

**Affaire C-277/24**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

22 avril 2024

**Juridiction de renvoi :**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Pologne)

**Date de la décision de renvoi :**

25 janvier 2024

**Partie requérante :**

M. B.

**Partie défenderesse :**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

---

[OMISSIS]

**ORDONNANCE**

**Le 25 janvier 2024**

Le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie à Wrocław, Pologne)

composé de [OMISSIS]

après examen par la première chambre, lors des audiences des 21 décembre 2023 et 25 janvier 2024, du recours introduit par M. B. contre l'ordonnance du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre de l'administration fiscale de Wrocław, Pologne) du 27 octobre 2022 [OMISSIS] concernant l'admission à participer à la procédure fiscale, décide :

**I. de saisir, au titre de l'article 267 TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles énoncées ci-après : « Les articles 205 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée) lus en combinaison avec l'article 2 TUE (JO 2016, C 202,**

**p. 13 : état de droit, respect des droits de l’homme) ainsi qu’avec l’article 17 (droit de propriété), l’article 41 (droit à une bonne administration) et l’article 47 (droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal) de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne (JO 2016, C 2020, p. 389) de même qu’avec les principes suivants garantis par le droit de l’Union : le principe de proportionnalité, le droit à un procès équitable et les droits de la défense, doivent-ils être interprétés en ce sens qu’ils s’opposent à une réglementation nationale et à une pratique nationale fondée sur celle-ci qui refusent à une personne physique (membre du conseil d’administration d’une personne morale) susceptible d’être tenue pour solidairement responsable, sur l’ensemble de son patrimoine privé, de la dette fiscale de cette personne morale au titre de la TVA, le droit de participer activement à la procédure visant à établir cette dette fiscale par voie de décision définitive de l’administration fiscale, cette personne physique se trouvant privée, dans la procédure distincte visant à établir sa responsabilité solidaire pour la dette fiscale de la personne morale au titre de la TVA, d’un moyen adéquat pour contester de manière effective les constatations et appréciations précédemment effectuées quant à l’existence ou au montant de la dette fiscale de la personne morale, contenues dans la décision définitive de l’administration fiscale précédemment adoptée sans la participation de cette personne physique, cette décision constituant par conséquent un précédent dans cette procédure distincte en vertu d’une disposition nationale consacrée par la pratique nationale ? »**

[OMISSIS] [suspension de la procédure]

## **MOTIFS**

### **I. Recevabilité de la question préjudicielle**

[1] [OMISSIS] [fondement de l’action de la juridiction de renvoi] Les décisions de la juridiction de céans sont susceptibles de recours devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), au sens de l’article 267, deuxième alinéa [OMISSIS] [TFUE] [OMISSIS].

### **II. Cadre juridique**

#### **II.1. Droit de l’Union**

[2] Traité sur l’Union européenne (JO 2016, C 2020, p. 13, ci-après le « TUE ») :

– Article 2 : L’Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d’égalité, de l’État de droit, ainsi que de respect des droits de l’homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société

caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes.

[3] Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (JO 2016, C 202, p. 391, ci-après la « Charte ») :

– Article 17 : 1. Toute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement, de les utiliser, d'en disposer et de les léguer. Nul ne peut être privé de sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, dans des cas et conditions prévus par une loi et moyennant en temps utile une juste indemnité pour sa perte. L'usage des biens peut être réglementé par la loi dans la mesure nécessaire à l'intérêt général. 2. La propriété intellectuelle est protégée.

– Article 41 : 1. Toute personne a le droit de voir ses affaires traitées impartialement, équitablement et dans un délai raisonnable par les institutions, organes et organismes de l'Union. 2. Ce droit comporte notamment : a) le droit de toute personne d'être entendue avant qu'une mesure individuelle qui l'affecterait défavorablement ne soit prise à son encontre ; b) le droit d'accès de toute personne au dossier qui la concerne, dans le respect des intérêts légitimes de la confidentialité et du secret professionnel et des affaires ; c) l'obligation pour l'administration de motiver ses décisions. 3. Toute personne a droit à la réparation par l'Union des dommages causés par les institutions, ou par ses agents dans l'exercice de leurs fonctions, conformément aux principes généraux communs aux droits des États membres. 4. Toute personne peut s'adresser aux institutions de l'Union dans une des langues des traités et doit recevoir une réponse dans la même langue.

– Article 47 : Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter. Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice.

[4] Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée, ci-après la « directive TVA ») :

– Article 205 : Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.

– Article 273 : Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures

et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.

## II.2. Droit national

[5] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (constitution de la République de Pologne) du 2 avril 1997 (Dz.U. n° 78, position 483, telle que modifiée, ci-après la « constitution polonaise ») :

- Article 2 : La République de Pologne est un État de droit démocratique, mettant en œuvre les principes de la justice sociale.
- Article 21, paragraphe 1 : La République de Pologne protège la propriété et le droit de succession.
- Article 45, paragraphe 1 : Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement, sans retard excessif, par un tribunal compétent, indépendant et impartial ;
- Article 64 : 1. Toute personne dispose du droit de propriété, et des autres droits patrimoniaux, ainsi que du droit de succession. 2. La propriété et autres droits patrimoniaux ainsi que le droit de succession sont juridiquement protégés, dans des conditions d'égalité. 3. La propriété ne peut faire l'objet de restrictions qu'en vertu de la loi, dans la mesure où celle-ci ne porte pas atteinte à la nature du droit de propriété.
- Article 77, paragraphe 2 : La loi ne peut fermer à personne la voie judiciaire pour faire valoir ses libertés et ses droits violés.
- Article 78 : Chacune des parties dispose du droit de recours contre les jugements et décisions rendus en première instance. Les exceptions à ce principe et la procédure de recours sont déterminées par la loi.
- Article 84 : Chacun est tenu de contribuer aux charges et au service publics, y compris en s'acquittant de l'impôt prévu par la loi.
- Article 217 : Il appartient à la loi de déterminer l'assujettissement à l'impôt et à d'autres contributions publiques, la qualité d'assujetti, l'objet et les taux d'imposition, les principes d'octroi de réductions et d'amortissements ainsi que les catégories d'assujettis exonérés de l'impôt.

[6] Ustawa – Ordynacja podatkowa (loi portant code des impôts) du 29 août 1997 (Dz. U. de 2023, position 2383, telle que modifiée, ci-après le « code des impôts ») :

– Article 107 : 1. Dans les cas et dans la mesure prévus par le présent chapitre, des tiers sont également solidairement responsables avec l'assujetti, sur l'ensemble de leur patrimoine, des arriérés d'impôts de ce dernier.

1a. Des tiers sont solidairement responsables sur l'ensemble de leur patrimoine avec l'ayant droit de l'assujetti pour les arriérés d'impôts qu'il a pris en charge.

2. Sauf dispositions contraires, les tiers sont également responsables :

1) des taxes non perçues et perçues, mais non versées, par les payeurs ou les percepteurs ;

2) des intérêts de retard sur les arriérés d'impôts ;

3) des avances non remboursées dans les délais sur la taxe sur les biens et les services (ci-après également la « TVA ») payée en amont ainsi que des intérêts sur ces avances ;

4) des frais d'exécution forcée.

3. La déclaration de faillite de l'assujetti ou de son ayant droit n'a pas d'incidence sur le calcul des intérêts de retard à l'égard d'un tiers.

– Article 108 : 1. L'administration fiscale statue par voie de décision sur la responsabilité fiscale d'un tiers.

