Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

16. července 2026 *

„Řízení o předběžné otázce – Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie – Právo na účinnou právní ochranu – Použitelnost – Vnitrostátní právní úprava stanovující režim solidární odpovědnosti vedoucího pracovníka společnosti za zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH) dlužné touto společností – Závazný účinek skutkových zjištění a právních kvalifikací obsažených v pravomocném platebním výměru – Možnost vedoucího pracovníka incidenčně napadnout tento platební výměr vydaný vůči uvedené společnosti – Dodržování práva na obhajobu“

Ve věci C-158/25,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Kasační soud Lucemburského velkovévodství, Lucembursko) ze dne 20. února 2025, došlým Soudnímu dvoru dne 21. února 2025, v řízení

QJ

proti

Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT),

État du Grand-Duché de Luxembourg,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, T. von Danwitz, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce prvního senátu, A. Kumin, S. Gervasoni a M. Bošnjak (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: L. Medina,

za soudní kancelář: C. Di Bella, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. prosince 2025,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za QJ: N. Le Gouellec a Y. Prussen, avocats,

* Jednací jazyk: francouzština.

– za lucemburskou vládu: A. Germeaux a T. Schell, jako zmocněnci, ve spolupráci s: F. Gabaudan a A. Moro, avocats,

– za španělskou vládu: M. Morales Puerta a A. Pérez-Zurita Gutiérrez, jako zmocněnkyně,

– za polskou vládu: B. Majczyna, D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda a J. Sawicka, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi: P. Carlin, M. Herold a F. Moro, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 5. března 2026,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 47 a čl. 51 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi QJ, fyzickou osobou, na straně jedné a Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Správa daní z převodu majetku, majetkových daní a DPH, Lucembursko) (AEDT), jakož i État du Grand-Duché de Luxembourg (Lucembursko) na straně druhé ve věci ručitelské výzvy přijaté vůči QJ za účelem vymáhání daně z přidané hodnoty (DPH) dlužné společností, jejímž vedoucím pracovníkem byl QJ.

Právní rámec

Unijní právo

Smlouva o FEU

3 Článek 325 odst. 1 SFEU stanoví:

„[Evropská u]nie a členské státy bojují proti podvodům a jiným protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie opatřeními přijatými podle tohoto článku, která mají odstrašující účinek a poskytují v členských státech a v orgánech, institucích a jiných subjektech Unie účinnou ochranu.“

Listina

4 Článek 47 Listiny, nadepsaný „Právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces“, stanoví:

„Každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem.

Každý má právo, aby jeho věc byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem. Každému musí být umožněno poradit se, být obhajován a být zastupován.

Bezplatná právní pomoc je poskytnuta všem, kdo nemají dostatečné prostředky, pokud je to nezbytné k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti.“

5 Článek 51 Listiny, nadepsaný „Oblast použití“, zní:

„1. Ustanovení této listiny jsou při dodržení zásady subsidiarity určena orgánům, institucím a jiným subjektům Unie, a dále členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie. Respektují proto práva, dodržují zásady a podporují jejich uplatňování v souladu se svými pravomocemi, při zachování mezí pravomocí, které jsou Unii svěřeny ve Smlouvách.

2. Tato listina nerozšiřuje oblast působnosti práva Unie nad rámec pravomocí Unie, ani nevytváří žádnou novou pravomoc či úkol pro Unii, ani nemění pravomoc a úkoly stanovené ve Smlouvách.“

Směrnice 2006/112/ES

6 Článek 2 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) určuje, která plnění jsou předmětem DPH.

7 Článek 273 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Lucemburské právo

8 Loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 12. února 1979 (*Mémorial* A 1979, s. 186), ve znění loi portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (zákon, kterým se provádí daňová reforma z roku 2017) ze dne 23. prosince 2016 (*Mémorial* A 2016, s. 5139) (dále jen „zákon o DPH“), v článku 67-1 stanoví:

„Pověření členové představenstva, jednatelé a všichni vedoucí pracovníci *de iure* nebo *de facto*, kteří se podílejí na každodenním řízení osob povinných odvést [DPH], jsou povinni zajistit dodržování zákonných povinností stanovených tímto zákonem, a zvláště odvádění splatné [DPH] z finančních prostředků, které spravují.“

9 Článek 67-2 tohoto zákona stanoví:

