

Affaire C-709/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

17 novembre 2022

Jurisdiction nationale :

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

22 septembre 2022

Partie requérante :

Syndyk Masy Upadłości A

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Le 22 septembre 2022

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

composé de [OMISSIS]

après examen à huis clos, le 22 septembre 2022, par la première division, du recours de l'administratrice d'insolvabilité A contre la décision du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre fiscale de Wrocław, Pologne) du 30 novembre 2021 [OMISSIS] ayant refusé de débloquer les fonds déposés sur le compte TVA, décide :

I. en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2012, C 326, p. 1) de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes concernant l'interprétation du droit de l'Union :

1. Les dispositions de la décision d'exécution (UE) 2019/310 du Conseil, du 18 février 2019, autorisant la Pologne à introduire une mesure particulière dérogatoire à l'article 226 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2019, L 51, p. 19, ci-après la « décision 2019/310 ») et celles de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive 2006/112/CE »), et notamment ses articles 395 et 273, ainsi que les principes de proportionnalité et de neutralité doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition et une pratique nationales qui, dans les circonstances de l'espèce, refusent d'autoriser l'administrateur d'insolvabilité à transférer les fonds réunis sur le compte TVA de l'assujetti (mécanisme de paiement scindé) sur le compte bancaire indiqué par l'administratrice ?

2. L'article 17, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (JO 2007, L 303, p. 1), concernant le droit de propriété, lu en combinaison avec l'article 51, paragraphe 1 et l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition et une pratique nationales qui, dans les circonstances de l'espèce, refusent d'autoriser l'administratrice d'insolvabilité à transférer les fonds réunis sur le compte TVA de l'assujetti (mécanisme de paiement scindé), conduisant, par conséquent, à geler les fonds déposés sur le compte TVA mentionné ci-dessus appartenant à l'assujetti failli et à empêcher, par conséquent, l'administratrice d'insolvabilité d'exécuter ses tâches dans le cadre de la procédure de faillite ?

3. Compte tenu du contexte et des objectifs de la décision 2019/310 ainsi que de ceux de la directive 2006/112/CE, le principe de l'État de droit découlant de l'article 2 du traité sur l'Union européenne (JO 2016, C 202, p. 13, ci-après le « TUE ») et le principe de sécurité juridique qui en est la concrétisation ainsi que le principe de coopération loyale découlant de l'article 4, paragraphe 3, TUE et le principe de bonne administration découlant de l'article 41, paragraphe 1, de la Charte, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique nationale qui, en refusant d'autoriser l'administratrice d'insolvabilité à transférer les fonds réunis sur le compte TVA de l'assujetti (mécanisme de paiement scindé), compromet la finalité de la procédure d'insolvabilité relevant de la compétence du tribunal polonais chargé de la faillite au sens de l'article 3, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/848 du Parlement européen et du Conseil, du 20 mai 2015, relatif aux procédures d'insolvabilité (refonte) (JO 2015, L 141, p. 19), et conduit, par conséquent, par l'application d'une mesure nationale inadéquate, à privilégier le Trésor public en tant que créancier au détriment de la masse des créanciers ?

[OMISSIS] [suspension de la procédure]

MOTIVATION

1. Recevabilité de la question préjudicielle

[OMISSIS] [compétence de la juridiction de renvoi]

2. Anonymat

Conformément à l'article 95, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour de justice de l'Union européenne [OMISSIS], la juridiction de renvoi indique la nécessité de préserver l'anonymat de l'assujetti.

3. Cadre juridique

Le cadre juridique comprend les dispositions de la réglementation de l'Union et de la législation nationale concernant la taxe sur les produits et les services et la réglementation permettant de comprendre la spécificité du problème soulevé, en vigueur au 28 juin 2021 (dépôt par l'administratrice d'insolvabilité de la demande d'autorisation de transfert des fonds réunis sur le compte TVA sur le compte de la masse de l'insolvabilité).

3.1. Droit de l'Union

- l'article 2 TUE dispose : l'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes ;
- l'article 4, paragraphe 3, TUE dispose : en vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités. Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union. Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union ;
- l'article 6, paragraphe 1, TUE dispose : l'Union reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg, laquelle a la même valeur juridique que les traités. Les dispositions

de la Charte n'étendent en aucune manière les compétences de l'Union telles que définies dans les traités. Les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte sont interprétés conformément aux dispositions générales du titre VII de la Charte régissant l'interprétation et l'application de celle-ci et en prenant dûment en considération les explications visées dans la Charte, qui indiquent les sources de ces dispositions ;

- l'article 6, paragraphe 3, de la Charte [Ndt : il conviendrait probablement de lire « TUE »] dispose : les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux ;
- l'article 17, paragraphe 1, de la Charte dispose : toute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement, de les utiliser, d'en disposer et de les léguer. Nul ne peut être privé de sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, dans des cas et conditions prévus par une loi et moyennant en temps utile une juste indemnité pour sa perte. L'usage des biens peut être réglementé par la loi dans la mesure nécessaire à l'intérêt général ;
- l'article 41, paragraphe 1, de la Charte dispose : toute personne a le droit de voir ses affaires traitées impartialement, équitablement et dans un délai raisonnable par les institutions et organes de l'Union ;
- l'article 51, paragraphe 1, de la Charte dispose : les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives ;
- l'article 52, paragraphe 1, de la Charte dispose : toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui ;
- le considérant 4 de la directive 2006/112/CE dispose : la réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet

l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire ;

- l'article 273, première phrase, de la directive 2006/112/CE dispose : les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ;
- l'article 395, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE dispose : le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'État membre perçues au stade de la consommation finale ;
- le considérant 4 de la décision 2019/310 dispose : la Pologne est d'avis que l'application de la mesure particulière permettra d'éliminer la fraude à la TVA. Étant donné que, dans le cadre du mécanisme de paiement scindé, le montant de TVA déposé sur un compte TVA séparé d'un fournisseur (assujetti) ne peut être utilisé qu'à des fins limitées, à savoir le paiement de la TVA due à l'autorité fiscale ou le paiement de la TVA sur les factures reçues des fournisseurs ou prestataires, ce système offre de meilleures garanties que les autorités fiscales percevront intégralement le montant de TVA qui devrait être transféré par l'assujetti au Trésor public polonais ;
- le considérant 7 de la décision 2019/310 dispose : lorsque la taxe payée en amont excède la taxe payée en aval et que cet excédent est reconnu par le fournisseur dans la déclaration de TVA comme un montant remboursable, le paiement de ce remboursement est normalement effectué dans un délai de soixante jours sur le compte ordinaire du fournisseur. La Pologne a cependant informé la Commission que, pour les opérations relevant de la mesure particulière, à la demande d'un fournisseur qui détient un compte TVA bloqué, le remboursement intervient dans un délai de vingt-cinq jours ;
- le considérant 11 de la décision 2019/310 dispose : la Commission estime que la mesure particulière pour les livraisons de biens et prestations de services présentant un risque de fraude peut donner des résultats concrets en matière de lutte contre la fraude à la TVA. Les dérogations sont généralement accordées pour une durée limitée. Il convient dès lors d'autoriser l'application de la mesure particulière du 1^{er} mars 2019 au 28 février 2022 ;

- le considérant 12 de la décision 2019/310 dispose : compte tenu de la nouveauté et du vaste champ d’application de la mesure particulière, il est important d’assurer le suivi nécessaire. En particulier, un tel suivi doit se concentrer sur l’incidence de la mesure particulière sur le niveau de fraude à la TVA et sur les assujettis notamment pour ce qui est des remboursements de TVA, des charges administratives, des coûts pour les assujettis. La Pologne devrait par conséquent présenter un rapport sur l’incidence de la mesure particulière dix-huit mois après l’entrée en vigueur de la mesure particulière sur son territoire ;
- l’article 1^{er} de la décision 2019/310 dispose : par dérogation à l’article 226 de la directive 2006/112/CE, la Pologne est autorisée à introduire une mention particulière selon laquelle la TVA en ce qui concerne les factures émises pour les livraisons de biens et prestations de services énumérées à l’annexe de la présente décision, effectuées entre des assujettis, est versée sur un compte bancaire TVA séparé et bloqué du fournisseur ou prestataire ouvert en Pologne, lorsque les paiements relatifs à ces livraisons et prestations sont réalisés au moyen de virements bancaires électroniques ;
- l’article 3 de la décision 2019/310 dispose : la présente décision prend effet le jour de sa notification. Elle est applicable du 1^{er} mars 2019 au 28 février 2022 ;
- le considérant 3 du règlement (UE) 2015/848 du Parlement européen et du Conseil, du 20 mai 2015, relatif aux procédures d’insolvabilité (refonte) (JO 2015, L 141, p. 19, ci-après le « règlement 2015/848 »), dispose : le bon fonctionnement du marché intérieur exige que les procédures d’insolvabilité transfrontalières fonctionnent de manière efficace et effective. L’adoption du présent règlement est nécessaire pour atteindre cet objectif, qui relève du domaine de la coopération judiciaire civile au sens de l’article 81 du traité ;
- le considérant 4 du règlement 2015/848 dispose : les activités des entreprises ont de plus en plus souvent des effets transfrontaliers, et sont dès lors de plus en plus réglementées par le droit de l’Union. L’insolvabilité de telles entreprises affecte également le bon fonctionnement du marché intérieur, et il est nécessaire d’adopter un acte de l’Union qui impose la coordination des mesures à prendre concernant le patrimoine d’un débiteur insolvable ;
- le considérant 5 du règlement 2015/848 dispose : il est nécessaire, pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, d’éviter que les parties ne soient incitées à déplacer des avoirs ou des procédures judiciaires d’un État membre à un autre en vue d’améliorer leur situation juridique au détriment de la masse des créanciers (« forum shopping ») ;
- l’article 3, paragraphe 1, du règlement 2015/848 dispose : les juridictions de l’État membre sur le territoire duquel est situé le centre des intérêts principaux du débiteur sont compétentes pour ouvrir la procédure d’insolvabilité (ci-après dénommée « procédure d’insolvabilité principale »). Le centre des intérêts

principaux correspond au lieu où le débiteur gère habituellement ses intérêts et qui est vérifiable par des tiers. Pour les sociétés et les personnes morales, le centre des intérêts principaux est présumé, jusqu'à preuve du contraire, être le lieu du siège statutaire. Cette présomption ne s'applique que si le siège statutaire n'a pas été transféré dans un autre État membre au cours des trois mois précédant la demande d'ouverture d'une procédure d'insolvabilité.

