

Sygn. akt I SA/Wr 73/22

## POSTANOWIENIE

Dnia 22 września 2022 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
w składzie następującym:

Przewodniczący: SWSA Dagmara Dominik-Ogińska (sprawozdawca)  
Sędziowie: SWSA Tadeusz Haberka  
SWSA Piotr Kieres

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Wydziale I w dniu 22 września 2022 r. sprawy ze skargi Syndyka Masy Upadłości A w O. S.A. w upadłości na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2021 r. nr 0201-IOV-21.4103.31.2021 w przedmiocie odmowy uwolnienia środków z rachunku VAT postanawia:

**I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012; Dz. Urz. UE z 26.10.2012 r. nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego:**

**1. Czy przepisy decyzji wykonawczej Rady (UE) nr 2019/310 z 18.02.2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 22.02.2019 r. Nr L 51 s. 19 i nast.; dalej: decyzja Rady 2019/310); przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 11.12.2006 r. nr L 347, s. 1; dalej: dyrektywa 112), a zwłaszcza art. 395 i art. 273 oraz zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu**

oraz praktyce krajowej, które w okolicznościach przedmiotowej sprawy, odmawiają syndykowi masy upadłości wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności) na wskazany przez niego rachunek bankowy?

2. Czy art. 17 ust. 1 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskich (2007/C 303/01; Dz. Urz. UE z 14.12.2007 r. Nr L 303, s. 1 i nast.; dalej: Karta) - prawo własności - w zw. z art. 51 ust. 1 Karty oraz art. 52 ust. 1 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu oraz praktyce krajowej, które w okolicznościach przedmiotowej sprawy, odmawiając syndykowi masy upadłości wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności), doprowadzają w konsekwencji do zamrożenia środków finansowych stanowiących własność podatnika będącego w upadłości na ww. rachunku VAT, a w konsekwencji uniemożliwiają realizację obowiązków przez syndyka masy upadłości w toku postępowania upadłościowego?

3. Czy zasadę państwa prawa wynikającą z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2007 r., Nr 90, poz. 864/30; dalej: TUE) i będącą jej realizacją zasadę pewności prawa, zasadę lojalnej współpracy wynikającą z art. 4 ust. 3 TUE oraz zasadę dobrej administracji wynikającą z art. 41 ust. 1 Karty, zważywszy na kontekst i cele decyzji Rady 2019/310, jak i przepisów dyrektywy 112, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, która poprzez odmowę syndykowi masy upadłości wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności) zmierza do zniweczenia celów postępowania upadłościowego określonego przez sąd upadłościowy jako należący do jurysdykcji polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z 20.05.2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego (wersja przekształcona; Dz. Urz. UE z 5.06. 2015 r. Nr L 141, s. 19), a w konsekwencji doprowadza do sytuacji, w wyniku której poprzez zastosowanie nieadekwatnego środka krajowego dochodzi do uprzywilejowania Skarbu Państwa jako wierzyciela kosztem ogółu wierzycieli?

Sygn. akt I SA/Wr 73/22

**II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z 30.08.2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.) zawiesić postępowanie sądowe w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionych wyżej pytań prejudycjalnych.**



## UZASADNIENIE

### **1. Dopuszczalność pytania prejudycjalnego.**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: Sąd I instancji) jest sądem krajowym, którego orzeczenia zgodnie z prawem polskim podlegają zaskarżeniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w rozumieniu art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE 2012 Nr C 326, s. 1 i nast.; dalej: TFUE).

### **2. Utajnienie tożsamości**

Stosownie do treści art. 95 § 1 Regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości z dnia 25.09.2012 r. (tekst skonsolidowany Dz.U. L 265 z dnia 29.09.2012 r. ze zm.) Sąd wskazuje na konieczność utajnienia tożsamości podatnika.

### **3. Ramy prawne.**

Ramy prawne obejmują przepisy prawa unijnego i krajowego dotyczące podatku od towarów i usług oraz przepisów, które umożliwiają zrozumienie specyfiki zaistniałego problemu, obowiązujące na dzień 28.06.2021 r. (złożenie przez Syndyka wniosku o wyrażenie zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT na rachunek masy upadłości).

#### **3.1. 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. 6 ust. 1 TUE stanowi: Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 roku, w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 roku w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak Traktaty. Postanowienia Karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w Traktatach. Prawa, wolności i zasady zawarte w Karcie są interpretowane zgodnie z postanowieniami ogólnymi określonymi w tytule VII Karty regulującymi jej interpretację i stosowanie oraz z należyтым uwzględnieniem wyjaśnień, o których mowa w Karcie, które określają źródła tych postanowień.
- art. 6 ust. 3 Karty stanowi: Prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych Państwom Członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa.
- 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. 41 ust. 1 Karty stanowi: Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii;
- art. 51 ust. 1 Karty stanowi: Postanowienia niniejszej Karty mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do Państw Członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Szanują one zatem prawa, przestrzegają zasad i popierają ich stosowanie zgodnie ze swymi odpowiednimi uprawnieniami i w poszanowaniu granic kompetencji Unii powierzonych jej w Traktatach;
- art. 52 ust. 1 Karty stanowi: Wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób;
- motyw (4) dyrektywy 112 stanowi: Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw

dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym [unijnym];

- art. 273 zdanie pierwsze dyrektywy 112 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;

- art. 395 ust. 1 dyrektywy 112 stanowi: Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Środki zmierzające do uproszczenia procedury poboru VAT nie mogą wpływać, chyba że w nieznacznym stopniu, na ogólną kwotę wpływów z podatków państwa członkowskiego pobieranych na etapie ostatecznej konsumpcji;

- motyw (4) decyzji Rady 2019/310 stanowi: Polska jest zdania, że stosowanie szczególnego środka wyeliminuje oszustwa związane z VAT. Ponieważ zgodnie z mechanizmem podzielonej płatności kwota VAT zdeponowana na odrębnym rachunku VAT dostawcy/usługodawcy (podatnika) może być wykorzystana wyłącznie w ograniczonym celu, a mianowicie do zapłaty zobowiązania podatkowego z tytułu VAT na rzecz organu podatkowego lub do zapłaty VAT wykazanego na fakturach otrzymanych od dostawców/usługodawców, model ten w większym stopniu zapewnia, że organy podatkowe otrzymają całą kwotę VAT, która powinna zostać przekazana przez podatnika do polskiego Skarbu Państwa;

- motyw (7) decyzji Rady 2019/310 stanowi: W przypadku nadwyżki podatku naliczonego w stosunku do podatku należnego, wykazanej przez dostawcę/usługodawcę w deklaracji VAT jako kwota podlegająca zwrotowi, zwrot taki następuje standardowo w ciągu 60 dni na zwykły rachunek dostawcy/usługodawcy. Polska poinformowała jednak Komisję, że w przypadku transakcji objętych szczególnym

środkiem, na wniosek dostawcy/usługodawcy posiadającego zablokowany rachunek VAT zwrot zostanie dokonany w ciągu 25 dni;

- motyw (11) decyzji Rady 2019/310 stanowi: Komisja jest zdania, że szczególny środek w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług podatnych na oszustwa może przynieść skuteczne rezultaty w walce z oszustwami związanymi z VAT. Odstępstwa są zazwyczaj przyznawane na czas określony. Należy zatem zezwolić na stosowanie szczególnego środka od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r.;

- motyw (12) decyzji Rady 2019/310 stanowi: Biorąc pod uwagę, że szczególny środek stanowi nowość i ma szeroki zakres, należy zapewnić niezbędne działania następcze. W szczególności takie działania następcze powinny skoncentrować się na wpływie szczególnego środka na poziom oszustw związanych z VAT i na podatników, między innymi w odniesieniu do zwrotów VAT, obciążeń administracyjnych i kosztów ponoszonych przez podatników. Polska powinna zatem przedstawić sprawozdanie na temat wpływu szczególnego środka 18 miesięcy po wejściu w życie szczególnego środka w Polsce;

- art. 1 decyzji Rady 2019/310 stanowi: Na zasadzie odstępstwa od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE upoważnia się Polskę do wprowadzenia obowiązku umieszczania na fakturach wystawianych w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku do niniejszej decyzji dokonywanych między podatnikami specjalnego komunikatu o konieczności wpłaty VAT na odrębny i zablokowany rachunek bankowy VAT dostawcy/usługodawcy otwarty w Polsce, jeżeli płatności z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług są dokonywane elektronicznym przelewem bankowym;

- art. 3 decyzji Rady 2019/310 stanowi: Niniejsza decyzja staje się skuteczna z dniem jej notyfikacji. Niniejszą decyzję stosuje się od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r.;

- motyw (3) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z 20.05.2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego (wersja przekształcona) (Dz. Urz. UE z 05.06.2015 r. Nr L 141, s. 19; dalej: rozporządzenie 2015/848) stanowi: Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga skutecznego i sprawnego funkcjonowania transgranicznych postępowań upadłościowych. Przyjęcie niniejszego rozporządzenia jest konieczne dla osiągnięcia tego celu, który wchodzi w zakres współpracy sądowej w sprawach cywilnych w rozumieniu art. 81 Traktatu;

- motyw (4) rozporządzenia 2015/848 stanowi: Działalność przedsiębiorstw wykracza coraz częściej poza granice jednego państwa i podlega dlatego w coraz większym



stopniu przepisom prawa Unii. Upadłość takich przedsiębiorstw ma także negatywny wpływ na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zachodzi potrzeba przyjęcia aktu prawa unijnego przewidującego koordynację działań, które mają zostać podjęte w stosunku do majątku niewypłacalnego dłużnika;

- motyw (5) rozporządzenia 2015/848 stanowi: Dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego niezbędne jest unikanie zachęt dla stron do przenoszenia majątku lub postępowania sądowego z jednego państwa członkowskiego do innego w celu uzyskania korzystniejszej sytuacji prawnej ze szkodą dla ogółu wierzycieli (tzw. forum shopping);

- art. 3 ust. 1 rozporządzenia 2015/848 stanowi: Sądy państwa członkowskiego, na którego terytorium znajduje się główny ośrodek podstawowej działalności dłużnika, posiadają jurysdykcję do wszczęcia postępowania upadłościowego ("główne postępowanie upadłościowe"). Głównym ośrodkiem podstawowej działalności jest miejsce, w którym dłużnik regularnie zarządza swoją działalnością o charakterze ekonomicznym i które jako takie jest rozpoznawalne dla osób trzecich. W przypadku spółki lub osoby prawnej domniemywa się, wobec braku dowodu przeciwnego, że głównym ośrodkiem ich podstawowej działalności jest miejsce siedziby statutowej. Domniemanie takie ma zastosowanie tylko wtedy, gdy siedziba statutowa nie została przeniesiona do innego państwa członkowskiego w okresie trzech miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego.

