

Věc C-277/24 [Adjak]<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:**

25. ledna 2024

**Žalobkyně:**

M. B.

**Žalovaný:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Předmět původního řízení**

Žádost o umožnění účasti bývalé jednatelky společnosti s ručením omezeným v řízení o určení daňové povinnosti této společnosti v oblasti DPH

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad unijního práva, směrnice o DPH; článek 267 SFEU

**Předběžná otázka**

**Mají se články 205 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. EU ze dne 11. prosince 2006, L 347, s. 1, ve znění změn) ve spojení s článkem 2 Smlouvy o Evropské unii (Úř. věst. EU ze dne 7. června 2016, C 202, s. 13; právní stát, dodržování lidských práv) a s článkem 17 (právo na vlastnictví), článkem 41**

(právo na řádnou správu) a s článkem 47 (právo na účinný prostředek nápravy a právo na soud) Listiny základních práv Evropské unie (Úř. věst. EU ze dne 7. června 2016, C 202, s. 389), jakož i zaručenými právem Evropské unie: zásadou proporcionality, právem na spravedlivý proces a právem na obhajobu, vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a z ní vycházející vnitrostátní praxi, podle kterých je fyzická osoba [jednatel právnické osoby], která může společně a nerozdílně odpovídat celým svým soukromým majetkem za dluhy právnické osoby na DPH, zbavena práva aktivně se účastnit řízení o určení výše uvedené daňové povinnosti právnické osoby na základě pravomocného rozhodnutí daňového orgánu a zároveň samostatného řízení o určení společné a nerozdílné odpovědnosti uvedené fyzické osoby za dluhy právnické osoby na DPH, a tato osoba nemá přiměřené prostředky k účinnému zpochybnění předchozích zjištění a posudků o existenci nebo výši daňové povinnosti právnické osoby – obsažených v pravomocném rozhodnutí daňového orgánu vydaném dříve, bez účasti této fyzické osoby, kteréžto rozhodnutí v důsledku stanoví předběžné rozhodnutí v tomto řízení podle vnitrostátní právní úpravy potvrzené vnitrostátní praxí?

#### **Uplatňované předpisy unijního práva**

SEU: článek 2

Listina základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“): čl. 17 odst. 1, čl. 41 odst. 1 a článek 47

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“): články 205 a 273

#### **Uvedené vnitrostátní předpisy**

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Ústava Polské republiky ze dne 2. dubna 1997)

zákon ze dne 29. srpna 1997 – Daňový řád:

článek 107 – určuje podmínky společné a nerozdílné odpovědnosti třetích osob celým svým majetkem za daňový nedoplatek osoby povinné k dani

článek 116 – určuje podmínky společné a nerozdílné odpovědnosti, mimo jiné členů vedení společnosti za daňové nedoplatky společnosti

článek 133 – stanoví, kdo může být účastníkem daňového řízení

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

Žalobkyně M. B. podáním ze dne 22. srpna 2022 požádala ředitele finančního úřadu (dále jen „orgán prvního stupně“), aby byla připuštěna jako účastník daňového řízení vedeného proti společnosti B. sp. z o.o. (dále jen „společnost“) v rámci prověření vyúčtování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) touto společností za období od června do října 2016, a aby jí byl umožněn přístup do spisu předmětného řízení, a to z toho důvodu, že v letech 2014 až 2018 byla jednatelkou společnosti a má největší znalosti o fungování společnosti za období, na které se vztahuje řízení.

Orgán prvního stupně žádosti žalobkyně nevyhověl s poukazem na to, že z ustanovení daňového řádu vyplývá, že pouze opatrovník může nahradit účastníka řízení při „vedení jeho záležitostí“ v případech, kdy není schopen činit právní úkony z důvodu nedostatku orgánů (což byl tento případ), a že pouze účastník řízení má právo nahlížet do spisu.

Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí stížnost, v jejímž důsledku ředitel Finančního ředitelství (dále jen „orgán druhého stupně“) rozhodnutí v celém rozsahu zrušil a řízení ve věci zastavil. Orgán druhého stupně poukázal na to, že o přiznání postavení účastníka daňového řízení danému subjektu rozhoduje daňový orgán, který je oprávněn sám objektivně posoudit, zda osoba, která podává žádost, skutečně má aktivní legitimaci. Podle názoru orgánu druhého stupně žalobkyně nespadá do žádné kategorie subjektů uvedených v článku 133 daňového řádu. Orgán druhého stupně se tedy domníval, že neexistuje žádný právní základ, na jehož základě by orgán prvního stupně mohl vydat napadené usnesení.

