

Věc C-278/24 [Genzyński]<sup>i</sup>**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

22. dubna 2024

**Předkládající soud:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

31. ledna 2024

**Žalobce:**

P. K.

**Žalovaný:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Předmět řízení**

Podmínky solidární odpovědnosti jednatelů právnické osoby za závazky této právnické osoby v oblasti DPH.

**Předmět a právní základ předběžných otázek**

Vnitrostátní předpisy, které stanoví solidární odpovědnost jednatelů právnické osoby za závazky v oblasti DPH, a vnitrostátní praxe v této oblasti, posuzované s ohledem na směrnici 2006/112/ES, SFEU, Listinu základních práv, zásady právní jistoty, legitimního očekávání, rovnosti před zákonem, zákazu diskriminace a práva na řádnou správu.

**Předběžné otázky**

<sup>i</sup> Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

1) Musí být ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ([...] dále jen „směrnice o DPH“), včetně článků 193, 205 a 273 této směrnice ve spojení s článkem 325 Smlouvy o fungování Evropské unie ([...] dále jen „SFEU“) a článkem 17 Listiny základních práv Evropské unie ([...] dále jen „Listina“) a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž jsou jednatelé právnické osoby společně a nerozdílně odpovědní za závazky této právnické osoby v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH), aniž se předtím zkoumá, zda jednatelé jednali ve zlé víře nebo zda jejich jednání bylo způsobeno zaviněným omylem nebo nedbalostí?

2) Musí být ustanovení směrnice o DPH, včetně článků 193, 205 a 273 této směrnice ve spojení s článkem 325 SFEU, zásada právní jistoty, zásada legitimního očekávání, zásada práva na řádnou správu odvozená z článku 41 Listiny ve spojení s článkem 2 Smlouvy o Evropské unii ([...] právní stát, dodržování lidských práv), článek 47 Listiny (účinná právní ochrana, právo na spravedlivý proces) vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která za účelem zproštění se solidární odpovědnosti za závazky právnické osoby v oblasti DPH u jediného věřitele vyžaduje, aby jednatelé podali návrh na prohlášení úpadku, který je podle vnitrostátního insolvenčního práva a praxe bezpředmětný, a v důsledku toho porušuje samotnou podstatu práva na vlastnictví (článek 17 Listiny)?

3) Musí být ustanovení článků 193, 205 a 273 směrnice o DPH ve spojení s článkem 325 SFEU, jakož i zásada rovnosti před zákonem a zásada zákazu diskriminace (článek 20 Listiny a článek 21 Listiny) vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě [uvedené v otázce 1], která umožňuje nerovné zacházení s jednateli právnických osob v tom smyslu, že jednatelé právnické osoby s více věřiteli se mohou zprostit odpovědnosti za závazky společnosti podáním návrhu na prohlášení úpadku, zatímco jednatelé právnické osoby s jediným věřitelem nemohou takový návrh účinně podat, v důsledku čehož jsou zbaveni možnosti zprostit se solidární odpovědnosti za závazky právnické osoby v oblasti DPH a práva na účinný opravný prostředek (článek 47 Listiny)?

### **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Článek 2, čl. 4 odst. 3 SEU;

Článek 352 odst. 1 SFEU;

Článek 17 odst. 1, článek 20, čl. 21 odst. 1 a článek 47 Listiny základních práv EU;

Články 193, 205, 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Článek 103 odst. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“);

Články 26, 91, 107, 108 a 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (zákon ze dne 29. srpna 1997, daňový řád; dále jen „daňový řád“);

Články 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 a 29 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (zákon ze dne 28. února 2002, insolvenční zákon; dále jen „insolvenční zákon“);

Článek 130 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (zákon ze dne 17. listopadu 1964, občanský soudní řád; dále jen „OSŘ“);

Článek 299 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (zákon ze dne 15. září 2000, obchodní zákoník; dále jen „obchodní zákoník“).

