Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

16 юли 2026 година*

„Преюдициално запитване — Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз — Право на ефективни правни средства за защита — Приложимост — Национална правна уредба, в която е предвиден механизъм за солидарна отговорност на ръководителя на дружество за плащането на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим от това дружество — Обвързващо действие, с което се ползват фактическите констатации и правните квалификации, съдържащи се в окончателния акт за установяване на данъчни задължения — Възможност ръководителят да оспори инцидентно този акт за установяване на данъчни задължения, издаден на посоченото дружество — Зачитане на правото на защита“

По дело C-158/25

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Касационен съд на Великото херцогство Люксембург, Люксембург) с акт от 20 февруари 2025 г., постъпил в Съда на 21 февруари 2025 г., в рамките на производство по дело

QJ

срещу

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

État du Grand-Duché de Luxembourg,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, T. von Danwitz, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от първи състав, A. Kumin, S. Gervasoni и M. Bošnjak (докладчик), съдии,

генерален адвокат: L. Medina,

секретар: C. Di Bella, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 декември 2025 г.,

* Език на производството: френски.

като има предвид становищата, представени:

– за QJ, от N. Le Gouellec и Y. Prussen, avocats,

– за люксембургското правителство, от A. Germeaux и T. Schell, в качеството на представители, подпомагани от F. Gabaudan и A. Moro, avocats,

– за испанското правителство, от M. Morales Puerta и A. Pérez-Zurita Gutiérrez, в качеството на представители,

– за полското правителство, от B. Majczyna, D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda и J. Sawicka, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от P. Carlin, M. Herold и F. Moro, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 5 март 2026 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 47 и член 51, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор на физическото лице QJ с Administration de l’ enregistrement, des domaines et de la TVA (Администрация за данъците върху сделки с имущество, държавната собственост и ДДС, Люксембург) (AEDT) и с État du Grand-Duché de Luxembourg (Велико херцогство Люксембург) във връзка с решение за привличане на QJ като съдлъжник, постановено с цел да се осигури събирането на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим от дружество, чийто ръководител е бил QJ.

Правна уредба

Правото на Съюза

Договорът за функционирането на ЕС

3 Член 325, параграф 1 ДФЕС гласи:

„[Европейският съюз] и държавите членки се борят с измамата и с всяка друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат мерки в съответствие с разпоредбите на настоящия член, които имат възпиращо действие и предлагат ефикасна защита в държавите членки, както и в институциите, органите, службите и агенциите на Съюза“.

Хартата

4 В член 47 от Хартата, озаглавен „Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес“, се предвижда следното:

„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 настоящия член условия.

Всеки има право неговото дело да бъде гледано справедливо и публично в разумен срок от независим и безпристрастен съд, предварително създаден със закон. Всеки има възможността да бъде съветван, защитаван и представляван.

На лицата, които не разполагат с достатъчно средства, се предоставя правна помощ, доколкото тази помощ е необходима, за да се осигури реален достъп до правосъдие“.

5 Член 51 от Хартата, озаглавен „Приложно поле“, е формулиран така:

„1. Разпоредбите на настоящата харта се отнасят за институциите, органите, службите и агенциите на Съюза при зачитане на принципа на субсидиарност, както и за държавите членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза. В този смисъл те зачитат правата, спазват принципите и насърчават тяхното прилагане в съответствие със своите компетенции и при зачитане на предоставените в Договорите компетенциите на Съюза.

2. Настоящата харта не разширява приложното поле на правото на Съюза извън компетенциите на Съюза, не създава никакви нови компетенции или задачи за Съюза и не променя компетенциите и задачите, определени в Договорите“.

Директива 2006/112/ЕО

6 В член 2, параграф 1 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) се определят сделките, които подлежат на облагане с ДДС.

7 В член 273, първа алинея от тази директива се посочва 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“.

Люксембургското право

8 В член 67-1 от Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Закон от 12 февруари 1979 г. за данъка върху добавената стойност, Mémorial A 1979 г., стр. 186), изменен с Loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (Закон от 23 декември 2016 г. за привеждане в действие на данъчната реформа от 2017 г., Mémorial A, 2016 г., стр. 5139) (наричан по-нататък „ЗДДС“), се предвижда следното:

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

9 Съгласно член 67-2 от този закон:

„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 [ДДС], когато поради виновно неизпълнение на законовите им задължения не са спазени наложените с настоящия закон задължения на управляваните от тях лица — платци на [ДДС], или дължимият ДДС не е платен с управляваните от тях финансовите средства“.

