

POSTANOWIENIE

Dnia 27 lipca 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Grzegorz Misiurek (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Marian Kocon

SSN Roman Trzaskowski

w sprawie z powództwa A. Ż.

przeciwko Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Senat Rzeczypospolitej Polskiej, Prezesa Rady Ministrów, Ministra Sprawiedliwości i Ministra Finansów

o zapłatę,

na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej w dniu 27 lipca 2018 r.,

na skutek skargi kasacyjnej powoda

od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 17 marca 2017 r., sygn. akt I ACa (...),

postanawia:

I. na podstawie art. 267 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującym pytaniem prawnym: Czy art. 73 i art. 78 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE 2006, L 347 str. 1) oraz poprzedzające je art. 11 część A ust. 1 lit. a) i art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny

system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE 1977 L 145, str. 1; Pol. Wyd. Specj. Rozdział 9 tom 1 str. 23), rozumiane w świetle ogólnych zasad odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego ustalonych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości (zwłaszcza wyroki TS: z dnia 19 listopada 1991 r., C-6/90 i C-9/90, *Andrea Francovich* oraz *Danila Bonifaci i in. p. Republice Włoskiej*, ECLI:EU:C:1991:428; z dnia 5 marca 1996 r., sprawy połączone C-46/93, *Brasserie du Pecheur p. Bundesrepublik Deutschland* oraz C-48/93, *The Queen p. Secretary of State for Transport ex parte Factortame Ltd i in.*, ECLI:EU:C:1996:79), należy rozumieć w ten sposób, że od dnia 1 maja 2004 r. stanowią one źródło obowiązku ustanowienia przez państwo członkowskie, które przystąpiło do Unii Europejskiej z tym dniem, przepisów przewidujących przyznanie syndykowi masy upadłości wynagrodzenia powiększonego o kwotę podatku od wartości dodanej (VAT), należną od tego wynagrodzenia?

II. odroczyć posiedzenie.

UZASADNIENIE

I. Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem postępowania w sprawie jest żądanie powoda A. Ż. zasądzenia od pozwanego Skarbu Państwa reprezentowanego przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Senat Rzeczypospolitej Polskiej, Prezesa Rady Ministrów, Ministra Sprawiedliwości, Ministra Finansów oraz Ministra Rozwoju i Finansów odszkodowania w kwocie 77 023,69 zł z odsetkami ustawowymi za szkodę poniesioną w związku z zaniechaniem legislacyjnym polegającym na niewydaniu przed dniem 23 lipca 2011 r. przepisów przewidujących przyznanie syndykowi masy upadłości wynagrodzenia powiększonego o kwotę podatku od wartości dodanej (VAT), należnego od tego wynagrodzenia. Powód jako podstawę prawną swojego żądania wskazał art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 417 § 1 i art. 417¹ § 4 k.c. Na etapie postępowania kasacyjnego przed Sądem Najwyższym przedmiotem kontrowersji pozostaje

między innymi kwestia, czy począwszy od dnia 1 maja 2004 r., tj. przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, na stronie pozwanej spoczywał obowiązek - wynikający z prawa unijnego - wydania przepisów przewidujących podwyższenie wynagrodzenia syndyka o podatek VAT.

II. Prawo Unii Europejskiej:

Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE 1977 L 145, str. 1)

Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a)

Podstawą opodatkowania jest:

w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej, wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw. Włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw.

Artykuł 11 część A ust. 2 lit. a)

Do podstawy opodatkowania wlicza się:

podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej.

Motyw 5

określenie terminu „podatnik” musi być dokładnie sprecyzowane, aby uzyskać lepszą neutralność podatku i umożliwić Państwom Członkowskim rozciągnięcie go na osoby, które okazjonalnie dokonują określonych transakcji.

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE 2006 L 347, str. 1)

Artykuł 73

W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko,

co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Artykuł 78 lit. a)

Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:
podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT.

Motyw 5

System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego.

III. Prawo krajowe

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

Artykuł 77 ust. 1

Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (jedn. tekst: Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.)

Artykuł 417 § 1

Za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa.

Artykuł 417¹ § 4

Jeżeli szkoda została wyrządzona przez niewydanie aktu normatywnego, którego obowiązek wydania przewiduje przepis prawa, niezgodność z prawem niewydania tego aktu stwierdza sąd rozpoznający sprawę o naprawienie szkody.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe (jedn. tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 2344 ze zm.)