### **Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení**

- 1 Rozhodnutím ze dne 15. června 2022 rozhodl prvostupňový správce daně o solidární daňové odpovědnosti P. K. (dále jen „žalobce“) za daňový nedoplatek společnosti E. Sp. z o.o. (dále jen „společnost“) na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíce květen, červen, červenec a srpen 2017 a stanovil úrok z prodlení v celkové výši 1 306 639,70 polských zlotých (PLN), mimo jiné na základě čl. 107 § 1 a § 2 bodu 2, čl. 108 § 1 ve spojení s článkem 116 daňového řádu. Z odůvodnění rozhodnutí prvostupňového správce daně vyplývá, že v lednu 2014 byl žalobce jmenován do funkce hlavního jednatele společnosti. V září 2017 žalobce na uvedenou funkci rezignoval. Bylo uvedeno, že společnost za výše uvedená měsíční období podávala přiznání k DPH, v nichž vykazovala částky DPH k odvedení. Následně podala opravná daňová přiznání za červen, červenec a srpen 2017. Z důvodu neuhrazení závazků v zákonné lhůtě se předmětné pohledávky změnilly v daňové nedoplatky. Prvostupňový správce daně po vydání upomínek vydal exekuční příkazy. Byla rovněž přijata řada exekučních opatření, avšak majetek společnosti neumožňoval vymoci celý daňový nedoplatek. Prvostupňový správce daně, který vystupoval jako exekuční orgán, proto exekuční řízení vedené proti společnosti zastavil pro neúčinnost. Na základě celého souboru důkazů shromážděných ve věci bylo zjištěno, že předpoklady pro vznik odpovědnosti jednatele za daňové nedoplatky společnosti existují, neboť žalobce byl jednatelem v době vzniku nedoplatku a vymáhání na majetku společnosti bylo neúčinné (pozitivní podmínky). Dále bylo konstatováno, že společnost od 25. června 2017 přestala trvale plnit své závazky vůči správci daně (zákonná lhůta pro odvedení DPH za květen 2017). Žalobce neprokázal, že by včas podal návrh na prohlášení úpadku, že by v té době byla zahájena restrukturalizace nebo schváleno vyrovnání v řízení o schválení vyrovnání, ani že by nepodání návrhu na prohlášení úpadku nebylo zaviněno žalobcem. Rovněž neoznačil majetek společnosti, jehož exekuce by umožnila uspokojit daňové nedoplatky společnosti ze značné části. Z odůvodnění výše uvedeného rozhodnutí vyplývá, že dopisem ze

dne 11. dubna 2022 žalobce mimo jiné požádal o doplnění dokazování provedením důkazů ze spisů všech řízení vedených se společností před prvostupňovým správcem daně, a to od roku 2016 do konce roku 2017, za účelem zjištění, v jakých řízeních, v jaké době a v jakém rozsahu byla vydána rozhodnutí o zajištění majetku společnosti či učiněny jiné procesní úkony, které vedly k obstavení, resp. zadržení majetku společnosti (včetně peněžních prostředků na bankovních účtech a pohledávek z vrácení přeplatků na DPH); výslechem žalobce k výše uvedeným okolnostem; vyžádáním si potvrzení o datech a rozsahu obstavení bankovních účtů společnosti v letech 2016–2017 od bank vedoucích bankovní účty společnosti. Podle žalobce měly výše uvedené důkazy prokázat, že kroky daňových orgánů bránily jednání jednatelů, kteří za výše uvedených okolností neměli možnost podat návrh na prohlášení úpadku. Usnesením ze dne 13. května 2022 byly tyto důkazy odmítnuty, neboť podle prvostupňového správce daně nesouvisely s tímto daňovým řízením.

- 2 Poté, co žalobce podal odvolání, ředitel Finančního úřadu ve Vratislavi (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu; dále jen „odvolací orgán“) rozhodnutím ze dne 18. října 2022 potvrdil rozhodnutí prvostupňového správce daně.
- 3 Žalobce proto podal u předkládajícího soudu žalobu.