10 Член 67-3, първа алинея от посочения закон 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 Administration de l’enregistrement et des domaines (Администрация за данъците върху сделки с имущество и за държавната собственост) 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 [ДДС], дължим от лицата — платци на [ДДС]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 На 17 март 2018 г. AEDT издава на дружеството VN два акта за установяване на данъчни задължения за ДДС, единия — за 2014 г., а другия — за 2015 г. и 2016 г. Подадената от VN жалба срещу актовете е обявена за недопустима, тъй като била просрочена. След това дружеството VN не внася сумите за ДДС, дължими за периода 2014—2016 г.

12 От 22 април 2013 г. до 15 февруари 2019 г. жалбоподателят в главното производство изпълнява функциите на ръководител на дружеството VN, отговарящ за оперативното му управление. На 16 май 2019 г. AEDT адресира до жалбоподателя в главното производство решение за привличане като съдлъжник, което се основава на членове 67-1—67-3 от ЗДДС (наричани по-нататък „разглежданият механизъм за привличане като съдлъжник“) и с което същият е задължен в качеството си на ръководител, отговарящ за оперативното управление на дружеството VN между 2013 г. и 2019 г., за сумите за ДДС, които са останали неплатени.

13 След като директорът на AEDT отхвърля жалбата, подадена от жалбоподателя в главното производство по административен ред срещу решението за привличане като съдлъжник, последният подава жалба до Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Районен съд Люксембург, Люксембург) с искане същото решение да се измени или отмени. Този съд отхвърля жалбата на жалбоподателя в главното производство с решение, което е потвърдено от Cour d'appel (Апелативен съд, Люксембург).

14 Сезиран с касационна жалба, подадена от жалбоподателя в главното производство, Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Касационен съд на Великото херцогство Люксембург, Люксембург), който е запитващата юрисдикция, посочва, че пред въззивния съд посоченият жалбоподател е оспорил наличието на данъчно задължение на дружеството VN. По-специално, той твърдял, че в качеството си на лице, привлечено като съдлъжник за плащането на сумите по актовете за установяване на данъчни задължения, издадени на дружеството, на което е бил ръководител, разполага с правен способ за защита под формата на възражение като трето засегнато лице, което продължава да е допустимо, тъй като актовете не били адресирани лично до него. Според жалбоподателя в главното производство отказът да му се признае възможността да предяви правно средство за защита от свое име, е несъвместим с член 47 от Хартата.

15 Въззивният съд отхвърлил доводите на жалбоподателя в главното производство с довода, че след като дружеството VN не е обжалвало надлежно в законовите срокове актовете за установяване на данъчни задължения, те са станали окончателни и повече не могат да бъдат оспорвани.

16 Според въззивния съд няма разпоредба, в която да се предвижда възможност привлечено като съдлъжник лице да упражни правно средство за защита срещу акта за установяване на данъчни задължения, издаден на главното данъчнозадължено лице. Щом като актът станел окончателен, той не можел да се оспори инцидентно от ръководителя, привлечен като съдлъжник, в рамките на образувано срещу него производство за плащане. Всъщност, от една страна, привлеченото като съдлъжник лице било същото лице като представлявалото юридическото лице в производството по определяне на облагаемия оборот и от друга страна, в това си качество то имало възможността да участва в това производство, разполагайки с правен способ за защита срещу служебното установяване на данъчни задължения. След като самият жалбоподател в главното производство нямал качеството на данъчнозадължено лице по ДДС, AEDT не била длъжна да адресира лично до него актовете за установяване на данъчни задължения, нито да го включва в това качество в производството за служебно установяване на данъчни задължения — той имал възможност да участва в него в качеството си на ръководител, а жалбата, подадена от дружеството, била просрочена.

17 Освен това, след като жалбоподателят в главното производство се явявал трета страна в производството по служебно установяване на данъчни задължения, не било допустимо той да се позовава на евентуални нарушения на основните права, допуснати в рамките на това производство, водено срещу дружеството VN. С разпоредбите от националното право, относими към спора в главното производство, по-специално членове 67-1 и сл. от ЗДДС, не се прилагало правото на Съюза, поради което съгласно член 51 от Хартата член 47 от нея не бил приложим.

18 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, от една страна, че в основата на данъчните процедури, започнати срещу жалбоподателя в главното производство, стоят неизпълнения на законови задължения по ДДС, за които, както било видно от решението за привличане като съдлъжник, той носел отговорност в качеството си на ръководител, отговарящ за оперативното управление на дружеството VN. В този контекст запитващата юрисдикция иска да се установи дали съдебната практика, произтичаща от решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) — съгласно която, видно от Директива 2006/112, всяка държава членка е длъжна да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се води борба с измамите — може да се приложи за механизъм, въвеждащ солидарна отговорност за ръководителите на дружество поради виновно неизпълнение на носените от тях задължения, и за плащането на ДДС, дължим от управляваното от тях дружество, така че да трябва да се признае приложимостта на член 47 от Хартата.

