

Дело C-278/24 [Genzyński]ⁱ

Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда

Дата на постъпване в Съда:

22 април 2024 г.

Запитваща юрисдикция:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

31 януари 2024 г.

Жалбоподател:

P.K.

Отвeтник:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Предмет на главното производство

Предпоставки за възникване на солидарна отговорност на управителя на юридическото лице за задълженията на това юридическо лице за ДДС

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преценка на националните разпоредби, които установяват солидарна отговорност на управителя на юридическото лице за задълженията за ДДС, и на националната практика в тази област от гледна точка на Директива 2006/112/ЕО, ДФЕС, Хартата на основните права, принципа на правна сигурност, принципа на защита на оправданите правни очаквания, принципа на равенство пред закона, принципа на недопускане на дискриминация и правото на добра администрация

Преюдициални въпроси

ⁱ Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

1. Трябва ли разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([...] наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), включително членове 193, 205 и 273 от нея във връзка с член 325 от Договора за функционирането на Европейския съюз ([...] наричан по-нататък „ДФЕС“), и член 17 от Хартата на основните права на Европейския съюз ([...] наричана по-нататък „Хартата“), както и принципът на пропорционалност да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарната отговорност на управителя на юридическото лице за задълженията на това юридическо лице за ДДС без предварителна проверка дали управителят е действал недобросъвестно, съответно дали поведението му може да бъде окачествено като виновно допусната грешка или небрежност?

2. Трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС, включително членове 193, 205 и 273 от нея във връзка с член 325 ДФЕС, принципът на правна сигурност, принципът на защита на оправданите правни очаквания, принципът на правото на добра администрация по член 41 от Хартата във връзка с член 2 от Договора за Европейския съюз ([...] правова държава; зачитане на правата на човека) и член 47 от Хартата (ефективни способи за обжалване и право на достъп до съд) да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която, за да се освободи от солидарна отговорност за задълженията за ДДС на юридическо лице с един кредитор, управителят трябва да е подал молба за откриване на производство по несъстоятелност, което пък е безпредметно от гледна точка на националната правна уредба и практика в областта на несъстоятелността, а в резултат се стига до нарушение на основното съдържание на правото на собственост (член 17 от Хартата)?

3. Трябва ли разпоредбите на членове 193, 205 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 325 ДФЕС, както и принципът на равенство пред закона и принципът на недопускане на дискриминация (членове 20 и 21 от Хартата) да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба (посочената в първия въпрос), която въвежда разлика в третирането на управителите на юридическите лица, изразяваща се в това, че управителят на юридическо лице с повече от един кредитор може да се освободи от отговорност за задълженията на дружеството, като подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност, докато управителят на юридическо лице само с един кредитор няма ефективна възможност да подаде такава молба, което на практика го лишава от възможността за освобождаване от солидарна отговорност за задълженията на юридическото лице за ДДС, както и от правото на ефективни способи за обжалване (член 47 от Хартата)?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

ДЕС: член 2, член 4, параграф 3

ДФЕС: член 352, параграф 1

Харта на основните права: член 17, параграф 1, член 20, член 21, параграф 1 и член 47

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, членове 193, 205 и 273

Цитирани националноправни разпоредби

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите): член 103, параграф 1

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Закон от 29 август 1997 г. — Данъчен процесуален кодекс): членове 26, 91, 107, 108 и 116

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Закон за несъстоятелността от 28 февруари 2003 г.): членове 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 и 29

Ustawa z 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego (Закон от 17 ноември 1964 г. — Граждански процесуален кодекс): член 130

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Закон от 15 септември 2000 г. — Кодекс на търговските дружества): член 299

Кратко представяне на фактическата обстановка и главното производство

- 1 С акт от 15 юни 2022 г. компетентният данъчен орган установява солидарната данъчна отговорност на Р.К. (наричан по-нататък „жалбоподателят“) за неплатените данъчни задължения на дружеството E. Sp. z o.o. (наричано по-нататък „дружеството“) във връзка с данъка върху стоките и услугите (наричан по-нататък „ДДС“) за май, юни, юли и август 2017 г. и лихвите за просрочие в общ размер от 1 306 639,70 полски злоти, в частност на основание член 107, параграф 1 и параграф 2, точка 2, член 108, параграф 1 във връзка с член 116 от Данъчния процесуален кодекс. Актът на компетентния данъчен орган е мотивиран с това, че през януари 2014 г. жалбоподателят е назначен за управител на дружеството. През септември 2017 г. жалбоподателят подава оставка от длъжността. Констатирано е, че за посочените по-горе месечни периоди дружеството подава справка-декларации по ДДС, в които декларира подлежащ на внасяне ДДС. След това то подава корекции на декларациите за юни, юли и август 2017 г.

