

62022CJ0709

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 12 września 2024 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 273 i 395 – Decyzja wykonawcza (UE) 2019/310 – Zwalczanie oszustw związanych z VAT – Mechanizm podzielonej płatności – Rachunek VAT podatnika w upadłości – Przekazanie środków zgromadzonych na tym rachunku na wniosek syndyka masy upadłości

W sprawie C-709/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 22 września 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2022 r., w postępowaniu:

Syndyk Masy Upadłości A

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: N. Wahl, pełniący obowiązki prezesa izby, J. Passer i M. L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu – K. Tudrujek,

—

w imieniu Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – P. Chrupek, radca prawny,

—

w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

—
w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold, K. Herrmann i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 kwietnia 2024 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), decyzji wykonawczej Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 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.U. 2019, L 51, s. 19), art. 17 ust. 1, art. 41 ust. 1, art. 51 ust. 1 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwaney dalej „Kartą”), art. 2 i art. 4 ust. 3 TUE, a także zasad proporcjonalności, neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i pewności prawa.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Syndykiem Masy Upadłości A (zwanym dalej „syndykiem A”) a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Polska) (zwanym dalej „dyrektorem administracji podatkowej”) w przedmiocie decyzji tego ostatniego o odmowie uruchomienia środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika w upadłości.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3

Zgodnie z brzmieniem art. 206 dyrektywy 2006/112:

„Kiedy 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”.

4

Artykuł 226 tej dyrektywy przewiduje:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyznacznie następujące dane:

[...]”.

Artykuł 273 tej dyrektywy 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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Artykuł 395 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji [Europejskiej], Rada [Unii Europejskiej] 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”.

Rozporządzenie (UE) 2015/848

Zgodnie z art. 1 ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego (Dz.U. 2015, L 141, s. 19):

„Niniejsze rozporządzenie ma zastosowanie do publicznych postępowań zbiorowych – w tym do postępowań przejściowych – określonych w prawie dotyczącym niewypłacalności i w których do celów naprawczych, celów restrukturyzacji długu, reorganizacji lub likwidacji:

a)

całkowicie lub częściowo odebrano dłużnikowi zarządek majątkiem i powołano zarządcę;

b)

majątek i sprawy dłużnika poddano kontroli sądowej lub nadzorowi sądowemu; lub

c)

na podstawie orzeczenia sądu lub z mocy prawa zostaje przyznane tymczasowe wstrzymanie indywidualnego postępowania egzekucyjnego, by umożliwić negocjacje między dłużnikiem a jego wierzycielami, pod warunkiem że w postępowaniach, w których przyznano tymczasowe wstrzymanie egzekucji, przewidziane zostaną właściwe środki dla ochrony ogółu wierzycieli,

oraz, jeżeli nie nastąpi porozumienie, postępowania te poprzedzają jedno z postępowań, o których mowa w lit. a) lub b)”.
Decyzja wykonawcza 2019/310

8

Decyzja wykonawcza 2019/310 została przyjęta, jak wynika z jej preambuły, na podstawie traktatu FUE oraz dyrektywy 2006/112, a w szczególności jej art. 395 ust. 1.

9

Motywy 1, 3, 4, 7, 9, 11 i 12 decyzji wykonawczej 2019/310 stanowią:

„(1)

Pismem, które wpłynęło do Komisji w dniu 15 maja 2018 r., Polska wystąpiła z wnioskiem o upoważnienie do wprowadzenia szczególnego rodzaju stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy [2006/112] w celu zastosowania mechanizmu podzielonej płatności (zwanego dalej »szczególnym rodzajem«). Szczególny rodzaj powinien wymagać wystawienia specjalnego komunikatu, zgodnie z którym [VAT] musi zostać wpłacony na zablokowany rachunek VAT dostawcy/usługodawcy, do faktur wystawianych w związku z dostawami towarów i świadczeniem usług podatnych na oszustwa i zasadniczo objętych w Polsce mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz odpowiedzialnością solidarną. [...]

[...]

(3)

Polska podjęła już liczne działania w celu zwalczania oszustw. Wprowadziła między innymi mechanizm odwrotnego obciążenia oraz solidarną odpowiedzialność dostawcy/usługodawcy i nabywcy, jednolity plik kontrolny, surowsze przepisy dotyczące rejestracji podatników VAT i ich wykreślenia z rejestru i większą liczbę kontroli. Polska pomimo tego uważa jednak, że rodzaj te są niewystarczające, aby zapobiec oszustwom związanym z VAT.

