Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 16 lipca 2026 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej – Prawo do skutecznego środka prawnego – Zastosowanie – Uregulowania krajowe przewidujące mechanizm odpowiedzialności solidarnej osoby zarządzającej spółką za zapłatę podatku od wartości dodanej (VAT) należnego od tej spółki – Skutek wiążący związany z ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi zawartymi w ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – Uprawnienie osoby zarządzającej do zakwestionowania pośrednio tej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej wobec rzeczonej spółki – Poszanowanie prawa do obrony

W sprawie C-158/25

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (sąd kasacyjny Wielkiego Księstwa Luksemburga, Luksemburg) postanowieniem z dnia 20 lutego 2025 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lutego 2025 r., w postępowaniu:

QJ

przeciwko

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

État du Grand-Duché de Luxembourg,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, T. von Danwitz, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego pierwszej izby, A. Kumin, S. Gervasoni i M. Bošnjak (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: C. Di Bella, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 grudnia 2025 r.,

* Język postępowania: francuski.

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu QJ – N. Le Gouellec i Y. Prussen, avocats,

– w imieniu rządu luksemburskiego – A. Germeaux i T. Schell, w charakterze pełnomocników, których wspierali F. Gabaudan i A. Moro, avocats,

– w imieniu rządu hiszpańskiego – M. Morales Puerta i A. Pérez-Zurita Gutiérrez, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda i J. Sawicka, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – P. Carlin, M. Herold i F. Moro, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 5 marca 2026 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 47 i art. 51 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”).

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy QJ, osobą fizyczną, a Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT) (urzędem ds. rejestracji, mienia publicznego i VAT, Luksemburg; zwanym dalej „AEDT”) oraz État du Grand-Duché de Luxembourg (Luksemburg) w przedmiocie decyzji o pociągnięciu do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, wydanej wobec QJ w celu odzyskania podatku od wartości dodanej (VAT) należnego od spółki, którą zarządzał.

Ramy prawne

Prawo Unii

Traktat FUE

3 Artykuł 325 ust. 1 TFUE stanowi:

„Unia [Europejska] i państwa członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszający i zapewniają skuteczną ochronę w państwach członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii”.

Karta

4 Artykuł 47 Karty, zatytułowany „Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”, przewiduje:

„Każdy, kogo [czyje] prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule.

Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie, w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości”.

5 Artykuł 51 Karty, zatytułowany „Zakres zastosowania”, ma następujące brzmienie:

„1. Postanowienia niniejszej Karty mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Szanują one zatem prawa, przestrzegają zasad i popierają ich stosowanie zgodnie ze swymi odpowiednimi uprawnieniami i w poszanowaniu granic kompetencji Unii powierzonych jej w traktatach.

2. Niniejsza Karta nie rozszerza zakresu zastosowania prawa Unii poza kompetencje Unii, nie ustanawia nowych kompetencji ani zadań Unii, ani też nie zmienia kompetencji i zadań określonych w traktatach”.

Dyrektywa 2006/112/WE

6 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60) określa transakcje, które podlegają opodatkowaniu VAT.

7 Artykuł 273 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo luksemburskie

8 Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ustawa z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej, *Mémorial* A 1979, s. 186) w brzmieniu zmienionym loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (ustawą z dnia 23 grudnia 2016 r. o wdrożeniu reformy podatkowej z 2017 r., *Mémorial* A 2016, s. 5139) (zwana dalej „ustawą o VAT") przewiduje w art. 67-1:

„Dyrektorzy zarządzający, członkowie zarządu i każda osoba zarządzająca zajmująca się de iure lub de facto bieżącym zarządzaniem podmiotem podlegającym opodatkowaniu [VAT] są zobowiązani do zapewnienia przestrzegania obowiązków prawnych przewidzianych w niniejszej ustawie, a w szczególności zapłaty należnego [VAT] ze środków finansowych, którymi zarządzają".

9 Zgodnie z art. 67-2 tej ustawy:

„Dyrektorzy zarządzający, członkowie zarządu i każda osoba zarządzająca zajmująca się de iure lub de facto bieżącym zarządzaniem są osobiście i solidarnie odpowiedzialni za zapłatę należnego [VAT], jeżeli w wyniku zawinionego niewykonania ciążących na nich obowiązków prawnych przewidziane w niniejszej ustawie obowiązki prawne spoczywające na pozostających pod ich zarządem podmiotach podlegających opodatkowaniu [VAT] nie zostały spełnione lub jeżeli należny VAT nie został zapłacony ze środków finansowych, którymi zarządzają".

10 Artykuł 67-3 akapit pierwszy wspomnianej ustawy stanowi:

„W przypadku zawinionego niewykonania obowiązków prawnych ciążących na dyrektorach zarządzających, członkach zarządu i każdej osobie zarządzającej zajmującej się de iure lub de facto bieżącym zarządzaniem naczelnik organu ds. rejestracji i mienia publicznego lub osoba przez niego upoważniona może wydać wobec tych osób decyzję o pociągnięciu ich do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej. Decyzja ta przyznaje organowi podatkowemu prawo do odzyskania od wspomnianych osób [VAT] należnego od podmiotów podlegających opodatkowaniu [VAT]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W dniu 17 marca 2018 r. AEDT wydał wobec spółki VN dwie decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu VAT – jedną za rok 2014, a drugą za lata 2015 i 2016. Wniesioną przez spółkę skargę na owe decyzje uznano za niedopuszczalną ze względu na wniesienie jej po terminie. Kwoty VAT należne od spółki VN za lata 2014–2016 pozostały nieuregulowane.

