

Prof. dr hab. Dagmara Kornobis-Romanowska

Uniwersytet Wrocławski
ORCID 0000-0001-5860-0760
e-mail: dagmara.kornobis-romanowska@uwr.edu.pl

Dr hab. Dawid Miąsik, prof. INP PAN

Polska Akademia Nauk
ORCID 0000-0001-5974-9233
e-mail: miasikdawid@gmail.com

Sprawy o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe na członków zarządu spółek handlowych a prawo unijne

Transfer of responsibility for social security contributions
to members of the management board of commercial
companies and EU law

Streszczenie

Celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wykładnia prawa unijnego dokonana przez TS w sprawach C-277/24 *M.B.* oraz C-278/24, *P.K.* dotyczących zaległości podatkowych z tytułu podatku VAT jest wiążąca dla organu rentowego oraz sądów pracy i ubezpieczeń społecznych w sprawach dotyczących przenoszenia odpowiedzialności na członków zarządów spółek za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. Zagadnienie to dotyczy zakresu zastosowania prawa unijnego i sposobów jego ustalania. W tym celu uwzględniono tak zwaną linię *Dzodzi* oraz stanowisko Trybunału Konstytucyjnego dotyczące wpływu unijnych praw podstawowych na wykładnię i stosowanie przepisów polskich także poza zakresem normowania prawa unijnego.

Słowa kluczowe

zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne; odpowiedzialność członków zarządu spółek handlowych; art. 116 Ordynacji podatkowej; stosowanie prawa Unii w sprawach czysto wewnętrznych

JEL: K55

Wprowadzenie

W dwóch orzeczeniach prejudycjalnych wydanych w 2025 r. (wyrok TS z 27 lutego 2025 r., C-277/24, *M.B. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, EU:C:2025:130, dalej jako wyrok TS

Abstract

The purpose of this article is to examine whether the rulings of the Court of Justice in Cases C-277/24 *M.B.* and C-278/24 *P.K.*, which affect the application of Article 116 of the Polish General Tax Code in cases involving VAT liability, are binding for the social security organ as well as for the labour and social insurance courts. This issue concerns the scope of application of EU law and various methods used to establish it. In this context, the analysis takes into account both the case law known as the *Dzodzi* line and the position of the Polish Constitutional Court regarding the influence of EU fundamental rights on the interpretation and application of national law in Poland, including those falling outside the scope of EU law.

Keywords

Non-payment of social security contributions and taxes; Transfer of liability to the company's management board members; Article 116 of the Polish General Tax Code; Application of EU law provisions in purely internal situations

C-277/24, *M.B.* oraz wyrok TS z 30 kwietnia 2025 r., C-278/24, *P.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, EU:C:2025:299, dalej jako wyrok TS C-278/24, *P.K.*) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS) wypowiedział się w przedmiocie zgodności art. 116 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja

podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm. (dalej: Ordynacja podatkowa), jego wykładni oraz praktyki stosowania z prawem unijnym. Oba rozstrzygnięcia zapadły w sprawach dotyczących przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe z tytułu podatku od towaru i usług (VAT). Wynika z nich, że wykładnia i stosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej w sprawach zaległości podatkowych z tytułu VAT muszą być zgodne z unijnymi zasadami ogólnymi i prawami podstawowymi uznanymi w Karcie Praw Podstawowych (KPP). Wymusza to zmianę dotychczasowej praktyki stosowania art. 116 Ordynacji podatkowej przez sądy administracyjne. Orzeczenia te wpłyną także na sposób stosowania art. 116 Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących przenoszenia odpowiedzialności na członków zarządów spółek za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (zaległości składkowe). Sprawy tego rodzaju można uznać za tzw. nieoczywiste sprawy unijne na podstawie tzw. linii *Dzodzi* (wyrok TS z 18 października 1990 r., C-297/88 i C-197/89, *Dzodzi*, EU:C:1990:360). Unijny standard ochrony praw podstawowych członków zarządu spółek może również wiązać sądy pracy i ubezpieczeń społecznych oraz organ rentowy na podstawie Konstytucji RP. Problem ten ma wymiar praktyczny. Do tej pory wykładnia i stosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej przez Sąd Najwyższy i sądy ubezpieczeń społecznych były zbieżne z podejściem sądów administracyjnych (i odwrotnie). Nierespektowanie wymogów wynikających z prawa unijnego przy stosowaniu tego przepisu do zaległości składkowych niesie za sobą ryzyko ewentualnego naruszenia prawa unijnego, jak również powstania niepożądanych systemowo i naruszających Konstytucję RP rozbieżności w stosowaniu art. 116 Ordynacji podatkowej.

