Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

16 päivänä heinäkuuta 2026*

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artikla – Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin – Sovellettavuus – Kansallinen säännöstö, jossa säädetyn järjestelmän mukaan yhtiön johtaja on yhteisvastuussa yhtiön arvonlisäverovelan maksamisesta – Lainvoimaiseen verotuspäätökseen sisältyvien tosiseikkoja koskevien toteamusten ja oikeudellisten luonnehdintojen sitova vaikutus – Johtajan mahdollisuus riitauttaa kyseiselle yhtiölle osoitettu verotuspäätös liitännäisesti – Puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen

Asiassa C-158/25,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation du Grand-Duché de Luxemburg (ylin yleinen tuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 20.2.2025 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.2.2025, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

QJ

vastaan

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

Luxemburgin valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen, varapresidentti T. von Danwitz, joka hoitaa ensimmäisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit A. Kumin, S. Gervasoni ja M. Bošnjak (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Di Bella,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.12.2025 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– QJ, edustajinaan N. Le Gouellec ja Y. Prussen, avocats,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

– Luxemburgin hallitus, asiamiehinään A. Germeaux ja T. Schell, avustajinaan F. Gabaudan ja A. Moro, avocats,

– Espanjan hallitus, asiamiehinään M. Morales Puerta ja A. Pérez-Zurita Gutiérrez,

– Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna, D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda ja J. Sawicka,

– Euroopan komissio, asiamiehinään P. Carlin, M. Herold ja F. Moro,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.3.2026 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan ja 51 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä QJ, joka on luonnollinen henkilö, ja toisaalta Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (verohallinto, Luxemburg; jäljempänä AEDT) ja Luxemburgin valtio ja joka koskee QJ:hin kohdistettua päätöstä vedota toissijaiseen verovastuuseen yhtiön, jonka johtajana hän on ollut, arvonlisäverovelan perimiseksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

EUT-sopimus

3 SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

[Euroopan u]nioni ja jäsenvaltiot suojaavat unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta tämän artiklan mukaisesti toteutettavilla toimenpiteillä, joilla on ennaltaehkäisevä vaikutus ja jotka tarjoavat tehokkaan suojan jäsenvaltioissa sekä unionin toimielimissä, elimissä ja laitoksissa."

Perusoikeuskirja

4 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jonka otsikko on "Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen", määrätään seuraavaa:

"Jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa.

Jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa, joka on etukäteen laillisesti perustettu. Jokaisella on oltava mahdollisuus saada neuvoja ja antaa toisen henkilön puolustaa ja edustaa itseään.

Maksutonta oikeusapua annetaan vähävaraisille, jos tällainen apu on tarpeen, jotta asianomainen voisi tehokkaasti käyttää oikeutta saattaa asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi."

5 Perusoikeuskirjan 51 artiklassa, jonka otsikko on "Soveltamisala", määrätään seuraavaa:

"1. Tämän perusoikeuskirjan määräykset koskevat unionin toimielimiä, elimiä ja laitoksia toissijaisuusperiaatteen mukaisesti sekä jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun viimeksi mainitut soveltavat unionin oikeutta. Tämän vuoksi ne kunnioittavat tämän perusoikeuskirjan mukaisia oikeuksia, noudattavat sen sisältämiä periaatteita ja edistävät niiden soveltamista kukin toimivaltansa mukaisesti ja unionille perussopimuksissa annetun toimivallan rajoja noudattaen.

2. Tällä perusoikeuskirjalla ei uloteta unionin oikeuden soveltamisalaa unionin toimivaltaa laajemmaksi eikä luoda unionille uutta toimivaltaa tai uusia tehtäviä eikä muuteta perussopimuksissa määriteltyjä toimivaltuuksia ja tehtäviä."

Direktiivi 2006/112/EY

6 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2 artiklan 1 kohdassa määritetään liiketoimet, joista on suoritettava arvonlisäveroa.

7 Direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa."

Luxemburgin oikeus

8 Arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun lain (La loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée) (Mémorial A 1979, s. 186), sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2017 verouudistuksen toteuttamisesta 23.12.2016 annetulla lailla (loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (Mémorial A 2016, s. 5139; jäljempänä LTVA), 67-1 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Toimitusjohtajan, johtajan tai muun arvonlisäverovelvollisen päivittäisestä hallinnosta vastaavan oikeudellisen tai tosiasiallisen johtajan on varmistettava tässä laissa säädettyjen lakisääteisten velvoitteiden noudattaminen ja etenkin arvonlisäveron maksaminen niistä varoista, joiden hoidosta hän vastaa."

9 Kyseisen lain 67-2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Toimitusjohtaja, johtaja tai muu päivittäisestä hallinnosta vastaava oikeudellinen tai tosiasiallinen johtaja on henkilökohtaisesti ja solidaarisesti vastuussa arvonlisäverovelan maksamisesta siinä

tapauksessa, että hän on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt lakisääteiset velvoitteensa ja tämän seurauksena hänen johtamalleen arvonlisäverovelvolliselle tässä laissa asetettuja lakisääteisiä velvoitteita ei ole noudatettu tai arvonlisäverovelkaa ei ole maksettu varoista, joiden hoidosta hän vastaa.”

10 Kyseisen lain 67-3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos toimitusjohtaja, johtaja tai muu päivittäisestä hallinnosta vastaava oikeudellinen tai tosiasiallinen johtaja on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt lakisääteiset velvoitteensa, verohallinnon johtaja tai hänen valtuuttamansa henkilö voi tehdä päätöksen toissijaiseen verovastuuseen vetoamisesta tällaista henkilöä vastaan. Kyseisen päätöksen perusteella verohallinnolla on oikeus periä kyseiseltä henkilöltä arvonlisäverovelvollisen arvonlisäverovelka.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 AEDT antoi 17.3.2018 VN-yhtiölle kaksi arvonlisäverotuspäätöstä, joista ensimmäinen koski vuotta 2014 ja jälkimmäinen vuosia 2015 ja 2016. Kyseisen yhtiön kanne näistä päätöksistä jätettiin myöhässä nostettuna tutkimatta. Tämän jälkeen VN-yhtiö jätti edelleen maksamatta arvonlisäveron määrät, jotka sen oli suoritettava vuosilta 2014–2016.