Поради непогасяването на тези задължения в законовия срок за това те се третираат като неплатени данъчни задължения. След изпращането на покани за доброволно изпълнение компетентният данъчен орган започва изпълнително производство. Извършени са редица изпълнителни действия, но имуществото на дружеството не дава възможност за цялостно изпълнение на неплатените данъчни задължения. Във връзка с това компетентният данъчен орган, действащ в качеството си на изпълнителен орган, прекратява изпълнителното производство спрямо дружеството поради неговата безрезултатност. Въз основа на целия събран по делото доказателствен материал е констатирано наличието на предпоставките за възникване на отговорност на управителя за неплатените данъчни задължения на дружеството, тъй като жалбоподателят е бил управител към момента на възникването на тези задължения, а изпълнителното производство спрямо дружеството е било безрезултатно (позитивни предпоставки). Констатирано е също така, че дружеството трайно престава да изпълнява задълженията си към данъчния орган от 25 юни 2017 г. нататък (законовият срок за плащане на задълженията по ДДС за май 2017 г.). Жалбоподателят не доказва, че своевременно е подал молба за откриване на производство по несъстоятелност или своевременно е било открито производство по стабилизация или е бил сключен конкордат в производство по сключване на предпазен конкордат, нито че не носи вина за неподаването на молба за откриване на производство по несъстоятелност. Той не посочва и имущество на дружеството, изпълнението върху което да може да осигури погасяване на значителна част от неплатените данъчни задължения на дружеството. От мотивите на посочения по-горе акт следва, че с писмо от 11 април 2022 г. жалбоподателят прави доказателствено искане, в частност за допълване на доказателствения материал чрез включване на доказателствата от преписките по всички водени от компетентния данъчен орган производства спрямо дружеството в периода от 2016 г. до края на 2017 г., с цел да се установи в кои производства, към кой момент и в какъв обхват са издавани актове за обезпечаване на имуществото на дружеството или са предприемани всякакви други процесуални действия за налагане на запори и възбрани на имуществото на дружеството (включително паричните средства по банковите му сметки и вземанията му за възстановяване на надплатен ДДС); чрез изслушване на жалбоподателя във връзка с тези обстоятелства, чрез изискване на удостоверения от банките, в които са открити банковите сметки на дружеството, за датите и обхвата на запорите върху банковите сметки на дружеството през периода 2016—2017 г. Според жалбоподателя от посочените доказателства би се установило, че действията на данъчните органи са осуетили действията на управителя, който при описаните по-горе обстоятелства не е имал възможност да подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност. С акт от 13 май 2022 г. доказателственото искане е отхвърлено, тъй като според компетентния данъчен орган исканите доказателства нямат връзка с текущото данъчно производство.

- 2 Жалбоподателят подава жалба по административен ред до Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (директорът на Вроцлавската

териториална данъчна дирекция, Полша, наричан по-нататък „горестоящият данъчен орган“), който с акт от 18 октомври 2022 г. потвърждава акта на компетентния данъчен орган.

- 3 Затова жалбоподателят подава жалба до запитващата юрисдикция.