Žalobkyně podala žalobu k wojewódzki sąd administracyjny (vojvodský správní soud) (předkládajícímu soudu) s odůvodněním, že v období, kterého se řízení týká, byla jedinou jednatelkou společnosti. Právě z tohoto důvodu má největší znalosti o předmětu její činnosti, což jsou klíčové znalosti pro vedené řízení. Orgán prvního stupně uvedl, že postačuje, že žalobkyni vyslechl jako svědka. Jelikož mělo vyslechnutí jednorázovou povahu a konal se před dvěma až třemi lety, a řízení stále probíhá a shromažďují se důkazy, je proto jednorázové vyslechnutí nedostatečné. Navíc podle daňového řádu případné neuspokojené nároky dopadnou na žalobkyni jako fyzickou osobu, čímž je jeho žádost odůvodněna.

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

- 1 Dosavadní vnitrostátní praxe vycházející z daňového řádu vede k tomu, že v daňovém řízení o DPH, jehož účastníkem je právnická osoba, např. společnost (osoba povinná k DPH), je tato osoba jediným účastníkem řízení. Osoby, jako je žalobkyně (bývalá jednatelka společnosti), přestože jsou společně a nerozdílně odpovědné za daňové povinnosti společnosti (článek 116 daňového řádu), včetně DPH, nemají v tomto řízení postavení účastníka řízení, se kterým se pojí řada

procesních záruk aktivní účasti v řízení, včetně práva podat opravný prostředek proti rozhodnutím daňových orgánů.

- 2 Vnitrostátní praxe vychází z toho, že pro rozhodnutí o společné a nerozdílné odpovědnosti člena vedení společnosti existují dva typy řízení: 1) vyměřovací řízení – stanovení výše daňové povinnosti společnosti, jehož účastníkem je pouze společnost (osoba povinná k DPH); 2) řízení o daňové povinnosti třetích osob (včetně bývalého člena vedení společnosti), kdy společnost (povinná zaplatit daň) neplní své daňové povinnosti. Ve druhém řízení je účastníkem řízení bývalý člen vedení společnosti. Předmětem tohoto druhého řízení však již není samotné vyměření DPH. Řízení týkající se solidární odpovědnosti bývalého člena vedení společnosti za dluhy společnosti v oblasti DPH je tedy vedeno na základě daňového rozhodnutí vydaného dříve ve vyměřovacím řízení, jehož účastníkem byla pouze společnost. Takové rozhodnutí lze proto považovat za prejudikát v řízení týkajícím se bývalého člena řídicího orgánu společnosti. Je tomu tak proto, že ustanovení daňového řádu a vnitrostátní praxe nestanoví možnost, aby bývalý člen vedení společnosti zpochybnil výši daňové povinnosti společnosti, která je daňovým poplatníkem, v rámci samostatného (následného) řízení o odpovědnosti třetích osob. V průběhu řízení o solidární daňové povinnosti člena vedení společnosti se pouze zjišťuje, zda jsou splněny předpoklady pro vznik této odpovědnosti, které odůvodňují přenesení daňového nedoplatku předtím zjištěného rozhodnutím daňového orgánu. Přijetí názoru, že bývalý člen vedení společnosti nemá postavení účastníka řízení o vyměření daně vedeného proti společnosti, zbavuje tuto osobu rovněž práva účinně iniciovat řízení v rámci mimořádných opravných prostředků (obnova řízení, zrušení rozhodnutí).
- 3 Pro utváření diskutované tuzemské praxe při uplatňování § 133 odst. 1 daňového řádu měl značný význam nálezn Ústavního soudu, který konstatoval, že toto ustanovení není v rozporu s Ústavou, jakož i s tímto nálezn shodná judikatura správních soudů, která mimochodem existovala již před vydáním tohoto nálezu (např. rozsudky uvádějící názor, že jednatel společnosti s ručením omezeným není účastníkem řízení ve věci daňových povinností společnosti, včetně dluhů na DPH).
- 4 Z článku 273 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH. Takovou právní úpravou, která existuje v polském právu a vztahuje se na DPH, je odpovědnost třetích osob za daňové závazky společnosti.
- 5 Mechanismus solidární odpovědnosti bývalého člena vedení společnosti za daňové povinnosti této společnosti přispívá k zajištění řádného výběru DPH nebo k zabránění daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice o DPH, v souladu s povinností stanovenou v čl. 325 odst. 1 SFEU. Toto tvrzení nemůže být zpochybněno okolností, že osoby považované za solidárně odpovědné v rámci uvedeného mechanismu nejsou samy osobami povinnými k DPH. Podstata sporu se však týká procesních záruk, které by měly být těmto osobám poskytnuty v souvislosti s jejich případnou povinností uhradit ze svého osobního majetku

daňový dluh společnosti na DPH. Zároveň článek 273 směrnice o DPH dává členským státům možnost volby opatření, která mají být přijata k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