12 Pääasian valittaja hoiti 22.4.2013–15.2.2019 VN-yhtiön johtajan tehtäviä ja vastasi yhtiön päivittäisestä hallinnosta. AEDT osoitti hänelle 16.5.2019 LTVA:n 67-1–67-3 §:ään perustuneen päätöksen vetoamisesta toissijaiseen verovastuuseen (jäljempänä kyseessä oleva toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskeva järjestelmä) ja velvoitti hänet siinä suorittamaan VN-yhtiön päivittäisestä hallinnosta vuosina 2013–2019 vastanneena johtajana maksamatta jätetyt arvonlisäveron määrät.

13 AEDT:n johtajan hylättyä oikaisuvaatimuksen, jonka pääasian valittaja oli tehnyt päätöksestä vedota toissijaiseen verovastuuseen, pääasian valittaja nosti tribunal d’arrondissement de Luxembourgissa (piirituomioistuin, Luxemburg) kanteen kyseisen päätöksen muuttamiseksi tai kumoamiseksi. Kyseinen tuomioistuin hylkäsi pääasian valittajan kanteen tuomiolla, jonka Cour d’appel (ylioikeus, Luxemburg) pysytti.

14 Pääasian valittaja on tehnyt kassaatiovalituksen Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourgiin (ylin yleinen tuomioistuin, Luxemburg), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja joka toteaa, että ylioikeudessa pääasian valittaja riitautti VN-yhtiön verovelan olemassaolon. Erityisesti se toteaa pääasian valittajan väittäneen, että henkilönä, jonka osalta on vedottu toissijaiseen verovastuuseen johtamalleen yhtiölle osoitettujen verotuspäätösten mukaisen verovelan maksamiseksi, hänen käytettävissään olevana oikeussuojakeinona on kolmannen osapuolen kantelu (tierce opposition), joka on edelleenkin otettava tutkittavaksi, koska kyseisiä verotuspäätöksiä ei ole annettu hänelle henkilökohtaisesti tiedoksi. Pääasian valittajan mielestä se, että häneltä on evätty mahdollisuus nostaa kanne omissa nimissään, on ristiriidassa perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa.

15 Pääasian valittaja väittää ylioikeuden hylänneen hänen argumentaationsa sillä perusteella, että koska VN-yhtiö ei ollut nostanut pätevästi kannetta lakisääteisessä määräajassa, verotuspäätöksistä oli tullut lainvoimaisia eikä niitä voitu enää riitauttaa.

16 Ylioikeuden mukaan missään säännöksessä ei säädetä, että henkilö, jonka osalta on vedottu toissijaiseen verovastuuseen, voisi hakea muutosta ensisijaiselle verovelvolliselle osoitettuun verotuspäätökseen. Koska tästä päätöksestä on tullut lainvoimainen, sitä ei johtaja, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, voi häneen kohdistetun maksuunpanomenettelyn yhteydessä riitauttaa liitännäisesti. Yhtäältä nimittäin henkilö, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on sama henkilö kuin verollisen liikevaihdon vahvistamismenettelyssä oikeushenkilöä edustanut henkilö, ja toisaalta hänellä oli tässä ominaisuudessa mahdollisuus osallistua tähän menettelyyn käyttämällä oikeussuojakeinoa muutoksen hakemiseksi viran puolesta annettuun verotuspäätökseen. Pääasian valittaja ei itse ole arvonlisäverovelvollinen, joten AEDT:llä ei ollut velvollisuutta osoittaa hänelle henkilökohtaisesti verotuspäätöksiä eikä ottaa häntä tässä ominaisuudessa osaksi viran puolesta toimitettavaa verotusmenettelyä, koska hänellä oli mahdollisuus osallistua siihen johtajana ja koska yhtiö nosti kanteen myöhässä.

17 Lisäksi pääasian valittaja on VN-yhtiöön kohdistetun viran puolesta toimitetun verotusmenettelyn kannalta kolmas osapuoli, joten hän ei voi vedota kyseisen menettelyn yhteydessä mahdollisesti tapahtuneisiin perusoikeusloukkauksiin. Pääasiaa koskevissa kansallisen oikeuden säännöksissä, erityisesti LTVA:n 67-1 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä, ei ole kyse unionin oikeuden soveltamisesta, joten perusoikeuskirjan 51 artiklan mukaan perusoikeuskirjan 47 artikla ei ole sovellettavissa.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin yhtäältä, että pääasian valittajaan kohdistetut verotustoimenpiteet johtuvat lakisääteisten arvonlisäverovelvoitteiden laiminlyönneistä, joista pääasian valittaja oli VN-yhtiön päivittäisestä hallinnosta vastanneena johtajana vastuussa, kuten päätöksestä vedota toissijaiseen verovastuuseen ilmenee. Tässä asiayhteydessä kyseinen tuomioistuin pohtii, onko 26.2.2013 annettuun tuomioon Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) perustuva oikeuskäytäntö – jonka mukaan direktiivistä 2006/112 seuraa, että kullakin jäsenvaltiolla on velvollisuus toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että sen alueella suoritettava arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti, ja petosten torjumiseksi – sovellettavissa järjestelmään, jossa otetaan käyttöön yhtiön johtajien velvollisuus maksaa johtamansa yhtiön arvonlisäverovelka yhteisvastuullisesti, jos yhtiön johtaja on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt velvoitteensa johtajana, jolloin olisi myönnettävä, että perusoikeuskirjan 47 artikla on sovellettavissa.