(4)

Polska jest zdania, że stosowanie szczególnego rodzaju 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.

[...]

(7)

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 rodzajem, na wniosek

dostawcy/us?ugodawcy posiadaj?cego zablokowany rachunek VAT zwrot zostanie dokonany w ci?gu 25 dni;

[...]

(9)

Szczególny ?rodek ma mie? zastosowanie do wszystkich dostawców/us?ugodawców, w tym dostawców/us?ugodawców niemaj?cych siedziby w Polsce, w zwi?zku z czym musz? oni posiada? rachunek bankowy prowadzony zgodnie z polskim prawem bankowym. W tym wzgl?dzie Polska potwierdzi?a, ?e ci dostawcy/us?ugodawcy nie ponios? ?adnych dodatkowych kosztów zwi?zanych z obowi?zkiem otwarcia rachunku bankowego w Polsce, poniewa? b?d? mogli bezp?atnie otworzy? i posiada? rachunek bankowy do p?atno?ci VAT w Polsce.

[...]

(11)

Komisja jest zdania, ?e szczególny ?rodek w odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug podatnych na oszustwa mo?e przynie?? skuteczne rezultaty w walce z oszustwami zwi?zanymi z VAT. [...]

(12)

Bior?c pod uwag?, ?e szczególny ?rodek stanowi nowo?? i ma szeroki zakres, nale?y zapewni? niezbdne dzia?ania nast?pcze. W szczególnoci takie dzia?ania nast?pcze powinny skoncentrowa? si? na wp?ywie szczególnego ?rodka na poziom oszustw zwi?zanych z VAT i na podatników, mi?dzy innymi w odniesieniu do zwrotów VAT, obci??e? administracyjnych i kosztów ponoszonych przez podatników. Polska powinna zatem przedstawi? sprawozdanie na temat wp?ywu szczególnego ?rodka 18 miesi?cy po wej?ciu w ?ycie szczególnego ?rodka w Polsce”.

10

Artyku? 1 tej decyzji wykonawczej stanowi:

„Na zasadzie odst?pstwa od art. 226 dyrektywy [2006/112] upowa?nia si? Polsk? do wprowadzenia obowi?zku umieszczania na fakturach wystawianych w odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug wymienionych w za??czniku do niniejszej decyzji dokonywanych mi?dzy podatnikami specjalnego komunikatu o konieczno?ci wp?aty VAT na odr?bny i zablokowany rachunek bankowy VAT dostawcy/us?ugodawcy otwarty w Polsce, je?eli p?atno?ci z tytu?u dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug s? dokonywane elektronicznym przelewem bankowym”.

11

Zgodnie z jej art. 3 akapit drugi rzeczona decyzja wykonawcza mia?a zastosowanie od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r.

12

Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/559 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany decyzji wykonawczej (UE) 2019/310 w odniesieniu do przyznanego Polsce zezwolenia na dalsze stosowanie szczególnego ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2022, L 108, s. 51) przed?u?y?a

upoważnienie przyznane decyzją wykonawczą 2019/310 do dnia 28 lutego 2025 r.

Prawo polskie

Ustawa o VAT

13

Artykuł 106e ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r., poz. 685), ze zmianami (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„[W] przypadku faktur, w których kwota należności ogółem przekracza kwotę 15000 [złotych polskich (PLN)] lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, obejmujących dokonanych na rzecz podatnika dostaw towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy – wyrazy »mechanizm podzielonej płatności« [...]”.

14

Artykuł 108a tej ustawy przewiduje:

„1. Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności.

1a. Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15000 [PLN] lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności. [...]

[...]

2. 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”.

15

Zgodnie z brzmieniem art. 108b wspomnianej ustawy:

„1. 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.

[...]

3. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku. [...]

[...]

5. Naczelnik urzędu skarbowego odmawia, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT:

1)

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 [(Dz.U. z 1997 r., nr 140, poz. 939), ze zmianami (zwanej dalej „prawem bankowym”)] – w wysokości odpowiadającej tej zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, według stanu na dzień wydania decyzji;

2)

w przypadku gdy zachodzi uzasadniona obawa, że:

a)

zobowiązanie podatkowe z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) [prawa bankowego], nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań podatkowych lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązań podatkowych, lub

b)

wystąpi zaległość podatkowa z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) [prawa bankowego], lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

[...]”.

