

C-277/24 - 1

POSTANOWIENIE

Dnia 25 stycznia 2024 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska
Sędziowie: Asesor WSA Łukasz Cieślak
Sędzia WSA Tadeusz Haberka
Protokolant: Starszy specjalista Paulina Wódka

Wpisano do rejestru Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	1289696	
Luksemburg, dnia	23. 04. 2024	Sekretarz, z upoważnienia
Faks/E-mail:	(sprawozdawca)	
Wpłynęło dnia:	22/04/24	M. Siekierzyńska administratorka

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniach 21 grudnia 2023 r. i 25 stycznia 2024 r.

sprawy ze skargi M. B.

na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

z dnia 27 października 2022 r. nr 0201-IOV-12.4103.50.2022

w przedmiocie dopuszczenia do udziału w postępowaniu podatkowym

postanawia:

- I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 47) zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującym pytaniem prejudycjalnym: „Czy art. 205 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 ze zm.) w związku z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 13; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka) oraz art. 17 (prawo własności), art. 41 (prawo do dobrej administracji) i art. 47 (prawo do skutecznego środka zaskarżenia i prawo do sądu) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 389), a także gwarantowane przez prawo Unii Europejskiej: zasada proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do obrony należy interpretować w ten sposób, że sprzeczna z nimi jest regulacja krajowa i oparta na niej praktyka krajowa, zgodnie z którymi odmawia się osobie fizycznej [członkowi zarządu osoby prawnej],

która może ponosić całym swoim majątkiem prywatnym solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, prawa do czynnego udziału w postępowaniu mającym na celu określenie osobie prawnej ww. zobowiązania podatkowego w formie ostatecznej decyzji organu podatkowego, a jednocześnie w odrębnym postępowaniu, zmierzającym do stwierdzenia solidtarnej odpowiedzialności rzeczonoj osoby fizycznej za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, osoba ta pozbawiona jest adekwatnego środka do skutecznego zakwestionowania poczynionych wcześniej ustaleń i ocen, co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego osoby prawnej – zawartych w decyzji ostatecznej organu podatkowego wydanej uprzednio bez udziału tejże osoby fizycznej, która to decyzja w konsekwencji stanowi prejudykat w tymże postępowaniu na mocy przepisu krajowego potwierdzonego praktyką krajową?”;

- II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) zawiesić z urzędu postępowanie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego w pkt I pytania prejudykjalnego.

UZASADNIENIE

I. Dopuszczalność pytania prejudycjalnego

[1] Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: Sąd) jest sądem krajowym sprawującym wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, który działa na podstawie art. 175 ust. 1 oraz art. 184 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) oraz ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.). Procedura sądowa uregulowana jest zaś w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.). Orzeczenia Sądu podlegają zaskarżeniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego – w rozumieniu art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 47; dalej: TFUE).

II. Ramy prawne

II.1. Prawo unijne

[2] Traktat o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 13; dalej: TUE):

- art. 2: Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwom Członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn;

[3] Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 389; dalej: Karta):

- art. 17: ust. 1. Każdy ma prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym, w przypadkach i na warunkach przewidzianych w ustawie, za słusznym odszkodowaniem za jej utratę wypłaconym we właściwym terminie. Korzystanie z mienia może podlegać regulacji

ustawowej w zakresie, w jakim jest to konieczne ze względu na interes ogólny. 2.

Własność intelektualna podlega ochronie;

- art. 41: ust. 1. Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii. Ust. 2. Prawo to obejmuje: a) prawo każdego do bycia wysłuchanym, zanim zostaną podjęte indywidualne środki mogące negatywnie wpłynąć na jego sytuację, b) prawo każdego do dostępu do akt jego sprawy, przy poszanowaniu uprawnionych interesów poufności oraz tajemnicy zawodowej i handlowej, c) obowiązek administracji uzasadniania swoich decyzji. 3. Każdy ma prawo domagania się od Unii naprawienia, zgodnie z zasadami ogólnymi wspólnymi dla praw Państw Członkowskich, szkody wyrządzonej przez instytucje lub ich pracowników przy wykonywaniu ich funkcji. 4. Każdy może zwrócić się pisemnie do instytucji Unii w jednym z języków Traktatów i musi otrzymać odpowiedź w tym samym języku;

- art. 47: Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

[4] dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 ze zm.; dalej: dyrektywa VAT):

- art. 205: W sytuacjach, o których mowa w art. 193-200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT;

- art. 273: Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod

warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.

II.2. Prawo krajowe

[5] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP):

- art. 2: Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej;
- art. 21 ust. 1: Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia;
- art. 45 ust. 1: Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd;
- art. 64: 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności;
- art. 77 ust. 2: Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw;
- art. 78: Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa;
- art. 84: Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie;
- art. 217: Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

[6] ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa, o.p.):

- art. 107: § 1. W przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie.

§ 1a. Osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe.

§ 2. Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają również za:

- 1) podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
- 3) niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek;
- 4) koszty postępowania egzekucyjnego.

§ 3. Ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej.

- art. 108: § 1. O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

§ 2. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed:

- 1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania;
- 2) dniem doręczenia decyzji:
 - a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
 - b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
 - c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
 - d) określającej wysokość naliczonych odsetek za zwłokę,
 - e) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 52 oraz art. 52a;
- 3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego - w przypadku, o którym mowa w § 3;
- 4) dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - w przypadku, o którym mowa w § 3a.

§ 3. W razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w

administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.

§ 3a. W razie odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika lub płatnika z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji, o której mowa w art. 53a.

§ 4. Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

- art. 116: § 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2309 oraz z 2023 r. poz. 1723 i 1860) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

§ 1a. Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo

przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

§ 2a. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prosta spółka akcyjna w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

§ 5. W przypadku prostej spółki akcyjnej w organizacji, w której powołano radę dyrektorów, przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do rady dyrektorów i dyrektorów.

- art. 133: § 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

§ 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

§ 2c. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązania podatkowego należnego za okres obowiązywania podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług mogą być:

1) spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika, albo

2) członkowie, którzy tworzyli grupę VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.

- art. 207: § 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

§ 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji;

- art. 208: § 1. Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

§ 2. Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu.

- art. 216: § 1. W toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia.

§ 2. Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej;

- art. 212: Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania.

III. Stan faktyczny

III.1. Postępowanie przed organami podatkowymi

[7] M. B. (dalej: skarżąca, wnioskodawczyni) wnioskiem z 22 sierpnia 2022 r. zwróciła się do Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław – [...] (dalej: organ I instancji) o dopuszczenie jako strony do udziału w postępowaniu podatkowym toczącym się wobec B. sp. z o.o. (dalej: spółka) w zakresie weryfikacji rozliczenia spółki z tytułu podatku od towarów i usług za okres od czerwca do października 2016 r. oraz o udostępnienie akt przedmiotowego postępowania, uzasadniając to faktem, iż była prezesem zarządu spółki w okresie od sierpnia 2014 r. do stycznia 2018 r. i ma największą wiedzę na temat działania spółki w okresie objętym postępowaniem.