19 Toisaalta siinä tapauksessa, että perusoikeuskirjan 47 artiklaa sovelletaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 9.9.2021 antamassaan tuomiossa Adler Real Estate ym. (C-546/18, EU:C:2021:711) unionin tuomioistuin päätteli kyseisestä 47 artiklasta, että myöhemmän menettelyn kohteena ollutta luonnollista henkilöä vastaan ei voida vedota sellaisen lainvoimaiseksi tulleen päätöksen sitovaan vaikutukseen, joka on tehty oikeushenkilöön kohdistetussa aikaisemmassa menettelyssä, johon kyseinen luonnollinen henkilö ei ole osallistunut asianosaisena vaan ainoastaan kyseisen oikeushenkilön edustajana. Näin ollen se pohtii kyseisen tuomion valossa, onko yhtiön johtajilla oltava mahdollisuus ensinnäkin riitauttaa liitännäisesti hallintotoimesta, jossa todetaan heidän yhteisvastuunsa, nostamansa kanteen yhteydessä verotuspäätös, joka verovelvolliselle yhtiölle on aiemmin osoitettu; toiseksi vedota mahdollisiin perusoikeusloukkauksiin, joita on tapahtunut kyseiseen yhtiöön viran puolesta kohdistetun verotusmenettelyn yhteydessä, ja kolmanneksi vaatia henkilökohtaisesti verotuspäätöksen tiedoksiantoa tai osallistumistaan henkilökohtaisesti verotusmenettelyyn.

20 Tässä tilanteessa Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun otetaan huomioon – perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa määrätyt arviointiperusteet, sovelletaanko perusoikeuskirjaa ja etenkin sen 47 artiklaa kansalliseen säännöstöön, jossa otetaan käyttöön yhtiön johtajien velvollisuus maksaa yhteisvastuullisesti johtamansa yhtiön arvonlisäverovelka, jos yhtiön johtaja on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt velvoitteensa johtajana?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että sen nojalla johtajilla, joiden toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on mahdollisuus riitauttaa liitännäisesti – sellaisen kanteen yhteydessä, jonka he voivat nostaa kansallisen oikeuden mukaan hallintotoimesta, jolla heidän yhteisvastuunsa todetaan – aiemmin yhtiölle tiedoksi annettu viran puolesta toimitettua verotusta koskeva arvonlisäveropäätös, johon yhtiö ei hakenut muutosta määräajassa?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että se rajoittaa oikeudellisia perusteita, joihin johtajat voivat vedota riitauttaessaan liitännäisesti verovelvolliselle yhtiölle tiedoksi annetun viran puolesta toimitettua verotusta koskevan päätöksen, vai voidaanko sen perusteella esittää mitä tahansa oikeudellisia perusteita, mukaan lukien sellaisia, jotka koskevat arvonlisäverovelan määrittämistä – kuten verovelvolliselle yhtiölle osoitettuun viran puolesta toimitettua verotusta koskevaan hallintopäätökseen johtaneita tosiseikkoja koskevia toteamuksia –, ja yksinomaan henkilökohtaisia oikeudellisia perusteita, kuten perusteita, joissa vedotaan kyseisten johtajien perusoikeuksien mahdollisiin loukkaamisiin viran puolesta toimitettua verotusta koskevan menettelyn yhteydessä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tätä silmällä pitäen tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (ks. vastaavasti tuomio 28.11.2000, Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, 18 kohta ja tuomio 18.12.2025, SACD ym., C-182/24, EU:C:2025:979, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että valittaja riitauttaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa päätöksen vetoamisesta toissijaiseen verovastuuseen esittäen oikeudellisia perusteita, jotka koskevat sille verovelvolliselle yhtiölle, jonka arvonlisäverovelasta valittajaa on vaadittu vastaamaan, osoitetun verotuspäätöksen sääntöjenvastaisuutta.

23 On siis katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa ja 51 artiklan 1 kohdan ensimmäistä virkettä tulkittava siten, että kyseisessä 47 artiklassa vahvistetusta oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin johtuvia vaatimuksia sovelletaan sellaisen kanteen yhteydessä,

jonka yhtiön johtaja, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on nostanut toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä, joka on tehty sellaisen kansallisen säännöstön nojalla, jossa säädetään, että jos yhtiön johtaja on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt lakisääteiset arvonlisäverovelvoitteensa, hänen on maksettava yhteisvastuullisesti kyseisen yhtiön arvonlisäverovelka.

24 Ensinnäkin on palautettava mieleen, että perusoikeuskirjan soveltamisala on määritelty sen 51 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä, jonka mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioiden toimintaa ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta. Unionin oikeusjärjestyksessä taattuja perusoikeuksia voidaan siis soveltaa kaikkiin unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin mutta ei muihin tilanteisiin (tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 19 kohta ja tuomio 29.7.2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, 40 ja 41 kohta).

25 Mainitussa määräyksessä tarkoitettu käsite ”unionin oikeuden soveltaminen” edellyttää tietynasteisen sellaisen yhteyden olemassaoloa, joka ylittää kyseessä olevien alojen läheisyyden tai niiden väliset epäsuorat vaikutukset, unionin oikeuden toimen ja kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen välillä (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2014, Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, 24 kohta ja tuomio 12.9.2024, Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, 62 kohta).