Prawo bankowe

16

Artykuł 62b ust. 2 prawa bankowego stanowi:

„Rachunek VAT może być obciążony wyłącznie w celu:

[...]

2)

wpłaty:

a)

na rachunek urzędu skarbowego:

–

[VAT], w tym [VAT] z tytułu importu towarów, dodatkowego zobowiązania podatkowego w tym

podatku, a także odsetek za zwłokę w [VAT] 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,

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17

W dniu 28 czerwca 2021 r. syndyk A zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. (Polska) o przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika w upadłości na rachunek masy upadłości. W uzasadnieniu wniosku wskazał on, że kwota 104915 PLN (około 23600 EUR) ma zostać przekazana na rachunek gminy O. (Polska) w celu uiszczenia podatku od nieruchomości należnego od tego podatnika za lipiec 2021 r.

18

Decyzją z dnia 26 sierpnia 2021 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. oddalił ten wniosek.

19

Dyrektor administracji podatkowej, do którego syndyk A wniósł odwołanie od tej decyzji, utrzymał ją w mocy decyzją z dnia 30 listopada 2021 r.

20

Syndyk A wniósł skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska), który jest sądem odsyłającym.

21

Sąd ten przypomina, że mechanizm podzielonej płatności został uregulowany w polskim systemie prawnym w przepisach art. 106e ust. 1, art. 108a–108f ustawy o VAT oraz art. 62a–62e prawa bankowego. Mechanizm ten polega na rozdzieleniu płatności należnej kwoty VAT i należnej podstawy opodatkowania. Jeżeli więc dostawca towarów lub usługodawca jest objęty przepisami dotyczącymi podzielonej płatności, jest on zobowiązany do posiadania – oprócz

zwykłego rachunku bankowego – odrębnego, zablokowanego rachunku VAT. Ten rachunek może być wykorzystywany wyłącznie do poboru VAT płaconego przez jego klientów oraz do zapłaty VAT swoim własnym dostawcom/usługodawcom, jak też zapłaty innych należności publicznoprawnych, ale wyłącznie Skarbu Państwa. W takim przypadku nabywca płaci dostawcy/usługodawcy podstawę opodatkowania na zwykły rachunek bankowy, natomiast VAT należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług jest płacony na zablokowany rachunek VAT prowadzony przez tego dostawcę lub usługodawcę. Taki sposób płatności jest wynikiem wyłącznie woli dokonującego płatności i nie odbywa się automatycznie. Uwolnienie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika wymaga zgody organu podatkowego.

22

Mechanizm podzielonej płatności został wprowadzony przez polskiego ustawodawcę zgodnie z decyzją wykonawczą 2019/310, w której Rada upoważniła Rzeczpospolitą Polskę do wprowadzenia, na okres od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r., szczególnego rodzaju stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112.

23

W tym względzie sąd odsyłający zwraca uwagę, że decyzja wykonawcza 2019/310 zawiera regulacje odmienne od tych zawartych w decyzji wykonawczej Rady (UE) 2017/784 z dnia 25 kwietnia 2017 r. upoważniającej Republikę Włoską do stosowania szczególnego rodzaju stanowiącego odstępstwo od art. 206 i art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i uchylającej decyzję wykonawczą (UE) 2015/1401 (Dz.U. 2017, L 118, s. 17).

24

W odróżnieniu bowiem od decyzji wykonawczej 2019/310 decyzja wykonawcza 2017/784 przewiduje, w drodze odstępstwa od art. 206 dyrektywy 2006/112, możliwość ustanowienia systemu krajowego, w ramach którego zapłata VAT należnego z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług jest dokonywana przez odbiorcę na odrębny i zablokowany rachunek bankowy prowadzony przez włoskie organy podatkowe.

25

Sąd odsyłający zastanawia się, czy przepis krajowy przewidujący obowiązek dokonania przez nabywcę towaru lub usługi przeniesienia VAT należnego dostawcy tego towaru lub usługodawcy na odrębny i zablokowany rachunek bankowy prowadzony przez tego dostawcę lub usługodawcę nie stanowi odstępstwa od art. 206 dyrektywy 2006/112, a zatem czy radek ten nie wymaga notyfikacji na podstawie art. 395 tej dyrektywy. Naruszenie obowiązku notyfikowania stanowi uchybienie proceduralne i powoduje brak możliwości stosowania tych przepisów, tak że nie można się na nie powołać wobec jednostek (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lutego 2016 r., Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, pkt 67).