Sprawa C-277/24 *M.B.*

Z wyroku w sprawie C-277/24 *M.B.* wynika, że w postępowaniu w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności za zaległości z tytułu podatku VAT członek zarządu ma prawo podważać istnienie tych zaległości lub ich wysokość. Nie stoi temu na przeszkodzie ostateczny charakter decyzji w tym przedmiocie, wydanej w postępowaniu podatkowym prowadzonym z udziałem spółki, lecz bez udziału tego członka w charakterze strony postępowania lub uczestnika na innych prawach (wyrok TS C-277/24, *M.B.*, pkt 56). Jest to konsekwencją konieczności zapewnienia członkowi zarządu prawa do obrony w postępowaniu dotyczącym bezpośrednio jego interesów majątkowych (wyrok TS C-277/24, *M.B.*, pkt 51 i 58). Dla aktywowania obowiązku respektowania unijnej zasady poszanowania prawa do obrony jest wystarczające, by decyzja organu podatkowego niekorzystnie oddziaływała na sferę majątkową jednostki. Jednocześnie, w konsekwencji zasady autonomii proceduralnej Państw Członkowskich, z samego prawa unijnego nie można wyprowadzić uprawnienia członka zarządu spółki do udziału w postępowaniu podatkowym, którego przedmiotem jest ustalenie wysokości zobowiązań lub zaległości podatkowych tej spółki, za które ewentualnie mógłby

on ponosić odpowiedzialność w przyszłości na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej (wyroki TS C-277/24, *M.B.*, pkt 54 i 62; z 16 października 2019 r., C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, EU:C:2019:861, pkt 55). Dlatego unijna zasada poszanowania prawa do obrony przełamuje trwałość krajowej, ostatecznej decyzji administracyjnej ustalającej wysokość zaległości podatkowej spółki. Trwałość ta jest co prawda chroniona przez unijną zasadę pewności prawa (wyrok TS C-277/24, *M.B.*, pkt 55; zob. także wyrok TS C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, pkt 45 i 46; szerzej zob. Kornobis-Romanowska, 2018, *passim*). Jednakże respektowanie ostatecznego charakteru decyzji administracyjnej wydanej w toku postępowania podatkowego narusza istotę prawa do obrony członka zarządu spółki w postępowaniu w przedmiocie przeniesienia na niego odpowiedzialności za zaległości z tytułu podatku VAT. Skoro nie mógł on uczestniczyć w postępowaniu w przedmiocie ustalenia zaległości podatkowej, w którym mógłby kwestionować jej istnienie lub wysokość, to w postępowaniu dotyczącym przeniesienia odpowiedzialności na niego musi mieć zapewnioną taką możliwość (wyrok TS C-277/24, *M.B.*, pkt 56 i 60; zob. podobnie wyrok TS C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, pkt 47 i 49). Dodatkowo, pozbawienie członka zarządu takiego prawa narusza zasadę proporcjonalności, ponieważ wykracza ponad to, co jest niezbędne do zapewnienia skutecznego poboru podatku VAT (wyrok TS C-277/24, *M.B.*, pkt 63; podobnie zastosowano ją w wyroku TS C-278/24, *P.K.*, pkt 60 i 63). Dlatego unijna zasada pewności prawa – w zakresie dotyczącym trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych – ustępuje unijnemu prawu do obrony.

Ze sprawy C-277/24 *M.B.* wynika konieczność zmiany dotychczasowej praktyki prowadzenia postępowań administracyjnych i odwoławczych w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności za zaległości z tytułu podatku VAT. Do tej pory w postępowaniach takich nie można było podważać istnienia oraz wysokości tych zaległości, ustalonych we wcześniejszym postępowaniu podatkowym, zakończonym ostateczną decyzją i prowadzonym z udziałem spółki lecz bez udziału członka zarządu. Obecnie postępowania te nie mogą ograniczać się tylko do sprawdzenia, czy spełnione są przesłanki przeniesienia odpowiedzialności na osobę trzecią, i przyjmowania, że zakres tej odpowiedzialności wynika już z decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym. Ponadto konieczne jest zapewnienie członkowi zarządu – w postępowaniu dotyczącym jego odpowiedzialności – dostępu do akt sprawy podatkowej przeciwko spółce (wyrok TS C-277/24, *M.B.*, pkt 52). Dezaktualizacji ulega zatem przeciwnie stanowisko wyrażone w postanowieniu SN z 9 marca 2023 r., II USK 49/22 (LEX nr 3573953).

Sprawa C-278/24 *P.K.*

Wyrok TS w sprawie C-278/24, *P.K.* formułuje szereg warunków, od spełnienia których uzależniona jest zgodność z prawem unijnym samych podstaw przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe oraz przesłanek uwolnienia się od tej

odpowiedzialności. Z orzeczenia tego wynika, że zasady prawa unijnego (w szczególności zasada proporcjonalności) zakazują oparcia omawianej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 61 oraz 68–74). Członek zarządu, na którego przenoszona jest odpowiedzialność, nie może jej ponosić, jeżeli „dochodząc wszelkiej staranności przeczernego podmiotu gospodarczego” przedsięwziął wszelkie racjonalne środki w jego dyspozycji oraz nie brał udziału w ewentualnym nadużyciu lub oszustwie będącym źródłem powstania zaległości podatkowej (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 63). Odpowiedzialność członka zarządu nie może również wynikać „z przypadkowego zdarzenia, nad którym nie sprawuje on żadnej kontroli, lecz z jego działań lub zaniechań” (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 70). Stanowisko TS stwarza znacznie szersze pole do obrony dla członków zarządu, niż dopuszczało to dotychczasowe orzecznictwo sądów polskich (zob. np. wyroki NSA z: 21 kwietnia 2016 r., II FSK 1013/14; 3 marca 2020 r., II FSK 1974/19; 19 września 2019 r., FSK 3134/18). Trybunał podkreślił ponadto, że skorzystanie przez członka zarządu z możliwości uchylenia się od odpowiedzialności na podstawie przewidzianych w art. 116 Ordynacji podatkowej przesłanek egzoneracyjnych nie może być „praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione” (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 71; podobnie wyroki TS z 14 listopada 2024 r., C-613/23, *Herdijk*, EU:C:2024:961, pkt 33 i 41 oraz z 12 grudnia 2024 r., C-331/23, *Dranken Van Eetvelde*, EU:C:2024:1027, pkt 31). TS zdaje się oczekiwać, by członek zarządu mógł powoływać się na „na wszelkie okoliczności mogące wykazać, że niezłożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości nie wynika z jego winy” (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 75). TS sprzeciwia się także zbyt restrykcyjnej praktyce stosowania tego przepisu przez administrację lub sądy krajowe (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 75; zob. podobnie wyrok TS C-613/23, *Herdijk*, pkt 36). Dlatego w każdym postępowaniu w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności konieczne jest rzetelne odniesienie się do argumentów przedstawianych na obronę przez członka zarządu. W przeciwnym razie zastosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej będzie naruszać zasadę proporcjonalności (przy czym TS nie stwierdził takiego naruszenia ze względu na kontekst krajowy przedstawiony przez sąd pytający, wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 79) i godzić w nieuprawniony sposób w prawo własności członka zarządu (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 99–100).