26 Sen määrittämiseksi, onko kansallinen toimenpide tällaista ”unionin oikeuden soveltamista”, on muiden seikkojen ohessa tarkastettava se, onko pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön tavoitteena unionin oikeuden säännöksen soveltaminen, kyseisen säännöstön luonne sekä se, tavoitellaanko sillä eri päämääriä kuin niitä, joita unionin oikeus koskee, vaikka se voikin vaikuttaa välillisesti viimeksi mainittuun, sekä se, onko olemassa erityinen alaa koskeva tai siihen mahdollisesti vaikuttava unionin oikeuden säännöstö (tuomio 8.11.2012, Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, 79 kohta ja tuomio 10.7.2025, DADA Music ja UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, 50 kohta).

27 Tältä osin muiden muassa direktiivin 2006/112 2 ja 273 artiklasta, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan ja SEUT 325 artiklan 1 kohdan kanssa, ilmenee, että jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti kunkin jäsenvaltion alueella, sekä petosten torjumiseksi (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 3.4.2025, Cityland, C-164/24, EU:C:2025:241, 34 kohta).

28 Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä 26.5.2014 annetun neuvoston päätöksen 2014/335/EU, Euratom (EUVL 2014, L 168, s. 105) 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan nimittäin unionin omiin varoihin kuuluvat muun muassa tulot, jotka saadaan soveltamalla yhtenäistä verokantaa unionin sääntöjen mukaisesti määritettyyn arvonlisäveron määräytymisperusteeseen. Näin ollen arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa, koska kaikista puutteista arvonlisäverotulojen kantamisessa aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta ja tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, 58 kohta).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskeva järjestelmä liittyy lakisääteisten arvonlisäverovelvoitteiden laiminlyöntiin. Siinä nimittäin annetaan kansalliselle verohallinnolle mahdollisuus periä verovelvollisen oikeushenkilön arvonlisäverovelka kyseisen oikeushenkilön toimitusjohtajalta, johtajalta sekä sen päivittäisestä hallinnosta vastaavalta tai vastanneelta oikeudelliselta tai tosiasialliselta johtajalta. Tältä osin LTVA:n 67-3 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä säädetään, että toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan päätöksen ”perusteella verohallinnolla on oikeus periä kyseiseltä henkilöltä arvonlisäverovelvollisen arvonlisäverovelka”.

30 On todettava, että tällaisen järjestelmän tarkoituksena on varmistaa verovelvollisen oikeushenkilön maksamatta jättäneen arvonlisäveron periminen, ja se myötävaikuttaa tämän tuomion 27 kohdassa mainitun sen velvollisuuden noudattamiseen, jonka mukaan kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, ja petosten torjumiseksi muun muassa SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaisesti.

31 Tämän tuomion 27 ja 28 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö huomioon ottaen on katsottava, että kyseinen järjestelmä kuuluu muun muassa direktiivin 2006/112 273 artiklan soveltamiseen ja että näin ollen ottaessaan käyttöön kyseisen järjestelmän ja soveltaessaan sitä Luxemburgin suurherttuakunta soveltaa unionin oikeutta perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

32 Tätä toteamusta ei kyseenalaista argumentaatio, jossa Luxemburgin hallitus väittää kiistääkseen perusoikeuskirjan sovellettavuuden pääasiassa, että kyseessä olevan toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan järjestelmän tarkoituksena ei ole mahdollistaa verovelvollisen yhtiön suoritettavana olevan arvonlisäveron kantamista täysimääräisesti vaan varmistaa korvaus vahingosta, joka kansalliselle verohallinnolle on aiheutunut kyseisen yhtiön johtajan syyksi luettavasta tahallisesta tai huolimattomasta toiminnasta.

33 On nimittäin niin, kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa, että kunkin kansallisen toimenpiteen, joka liittyy verovelvollisen henkilön maksamatta jättäneen arvonlisäveron perimiseen täysimääräisesti tai osittain joko kyseiseltä henkilöltä tai kolmannelta, on katsottava myötävaikuttavan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen ja tarvittaessa petosten torjunnan varmistamiseen. Sillä Luxemburgin hallituksen esittämällä seikalla, että tällaisella toimenpiteellä otetaan käyttöön siviilioikeudellista vastuuta koskeva erityistapaus eikä se kuulu kansallisessa oikeudessa veroseuraamusjärjestelmän piiriin, ei ole tältä osin merkitystä.

34 Niinpä unionin tuomioistuin on jo todennut pääasiassa kyseessä olevaan verrattuna analogisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asiayhteydessä, että sellainen yhteisvastuujärjestelmä, jossa säädetään yhtäältä, että yhtiön johtaja joutuu yhteisvastuuseen yhtiön kaikista arvonlisäveroveloista tai osasta niitä riippumatta asianomaisista verollisista liiketoimista, ja toisaalta, että tällainen vastuu rajoittuu määrään, jolla yhtiön varat ovat vähentyneet yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien takia, liittyy osaltaan sellaisten arvonlisäveromäärien perimiseen, joita verovelvollinen oikeushenkilö ei ole maksanut direktiivin 2006/112 säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa, joten se myötävaikuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen ja tarvittaessa

petosten torjuntaan kyseisen direktiivin 273 artiklassa tarkoitetulla tavalla (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788, 52, 53, 61, 66 ja 70 kohta).

35 Lisäksi on niin, kuten Luxemburgin hallitus myönsi istunnossa, että vahingon määrä, joka voidaan korvata kyseessä olevan toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan järjestelmän nojalla, on sama kuin sen arvonlisäveron määrä, jonka verovelvollinen oikeushenkilö on jättänyt maksamatta.

36 Toiseksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa määrätyn tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden tunnustaminen tietyssä yksittäistapauksessa edellyttää, että henkilö, joka vetoaa siihen, vetoaa unionin oikeudessa taattuihin oikeuksiin tai vapauksiin tai että tämä henkilö on sellaisten menettelyiden kohteena, jotka merkitsevät perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2020, Luxemburgin valtio (Muutoksenhakuoikeus verotietopyyntöön), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, 55 kohta ja tuomio 25.2.2025, Sąd Rejonowy w Białymstoku ja Adoreikė, C-146/23 ja C-374/23, EU:C:2025:109, 41 kohta).

