

Sprawa C–620/19

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

20 sierpnia 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesverwaltungsgericht (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

4 lipca 2019 r.

Strona wnosząca rewizję i apelację, druga strona postępowania w pierwszej instancji:

Land Nordrhein-Westfalen

Druga strona w postępowaniu rewizyjnym i apelacyjnym, skarżący:

D. H. T. działający jako syndyk masy upadłościowej J & S Service UG (z ograniczoną odpowiedzialnością)

Bundesverwaltungsgericht (federalny sąd administracyjny)

POSTANOWIENIE

[...]

w postępowaniu administracyjnosądowym

w sprawie D. H. T. działającego jako syndyk masy upadłościowej J & S Service UG (z ograniczoną odpowiedzialnością), [...] Euskirchen,

skarżącego, drugiej strony w postępowaniu rewizyjnym i apelacyjnym,

[...] [Or. 2]

p r z e c i w k o

Land Nordrhein-Westfalen (krajowi związkowemu Nadrenii Północnej–Westfalii)

[...]

drugiej stronie postępowania, stronie wnoszącej apelację i rewizję

[...]

przy udziale:

Vertreter des Bundesinteresses

beim Bundesverwaltungsgericht (przedstawiciela interesów federacji przy federalnym sądzie administracyjnym)

[...] Berlin,

siódma izba Bundesverwaltungsgericht (federalnego sądu administracyjnego)

[...]

w dniu 4 lipca 2017 r. postanowiła:

Postępowanie zostaje zawieszono.

Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedstawione do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania w przedmiocie wykładni rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólnego rozporządzenia o ochronie danych) (Dz.U. L 119 z dnia 4 maja 2016 r., s. 1): **[Or. 3]**

1. Czy art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) 2016/679 służy również ochronie interesów organów podatkowych?

2. Jeśli tak, to czy sformułowanie „egzekucja roszczeń cywilnoprawnych” obejmuje również obronę organu podatkowego przed roszczeniami cywilnoprawnymi i czy takie roszczenia musiały być już dochodzone na drodze prawnej?

3. Czy przepis art. 23 ust. 1 lit. e) rozporządzenia (UE) 2016/679 pozwala na ograniczenie prawa dostępu do informacji przysługującego na podstawie art. 15 rozporządzenia (UE) 2016/679 w celu odparcia cywilnoprawnych roszczeń skierowanych przeciwko organowi podatkowemu, a dotyczących

bezskuteczności czynności wobec masy upadłościowej, tak by chronić w ten sposób ważny interes finansowy państwa członkowskiego w zakresie opodatkowania?

U z a s a d n i e n i e :

I

- 1 Skarżący jest syndykiem masy upadłościowej. Zawniósł on do właściwego urzędu skarbowego o udzielenie informacji podatkowych dotyczących upadłego, prostej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, celem zbadania roszczeń dotyczących bezskuteczności czynności wobec masy upadłościowej.
- 2 Urząd skarbowy oddalił jego wniosek, złożony z powołaniem się na Informationsfreiheitsgesetz (ustawę o swobodzie informacji) kraju Nadrenii Północnej–Westfalii. Przedmiotem wniosku było udzielenie informacji na temat zagrożenia zastosowaniem środków egzekucyjnych, wystawienia nakazów egzekucji, otrzymanych płatności, daty, w której urząd dowiedział się o niewypłacalności dłużnika, oraz żądanie przesłania wyciągów z zapisów na kontach prowadzonych dla wszystkich rodzajów podatków za okresy rozliczeniowe od marca 2014 r. do czerwca 2015 r.
- 3 Skarga na tę decyzję została zasadniczo uwzględniona przez Verwaltungsgericht (sąd administracyjny). Oberverwaltungsgericht (wyższy sąd administracyjny) oddalił apelację kraju związkowego: zdaniem sądu roszczenie o udzielenie informacji ani nie zostało uchylone przez szczególne przepisy podatkowego prawa proceduralnego, ani też nie istnieje przyczyna wyłączenia tego roszczenia. Chociaż wnioskowane informacje podlegały pod względem przedmiotowym zakresowi ochrony tajemnicy skarbowej, to jednak tajemnica ta nie musiała być zachowana w stosunku do syndyka masy upadłościowej [Or. 4], tak samo jak nie musiała być zachowana w stosunku do podmiotu zainteresowanego, którego sytuacja podatkowa jest przedmiotem sporu. Prawo do dysponowania informacjami podatkowymi przeszło na syndyka z chwilą otwarcia postępowania upadłościowego. Przejście to objęło również tajemnice handlowe i informacje podatkowe w zakresie niezbędnym do prawidłowego zarządzania masą upadłości oraz do likwidacji tej masy. Syndyk może żądać od upadłego informacji na temat wszystkich okoliczności związanych z postępowaniem. Obowiązek współpracy ze strony upadłego obejmuje również obowiązek zwolnienia urzędu skarbowego z zachowania tajemnicy skarbowej; interes upadłego w zachowaniu tajemnicy był w tym zakresie podrzędny.
- 4 W rewizji dopuszczonej przez sąd apelacyjny do rozpoznania z uwagi na jej zasadnicze znaczenie druga strona postępowania w dalszym ciągu popiera swoje żądanie oddalenia skargi.