19 От друга страна, ако член 47 от Хартата се окажел приложим, запитващата юрисдикция отбелязва извода на Съда въз основа на същия член 47 в решение от 9 септември 2021 г., Adler Real Estate и др. (C-546/18, EU:C:2021:711), че на физическо лице, спрямо което се води последващо производство, не може да се противопостави обвързващото действие на станало окончателно решение, което е било прието в насочено срещу юридическо лице предходно производство, в което физическото лице е участвало не като страна, а само в качеството на представител на юридическото лице. Ето защо, предвид това съдебно решение, тя иска да се установи дали ръководителите на дружество трябва да разполагат с възможност, първо, да оспорят инцидентно при обжалването на административния акт, с който се установява солидарната им отговорност, акта за установяване на данъчни задължения, адресиран по-рано до данъчнозадълженото дружество, второ, да се позоват на евентуални нарушения на основните права, допуснати в производството по служебно установяване на данъчни задължения, насочено срещу това дружество, и трето, да изискат лично да им се връчи актът за установяване на данъчни задължения или лично да участват в производството по определяне на данъчни задължения.

20 При това положение Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Касационен съд на Великото херцогство 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 национално[…] законодателство на солидарно[…] 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 съдлъжници, 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?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

21 Съгласно постоянната съдебна практика в рамките на производството за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда, въведено с член 267 ДФЕС, последният следва да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът трябва да преформулира въпросите, които са му зададени (вж. в този смисъл решения от 28 ноември 2000 г., Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, т. 18, и от 18 декември 2025 г., SACD и др., C-182/24, EU:C:2025:979, т. 44 и цитираната съдебна практика).

22 В разглеждания случай от акта за преюдициално запитване е видно, че пред запитващата юрисдикция жалбоподателят оспорва решението за привличане като съдлъжник, изтъквайки основания, свързани с нередовността на акта за установяване на данъчни задължения, адресиран до данъчнозадълженото дружество, за чието задължение за ДДС е привлечен като съдлъжник.

23 Поради това трябва да се приеме, че с първия си въпрос, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 47 и член 51, параграф 1, първо изречение от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че изискванията, произтичащи от правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в посочения член 47, се прилагат при обжалване по съдебен ред от ръководителя на дружество, привлечен като съдлъжник, на решение за привличане като съдлъжник, прието по силата на национална правна уредба, в която се предвижда, че при виновно неизпълнение на неговите законови задължения в областта на ДДС той е солидарно отговорен за плащането на ДДС, дължим от това дружество.

24 На първо място, трябва да се припомни, че приложното поле на Хартата е определено в член 51, параграф 1, първо изречение от нея, съгласно който, що се отнася до действията на държавите членки, разпоредбите от Хартата се отнасят за тях единствено когато прилагат правото на Съюза. Следователно основните права, гарантирани в правния ред на Съюза, трябва да се прилагат във всички случаи, уреждани от правото на Съюза, но не и извън тези случаи (решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 19, и от 29 юли 2024 г., protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, т. 40 и 41).

25 Понятието „прилагане на правото на Съюза“ по смисъла на тази разпоредба предполага между акт от правото на Съюза и разглежданата национална мярка да съществува връзка, която надхвърля близостта на разглежданите области или непреките въздействия на една от областите върху другата (вж. в този смисъл решения от 6 март 2014 г., Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, т. 24, и от 12 септември 2024 г., Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, т. 62).

26 За да се определи дали дадена национална мярка спада към такова „прилагане на правото на Съюза“, следва наред с други обстоятелства да се провери дали стремежът с разглежданата в главното производство национална правна уредба е да се приложи разпоредба от правото на Съюза, от какво естество е тази правна уредба и дали с нея се преследват цели, различни от обхванатите от правото на Съюза, дори тя да може косвено да му влияе, както и дали в правото на Съюза съществува конкретна уредба на съответната материя или уредба, която може да ѝ влияе (решения от 8 ноември 2012 г., Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, т. 79, и от 10 юли 2025 г., DADA Music и UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, т. 50).

27 В това отношение по-специално от членове 2 и 273 от Директива 2006/112, разглеждани във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325, параграф 1 ДФЕС, следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на съответните им територии ДДС и да се предотвратят измамите (вж. в този смисъл решения от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, C-1/21, EU:C:2022:788, т. 60 и цитираната съдебна практика, и от 3 април 2025 г., Ситиленд, C-164/24, EU:C:2025:241, т. 34).