### **3.2. Prawo krajowe**

- art. 120 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.; dalej: O.p.) stanowi: Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa;

- art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.; dalej: uVAT) stanowi: Faktura powinna zawierać w przypadku faktur, w których kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, obejmujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy - wyrazy "mechanizm podzielonej płatności", przy czym do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania;

- art. 108a ust. 1 uVAT stanowi: Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności;

- art. 108a ust. 1a uVAT stanowi: Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności. Do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania;
- art. 108a ust. 2 uVAT stanowi: Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że: 1) zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT; 2) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób;
- art. 108b ust. 1 uVAT stanowi: Na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego wydaje, w drodze postanowienia, zgodę na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT;
- art. 108b ust. 2 uVAT stanowi: Podatnik we wniosku określa wysokość środków zgromadzonych na rachunku VAT, jaka ma zostać przekazana;
- art. 108b ust. 3 uVAT stanowi: Naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku. W postanowieniu naczelnik urzędu skarbowego określa wysokość środków, jaka ma zostać przekazana;
- art. 108b ust. 4 uVAT stanowi: Naczelnik urzędu skarbowego przekazuje, przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej, informację o postanowieniu, o którym mowa w ust. 1, bankowi albo spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, które prowadzą rachunek VAT wskazany we wniosku. Informacja zawiera dane niezbędne do realizacji postanowienia, w tym: 1) numer rachunku VAT, o którym mowa w ust. 1; 2) numer rachunku bankowego albo rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, o których mowa w ust. 1; 3) wysokość środków, o których mowa w ust. 3.
- art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT stanowi: Naczelnik urzędu skarbowego odmawia, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT w przypadku posiadania przez podatnika zaległości z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo

bankowe - w wysokości odpowiadającej tej zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, według stanu na dzień wydania decyzji;

- art. 108e uVAT stanowi: Podatnicy, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, oraz podatnicy nabywający te towary lub usługi są obowiązani posiadać rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe, lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej otwarty w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, prowadzone w walucie polskiej;

- art. 62a ust. 1 ustawy z 29.08.1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2020 r., poz. 1896 ze zm.; dalej: uPb) stanowi: Dla rachunku rozliczeniowego bank prowadzi rachunek VAT;

- art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) uPb stanowi: Rachunek VAT może być obciążony wyłącznie w celu wpłaty na rachunek urzędu skarbowego: (-) podatku od towarów i usług, w tym podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, dodatkowego zobowiązania podatkowego w tym podatku, a także odsetek za zwłokę w podatku od towarów i usług lub odsetek za zwłokę od dodatkowego zobowiązania podatkowego; (-) podatku dochodowego od osób prawnych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w podatku dochodowym od osób prawnych oraz odsetek od zaliczek na ten podatek; (-) podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz odsetek od zaliczek na ten podatek; (-) podatku akcyzowego, przedpłat podatku akcyzowego, wpłat dziennych, a także odsetek za zwłokę w podatku akcyzowym oraz odsetek od przedpłat podatku akcyzowego; (-) należności celnych oraz odsetek za zwłokę od tych należności;

- art. 62d ust. 1 pkt 1 uPb stanowi: Środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT są wolne od zajęcia na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego dotyczącego egzekucji lub zabezpieczenia należności innych niż wymienione w art. 62b ust. 2 pkt 2;

- art. 62d ust. 2 uPb stanowi: Wierzytelności z rachunku VAT nie mogą być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego;

- art. 62e ust. 1 uPb stanowi: Przed zamknięciem rachunku rozliczeniowego bank zamyka rachunek VAT, który jest prowadzony dla tego rachunku rozliczeniowego, jeżeli ten rachunek VAT nie jest prowadzony dla innego rachunku rozliczeniowego;

- art. 62e ust. 2 uPb stanowi: Przed zamknięciem rachunku VAT bank uznaje kwotę środków zgromadzonych na rachunku VAT, na dzień zamknięcia rachunku VAT,

wskazany przez posiadacza rachunku VAT jego inny rachunek VAT, prowadzony w tym samym banku;

- art. 62e ust. 3 uPb stanowi: W przypadku niewskazania przez posiadacza rachunku VAT innego rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku, bank przed zamknięciem rachunku VAT: 1) uznaje rachunek rozliczeniowy, dla którego otwarty jest ten rachunek VAT tego posiadacza, kwotą środków zgromadzonych na rachunku VAT, na dzień zamknięcia rachunku VAT - zgodnie z informacją o postanowieniu, o której mowa w art. 108b ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, albo 2) dokonuje przekazania środków pieniężnych, zgromadzonych na rachunku VAT na dzień zamknięcia tego rachunku, na prowadzony w tym samym banku wyodrębniony rachunek techniczny służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT - jeżeli na dzień rozwiązania umowy rachunku rozliczeniowego, dla którego prowadzony jest ten rachunek VAT, nie posiada informacji o postanowieniu, o której mowa w art. 108b ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

- art. 2 ust. 1 ustawy z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2020 r., poz. 1228 ze zm.; dalej: 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. 3 uPu stanowi: Postępowanie uregulowane ustawą może być wszczęte tylko na wniosek złożony przez podmioty określone w ustawie;

- 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. 13 ust. 1 uPu stanowi: Sąd oddali wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów;

- art. 57 ust. 1 uPu stanowi: Upadły jest obowiązany wskazać i wydać syndykowi cały swój majątek, a także wydać dokumenty dotyczące jego działalności, majątku oraz rozliczeń, w szczególności księgi rachunkowe, inne ewidencje prowadzone dla celów podatkowych i korespondencję. Wykonanie tego obowiązku upadły potwierdza w formie oświadczenia na piśmie, które składa sędziemu-komisarzowi;

- art. 61 uPu stanowi: Z dniem ogłoszenia upadłości majątek upadłego staje się masą upadłości, która służy zaspokojeniu wierzycieli upadłego;

- art. 63 ust. 1 uPu stanowi: Nie wchodzi do masy upadłości: 1) mienie, które jest wyłączone od egzekucji według przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460, z późn. zm.); 2) wynagrodzenie za pracę upadłego w części niepodlegającej zajęciu; 3) kwota uzyskana z tytułu realizacji zastawu rejestrowego lub hipoteki, jeżeli upadły pełnił funkcję administratora zastawu lub hipoteki, w części przypadającej zgodnie z umową powołującą administratora pozostałym wierzycielom; 4) środki pieniężne znajdujące się na rachunku będącym przedmiotem blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.);
- art. 69 ust. 1 uPu stanowi: Ustalenie składu masy upadłości następuje przez sporządzenie spisu inwentarza oraz spisu należności. W spisie inwentarza syndyk ujmuje prawa, objęte ruchomości, nieruchomości oraz środki pieniężne zgromadzone w kasie i na rachunkach bankowych. Spis należności sporządza się na podstawie ksiąg upadłego oraz dokumentów bezspornych;
- art. 75 ust. 1 uPu stanowi: Z dniem ogłoszenia upadłości upadły traci prawo zarządu oraz możliwość korzystania z mienia wchodzącego do masy upadłości i rozporządzania nim;
- art. 144 ust. 1 uPu stanowi: Po ogłoszeniu upadłości postępowania sądowe, administracyjne lub sądownoadministracyjne dotyczące masy upadłości mogą być wszczęte i prowadzone wyłącznie przez syndyka albo przeciwko niemu.
- art. 144 ust. 2 uPu stanowi: Postępowania, o których mowa w ust. 1, syndyk prowadzi na rzecz upadłego, lecz w imieniu własnym;
- art. 145 ust. 1 uPu stanowi: Postępowanie sądowe, administracyjne lub sądownoadministracyjne w sprawie wszczętej przeciwko upadłemu przed dniem ogłoszenia upadłości o wierzytelność, która podlega zgłoszeniu do masy upadłości, może być podjęte przeciwko syndykowi tylko w przypadku, gdy w postępowaniu upadłościowym wierzytelność ta po wyczerpaniu trybu określonego ustawą nie zostanie umieszczona na liście wierzytelności;
- art. 146 ust. 1 zd. 1 i 2 uPu stanowi: Postępowanie egzekucyjne skierowane do majątku wchodzącego w skład masy upadłości, wszczęte przed dniem ogłoszenia upadłości, ulega zawieszeniu z mocy prawa z dniem ogłoszenia upadłości. Postępowanie to umarza się z mocy prawa po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości;

- art. 152 ust. 1 uPu stanowi: Sędzia-komisarz kieruje tokiem postępowania upadłościowego, sprawuje nadzór nad czynnościami syndyka, oznacza czynności, których wykonywanie przez syndyka jest niedopuszczalne bez jego zezwolenia lub bez zezwolenia rady wierzycieli, jak również zwraca uwagę na popełnione przez syndyka uchybienia;
- art. 160 ust. 1 uPu stanowi: W sprawach dotyczących masy upadłości syndyk dokonuje czynności w imieniu własnym na rachunek upadłego;
- art. 160 ust. 3 uPu stanowi: Syndyk odpowiada za szkodę wyrządzoną na skutek nienależytego wykonywania obowiązków;
- art. 179 uPu stanowi: Syndyk jest obowiązany podejmować działania z należytą starannością, w sposób umożliwiający optymalne wykorzystanie majątku upadłego w celu zaspokojenia wierzycieli w jak najwyższym stopniu, w szczególności przez minimalizację kosztów postępowania;
- art. 230 ust. 1 uPu stanowi: Do kosztów postępowania zalicza się wydatki bezpośrednio związane z ustaleniem, zabezpieczeniem, zarządem i likwidacją masy upadłości oraz ustaleniem wierzytelności, w szczególności wynagrodzenie syndyka oraz jego zastępcy, wynagrodzenie osób zatrudnionych przez syndyka oraz należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzenia tych osób, wynagrodzenie i wydatki członków rady wierzycieli, wydatki związane ze zgromadzeniem wierzycieli, koszty archiwizacji dokumentów, korespondencji, ogłoszeń, eksploatacji koniecznych pomieszczeń, podatki i inne daniny publiczne związane z likwidacją masy upadłości;
- art. 244 uPu stanowi: Po upływie terminu do zgłoszenia wierzytelności i sprawdzeniu zgłoszonych wierzytelności syndyk niezwłocznie sporządza listę wierzytelności, nie później niż w terminie dwóch miesięcy od upływu okresu przewidzianego do zgłaszania wierzytelności;
- art. 342 ust. 1 pkt 2 uPu stanowi: Należności podlegające zaspokojeniu z funduszy masy upadłości dzieli się na następujące kategorie - kategoria druga - inne należności, jeżeli nie podlegają zaspokojeniu w innych kategoriach, w szczególności podatki i inne daniny publiczne oraz pozostałe należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne;
- art. 343 ust. 1 uPu stanowi: Z masy upadłości zaspokajają się w pierwszej kolejności koszty postępowania, a jeżeli fundusze masy upadłości na to pozwalają - również inne zobowiązania masy upadłości, o których mowa w art. 230 ust. 2, w miarę wpływu do masy upadłości stosownych sum;

- art. 361 ust. 1 pkt 1 uPu stanowi: Sąd umorzy postępowanie upadłościowe, jeżeli majątek pozostały po wyłączeniu z niego przedmiotów majątkowych dłużnika obciążonych hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym lub hipoteką morską nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania;

#### **4. Stan faktyczny sprawy.**

**4.1.** Przedmiotem sporu między stronami jest kwestia odmowy wydania zgody na podstawie art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT przez krajowe organy podatkowe syndykowi masy upadłości na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika, wobec którego ogłoszona została upadłość (wszczęto postępowanie upadłościowe) postanowieniem krajowego sądu upadłościowego z 30.01.2019 r.