Artykuł 162 *w brzmieniu obowiązującym przed dniem 23 lipca 2011 r., tj. przed wejściem w życie ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy - Prawo upadłościowe i naprawcze i ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. 42, poz. 828)*

1. Syndyk, nadzorca sądowy i zarządca mają prawo do wynagrodzenia za swoje czynności odpowiadającego wykonanej pracy.

2. Łączna kwota wynagrodzeń przyznanych w postępowaniu nie może przekroczyć 3% funduszków masy upadłości oraz sum uzyskanych z likwidacji rzeczy i praw obciążonych rzeczowo. Wysokość wynagrodzenia syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy nie może przekroczyć czterdziestokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale roku poprzedniego, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

2a. Jeżeli wysokość wynagrodzenia syndyka, nadzorcy sądowego albo zarządcy, o którym mowa w ust. 2, jest oczywiście niewspółmierna do wykonanej pracy, sąd ustala wynagrodzenie w przeliczeniu na miesiące w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale roku poprzedniego, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Łączna kwota przyznanych wynagrodzeń nie może przekroczyć czterdziestokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym.

3. Syndykowi, nadzorcy sądowemu i zarządcy przysługuje prawo do zwrotu wydatków koniecznych, poniesionych w związku z wykonywaniem czynności, jeżeli wydatki te zostały uznane przez sędziego-komisarza.

4. W razie śmierci syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy roszczenie o należne im wynagrodzenie oraz zwrot wydatków należy do spadku po nich.

5. Wynagrodzenie, o którym mowa w ust. 2 i 2a, ulega podwyższeniu do 10% w przypadku wykonania ostatecznego planu podziału w ciągu roku od upływu terminu do zgłaszania wierzytelności lub zaspokojenia w całości wierzytelności i należności kategorii drugiej, trzeciej i co najmniej w połowie kategorii czwartej, z wyłączeniem okresu prowadzenia postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu.

Art. 162 w brzmieniu obowiązującym po dniu 23 lipca 2011 r.

1. Syndyk, nadzorca sądowy i zarządca mają prawo do wynagrodzenia za swoje czynności odpowiadającego wykonanej pracy.

2. Łączna kwota wynagrodzeń przyznanych w postępowaniu nie może przekroczyć 3% funduszków masy upadłości oraz sum uzyskanych z likwidacji rzeczy i praw obciążonych rzeczowo. Wysokość wynagrodzenia syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy nie może przekroczyć stu czterdziestokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale roku poprzedniego, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

2a. Jeżeli wysokość wynagrodzenia syndyka, nadzorcy sądowego albo zarządcy, o którym mowa w ust. 2, jest oczywiście niewspółmierna do wykonanej pracy, sąd ustala wynagrodzenie w przeliczeniu na miesiące w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale roku poprzedniego, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Łączna kwota przyznanych

wynagrodzeń nie może przekroczyć czterdziestokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym.

3. Syndykowi, nadzorcy sądowemu i zarządcy przysługuje prawo do zwrotu wydatków koniecznych, poniesionych w związku z wykonywaniem czynności, jeżeli wydatki te zostały uznane przez sędziego-komisarza.

4. W razie śmierci syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy roszczenie o należne im wynagrodzenie oraz zwrot wydatków należy do spadku po nich.

5. Wynagrodzenie, o którym mowa w ust. 2 i 2a, ulega podwyższeniu do 10% w przypadku wykonania ostatecznego planu podziału w ciągu roku od upływu terminu do zgłaszania wierzytelności lub zaspokojenia w całości wierzytelności i należności kategorii drugiej, trzeciej i co najmniej w połowie kategorii czwartej, z wyłączeniem okresu prowadzenia postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu.

6. Wynagrodzenie syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy obowiązanych do rozliczenia podatku od towarów i usług, o którym mowa w ust. 2, 2a, 5 i art. 163, oraz wstępną wysokość wynagrodzenia i zaliczki na wynagrodzenie podwyższa się o kwotę podatku od towarów i usług, określoną zgodnie z obowiązującą stawką tego podatku.