#### **Podstatné argumenty stran v původním řízení**

- 4 Žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí porušuje mimo jiné článek 11 insolvenčního zákona ve spojení s čl. 20 odst. 1 a čl. 21 odst. 1 tohoto zákona, neboť tato ustanovení nesprávně vykládá a vychází z toho, že úpadek lze prohlásit v případě dlužníka – podnikatele, který má pouze jednoho věřitele, ačkoliv z uvedených ustanovení, ustálené judikatury a právní teorie i jednotné praxe insolvenčních soudů vyplývá, že podmínkou pro prohlášení úpadku dlužníka a zahájení insolvenčního řízení proti němu je skutečnost, že neplní své závazky alespoň vůči dvěma věřitelům, neboť cílem insolvenčního řízení je rovnoměrné uspokojení všech věřitelů z celého majetku dlužníka; článek 116 § 1 bod 1 písm. b) daňového řádu jeho neaplikováním, neboť žalobce v době, kdy zastával funkci jednatele společnosti, neměl právní ani faktické důvody pro podání návrhu na prohlášení úpadku, v důsledku čehož prvostupňový správce daně nesprávně určil, že žalobce odpovídá za daňové závazky společnosti.
- 5 Žalovaný namítal, že žalobce mohl podat návrh na prohlášení úpadku v situaci, kdy existoval pouze jeden věřitel, neboť podmínka pro zproštění odpovědnosti uvedená v ustanovení čl. 116 § 1 bodě 1 daňového řádu se vztahuje k samotnému podání návrhu, nikoliv k účinkům tohoto návrhu, kterým je prohlášení úpadku. Odkázal na judikaturu správních soudů, z níž vyplývá, že přijetí názoru žalobce by jednatele, jejichž společnosti měly pouze jednoho věřitele – finanční správu – postavilo do přednostního postavení oproti těm, jejichž společnosti měly alespoň dva věřitele. Došlo by tedy ke zjevně nerovnému zacházení s jednatelem (třetími

osobami) v závislosti na tom, kolik věřitelů měly jimi řízené společnosti, a k oslabení garanční funkce solidární odpovědnosti třetích osob.

## **Stručné odůvodnění podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

### **Odůvodnění první předběžné otázky**

- 6 Článek 273 směrnice o DPH, kromě omezení v něm uvedených, neupřesňuje ani podmínky, ani povinnosti, které mohou členské státy stanovit. Toto ustanovení tedy ponechává členským státům prostor pro uvážení, pokud jde o opatření k zajištění úplného výběru DPH splatné na jejich území a k předcházení daňovým únikům. Členské státy jsou povinny při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, a tedy i zásadu proporcionality. Vnitrostátní ustanovení, jejichž výsledkem je *de facto* systém založený na objektivní odpovědnosti, jdou nad rámec toho, co je nezbytné k ochraně fiskálních zájmů státu. Je neslučitelné se zásadou proporcionality přenést odpovědnost za odvedení DPH na jinou osobu, než je osoba povinná odvést daň, aniž by této osobě byla dána možnost zprostit se odpovědnosti předložením důkazů, že ji nelze spojovat s jednáním osoby povinné odvést daň. Bylo by zjevně nepřiměřené bezpodmínečně přičítat této osobě ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetích osob, na které nemá osoba povinná k dani vliv. Výkon pravomoci členských států určit jiného solidárního dlužníka, než osobu povinnou odvést daň za účelem zajištění jejího účinného výběru musí být proto s ohledem na zásady právní jistoty a proporcionality odůvodněn faktickým nebo právním vztahem mezi těmito osobami. Okolnosti, že jiná osoba než osoba povinná odvést daň jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast na zneužití nebo podvodu je vyloučena, jsou skutečnostmi, které musí být zohledněny při určení, zda je možné této osobě uložit povinnost zaplatit společně a nerozdílně dlužnou DPH (rozsudky SDEU ze dne: 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26, a ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, body 37 a 76).
- 7 V judikatuře polských obecných soudů se ustálila tendence považovat solidární odpovědnost jednatelů obchodní společnosti na základě článku 116 daňového řádu za odpovědnost objektivní. To vede k nerovnováze mezi fiskálním zájmem a zájmem jednotlivce.
- 8 Soudní judikatura zdůrazňuje, že odpovědnost jednatelů je: subsidiární (vymáhání daňové pohledávky od dané třetí osoby závisí na neúčinnosti úkonů směřujících k vymožení daňového dluhu od samotné osoby povinné k DPH – odpovědnost za cizí dluh); solidární (v jednom okamžiku může daňový věřitel uplatnit pohledávku jak vůči osobě povinné k dani, tak vůči třetí osobě); nevzniká ze zákona, ale vyžaduje vydání konstitutivního rozhodnutí (správce daně je povinen takové rozhodnutí vydat); garanční (zajišťující veřejnoprávní pohledávku před vyhýbáním se odpovědnosti ze strany osob povinných k dani, plátců, výběřčích

daní). Kromě toho se zdůrazňuje, že odpovědnost třetích osob nemá žádný vztah k daňové povinnosti osoby povinné k dani nebo instrumentální povinnosti plátce a výběrčího daně.