Основни доводи на страните в главното производство

- 4 Жалбоподателят се оплаква, че обжалваният акт е издаден при неправилно прилагане в частност на член 11 във връзка с член 20, параграф 1 и член 21, параграф 1 от Закона за несъстоятелността, тъй като тези разпоредби неправилно са тълкувани в смисъл, че може да се води производство по несъстоятелност срещу длъжник търговец, който има само един кредитор, въпреки че съгласно въпросните разпоредби и съгласно установеното становище в съдебната практика и доктрината, а също и съгласно непротиворечивата практика на съдилищата по несъстоятелността необходимата предпоставка за обявяването на длъжника за неплатежоспособен и откриването на производство по несъстоятелност спрямо него е да не е изпълнявал паричните си задължения по отношения на поне двама кредитори, тъй като целта на производството по несъстоятелност е равномерно удовлетворяване на всички кредитори от цялото имущество на длъжника; както и при неправилен отказ да се приложи член 116, параграф 1, точка 1, буква b) от Данъчния процесуален кодекс, тъй като в периода, в който е бил управител на дружеството, жалбоподателят не е имал нито правни, нито фактически основания да подава молба за откриване на производство по несъстоятелност, което води до неправилност на извода на компетентния данъчен орган за възникването на отговорност на жалбоподателя за данъчните задължения на дружеството.
- 5 Ответникът поддържа, че жалбоподателят е можел да подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност дори при наличието на един-единствен кредитор, тъй като предпоставката за освобождаване от отговорност по член 116, параграф 1, точка 1 от Данъчния процесуален кодекс се отнася до факта на подаването на молбата, а не до последицата от подаването ѝ, каквато е откриването на производството по несъстоятелност. Той се позовава на практиката на административните съдилища, от която следва, че да се приеме тезата на жалбоподателя, би означавало да се поставят в по-благоприятно положение управителите, чиито дружества имат само един кредитор, а именно държавният бюджет, в сравнение с управителите, чиито дружества имат поне двама кредитори. Така щяло да се стигне до явна разлика в третирането на управителите (трети лица) в зависимост от това колко кредитори имат управляваните от тях дружества и до отслабване на гаранционната функция на отговорността на третите лица.

Кратко изложение на мотивите за запитването

Мотиви по първия преюдициален въпрос

- 6 Извън определените в него ограничения член 273 от Директивата за ДДС не уточнява нито условията, нито задълженията, които могат да предвидят държавите членки. Във връзка с това разпоредбата предоставя на държавите членки определена свобода на преценка по отношение на средствата за осигуряване на правилното събиране на ДДС на тяхна територия и за борба с данъчните престъпления. Държавите членки са задължени да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност. Националните мерки, които на практика установяват режим на обективна отговорност, надхвърлят необходимото за защитата на държавния бюджет. Следователно е в противоречие с принципа на пропорционалност отговорността за плащането на ДДС да се възлага на лице, различно от платеща на този данък, щом като то няма право да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имало никаква връзка с действията на платеща. Всъщност би било явно несъразмерно посоченото лице при всички обстоятелства да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от действията на трето данъчнозадължено лице, върху които то няма никакво влияние. При това положение упражняването на правомощието на държавите членки да посочат солидарен длъжник, различен от лицето — платец на данъка, с цел да се осигури ефективното събиране на този данък, трябва да бъде обосновано от съществуващото фактическо и/или правно отношение между съответните две лица с оглед на принципите на правна сигурност и на пропорционалност. Обстоятелствата, че лицето, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, че е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено, представляват фактори, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия ДДС (Съд на ЕС, решения от 21 декември 2011 г., *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, т. 26, и от 20 май 2021 г., АЛТИ, C-4/20, EU:C:2021:397, т. 37 и 76).
- 7 В практиката на полските общи съдилища има трайна тенденция за третиране на солидарната отговорност на управителя на търговското дружество по член 116 от Данъчния процесуален кодекс като безвиновна гаранционна отговорност. Това създава неравновесие между интереса на държавния бюджет и интереса на частноправния субект.
- 8 В съдебната практика се подчертава, че отговорността на управителя е субсидиарна (насочването на изпълнението на данъчното задължение спрямо третото лице зависи от безрезултатността на действията за събиране на данъчния дълг от същинското данъчнозадължено лице по ДДС — отговорност за чужд дълг), солидарна (данъчният кредитор може в даден

момент да насочи вземането си както към данъчнозадълженото лице, така и към третото лице), не възниква по закон, а изисква издаването на акт, който се явява конститутивен (данъчният орган е длъжен да издаде такъв акт), гаранционна (обезпечава публичноправните вземания в случай на неизпълнение от страна на данъчнозадължените лица, лицата платци и частните изпълнители). Нещо повече, приема се, че отговорността на третите лица няма никаква връзка с данъчното задължение на данъчнозадълженото лице или с процесуалното задължение на платца и частния изпълнител.