2. Une procédure relative à la responsabilité fiscale d'un tiers ne peut pas être engagée avant :

1) l'expiration du délai de paiement de la dette établie ;

2) la date de notification de la décision :

a) fixant le montant de la dette fiscale,

b) relative à la responsabilité fiscale du payeur ou du percepteur,

c) sur le remboursement de l'avance de la TVA en amont,

d) fixant le montant des intérêts de retard dus,

e) fixant le montant de la dette fiscale visée aux articles 52 et 52a.

3) la date d'engagement de la procédure d'exécution, dans le cas visé au paragraphe 3 ;

4) la date de l'abandon des mesures d'exécution, conformément aux dispositions relatives aux procédures d'exécution dans l'administration, dans le cas visé au paragraphe 3a.

3. En cas d'émission d'un titre exécutoire sur le fondement d'une déclaration, selon les règles prévues par les dispositions relatives aux procédures d'exécution dans l'administration, aucune décision préalable telle que visée au paragraphe 2, point 2, n'est requise avant de statuer sur la responsabilité d'un tiers.

3a. En cas d'abandon des mesures d'exécution conformément aux dispositions relatives aux procédures d'exécution dans l'administration, aucune décision préalable fixant le montant de la dette fiscale ni aucune décision préalable telle que visée à l'article 53a n'est requise avant de statuer sur la responsabilité d'un tiers pour les arriérés d'impôts de l'assujetti ou du payeur au titre de dettes fiscales nées selon les modalités prévues à l'article 21, paragraphe 1, point 1.

4. L'exécution de l'obligation résultant de la décision relative à la responsabilité fiscale d'un tiers ne peut être engagée que si l'exécution sur le patrimoine de l'assujetti s'est révélée infructueuse en tout ou en partie, si les mesures d'exécution ont été abandonnées ou si l'exécution administrative n'a pas été mise en œuvre parce que l'autorité d'exécution a jugé probable qu'un montant supérieur aux frais d'exécution ne pourrait pas être obtenu dans le cadre de l'exécution administrative.

– Article 116 : 1. Les membres du conseil d'administration d'une société à responsabilité limitée, d'une société à responsabilité limitée en formation, d'une société par actions simplifiée, d'une société par actions simplifiée en formation, d'une société anonyme ou d'une société anonyme en formation sont solidairement responsables sur l'ensemble de leur patrimoine pour les arriérés d'impôt desdites sociétés, si l'exécution forcée sur le patrimoine de la société s'est révélée totalement ou partiellement infructueuse et si le membre du conseil d'administration :

1) n'a pas démontré que :

a) une demande de mise en faillite a été introduite ou qu'une décision d'ouverture d'une procédure de restructuration au sens de l'ustawa – Prawo restrukturyzacyjne (loi de restructuration), du 15 mai 2015, (Dz. U. de 2022, position 2309, et de 2023, positions 1723 et 1860) ou d'approbation du concordat dans le cadre d'un plan de concordat, conformément à ladite loi de restructuration, a été rendue en même temps ;

b) l'absence de demande de mise en faillite n'était pas de son fait ;

2) n'a pas identifié les biens de la société dont l'exécution permettrait de couvrir en grande partie les arriérés d'impôts de la société.

1a. Si l'obligation de déposer une demande de mise en faillite n'est survenue et n'existait qu'au moment où la procédure d'exécution a été menée par un placement sous administration judiciaire ou par la vente de l'entreprise conformément aux dispositions du code de procédure civile, l'absence de cette

demande est réputée sans faute du membre du conseil d'administration visé au paragraphe 1.

2. La responsabilité des membres du conseil d'administration s'étend aux arriérés d'impôts pour les dettes échues pendant l'exercice de leurs fonctions et aux arriérés visés aux articles 52 et 52a nés pendant l'exercice desdites fonctions.

2a. Les personnes exerçant les fonctions de membres du conseil d'administration au moment de la liquidation de la société sont responsables des dettes fiscales nées en vertu d'une réglementation distincte après la liquidation de la société, des arriérés d'impôts échus après la liquidation de la société ainsi que des arriérés visés aux articles 52 et 52a nés après la liquidation de la société. L'article 115, paragraphe 4, s'applique mutatis mutandis.

3. Lorsqu'une société à responsabilité limitée en formation, une société par actions simplifiée en formation ou une société anonyme en formation n'a pas de conseil d'administration, son représentant ou, si un représentant n'a pas été désigné, ses associés sont responsables des arriérés d'impôts de la société. Les paragraphes 1 et 2 s'appliquent mutatis mutandis.

4. Les dispositions des paragraphes 1 à 3 s'appliquent également à l'ancien membre du conseil d'administration et à l'ancien représentant ou associé de la société en formation.

5. Dans le cas d'une société par actions simplifiée en formation au sein de laquelle un conseil des directeurs a été nommé, les dispositions des paragraphes 1 à 4 s'appliquent mutatis mutandis au conseil des directeurs et aux directeurs.

– Article 133 : 1. Sont parties à la procédure fiscale le contribuable, le payeur, le percepteur ou leur ayant droit, ainsi que le tiers visé aux articles 110 à 117c qui, en raison de son intérêt juridique, demande une action de l'administration fiscale, auquel l'action de l'administration fiscale se rapporte ou dont l'action de l'administration fiscale concerne l'intérêt juridique.

2. Peut également être partie à la procédure fiscale toute personne physique, personne morale ou unité organisationnelle n'ayant pas la personnalité juridique autre que celles visées au paragraphe 1 si, conformément au droit fiscal, elle est soumise à des obligations particulières avant la naissance de la dette fiscale ou entend exercer les pouvoirs découlant de ce droit.

2a. Peut être partie à la procédure fiscale en matière de remboursement de la taxe sur les biens et services l'associé de la société visée à l'article 115, paragraphe 1, qui, en vertu des dispositions relatives à la taxe sur les biens et les services, a droit au remboursement de la taxe.

2b. Peut être partie à la procédure fiscale de constatation d'un trop-perçu au titre d'obligations d'une ancienne société de droit civil une personne qui était associée de la société de droit civil au moment de sa dissolution.

2c. Peuvent être parties à une procédure fiscale concernant la dette pour la période d'assujettissement fiscal d'un groupe d'entreprises au sens de l'ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (loi relative à l'impôt sur les sociétés), du 15 février 1992, ou d'un groupe TVA au sens des dispositions de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à l'impôt sur les biens et les services), du 11 mars 2004 :

1) les sociétés qui formaient un groupe fiscal au sens de la loi du 15 février 1992 relative à l'impôt sur les sociétés au moment de l'expiration du contrat ou de la perte de la qualité d'assujetti de ce groupe ou

2) les membres d'un groupe TVA au sens de la loi du 11 mars 2004 relative à l'impôt sur les biens et les services au moment où ce groupe a perdu son statut d'assujetti.

3. Dans le cas visé à l'article 92, paragraphe 3, les conjoints sont une seule partie à la procédure et chacun d'eux est habilité à agir au nom des deux.

– Article 207 : 1. L'administration fiscale statue par voie de décision, sauf disposition contraire de la présente loi.

2. La décision tranche l'affaire sur le fond ou met fin d'une autre manière à l'instance en question.

– Article 208 : 1. Lorsque la procédure est devenue sans objet, pour quelque raison que ce soit, notamment en cas de prescription de la dette fiscale, l'administration fiscale prend une décision de clôture de celle-ci.

2. L'administration fiscale peut clore la procédure si la partie à la demande de laquelle elle a été engagée en fait la demande, si les autres parties ne s'y opposent pas et si cela ne compromet pas l'intérêt public.

– Article 216 : 1. Au cours de la procédure, l'administration fiscale rend des ordonnances.

2. Les ordonnances portent sur des questions particulières soulevées au cours de la procédure fiscale, mais ne tranchent pas le fond de l'affaire, sauf disposition contraire de la présente loi.