Bezpośrednio ze sprawy C-278/24, *P.K.* wynika, że nie narusza prawa unijnego praktyka sądów administracyjnych, zgodnie z którą w przypadku posiadania przez spółkę tylko jednego wierzyciela w postaci Skarbu Państwa, członek zarządu – aby uchylić się od przeniesienia odpowiedzialności – powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości, mimo że wniosek taki zostanie oddalony (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 84). Niejasne pozostaje, czy brak wymogu „skuteczności” złożenia wniosku wiąże tylko w takiej szczególnej konfiguracji struktury wierzycieli, czy też rozciąga się na przypadki, w których spółka ma więcej niż jednego wierzyciela, a członek zarządu złożył w terminie wniosek o ogłoszenie upadłości, który

nie spełniał wymogów prawa upadłościowego. Z wyroku TS wynika bowiem, że dla zastosowania art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wystarczające jest samo złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, a nie wynik postępowania wszczętego poprzez złożenie tego wniosku (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 85). Nacisk, jaki TS położył na znaczenie zasady pewności prawa przy stosowaniu art. 116 Ordynacji podatkowej (wyrok TS C-278/24, *P.K.*, pkt 93–96) może sugerować, że także złożenie „wadliwego” wniosku byłoby wystarczające do zwolnienia się z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Wówczas pozostawałoby tylko ocenić, czy zachowanie członka zarządu spółki nie naruszało unijnej zasady zakazującej nadużywania prawa.

Dotychczasowe orzecznictwo Sądu Najwyższego i sądów niższych instancji, w ślad za orzecznictwem sądów administracyjnych, wypracowało już linię orzeczniczą, zgodnie z którą w przypadku, gdy fundusz ubezpieczeń społecznych jest jedynym wierzycielem, członek zarządu spółki musi we właściwym czasie zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości (np. wyrok SN z 12 maja 2022 r., III USKP 128/21, LEX nr 3438165 i powołane tam orzecznictwo). Standard wynikający bezpośrednio ze sprawy C-278/24 *P.K.* jest więc już – przynajmniej częściowo – realizowany w postępowaniach dotyczących zaległości składkowych. Należy jednak liczyć się z tym, że sądy administracyjne, samodzielnie lub przy współpracy TS, mogą modyfikować dotychczasową linię orzeczniczą w zakresie interpretacji pojęcia „właściwego czasu” na zgłoszenie takiego wniosku oraz braku winy członka zarządu w przypadku podejmowania różnego rodzaju działań sanacyjnych mieszczących się w granicach rozsądnego ryzyka gospodarczego.

Czy sprawy o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe są sprawami unijnymi sensu stricto?

Wykładnia prawa unijnego dokonywana przez TS w odpowiedzi na pytania sądów krajowych wiąże krajowe organy administracji i sądy orzekające w sprawach unijnych. Co do zasady są to postępowania krajowe, które są objęte podmiotowym, przedmiotowym i temporalnym zakresem normowania prawa unijnego (Miąsik, 2008, s. 16–22). Dlatego interpretacja zasad prawa unijnego i unijnych praw podstawowych w sprawach C-277/24 *M.B.* oraz C-278/24, *P.K.* wiąże organy podatkowe oraz sądy administracyjne w sprawach dotyczących zaległości z podatku VAT. Ze związania tego korzysta również wykładnia prawa unijnego dokonana przez TS w sprawach dotyczących podobnych rozwiązań obowiązujących w innych państwach członkowskich (zob. wyrok TS z 4 czerwca 2009 r., C-8/08, *T-Mobile*, EU:C:2009:343). W postępowaniach mających za przedmiot przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu spółki za zaległości z tytułu podatku VAT łącznik z prawem unijnym polega na tym, że art. 116 Ordynacji podatkowej służy zapewnieniu efektywności prawa unijnego. Zawiera bowiem rozwiązanie, które przyczynia się do prawidłowego poboru VAT (w rozumieniu art. 273 dyrektywy Rady

2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. L 347 z 2006, s. 1 ze zm.) oraz służy zwalczaniu działań naruszających interesy finansowe UE (w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE)¹. Sprawy tego rodzaju wchodzą w zakres zastosowania prawa unijnego z perspektywy istotnej dla związania zasadami ogólnymi oraz są wykonywaniem prawa Unii w rozumieniu istotnym dla zastosowania KPP (Półtorak, 2014, s. 17–28; Grzeszczak, Szmigielski, 2015, s. 11–18).