- 9) Управителят носи солидарна отговорност без никакви индивидуализирани ограничения винаги когато данъчният орган констатира, че са налице позитивните предпоставки за това, а самият управител не докаже наличието на предпоставки за освобождаване от отговорност. Всички тези предпоставки са изброени изчерпателно.

Към позитивните предпоставки спадат:

- 1) наличието на неплатени данъчни задължения на търговско дружество — данъчнозадължено лице по ДДС (или незаплащане на данъчно задължение);
- 2) те да са за период, в който съответният управител е изпълнявал управителни функции — от значение е притежаването на формални управителни правомощия през съответния период, независимо дали отговорният управител фактически е работил за интересите на дружеството);
- 3) безрезултатност на принудителното изпълнение спрямо данъчнозадълженото лице по ДДС.

Към предпоставките за освобождаване от отговорност спадат (единствено):

- 1) доказването от страна на управителя, че своевременно е подал молба за откриване на производство по несъстоятелност или своевременно е било открито производство по стабилизация или е бил сключен конкордат в производство по сключване на предпазен конкордат. Предпоставката се отнася единствено до подаването на молбата, а не до последицата от подаването ѝ, каквато е откриването на производството по несъстоятелност);
- 2) доказване от страна на управителя, че не носи вина за неподаването на молба за откриване на производство по несъстоятелност — тук вината включва както умисъла, така и небрежността: управителят е положил цялата дължима грижа при воденето на делата на дружеството, но по независещи от него причини не е подал такава молба;
- 3) управителят е посочил имущество на дружеството, изпълнението върху което може да осигури погасяване на значителна част от неплатените

данъчни задължения на дружеството — това изпълнение трябва да е практически възможно и да води до удовлетворяване на кредитора.

- 10 Видно от посоченото по-горе, правилото за солидарната отговорност изобщо не се отнася до преценка на поведението на управителя от гледна точка на недобросъвестността или неполагането на дължимата грижа (виновна грешка или небрежност) при воденето на делата на дружеството. То не се отнася и до момент, свързан с изпълнението на функциите му по времето, когато настъпва някоя от предпоставките, свързани с неплащането на ДДС. Вината се разглежда единствено в аспекта на неподаването на молба за откриване на производство по несъстоятелност. Същевременно управителят, който следва да носи солидарна отговорност, няма ефективна възможност да представи доказателства за обстоятелствата, посочени в практиката на Съда на ЕС, която разглежда вината в по-широк аспект. Затова управителят може да е в състояние да докаже, че е действал с дължимата грижа, но нито посочването, нито доказването на това обстоятелство го освобождава от отговорност, тъй като то не е сред предпоставките за това. Оттук следва, че в полската правна система солидарната данъчна отговорност на управителя е безвиновна и безусловна. Тогава дали в светлината на разпоредбите на Директивата за ДДС такава отговорност не излиза извън границите, очертани от изискването за полагане на дължимата грижа и принципа на вината?
- 11 В настоящия случай жалбоподателят твърди, че неплащането на посочения в справка-декларациите ДДС се дължи на действията на данъчната администрация, и по-точно на различните обезпечителни мерки, заради които той се оказва във фактическа невъзможност да се разпорежда с имуществото на дружеството, когато е бил негов управител. Така те го поставят в невъзможност да плати посочения в справка-декларациите ДДС за няколко данъчни периода и съответно довеждат до ангажирането на неговата отговорност. Данъчните органи отхвърлят доказателствените искания на жалбоподателя, въпреки че притежават съответните доказателства (именно те извършили въпросните действия), понеже според тях тези доказателства нямат значение в конкретното производство.
- 12 В обобщение, настоящият състав има обосновани съмнения дали така както е уредена в националното право, солидарната отговорност на управителите е в съответствие с целите на член 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 325 ДФЕС и дали не е в противоречие с принципа на пропорционалност, тъй като е инструмент на отговорност за обективни рискове. Нещо повече, тези обективни рискове могат да включват и последиците от действията на самите данъчни органи, както е в настоящия случай.
- 13 Тъй като принципното правило съгласно член 193 от Директивата за ДДС е, че всяко данъчнозадължено лице е длъжно да заплаща данъка, то хипотезите по членове 194—199б и 202 от Директивата за ДДС — при които други лица