II

- 5 Postępowanie należy zawiesić do czasu udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem Sprawiedliwości”) odpowiedzi na pytania prejudycjalne sformułowane w sentencji postanowienia (art. 267 TFUE).
- 6 1. Mające znaczenie dla sprawy przepisy prawa Unii znajdują się w art. 1 ust. 1, art. 4 pkt 1, art. 15 i art. 23 ust. 1 lit. e), i) oraz j) rozporządzenia (UE) 2016/679.
- 7 2. Odpowiednie przepisy prawa krajowego zostały w trakcie postępowania rewizyjnego wprowadzone do Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, AO) ustawą z dnia 17 lipca 2017 r. [...] i weszły w życie w dniu 25 maja 2018 r. Przepisy te przewidują:
- 8 Paragraf 2a. Zakres stosowania przepisów dotyczących przetwarzania danych osobowych
- „(3) Przepisy niniejszej ustawy oraz przepisy ustaw podatkowych dotyczące przetwarzania danych osobowych nie znajdują zastosowania w zakresie, w jakim obowiązuje - bezpośrednio lub zgodnie z ust. 5 - prawo [Or. 5] Unii Europejskiej, w szczególności rozporządzenie (UE) 2016/679 [...] w aktualnie obowiązującej wersji.”
- „(5) O ile nic innego nie wynika z przepisów, przepisy rozporządzenia (UE) 2016/679, przepisy niniejszej ustawy oraz przepisy ustaw podatkowych dotyczące przetwarzania danych osobowych osób fizycznych stosuje się odpowiednio do informacji dotyczących zidentyfikowanych lub możliwych do zidentyfikowania
1. zmarłych osób fizycznych lub
 2. osób prawnych, stowarzyszeń lub mas majątkowych, niezależnie od tego, czy mają one zdolność prawną.”
- 9 Paragraf 32e. Stosunek do innych roszczeń o udzielenie informacji i o dostęp do informacji
- „W zakresie, w jakim osoba, której informacje dotyczą, lub osoba trzecia jest uprawniona do żądania od organów podatkowych dostępu do informacji zgodnie z ustawą o swobodzie informacji z dnia 5 września 2005 r. (BGBl. I, s. 2722) w aktualnej wersji lub zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa krajów związkowych, stosuje się odpowiednio art. 12-15 rozporządzenia (UE) 2016/679 w związku z § 32a do § 32d. Dalsze roszczenia o udzielenie informacji na temat informacji podatkowych są w tym zakresie wyłączone. Paragraf 30 ust. 4 pkt 2 nie znajduje zastosowania.”
- 10 Paragraf 32b. Obowiązek informacyjny organu podatkowego w przypadku, gdy dane osobowe nie zostały pozyskane od osoby, której dane dotyczą