- 9 Jednatel odpovídá společně a nerozdílně bez jakéhokoli individuálního omezení, pokud správce daně prokáže splnění pozitivních podmínek a jednatel sám účinně nenamítne existenci podmínek pro zproštění odpovědnosti. Výčet těchto podmínek je výčtem taxativním.

Mezi pozitivní podmínky patří:

1/ vznik daňového nedoplatku obchodní společnosti – osoby povinné k DPH (tj. neuhrazení daňového závazku);

2/ za období, ve kterém daný jednatel vykonával řídicí funkce – důležitá je existence formálních pravomocí jednatele v daném období bez ohledu na to, zda odpovědný jednatel skutečně jednal v zájmu této osoby;

3/ neúčinnost exekučního řízení vedeného proti osobě povinné k DPH.

(Výlučné) podmínky pro zproštění odpovědnosti:

1/ jednatel prokáže, že podal včas návrh na prohlášení úpadku nebo že v té době byla zahájena restrukturalizace nebo schváleno vyrovnání v řízení o schválení vyrovnání. Podmínka se vztahuje pouze na podání návrhu, nikoli na účinek tohoto návrhu, kterým je prohlášení úpadku;

2/ jednatel prokáže, že k nepodání návrhu na prohlášení úpadku došlo bez zavinění jednatele – jde o úmyslné i nedbalostní zavinění, kdy jednatel společnosti při vynaložení veškeré péče při zařizování jejich záležitostí nepodal takový návrh z důvodů, které nemohl ovlivnit;

3/ jednatel označil majetek společnosti, jehož exekuce umožní uspokojení daňového nedoplatku společnosti – ve značné části – exekuce musí být reálná a vést k uspokojení věřitele.

- 10 Jak vyplývá z výše uvedeného, ustanovení upravující solidární odpovědnost se nijak netýká posouzení jednání jednatele, jako je zlá víra nebo nedostatek náležité péče (zaviněný omyl nebo nedbalost) při vedení záležitostí společnosti. Rovněž se nevztahuje na okamžik související s výkonem jeho funkce v době, kdy vyšla najevo jakákoliv podmínka související s neodvedením DPH. Zavinění se posuzuje pouze z hlediska nepodání návrhu na prohlášení úpadku. Jednatel, vůči němuž má být uplatněna solidární odpovědnost, se tedy nemůže úspěšně dovolávat prokázání okolností stanovených judikaturou SDEU ve vztahu k širšímu aspektu zavinění. To vede k situaci, kdy by jednatel mohl prokázat, že jednal s náležitou péčí, ale ani poukazování na takové okolnosti, nebo dokonce jejich prokázání, jej nezbavuje odpovědnosti, pokud neexistuje takováto podmínka pro zproštění odpovědnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že v polském právním systému je

solidární odpovědnost jednatele založena na objektivní odpovědnosti a má nepodmíněný charakter. Může tedy taková odpovědnost ve světle ustanovení směrnice o DPH přesahovat rámec stanovený povinností náležité péče a zásadou zavinění?