[8] Organ I instancji postanowieniem z 12 września 2022 r. (nr 0227-SKP.4103.4.2021) odmówił wnioskodawczyni dopuszczenia do udziału w postępowaniu podatkowym prowadzonym wobec spółki oraz odmówił wglądu do akt tego postępowania. Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie organ I instancji wskazał, iż z uregulowań zawartych w Ordynacji podatkowej wynika, że tylko kurator może zastąpić stronę w „prowadzeniu jej spraw”, w przypadkach, gdy nie jest ona zdolna do realizowania czynności prawnych z uwagi na brak organów (co miało miejsce w niniejszej sprawie), jak również prawo wglądu do akt przysługuje jedynie stronie.

[9] Wnioskodawczyni wniosła zażalenie na to postanowienie, w wyniku czego Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: DIAS, organ II instancji), postanowieniem z 27 października 2022 r. (nr 0201-IOV-12.4103.50.2022) uchylił w całości ww. postanowienie organu I instancji i umorzył postępowanie w sprawie. Organ II instancji wskazał, że o przyznaniu danemu podmiotowi przymiotu strony w postępowaniu podatkowym nie decyduje samo jego twierdzenie, że ma interes prawny w tym postępowaniu, lecz przesądza o tym organ podatkowy, który jest uprawniony do dokonania własnej, obiektywnej oceny, czy osoba składająca żądanie

rzeczywiście posiada legitymację procesową. Zdaniem organu II instancji wnioskodawczyni nie mieści się w żadnej kategorii podmiotów wymienionych w przepisie art. 133 Ordynacji podatkowej. Mając na uwadze powyższe, organ II instancji uznał, iż brak jest podstawy prawnej, w oparciu o którą organ I instancji mógł wydać zaskarżone postanowienie. Ordynacja podatkowa nie przewiduje bowiem orzekania w formie postanowienia, czy też jakiegokolwiek innego aktu, o uznaniu czy też nieuznaniu danego podmiotu za stronę już toczącego się postępowania. Z tych względów organ II instancji postanowienie organu I instancji uchylił i umorzył postępowanie.

III.2. Postępowanie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu

[10] Nie godząc się z powyższym rozstrzygnięciem organu II instancji, wnioskodawczyni wniosła w jego przedmiocie skargę do Sądu. Skarżąca zarzuciła naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy. W szczególności zarzuciła błędną wykładnię przepisów Ordynacji podatkowej, a w szczególności art. 133 oraz art. 110-117a o.p., poprzez uznanie, że nie posiada interesu prawnego, aby wnosić o uznanie jej za stronę prowadzonego przez organ postępowania podatkowego oraz poprzez nieuznanie jej za stronę prowadzonego postępowania.

[11] Uzasadniając skargę, podano, że wnioskodawczyni zwróciła się o uznanie jej za stronę w prowadzonym postępowaniu z uwagi na fakt bycia jedynym członkiem zarządu spółki w okresie, za który toczy się postępowanie. Właśnie dlatego posiada największą wiedzę na temat przedmiotu jej działalności, która to wiedza jest kluczowa w prowadzonym postępowaniu. Organ I instancji stwierdził, że ponieważ wystarczające jest to, że przesłuchał skarżącą w charakterze świadka. Tymczasem przesłuchanie to miało charakter jednorazowy i odbyło się 2-3 lata temu, a postępowanie wciąż jest prowadzone, a co za tym idzie są gromadzone dowody, w związku z czym oczywiste jest, że jednorazowe przesłuchanie jest niewystarczające i niewyczerpujące. Ponadto, zgodnie z Ordynacją podatkową, ewentualne niezaspokojone roszczenia będą rzutować na wnioskodawczynię jako osobę fizyczną, czym właśnie uzasadniony jest wniosek o uznanie wnioskodawczyni za

stronę postępowania. Skarżąca wniosła zatem o uchylenie zaskarżonego postanowienia.

[12] W odpowiedzi na skargę organ II instancji podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie, wnosząc o oddalenie skargi.

IV. Powody wystąpienia przez Sąd z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

[13] Sąd – kierując do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał, TSUE) pytanie prejudycjalne – wziął pod uwagę, że dotychczasowa krajowa praktyka oparta na przywołanych przepisach Ordynacji podatkowej skutkuje tym, że w postępowaniu podatkowym w zakresie VAT, którego stroną jest osoba prawna taka jak spółka (podatnik VAT), jest ona jedyną stroną postępowania. Osoby takie jak wnioskodawczynie (były członek zarządu spółki), pomimo że odpowiadają solidarnie za zobowiązania podatkowe spółki (art. 116 o.p.), w tym z tytułu VAT, nie posiadają w tym postępowaniu podatkowym statusu strony, z którym wiąże się szereg gwarancji procesowych czynnego udziału w postępowaniu, w tym prawo do wnoszenia środków zaskarżenia wobec decyzji organów podatkowych.

[14] Praktyka krajowa przyjmuje, że aby orzec o odpowiedzialności solidarnej członka zarządu mamy do czynienia z dwoma rodzajami postępowań: 1) postępowanie wymiarowe – określające wysokość zobowiązania podatkowego spółki, w której stroną jest tylko spółka (podatnik VAT); 2) postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (w tym byłego członka zarządu), gdy spółka (będąca podatnikiem) nie wywiąże się ze swych obowiązków podatkowych. W tym drugim postępowaniu stroną jest były członek zarządu spółki. Jednak przedmiotem tego drugiego postępowania nie jest już sam wymiar VAT, bo ten został dokonany w postępowaniu prowadzonym w stosunku do spółki. Postępowanie dotyczące solidarnej odpowiedzialności byłego członka zarządu spółki za zobowiązania spółki w VAT toczy się więc na podstawie decyzji podatkowej wydanej uprzednio w postępowaniu wymiarowym, którego stroną była wyłącznie spółka. Decyzja taka może być uznana zatem za prejudykat w postępowaniu dotyczącym byłego członka zarządu spółki. Przepisy Ordynacji podatkowej i praktyka krajowa nie przewidują bowiem możliwości kwestionowania przez byłego członka

zarządu wysokości zobowiązania podatkowego spółki będącej podatnikiem w toku odrębnego (późniejszego) postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej. W toku postępowania w przedmiocie podatkowej odpowiedzialności solidarnej członka zarządu ustala się jedynie czy zostały spełnione przesłanki takiej odpowiedzialności, uzasadniające przeniesienie zaległości podatkowej ustalonej uprzednio decyzją organu podatkowego.