– Article 212 : L'administration fiscale qui a rendu une décision est liée par celle-ci dès sa notification. Les décisions visées à l'article 67d lient l'administration fiscale dès leur adoption.

### III. Exposé des faits

#### III.1. Procédure devant les autorités fiscales

[7] M.B. (ci-après la « requérante ») a présenté, le 22 août 2022, au directeur de l'administration fiscale de Wrocław – [...] (ci-après l'« autorité de première instance ») une demande d'octroi de la qualité de partie à la procédure fiscale contre B. sp. z o.o. (ci-après la « société B. ») portant sur la vérification du décompte de ladite société au titre de la TVA pour la période allant de juin à octobre 2016 ainsi que d'accès au dossier de la procédure en question, au motif qu'elle avait présidé le conseil d'administration de la société [B.] d'août 2014 à janvier 2018 et qu'elle avait la meilleure connaissance des activités de cette société pendant la période faisant l'objet de la procédure.

[8] Par une ordonnance du 12 septembre 2022 [OMISSIS], l'autorité de première instance a refusé à la requérante de participer à la procédure fiscale engagée contre la société B. et lui a refusé également l'accès au dossier de la procédure. À l'appui de sa décision, l'autorité de première instance indiquait qu'il ressortait des règles du code des impôts que seul le curateur pouvait remplacer une partie dans « la conduite de son affaire » dans les cas où celle-ci n'est pas en mesure d'accomplir des actes juridiques en raison de l'absence d'organes (ce qui était le cas en l'espèce) et que le droit de consulter le dossier ne revenait qu'à la partie [elle-même].

[9] La requérante a formé une réclamation contre cette ordonnance, à la suite de laquelle le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre fiscale de Wrocław, Pologne) (ci-après l'« autorité de recours ») a décidé, par une ordonnance du 27 octobre 2022 [OMISSIS], d'annuler l'ordonnance attaquée dans son intégralité et de clore la procédure. L'autorité de recours indiquait que l'octroi de la qualité de partie à la procédure fiscale à une personne donnée ne dépendait pas de sa simple allégation d'un intérêt juridique à cette procédure, mais était décidé par l'administration fiscale, qui est habilitée à évaluer elle-même objectivement si le demandeur possède effectivement la qualité pour agir. Selon l'autorité de recours, la requérante ne relevait d'aucune des catégories énumérées à l'article 133 du code des impôts. Compte tenu de ces considérations, l'autorité de recours a considéré qu'aucune base juridique ne fondait l'adoption de l'ordonnance attaquée par l'autorité de première instance. En effet, le code des impôts ne prévoit pas que la question de l'octroi ou non à une personne donnée de la qualité de partie à une procédure en cours soit tranchée par une ordonnance ou tout autre acte. Pour ces motifs, l'autorité de recours a annulé l'ordonnance de l'autorité de première instance et a clos la procédure.

#### III.2. Procédure devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie à Wrocław)

[10] Ne se satisfaisant pas de cette décision de l'autorité de recours, la requérante a introduit un recours devant la juridiction de céans. Elle invoque une violation

des règles de procédure ayant eu une incidence importante sur l'issue de l'affaire. Elle fait notamment valoir une interprétation erronée des dispositions du code des impôts et, en particulier, de l'article 133 et des articles 110 à 117a dudit code, [l'administration fiscale] ayant considéré qu'elle ne disposait pas d'un intérêt juridique à demander l'octroi de la qualité de partie à la procédure fiscale menée par l'administration et ne l'ayant pas considérée comme étant partie à la procédure menée.

[11] À l'appui de son recours, la requérante indique qu'elle avait demandé à être reconnue comme partie à la procédure au motif qu'elle était l'unique membre du conseil d'administration de la société B. pendant la période faisant l'objet de la procédure. C'est précisément pour cette raison qu'elle posséderait la meilleure connaissance de ces activités, connaissance qui est cruciale dans la procédure menée. L'autorité de première instance avait considéré qu'il suffisait d'entendre la requérante en tant que témoin. Or, cette audition était ponctuelle et elle a eu lieu il y a deux à trois ans, mais la procédure est toujours en cours et les éléments de preuve sont donc en train d'être rassemblés, de sorte qu'il est évident qu'une seule audition est insuffisante et n'est pas exhaustive. En outre, conformément au code des impôts, d'éventuelles créances impayées affecteront la requérante en tant que personne physique, ce qui justifie précisément la demande d'octroi de la qualité de partie à la procédure. La requérante a donc conclu à l'annulation de l'ordonnance attaquée.

[12] Dans son mémoire en défense, l'autorité de recours a maintenu sa position dans l'affaire, concluant au rejet du recours.

#### **IV. Motifs de la demande de décision préjudicielle**

[13] La juridiction de céans a tenu compte, en saisissant la Cour d'une question préjudicielle, du fait que la pratique nationale actuelle, fondée sur les dispositions citées du code des impôts, a pour conséquence que, dans une procédure fiscale en matière de TVA impliquant une personne morale telle que la société B. (assujettie à la TVA), cette personne morale est la seule partie à la procédure. Les personnes telles que la requérante (anciennement membre du conseil d'administration de la société B.), bien qu'elles soient solidairement responsables des dettes fiscales de cette société (article 116 du code des impôts), y compris au titre de la TVA, n'ont pas, dans cette procédure fiscale, la qualité de partie à laquelle sont attachés un certain nombre de garanties procédurales de participation active à la procédure, notamment le droit de former une réclamation contre les décisions des autorités fiscales.

[14] Conformément à la pratique nationale, l'engagement de la responsabilité solidaire d'un membre du conseil d'administration résulte de deux procédures distinctes : 1) la procédure d'imposition – définissant le montant de la dette fiscale d'une société, à laquelle seule la société (assujettie à la TVA) est partie ; 2) l'action en responsabilité fiscale des tiers (y compris un ancien membre du

conseil d'administration) lorsque la société (assujettie) ne respecte pas ses obligations fiscales. Un ancien membre du conseil d'administration de la société est partie à cette seconde procédure. Toutefois, cette seconde procédure n'a plus pour objet le montant de la TVA en tant que tel, celui-ci ayant été fixé dans le cadre de la procédure menée à l'égard de la société. La procédure relative à la responsabilité solidaire d'un ancien membre du conseil d'administration de la société pour les dettes de la société au titre de la TVA se déroule donc sur la base d'une décision fiscale rendue préalablement dans le cadre d'une procédure d'imposition à laquelle seule la société était partie. Cette décision peut donc être considérée comme étant un précédent dans la procédure concernant l'ancien membre du conseil d'administration de la société. En effet, les dispositions du code des impôts et la pratique nationale ne prévoient pas la possibilité pour un ancien membre du conseil d'administration de contester le montant de la dette fiscale d'une société assujettie dans le cadre de la procédure distincte (ultérieure) relative à la responsabilité d'un tiers. La procédure de responsabilité fiscale solidaire d'un membre du conseil d'administration détermine uniquement si les conditions d'une telle responsabilité, justifiant le transfert d'une dette fiscale préalablement constatée par décision de l'administration fiscale, sont réunies.

[15] L'arrêt du 26 mai 2009, SK 32/07 [OMISSIS], du Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle, Pologne) a revêtu une importance essentielle dans la formation de la pratique nationale relative à l'application de cette disposition. Dans cet arrêt, le Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle) a jugé que l'article 133, paragraphe 1, du code des impôts n'était pas contraire à l'article 45, paragraphe 1, à l'article 77, paragraphe 2, ni à l'article 64 lu en combinaison avec l'article 21, paragraphe 1, de la constitution polonaise.