12 Od dnia 22 kwietnia 2013 r. do dnia 15 lutego 2019 r. skarżący w postępowaniu głównym pełnił funkcję zarządzającego spółką VN, odpowiedzialnego za bieżące zarządzanie spółką. W dniu 16 maja 2019 r. AEDT skierował do niego, na podstawie artykułów od 67-1 do 67-3 ustawy o VAT, decyzję o pociągnięciu go do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej (zwanym dalej „przedmiotowym mechanizmem odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej"), w której to decyzji obciążył go, jako osobę odpowiedzialną za bieżące zarządzanie spółką VN w latach 2013–2019, nieuiszczonymi kwotami VAT.

13 Po oddaleniu przez naczelnika AEDT środka odwoławczego wniesionego przez skarżącego w postępowaniu głównym od decyzji o pociągnięciu go do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, ten ostatni wniósł do tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sądu

okręgowego w Luksemburgu, Luksemburg) skargę zmierzającą do zmiany lub, w stosownym wypadku, stwierdzenia nieważności tej decyzji. Sąd ten oddalił, w wyroku potwierdzonym następnie przez Cour d'appel (sąd apelacyjny, Luksemburg), skargę wniesioną przez skarżącego w postępowaniu głównym.

14 Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (sąd kasacyjny Wielkiego Księstwa Luksemburga, Luksemburg), będący sądem odsyłającym, do którego skarżący w postępowaniu głównym wniósł skargę kasacyjną, wskazuje, iż ten zakwestionował przed sądem apelacyjnym istnienie zobowiązania podatkowego spółki VN. Skarżący argumentował w szczególności, że jako osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, wezwana do zapłaty kwot wynikających z wydanych wobec spółki, którą zarządzał, decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, dysponował środkiem prawnym w postaci powództwa osoby trzeciej przeciwko prawomocnemu orzeczeniu, które jest dopuszczalne, jako że decyzje te nie były skierowane do niego osobiście. Według skarżącego w postępowaniu głównym odmówienie mu możliwości wniesienia środka zaskarżenia we własnym imieniu jest niezgodne z art. 47 Karty.

15 Sąd apelacyjny miał odrzucić argumentację skarżącego w postępowaniu głównym ze względu na to, że w związku z niewniesieniem przez spółkę VN ważnego środka zaskarżenia w przewidzianym prawem terminie decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego stały się ostateczne i nie można ich już podważyć.

16 Zdaniem tego sądu apelacyjnego żaden przepis nie przewiduje, by osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej mogła wnieść środek zaskarżenia przeciwko decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej wobec głównego podatnika. Ponieważ decyzja ta stała się ostateczna, nie może zostać podważona przez osobę zarządzającą, pociągniętą do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, pośrednio – w ramach postępowania w sprawie zapłaty wszczętego przeciwko niej. Po pierwsze bowiem, osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej jest tą samą osobą, która reprezentowała osobę prawną w postępowaniu w sprawie określenia obrotu podlegającego opodatkowaniu, a po drugie, występując w tym charakterze, osoba ta miała możliwość uczestniczenia w tym postępowaniu i skorzystania ze środka zaskarżenia przysługującego przeciwko decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z urzędu. Jako że skarżący w postępowaniu głównym nie był podatnikiem VAT, AEDT nie miał obowiązku kierowania do niego osobiście decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego ani włączania go w tym charakterze do postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z urzędu – miał on bowiem możliwość uczestniczenia w nim w charakterze osoby zarządzającej, zaś skarga złożona przez spółkę została wniesiona po terminie.

17 Ponadto ponieważ według tego sądu skarżący w postępowaniu głównym jest w postępowaniu w sprawie określenia wysokości opodatkowania z urzędu osobą trzecią, nie jest on uprawniony do powoływania się na ewentualne naruszenie praw podstawowych, do którego doszło w ramach tego postępowania, prowadzonego wobec spółki VN. Przepisy prawa krajowego regulujące spór w postępowaniu głównym, w szczególności art. 67-1 i nast. ustawy o VAT, nie stanowią zdaniem tego sądu stosowania prawa Unii, zatem, zgodnie z art. 51 Karty, jej art. 47 nie ma zastosowania.

18 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, po pierwsze, że działania organów podatkowych podjęte wobec skarżącego w postępowaniu głównym wynikają z uchybień obowiązkom prawnym w zakresie VAT, za które – jak wynika z decyzji o pociągnięciu go do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – skarżący ma ponosić odpowiedzialność jako osoba

zarządzająca odpowiedzialna za bieżące zarządzanie spółką VN. W tym kontekście sąd ten zastanawia się, czy orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), zgodnie z którym z dyrektywy 2006/112 wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich działań legislacyjnych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na ich terytorium poboru należnego VAT w pełnej wysokości i zwalczania oszustw podatkowych, może mieć zastosowanie do mechanizmu ustanawiającego solidarną odpowiedzialność osób zarządzających spółką – ze względu na zawinione niewykonanie ciążących na nich obowiązków – i do zapłaty VAT należnego od spółki, którą zarządzają, w związku z czym należałoby uznać zastosowanie art. 47 Karty.