[15] Istotne znaczenie dla ukształtowania omawianej praktyki krajowej w zakresie stosowania tego przepisu miał wyrok Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt SK 32/07 (OTK-A 2009/5/70), w którym TK orzekł, że art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej nie jest niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 oraz z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP.

[16] Ugruntowane jest również w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko zbieżne z przywołanym poglądem TK, przy czym orzecznictwo sądowoadministracyjne aprobuje wskazane stanowisko istniało jeszcze przed wydaniem przytoczonego wyroku TK. Wskazać należy chociażby na wyroki prezentujące stanowisko, że członek zarządu spółki z o.o. nie jest stroną postępowania w sprawie dotyczącej zobowiązań podatkowych spółki, w tym zobowiązań w VAT (zob. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z 26 marca 2004 r., III SA 2192/02; z 13 grudnia 2005 r., III SA/Wa 2138/04; z dnia 13 grudnia 2005 r., III SA/Wa 2139/04; z 22 listopada 2005 r., III SA/Wa 82/05; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 20 kwietnia 2006 r., I SA/Kr 1480/04; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 19 lutego 2008 r., I SA/Go 918/07; z 1 kwietnia 2008 r., I SA/Go 920/07; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 23 kwietnia 2008 r., I SA/Lu 789/07; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 23 listopada 2009 r., III SA/GI 926/09 oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z 4 maja 2005 r., FSK 2163/04; z 3 lutego 2006 r., I FSK 504/05; z 15 marca 2006 r., I FSK 1131/05; z 15 marca 2006 r., I FSK 744/05 – orzeczenia sądów administracyjnych są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: Orzeczenia.nsa.gov.pl).

[17] W związku z aprobowaniem powyższego poglądu w praktyce krajowej podnoszone są również argumenty wskazujące na to, że w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 116 o.p. nie ma podstaw do badania zarzutów

dotyczących prawidłowości określenia zobowiązania podatkowego dokonanego w odrębnej decyzji. W toku postępowania dotyczącego orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki ustala się tylko, czy był członek zarządu spółki jest dla niej osobą trzecią oraz czy zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności określone w rozdziale 15 Działu III o.p., uzasadniające przeniesienie zaległości podatkowej ustalonej uprzednio decyzją organu podatkowego (zob. wyroki NSA: z 11 stycznia 2024 r., III FSK 4874/21; z 8 listopada 2023 r., III FSK 2704/21). Zatem wysokość zaległego podatku nie może być przedmiotem sporu w sprawie o przeniesienie odpowiedzialności na osobę trzecią (zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 września 2020 r., I SA/Bd 247/20). Podobne stanowisko co do braku statusu strony członka zarządu spółki w postępowaniu podatkowym dotyczącym zobowiązania podatkowego spółki wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28 maja 2009 r., I FSK 392/08 (por. także wyrok NSA z 5 stycznia 2011 r., II FSK 1576/09 oraz wyrok NSA z 15 lutego 2006 r., II FSK 336/05, a także wyrok NSA z 30 listopada 2004 r., sygn. akt FSK 1269/04).

[18] Nadto wskazać można, że przyjmowanie poglądu o braku statusu strony byłego członka zarządu spółki w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki wpływa także na pozbawienie tej osoby prawa do skutecznego zainicjowania postępowań w trybach nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji). Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że byłemu członkowi zarządu nie przysługuje interes prawny ani w postępowaniu o wznowienie, ani stwierdzenie nieważności decyzji wydanych wobec spółki (zob. wyroki NSA: z 20 listopada 2020 r., I FSK 199/18; z 4 lutego 2021 r., I FSK 1750/20; z 20 października 2021 r., I FSK 1632/21; z 23 czerwca 2022 r., I FSK 2049/18; wyrok WSA w Białymstoku z 12 stycznia 2022 r., I SA/Bk 540/21).

[19] Przywołane poglądy sądów administracyjnych aprobowane są również w piśmiennictwie i literaturze prawniczej. Wskazuje się, że był członek zarządu spółki z o.o. nie jest stroną postępowania podatkowego, którego przedmiotem jest wymiar VAT należnego od spółki. Osoba trzecia nie ma wpływu na przebieg postępowania podatkowego, w którym wydawana jest decyzja określająca podatnikowi zobowiązanie podatkowe. Nie jest także uprawniona do uruchomienia postępowań związanych z weryfikacją takiej decyzji (zob. P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł,

System Informacji Prawnej LEX/el. 2023, art. 133; J. Zimmermann, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 1996 r., IV SA 846/95*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1997/4, poz. 83, s. 203 i n.; A. Kabat [w:] S. Babiarcz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 133).

[20] Zreferowane przepisy prawa krajowego i ukształtowana w tym względzie praktyka krajowa w powyższym zakresie wzbudziły wątpliwości Sądu, które legły u podstaw sformułowania pytania prejudycjalnego do Trybunału. Sąd powziął bowiem uzasadnione wątpliwości, czy przedstawiona praktyka krajowa jest zgodna z zasadami i wartościami Unii Europejskiej podnoszonymi w pytaniu prejudycjalnym.

[21] Wskazać należy, że z art. 273 dyrektywy wynika państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT. Niewątpliwie takiego rodzaju regulacją jest istniejąca w prawie polskim odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe spółki, która to odpowiedzialność ma zastosowanie do podatku od towarów i usług. Wskazać przy tym należy, że w niniejszej sprawie okoliczność, iż właściwe uregulowania krajowe znajdujące się w Ordynacji podatkowej nie zostały przyjęte bezpośrednio w celu transpozycji dyrektywy VAT, nie może podważyć możliwości stosowania tej dyrektywy, ponieważ stosowanie tych uregulowań ma na celu zagwarantowanie poszanowania przepisów rzeczonyj dyrektywy i ma w szczególności na celu wykonanie ciążącego na państwach członkowskich na mocy art. 325 ust. 1 TFUE obowiązku skutecznego zwalczania działań mogących naruszać interesy finansowe Unii (zob. wyrok TSUE z 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 28 oraz wyrok TSUE z 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia „Obzhalsvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 40).

[22] W realiach niniejszej sprawy mechanizm solidarnej odpowiedzialności byłego członka zarządu spółki za zobowiązania podatkowe tejże spółki przyczynia się do zapewnienia prawidłowego poboru VAT lub zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT, zgodnie z obowiązkiem ustanowionym w art. 325 ust. 1 TFUE. Przy czym twierdzenia tego nie może podważyć okoliczność, że osoby uznane za solidarnie odpowiedzialne na podstawie wskazanego mechanizmu, same nie są podatnikami VAT. Istota sporu jednak dotyczy gwarancji procesowych, jakie

należałoby przyznać tym osobom w związku z ciążącym na nich potencjalnie obowiązkiem pokrycia z ich majątku osobistego zobowiązania podatkowego w VAT ciążącego na spółce. Pamiętać przy tym należy, że art. 273 dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania w wyborze środków, jakie mogą przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym. Nie negując uprawnień ustawodawcy krajowego do ukształtowania procedury związanej z określaniem zobowiązania podatkowego w VAT oraz z mechanizmem ustalania odpowiedzialności osób trzecich (autonomia proceduralna), wspomnieć wypada, że państwa członkowskie muszą wykonywać swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zwłaszcza z poszanowaniem zasady proporcjonalności i zasady neutralności podatkowej (zob. wyroki TSUE z: 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 41; 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35; 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 38-39).

