

C-278/24 - 1

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

POSTANOWIENIE

Dnia 31 stycznia 2024 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

w składzie następującym:

Przewodniczący:	Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska
Sędziowie:	Sędzia WSA Marta Semiczek Asesor WSA Marta Pawłowska
Protokolant:	Starszy specjalista Agnieszka Dąbrowska

Wpisano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem 1289698	
Luksemburg, dnia 23. 04. 2024	Sekretarz, z upoważnienia
Faks/E-mail: _____	
Wpłynęło dnia: 22/04/24	Maria Siewierska administratorka

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniach 11 stycznia 2024 r. i 31 stycznia 2024 r.

sprawy ze skargi P.K.

na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

z dnia 18 października 2022 r. nr 0201-IEW1.4123.18.2022.DL

w przedmiocie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności jako członka zarządu za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług za miesiące: maj, czerwiec, lipiec i sierpień 2017 r. wraz z odsetkami za zwłokę

postanawia:

I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 47) zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1; dalej dyrektywa VAT), w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2; dalej TFUE) i art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 1; dalej Karta) oraz zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej członka zarządu osoby prawnej za zobowiązania z tytułu VAT tej osoby prawnej bez wcześniejszego ustalenia czy taki członek zarządu działał w złej wierze albo że jego zachowaniem można było zarzucić zawiniony błąd lub też niedbalstwo?

2. Czy przepisy dyrektywy VAT, w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 TFUE, zasada pewności prawa, zasada uzasadnionych oczekiwań, zasada prawa do dobrej administracji wywodzona z art. 41 Karty w zw. z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, po. 864/30; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka), art. 47 Karty (skuteczny środek zaskarżenia, prawo do sądu) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która dla uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania w VAT osoby prawnej posiadającej jednego wierzyciela, wymaga od członka zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, który jest bezprzedmiotowy na gruncie przepisów i praktyki krajowego prawa insolwencyjnego, a w konsekwencji prowadzi do naruszenia istoty prawa własności (art. 17 Karty)?

3. Czy przepisy art. 193, art. 205, art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE oraz zasadę równości wobec prawa i zasadę niedyskryminacji (art. 20 Karty i art. 21 Karty) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym [wskazanym w pkt 1], które dopuszczają nierówne traktowanie członków zarządu osób prawnych, w ten sposób, że członek zarządu osoby prawnej posiadającej więcej niż jednego wierzyciela, może uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania Spółki poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, natomiast członek zarządu osoby prawnej posiadającej wyłącznie jednego wierzyciela, nie ma możliwości skutecznego złożenia takiego wniosku, co w efekcie pozbawia go możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej oraz prawa do skutecznego środka zaskarżenia (art. 47 Karty)?”.

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

UZASADNIENIE

1. Dopuszczalność pytania prejudycjalnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej Sąd) jest sądem krajowym, którego orzeczenia zgodnie z prawem polskim podlegają zaskarżeniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej NSA) w rozumieniu art. 267 zdanie drugie TFUE.

2. Ramy prawne

Ramy prawne obejmują przepisy prawa unijnego i przepisy polskie dotyczące podatku od towarów i usług (podatek od wartości dodanej; dalej VAT), prawa upadłościowego oraz procedury podatkowej w brzmieniu obowiązującym w 2017 r.

2.1. Prawo unijne

- art. 2 TUE stanowi: Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwom Członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn;
- art. 4 ust. 3 TUE stanowi: zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa Członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii;
- art. 325 ust. 1 TFUE stanowi: Unia i Państwa Członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszący i zapewniają skuteczną ochronę w Państwach Członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii;
- art. 17 ust. 1 Karty stanowi: Każdy ma prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym, w przypadkach i na warunkach przewidzianych w ustawie, za słusznym odszkodowaniem za jej utratę wypłaconym we właściwym terminie. Korzystanie z mienia może podlegać regulacji ustawowej w zakresie, w jakim jest to konieczne ze względu na interes ogólny;

- art. 20 Karty stanowi: Wszyscy są równi wobec prawa;
- art. 21 ust. 1 Karty stanowi: Zakazana jest wszelka dyskryminacja w szczególności ze względu na płeć, rasę, kolor skóry, pochodzenie etniczne lub społeczne, cechy genetyczne, język, religię lub przekonania, poglądy polityczne lub wszelkie inne poglądy, przynależność do mniejszości narodowej, majątek, urodzenie, niepełnosprawność, wiek lub orientację seksualną;
- art. 47 Karty stanowi: Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości;
- art. 193 dyrektywy VAT stanowi: Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194-199b i art. 202;
- art. 205 dyrektywy VAT stanowi: W sytuacjach, o których mowa w art. 193-200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT;
- art. 273 dyrektywy VAT stanowi: Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3;

2.2. Prawo polskie

2.2.1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej uVAT)

- art. 103 ust. 1 uVAT stanowi: Podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 1a-4 oraz art. 33 i art. 33b;

2.2.2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.; dalej OP)

- art. 26 OP stanowi: Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki;
- art. 91 OP stanowi: Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.
- art. 107 § 1 OP stanowi: W przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie;
- art. 107 § 2 pkt 2 OP stanowi: Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają również za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
- art. 108 § 1 OP stanowi: O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji;
- art. 116 § 1 OP stanowi: Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu: 1) nie wykazał, że: a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2016 r. poz. 1574, 1579, 1948 i 2260) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy; 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części;
- art. 116 § 2 OP stanowi: Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu;
- art. 116 § 4 OP stanowi: Przepisy § 1-3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub współnika spółki w organizacji;

2.2.3. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U z 2017 r., poz. 2344 ze zm.; dalej uPU)

- art. 1 ust. 1 pkt 1 uPU stanowi: ustawa reguluje zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami;
- art. 2 ust. 1 uPU stanowi: Postępowanie uregulowane ustawą należy prowadzić tak, aby roszczenia wierzycieli mogły zostać zaspokojone w jak najwyższym stopniu, a jeśli racjonalne względy na to pozwolą - dotychczasowe przedsiębiorstwo dłużnika zostało zachowane;
- art. 10 uPU stanowi: Upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny;
- art. 11 ust. 1 uPU stanowi: Dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych;
- art. 11 ust. 1a uPU stanowi: Domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące;
- art. 11 ust. 2 uPU stanowi: Dłużnik będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące;
- art. 20 ust. 1 uPU stanowi: Wniosek o ogłoszenie upadłości może zgłosić dłużnik lub każdy z jego wierzycieli osobistych;
- art. 21 ust. 1 uPU stanowi: Dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości;
- art. 21 ust. 2 uPU stanowi: Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, obowiązek, o którym mowa w ust. 1, spoczywa na każdym, kto na podstawie ustawy, umowy spółki lub statutu ma prawo do prowadzenia spraw dłużnika i do jego reprezentowania, samodzielnie lub łącznie z innymi osobami;
- art. 22 ust. 1 pkt 3 uPU stanowi: Wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zawierać wskazanie okoliczności, które uzasadniają wniosek i ich uprawdopodobnienie.
- art. 29 uPU stanowi: Jeżeli na skutek braku lub wskazania nieprawidłowego adresu dłużnika lub niewykonania innych zarządzeń nie można nadać sprawie dalszego biegu, wniosek o ogłoszenie upadłości zwraca się;

2.2.4. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2014 r., poz. 101 ze zm.; dalej KPC)

- art. 130 § 1 KPC stanowi: Jeżeli pismo procesowe nie może otrzymać prawidłowego biegu wskutek niezachowania warunków formalnych lub jeżeli od pisma nie uiszczono należnej opłaty, przewodniczący wzywa stronę, pod rygorem zwrócenia pisma, do poprawienia, uzupełnienia lub opłacenia go w terminie tygodniowym. [...];

- art. 130 § 2 KPC stanowi: Po bezskutecznym upływie terminu przewodniczący zwraca pismo stronie. Pismo zwrócone nie wywołuje żadnych skutków, jakie ustawa wiąże z wniesieniem pisma procesowego do sądu;

2.2.5. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1577; dalej KSH)

- art. 299 KSH stanowi (§ 1.) Jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. (§ 2.) Członek zarządu może się uwolnić od odpowiedzialności, o której mowa w § 1, jeżeli wykaze, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydano postanowienie o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu, albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo że pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu wierzyciel nie poniósł szkody. (§ 3.) Przepisy § 1 i § 2 nie naruszają przepisów ustanawiających dalej idącą odpowiedzialność członków zarządu. (§ 4.) Osoby, o których mowa w § 1, nie ponoszą odpowiedzialności za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w czasie, gdy prowadzona jest egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa, na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, jeżeli obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał w czasie prowadzenia egzekucji;

3. Stan faktyczny

3.1. Postępowanie przed organami podatkowymi

3.1.1. Decyzją z dnia 15 czerwca 2022 r. Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (dalej organ podatkowy pierwszej instancji) orzekł o solidarnej odpowiedzialności podatkowej P. K. (dalej Skarżący), za zaległości podatkowe E. Sp. z o.o. (dalej Spółka) z tytułu podatku od towarów i usług (dalej VAT) za maj, czerwiec, lipiec i sierpień 2017 r. oraz odsetki za zwłokę w łącznej kwocie