- 11 V projednávané věci žalobce tvrdí, že nezaplacení DPH na základě daňových příznání bylo důsledkem řady opatření správce daně, zejména realizovaných zajišťovacích opatření, která mu *de facto* znemožnila nakládat s majetkem společnosti v době, kdy byl jednatelem. Tím mu znemožnily odvést DPH vyplývající z daňových příznání v následujících daňových obdobích, a v důsledku toho vedly k zahájení řízení o jeho odpovědnosti. Daňové orgány odmítly provést žalobcem požadované důkazy, přestože je měly k dispozici (samy ta opatření provedly), neboť podle jejich názoru byly tyto důkazy pro danou věc irelevantní.
- 12 Závěrem lze konstatovat, že předkládající soud má důvodné pochybnosti o tom, zda je solidární odpovědnost jednatelů podle vnitrostátní právní úpravy slučitelná s účelem článku 273 směrnice o DPH ve spojení s článkem 325 SFEU a zda neporušuje zásadu proporcionality, neboť se jedná o mechanismus založený na objektivní odpovědnosti. Tím spíše, že tato odpovědnost může vznikat v důsledku jednání samotných daňových orgánů, jako je tomu v projednávaném případě.
- 13 Zatímco pravidlem je, že podle článku 193 směrnice o DPH je každá osoba povinná k dani povinna odvést DPH, přičemž výjimkou jsou případy, kdy jsou jiné osoby povinny odvést DPH v případech uvedených v člancích 194 až 199b a článku 202 směrnice o DPH. Kromě toho podle článku 205 směrnice o DPH je jiná osoba, ale již společně a nerozdílně, povinna odvést DPH v případech uvedených v tomto článku, pokud tak členský stát rozhodne. Ačkoli článek 273 směrnice o DPH ve spojení s článkem 325 SFEU umožňuje zavést řízení o solidární odpovědnosti jednatelů s osobou povinnou k DPH, mělo toto řízení zohlednit prvek zavinění v širším pojetí, než jaký je obsažen v polské vnitrostátní úpravě, což bude mít za následek rozšíření rozsahu řízení vedených v tomto ohledu a vyvolává pochybnosti, zda současná solidární odpovědnost jednatelů neporušuje zásadu proporcionality.
- 14 Tuto odpovědnost nelze považovat za rovnocennou odpovědnosti osoby povinné k DPH odvést daň, neboť se jedná o výjimku. Jednatel by měl mít v řízení, v němž se rozhoduje o jeho osobní odpovědnosti, možnost prokázat, že při jednání za osobu povinnou k DPH nejednal ve zlé víře a že jeho jednání nelze přičítat zaviněnému omylu nebo nedbalosti. Nemožnost zprostit se této odpovědnosti porušuje právo takového jednatele na vlastnictví (článek 17 Listiny), neboť v důsledku rozhodnutí o solidární odpovědnosti přichází o celý svůj majetek nebo jeho část.
- 15 Takto formulované zásady solidární odpovědnosti jednatele, jak bylo uvedeno výše, nesou znaky svévole ze strany daňových orgánů a vyvolávají oprávněné pochybnosti předkládajícího soudu o porušení ustanovení směrnice o DPH, zásady proporcionality a článku 17 Listiny.

## Odůvodnění druhé předběžné otázky

- 16 Článek 273 směrnice o DPH není ustanovením, které by umožňovalo členskému státu libovolně se odchýlit od ustanovení směrnice o DPH, a další povinnosti umožňuje stanovit pouze za účelem zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členský stát musí respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, mezi něž patří zásada právní jistoty a základní práva Unie.
- 17 Pochybnosti, které má předkládající soud v této věci, se týkají vnitrostátní praxe, která se uplatňuje v souvislosti s podmínkou pro zproštění odpovědnosti jednatele. Jedná se o podmínku, podle níž se jednatel může zprostit solidární odpovědnosti buď tehdy, pokud prokáže, že podal návrh na prohlášení úpadku včas, nebo pokud návrh na prohlášení úpadku nepodal bez vlastního zavinění. Konstrukce tohoto ustanovení je jasná do té míry, že v situaci, kdy je proti právnické osobě zahájeno insolvenční řízení, je daňový věřitel uspokojován ze stejného základu jako ostatní věřitelé.
- 18 Při analýze ustanovení insolvenčního zákona a teorie insolvenčního práva není možné vést insolvenční řízení pouze proti jednomu věřiteli. K prohlášení úpadku může dojít pouze tehdy, pokud existují alespoň dva věřitelé podnikatele, jehož se návrh týká, a to s ohledem na základní účel, kterému institut úpadku slouží, totiž rovnoměrné uspokojení všech věřitelů dlužníka.
- 19 Daňové orgány přitom zastávají názor (podpořený judikaturou správních soudů), že pro zproštění se výše uvedené odpovědnosti musí jednatel podat návrh na prohlášení úpadku i v případě existence jediného věřitele, což je v rozporu 1) s podstatou a zásadami insolvenčního práva; 2) s ustanoveními insolvenčního zákona; 3) s judikaturou obecných soudů a 4) s teorií tohoto právního odvětví. Předkládající soud poukazuje na to, že návrh by měl být podán, pokud jsou dány předpoklady úpadku dlužníka stanovené v člancích 10 a 11 insolvenčního zákona, a to i při odhlédnutí od článku 1 odst. 1 bodu 1 tohoto zákona. Pokud tedy dlužník neplní své splatné závazky, měl by takový návrh podat vždy. Povinnost podat návrh na prohlášení úpadku neznamená účinnost tohoto návrhu a prohlášení tohoto úpadku insolvenčním soudem. Dlužník je pouze povinen posoudit, zda plní své splatné závazky, zatímco posouzení, zda skutečně existovaly předpoklady pro prohlášení úpadku, přísluší pouze insolvenčnímu soudu. Neplnění splatných závazků vůči jednomu věřiteli tedy nezbavuje jednatele povinnosti podat návrh na prohlášení úpadku. Poukazuje na to, že je to dáno ručitelským a subsidiárním charakterem odpovědnosti třetích osob.
- 20 Tento pohled má přiblížit situaci, v níž se jednatel nachází. Jednatel jako osoba jednající jménem obchodní společnosti je povinen při zařizování záležitostí postupovat s náležitou péčí, včetně znalosti obecně závazných právních předpisů, a zdržet se jednání, které by např. vedlo ke zbytečným výdajům. To vyplývá přímo z čl. 209<sup>1</sup> § 1 obchodního zákoníku, podle něhož by měl jednatel při výkonu své funkce postupovat s náležitou péčí vyplývající z odborné povahy jeho