[16] La jurisprudence des juridictions administratives partage également une approche correspondant à celle du Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle) présentée ci-dessus : à cet égard, la jurisprudence des juridictions administratives allant dans le sens de cette approche existait déjà avant le prononcé de l'arrêt cité du Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle). Il convient d'attirer l'attention notamment sur les arrêts jugeant qu'un membre du conseil d'administration d'une société à responsabilité limitée n'est pas partie à une procédure concernant la responsabilité fiscale de la société, y compris au titre de la TVA [OMISSIS] [jurisprudence des juridictions nationales].

[17] En raison de l'adoption de cette approche, des arguments sont également soulevés dans la pratique nationale en ce sens que, dans le cadre d'une procédure au titre de l'article 116 du code des impôts, il n'est pas justifié d'examiner les griefs relatifs au caractère exact de la détermination de la dette fiscale dans une autre décision. Au cours de la procédure concernant une décision relative à l'arriéré d'impôt d'une société, il est uniquement déterminé si l'ancien membre du conseil d'administration de la société est un tiers pour celle-ci et si les conditions de responsabilité prévues à la section III, chapitre 15, du code des impôts, justifiant le transfert de la dette fiscale préalablement constatée par décision de

l'administration fiscale, sont remplies [OMISSIS]. Dès lors, le litige portant sur le transfert de responsabilité à un tiers ne saurait concerner le montant de l'arriéré d'impôt [OMISSIS]. La même position, à savoir qu'un membre du conseil d'administration d'une société n'a pas la qualité de partie à une procédure fiscale concernant la dette fiscale de ladite société, a été exprimée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) dans son arrêt du 28 mai 2009, I FSK 392/08 [OMISSIS] [jurisprudence des juridictions nationales].

[18] En outre, on peut indiquer que l'adoption de l'approche relative à l'absence de qualité de partie d'un ancien membre du conseil d'administration d'une société dans la procédure d'imposition menée à l'encontre de cette société a également pour effet de priver cette personne du droit d'engager efficacement des procédures extraordinaires (réouverture de la procédure, annulation de la décision). Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) estime qu'un ancien membre du conseil d'administration ne dispose pas d'un intérêt juridique à la procédure de réouverture ni à l'annulation de décisions prononcées à l'égard de la société [OMISSIS] [jurisprudence des juridictions nationales].

[19] Ces approches des juridictions administratives sont également confirmées par la doctrine et la littérature juridiques. Il est indiqué qu'un ancien membre du conseil d'administration d'une société à responsabilité limitée n'est pas partie à une procédure fiscale ayant pour objet le montant de la TVA due par la société. Le tiers n'a aucune influence sur le déroulement de la procédure fiscale dans laquelle est rendue une décision déterminant la dette fiscale de l'assujéti. Il n'est pas non plus habilité à engager des procédures de réexamen d'une telle décision [OMISSIS] [références bibliographiques].

[20] Les dispositions de droit national visées et la pratique nationale en la matière qui s'est formée à cet égard ont suscité les doutes de la juridiction de céans, doutes qui l'ont amenée à formuler les questions préjudicielles dont elle saisit la Cour. En effet, la juridiction de céans a nourri des doutes raisonnables quant à la compatibilité de la pratique nationale en cause avec les principes et les valeurs de l'Union européenne invoqués dans la question préjudicielle.

[21] Il convient de relever qu'il ressort de l'article 273 de la directive TVA que les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA. La responsabilité des tiers pour les dettes fiscales d'une société, qui existe en droit polonais et qui s'applique à la TVA, est sans aucun doute une réglementation de ce type. Il convient à cet égard d'observer que, en l'espèce, la circonstance que la réglementation nationale pertinente, à savoir le code des impôts, n'a pas été directement adoptée pour transposer la directive TVA ne saurait être de nature à remettre en cause l'applicabilité de cette directive, dès lors que l'application de cette réglementation tend à garantir le respect des dispositions de ladite directive et vise notamment à mettre en œuvre l'obligation incombant aux États membres, en vertu de l'article 325, paragraphe 1, TFUE, de lutter de manière effective contre les comportements attentatoires aux intérêts financiers de l'Union (voir arrêts du

26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 28, et du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, point 40).

[22] Dans les circonstances de l'espèce, un mécanisme de responsabilité solidaire d'un ancien membre du conseil d'administration d'une société pour les obligations fiscales de cette société contribue à assurer l'exacte perception de la TVA et/ou à éviter la fraude, au sens de l'article 273 de la directive TVA, conformément à l'obligation établie à l'article 325, paragraphe 1, TFUE. Cette constatation ne saurait être remise en cause par le fait que les personnes considérées comme solidairement responsables en vertu dudit mécanisme ne sont pas elles-mêmes assujetties à la TVA. Le litige porte toutefois en substance sur les garanties procédurales qu'il conviendrait d'accorder à ces personnes en raison de l'obligation qui leur incombe potentiellement de couvrir, sur leur patrimoine personnel, la dette de TVA pesant sur une société. Il convient de rappeler à cet égard que l'article 273 de la directive TVA confère, certes, une marge d'appréciation aux États membres quant aux moyens visant à atteindre les objectifs de recouvrer l'intégralité de la TVA et de lutter contre la fraude fiscale. Sans nier la faculté du législateur national d'aménager la procédure relative à la détermination de la dette de TVA et au mécanisme de détermination de la responsabilité des tiers (autonomie procédurale), il convient de rappeler que les États membres doivent exercer leurs compétences dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, en particulier dans le respect des principes de proportionnalité et de neutralité fiscale (voir arrêts du 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, point 41, du 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, point 35, du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, points 38 et 39).

[23] Il convient en outre d'observer que, aux termes de l'article 205 de la directive TVA, dans les situations visées aux articles 193 à 200 et 202 à 204 de cette directive, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA. Les articles 193 à 200 et 202 à 204 de la directive TVA déterminent les personnes redevables de la TVA, conformément à l'objet de la section 1, intitulée « Redevables de la taxe envers le Trésor », du chapitre 1 du titre XI de cette directive. Si l'article 193 de ladite directive prévoit, comme règle de base, que la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, le libellé de cet article précise que d'autres personnes peuvent ou doivent être redevables de cette taxe dans les situations visées aux articles 194 à 199 ter et 202 de la même directive. Il ressort ainsi du contexte formé par les articles 193 à 205 de la directive TVA que l'article 205 de cette directive s'inscrit dans un ensemble de dispositions qui visent à identifier le redevable de la TVA en fonction de diverses situations. Ce faisant, ces dispositions ont pour but d'assurer au Trésor public une perception efficace de la TVA auprès de la personne la plus adéquate au regard de la situation envisagée, en particulier lorsque les parties au contrat ne sont pas situées dans le même État membre ou bien lorsque la transaction soumise à TVA porte sur des opérations dont la spécificité commande d'identifier une

personne autre que celle visée à l'article 193 de cette directive. Dès lors, l'article 205 de la directive TVA permet, en principe, aux États membres d'adopter, en vue d'une perception efficace de la TVA, des mesures en vertu desquelles une personne autre que celle qui est normalement redevable de cette taxe en vertu des articles 193 à 200 et 202 à 204 de cette directive est solidairement tenue d'acquitter ladite taxe (arrêt du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, points 27 à 29).