28 Всъщност 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 хармонизираните 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, тъй като всеки пропуск при събирането на първите може да доведе до намаляване на вторите (вж. в този смисъл решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 26, и от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, C-1/21, EU:C:2022:788, т. 58).

29 В случая разглежданият механизъм за привличане като съдлъжник явно е обвързан с неизпълнението на законови задължения в областта на ДДС. Той всъщност позволява на националната данъчна администрация да събере ДДС, който се дължи от данъчнозадължено юридическо лице, от управляващите директори, управителите и всеки ръководител от правна или фактическа гледна точка, който осъществява оперативното управление на това юридическо лице. В това отношение в член 67-3, първа алинея, второ изречение от ЗДДС се предвижда, че решението за привличане като съдлъжник „предоставя на администрацията правото да събере от посочените лица [ДДС], дължим от лицата — платци на [ДДС]“.

30 Налага се изводът, че такъв механизъм има за цел да осигури събирането на ДДС, който не е бил внесен от данъчнозадължено юридическо лице, и допринася за изпълнението на носеното от всяка държава членка задължение, припомнено в точка 27 от настоящото

решение, да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се води борба с измамите, в съответствие по-специално с член 325, параграф 1 ДФЕС и член 273 от Директива 2006/112.

31 Предвид съдебната практика, припомнена в точки 27 и 28 от настоящото решение, трябва да се приеме, че този механизъм спада към прилагането по-специално на член 273 от Директива 2006/112, поради което с въвеждането и прилагането на същия механизъм Великото херцогство Люксембург прилага правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата.

32 Тази констатация не се поставя под въпрос от доводите на люксембургското правителство, което, за да оспори приложимостта на Хартата по делото в главното производство, твърди, че целта на разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник е не да се позволи събирането на целия ДДС, дължим от данъчнозадълженото дружество, а да се осигури поправянето на вредата, понесена от националната данъчна администрация поради виновно поведение, за което отговорност носи ръководителят на това дружество.

33 Всъщност, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 45 от своето заключение, всяка национална мярка, която способства невнесеният от данъчнозадължено лице ДДС да се събере изцяло или отчасти било от това лице или от трето лице, трябва да се счита за допринасяща да се осигури правилното събиране на ДДС и евентуално да се води борба с измамите. Соченото от люксембургското правителство обстоятелство, че такава мярка въвежда специфична хипотеза на гражданска отговорност и по националното право не е част от система на данъчни санкции, е ирелевантно в това отношение.

34 Във фактически и правен контекст, аналогичен на този по делото в главното производство, Съдът съответно вече е констатирал, че механизъм за солидарна отговорност, в който се предвижда, от една страна, че ръководителят на дружество става солидарно отговорен за цялото или за част от задължението на последното за ДДС, независимо какви са съответните облагаеми сделки, и от друга страна, че тази отговорност е ограничена до размера, с който е намаляло имуществото на това дружество поради недобросъвестните действия на посоченото за солидарно отговорно лице, способства за събирането на суми за ДДС, които данъчнозадължено юридическо лице не е внесло в императивните срокове, предвидени с разпоредбите от Директива 2006/112, и така допринася да се осигури правилното събиране на ДДС и евентуално да се предотвратят измамите по смисъла на член 273 от тази директива (вж. в този смисъл решение от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, C-1/21, EU:C:2022:788, т. 52, 53, 61, 66 и 70).

35 Освен това, както люксембургското правителство признава в хода на съдебното заседание, вредата, чието поправяне може да се търси чрез разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник, съответства на размера на невнесения от данъчнозадълженото юридическо лице ДДС.

36 На второ място, съгласно практиката на Съда признаването в конкретен случай на правото на ефективни правни средства за защита, предвидено в член 47 от Хартата, предполага изтъкващото го лице да се позовава на права или свободи, гарантирани от правото на Съюза, или срещу него да е започнато производство, явяващо се прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата (вж. в този смисъл решения от

6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 55, и от 25 февруари 2025 г., Sąd Rejonowy w Białymstoku и Adoreikė, C-146/23 и C-374/23, EU:C:2025:109, т. 41).

37 В последната хипотеза, която съответства на разглежданата в настоящото дело, това е така, когато при обжалване по съдебен ред лице оспорва административно решение, засягащо го неблагоприятно и прието въз основа на национална разпоредба, с която се прилага правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата (вж. в този смисъл решения от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 50, и от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 59).

38 В разглеждания случай жалбоподателят в главното производство обжалва по съдебен ред решение за привличане като съдлъжник, прието въз основа на разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник, който, както бе констатирано в точка 31 от настоящото решение, се явява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. Следователно при такива обстоятелства изискванията, произтичащи от член 47 от нея, са приложими.