Prawo unijne nie harmonizuje krajowych systemów zabezpieczenia społecznego. Koordynuje je jedynie w zakresie istotnym dla działania rynku wewnętrznego i swobody przemieszczania się obywateli unijnych, pozostawiając Państwom Członkowskim swobodę w określaniu zasad ubezpieczeń, świadczeń i odpowiedzialności (wyroki TS z 14 czerwca 2016 r., C-308/14, *Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, EU:C:2016:436, pkt 65; z 15 lipca 2021 r., C-535/19, *A przeciwko Latvijas Republikas Veselības ministrijai*, EU:C:2021:595, pkt 47). Postępowania w tym przedmiocie nie wchodzą w zakres zastosowania prawa unijnego na podstawie łącznika wynikającego dla spraw o zaległości podatkowe z tytułu podatku VAT. Stosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej do zaległości składkowych nie służy zapewnieniu efektywności prawa unijnego w zakresie poboru składek lub realizacji innych obowiązków wynikających z prawa unijnego (zob. np. w odniesieniu do składek na ubezpieczenie wypadkowe uchwała składu siedmiu sędziów SN z 29 listopada 2023 r., III UZP 6/23, OSNP 2024, nr 5, poz. 52). Prawo unijne nie reguluje obowiązku składkowego ani jego wymiaru, choć wpływa na podleganie ubezpieczeniom społecznym w sytuacjach z elementem transgranicznym (rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Dz.Urz. UE L 166 z 2004, s. 1 ze zm.). Regulacja kolizji między systemami zabezpieczenia społecznego różnych Państw Członkowskich w rozporządzeniach koordynacyjnych nie pozostaje jednak w żadnym związku z powstawaniem i egzekwowaniem zaległości składkowych.

Nie ma również podstaw dla uznania spraw tego rodzaju za unijne w oparciu o kryterium tzw. elementu transgranicznego. Występuje on w przypadku przepływu osób między Państwami Członkowskimi. W sprawach o przeniesienie odpowiedzialności za takie zaległości element ten mógłby ewentualnie przybrać postać płatnika składek korzystającego ze swobody przedsiębiorczości lub członka zarządu korzystającego ze swobody przemieszczania się pracowników. Wówczas występowałby łącznik z prawem unijnym wynikający z regulacji traktatowych dotyczących rynku wewnętrznego. Nie wydaje się jednak, by łącznik taki został zaakceptowany przez TS. Trudno bowiem doszukać się związku między odpowiedzialnością za zaległości składkowe a skorzystaniem ze swobód rynku wewnętrznego. Związek taki wymagałby obowiązywania przepisów krajowych dotyczących składek na ubezpieczenia społeczne, których zasady naliczania i uiszczania różniłyby się w zależności

od pochodzenia płatnika, bądź zróżnicowania odpowiedzialności członków zarządu za zaległości składkowe według kryterium obywatelstwa lub skorzystania ze swobody przemieszczania się.

Sprawy o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe nie są więc sprawami unijnymi *sensu stricto*. Można by więc przyjąć, że w sprawach tego rodzaju sądy ubezpieczeń społecznych nie tylko nie mają obowiązku stosowania przy rozstrzyganiu tych spraw standardu wynikającego z prawa unijnego, lecz także nie mogą skutecznie występować z pytaniami z art. 267 TFUE (w odniesieniu do innych dziedzin prawa zob. postanowienie TS z 9 września 2014 r., C-488/13, *Pyrwa Inwesticionna Banka AD i in.*, EU:C:2014:2191, pkt 26; wyrok TS z 20 marca 2014 r., C-139/12, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, EU:C:2014:174, pkt 41).

Czy sprawy o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe mogą być sprawami unijnymi *sensu largo*?

Należy w tej sytuacji rozważyć, czy sprawy dotyczące przeniesienia odpowiedzialności za zaległości składkowe nie powinny być traktowane jako sprawy unijne *sensu largo* za sprawą tzw. linii *Dzodzi* (wyroki TS C-297/88 i C-197/89, *Dzodzi*, pkt 37; a także z 17 lipca 1997 r., C-28/95, *Leur-Bloem*, EU:C:1997:369, pkt 32; zob. szerzej Knade-Plaskacz, 2006, s. 29; Skrzydło, 2017, s. 4–10). Literalnie uznaje ona za sprawy unijne takie sprawy krajowe, w których stosowane są przepisy krajowe zawierające odesłanie do przepisów prawa unijnego (postanowienie TS C-488/13, *Pyrwa*, pkt 27; wyroki TS z 18 października 2012 r., C-583/10, *Nolan*, EU:C:2012:638, pkt 45; z 7 listopada 2013 r., C-313/12, *Giuseppa Romeo przeciwko Regione Siciliana*, EU:C:2013:718 pkt 21). Sprawa czystokrajowa (czystowewnętrzna) może więc stać się sprawą unijną na skutek decyzji krajowego prawodawcy. Jest tak, gdy uzna on, że dany stan faktyczny niewchodzący w zakres zastosowania prawa unijnego (najczęściej z powodu rozgraniczenia kompetencji między UE a państwami członkowskimi) powinien być w prawie krajowym regulowany tak samo, jak czyni to prawo unijne. W takiej sytuacji zasada jednolitości wykładania i stosowania prawa unijnego przemawia za przyznaniem TS właściwości do udzielania odpowiedzi na pytania prejudycjalnego. W konsekwencji przemawia to za związaniem sądów krajowych wykładnią prawa unijnego dokonaną przez TS w sprawach krajowych leżących poza zakresem normowania prawa unijnego (zamiast wielu zob. wyrok TS z 16 listopada 2023 r., C-318/22, *GE Infrastructure Hungary Holding Kft. przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, EU:C:2023:890, pkt 30).