IV. Stan faktyczny i przebieg postępowania

Postępowanie przed sądem pierwszej instancji

1. Sąd Okręgowy w Warszawie wyrokiem z dnia 24 września 2015 r. oddalił powództwo A. Ż. przeciwko pozwanemu Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Senat Rzeczypospolitej Polskiej, Prezesa Rady Ministrów, Ministra Sprawiedliwości, Ministra Finansów oraz Ministra Rozwoju i Finansów o zasądzenie odszkodowania w kwocie 77 023,69 zł z odsetkami ustawowymi, przyjmując za podstawę rozstrzygnięcia następujące ustalenia faktyczne i ich ocenę prawną.

2. Powód pełnił w latach 1997-2009 funkcję syndyka masy upadłości w Odlewni Staliwa „Stalchemak” w Siedlcach i otrzymywał z tego tytułu wynagrodzenie określone przez sąd upadłościowy; nie prowadził ewidencji dla celów podatku VAT ani nie odprowadzał tego podatku do budżetu państwa. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Siedlcach decyzją z dnia 14 lipca 2011 r. określił powodowi zobowiązanie podatkowe w podatku VAT za poszczególne miesiące w latach podatkowych 2006-2009. Ustalił, że wynagrodzenie miesięczne powoda w kwocie 6 031,12 zł brutto oraz wynagrodzenie ostateczne w wysokości 832 224,00 zł brutto, określone postanowieniami sądu upadłościowego, nie było powiększone o podatek VAT, mimo że działalność syndyka spełnia przesłanki uznania za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i podlega temu podatkowi. Podjęte przez powoda próby wzruszenia decyzji organu podatkowego w toku postępowania administracyjnego oraz sądowo-administracyjnego zakończyły się niepowodzeniem. Zaległy podatek VAT został wyegzekwowany od powoda w latach 2011-2013.
3. Sąd Okręgowy uznał, że powołane przez powoda przepisy art. 77 Konstytucji, art. 417 i art. 417¹ § 4 k.c. nie pozwalają na przypisanie pozwanemu odpowiedzialności odszkodowawczej za zaniechanie legislacyjne; odpowiedzialność ta dotyczy wyłącznie sytuacji, w której obowiązek wydania aktu normatywnego został wyrażony w sposób jednoznaczny i konkretny. W okresie objętym sporem nie było normy nakładającej obowiązek uwzględnienia w wynagrodzeniu przyznawanym syndykowi podatku VAT. Obowiązek ten pojawił się dopiero w znowelizowanym - z dniem 23 lipca 2011 r. - art. 162 ust. 6 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze (jedn. tekst: Dz. U. z 2009 r. Nr 175, poz. 1361 ze zm.).

Postępowanie przed sądem drugiej instancji

4. Sąd Apelacyjny w (...) oddalił apelację powoda od wyroku Sądu Okręgowego, podzielając ustalenia faktyczne przyjęte za podstawę tego

orzeczenia i ich ocenę prawną. Podkreślił, że w chwili ustalenia wynagrodzenia powoda nie było w polskim systemie prawnym normy konkretyzującej sposób obliczenia wynagrodzenia syndyka oraz przewidującej powiększenie go o podatek od towarów i usług. Zwrócił uwagę na to, że powód dopiero w apelacji powołał się na przepisy prawa unijnego jako źródło, z którego należy wywieść fakt zaniechania legislacyjnego, tj. art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. (Dz. Urz. WE 1967 71 str. 1301) w związku z motywem 5 tej dyrektywy, art. 73, art. 78 lit. a) i art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE w związku z motywem 5, art. 11 część A ust. 1 lit. a) i 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG. Przyjął jednak założenie pełnej legalności decyzji kształtujących sytuację prawną powoda z prawem krajowym i europejskim, podkreślając brak własnej kompetencji do ponownego badania tych kwestii. Wyraził przy tym pogląd, że przywołane dyrektywy zawierają jedynie przepisy ogólne, określające zasady implementowane do wewnętrznych porządków prawnych krajów członkowskich; nie stanowią natomiast podstawy do wykazania, że indywidualne prawa powoda zostały naruszone.