39 Трябва освен това да се припомни, че първият въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, се отнася не за това дали за производството по привличане като съдлъжник, насочено срещу жалбоподателя в главното производство, се прилагат изискванията, произтичащи от правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, а за това дали тези изисквания се прилагат при обжалване по съдебен ред от жалбоподателя в главното производство на решение за привличане като съдлъжник.

40 С оглед на изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 47 и член 51, параграф 1, първо изречение от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че изискванията, произтичащи от правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в посочения член 47, се прилагат при обжалване по съдебен ред от ръководителя на дружество, привлечен като съдлъжник, на решение за привличане като съдлъжник, прието по силата на национална правна уредба, в която се предвижда, че при виновно неизпълнение на неговите законови задължения в областта на ДДС той е солидарно отговорен за плащането на ДДС, дължим от това дружество в съответствие с разпоредбите от Директива 2006/112.

По втория и третия въпрос

41 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, 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, която не позволява на ръководителя на дружество, привлечен като съдлъжник за плащането на задължение за ДДС, което не е погасено от това данъчнозадължено за същия данък дружество, да оспори инцидентно, когато обжалва решението за привличане като съдлъжник, акта за установяване на данъчни задължения, адресиран по-рано до това дружество и станал окончателен. При утвърдителен отговор на този въпрос запитващата юрисдикция иска да знае също какви са основанията, които такова лице може да изтъкне в подкрепа на жалбата си, когато оспори инцидентно акта за установяване на данъчни задължения, по-специално що се отнася до данъчната основа и размера на невнесения ДДС, за който лицето е привлечено да отговаря, както и до евентуални нарушения на основните права на това лице, извършени в хода на производството по определяне на данъчни задължения.

42 В това отношение трябва да се припомни, че въз основа на правото на ефективни правни средства за защита, прогласено с член 47 от Хартата, носителят на това право трябва да може 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 спор (вж. в този смисъл решения от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 66 и цитираната съдебна практика, и от 18 декември 2025 г., SACD и др., C-182/24, EU:C:2025:979, т. 73).

43 Трябва да се припомни също, че зачитането на правото на защита, гарантирано с член 47 от Хартата, предполага възможност жалбоподателят да има достъп не само до мотивите на взетото спрямо него решение, но и до всички данни в преписката, на които се е позовала администрацията, за да може ефективно да вземе отношение по тези данни (решение от 25 април 2024 г., NW и PQ (Класифицирана информация), C-420/22 и C-528/22, EU:C:2024:344, т. 92 и цитираната съдебна практика).

44 В разглеждания случай, що се отнася до разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник, от материалите по преписката, с които Съдът разполага, е видно, че ангажирането на данъчната отговорност на лицето, привлечено като съдлъжник, зависи от наличието на виновно извършено от него нарушение, на вреда и на причинно-следствена връзка между това нарушение и вредата. Тази отговорност обхваща вредата, която съответства на сумата на непогасеното задължение за ДДС, определена в акта за установяване на данъчни задължения, който е бил адресиран до данъчнозадълженото дружество и междувременно е станал окончателен. Приложимата национална правна уредба обаче не осигурява на лицето, привлечено като съдлъжник, собствено правно средство за защита срещу такъв акт за установяване на данъчни задължения, а окончателният характер на въпросния акт възпрепятства възможността лицето да оспори инцидентно, когато обжалва решението за привличане като съдлъжник, по-специално данъчната основа за облагане с ДДС и размера на данъчното задължение на данъчнозадълженото дружество, за което задължение лицето е счетено за солидарно отговорно.

45 В това отношение и предвид административното естество на решението за привличане като съдлъжник трябва освен това да се припомни, че зачитане на правото на защита трябва да бъде гарантирано не само при евентуално съдебно производство въз основа на член 47 от Хартата, но и в хода на административното производство, довело до приемането на това решение, като общ принцип на правото на Съюза. Този принцип трябва да се приложи, щом като администрацията възнамерява да издаде спрямо определено лице акт с неблагоприятни за него последици. Въз основа на правото на изслушване, което е неразделна част от правото на защита, на адресата на решение, което засяга чувствително неговите интереси, трябва да бъде дадена възможност да изрази надлежно и ефективно гледната си точка по данните, на които администрацията възнамерява да се позове. Това задължение администрациите на държавите членки имат, когато вземат мерки, попадащи в приложното поле на правото на Съюза, дори приложимото законодателство на Съюза да не предвижда изрично такава формалност (вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 39 и цитираната съдебна практика, от 27 февруари 2025 г., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, т. 51, и от 6 март 2025 г., Община Велико Търново и Община Белово, C-471/23 и C-477/23, EU:C:2025:155, т. 74 и цитираната съдебна практика).