3.2. Législation nationale

- l'article 120 de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (loi polonaise du 29 août 1997 portant code des impôts, Dz. U. de 2020, position 1325, telle que modifiée ; ci-après le « code des impôts ») dispose : l'actio des autorités fiscales est fondée sur la loi ;
- l'article 106e, paragraphe 1, point 18a, de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi polonaise du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services, Dz. U. de 2021, position 685, telle que modifiée ; ci-après la « loi sur la TVA ») dispose : les factures concernant la livraison des biens ou des services visés à l'annexe 15 de la loi au profit de l'assujetti, dont le montant total dû dépasse 15 000 PLN ou son équivalent exprimé en devise étrangère, comportent la mention « mécanisme de paiement scindé », étant précisé que la conversion en zlotys polonais des montants exprimés en devise étrangère obéit aux règles de conversion applicables à la détermination de la base d'imposition ;
- l'article 108a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dispose : il est loisible aux assujettis ayant reçu une facture mentionnant le montant de la taxe d'utiliser le mécanisme de paiement scindé lors du paiement du montant dû indiqué sur la facture ;
- l'article 108a, paragraphe 1a, de la loi sur la TVA dispose : lors du paiement pour l'achat des biens ou des services énumérés à l'annexe 15 de la loi, établi par une facture dont le montant total dû dépasse 15 000 PLN ou son équivalent exprimé en devise étrangère, les assujettis sont tenus d'utiliser le mécanisme de paiement scindé. La conversion en zlotys polonais des montants exprimés en devise étrangère obéit aux règles de conversion applicables à la détermination de la base d'imposition ;
- l'article 108a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA dispose : le mécanisme de paiement scindé consiste à : 1) verser le montant correspondant à la totalité ou à une partie du montant de la taxe résultant de la facture reçue sur le compte TVA ; 2) verser la totalité ou une partie du montant correspondant à la valeur de la vente nette résultant de la facture reçue sur un compte bancaire ou un compte d'une coopérative de crédit auxquels un compte TVA est rattaché, ou à le régler autrement ;

- l'article 108b, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dispose : à la demande de l'assujetti, le chef du centre des impôts autorise, par décision, le transfert des fonds réunis sur le compte TVA indiqué par l'assujetti sur le compte bancaire ou le compte d'une coopérative de crédit, indiqués par l'assujetti, auxquels ledit compte TVA est rattaché ;
- l'article 108b, paragraphe 2, de la loi sur la TVA dispose : l'assujetti précise dans la demande le montant des fonds réunis sur le compte TVA à transférer ;
- l'article 108b, paragraphe 3, de la loi sur la TVA dispose : le chef du centre des impôts rend une décision dans un délai de soixante jours à compter de la réception de la demande. Le chef du centre des impôts précise dans la décision le montant des fonds à transférer ;
- l'article 108b, paragraphe 4, de la loi sur la TVA dispose : le chef du centre des impôts communique, à l'aide du système d'information et de communication ou de moyens de communication électronique, les informations sur la décision visée au paragraphe 1, à la banque ou la coopérative de crédit, qui gèrent le compte TVA indiqué dans la demande. Ces informations contiennent les données nécessaires à l'exécution de la décision, incluant : 1) le numéro du compte TVA visé au paragraphe 1 ; 2) le numéro du compte bancaire ou celui du compte de la coopérative de crédit visés au paragraphe 1 ; 3) le montant des fonds visés au paragraphe 3.
- l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA dispose : le chef du centre des impôts refuse, par décision, le transfert des fonds réunis sur le compte TVA en cas d'arriérés d'impôts de l'assujetti et d'arriérés de paiement visés à l'article 62b, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (loi polonaise du 29 août 1997 sur le droit bancaire) lorsque le montant desdits fonds correspond auxdits arriérés avec intérêts de retard, à la date de la décision ;
- l'article 108e de la loi sur la TVA dispose : les assujettis qui fournissent les biens ou les services visés à l'annexe 15 de la loi, ainsi que les assujettis qui les achètent doivent être titulaires d'un compte de règlement visé à l'article 49, paragraphe 1, point 1, de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (loi polonaise du 29 août 1997 sur le droit bancaire), ou d'un compte personnel dans une coopérative de crédit, en monnaie polonaise, qui a été ouvert pour les besoins de leur activité économique ;
- l'article 62a, paragraphe 1, de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (loi polonaise du 29 août 1997 sur le droit bancaire, Dz. U. de 2020, position 1896, telle que modifiée, ci-après « la loi bancaire ») dispose : la banque gère le compte TVA rattaché au compte de règlement ;
- l'article 62b, paragraphe 2, point 2, sous a), de la loi bancaire dispose : le compte TVA ne peut être débité qu'aux fins de versement sur le compte du centre des impôts : (-) de la taxe sur la valeur ajoutée, y compris la taxe sur la

valeur ajoutée pour les biens importés, la taxe additionnelle ainsi que les intérêts de retard sur la taxe sur la valeur ajoutée ou sur la taxe additionnelle ; (-) de l'impôt sur les sociétés et de l'acompte à cet effet ainsi que des intérêts de retard sur l'impôt sur les sociétés ou sur l'acompte à cet effet ; (-) de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'acompte à cet effet ainsi que des intérêts de retard sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques et sur l'acompte à cet effet ; (-) de l'accise, du paiement anticipé de l'accise, des paiements journaliers ainsi que des intérêts de retard sur l'accise et sur le paiement anticipé de l'accise ; (-) des droits de douane et des intérêts de retard y afférents ;

- l'article 62d, paragraphe 1, point 1, de la loi bancaire dispose : les fonds déposés sur le compte TVA ne peuvent être saisis en vertu d'un titre exécutoire judiciaire ou administratif concernant l'exécution forcée ou des mesures conservatoires des créances autres que celles énoncées à l'article 62b, paragraphe 2, point 2 ;
- l'article 62d, paragraphe 2, de la loi bancaire dispose : les créances du compte TVA ne peuvent faire l'objet d'une sûreté réelle ;
- l'article 62e, paragraphe 1, de la loi bancaire dispose : avant de procéder à la clôture du compte de règlement, la banque ferme le compte TVA qui y est rattaché lorsque ledit compte TVA n'est pas rattaché à un autre compte de règlement ;
- l'article 62e, paragraphe 2, de la loi bancaire dispose : avant de procéder à la clôture du compte TVA, la banque inscrit le montant des fonds qui y figurent à la date de la clôture dudit compte au crédit d'un autre compte TVA indiqué par le titulaire du compte TVA, géré par la même banque ;
- l'article 62e, paragraphe 3, de la loi bancaire dispose : lorsque le titulaire du compte TVA n'a pas indiqué d'autre compte TVA dans la même banque, avant de procéder à la clôture du compte TVA, la banque : 1) inscrit au crédit du compte de règlement auquel est rattaché le compte TVA dudit titulaire le montant des fonds réunis sur le compte TVA à la date de sa clôture, conformément aux informations sur la décision visées à l'article 108b, paragraphe 4, de la loi sur la TVA, ou 2) transfère les fonds réunis sur le compte TVA à la date de sa clôture sur un compte technique séparé de la même banque, destiné à identifier le titulaire du compte TVA, lorsqu'à la date de résiliation du contrat afférent au compte de règlement auquel est rattaché ledit compte TVA, la banque ne dispose pas des informations sur la décision visées à l'article 108b, paragraphe 4, de la loi sur la TVA ;
- l'article 2, paragraphe 1, de l'ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (loi polonaise du 28 février 2003 sur le droit de la faillite, Dz. U. de 2020, position 1228, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la faillite ») dispose : la procédure réglementée par la loi vise à désintéresser le plus

largement possible les créanciers et à préserver l'entreprise actuelle du débiteur, si cela est raisonnablement possible ;

- l'article 3 de la loi sur la faillite dispose : seules les entités définies par la loi peuvent engager la procédure qu'elle régleme ;
- l'article 10 de la loi sur la faillite dispose : le débiteur devenu insolvable est déclaré en faillite ;
- l'article 11, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : le débiteur est insolvable lorsqu'il n'est plus apte à exécuter ses obligations pécuniaires exigibles ;
- l'article 13, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : le juge rejette la demande de déclaration de faillite lorsque les biens du débiteur insolvable ne couvrent pas les frais de procédure ou ne couvrent que ces frais ;
- l'article 57, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : le débiteur failli est tenu d'indiquer tous ses biens à l'administrateur d'insolvabilité et de les lui remettre ainsi que de présenter les documents afférents à son activité, ses biens et ses comptes, notamment les livres de comptes ainsi que d'autres registres tenus à des fins fiscales et la correspondance. Pour attester de l'exécution de cette obligation, le débiteur failli fournit une déclaration écrite au juge-commissaire ;
- l'article 61 de la loi sur la faillite dispose : dès que la faillite est prononcée, les biens du débiteur failli sont incorporés dans la masse de l'insolvabilité destinée à désintéresser ses créanciers ;
- l'article 63, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : ne font pas partie de la masse de l'insolvabilité : 1) les biens qui sont exemptés de l'exécution forcée en vertu de l'ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (loi polonaise du 17 novembre 1964 portant code de procédure civile, Dz. U. de 2019, position 1460, telle que modifiée) ; 2) la partie de la rémunération du débiteur failli, qui n'est pas saisissable ; 3) le montant obtenu au titre de la réalisation du gage ou de l'hypothèque, si le débiteur failli agissait en qualité d'administrateur du gage ou de l'hypothèque, en ce qui concerne la part imputable aux autres créanciers en vertu du contrat nommant l'administrateur d'insolvabilité ; 4) les fonds déposés sur un compte bloqué par une entité qualifiée au sens de l'article 119zg, point 2, du code des impôts ;
- l'article 69, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : la composition de la masse de l'insolvabilité est déterminée à l'aide d'un inventaire des immobilisations et d'un inventaire des créances. Dans l'inventaire des immobilisations, l'administrateur d'insolvabilité comptabilise les droits, les biens meubles concernés, les biens immobiliers et les liquidités figurant dans la caisse et sur les comptes bancaires. L'inventaire des créances est dressé sur la base des livres du débiteur failli et des documents non litigieux ;

- l'article 75, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : dès que la faillite est prononcée, le débiteur failli perd le pouvoir de gestion sur les biens faisant partie de la masse de l'insolvabilité ainsi que le droit d'en jouir et d'en disposer ;
- l'article 144, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : une fois la faillite prononcée, les procédures judiciaires et administratives ainsi que les procédures administratives contentieuses concernant la masse de l'insolvabilité ne peuvent être engagées et menées que par l'administrateur d'insolvabilité ou à son encontre ;
- l'article 144, paragraphe 2, de la loi sur la faillite dispose : l'administrateur d'insolvabilité mène les procédures visées au paragraphe 1 pour le compte du débiteur failli, mais en son nom propre ;
- l'article 145, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : les procédures judiciaires et administratives ainsi que les procédures administratives contentieuses, qui ont été ouvertes contre le débiteur failli avant sa mise en faillite en ce qui concerne une créance devant être déclarée dans la masse de l'insolvabilité, ne peuvent être engagées contre l'administrateur d'insolvabilité que si la créance n'est pas mentionnée dans l'état de collocation après épuisement des voies de recours légales dans le cadre de la procédure de faillite ;
- l'article 146, paragraphe 1, première et deuxième phrases, de la loi sur la faillite dispose : la procédure d'exécution forcée sur les biens composant la masse de l'insolvabilité, qui a été ouverte avant la date à laquelle la faillite a été prononcée, est suspendue de plein droit dès la déclaration de faillite. Cette procédure fait l'objet de plein droit d'un non-lieu après l'acquisition de force jugée du jugement déclaratif de faillite ;
- l'article 152, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : il appartient au juge-commissaire de mener la procédure de faillite, de contrôler les actes de l'administrateur d'insolvabilité, de désigner les actes de l'administrateur d'insolvabilité qui requièrent le consentement du juge-commissaire ou celui du comité des créanciers et de relever les manquements commis par l'administrateur d'insolvabilité ;
- l'article 160, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : dans les affaires relatives à la masse de l'insolvabilité, l'administrateur d'insolvabilité effectue les actes en son nom propre pour le compte du débiteur failli ;
- l'article 160, paragraphe 3, de la loi sur la faillite dispose : l'administrateur d'insolvabilité est tenu responsable du préjudice résultant d'une mauvaise exécution de ses tâches ;
- l'article 179 de la loi sur la faillite dispose : l'administrateur d'insolvabilité est tenu d'agir avec diligence, de manière à permettre une utilisation optimale des

biens du débiteur failli pour désintéresser le plus largement possible les créanciers, en limitant, en particulier, les frais de procédure ;