- 6 Dále v souladu s článkem 205 směrnice o DPH mohou členské státy v situacích uvedených v člancích 193 až 200 a 202 až 204 této směrnice stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. I když článek 193 směrnice o DPH stanoví jako základní pravidlo, že DPH je povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, znění tohoto článku upřesňuje, že jiné osoby mohou nebo musí být osobami povinnými tuto daň odvést v situacích uvedených v člancích 194 až 199b a v článku 202 této směrnice. Z kontextu, který tvoří články 193 až 205 směrnice o DPH, tak vyplývá, že článek 205 této směrnice je součástí souboru ustanovení, jejichž cílem je určit osobu povinnou zaplatit DPH v závislosti na různých situacích. Cílem těchto ustanovení je tedy zajistit, aby státní pokladna mohla účinně vybrat DPH od osoby, která je k tomu v dané situaci nejvhodnější.
- 7 V rozsudku ze dne 13. října 2022, Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ (C-1/21, EU:C:2022:788), Soudní dvůr připustil, že článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví režim solidárního ručení za dluhy právnické osoby na DPH za následujících okolností:
  - osobou, která za dluhy solidárně ručí, je jednatel právnické osoby nebo člen jejího správního orgánu;
  - tato solidární odpovědnost je pouze podpůrná pro případ, že se ukáže, že dlužné částky DPH nelze od právnické osoby vybrat.
- 8 V témže rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takový režim solidárního ručení, jenž se vztahuje na úroky z prodlení, které má právnická osoba zaplatit z důvodu nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními této směrnice z důvodu úkonů, které ve zlé víře provedla osoba označená za solidárního ručitele.
- 9 Uplatněním výše uvedeného výkladu směrnice o DPH na okolnosti projednávané věci by bylo třeba říci, že v situaci, kdy se daňový orgán snaží v řízení o vyměření DPH vedeném proti společnosti o zjištění takových okolností, jako je existence a výše této daňové povinnosti, by měla mít tato jednatelka (resp. bývalá jednatelka) již ve fázi těchto zjištění nárok na postavení účastníka řízení. V opačném případě to může vést k tomu, že daňový orgán učiní svévolná zjištění, proti nimž nebude možné se v další fázi řízení bránit.
- 10 V unijním právu je právo na vlastnictví chráněno zejména článkem 17 Listiny. K omezení práva na vlastnictví (zmenšení „majetku“) z titulu veřejných dávek a daní může dojít pouze za podmínek stanovených zákonem. S ohledem na výše uvedený rozsah právní ochrany práva na vlastnictví (majetku) podle unijního

a mezinárodního práva je třeba na tuto problematiku nahlížet prizmatem ochranných opatření vyplývajících z článku 13 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „EÚLP“), který stanoví, že každý, jehož práva a svobody přiznané touto Úmluvou byly porušeny, musí mít účinné právní prostředky nápravy před národním orgánem, i když se porušení dopustily osoby při plnění úředních povinností.