26

Zdaniem tego sądu zgodnie z art. 206 dyrektywy 2006/112 podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT nie po każdej transakcji podlegającej opodatkowaniu, której dokonuje, ale wyłącznie po upływie każdego okresu rozliczeniowego. Wobec tego kwota 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 płacony z tytułu wszystkich transakcji dokonanych wcześniej.

w tym okresie, w tym transakcji dokonanych przed transakcjami dokonanyymi przez tego podatnika. W tych okolicznościach podatnik ten powinien mieć możliwość swobodnego dysponowania wcześniejszymi otrzymywanymi przez niego wpłatami od kontrahentów. Jednakże w przypadku rachunku VAT takiego jak będący przedmiotem sprawy zawiszej przed tym sądem fundusze zostają zablokowane, i to przed powstaniem zobowiązania z tytułu VAT wobec organów publicznych.

27

Wprawdzie art. 206 dyrektywy 2006/112 daje państwom członkowskim możliwość pobrania zaliczki na poczet VAT. Termin „zaliczka” oznacza bowiem częściową kwotę, która będzie należąca później, to znaczy kwoty netto VAT obliczonej za cały okres rozliczeniowy. Jednakże trudno byłoby uznać, że kwota VAT zapłacona dostawcy przez nabywcę towaru lub usługi z tytułu określonej transakcji, takiej jak przewidziana w polskich przepisach przewidujących mechanizm podzielonej płatności, stanowi zaliczkę w rozumieniu art. 206 dyrektywy 2006/112, zgodnie z orzecznictwem wynikającym z wyroku z dnia 9 września 2021 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Wewnętrzne nabycie oleju napędowego) (C-855/19, EU:C:2021:714, pkt 33). Ponadto sytuacja w sprawie zawiszej przed sądem odsyłającym różni się od sytuacji będącej przedmiotem wyroku z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), w której komornik został uznany za osobę trzecią, która zapłaciła podatek należny, a nie za dostawcę.

28

Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy wspomniany środek krajowy i związana z nim praktyka jego stosowania nie wykracza poza cel w postaci walki z oszustwami w zakresie VAT, który wynika z art. 273 i 395 dyrektywy 2006/112 oraz decyzji wykonawczej 2019/310.

29

W szczególności sąd ten zastanawia się, czy obowiązek uzyskania przez podatnika zezwolenia organu podatkowego na przeznaczenie środków znajdujących się na jego rachunku VAT do celów innych niż spełnienie zobowiązań wobec skarbu państwa, w szczególności na rzecz innego wierzyciela publicznego, takiego jak gmina, mieści się w granicach zwalczania oszustw w zakresie VAT.

30

Jeśli chodzi o sytuację podatników w stanie upadłości, takich jak podatnik w sprawie rozpatrywanej przez sąd odsyłający, tym trudniej byłoby uznać, że obowiązek przewidziany przez rozpatrywany środek ma na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT, ponieważ o zezwolenie na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT zwróci się syndyk masy upadłości działający pod nadzorem sądu upadłościowego.

31

Ponadto sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy z uwagi na okoliczności, że w niniejszej sprawie podatnik w upadłości nie prowadzi działalności gospodarczej, nie dokonując w ten sposób transakcji generujących VAT, oraz że syndyk A wskazał, iż od chwili ogłoszenia upadłości podatnik ten nie miał zaległości z tytułu VAT, zablokowanie środków na rachunku VAT nie narusza zasady neutralności VAT.

32

Sąd ten ma również wątpliwości co do zgodności mechanizmu podzielonej płatności z prawem własności zagwarantowanym w art. 17 Karty.

33

Polski ustawodawca nie uregulował bowiem skutków tego mechanizmu na gruncie prawa upadłościowego. W takiej sytuacji trudno mówić o jasnych i precyzyjnych regułach, które umożliwiają syndykowi prowadzenie postępowania upadłościowego i przewidzenie działania organów podatkowych.

34

Tymczasem zgodnie z art. 2 TUE w państwie prawa podmioty gospodarcze powinny mieć możliwość uzasadnionego oczekiwania od władz publicznych, że ingerencja w ich prawa podstawowe będzie racjonalnie ograniczona i nie uwzględnia wyjątkowo interesów skarbu państwa.