„Pověření členové představenstva, jednatelé a všichni vedoucí pracovníci *de iure* nebo *de facto*, kteří se podílejí na každodenním řízení, jsou osobně, společně a nerozdílně odpovědni za odvádění splatné [DPH] pokud v důsledku zaviněného nesplnění jejich zákonných povinností nebyly splněny zákonné povinnosti uložené tímto zákonem osobám povinným odvést [DPH], které výše uvedení pracovníci řídí, nebo pokud nebyla z finančních prostředků, které tito spravují, odvedena splatná DPH.“

10 Článek 67-3 první pododstavec uvedeného zákona stanoví:

„V případě zaviněného nesplnění zákonných povinností uložených pověřeným členům představenstva, jednatelům a všem vedoucím pracovníkům *de iure* nebo *de facto*, kteří se podílejí na každodenním

řízení, může ředitel Správy daní z převodu majetku a majetkových daní nebo jím pověřená osoba vydat vůči těmto osobám ručitelskou výzvu. Tato výzva přiznává finanční správě právo vymáhat od uvedených osob [DPH], kterou dluží osoby povinné odvést [DPH].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Dne 17. března 2018 vydala AEDT vůči společnosti VN dva platební výměry k DPH, jeden za rok 2014, druhý za roky 2015 a 2016. Žaloba podaná touto společností proti těmto výměrům byla prohlášena za nepřípustnou z důvodu opožděnosti. Společnost VN následně nezaplatila dlužné částky DPH za roky 2014 až 2016.

12 Od 22. dubna 2013 do 15. února 2019 vykonával žalobce v původním řízení funkci vedoucího pracovníka společnosti VN a byl pověřen každodenním řízením této společnosti. Dne 16. května 2019 mu AEDT na základě článků 67-1 až 67-3 zákona o DPH zaslala ručitelskou výzvu (dále jen „dotčený mechanismus ručitelské výzvy“), v níž mu jakožto vedoucímu pracovníku pověřenému každodenním řízením společnosti VN v letech 2013 až 2019 uložila zaplatit neodvedené částky DPH.

13 Ředitel AEDT zamítl stížnost, kterou žalobce v původním řízení podal proti ručitelské výzvě, a poté podal posledně uvedený žalobu k Tribunal d’arrondissement de Luxembourg (Obvodní soud v Lucemburku, Lucembursko), kterou se domáhal změny, případně zrušení této výzvy. Uvedený soud zamítl žalobu žalobce v původním řízení rozsudkem, který byl potvrzen Cour d’appel (Odvolací soud, Lucembursko).

14 Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Kasační soud Lucemburského velkovévodství, Lucembursko), který je předkládajícím soudem, k němuž žalobce v původním řízení podal kasační opravný prostředek, uvádí, že tento žalobce zpochybnil před odvolacím soudem existenci daňového dluhu společnosti VN. Konkrétně tvrdil, že jakožto osoba vyzvaná jako ručitel k zaplacení platebních výměrů vydaných vůči společnosti, jejímž byl vedoucím pracovníkem, může uplatnit prostředek nápravy ve formě námitky třetí osoby, který je nadále přípustný, neboť mu tyto výměry nebyly osobně zaslány. Podle žalobce v původním řízení je odepřít mu možnosti podat žalobu vlastním jménem neslučitelné s článkem 47 Listiny.

15 Odvolací soud odmítl argumentaci žalobce v původním řízení z důvodu, že jelikož společnost VN nepodala v zákonné lhůtě platně žalobu, staly se platební výměry pravomocnými a již nemohou být zpochybněny.

16 Podle tohoto odvolacího soudu žádné ustanovení lucemburského práva nedává osobě, která byla vyzvána k plnění jako ručitel, možnost podat žalobu proti platebnímu výměru hlavní osoby povinné k dani. Vzhledem k tomu, že tento výměr nabyl právní moci, nemůže být incidenčně zpochybněn vedoucím pracovníkem vyzvaným k plnění jako ručitel v rámci platebního řízení vedeného proti němu. Osoba vyzvaná k plnění jako ručitel je totiž toutéž osobou, která zastupovala právnickou osobu v rámci řízení o určení zdanitelného obratu, a měla v tomto postavení možnost účastnit se tohoto řízení s využitím opravného prostředku proti zdanění z úřední povinnosti. Jelikož sám žalobce v původním řízení neměl postavení osoby povinné k DPH, nebyla AEDT povinna zaslat mu osobně platební výměry ani jej v tomto postavení zapojit do vyměřovacího řízení z úřední povinnosti, neboť měl možnost se ho účastnit jakožto vedoucí pracovník a žaloba podaná společností byla opožděná.