**4.2.** Jak wynika z akt sprawy wnioskiem z 28.06.2021 r. syndyk masy upadłości wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. (dalej: organ podatkowy pierwszej instancji) o przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT upadłego podatnika na rachunek masy upadłości. W uzasadnieniu wniosku wskazała, że przekaz środków w wysokości 104.915 zł ma zostać przelany na konto Gminy O. celem uiszczenia podatku od nieruchomości za lipiec 2021 r.

**4.3.** W piśmie procesowym z 7.07.2021 r. syndyk zaznaczyła, że na wypadek gdyby organ podatkowy pierwszej instancji rozważył kwestię odmowy wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT upadłego podatnika na podstawie art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT, to od dnia ogłoszenia upadłości spółki, tj. od 30.01.2019 r. spółka w upadłości nie posiada nieuregulowanych zobowiązań wobec Skarbu Państwa reprezentowanego przez ww. organ. Środki zgromadzone na rachunku VAT są środkami zgromadzonymi w okresie postępowania upadłościowego. Niesporne jest, iż wierzytelności zgłoszone przez Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego odnoszą się do stanu sprzed ogłoszenia upadłości spółki i zostały ujęte na liście wierzytelności pod poz. 63, zgodnie z art. 342 ust. 1 pkt 2 uPu. Podkreśliła również, że wszelkie należności przysługujące organom publicznoprawnym zaspokajane są, zgodnie z obowiązującym prawem, w ramach drugiej kategorii spełnienia, obok innych wierzytelności niepublicznoprawnych. Organy publicznoprawne nie są więc zaspokajane w pierwszej kolejności, a są traktowane na równi z pozostałymi wierzycielami upadłego podatnika. W zakresie zaspokajania wierzycieli upadłego, przepisy Prawa upadłościowego stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów uVAT oraz uPb. Tym samym nie istnieje w upadłości możliwość niejako „automatycznego” zaspokojenia się organu podatkowego (Skarbu Państwa) w ramach wyodrębnionego

rachunku VAT, w przypadku zaistnienia zaległości podatnika. Środki zgromadzone na rachunku VAT stanowią więc własność podatnika, a organ podatkowy nie może dokonywać egzekucji środków finansowych, gdyż działanie to wyczerpuje przesłanki z art. 145 w zw. z art. 146 uPu. Wobec braku przesłanek negatywnych, tj. zaległości z tytułu podatków i należności o których mowa w art. 62b ust. 2 lit. a) uPb, wskazano na zasadność wniosku syndyka.

**4.4.** W decyzji z 26.08.2021 r. organ podatkowy pierwszej instancji odmówił przekazania środków zgromadzonych na rachunku VAT na rachunek masy upadłości zarządzany przez syndyka, pod nadzorem sędziego komisarza. Odwołał się do treści art. 108 ust. 1 i ust. 5 uVAT oraz art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) uPb i podkreślił, że skoro na spółce w upadłości ciąży zaległości na dzień wydania decyzji w VAT i w podatku dochodowym od osób fizycznych i są one wyższe od kwoty, o której przekazanie na rachunek bankowy wnosi syndyk, to niewątpliwie spełniona została przesłanka określona w art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT i zasadna jest odmowa przekazania środków zgromadzonych na ww. rachunku VAT. Zdaniem organu podatkowego pierwszej instancji ustawodawca na mocy przepisów zawartych w uPb umożliwił regulowanie ze środków zgromadzonych na rachunku VAT zobowiązań z tytułu VAT, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, akcyzy, należności celnych i składek ZUS. Jednocześnie określił cel na jaki mogą być wykorzystane środki zgromadzone na rachunku VAT. Zdaniem ww. organu bez znaczenia pozostaje fakt, że przedmiotowy wniosek o uwolnienie środków zgromadzonych na rachunku VAT złożony został przez syndyka. Ogłoszenie upadłości nie wpływa na status podatkowy podatnika. Pomimo ogłoszenia upadłości podatnikiem nadal pozostaje upadła spółka. Z tą różnicą, że traci on możliwość działania, które w jego imieniu podejmuje i prowadzi syndyk. Ustawa o VAT stanowi regulację szczególną wobec regulacji ogólnej zawartej w ustawie – Prawo upadłościowe.

**4.5.** Na skutek wniesionego odwołania, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: organ odwoławczy) decyzją z 30.11.2021 r. utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji z 26.08.2021 r. i podzielił argumentację w niej zawartą. Podkreślił, że jakkolwiek środki zgromadzone na rachunku VAT są środkami należącymi do podatnika i stanowią jego własność, to zaistnienie którejkolwiek z wymienionych przesłanek spowoduje odmowę wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT. Jedną z takich przesłanek jest posiadanie przez podatnika zaległości z tytułu podatków. Wskazano, że kwota środków zgromadzonych na rachunku VAT to w istocie kwota podatku



wynikająca z opłaconych przez kontrahentów faktur VAT. Nie można zatem traktować tej kwoty i tych środków na równi z nadpłatą, którą organ może zaliczyć na poczet zaległości. Istotne jest, iż od podatnika zależy sposób wydatkowania środków zgromadzonych na rachunku VAT, jednak sposób ten musi mieścić się w katalogu zawartym w odpowiednich przepisach uPb. Zdaniem organu odwoławczego, skoro ustawodawca nie zawarł żadnego wyjątku, który umożliwiłby naczelnikowi urzędu skarbowego uwolnienie środków z rachunku VAT na wniosek syndyka w postępowaniu upadłościowym, to organ podatkowy nie może istnienia takiej normy prawnej domniemywać. Skoro przepisy art. 108b uVAT nie odnoszą się wprost do Prawa upadłościowego, jak również Prawo upadłościowe nie odnosi się do art. 108b uVAT, trudno oczekiwać od organu podatkowego dogłębnej analizy wskazanych przepisów albowiem syndyk nie rozwinęła zarzutów. Podkreślono, że organ podatkowy nie ogranicza tym działaniem masy upadłości, nie uzyskuje nieuzasadnionego, szybszego zaspokojenia należności podatkowych państwa, niezgodnego z kolejnością wskazaną w uPu i nie można przyjąć, że prowadzi niedozwoloną egzekucję wobec majątku tworzącego masę upadłości. Wskazano też, że organ podatkowy nie dokonał zajęcia środków zgromadzonych na rachunku VAT i mogą być one rozdysponowane w sposób przewidziany w przepisach uPb oraz uVAT.

**4.6.** W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zarzucono naruszenie m.in: art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT poprzez jego błędne zastosowanie w sprawie na skutek ustalenia jako podstawy wydania zaskarżonej decyzji, faktu istnienia zaległości podatkowej powstałej przed dniem ogłoszenia upadłości, podczas gdy prawidłowa analiza nw. przepisów uPu, w tym min. art. 1 ust. 1 pkt 1 – 4, art. 230, art. 236 ust. 1, art. 239 - art. 240, art. 146, art. 91- art. 98, art. 10, art. 335 – art. 341, art. 342 i art. 347 – art. 360 uPu prowadzi do wniosku, iż jedynym trybem zaspokojenia się organu [podatkowego] w zakresie wierzytelności z tytułu ww. zaległości podatkowej jest tryb przewidziany przepisami uPu; art. 1 ust. 1 pkt 1-4, art. 230, art. 236 ust. 1, art. 239 - art. 240 uPu poprzez ich niezastosowanie; art. 108b ust. 1 uVAT poprzez jego niezastosowanie na skutek błędnego przyjęcia, iż fakt ogłoszenia upadłości strony pozostaje bez znaczenia dla oceny wniosku o przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT (metoda podzielonej płatności); art. 62b ust. 2 uPb na skutek uznania, iż stanowi ona jedną z podstaw odmowy uwzględnienia wniosku strony z 28.06.2021 r., gdyż ustawodawca w zamkniętym katalogu celów potencjalnego obciążenia rachunku VAT nie zawarł sytuacji związanej ze spłatą wierzycieli w toku

postępowania upadłościowego, dlatego też nie może być mowy o szczególnym uprzywilejowaniu uPu względem materialnych przepisów prawa podatkowego.

Wniesiono o uchylenie decyzji organu odwoławczego i zasądzenie od organu na rzecz skarżącej zwrotu kosztów postępowania.

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

## 5. Istota pytań prejudycjalnych

W gospodarce rynkowej upadłości firm są zjawiskiem naturalnym. Źródła są różne, m.in.: spadek koniunktury rynkowej, nieprzemysłane decyzje podmiotu gospodarczego, niewłaściwe wykorzystanie środków finansowych, brak płatności ze strony kontrahentów. Statystyki dotyczące Polski wskazują, że w latach 2019 -2022 ogłoszono 1.652 upadłości firm (dane pochodzą ze strony: [www.coig.com.pl](http://www.coig.com.pl)). Oznacza to, że upadłość firm nie jest zjawiskiem marginalnym, lecz stanowi element rzeczywistości gospodarczej. Natomiast uwzględnianie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyroki TSUE z: 7.10.2010 r., *Loyalty Management UK i Baxi Group*, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 39; 20.06.2013 r., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42). O braku marginalnego charakteru zjawiska upadłości świadczy fakt stworzenia przez ustawodawcę polskiego systemu prawa upadłościowego uregulowanego w przepisach uPu. Procedury upadłościowe są znane we wszystkich państwach członkowskich na co wskazują przepisy rozporządzenia 2015/848. Zauważono bowiem, że upadłość przedsiębiorstw ma negatywny wpływ na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zachodzi potrzeba przyjęcia aktu prawa unijnego przewidującego koordynację działań, które mają zostać podjęte w stosunku do majątku niewypłacalnego dłużnika (motyw 4 ww. rozporządzenia 2015/848).

Analiza orzecznictwa TSUE wskazuje, że Trybunał rozważał aspekt upadłości w następujących konfiguracjach. W wyroku z 27.01.2011 r., *Vandoorne NV*, C-489/09, EU:C:2011:33 Trybunał oceniał zgodność z prawem UE system jednokrotnego poboru VAT za pomocą banderoł u źródła, od producenta lub importera tych produktów. W wyroku z 21.12.2011 r., *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871 Trybunał rozważał kwestię solidarnej odpowiedzialności właściciela składu i upadłego podatnika będącego właścicielem składowanych towarów. W wyroku z 6.02.2014 r., *SC Fatorie SRL*, C-424/12, EU:C:2014:50 Trybunał odnosił się do zgodności z prawem UE pozbawienia prawa do odliczenia VAT usługobiorcy, który nienależnie zapłacił

usługodawcy (będącego w upadłości) na podstawie błędnie sporządzonej faktury. W wyroku z 7.04.2016 r., *Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C.*, w likwidacji, C- 546/14, EU:C:2016:206 Trybunał rozważał zgodność z prawem UE dopuszczenie częściowej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT przez przedsiębiorcę znajdującego się w stanie niewypłacalności w ramach prewencyjnego postępowania układowego. W wyroku z 16.03.2017 r., C-493/15 Trybunał analizował zgodność z prawem UE krajowej procedury zwolnienia z długów upadłego podmiotu będącego osobą fizyczną. W wyroku z 22.02.2018 r. T-2, *družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.*, w upadłości, C-396/16, EU:C:2018:109 Trybunał rozważał zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami jako zmiany czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 dyrektywy 112. W wyroku z 31.05.2018 r., *Kollroß*, C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372 rozważano kwestię korekty podatku naliczonego w sytuacji zapłaty zaliczki na rzecz dostawcy w upadłości; W szeregu wyrokach Trybunał wypowiadał się co do kwestii obniżenia podstawy opodatkowania (por. wyroki TSUE z: 23.11.2017 r., *Enzo Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887; 6.12.2018 r., *Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA*, C-671/17, EU:C:2018:989; 15.10.2020 r. *E. sp. z o.o. sp.k.*, C-335/19; 11.11.2021 r., *ELVOSPOL s.r.o.*, C-398/20, EU:C:2021:911).