1.306.639, 70 zł na podstawie m.in. art. 107 § 1 i § 2 pkt 2, art. 108 § 1 w zw. z art. 116 OP. Z uzasadnienia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji wynika, że uchwałą nr [...] z dnia [...] stycznia 2014 r. powołano Skarżącego w Spółce na prezesa zarządu. Skarżący w dniu [...] września 2017 r. złożył rezygnację z ww. funkcji (wpis w Krajowym Rejestrze Sądowym w dniu [...] października 2017 r.). Wskazano, że Spółka za powołane wyżej okresy miesięczne złożyła deklaracje dla potrzeb VAT w których wykazała kwoty VAT podlegające wpłacie. Następnie złożyła korekty deklaracji za czerwiec, lipiec i sierpień 2017 r. W związku z nieuregulowaniem zobowiązań w ustawowym terminie płatności przedmiotowe należności przekształciły się one w zaległości podatkowe. Organ podatkowy pierwszej instancji, po wystosowaniu upomnień, wystawił tytuły wykonawcze. Poczyniono również szereg czynności egzekucyjnych, jednakże posiadany przez Spółkę majątek nie pozwolił na wyegzekwowanie całości zaległości podatkowych. W związku z powyższym organ podatkowy pierwszej instancji, działając w charakterze organu egzekucyjnego umorzył postępowanie egzekucyjne prowadzone wobec Spółki z uwagi na jego bezskuteczność. Na podstawie całości zebranego w sprawie materiału dowodowego stwierdzono zaistnienie przesłanek do ustalenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe Spółki albowiem Skarżący był członkiem zarządu w momencie powstania zaległości i egzekucja wobec majątku Spółki była bezskuteczna (przesłanki pozytywne). Stwierdzono też, że Spółka zaprzestała trwale regulować swoje zobowiązania wobec organu podatkowego od dnia 25 czerwca 2017 r. (ustawowy termin płatności zobowiązania podatkowego z tytułu VAT za maj 2017 r.). Skarżący nie wykazał, że we właściwym czasie zgłosił wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, ani że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Nie wskazał też mienia Spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie zaległości podatkowych Spółki w znacznej części. Z uzasadnienia ww. decyzji wynika, że pismem z dnia 11 kwietnia 2022 r. Skarżący wniósł m.in. o uzupełnienie materiału dowodowego przez przeprowadzenie dowodu z akt sprawy wszystkich postępowań prowadzonych wobec Spółki przez organ podatkowy pierwszej instancji, w okresie od 2016 r. do końca 2017 r., w celu ustalenia, w których postępowaniach, w jakim czasie i zakresie były wydawane orzeczenia o zabezpieczeniu na majątku Spółki lub podejmowane wszelkie inne czynności procesowe skutkujące zajęciem, lub wstrzymaniem majątku Spółki (w tym środków pieniężnych na rachunkach bankowych i należności z tytułu zwrotu nadpłat w VAT); przesłuchanie Skarżącego na

ww. okoliczności; zwrócenie się do banków prowadzących rachunki bankowe Spółki o przedstawienie zaświadczeń co do dat i zakresu w jakim były realizowane zajęcia na rachunkach bankowych Spółki w latach 2016-2017. Zdaniem Skarżącego ww. dowody miały wykazać, że działania organów podatkowych uniemożliwiły działanie zarządu, który w przywołanych wyżej okolicznościach nie miał szansy złożyć wniosku o ogłoszenie upadłości. Postanowieniem z dnia 13 maja 2022 r. odmówiono przeprowadzenia dowodów, które zdaniem organu podatkowego pierwszej instancji pozostawały bez związku z niniejszym postępowaniem podatkowym.

3.1.2. W odwołaniu od ww. decyzji Skarżący zarzucił naruszenie m.in. art. 11 uPU w zw. z art. 20 ust. 1 uPU oraz w zw. z art. 21 ust. 1 uPU poprzez ich niewłaściwą interpretację i przyjęcie, że może zostać ogłoszona upadłość wobec dłużnika – przedsiębiorcy, który posiada tylko jednego wierzyciela, pomimo, że z ww. przepisów, utrwalonego stanowiska orzecznictwa i doktryny, a także jednolitej praktyki sądów upadłościowych wynika, iż warunkiem uznania dłużnika za niewypłacalnego i wszczęcia wobec niego postępowania upadłościowego konieczne jest niewykonywanie zobowiązań pieniężnych w stosunku do co najmniej dwóch wierzycieli, ponieważ celem postępowania upadłościowego jest równomierne zaspokojenie wszystkich wierzycieli z całego majątku dłużnika; art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) OP poprzez jego niezastosowanie ponieważ Skarżący w okresie w jakim sprawował funkcję członka zarządu Spółki nie miał zarówno prawnych, jak i faktycznych podstaw do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, skutkiem czego było błędne ustalenie przez organ podatkowy pierwszej instancji odpowiedzialności Skarżącego za zobowiązania podatkowe Spółki.

3.1.3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej organ odwoławczy) decyzją z dnia 18 października 2022 r. utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji wraz z argumentacją w niej zawartą. Wskazano, że Skarżący mógł zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości w sytuacji wystąpienia jednego wierzyciela albowiem przesłanka egzoneracyjna wymieniona w przepisie art. 116 § 1 pkt 1 OP odnosi się do faktu zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku jakim jest ogłoszenie upadłości. Odwołano się do orzecznictwa sądów administracyjnych z którego wynika, że przyjęcie poglądu Skarżącego stawiałoby w uprzywilejowanej pozycji tych członków zarządu, których spółki miałyby tylko jednego wierzyciela – Skarb Państwa, w stosunku do tych, których spółki miałyby co najmniej dwóch wierzycieli. Doszłoby zatem do oczywistego nierównego traktowania członków zarządu (osób trzecich) w zależności od tego, ilu wierzycieli miały zarządzane przez nich spółki oraz do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Uznano za słuszne

stanowisko organu podatkowego pierwszej instancji w kwestii odmówienia przeprowadzenia wnioskowanych dowodów.

3.2. Postępowanie przed Sądem

3.2.1. W skardze do Sądu podniesiono m.in. naruszenie:

- art. 11 uPU w zw. z art. 20 ust. 1 uPU oraz w zw. z art. 21 ust. 1 uPU poprzez dokonanie ich niewłaściwej interpretacji, z pominięciem zasad wykładni celowościowej i systemowej, polegające na przyjęciu, że może zostać ogłoszona upadłość wobec dłużnika – przedsiębiorcy, gdy posiada tylko jednego wierzyciela, pomimo że na gruncie ww. przepisów, a także zgodnie z utrwalonym stanowiskiem doktryny oraz orzecznictwa, a przede wszystkim jednolitą praktyką sądów upadłościowych należało wywieść wniosek, że warunkiem uznania dłużnika za niewypłacalnego, a co za tym idzie wszczęcia wobec niego postępowania upadłościowego jest niewykonywanie przez dłużnika postępowań zobowiązań pieniężnych, względem co najmniej dwóch wierzycieli, bowiem celem postępowania upadłościowego jest równomierne zaspokojenie wszystkich wierzycieli z całego majątku dłużnika, a w konsekwencji błędne przyjęcie, że wobec Spółki zachodziły przesłanki do ogłoszenia upadłości, jak również, iż Spółka posiadała co najmniej dwóch wierzycieli, co nie zostało przez organ w żaden sposób wykazane, lecz jest jedynie wynikiem założeń i domysłów;

- art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) OP poprzez jego niezastosowanie, pomimo że wniosek o ogłoszenie upadłości Spółki nie został złożony bez winy – zarówno umyślnej jak i nieumyślnej – Skarżącego, gdyż w okresie, w którym pełnił funkcję nie rozpoczął biegu termin do złożenia przedmiotowego wniosku. Zatem jako prezes zarządu Skarżący nie miał prawnych i faktycznych podstaw do podjęcia takiego działania, gdyż wniosek taki byłby przedwczesny i nieuzasadniony i nie mógłby powoływać się na przesłankę ekskulpacyjną z przepisu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) OP. W konsekwencji doprowadziło to do błędnego ustalenia przez organ odpowiedzialności Skarżącego za zobowiązania podatkowe Spółki, pomimo braku obiektywnych dowodów przemawiających za zastosowaniem instytucji z art. 116 § 1 OP, która oparta została jedynie na generalnym założeniu, iż skoro istniało zobowiązanie podatkowe Spółki (które de facto samo w sobie nie stanowi o niewypłacalności podmiotu), a w tym okresie Skarżący pełnił funkcję prezesa zarządu to zasadnym jest przypisanie Skarżącemu solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe Spółki.

3.2.2. W odpowiedzi na skargę wniesiono o jej oddalenie i podtrzymano stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji.

3.2.3. W piśmie procesowym z dnia 24 stycznia 2023 r. Skarżący podtrzymał stanowisko zawarte w skardze co do braku możliwości wszczęcia procedury upadłościowej wobec dłużnika, który posiada jedynie jednego wierzyciela. Zadłużenie podmiotu wyłącznie względem jednego wierzyciela, nie powodując ryzyka nierównomiernego zaspokojenia roszczeń innych wierzycieli poprzez egzekucję, skutkuje brakiem możliwości wszczęcia postępowania upadłościowego. Zdaniem Skarżącego praktyka krajowa powoduje rozróżnienie sytuacji prawnej dwóch podmiotów, które mogą znajdować się w bardzo zbliżonej sytuacji ekonomicznej, a nawet faworyzować ten podmiot, który jest w gorszej sytuacji ekonomicznej. Powyższe wynika z tego, że zarządzającego dłużnikiem, który posiada tylko jednego wierzyciela nie ma możliwości skorzystania z przesłanki wyłączającej odpowiedzialność, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 OP ponieważ nie przysługuje mu instrument prawny jakim jest wniosek o ogłoszenie upadłości. Spółka nie ma prawnej możliwości wystąpienia do Sądu z takim wnioskiem, jeżeli to zrobi to taki wniosek nie spotka się z merytorycznym rozpoznaniem. Zatem formalnie może tego dokonać, ale jest to działanie, które nie wywrze żadnych skutków prawnych. Jest to działanie pozorne i naraża jedynie Skarb Państwa na niepotrzebne koszty związane z oddaleniem bezprzedmiotowego wniosku. Ogłoszenie upadłości takiego podmiotu jest bowiem niemożliwe wobec braku spełnienia się jednej z dwóch (obok istnienia stanu niewypłacalności) pozytywnych przesłanek wyrażonych w ustawie. Konsekwencją powyższego jest to, że członek zarządu niewypłacalnej spółki posiadającej minimum dwóch wierzycieli znajduje się w uprzywilejowanej sytuacji, mogąc skorzystać z wyłączenia odpowiedzialności subsydiarnej za długi spółki. Wystarczy, że we właściwym czasie złoży wniosek o ogłoszenie upadłości. W teorii, zatem ten członek zarządu, który swoim działaniem (prowadzeniem spraw spółki) doprowadził do istnienia więcej niż jednego wierzyciela, jest w lepszej sytuacji aniżeli ten, który spowodował istnienie jednego wierzyciela. Takie uregulowanie może budzić wątpliwości na gruncie zasady równego traktowania, które jest zagwarantowane w art. 20 i art. 21 Karty. Nie sposób znaleźć uzasadnienia dla traktowania inaczej na gruncie przepisów osoby, która również stosuje się do ustawowych obowiązków i nie składa wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy brak jest ku temu podstaw formalnych. Taka osoba nie ma możliwości zabezpieczenia interesu wierzyciela w pełniejszym stopniu, niż może to się odbyć w postępowaniu egzekucyjnym i nie powinna ponosić odpowiedzialności za dług spółki, ponieważ nie można jej zarzucić braku staranności w prowadzeniu jej spraw. Podkreślono też, że w sytuacji jak opisana, pozbawienie Skarżącego z możliwości skorzystania z przesłanki

egzoneracyjnej narusza art. 47 Karty. W przedmiotowej sprawie wskutek pochopnego działania organu administracji publicznej w połączeniu z wymogiem posiadania więcej niż jednego wierzyciela Skarżący został pozbawiony możliwości powoływania się na wspomnianą przesłankę egzoneracyjną. Odmienna aniżeli przedstawiona przez Skarżącego interpretacja może prowadzić do niekorzystnego i niepożądanego przez racjonalnego ustawodawcę zjawiska celowego nieregulowania zobowiązań przez członków zarządu, tak aby wygenerować więcej niż jednego wierzyciela i móc skorzystać z wyłączenia odpowiedzialności za zobowiązania spółki. W związku z powyższym wniesiono o zadanie pytania prejudycjalnego do TSUE.