[24] Dans l'arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » (C-1/21, EU:C:2022:788), déjà cité, la Cour juge que l'article 273 de la directive TVA et le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale prévoyant un mécanisme de responsabilité solidaire pour les dettes au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une personne morale dans les circonstances suivantes :

- la personne tenue pour solidairement responsable est gérant de la personne morale ou membre d'un organe d'administration de celle-ci ;
- la personne tenue pour solidairement responsable a effectué, de mauvaise foi, des paiements à partir du patrimoine de la personne morale pouvant être qualifiés de distribution dissimulée de bénéfices ou de dividendes, ou cédé ce patrimoine gratuitement ou à un prix nettement inférieur au prix du marché ;
- les actes réalisés de mauvaise foi ont eu pour effet de rendre la personne morale incapable de payer tout ou partie de la TVA dont elle est redevable ;
- la responsabilité solidaire est limitée au montant de l'appauvrissement du patrimoine subi par la personne morale à raison des actes réalisés de mauvaise foi, et
- cette responsabilité solidaire n'est engagée qu'à titre subsidiaire, lorsqu'il s'avère impossible de recouvrer les montants de TVA dus auprès de la personne morale.

[25] En outre, la Cour a jugé qu'il convenait d'interpréter l'article 273 de la directive TVA et le principe de proportionnalité en ce sens qu'ils ne s'opposaient pas à une réglementation nationale prévoyant un mécanisme de responsabilité solidaire, tel que celui décrit au point 1 du dispositif de cet arrêt, qui s'étend aux intérêts moratoires dus par la personne morale en raison du non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée dans les délais impératifs établis par les dispositions de cette directive du fait des actes réalisés de mauvaise foi par la personne désignée comme solidairement responsable.

[26] En appliquant l'interprétation des dispositions de la directive TVA exposée dans cette jurisprudence de la Cour à la réalité de l'espèce, il conviendrait de considérer que, lorsque l'administration fiscale cherche à établir, dans une procédure d'imposition en matière de TVA à l'égard d'une société, des

circonstances telles que l'existence et le montant de la dette fiscale en cause, la qualité de partie à la procédure devrait être reconnue au membre du conseil d'administration (ou ancien membre du conseil d'administration) concerné, dès le stade de cette constatation. En effet, dès lors qu'une pratique nationale ne permet de reconnaître la qualité de partie à la procédure à une personne telle que la requérante qu'au stade de la décision quant à sa responsabilité solidaire pour les dettes d'une société, l'absence d'implication de cette personne à un stade antérieur de la procédure peut avoir pour conséquence que l'administration fiscale procède à des constatations arbitraires qu'il sera impossible de combattre à un stade ultérieur de la procédure. En effet, conformément à cette pratique nationale, une décision d'imposition à l'égard d'une société devient un précédent dans une procédure visant à établir la responsabilité solidaire des dettes fiscales de la société. L'administration fiscale serait effectivement liée par la décision définitive prise à l'encontre de la société. Or, dès lors que, conformément à l'arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » (C-1/21, EU:C:2022:788), l'administration fiscale doit, dans le cadre d'une procédure relative à la responsabilité solidaire d'un tiers, examiner les circonstances liées à la contribution du tiers à la dette fiscale (ou à une autre réduction du budget de l'État au titre de la TVA), une pratique nationale excluant la participation du tiers à la procédure visant à fixer le montant de cette réduction du budget de l'État au titre de la TVA apparaît viciée au regard des indices évoqués dans la question préjudicielle.

[27] En effet, la juridiction de céans a notamment pris en considération le fait que l'article 2 TUE définit les valeurs qui constituent les fondements axiologiques du droit de l'Union et en expriment l'essence et l'identité. Les valeurs sur lesquelles est fondée l'Union sont ses valeurs autonomes et sont ainsi définies par ses organes législatifs et d'interprétation, notamment la Cour de justice. La valeur de respect des droits fondamentaux est l'une des trois valeurs qui sous-tendent le système constitutionnel de l'Union. Cette valeur exige que les droits fondamentaux soient reconnus et conférés par les dispositions d'ordre constitutionnel du droit de l'Union (la charte des droits fondamentaux et les principes généraux du droit de l'Union), respectés et appliqués efficacement par les organes et institutions de l'Union ainsi que les États membres, et protégés par des juridictions indépendantes et impartiales de l'Union et nationales [OMISSIS]. L'Union est une communauté de droit en ce que ni ses États membres ni ses institutions n'échappent au contrôle de la conformité de leurs actes à la charte constitutionnelle de base qu'est le traité (voir arrêt de la Cour du 23 avril 1986, Les Verts/Parlement, C-294/83, EU:C:1986:166, point 23). Chaque État membre partage avec tous les autres États membres un certain nombre de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme le précise l'article 2 TUE. C'est dans ce contexte qu'il incombe aux États membres, notamment, en vertu du principe de coopération loyale, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, premier alinéa, TUE, d'assurer, sur leurs territoires respectifs, l'application et le respect du droit de l'Union et de prendre, à ces fins, toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des

institutions de l'Union (voir arrêt de la Cour du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 34).

[28] La juridiction de céans a ensuite tenu compte du fait que, en droit de l'Union, le droit de propriété est protégé, notamment, par l'article 17 de la Charte. Conformément à l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, ses dispositions s'adressent aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. C'est sans aucun doute le cas dans les affaires de TVA (voir arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, points 25 et suivants). Or, en vertu de l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, dans la mesure où celle-ci contient des droits correspondant à des droits garantis par la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (Dz.U. 1993 n° 61, position 284, telle que modifiée, ci-après la « CEDH »), leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention S'agissant de l'article 17 de la Charte, conformément aux explications relatives à la Charte des droits fondamentaux (JO 2007, C 303, p. 17), il correspond à l'article 1<sup>er</sup>, du premier protocole n° 1 de la CEDH. Par conséquent, l'article 17 de la Charte doit être interprété à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la « Cour EDH ») relative à cette disposition en tant que seuil minimal de protection [voir arrêt du 21 mai 2019, Commission/Hongrie (Usufruits sur terres agricoles), C-235/17, EU:C:2019:432, point 72]. Il convient d'observer, et cela paraît évident à la lumière du droit constitutionnel polonais (article 84 de la constitution polonaise), que la perte d'un droit de propriété (la perte de « biens ») au titre des contributions et des impôts publics ne peut avoir lieu que dans les conditions prévues par la loi. Cela permet de dégager le principe selon lequel le droit de propriété et les biens du citoyen font l'objet d'une protection et leur violation sur le plan des contributions publiques ne peut résulter que d'une ingérence légale en vertu des règles découlant de cette loi (article 217 de la constitution polonaise). Compte tenu de l'étendue de la protection juridique du droit de propriété (de biens) mentionnée ci-dessus en vertu du droit de l'Union et du droit international, il convient d'examiner cette problématique, en tant que droit protégé, par le prisme des mesures de protection découlant de l'article 13 de la CEDH, qui dispose que toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles.

[29] Quant à l'article 41 de la Charte, il consacre le droit à une bonne administration. À cet égard, il importe de souligner que le droit à une bonne administration consacré par cette disposition reflète un principe général du droit de l'Union (voir arrêt du 8 mai 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, point 49) et que c'est à ce principe général du droit de l'Union qu'il convient de rattacher la référence qui y est faite dans la question préjudicielle La mise en œuvre de ce droit comprend notamment le droit d'être entendu, ce qui ne saurait être simplement considéré formellement, mais doit garantir que l'administration fiscale traite la personne entendue dans le respect de ses intérêts. Selon la

juridiction de céans, la possibilité pour le justiciable d'exercer effectivement ses droits, garantis par la Charte, mais également par la législation nationale, est un élément constitutif du droit à une bonne administration. À cet égard, il est constant que la taxe sur les biens et les services est une taxe ayant une base juridique en droit de l'Union. Par conséquent, c'est en tenant compte de la question de savoir si l'exercice effectif du droit à une bonne administration est assuré à l'entité en question qu'il convient d'apprécier la situation procédurale de cette entité, concernant les droits et les obligations sur lesquels se prononcera l'administration fiscale, sur la base de l'assujettissement à la TVA.