Sąd odsyłający w okolicznościach przedmiotowej sprawy dąży do ustalenia czy prawo UE stoi na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe, a przede wszystkim praktyka administracyjna wykształcona na ich tle - taka jak opisana powyżej - realizowana w celu walki z oszustwami VAT, prowadziła do skutku, iż w postępowaniu upadłościowym prowadzonym przez syndyka masy upadłości pod nadzorem sędziego komisarza właściwego dla tego postępowania organ podatkowy mógł ograniczać prawa ogółu wierzycieli do środków zgromadzonych na rachunku VAT z uprzywilejowaniem Skarbu Państwa i wyłącznie do należności płaconych na jego rzecz.

## **6. Uzasadnienie pierwszego pytania prejudycjalnego.**

**6.1.** Wątpliwości Sądu, które legły u podstaw pierwszego pytania prejudycjalnego w okolicznościach przedmiotowej sprawy dotyczą prawidłowości wprowadzenia i granic zastosowania środka krajowego, jakim jest mechanizm podzielonej płatności, podjętego celem walki z oszustwami związanymi z VAT.

**6.2.** Na wstępie warto wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten

stanowi (wyroki TSUE z: 18.11.2020 r., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; 12.05.2022 r., U.I. Srl, C-714/20, EU:C:2022:374, pkt 39).

**6.3.** Mechanizm podzielonej płatności został uregulowany w polskim systemie prawnym w przepisach w art. 106e ust. 1 uVAT, art. 108a – art. 108f uVAT oraz art. 62a-art. 62e uPb. Jego przyjęcie w formie obowiązkowej oparto na przepisach decyzji Rady 2019/310. Nie wchodząc w szczegóły, warto dla potrzeb niniejszego pytania prejudycjalnego wskazać, że w swej istocie mechanizm podzielonej płatności wprowadza konieczność podziału na płatność należnej kwoty VAT i należnej podstawy opodatkowania. Jeżeli dostawca lub usługodawca jest objęty przepisami dotyczącymi podzielonej płatności jest on zobowiązany do posiadania – oprócz zwykłego rachunku bankowego – odrębnego, zablokowanego rachunku VAT prowadzonego na jego imię i na jego rzecz. Ten odrębny rachunek może być wykorzystywany wyłącznie do poboru VAT od klientów oraz do zapłaty VAT dostawcom/usługodawcom, jak też zapłaty innych należności publicznoprawnych, ale wyłącznie Skarbu Państwa. W takim przypadku nabywca płaci dostawcy/usługodawcy podstawę opodatkowania, zazwyczaj na zwykły rachunek bankowy, natomiast VAT należny z tytułu dostawy jest płacony na zablokowany rachunek VAT. Należy wskazać, iż taki sposób płatności jest wynikiem wyłącznie woli dokonującego płatność i nie odbywa się automatycznie. Uwolnienie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika wymaga zgody organu podatkowego. Ustawa krajowa przewiduje też warunki, w jakich następuje odmowa uwolnienia takich środków pieniężnych, jak również czas w jakim organ podatkowy ma wyrazić swoją wolę w tym zakresie.

**6.4.** Na moment składania wniosku o odstępstwo do Komisji (pismo z 15.05.2018 r.), Polska wskazała, że z uwagi na ww. metodę rozliczenia VAT, obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności wyeliminuje oszustwa związane z VAT już na samym wstępie. Zdaniem Polski, model ten w większym stopniu zapewnia, że organy podatkowe otrzymają całą kwotę VAT, która powinna zostać przekazana przez podatnika do Skarbu Państwa (por. wniosek [Komisji Europejskiej] decyzja wykonawcza Rady w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Bruksela, dnia 23.01.2019 r. COM(2019) 10 final 2019/0007 (NLE)).

**6.5.** Komisja Europejska w ww. wniosku z 23.01.2019 r. również była zdania, że obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności obejmujący dostawy towarów i

świadczenie usług podatnych na oszustwa i wymienionych w załączniku mógłby przynieść efekty w walce z oszustwami podatkowymi. Komisja Europejska - oceniając wstępnie wniosek - uznała, że przedmiotowy szczególny środek jest zatem proporcjonalny do zamierzonego celu, tj. zwalczania uchylania się od opodatkowania. Wskazała bowiem, że decyzja dotyczy upoważnienia udzielonego państwu członkowskiemu w odpowiedzi na jego własny wniosek i nie stanowi żadnego zobowiązania. Zauważono, że odstępstwo jest ograniczone w czasie i ograniczone do dostaw określonych towarów i świadczenia określonych usług. Wskazano, że zakres jego stosowania jest ukierunkowany na sektory, w których istnieje duży problem z oszustwami podatkowymi. Co też zostało potwierdzone w motywie 4 i 11 decyzji Rady 2019/310.

**6.6.** Odstępstwo zostało przyznane czasowo do 28.02.2022 r. decyzją Rady 2019/310. Z treści art. 1 decyzji wynika, że odstępstwo dotyczy art. 226 dyrektywy 112. A zatem chodzi o umieszczanie szczególnego wymogu na fakturze tzn. wskazywania „mechanizmu podzielonej płatności”. Powyższe znalazło swoje odzwierciedlenie w treści art. 106e ust. 1pkt 18a uVAT.

**6.7.** Sąd jednak zwraca uwagę, że powyższa decyzja zawiera regulacje odmienne od tych zawartych w decyzji wykonawczej Rady (UE) 2017/784 z 25.04.2017 r. upoważniającej Republikę Włoską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 206 i art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i uchylająca decyzję wykonawczą (UE) 2015/1401 (Dz. Urz. UE z 06.05.2017 r. Nr L 118, s. 17), a także dotyczącą mechanizmu podzielonej płatności. Otóż wskazano w niej, że wpłacanie przez odbiorcę na odrębny i zablokowany rachunek bankowy administracji podatkowej VAT należny z tytułu dostaw towarów i usług na określonych podmiotów publicznych stanowi odstępstwo od art. 206 dyrektywy 112. W przypadku polskiej regulacji mamy wprawdzie do czynienia z rachunkiem podatnika, a nie administracji, jednakże jest to odrębny od rachunku rozliczeniowego, rachunek VAT, na który odbiorca dokonuje płatności VAT wynikającego z faktury. Płatność na ten rachunek może dotyczyć faktur dotyczących dostawy towarów i świadczenia usług również innych niż objętych obowiązkiem podzielonej płatności, co jest popularną praktyką. Środki zaś są blokowane i mogą być przeznaczone na zapłatę VAT lub innych zobowiązań publicznoprawnych, których beneficjentem jest Skarb Państwa, z pominięciem płatności na rzecz innych beneficjentów publicznoprawnych. Natomiast od zgody organu podatkowego zależy przekazanie środków na inne cele. Przepis art. 206 dyrektywy 112

stanowi, że każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty. W myśl art. 250 ust. 1 dyrektywy 112 każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych. Z art. 206 i 250 dyrektywy 112 wynika, że kwota VAT wpłacona do Skarbu Państwa powinna być kwotą netto, czyli kwotą uwzględniającą odliczenia, jakich należy dokonać, oraz że wszystkich tych odliczeń należy dokonać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym powstały (por. wyrok TSUE z 26.03.2015 r., C-499/13, pkt 56).

Zatem pierwsza wątpliwość Sądu sprowadza się do tego, czy przyjęty środek krajowy zobowiązujący nabywcę do przekazywania należnego VAT dostawcy/usługodawcy na odrębny, zablokowany, rachunek bankowy przez nabywcę/usługobiorcę nie stanowi odstępstwa od art. 206 dyrektywy 112, a tym samym nie wymagał stosownej notyfikacji po myśli art. 395 dyrektywy 112. Jest to o tyle istotne, że brak notyfikacji stanowi uchybienie proceduralne, a w konsekwencji powoduje brak możliwości stosowania przepisów względem jednostek (por. wyrok TSUE z 04.02.2016 r., Postępowanie karne przeciwko Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, pkt 67).

Z treści art. 206 dyrektywy 112 wynika, że podatnik ma zapłacić VAT na moment składania deklaracji VAT. Należy tym samym wskazać, że podstawową zasadą ustanowioną w art. 206 dyrektywy 112 jest to, że podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT nie po każdej transakcji podlegającej opodatkowaniu, której dokonuje, ale właśnie po upływie każdego okresu rozliczeniowego. Wobec tego kwotę netto VAT, o której mowa w zdaniu pierwszym tego przepisu, otrzymuje się przez zsumowanie podatku należnego od wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu, dokonanych później w trakcie okresu rozliczeniowego, od którego odliczany jest podatek zapłacony z tytułu wszystkich transakcji dokonanych wcześniej w tym samym okresie. Zatem wcześniejsze otrzymywane przez niego wpłaty od kontrahentów powinny pozostawać do jego swobodnej dyspozycji. Tak się nie dzieje w przypadku rachunku VAT. Następuje blokada środków i to przed powstaniem zobowiązania publicznoprawnego w VAT w wysokości maksymalnego zobowiązania w tym przypadku, bo całości kwot VAT wpłaconych pod tym tytułem. Zaś na wykorzystanie własnych środków w innym celu niż

zapłata wskazanych zobowiązań publicznoprawnych przedsiębiorca potrzebuje zgody podmiotu publicznoprawnego, która może być podjęta w terminie do 60 dni nawet wówczas, gdy nie ma zaległości publicznoprawnych. Wprawdzie przepis art. 206 dyrektywy 112 daje państwom członkowskim możliwość pobrania zaliczki od kwoty zobowiązania wynikającego w deklaracji. Przewidziana w art. 206 zdanie drugie dyrektywy 112 możliwość pobierania zaliczek pozwala na wymaganie uprzedniej zapłaty części kwoty netto VAT obliczonego za cały okres rozliczeniowy. Termin „zaliczka” oznacza bowiem częściową zapłatę kwoty, która będzie należna później, to znaczy kwoty netto VAT obliczonej za cały okres rozliczeniowy. Trudno jest jednak uznać, że kwota VAT płacona dostawcy od pojedynczej transakcji przez nabywcę stanowi ww. zaliczkę (por. wyrok TSUE z 9.09.2021 r., G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, pkt 33 oraz opinia RG H. Saugmandsgaarda Øe z 18.03.2021 r. do sprawy C-855/19, EU:C:2021:222, pkt 111 i 112). Sytuacja jest zgoła odmienna od tej, która miała miejsce w sprawie, której dotyczył wyrok TSUE z 26.03.2015 r. Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, w której komornik był potraktowany jako osoba trzecia (nie dostawca), która dokonywała wpłaty podatku należnego. Na potraktowanie tej sprawy jako szczególnej zwracał uwagę również w swojej opinii RG H. Saugmandsgaard Øe z 18.03.2021 r. do sprawy C-855/19, EU:C:2021:222, pkt 115 i nast.