[23] Dalej trzeba wskazać, że zgodnie z art. 205 dyrektywy VAT w sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 i 202–204 tej dyrektywy, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT. Artykuły 193–200 i 202–204 dyrektywy VAT określają osoby zobowiązane do zapłaty VAT zgodnie z przedmiotem sekcji 1 rozdziału 1 tytułu XI tej dyrektywy, zatytułowanej „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”. O ile art. 193 wspomnianej dyrektywy wprowadza podstawową zasadę, że VAT należny jest od podatnika dokonującego podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług, o tyle w treści tego artykułu uściślono, że inne osoby mogą lub muszą być zobowiązane do zapłaty tego podatku w sytuacjach, o których mowa w art. 194–199b i 202 tej dyrektywy. Z kontekstu, jaki tworzą art. 193-205 dyrektywy VAT, wynika, że art. 205 owej dyrektywy stanowi część zbioru przepisów, których celem jest wskazanie osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w zależności od różnych sytuacji. Tym samym przepisy te mają na celu zapewnienie skarbowi państwa skutecznego poboru VAT od osoby, która jest najbardziej odpowiednia w danej sytuacji, w szczególności gdy strony umowy nie znajdują się w tym samym państwie członkowskim lub gdy transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT dotyczy czynności, których specyfika wymaga wskazania osoby innej niż ta, o której mowa w

art. 193 wspomnianej dyrektywy. W związku z tym art. 205 dyrektywy VAT zasadniczo pozwala państwom członkowskim na przyjęcie – w celu zapewnienia skutecznego poboru VAT – przepisów, na podstawie których osoba inna niż ta, która jest zwykle zobowiązana do zapłaty tego podatku na mocy art. 193–200 i 202–204 tej dyrektywy, będzie solidarnie odpowiedzialna za uiszczenie wspomnianego podatku (zob. wyrok TSUE z 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 27-29).

[24] W przywołanym wyroku w sprawie C-1/21 TSUE przyjął, że art. 273 dyrektywy VAT i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) osoby prawnej w następujących okolicznościach:

- osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego;
- osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płatności z majątku osoby prawnej, które to płatności można zakwalifikować jako ukrytą wypłatę zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej;
- działania w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie może zapłacić całości lub części VAT, do zapłaty którego jest zobowiązana;
- odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku poniesionego przez osobę prawną w wyniku działań w złej wierze; oraz
- owa odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe.

[25] Ponadto TSUE orzekł, że artykuł 273 dyrektywy VAT i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak opisany w punkcie 1 sentencji tego wyroku, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłacenie podatku od wartości dodanej w wiążących terminach ustanowionych w przepisach tej dyrektywy w wyniku działań w złej wierze podjętych przez osobę wskazaną jako solidarnie odpowiedzialna.

[26] Odnosząc wykładnię przepisów dyrektywy VAT przedstawioną we wskazanych wyrokach TSUE do realiów niniejszej sprawy, należałoby powiedzieć, że w sytuacji gdy organ podatkowy zmierza do ustalenia w postępowaniu wymiarowym w zakresie VAT prowadzonym wobec spółki okoliczności takich jak istnienie i wysokość owego zobowiązania podatkowego, to już na etapie tych ustaleń owemu członkowi zarządu (lub byłemu członkowi zarządu) winien służyć status strony postępowania. Skoro bowiem praktyka krajowa pozwala przyznać status strony postępowania osobie takiej jak wnioskodawczyni dopiero na etapie orzekania o jej solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, to brak udziału tej osoby na wcześniejszym etapie postępowania może skutkować poczynieniem przez organ podatkowy ustaleń cechujących się dowolnością, których zwalczenie na kolejnym etapie postępowania będzie niemożliwe. Zgodnie z opisaną praktyką krajową, decyzja wymiarowa wobec spółki staje się bowiem prejudykatem w postępowaniu zmierzającym do ustalenia solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki. Organy podatkowe są bowiem związane wydaną wobec spółki decyzją ostateczną. Skoro zaś, zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie C-1/21, organ podatkowy winien w postępowaniu dotyczącym solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej badać okoliczności związane z przyczynieniem się osoby trzeciej do powstania zaległości podatkowej (lub innego uszczuplenia budżetu państwa w VAT), to praktyka krajowa wykluczająca udział osoby trzeciej w postępowaniu zmierzającym do ustalenia wysokości owego uszczuplenia należności budżetu państwa w VAT wydaje się wadliwa w świetle przywołanych w pytaniu prejudycjalnym wyznaczników.

[27] Sąd wziął bowiem w szczególności pod uwagę, że przepis art. 2 TUE określa wartości, które stanowią aksjologiczne fundamenty prawa Unii i wyrażają jej istotę oraz tożsamość. Wartości, na których opiera się Unia, są jej autonomicznymi wartościami i w ten sposób są definiowane przez unijne organy prawodawcze i interpretacyjne, zwłaszcza TSUE. Wartość poszanowania praw podstawowych jest jedną z trzech wartości stanowiących fundamenty konstytucyjnego ustroju UE. Wartość ta wymaga, aby prawa podstawowe były uznane i przyznane przez przepisy konstytucyjne UE (Karta praw podstawowych i zasady ogólne prawa UE), przestrzegane i skutecznie egzekwowane przez organy i instytucje UE oraz państwa członkowskie, a także skutecznie chronione przez niezależne i niezawisłe sądy

unijne oraz krajowe (zob. A. Wróbel [w:] *Traktat o Unii Europejskiej. Komentarz*, red. R. Grzeszczak, D. Kornobis-Romanowska, Warszawa 2023, art. 2). Unia Europejska jest unią prawa, a rządy prawa i praworządność to podstawa funkcjonowania tej organizacji i wspólnej Europy od samego początku (zob. wyrok TSUE z 23 kwietnia 1986 r., Parti écologiste „Les Verts”, 294/83, EU:C:1986:166, pkt 23). Każde państwo członkowskie dzieli z wszystkimi innymi państwami członkowskimi szereg wspólnych wartości, na których opiera się Unia, jak sprecyzowano w art. 2 TUE. W tym kontekście państwa członkowskie są zobowiązane – między innymi zgodnie z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE – zapewnić na swym terytorium stosowanie i poszanowanie prawa Unii oraz podjąć w tym celu wszelkie środki ogólne lub szczególne, które są odpowiednie dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii (zob. wyrok TSUE z 6 marca 2018 r., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 34).