19 Po drugie, w razie gdyby art. 47 Karty miał zastosowanie, sąd odsyłający zwraca uwagę, że w wyroku z dnia 9 września 2021 r., Adler Real Estate i in. (C-546/18, EU:C:2021:711) Trybunał wywiódł z owego art. 47, że wobec osoby fizycznej, której dotyczy późniejsze postępowanie, nie można powoływać się na wiążący charakter decyzji, która stała się ostateczna, a która została wydana w ramach wcześniejszego postępowania prowadzonego przeciwko osobie prawnej, w którym to postępowaniu owa osoba fizyczna uczestniczyła nie jako strona, lecz wyłącznie jako przedstawiciel tej osoby prawnej. Wobec tego, w świetle tego wyroku, sąd ten zastanawia się nad kwestią, czy osoby zarządzające spółką powinny być uprawnione, po pierwsze, do zakwestionowania pośrednio – w ramach skargi na akt administracyjny stwierdzający ich odpowiedzialność solidarną – skierowanej wcześniej do podlegającej opodatkowaniu spółki decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, po drugie, do powołania się na ewentualne naruszenie praw podstawowych, do którego doszło w ramach prowadzonego wobec tej spółki postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z urzędu, oraz po trzecie, do wymagania, we własnym imieniu, przekazania im decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub udziału, we własnym imieniu, w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

20 W tych właśnie okolicznościach Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (sąd kasacyjny Wielkiego Księstwa Luksemburga) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy Karta […], a w szczególności jej art. 47, znajduje w świetle przesłanek z art. 51 [ust. 1] Karty zastosowanie do [uregulowań krajowych] [ustanawiających] solidarn[ą] odpowiedzialnoś[ć] menedżerów spółki z tytułu zawinionego niedopełnienia ciążących na nich obowiązków zapłaty VAT należnego od zarządzanej przez nich spółki?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że przyznaje on menedżerom pociągniętym do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej możliwość wniesienia przeciw uprzednio doręczonej spółce decyzji o wymiarze VAT z urzędu, od której ta nie wniosła środka prawnego w terminie, przewidzianej w prawie krajowym skargi na akt administracyjny stwierdzający ich solidarną odpowiedzialność?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie: czy art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że ogranicza on zarzuty, jakie menedżerowie mogą podnieść w ramach incydentalnego zaskarżenia decyzji o wymiarze podatku z urzędu, doręczonej podlegającej opodatkowaniu spółce, czy też w ten sposób, że obejmuje on wszystkie zarzuty, w tym zarzuty dotyczące określenia wysokości zobowiązania z tytułu VAT, takie jak ustalenia faktyczne, na podstawie których wydano decyzję o określeniu wysokości podatku z urzędu,

której adresatem była podlegająca opodatkowaniu spółka, oraz zarzuty czysto osobiste, takie jak ewentualne naruszenie praw podstawowych menedżerów, do jakiego doszło w toku postępowania w sprawie określenia wysokości podatku z urzędu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 listopada 2000 r., Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, pkt 18; a także z dnia 18 grudnia 2025 r., SACD i in., C-182/24, EU:C:2025:979, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że skarżący kwestionuje przed sądem odsyłającym decyzję o pociągnięciu go do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, powołując się na zarzuty dotyczące nieprawidłowości decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego skierowanej do podlegającej opodatkowaniu spółki, za której zobowiązanie z tytułu VAT ma on odpowiadać.

23 Należy zatem uznać, iż poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 47 i art. 51 ust. 1 zdanie pierwsze Karty należy interpretować w ten sposób, że wymogi wynikające z prawa do skutecznego środka prawnego, zagwarantowanego w rzeczonym art. 47, mają zastosowanie w ramach wniesionej przez osobę zarządzającą spółką, pociągniętą do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej wydaną na podstawie uregulowań krajowych przewidujących, że w przypadku zawinionego niewykonania ciążących na tej spółce obowiązków prawnych w zakresie VAT osoba zarządzająca spółką jest zobowiązana solidarnie do zapłaty VAT należnego od tej spółki.

24 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zakres stosowania Karty został określony w jej art. 51 ust. 1 zdanie pierwsze, zgodnie z którym w odniesieniu do działań państw członkowskich postanowienia Karty mają zastosowanie do tych państw tylko w sytuacji, gdy stosują one prawo Unii. Prawa podstawowe gwarantowane w porządku prawnym Unii Europejskiej znajdują zatem zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii, ale nie poza takimi sytuacjami (wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19; a także z dnia 29 lipca 2024 r., protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, pkt 40, 41).

25 Pojęcie „stosowania prawa Unii” w rozumieniu tego postanowienia Karty wymaga istnienia powiązania między aktem prawa Unii a danym środkiem krajowym, które wykracza poza bliskość odnośnych dziedzin lub pośredni wpływ jednej dziedziny na drugą (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 marca 2014 r., Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, pkt 24; z dnia 12 września 2024 r., Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, pkt 62).

26 Aby określić, czy dana regulacja krajowa mieści się w granicach „stosowania prawa Unii”, należy między innymi zbadać, czy uregulowania krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu wykonanie przepisu prawa Unii, jaki jest charakter tych uregulowań oraz to, czy

zmierzają one do realizacji celów innych niż te objęte prawem Unii, nawet jeżeli mogą one w sposób pośredni wpływać na to ostatnie, a także to, czy istnieją przepisy prawa Unii regulujące daną dziedzinę w sposób szczególny lub mogące mieć dla niej znaczenie (wyroki: z dnia 8 listopada 2012 r., Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, pkt 79; a także z dnia 10 lipca 2025 r., DADA Music i UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, pkt 50).