Jednakże należy odnotować, że ze wskazanego wyżej wniosku Komisji Europejskiej z 23.01.2019 r. wynika, że Polska wystąpiła o upoważnienie do stosowania odstępstwa od art. 226 dyrektywy 112 oraz wprowadzenie obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności. Ani Polska ani Komisja nie wskazała, iż odstępstwo dotyczy również art. 206 dyrektywy 112. W konsekwencji tego wniosku Rada podjęła decyzję 2019/310 z której treści wynika kontekst jego wprowadzenia czyli wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności. Tym samym dokonując wykładni tej decyzji można uznać, że zarówno Komisja Europejska jak i Rada UE mogły uznać (choć nie wybrzmiewa to do końca dla Sądu z treści dostępnych dokumentów), że wskazane wyżej wątpliwości nie istnieją i nie ma potrzeby upoważnienia do odstępstwa z art. 206 dyrektywy 112.

Zatem mechanizm podzielonej płatności, a w konsekwencji system rozliczeń VAT polegający m.in. na wpłacaniu VAT przez nabywcę na odrębny rachunek VAT, którego środkami dostawca nie może dysponować swobodnie, a uwolnienie środków na inne cele wymaga zgody organu podatkowego, może być kwalifikowany jako tzw. inne obowiązki, jakie państwa członkowskie uznają za niezbędne dla zapobieżenia oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy 112. Jednakże art. 273

dyrektywy 112 przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania w wyborze środków, jakie mogą przyjąć m.in. w celu zapobieżenia oszustwom. Jednakże muszą one wykonywać swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zwłaszcza z poszanowaniem zasady proporcjonalności i zasady neutralności podatkowej (wyroki TSUE z: 17.05. 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 41; 21.11.2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35; 8.05.2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 38, 39).

**6.8.** Sąd nie ma wątpliwości, że uchylanie się od opodatkowania czy unikanie opodatkowania stanowią nieodłączny element wspólnego systemu VAT albowiem widoczna jest szczególna podatność tego systemu na ten rodzaj twórczych działań uczestników obrotu gospodarczego. Stąd też walka z nimi stała się celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 112, o czym przypomina orzecznictwo TSUE (por. m.in. wyrok TSUE z 21.05.2021 r., „ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Państwa członkowskie jako odpowiedzialne za realizację ww. celu mają możliwość wprowadzenia do swojego systemu prawnego szczególnych środków krajowych, które mają służyć m.in. realizacji takiego celu. Prawdą jest też, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych. Niemniej jednak środki przyjęte przez państwa członkowskie w tym zakresie nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do ich osiągnięcia i nie przekraczać tego, co jest w tym zakresie niezbędne. Przy wykonywaniu kompetencji powierzonych im na mocy dyrektyw unijnych państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część unijnego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasada proporcjonalności. Zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów unijnych (zob. wyrok TSUE z: 18.12.1997 r. Molenheide i in., C-286/94, C-340/95, C-401/95 oraz C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 46; 27.09.2007 r. Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 52). Zatem, o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (zob. ww. wyrok TSUE w sprawach Molenheide i in., EU:C:1997:623, pkt 47 oraz wyrok TSUE z 11.05.2006 r, Federation of Technological Industries i in., C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 30; Netto ). W szczególności środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób naruszający neutralność VAT (por. wyroki TSUE z:



19.10.2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 50; 21.03.2000 r., Gabalfrisa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 52; 21.06.2012 r., Mahagében, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 57). W dziedzinie VAT dostawcy działają jako poborcy na rachunek państwa i w interesie skarbu państwa (zob. wyrok TSUE z 20.10.1993 r. Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25). Dostawcy są zobowiązani do zapłaty VAT, mimo że podatek ten, jako podatek od konsumpcji, ponoszony jest ostatecznie przez konsumenta końcowego (zob. wyrok TSUE z 3.10.2006 r. Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 22 i 28). Właśnie dlatego cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym [...] czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności (ww. wyrok TSUE w sprawie Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 58; wyrok TSUE z 21.02.2008 r., Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 22).

Ważnym jest, aby nie tracić z pola widzenia tego, że wszelkie środki specjalne wprowadzane przez państwa członkowskie celem uchylania się od opodatkowania czy unikania opodatkowania stanowią swoistego rodzaju eksperyment na gruncie wspólnego systemu VAT. Eksperyment, który siłą rzeczy zawsze musi dotyczyć podatników VAT. Jego skutki nie są (bo w istocie nie mogą być) do końca znane na moment jego podejmowania. Choć niewątpliwie koniecznym jest, aby wprowadzenie szczególnego środka krajowego przez krajowego ustawodawcę nie doprowadzało do dotkliwych skutków na gruncie obowiązującego systemu prawa krajowego. Lekarstwo bowiem nie może być gorsze od choroby, a niestety bywa. Takim sytuacjom zaś powinno się zapobiegać.

**6.9.** Mechanizm podzielonej płatności, jest takim eksperymentem, którego celem jest walka z oszustwami związanymi z VAT. O jego nowatorskim charakterze i szerokim zakresie oraz niepokoju towarzyszącemu temu rozwiązaniu mówi się również we wniosku Komisji Europejskiej z 23.01.2019 r. Stąd przezorność Komisji Europejskiej, która podkreśliła i zobowiązała Polskę do przedłożenia sprawozdania na temat ogólnego wpływu przedmiotowego środka na poziom oszustw związanych z VAT oraz na podatników, których środek dotyczy, co znalazło też odzwierciedlenie w treści motywu (12) i art. 2 decyzji Rady 219/310.

Zgodnie z wnioskiem Komisji Europejskiej decyzja wykonawcza Rady zmieniająca decyzję wykonawczą (UE) 2019/310 w sprawie upoważnienia Polski do

wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Bruksela, dnia 22.2.2022 r. COM(2022) 58 final 2022/0040 (NLE) Polska złożyła takie sprawozdanie 29.04.2021 r., którego treść Sądowi nie jest znana. Jednocześnie pismem z 26.07.2021 r. Polska wystąpiła z wnioskiem do Komisji o prolongatę odstępstwa, co uczyniono decyzją wykonawczą 2022/559 z 5.04.2022 r. w sprawie zmiany decyzji wykonawczą Rady (UE) 2019/310 w odniesieniu do przyznanego Polsce zezwolenia na dalsze stosowanie szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 7.04.2022 r. Nr L 108, s. 51 i nast.) i którą to decyzją wydłużono zastosowanie ww. środka krajowego do 28.02.2025 r.

Sąd pragnie wskazać, że w żadnym z dokumentów przedstawionych Komisji Europejskiej a dostępnych sądowi krajowemu nie wynika, że Polska przedstawiła sprawozdanie na temat skutków mechanizmu podzielonej płatności na gruncie prawa upadłościowego. To pominięte zagadnienie jest o tyle kluczowe, że ów środek specjalny może doprowadzić do negatywnych konsekwencji w postaci niezrealizowania głównych celów postępowania upadłościowego, a zatem systemowego, realnego wpływu na podmioty będące w upadłości (podatników VAT) i ich wierzycieli oraz faworyzowania Skarbu Państwa kosztem ogółu wierzycieli, również tych pochodzących z innych państw członkowskich.

**6.10.** Sąd ma uzasadnione wątpliwości, czy wspomniany środek krajowy i związana z nim praktyka jego stosowania, nie wykracza poza cel dla którego został wprowadzony czyli cel w postaci walki z oszustwami VAT, a który to cel wynika zarówno z treści art. 273 dyrektywy 112, art. 395 dyrektywy 112 oraz decyzji Rady 2019/310.

TSUE w swoim wyroku z 11.07.1988r. *Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd*, 138 et 139/86, EU:C:1988:383, zwrócił uwagę na tle art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG; Dz. Urz. UE z 13.06.1977 r. nr L 145, s. 1; odpowiednik: art. 395 ust. 1 dyrektywy 112), że termin unikanie opodatkowania obejmuje oszustwo podatkowe. Te zaś zawiera w sobie element umyślności [działania] (pkt 21 ww. wyroku). Oszustwa podatkowe to praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami (por. m.in. raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978r.; Doc. 4098 [w:] *L'évasion et la fraude fiscales internationale*,

Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981, s. 173 i nast.). Chodzi tutaj o bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego, polegające na podstępym uchylaniu się od wymiaru lub uiszczenia części lub całości podatku. Na gruncie VAT zachowanie podatnika zmierza do uchylenia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Mowa tutaj o takich zachowaniach jak np. nieujawnianie przedmiotu opodatkowania i przez to niedeklarowanie podatku, stosowanie zaniżonych stawek, celowy brak zapłaty podatku, wystawianie fałszywych faktur itp. (por. m.in. wyrok TSUE z 7.12.2010 r., Postępowanie karne przeciwko R., C- 285/09, EU:C:2010:742, pkt 49 i powołane tam orzecznictwo).

**6.11.** Można mieć zatem poważne wątpliwości, czy uzyskanie zgody od organu podatkowego przez podatnika na przekazanie z jego rachunku VAT środków na inne cele niż zobowiązania publicznoprawne (nie tylko VAT), na rzecz innego wierzyciela publicznoprawnego (jak w realiach sprawy głównej), mieści się w granicach celu walki z oszustwami podatkowymi w VAT. Jest to stworzenie rozwiązania, które de facto organicza przedsiębiorcę w dysponowaniu jego środkami nakazując wręcz, aby środki uzyskane z VAT były przeznaczone na wybrane przez ustawodawcę zobowiązania publicznoprawne nawet przed powstaniem zobowiązania w VAT. Trudno uznać tym samym, że cel jest nakierowany jedynie na zwalczanie oszustw w VAT, skoro przewiduje się, że środki z VAT mogą być przekazywane na inne, lecz wybrane przez ustawodawcę zobowiązania publicznoprawne.