[30] Ensuite, il convient d'observer que le principe de protection juridictionnelle effective constitue un principe général du droit communautaire, qui découle des traditions constitutionnelles communes aux États membres, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (voir arrêt du 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163). La notion de protection juridique effective est plus large que celle de protection juridictionnelle effective, dès lors que la première englobe également la protection dans une procédure administrative, tandis que la seconde comprend celle accordée par les juridictions. L'article 47 de la Charte confère le droit à un recours effectif, comprenant le droit de saisir un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi, le droit à voir sa cause entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, ainsi que le droit de se faire conseiller, défendre et représenter. La Cour EDH a souligné à plusieurs reprises que l'article 13 de la CEDH exigeait que les systèmes juridiques nationaux assurent le droit à l'octroi d'un recours effectif (voies de recours) permettant aux instances nationales d'examiner le fond d'un recours tiré de la violation des dispositions de la convention. L'objectif de cet article est d'assurer les moyens par lesquels les personnes peuvent obtenir au niveau national une assistance appropriée en raison de la violation de leurs droits découlant de la convention, avant de recourir au mécanisme international d'introduction d'un recours devant la Cour EDH. Toutefois, la protection offerte par l'article 13 de la CEDH n'exige pas elle-même une forme de recours spécifique et les États contractants disposent d'une certaine marge d'appréciation dans l'exercice des obligations qui leur incombent en vertu de cet article [OMISSIS] [doctrine]. Il convient ensuite d'observer que les voies de recours nationales qui relèvent de l'autonomie procédurale des États membres ne peuvent pas rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 15 avril 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, point 17, et du 17 novembre 1998, Aprile, C-228/96, EU:C:1998:544, point 18). À cet égard, la réglementation procédurale nationale est liée au droit de l'Union et concerne la TVA : partant, elle est soumise au respect des droits fondamentaux de l'Union.

[31] Il convient également de constater que les droits de la défense consacrés par le droit de l'Union sont reconnus comme un principe général du droit de l'Union, garantissant à la personne concernée la possibilité de faire connaître, de manière effective, son point de vue avant l'adoption d'une décision susceptible d'affecter

de manière défavorable ses intérêts. Cela étant, en vertu du principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, TUE, il incombe aux juridictions nationales d'assurer la protection juridictionnelle des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union et l'article 19, paragraphe 1, TUE impose, par ailleurs, aux États membres d'établir les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union (voir arrêts du 8 novembre 2016, *Lesoochranárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, point 50, et du 9 février 2017, *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, point 30 et jurisprudence citée). Ledit principe de protection juridictionnelle effective des droits que tirent les justiciables du droit de l'Union est constitué de divers éléments, lesquels comprennent, notamment, les droits de la défense, le principe d'égalité des armes, le droit d'accès aux tribunaux ainsi que le droit de se faire conseiller, défendre et représenter (arrêt du 6 novembre 2012, *Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, point 48). Le droit d'être entendu dans toute procédure, qui fait partie intégrante du respect des droits de la défense, principe général du droit de l'Union, garantit à toute personne la possibilité de faire connaître, de manière utile et effective, son point de vue au cours d'une procédure administrative et avant l'adoption de toute décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts (voir arrêts du 11 décembre 2014, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, points 34 et 36, et du 9 février 2017, *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, points 25 et 31). La règle selon laquelle le destinataire d'une décision faisant grief doit être mis en mesure de faire valoir ses observations avant que celle-ci ne soit prise a notamment pour objet que cette personne puisse corriger une erreur ou faire valoir tels éléments relatifs à sa situation personnelle qui militent dans le sens que la décision soit prise, ne soit pas prise ou qu'elle ait tel ou tel contenu (voir, dans le même sens, arrêts du 5 novembre 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, point 47, et du 11 décembre 2014, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, point 37 ainsi que jurisprudence citée). Conformément à une jurisprudence constante, les droits fondamentaux, tels que le respect des droits de la défense, – y compris le droit d'être entendu – n'apparaissent pas comme des prérogatives absolues, mais peuvent comporter des restrictions, à la condition que celles-ci répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général poursuivis par la mesure en cause et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable mettant en péril la substance même des droits ainsi garantis (voir, dans le même sens, arrêts du 10 septembre 2013, *G. et R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, point 33, du 11 décembre 2014, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, point 43, et du 7 juillet 2016, *Lebek*, C-70/15, EU:C:2016:524, point 37). Cette interprétation du droit d'être entendu garanti par l'article 47 de la Charte, en ce sens qu'il ne revêt pas un caractère absolu, est corroborée par la jurisprudence de la Cour EDH, à la lumière de laquelle il convient d'interpréter ledit article 47, dès lors que les premier et deuxième alinéas de cet article correspondent à l'article 6, paragraphe 1, et à l'article 13 de la CEDH (voir arrêt du 30 juin 2016, *Toma et Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci*, C-205/15, EU:C:2016:499, points 40 et 41 et jurisprudence citée). En revanche, l'existence d'une violation des droits de la défense et du droit à une protection juridictionnelle effective doit être appréciée en

fonction des circonstances spécifiques de chaque cas d'espèce, notamment de la nature de l'acte en cause, du contexte de son adoption et des règles juridiques régissant la matière concernée (voir arrêts du 18 juillet 2013, Commission e.a./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P et C-595/10 P, EU:C:2013:518, point 102, et du 9 février 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, point 33).

[32] Ensuite, il y a lieu d'observer que le droit de prendre connaissance du dossier s'étend aux éléments de preuve réunis par l'administration au cours de la procédure ainsi qu'à ceux utilisés dans des procédures connexes, telles que des procédures pénales ou administratives, si l'administration entend fonder sa décision sur des éléments de preuve obtenus dans le cadre desdites procédures. Le destinataire d'une décision doit avoir la possibilité de se référer à ces éléments de preuve avant l'adoption de la décision. L'accès à des éléments de preuve donné à une partie après l'adoption de la décision, au stade de la procédure juridictionnelle, ne saurait remédier à une violation des droits de la défense (voir arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, points 52 et 57). Le droit de connaître pleinement les éléments de preuve se rattache, dans la jurisprudence de la Cour, au principe de l'« égalité des armes ». Faisant partie intégrante du principe de protection juridictionnelle effective, ce principe découle du droit à un procès équitable et garantit aux parties l'égalité de traitement devant le tribunal. En revanche, la limitation du droit d'une partie de connaître l'ensemble des éléments de preuve peut être justifiée par la nécessité de protéger l'intérêt juridique des autres parties à la procédure ou de protéger des informations classifiées. Par exemple, dans une affaire de passation d'un marché public, le principe du contradictoire n'implique pas pour les parties un droit d'accès illimité et absolu à l'ensemble des informations relatives à la procédure de passation en cause qui ont été déposées devant l'instance responsable du recours, parce que le refus de communiquer à un tiers des informations confidentielles constituant un secret d'affaires peut être justifié. Cependant, dans un tel cas, afin d'assurer l'effectivité du recours, la juridiction[, qui] doit disposer des informations requises, y compris des informations confidentielles et des secrets d'affaires, pour se prononcer en toute connaissance de cause sur le caractère communicable desdites informations, doit procéder à un examen de l'ensemble des éléments de fait et de droit pertinents (voir arrêt du 7 septembre 2021, Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras, C-927/19, EU:C:2021:700, points 129 et 135).