Co do zasady w sprawach, w których stosowano linię *Dzodzi*, TS wymagał występowania w prawie krajowym odesłania „konkretnego”. Przybierało ono formę odwołania do określonego przepisu unijnego prawa pochodnego lub pierwotnego (zob. np. wyroki TS C-313/12, *Romeo*, pkt 27 i 33; z 26 października 2023 r., C-331/21, *EDP – Energias de Portugal SA i in. przeciwko Autoridade*

da *Concorrência*, EU:C:2023:812, pkt 41; z 30 stycznia 2020 r., C-307/18, *Generics (UK) i in.*, EU:C:2020:52, pkt 26; postanowienie TS C-488/13, *Pyrwa*, pkt 35). Wymogi te są spełnione, gdy: 1) przepis krajowy odsyła wprost do konkretnych rozporządzeń unijnych, 2) powiela dosłownie treść jednego z przepisów rozporządzeń pozwalających na wprowadzenie odstępstwa od zakresu zastosowania rozporządzenia; 3) sąd krajowy wyjaśnił, że przepis krajowy rozszerza zastosowanie przepisów unijnych na inne kategorie pojazdów, niż objęte rozporządzeniem unijnym, 4) prawodawca krajowy zmierzał do jednakowego unormowania sytuacji krajowych oraz objętych rozporządzeniem unijnym (wyrok TS z 21 listopada 2019 r., w sprawach połączonych C-203/18 i C-374/18, *Deutsche Post AG i Klaus Leymann przeciwko Land Nordrhein-Westfalen*, EU:C:2019:999, pkt 40). Uwagę zwraca, że zdaniem TS odesłanie bezwarunkowe i szczegółowe ma miejsce, gdy przepis ustawy krajowej jest sformułowany tak samo jak przepis prawa unijnego i ma być stosowany przez krajowe organy administracji oraz sądy w sposób zgodny z wykładnią tego przepisu przyjmowaną przez TS. Najczęstszym przypadkiem jest powielenie treści zakazu porozumień ograniczających konkurencję z art. 101 TFUE w krajowym prawie antymonopolowym (wyroki TS C-331/21, *EDP*, pkt 43; z 18 listopada 2021 r., C-306/20, *Visma Enterprise SLA przeciwko Konkurences padome*, EU:C:2021:935, pkt 46). Za wystarczające uznano również odesłanie przybierające postać odwołania się w przepisie prawa krajowego do aktu unijnego prawa pochodnego (wyrok TS z 14 grudnia 2006 r., C-217/05, *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio przeciwko Compañía Española de Petróleos SA*, EU:C:2006:784, pkt 8 i 22; postanowienie TS C-488/13, *Pyrwa*, pkt 32).

W przypadku braku wyraźnego odesłania w przepisach krajowych, TS ogólnie akceptuje swoją właściwość do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne, gdy prawo krajowe „dostosowuje się [...] w zakresie rozwiązań sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w prawie Unii, w celu na przykład uniknięcia dyskryminacji jego obywateli lub zakłócenia konkurencji, lub zapewnienia jednolitej procedury w porównywalnych sytuacjach” (wyroki TS z 24 października 2019 r., w sprawach połączonych C-469/18 i C-470/18, *IN i JM przeciwko Belgische Staat*, EU:C:2019:895, pkt 22; C-331/21, *EDP*, pkt 42; z 18 października 2012 r., C-583/10, *Nolan*, EU:C:2012:638, pkt 46; z 18 listopada 2021 r., C-306/20, *Visma Enterprise*, pkt 44; z 21 lipca 2016 r., C-542/14, *VM Remonts i in.*, EU:C:2016:578, pkt 17). Nadal jednak TS wymaga, by przepisy unijne były stosowane „poprzez prawo krajowe w sposób bezpośredni i bezwarunkowy” (wyrok TS C-469/18 i C-470/18, *IN i JM*, pkt 23; z 18 października 2012 r., C-583/10, *Nolan*, EU:C:2012:638, pkt 47; z 7 listopada 2018 r., C-257/17, *C i A*, EU:C:2018:876, pkt 33). Wymaga to od sądu krajowego wykazania, że przepisy – które sąd ten stosuje a które są poza zakresem zastosowania prawa UE – muszą być w świetle prawa krajowego rozumiane i stosowane tak samo, jak przepisy krajowe znajdujące zastosowanie w sprawach objętych zakresem normowania

prawa unijnego (wyroki TS C-469/18 i C-470/18, *IN i JM*, pkt 24; z 15 listopada 2016 r., C-268/15, *Ullens de Schooten*, EU:C:2016:874, pkt 55; z 20 września 2018 r., C-343/17, *Fremoluc*, EU:C:2018:754, pkt 22).