Postępowanie przed Sądem Najwyższym

5. W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu Apelacyjnego powód zarzucił m.in. naruszenie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 417 § 1 i art. 417¹ § 4 k.c. przez ich niezastosowanie wobec niewykonania obowiązku legislacyjnego polegającego na uregulowaniu w akcie normatywnym rangi ustawowej możliwości przyznawania przez sądy upadłościowe syndykom wynagrodzenia podwyższonego o kwotę podatku VAT oraz obrazę art. 386 § 4 k.p.c. przez zaniechanie uchylenia wyroku wydanego mimo nierozpoznania istoty sprawy i niezbadania materialnej podstawy żądania pozwu, wskutek niedostrzeżenia, że zaniechanie legislacyjne pozwanego należy wywieść z przepisów prawa unijnego, tj. art. 2 w związku z motywem 5 pierwszej dyrektywy Rady 67/272/EWG, art. 73, art. 78 lit. a) i art. 1 ust. 2 w związku z motywem 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE, art. 11

część A ust. 1 lit. a) i art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG. Skarżący wskazał, że obowiązek wydania przepisu nakazującego podwyższenie wynagrodzenie syndyka o kwotę podatku VAT wynika już z samej istoty tego podatku; powinien on być zawsze doliczony do ceny świadczenia usług lub sprzedawanych towarów. Podniósł również, że odpowiedzialność za zaniechanie legislacyjne polegające na nieimplementowaniu dyrektyw regulujących system podatku VAT znajduje oparcie zarówno w art. 417 k.c. w brzmieniu obowiązujących przed dniem 1 września 2004 r., interpretowanym w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, jak i w obowiązującym od tej daty art. 417¹ § 4 k.c.

6. Pozwany w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie, wskazując, że kwestia prawidłowej implementacji przepisów prawa wspólnotowego regulujących system podatku VAT została już rozstrzygnięta w postępowaniu sądowo-administracyjnym przeprowadzonym z udziałem skarżącego.
7. Sąd Najwyższy uznał, że ocena zasadności skargi kasacyjnej wymaga uprzedniego wyjaśnienia przedstawionych na wstępie problemów prawnych, które uzasadniają wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym.
8. Do przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej państwa za niewydanie aktu normatywnego, przewidzianej w art. 417¹ § 4 k.c., zalicza się: 1) istnienia przepisu prawa przewidującego takie wymaganie, 2) niewydanie aktu normatywnego wbrew obowiązkowi wynikającemu z tego przepisu, oraz 3) stwierdzenie niezgodności z prawem niewydania takiego aktu. W sprawie niniejszej szczególne wątpliwości budzi wystąpienie pierwszej i drugiej spośród wymienionych przesłanek.
9. Roszczenie odszkodowawcze wywodzone z powołanego przepisu musi pozostawać w związku z niewypełnieniem wyraźnych nakazów legislacyjnych zawartych w prawie Unii Europejskiej, ratyfikowanych umowach międzynarodowych oraz ustawach zwykłych, nakładających obowiązek wydania rozporządzeń wykonawczych stosownie do zasad określonych w art. 92 Konstytucji RP. Zaniechaniem legislacyjnym może być

również niewydanie ustawy, której obowiązek wydania przewiduje inna ustawa.

10. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości odpowiedzialność odszkodowawcza państwa za zaniechanie implementacji dyrektyw jest uzależniana od spełnienia trzech konkretnych warunków: 1) dyrektywa powinna przyznawać jednostkom prawo podmiotowe, 2) prawo to musi być jasne i możliwe do zidentyfikowania na podstawie przepisów dyrektywy, 3) istnieje związek przyczynowy między naruszeniem obowiązku państwa a szkodą poniesioną przez jednostkę (wyrok z dnia 19 listopada 1991 r., C-6/90 i C-9/90, *Andrea Frankovich oraz Danila Bonifaci i in. p. Republice Włoskiej*). Podkreśla się również, że naruszenie normy prawa unijnego musi być wystarczająco poważne, tzn. mieć charakter oczywistego i poważnego wykroczenia przez państwo członkowskie lub przez instytucję Wspólnoty poza granice przysługującego im swobodnego uznania, oraz że związek przyczynowy między naruszeniem i szkodą powinien być bezpośredni (wyrok z dnia 5 marca 1996 r., sprawy połączone C-46/93 *Brasserie du Pêcheur p. Bundesrepublik Deutschland* oraz C-48/93 *The Queen p. Secretary of State for Transport ex parte Factortame Ltd i in.*).
11. W Unii Europejskiej konstrukcja podatku od towarów i usług została zharmonizowana dyrektywami. W odniesieniu do skarżącego, który otrzymał wynagrodzenie stanowiące podstawę opodatkowania podatkiem VAT w latach 1997-2009, należy mieć na uwadze przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG, a po jej derogacji z dniem 31 grudnia 2006 r. - przepisy zastępującej ją dyrektywy 2006/112/WE. W skardze kasacyjnej zostały podniesione zarzuty wskazujące na naruszenie obowiązku wydania przepisów krajowych, wynikającego z art. 11 część A ust. 1 lit. a) i art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, a następnie art. 73 i art. 78 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE. Przewidują one następujące zasady ogólne dotyczące ustalenia podstawy opodatkowania:
 - podstawą opodatkowania jest w odniesieniu do dostaw towarów i usług wszystko, co stanowi wartość otrzymanego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego,

klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

- do podstawy opodatkowania wlicza się podatki, cła, opłaty i inne należności z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej.