носят задължението за заплащането на данъка — съставляват изключения. Освен това съгласно член 205 от Директивата за ДДС в посочените там ситуации за плащането на ДДС може да отговаря друго лице, но вече солидарно, ако държавата членка вземе такова решение. Наистина член 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 325 ДФЕС дава възможност да се предвиди, че управителите отговарят солидарно с данъчнозадълженото лице по ДДС, но трябва вината да се разбира в по-широк аспект от предвидения в полската национална уредба, което означава да се разшири обхватът на проверката в производството по този въпрос и поражда съмнения дали сегашната уредба на солидарната отговорност на управителите не е в противоречие с принципа на пропорционалност.

- 14 Тази отговорност не може да се разбира като равностойна на отговорността на данъчнозадълженото лице по ДДС за заплащането на данъка, тъй като представлява изключение. В хода на производството за установяването на личната му отговорност управителят трябва да има възможност да докаже, че когато е представлявал данъчнозадълженото лице, не е действал недобросъвестно и действията му не съставляват виновна грешка или небрежност. Липсата на възможност за освобождаване от тази отговорност води до нарушение на правото на собственост на управителя (член 17 от Хартата), тъй като с издаването на акта за реализиране на солидарната отговорност той е изцяло или частично лишаван от своето имущество.
- 15 Уредено по описания по-горе начин, правилото за солидарната отговорност на управителя има признаците на произвол от страна на данъчните органи и поражда у съда обосновани съмнения за нарушение на Директивата на ДДС, принципа на пропорционалност и член 17 от Хартата.

Мотиви по втория преюдициален въпрос

- 16 Член 273 от Директивата за ДДС не е разпоредба, която дава възможност на държавите членки свободно да се отклоняват от правилата на Директивата — с него им е разрешено да предвиждат други задължения единствено за целите на осигуряването на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на избягването на данъчно облагане. В практиката на Съда на ЕС се посочва, че държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правна сигурност и принципът на пропорционалност.
- 17 Съмненията на настоящия състав при обстоятелствата по конкретното дело се отнасят до националната практика по прилагането на предпоставките, при които управителят се освобождава от отговорност. Става дума за предпоставката, при която управителят може да се освободи от солидарна отговорност, когато докаже, че своевременно е подал молба за откриване на производство по несъстоятелност, или когато не носи вина за неподаването

на молба за откриване на производство по несъстоятелност. Тази формулировка е ясна по въпроса, че когато по отношение на юридическото лице започне производство по несъстоятелност, данъчният кредитор се удовлетворява по същите правила като останалите кредитори.

- 18 Съгласно Закона за несъстоятелността и съгласно доктрината относно правото в областта на несъстоятелността няма възможност за провеждане на производство по несъстоятелност само за един кредитор. Производство по несъстоятелност се открива само когато търговецът, до когото се отнася молбата, има поне двама кредитори, тъй като главната цел на института на несъстоятелността е именно равномерно удовлетворяване на всички кредитори на длъжника.
- 19 Същевременно данъчните органи поддържат (въз основа на практиката на административните съдилища), че за да се освободи от тази отговорност, управителят трябва да е подал молба за откриване на производство по несъстоятелност дори ако има само един кредитор, което е в противоречие със 1) съдържанието и принципите на правото в областта на несъстоятелността; 2) разпоредбите на Закона за несъстоятелността; 3) практиката на общите съдилища и 4) доктрината в тази област. Те твърдят, че молбата трябва да се подаде веднага щом са налице предпоставките за неплатежоспособност на длъжника по членове 10 и 11 от Закона за несъстоятелността, включително въпреки член 1, параграф 1, точка 1 от Закона за несъстоятелността. Затова такава молба трябвало да се подава винаги когато длъжникът не изпълнява изискуемите си задължения. Задължението за подаване на молба за откриване на производство по несъстоятелност не предполагало уважаване на молбата и откриване на производство по несъстоятелност от компетентния съд. Длъжникът бил длъжен просто да прецени дали изпълнява изискуемите си задължения, а вече дали фактически са налице предпоставките за откриване на производство по несъстоятелност, бил оправомощен да прецени единствено компетентният съд по несъстоятелността. Затова неизпълнението на изискуемите задължения към един кредитор не освобождавало управителя от задължението да подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност. Твърди се, че това следва от гаранционния и субсидиарен характер на отговорността на третите лица.
- 20 Представеното по-горе становище следва да даде представа за положението, в което се намира управителят. Като представител на търговското дружество управителят дължи грижа при воденето на делата му, включително да познава общозадължителното право и да не предприема действия, които например биха довели до излишни разходи. Това следва директно от член 209¹, параграф 1 от Кодекса на търговските дружества, който гласи, че при изпълнението на задълженията си членът на управителния орган трябва да полага дължимата професионална грижа и да действа лоялно спрямо дружеството. Що се отнася до ДДС, добросъвестното поведение на данъчнозадълженото лице е принцип на общата система на ДДС, тоест