37 Näin on tässä viimeksi mainitussa tilanteessa, joka vastaa nyt käsiteltävän asian tilannetta, silloin, kun henkilö hakee tuomioistuimessa muutosta hänelle vastaiseen hallintopäätökseen, joka on tehty sellaisen kansallisen säännöksen perusteella, jolla sovelletaan unionin oikeutta perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 50 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 59 kohta).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasian valittaja on hakenut tuomioistuimessa muutosta toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevaan päätökseen, joka on tehty kyseessä olevan toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan järjestelmän perusteella; kuten tämän tuomion 31 kohdassa todettiin, kyseinen järjestelmä merkitsee unionin oikeuden soveltamista perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tästä seuraa, että tällaisissa olosuhteissa sovelletaan perusoikeuskirjan 47 artiklasta johtuvia vaatimuksia.

39 Lisäksi on muistutettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä ensimmäinen kysymys ei koske sitä, sovelletaanko pääasian valittajaan kohdistettuun toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevaan menettelyyn vaatimuksia, jotka johtuvat perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetusta oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, vaan sitä, sovelletaanko näitä vaatimuksia sellaisen muutoksenhaun yhteydessä, jonka pääasian valittaja on pannut tuomioistuimessa vireille toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä.

40 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että perusoikeuskirjan 47 artiklaa ja 51 artiklan 1 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava siten, että kyseisessä 47 artiklassa vahvistetusta oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin johtuvia vaatimuksia sovelletaan sellaisen kanteen yhteydessä, jonka yhtiön johtaja, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on nostanut toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä, joka on tehty sellaisen kansallisen säännöstön nojalla, jossa säädetään, että jos yhtiön johtaja on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt lakisääteiset arvonlisäverovelvoitteensa, hänen on maksettava yhteisvastuullisesti kyseisen yhtiön arvonlisäverovelka, joka perustuu direktiivin 2006/112 säännöksiin.

Toinen ja kolmas kysymys

41 Toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan yhtiön johtajan, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu kyseisen arvonlisäverovelvollisen yhtiön maksamatta jättäneen arvonlisäverovelan maksamiseksi, ei ole mahdollista riitauttaa liitännäisesti sellaisen kanteensa yhteydessä, jonka hän on nostanut toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä, kyseiselle yhtiölle aiemmin osoitettua ja lainvoimaiseksi tullutta verotuspäätöstä. Mikäli tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, kyseinen tuomioistuin pohtii myös perusteita, joihin tällainen henkilö voi kanteensa tueksi vedota kyseisen verotuspäätöksen liitännäisen riitauttamisen yhteydessä, erityisesti siltä osin kuin kyse on maksamatta jätetyn arvonlisäveron, josta kyseistä henkilöä on vaadittu vastaamaan, määräytymisperusteesta ja määrästä sekä mahdollisista verotusmenettelyn aikana tapahtuneista mainitun henkilön perusoikeuksien loukkauksista.

42 Tältä osin on muistutettava, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden nojalla tämän oikeuden haltijan on voitava saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa, jolla on toimivalta varmistaa unionin oikeudessa hänelle taattujen oikeuksien kunnioittaminen ja tässä tarkoituksessa toimivalta tutkia kaikki sen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan ratkaisun kannalta merkitykselliset oikeus- ja tosiseikkakysymykset (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2020, Luxemburgin valtio (Muutoksenhakuoikeus verotietopyyntöön), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.12.2025, SACD ym., C-182/24, EU:C:2025:979, 73 kohta).

43 Samoin on palautettava mieleen, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattujen puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen edellyttää sitä, että muutoksenhakijalla on mahdollisuus tutustua paitsi hänen osaltaan tehdyn päätöksen perusteluihin myös kaikkiin niihin asian aineistoon sisältyviin seikkoihin, joihin hallinto on nojautunut, jotta hän voi tosiasiallisesti ottaa kantaa näihin seikkoihin (tuomio 25.4.2024, NW ja PQ (Turvallisuusluokitellut tiedot), C-420/22 ja C-528/22, EU:C:2024:344, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevasta toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta järjestelmästä on todettava, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, verovastuun syntyminen edellyttää tämän henkilön tekemää laiminlyöntiä, vahinkoa sekä syy-yhteyttä laiminlyönnin ja vahingon välillä. Tämä vastuu ulottuu vahinkoon, joka muodostuu maksamatta jääneen arvonlisäverovelan määrästä, sellaisena kuin se on todettu verovelvolliselle yhtiölle osoitetussa verotuspäätöksessä, josta on tällä välin tullut lainvoimainen. Sovellettavassa kansallisessa säännöstössä ei kuitenkaan anneta henkilölle, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, henkilökohtaista oikeussuojakeinoa kyseistä verotuspäätöstä vastaan, ja mainitun verotuspäätöksen lainvoimaisuus on esteenä sille, että kyseinen henkilö voisi liitännäisesti riitauttaa toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä nostamansa kanteen yhteydessä muun muassa arvonlisäveron määräytymisperusteen ja verovelvollisen yhtiön sen verovelan määrän, josta hänen katsotaan olevan yhteisvastuussa.