12. Przytoczone unormowania - na pierwszy rzut oka - nie nakładają na państwo członkowskie obowiązku ustanowienia przepisów eliminujących podatek VAT z otrzymanego przez skarżącego wynagrodzenia za pełnienie funkcji syndyka masy upadłości; wynika z nich *explicite*, że podstawa opodatkowania nie obejmuje samego podatku VAT. Rozwiązanie przyjęte w art. 162 prawa upadłościowego w brzmieniu sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy prawo upadłościowe i naprawcze i ustawy o krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. Nr 142, poz. 828), tj. przed dniem 23 lipca 2011 r., nie przewidujące podwyższenia wynagrodzenia syndyka o kwotę podatku od towarów i usług, budzi jednak wątpliwości co do zgodności z systemem podatku VAT uregulowanym dyrektywą (szóstą, a następnie 2006/112/WE).
13. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 21 lutego 2008 r., III CZP 141/07 (OSNC 2009, nr 2, poz. 21) uznał, że sąd upadłościowy, przyznając syndykowi wynagrodzenie, nie ma podstaw do uwzględnienia należnego od tego wynagrodzenia podatku VAT ani pośrednio, przez wzięcie pod uwagę tego podatku przy określeniu wysokości wynagrodzenia, ani bezpośrednio, przez podwyższenie przyznanego wynagrodzenia o ten podatek. Orzeczenie to zapadło na gruncie nie obowiązującego już Prawa upadłościowego z 1934 r., również nie przewidującego możliwości podwyższenia wynagrodzenia syndyka o kwotę podatku VAT. Sąd Najwyższy zwrócił jednak uwagę na to, że przyjęte w prawie krajowym rozwiązanie jest oczywiście niekorzystne dla syndyka; spełnienie przez niego obowiązku podatkowego powoduje, że przyznane mu przez sąd i wypłacone wynagrodzenie zostaje pomniejszone o podatek VAT. Stał przy tym na stanowisku, że ten niekorzystny dla syndyka skutek może zostać wyeliminowany tylko w drodze zmiany obowiązującej regulacji prawnej.

14. Potrzebę takiej zmiany zasygnalizował Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 12 czerwca 2008 r., S 3/08 (OTK-A 2008, nr 5, poz. 94), wskazując na lukę prawną w regulacjach dotyczących zasad i procedury zaliczania podatku od towarów i usług do kosztów sądowych z tytułu należności poddanych opodatkowaniu tym podatkiem biegłych sądowych i innych osób wykonujących czynności im zlecone w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym. W uzasadnieniu tego orzeczenia podkreślono, że jednym z założeń, na których opiera się konstrukcja podatku VAT, jest jego neutralność; zasada ta powinna być respektowana wobec wszystkich podatników. Argumenty wskazane przez Trybunał Konstytucyjny legły u podstaw nowelizacji Prawa upadłościowego i naprawczego i wprowadzenia w art. 162 ust. 6 tej regulacji - z dniem 23 lipca 2011 r. - obowiązku podwyższenia wynagrodzenia przyznanego syndykowi o kwotę podatku VAT.
15. Zasadniczy problem, przed którym stanął Sąd Najwyższy rozpoznający skargę kasacyjną powoda sprowadza się do kwestii, czy istnieje dostatecznie wyraźny przepis nakazujący ustanowienie norm przyznających syndykowi prawo do wynagrodzenia powiększonego o podatek VAT podlegający pobraniu od końcowego odbiorcy jego usług, tj. z majątku upadłego.
16. Trybunał Sprawiedliwości wyjaśniając w wyroku z dnia 24 października 1996 r., C-317/94, *Elida Gibbs Ltd. p. Commissioners of Customs and Excise*, ECLI:EU:C:1996:400, zasady, na których opiera się harmonizacja podatku VAT, wskazał w pkt 18, że podstawową zasadą systemu tego podatku jest to, że ma on obciążać jedynie ostatecznego nabywcę. W konsekwencji kwota stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem VAT dla celów poboru przez organy podatkowe nie powinna wykraczać poza należność rzeczywiście uiszczaną przez ostatecznego nabywcę, stanowiącą podstawę do naliczenia podatku VAT. Trybunał zaakcentował również zasadę neutralności podatku VAT, rozumianą jako tożsame obciążenia podatkiem podobnych dóbr w każdym państwie na dowolnym etapie łańcucha produkcji i dystrybucji towaru. W myśl tej zasady, to nie sami podatnicy ponoszą ciężar