[28] Kolejno Sąd wziął pod uwagę, że w prawie Unii prawo własności jest chronione w szczególności na mocy art. 17 Karty. Zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty znajduje ona zastosowanie do państw członkowskich w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Dotyczy to bez wątpienia spraw z zakresu VAT (zob. wyrok TSUE z 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25 i nast.). W myśl zaś art. 52 ust. 3 Karty w zakresie, w jakim zawiera ona prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie, w dniu 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: EKPC), ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Jeśli chodzi o art. 17 Karty, zgodnie z wyjaśnieniami dotyczącymi Karty (Dz. Urz. UE z 14 grudnia 2007 r. nr C 3030 s. 17) odpowiada on art. 1 protokołu nr 1 do EKPC. W związku z tym art. 17 Karty należy interpretować w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC) dotyczącego tego ostatniego przepisu jako minimalnego progu ochrony (por. wyrok TSUE z 21 maja 2019 r., Komisja/Węgry, C-235/17, EU:C:2019:432, pkt 72). Należy wskazać, co jawi się oczywiste w świetle polskich regulacji o charakterze konstytucyjnym (art. 84 Konstytucji RP), że uszczuplenie prawa własności (uszczuplenie „mienia”) z tytułu danin publicznych i podatków może się odbyć tylko na warunkach wynikających z ustawy. Pozwala to na sformułowanie zasady, że prawo własności i mienie obywatela podlega ochronie i jego naruszenie w

plaszczyźnie danin publicznych może być wynikiem wyłącznie ingerencji ustawowej na zasadach z tej ustawy wynikających (art. 217 Konstytucji RP). Biorąc pod uwagę zakres ochrony prawnej prawa własności (mienia) wskazany powyżej na gruncie prawa UE i prawa międzynarodowego, należy patrzeć na to zagadnienie – jako prawa podlegającego ochronie – przez pryzmat środków ochrony wynikających z art. 13 EKPC, który stanowi, że każdy, czyje prawa i wolności zawarte w konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe.

[29] Z kolei art. 41 Karty statuuje prawo do dobrej administracji. Podkreślenia wymaga przy tym, że prawo do dobrej administracji ustanowione w tym przepisie stanowi odzwierciedlenie ogólnej zasady prawa Unii (zob. wyrok TSUE z 8 maja 2014 r., N., C-604/12, EU:C:2014:302, pkt 49) i z tą ogólną zasadą prawa unijnego należy wiązać jego powołanie w pytaniu prejudycjalnym. W ramach egzekwowania tego prawa mieści się w szczególności prawo do bycia wysłuchanym, co nie może być jedynie traktowane formalnie, ale winno gwarantować to, że organy podatkowe będą wysłuchaną jednostkę traktować z poszanowaniem jej interesów. Zdaniem Sądu, elementem składowym prawa do dobrej administracji jest możliwość efektywnego skorzystania przez jednostkę ze swoich praw, gwarantowanych przez Kartę, ale również i przez prawodawstwo krajowe. Bezsporne jest przy tym, że podatek od towarów i usług jest podatkiem mającym podstawę prawną w prawie unijnym. Co za tym idzie, ocena sytuacji procesowej jednostki, w przedmiocie praw i obowiązków której na gruncie zobowiązania podatkowego w VAT rozstrzygać będą organy podatkowe, winna być dokonywana z uwzględnieniem tego, czy rzeczonyj jednostce zapewniono efektywną realizację prawa do dobrej administracji.

[30] Kolejno należy wskazać, że zasada skutecznej ochrony sądowej jest zasadą ogólną prawa unijnego wynikającą ze wspólnych tradycji konstytucyjnych państw członkowskich, chronioną na mocy art. 6 i art. 13 EKPC, potwierdzoną również w art. 47 Karty (zob. wyrok TSUE z 13 marca 2007 r., Unibet (London) Ltd i Unibet (International) Ltd przeciwko Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163). Pojęcie skutecznej ochrony prawnej jest szersze od skutecznej ochrony sądowej, ponieważ w tym pierwszym pojęciu mieści się również ochrona w postępowaniu przed organami administracji, gdy tymczasem drugie obejmuje ochronę udzielaną przez

sądy. Z art. 47 Karty wynika prawo do skutecznego środka prawnego obejmującego prawo do uruchomienia postępowania przed sądem niezawisłym i bezstronnym, uprzednio ustanowionym ustawą, a także prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie, prawo do uzyskania porady prawnej, czy też skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Europejski Trybunał Praw Człowieka wielokrotnie wskazywał, że art. 13 EKPC wymaga, by krajowe systemy prawne zapewniały skuteczne środki odwoławcze (środki zaskarżenia), upoważniające właściwe organy państwowe do odniesienia się do istoty środka zaskarżenia z tytułu naruszenia postanowień Konwencji. Celem tego artykułu jest zapewnienie środków, za pomocą których osoby mogą uzyskać stosowną pomoc z tytułu naruszenia ich praw wynikających z Konwencji na szczeblu krajowym przed skorzystaniem z międzynarodowego mechanizmu wniesienia skargi do ETPC. Sama jednak ochrona zapewniana przez art. 13 EKPC nie wymaga konkretnej formy środka odwoławczego, a układające się państwa dysponują pewnym marginesem oceny przy wypełnianiu ciężących na nich obowiązków wynikających z tego przepisu (zob. D. Dominik-Ogińska, *Adekwatna procedura w VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5, s. 4-11). Dalej należy zauważyć, że środek krajowy mieszczący się w zakresie proceduralnej autonomii państw członkowskich nie może w praktyce uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny UE (zob. wyroki TSUE: z 15 kwietnia 2010 r., Friedrich G. Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 17; z 17 listopada 1998 r., Aprile, C-228/96 i C-228/96, EU:C:1998:544, pkt 18). Z tego względu krajowe uregulowanie proceduralne jest powiązane z prawem UE i odnosi się do VAT, a więc podlega obowiązkowi przestrzegania praw podstawowych UE.