управителят, който представлява данъчнозадълженото лице по ДДС, познава (или най-малкото е длъжен да познава) тези изисквания за поведение.

- 21 Подаването на молба за откриване на производство по несъстоятелност при наличието на един кредитор, а именно държавният бюджет, е безпредметно поради самата същност на това производство (един кредитор не е няколко кредитори, а производството по несъстоятелност е универсално, а не частно като административното изпълнително производство). Ноторно известно е, че съдилищата по несъстоятелността връщат такива молби, тоест подобно действие би било изначално безпредметно (член 130, параграф 2 от Гражданския процесуален кодекс). Това налага извода, че *ex lege* подаването на подобна молба няма действие по закон („не поражда последиците, които законът свързва с него“). За изчерпателност следва да се отбележи, че подготвянето на такава молба изисква да се извърши финансов анализ, да се изготви финансов отчет, често да се упълномощи процесуален представител и да се понесат немалки разходи за съдебни такси и за авансови плащания на разходите за водене на производството.
- 22 Управителят има право да очаква от органите на държавата изцяло да действат съобразно разпоредбите на Закона за несъстоятелността и съобразно практиката на съдилищата по несъстоятелността при анализа на предпоставката за освобождаване от отговорност, тъй като тя е непосредствено свързана със системата на националното право в областта на несъстоятелността.
- 23 Да се изисква подаване на молба само на основание член 116 от Данъчния процесуален кодекс, е в противоречие с добре познатото в контекста на ДДС правило за предимството на съдържанието над формата (на английски „*substance over form*“). Смесът на молбата е не просто да бъде подадена, а ефективно да сложи началото на подходящото производство (в случая — производство по несъстоятелност). Следва отново да се подчертае, че съгласно член 130, параграф 2 от Гражданския процесуален кодекс подобна молба подлежи на връщане, а в такъв случай не настъпват свързаните с подаването ѝ последици. Управителят е длъжен да подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност, когато са налице реалните условия за това. В противен случай действието му е безпредметно и безсмислено и води до излишни разходи. Следва да се добави, че тези разходи ще възникнат за имуществото на дружеството и евентуално ще намалят степента на удовлетворяване на кредитора. Освен това те са основание за възражение, че управителят е действал в ущърб на дружеството. За изчерпателност следва да се добави, че откриването на производство по несъстоятелност по правило ограничава правата на кредитора и затруднява изпълнението върху имуществото на длъжника.
- 24 Щом националният законодател е въвел такава солидарна отговорност, която по същината си е не равностойна, а субсидиарна спрямо отговорността на данъчнозадълженото лице по ДДС, и е предвидил предпоставките, при

които управителят може да се освободи от такава отговорност, то съответната предпоставка трябва да е възможна за изпълнение. Това следва не само от принципа на правна сигурност, но и от принципа на защита на оправданите правни очаквания и от ценности като правовата държава и зачитането на правата на човека.

- 25 В обобщение, настоящият състав има обосновани съмнения дали описаната по-горе национална практика не надхвърля пределите на свободата на преценка и не излиза извън границите, очертани от целта на член 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 325 ДФЕС и във връзка с членове 193 и 205 от Директивата за ДДС, в противоречие с принципа на правна сигурност и принципа на защита на оправданите правни очаквания, както и с принципа на добра администрация, а съответно и с членове 47 и 17 от Хартата във връзка с член 2 ДЕС.