27 W tym względzie między innymi z art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 ust. 1 TFUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane do podjęcia wszelkich działań legislacyjnych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na ich terytorium poboru należnego VAT w pełnej wysokości i zapobieżenia oszustwom podatkowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 3 kwietnia 2025 r., Cityland, C-164/24, EU:C:2025:241, pkt 34).

28 Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji Rady 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz.U. 2014, L 168, s. 105) zasoby własne Unii obejmują w szczególności dochody pochodzące z zastosowania stawki jednolitej w odniesieniu do zharmonizowanej podstawy VAT określonej zgodnie z przepisami unijnymi. W rezultacie istnieje bezpośredni związek między poborem należności z tytułu VAT zgodnie z obowiązującym prawem Unii a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych należności mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26; z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 58).

29 W niniejszej sprawie wydaje się oczywiste, że przedmiotowy mechanizm odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej wiąże się z naruszeniem obowiązków prawnych w zakresie VAT. Umożliwia on bowiem krajowym organom podatkowym odzyskiwanie VAT – należnego od podlegającej opodatkowaniu osoby prawnej – od dyrektorów zarządzających, członków zarządu i każdej osoby zarządzającej zajmującej się de iure lub de facto, obecnie lub w przeszłości, bieżącym zarządzaniem osobą prawną. W tym względzie art. 67-3 akapit pierwszy zdanie drugie ustawy o VAT przewiduje, że decyzja o pociągnięciu do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej „przyznaje organowi podatkowemu prawo do odzyskania od wspomnianych osób [VAT] należnego od podmiotów podlegających opodatkowaniu [VAT]”.

30 Należy stwierdzić, że mechanizm taki ma na celu zapewnienie odzyskania VAT, który nie został zapłacony przez podlegającą opodatkowaniu osobę prawną, i przyczynia się do wypełniania spoczywającego na każdym państwie członkowskim obowiązku przypomnianego w pkt 27 niniejszego wyroku, polegającego na podjęciu wszelkich działań legislacyjnych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na ich terytorium poboru należnego VAT w pełnej wysokości i zwalczania oszustw podatkowych, zgodnie między innymi z art. 325 ust. 1 TFUE i art. 273 dyrektywy 2006/112.

31 W świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 27 i 28 niniejszego wyroku należy stwierdzić, że mechanizm ten wchodzi w zakres stosowania między innymi art. 273 dyrektywy 2006/112, a tym samym – że poprzez ustanowienie i stosowanie tego mechanizmu Wielkie Księstwo Luksemburga stosuje prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty.

32 Stwierdzenia tego nie podważa argumentacja rządu luksemburskiego, który w celu zakwestionowania stosowania Karty w sprawie w postępowaniu głównym podniósł, że przedmiotowy mechanizm odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej nie ma na celu umożliwienia poboru VAT w pełnej wysokości należnego od podlegającej opodatkowaniu spółce, lecz zapewnienie naprawienia szkody poniesionej przez krajowy organ podatkowy wskutek zawinionego zachowania przypisywanego osobie zarządzającej tą spółką.

33 Jak co do istoty wskazała rzeczniczka generalna w pkt 45 opinii, każdy środek krajowy, który przyczynia się do odzyskania, w całości lub w części, niezapłaconego przez podatnika VAT – czy to od tego podatnika, czy od osoby trzeciej – należy uznać za przyczyniający się do zapewnienia prawidłowego poboru VAT oraz, w stosownych przypadkach, do zwalczania oszustw podatkowych. Podniesiona przez rząd luksemburski okoliczność, że środek ten wprowadza szczególny przypadek odpowiedzialności cywilnej i nie podlega, w prawie krajowym, systemowi sankcji podatkowych, nie ma w tym względzie żadnego znaczenia.

34 I tak Trybunał stwierdził już, w okolicznościach faktycznych i prawnych analogicznych do okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, że mechanizm odpowiedzialności solidarnej – przewidujący, po pierwsze, że osoba zarządzająca spółką jest odpowiedzialna solidarnie za całość lub część zobowiązań tej spółki z tytułu VAT, niezależnie od konkretnych transakcji podlegających opodatkowaniu, a po drugie, że odpowiedzialność ta jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku tej spółki w wyniku działań podjętych w złej wierze przez osobę wskazaną jako odpowiedzialna solidarnie – przyczynia się do odzyskania kwot VAT, które nie zostały zapłacone przez podlegającą opodatkowaniu osobę prawną w wiążących terminach przewidzianych w przepisach dyrektywy 2006/112, a zatem przyczynia się do zapewnienia prawidłowego poboru VAT oraz, w stosownych przypadkach, do zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 52, 53, 61, 66, 70).

35 Ponadto, jak przyznał na rozprawie rząd luksemburski, szkoda mogąca podlegać naprawieniu w ramach przedmiotowego mechanizmu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej pokrywa się z kwotą VAT niezapłaconego przez podlegającą opodatkowaniu osobę prawną.