[31] Należy też dostrzec, że gwarantowane przez prawo Unii Europejskiej prawo do obrony uznaje się za ogólną zasadę prawa Unii, gwarantującą możliwość skutecznego przedstawienia stanowiska przed wydaniem decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na interesy zainteresowanego podmiotu. Przy czym, zgodnie z wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE zasadą lojalnej współpracy, sądy krajowe mają obowiązek zapewnić ochronę sądową uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa Unii, a art. 19 ust. 1 TUE zobowiązuje ponadto państwa członkowskie do ustanowienia środków niezbędnych do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii (zob. wyrok TSUE z 8 listopada 2016 r.,

Lesoochronárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, pkt 50; a także wyrok TSUE z 9 lutego 2017 r., M, C-560/14, EU:C:2017:101, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Na rzeczoną zasadę skutecznej ochrony sądowej uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa Unii składają się różne elementy, obejmujące w szczególności prawo do obrony, zasadę równości broni, prawo dostępu do sądu oraz prawo do uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela (zob. wyrok TSUE z 6 listopada 2012 r., Otis i in., C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 48). Prawo do bycia wysłuchanym w każdym postępowaniu stanowi integralną część poszanowania prawa do obrony, które stanowi ogólną zasadę prawa Unii, gwarantuje każdemu możliwość użytecznego i skutecznego przedstawienia swego stanowiska w trakcie postępowania administracyjnego i przed wydaniem jakiegokolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jego interesy (zob. wyroki TSUE: z 11 grudnia 2014 r., Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, pkt 34 i 36; z 9 lutego 2017 r., M., C-560/14, EU:C:2017:101, pkt 25 i 31). Zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej decyzji powinien mieć możliwość przedstawienia swoich uwag przed jej wydaniem, ma na celu umożliwienie mu skorygowania błędu lub podniesienia takich okoliczności dotyczących sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem decyzji, przeciwko jej wydaniu lub za taką czy inną treścią tej decyzji (zob. podobnie wyroki TSUE: z 5 listopada 2014 r., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 47; z 11 grudnia 2014 r., Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, prawa podstawowe, takie jak poszanowanie prawa do obrony – obejmujące również prawo do bycia wysłuchanym – nie mają charakteru bezwzględnego, lecz mogą podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, jakim służy dany środek, i że nie stanowią, z punktu widzenia realizowanych celów, nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji zagrażającej samej istocie praw w ten sposób gwarantowanych (zob. podobnie wyroki TSUE: z 10 września 2013 r., G. i R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pkt 33; z 11 grudnia 2014 r., Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, pkt 43; a także z 7 lipca 2016 r., Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, pkt 37). Taka wykładnia prawa gwarantowanego w art. 47 Karty do bycia wysłuchanym, zgodnie z którą nie ma ono charakteru bezwzględnego, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, w świetle

którego należy interpretować rzeczony art. 47, a to dlatego, że akapity pierwszy i drugi tego artykułu są odpowiednikami art. 6 ust. 1 i art. 13 EKPC (zob. wyrok TSUE z dnia 30 czerwca 2016 r., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, pkt 40-41 i przytoczone tam orzecznictwo). Natomiast istnienie naruszenia prawa do obrony oraz prawa do skutecznej ochrony sądowej należy oceniać przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności danej sprawy, w szczególności charakteru rozpatrywanego aktu, okoliczności jego przyjęcia oraz przepisów prawa regulujących daną dziedzinę (zob. wyrok TSUE z 18 lipca 2013 r., Komisja i in./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P i C-595/10 P, EU:C:2013:518, pkt 102; a także wyrok TSUE z 9 lutego 2017 r., M., C-560/14, EU:C:2017:101, pkt 33).

[32] Dalej należy zauważyć, że prawo do zapoznania się z materiałem dowodowym obejmuje materiał dowodowy zebrany przez organ administracji w toku postępowania, jak też materiał dowodowy wykorzystany w powiązanych postępowaniach, np. karnych lub administracyjnych, jeżeli organ zamierza oprzeć swoją decyzję na dowodach uzyskanych w tych postępowaniach. Adresat decyzji musi mieć możliwość odniesienia się do tych dowodów przed wydaniem decyzji. Udostępnienie stronie materiału dowodowego po wydaniu decyzji, na etapie postępowania sądowego, nie konwaliduje naruszenia prawa do obrony (zob. wyrok TSUE z 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 52 i 57). Prawo do pełnego poznania materiału dowodowego łączy się w orzecznictwie TSUE z zasadą „równości broni”. Stanowiąc integralną część zasady skutecznej ochrony sądowej, zasada ta wynika z prawa do rzetelnego procesu i gwarantuje stronom równe traktowanie przed sądem. Natomiast ograniczenie prawa strony do poznania pełnego materiału dowodowego może być uzasadnione potrzebą ochrony interesu prawnego innych uczestników postępowania albo ochroną informacji niejawnych. Przykładowo, w sprawie o udzielenie zamówienia publicznego zasada kontradyktoryjności nie wymaga tego, by strony miały nieograniczone i absolutne prawo dostępu do wszystkich informacji dotyczących danego postępowania o udzielenie zamówienia, przedłożonych organowi powołanemu do rozpoznania skargi, ponieważ uzasadniona może być odmowa przekazania stronie informacji poufnych, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. W takim jednak przypadku, w celu zapewnienia skuteczności środka zaskarżenia, sąd musi

dysponować wymaganymi informacjami, w tym informacjami poufnymi i tajemnicami przedsiębiorstwa, by orzec z pełną znajomością rzeczy w przedmiocie tego, czy wspomniane informacje mogą zostać przekazane, powinien dokonać analizy wszystkich istotnych okoliczności faktycznych i prawnych (zob. wyrok TSUE z 7 września 2021 r., UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras” przeciwko UAB „Ecoservice Klaipėda” i in., C-927/19, EU:C:2021:700, pkt 129 i 135).

[33] Należy również podkreślić, że sytuacja procesowa jednostki winna być ukształtowana z uwzględnieniem gwarantowanej przez prawo Unii Europejskiej zasady proporcjonalności. Zasada proporcjonalności należy do ogólnych zasad prawa Unii i wymaga, by środki wynikające z przepisu prawa Unii były właściwe do osiągnięcia uzasadnionych celów, którym służy dany akt prawny, i nie wykraczały poza zakres niezbędny do ich osiągnięcia (zob. wyrok TSUE z 8 czerwca 2010 r., Vodafone i in., C-58/08, EU:C:2010:321, pkt 51). Zasada proporcjonalności wymaga znalezienia równowagi pomiędzy konkurującymi interesami oraz właściwej równowagi pomiędzy z jednej strony wymogami generalnego interesu społeczeństwa a z drugiej wymogami ochrony fundamentalnych praw jednostki (zob. wyrok ETPC z 26 kwietnia 1991 r. w sprawie Ezelin przeciwko Francji, 11800/85, § 52). Zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów unijnych (zob. wyroki TSUE: z 18 grudnia 1997 r. Molenheide i in., C-286/94, C-340/95, C-401/95 oraz C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 46; z 27 września 2007 r. Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 52). Zatem, o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (zob. ww. wyrok TSUE w sprawach Molenheide i in., pkt 47 oraz wyrok TSUE z 11 maja 2006 r. Federation of Technological Industries i in., C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 30; a także wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 18-19). Omawiana zasada proporcjonalności nakazuje – tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań – stosować te najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów takich jak zapewnienie prawidłowego

poboru VAT (zob. wyrok TSUE z 12 lipca 2001 r., Jippes i in. C-189/01, EU:C:2001:420, pkt 81).