4. Uzasadnienie pytań prejudycjalnych.

4.1. Wprowadzenie

Na wstępie Sąd pragnie zauważyć, że wątpliwości na gruncie ww. odpowiedzialności solidarnej członka zarządu i jego winy postrzeganej jako niedochowanie należytej staranności pojawiły się już wcześniej na poziomie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA; postanowienie z dnia 31 maja 2023 r. sygn. akt III FSK 228/22 – przedstawienie zagadnienia do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA; sprawa wewnątrzspółnotowej dostawy suszu tytoniowego; wszystkie orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są na stronie www.nsa.gov.pl) i uznano, że rozstrzygnięcie wyeksponowanego w zadanym pytaniu zagadnienia prawnego nie jest niezbędne dla rozpoznania skargi kasacyjnej i odmówiono podjęcia uchwały (postanowienie NSA z dnia 30 października 2023 r. sygn. akt III FPS 2/23). Wobec powyższego tutejszy Sąd poczuł się wręcz zobowiązany do zadania pytań prejudycjalnych w płaszczyźnie VAT, z uwagi na potencjalne skutki wpływające z treści orzecznictwa TSUE (por. min. wyroki TSUE z dnia: 6 października 1982 r., 283/81, CILFIT, EU:C:1982:335; 13 czerwca 2006 r., Traghetti del Mediterraneo SpA w likwidacji, C-173/03, EU:C:2006:391; 4 października 2018 r. Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-416/17, EU:C:2018:811; 6 października 2021 r. Rete Ferroviaria Italiana SpA, C-561/19, EU:C:2021:799) i ETPCz (wyroki ETPCz z dnia: 13 czerwca 2020 r. Sanofi v. Francja, skarga nr 25137/16 i 8 lipca 2014 r. Dhabí v. Włochy, skarga nr 17120/09; wszystkie wyroki ETPCz wskazane w uzasadnieniu dostępne są na stronie <https://hudoc.echr.coe.int/>).

Sąd zadał trzy pytania prejudycjalne. U podstaw pierwszego pytania leżą wątpliwości, co do zakresu i charakteru odpowiedzialności solidarnej, które pojawiły się po wyroku TSUE z dnia 13 października 2022 r., MC, C-1/21, EU:C:2022:788; pytaniu prejudycjalnym skierowanym do TSUE przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

– postanowienie z dnia 6 października 2023 r., Herdijk, C - 613/23) oraz pytaniu prejudycjalnym tutejszego Sądu - postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 24 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 4/23 (sprawa niezarejestrowana w TSUE na moment sporządzenia uzasadnienia). Dwa kolejne pytania prejudycjalne łącznie sprowadzają się do określenia granic swobodnego uznania przyjętego przez państwo polskie środka krajowego mającego na celu zabezpieczenie poboru VAT. Co się tyczy drugiego pytania wątpliwości dotyczą praktyki krajowej wykształconej na gruncie odpowiedzialności solidarnej, mając na względzie wartości i zasady Unii Europejskiej. Odnośnie trzeciego pytania wątpliwości dotyczą zgodności przesłanek odpowiedzialności solidarnej z zasadą równości wobec prawa.

4.2. Uzasadnienie pierwszego pytania prejudycjalnego.

4.2.1. Przywołanie łącznie art. 193, art. 205 i art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE, zdaniem Sądu, stało się konieczne aby dokonać prawidłowej rekonstrukcji normy prawa unijnego, która będzie stanowiła wzorzec dla granic implementacji dyrektywy VAT oraz kształtu krajowego środka w postaci odpowiedzialności solidarnej członków zarządu osoby prawnej w sposób, który nie narusza prawa unijnego.

4.2.2. Kwestia odpowiedzialności solidarnej wynikającej z przepisów dyrektywy VAT była przedmiotem następujących rozstrzygnięć TSUE: wyroki z dnia: 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in., C-384/04, EU:C:2006:309 (odpowiedzialność solidarna odbiory dostawcy za zapłatę VAT – art. 205 dyrektywy VAT); 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871 (solidarna odpowiedzialność właściciela składu i podatnika będącego właścicielem składowanych towarów – art. 205 dyrektywy VAT); 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397 (odpowiedzialność solidarna odbiorcy dostawy za zapłatę VAT – art. 205 dyrektywy VAT) oraz wyroki TSUE z dnia: 26 marca 2015 r. Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201 (komornik jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku na rzecz innego podatnika – art. 273 dyrektywy VAT); 13 października 2022 r., MC, C-1/21, EU:C:2022:788 (odpowiedzialność solidarna zarządzającego osobą prawną niebędącego podatnikiem VAT - art. 273 dyrektywy VAT).

4.2.3. Dodatkowo kwestia odpowiedzialności solidarnej pojawiła się w wyrokach TSUE z dnia: 17 lutego 2011 r., Berel i in., C-78/10, EU:C:2011:93; 18 maja 2017 r. „Latvijas Dzelzceļš” VAS, C-154/16, EU:C:2017:392 (solidarne zobowiązanie do pokrycia długu celnego – art. 213 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/91 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny – Dz. Urz. z 1992 r. Nr L 302 , s. 1); 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia AE, C-81/15,

EU:C:2016:398 (odpowiedzialność solidarna uprawnionego właściciela składu za kary pieniężne nałożone na sprawców przemytu – podatek akcyzowy).

4.2.4. W wyroku TSUE z dnia 13 października 2022 r., MC, C-1/21, EU:C:2022:788 uznano, że art. 273 dyrektywy VAT oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować, w ten sposób, że nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej w następujących okolicznościach: osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego; osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płatności z majątku osoby prawnej, które to płatności można zakwalifikować jako ukrytą wypłatę zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej; [jej] działania w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie może zapłacić całości lub części VAT, do zapłaty którego jest zobowiązana; odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku poniesionego przez osobę prawną w wyniku działań w złej wierze; oraz owa odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe. Dodatkowo uznano, że art. 273 dyrektywy VAT oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak wyżej opisany, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłacenie podatku od wartości dodanej w wiążących terminach ustanowionych w przepisach tej dyrektywy w wyniku działań w złej wierze podjętych przez osobę wskazaną jako solidarnie odpowiedzialna.

W wyroku tym Trybunał wskazał, że z art. 2 i 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 ust. 1 TFUE wynika [...], że państwa członkowskie są zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na swoim terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej (zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 47; 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 18; 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 37). Jednakże art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków zmierzających do zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium i zwalczania przestępczości podatkowej (zob.

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

w szczególności wyroki TSUE z dnia: 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 38; 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35; pkt 69). Państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania owej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad i, w konsekwencji, w poszanowaniu zasady proporcjonalności (zob. w szczególności wyroki TSUE z dnia: 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35; 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 26). Przepisy krajowe skutkujące *de facto* powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, bez umożliwienia tej osobie uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2011 r. Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 24; pkt 74). Wobec tego skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia do wyznaczenia dłużnika solidarnego innego niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru musi być - w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności - uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym te osoby. [...] (wyrok TSUE z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 34; pkt 75). Okoliczność, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, dochowując wszelkiej staranności przezornego podmiotu gospodarczego, że przedsięwzięła ona wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, oraz że jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, stanowią czynniki, które należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego VAT (wyroki TSUE z dnia: 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 26; 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 37; pkt 76).

4.2.5. Kluczowym dla zrozumienia istoty niniejszych pytań prejudycjalnych jest wskazanie krajowego kontekstu prawnego i ukształtowanej, w oparciu o niego, praktyki. W polskim systemie prawa kwestia solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej (członka zarządu spółki prawa handlowego - osoby prawnej) została uregulowana w przepisach OP a nie w przepisach uVAT. Ma ona walor procedury ogólnej odnoszącej się nie tylko do VAT ale też innych podatków, a także odpowiednio do należności z tytułu składek z

zakresu ubezpieczeń społecznych (art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; Dz. U. z 2017 r., poz. 1778). Przy czym, trzeba dodać, że w Polsce istnieje rozdział kompetencji między organami podatkowymi (realizacja dochodów m.in. z podatków, w tym VAT) oraz Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (realizacja dochodów z tytułu składek z zakresu ubezpieczeń społecznych). Powyższy rozdział kompetencji przekłada się na podział kompetencji w rozstrzyganiu ww. spraw między sądami administracyjnymi (podatki, w tym VAT) a sądami powszechnymi (składki ZUS). Zobowiązania wynikające z podatków nie są równoważne zobowiązaniom wynikającym ze składek ZUS (por. wyrok TK z dnia 20 maja 2020 r. sygn. akt P 2/18, OTK-A 2020/18). W orzecznictwie sądów powszechnych utrwaliła się tendencja do traktowania odpowiedzialności z art. 116 OP jako odpowiedzialności gwarancyjnej na zasadzie ryzyka. Przesłanki odpowiedzialności osób trzecich z art. 116 OP są surowsze od przesłanek przewidzianych w art. 299 KSH – pomimo zbieżności ich treści (por. postanowienie SN z dnia 11 października 2023 r., sygn. akt I USK 137/23) albowiem odpowiedzialność osób trzecich jest odpowiedzialnością gwarancyjną a druga – odpowiedzialnością odszkodowawczą. W ślad za tym sądy administracyjne zaczęły interpretować te przepisy w analogiczny sposób (m.in. wyrok NSA z dnia 20 lutego 2009 r. sygn. akt I FSK 2004/08) prowadząc do zachwiania równowagi między interesem fiskalnym a interesem jednostki.