36 W drugiej kolejności – z orzecznictwa Trybunału wynika, że uznanie w określonym przypadku prawa do skutecznego środka prawnego przewidzianego w art. 47 Karty wymaga, by powołująca się na nie osoba dochodziła praw i wolności zagwarantowanych prawem Unii albo żeby wobec tej osoby toczyło się postępowanie karne stanowiące przejaw stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty [zob. podobnie wyroki: z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois (Ochrona prawna przed wnioskami o przekazanie informacji w prawie podatkowym), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 55; a także z dnia 25 lutego 2025 r., Sąd Rejonowy w Białymstoku i Adoreikė, C-146/23 i C-374/23, EU:C:2025:109, pkt 41].

37 Tak właśnie jest w tym ostatnim przypadku, który odpowiada sytuacji rozpatrywanej w niniejszej sprawie, kiedy to dana osoba kwestionuje w drodze skargi niekorzystną dla siebie decyzję administracyjną przyjętą na podstawie przepisu krajowego, który stosuje prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty [zob. podobnie wyroki: z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 50; z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 59].

38 W niniejszej sprawie skarżący w postępowaniu głównym wniósł skargę na decyzję o pociągnięciu go do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej wydaną na podstawie przedmiotowego mechanizmu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, który – jak stwierdzono w pkt 31 niniejszego wyroku – stanowi stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty. W związku z tym w takich okolicznościach wymogi wynikające z art. 47 Karty mają zastosowanie.

39 Ponadto należy przypomnieć, że pierwsze pytanie przedstawione przez sąd odsyłający nie dotyczy kwestii, czy postępowanie w sprawie pociągnięcia do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej prowadzone przeciwko skarżącemu w postępowaniu głównym podlega wymogom wynikającym z prawa do skutecznego środka prawnego zagwarantowanego w art. 47 Karty, lecz kwestii, czy wymogi te mają zastosowanie w ramach wniesionej przez skarżącego w postępowaniu głównym skargi na decyzję o pociągnięciu go do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej.

40 W świetle powyższego uzasadnienia odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć: art. 47 i art. 51 ust. 1 zdanie pierwsze Karty należy interpretować w ten sposób, że wymogi wynikające z prawa do skutecznego środka prawnego, zagwarantowanego w rzeczonym art. 47, mają zastosowanie w ramach wniesionej przez osobę zarządzającą spółką, pociągniętą do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej wydaną na podstawie uregulowań krajowych przewidujących, że w przypadku zawinionego niewykonania ciążących na tej spółce obowiązków prawnych w zakresie VAT jest ona zobowiązana solidarnie do zapłaty VAT należnego od tej spółki zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

41 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, które nie pozwalają osobie zarządzającej spółką pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, wezwanej do zapłaty należności z tytułu VAT nieuiszczonej przez ową podlegającą temu opodatkowaniu spółkę, na zakwestionowanie pośrednio – w ramach skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – skierowanej wcześniej do rzeczonej spółki decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na to pytanie sąd ów zastanawia się również, jakie zarzuty może taka osoba podnieść na poparcie skargi – kwestionując pośrednio ową decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego – między innymi w odniesieniu do podstawy wymiaru i kwoty nieuiszczonego VAT, za który osoba ta ma być pociągnięta do odpowiedzialności, a także w odniesieniu do ewentualnego naruszenia praw podstawowych rzeczonej osoby, do którego doszło w toku postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

42 W tym względzie należy przypomnieć, iż na mocy ustanowionego w art. 47 Karty prawa do skutecznego środka prawnego podmiot tego prawa ma dostęp do sądu, który jest właściwy do zapewnienia poszanowania praw, jakie gwarantuje temu podmiotowi prawo Unii, i do zbadania w tym celu wszystkich kwestii prawnych i faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia zawisłego przed tym sądem sporu [zob. podobnie wyroki: z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois

(Ochrona prawna przed wnioskami o przekazanie informacji w prawie podatkowym), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 18 grudnia 2025 r., SACD i in., C-182/24, EU:C:2025:979, pkt 73].

43 Należy również przypomnieć, że poszanowanie prawa do obrony zagwarantowanego w art. 47 Karty oznacza, że skarżący może uzyskać dostęp nie tylko do uzasadnienia wydanej wobec niego decyzji, lecz również do wszystkich elementów akt sprawy, na których oparł się organ administracyjny, aby móc skutecznie ustosunkować się do tych elementów [wyrok z dnia 25 kwietnia 2024 r., NW i PQ (Informacje niejawne), C-420/22 i C-528/22, EU:C:2024:344, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo].

44 W niniejszej sprawie, co się tyczy przedmiotowego mechanizmu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, z akt sprawy dostępnych Trybunałowi wynika, że powstanie odpowiedzialności podatkowej po stronie osoby pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej jest uzależnione od popełnienia przez nią zawinionego czynu, wystąpienia szkody oraz związku przyczynowego między tym zawinionym czynem a ową szkodą. Odpowiedzialność ta rozciąga się na szkodę w kwocie zobowiązania z tytułu niezapłaconego VAT, określonego w decyzji podatkowej, którą skierowano do podlegającej opodatkowaniu spółki i która w międzyczasie stała się ostateczna. Tymczasem mające zastosowanie uregulowania krajowe nie dają osobie pociąganej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej możliwości wniesienia we własnym imieniu skargi na tę decyzję podatkową, a ostateczny charakter tej decyzji uniemożliwia tej osobie zakwestionowanie pośrednio – w ramach wnoszonej przez nią skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – między innymi podstawy wymiaru VAT oraz kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej opodatkowaniu spółki, za które ma ona odpowiadać solidarnie.