Мотиви по третия преюдициален въпрос

- 26 Поради обхвата на свободата на преценка и описания начин на уреждане на една от предпоставките за освобождаване от солидарната отговорност на управителите настоящият състав изпитва съмнения дали са спазени принципът на равенство пред закона (включително принципът на недопускане на дискриминация — членове 20 и 21 от Хартата), а съответно и правото на ефективни способи за обжалване — член 47 от Хартата.
- 27 Въз основа на насоките, които произтичат от практиката на ЕСПЧ и Съда на ЕС, трябва най-напред да се прецени дали става дума за сравними ситуации. Целта на разглежданата национална мярка е да се въведе солидарна отговорност за друго лице, различно от данъчнозадълженото лице по ДДС (член 193 от Директивата за ДДС), или за лице, различно от лицето — платец на ДДС (член 205 от Директивата за ДДС), а именно за управителя. Качеството управител на юридическо лице е общата характеристика, поради която е необходимо тези лица да бъдат третирани еднакво.
- 28 Една от предпоставките за освобождаване от отговорност съдържа в себе си разграничителен критерий — броят на кредиторите. Управителят на юридическо лице с повече от един кредитор може да се освободи от отговорност за задълженията на дружеството, като подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност, докато управителят на юридическо лице само с един кредитор няма ефективна възможност да подаде такава молба. С други думи, първата група управители могат да потърсят защита от кредиторите чрез производството по несъстоятелност, а втората група не разполагат с такава защита поради самата същина на производството по несъстоятелност. Затова се констатира, че в случая националният законодател е въвел разграничение между управителите, тоест налице е отклонение от принципа на равенство пред закона.

- 29 Това се потвърждава от съдебната практика, в която се приема, че се стига до явна разлика в третирането на управителите (трети лица) в зависимост от това колко кредитори имат управляваните от тях дружества. Посочва се също така, че тази разлика в третирането води до отслабване на гаранционната функция на отговорността на третите лица. Това схващане се свързва с разбирането, че тази отговорност е безвиновна.
- 30 Освен това съдебната практика се стреми да компенсира установената разлика в третирането чрез създаване на нова предпоставка по член 116 от Данъчния процесуален кодекс (защото такава не произтича от самата разпоредба), която да изисква управителят на дружество с един кредитор да подаде молба за откриване на производство по несъстоятелност, въпреки че за това очевидно няма никакво основание, което обаче прилича на тълкуване *contra legem*.
- 31 Управителят на юридическо лице с повече от един кредитор може да се защити от солидарната отговорност, като подаде молба за откриване на производство при настъпването на неплатежоспособност. Така, ако положи дължимата грижа и инициира производството, което го защитава спрямо кредиторите, той може да се освободи от въпросната отговорност, тъй като държавата не е привилегирован кредитор. В категорично по-лошо положение е управителят на юридическо лице само с един кредитор, който въпреки полагането на дължимата грижа не може да се освободи от тази отговорност, тъй като липсват предпоставките, изисквани от правото в областта на несъстоятелността. С нищо не променя положението му съдебната практика, която въз основа на член 116 от Данъчния процесуален кодекс изисква от него да подаде молба за откриване на такова производство по несъстоятелност. Това само подчертава създадената от законодателя разлика в третирането и отразява схващането за тази предпоставка за освобождаване от отговорност като някаква формалност, въпреки че по същината си тя е силно свързана със системата на правото в областта на несъстоятелността.
- 32 В обобщение, настоящият състав има обосновани съмнения дали изложената уредба на националната мярка, която предвижда отговорност на управителя за задълженията на данъчнозадълженото лице по ДДС при описаните по-горе предпоставки за освобождаване от тази отговорност, не излиза извън границите, зададени от целта на член 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 325 ДФЕС и във връзка с членове 193 и 205 от Директивата за ДДС, в противоречие с принципа на равенство пред закона (членове 20 и 21 от Хартата), както и с правото на ефективни средства за обжалване (член 47 от Хартата), при положение че жалбоподателят няма ефективен способ, с който да защити правото си на собственост.