Na marginesie trzeba wskazać, że w odniesieniu do art. 299 § 1 i § 2 KSH Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 12 kwietnia 2023 r. sygn. akt P 5/19, OTK-A 2023/45, uznał go za niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji poprzez pozbawienie członka zarządu prawa do sądu, w szczególności prawa do sprawiedliwości proceduralnej wobec braku przesłanki uwalniającej od takiej odpowiedzialności w postaci podnoszenia zarzutu nieistnienia wierzytelności.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że odpowiedzialność członka zarządu ma charakter: subsydiarny (egzekwowanie należności podatkowej od danej osoby trzeciej zależy od bezskuteczności działań zmierzających do pozyskania długu podatkowego od samego podatnika VAT – odpowiedzialność za cudzy dług); solidarny (w jednym momencie wierzyciel podatkowy może dochodzić roszczenia zarówno od podatnika, jak i osoby trzeciej); nie powstaje z mocy prawa lecz wymaga wydania decyzji o charakterze konstytutywnym (organ podatkowy jest zobowiązany do wydania takiej decyzji); gwarancyjny (zabezpieczający należności publicznoprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników, płatników, inkasentów). Co więcej, wskazuje się, że odpowiedzialność osób trzecich nie ma żadnego związku z

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

obowiązkiem podatkowym ciążącym na podatniku czy obowiązkiem instrumentalnym płatnika i inkasenta (uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., sygn. akt II FPS 6/08; m.in. wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1503/21).

Członek zarządu ponosi odpowiedzialność solidarną, bez żadnego zindywidualizowanego ograniczenia, wówczas, gdy organ podatkowy wykaże spełnienie przesłanek pozytywnych a sam członek zarządu nie podniesie skutecznie istnienia przesłanek egzoneracyjnych. Katalog przesłanek ma charakter zamknięty.

Do przesłanek pozytywnych zaliczamy:

1/ powstanie zaległości podatkowych spółki prawa handlowego – podatnika VAT (czyli brak zapłaty zobowiązania podatkowego), które mogą wynikać z decyzji wymiarowej mającej charakter prejudykatu dla potrzeb tej odpowiedzialności (m.in. wyroki NSA z dnia 11 stycznia 2024 r. sygn. akt III FSK 4874/21; 8 listopada 2023 r., III FSK 2704/21) albo deklaracji podatkowej;

2/ w trakcie (za okres) gdy dany członek zarządu pełnił funkcje zarządcze - ważne jest posiadanie formalnych uprawnień członka zarządu w danym okresie, niezależnie od tego, czy obciążony odpowiedzialnością członek zarządu faktycznie zajmował się interesami podmiotu (m.in. wyrok NSA z dnia 15 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3214/21);

3/ bezskuteczność egzekucji toczącej się wobec podatnika VAT - w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucji skierowanej do majątku podatnika nie doszło do zaspokojenia roszczeń wierzyciela (m.in. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 4824/21).

Do przesłanek egzoneracyjnych zalicza się (wyłącznie):

1/ wykazanie przez członka zarządu, że we właściwym czasie złożył wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu. „Właściwy czas” to moment, kiedy zarząd spółki, przy dołożeniu należytej staranności, mógł uzyskać wiedzę o tym, iż spółka stała się niewypłacalna i w sposób trwały zaprzestała płacenia długów, a jej majątek nie wystarczał na ich zaspokojenie (m.in. wyrok NSA z dnia 27 października 2023 r., sygn. akt III FSK 2908/210). Należy ten moment oceniać poprzez odniesienie się do pojęcia niewypłacalności, użytego w uPU i wskazanych w niej terminów, oznaczonych dla upadłego. Przesłanka odnosi się wyłącznie do zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku, jakim jest ogłoszenie upadłości (m.in. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2023 r., III FSK 4978/21). Organy podatkowe mogą

14

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

samodzielnie oceniać ten moment (m.in. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 348/22);

2/ wykazanie przez członka zarządu, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu – dotyczy winy umyślnej i nieumyślnej, gdy członek zarządu spółki, przy zachowaniu wszelkiej należytej staranności podczas prowadzenia jej spraw, wniosku takiego nie złożył z przyczyn od niego niezależnych (m.in. wyrok NSA z dnia 2 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 715/22);

3/ członek zarządu wskazał mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki - w znacznej części - egzekucja ta musi być realna do przeprowadzenia i skutkująca zaspokojeniem wierzyciela (m.in. wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2024 r. sygn. akt III FSK 3969/21).

4.2.6. Jak z powyższego wynika przepis regulujący kwestię odpowiedzialności solidarnej w żadnej mierze nie odnosi się do oceny zachowania członka zarządu takiego jak zła wiara czy brak należytej staranności (zawiniony błąd czy niedbalstwo) w trakcie prowadzenia przez niego spraw spółki. Nie odnosi się on również do momentu związanego z pełnieniem przez niego funkcji w momencie ujawnienia się jakiegokolwiek przesłanki związanej z brakiem zapłaty VAT. Element winy pojawia się w jednej z przesłanek egzoneracyjnych, tj. w przypadku niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie (por. uchwała NSA składu 7 sędziów z dnia 10 sierpnia 2009 r. sygn. akt II FPS 3/09). Treść przepisu krajowego (art. 116 § 1 OP), jak i wypracowana na jego tle praktyka orzecznicza wpłynęła na jego stosowanie przez organy podatkowe, które oceniają jedynie przesłanki wynikające z jego treści i prowadzą postępowanie w przedmiocie ustalenia odpowiedzialności solidarnej członka zarządu tylko w granicach wyznaczonych przez ten przepis krajowy. Zatem element winy rozważany jest jedynie w aspekcie niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości (z zastrzeżeniem że złożenie wniosku ma nosić cechę skuteczności). Tym samym członek zarządu, wobec którego ma być orzeczona odpowiedzialność solidarna, nie może skutecznie powoływać dowodów na okoliczności przewidziane w orzecznictwie TSUE, które zmierzają w istocie do udowodnienia innego aspektu winy, nie mieszczącego się w przesłankach przewidzianych w przepisie krajowym. Prowadzi to do sytuacji, w której członek zarządu wprawdzie mógł wykazać, że działał z należyłą starannością jednakże nawet wskazywanie na tego typu okoliczności, a nawet udowodnienie ich, nie zwalnia go od odpowiedzialności wobec braku takiej przesłanki egzoneracyjnej. Powyższe wskazuje, że w polskim systemie prawnym podatkowa odpowiedzialność solidarna członka zarządu oparta jest na zasadzie ryzyka i ma charakter bezwarunkowy. Trudno

się zgodzić z takim podejściem skoro prowadzenie działalności gospodarczej uzależnione jest od szeregu czynników trudnych do przewidzenia, a czasami wręcz niemożliwym, przez same podmioty gospodarcze a członkowie zarządu zawsze funkcjonują w warunkach daleko posuniętej niepewności. Czy zatem w świetle przepisów dyrektywy VAT taka odpowiedzialność może wykraczać poza ramy wyznaczone nakazem należytej staranności oraz zasady winy?

4.2.7. Modelowym przykładem krajowej praktyki są okoliczności przedmiotowej sprawy. Były członek zarządu (Skarżący) podnosi, iż sytuacja braku zapłaty VAT z deklaracji podatkowych była efektem ciągu działań administracji podatkowej, a zwłaszcza czynionych zabezpieczeń, które *de facto* uniemożliwiły mu dysponowanie majątkiem Spółki w trakcie gdy pełnił on funkcję członka zarządu> Tym samym uniemożliwiły mu zapłatę VAT wynikającego z deklaracji podatkowych w kolejnych okresach rozliczeniowych, a w konsekwencji doprowadziły do wszczęcia postępowania w przedmiocie jego odpowiedzialności. Organy podatkowe odmówiły przeprowadzenia wnioskowanych przez Skarżącego dowodów, pomimo, że były w ich posiadaniu (same dokonywały tych czynności), albowiem, ich zdaniem, takie dowody były bez znaczenia dla przedmiotowej sprawy. Sąd, bez dowodów w aktach sprawy, nie jest w stanie ocenić zasadności argumentów Skarżącego albowiem sąd administracyjny opiera się na dowodach przedstawionych przez organ podatkowy i nie prowadzi postępowania dowodowego co do istoty.

4.2.8. Konkludując, Sąd ma uzasadnione wątpliwości czy odpowiedzialność solidarna członków zarządu wynikająca z przepisów krajowych jest zgodna z celem art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE, oraz czy nie narusza zasady proporcjonalności, skoro jest mechanizmem opartym na zasadzie ryzyka. Tym bardziej, że wspomniane ryzyko może obejmować skutki działań samych organów podatkowych, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie.

Obawy Sądu wynikają z utrwalonej praktyki organów podatkowych znanej Sądowi z urzędu. W myśl art. 165 § 2 oraz § 5 ustawy 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2017 r., poz. 1201; dalej uPEA), zajęte pieniądze w celu zabezpieczenia wpłaca się na wydzielony oprocentowany rachunek bankowy organu egzekucyjnego z oprocentowaniem udzielonym przez bank dla wkładów wypłacanych na każde żądanie [...]. Środki znajdujące się na rachunku bankowym podatnika są przekazywane również na w/w rachunek organu egzekucyjnego. Zaś z treści art. 166a § 1 uPEA wynika, że zobowiązany nie może rozporządzać składnikiem majątkowym zajętym w celu zabezpieczenia, [...]. W okresie

19

zabezpieczenia mogą być dokonywane za zgodą organu egzekucyjnego wypłaty z zajętego w celu zabezpieczenia rachunku bankowego zobowiązanego, po przedstawieniu przez niego wiarygodnych dokumentów świadczących o konieczności poniesienia tych wydatków dla wykonywania działalności gospodarczej (art. 166a § 2 uPEA). Organy podatkowe pomimo dość wyraźnego przepisu odmawiają zgody m.in. na zapłatę wynagrodzeń pracowniczych (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/Wr 198/23) czy płatności VAT (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/Wr 361/23). Praktyka krajowa stwarza swoistego rodzaju pułapkę i wpływa na kondycję finansową podatnika VAT. W tej sytuacji koniecznym i celowym powinno być rozważenie czy taki członek zarządu mógł faktycznie podjąć jakiegokolwiek działania, skoro aktywność organów podatkowych wpłynęła niekorzystnie na płynność finansową podatnika VAT i czy można mu przypisać działanie w złej wierze lub zawiniony błąd bądź niedbalstwo.