46 Правилото, че на адресата на решение с неблагоприятни последици трябва да бъде предоставена възможност да изложи своето становище, преди решението да бъде прието, има за цел компетентният орган да може да отчете надлежно всички релевантни данни. За се да осигури ефективна защита на засегнатото лице, това правило цели по-специално последното да има възможност да поправи грешка или да изтъкне свързаните с личното му положение обстоятелства, които подкрепят посоката на решението, то да бъде или да не бъде прието или да има едно или друго съдържание (вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 41 и цитираната съдебна практика, от 4 юни 2020 г., C.F. (Данъчна ревизия), C-430/19, EU:C:2020:429, т. 30, и от 13 юни 2024 г., C (Синдици и ликвидатори), C-696/22, EU:C:2024:499, т. 108 и цитираната съдебна практика).

47 Принципът на зачитане на правото на защита обаче не е абсолютен, а може да съдържа ограничения, при условие че последните действително отговарят на една или повече цели от общ интерес, преследвани от разглежданата мярка, и предвид преследваната цел не се явяват непропорционална намеса (вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 43 и цитираната съдебна практика, и от 27 февруари 2025 г., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, т. 53).

48 Съдът впрочем вече е постановил, че по принцип зачитането на правото на защита допуска в данъчно производство, насочено срещу данъчнозадължено лице, данъчен орган да бъде обвързан с фактическите констатации и правните квалификации, направени от него в свързано административно производство, което е образувано срещу трети лица и в което това данъчнозадължено лице не е страна (вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 46).

49 При зачитането на правото на защита в свързани административни производства всъщност трябва да се държи сметка и за правната сигурност, която е общ принцип на правото на Съюза. Тъй като окончателният характер на административно решение допринася за правната сигурност, правото на Съюза по принцип не изисква съответният орган да бъде задължаван да преразглежда административно решение, придобило такъв окончателен характер (вж. в този смисъл решение от 27 февруари 2025 г., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, т. 55).

50 Това обаче не е така, когато съответното лице фактически е напълно лишено от правото да оспори надлежно и ефективно тези фактически констатации и правни квалификации в хода на воденото срещу него производство. Такова лишаване всъщност би накърнило самата същност на правото на защита на това лице (вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 47 и 49, и от 27 февруари 2025 г., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, т. 56).

51 Следователно национална правна уредба като въвеждащата разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник може да накърни самата същност на правото на защита на лицето, привлечено като съдлъжник, когато то е напълно лишено от правото надлежно и ефективно на оспори фактическите констатации и правните квалификации, съдържащи се в акта за установяване на данъчни задължения, който е станал окончателен. Всъщност актът за установяване на данъчни задължения, приет в свързано административно производство, се явява за целите на производството за привличане като съдлъжник

доказателство, предназначено да се установят условията за ангажиране на солидарната отговорност, което привлеченото като съдлъжник лице поради това трябва да може да оспори.

52 В това отношение Съдът вече е постановил, че зачитане на правото на защита в производство по привличане като съдлъжник не изисква лицето, привлечено като съдлъжник, да бъде свързано в лично качество с производството по определяне на данъчни задължения, водено срещу юридическото лице, за чието данъчно задължение то е счетено за солидарно отговорно (вж. в този смисъл решение от 27 февруари 2025 г., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, т. 61, 62 и 64).

53 Освен това правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, предполага не непременно, че притежателят на това право трябва да разполага с пряк правен способ за защита, насочен главно към оспорване на определена мярка, а само, че на съответното лице се признава правото да оспори по съдебен ред акт с неблагоприятни за него последици, който може да накърни правата и свободите, гарантирани с правото на Съюза, стига същевременно да са налице 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 посочените права и свободи (вж. в този смисъл решение от 8 април 2025 г., Европейска прокуратура (Съдебен контрол върху процесуалните актове), C-292/23, EU:C:2025:255, т. 79 и цитираната съдебна практика). Сезираната със спор юрисдикция трябва да се увери, че такива способи за защита, предвидени в националното право, позволяват да се гарантира ефективната съдебна защита на правата, предоставени от правото на Съюза на съответното лице (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, т. 60).

54 Ефективността на гарантирания в член 47 от Хартата съдебен контрол изисква юрисдикцията, осъществяваща контрол за законосъобразност на административно решение, прието в производство, явяващо се прилагане на правото на Съюза, да може, inter alia, да провери законосъобразността, по-специално предвид Хартата и общите принципи на правото на Съюза, на получаването и използването на доказателствата, събрани в хода на свързани административни производства, образувани срещу трети лица, стига тези доказателства да са полезни за защитата на съответното лице (вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 57 и 63).