- l'article 230, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : les frais de procédure comprennent les dépenses directement liées à la détermination de la masse de l'insolvabilité, à la mise en place des garanties y afférentes, à la gestion et à la liquidation de la masse de l'insolvabilité ainsi qu'à la détermination des créances, notamment la rémunération de l'administrateur d'insolvabilité et celle de son adjoint, la rémunération des personnes employées par l'administrateur d'insolvabilité et les créances au titre des cotisations sociales sur la rémunération de ces personnes, la rémunération et les dépenses des membres du comité des créanciers, les dépenses liées à la réunion des créanciers, les coûts d'archivage des documents, les coûts de correspondance, de publicité, de fonctionnement des locaux nécessaires, les taxes et autres prélèvements publics afférents à la liquidation de la masse de l'insolvabilité ;
- l'article 244 de la loi sur la faillite dispose : après l'expiration du délai de déclaration des créances et vérification des créances déclarées, l'administrateur d'insolvabilité dresse immédiatement l'état de collocation, au plus tard deux mois après la fin de la période prévue pour la déclaration des créances ;
- l'article 342, paragraphe 1, point 2, de la loi sur la faillite dispose : les créances qui doivent être remboursées sur les fonds de la masse de l'insolvabilité sont réparties dans les catégories suivantes [...] deuxième catégorie : autres créances, si elles ne doivent pas être remboursées dans le cadre d'autres catégories, notamment les taxes et autres prélèvements publics ainsi que les créances au titre des cotisations sociales ;
- l'article 343, paragraphe 1, de la loi sur la faillite dispose : sont remboursés, en premier lieu, à partir de la masse de l'insolvabilité les frais de procédure et, si les fonds de la masse de l'insolvabilité le permettent, également d'autres dettes composant la masse de l'insolvabilité, visées à l'article 230, paragraphe 2, au fur et à mesure que les montants appropriés sont versés dans la masse de l'insolvabilité ;
- l'article 361, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la faillite dispose : le juge prononce un non-lieu à statuer dans la procédure de faillite lorsque les biens restant après l'exclusion des biens du débiteur grevés d'une hypothèque, d'un gage, d'un gage en faveur du Trésor public ou d'une hypothèque maritime ne suffisent pas à couvrir les frais de procédure.

4. Faits

4.1. Le litige qui oppose les parties porte sur le refus émis par les autorités fiscales nationales, en application de l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA, d'autoriser l'administratrice d'insolvabilité à transférer les fonds figurant sur le compte TVA de l'assujetti qui a été déclaré en faillite (faisant

l'objet d'une procédure de faillite) par une décision du tribunal national chargé de la faillite du 30 janvier 2019.

4.2. Ainsi qu'il ressort du dossier de l'affaire, le 28 juin 2021, l'administratrice d'insolvabilité a demandé au chef du centre des impôts de O. (ci-après l'« organe fiscal de première instance ») de transférer les fonds réunis sur le compte TVA de l'assujetti failli sur le compte de la masse de l'insolvabilité. L'administratrice d'insolvabilité a indiqué, dans les motifs de la demande, que le montant de 104 915 PLN devait être transféré sur le compte de la commune O. afin d'acquitter l'impôt foncier pour le mois de juillet 2021.

4.3 Au cas où l'organe fiscal de première instance envisagerait de refuser le transfert des fonds déposés sur le compte TVA de l'assujetti failli, en application de l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA, l'administratrice d'insolvabilité a indiqué, dans l'acte de procédure du 7 juillet 2021, que depuis la date de déclaration de faillite de la société, soit le 30 janvier 2019, celle-ci était en règle avec ses obligations fiscales à l'égard du Trésor public représenté par l'organe mentionné ci-dessus. Les fonds déposés sur le compte TVA ont été réunis durant la procédure de faillite. Il est incontestable que les créances déclarées par le chef du centre des impôts de Basse-Silésie sont antérieures à la déclaration de faillite de la société et sont mentionnées dans l'état de collocation sous le numéro 63, conformément à l'article 342, paragraphe 1, point 2, de la loi sur la faillite. L'administratrice d'insolvabilité a également souligné que les créances des organismes publics étaient colloquées, en vertu du droit en vigueur, au deuxième rang, avec d'autres créances non publiques. Les organismes publics ne sont donc pas des créanciers de premier rang, mais traités à égalité avec les autres créanciers de l'assujetti failli. En ce qui concerne le désintéressement des créanciers de l'assujetti failli, les dispositions de la loi sur la faillite constituent une *lex specialis* par rapport à la loi sur la TVA et la loi bancaire. Partant, le désintéressement en quelque sorte « automatique » de l'autorité fiscale (du Trésor public), dans le cadre du compte TVA séparé, est impossible dans le cadre d'une faillite, en cas d'arriérés de paiement de l'assujetti. Les fonds réunis sur le compte TVA appartiennent donc à l'assujetti et l'autorité fiscale ne saurait procéder à leur exécution forcée, car cette démarche répond aux critères énoncés à l'article 145, lu en combinaison avec l'article 146 de la loi sur la faillite. En l'absence de critères négatifs, c'est-à-dire d'arriérés d'impôts et d'arriérés de paiement visés à l'article 62b, paragraphe 2, sous a), de la loi bancaire, la demande de l'administratrice a été considérée comme bien fondée.

4.4. Par décision du 26 août 2021, l'organe fiscal de première instance a refusé le transfert des fonds réunis sur le compte TVA vers le compte de la masse de l'insolvabilité géré par l'administratrice d'insolvabilité sous le contrôle du juge-commissaire. L'organe fiscal a invoqué l'article 108a, paragraphes 1 et 5, de la loi sur la TVA ainsi que l'article 62b, paragraphe 2, point 2, sous a), de la loi bancaire et souligné, qu'étant donné qu'à la date d'adoption de la décision la société en faillite était redevable d'arriérés de TVA et d'impôt sur le revenu de personnes physiques et que lesdits arriérés étaient supérieurs au montant dont le

transfert sur le compte bancaire était réclamé par l'administratrice d'insolvabilité, il n'y avait pas de doute que la condition énoncée à l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA était remplie et que le refus de transférer les fonds réunis sur le compte TVA mentionné ci-dessus était fondé. L'organe fiscal de première instance estime que le législateur a permis, en vertu des dispositions de la loi bancaire, que les fonds réunis sur le compte TVA soient affectés au règlement des obligations au titre de la TVA, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, de l'impôt sur la société, de l'accise, des droits de douane et des cotisations sociales. Le législateur a également spécifié l'affectation des fonds déposés sur le compte TVA. De l'avis de l'organe mentionné ci-dessus, le fait que la demande en question concernant le déblocage des fonds réunis sur le compte TVA a été déposée par l'administratrice d'insolvabilité est dépourvu de pertinence. La déclaration de faillite n'a pas d'incidence sur le statut fiscal de l'assujetti. Malgré la déclaration de faillite, la société en faillite garde le statut d'assujetti. La seule différence c'est qu'elle perd le droit d'agir, ce que l'administrateur d'insolvabilité fait en son nom. La loi sur la TVA constitue une réglementation spéciale par rapport à la réglementation générale figurant dans la loi sur la faillite.

4.5. Sur appel, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre fiscale de Wrocław, ci-après l'« organe d'appel ») a confirmé, par décision du 30 novembre 2021, la décision de l'organe fiscal de première instance du 26 août 2021 et souscrit aux arguments y figurant. L'organe d'appel a souligné que bien que les fonds réunis sur le compte TVA appartinssent à l'assujetti qui en avait la propriété, l'existence de l'une quelconque des conditions énumérées entraînait le refus d'autoriser le transfert des fonds déposés sur le compte TVA. L'une de ces conditions est que l'assujetti ait des arriérés d'impôts. Il a été indiqué que le montant des fonds réunis sur le compte TVA correspondait, en réalité, au montant de la taxe découlant des factures TVA payées par les contractants. Ce montant et les fonds ne sauraient donc être assimilés à un trop perçu d'impôt que l'autorité peut affecter au paiement des arriérés. Il est important de relever que la manière dont les fonds réunis sur le compte TVA seront dépensés dépend de l'assujetti, mais les dépenses doivent faire partie de la liste figurant dans les dispositions pertinentes de la loi bancaire. De l'avis de l'organe d'appel, étant donné que le législateur n'a prévu aucune dérogation qui permettrait au chef du centre des impôts de débloquer les fonds figurant sur le compte TVA à la demande de l'administrateur d'insolvabilité dans le cadre d'une procédure de faillite, l'existence d'une telle norme juridique ne saurait être présumée par l'autorité fiscale. Étant donné que l'article 108b de la loi sur la TVA ne se réfère pas explicitement à la loi sur la faillite et que cette dernière ne fait pas non plus référence à l'article 108b de la loi sur la TVA, il est difficile d'attendre de l'autorité fiscale qu'elle procède à une analyse approfondie des dispositions indiquées, car l'administratrice d'insolvabilité n'a pas développé ses griefs. L'organe d'appel a souligné que, ce faisant, l'autorité fiscale ne limitait pas la masse de l'insolvabilité, n'obtenait pas un remboursement indu ni plus rapide des avoirs fiscaux de l'État, qui ne serait pas conforme à l'ordre indiqué dans la loi sur la faillite et ne procédait pas à une exécution forcée illicite sur les biens

composant la masse de l'insolvabilité. L'organe d'appel a également indiqué que l'organe fiscal n'avait pas saisi les fonds réunis sur le compte TVA et que ces derniers pouvaient être répartis selon les modalités prévues par les dispositions de la loi bancaire et de la loi sur la TVA.

4.6. Dans le recours porté devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław), la partie requérante invoque le grief tiré, notamment, de la violation de : l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA, en raison de son application erronée en l'espèce résultant du fait que l'adoption de la décision attaquée avait été fondée sur l'existence d'arriérés d'impôts antérieurs à la déclaration de faillite, alors qu'une analyse correcte des dispositions de la loi sur la faillite mentionnées ci-après, y compris, notamment, l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 4, l'article 230, l'article 236, paragraphe 1, les articles 239 à 240, l'article 146, les articles 91 à 98, l'article 10, les articles 335 à 341, l'article 342 et les articles 347 à 360, conduit à conclure que les seules modalités de désintéressement de l'autorité [fiscale] en ce qui concerne les créances découlant des arriérés d'impôts mentionnés ci-dessus sont celles que prévoient les dispositions de la loi sur la faillite ; l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 4, l'article 230, l'article 236, paragraphe 1, des articles 239 à 240 de la loi sur la faillite en raison de leur inapplication ; l'article 108b, paragraphe 1, de la loi sur la TVA en raison de son inapplication du fait d'avoir considéré, à tort, que la déclaration de faillite de la partie était dénuée de pertinence aux fins de l'appréciation de la demande de transfert des fonds réunis sur le compte TVA (méthode de paiement scindé) ; l'article 62b, paragraphe 2, de la loi bancaire en ce qu'il a constitué l'un des motifs de rejet de la demande de la partie du 28 juin 2021, car le législateur n'a pas mentionné dans la liste exhaustive des objectifs des prélèvements potentiels sur le compte TVA le remboursement des créanciers au cours de la procédure de faillite. Aussi, la loi sur la faillite ne saurait être particulièrement favorisée par rapport aux dispositions matérielles du droit fiscal.

La partie requérante a conclu à l'annulation de la décision de l'organe d'appel et à la condamnation de ce dernier aux dépens.