činnosti a zachovávat loajalitu vůči společnosti. V kontextu DPH je jednání v dobré víře osoby povinné k DPH zásadou společného systému DPH, tj. jednatel zastupující osobu povinnou k DPH si je (nebo by alespoň měl být) vědom těchto standardů chování.

- 21 Podání návrhu na prohlášení úpadku v situaci, kdy existuje jediný věřitel – finanční správa – je z povahy tohoto řízení neúčinným úkonem (jeden věřitel nepředstavuje mnohost věřitelů a insolvenční řízení je univerzální, nikoliv singulární, jako je tomu v případě správní exekuce). Je notoricky známou skutečností, že insolvenční soudy vracejí takový návrh s účinkem zpětné neúčinnosti (článek 130 § 2 insolvenčního zákona). To vede k závěru, že podání takového návrhu je ze zákona neúčinné („nemá žádné účinky, které s ním zákon spojuje“). Kromě toho je třeba poznamenat, že příprava takového návrhu vyžaduje finanční analýzu, vypracování finančního výkazu, často i najmutí profesionálního zástupce a vynaložení nemalých nákladů v podobě soudního zápisu a složení zálohy na náklady soudního řízení.
- 22 Jednatel je oprávněn od státních orgánů očekávat, že při analýze podmínek pro zproštění odpovědnosti budou v plném rozsahu zohledněna ustanovení insolvenčního zákona, jakož i judikatura insolvenčních soudů, neboť ta se přímo vztahuje k systému vnitrostátního insolvenčního práva.
- 23 Požadavek podat návrh pouze na základě článku 116 daňového řádu je v rozporu se známou zásadou v oblasti DPH, podle níž má obsah přednost před formou (angl. *substance over form*). Podstatou návrhu není jeho podání jako takové, ale efektivní zahájení příslušného řízení (zde insolvenčního). Znovu je třeba upozornit, že podle čl. 130 § 2 insolvenčního zákona bude takový návrh vrácen a důsledkem tohoto vrácení je, že nebude mít žádné účinky. Jednatel by měl podat návrh na prohlášení úpadku, pokud jsou pro to splněny faktické podmínky. V opačném případě se jedná o neefektivní, neúčelné a zbytečné jednání, které přináší zbytečné náklady. Je třeba dodat, že tyto náklady zatíží majetek společnosti, čímž se snižuje uspokojení potenciálního věřitele. Navíc jsou důvodem pro nařčení jednatel z jednání proti zájmům společnosti. Mimochodem je třeba dodat, že zahájení jakéhokoli insolvenčního řízení omezuje práva věřitelů a brání vymáhání z majetku dlužníka.
- 24 Vzhledem k tomu, že vnitrostátní zákonodárce zavedl tuto solidární odpovědnost, která svou povahou není rovnocenná, nýbrž subsidiární vůči odpovědnosti osoby povinné k DPH, a vytvořil podmínky, za nichž se jí jednatel může zprostit, musí být možné takovou podmínku splnit. To vyžaduje nejen zásada právní jistoty, ale také zásada legitimního očekávání a hodnoty jako je právní stát a dodržování lidských práv.
- 25 Závěrem lze konstatovat, že předkládající soud má důvodné pochybnosti o tom, zda taková vnitrostátní praxe, jako je výše uvedená praxe, nepřekračuje prostor pro uvážení nad rámec účelu článku 273 směrnice o DPH ve spojení s článkem 325 SFEU a ve spojení s články 193 a 205 směrnice o DPH a není v rozporu se

zásadami právní jistoty a legitimního očekávání, jakož i se zásadou řádné správy, a v důsledku toho s článkem 47 Listiny a článkem 17 Listiny ve spojení s článkem 2 SEU.