„(1) Oprócz wyjątków wymienionych w art. 14 ust. 5 rozporządzenia (UE) 2016/679 i § 31c ust. 2 obowiązek informacyjny organów podatkowych wobec osoby, której dane dotyczą, przewidziany w art. 14 ust. 1, 2 i 4 rozporządzenia (UE) 2016/679 nie istnieje,

1. gdy udzielenie informacji

a) zagroziłoby prawidłowemu wykonywaniu zadań wchodzących w zakres kompetencji organów podatkowych lub innych podmiotów publicznych w rozumieniu art. 23 [Or. 6] ust. 1 lit. d) do h) rozporządzenia (UE) 2016/679, lub

b) [...]

i w związku z tym interes osoby, której dane dotyczą, w otrzymaniu informacji należy uznać za podrzędny. Paragraf 32a ust. 2 stosuje się odpowiednio.”

11 § 32c Prawo dostępu do informacji przysługujące osobie, której dane dotyczą

„(1) Prawo dostępu do informacji osoby, której dane dotyczą, na podstawie art. 15 rozporządzenia (UE) 2016/679 nie istnieje w stosunku do organu podatkowego, o ile

1. § 32b ust. 1 lub 2 wyłącza obowiązek informowania osoby, której dane dotyczą,

2. udzielenie informacji zaszkodziłoby podmiotowi prawnemu reprezentowanemu przez organ podatkowy w dochodzeniu, wykonywaniu lub obronie roszczeń cywilnoprawnych lub w obronie przed roszczeniami cywilnoprawnymi dochodzonymi wobec tego podmiotu w rozumieniu art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) 2016/679; cywilnoprawne obowiązki organu podatkowego w zakresie udzielania informacji pozostają nienaruszone,

[...]”.

III

12 Pytania prejudycjalne są istotne dla rozstrzygnięcia. Od odpowiedzi na nie zależy uwzględnienie rewizji drugiej strony postępowania. Pytania te wymagają wyjaśnienia przez Trybunał Sprawiedliwości, ponieważ kwestie te nie zostały wyjaśnione w jego orzecznictwie, ani też nie są oczywiste. W przedmiocie odesłania prejudycjalnego i poszczególnych pytań prejudycjalnych znaczenie mają następujące kwestie:

13 Rozporządzenie (UE) 2016/679 nie ma bezpośredniego zastosowania do stanu faktycznego niniejszej sprawy. Sprawa ta nie dotyczy ani (podatkowych) danych [Or. 7] osobowych osoby fizycznej w rozumieniu art. 1 ust. 1 i art. 4 pkt 1 rozporządzenia (UE) 2016/679, ani roszczenia osoby, której dane dotyczą, o dostęp do informacji na mocy prawa o ochronie danych zgodnie z art. 15

rozporządzenia (UE) 2016/679. Uprawnienia osoby, której dane dotyczą, w zakresie ochrony tych danych osobowych mają zdecydowanie osobisty charakter i nie stają się częścią masy upadłościowej, a w związku z tym nie przechodzą na syndyka wraz z prawem do zarządzania i rozporządzania zgodnie z § 80 ust. 1 Insolvenzordnung (prawa upadłościowego, InsO). Jednakże, w celu zapewnienia jednolitej wykładni prawa Unii, Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie potwierdzał swoją właściwość do orzekania w sprawach wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które dotyczą prawa Unii i w których okoliczności faktyczne postępowania głównego nie wchodziły w zakres zastosowania prawa Unii, lecz to prawo zostało uznane przez przepisy krajowe za bezpośrednio i bezwarunkowo stosowane na podstawie zawartego w tych przepisach krajowych odesłania do treści prawa Unii (zob. wyroki Trybunału: z dnia 16 marca 2006 r. – C-3/04 [ECLI:EU:C:2006:176], Poseidon Catering BV – pkt 14 i nast. i z dnia 18 października 2012 r. – C-583/10 [ECLI:EU:C:2012:638], Nolan – pkt 45 i nast.).