35

W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy przepisy decyzji wykonawczej [2019/310]; przepisy dyrektywy [2006/112], a zwłaszcza [jej] art. 395 i 273 oraz zasad proporcjonalności i zasad 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 [tego syndyka] rachunek bankowy?

2)

Czy art. 17 ust. 1 [Karty] – prawo własności – w związku 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, odmawiają 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 [tego] syndyka masy upadłości w toku postępowania upadłościowego?

3)

Czy zasady państwa prawa wynikające z art. 2 [TUE] i będące jej realizacją zasady pewności prawa, zasady lojalnej współpracy wynikające z art. 4 ust. 3 TUE oraz zasady dobrej administracji wynikające z art. 41 ust. 1 Karty, zważywszy na kontekst i cele decyzji [wykonawczej] 2019/310, jak i przepisów dyrektywy [2006/112], 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 2015/848], a w konsekwencji doprowadza do sytuacji, w wyniku której poprzez zastosowanie nieadekwatnego środka krajowego dochodzi do uprzywilejowania Skarbu Państwa jako wierzyciela kosztem ogółu wierzycieli”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

36

Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 273 i 395 dyrektywy 2006/112, decyzję wykonawczą 2019/310 oraz zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że kwota VAT zdeponowana na odrębnym rachunku VAT, jakim dysponuje dostawca w instytucji bankowej, może być wykorzystana jedynie do ograniczonych celów, a mianowicie w szczególności do zapłaty VAT należnego organowi podatkowemu lub do zapłaty VAT wykazanego na fakturach otrzymanych od dostawców towarów lub usługodawców.

37

W tym względzie należy przypomnieć, że art. 226 dyrektywy 2006/112 wymienia dane, które do celów VAT powinny obowiązkowo znajdować się na fakturach wystawionych zgodnie z tą dyrektywą.

38

Artykuł 395 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od tej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

39

To na podstawie tego ostatniego przepisu i na wniosek Rzeczypospolitej Polskiej skierowany do Komisji Rada przyjęła decyzję wykonawczą 2019/310.

40

W tym względzie z motywu 1 tej decyzji wykonawczej wynika, że ten „szczególny środek powinien wymagać wyczerpania specjalnego komunikatu, zgodnie z którym VAT musi zostać wpłacony na zablokowany rachunek VAT dostawcy/usługodawcy, do faktur wystawianych w związku z dostawami towarów i świadczeniem usług podatnych na oszustwa i zasadniczo objętych w Polsce mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz odpowiedzialności solidarności”.

41

Jak wskazano w uzasadnieniu rzeczowej decyzji wykonawczej, Komisja uznała, 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.

42

W tych okolicznościach zgodnie z art. 1 omawianej decyzji wykonawczej, na zasadzie odstępstwa

od art. 226 dyrektywy 2006/112 Rzeczpospolita Polska została upoważniona do wprowadzenia obowiązku umieszczania na fakturach wystawianych w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku do tej decyzji wykonawczej 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 tych dostaw towarów i świadczenia usług są dokonywane elektronicznym przelewem bankowym.

43

W konsekwencji do celów stosowania mechanizmu podzielonej płatności polski ustawodawca przewidział w przepisach krajowych, że faktury dotyczące dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w tych przepisach, na rzecz podatnika, których roczna kwota przekracza 15000 PLN (około 3370 EUR) lub jej równowartość w innej walucie, powinny zawierać wzmiankę „mechanizm podzielonej płatności”.

44

W zakresie, w jakim mechanizm ten nie tylko przewiduje wzmiankę, jak należy zamieścić na fakturach, lecz ponadto ustanawia system odrębnego i zablokowanego rachunku VAT, w ramach którego wymagane jest zezwolenie organu podatkowego na przekazanie środków pieniężnych z tego rachunku, przy czym zezwolenie to podlega warunkom przewidzianym w polskich przepisach, sąd odsyłający zastanawia się, czy uregulowanie przewidującego wspomniany mechanizm nie wykracza poza upoważnienie udzielone Rzeczypospolitej Polskiej decyzją wykonawczą 2019/310. W szczególności sąd ten dąży do ustalenia, czy rzeczne przepisy nie stanowią odstępstwa, które nie jest dozwolone na mocy art. 206 dyrektywy 2006/112.

45

W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy stwierdzić, że żaden przepis tej dyrektywy nie nakłada na państwa członkowskie szczególnych obowiązków w odniesieniu do mechanizmu podzielonej płatności, takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym.