[33] Il convient également de souligner que la situation procédurale d'un particulier doit être conçue en tenant compte du principe de proportionnalité consacré par le droit de l'Union. Le principe de proportionnalité fait partie des principes généraux du droit de l'Union et exige que les moyens mis en œuvre par une disposition du droit de l'Union soient aptes à réaliser les objectifs légitimes poursuivis par l'acte en cause et n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre (voir arrêt du 8 juin 2010, Vodafone e.a., C-58/08, EU:C:2010:321, point 51). Le principe de proportionnalité exige un équilibre entre des intérêts concurrents et un juste équilibre entre, d'une part, les exigences d'intérêt général de la société concernée et, d'autre part, les exigences de protection des droits

fondamentaux de l'individu (Cour EDH, arrêt du 26 avril 1991, *Ezelin c. France*, CE:ECHR:1991:0426JUD001180085, § 52). Conformément au principe de proportionnalité, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause. (voir arrêts du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 46, et du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, point 52). S'il est légitime que les mesures adoptées par l'État membre tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir arrêts du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47, du 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, EU:C:2006:309, point 30, et du 21 février 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, points 18 et 19). Ce principe de proportionnalité impose, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, de recourir à la moins contraignante, les inconvénients causés ne devant pas être démesurés par rapport aux buts visés, notamment celui d'assurer l'exacte perception de la TVA (voir arrêt du 12 juillet 2001, *Jippes e.a.*, C-189/01, EU:C:2001:420, point 81).

[34] La juridiction de céans a estimé devoir conclure, compte tenu de ce qui précède, que le fait que la requérante est privée, en vertu de la réglementation et de la pratique nationales, du droit de participer activement à la procédure fiscale aboutissant à la détermination de la dette fiscale au titre de la TVA de la société [B.] (assujettie à la TVA), dont la requérante est susceptible d'être tenue pour solidairement responsable sur son patrimoine personnel, suscitait des doutes légitimes. Tout d'abord, ces doutes concernent le non-respect des règles découlant de l'article 2 TUE, notamment en ce qui concerne l'état de droit, ainsi que le respect des droits de l'homme (article 17 de la Charte). Un particulier privé du droit de participer à une procédure concernant en dernier ressort son patrimoine serait ainsi privé de facto de son droit à l'autodétermination et la sphère de son patrimoine serait déterminée par l'administration fiscale. D'autres doutes apparaissent quant à l'impossibilité pour un ancien membre du conseil d'administration d'une société (assujettie à la TVA) de disposer d'une voie de recours effective et adéquate pour contester la dette de TVA sur le fond et quant à son montant (en raison de l'absence de statut de partie à la procédure relative au fond et au montant de la dette). Cette personne est ainsi privée du droit à un procès équitable dans son cas individuel, car le montant décidé et l'assiette de la dette fiscale d'une société deviennent ensuite, en vertu d'une décision définitive prononcée sans l'intervention d'un tiers, une dette de ce tiers, qui ne dispose toutefois pas d'un recours adéquat et effectif pour contester les constatations des autorités fiscales qui se sont prononcées sur l'existence et le montant de la dette de TVA en ce qui concerne la société. À cet égard, la juridiction de céans a tenu compte du fait que les circonstances de l'exonération régies par l'article 116 du code des impôts offrent certaines possibilités d'échapper à la responsabilité solidaire pour les dettes de la société, mais qu'elles ne permettent pas de remettre en cause l'existence ou le montant de sa dette fiscale. Par conséquent, elles ne

confèrent pas au particulier de véritable faculté de défendre ses droits. Ensuite, il convient de mentionner les doutes relatifs au fait qu'un ancien membre du conseil d'administration d'une société (assujettie à la TVA) ne dispose pas d'un droit à la protection de sa propriété. En effet, dès lors que l'administration fiscale fixe, sans l'intervention de cette personne, le montant de la dette fiscale, c'est en fait ce tiers qui est confronté à la nécessité de céder son patrimoine pour couvrir cette dette et ne dispose d'aucun moyen adéquat de protéger son patrimoine. Or, la procédure d'imposition menée sans la participation de cette personne affecte directement la sphère de ses droits, y compris son patrimoine. Il convient de mentionner les doutes quant au fait que le droit d'un ancien membre du conseil d'administration d'une société (assujettie à la TVA) à une bonne administration, droit auquel se rattache celui de la requérante d'engager une procédure sur le fond de l'affaire fiscale, n'a pas été garanti. L'absence de qualité de partie à la procédure fiscale exclut la possibilité d'introduire a posteriori un recours devant une juridiction administrative contre la décision d'imposition à la TVA de ladite société. Il en résulte des doutes quant à l'absence de garantie des droits de la défense de la requérante. Il convient d'entendre ici par « droits de la défense » le droit de contester le fond et le montant de la dette réclamée à la requérante, alors que la réglementation et la pratique nationales indiquent qu'elle est privée de ces droits de la défense. En outre, la requérante n'a aucune possibilité de prendre connaissance de manière continue des éléments de preuve recueillis par l'administration fiscale. À ce stade, elle est également privée de l'initiative en matière de preuve et du droit de participer, par exemple, à l'audition de témoins. Selon la juridiction de céans, il est donc douteux qu'il soit permis de parler dans une telle situation d'une « égalité des armes » entre la requérante et l'administration fiscale. Les doutes surgissent ici sous l'angle du respect du principe de proportionnalité, car il est nécessaire, en l'espèce, de mettre en balance l'intérêt social – qui existe indubitablement dans la procédure visant à déterminer la dette fiscale d'une société au titre de la TVA – et l'intérêt d'un particulier qui est susceptible, en fin de compte, de répondre de la dette de cette société sur son propre patrimoine personnel. Eu égard aux considérations qui précèdent, la juridiction de céans s'interroge donc sur le point de savoir si cette conception de la position d'un tiers susceptible d'être tenu pour responsable de la dette fiscale d'une société au titre de la TVA est conforme au principe de proportionnalité [alors] que ce tiers n'a pas la possibilité de contester de manière effective le montant de la dette fiscale à laquelle il est tenu solidairement avec ladite société. Ainsi, sont également pertinents les doutes quant au fait que l'ancien membre du conseil d'administration d'une société (assujettie à la TVA) est privé du droit d'être entendu, car ses arguments demeurent en suspens en raison du fait que la pratique nationale refuse à cette personne le droit de vérifier le montant de la dette fiscale dans le cadre d'une procédure relative à la responsabilité solidaire pour la dette fiscale d'une société au titre de la TVA.

[35] Il convient d'observer que, au cours de la procédure devant la juridiction de céans, l'autorité de recours a fait état de certains risques liés au fait qu'un tiers, à qui la qualité de partie serait reconnue, pourrait obtenir, en prenant part à la procédure, un certain nombre d'informations et de données relatives à la société

concernée qui ne devaient pas lui être divulguées, ne serait-ce qu'en raison de secrets commerciaux ou de secrets d'affaires. Il convient toutefois d'observer à ce sujet que la procédure d'imposition concerne la période au cours de laquelle la requérante a exercé les fonctions de président du conseil d'administration de la société [B.] et que, partant, les données relatives à ladite société pour cette période – y compris des données comptables ou financières – lui étaient certainement connues ou auraient dû l'être. Cependant, même si l'administration fiscale devait obtenir de nouveaux éléments de preuve, ceux qu'elle a recueillis et dont elle déduit la responsabilité d'un tiers pour les dettes d'une société devraient certainement être connus de celui-ci (qui est susceptible d'être tenu pour responsable, sur cette base, de la dette fiscale de ladite société en matière de la TVA), afin de concrétiser ses droits constitutionnels et ses droits de la défense découlant du droit de l'Union.