4.7. En réponse au recours, l'organe d'appel a conclu au rejet de celui-ci et maintenu la position exprimée dans la décision attaquée.

5. Substance des questions préjudicielles

La faillite des sociétés est un phénomène naturel dans une économie de marché. Les causes sont diverses, notamment : la récession, les décisions hâtives de l'opérateur économique, l'utilisation inappropriée des fonds, le défaut de paiement des contractants. Il ressort des statistiques relatives à la Pologne que dans les années 2019 à 2022 1 652 sociétés ont été déclarées en faillite (les données sont issues de la page Internet www.coig.com.pl). Cela signifie que la faillite des sociétés n'est pas un phénomène marginal, mais constitue une réalité économique.

Or, la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (arrêts de la Cour du : 7 octobre 2010, *Loyalty Management UK et Baxi Group*, C-53/09 et C-55/09, EU:C:2010:590, point 39 ; 20 juin 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, point 42). L'instauration par le législateur polonais d'un système de faillite réglementé par les dispositions de la loi sur la faillite témoigne du caractère non marginal de la faillite. Les procédures de faillite sont connues dans tous les États membres, comme en attestent les dispositions du règlement 2015/848. En effet, il a été observé que l'insolvabilité des entreprises affectait le bon fonctionnement du marché intérieur et qu'il était nécessaire d'adopter un acte de l'Union qui impose la coordination des mesures à prendre concernant le patrimoine d'un débiteur insolvable (considérant 4 du règlement 2015/848).

Il ressort de l'analyse de la jurisprudence de la Cour que cette dernière a examiné la question de la faillite dans les situations suivantes. Dans son arrêt du 27 janvier 2011, *Vandoorne NV* (C-489/09, EU:C:2011:33), la Cour a eu à apprécier la conformité avec le droit de l'Union du système de perception unique de la TVA à la source au moyen de bandelettes fiscales auprès du fabricant ou de l'importateur de tabacs manufacturés. Dans son arrêt du 21 décembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV* (C-499/10, EU:C:2011:871), la Cour s'est penchée sur la question de la responsabilité solidaire du propriétaire d'un entrepôt et de l'assujetti failli, propriétaire des marchandises entreposées. Dans son arrêt du 6 février 2014, *SC Fatorie SRL* (C-424/12, EU:C:2014:50), la Cour s'est prononcée sur la conformité avec le droit de l'Union de la perte du droit à déduction de la TVA du preneur qui l'avait indûment payée au prestataire de services (en faillite) sur la base d'une facture erronée. Dans son arrêt du 7 avril 2016, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206), la Cour a eu à examiner la conformité avec le droit de l'Union du paiement partiel des créances de TVA par un professionnel insolvable dans le cadre d'une procédure de concordat préventif. Dans son arrêt du 16 mars 2017, *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219), la Cour a analysé la conformité avec le droit de l'Union de la procédure nationale de libération des dettes des personnes physiques en faillite. Dans son arrêt du 22 février 2018, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109), la Cour s'est penchée sur la question de savoir si la réduction des obligations du débiteur en vertu de l'homologation définitive du concordat pouvait être considérée comme une modification des éléments pris en considération pour la détermination de la déduction de la TVA en amont, au sens de l'article 185 de la directive 2006/112/CE. Dans son arrêt du 31 mai 2018, *Kollroß* (C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372), la Cour a examiné la question de la correction de la taxe payée en amont en cas de paiement d'un acompte au fournisseur failli. La Cour s'est prononcée, dans de nombreux arrêts, sur la question de la réduction de la base d'imposition [voir arrêts du : 23 novembre 2017, *Enzo Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887 ; 6 décembre 2018, *Tratave*, C-67[2]/17, EU:C:2018:989 ; 15 octobre 2020, *E. (TVA - Réduction de la base d'imposition)*, C-335/19 ; 11 novembre 2021, *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911].

Dans les circonstances de l'espèce, la juridiction de renvoi vise à déterminer si le droit de l'Union s'oppose à une législation nationale, et notamment une pratique nationale forgée en application de cette dernière, telle que celle décrite ci-dessus, mise en œuvre afin de lutter contre la fraude à la TVA, qui permet à l'autorité fiscale, dans le cadre d'une procédure de faillite menée par l'administrateur d'insolvabilité, sous le contrôle du juge-commissaire compétent, de limiter les droits de la masse des créanciers à l'égard des fonds réunis sur le compte TVA en privilégiant le Trésor public et les seules créances versées en sa faveur.

6. Motivation de la première question préjudicielle

6.1. Les doutes de la juridiction de renvoi, sous-tendant la première question préjudicielle dans les circonstances de l'espèce, portent sur la régularité de l'instauration du mécanisme de paiement scindé, qui est une mesure nationale mise en place pour lutter contre la fraude à la TVA, ainsi que sur les limites d'application dudit mécanisme.

6.2. D'emblée, il est intéressant de relever qu'il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie [arrêts de la Cour du : 18 novembre 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, point 39 et jurisprudence citée ; 12 mai 2022, U.I. (Représentant en douane indirect), C-714/20, EU:C:2022:374, point 39].

6.3. Le mécanisme de paiement scindé est réglementé dans le système juridique polonais par l'article 106e, paragraphe 1, et les articles 108a à 108f, de la loi sur la TVA ainsi que les articles 62a à 62e de la loi bancaire. Son caractère obligatoire est fondé sur la décision 2019/310. Sans entrer dans les détails, il est utile d'indiquer, aux fins de la présente question préjudicielle, que le mécanisme de paiement scindé introduit, en substance, la nécessité de séparer le paiement de la TVA due du montant imposable dû. Lorsque le fournisseur ou le prestataire relève des dispositions sur le paiement scindé, il est tenu de posséder, outre son compte bancaire ordinaire, un compte bloqué séparé aux fins de la TVA. Ce dernier est réservé à la perception de la TVA versée par ses clients et au paiement de la TVA à ses fournisseurs ou prestataires ainsi qu'au paiement d'autres créances publiques, mais uniquement celles du Trésor public. Dans ce cas, l'acquéreur ou le preneur verse le montant imposable au fournisseur ou prestataire, normalement sur un compte bancaire ordinaire, tandis que la TVA due sur la livraison/prestation est versée sur son compte bancaire bloqué aux fins de la TVA. Il convient d'indiquer que ce type de paiement ne résulte que de la volonté du payeur et n'est pas automatique. Le déblocage des fonds réunis sur le compte TVA de l'assujetti requiert le consentement de l'autorité fiscale. La loi nationale prévoit également les conditions applicables au refus de déblocage de ces fonds ainsi que le délai imparti à l'autorité fiscale pour exprimer sa volonté à cet égard.

6.4. Au moment du dépôt de la demande de dérogation auprès de la Commission (lettre du 15 mai 2018), la République de Pologne avait indiqué que, compte tenu de la méthode de règlement de la TVA mentionnée ci-dessus, l'application du mécanisme obligatoire de paiement scindé permettrait d'éliminer la fraude à la TVA dès son tout début. La République de Pologne estime que ce modèle offre de meilleures garanties que les autorités fiscales percevront intégralement le montant de TVA qui doit être transféré par l'assujetti au Trésor public [voir proposition de décision d'exécution du Conseil autorisant la Pologne à introduire une mesure particulière dérogatoire à l'article 226 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2019) 10 final 2019/0007 (NLE), ci-après la « proposition de la Commission »].

6.5. Dans la proposition mentionnée ci-dessus, la Commission a également estimé que le mécanisme obligatoire de paiement scindé pour les livraisons de biens et prestations de services qui présentent un risque de fraude, énumérées à l'annexe, pouvait donner des résultats concrets en matière de lutte contre la fraude fiscale. Procédant à une évaluation préliminaire de la demande, la Commission a considéré que la mesure particulière en question était proportionnée à l'objectif poursuivi de lutte contre la fraude fiscale. En effet, la Commission a indiqué que la décision portait sur une autorisation accordée à un État membre à sa propre demande et ne constituait pas une obligation. Il a été noté que la dérogation était limitée dans le temps et se bornait à des opérations spécifiques, que son champ d'application était ciblé et visait des secteurs qui posaient des problèmes considérables de fraude fiscale, ce que confirment les considérants 4 et 11 de la décision 2019/310.

6.6. La décision 2019/310 a accordé une dérogation temporaire, jusqu'au 28 février 2022. Il ressort de l'article 1^{er} que la dérogation concerne l'article 226 de la directive 2006/112/CE. Partant, il s'agit de l'insertion d'une exigence particulière dans la facture, c'est-à-dire la mention du « mécanisme de paiement scindé », ce que reflète l'article 106e, paragraphe 1, point 18a, de la loi sur la TVA.

6.7. Cependant, la juridiction de renvoi fait remarquer que la décision ci-dessus contient des règles différentes de celles figurant dans la décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil, du 25 avril 2017, autorisant la République italienne à appliquer une mesure particulière dérogatoire aux articles 206 et 226 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant la décision d'exécution (UE) 2015/1401 (JO 2017, L 118, p. 17) et concernant également le mécanisme de paiement scindé. Aux termes de ladite décision, le versement par le bénéficiaire sur un compte bancaire séparé et bloqué de l'administration fiscale de la TVA due sur les livraisons de biens et prestations de services destinées aux autorités publiques constitue une dérogation à l'article 206 de la directive 2006/112/CE. Certes, dans le cas de la réglementation polonaise, il s'agit du compte de l'assujetti et non de l'administration, mais il s'agit d'un compte TVA séparé du compte de règlement sur lequel le bénéficiaire verse la TVA mentionnée sur la facture. Les versements effectués sur ce compte

peuvent concerner des factures émises pour des livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées par l'obligation de paiement scindé, ce qui constitue une pratique courante. Les fonds sont bloqués et peuvent être affectés au paiement de la TVA ou d'autres dettes publiques dont le Trésor public est le bénéficiaire, en faisant abstraction des paiements au profit d'autres bénéficiaires publics. L'affectation des fonds à d'autres fins requiert le consentement des autorités fiscales. L'article 206 de la directive 2006/112/CE dispose que tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels. Aux termes de l'article 250, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. Il ressort des articles 206 et 250 de la directive 2006/112/CE que le montant de la TVA versé au Trésor public doit être un montant net, c'est-à-dire un montant qui tient compte des déductions à opérer et que toutes les déductions doivent être effectuées par rapport à la période d'imposition au cours de laquelle elles sont nées (voir arrêt de la Cour du 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, point 56).

Partant, le premier doute de la juridiction de renvoi se résume à la question de savoir si la mesure nationale adoptée, imposant à l'acquéreur de transférer la TVA due au fournisseur/prestataire de services sur un compte bancaire séparé et bloqué par l'acquéreur/le client, ne constitue pas une dérogation à l'article 206 de la directive 2006/112/CE et, partant, ne nécessite pas d'être notifiée, en application de l'article 395 de la directive 2006/112/CE. Cela est important dans la mesure où la méconnaissance de l'obligation de notification constitue un vice de procédure et entraîne l'inapplicabilité des règles concernées, de telle sorte qu'elles ne peuvent être opposées aux particuliers (voir arrêt de la Cour du 4 février 2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, point 67).