46

W odniesieniu do art. 206 owej dyrektywy należy przypomnieć, że przewiduje on, iż każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 tej dyrektywy. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.

47

W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w przypadku gdy środki odpowiadające kwocie VAT są wpłacone na odrębny rachunek podatnika VAT, nie dochodzi do uregulowania zobowiązania z tytułu VAT do budżetu państwa, ponieważ VAT jest należny wyłącznie w określonych terminach po zakończeniu okresu rozliczeniowego.

48

Jak stwierdziła rzeczniczka generalna w pkt 34 opinii, podatnik nie może wprawdzie swobodnie rozporządzać środkami zgromadzonymi na odrębnym rachunku VAT, ale polskie przepisy przewidują jednak możliwość wykorzystania przez tego podatnika tych środków w celu dokonania zapłaty VAT dostawcom lub usługodawcom oraz uregulowania jego zobowiązań wobec państwa.

W konsekwencji, jak zauważyła Rzecznik Generalna w pkt 35 opinii, w zakresie w jakim podatnik może dokonywać płaconoci VAT na rzecz swoich dostawców towarów lub usługodawców, korzystając ze środków znajdujących się na odrębnym rachunku VAT, nie musi prefinansować VAT w większym zakresie, niż jest to przewidziane w normalnym systemie określonym w dyrektywie 2006/112.

W tym względzie należy dodać, że o ile pod względem formalnym decyzja wykonawcza 2019/310 stanowi odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112, który dotyczy danych, jakie do celów VAT powinny obowiązkowo znajdować się na fakturach wystawionych zgodnie z tą dyrektywą, o tyle jednak, jak wskazano w motywach 1, 4 i 7 tej decyzji wykonawczej oraz w jej art. 1, wspomniane odstępstwo zostało przewidziane w celu umożliwienia ustawodawcy polskiemu ustanowienia systemu blokowania środków na odrębnym rachunku bankowym do celów VAT. Wynika z tego, że przyznając rozpatrywane odstępstwo, prawodawca Unii został poinformowany, że jego wprowadzenie do polskich przepisów wymagało ustanowienia tego systemu odrębnego rachunku do celów VAT.

W tych okolicznościach mechanizm podzielonej płaconoci nie może jako taki zostać uznany za sprzeczny z art. 206 dyrektywy 2006/112 i nie stanowi od niego odstępstwa.

W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej, na którą powołuje się sąd odsyłający w pytaniu pierwszym, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w dziedzinie VAT stanowi ona przeżożenie przez prawodawcę Unii ogólnej zasady równego traktowania i sprzeciwia się w szczególności temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 48; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 88).

System przewidziany w dyrektywie 2006/112 i stanowiące jego częśóó prawo do odliczenia VAT mają na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłaóeniu bęóó zapłaóonego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w konsekwencji całkowitą neutralność każdej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że ona sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 94 i przytoczone tam orzecznictwo).

W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające nie pozwala na ustalenie jakiegokolwiek związku pomiędzy zasadą neutralności podatkowej a przewidzianymi w polskich przepisach warunkami, jakim podlega odmowa zwolnienia środków z rachunku VAT upadłego podatnika w ramach postępowania upadłościowego.

55

Co się dotyczy zasady proporcjonalności, na którą również powoła się sąd odsyłający w pytaniu pierwszym, wystarczy przypomnieć w pierwszej kolejności, że jak wynika z motywu 3 decyzji wykonawczej 2019/310, wprowadzie Rzeczpospolita Polska podjęła już liczne działania w celu zwalczania oszustw związanych z VAT, niemniej jednak to państwo członkowskie uznaje, że owe środki są niewystarczające, aby zapobiec tym oszustwom. Jak bowiem stanowi motyw 11 tej decyzji wykonawczej, Komisja zatwierdziła tę analizę, uznawszy, że dany szczególny środek w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług podatnych na oszustwa może przynieść skuteczne rezultaty w walce z oszustwami związanymi z VAT.

56

W drugiej kolejności w zakresie, w jakim zgodnie z art. 1 decyzji wykonawczej 2019/310 przewidziane w niej upoważnienie dotyczy wyłączenie płatności dokonywanych za pomocą elektronicznych przelewów bankowych, obowiązek umieszczenia na fakturze VAT informacji, zgodnie z którą podatek ten jest wpłacany na odrębny i zablokowany rachunek bankowy VAT dostawcy lub usługodawcy, a tym samym zapewnienia przelania odpowiednich kwot na ten rachunek, nie powinien być uważany za wyłącznie formalny. Nie jest on zatem nieproporcjonalny.