45 Tältä osin ja toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan päätöksen hallinnollinen luonne huomioon ottaen on lisäksi muistutettava, että puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen on taattava paitsi mahdollisessa tuomioistuinmenettelyssä perusoikeuskirjan 47 artiklan nojalla myös jo kyseisen päätöksen tekemiseen johtaneen hallintomenettelyn aikana unionin oikeuden

yleisen periaatteen nojalla. Tätä periaatetta sovelletaan aina, kun hallinto aikoo tehdä henkilöä koskevan tälle vastaisen päätöksen. Kuulluksi tulemista koskevan oikeuden, joka on erottamaton osa puolustautumisoikeuksia, nojalla henkilöllä, jonka etuihin hänelle osoitettu päätös vaikuttaa tuntuvasti, on annettava tilaisuus esittää hyödyllisellä ja tehokkaalla tavalla kantansa niistä seikoista, joihin hallinto aikoo tukeutua. Tämä velvoite koskee jäsenvaltioiden viranomaisia, kun ne toteuttavat toimenpiteitä, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan, vaikka sovellettavassa unionin lainsäädännössä ei säädettäisikään nimenomaisesti tällaisesta muodollisuudesta (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 27.2.2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, 51 kohta ja tuomio 6.3.2025, Obshtina Veliko Tarnovo ja Obshtina Belovo, C-471/23 ja C-477/23, EU:C:2025:155, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Säännön, jonka mukaan henkilölle, jolle osoitetaan hänelle vastainen päätös, on annettava tilaisuus esittää huomautuksensa ennen päätöksen tekemistä, tarkoituksena on, että toimivaltainen viranomainen voi ottaa asianmukaisesti huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Asianomaisen henkilön tehokkaan suojan varmistamiseksi säännön tavoitteena on erityisesti, että henkilö voi korjata virheen tai esittää sellaisia henkilökohtaista tilannettaan koskevia seikkoja, jotka tukevat sitä, että päätös tehdään, että sitä ei tehdä tai että sillä on tietty sisältö (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 4.6.2020, C.F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 30 kohta ja tuomio 13.6.2024, C (Maksukyvyttömyysmenettelyn ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät), C-696/22, EU:C:2024:499, 108 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate ei kuitenkaan ole ehdoton vaan sitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiassa palvelevat kyseessä olevalla toimenpiteellä tavoiteltua yhtä tai useampaa yleisen edun mukaista tavoitetta eikä niillä puututa oikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 27.2.2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, 53 kohta).

48 Niinpä unionin tuomioistuin on jo todennut, että puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen ei pääsääntöisesti ole esteenä sille, että verovelvolliseen kohdistetussa verotusmenettelyssä veroviranomaista sitovat ne tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka se on tehnyt kolmansia vastaan vireille pannussa liitännäisessä hallintomenettelyssä, jossa kyseinen verovelvollinen ei ollut asianosaisena (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 46 kohta).

49 Puolustautumisoikeuksien kunnioittamiseksi liitännäisissä hallintomenettelyissä on nimittäin otettava huomioon myös oikeusvarmuus, joka on unionin oikeuden yleinen periaate. Koska hallintopäätöksen lainvoimaisuus edesauttaa oikeusvarmuutta, unionin oikeudessa ei lähtökohtaisesti edellytetä, että hallintoelin olisi velvoitettu tarkastelemaan uudelleen hallinnollista päätöstä, josta on tullut lainvoimainen (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, 55 kohta).

50 Näin ei kuitenkaan ole silloin, kun asianomaiselta henkilöltä tosiasiallisesti evätään kokonaan oikeus kyseenalaistaa hyödyllisesti ja tehokkaasti kyseiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat häntä koskevan menettelyn aikana. Tällaisella epäämisellä nimittäin

loukattaisiin kyseisen henkilön puolustautumisoikeuksien keskeistä sisältöä (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 47 ja 49 kohta ja tuomio 27.2.2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, 56 kohta).

51 Tästä seuraa, että kyseessä olevan toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan järjestelmän käyttöönotosta annetun kaltainen kansallinen säännöstö on omiaan loukkaamaan henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, puolustautumisoikeuksien keskeistä sisältöä silloin, kun kyseiseltä henkilöltä evätään kokonaan oikeus kyseenalaistaa hyödyllisesti ja tehokkaasti tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka sisältyvät lainvoimaiseksi tulleeseen verotuspäätökseen. Liitännäisessä hallintomenettelyssä tehty verotuspäätös on nimittäin toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevaa menettelyä varten todiste, jonka tarkoituksena on osoittaa yhteisvastuun syntymisen edellytykset ja joka henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on voitava riitauttaa tällä perusteella.

52 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevassa menettelyssä ei edellytä henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, henkilökohtaista osallistumista verotusmenettelyyn, joka on kohdistettu siihen oikeushenkilöön, jonka verovelasta kyseisen henkilön katsotaan olevan yhteisvastuussa (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, 61, 62 ja 64 kohta).

53 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ei myöskään välttämättä edellytä sitä, että kyseisen oikeuden haltijalla olisi oltava käytettävissään suora oikeussuojakeino, jonka tarkoituksena olisi ensisijaisesti riitauttaa tietty toimenpide, vaan ainoastaan sitä, että asianomaiselle henkilölle annetaan oikeus riitauttaa tuomioistuimessa hänelle vastainen toimi, joka on omiaan loukkaamaan unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia, kunhan lisäksi on kuitenkin olemassa yksi tai useampi oikeussuojakeino, jonka avulla hän voi liitännäisesti saattaa kyseisen toimenpiteen sellaisen tuomioistuinvalvonnan piiriin, jolla varmistetaan kyseisten oikeuksien ja vapauksien kunnioittaminen (ks. vastaavasti tuomio 8.4.2025, Euroopan syyttäjänvirasto (Prosessuaalisten toimien tuomioistuinvalvonta, C-292/23, EU:C:2025:255, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tuomioistuimen, jossa oikeusriita on vireillä, on varmistuttava siitä, että tällaisilla kansallisessa oikeudessa säädetyillä oikeussuojakeinoilla voidaan taata asianomaiselle henkilölle unionin oikeudessa annettujen oikeuksien tehokas oikeussuoja (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, 60 kohta).