- 14 Warunki te są w niniejszej sprawie spełnione. Poprzez zmiany w ordynacji podatkowej ustawodawca dąży - jak wynika w szczególności z § 2a ust. 3 i 5 AO - do osiągnięcia celu, jakim jest zapewnienie zgodnie z ogólną zasadą ordynacji podatkowej - w obszarze wykraczającym poza bezpośredni zakres stosowania rozporządzenia (UE) 2016/679 - by reguły proceduralne, które jednocześnie często stanowią przepisy dotyczące przetwarzania danych osobowych, były jednolite dla wszystkich podmiotów, których dotyczy prawo podatkowe i prawo procedury podatkowej, niezależnie od ich formy prawnej [...]. Nic nie wskazuje na to, że ten cel regulacji jest ograniczony do podatków określonych w prawie Unii. Zróżnicowanie przetwarzania danych w zależności od dłużników i rodzajów podatków byłoby zresztą nie do zrealizowania pod względem technicznym - jak podnieśli podczas rozprawy przedstawiciele federalnego ministerstwa finansów, które jest przedmiotowo właściwie w sprawie nowelizacji ordynacji podatkowej.
- 15 Jednocześnie ustawodawca krajowy chciał podporządkować przysługujące co do zasady roszczenia o dostęp do informacji wynikające z federalnych i krajowych ustaw o swobodzie informacji temu jednolitemu prawu o procedurze podatkowej [Or. 8] i w ten sposób uchylić szczególne przepisy ustaw o swobodzie informacji dotyczących danych podatkowych [...]. Temu celowi służy § 32e AO. Wykluczona jest interpretacja tego przepisu jako odesłania do podstawy prawnej. Interpretacja taka powodowałaby w konsekwencji, że wprowadzone tym przepisem odpowiednie zastosowanie art. 12-15 rozporządzenia (UE) nr 2016/679 w związku z § 32a do § 32d AO do roszczeń o udzielenie informacji osób trzecich, wobec braku stanowiska osoby, której dane dotyczą, zawsze prowadziłoby do wyłączenia roszczenia i w rezultacie przepis ten nie znajdowałby zastosowania. Takie rozumienie tego przepisu jest niezgodne z brzmieniem § 32e zdanie pierwsze AO. Zgodnie z wyjaśnieniami zaprezentowanymi przez przedstawicieli federalnego ministerstwa finansów podczas rozprawy, nie odpowiada to również wyrażonemu w § 32e zdania drugie i trzecie AO celowi regulacji, jakim jest ograniczenie roszczeń o udzielenie informacji – o ile zostały

one przewidziane w federalnych czy krajowych ustawach o swobodzie informacji – wyłącznie do górnej granicy wynikającej z ordynacji podatkowej.

- 16 W tym kontekście „różnicowana” interpretacja nowych przepisów ordynacji podatkowej - w zależności od tego, czy dany stan faktyczny podlega prawu Unii czy nie - nie wchodzi w grę.
- 17 W przedmiocie pytania pierwszego:

Od odpowiedzi na to pytanie zależy, czy organ podatkowy może w ogóle odmówić dostępu do informacji podatkowych o podatniku z powołaniem się na art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) 2016/679. Ustawodawca krajowy najwyraźniej założył taką możliwość zgodnie z jednoznacznym brzmieniem § 32c ust. 1 pkt 2 AO, który, jak wynika z uzasadnienia ustawy [...], opiera się na art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) 2016/679 i który również wyraźnie odnosi się do tego przepisu. Z drugiej strony część przedstawicieli doktryny wyraża pogląd, że klauzule upoważniające zawarte w art. 23 ust. 1 lit. i) i j) rozporządzenia (UE) nr 2016/679 mają zastosowanie wyłącznie do podmiotów prawa prywatnego; w tym względzie warunek zawarty pod literą j) pełni ostatecznie jedynie funkcję wyjaśniającą w odniesieniu do warunku pod literą i), który jest sformułowany szeroko w celu ochrony praw i wolności innych osób prywatnych [...] **[Or. 9]** [...]. Argumentem przemawiającym za powyższym jest fakt, że ochrona ważnych interesów publicznych jest przedmiotem klauzul upoważniających zawartych w art. 23 ust. 1 lit. a) do h) rozporządzenia (UE) 2016/679. Istotne interesy finansowe państwa związane z kwestiami budżetowymi i podatkowymi mogą być chronione na przykład na podstawie art. 23 ust. 1 lit. e) rozporządzenia (UE) nr 2016/679.