Przykładem braku wystarczającego związku między prawem krajowym a prawem unijnym jest sprawa poboru podatku dochodowego, w której wykorzystano dowody zebrane w toku postępowania karnego w sprawie oszustw w zakresie naliczania podatku VAT. Takie „wykorzystanie” dowodów zebranych w sprawie unijnej (podatek VAT) do wykazania naruszenia prawa w sprawie krajowej (podatek dochodowy) nie zostało uznane za stosowanie prawa UE w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP (co wiązałoby się z koniecznością respektowania praw podstawowych uznanych w KPP). Nie było zatem podstaw do oceny, czy dowody zostały zebrane z naruszeniem unijnych praw podstawowych, ani do weryfikacji, czy podatnik podatku dochodowego jest traktowany jednakowo z podatnikiem podatku VAT (wyrok TS C-469/18 i C-470/18, *IN i JM*, pkt 19 i 20). Prawo unijne nie zawierało bowiem przepisów dotyczących sposobu przeprowadzania dowodów w przypadku oszustw w zakresie VAT (wyrok TS C-469/18 i C-470/18, *IN i JM*, pkt 25). Za niewystarczające uznano również odesłanie w treści przepisu krajowego do „zasad prawa wspólnotowego” w zakresie uzasadnienia decyzji (choćby prawo krajowe zawierało kompleksową regulację tej materii), zamiast do art. 296 akapit drugi TFUE lub art. 41 ust. 2 lit. c) KPP (wyroki TS C-313/12, *Romeo*, pkt 26; z 21 grudnia 2011 r., C-482/10, *Teresa Cicala p. Regione Siciliana*, EU:C:2011:868, pkt 25). Nie można również mówić o odesłaniu w rozumieniu linii *Dzodzi*, gdy prawo krajowe rozszerza zakres zastosowania prawa unijnego na sprawy krajowe o innym zakresie podmiotowym i przedmiotowym, gdy cele regulacji krajowej i unijnej nie pokrywają się. Przykładem jest wyrok dotyczący przepisów krajowej Ordynacji podatkowej, które objęły osoby prawne ochroną danych osobowych na zasadach takich jak przewidziane w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), (dalej: RODO) dla osób fizycznych. Stanowiło to wyjście poza zakres podmiotowy RODO i jego cele (wyrok TS z 10 grudnia 2020 r., C-620/19 *Land Nordrhein-Westfalen przeciwko D.-H.T.*, EU:C:2020:1011, pkt 45–46). W konsekwencji TS nie uznał przepisu prawa krajowego² za przepis odsyłający, lecz za przepis modyfikujący w niedopuszczalny sposób zakres zastosowania RODO (wyrok TS C-620/19 *Land Nordrhein-Westfalen przeciwko D.-H.T.*, pkt 47).

Uwagę zwraca, że w nowszych orzeczeniach składających się na linię *Dzodzi* Trybunał zdecydował się na odstępstwa od wymogu konkretnego odwołania. Miało to miejsce w przypadkach, w których prawodawca krajowy – choćby milcząco – postanowił przy implementacji dyrektywy, że w taki sam sposób należy traktować sytuacje transgraniczne regulowane dyrektywą oraz sytuacje

o charakterze wyłącznie wewnętrznym (wyrok TS C-318/22, *GE Infrastructure Hungary*, pkt 34).

Można więc argumentować, że linia *Dzodzi* powinna znaleźć zastosowanie również w sprawach przenoszenia odpowiedzialności za zaległości składkowe na członków zarządu spółek handlowych. Co prawda ani art. 116 Ordynacji podatkowej, ani art. 31 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. z 2024 r., poz. 497 ze zm. (dalej: ustawa systemowa) nie zawierają wyraźnego odwołania do przepisów unijnych, ale art. 116 Ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie zarówno w sprawach unijnych (zaległości VAT) jak i krajowych (zaległości składkowe). Przepis art. 31 ustawy systemowej odsyła co prawda jedynie wprost do innego przepisu krajowego, ale przepis ten (art. 116 Ordynacji podatkowej) służy wykonywaniu prawa unijnego i jest stosowany w sprawach zaległości składkowych wprost, a nie odpowiednio. Można więc przyjąć, że – w myśl stanowiska TS w sprawie C-318/22 *GE Infrastructure Hungary* – jest to wystarczające do zastosowania linii *Dzodzi*. Nie mniej, w przypadku stwierdzenia przez sąd ubezpieczeń społecznych, że zachodzi potrzeba wykładni unijnych zasad ogólnych lub praw podstawowych w sprawie przeniesienia odpowiedzialności za zaległości składkowe, w ewentualnym pytaniu prejudycjalnym wskazane byłoby przedstawienie stosownego rozumowania uzasadniającego unijny charakter postępowania przed sądem krajowym. Pozwoliłoby to wypowiedzieć się TS, czy prawo krajowe zawiera dorozumiane odesłanie do prawa Unii. W takim wypadku zasady odpowiedzialności członków zarządu musiałyby być interpretowane w zgodzie z zasadami ogólnymi prawa unijnego i jego prawami podstawowymi. Konsekwencją byłoby to, że sprawa o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe, która na pierwszy rzut oka ma wyłącznie charakter krajowy, zyskiwałaby status sprawy unijnej, nawet jeśli nie zawiera klasycznego łącznika z prawem unijnym.