- 11 Dále článek 41 Listiny zakotvuje právo na řádnou správu, které odráží obecnou zásadu unijního práva (rozsudek ze dne 8. května 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, bod 49). Výkon tohoto práva zahrnuje zejména právo být vyslechnut, které nemůže být posuzováno pouze formálně, ale mělo by zaručit, že daňové orgány budou s vyslychanou osobou jednat s respektem k jejím zájmům.
- 12 Dále je třeba uvést, že zásada účinné soudní ochrany je obecnou zásadou unijního práva vyplývající ze společných ústavních tradic členských států, zakotvenou články 6 a 13 EÚLP, a rovněž potvrzenou článkem 47 Listiny [rozsudek ze dne 13. března 2007, Unibet (London) Ltd a Unibet (International) Ltd v. Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. Pojem účinná právní ochrana je širší než pojem účinná soudní ochrana, neboť první pojem zahrnuje rovněž ochranu v řízení před správními orgány, zatímco druhý pojem obsahuje ochranu poskytovanou soudy. Z článku 47 Listiny vyplývá mimo jiné právo na účinnou právní ochranu, které zahrnuje i právo na to, aby jeho záležitost byla projednána před nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem. Evropský soud pro lidská práva opakovaně uvedl, že článek 13 EÚLP vyžaduje, aby vnitrostátní právní systémy poskytovaly účinné prostředky nápravy (opravné prostředky). Vnitrostátní opatření spadající do procesní autonomie členských států nesmí v praxi znemožnit výkon práv přiznaných právním řádem Unie nebo ho nepřiměřeně ztížit (rozsudky: ze dne 15. dubna 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, bod 17; ze dne 17. listopadu 1998, Aprile, C-228/96 a C-228/96, EU:C:1998:544, bod 18).
- 13 Právo na obhajobu je uznáváno jako obecná zásada práva Unie, která zaručuje možnost účinně předložit své stanovisko před přijetím rozhodnutí, které by mohlo mít nepříznivý dopad na zájmy dotčeného subjektu. Zároveň přísluší soudům členských států na základě zásady loajální spolupráce uvedené v čl. 4 odst. 3 SEU zajistit soudní ochranu práv, která procesním subjektům vyplývají z unijního práva, přičemž čl. 19 odst. 1 SEU kromě toho členským státům ukládá povinnost zajistit prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie (viz rozsudky: ze dne 8. listopadu 2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, bod 50; a ze dne 9. února 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, bod 30 a citovaná judikatura). Zásada účinné soudní ochrany práv, která pro jednotlivce vyplývají z unijního práva, je tvořena různými prvky, mezi něž patří zejména právo na obhajobu, zásada „rovnosti zbraní“, právo na přístup k soudům a právo poradit se, být obhajován a být zastupován (rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-99/11, EU:C:2012:684, bod 48). Právo být vyslechnut v jakémkoli řízení je nedílnou součástí dodržování práva na

obhajobu, které zaručuje každému možnost užitečně a účinně prezentovat své stanovisko v průběhu správního řízení a před vydáním jakéhokoli rozhodnutí, které by mohlo negativně ovlivnit jeho zájmy (rozsudky: ze dne 11. prosince 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, body 34, 36; ze dne 9. února 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, body 25, 31). Základní práva, jako je právo na obhajobu, včetně práva být vyslechnut, však nejsou absolutními výsadami, nýbrž mohou být omezena za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a vzhledem k sledovanému cíli nepředstavují nepřiměřený a neúnosný zásah, jímž by byla ohrožena samotná podstata takto zaručených práv (obdobně viz rozsudky ze dne 10. září 2013, G. a R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, bod 33; ze dne 11. prosince 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, bod 43, a ze dne 7. července 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, bod 37). Existence porušení práva na obhajobu a práva na účinnou soudní ochranu, musí být posuzována ve vztahu ke konkrétním okolnostem každé věci, zejména povaze dotčeného aktu, kontextu jeho přijetí a právním pravidlům upravujícím dotčnou oblast (viz rozsudky: ze dne 18. července 2013, Komise a další v. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P a C-595/10 P, EU:C:2013:518, bod 102; ze dne 9. února 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, bod 33).

- 14 Právo na přístup k důkazům zahrnuje důkazy shromážděné správním orgánem v průběhu řízení, jakož i důkazy použité v souvisejících řízeních, např. trestním nebo správním, pokud orgán hodlá založit své rozhodnutí na důkazech získaných v těchto řízeních. Adresát rozhodnutí musí mít možnost odvolat se na tyto důkazy před vydáním rozhodnutí. Zpřístupnění důkazů účastníkovi řízení po vydání rozhodnutí, ve fázi soudního řízení, neznamená porušení práva na obhajobu (viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, body 52, 57). Právo na úplnou znalost důkazů je v judikatuře Soudního dvora spojeno se zásadou „rovnosti zbraní“. Tato zásada, která je nedílnou součástí zásady účinné soudní ochrany, vyplývá z práva na spravedlivý proces a zaručuje účastníkům řízení rovné zacházení před soudem. Omezení práva účastníka řízení na seznámení se s úplným souborem důkazů však může být odůvodněno potřebou chránit právní zájmy ostatních účastníků řízení nebo ochranou utajovaných informací. V takovém případě však musí tento soud, který musí nezbytně disponovat informacemi, včetně důvěrných informací a obchodního tajemství, potřebnými k tomu, aby mohl se vši znalostí věci rozhodnout o sdělitelnosti uvedených informací, provést přezkum všech relevantních skutkových a právních okolností (rozsudek ze dne 7. září 2021, UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras“ v. UAB „Ecoservice Klaipėda“ a další, C-927/19, EU:C:2021:700, body 129, 135).
- 15 Procesní situace jednotlivce by měla být utvářena rovněž s ohledem na zásadu proporcionality, která vyžaduje, aby prostředky zavedené ustanovením unijního práva byly způsobilé k uskutečnění legitimních cílů sledovaných dotčnou právní úpravou a nepřekračovaly meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné (rozsudek ze dne 8. června 2010, Vodafone a další, C-58/08, EU:C:2010:321, bod