54 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun tuomioistuinvalvonnan tehokkuus edellyttää, että tuomioistuin, joka tutkii sellaisen hallintopäätöksen lainmukaisuuden, joka on tehty menettelyssä, joka merkitsee unionin oikeuden soveltamista, voi muun muassa tutkia kolmansia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä kerättyjen todisteiden hankkimisen ja käytön lainmukaisuuden erityisesti perusoikeuskirjan ja unionin oikeuden yleisten periaatteiden kannalta, kunhan kyseisistä todisteista on hyötyä asianomaisen henkilön puolustautumiselle (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 57 ja 63 kohta).

55 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 73 kohdassa, perusoikeuskirjan 47 artiklasta johtuvat vaatimukset nimittäin edellyttävät, että tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi on saatettu kyseessä olevan toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan järjestelmän kaltaisen kansallisen säännöstön perusteella tehdyn toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan päätöksen laillisuutta koskeva oikeusriita, voi liitännäisvalvonnan

yhteydessä tarkastaa kaikki tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, joihin kyseinen päätös perustuu, kunhan ne ovat ratkaisevia kanteen lopputuloksen kannalta. Tämä pätee nyt käsiteltävässä asiassa erityisesti verotuspäätökseen sisältyviin tosiseikkoja koskeviin toteamuksiin ja oikeudellisiin luonnehdintoihin, joihin toimivaltainen viranomainen aikoo perustaa johtajan yhteisvastuun syntymisen, mukaan lukien niihin, jotka koskevat maksamatta jätetyn arvonlisäveron, josta johtajaa on vaadittu vastaamaan, määräytymisperustetta ja määrää.

56 Toisin kuin Luxemburgin hallitus väittää, henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, mahdollisuus riitauttaa liitännäisesti verotuspäätös perusoikeuskirjan 47 artiklan nojalla ei voi riippua siitä, kykenikö yhtiön johtaja, kun hänen toimikautensa laajuus otetaan huomioon, verovelvollista yhtiötä vastaan aloitetun verotusmenettelyn aikana tai verotuspäätöksen tekemisen jälkeen riitauttamaan hyödyllisesti kanteen nostamisen määräajassa kyseisen verotuspäätöksen lainmukaisuuden kyseisen yhtiön nimissä.

57 Puolustautumisoikeudet nimittäin ovat luonteeltaan subjektiivisia, joten asianomaisten osapuolten on itse kyettävä käyttämään niitä tehokkaasti riippumatta osapuoliin kohdistetun menettelyn luonteesta. Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 76, 77 ja 79 kohdassa, henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on voitava riitauttaa henkilökohtaisesti asemassaan tällaisena henkilönä toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä nostamansa kanteen yhteydessä ne verotuspäätökseen sisältyvät tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, joihin toimivaltainen viranomainen on tukeutunut hänen yhteisvastuunsa toteamiseksi. Tällaisessa tapauksessa ei nimittäin ole poissuljettua, että oikeushenkilön ja luonnollisen henkilön, jolla on oikeus tehdä oikeushenkilön puolesta sitoumuksia tai edustaa sitä, intressit poikkeavat toisistaan (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2021, Adler Real Estate ym., C-546/18, EU:C:2021:711, 58–60 kohta ja analogisesti tuomio 10.11.2022, DELTA STROY 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, 63 kohta).

58 Tämä näkökohta pätee varsinkin, kun – kuten Euroopan komissio kirjallisissa huomautuksissaan ja istunnossa totesi – johtajalla, jonka osalta vedotaan myöhemmin toissijaiseen verovastuuseen verovelvollisen yhtiön maksamatta jättäneestä arvonlisäverovelasta, käytännössä oleva mahdollisuus riitauttaa kyseiselle yhtiölle osoitettu verotuspäätös voi riippua lukuisista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, jotka koskevat muun muassa yhtiömuotojen ja niille ominaisten päätöksentekoprosessien moninaisuutta eri jäsenvaltioissa. Tietyissä tilanteissa voisi siten osoittautua mahdottomaksi selvittää, oliko tietyn verotuspäätöksen osalta kyseisen päätöksen adressaattina olevan verovelvollisen yhtiön johtajalla yksin tosiasiallinen mahdollisuus riitauttaa päätöksen laillisuus tehokkaasti kyseisen yhtiön nimissä.

59 Lisäksi siltä osin kuin kyse on Luxemburgin hallituksen argumentaatiosta, jonka mukaan se, että henkilölle, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, myönnetään mahdollisuus riitauttaa verotuspäätös liitännäisesti, merkitsisi kyseisen verotuspäätöksen lainvoimaisuuden huomiotta jättämistä ja toisen riitauttamismahdollisuuden antamista kyseiselle henkilölle, on korostettava aluksi, että tällaisen mahdollisuuden myöntäminen ei vaikuta verotuspäätöksen sitovaan vaikutukseen siihen yhtiöön nähden, jolle se on osoitettu. Toiseksi pelkästään siitä seikasta, että kyseessä olevan toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevan järjestelmän kaltainen yhteisvastuujärjestelmä voi mahdollisesti erityisen tehokkaasti myötävaikuttaa maksamattomien arvonlisäverovelkojen perintään, ei voi seurata, että henkilöltä, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, evätään kokonaan puolustautumisoikeuksiensa tosiasiallinen käyttö.

60 Lopuksi on todettava, että – kuten tämän tuomion 55 kohdasta ilmenee – yhtiön johtajan, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, oikeus riitauttaa liitännäisesti verotuspäätökseen sisältyvät tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat rajoittuu niihin keinoihin, jotka ovat tarpeen, jotta asianomainen johtaja voi tehokkaasti riitauttaa yhteisvastuunsa olemassaolon.