4.2.9. Skoro zasadą jest, że po myśli art. 193 dyrektywy VAT, każdy podatnik jest obowiązany do zapłaty VAT, to wyjątkiem są sytuacje gdy inne osoby są zobowiązane za zapłatę VAT w przypadkach, o których mowa w art. 194-199b i art. 202 dyrektywy VAT). Dodatkowo w myśl art. 205 dyrektywy VAT inna osoba, ale już solidarnie, będzie odpowiedzialna za zapłatę VAT, w przypadkach tam wskazanych, o ile państwo członkowskie podejmie taką decyzję. Uznając, że art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE (wyrok TSUE z dnia 13 października 2022 r., MC, C-1/21, EU:C:2022:788) daje możliwość wprowadzenia procedury solidarnej odpowiedzialności członków zarządu wraz z podatnikiem VAT, to powinna ona uwzględniać element winy w szerszym aspekcie aniżeli zawarty w polskim przepisie krajowym, co będzie skutkowało rozszerzeniem zakresu prowadzonego postępowania w tym przedmiocie i rodzi wątpliwości czy obecnie obowiązująca odpowiedzialność solidarna członków zarządu nie narusza zasady proporcjonalności.

Odpowiedzialność ta nie może być postrzegana jako równorzędna z odpowiedzialnością podatnika VAT za zapłatę podatku skoro stanowi wyjątek - mieszczący się w pojęciu „inne obowiązki [...] uznane za niezbędne dla celów poboru VAT”. Członek zarządu, w toku postępowania decydującego o jego osobistej odpowiedzialności, powinien mieć możliwość udowodnienia, że reprezentując podatnika VAT nie działał w złej wierze a jego działaniu nie można przypisać zawinionego błędu czy niedbalstwa. Brak możliwości uwolnienia się od takiej odpowiedzialności narusza prawo własności takiego członka zarządu (art. 17 Karty), albowiem w konsekwencji

wydania decyzji o odpowiedzialności solidarnej jest on pozbawiany całości lub części swojego majątku.

Przepis art. 17 Karty wskazuje, że pozbawienie własności jest możliwe w interesie publicznym, w przypadkach i na warunkach przewidzianych w ustawie. Na mocy Wyjaśnień dotyczących Karty praw podstawowych (Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 17; dalej Wyjaśnienia Karty) artykuł ten odpowiada art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1995 r., Nr 36, poz. 175/1). Sformułowanie "na warunkach przewidzianych w ustawie" dotyczące wszelkiej ingerencji w prawo do spokojnego korzystania z "mienia" należy interpretować w ten sam sposób, co zwrot "zgodnie z prawem". Rządy prawa, stanowią jedną z fundamentalnych zasad społeczeństwa demokratycznego, jest nieodłącznym elementem wszystkich artykułów Konwencji (wyroki ETPCz z dnia: 11 grudnia 2018 r. [WI] Lekić v. Słowenia, skarga nr 36480/07, § 94; 25 marca 1996 r., Iatridis v. Grecja [WI], skarga nr 31107/96, § 58; 22 czerwca 2004 r., Broniowski v. Polska [WI], skarga nr 31443/96, § 147; 19 kwietnia 2021 r., Kurban v. Turcja, skarga nr 75414/10, § 76). Istnienie podstawy prawnej w prawie krajowym nie wystarcza samo w sobie do spełnienia warunku zgodności z prawem. Podstawa prawna musi mieć określoną jakość, a mianowicie musi być zgodna z zasadą praworządności i musi zapewniać wolność od arbitralności lub gwarancje przeciwko niej (wyroki ETPCz z dnia: 23 stycznia 2014 r., East West Alliance Limited v. Ukraina, skarga nr 19336/04, § 167; 13 października 2015 r., Ünspeđ Paket Servisi SaN. Ve TiC. A.Ş. v. Bułgaria, skarga nr 3503/08, § 37; 25 października 2021 r., Vistlņš I Perepjolkins v. Łotwa [WI], skarga nr 71243/01, § 96; 13 lipca 2021 r., Yel i Inni v. Turcja, skarga nr 28241/18, § 89). Niewątpliwie zabezpieczenie interesu fiskalnego stanowi interes publiczny. Ingerencja w prawo własności musi też zapewniać "sprawiedliwą równowagę" między wymogami interesu publicznego a wymogami ochrony praw podstawowych jednostki (wyrok ETPCz z dnia 5 stycznia 2000 r., Beyeler v. Włochy [WI], skarga nr 33202/96, § 107; Ališić i in. v. Bośnia i Hercegowina, Chorwacja, Serbia, Słowenia i Była Jugosłowiańska Republika Macedonii [WI], § 108). Taka równowaga jest rozpatrywana w kontekście stopnia zawinienia lub zaniedbania Strony ocenianych na tle okoliczności sprawy (decyzja ETPCz z dnia 13 lutego 2018 r. Taškaya v. Turcja, skarga nr 14004/06, §§ 49-50). Jednakże kwestia, czy zachowana została właściwa równowaga, staje się istotna dopiero wówczas, gdy zostanie wykazane, że dana ingerencja służyła interesowi publicznemu, spełniała wymóg legalności (zgodności z prawem) i nie była arbitralna

(wyroki ETPCz z dnia: 25 marca 1996 r., *Iatridis v. Grecja* [WI], skarga nr 31107/96, § 58; 5 stycznia 2000 r., *Beyeler v. Włochy* [WI], skarga nr 33202/96, § 107).

Ukształtowanie w ten sposób, jak wyżej wskazany, zasad odpowiedzialności solidarnej członka zarządu nosi znamiona arbitralności organów podatkowych (por. wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287), rodzi uzasadnione wątpliwości Sądu co do naruszenia przepisów dyrektywy VAT, zasady proporcjonalności, oraz art. 17 Karty (a zwłaszcza jego ust. 1).

4.3. Uzasadnienie drugiego pytania prejudycjalnego.

4.3.1. Sąd krajowy mając świadomość tego, że prawo Unii opiera się na zasadniczym założeniu, zgodnie z którym każde państwo członkowskie dzieli z wszystkimi innymi państwami członkowskimi [...] szereg wspólnych wartości (w tym państwo prawa, poszanowanie praw człowieka), na których opiera się Unia, co zostało sprecyzowane w art. 2 TUE. Założenie to oznacza i uzasadnia istnienie wzajemnego zaufania między państwami członkowskimi co do tego, że wartości te będą uznawane, a zatem tego, że prawo Unii, które wprowadza je w życie, będzie przestrzegane. W tym kontekście państwa członkowskie są zobowiązane – między innymi zgodnie z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE – zapewnić na swym terytorium stosowanie i poszanowanie prawa Unii oraz podjąć w tym celu wszelkie środki ogólne lub szczególne, które są odpowiednie dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii (opinia 2/13 z dnia 18 grudnia 2014 r., EU:C:2014:2454, pkt 168, 173 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok TSUE z dnia 6 marca 2018 r. *Achmea BV*, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 34). Aby zagwarantować zachowanie szczególnych cech i autonomii porządku prawa Unii, w traktatach ustanowiono system sędziowski mający na celu zapewnienie spójności i jednolitego charakteru wykładni prawa Unii (opinia 2/13 z dnia 18 grudnia 2014 r., EU:C:2014:2454, pkt 174; wyrok TSUE z dnia 6 marca 2018 r. *Achmea BV*, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 35). Zgodnie z art. 19 TUE, do sądów krajowych i Trybunału należy zapewnienie pełnego stosowania prawa Unii we wszystkich państwach członkowskich, jak również ochrony sądowej praw, jakie podmioty prawa wywodzą z prawa Unii (zob. podobnie opinia 1/09 z dnia 8 marca 2011 r., EU:C:2011:123, pkt 68; opinia 2/13 z dnia 18 grudnia 2014 r., EU:C:2014:2454, pkt 175; wyrok TSUE z dnia: 27 lutego 2018 r., *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, pkt 33; 6 marca 2018 r. *Achmea BV*, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 35). Zasada pierwszeństwa prawa Unii ustanawia prymat prawa Unii nad prawem państw członkowskich. Zasada ta nakłada na wszystkie organy państw członkowskich obowiązek zapewnienia pełnej

skuteczności różnych norm prawa Unii, a prawo państw członkowskich nie może mieć wpływu na skuteczność przyznaną tym różnym normom w obrębie terytorium tych państw (wyrok TSUE z dnia 18 maja 2021 r., Asociația „Forumul Judecătorilor din România” i in., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 i C-397/19, EU:C:2021:393, pkt 244 i przytoczone tam orzecznictwo).

4.3.2. Przypomnienie powyższych pryncypiów pozwoli lepiej przedstawić TSUE wątpliwości sądu krajowego co do praktyki krajowej, która wykształciła się na gruncie polskiej procedury solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania (zaległości) podatkowe osoby prawnej (takiej jak opisanej w pkt 4.2.5. niniejszego postanowienia) w kontekście zarówno zasad prawa unijnego, jak i praw podstawowych (art. 17 i art. 47 Karty).

4.3.3. Jeżeli prawidłowym jest wniosek, że taki środek krajowy może być wdrożony na podstawie art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE (por. wyrok TSUE z dnia 13 października 2022 r., MC, C-1/21, EU:C:2022:788), to tym samym należy przyjąć, że powyższy przepis dyrektywy VAT przyznaje Polsce, zakres swobodnego uznania. Pozostaje zatem pytanie jakie są granice owego swobodnego uznania oraz jakie elementy prawne stanowią tą granicę?