45 W tym kontekście oraz biorąc pod uwagę administracyjny charakter decyzji o pociągnięciu do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, należy ponadto przypomnieć, że poszanowanie prawa do obrony powinno być zagwarantowane nie tylko w ramach ewentualnego postępowania sądowego, zgodnie z art. 47 Karty, lecz również w trakcie postępowania administracyjnego, które doprowadziło do wydania tej decyzji, zgodnie z ogólną zasadą prawa Unii. Zasada ta znajduje zastosowanie wówczas, gdy organ administracyjny ma wydać w stosunku do danej osoby decyzję, która wiąże się z niekorzystnymi dla niej skutkami. Na mocy prawa do bycia wysłuchanym, które stanowi integralną część prawa do obrony, adresat decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na jego interesy, powinien być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do dowodów, na których organ zamierza się oprzeć. Obowiązek ten ciąży na organach państw członkowskich, gdy podejmują one decyzje należące do zakresu stosowania prawa Unii, nawet wówczas, gdy właściwe przepisy prawa Unii nie przewidują wyraźnie takiej formalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 27 lutego 2025 r., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, pkt 51; a także z dnia 6 marca 2025 r., Obshtina Veliko Tarnovo i Obshtina Belovo, C-471/23 i C-477/23, EU:C:2025:155, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej decyzji powinien mieć możliwość przedstawienia swoich uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi skutecznego uwzględnienia wszystkich okoliczności mających znaczenie dla sprawy. Aby zapewnić skuteczną ochronę danej osoby, zasada ta ma również umożliwiać jej skorygowanie błędu lub podniesienie okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za

wydaniem bądź za niewydaniem danej decyzji lub za taką czy inną treścią tej decyzji [zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 30; a także z dnia 13 czerwca 2024 r., C (Zarządcy i syndycy masy upadłości), C-696/22, EU:C:2024:499, pkt 108 i przytoczone tam orzecznictwo].

47 Niemniej jednak zasada poszanowania prawa do obrony nie ma bezwzględnego charakteru, lecz może podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celowi lub celom interesu ogólnego realizowanym przez dany przepis i nie stanowią z punktu widzenia realizowanego celu nieproporcjonalnej ingerencji (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 27 lutego 2025 r., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, pkt 53).

48 I tak Trybunał orzekł już, że co do zasady poszanowanie prawa do obrony nie stoi na przeszkodzie temu, by w ramach postępowania podatkowego wszczętego przeciwko podatnikowi organ podatkowy był związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi przezeń w kontekście powiązanego postępowania administracyjnego wszczętego przeciwko osobom trzecim, którego podatnik ten nie był stroną (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 46).

49 Aby zapewnić poszanowanie prawa do obrony w ramach powiązanych postępowań administracyjnych, należy bowiem również uwzględnić pewność prawa, która jest zasadą ogólną prawa Unii. Ponieważ ostateczny charakter decyzji administracyjnej przyczynia się do pewności prawa, prawo Unii nie wymaga co do zasady, aby organ był zobowiązany do zmiany decyzji administracyjnej, która uzyskała taki ostateczny charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2025 r., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, pkt 55).

50 Inaczej jest jednak w sytuacji, gdy dana osoba jest de facto całkowicie pozbawiona prawa do mającego realny wpływ na wynik postępowania i skutecznego podważenia owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych w trakcie toczącego się przeciwko niej postępowania. Takie pozbawienie naruszałoby bowiem samą istotę prawa do obrony przysługującego tej osobie (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 47, 49; a także z dnia 27 lutego 2025 r., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, pkt 56).

51 Wobec tego uregulowania krajowe takie jak to ustanawiające przedmiotowy mechanizm odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej mogą naruszać samą istotę prawa do obrony osoby pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, jeżeli osoba ta jest całkowicie pozbawiona prawa do mającego realny wpływ na wynik postępowania i skutecznego podważenia ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych zawartych w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana w ramach powiązanego postępowania administracyjnego stanowi bowiem, do celów postępowania w sprawie pociągnięcia do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, dowód służący wykazaniu przesłanek powstania odpowiedzialności solidarnej, który osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej powinna móc zakwestionować.

52 W tym względzie Trybunał orzekł już, że poszanowanie prawa do obrony w ramach postępowania w sprawie pociągnięcia do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej nie wymaga, by osoba pociągnięta do takiej odpowiedzialności uczestniczyła, we własnym imieniu, w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego prowadzonym wobec osoby prawnej, za której zobowiązania podatkowe osoba ta ma odpowiadać solidarnie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2025 r., Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, pkt 61, 62, 64).

53 Podobnie prawo do skutecznego środka prawnego, zapisane w art. 47 Karty, niekoniecznie oznacza, że podmiot tego prawa powinien dysponować bezpośrednim środkiem zaskarżenia, którego głównym celem jest zakwestionowanie danego środka, lecz jedynie że danej osobie przysługuje prawo do zakwestionowania przed sądem niekorzystnego dla niej aktu mogącego naruszać prawa i wolności gwarantowane przez prawo Unii, o ile istnieje co najmniej jeden środek prawny umożliwiający mu uzyskanie pośrednio kontroli sądowej tego środka zapewniającej poszanowanie rzeczonych praw i wolności [zob. podobnie wyrok z dnia 8 kwietnia 2025 r., Prokuratura Europejska (Kontrola sądowa aktów proceduralnych), C-292/23, EU:C:2025:255, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo]. Sąd rozpatrujący sprawę powinien upewnić się, że takie środki prawne przewidziane w prawie krajowym umożliwiają zapewnienie skutecznej ochrony sądowej praw przyznanych danej osobie przez prawo Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, pkt 60).