**6.12.** Jednakże na kanwie powyższej wątpliwości wyłania się kluczowa wątpliwość na tle okoliczności przedmiotowej sprawy, a mianowicie sytuacja podatnika VAT w upadłości oraz dysponowanie przez syndyka masy upadłości środkami na rachunku VAT upadłego przedsiębiorcy. W sprawie upadłość została ogłoszona postanowieniem sądu upadłościowego z 30.01.2019 r., którego uznano za właściwy jurysdykcyjnie po myśli art. 3 ust. 1 rozporządzenia 2015/848. Sąd uznał zatem, że podatnik stał niewypłacalny, czyli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, ale posiada środki na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego. Z dniem ogłoszenia upadłości upadły podatnik utracił prawo zarządu nad majątkiem oraz możliwość korzystania z mienia wchodzącego do masy upadłości i rozporządzania nim, lecz był zobowiązany do przekazania wszelkich informacji o swoim majątku. Wyznaczono syndyka masy upadłości, który dokonuje czynności w imieniu własnym na rachunek upadłego podatnika. Z dniem ogłoszenia upadłości majątek upadłego podatnika stał się masą upadłości, która służy

zaspokojeniu wierzycieli upadłego. W skład masy upadłości wchodzi majątek należący do upadłego podatnika w dniu ogłoszenia upadłości oraz nabyty przez upadłego podatnika w toku postępowania upadłościowego, poza określonymi wyjątkami zawartymi w przepisach art. 63-art. 67 uPu. Wśród tych wyjątków nie ma środków zgromadzonych na rachunku VAT. Zatem środki te powinny wejść do masy upadłości. Jak to wynika z okoliczności przedmiotowej sprawy organ podatkowy odmówił zwrotu środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika z powodu istnienia zaległości podatkowych (powstałych przed ogłoszeniem upadłości) organu podatkowego (w VAT i w podatku dochodowym), co stanowi jedną z przesłanek takiego działania w rozumieniu art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT. Jednakże wspomniane zaległości zostały zgłoszone na listę wierzytelności pod poz. 63, co wynika wyraźnie z akt sprawy. Znaczenie listy wierzytelności przejawia się tym, że legitymizuje ona wierzycieli, których wierzytelności zostały na niej umieszczone, do uczestnictwa w postępowaniu upadłościowym i uzyskania zaspokojenia z podziału funduszy masy upadłości wraz z innymi wierzycielami. Po zakończeniu lub umorzeniu postępowania natomiast wyciąg z listy wierzytelności jest tytułem egzekucyjnym przeciwko dłużnikowi. Na moment składania wniosku syndyk masy upadłości wskazał, że upadły podatnik nie miał innych zaległości podatkowych w VAT (powstałych w trakcie upadłości), zaś środki potrzebne mu były do zapłaty bieżącego zobowiązania w podatku od nieruchomości na rzecz budżetu samorządu lokalnego.

Odmowa zgody organu podatkowego opiera się na argumentacji, że upadły podatnik posiada zaległości podatkowe (pomimo, że zgłoszone na liście wierzytelności); przepisy Prawa upadłościowego nie mają w sprawie zastosowania; upadły podatnik nadal jest podatnikiem VAT, a przepisy uVAT stanowią przepisy szczególne dla przepisów uPu. Powyższe stanowisko takie jak zaprezentowane w niniejszej sprawie pojawiło się już w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych. W nieprawomocnych wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w: Kielcach z 2.07.2020 r., I SA/Ke 57/20; Gliwicach z 18.03.2021 r., I SA/GI 82/21; Opolu z 24.09.2021 r., I SA/Op 268/21 uznano, że art. 108b ust. 5 pkt 1 uVAT w z. z art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) uPb będące konsekwencją istnienia regulacji prawnej zawartej w art. 108a uVAT mają charakter przepisów szczególnych wobec przepisów uPu. Tym samym, odmawiając przekazania syndykowi zasobów finansowych zgromadzonych na rachunku VAT, administracja podatkowa nie ogranicza masy upadłości, nie uzyskuje nieuzasadnionego, szybszego zaspokojenia należności podatkowych państwa, niezgodnego z kolejnością wskazaną, niemieszczącą się w uPu i nie można przyjąć, że

proceeds to unauthorized enforcement against the assets forming the bankruptcy mass. The above view also found confirmation in the jurisprudence of the Supreme Administrative Court (NSA). In a binding judgment NSA of 16.03.2021 r., I FSK 1792/20 it was stated that provisions of law concerning VAT accounts, being accounts with a specific purpose, do not contain specific regulations in the event of the bankruptcy of the VAT taxpayer. Provisions of this kind are also not contained in uPu. Therefore, provisions of uPu do not exclude the application of provisions regulating VAT accounts in the event of the bankruptcy of the VAT taxpayer. Next, in the judgment NSA of 17.05.2022 r. I FSK 236/22 it was indicated that provisions concerning the mechanism of split payment in no way refer to uPu. The legislator, introducing in art. 108b ust. 5 pkt 1 lit. b) uVAT an absolute prohibition of transferring funds accumulated in the VAT account in the event of possession by the taxpayer of arrears in the title of taxes and liabilities, of which it is spoken in art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) uPb, did not foresee any exceptions concerning the bankruptcy mass. In introducing analogical changes, no provision was made in uPu. Nevertheless, assuming the rationality of the legislator and taking into account the principle of *lex posterior derogat legi priori*, new legal regulations in the scope of the mechanism of split payment do not foresee any exclusions, taking into account the essence, purpose and principles of uPu. In the opinion of NSA, the provision of art. 108 ust. 5 pkt 1 lit. b) uVAT does not raise any interpretative doubts and indicates that there is an absolute prohibition of transferring funds accumulated in the VAT account in the situation when there are tax arrears. This prohibition is not subject to limitation in the event of the bankruptcy of the taxpayer and the statement in the case of the primacy of uPu in this context is, in the opinion of NSA, unfounded or rather a collision between uVAT and uPu for the benefit of the first legal act was resolved by TSUE in the judgment of 15.10.2020 r., E. sp. z o.o. Sp. k. C-335/19, EU:C:2020:829.

A different opinion is contained in the literature: Ł. Grenda, Split payment a postępowanie upadłościowe, *Doradca restrukturyzacyjny* nr 22 [4-2020], s. 52-57. It is indicated in it that the Law of Bankruptcy finds application only exceptionally, exclusively in relation to those taxpayers who, with the force of an individual judgment of the bankruptcy court, find themselves in the state of bankruptcy, i.e. they constitute *lex specialis* to tax laws, also in relation to the regulation of split payment. This opinion is based on other jurisprudence of administrative courts binding before the introduction of the amendment (see, for example, judgments NSA of 15.07.2005 r., I FSK 5/05; 14.02.2008 r., I FSK 243/07; resolution of the panel of 7 judges NSA of 26.10.2015 r., I FPS 3/15).

**6.13.** Powstaje zatem wątpliwość, czy odstępstwo jakim jest mechanizm podzielonej płatności na gruncie wspólnego systemu VAT, przyznany na mocy decyzji wykonawczych, które powoduje w praktyce, blokadę środków pochodzących z VAT na odrębnym rachunku VAT podatnika ze względu na istnienie zaległości podatkowych (wpisanych na listę wierzytelności) w innych podatkach (nie tylko VAT), co wynika z treści art. 108b ust. 5 pkt 1 lit. b) uVAT, jak też praktyki krajowej organów podatkowych i sądów administracyjnych, nie wychodzi poza cel (w zakresie jakim jest to niezbędne i konieczne), dla którego wystąpiono o ww. odstępstwo jakim jest walka z oszustwami VAT. Tym bardziej ta wątpliwość pogłębia się co do realizacji ww. celu, gdy blokada takich środków na rachunku VAT dotyczy upadłego podatnika VAT. Trudno bowiem uznać, że ww. odmowa wypłaty środków VAT syndykowi masy upadłości, działającemu pod nadzorem sędziego komisarza, realizując obowiązki wynikające z przepisów uPu, czyniona jest w celu walki z oszustwami VAT. Treścią czynności wykonywanych przez syndyka jest niewątpliwie świadczenie na rzecz masy upadłościowej. Syndyk w stosunku do masy upadłościowej podejmuje działania mające na celu ściąganie należności od dłużników, spieniężenie majątku upadłego, zaspokojenie wierzycieli (w tym Skarbu Państwa) i doprowadzenie (o ile racjonalne względy na to pozwolą) do utrzymania przedsiębiorstwa upadłego. Prowadzenie działalności gospodarczej w takim przypadku stanowi wyjątek, a nie zasadę. Zatem pomimo, że upadły przedsiębiorca posiada nadal status podatnika VAT to jego sytuacja faktyczna z racji jego statusu zmienia się w sposób kluczowy. A sytuacji tej nie można przyrównywać do sytuacji oszusta podatkowego. Nie sposób jest twierdzić, że uregulowane ustawowo działania syndyka mogą realizować cel oszukańczy na gruncie VAT, a tym samym walka z tymi działaniami usprawiedliwia blokadę środków. Sama sytuacja podatnika w upadłości nie powinna być także traktowana na równi z sytuacją oszusta. Powyższe tym samym uzasadniałoby twierdzenie, że wspomniany środek krajowy wychodzi poza cel jakiego miał służyć.

**6.14.** Co więcej, wspomniana wcześniej zasada proporcjonalności wskazuje, że tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować te najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (tutaj) walki z oszustwami VAT (wyrok TSUE z 12.07. 2001 r. Jippes i in. C-189/01, EU:C:2001:420, pkt 81). Wspomniana odmowa zgody na uwolnienie środków VAT z rachunku VAT z uwagi na istnienie nominalne zaległości podatkowych nie tylko VAT (albowiem zostały one umieszczone na liście wierzytelności) może jawić się jako nadmierna. Po pierwsze,

wspomnianych zaległości nie można traktować w sposób identyczny jak takich, które podlegają egzekucji, gdyż zostały ujęte na liście wierzytelności. Po drugie, w braku zaległości w VAT syndyk masy upadłości pozbawiony jest możliwości przeznaczenia tych środków na spłacenie wierzycieli (także tych pochodzących z innych państw członkowskich).

**6.15.** Trybunał wyjaśnił już, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu zasad zwrotu nadwyżki VAT, o tyle wspomniane zasady nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika w całości lub w części ciężar tego podatku. W szczególności takie warunki powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z tej nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, a w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyroki TSUE z: 6.07.2017 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; 12.05.2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo). Skoro upadły podatnik VAT w istocie nie prowadzi działalności gospodarczej, nie generuje zatem możliwości powstania zobowiązania w VAT, a syndyk wskazuje, że upadły nie ma bieżących zaległości w VAT po ogłoszeniu upadłości, to tym samym: czy blokada środków na rachunku VAT nie narusza zasady neutralności VAT?

## **7. Uzasadnienie drugiego pytania prejudycjalnego.**

**7.1.** Kolejne pytanie prejudycjalne wskazuje na wątpliwości Sądu w zakresie naruszenia prawa własności przewidzianego w treści art. 17 ust. 1 Karty w okolicznościach przedmiotowej sprawy opisanych w pkt 4 niniejszego postanowienia. Nie można przejść obojętnie wobec tego, że kwestia własności jest elementem stanu faktycznego ukształtowanego przepisami uPu i względem takiej sytuacji ustawodawca polski w oparciu o upoważnienie zawarte w decyzji 2019/310, wprowadził w innej dziedzinie prawa (prawie podatkowym) środek krajowy celem zwalczania oszustw VAT.