Niewątpliwie swobodne uznanie jest ograniczone treścią oraz znaczeniem i celem właściwego przepisu dyrektywy, tutaj art. 273 dyrektywy VAT (por. wyrok TSUE z dnia 28 marca 1996 r. Gemeente Emmen C-468/93, pkt 25). Artykuł 273 dyrektywy VAT nie jest przepisem pozwalającym państwu członkowskiemu na dowolne odejście od przepisów dyrektywy VAI (por. art. 193 i art. 205 dyrektywy VAT) i zezwala na ustanowienie innych obowiązków jedynie w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym. Orzecznictwo TSUE wskazuje, że państwo członkowskie musi przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część porządku prawnego Unii, wśród których znajdują się między innymi zasada pewności prawa oraz prawa podstawowe Unii (wyrok TSUE z dnia: 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Olieemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 32; opinia RG J. Kokott z dnia 14 grudnia 2023 r. do sprawy MAX7 Design Kft., C-519/22, EU:C:2023:998, pkt 38). Zatem owe swobodne uznanie powinno być wykonywane zgodnie z prawem unijnym i w granicach ustalonych przez dyrektywę VAT (por. wyrok TSUE z dnia 17 czerwca 2010 r. Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 41).

4.3.4. Przypomnieć też trzeba, że sąd krajowy, dokonując wykładni zgodnej z prawem Unii, jest ograniczony przez ogólne zasady prawa Unii, a w szczególności przez zasadę pewności prawa, i nie może taka wykładnia służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem* (zob. wyrok TSUE z dnia 27 marca 2019 r. Mariusz Pawlak, C-545/17, EU:C:2019:260, pkt 85). Oznacza to, że nie może nakładać obowiązku w drodze wykładni, obowiązek ten musi wynikać z przepisu.

4.3.5. Zasada pewności prawa, której korelatem jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, aby w szczególności uregulowanie pociągające za sobą niekorzystne skutki dla jednostek było jasne i precyzyjne, natomiast sposób jego stosowania był możliwy do przewidzenia dla podmiotów nim objętych (por. wyroki TSUE z dnia: 12 grudnia 2013 r. Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, pkt 44; 15 lutego 1996 r. Duff i in., C-63/93, EU:C:1996:51, pkt 20; 29 kwietnia 2004 r. Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 34; 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 77; z dnia 15 lipca 2010 r., Komisja v. Zjednoczone Królestwo, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo; 7 marca 2017 r. RPO, C-390/15, EU:C:2022:788, pkt 59). Zasada pewności prawa obowiązuje wszystkie organy krajowe odpowiedzialne za stosowanie prawa Unii (zob. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2008 r. ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

4.3.6. Jednym z wymogów wynikających z wyrażenia "przewidziany przez prawo" (wynikający z treści art. 17 Karty) jest przewidywalność. Tak więc norma nie może być uznana za "prawo", jeżeli nie jest sformułowana z wystarczającą precyzją, aby umożliwić obywatelom regulowanie ich postępowania. Muszą oni być w stanie przewidzieć, w stopniu rozsądnym, w danych okolicznościach, konsekwencje, jakie może pociągnąć za sobą dane działanie (m.in. wyrok ETPCz z dnia 7 czerwca 2012, Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano v. Włochy [WI], skarga nr 38433/09, § 141). Wymóg przewidywalności nie jest spełniony, jeżeli stosowanie lub interpretacja przepisów lub interpretacja przepisów była nieoczekiwana, zbyt szeroka lub granicząca z arbitralnością (wyrok ETPCz z dnia 20 sierpnia 2010 r., Lelas v. Chorwacja, skarga nr 55555/08), §§ 77-78).

Dodatkowo aby mówić o dobrej administracji w rozumieniu art. 41 ust. 1 Karty musi ona działać na podstawie i w granicach prawa. Państwa członkowskie, wdrażając prawo Unii, są zobowiązane do zapewnienia poszanowania prawa do skutecznego środka prawnego, zapisanego w art. 47 akapit pierwszy Karty, co stanowi potwierdzenie zasady skutecznej ochrony sądowej (zob. wyroki TSUE z dnia: 15 kwietnia 2021 r., État

belge, C-194/19, EU:C:2021:270, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo; 10 lutego 2022 r., LM, C-219/20, EU:C:2022:89, pkt 42).

4.3.7. Wątpliwości jakie ma Sąd na tle okoliczności przedmiotowej sprawy dotyczą praktyki krajowej mającej zastosowanie do przesłanki egzoneracyjnej, uwalniającej członka zarządu od takiej odpowiedzialności. Mowa o przesłance zgodnie z którą członek zarządu może się uwolnić od odpowiedzialności solidarnej albo gdy wykazał, że we właściwym czasie zgłosił wniosek o ogłoszenie upadłości [inne procedury celowo pominięte albowiem nie dotyczą okoliczności sprawy] albo niezgłoszenie przez niego wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Konstrukcja tego przepisu jest o tyle czytelna, że w sytuacji, gdy wobec osoby prawnej zostanie wszczęte postępowanie upadłościowe zaspokojenie wierzyciela podatkowego następuje na takich samych zasadach jak innych wierzycieli, co mają gwarantować przepisy uPU (brak uprzywilejowania Skarbu Państwa jako wierzyciela). Istnieje konieczność rekonstruowania normy prawnej w oparciu nie tylko o ww. przepis OP, ale i przepisy uPU.

4.3.8. Dokonując analizy przepisów uPU (art. 1 ust. 1 pkt 1 uPU; art. 2 ust. 1 uPU; art. 22 ust. 1 pkt 3 uPU); jak i orzecznictwa sądów powszechnych (por. postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., sygn. akt IV CKN 659/00, LEX nr 53150; wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. akt IV CNP 95/09, LEX nr 603893; postanowienie SO w Łodzi z dnia 26 września 2014 r., sygn. akt XIII Gz 476/14, LEX nr 2128733; postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., sygn. akt I CKN 1121/98, LEX nr 406977; wyrok SA w Szczecinie z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. akt III AUa 877/14, LEX nr 1843107) oraz doktryny prawa upadłościowego (A. J. Witosz (red.), Prawo upadłościowe. Komentarz, WKP 2017, LEX/el.) nie ma możliwości prowadzenia postępowania upadłościowego wobec tylko jednego wierzyciela. Zwrot "wspólnego dochodzenia roszczeń" (art. 1 ust. 1 pkt 1 uPU) oznacza, że upadłość musi mieć charakter postępowania zbiorowego, w którym muszą być realizowane interesy przynajmniej dwóch wierzycieli (więcej niż jednego wierzyciela). Ogłoszenie upadłości (wszczęcie postępowania skierowanego na ogłoszenie upadłości) może nastąpić tylko wówczas, gdy istnieje co najmniej dwóch wierzycieli przedsiębiorcy, którego wniosek dotyczy, a to wobec zasadniczego celu któremu służy instytucja upadłości, a mianowicie równomiernego zaspokojenia wszystkich wierzycieli dłużnika (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/Wr 337/22; wyrok NSA z dnia). Warto jest podkreślić, że zasadami postępowań insolwencyjnych (w tym upadłościowego) są zasada optymalizacji (zaspokojenie wierzycieli w najwyższym

stopniu, przy równoczesnym – o ile to możliwe – zachowaniu przedsiębiorstwa dłużnika); zasada nadrzędności interesu zbiorowego wierzycieli (priorytet wspólnego interesu wierzycieli przed interesem poszczególnego wierzyciela); zasada poszanowania interesów osób trzecich; zasada równości uczestników postępowania (zarówno dłużnik jak i wierzyciele mają możliwość korzystania z jednakowych środków prowadzących do obrony swoich interesów w postępowaniu); zasada szybkości postępowania, ściśle powiązana z zasadą koncentracji oraz zasada jawności postępowania (por. A. Machowska (red. nauk.) i in., Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe, Warszawa 2021, s. 40).

4.3.9. Tymczasem organy podatkowe stoją na stanowisku (wspartym orzecznictwem sądów administracyjnych), że aby uwolnić się od ww. odpowiedzialności członek zarządu musi złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości nawet w sytuacji, gdy występuje jeden wierzyciel, co przeczy 1) istocie i zasadom prawa upadłościowego; 2) przepisom uPU; 3) orzecznictwu sądów powszechnych oraz 4) doktrynie tej dziedziny prawa. Wskazuje się, że wniosek należy złożyć wówczas, gdy zaistnieją przesłanki niewypłacalności dłużnika, określone w art. 10 i art. 11 uPU, pomijając choćby art. 1 ust. 1 pkt 1 uPU. Jeżeli zatem dłużnik nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań, powinien taki wniosek zawsze złożyć (por. pkt 4.2.5. uzasadnienia niniejszego postanowienia). Obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości nie oznacza skuteczności tego wniosku i ogłoszenia tej upadłości przez sąd upadłości. Dłużnik ma jedynie obowiązek dokonania oceny, czy wykonuje swoje wymagalne zobowiązania, natomiast oceny, czy faktycznie zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości władny jest dokonać wyłącznie sąd właściwy w sprawach upadłości. Zatem niewykonywanie wymagalnych zobowiązań wobec jednego wierzyciela nie zwalnia członka zarządu od zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Wskazuje się, że wynika to z gwarancyjnego i subsydiarnego charakteru odpowiedzialności osoby trzeciej (por. m.in. wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r. sygn. akt III FSK 1503/21).

4.3.10. Przedstawienie powyższego poglądu ma na celu uzmysłowienie sytuacji, w której znajduje się członek zarządu. Od członka zarządu, jako osoby reprezentującej spółkę prawa handlowego, wymaga się należytej staranności w prowadzeniu spraw, w tym znajomości powszechnie obowiązującego prawa, jak i powstrzymywanie się od działań np. skutkujących zbędnymi wydatkami. Wynika to wprost z art. 209(1) § 1 KSH w myśl, której członek zarządu powinien przy wykonywaniu swoich obowiązków dołożyć staranności wynikającej z zawodowego charakteru swojej działalności oraz dochować lojalności wobec spółki. Na gruncie VAT działanie w dobrej wierze przez podatnika VAT

jest zasadą wspólnego systemu VAT czyli członek zarządu reprezentujący podatnika VAT ma (a przynajmniej powinien mieć) świadomość takich standardów zachowania.

Złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacji wystąpienia jednego wierzyciela – Skarbu Państwa - jest z istoty tego postępowania czynnością bezskuteczną (jeden wierzyciel to nie wielu wierzycieli a postępowanie upadłościowe ma charakter uniwersalny a nie singularny, jak w przypadku egzekucji administracyjnej). Faktem notoryjnym jest, to że sądy upadłościowe zwracają taki wniosek ze skutkiem w postaci bezskuteczności czynności z mocą wsteczną (art. 130 § 2 KPC). Prowadzi to do wniosku, iż złożenie tego wniosku, *ex lege*, jest nieskuteczne na gruncie ustawy („nie wywołuje żadnych skutków, które ustawa z nim wiąże”). Na marginesie należy zauważyć, że przygotowanie takiego wniosku wymaga dokonania analizy finansowej, sporządzenia sprawozdania finansowego, często wynajęcia profesjonalnego pełnomocnika oraz poniesienia niebagatelnych kosztów w postaci wpisu sądowego oraz zaliczek na koszty prowadzenia postępowania sądowego.