- 18 W przedmiocie pytania drugiego:

O ile urzędy skarbowe mogą zasadniczo powoływać się na art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) nr 2016/679, należy wyjaśnić, czy sformułowanie „egzekucja roszczeń cywilnoprawnych” obejmuje również obronę przed roszczeniami cywilnoprawnymi. Tak właśnie jest w opinii ustawodawcy krajowego - jak znowu można to wyraźnie wywnioskować zarówno z brzmienia, jak i uzasadnienia § 32c ust. 1 pkt 2 AO [...]. Zgodnie z zaprezentowaną podczas rozprawy argumentacją przedstawicieli federalnego ministerstwa finansów w przedmiocie zamierzonej zgodności z prawem Unii, wyraźne odniesienie do art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) 2016/679 w § 32c ust. 1 pkt 2 AO służy wyjaśnieniu, że chodzi w tym przepisie wyłącznie o obronę przed roszczeniami cywilnoprawnymi w rozumieniu tego rozporządzenia.

- 19 Paragraf 32c ust. 1 pkt 2 AO ma na celu zapewnienie, by uwzględnione zostały zasady równego i zgodnego z prawem opodatkowania oraz zabezpieczenia dochodów podatkowych, tak aby organy podatkowe pod względem realizacji roszczeń cywilnoprawnych nie były traktowane lepiej, ale też nie gorzej niż inni dłużnicy lub wierzyciele; obowiązki informacyjne powinny zatem być regulowane

wyłącznie przepisami prawa cywilnego [...]. Przepis ten ma na celu skorygowanie „przyjaznego dla syndyka” orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach wniosków o dostęp do informacji na podstawie federalnych i krajowych ustaw o swobodzie informacji [...]. Zgodnie z tym orzecznictwem uprawnienia syndyka w zakresie zarządzania i rozporządzania przysługujące mu na mocy § 80 ust. 1 InsO obejmują również informacje objęte tajemnicą skarbową, które mają służyć zbadaniu [Or. 10] roszczeń skierowanych przeciwko organowi podatkowemu o uznanie czynności za bezskuteczną w stosunku do masy upadłości zgodnie z § 129 i nast. InsO [...]. W konsekwencji tego orzecznictwa syndycy mogli żądać od organów podatkowych dostępu do informacji podatkowych dotyczących upadłych, dzięki którym dopiero byli co do zasady w stanie rozpatrywać skierowane przeciwko danemu organowi podatkowemu roszczenia o uznanie czynności za bezskuteczną w stosunku do masy upadłości. W stosunku do innych wierzycieli upadłego syndyk jest ograniczony do roszczeń cywilnoprawnych o udzielenie informacji, które wyraźnie pozostają nienaruszone przez § 32c ust. 1 pkt 2 AO. Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Bundesgerichtshof (federalnego trybunału sprawiedliwości) roszczenia cywilnoprawne o udzielenie informacji zależą od tego, czy roszczenie o uznanie czynności za bezskuteczną zostało co do zasady ustalone, tak że chodzi jedynie o bardziej szczegółowe określenie rodzaju i zakresu roszczenia. Dopóki nie zostanie ustalone zobowiązanie do zwrotu, syndyk musi zwracać się do upadłego w celu uzyskania wszystkich niezbędnych informacji [...]. A zatem od innych wierzycieli syndyk może domagać się informacji dopiero na znacznie późniejszym etapie postępowania; § 32c ust. 1 pkt 2 AO ma w przyszłości wykluczyć wynikające z tego pogorszenie sytuacji organów podatkowych.