VAT; jedynym ich obowiązkiem, jeżeli biorą udział w produkcji i dystrybucji poprzedzającej etap ostatecznego opodatkowania, jest pobranie podatku w imieniu organów podatkowych i na ich rachunek, bez względu na liczbę transakcji. Z wypowiedzi tej nasuwa się wniosek, że w systemie podatku VAT uregulowanym prawem europejskim podatek ten nie powinien ekonomicznie obciążać syndyka masy upadłości, nawet jeżeli jest on odpowiedzialny za jego przekazanie do budżetu państwa. Zaniechanie wprowadzenia do krajowego porządku prawnego regulacji nie gwarantującej zachowania zasady neutralności podatku VAT wobec określonych grup podatników może być uznane za godzące w istotę tego podatku i naruszać zasadę efektywności prawa Unii Europejskiej.

17. W wyroku z dnia 7 listopada 2013 r., sprawy połączone C-249/12, *Corina - Hirsi Tulică p. Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* oraz C-250/12, *Călin Ion Plavosin p. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Soluționare Contestații i Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș*, ECLI:EU:C:2013:722, Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił, że art. 73 i 78 dyrektywy Rady 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawca tego towaru jest osobą zobowiązaną z tytułu tego podatku należnego w związku z działalnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej. Trzeba jednak zauważyć, że przywołane orzeczenie nie odnosi się do sytuacji, w której wynagrodzenie dostawcy towaru lub świadczącego usługę jest ustalane - jak miało to miejsce w konkretnym stanie faktycznym - przez organ państwowy na podstawie stawek ustawowych. Trybunał nie zajmował się przy tym kwestią, czy z przepisów dyrektywy można wyprowadzić normę nakazującą zapłatę kwoty należnego podatku VAT od podmiotu, który można uznać za końcowego nabywcę towaru lub usługi. Z rozważań zawartych w pkt 35 i nast. tego wyroku można

natomiast wysnuć wniosek, że sprzeczna z systemem podatku VAT uregulowanym tą dyrektywą jest sytuacja, w której prawo państwa członkowskiego UE nie stwarza dostawcom możliwości odzyskania od nabywców podatku VAT, którego zażądał organ podatkowy.

18. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości skłania zatem do wniosku, że prawo europejskie może stanowić w rozważanym zakresie źródło pozytywnego obowiązku legislacyjnego po stronie państwa członkowskiego. Konieczność usunięcia nasuwających się co do tego wątpliwości uzasadnia zwrócenie się przez Sąd Najwyższy na podstawie art. 267 ust. 3 TFUE do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym.
19. Uruchomienie mechanizmu odesłania prejudycjalnego przewidzianego w art. 267 TFUE jest dopuszczalne - w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - jedynie z inicjatywy organu stosującego prawo Unii, spełniającego kryterium niezawisłości (wyroki: z dnia 27 lutego 2018 r., *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, pkt 43 oraz z dnia 25 lipca 2018 r., *Minister for Justice and Equality p. LM*, C-216/18, EU:C:2018:117, pkt 63). O spełnieniu tego kryterium decyduje m.in. aspekt zewnętrzny, wymagający, aby organ wypełniał swoje zadania w pełni autonomicznie, bez podległości w ramach hierarchii służbowej i podporządkowania komukolwiek, w sposób wolny od nakazów czy wytycznych z jakiegokolwiek źródła oraz pozostając pod ochroną przed ingerencją i naciskami z zewnątrz, które mogą zagrozić niezależności osądu jego członków i wpływać na ich rozstrzygnięcie (por. wyroki: z dnia 27 lutego 2018 r. *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo oraz z dnia 25 lipca 2018 r. *Minister for Justice and Equality p. LM*, pkt 63). Niezbędna wolność od tego rodzaju wpływów z zewnątrz wymaga określonych gwarancji, takich jak nieusuwalność, chroniących osoby, którym powierzono zadanie sądenia (por. wyroki: z dnia 19 września 2006 r., *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 27 lutego 2018 r., *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, pkt 45 oraz z dnia 25 lipca 2018 r., *Minister for Justice and Equality p. LM*, pkt 64) a także istnienia zasad, w