Członek zarządu ma prawo oczekiwać od organów państwa, że przepisy uPU jak i orzecznictwo sądów upadłościowych będą uwzględniane w całości przy analizie przesłanki egzoneracyjnej albowiem odnosi się ona w sposób bezpośredni do systemu krajowego prawa insolwencyjnego.

Wymaganie złożenia wniosku wyłącznie na podstawie art. 116 OP przeczy dobrze znanej na gruncie VAT zasadzie wyższości treści nad formą (ang. *substance over form*). Istotą wniosku nie jest jego złożenie per se, lecz zainicjowanie skutecznie właściwej procedury (tutaj Insolwencyjnej). Należy ponownie zwrócić uwagę, iż po myśli art. 130 § 2 KPC wniosek taki podlega zwrotowi, a konsekwencją tego zwrotu jest brak skutku związanego z samym jego złożeniem. Członek zarządu powinien składać wniosek o ogłoszenie upadłości wówczas, gdy są spełnione rzeczywiste ku temu warunki. W przeciwnym razie mamy do czynienia z czynnością bezskuteczną, bezsensowną oraz generującą niepotrzebne koszty. Dodajmy, że koszty te obciążają majątek spółki uszczuplając zaspokojenie ewentualnego wierzyciela. Ponadto stanowią podstawę do postawienia członkowi zarządu zarzutu działania na szkodę spółki. Na marginesie należy dodać, że otwarcie każdej procedury insolwencyjnej ogranicza prawa wierzycieli i utrudnia egzekucję z majątku dłużnika.

Skoro ustawodawca krajowy wprowadził taką odpowiedzialność solidarną, która ze swej istoty nie ma waloru równoległego lecz subsydiarny wobec odpowiedzialności podatnika VAT i stworzył przesłanki w których członek zarządu może się od niej uwolnić, to taka przesłanka musi być możliwa do spełnienia. Tego wymaga nie tylko

zasada pewności prawa ale i zasada uzasadnionych oczekiwań oraz wartości jakimi są państwo prawa i poszanowanie praw człowieka.

Dodatkowo w kontekście art. 47 Karty trzeba przypomnieć łacińską maksymę - *iudicium non debet esse illusorium* [łac. wyrok nie powinien być pozorny], a takim się staje w swej istocie, gdy Sąd nakazuje członkowi zarządu czynić coś wbrew prawu [tutaj – nakaz złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy nie ma takiego ustawowego obowiązku]. Takie zachowanie sądu administracyjnego wpływa na działanie organu podatkowego, który powiela pogląd orzeczniczy i nie zważa na trudną sytuację członka zarządu, oddziaływującą bezpośrednio na jego mienie. Taka osoba zostaje pozbawiona skutecznego środka zaskarżenia albowiem wszelkie jej argumenty, odnoszące się do braku możliwości złożenia skutecznego wniosku, zostają zignorowane. W uzasadnieniach rozstrzygnięć brak argumentów wyjaśniających ową rozbieżność między zasadami postępowania insolwencyjnego i przepisami uPU a stanowiskiem sądów administracyjnych, co stwarza element niepewności prawnej, podważając tym samym zasadę pewności prawa i osłabiając zaufanie publiczne do systemu sądownictwa (wyrok ETPCz z dnia 21 grudnia 2021 r., Aliyeva i in. v. Azerbejdżan, skarga nr 66249/16, § 135).

4.3.11. Konkludując, Sąd ma uzasadnione wątpliwości czy praktyka krajowa, taka jak wskazana powyżej, nie wykracza poza margines swobodnego uznania przekraczając cel art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE jak i w zw. z art. 193 i art. 205 dyrektywy VAT, godząc w zasadę pewności prawa oraz zasadę uzasadnionych oczekiwań, jak też zasadę dobrej administracji, a w konsekwencji art. 47 Karty i art. 17 Karty w zw. z art. 2 TUE.

4.4. Uzasadnienie trzeciego pytania prejudycjalnego

4.4.1. Zakres swobodnego uznania oraz wskazywany sposób konstrukcji jednej z przesłanek egzoneracyjnych (pkt 4.3.7. – 4.3.10. uzasadnienia niniejszego postanowienia) solidarnej odpowiedzialności członków zarządu (pkt 4.2.5. uzasadnienia niniejszego postanowienia) rodzi wątpliwości Sądu na gruncie zgodności z zasadą równości wobec prawa (w tym zasadą niedyskryminacji – art. 20 i art. 21 Karty) a w konsekwencji z prawem do skutecznego środka zaskarżenia – art. 47 Karty).

4.4.2. Zgodnie z Wyjaśnieniami do Karty, art. 20 Karty odpowiada ogólnej zasadzie prawa zapisanej we wszystkich konstytucjach europejskich (w Polsce jest to art. 32 Konstytucji), która według Trybunału została uznana za podstawową zasadę prawa unijnego (wyroki TSUE z dnia: 13 listopada 1984 r. Racke, 283/83, EU:C:1984:344; 17 kwietnia 1997 r. EARL 15/95, EU:C:1997:196; 13 kwietnia 2000 r.

Karlsson, C-292/97, EU:C:2000:202). Z kolei art. 21 ust. 1 Karty wywodzi się m.in. z art. 13 Traktatu WE (obecnie art. 19 TFUE) i z art. 14 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284; dalej Konwencja). W zakresie, w jakim odpowiada art. 14 Konwencji ma zastosowanie zgodnie z tym artykułem.

4.4.3. W swoim orzecznictwie ETPCz wskazał m.in., że jedynie różnice w traktowaniu oparte na możliwej do zidentyfikowania charakterystyce lub statusie mogą stanowić dyskryminację w rozumieniu art. 14 Konwencji (wyrok ETPCz z dnia 12 maja 2013 r. Eweida i inni v. Zjednoczone Królestwo, skarga nr 48420/10 i trzy inne, § 86). Musi istnieć różnica w traktowaniu osób znajdujących się w analogicznej lub odpowiednio podobnej sytuacji (wyrok ETPCz z dnia 19 lutego 2013 r. X i inni v. Austria [WI], skarga nr 19010/07, § 98). Jednakże nie każda różnica w traktowaniu będzie stanowić naruszenie art. 14 Konwencji. Różnica w traktowaniu jest dyskryminująca, jeżeli nie ma obiektywnego i rozsądnego uzasadnienia. Innymi słowy, jeżeli nie służy realizacji zgodnego z prawem celu lub jeżeli nie istnieje rozsądny związek proporcjonalności między zastosowanymi środkami a celem, który ma zostać osiągnięty (wyroki ETPCz z dnia: 7 lutego 2013 r. Fabris v. Francja [WI], skarga nr 16574/08, § 56; 31 marca 2009 r. Weller v. Węgry, skarga nr 44399/05, § 27; 14 listopada 2013 r. Topčić-Rosenberg v. Chorwacja, nr 19391/11, § 36). Ponadto art. 14 Konwencji nie zabrania państwom odmiennego traktowania grup w celu skorygowania "faktycznych nierówności" między nimi. Rzeczywiście, prawo do niedyskryminacji w korzystaniu z praw zagwarantowanych w Konwencji jest również naruszane, gdy państwa bez obiektywnego i rozsądnego uzasadnienia nie traktują odmiennie osób, których sytuacja jest znacząco różna (wyroki ETPCz z dnia: 6 kwietnia 2000 r. Thlimmenos v. Grecja [WI], nr 34369/97, § 44; 12 kwietnia 2006 r. Stec i inni v. Zjednoczone Królestwo [GC], nr 65731/01 i 65900/01, § 51; 22 grudnia 2009 r. Sejdić i Finci v. Bośnia i Hercegowina [WI], skarga nr 27996/06 i 34836/06, § 44). Trybunał przyjął również, że ogólna polityka lub środek, który ma nieproporcjonalnie szkodliwe skutki dla określonej grupy, może zostać uznany za dyskryminujący, niezależnie od tego, że nie jest skierowany konkretnie do tej grupy, oraz że dyskryminacja potencjalnie sprzeczna z Konwencją może wynikać z sytuacji de facto (wyroki ETPCz z dnia: 22 listopada 2020 r. D.H. i inni v. Republice Czeskiej [WI], skarga nr 57325/00, § 175; 22 czerwca 2020 r. Kurić i inni v. Słowenia [WI], skarga nr 26828/06, § 388). Dzieje się tak jednak tylko w przypadku, gdy taka polityka lub środek nie ma "obiektywnego i rozsądnego" uzasadnienia, to znaczy, jeśli nie dąży do "uzasadnionego celu" lub jeśli nie istnieje "rozsądny związek

proporcjonalności" między zastosowanymi środkami a celem, który ma zostać osiągnięty (wyrok ETPCz z dnia 1 lipca 2014 r. S.A.S. v. Francja [WI], skarga nr 43835/11, § 161). Zatem państwa korzystają z pewnego marginesu oceny przy ocenie, czy i w jakim stopniu różnice w podobnych sytuacjach uzasadniają odmienne traktowanie. Zakres marginesu oceny będzie się różnić w zależności od okoliczności, przedmiotu i kontekstu. To samo dotyczy konieczności odmiennego traktowania grup w celu skorygowania "faktycznych nierówności między nimi" (wyrok ETPCz z dnia 7 lipca 2011 r. Stummer v. Austria [WI], skarga nr 37452/02, § 88). Na mocy Konwencji państwu zwykle przysługuje szeroki margines, jeśli chodzi na przykład o ogólne środki strategii gospodarczej lub społecznej (wyrok ETPC z dnia 16 lipca 2014 r. Hämäläinen v. Finlandia [WI], skarga nr 37359/09, § 109). Obejmuje to również środki w dziedzinie opodatkowania. Jednakże wszelkie takie środki muszą być wdrażane w sposób niedyskryminacyjny i zgodny z wymogami proporcjonalności (wyrok ETPCz z dnia 2 lipca 2013 r. R.Sz. v. Węgry, skarga nr 41838/11, § 54).