[34] Zdaniem Sądu, biorąc pod uwagę powyższe, należało dojść do przekonania, że wynikające z regulacji i praktyki krajowej pozbawienie skarżącej prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, na skutek którego będzie określone zobowiązanie w zakresie VAT spółki (podatnika VAT), za które skarżąca może odpowiadać solidarnie swoim majątkiem osobistym, budzi uzasadnione wątpliwości. Przede wszystkim wątpliwości te powstają z punktu widzenia niezachowania standardów wynikających z art. 2 TUE, w szczególności w aspekcie państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka (art. 17 Karty). Jednostka pozbawiona prawa do udziału w postępowaniu dotyczącym finalnie jej majątku zostaje *de facto* pozbawiona w tym zakresie prawa do samostanowienia o sobie, a o sferze jej majątku rozstrzyga władczo organ podatkowy. Dalsze wątpliwości zachodzą w aspekcie braku zapewnienia byłemu członkowi zarządu spółki (podatnika VAT) skutecznego i adekwatnego środka odwoławczego do kwestionowania istoty i wysokości zobowiązania podatkowego w VAT (z uwagi na brak statusu strony postępowania dotyczącego istoty i wysokości zobowiązania). Strona zostaje tym samym pozbawiona prawa do rzetelnego procesu w swojej indywidualnej sprawie, ponieważ orzeczona wysokość i podstawa zobowiązania podatkowego spółki staje się – na mocy decyzji ostatecznej wydanej bez udziału osoby trzeciej – następnie zobowiązaniem owej osoby trzeciej, która nie ma jednak adekwatnego i skutecznego środka prawnego do zakwestionowania ustaleń organów podatkowych, które orzekały o istnieniu i wysokości zobowiązania podatkowego w VAT w odniesieniu do spółki. Sąd wziął przy tym pod uwagę, że okoliczności egzoneracyjne uregulowane w art. 116 Ordynacji podatkowej dają pewne możliwości uchylecia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania spółki, jednak nie pozwalają one na zakwestionowanie istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego spółki. Nie dają one w konsekwencji jednostce rzeczywistego prawa do obrony swoich praw. Kolejno wskazać należy na wątpliwości w zakresie braku zapewnienia byłemu członkowi zarządu spółki (podatnika VAT) prawa do ochrony jego własności. Skoro bowiem organ podatkowy bez udziału tej osoby określa wysokość zobowiązania podatkowego, to w istocie osoba trzecia zostaje postawiona w obliczu konieczności wyzbycia się swego majątku, aby zobowiązanie to pokryć, a

nie ma adekwatnego środka ochrony swojego majątku. Prowadzone bez udziału tej osoby postępowanie wymiarowe oddziałuje jednak bezpośrednio i wprost na sferę praw, w tym na jej majątek. Wskazać trzeba na wątpliwości co do braku zapewnienia byłemu członkowi zarządu spółki (podatnika VAT) prawa do dobrej administracji, z którym wiąże się prawo skarżącej do uruchomienia postępowania przed sądem co do *meritum* sprawy podatkowej. Brak statusu strony postępowania podatkowego wyklucza możliwość następczego wystąpienia ze skargą do sądu administracyjnego na decyzję wymierzającą spółce wysokość zobowiązania podatkowego w VAT. Z tym wiążą się wątpliwości z punktu widzenia niezapewnienia skarżącej prawa do obrony. Obronę należy tu rozumieć jako prawo do podważenia istoty i wysokości dochodzonego od skarżącej zobowiązania, a regulacja i praktyka krajowa wskazują na to, że takiej obrony skarżąca jest pozbawiona. Dodatkowo skarżąca nie ma możliwości bieżącego zapoznawania się z materiałem dowodowym gromadzonym przez organ podatkowy. Na tym etapie pozbawiona jest również inicjatywy dowodowej i prawa do uczestniczenia np. w przesłuchaniach świadków. W ocenie Sądu, wątpliwe jest zatem, czy taki stan rzeczy pozwala mówić, że zachowana jest „równość broni” skarżącej i organów podatkowych. Tu zaś rodzą się wątpliwości w aspekcie zachowania zasady proporcjonalności, albowiem w niniejszej sprawie wymagane jest zrównoważenie interesu społecznego – jaki niewątpliwie zachodzi w postępowaniu zmierzającym do określenia zobowiązania podatkowego spółki w VAT – z interesem jednostki, która finalnie może za to zobowiązanie spółki ponieść odpowiedzialność własnym osobistym majątkiem. W świetle powyższego wątpliwość Sądu budzi zatem, czy zgodne z zasadą proporcjonalności jest takie ukształtowanie pozycji procesowej osoby trzeciej, mogącej odpowiadać za zobowiązania podatkowe spółki w VAT, że osoba ta nie ma możliwości skutecznego zakwestionowania wysokości zobowiązania podatkowego, za które ma odpowiadać solidarnie ze spółką. Tym samym istotne są również wątpliwości co do tego, że były członek zarządu spółki (podatnika VAT) pozbawiony zostaje prawa do bycia wysłuchanym, albowiem jego argumenty pozostają nierozpatrzone na skutek tego, że praktyka krajowa odmawia tej osobie prawa do weryfikowania wysokości zobowiązania podatkowego w postępowaniu dotyczącym solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe spółki w VAT.

[35] Zauważyć należy, że w toku postępowania przed Sądem organ odwoławczy wskazywał na pewnego rodzaju ryzyka związane z tym, że osoba trzecia – o ile przyznano by jej status strony – biorąca udział w postępowaniu uzyskać mogłaby szereg informacji i danych związanych ze spółką, a które nie powinny być jej ujawnione choćby z uwagi na tajemnicę handlową czy tajemnicę przedsiębiorstwa. Trzeba tu jednak zauważyć, że postępowanie wymiarowe dotyczy okresu, w którym wnioskodawczyni pełniła funkcję prezesa zarządu spółki, a zatem z pewnością dane dotyczące spółki za ten okres, w tym dane księgowe czy finansowe, były jej znane lub powinny być znane. Nawet jednak, gdyby organy podatkowe pozyskały nowe dowody, to gromadzone przez organ materiały dowodowe, z których organ wyprowadza wnioski o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania spółki, z pewnością powinny być znane osobie trzeciej (mogącej ponosić na ich podstawie odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe spółki w VAT), aby urzeczywistnić jej konstytucyjne i wynikające z prawa unijnego prawo do obrony.