- 20 Należy wyjaśnić, czy ten cel regulacji jest objęty art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) 2016/679. Przepis ten upoważnia ustawodawcę krajowego - pod pewnymi warunkami - do wydawania przepisów ograniczających [regulacje rozporządzenia] w celu zapewnienia egzekucji roszczeń cywilnoprawnych. Zgodnie z powszechnym rozumieniem, termin „egzekucja” odnosi się do sfery podmiotu, któremu przysługuje roszczenie (wierzyciela) i jest stosowany przede wszystkim jako synonim wykonania lub egzekucji sądowej czy komorniczej roszczenia, które zostało już ustalone; to samo zdaje się odnosić na przykład do terminu „the enforcement” w angielskiej wersji rozporządzenia (UE) 2016/679 czy do terminu „l'exécution” w wersji francuskiej. Dlatego też termin „egzekucja” nie może obejmować bez zastrzeżeń obrony przed roszczeniami cywilnoprawnymi. Jest tak tym bardziej dlatego, że prawodawca dokonuje rozróżnienia pomiędzy pojęciami „ustalenia”, „dochodzenia” i „obrony” (roszczeń) w art. 9 ust. 2 lit. f), art. 17 ust. 3 lit. e), art. 18 ust. 1 lit. c) i ust. 2, art. 21 ust. 1 zdanie drugie i art. 49 ust. 1 lit. e) rozporządzenia [Or. 11] (UE) 2016/679. Nie jest przy tym jasne, czy obrona roszczeń prawnych obejmuje również obronę przed takimi roszczeniami [...].
- 21 O ile sformułowanie „egzekucja roszczeń cywilnoprawnych” obejmuje obronę organu podatkowego przed takimi roszczeniami, powstaje kolejne pytanie, czy roszczenia (w tym przypadku roszczenia o uznanie czynności za bezskuteczną w

stosunku do masy upadłości) muszą już być dochodzone od podmiotu, przeciwko któremu roszczenie przysługuje, czy też wystarczy zażądać informacji w celu sprawdzenia istnienia takich roszczeń. Niezręczne językowo sformułowanie § 32c ust. 1 pkt 2 AO odnosi się do obrony podmiotu prawnego organu podatkowego „przed roszczeniami cywilnoprawnymi dochodzonymi wobec tego podmiotu [...]”. Jeżeli „dochodzenie” rozumieć jako synonim „żądania”, „twierdzenia”, „zgłaszania”, „domagania się” czy „egzekwowania”, to sformułowanie „dochodzone” [roszczenia] oznacza, że uprawniony z tytułu roszczenia (wierzyciel) powołał się już wobec podmiotu, przeciwko któremu roszczenie przysługuje (dłużnika) na to roszczenie, tzn. zostało ono już skonkretyzowane przynajmniej co do zasady. Z drugiej strony nie należy uznać za wystarczającą samej możliwości – podlegającej bardziej szczegółowemu badaniu dopiero przy pomocy wnioskowanych informacji podatkowych – istnienia roszczeń wobec organu podatkowego o uznanie czynności za bezskuteczną wobec masy upadłości. Gdyby prawo do informacji zostało wyłączone dopiero po dochodzeniu roszczenia o uznanie czynności za bezskuteczną wobec masy upadłości, przepis ten byłby jednak w dużej mierze zbędny, ponieważ syndyk uzyskałby już wcześniej wymagane dane. Izba orzekająca rozumie zatem § 32c ust. 1 pkt 2 AO zgodnie z jego jednoznacznym sensem i celem, w ten sposób, że sformułowanie „dochodzone” [roszczenia] obejmuje również roszczenia, które „mają być dochodzone” względnie „ewentualne” roszczenia. Kwestią dyskusyjną i wymagającą wyjaśnienia jest to, czy ta interpretacja art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) nr 2016/679 jest wciąż uzasadniona.

22 W przedmiocie pytania trzeciego:

Wreszcie należy wyjaśnić, czy przepis krajowy, zgodnie z którym prawo dostępu do informacji przysługujące na podstawie art. 15 rozporządzenia (UE) 2016/679 jest ograniczone w celu odparcia **[Or. 12]** ewentualnych roszczeń wobec organu podatkowego o uznanie czynności za bezskuteczną wobec masy upadłości, może opierać się na art. 23 ust. 1 lit. e) rozporządzenia (UE) 2016/679.