54 Skuteczność kontroli sądowej zagwarantowanej w art. 47 Karty wymaga, aby sąd kontrolujący zgodność z prawem decyzji administracyjnej wydanej w ramach postępowania stanowiącego stosowanie prawa Unii był w stanie, między innymi, sprawdzić zgodność z prawem, w szczególności w świetle Karty i zasad ogólnych prawa Unii, uzyskania i wykorzystania dowodów zebranych w trakcie postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko osobom trzecim, o ile dowody te można wykorzystać do obrony danej osoby (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 57, 63).

55 Jak bowiem co do istoty zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 73 opinii, z wymogów art. 47 Karty wynika, że sąd rozpatrujący spór dotyczący zgodności z prawem decyzji o pociągnięciu do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej wydanej na podstawie przepisów krajowych, takich jak przedmiotowy mechanizm odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, powinien być w stanie zweryfikować – w ramach kontroli incydentalnej – wszystkie ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne będące podstawą tej decyzji, o ile mają one decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi. W niniejszej sprawie dotyczy to w szczególności ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych zawartych w decyzji podatkowej, na których właściwy organ zamierza oprzeć powstanie odpowiedzialności solidarnej osoby zarządzającej, w tym tych dotyczących podstawy wymiaru i kwoty nieuiszczonego VAT, za który owa osoba zarządzająca ma odpowiadać.

56 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd luksemburski, możliwość zakwestionowania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przez osobę pociągniętą do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowej osoby trzeciej – pośrednio, na podstawie art. 47 Karty – nie może zależeć od tego, czy osoba zarządzająca spółką, biorąc pod uwagę zakres jej uprawnień, była w stanie, w toku postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wszczętego wobec podlegającej opodatkowaniu spółce lub po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, skutecznie zakwestionować w imieniu tej spółki zgodność owej decyzji podatkowej z prawem w terminie wyznaczonym na wniesienie środka zaskarżenia.

57 Prawo do obrony ma charakter podmiotowy, w związku z czym to same zainteresowane strony muszą mieć możliwość skutecznego wykonywania tego prawa – niezależnie od charakteru postępowania, które jest przeciwko nim prowadzone. Jak zasadniczo zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 76, 77 i 79 opinii, osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej powinna mieć możliwość zakwestionowania – we własnym imieniu, jako osoba mająca odpowiadać za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, w ramach skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych zawartych w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, na których właściwy organ oparł się w celu ustalenia jej odpowiedzialności solidarnej. W takiej sytuacji nie można bowiem wykluczyć rozbieżności interesów między osobą prawną a osobą fizyczną, która jest uprawniona do zaciągania w imieniu tej osoby prawnej zobowiązań lub do jej reprezentowania (zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2021 r., Adler Real Estate i in., C-546/18, EU:C:2021:711, pkt 58–60; a także analogicznie wyrok z dnia 10 listopada 2022 r., DELTA STROY 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, pkt 63).

58 Wniosek ten nasuwa się tym bardziej, że – jak podniosła Komisja Europejska w swoich uwagach na piśmie oraz na rozprawie – możliwość zakwestionowania w praktyce przez osobę zarządzającą, pociągniętą ostatecznie do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej tytułem nieuiszczonych przez podlegającą opodatkowaniu spółkę należności z tytułu VAT, decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego skierowanej do tejże spółki może zależeć od wielu czynników faktycznych i prawnych, związanych w szczególności z różnorodnością form prawnych spółek oraz właściwych dla nich procesów decyzyjnych w poszczególnych państwach członkowskich. Zatem w niektórych sytuacjach ustalenie, czy w przypadku konkretnej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego osoba zarządzająca podlegającą opodatkowaniu spółką będącą adresatem tej decyzji miała, działając samodzielnie, rzeczywistą możliwość skutecznego zakwestionowania jej zgodności z prawem w imieniu tej spółki, może okazać się niemożliwe.

59 Ponadto, jeśli chodzi o argumentację rządu luksemburskiego, zgodnie z którą przyznanie osobie pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej prawa do zakwestionowania, pośrednio, decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oznaczałoby podważenie ostatecznego charakteru wspomnianej decyzji oraz przyznanie tej osobie drugiej możliwości jej zakwestionowania, to należy przede wszystkim zauważyć, że uznanie takiego uprawnienia nie ma wpływu na wiążący skutek decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego dla spółki, do której decyzja ta została skierowana. Dalej – sama okoliczność, że system odpowiedzialności solidarnej, taki jak przedmiotowy mechanizm odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, może przyczynić się – w stosownym wypadku w sposób szczególnie skuteczny – do odzyskania nieuiszczonych należności z tytułu VAT, nie może skutkować całkowitym pozbawieniem osoby pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej możliwości skutecznego skorzystania z przysługującego jej prawa do obrony.