55 Всъщност, както генералният адвокат отбелязва по същество в точка 73 от своето заключение, съгласно изискванията, произтичащи от член 47 от Хартата, юрисдикцията, сезирана със спор относно законосъобразността на решение за привличане като съдлъжник, прието въз основа на национална правна уредба като разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник, трябва да може да провери, посредством инцидентен контрол, всички фактически констатации и правни квалификации, на които почива това решение, стига те да са решаващи за изхода на производството. Това в разглеждания случай по-специално се отнася за фактическите констатации и правните квалификации, съдържащи се в акта за установяване на данъчни задължения, с които компетентният орган възнамерява да обоснове ангажирането на солидарната отговорност на ръководителя, включително отнасящите се за данъчната основа и размера на невнесения ДДС, за който последният е привлечен да отговаря.

56 Противно на твърденията на люксембургското правителство, възможността лицето, привлечено като съдлъжник, да оспори инцидентно акта за установяване на данъчни задължения на основание член 47 от Хартата, не може да зависи от това дали предвид обхвата на своите пълномощия ръководителят на дружество е могъл в хода на производството по определяне на данъчни задължения, образувано срещу данъчнозадълженото дружество, или след приемането на акта за установяване на данъчни задължения надлежно да оспори в определения за обжалване срок законосъобразността на този акт от името на дружеството.

57 Всъщност правото на защита е със субективен характер, така че именно самите засегнати страни трябва да могат да го упражнят ефективно, независимо от естеството на производството, водено спрямо тях. Както генералният адвокат посочва по същество в точки 76, 77 и 79 от своето заключение, лице, привлечено като съдлъжник, трябва да може лично да оспори в качеството си на привлечено като съдлъжник, посредством обжалване по съдебен ред на решението за привличане като съдлъжник, фактическите констатации и правните квалификации, които се съдържат в акта за установяване на данъчни задължения и на които компетентният орган се позовава, за да установи солидарната му отговорност. В такава хипотеза всъщност не може да се изключи разминаване в интересите на юридическото лице и на физическото лице, което е овластено да го задължава или представлява (вж. в този смисъл решение от 9 септември 2021 г., Adler Real Estate и др., C-546/18, EU:C:2021:711, т. 58—60, и по аналогия решение от 10 ноември 2022 г., ДЕЛТА СТРОЙ 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, т. 63).

58 Това виждане се налага още повече, както Европейската комисия твърди в писменото си становище и в хода на съдебното заседание, като се има предвид, че възможността на практика ръководителят, привлечен впоследствие като съдлъжник за задължението за ДДС, което не е погасено от данъчнозадълженото дружество, да оспори адресирания до последното акт за установяване на данъчни задължения, може да зависи от множество фактически и правни обстоятелства, свързани по-специално с разнообразието на дружествените форми и на характерните за тях процеси по вземане на решения в различните държави членки. В определен брой случаи може също така да се окаже невъзможно да се провери дали за определен акт за установяване на данъчни задължения ръководителят на данъчнозадълженото дружество, адресат на този акт, е разполагал с реална възможност сам да оспори надлежно законосъобразността му от името на дружеството.

59 Освен това, що се отнася до твърдението на люксембургското правителство, че признаването в полза на лицето, привлечено като съдлъжник, на възможността да оспори инцидентно акта за установяване на данъчни задължения, би означавало да се пренебрегне окончателният характер на този акт и на това лице да се предостави втора възможност за оспорване, трябва да се отбележи, най-напред, че признаването на такава възможност не се отразява на обвързващото действие на акта за установяване на данъчни задължения спрямо дружеството, до което е бил адресиран. По-нататък, сама по себе си възможността режим на солидарна отговорност като разглеждания механизъм за привличане като съдлъжник да допринася — евентуално особено ефективно — за събирането на непогасени задължения за ДДС, не може да води до пълно лишаване на лицето, привлечено като съдлъжник, от ефективното упражняване на правото му на защита.

60 Накрая, както следва от точка 55 от настоящото решение, правото на привлечения като съдлъжник ръководител на дружеството да оспори инцидентно фактическите констатации и правните квалификации, съдържащи се в акта за установяване на данъчни задължения, се свежда до основанията, които са необходими, за да се позволи на съответния ръководител да оспори надлежно наличието на солидарната му отговорност.

61 При всички положения зачитането на правото на защита, гарантирано в член 47 от Хартата, изисква привлечено като съдлъжник лице да може, когато по съдебен ред се обжалва решението за привличане като съдлъжник, инцидентно да се позове на евентуални нарушения на основните му права, извършени в хода на производството по определяне на данъчни задължения, водено спрямо данъчнозадълженото дружество.