51). Zásada proporcionality vyžaduje nalezení rovnováhy mezi konkurujícími si zájmy a nalezení vhodné rovnováhy mezi požadavky obecného zájmu společnosti na jedné straně a požadavky ochrany základních práv jednotlivce na straně druhé (viz rozsudek ESLP ze dne 26. dubna 1991, *Ezelin v. Francie*, 11800/85, § 52). V souladu se zásadou proporcionality musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy (viz rozsudky: ze dne 18. prosince 1997, *Molenheide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46; ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52). Proto jakkoliv je odůvodněné, aby opatření přijatá členskými státy usilovala o co nejúčinnější ochranu fiskálních zájmů státu, nesmějí překročit rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (viz výše citovaný rozsudek *Molenheide a další*, bod 47 a rozsudek ze dne 11. května 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30, a rozsudek ze dne 21. února 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin*, C-271/06, EU:C:2008:105, body 18, 19). Zásada proporcionality vyžaduje, vyžaduje, aby – pokud se nabízí volba mezi více vhodnými opatřeními – bylo zvoleno nejméně omezující opatření, a způsobené nepříznivé následky nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům, jakým je zajištění řádného výběru DPH (viz rozsudek ze dne 12. července 2001, *Jippes a další*, C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81).

- 16 Bylo tedy třeba dospět k závěru, že zbavení žalobkyně práva aktivně se účastnit daňového řízení, vyplývající z vnitrostátní právní úpravy a praxe, v jehož důsledku bude určený dluh na DPH společnosti (osoby povinné k DPH), za který může být žalobkyně odpovědná společně a nerozdílně svým osobním majetkem, vyvolává oprávněné pochybnosti. Tyto pochybnosti vyplývají především z hlediska nedodržení standardů vyplývajících z článku 2 SEU, zejména z hlediska právního státu, jakož i dodržování lidských práv (článek 17 Listiny). Fyzická osoba, která je zbavena práva účastnit se řízení, které v konečném důsledku postihuje její majetek, je de facto v tomto směru zbavena svéprávnosti a o jejím majetku rozhoduje daňový orgán. Další pochybnosti vzbuzuje skutečnost, že bývalé jednatele společnosti (osoby povinné k DPH) nebyl poskytnut účinný a přiměřený opravný prostředek ke zpochybnění existence a výše dluhu na DPH (z důvodu odnětí práva aktivně se jako účastník řízení účastnit řízení o existenci a výši daňové povinnosti). Účastník řízení je tak zbaven svého práva na spravedlivý proces ve svém individuálním případě, neboť výše a existence daňové povinnosti společnosti se – na základě konečného rozhodnutí vydaného bez účasti třetí osob – následně stává povinností této třetí osoby, která však nemá k dispozici žádný přiměřený a účinný opravný prostředek, jímž by mohla zpochybnit závěry daňových orgánů, které rozhodovaly o existenci a výši daňové povinnosti, pokud jde o DPH, ve vztahu k této společnosti. Okolnosti osvobození v článku 116 daňového řádu poskytují určité možnosti vyhnout se společné a nerozdílné odpovědnosti za závazky společnosti, ale neumožňují zpochybnit existenci nebo výši daňové povinnosti společnosti. V důsledku toho nedávají jednotlivci skutečné právo hájit svá práva. Dále existují pochybnosti pokud jde o to, že bývalé