60 Wreszcie, jak wynika z pkt 55 niniejszego wyroku, przysługujące osobie zarządzającej pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej prawo do zakwestionowania, pośrednio, ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych zawartych w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jest ograniczone do zarzutów niezbędnych do tego, by umożliwić danej osobie zarządzającej skuteczne zakwestionowanie istnienia jej odpowiedzialności solidarnej.

61 Tak czy inaczej poszanowanie prawa do obrony zagwarantowanego w art. 47 Karty wymaga, aby osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej mogła powołać się pośrednio – w ramach skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – na ewentualne naruszenie jej praw podstawowych, do którego doszło w toku postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego prowadzonego wobec podlegającej opodatkowaniu spółki.

62 Jeśli chodzi natomiast o argument rządu luksemburskiego, zgodnie z którym prawo do obrony osoby pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej powinno zostać ograniczone w celu zapewnienia ochrony poufności i tajemnicy zawodowej, do których zachowania zobowiązane są organy podatkowe, a także tajemnicy handlowej, należy przypomnieć, że w ramach postępowania sądowego poszanowanie prawa do obrony zagwarantowanego w art. 47 Karty oznacza, iż skarżący powinien mieć dostęp nie tylko do uzasadnienia decyzji wydanej w jego sprawie, lecz również do wszystkich elementów akt, na których oparł się organ administracyjny, aby móc skutecznie ustosunkować się do tych elementów (zob. podobnie wyrok z dnia 12 marca 2026 r., Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Jednakże prawa podstawowe nie mają charakteru bezwzględnego, lecz mogą podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, jakim służy omawiany środek, i że nie powodują z punktu widzenia realizowanych celów nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę praw w ten sposób gwarantowanych. Ograniczenia te mogą w szczególności mieć na celu ochronę wymogów poufności lub tajemnicy zawodowej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 marca 2026 r., Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, pkt 65, 66 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 W przypadku konfliktu pomiędzy z jednej strony interesem osoby, wobec której został wydany akt dla niej niekorzystny, w dysponowaniu informacjami niezbędnymi do korzystania w pełni z prawa do obrony, a z drugiej strony interesami związanymi z zachowaniem poufności lub tajemnicy zawodowej do właściwych sądów należy znalezienie, przy uwzględnieniu okoliczności każdej sprawy, równowagi pomiędzy tymi przeciwstawnymi interesami (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in., C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 12 marca 2026 r., Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, pkt 67).

65 W niniejszej sprawie to sąd odsyłający powinien, w ramach wyważenia występujących interesów, uwzględnić w szczególności okoliczność, że informacje zawarte w skierowanej do podlegającej opodatkowaniu spółki decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, której zasadność zamierza zakwestionować osoba pociągnięta do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, dotyczą okoliczności faktycznych i prawnych, o których osoba ta mogła posiadać wiedzę ze względu na funkcję, jaką pełniła w tej spółce w trakcie przedmiotowego okresu podatkowego.

66 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytania drugie i trzecie powinna brzmieć: art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, które nie pozwalają osobie pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, wezwanej do zapłaty należności z tytułu VAT nieuiszczonej przez podlegającą temu opodatkowaniu spółkę, na zakwestionowanie pośrednio – w ramach skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – skierowanej wcześniej do tej spółki decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna. Na mocy tego postanowienia osoba taka powinna mieć możliwość zakwestionowania,

w ramach wnoszonego środka zaskarżenia, ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, na których właściwy organ oparł się w celu ustalenia jej odpowiedzialności solidarnej – w tym tych dotyczących podstawy wymiaru i kwoty niezapłaconego VAT, za który osoba ta ma odpowiadać – o ile owe ustalenia i kwalifikacje mogą być przydatne do jej obrony, a także ewentualnego naruszenia jej praw podstawowych, do którego doszło w toku postępowania podatkowego.

W przedmiocie kosztów

67 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 47 i art. 51 ust. 1 zdanie pierwsze Karty praw podstawowych Unii Europejskiej

należy interpretować w ten sposób, że:

wymogi wynikające z prawa do skutecznego środka prawnego, zagwarantowanego w rzeczonym art. 47, mają zastosowanie w ramach wniesionej przez osobę zarządzającą spółką, pociągniętą do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej wydaną na podstawie uregulowań krajowych przewidujących, że w przypadku zawinionego niewykonania ciążących na tej spółce obowiązków prawnych w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) jest ona zobowiązana solidarnie do zapłaty VAT należnego od tej spółki zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

2) Artykuł 47 Karty praw podstawowych

należy interpretować w ten sposób, że:

stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, które nie pozwalają osobie pociągniętej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej, wezwanej do zapłaty należności z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) nieuiszczonej przez podlegającą temu opodatkowaniu spółkę, na zakwestionowanie pośrednio – w ramach skargi na decyzję o pociągnięciu jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej – skierowanej wcześniej do tej spółki decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna. Na mocy tego postanowienia osoba taka powinna mieć możliwość zakwestionowania, w ramach wnoszonego środka zaskarżenia, ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, na których właściwy organ oparł się w celu ustalenia jej odpowiedzialności solidarnej – w tym tych dotyczących podstawy wymiaru i kwoty niezapłaconego VAT, za który osoba ta ma odpowiadać – o ile owe ustalenia i kwalifikacje mogą być przydatne dla jej obrony, a także ewentualnego naruszenia jej praw podstawowych, do którego doszło w toku postępowania podatkowego.

Podpisy