4.4.4. Natomiast w orzecznictwie TSUE wskazuje się, że zasada równości traktowania, zapisana w art. 20 i 21 Karty, będąc zasadą ogólną prawa Unii, wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione. Odmienne traktowanie jest uzasadnione, jeżeli jest ono oparte na kryterium obiektywnym i racjonalnym, tzn. w sytuacji gdy pozostaje ono w związku z prawnie dopuszczalnym celem realizowanym przez dane przepisy, oraz gdy jest proporcjonalne do celu realizowanego za pomocą danego traktowania (wyrok TSUE z dnia 24 lutego 2022 r. VB, C-262/20, EU:C:2022:117, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeżeli chodzi o wymóg porównywalności rozpatrywanych sytuacji w celu wykazania istnienia naruszenia zasady równości traktowania, Trybunał uściślił, przede wszystkim, że oceny porównywalności należy dokonywać nie w sposób ogólny i abstrakcyjny, lecz w sposób szczególny i konkretny, z uwzględnieniem wszystkich charakteryzujących te sytuacje czynników, w szczególności w świetle przedmiotu i celu uregulowania krajowego, w którym ustanowiono dane rozróżnienie, jak również, w stosownym przypadku, zasad i celów dziedziny prawa, do której to uregulowanie krajowe należy (wyrok TSUE z dnia 24 lutego 2022 r. VB, C-262/20, EU:C:2022:117, pkt 67). Co się tyczy uzasadnienia ewentualnego odmiennego traktowania, to należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem odmienne traktowanie jest uzasadnione, jeżeli jest ono oparte na kryterium obiektywnym i racjonalnym, tzn. w sytuacji gdy pozostaje ono w związku z prawnie dopuszczalnym celem realizowanym

przez rozpatrywane przepisy oraz gdy odmienność ta jest proporcjonalna do tego celu (wyrok TSUE z dnia 24 lutego 2022 r. VB, C-262/20, EU:C:2022:117, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

4.4.5. Zgodnie z Wyjaśnieniami Karty art. 47 Karty odpowiada swojemu zakresowi zarówno art. 13 Konwencji, jak i art. 6 ust. 1 Konwencji.

4.4.6. W swoim orzecznictwie ETPCz wielokrotnie wskazywał, że art. 13 Konwencji wymaga, by krajowe systemy prawne zapewniały skuteczne środki odwoławcze - środki zaskarżenia, upoważniające właściwe organy państwowe do odniesienia się do istoty „spornego” środka zaskarżenia z tytułu naruszenia postanowień Konwencji (wyrok ETPCz Z i inni v. Zjednoczone Królestwo [WI], skarga nr 29392/95, §108). Celem tego artykułu jest zapewnienie środków, za pomocą których osoby mogą uzyskać stosowną pomoc z tytułu naruszenia ich praw wynikających z Konwencji na szczeblu krajowym przed skorzystaniem z międzynarodowego mechanizmu wniesienia skargi do ETPCz (wyrok ETPCz z dnia 26 października 2000 r. Kudła v. Polska [WI], skarga nr 31219/96, § 152). Pojęcia „zasadności” nie należy rozumieć przez pryzmat jej uwzględnienia, w wyniku złożenia środka zaskarżenia, lecz przez pryzmat dostępności na poziomie krajowym środka odwoławczego w celu egzekwowania istoty praw i wolności wynikających z Konwencji, niezależnie od formy, w jakiej zostały one zabezpieczone w krajowym porządku prawnym (wyrok ETPCz z dnia 4 maja 2000 r. Rotaru v. Rumunia [WI], 2000, § 67). Z kolei prawo do otrzymania uzasadnionej decyzji w istocie służy realizacji ogólnej zasady zawartej w Konwencji, która chroni jednostkę przed arbitralnością poprzez wykazanie stronom, iż zostały wysłuchane, oraz zobowiązuje sądy, aby opierały swoje decyzje na obiektywnych przesłankach (wyrok ETPCz z dnia 20 września 2011 r. Ullens de Schooten i Rezabek przeciwko Belgii, skargi nr 3989/07 oraz 38353/07, §§ 54-59). Jak Trybunał często zauważał, Konwencja oparta jest na zasadach rządów prawa i unikania arbitralnej władzy (zob., między innymi, mutatis mutandis, wyrok ETPCz z dnia 19 października 2005 r. Roche v. Zjednoczone Królestwo [WI], skarga nr 32555/96, § 116). W obszarze sądownictwa powyższe zasady służą budowaniu zaufania publicznego do obiektywnego i transparentnego systemu wymiaru sprawiedliwości, jednego z fundamentów społeczeństwa demokratycznego (por. wyrok ETPCz z dnia 24 lipca 2008 r. Baydar v. Holandia, skarga nr 55385/14, § 39).

4.4.7. Kierując się wskazówkami płynącymi z ww. orzecznictwa ETPCz i TSUE najpierw należy dokonać oceny porównywalności sytuacji. Celem rozważanego środka krajowego jest wprowadzenie podatkowej odpowiedzialności solidarnej podmiotu

innego aniżeli podatnik VAT (art. 193 dyrektywy VAT) czy osoba inna niż podatnik VAT (art. 205 dyrektywy VAT) czyli członka zarządu. Bycie członkiem zarządu osoby prawnej jest tą cechą wspólną, która uzasadnia traktowanie tych podmiotów równo

4.4.8. Jedną z przesłanek egzoneracyjnych (pkt 4.3.7. uzasadnienia niniejszego postanowienia) zawiera w sobie kryterium różnicujące - ilość wierzycieli. Członek zarządu osoby prawnej posiadającej więcej niż jednego wierzyciela, może uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania Spółki poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, natomiast członek zarządu osoby prawnej posiadającej wyłącznie jednego wierzyciela, nie ma możliwości skutecznego złożenia takiego wniosku. Innymi słowy, pierwsza grupa członków zarządu może szukać ochrony przed wierzycielami w postępowaniu insolwencyjnym, druga grupa takiej ochrony nie może mieć z racji istoty postępowania insolwencyjnego. Zatem mamy do czynienia z sytuacją, w której ustawodawca krajowy zróżnicował członków zarządu czyli mamy do czynienia z odstępstwem od równości wobec prawa.

Potwierdza to praktyka orzecznicza wskazując, że dochodzi do oczywiście nierównego traktowania członków zarządu (osób trzecich) w zależności od tego, ilu wierzycieli miały zarządzane przez nich spółki (m.in. wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1503/21). Wskazuje się też, że nierówność prowadzi do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Ten sposób myślenia wiąże się z akceptowaniem takiej odpowiedzialności jako odpowiedzialności na zasadzie ryzyka (por. pkt 4.2. uzasadnienia niniejszego postanowienia).

Dodatkowo stwierdzoną nierówność orzecznictwo próbuje się niwelować poprzez stworzenie nowej przesłanki na gruncie art. 116 OP (gdyż ona nie wynika z tego przepisu) nakazującej złożenie drugiej grupie członków zarządu (tych z jednym wierzycielem) wniosku o ogłoszenie upadłości pomimo, że taki wniosek jest ewidentnie bezzasadny a takie działanie ma znamiona wykładni contra legem (pkt 4.3. uzasadnienia niniejszego postanowienia).

Sąd ma świadomość, że różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem sine qua non jest jasno sformułowane uzasadnienie dla takiego różnicowania. Tutaj należałoby przyjąć, że uzasadnieniem dla takiego różnicowania jest cel takiego przepisu a mianowicie opodatkowanie takiej osoby w jak najszerszym zakresie, a skoro tak to trudno uznać, że spełnia wymogi proporcjonalności (por. pkt 4.2. uzasadnienia niniejszego postanowienia).

Członek zarządu osoby prawnej mający wielu wierzycieli może ochronić się przed odpowiedzialnością solidarną poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w momencie niewypłacalności. Zatem dokonując aktów staranności, inicjując procedurę chroniącą go przed wierzycielami, może uwolnić się od takiej odpowiedzialności solidarnej albowiem wierzyciel – Skarb Państwa nie jest wierzycielem uprzywilejowanym. W zdecydowanie gorszej sytuacji jest członek zarządu osoby prawnej mający jednego wierzyciela, który pomimo dokonywania aktów staranności, nie może uwolnić się od takiej odpowiedzialności – brak podstaw prawnych na gruncie prawa insolwencyjnego. Jego sytuacji prawnej nie zmieni praktyka orzecznicza, która na mocy art. 116 OP wprowadza obowiązek złożenia przez niego wniosku o ogłoszenie takiej upadłości. To raczej uwydatnia powstałą nierówność uczynioną przez ustawodawcę, jak i unaocznia sposób myślenia o tej przesłance egzoneracyjnej, jako mającej wymiar fasadowy, pomimo, że jej istota jest mocno skorelowana z systemem prawa insolwencyjnego. Powyższe pogłębia poczucie niesprawiedliwości u takiego członka zarządu albowiem rzekoma możliwość złożenia takiego wniosku wyklucza zastosowanie przesłanki wykazania, że niezłożenie takiego wniosku nastąpiło bez jego winy, która jawi się jako oczywista – trudno zarzucić brak staranności członkowi zarządu w takiej sytuacji.

4.4.9. Konkludując, Sąd ma uzasadnione wątpliwości czy przedstawiona konstrukcja środka krajowego przewidującego odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania podatnika VAT poprzez stworzenie ww. przesłanek egzoneracyjnych nie wykracza poza zakres swobodnego uznania przekraczając cel art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE jak i w zw. z art. 193 i art. 205 dyrektywy VAT, godząc w zasadę równości wobec prawa (art. 20 i art. 21 Karty), lecz także prawo do skutecznego środka zaskarżenia (art. 47 Karty) w sytuacji, w której Skarżący nie ma skutecznego środka aby móc chronić swoje prawo własności (por. pierwsze i drugie pytanie prejudycjalne – pkt 4.2. i 4.3. uzasadnienia niniejszego postanowienia).

5. Ze względu na wątpliwości, jakie na gruncie zasad prawa unijnego oraz przytoczonych wyżej przepisów dyrektywy VAT i Karty w odniesieniu do przedstawionych zagadnień, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał, że zasadnym jest wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniami prejudycjalnymi, stosownie do art. 267 zdanie drugie TFUE.

6. W związku z przedstawionymi pytaniami prejudycjalnymi Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił zawiesić z urzędu postępowanie sądowe w niniejszej sprawie na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r.

Sygn. akt I SA/Wr 966/22

Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.).