Związananie standardem unijnym w sprawach o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe jako wymóg konstytucyjny

Obowiązek respektowania standardu ochrony praw podstawowych wynikającego z orzeczeń TS dotyczących art. 116 Ordynacji podatkowej w sprawach o zaległości składkowe ma oparcie w Konstytucji RP. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że standard ochrony praw fundamentalnych w ustawie zasadniczej wyznacza minimalny poziom ochrony w polskim porządku prawnym (wyrok TK z 11 maja 2005 r., K 18/04, OTK-A 2005, nr 5, poz. 49; z 24 listopada 2010 r., K 32/09, OTK-A-2010, nr 9, poz. 108). Ponadto, przepisy prawa polskiego nie mogą prowadzić do obniżenia poziomu ochrony praw jednostki gwarantowanego w prawie Unii (tak TK w wyrokach z 24 listopada 2010 r., K 32/09, OTK-A-2010, nr 9, poz. 108; z 16 listopada 2011 r., SK 45/09, OTK-A 2011, nr 9, poz. 97; z 11 sierpnia 2016, K 32/15, OTK-A-2016, nr 7, poz. 70). Sam zaś konstytucyjny standard ochrony praw podstawowych

współkształtowany jest przez orzecznictwo TS oraz ETPCz (TK w wyrokach z 11 maja 2004, K 18/04, OTK-A 2005, nr 5, poz. 49; z 2 lipca 2007, K 41/05, OTK-A 2007, nr 7, poz. 72; z 19 grudnia 2006, P 37/05, OTK-A 2006, nr 11, poz. 177; z 24 czerwca 2008, SK 16/06, OTK-A 2008, nr 5, poz. 85; z 18 lutego 2009 r., Kp 3/08, OTK-A ZU 2009, nr 2, poz. 9, zwraca na to uwagę Sołtys, 2014b, s. 15–16). W pełni dopuszczalne jest więc podnoszenie tego standardu w ślad za standardem unijnym i to w sprawach poza zakresem zastosowania prawa UE (zob. np. Sołtys 2014a, s. 7 i 9–10). Stosowanie zróżnicowanych standardów ochrony praw podstawowych w sprawach o takim samym przedmiocie *sensu largo* (zaległości z tytułu należności publicznoprawnych) w zależności od tego, czy sprawa ma charakter unijny (zaległości VAT) czy krajowy (zaległości składkowe), prowadziłoby do nieuzasadnionej konstytucyjnie (wyrok TK z 21 kwietnia 2004 r., K 33/03, OTK-A 004, nr 4, poz. 31) dyskryminacji członków zarządów spółek w sprawach zaległości składkowych oraz w sprawach odpowiedzialności za zaległości z tytułu VAT. Uwzględnienie standardu unijnego w sprawach zaległości składkowych pozwoliłoby więc zapewnić aksjologiczną spójność krajowego i unijnego porządku prawnego (zob. Sołtys, 2024, s. 8). Jednocześnie prowadziłoby do uniknięcia systemowej defragmentacji krajowego porządku prawnego. Miałaby ona miejsce, gdyby ten sam przepis prawa krajowego był interpretowany i stosowany inaczej w zależności od tego, czy sprawa ma charakter unijny czy krajowy. Skoro zatem z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości w sprawach C-277/24 *M.B.* i C-278/24 *P.K.* wynika, że stosując art. 116 OP w sprawach o przeniesienie i odpowiedzialności za zaległości podatkowe z tytułu podatku VAT organy i sądy krajowe muszą brać pod uwagę ogólne zasady prawa Unii oraz unijne prawa podstawowe, w tym zwłaszcza prawo do dobrej administracji, zasadę pewności prawa, zasadę proporcjonalności, prawo do obrony, zasadę równego traktowania, prawo do poszanowania własności czy prawo do skutecznego środka ochrony prawnej, to również wykładnia i stosowanie tego przepisu w sprawach o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe wymaga uwzględniania przez sądy ubezpieczeń społecznych wyżej wymienionych praw i zasad.

Podsumowanie

Wyroki TS w sprawach C-277/24 *M.B.* i C-278/24 *P.K.* wymuszają zmianę wykładni i stosowania art. 116 Ordynacji podatkowej przez sądy administracyjne. Wpływają także na praktykę działania sądów ubezpieczeń społecznych w sprawach o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe. W ich przypadku – jak na razie – nie można mówić o istnieniu bezpośredniego i bezwarunkowego odesłania przez prawodawcę krajowego do konkretnego przepisu prawa unijnego. Skoro jednak prawodawca polski przyjął jednolite rozwiązanie w postaci art. 116 Ordynacji podatkowej, które znajduje zastosowanie w sprawach unijnych (dotyczących odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki z tytułu podatku VAT) oraz w sprawach

krajowych (zaległości podatkowe z tytułu podatków niezharmonizowanych oraz zaległości składkowe), zasadne jest odwołanie się do linii *Dzodzi*. Konkretniej zaś do grupy orzeczeń z tej linii, która przyjmuje łagodniejsze wymogi w zakresie konstrukcji „odesłania” do prawa unijnego i wskazuje na „jednolitą procedurę” w sprawach unijnych i krajowych bądź dążenie do uniknięcia odwrotnej dyskryminacji. Za niepożądane z punktu widzenia spójności systemu prawnego oraz równego traktowania należy bowiem uznać zróżnicowanie standardu ochrony praw członka zarządu w sprawach z art. 116 Ordynacji podatkowej w zależności od rodzaju zaległości należności publicznoprawnej, z tytułu której jest on obciążany odpowiedzialnością za „długi” spółki. Należy jednak przyjąć, że związanie sądu ubezpieczeń społecznych standardem wynikającym z prawa unijnego w sprawach prowadzonych na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej może budzić wątpliwości. Powinny one zostać wyjaśnione – w przypadku pojawienia się zastrzeżeń co do zgodności dotychczasowej praktyki stosowania tego przepisu z unijnymi zasadami ogólnymi i prawami podstawowymi – w drodze pytania prejudycjalnego. Powinno ono zawierać wytlumaczenie,