61 Joka tapauksessa perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattujen puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen edellyttää, että henkilö, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, voi liitännäisesti vedota toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä nostamansa kanteen yhteydessä siihen, että hänen perusoikeuksiaan on mahdollisesti loukattu verovelvollisen yhtiön osalta käydyn verotusmenettelyn aikana.

62 Lisäksi siitä Luxemburgin hallituksen argumentista, jonka mukaan henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, puolustautumisoikeuksia olisi rajoitettava suojan varmistamiseksi luottamuksellisuudelle ja salassapitovelvollisuudelle, jotka sitovat veroviranomaisia, sekä liikesalaisuudelle, on muistutettava, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattujen puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen tuomioistuinmenettelyssä edellyttää sitä, että muutoksenhakijalla on mahdollisuus tutustua paitsi hänen osaltaan tehdyn päätöksen perusteluihin myös kaikkiin niihin asian aineistoon sisältyviin seikkoihin, joihin hallinto on nojautunut, jotta hän voi tosiasiallisesti ottaa kantaa näihin seikkoihin (ks. vastaavasti tuomio 12.3.2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Perusoikeudet eivät kuitenkaan ole ehdottomia vaan niitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiassa palvelevat yleisen edun mukaisia kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuja tavoitteita eikä niillä puututa perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä. Tällaiset rajoitukset voivat liittyä muun muassa luottamuksellisuuden tai salassapitovelvollisuuden vaatimusten suojaamiseen (ks. vastaavasti tuomio 12.3.2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, 65 ja 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Jos yhtäältä henkilön, jolle toimi on epäedullinen, intressi saada puolustautumisoikeuksiensa täysimääräisen käyttämisen edellyttämät tiedot ja toisaalta luottamuksellisuuden tai salassapitovelvollisuuden säilyttämiseen liittyvät intressit ovat ristiriidassa keskenään, toimivaltaisten tuomioistuinten on kunkin yksittäistapauksen olosuhteissa löydettävä tasapaino kyseisten vastakkaisten intressien välillä (ks. vastaavasti tuomio 13.9.2018, UBS Europe ym., C-358/16, EU:C:2018:715, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.3.2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, 67 kohta).

65 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kyseessä olevia intressejä punnitessaan ottaa huomioon muun muassa se, että verovelvolliselle yhtiölle osoitettuun verotuspäätökseen sisältyvät seikat, joiden perusteltavuuden henkilö, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, aikoo riitauttaa, liittyvät sellaisiin tosiasiallisiin ja oikeudellisiin olosuhteisiin, jotka kyseisellä henkilöllä oli mahdollisuus tuntea niiden tehtävien johdosta, joita hän hoiti kyseisessä yhtiössä asianomaisena verotuskautena.

66 Edellä esitetyn perusteella toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu arvonlisäverovelvollisen yhtiön maksamatta jättäneen arvonlisäverovelan maksamiseksi, ei ole mahdollista riitauttaa liitännäisesti sellaisen kanteensa yhteydessä, jonka hän on nostanut toissijaiseen verovastuuseen

vetoamista koskevasta päätöksestä, kyseiselle yhtiölle aiemmin osoitettua ja lainvoimaiseksi tullutta verotuspäätöstä. Kyseisen määräyksen nojalla tällaisen henkilön on voitava kanteensa tueksi riitauttaa ne tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, joihin toimivaltainen viranomainen on tukeutunut hänen yhteisvastuunsa toteamiseksi, mukaan lukien ne, jotka koskevat maksamattoman arvonlisäveron, josta kyseistä henkilöä on vaadittu vastaamaan, määräytymisperustetta ja määrää, kunhan kyseisistä toteamuksista ja luonnehdinnoista on hyötyä hänen puolustautumiselleen, sekä verotusmenettelyn aikana mahdollisesti tapahtuneet mainitun henkilön perusoikeuksien loukkaukset.

Oikeudenkäyntikulut

67 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa ja 51 artiklan 1 kohdan ensimmäistä virkettä

on tulkittava siten, että

kyseisessä 47 artiklassa vahvistetusta oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin johtuvia vaatimuksia sovelletaan sellaisen kanteen yhteydessä, jonka yhtiön johtaja, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu, on nostanut toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä, joka on tehty sellaisen kansallisen säännöstön nojalla, jossa säädetään, että jos yhtiön johtaja on tahallaan tai huolimattomuuttaan laiminlyönyt lakisääteiset arvonlisäverovelvoitteensa, hänen on maksettava yhteisvastuullisesti kyseisen yhtiön arvonlisäverovelka, joka perustuu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännöksiin.

2) Perusoikeuskirjan 47 artiklaa

on tulkittava siten, että

se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan henkilön, jonka toissijaiseen verovastuuseen on vedottu arvonlisäverovelvollisen yhtiön maksamatta jättäneen arvonlisäverovelan maksamiseksi, ei ole mahdollista riitauttaa liitännäisesti sellaisen kanteensa yhteydessä, jonka hän on nostanut toissijaiseen verovastuuseen vetoamista koskevasta päätöksestä, kyseiselle yhtiölle aiemmin osoitettua ja lainvoimaiseksi tullutta verotuspäätöstä. Kyseisen määräyksen nojalla tällaisen henkilön on voitava kanteensa tueksi riitauttaa ne tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, joihin toimivaltainen viranomainen on tukeutunut hänen yhteisvastuunsa toteamiseksi, mukaan lukien ne, jotka koskevat maksamattoman arvonlisäveron, josta kyseistä henkilöä on vaadittu vastaamaan, määräytymisperustetta ja määrää, kunhan kyseisistä toteamuksista ja luonnehdinnoista on hyötyä hänen

puolustautumiselleen, sekä verotusmenettelyn aikana mahdollisesti tapahtuneet mainitun henkilön perusoikeuksien loukkaukset.

Allekirjoitukset