[36] W ocenie Sądu istotne również jest wskazanie w tym kontekście poglądu wyrażonego przez TSUE w przywołanym już wyroku z 16 października 2019 r., w sprawie C-189/18, gdzie orzeczono, że dyrektywę VAT, zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie sprzeciwiają się one uregulowaniu lub praktyce danego państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w trakcie weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa związanego z VAT popełnionego przez dostawców, z zastrzeżeniem, po pierwsze, że nie zwalniają one organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z owych powiązanych postępowań administracyjnych, na podstawie których zamierza on wydać decyzję, oraz że podatek ten nie zostaje w ten sposób pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, po drugie, że wspomniany podatek może w trakcie tego postępowania uzyskać dostęp do wszystkich dowodów zebranych w trakcie owych powiązanych postępowań

administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swą decyzję lub które to dowody mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu, oraz po trzecie, że sąd rozpoznający skargę na tę decyzję może skontrolować zgodność z prawem uzyskania i wykorzystania owych dowodów oraz ustaleń, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi, dokonanych w decyzjach administracyjnych wydanych względem wspomnianych dostawców.

[37] Skoro zatem zachodzi konieczność zapoznania jednostki z materiałami zgromadzonymi w innych postępowaniach – w okolicznościach opisanych w ww. wyroku TSUE – to trzeba przyjąć, że przepisy dyrektywy VAT, zasada poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty nie sprzeciwiają się temu, by osoba trzecia, mogąca odpowiadać solidarnie za zobowiązania spółki, miała status strony w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki (za okres w którym była ona członkiem zarządu reprezentującym tę spółkę), z czym wiąże się jej prawo do zapoznania się z materiałem dowodowym, na podstawie którego organ podatkowy ustalić ma wysokość zobowiązania podatkowego, które obciążyć może finalnie ową osobę trzecią. W realiach opisanej już wcześniej praktyki krajowej, pozbawiającej osobę trzecią prawa do kwestionowania wysokości zobowiązania za który odpowiada solidarnie, dochodzi zaś do naruszenia prawa tej strony do obrony swoich praw, o czym była już mowa.

[38] Dodatkowo należy wskazać, że w postępowaniu podatkowym w ramach którego wydano postanowienie zaskarżone przez skarżącą do Sądu, wnioskodawczyni dano prawo do złożenia zeznań jako świadek, co jednak nie daje jej gwarancji procesowych przynależnych stronie postępowania podatkowego. W szczególności status świadka wyklucza skorzystanie z uprawnienia strony postępowania do zapoznania się z materiałem dowodowym, zgłaszania wniosków dowodowych, udziału w przesłuchaniach świadków, jak i wreszcie do korzystania ze środków zaskarżenia wobec rozstrzygnięć organów podatkowych. Pozbawiona zostaje również możliwości wnioskowania o wznowienie postępowania podatkowego czy o stwierdzenie nieważności decyzji wydanej wobec spółki, z której to decyzji organy podatkowe będą czerpać podstawę do określenia wysokości zobowiązania, za które solidarną odpowiedzialność poniesie skarżąca.

V. Podsumowanie

[39] Reasumując, Sąd uwzględnił, że krajowy mechanizm odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania spółki w podatku od towarów i usług jest mechanizmem służącym zapewnieniu efektywności poboru tego podatku, a to zaś wskazuje na związek niniejszej sprawy z prawem unijnym. Natomiast ujawnione w sprawie i przedstawione powyżej wątpliwości związane z interpretacją wskazanych przepisów prawa unijnego uzasadniały zwrócenie się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym. Wskazać przy tym należy, że wydanie orzeczenia prejudycjalnego jest niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed Sądem, albowiem ocena legalności zaskarżonego w sprawie postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu – na mocy którego potwierdzono brak prawa skarżącej do udziału w postępowaniu podatkowym dotyczącym spółki w zakresie VAT – uwarunkowana być musi przesądzeniem, czy w świetle przywołanych przepisów i zasad prawa unijnego osoba trzecia mogąca ponosić odpowiedzialność solidarną za zobowiązania spółki w VAT winna być dopuszczona do udziału w postępowaniu wymiarowym w VAT prowadzonym przez organy podatkowe wobec spółki.

[40] Z tych powodów Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu na podstawie art. 267 zdanie drugie TFUE orzekł jak w pkt I sentencji postanowienia.

VI. Zawieszenie postępowania przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu

[41] Zgodnie z art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a., sąd zawiesza postępowanie z urzędu w razie przedstawienia przez sąd w tym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu albo Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

[42] Zawieszenie postępowania w niniejszej sprawie ma obligatoryjny charakter z uwagi na wiążący charakter orzeczenia TSUE. Wobec tego, że postępowanie przed sądem krajowym do czasu uzyskania stanowiska TSUE odnośnie do przedstawionego pytania prejudycjalnego nie może się toczyć.

[43] Z tych względów Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił jak w pkt II sentencji.

VII. Uwagi końcowe

[44] Stosownie do treści art. 95 § 2 Regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości (Dz. Urz. UE. L. z 2012 r. Nr 265, str. 1 ze zm.), Sąd wskazuje na zasadność utajnienia tożsamości skarżącej i nazwy spółki, której zarządu członkiem była skarżąca.

[45] Należy tu dodatkowo wskazać, że Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowieniem z dnia 31 stycznia 2024 r., I SA/Wr 966/22, zwrócił się do TSUE z pytaniami prejudycjalnymi odnoszącymi się, po pierwsze, do uregulowania krajowego przewidującego mechanizm odpowiedzialności solidarnej członka zarządu osoby prawnej za zobowiązania z tytułu VAT tej osoby prawnej bez wcześniejszego ustalenia czy taki członek zarządu działał w złej wierze albo że jego zachowaniem można było zarzucić zawiniony błąd lub też niedbalstwo. W drugim pytaniu zwrócono się o wyjaśnienie czy przepisy dyrektywy VAT, w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 TFUE, zasada pewności prawa, zasada uzasadnionych oczekiwań, zasada prawa do dobrej administracji wywodzona z art. 41 Karty w zw. z art. 2 TUE i art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która dla uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania w VAT osoby prawnej posiadającej jednego wierzyciela, wymaga od członka zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, który jest bezprzedmiotowy na gruncie przepisów i praktyki krajowego prawa insolwencyjnego, a w konsekwencji prowadzi do naruszenia istoty prawa własności (art. 17 Karty). Zaś w trzecie pytanie tyczy kwestii nierównego traktowania członków zarządu osób prawnych, w ten sposób, że członek zarządu osoby prawnej posiadającej więcej niż jednego wierzyciela, może uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania spółki poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, natomiast członek zarządu osoby prawnej posiadającej wyłącznie jednego wierzyciela, nie ma możliwości skutecznego złożenia takiego wniosku, co w efekcie pozbawia go możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej oraz prawa do skutecznego środka zaskarżenia.

[46] Powyższa sprawa nie dotyczy skarżącej w niniejszej sprawie, jednak poruszona w ww. pytaniu problematyka pozostaje z nią w związku.