57

W trzeciej kolejności wspomniany obowiązek nie dotyczy wszystkich transakcji skutkujących zapłatą przelewem elektronicznym, ponieważ zgodnie z art. 106e i 108a ustawy o VAT dotyczy jedynie faktur na dostawy towarów lub świadczenia usług, których całkowita należna kwota przekracza 15000 PLN (około 3370 EUR) lub równowartość tej kwoty w walucie obcej, co również nie wydaje się nieproporcjonalne.

58

W czwartej kolejności, jak stwierdzono w pkt 48 niniejszego wyroku, polskie przepisy przewidują możliwość wykorzystania przez podatnika funduszy zgromadzonych na tym odrębnym rachunku VAT w celu zapłaty VAT dostawcom towarów lub usługodawcom oraz uregulowania długów wobec państwa. W związku z tym uregulowanie to nie przewiduje bezwzględnego blokowania danych funduszy, lecz ogranicza tylko ich wykorzystanie, co jest również proporcjonalne do celu polegającego na zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT.

59

Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi: art. 273 i 395 dyrektywy 2006/112 oraz decyzji wykonawczej 2019/310 należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że kwota VAT zdeponowana na odrębnym rachunku VAT, jakim dysponuje dostawca w instytucji bankowej, może być wykorzystana jedynie do ograniczonych celów, a mianowicie w szczególności do zapłaty VAT należnego organowi podatkowemu lub do zapłaty VAT wskazanego na fakturach otrzymanych od dostawców towarów lub usługodawców.

W przedmiocie pytania drugiego

60

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 1 Karty w związku z jej art. 51 ust. 1 i art. 52 ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na

przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że kwota VAT zdeponowana na odrębnym rachunku VAT, jakim dysponuje dostawca w instytucji bankowej, może być wykorzystana jedynie do ograniczonych celów, a mianowicie w szczególności do zapłaty VAT należnego organowi podatkowemu lub do zapłaty VAT wykazanego na fakturach otrzymanych od dostawców towarów lub usługodawców.

61

W tym względzie należy przypomnieć, że na mocy art. 51 ust. 1 Karty jej postanowienia mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosuje one prawo Unii.

62

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „stosowania prawa Unii” w rozumieniu art. 51 Karty wymaga istnienia powiązania między aktem prawa Unii a danym rodzajem krajowym, które wykracza poza bliskość odnośnych dziedzin lub pośredni wpływ jednej dziedziny na drugą (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., *Adusbef i in.*, C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

63

W tym zakresie Trybunał stwierdził brak możliwości zastosowania praw podstawowych Unii w kontekście uregulowań krajowych ze względu na okoliczności, że przepisy prawa Unii w danej dziedzinie nie nakładają na państwa członkowskie żadnych konkretnych obowiązków w odniesieniu do sytuacji, której dotyczyło postępowanie główne (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., *Adusbef i in.*, C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

64

Tymczasem w niniejszej sprawie, jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, żaden z przepisów prawa Unii wskazanych przez sąd odsyłający nie nakłada na państwa członkowskie szczególnych obowiązków w odniesieniu do mechanizmu podzielonej płatności takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym.

65

Ponadto należy przypomnieć, że spór w postępowaniu głównym dotyczy odmowy przez organ podatkowy zezwolenia na przekazanie środków zgromadzonych na odrębnym rachunku VAT podatnika w upadłości na rachunek masy upadłości w celu uiszczenia gminnego podatku od nieruchomości. Przed sądem odsyłającym syndyk A kwestionuje zasadę wynikającą z przepisów polskich mających zastosowanie w niniejszej sprawie, zgodnie z którą niemożliwe jest przeniesienie środków zgromadzonych na odrębnym i zablokowanym rachunku VAT w celu zapłaty tego podatku od nieruchomości.

66

W tym względzie należy stwierdzić, że chociaż mechanizm podzielonej płatności VAT przewidziany w spornych polskich przepisach jako taki wykazuje pewien związek z systemem VAT przewidzianym w dyrektywie 2006/112, to jednak warunki zapłaty gminnego podatku od nieruchomości ze środków zgromadzonych na odrębnym rachunku VAT podatnika nie są określone przez przepisy dyrektywy 2006/112, w związku z czym mechanizm ten nie stanowi „stosowania prawa Unii” w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 62 niniejszego wyroku.