Il découle de l'article 206 de la directive 2006/112/CE que l'assujetti doit payer la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA. Partant, il y a lieu d'indiquer que selon le principe fondamental institué par l'article 206 de la directive 2006/112/CE l'assujetti est tenu d'acquitter la TVA non pas après chaque opération imposable qu'il effectue, mais à l'issue de chaque période imposable. Il s'ensuit que le montant net de la TVA, visé dans la première phrase dudit article, correspond à la somme de la TVA en aval pour toutes les opérations imposables effectuées ultérieurement au cours de la période imposable, dont est déduite la TVA acquittée au titre de l'ensemble des opérations réalisées plus tôt durant la même période. Partant, l'assujetti doit pouvoir disposer librement des versements antérieurs qu'il a reçus de ses contractants. Tel n'est pas le cas du compte TVA. Les fonds sont bloqués et, ce, avant la naissance de la dette envers des organismes publics en matière de TVA, à hauteur de la dette maximale dans

ce cas-ci ou de la totalité des montants de TVA versés à ce titre. Pour pouvoir affecter ses propres fonds à d'autres fins que le paiement des dettes indiquées envers des organismes publics, le professionnel doit obtenir le consentement de l'organisme public, qui doit être exprimé dans un délai de soixante jours, même en l'absence d'arriérés envers des organismes publics. L'article 206 de la directive 2006/112/CE permet aux États membres de percevoir un acompte provisionnel sur la TVA. L'acompte provisionnel prévu par la seconde phrase de l'article 206 de la directive 2006/112/CE permet d'exiger le paiement anticipé d'une partie du montant net de la TVA calculée pour toute la période imposable. En effet, l'expression « acompte provisionnel » signifie le paiement partiel d'un montant qui sera exigible plus tard, c'est-à-dire du montant net de la TVA calculée pour toute la période imposable. Cependant, il est difficile de considérer que le montant de la TVA payé par l'acquéreur au fournisseur au titre d'une opération déterminée constitue un acompte provisionnel tel que mentionné ci-dessus [voir arrêt de la Cour du 9 septembre 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Acquisitions intracommunautaires de gazole), C-855/19, EU:C:2021:714, point 33 ainsi que conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans cette affaire, EU:C:2021:222, points 111 et 112]. La situation est complètement différente de celle ayant fait l'objet de l'arrêt de la Cour du 26 mars 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201) dans lequel l'huissier avait été traité comme un tiers (et pas comme un fournisseur) ayant versé la taxe en aval. L'avocat général Saugmandsgaard Øe avait souligné, dans ses conclusions (points 115 et suivants), le caractère particulier de cette affaire.

Toutefois, il convient de noter qu'il ressort de la proposition de la Commission, mentionnée ci-dessus, que la République de Pologne avait sollicité l'autorisation de déroger à l'article 226 de la directive 2006/112/CE et de mettre en place le mécanisme obligatoire de paiement scindé. Ni la République de Pologne ni la Commission n'ont indiqué que la dérogation concernait également l'article 206 de la directive 2006/112/CE. À la suite de ladite proposition, le Conseil a adopté la décision 2019/310 dont le contenu révèle le contexte de l'introduction du mécanisme de paiement scindé. Partant, l'interprétation de ladite décision permet de considérer que tant la Commission que le Conseil ont pu estimer (bien que cela ne ressorte pas vraiment, selon la juridiction de renvoi, du contenu des documents disponibles) que les doutes indiqués ci-dessus n'existaient pas et qu'il n'y avait pas lieu d'autoriser une dérogation à l'article 206 de la directive 2006/112/CE.

Partant, le mécanisme de paiement scindé et, par conséquent, le système de règlement de la TVA en vertu duquel l'acquéreur verse la TVA sur un compte TVA séparé dont le fournisseur ne peut disposer librement et dont le déblocage à d'autres fins requiert le consentement de l'autorité fiscale, peut être assimilé à d'autres obligations que les États membres jugeraient nécessaires pour éviter la fraude fiscale au sens de l'article 273 de la directive 2006/112/CE. Cependant, si les États membres disposent d'une marge d'appréciation dans le choix des mesures à adopter afin d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude, ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, notamment, dans le respect des

principe de proportionnalité et de neutralité de la TVA (arrêts de la Cour du : 17 mai 2018, *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, point 41 ; 21 novembre 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, point 35 ; 8 mai 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, points 38 et 39).

6.8. La juridiction de renvoi n'a pas de doute que la fraude et l'évasion fiscales sont indissociables du système commun de TVA, car il est évident que ce système est particulièrement vulnérable à ce type d'agissements créatifs des opérateurs économiques. Aussi, comme le rappelle la Cour dans sa jurisprudence (voir, notamment, arrêt du 21 mai 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397), la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112/CE. Chargés de la réalisation de l'objectif mentionné ci-dessus, les États membres peuvent introduire dans leurs systèmes juridiques des mesures nationales particulières visant notamment à mettre en œuvre un tel objectif. Certes, les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures qui s'imposent pour préserver leurs intérêts financiers. Néanmoins, les mesures adoptées par les États membres à cet égard ne peuvent aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre ni dépasser ce qui est nécessaire à cet égard. Dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives de l'Union, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figure notamment le principe de proportionnalité. Conformément au principe de proportionnalité, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause (voir arrêts de la Cour du : 18 décembre 1997, *Garage Molenheide e.a./Belgische Staat*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 46 ; 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, point 52). Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir arrêts de la Cour du : 18 décembre 1997, *Garage Molenheide e.a./Belgische Staat*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47 ; 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, EU:C:2006:309, point 30 ; 21 février 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, point 20). Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA (voir arrêts de la Cour du : 19 octobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, point 50 ; 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, de C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 52 ; 21 juin 2012, *Mahageben*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 52 ; 21 juin 2012, *Mahageben*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 57). Dans le domaine de la TVA, les fournisseurs agissent comme des collecteurs de taxes pour le compte de l'État et dans l'intérêt du Trésor public (voir arrêt de la Cour du 20 octobre 1993, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, point 25). Les fournisseurs sont tenus de payer la TVA bien que cette taxe, qui est une taxe à la consommation, soit supportée en dernier lieu par le consommateur final (voir arrêt de la Cour du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03,

EU:C:2006:629, points 22 et 28). C'est la raison pour laquelle l'objectif de prévention de la fraude fiscale justifie parfois des exigences élevées quant aux obligations des fournisseurs. Toutefois, toute répartition du risque entre ces derniers et l'administration fiscale, à la suite d'une fraude commise par un tiers, doit être compatible avec le principe de proportionnalité (voir arrêts de la Cour du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, point 58 et du 21 février 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, point 22). Il est important de ne pas perdre de vue que toute mesure particulière instaurée par les États membres afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales constitue une sorte d'expérience dans le cadre du système commun de TVA. Une expérience qui, par la force des choses, a toujours une incidence sur les assujettis à la TVA. Ses effets ne sont pas complètement connus au moment de sa réalisation (car ils ne peuvent l'être en réalité) bien qu'il soit évident que l'instauration de la mesure nationale particulière par le législateur national ne doit pas engendrer de graves conséquences pour le système juridique national en vigueur [OMISSIS]

6.9. Le mécanisme de paiement scindé est une expérience visant à lutter contre la fraude à la TVA. La proposition de la Commission évoque également la nouveauté et le vaste champ d'application de la mesure particulière ainsi que l'inquiétude qu'elle suscite, ce qui explique la prudence de la Commission qui a souligné et imposé à la République de Pologne de présenter un rapport sur l'incidence de la mesure particulière sur le niveau de fraude à la TVA et les assujettis concernés, ce que reflètent également le considérant 12 et l'article 2 de la décision 2019/310.

Conformément à la proposition de décision d'exécution du Conseil modifiant la décision d'exécution (UE) 2019/310 autorisant la Pologne à appliquer une mesure particulière dérogatoire à l'article 226 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [COM(2022) 58 final 2022/0040 (NLE)], la République de Pologne a présenté un tel rapport le 29 avril 2021 dont la juridiction de renvoi ne connaît pas la teneur. Par lettre enregistrée à la Commission le 26 juillet 2021, la Pologne a demandé l'autorisation de continuer à déroger à l'article 226 de la directive 2006/112/CE, laquelle lui a été accordée par décision d'exécution (UE) 2022/559 du Conseil, du 5 avril 2022, modifiant la décision d'exécution (UE) 2019/310 en ce qui concerne l'autorisation accordée à la Pologne de continuer d'appliquer la mesure particulière dérogatoire à l'article 226 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2022, L 108, p. 51), qui a prolongé l'application de la mesure nationale en question jusqu'au 28 février 2025.

La juridiction de renvoi tient à indiquer qu'il ne ressort d'aucun des documents présentés à la Commission dont elle a pu prendre connaissance que la République de Pologne ait présenté un rapport sur l'incidence du mécanisme de paiement scindé dans le cadre du droit de la faillite. Laissée de côté, cette question est d'autant plus importante que la mesure particulière en question est susceptible d'avoir des conséquences négatives, en empêchant la réalisation des principaux objectifs de la procédure de faillite, c'est-à-dire avoir une incidence systématique

et réelle sur les entités en faillite (les assujettis à la TVA) et leurs créanciers, et en favorisant le Trésor public au détriment de la masse des créanciers, y compris ceux provenant d'autres États membres.

6.10. La juridiction de renvoi éprouve des doutes légitimes sur la question de savoir si la mesure nationale évoquée, et son application dans la pratique, ne vont pas au-delà de l'objectif poursuivi, c'est-à-dire la lutte contre la fraude à la TVA, lequel découle aussi bien des articles 273 et 395 de la directive 2006/112/CE que de la décision 2019/310.

Dans son arrêt du 11 juillet 1988, *Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise* (C-138 [et] C-139/86, EU:C:1988:383), la Cour a fait remarquer que le libellé de l'article 27 de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, correspondant à l'article 395 de la directive 2006/112/CE), opérait une distinction entre la notion d'évasion, qui correspondait à un phénomène purement objectif, et celle de fraude, qui contenait un élément intentionnel (point 21 dudit arrêt). La fraude fiscale correspond à une pratique par laquelle l'assujetti cherche à se soustraire à ses obligations légales par des moyens frauduleux (voir notamment rapport de l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe du 16 janvier 1978 : document 4098 [dans] : *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Colloque de 5-7 mars à Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981, p. 173 et suiv.). Il s'agit d'une violation directe et délibérée du droit fiscal consistant à se soustraire de manière cauteleuse au montant ou au paiement d'une partie ou de la totalité de la taxe. S'agissant de la TVA, le comportement de l'assujetti vise à se soustraire à l'imposition, ce qui viole explicitement et clairement la législation fiscale en vigueur. Il s'agit de comportements tels que, par exemple, la dissimulation de l'objet de taxation et, par conséquent, la non-déclaration de la taxe, l'application de taux inférieurs, le non-paiement délibéré de la taxe (voir notamment arrêt de la Cour du 7 décembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, point 49 et jurisprudence citée).

6.11. Il est donc possible de s'interroger sérieusement si l'obtention de l'autorisation de l'autorité fiscale par l'assujetti concernant l'affectation des fonds figurant sur son compte TVA à d'autres fins que [le paiement] des dettes envers les organismes publics (pas seulement la TVA), au profit d'un autre créancier public (comme en l'espèce), s'inscrit dans les limites de la lutte contre la fraude à la TVA. Il s'agit d'une mesure qui limite, de facto, [le droit] du professionnel de disposer de ses fonds en lui imposant, au contraire, l'obligation d'affecter les fonds provenant de la TVA au [paiement] de dettes envers des organismes publics, désignées par le législateur, même avant la naissance de la dette en matière de TVA. Partant, il est difficile de considérer que l'objectif soit cantonné à la lutte contre la fraude à la TVA, étant donné que les fonds provenant de la TVA peuvent être affectés au [paiement] d'autres dettes envers des organismes publics, mais qui ont été choisies par le législateur.