**7.2.** Nie ma wątpliwości, że środki finansowe zgromadzone na rachunku VAT stanowią własność podatnika, w tym również podatnika będącego w upadłości jako element masy upadłości. Potwierdzono to również we wniosku Komisji Europejskiej z 23.01.2019 r. Blokada tych środków znajdujących się na tym rachunku stanowi niewątpliwie ograniczenie korzystania z tych środków albowiem środki te mogą być

przeznaczone na ściśle określony cel czyli zapłatę VAT lub innych należności publicznoprawnych stanowiących dochód wyłącznie budżetu państwa. Podatnik musi uzyskać zgodę organu podatkowego na przekazanie ich na inne cele (w tym zapłatę podatków na rzecz innych wierzycieli publicznoprawnych, wynikających z ustawy). Taką zgodę musi mieć również syndyk masy upadłości, który zarządza majątkiem upadłego podatnika pod nadzorem sędziego komisarza. Odmowa zgody następuje automatycznie w sytuacji istnienia zaległości podatkowych (wierzycelności publicznoprawnych - nie tylko w VAT - stanowiących dochód budżetu państwa). Jednakże taka odmowa już nie musi być automatyczna w sytuacji, gdy wierzycelności takie są ujęte na liście wierzycelności, a zatem czekają na ich realizację w toku postępowania upadłościowego (termin ich płatności jest zawieszony przez instytucje Prawa upadłościowego). Wykładnia zależy od organu podatkowego, a zatem należy założyć swoistego rodzaju uznaniowość. Jednakże w przypadku odmowy zgody, w sytuacji takiej, jak w okolicznościach przedmiotowej sprawy, widoczna jest podwójna korzyść majątkowa jaką uzyskuje Skarb Państwa czyli z jednej strony zgłasza swoje wierzycelności na listę wierzycelności, z drugiej strony z tego samego powodu blokuje środki pieniężne na rachunku VAT. Blokada ta doprowadza do sytuacji, w której syndyk masy upadłości nie może wykorzystać tych środków finansowych do zaspokojenia ogółu wierzycieli (pośród których znajduje się Skarb Państwa) w toku postępowania upadłościowego toczącego się pod nadzorem sędziego komisarza. Jak już wskazano sytuacja faktyczna upadłego podatnika jest odmienna od podatnika, który prowadzi działalność gospodarczą. Podatnik ten traci kontrolę nad swoim majątkiem. W jego miejsce wstępuje syndyk działający w jego imieniu i na jego rzecz, który w pierwszej kolejności zmierza swoimi działaniami do zaspokojenia ogółu wierzycieli, a wyjątkowo prowadzi działalność gospodarczą. Zatem, tak jak w sprawie, podatnik może nie mieć bieżących zobowiązań z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej (którą w jego imieniu prowadzi syndyk), ale może mieć zobowiązania z innych tytułów, które nie zasilają budżetu państwa czyli podatku od nieruchomości (budżet samorządu lokalnego) wynikające z regulacji ustawowej. Sam organ podatkowy nie może dokonać egzekucji z ww. rachunku bankowego albowiem w toku postępowania upadłościowego wszystkie postępowania egzekucyjne, z mocy regulacji uPu, są umarzone z mocy prawa (również te dotyczące VAT). Regulacja ustawowa wpływa na wykonywanie obowiązków przez syndyka masy upadłości albowiem wbrew przepisom uPu decyduje, jakie decyzje ma podejmować syndyk masy upadłości wobec ww. środków pieniężnych należących do podatnika, które z mocy prawa powinny wejść do masy upadłości. Należy wskazać, iż w tym



zakresie nie ma możliwości działania również sędziego komisarza (sąd, pod którego nadzorem toczy się postępowanie upadłościowe). Możliwy do zaistnienia skutek to taki, że środki finansowe zablokowane na rachunku VAT (w braku innych środków upadłego) a nieprzekazane syndykowi masy upadłości mogą doprowadzić do umorzenia postępowania upadłościowego i faktycznego zaspokojenia się wyłącznie Skarbu Państwa kosztem pozostałych wierzycieli (procedury egzekucyjne publicznoprawne są szybsze niż procedury cywilnoprawne) przy jednoczesnym braku możliwości likwidacji przedsiębiorstwa upadłego podatnika. Innym skutkiem przy istnieniu aktywów finansowych u upadłego podatnika dających możliwość zaspokojenia ogółu wierzycieli (w tym Skarbu Państwa) jest to, że wykluczenie z masy upadłości tych środków może doprowadzić do sytuacji, że środków tych nie będzie komu oddać, gdy przedsiębiorstwo zostanie zlikwidowane. Zaś sam podatnik zostanie wykreślony z rejestru decyzją sądu upadłościowego. Dojdzie tym samym do nieuprawnionego przysporzenia na rzecz Skarbu Państwa.

7.3. W prawie Unii prawo własności jest chronione, w szczególności, na mocy art. 17 Karty. Zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty znajduje ona zastosowanie do państw członkowskich w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Dotyczy to bez wątpienia spraw z zakresu VAT (zob. wyrok TSUE z 26.02.2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25 i nast.). W myśl zaś art. 52 ust. 3 Karty w zakresie, w jakim zawiera ona prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, zawartej w Rzymie, w dniu 4 listopada 1950 r. (dalej: EKPC), ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Jeśli chodzi o art. 17 Karty, zgodnie z wyjaśnieniami dotyczącymi Karty praw podstawowych (Dz. Urz. UE z 14.12.2007 r. nr C 3030 s. 17) odpowiada on art. 1 protokołu nr 1 do EKPC. W związku z tym art. 17 Karty należy interpretować w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC) dotyczącego tego ostatniego przepisu jako minimalnego progu ochrony (por. wyrok TSUE z 21.05.2019 r., Komisja/Węgry, C-235/17, EU:C:2019:432, pkt 72). Pojęcie „mienia”, o którym mowa w art. 17 ust. 1, ma samodzielne znaczenie, które nie ogranicza się do własności rzeczy materialnych, i że pewne inne prawa i interesy stanowiące aktywa mogą również zostać uznane za „prawa majątkowe” (wyrok ETPC z 22.06.2004 r., Broniowski v. Polska, nr 31443/96, § 129; wszystkie poniższe wyroki ETPC dostępne na stronie <https://hudoc.echr.coe.int/>). W niektórych okolicznościach pojęcie „mienia” może obejmować wartości majątkowe, w tym wierzytelności (zob. wyrok ETPC z 28.09.2004 r., Kopecký v. Słowacja, nr 44912/98, § 35). Artykuł 1

Protokołu nr 1 ma zastosowanie jedynie do aktualnego majątku danej osoby (wyroki ETPC z: 13.06.1979 r. Marckx v. Belgia, nr 6833/74, § 50). Co się tyczy VAT to w wyroku ETPC z 22.01.2009 r. Bulves v. Bułgaria, skarga nr 3991/03, § 57 uznano, że prawo skarżącej spółki do odliczenia podatku naliczonego stanowiło co najmniej „uzasadnione oczekiwanie” uzyskania skutecznego korzystania z prawa własności stanowiącego „własność” w rozumieniu pierwszego zdania art. 1 Protokołu nr 1 (patrz, mutatis mutandis, wyroki ETPC z: 29.11.1991 r. Pine Valley Developments Ltd i inni v. Irlandia, § 51; 16.04.2002 r., Dangeville v. Francja, nr 36677/97, § 48; 22.07.2003, Cabinet Diot i SA Gras Savoye v. Francja, nr 49217/99 i 49218/99, § 26; 25.04.2007 r., Aon Conseil and Courtage SA i Christian de Clarens SA v. Francja, nr 70160/01, § 45 oraz wyrok ETPC z 23.05.2007 r., Interspav v. Ukraina, nr 803/02, § 30-32). A zatem prawo do odliczenia VAT jest niczym innym jak ekspektatywą prawa majątkowego podlegającą ochronie na gruncie art. 17 Karty. Nie ma wątpliwości, że środki pieniężne znajdujące się na odrębnym rachunku VAT stanowią mienie w rozumieniu art. 17 ust. 1 Karty i podlegają ochronie na mocy tego przepisu.

7.4. Skuteczność władzy publicznej napotyka na barierę nie do przebycia, jaką są prawa podstawowe obywateli, których ograniczenia, w myśl art. 52 ust. 1 Karty, mogą być wprowadzone jedynie w drodze ustawy i z poszanowaniem ich istoty, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób (por. wyrok TSUE z 15.02.2016 r., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, pkt 50). Jest to zatem kwestia trudnej równowagi między porządkiem publicznym a wolnością do posiadania. Spełnienie wymogu, by ta ingerencja lub ograniczenie były „przewidziane ustawą” wymaga nie tylko, by środek miał podstawę ustawową jako taką, czyli miał „podstawę w prawie krajowym”, ale także nakłada obowiązek aby ta podstawa reprezentowała odpowiedni poziom jakościowy (P. Wachsmann, „De la qualité de la loi à la qualité du système juridique”, w: Libertés, Justice, Tolérance, Mélanges en hommage au doyen Gérard Cohen-Jonathan, Bruylant, Bruxelles, vol. 2, s. 1687; por. opinia RG P.C. Vilalóna z 14.04.2011 r. do sprawy C-70/10, EU:C:2011:255, pkt 88 i nast.). Ta „ustawa” powinna być bowiem wystarczająco dostępna i przewidywalna, czyli sformułowana w precyzyjny sposób, by jednostka była w stanie – bez potrzeby uzyskania profesjonalnych porad – dostosować swoje postępowanie; przewidzieć konsekwencje, jakie ustawa będzie miała wobec niej (wyrok ETPC z 26.03.1987 r. Leander v. Szwecja, nr 9248/81, § 50.); przewidzieć w rozsądnym stopniu w okolicznościach danej sprawy konsekwencje, jakie mogą wynikać z danego aktu (wyrok ETPC z 25.02.1992 r. Margareta i Roger Andersson v. Szwecja,

nr 12963/87, § 75). „Ustawa” powinna być zatem wystarczająco jasna (wyrok ETPC z 3.07.2007 r. *Tan v. Turcja*, nr 9460/03, §§ 22–26) i przewidywalna w odniesieniu do znaczenia i charakteru stosowanych środków (por. decyzja ETPC z 25.09.2006 r. *Coban v. Hiszpania*, nr 17060/02) oraz określać wystarczająco jasno zakres i zasady wykonywania prawa do ingerencji w korzystanie z praw zagwarantowanych przez EKPC (wyrok ETPC z 14.09.2010 r. *Sanoma Uitgevers v. Niderlandy*, nr 38224/03, §§ 81, 82). Ustawa, która przyznaje uprawnienia dyskrecjonalne, nie jest sprzeczna z tym wymogiem, pod warunkiem że zakres i zasady wykonywania tych uprawnień są wystarczająco jasno określone z uwagi na uzasadnione interesy, które wchodzą w grę, w celu zapewnienia jednostce odpowiedniej ochrony przed arbitralnością (ww. wyrok ETPC w sprawie *Margareta i Roger Andersson*, § 75). Ustawa przyznająca uprawnienia dyskrecjonalne powinna zatem określać ich zakres (wyrok ETPC z 25.03.1983 r. *Silver i in. v. Zjednoczone Królestwo*, nr 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 i 7136/75, § 88). Wszystkie te wymogi wynikają z idei rządów prawa (wyrok ETPC z 25.05.1998 r. *Kopp v. Szwajcaria*, nr 23224/94, § 55). Z wymogu, zgodnie z którym każde ograniczenie powinno być „przewidziane ustawą”, wynika zgodnie z orzecznictwem ETPC, że działania osób dysponujących władzą publiczną wpisują się w ramy określone uprzednio przez przepisy prawa, co nakłada określone wymogi, które powinny być spełnione zarówno przez same przepisy prawa, jak i procedury mające na celu zobowiązanie do ich skutecznego przestrzegania (K. Grabarczyk, *Les principes généraux dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l’homme*, PUAM 2008, spéc. s. 194 i nast.). Wreszcie ETPC wyjaśnił, że termin „ustawa” należy rozumieć w jego ujęciu „materialnym”, a nie tylko w ujęciu formalnym, ponieważ może ono obejmować zarówno „prawo pisane”, jak i „prawo niepisane”, a także „prawo wypracowane” przez sądy (wyroki ETPC z: 26.04.1979 r. *Sunday Times przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* (nr 1), nr 6538/74, seria A nr 30, § 49; 13.07. 1995 r. *Tolstoy Miloslavsky v. Zjednoczone Królestwo*, nr 18139/91, seria A nr 316-B, § 37). Z tego punktu widzenia może być konieczne między innymi uwzględnienie w stosownym przypadku orzecznictwa. „Utrwalone orzecznictwo”, opublikowane, a zatem dostępne i uwzględniane przez sądy krajowe, jest w stanie w niektórych okolicznościach uzupełnić przepisy ustawowe oraz wyjaśnić je tak, aby stały się przewidywalne (wyrok ETPC z 24.05.1988 r. *Müller i in. v. Szwajcaria*, nr 10737/84, § 29.). W odniesieniu do zasady proporcjonalności - zasada ta wymaga, aby ograniczenie korzystania z prawa własności nie wykraczała poza granice tego, co odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów przyświecających uregulowaniu, przy czym jeśli jest możliwy

wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, zaś wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyrok TSUE z 20.03.2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