[36] La juridiction de céans estime essentiel également de faire référence dans ce contexte à l'approche de la Cour dans l'arrêt du 16 octobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861), déjà cité, dans lequel elle juge que la directive TVA, le principe du respect des droits de la défense et l'article 47 de la Charte doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, en principe, à une réglementation ou à une pratique d'un État membre selon laquelle, lors d'une vérification du droit à déduction de la TVA exercé par un assujetti, l'administration fiscale est liée par les constatations de fait et les qualifications juridiques, déjà effectuées par elle dans le cadre de procédures administratives connexes engagées contre des fournisseurs de cet assujetti, sur lesquelles sont fondées des décisions devenues définitives constatant l'existence d'une fraude à la TVA commise par ces fournisseurs, sous réserve, premièrement, qu'elle ne dispense pas l'administration fiscale de faire connaître à l'assujetti les éléments de preuve, y compris ceux provenant de ces procédures administratives connexes, sur la base desquels elle entend prendre une décision, et que cet assujetti ne soit pas ainsi privé du droit de remettre en cause utilement, au cours de la procédure dont il fait l'objet, ces constatations de fait et ces qualifications juridiques, deuxièmement, que ledit assujetti puisse avoir accès pendant cette procédure à l'ensemble des éléments recueillis au cours de ces procédures administratives connexes ou de toute autre procédure sur lesquels ladite administration entend fonder sa décision ou qui peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense, à moins que des objectifs d'intérêt général justifient de restreindre cet accès et, troisièmement, que la juridiction saisie d'un recours contre cette décision puisse vérifier la légalité de l'obtention et de l'utilisation de ces éléments ainsi que les constatations effectuées dans les décisions administratives prises à l'égard desdits fournisseurs, qui sont décisives pour l'issue du recours.

[37] Dès lors qu'il est nécessaire pour le particulier de prendre connaissance des éléments réunis dans d'autres procédures, dans les circonstances décrites dans cet arrêt de la Cour, il y a lieu de considérer que les dispositions de la directive TVA, le principe du respect des droits de la défense et l'article 47 de la Charte ne s'opposent pas à ce qu'un tiers susceptible d'être tenu pour solidairement responsable des dettes d'une société ait la qualité de partie à la procédure

d'imposition menée contre ladite société (pour la période durant laquelle il était un membre du conseil d'administration représentant cette société), ce qui implique le droit pour celui-ci de prendre connaissance des éléments de preuve sur la base desquels l'administration fiscale doit fixer le montant de la dette fiscale que ce tiers sera en définitive susceptible de supporter. Dans les circonstances déjà décrites de la pratique nationale, qui prive le tiers du droit de contester le montant d'une dette dont il est solidairement responsable, il y a violation des droits de cette partie à la défense de ses droits, comme cela a déjà été mentionné.

[38] Par ailleurs, il convient d'observer que, dans le cadre de la procédure fiscale ayant donné lieu à l'ordonnance attaquée par la requérante devant la juridiction de céans, la requérante s'est vu reconnaître le droit de témoigner, mais cela ne lui donnait toutefois pas les garanties procédurales propres à une partie à une procédure fiscale. En particulier, la qualité de témoin exclut l'exercice du droit d'une partie à la procédure de prendre connaissance des éléments de preuve, de présenter des offres de preuve, de participer à l'audition de témoins et, enfin, de disposer de voies de recours contre les décisions de l'administration fiscale. Un tel témoin est également privé de la possibilité de demander la réouverture de la procédure fiscale ou l'annulation d'une décision rendue à l'encontre d'une société, décision dont l'administration fiscale tirera un fondement pour fixer le montant de la dette dont [cette personne, en l'occurrence la requérante] sera tenue pour solidairement responsable.

## V. Conclusion

[39] En conclusion, la juridiction de céans a tenu compte du fait que le mécanisme national de responsabilité d'un tiers pour les dettes d'une société en matière de taxe sur les biens et les services est un mécanisme destiné à assurer l'efficacité de la perception de cette taxe, ce qui indique que la présente affaire présente un lien avec le droit de l'Union. Cependant, les doutes soulevés dans l'affaire et exposés ci-dessus quant à l'interprétation des dispositions mentionnées du droit de l'Union ont justifié de saisir la Cour à titre préjudiciel. Il convient d'observer à cet égard qu'une décision de la Cour à titre préjudiciel est nécessaire à la solution du litige pendant devant la juridiction de céans, car il convient, pour apprécier la légalité de l'ordonnance attaquée du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre fiscale de Wrocław) – ordonnance qui a confirmé l'absence de droit de la requérante à participer à la procédure fiscale concernant la société [B.] en matière de TVA – de répondre à la question de savoir si, à la lumière des dispositions et principes du droit de l'Union invoqués, un tiers susceptible d'être tenu pour solidairement responsable des dettes d'une société au titre de la TVA doit être admis à participer à une procédure d'imposition à la TVA menée par l'administration fiscale à l'encontre de la société.

[40] Pour ces motifs, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a statué, au titre de l'article 267, deuxième phrase, TFUE, comme indiqué au point I du dispositif de l'ordonnance.

## **VI. Suspension de la procédure devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie à Wrocław)**

[41] [OMISSIS]

[42] [OMISSIS]

[43] [OMISSIS]

## **VIII. Considérations finales**

[44] Conformément à l'article 95, paragraphe 2, du règlement de procédure de la Cour [OMISSIS], la juridiction de céans indique que le caractère confidentiel de l'identité de la requérante et du nom de la société dont elle était membre du conseil d'administration est fondé.

[45] À cet égard, il convient encore d'observer que le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a, par ordonnance du 31 janvier 2024, I SA/Wr 966/22, saisi la Cour de questions préjudicielles dont la première porte sur une réglementation nationale prévoyant un mécanisme de responsabilité solidaire du membre du conseil d'administration d'une personne morale pour les dettes de cette personne morale au titre de la TVA, sans qu'il ait été établi au préalable si ce membre du conseil d'administration a agi de mauvaise foi ou si son comportement peut être taxé de faute ou de négligence. La deuxième question vise à savoir si les dispositions de la directive TVA, y compris ses articles 193, 205, 273, lues en combinaison avec l'article 325 TFUE, le principe de sécurité juridique, le principe de confiance légitime, le principe du droit à une bonne administration, tiré de l'article 41 de la Charte, lu en combinaison avec l'article 2 TUE et l'article 47 de celle-ci, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique nationale qui exige d'un membre du conseil d'administration, pour s'exonérer de la responsabilité solidaire pour les dettes au titre de la TVA d'une personne morale ayant un créancier unique, qu'il dépose une demande de mise en faillite, ce qui n'est pas pertinent au regard des règles et de la pratique du droit national de la faillite et, par conséquent, aboutit à une atteinte au contenu essentiel du droit de propriété (article 17 de la Charte). La troisième question porte sur l'inégalité de traitement des membres du conseil d'administration de personnes morales en ce sens qu'un membre du conseil d'administration d'une personne morale ayant plus d'un créancier peut s'exonérer de sa responsabilité pour les dettes de la société en déposant une demande de mise en faillite, tandis qu'un membre du conseil d'administration d'une personne morale n'ayant qu'un seul créancier n'a pas la

possibilité de déposer utilement une telle demande, ce qui le prive, par voie de conséquence, de la possibilité de s'exonérer de sa responsabilité solidaire pour les dettes au titre de la TVA de la personne morale et de son droit à un recours effectif.

[46] Cette affaire ne concerne pas la requérante en l'espèce, mais la problématique soulevée par ces questions présente un lien avec celle-ci.

DOCUMENT DE TRAVAIL