6.12. Toutefois, cette interrogation fait émerger un doute fondamental, à la lumière des circonstances de l'espèce, [concernant] la situation de l'assujetti à la TVA, en faillite, et le droit de l'administrateur d'insolvabilité de disposer des fonds figurant sur le compte TVA du professionnel en faillite. En l'occurrence, la faillite a été déclarée par décision du juge en charge de la faillite, du 30 janvier 2019, qui a été reconnu compétent aux termes de l'article 3, paragraphe 1, du règlement 2015/848. Le juge a donc considéré que l'assujetti était insolvable, c'est-à-dire qu'il avait perdu la capacité d'exécuter ses obligations exigibles, mais que ses fonds permettaient de couvrir les frais de la procédure de faillite. À la date de la déclaration de faillite, l'assujetti failli a perdu le pouvoir de gestion sur les biens faisant partie de la masse de l'insolvabilité et celui d'en jouir et d'en disposer, mais il était tenu de fournir toute information sur ses biens. Une administratrice d'insolvabilité a été désignée, qui effectue les actes en son nom propre, pour le compte de l'assujetti failli. Depuis la déclaration de faillite, les biens de l'assujetti failli font partie de la masse de l'insolvabilité destinée à désintéresser ses créanciers. La masse de l'insolvabilité est composée des biens appartenant à l'assujetti failli à la date de la déclaration de faillite et de ceux que l'assujetti failli a acquis durant la procédure de faillite, à part certaines exceptions énoncées aux articles 63 à 67 de la loi sur la faillite. Les fonds réunis sur le compte TVA ne figurent pas parmi ces exceptions. Partant, ces fonds font partie de la masse de l'insolvabilité. Ainsi qu'il ressort des circonstances de l'espèce, l'autorité fiscale a refusé de restituer les fonds déposés sur le compte TVA de l'assujetti en raison de l'existence d'arriérés d'impôts (nés avant la déclaration de faillite) [à l'égard] de l'autorité fiscale (en matière de TVA et d'impôt sur le revenu), ce qui constitue l'une des conditions d'un tel refus au sens de l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA. Cependant, les arriérés évoqués sont mentionnés dans l'état de collocation sous le numéro 63, ce qui découle clairement du dossier de l'affaire. L'importance de l'état de collocation réside dans la légitimation des créanciers dont les créances y sont mentionnées à participer à la procédure de faillite et à être désintéressés, aux côtés des autres créanciers, en répartissant les fonds de la masse de l'insolvabilité. À l'issue de la procédure, ou du non-lieu, l'extrait de l'état de collocation constitue un titre exécutoire opposable au débiteur. À la date du dépôt de la demande, l'administratrice d'insolvabilité a indiqué que l'assujetti failli n'avait pas d'autres arriérés d'impôts en matière de TVA (nés durant la procédure de faillite) et qu'il avait besoin des fonds pour régler sa dette actuelle en matière d'impôt foncier à l'égard du budget de la collectivité locale.

Le refus de l'organe fiscal est fondé sur les arguments selon lesquels l'assujetti failli a des arriérés d'impôts (bien que mentionnés dans l'état de collocation), les dispositions de la loi sur la faillite ne sont pas applicables en l'espèce, l'assujetti failli continue d'être assujetti à la TVA et les dispositions de la loi sur la TVA constituent une réglementation spéciale par rapport aux dispositions de la loi sur la faillite. La position exposée dans la présente affaire a déjà été adoptée par les juridictions administratives de voïvodie dans leur jurisprudence. Ces dernières ont considéré, dans des arrêts qui n'ont pas encore acquis force de chose jugée[OMISSIS], que l'article 108b, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la TVA, lu

en combinaison avec l'article 62b, paragraphe 2, point 2, sous a), de la loi bancaire, découlant de l'existence de la règle juridique figurant à l'article 108a de la loi sur la TVA, constituait une disposition spéciale par rapport aux dispositions de la loi sur la faillite. Partant, en refusant de transférer à l'administratrice d'insolvabilité les ressources financières réunies sur le compte TVA, l'administration fiscale ne limite pas la masse de l'insolvabilité, n'obtient pas un remboursement indu ni plus rapide des avoirs fiscaux de l'État, qui serait contraire à l'ordre de priorité indiqué et ne s'inscrirait pas dans le cadre de la loi sur la faillite et ne peut être considérée comme conduisant à l'exécution forcée illicite sur les biens composant la masse de l'insolvabilité. Cette position est également corroborée par la jurisprudence du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne). Dans son arrêt définitif du 16 mars 2021 (I FSK 1792/20), le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a indiqué que la législation concernant les factures TVA, qui sont des factures spécifiques, ne contenait pas de règles spécifiques en cas de déclaration de faillite de l'assujetti à la TVA. De telles règles ne figurent pas non plus dans la loi sur la faillite. Aussi, les dispositions de cette dernière n'excluent pas l'application des dispositions régissant les factures TVA en cas de déclaration de faillite de l'assujetti à la TVA. Dans l'arrêt du 17 mai 2022 (I FSK 236/22), le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a indiqué que les dispositions relatives au mécanisme de paiement scindé ne se réfèrent absolument pas à la loi sur la faillite. En interdisant de manière absolue à l'article 108b, paragraphe 5, point 1, sous b), de la loi sur la TVA le transfert des fonds réunis sur le compte TVA en cas d'arriérés d'impôts de l'assujetti et d'arriérés de paiement visés à l'article 62b, paragraphe 2, sous a), de la loi bancaire, le législateur n'a prévu aucune dérogation relative à la masse de l'insolvabilité. Certes, la loi sur la faillite ne prévoit pas de modification analogue. Néanmoins, en se fondant sur la rationalité du législateur et en tenant compte du principe *lex posterior derogat legi priori*, les nouvelles règles juridiques concernant le mécanisme de paiement scindé ne prévoient aucune exclusion en raison de la substance, des objectifs et des principes de la loi sur la faillite. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) estime que l'article 108[b], paragraphe 5, point 1, sous b), de la loi sur la TVA ne soulève aucun doute d'interprétation et indique qu'il existe une interdiction absolue de transférer les fonds déposés sur le compte TVA en cas d'arriérés d'impôts. Ladite interdiction n'est soumise à aucune restriction en cas de déclaration de faillite et les assertions relatives à la primauté de la loi sur la faillite dans ce contexte sont, aux yeux du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), dénuées de fondement, car la Cour a statué dans son arrêt du 15 octobre 2020, E. sp. z o.o. Sp. k. (C-335/19, EU:C:2020:829) en faveur de la loi sur la TVA dans le conflit l'opposant à la loi sur la faillite.

La doctrine présente une position différente [OMISSIS]

6.13. Il y a donc lieu de s'interroger si le mécanisme de paiement scindé, qui constitue une dérogation dans le cadre du système commun de TVA, octroyée par les décisions d'exécution, lequel entraîne, dans la pratique, le blocage des fonds provenant de la TVA sur un compte TVA séparé de l'assujetti en raison de

l'existence d'arriérés d'impôts (mentionnés dans l'état de collocation), en ce qui concerne d'autres impôts (pas seulement la TVA), ce qui découle de l'article 108b, paragraphe 5, point 1, sous b), de la loi sur la TVA, ainsi que de la pratique nationale des autorités fiscales et des juridictions administratives, ne va pas au-delà de l'objectif pour lequel la dérogation mentionnée ci-dessus a été demandée (de ce qui est nécessaire), à savoir la lutte contre la fraude à la TVA. Ce doute s'accroît d'autant plus quant à la réalisation de l'objectif mentionné ci-dessus lorsque le blocage des fonds réunis sur le compte TVA concerne un assujetti à la TVA, qui est en faillite. En effet, il est difficile de considérer que le refus, évoqué ci-dessus, concernant le versement des fonds TVA à l'administratrice d'insolvabilité, agissant sous le contrôle du juge-commissaire dans l'exercice des tâches découlant de la loi sur la faillite, visait à lutter contre la fraude à la TVA. Il est incontestable que les actes posés par l'administrateur d'insolvabilité consistent en une prestation au profit de la masse de l'insolvabilité. En ce qui concerne la masse de l'insolvabilité, l'action de l'administrateur d'insolvabilité vise à recouvrer les créances auprès des débiteurs, à monnayer les biens du débiteur failli, à désintéresser les créanciers (y compris le Trésor public) et à préserver l'entreprise du débiteur failli (si cela est raisonnablement possible). Dans un tel cas de figure, l'exercice de l'activité économique constitue l'exception et non la règle. Partant, bien que le professionnel failli conserve son statut d'assujetti à la TVA, sa situation factuelle, du fait de son statut, est fondamentalement modifiée. Cette situation n'est pas comparable à celle du fraudeur fiscal. Il est difficile de soutenir que l'action de l'administrateur d'insolvabilité, régie par la loi, participe d'un objectif frauduleux en matière de TVA et que la lutte contre de tels agissements justifie, partant, le blocage des fonds. La situation elle-même de l'assujetti failli ne doit pas être assimilée à celle du fraudeur. Il découle de ce qui précède que la mesure nationale évoquée va au-delà de l'objectif poursuivi.

6.14. De surcroît, en vertu du principe de proportionnalité mentionné ci-dessus, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante, et les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés, en l'occurrence la lutte contre la fraude à la TVA (arrêt de la Cour du 12 juillet 2001, Jippes e.a., C-189/01, EU:C:2001:420, point 81). Le refus de débloquent les fonds TVA du compte TVA, évoqué ci-dessus, du fait de l'existence d'arriérés d'impôts nominaux, pas seulement en matière de TVA (car ils sont mentionnés dans l'état de collocation), peut sembler excessif. Premièrement, les arriérés évoqués ne peuvent être traités de la même manière que ceux qui font l'objet d'une exécution forcée, car ils sont mentionnés dans l'état de collocation. Deuxièmement, en l'absence d'arriérés de TVA, l'administrateur d'insolvabilité est privé de la possibilité d'utiliser ces fonds pour rembourser les créanciers (y compris ceux provenant d'autres États membres).

6.15. La Cour a déjà eu l'occasion de préciser que si les États membres disposaient d'une liberté certaine dans l'établissement des modalités de remboursement de l'excédent de TVA, ces modalités ne pouvaient pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout

ou en partie, le poids de cette taxe. En particulier, lesdites modalités doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA, cela impliquant que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente, et que, en tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne doit faire courir aucun risque financier à l'assujetti (arrêts du : 6 juillet 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, point 20 et jurisprudence citée ; 12 mai 2021, *INSS*, C-844/19, EU:C:2021:378, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée). Étant donné que l'assujetti à la TVA en faillite n'exerce pas, en réalité, d'activité économique, qu'il ne saurait donc générer de TVA et que l'administratrice d'insolvabilité a indiqué que le débiteur failli n'avait pas, depuis la déclaration de faillite, d'arriérés de TVA en cours, le blocage des fonds sur le compte TVA ne porte-t-il pas ainsi atteinte au principe de neutralité de la TVA ?

7. Motivation de la deuxième question préjudicielle

7.1. Il ressort de la deuxième question préjudicielle que la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la violation du droit de propriété prévu à l'article 17, paragraphe 1, de la Charte dans les circonstances de l'espèce décrites à la section 4 de la présente ordonnance. Il est impossible d'ignorer le fait que la question de la propriété fait partie de la situation factuelle définie par les dispositions de la loi sur la faillite à l'égard de laquelle le législateur polonais a introduit une mesure nationale visant à lutter contre la fraude à la TVA, sur la base de l'autorisation figurant dans la décision 2019/310, dans un autre domaine du droit (le droit fiscal).