62 Що се отнася освен това до твърдението на люксембургското правителство, че правото на защита на лицето, привлечено като съдлъжник, трябвало да се ограничи, за да се осигури защитата на поверителността и на професионалната тайна, които трябвало да се съблюдават от данъчните органи, а също и на търговската тайна, трябва да се припомни, че в съдебното производство зачитането на правото на защита, гарантирано в член 47 от Хартата, предполага възможност жалбоподателят да има достъп не само до мотивите на взетото спрямо него решение, но и до всички данни в преписката, на които се е позовала администрацията, за да може ефективно да вземе отношение по тези данни (вж. в този смисъл решение от 12 март 2026 г., Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, т. 60 и цитираната съдебна практика).

63 Основните права обаче не са абсолютни, а могат да съдържат ограничения, при условие че последните действително отговарят на цели от общ интерес, преследвани с разглежданата мярка, и предвид преследваната цел не предполагат несъразмерна и нетърпима намеса, която би могла да накърни самата същност на така гарантираните права. Стремежът с тези ограничения по-специално може да е да се закрилят изискванията за поверителност или за професионална тайна (вж. в този смисъл решение от 12 март 2026 г., Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, т. 65 и 66 и цитираната съдебна практика).

64 При конфликт между, от една страна, интереса на лицето, за което се отнася акт с неблагоприятни за него последици, да разполага с необходимата информация, за да може да упражни изцяло правото си на защита, и от друга страна, интересите, свързани със запазването на поверителността или на професионална тайна, компетентните юрисдикции трябва с оглед на обстоятелствата във всеки конкретен случай да намерят равновесие между тези противоположни интереси (вж. в този смисъл решения от 13 септември 2018 г., UBS Europe и др., C-358/16, EU:C:2018:715, т. 69 и цитираната съдебна практика, и от 12 март 2026 г., Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, т. 67).

65 В разглеждания случай при претеглянето на наличните интереси запитващата юрисдикция трябва да вземе предвид по-специално факта, че данните, съдържащи се в акта за установяване на данъчни задължения, който е адресиран до данъчнозадълженото дружество и чиято основателност лицето, привлечено като съдлъжник, възнамерява да оспори, се отнасят за фактически и правни обстоятелства, които това лице е можело да знае поради изпълняваните от него функции в това дружество през съответния данъчен период.

66 С оглед на гореизложените съображения на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която не позволява на лице, привлечено като съдлъжник за плащането на задължение за ДДС, което не е погасено от данъчнозадължено за този данък дружество, да оспори инцидентно, когато обжалва решението за привличане като съдлъжник, акта за установяване на данъчни задължения, адресиран по-рано до това дружество и станал окончателен. Съгласно тази разпоредба такова лице трябва да може в подкрепа на жалбата си да оспори фактическите констатации и правните квалификации, на които компетентният орган се позовава, за да установи солидарната му отговорност, включително отнасящите се за данъчната основа и размера на невнесения ДДС, за който това лице е привлечено да отговаря, стига тези констатации и квалификации да са полезни за защитата му, както и евентуални нарушения на основните права на лицето, извършени в хода на производството по определяне на данъчни задължения.

По съдебните разноски

67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

Поради изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Член 47 и член 51, параграф 1, първо изречение от Хартата на основните права на Европейския съюз

трябва да се тълкуват в смисъл, че

изискванията, произтичащи от правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в посочения член 47, се прилагат при обжалване по съдебен ред от ръководителя на дружество, привлечен като съдлъжник, на решение за привличане като съдлъжник, прието по силата на национална правна уредба, в която се предвижда, че при виновно неизпълнение на неговите законови задължения в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС) той е солидарно отговорен за плащането на ДДС, дължим от това дружество в съответствие с разпоредбите от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

2) Член 47 от Хартата на основните права

трябва да се тълкува в смисъл, че

не допуска национална правна уредба, която не позволява на лице, привлечено като съдлъжник за плащането на задължение за данък върху добавената стойност (ДДС), което не е погасено от данъчнозадължено за този данък дружество, да оспори инцидентно, когато обжалва решението за привличане като съдлъжник, акта за установяване на данъчни задължения, адресиран по-рано до това дружество и станал окончателен. Съгласно тази разпоредба такова лице трябва да

може в подкрепа на жалбата си да оспори фактическите констатации и правните квалификации, на които компетентният орган се позовава, за да установи солидарната му отговорност, включително отнасящите се за данъчната основа и размера на невнесения ДДС, за който това лице е привлечено да отговаря, стига тези констатации и квалификации да са полезни за защитата му, както и евентуални нарушения на основните права на лицето, извършени в хода на производството по определяне на данъчни задължения.

Подписи