dlatego w sprawach o zaległości składkowe przesłanki odpowiedzialności oraz zwolnienia z niej członka zarządu muszą być rozumiane tak samo, jak w przypadku odpowiedzialności za zaległości z tytułu podatku VAT. Alternatywna ścieżka rozumowania polegałaby na przyjęciu następującego założenia: skoro w sprawach analizowanych w niniejszym opracowaniu TS przyjął, że art. 116 Ordynacji podatkowej wchodzi w zakres zastosowania prawa unijnego, to odesłanie zawarte w ustawie systemowej do stosowania tego przepisu w sprawach o zaległości składkowe jest wystarczające do przyjęcia, że mamy do czynienia z odesłaniem bezpośrednim i bezwarunkowym w rozumieniu klasycznych spraw z linii *Dzodzi*.

Niezależnie od tego, czy sprawy o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe zostaną uznane za sprawy unijne, sądy ubezpieczeń społecznych muszą uwzględniać standard wynikający z wyroków TS w sprawach C-277/24 *M.B.* i C-278/24 *P.K.* na mocy Konstytucji RP. Niższy poziom ochrony praw członków zarządów spółek w sprawach takich zaległości w porównaniu do zaległości z tytułu podatku VAT nie znajduje uzasadnienia w ustawie zasadniczej.

Przypisy/Notes

¹ Bezpośrednio w odniesieniu do art. 116 Ordynacji podatkowej zob. wyroki TS C278/24, *P.K.*, pkt 58 oraz C-277/24, *M.B.*, pkt 49; w odniesieniu do podobnych instytucji w innych Państwach Członkowskich zob. wyrok TS C1/21, *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika”*, pkt 61. Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki inne niż te określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do prawidłowego poboru VAT i zapobiegania przestępczości podatkowej. Natomiast zgodnie z art. 325 ust. 1 TFUE państwa członkowskie są zobowiązane do zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszcających i skutecznych środków.

² „O ile nie innego nie wynika z przepisów, przepisy [RODO], przepisy niniejszej ustawy oraz przepisy ustaw podatkowych dotyczące przetwarzania danych osobowych osób fizycznych stosuje się odpowiednio do informacji dotyczących zidentyfikowanych lub możliwych do zidentyfikowania [...] osób prawnych, stowarzyszeń lub mas majątkowych, niezależnie od tego, czy mają one zdolność prawną”.

Bibliografia/References

- Grzeszczak, R., Sznigielski, A. (2015). Sądowe stosowanie Karty Praw Podstawowych UE w odniesieniu do państw członkowskich – refleksje na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i praktyki sądów krajowych, *Europejski Przegląd Sądowy*, 10, 11–18.
- Knade-Plaskacz, A. (2006). *Pytania prejudycjalne do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach czysto wewnętrznych*, *Europejski Przegląd Sądowy*, 1, 29.
- Kornobis-Romanowska, D. (2018). *Pewność prawa w Unii Europejskiej. Pomiędzy autonomią jednostki a skutecznością prawa UE*, C.H.Beck.
- Miąsik, D. (2008). *Sprawa wspólnotowa przed sądem krajowym*, *Europejski Przegląd Sądowy*, 9, s. 16–22.
- Półtorak, N. (2014). Zakres związania państw członkowskich Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej, *Europejski Przegląd Sądowy*, 9, 17–28.
- Skrzydło, J. (2017). Granice kompetencji Trybunału Sprawiedliwości do wydawania orzeczeń prejudycjalnych, *Europejski Przegląd Sądowy*, 12, 4–10.
- Soltys, A. (2014a). Obowiązek wykładni zgodnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, cz. I., *Europejski Przegląd Sądowy*, 4, 4–11.
- Soltys, A. (2014b). Obowiązek wykładni zgodnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, cz. II., *Europejski Przegląd Sądowy*, 5, 15–21.
- Soltys, A. (2024). Wyrok TK w sprawie K 3/21 a zasada pierwszeństwa prawa unijnego (perspektywa pluralizmu konstytucyjnego), *Państwo i Prawo*, 3.

Dagmara Kornobis-Romanowska, profesor, Katedra Prawa Międzynarodowego i Europejskiego na WPiA Uniwersytetu Wrocławskiego, autorka licznych publikacji z zakresu prawa Unii Europejskiej.

Dawid Miąsik, profesor w Zakładzie Prawa Europejskiego INP PAN, sędzia Sądu Najwyższego w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, autor licznych publikacji z zakresu sądowego stosowania prawa unijnego przez sądy krajowe.

Dagmara Kornobis-Romanowska, professor, European and International Law Chair, Faculty of Law and Administration, University of Wrocław, author of several publications on various aspects of EU law and its application of EU law at the domestic level.

Dawid Miąsik, associate professor, European Law Chair, Institute of Legal Studies, judge of the Polish Supreme Court, Labour and Social Security Chamber, specialises in the application of EU law by national courts.