7.2. Il n'y a aucun doute que les fonds déposés sur le compte TVA appartiennent à l'assujetti, y compris l'assujetti failli, en tant qu'élément de la masse de l'insolvabilité. La Commission l'a confirmé dans sa proposition. Le blocage desdits fonds limite indubitablement leur utilisation, car ces fonds sont affectés à un but précis, soit le paiement de la TVA ou d'autres créances envers des organismes publics, lesquelles n'approvisionnent que le budget de l'État. L'assujetti doit obtenir le consentement de l'autorité fiscale pour affecter ces fonds à d'autres fins (y compris pour payer les impôts légaux au profit d'autres créanciers publics). L'administrateur d'insolvabilité, qui gère les biens de l'assujetti failli sous le contrôle du juge-commissaire, doit également disposer d'un tel consentement. En cas d'existence d'arriérés d'impôts (créances des organismes publics, pas seulement en matière de TVA, alimentant les recettes du budget de l'État), le refus est automatique. Cependant, un tel refus ne doit pas être automatique lorsque ces créances sont mentionnées dans l'état de collocation, c'est-à-dire qu'elles attendent d'être réalisées durant la procédure de faillite (leur délai de paiement est suspendu par les institutions de la loi sur la faillite). L'interprétation dépend de l'autorité fiscale, ce qui suppose donc une forme de pouvoir d'appréciation. Toutefois, en cas de refus dans une situation telle que celle en l'espèce, le double avantage pécuniaire retiré par le Trésor public est

flagrant, ce dernier déclarant, d'une part, ses créances au passif et bloquant, d'autre part, pour le même motif les fonds sur le compte TVA. Ce blocage empêche l'administrateur d'insolvabilité d'utiliser ces fonds pour désintéresser la masse des créanciers (parmi lesquels figure le Trésor public) au cours de la procédure de faillite se déroulant sous le contrôle du juge-commissaire. Ainsi que cela a déjà été mentionné, la situation factuelle de l'assujetti failli est différente de celle de l'assujetti qui exerce une activité économique. Ledit assujetti perd le contrôle de ses biens. L'administrateur d'insolvabilité se substitue à l'assujetti et agit au nom et pour le compte de celui-ci, en cherchant, en premier lieu, à désintéresser la masse des créanciers et en exerçant, à titre exceptionnel, l'activité économique. Partant, il est possible que l'assujetti n'ait pas de dettes courantes au titre de l'activité économique exercée (que l'administrateur d'insolvabilité exerce en son nom), comme c'est le cas en l'espèce, mais qu'il en ait à d'autres titres, lesquelles n'alimentent pas le budget de l'État, tel l'impôt foncier (budget de la collectivité locale) découlant de la loi. L'autorité fiscale ne peut procéder elle-même à l'exécution forcée sur le compte bancaire mentionné ci-dessus, car durant la procédure de faillite toutes les exécutions forcées font l'objet d'un non-lieu de plein droit, en vertu des dispositions de la loi sur la faillite (y compris celles concernant la TVA). La loi a une incidence sur l'exécution des tâches par l'administrateur d'insolvabilité, car elle détermine, contrairement aux dispositions de la loi sur la faillite, les décisions que doit prendre l'administrateur d'insolvabilité à l'égard des liquidités appartenant à l'assujetti, mentionnées ci-dessus, composant de plein droit la masse de l'insolvabilité. Il y a lieu d'indiquer que le juge-commissaire (le juge chargé de la procédure de faillite) ne peut non plus agir à cet égard. Il s'ensuit que le blocage des fonds sur le compte TVA (en l'absence d'autres fonds du débiteur failli), qui n'ont pas été transférés à l'administrateur d'insolvabilité, est susceptible de conduire à un non-lieu dans le cadre de la procédure de faillite et au désintéressement effectif du seul Trésor public au détriment des autres créanciers (les procédures d'exécution publiques sont plus rapides que les procédures de droit civil), sans qu'il soit possible de liquider l'entreprise de l'assujetti failli. En cas de détention d'actifs financiers par l'assujetti failli, permettant de désintéresser la masse des créanciers (y compris le Trésor public), l'exclusion desdits fonds de la masse de l'insolvabilité risque de déboucher sur une situation dans laquelle il n'y aura personne à qui rendre ces fonds lorsque l'entreprise aura été liquidée. L'assujetti lui-même sera radié du registre par décision du juge chargé de la faillite. Partant, le Trésor public s'en trouvera enrichi de manière illicite.

7.3. Le droit de propriété est protégé par le droit de l'Union, notamment en vertu de l'article 17 de la Charte. Conformément à l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, les dispositions de cette dernière s'adressent aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. Tel est sans aucun doute le cas des affaires en matière de TVA (voir arrêt de la Cour du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, points 25 et suiv.). Aux termes de l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales

(ci-après la « CEDH »), leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. S'agissant de l'article 17 de la Charte, conformément aux explications relatives à la Charte des droits fondamentaux (JO 2007, C 303, p. 17), il correspond à l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH. Partant, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la « Cour EDH ») relative à l'article 1^{er} du protocole n° 1 à la CEDH doit être prise en considération aux fins de l'interprétation de l'article 17 de la Charte, en tant que seuil de protection minimale [voir arrêt de la Cour du 21 mai 2019, Commission/Hongrie (Usufruits sur terres agricoles), C-235/17, EU:C:2019:432, point 72]. La notion de « biens » évoquée à l'article 17, paragraphe 1, a une portée autonome qui ne se limite pas à la propriété de biens corporels et certains autres droits et intérêts constituant des actifs peuvent aussi passer pour des « droits patrimoniaux » et donc des « biens » aux fins de cette disposition (voir arrêt de la Cour EDH, 22 juin 2004, Broniewski c. Pologne, CE:ECHR:2004:0622JUD003144396, §129 ; tous les arrêts de la Cour EDH, cités ci-après, sont disponibles à l'adresse : <https://hudoc.echr.coe.int/>). En certaines circonstances, la notion de « biens » peut recouvrir des valeurs patrimoniales, y compris des créances (voir arrêt de la Cour EDH, 28 septembre 2004, Kopecký c. Slovaquie, CE:ECHR:2004:0928JUD004491298, §35). L'article 1^{er} du protocole n° 1 ne vaut que pour des biens actuels (arrêts de la Cour EDH : 13 juin 1979, Marckx c. Belgique, §50). En ce qui concerne la TVA, la Cour EDH a considéré, dans son arrêt du 22 janvier 2009, Bulves c. Bulgarie (CE:ECHR:2009:0122JUD000399103, §57), que le droit à déduction de la taxe en amont de la société requérante constituait au moins une « espérance légitime » d'obtenir la jouissance effective d'un droit de propriété constituant une « propriété » au sens de la première phrase de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH (voir, mutatis mutandis, arrêts de la Cour EDH : 29 novembre 1991, Pine Valley Developments Ltd et autres c. Irlande, CE:ECHR:1993:0209JUD001274287, §51 ; 16 avril 2002, Dangeville c. France, CE:ECHR:2002:0416JUD003667797, §48 ; 22 juillet 2003, Cabinet Diot et SA Gras Savoye c. France, CE:ECHR:2003:0722JUD004921799, §26 ; 25 avril 2007, Aon Conseil and Courtage SA et Christian de Clarens SA c. France, CE:ECHR:2007:0125JUD007016001, §45 ; 23 mai 2007, Intersplav c. Ukraine, CE:ECHR:2007:0109JUD000080302, §30 à 32). Partant, le droit à déduction de la TVA ne serait que l'espérance d'un droit patrimonial protégé par l'article 17 de la Charte. Il ne fait pas de doute que les liquidités réunies sur le compte TVA séparé constituent des biens au sens de l'article 17, paragraphe 1, de la Charte et sont protégés par ladite disposition.

7.4. L'efficacité de l'autorité publique se heurte à la barrière insurmontable des droits fondamentaux des citoyens. Conformément à l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, toute limitation de l'exercice des droits et des libertés reconnus par celle-ci doit être prévue par la loi et respecter leur contenu essentiel. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées à l'exercice de ces droits et de ces libertés que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et des libertés d'autrui (voir arrêt de la Cour du 15 février

2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 50). Il s'agit donc d'un équilibre difficile entre l'ordre public et la liberté de posséder. Le respect de l'exigence que ladite ingérence ou la restriction soit « prévue par la loi » implique non seulement que la mesure repose sur une base légale en tant que telle, ait « une base en droit interne », mais impose en outre des exigences tenant à « la qualité de la loi en question » (Wachsmann, P., « De la qualité de la loi à la qualité du système juridique », [dans] *Libertés, Justice, Tolérance, Mélanges en hommage au doyen Gérard Cohen-Jonathan, Bruylant, Bruxelles, volume 2, p. 1687* ; voir conclusions de l'avocat général Villalón dans l'affaire *Scarlet Extended*, C-70/10, EU:C:2011:255, points 88 et suiv.). Cette « loi » doit être suffisamment accessible et prévisible, c'est-à-dire formulée avec assez de précision pour permettre au justiciable – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – de régler sa conduite, de « prévoir ses conséquences pour lui », (arrêt de la Cour EDH, 26 mars 1987, *Leander c. Suède*, CE:ECHR:1987:0326JUD000924881, §50) ; « de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé » (arrêt de la Cour EDH, 25 février 1992, *Margareta et Roger Andersson c. Suède*, CE:ECHR:1992:0225JUD001296387, §75). La « loi » doit donc être suffisamment claire (arrêt de la Cour EDH, 3 juillet 2007, *Tan c. Turquie*, CE:ECHR:2007:0703JUD000946003, §§22 à 26) et prévisible quant au sens et à la nature des mesures applicables (arrêt de la Cour EDH, 25 septembre 2006, *Coban c. Espagne*, CE:ECHR:2006:0925DEC001706002), et définir avec une netteté suffisante l'étendue et les modalités d'exercice du pouvoir d'ingérence dans l'exercice des droits garantis par la CEDH (arrêt de la Cour EDH, 14 septembre 2010, *Sanoma Uitgevers c. Pays-Bas*, CE:ECHR:2010:0914JUD003822403, §§81 et 82). Une loi qui confère un pouvoir d'appréciation ne se heurte pas en soi à cette exigence, à condition que l'étendue et les modalités d'exercice d'un tel pouvoir se trouvent définies avec une netteté suffisante, eu égard au but légitime en jeu, pour fournir à l'individu une protection adéquate contre l'arbitraire (arrêt de la Cour EDH, 25 février 1992, *Margareta et Roger Andersson c. Suède*, CE:ECHR:1992:0225JUD001296387, §75). Une loi conférant un pouvoir d'appréciation doit en fixer la portée (arrêt de la Cour EDH, 25 mars 1983, *Silver et autres c. Royaume-Uni*, CE:ECHR:1983:0325JUD000594772, §88). La loi doit être compatible avec la prééminence du droit (arrêt de la Cour EDH, 25 [mars] 1998, *Kopp c. Suisse*, CE:ECHR:1998:0325JUD002322494, §55). La condition selon laquelle toute limitation doit être « prévue par la loi » implique donc, d'après la jurisprudence de la Cour EDH, que l'action des titulaires de l'autorité publique s'inscrive dans les limites définies par avance par les règles de droit, ce qui impose certaines exigences auxquelles doivent répondre tant les règles de droit elles-mêmes que les procédures destinées à en imposer le respect effectif. Enfin, la Cour EDH a eu l'occasion de préciser qu'il convenait d'entendre le terme « loi » dans son acception « matérielle », et non seulement dans son acception formelle, en ce sens qu'elle pouvait inclure tant le « droit écrit » que le « droit non écrit » ou encore le « droit élaboré » par les juges [arrêts : 26 avril 1979, *Sunday Times c. Royaume-Uni* (n° 1), CE:ECHR:1979:0426JUD000653874, §49 ; 13 juillet 1995, *Tolstoy Miloslavsky c. Royaume-Uni*, CE:ECHR:1995:0713JUD001813991,

§37]. De ce point de vue, il peut notamment être nécessaire de prendre en compte, le cas échéant, la jurisprudence. « Une jurisprudence constante » publiée, donc accessible, et suivie par les juridictions inférieures est à même dans certaines circonstances de compléter une disposition législative et de la clarifier au point de la rendre prévisible (arrêt de la Cour EDH, 24 mai 1988, Müller et autres c. Suisse, CE:ECHR:1988:0524JUD001073784, §29). S'agissant du respect du principe de proportionnalité, celui-ci exige que le cumul de poursuites et de sanctions prévu par une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne dépasse pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par cette réglementation, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés par celle-ci ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés (arrêt de la Cour du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, point 46 et jurisprudence citée).