jednatelce společnosti (osobě povinné k DPH) nebylo poskytnuto právo na ochranu jeho majetku. Vyměřovací řízení vedené bez účasti této osoby se přímo a bezprostředně dotýká jejích práv, včetně jejího majetku. Je třeba uvést, že existují pochybnosti o tom, že bývalé jednatelce společnosti (osobě povinné k DPH) nebylo poskytnuto právo na řádnou správu, z čehož žalobkyni vyplývá právo zahájit řízení před soudem ve věci samé v daňové záležitosti. Absence postavení účastníka daňového řízení vylučuje možnost následného podání žaloby ke správnímu soudu proti rozhodnutí o určení výše dluhu společnosti na DPH. To vyvolává pochybnosti z hlediska nezajištění práva na obhajobu pro žalobkyni. Obhajobu je zde třeba chápat jako právo zpochybnit existenci a výši závazku, který je vůči žalobkyni uplatňován. Žalobkyně navíc nemá možnost průběžně se seznamovat s důkazy shromážděnými daňovým orgánem. V této fázi jí není umožněno navrhnout provedení důkazů a nemá právo účastnit se například výslechu svědků. Je tedy sporné, zda takový stav umožňuje tvrdit, že je zachována „rovnost zbraní“ mezi žalobkyní a daňovým orgánem. To vyvolává pochybnosti z hlediska dodržení zásady proporcionality, neboť v projednávaném případě je třeba vyvažovat veřejný zájem – který v řízeních zaměřených na určení výše dluhu společnosti na DPH nepochybně existuje – se zájmem jednotlivce, který v konečném důsledku může za tento dluh ručit svým vlastním majetkem. Předkládající soud má proto pochybnosti, zda je v souladu se zásadou proporcionality takové procesní postavení třetí osoby, která může odpovídat za daňové nedoplatky společnosti na DPH, které znamená, že tato třetí osoba nemá možnost účinně zpochybnit výši daňové povinnosti, za kterou je společně a nerozdílně odpovědná se společností. Proto také existují závažné pochybnosti, pokud jde o to, že bývalá jednatelka společnosti (osoby povinné k DPH) je zbaven práva být vyslechnut, neboť jeho argumenty zůstávají nezohledněny.

- 17 V tomto ohledu je rovněž důležité uvést názor vyjádřený Soudním dvorem Evropské unie ve výše uvedeném rozsudku ze dne 16. října 2019, ve věci C-189/18, že směrnice o DPH, zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu a článek 47 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že v zásadě nebrání právní úpravě nebo praxi členského státu, podle které při ověřování nároku na odpočet DPH uplatňovaného osobou povinnou k dani je správce daně vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které již učinil v rámci souvisejících správních řízení zahájených proti dodavatelům této osoby povinné k dani, na nichž jsou založena pravomocná rozhodnutí konstatující existenci úniku na DPH spáchaného těmito dodavateli, a to pod podmínkou, zaprvé že nezbavuje správce daně povinnosti seznámit osobu povinnou k dani s důkazy, včetně důkazů pocházejících z těchto souvisejících správních řízení, na jejichž základě zamýšlí tento správce přijmout rozhodnutí, a že tato osoba povinná k dani tedy není zbavena práva účelně zpochybnit v průběhu řízení, jehož je účastníkem, tato skutková zjištění a tyto právní kvalifikace, zadruhé že uvedená osoba povinná k dani může mít v průběhu tohoto řízení přístup ke všem podkladům shromážděným během těchto souvisejících správních řízení nebo jakéhokoliv jiného řízení, na nichž uvedený správce daně zamýšlí založit své rozhodnutí, nebo které mohou být užitečné pro výkon práva na účinnou procesní obranu, kromě případu, kdy je omezení tohoto přístupu odůvodněno cíli obecného zájmu,

a zatřetí že soud rozhodující o žalobě proti tomuto rozhodnutí může ověřit legalitu získání a použití těchto důkazů, jakož i zjištění učiněná ve správních rozhodnutích přijatých vůči uvedeným dodavatelům, která jsou rozhodující pro výsledek žaloby.

- 18 Proto, pokud je nutné, aby se jednotlivec seznámil s materiály shromážděnými v jiných řízeních – za okolností popsaných ve výše uvedeném rozsudku Soudního dvora – je třeba vycházet z toho, že ustanovení směrnice o DPH, zásada respektování práva na obhajobu a článek 47 Listiny nebrání tomu, aby třetí osoba, která může být solidárně odpovědná za závazky společnosti, měla postavení účastníka řízení o vyměření daně vedeném vůči společnosti (za období, kdy byla jednatelkou zastupující tuto společnost), což zahrnuje právo seznámit se s důkazy, na jejichž základě má daňový orgán určit výši daňového dluhu, který může v konečném důsledku nést tato třetí osoba.
- 19 Předkládající soud dodatečně odkazuje na předběžné otázky, které položil ve věci C-278/24, jež se žalobkyně v projednávané věci netýkají, ale vznesené otázky s ní souvisejí.