szczegółności co do składu organu, mianowania, okresu trwania kadencji oraz powodów wyłączenia i odwołania jego członków, pozwalających wykluczyć - w przekonaniu podmiotów prawa - wszelką uzasadnioną wątpliwość co do niezależności tego organu od czynników zewnętrznych oraz neutralności w odniesieniu do pozostających w sporze interesów (por. wyroki: z dnia 19 września 2004 r., *Wilson*, pkt 53 i powołane tam orzecznictwo oraz z dnia 18 lipca 2018 r., *Minister for Justice and Equality p. LM*, pkt 64).

20. Wymóg niezawisłości władzy sądowniczej zakłada również, że system środków dyscyplinarnych dla osób, którym powierzono zadanie sądenia, przewiduje niezbędne gwarancje w celu uniknięcia ryzyka wykorzystania go do politycznej kontroli treści orzeczeń sądowych, a podstawowymi gwarancjami służącymi zachowaniu tej niezawisłości są normy, które określają w szczególności zarówno zachowania stanowiące przewinienia dyscyplinarne, jak i konkretnie mające zastosowanie kary, przewidujące interwencję niezależnego organu zgodnie z procedurą w pełni gwarantującą prawa potwierdzone w art. 47 i art. 48 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, w tym prawo do obrony oraz możliwość zaskarżenia orzeczeń organów dyscyplinarnych.
21. W związku z zagrożeniem dla niezawisłości sędziów Sądu Najwyższego, wynikającym z dokonanego ustawą z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. z 2018 r., poz. 5 ze zm.) obniżenia wieku emerytalnego również w odniesieniu do sędziów obecnie urzędujących, powodującego przerwanie ich kadencji i przejście w stan spoczynku, przy jednoczesnym wprowadzeniu możliwości przedłużenia ich czynnego mandatu w drodze swobodnej decyzji Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, poprzedzonej opinią Krajowej Rady Sądownictwa w składzie ukształtowanym znowelizowaną ustawą z dnia 12 maja 2011 r. o Krajowej Radzie Sądownictwa (jedn. tekst: Dz. U. z 2018 r., poz. 389 ze zm.) oraz wprowadzenia nowego systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej, Komisja Europejska w dniu 20 grudnia 2017 r. przedstawiła, zgodnie z art. 7 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej, wniosek o decyzje Rady w sprawie

stwierdzenia wyraźnego ryzyka poważnego naruszenia przez Rzeczypospolitą Polską zasady praworządności (zob. COM(2017) 835 finał 2017/0360 NLE)), a w dniu 2 lipca 2018 r. zainicjowała na podstawie art. 258 TFUE postępowanie przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej mające na celu ochronę niezależności polskiego Sądu Najwyższego, wskazując na naruszenie zobowiązań wynikających z prawa unijnego.

22. W składzie rozpoznającym niniejszą skargę kasacyjną zasiada sędzia, który ukończył 65 lat i wyraził wolę dalszego sprawowania urzędu, w wyniku czego został poddany procedurze przedłużenia czynnego mandatu, do chwili obecnej nie zakończonej. Uzależnienie dalszego sprawowania urzędu sędziego od swobodnej, niezaskarżalnej decyzji organu władzy wykonawczej może być obiektywnie postrzegane - niezależnie od pozytywnego lub negatywnego charakteru tej decyzji - nie tylko jako oddziałujące na sferę prawną tego sędziego, ale również strony postępowania prowadzonego z jego udziałem.
23. Trzeba jednak zauważyć, że w sprawie niniejszej żadna ze stron nie podniosła zastrzeżeń lub wątpliwości co do niezawisłości członków składu rozpoznającego skargę kasacyjną. Z tego względu Sąd Najwyższy - dostrzegając zasady warunkujące uruchomienie mechanizmu odesłania prejudycjalnego - uznał, że dobro stron oraz konieczność zapewnienia im skutecznej ochrony praw objętych sporem uzasadniają wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem sformułowanym w sentencji postanowienia.