7.5. Ainsi que cela a déjà été indiqué, le mécanisme de paiement scindé a été introduit pour lutter contre la fraude à la TVA, ce qui constitue un objectif légitime relevant de l'utilité publique (voir arrêt de la Cour EDH, 22 septembre 1994, Hentrich c. France, CE:ECHR:1994:0922JUD001361688, §39). Cependant, le législateur n'a absolument pas réglementé les effets dudit mécanisme dans le cadre de la loi sur la faillite. Dans cette situation, il est difficile de considérer qu'il existe des règles claires et précises, permettant à l'administrateur d'insolvabilité, qui est un professionnel du droit, de mener la procédure de faillite et de prévoir le comportement de l'autorité fiscale. Le conflit existant entre les dispositions juridiques a engendré une incertitude juridique constitutive, dans le contexte de l'espèce, de [décisions] arbitraires. Se cantonnant à une interprétation littérale, un organe fiscal refusera de débloquer les fonds en raison de l'existence d'arriérés d'impôts nominaux (bien qu'ils soient mentionnés dans l'état de collocation), alors qu'un autre organe, faisant appel à une interprétation systématique et téléologique, déblocquera lesdits fonds, considérant qu'il n'y a pas, en fait, d'arriérés, dans la mesure où ils sont mentionnés dans l'état de collocation et qu'ils sont remboursés selon les modalités prévues par les dispositions de la loi sur la faillite (et dans le délai qui en découle, qui n'a pas encore expiré). En outre, il ressort de la législation en vigueur, que les fonds figurant sur le compte TVA doivent être pris en compte dans la masse de l'insolvabilité, car leur exclusion aurait dû être explicitement prévue par l'article 63 de la loi sur la faillite, ce que le législateur a fait, au demeurant, en ce qui concerne les fonds figurant sur le compte bloqué d'une entité qualifiée au sens de l'article 119zg, point 2, du code des impôts (c'est-à-dire concernant un autre instrument introduit en vue de lutter contre l'utilisation du secteur financier à des fins d'extorsion fiscale). Cette imprévisibilité de la loi est également visible sur le plan matériel. Il est difficile de savoir, en vertu de la jurisprudence des juridictions administratives, quelle règle de conflit, parmi les trois existantes, est considérée comme primordiale : la *lex superior*, la *lex specialis derogat legi generali* ou la *lex posterior derogat legi priori*. Il est intéressant de relever que l'attribut *lex specialis* est parfois conféré aux dispositions de la loi sur la faillite et d'autres fois à celles de la loi sur la

TVA. Cette situation constitue un argument en faveur du caractère imprécis et imprévisible de la règle instaurée et génère de l'incertitude du côté de l'administrateur d'insolvabilité. Le désagrément tenant au refus de débloquer les fonds déposés sur le compte TVA du professionnel failli, à la demande de l'administrateur d'insolvabilité, apparaît excessif (ne serait-ce que compte tenu de la mention des créances fiscales dans l'état de collocation) au regard de l'objectif poursuivi de lutte contre la fraude à la TVA et peut être considéré comme contraire à l'objectif de l'Union, c'est-à-dire l'article 3, paragraphe 3, TUE établissant d'un marché intérieur, promu à la fois par le considérant 4 de la directive 2006/112/CE et le considérant 5 du règlement 2015/848. Partant, la juridiction de renvoi éprouve des doutes sur la question de savoir si le blocage des fonds TVA à l'égard de l'administratrice d'insolvabilité exécutant ses tâches dans le cadre de la procédure de faillite en cours est un instrument de restriction du droit de propriété approprié et nécessaire dans la lutte contre la fraude à la TVA.

8. Motivation de la troisième question préjudicielle

8.1. L'Union est une communauté de droit en ce que ni ses États membres ni ses institutions n'échappent au contrôle de la conformité de leurs actes à la charte constitutionnelle de base qu'est le traité (voir arrêt de la Cour du 23 avril 1986, Les Verts/Parlement, C-294/83, EU:C:1986:166, point 23). Chaque État membre partage avec tous les autres États membres, et reconnaît que ceux-ci partagent avec lui, une série de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme il est précisé à l'article 2 TUE. Cette prémisse implique et justifie l'existence de la confiance mutuelle entre les États membres dans la reconnaissance de ces valeurs et, donc, dans le respect du droit de l'Union qui les met en œuvre (voir avis 2/13 de la Cour du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 168). C'est précisément dans ce contexte qu'il incombe aux États membres, notamment, en vertu du principe de coopération loyale, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, premier alinéa, TUE, d'assurer, sur leurs territoires respectifs, l'application et le respect du droit de l'Union et de prendre, à ces fins, toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union (voir arrêt de la Cour du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 34). Le principe de sécurité juridique, qui a pour corollaire celui de la protection de la confiance légitime, exige qu'une législation entraînant des conséquences défavorables à l'égard des particuliers soit claire et précise et que son application soit prévisible pour les justiciables (voir arrêts de la Cour du : 12 décembre 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, point 44 ; 15 février 1996, Duff e.a., C-63/93, EU:C:1996:51, point 20 ; 29 avril 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, point 34 ; 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a., C-98/14, EU:C:2015:386, point 77). Ce principe s'impose à toute autorité nationale chargée d'appliquer le droit de l'Union (voir arrêt de la Cour du 17 juillet 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, point 65 et jurisprudence citée). Il est donc incontestable qu'une bonne administration implique, au sens de l'article 41,

paragraphe 1, de la Charte, une action fondée sur la loi et dans les limites de celle-ci, y compris du droit de l'Union.

8.2. La lutte contre la fraude à la TVA, qui est l'un des objectifs reconnus de l'Union, ne saurait être envisagée sous le seul angle de l'efficacité. Les moyens et méthodes de cette lutte doivent être conformes aux exigences de l'État de droit, qui consiste principalement à contenir le pouvoir et la puissance dans les limites de la loi, en particulier de l'ordre juridique dont l'existence et la finalité reposent sur la défense des droits fondamentaux ainsi qu'aux restrictions énoncées expressément dans la loi. Si les pouvoirs publics étaient dotés d'instruments démesurés aux fins de la lutte contre la fraude à la TVA, leur permettant d'ignorer ou de dénaturer les droits fondamentaux et d'aller au-delà des objectifs de l'Union, rien ne pourrait faire obstacle à ce que leur action incontrôlée et entièrement libre s'exerce en fin de compte au détriment du système commun de TVA et, par conséquent, des assujettis à la TVA.

8.3. Il ressort indéniablement des éléments de l'espèce évoqués ci-dessus que le système juridique polonais présente une incohérence entre la mesure nationale (mécanisme de paiement scindé) figurant dans la loi sur la TVA, applicable aux assujettis à la TVA et dérogeant au système commun de TVA (au sens de leur application dans la pratique), et les dispositions nationales figurant dans la loi sur la faillite concernant la question des biens composant, en vertu de la loi, la masse de l'insolvabilité en cas de déclaration de faillite de l'assujetti à la TVA, au nom duquel et pour le compte duquel agit l'administrateur d'insolvabilité. Il est difficile de considérer que la restriction d'utilisation des liquidités déposées sur le compte TVA dont l'administratrice d'insolvabilité a demandé le transfert après la déclaration de faillite de l'assujetti à la TVA, découlant d'une interprétation de la loi ignorant les limitations prévues par le droit de l'Union, soit une mesure adéquate à l'objectif recherché de lutte contre la fraude à la TVA. Les mesures prises par l'administrateur d'insolvabilité, sous le contrôle d'un juge, ne sauraient être assimilées à des activités frauduleuses, ciblées sur la fraude à la TVA. Certes, l'administrateur d'insolvabilité ne saurait être assimilé à un fonctionnaire (arrêt de la Cour EDH, [1]5 novembre 2001, Werner c. Pologne, CE:ECHR:2001:1115JUD002676095, §34), mais il est tenu d'exécuter des tâches précises en application des dispositions de la loi sur la faillite sous le contrôle du juge-commissaire, lesquelles sont justement destinées à prévenir les effets indésirables causés par les difficultés économiques de l'entité, tels que, par exemple, la dissimulation des biens aux créanciers. Le législateur national a créé un système de faillite dont l'objectif principal n'est pas seulement de rembourser les créanciers, mais de sauver également (dans la mesure du possible) l'opérateur économique, sans le mettre forcément en liquidation. Partant, le législateur polonais a considéré qu'il était dans l'intérêt de la société de régler la question de l'insolvabilité des entreprises dans une loi distincte. Aussi, lorsque le législateur polonais introduit une mesure visant à lutter contre la fraude à la TVA, il ne saurait être présumé que son intention était de priver d'effets d'autres lois nationales (sans indication claire à cet égard), qui sont tout aussi importantes pour le fonctionnement du marché (y compris du marché intérieur de l'Union). Partant,

en interprétant la réglementation, y compris celle de l'Union, les autorités fiscales ne doivent pas en tirer de normes susceptibles de compromettre les objectifs de la procédure de faillite et, par conséquent, de privilégier le Trésor public au détriment de la masse des créanciers, y compris ceux situés sur le territoire d'autres États membres. Dans le cadre de leur interprétation, les autorités fiscales ne doivent pas exacerber les difficultés et les incohérences entre les deux systèmes juridiques, public et privé, en formant un piège juridique pour l'administrateur d'insolvabilité gérant les biens de l'assujetti à la TVA. Une telle démarche ne saurait être justifiée, ainsi que cela a déjà été indiqué ci-dessus, par la lutte contre la fraude à la TVA. Dans un État de droit, les opérateurs économiques peuvent légitimement attendre des autorités de l'État que leur ingérence dans les droits fondamentaux soit raisonnablement limitée et ne tienne pas compte des seuls arguments du Trésor public et que ces autorités ne prennent pas de décisions qui soient, en fin de compte, préjudiciables auxdits opérateurs.

9. Compte tenu des doutes apparus au regard des principes du droit de l'Union et des dispositions de la directive 2006/112/CE, citées ci-dessus, en ce qui concerne la question présentée, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a jugé qu'il était légitime de saisir la Cour de questions préjudicielles au titre de l'article 267, deuxième phrase, TFUE.

10. [OMISSIS] [suspension de la procédure]