23 W opinii ustawodawcy krajowego celem regulacji § 32c ust. 1 pkt 2 AO jest zapewnienie, by organ podatkowy nie był ani w lepszej ani w gorszej sytuacji niż inni wierzyciele i dłużnicy w zakresie roszczeń cywilnoprawnych, również w interesie równego i zgodnego z prawem opodatkowania oraz zabezpieczenia wpływów podatkowych; te dwa cele stanowią zdaniem ustawodawcy krajowego ważne cele interesu publicznego w dziedzinie budżetowej i podatkowej w rozumieniu art. 23 ust. 1 lit. e) rozporządzenia (UE) 2016/679 [...]. Biorąc pod uwagę brzmienie § 32c ust. 1 pkt 2 AO oraz uzasadnienie ustawy, izba orzekająca zakłada wprawdzie, że ustawodawca zamierzał przede wszystkim skorzystać z klauzuli upoważniającej zawartej w art. 23 ust. 1 lit. j) rozporządzenia (UE) nr 2016/679. Zgodnie z wykładnią systemową przemawia za tym fakt, że ustawodawca odwołał się do klauzul w art. 23 ust. 1 lit. d) do h) rozporządzenia (UE) 2016/679 (tylko) w innych przepisach, takich jak § 32b ust. 1 pkt 1 lit. a) AO, do którego odnosi się § 32c ust. 1 pkt 1 AO. Niezależnie od tego nie można

w każdym razie jednoznacznie wykluczyć, że § 32c ust. 1 pkt 2 AO może również dodatkowo opierać się na art. 23 ust. 1 lit. e) rozporządzenia (UE) 2016/679.

- 24 W niniejszej sprawie założenie to budzi jednak wątpliwości. Wnioskowane informacje podatkowe nie są istotne dla materialnoprawnych roszczeń podatkowych, ale przede wszystkim dla przepływów płatności, mających znaczenie z punktu widzenia prawa upadłościowego jako czynności prawne, które mogą być ewentualnie zakwestionowane na podstawie § 129 ust. 1 InsO. Roszczenie syndyka masy upadłościowej wobec organu podatkowego o zwrot świadczeń zakwestionowanych na mocy prawa upadłościowego nie jest zatem jednym z roszczeń wynikających ze stosunku podatkowego. Zakwestionowanie czynności w oparciu o przepisy prawa upadłościowego prowadzi jedynie do bezskuteczności czynności stawiającej wierzycieli w niekorzystnej sytuacji, ale nie do bezskuteczności zobowiązania leżącego u jej podstaw. Zakwestionowanie czynności nie ma raczej wpływu na podstawę prawną zaskarżonego świadczenia - w tym przypadku roszczeń podatkowych. Podmiot, przeciwko któremu wysunięto roszczenie o uznanie czynności za bezskuteczną, musi zwrócić świadczenie wypłacone mu przez upadłego, ale zachowuje swoją wierzytelność (§ 144 ust. 1 InsO), która początkowo została spłacona, ale która potem stała się ponownie wymagalna [Or. 13] i może zostać zgłoszona do masy upadłości [...]. Kwestia równego traktowania organów podatkowych i innych wierzycieli, poruszana przez w § 32c ust. 1 pkt 2 AO, dotyczy zatem wprawdzie interesów finansowych państwa, ponieważ urząd skarbowy musi ewentualnie zwrócić pobrane podatki i zgłosić swoje wierzytelności do masy upadłości. Jest jednak co najmniej wątpliwe, czy interes w ochronie przed takim „anulowaniem” stanowi godny uznania „ważny cel” w rozumieniu art. 23 ust. 1 lit. e) rozporządzenia (UE) nr 2016/679, zwłaszcza że bezpośredni związek z gwarancją równego i zgodnego z prawem opodatkowania oraz zabezpieczeniem wpływów podatkowych nie jest w każdym razie jednoznacznie widoczny. Również ustawodawca krajowy miał na myśli w tym zakresie w pierwszym rzędzie inne przypadki - jak wynika z przepisu § 32a ust. 2 AO, o którym mowa w § 32b ust. 1 zdanie drugie AO.

[...]