7.5. Jak to zostało już wskazane, mechanizm podzielonej płatności wprowadzono celem walki z oszustwami VAT, co samo w sobie należy uznać za zgodne z interesem ogólnym (por. wyrok ETPC z 22.09.1994 r. Hentrich v. Francja, nr 13616/88, § 39). Jednakże ustawodawca nie uregulował w żadnej mierze kwestii skutków takiej regulacji na gruncie Prawa upadłościowego. W takiej sytuacji trudno mówić o jasnych i precyzyjnych regułach, które umożliwiają profesjonalnemu podmiotowi prawa jakim jest syndyk masy upadłości na prowadzenie postępowania upadłościowego i przewidywalność działania organu podatkowego. Zaistniała konkurencyjność rozwiązań prawnych stworzyła niepewność prawną niosącą w kontekście okoliczności sprawy znamiona arbitralnych. Jeden organ podatkowy, stosując jedynie wykładnię językową odmówi zgody na uwolnienie środków z uwagi na istnienie nominalne zaległości podatkowych (pomimo ich zgłoszenia na listę wierzytelności). Inny, stosując wykładnię systemową i celowościową, środki takie uwolni albowiem uzna, że faktycznie zaległości tych jako zgłoszonych na listę wierzytelności nie ma, gdyż podlegają one zaspokojeniu w trybie przepisów uPu (i w terminie z nich wynikającym, który jeszcze nie upłynął). Ponadto obowiązujące przepisy wskazują na uwzględnianie środków z rachunku VAT w masie upadłości albowiem wyłączenie takich środków powinno być wprost wskazane w art. 63 uPu, co zresztą zostało uczynione przez ustawodawcę w odniesieniu do środków pieniężnych znajdujących się na rachunku będącym przedmiotem blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 2 O.p. (czyli dotyczącego innego instrumentu wprowadzonego celem przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych). Owa nieprzewidywalność ustawy widoczna jest również na poziomie materialnym. W orzecznictwie sądów administracyjnych jawi się jako niejasne jaką regułą kolizyjną uznaje się za kluczową a widoczne są trzy: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. Przy czym interesującym jest, że przymiot *lex specialis* raz jest przyznawany przepisom uPu, a raz przepisom uVAT. Taki stan stanowi argument przemawiający za niejasnością i nieprzewidywalnością wprowadzonego uregulowania i rodzi niepewności po stronie syndyka masy upadłości. Niedogodność zaś wyrażająca się w odmowie zgody na uwolnienie środków z rachunku VAT upadłego przedsiębiorcy na wniosek syndyka

masy upadłości jawi się jako nadmierna (choćby mając na uwadze fakt wpisania wierzytelności podatkowej na listę wierzytelności) w odniesieniu do zamierzonego celu, jakim jest walka z oszustwami VAT i może być rozpatrywana jako niezgodna z celem UE, tj. art. 3 ust. 3 TUE ustanowienie rynku wewnętrznego promowanym zarówno w motywie 4 dyrektywy 112 (motyw 4) oraz motywie (5) rozporządzenia 2015/848. Rodzi zatem wątpliwości Sądu to, czy odpowiednim i koniecznym instrumentem ograniczającym prawo własności w celu walki z oszustwami VAT jest blokada środków VAT na rzecz syndyka masy upadłości realizującego obowiązki w ramach toczącego się postępowania upadłościowego.

## **8. Uzasadnienie trzeciego pytania prejudycjalnego.**

**8.1.** Unia Europejska jest unią prawa, a rządy prawa i praworzędność to podstawa funkcjonowania tej organizacji i wspólnej Europy od samego początku (por. wyrok TSUE z 23.04.1986 r., Parti écologiste „Les Verts”, 294/83, EU:C:1986:166, pkt 23). Każde państwo członkowskie dzieli z wszystkimi innymi państwami członkowskimi – i uznaje, że państwa te dzielą z nim – szereg wspólnych wartości, na których opiera się Unia, jak sprecyzowano w art. 2 TUE. Założenie to oznacza i uzasadnia istnienie wzajemnego zaufania między państwami członkowskimi, że wartości te będą uznawane i że zatem prawo Unii, które wprowadza je w życie, będzie przestrzegane (por. opinia TSUE z 18.12.2014 r., 2/13, EU:C:2014:2454, pkt 168). Dokładnie 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 (por. wyrok TSUE z 6.03.2018 r., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 34). Z kolei 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: 12.12.2013 r. Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, pkt 44; 15.02.1996 r. Duff i in., C-63/93, EU:C:1996:51, pkt 20; 29.04.2004 r. Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 34; 11.06.2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 77). Zasada pewności prawa obowiązuje wszystkie organy krajowe

odpowiedzialne za stosowanie prawa Unii (zob. wyrok TSUE z 17.07.2008 r. ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo). Niewątpliwym jest zatem, że aby mówić o dobrej administracji w rozumieniu art. 41 ust. 1 Karty musi ona działać na podstawie i w granicach prawa, w tym prawa UE.

**8.2.** Walki z oszustwami w zakresie VAT, będącej jednym z uznawanych celów Unii Europejskiej, nie można rozważać wyłącznie w kategoriach jej skuteczności. Środki i metody tej walki powinny być zgodne z wymogami państwa prawa, które polega przede wszystkim na utrzymaniu władzy i siły w granicach prawa, w szczególności zgodnie z porządkiem prawnym, którego powodem i celem istnienia jest obrona praw podstawowych oraz ograniczeniami wprost wskazywanymi w przepisach prawa. W sytuacji, w której władza publiczna uzyskałaby zbyt daleko sięgające instrumenty służące walce z oszustwami VAT i wykorzystując które, mogłaby ona ignorować lub podważać prawa podstawowe, jak i wychodzić poza cele Unii, nic nie byłoby w stanie stanąć na przeszkodzie temu, aby jej niekontrolowane i całkowicie swobodne działanie ostatecznie stałoby się szkodliwe dla wspólnego systemu VAT, a w konsekwencji dla podatników VAT.

**8.3.** Niewątpliwie wskazane wcześniej aspekty sprawy głównej wskazują na niespójność polskiego systemu prawnego na linii środek krajowy (mechanizm podzielonej płatności) znajdujący się w przepisach uVAT odnoszący się do podatników VAT i stanowiący odstępstwo od wspólnego systemu VAT (rozumiany jako praktyka ich stosowania) a przepisy krajowe dotyczące kwestii, jaki majątek z mocy ustawy wchodzi do masy upadłości w razie ogłoszenia upadłości podatnika VAT, w którego imieniu i na jego rzecz działa syndyk masy upadłości, znajdujące się w przepisach uPu. Ograniczenie korzystania ze środków pieniężnych znajdujących się na rachunku VAT, o przekazanie których wnosi syndyk masy upadłości po ogłoszeniu upadłości podatnika VAT, poprzez wykładnię przepisów pomijającą ograniczenia prawne wyływające z prawa UE, trudno uznać za adekwatny środek do zamierzonego celu, jakim jest walka z oszustwami VAT. Działania syndyka podejmowanych pod nadzorem sądu, nie można utożsamiać z działaniami oszukańczymi i to celowanymi w aspekcie oszustw VAT. Wprawdzie syndyka nie można traktować na równi z urzędnikiem publicznym (wyrok ETPC z 5.11.2001 r. Werner v. Polska, nr 26760/95, § 34), jednakże jest on zobowiązany do realizacji ściśle określonych obowiązków na mocy przepisów uPu pod nadzorem sędziego komisarza, które mają właśnie zapobiegać przed niepożądanymi skutkami złej sytuacji gospodarczej podmiotu, np. ukrywanie majątku przed wierzycielami. Ustawodawca krajowy stworzył system prawa upadłościowego, którego

głównymi celem jest nie tylko spłacenie wierzycieli ale i uratowanie (o ile to możliwe) podmiotu gospodarczego, niekoniecznie jego likwidacja. Zatem ustawodawca polski uznał, że w interesie społecznym jest uregulowanie zagadnienia niewypłacalności przedsiębiorstw w odrębnej ustawie. Stąd też, gdy ustawodawca polski wprowadza środek, którym zamierza walczyć z oszustwami VAT, nie można zakładać, że jego intencją było jednoczesne pozbawienie skutków innych przepisów prawa krajowego (bez jednoznacznego tego wskazania), równie ważnych dla funkcjonowania rynku (również rynku wewnętrznego UE). Tym samym organy podatkowe, dokonując wykładni przepisów prawa, w tym prawa UE, nie powinny dokonywać odkodowywania z nich norm w sposób, który może doprowadzić do zniweczenia celów postępowania upadłościowego, a w konsekwencji do uprzywilejowania Skarbu Państwa kosztem ogółu wierzycieli, także tych znajdujących się na terytorium innych państw członkowskich. W swojej wykładni organy podatkowe nie powinny pogłębiać trudności i niespójności pomiędzy dwoma systemami prawnymi - publicznym i prywatnym, tworząc pułapkę prawną dla syndyka masy upadłości zarządzającego majątkiem podatnika VAT. Uzasadnieniem takiego działania nie może być, jak to zostało już wskazane wcześniej, walka z oszustwami VAT. W państwie prawa podmioty gospodarcze mają prawo oczekiwać od organów państwa, że w swym działaniu granice ich ingerencji w prawa podstawowe będą miały racjonalne podstawy, w których będą uwzględniane nie tylko racje Skarbu Państwa, lecz też nie będą one podejmować decyzji, które w konsekwencji stają się dla tych podmiotów szkodliwe.

**9.** Ze względu na wątpliwości, jakie na gruncie zasad prawa unijnego oraz przytoczonych wyżej przepisów dyrektywy 112 w odniesieniu do przedstawionego zagadnienia, 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.

**10.** 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 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.).