67

W tych okolicznościach pytanie drugie jest niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania trzeciego

68

Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy zasady państwa prawa wynikające z art. 2 TUE, zasady pewności prawa, zasady lojalnej współpracy wynikające z art. 4 ust. 3 TUE oraz zasady dobrej administracji wynikające z art. 41 ust. 1 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że kwota VAT zdeponowana na odrębnym rachunku VAT, którym dysponuje dostawca w instytucji bankowej, może być wykorzystywana wyłącznie do ograniczonych celów, a mianowicie w szczególności do zapłaty VAT należnego organowi podatkowemu lub do zapłaty VAT wykazanego na fakturach otrzymanych od dostawców towarów lub usługodawców.

69

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem procedura przewidziana w art. 267 TFUE jest instrumentem współpracy pomiędzy Trybunałem i sądami krajowymi, dzięki któremu Trybunał dostarcza sądom krajowym elementów wykładni prawa Unii, które są niezbędne dla rozstrzygnięcia przedstawionych im sporów (wyrok z dnia 1 sierpnia 2022 r., Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, pkt 47).

70

Ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stanowi podstawę tego postępowania, niezbędne jest wyjaśnienie przez sąd krajowy w tym postanowieniu ram faktycznych i prawnych, w jakich mieści się spór w postępowaniu głównym, oraz udzielenie minimum wyjaśnienia co do wyboru przepisów prawa Unii, o których wykadni sąd ten wnosi, jak również co do związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniem prawa krajowego mającym zastosowanie do rozpoznawanego przez niego sporu (wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, pkt 26).

71

W tym względzie należy również podkreślić, że informacje przedstawione w postanowieniu odsyłającym mają pozwolić, po pierwsze, Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi na pytania zadane przez sąd krajowy, oraz po drugie, rzędom państw członkowskich oraz innym zainteresowanym podmiotom na skorzystanie z prawa do przedstawienia uwag przysługującego im na podstawie art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zadaniem Trybunału jest czuwanie, aby to prawo było zapewnione, przy uwzględnieniu faktu, że na mocy tego przepisu zainteresowani są powiadamiani jedynie o postanowieniach odsyłających (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2023 r., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 30).

72

Te kumulatywne wymogi dotyczą treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały wyraźnie określone w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem, którego sąd odsyłający jest zobowiązany skrupulatnie przestrzegać (wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, pkt 27). Zostały one ponadto przypomniane w pkt 13, 15 i 16 zaleceń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dla sądów krajowych dotyczących

składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. 2019, C 380, s. 1).

73

W niniejszej sprawie, co się tyczy pytania trzeciego, postanowienie odsyłające nie spełnia wymogu ustanowionego w art. 94 lit. c) regulaminu postępowania.

74

Należy bowiem stwierdzić, że postanowienie odsyłające nie przedstawia w wystarczający sposób powodów, dla których wykadnia zasady państwa prawa wynikające z art. 2 TUE, zasady pewności prawa, zasady lojalnej współpracy wynikające z art. 4 ust. 3 TUE oraz zasady dobrej administracji wynikające z art. 41 ust. 1 Karty jest konieczna w niniejszej sprawie.

75

Okoliczności, że sąd odsyłający powołuje się na podnoszone niespójności między przepisami krajowymi przewidującymi mechanizm podzielonej płatności z jednej strony a przepisami krajowymi dotyczącymi upadłości z drugiej strony, w oczywisty sposób nie wystarcza do ustalenia związku między przepisami i zasadami prawa Unii, o których mowa w poprzednim punkcie, a tym mechanizmem rozpatrywanym w postępowaniu głównym.

76

W tych okolicznościach pytanie trzecie jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

77

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 273 i 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz decyzję wykonawczą Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 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

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że kwota podatku od wartości dodanej (VAT) zdeponowana na odrębnym rachunku VAT, jakim dysponuje dostawca w instytucji bankowej, może być wykorzystana jedynie do ograniczonych celów, a mianowicie w szczególności do zapłaty VAT należnego organowi podatkowemu lub do zapłaty VAT wskazanego na fakturach otrzymanych od dostawców towarów lub usługodawców.

Wahl

Passer

Arastey Sahún

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 12 września 2024 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Pełniący obowiązki prezesa izby

N. Wahl

(*1) Język postępowania: polski.