kurai tas adresēts. Turpinot – tas vien, ka tāds solidārās atbildības mehānisms kā aplūkotais samaksas nodrošināšanas mehānisms attiecīgā gadījumā var īpaši efektīvi veicināt nesamaksāta PVN parādu atgūšanu, nenozīmē, ka personai, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, var pilnībā liegt tās tiesību uz aizstāvību efektīvu izmantošanu.

60 Visbeidzot, kā izriet no šī sprieduma 55. punkta, sabiedrības, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, vadītāja tiesības pakārtoti apstrīdēt nodokļu aprēķinā norādītos faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas ierobežo pamati, kas vajadzīgi, lai ļautu attiecīgajam vadītājam lietderīgi apstrīdēt tā solidārās atbildības esību.

61 Katrā ziņā Hartas 47. pantā garantētās tiesības uz aizstāvību prasa, lai persona, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, tiesvedībā par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums, varētu pakārtoti atsaukties uz iespējamiem tās pamattiesību pārkāpumiem, kas pieļauti pret nodokļa maksātāju sabiedrību vērstā nodokļa uzlikšanas procedūrā.

62 Turklāt attiecībā uz Luksemburgas valdības argumentu, ka personas, kurai prasīta samaksas nodrošināšana, tiesības uz aizstāvību jāierobežo, lai nodrošinātu konfidencialitātes un dienesta noslēpuma aizsardzību, kas jāievēro nodokļu iestādēm, kā arī komercnoslēpuma aizsardzību, jāatgādina, ka tiesvedības kontekstā Hartas 47. pantā nostiprināto tiesību uz aizstāvību ievērošana nozīmē, ka prasītājs var piekļūt ne tikai attiecībā uz viņu pieņemtā lēmuma pamatojumam, bet arī visiem lietas materiāliem, uz kuriem ir balstījusies iestāde, lai tas varētu efektīvi paust savu nostāju par šiem elementiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2026. gada 12. marts, *Deldwyn*, C-477/24, EU:C:2026:182, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Tomēr pamattiesības nav absolūta priekšrocība un var tikt ierobežotas – taču ar nosacījumu, ka šie ierobežojumi patiesi atbilst vispārējo interešu mērķiem, uz kuriem vērsts konkrētais pasākums, un attiecībā uz sasniedzamo mērķi tie nav saistīti ar pārmērīgu un nepieņemamu iejaukšanos, kas aizskartu šādi garantēto tiesību būtību. Šie ierobežojumi citstarp var būt paredzēti, lai aizsargātu konfidencialitātes vai dienesta noslēpuma prasības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2026. gada 12. marts, *Deldwyn*, C-477/24, EU:C:2026:182, 65. un 66. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

64 Ja ir konflikts starp personas, kura ir tai nelabvēlīga akta subjekts, interesēm, lai tās rīcībā būtu vajadzīgā informācija savu tiesību uz aizstāvību pilnīgai īstenošanai, no vienas puses, un interesēm, kas saistītas ar konfidencialitātes vai dienesta noslēpuma aizsardzību, no otras puses, kompetentajām tiesām jāmēģina, ievērojot katras lietas apstākļus, līdzsvarot šīs pretējās intereses (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 13. septembris, *UBS Europe* u.c., C-358/16, EU:C:2018:715, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2026. gada 12. marts, *Deldwyn*, C-477/24, EU:C:2026:182, 67. punkts).

65 Izskatāmajā gadījumā iesniedzējtiesai, izsverot iesaistīto pušu intereses, jāņem vērā it īpaši apstāklis, ka nodokļa maksātājai sabiedrībai adresētajā nodokļu aprēķinā, kā pamatotību vēlas apstrīdēt persona, kurai prasīts samaksas nodrošinājums, ietvertie elementi attiecas uz faktiskiem un juridiskiem apstākļiem, kurus šī persona varēja zināt, ņemot vērā pienākumus, ko tā attiecīgajā taksācijas periodā pildīja šajā sabiedrībā.

66 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro un trešo jautājumu jāatbild, ka Hartas 47. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kas neļauj personai – kurai prasīta samaksas nodrošināšana par PVN parādu, ko nav samaksājusi šī nodokļa maksātāja sabiedrība –, ceļot prasību par lēmumu, ar kuru pieprasīts samaksas nodrošinājums, pakārtoti apstrīdēt nodokļu aprēķinu, kas iepriekš adresēts minētajai sabiedrībai un kļuvis galīgs. Saskaņā ar šo tiesību normu minētajai personai jābūt iespējai prasības pamatošanai apstrīdēt faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas, uz ko kompetentā iestāde balstījusies, lai noteiktu šīs personas solidāro atbildību, un kas attiecas tostarp uz nesamaksātā PVN bāzi un summu, par kuru šai personai jāatbild, ciktāl šie konstatējumi un kvalifikācijas ir lietderīgas tās aizstāvībai, kā arī uz iespējamiem minētās personas pamattiesību pārkāpumiem, kas pieļauti nodokļa uzlikšanas procedūrā.

Par tiesāšanās izdevumiem

67 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants un 51. panta 1. punkta pirmais teikums

jāinterpretē tādējādi, ka

prasības, kādas izriet no 47. pantā noteiktajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību, ir piemērojamas prasībai tiesā, ko sabiedrības vadītājs, kuram prasīta samaksas nodrošināšana, cēlis par lēmumu, ar ko pieprasīts samaksas nodrošinājums un kas pieņemts saskaņā ar tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tad, ja minētais vadītājs savas vainas dēļ nav izpildījis likumā noteiktos pienākumus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā, tas ir solidāri atbildīgs par šai sabiedrībai atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu noteikumiem maksājamā PVN samaksu.

2) Pamattiesību hartas 47. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

tam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kas neļauj personai – kurai prasīta samaksas nodrošināšana par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) parādu, ko nav samaksājusi šī nodokļa maksātāja sabiedrība –, ceļot prasību par lēmumu, ar kuru pieprasīts samaksas nodrošinājums, pakārtoti apstrīdēt nodokļu aprēķinu, kas iepriekš adresēts minētajai sabiedrībai un kļuvis galīgs. Saskaņā ar šo tiesību normu minētajai personai jābūt iespējai prasības pamatošanai apstrīdēt faktu konstatējumus un juridiskās kvalifikācijas, uz ko kompetentā iestāde balstījusies, lai noteiktu šīs personas solidāro atbildību, un kas attiecas tostarp uz nesamaksātā PVN bāzi un summu, par kuru šai personai jāatbild, ciktāl šie konstatējumi un kvalifikācijas ir lietderīgas tās aizstāvībai, kā arī uz iespējamiem minētās personas pamattiesību pārkāpumiem, kas pieļauti nodokļa uzlikšanas procedūrā.

[Paraksti]