### Odůvodnění třetí předběžné otázky

- 26 Rozsah diskrece a naznačený způsob konstrukce jedné z podmínek pro zproštění solidární odpovědnosti jednatelů vzbuzuje u předkládajícího soudu pochybnosti o jejím souladu se zásadou rovnosti před zákonem (včetně zásady zákazu diskriminace – články 20 a 21 Listiny) a následně s právem na účinný opravný prostředek – článek 47 Listiny.
- 27 Podle vodítek judikatury ESLP a Soudního dvora je třeba nejprve posoudit srovnatelnost situací. Účelem posuzovaného vnitrostátního opatření je zavést solidární odpovědnost jiného subjektu než osoby povinné k DPH (článek 193 směrnice o DPH), nebo jiné osoby než osoby povinné k DPH (článek 205 směrnice o DPH), konkrétně jednatele. Funkce jednatele právnické osoby je společným znakem, který odůvodňuje rovné zacházení s těmito subjekty.
- 28 Jedna z podmínek pro zproštění odpovědnosti obsahuje rozlišovací kritérium – počet věřitelů. Jednatel právnické osoby s více než jedním věřitelem se může zprostit odpovědnosti za závazky společnosti podáním návrhu na prohlášení úpadku, zatímco jednatel právnické osoby s pouze jedním věřitelem nemá možnost takový návrh účinně podat. Jinými slovy, první skupina jednatelů se může domáhat ochrany před věřiteli v insolvenčním řízení, druhá skupina takovou ochranu z povahy insolvenčního řízení mít nemůže. Máme tedy co do činění se situací, kdy vnitrostátní zákonodárce rozlišuje mezi jednatele, tj. máme co do činění s odchylkou od rovnosti před zákonem.
- 29 To potvrzuje i judikatura, která naznačuje, že s jednatele (třetími osobami) se zjevně zachází nerovnoměrně v závislosti na tom, kolik věřitelů měly jimi řízené společnosti. Poukazuje se rovněž na to, že tato nerovnost vede k oslabení garanční funkce odpovědnosti třetích osob. Tento způsob uvažování zahrnuje přijetí takové odpovědnosti jako objektivní odpovědnosti.
- 30 Kromě toho se judikatura pokouší zjištěnou nerovnost napravit vytvořením nové podmínky podle článku 116 insolvenčního zákona (neboť z tohoto ustanovení nevyplývá), která ukládá podat návrh na prohlášení úpadku jednatele společnosti s jediným věřitelem, přestože je takový návrh zjevně nedůvodný a takový postup představuje výklad *contra legem*.
- 31 Jednatel právnické osoby s více věřiteli se může chránit před solidární odpovědností tím, že v době neplnění finančních závazků podá návrh na prohlášení úpadku. Prováděním úkonů s náležitou péčí, zahájením řízení na ochranu před věřiteli se tak může zprostit této solidární odpovědnosti, neboť věřitel – finanční správa není přednostním věřitelem. V mnohem horší situaci je jednatel právnické osoby s jediným věřitelem, který se i přes provádění úkonů

s náležitou péčí nemůže takové odpovědnosti zprostit – není k tomu právní důvod podle insolvenčního zákona. Na jeho právní situaci nic nezmění ani judikatura, která mu podle článku 116 insolvenčního zákona ukládá povinnost podat návrh na prohlášení úpadku. To spíše poukazuje na výslednou nerovnost, kterou zákonodárce vytvořil, a také na způsob uvažování o této podmínce pro zproštění odpovědnosti jako o podmínce, která je pouze naoko, přestože její podstata silně souvisí se systémem insolvenčního práva.

- 32 Závěrem lze konstatovat, že předkládající soud má důvodné pochybnosti o tom, zda formulace vnitrostátního ustanovení, které stanoví odpovědnost jednatele za dluhy osoby povinné k DPH, vytvořením výše uvedených podmínek pro zproštění odpovědnosti nepřekračuje meze prostoru pro uvážení, nepřekračuje cíl článku 273 směrnice o DPH ve spojení s článkem 325 SFEU a články 193 a 205 směrnice o DPH a není v rozporu se zásadou rovnosti v situaci, kdy žalobce nemá k dispozici účinné prostředky na ochranu svého vlastnického práva.

PRACOVNÍ DOKUMENT