17 Vzhledem k tomu, že žalobce v původním řízení je třetí osobou ve vyměřovacím řízení z moci úřední, není oprávněn dovolávat se případných porušení základních práv, k nimž došlo v rámci tohoto řízení vedeného proti společnosti VN. Ustanovení vnitrostátního práva upravující spor v původním řízení, zejména článek 67-1 a následující zákona o DPH, nepředstavují uplatňování unijního práva, takže v souladu s článkem 51 Listiny se její článek 47 nepoužije.

18 V tomto ohledu předkládající soud poznamenává, že daňové řízení zahájené vůči žalobci v původním řízení má původ v nesplnění zákonných povinností v oblasti DPH, za které je žalobce odpovědný, jak vyplývá z ručitelské výzvy, jakožto vedoucí pracovník pověřený každodenním řízením společnosti VN. V této souvislosti si předkládající soud klade otázku, zda se judikatura vycházející z rozsudku ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), podle níž ze směrnice 2006/112 vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům, může uplatnit na mechanismus zavádějící solidární povinnost vedoucích pracovníků společnosti z důvodu zaviněného nesplnění jejich povinností a na zaplacení DPH, kterou dluží jimi řízená společnost, takže je třeba uznat použitelnost článku 47 Listiny.

19 Dále pro případ, že by se použil článek 47 Listiny, předkládající soud uvádí, že v rozsudku ze dne 9. září 2021, Adler Real Estate a další (C-546/18, EU:C:2021:711), Soudní dvůr z tohoto článku 47 vyvodil, že vůči fyzické osobě, vůči níž bylo následně vedeno řízení, nelze namítat závazný účinek pravomocného rozhodnutí, které bylo přijato v rámci předchozího řízení vedeného vůči právnické osobě, kterého se tato fyzická osoba neúčastnila jako účastník řízení, ale pouze jako zástupce této právnické osoby. Ve světle uvedeného rozsudku si tedy předkládající soud klade otázku, zda vedoucí pracovníci společnosti musí mít možnost zaprvé incidenčně napadnout v rámci žaloby proti správnímu aktu, kterým se konstatuje jejich solidární povinnost, platební výměr, který byl předtím zaslán společnosti povinné k dani, zadruhé dovolávat se případných porušení základních práv, k nimž došlo ve vyměřovacím řízení z úřední povinnosti vedeného vůči této společnosti, a zatřetí vyžadovat osobní doručení platebního výměru nebo osobní účast v daňovém řízení.

20 Za těchto podmínek se Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Kasační soud Lucemburského velkovévodství) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Uplatní se Listina […], zejména její článek 47, s ohledem na kritéria stanovená v čl. 51 [odst.] 1 Listiny, na vnitrostátní právní úpravu [ukládající] solidární povinnost vedoucích pracovníků společnosti z důvodu zaviněného nesplnění jejich povinností zaplatit DPH, kterou dluží jimi řízená společnost?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že přiznává vedoucím pracovníkům, kteří jsou adresáty ručitelské výzvy, možnost incidenčně napadnout v rámci opravného prostředku, který mají podle vnitrostátního práva k dispozici proti správnímu aktu, kterým se určuje jejich solidární povinnost, platební výměr k DPH, který byl dříve doručen společnosti a proti němuž společnost nepodala včas opravný prostředek?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku, musí být článek 47 Listiny vykládán tak, že omezuje důvody, které jsou vedoucí pracovníci oprávněni uplatnit v rámci incidenčního napadení platebního výměru doručeného společnosti povinné k dani, nebo tak, že zahrnuje všechny důvody, včetně těch, které se týkají stanovení dluhu na DPH, jako jsou skutková

zjištění, která vedla ke správnímu rozhodnutí o vyměření daně z úřední povinnosti vydanému vůči společnosti povinné k dani, a čistě osobní důvody, jako jsou případná porušení základních práv, k nimž došlo v průběhu vyměřovacího řízení z úřední povinnosti ve vztahu k těmto vedoucím pracovníkům?“

K předběžným otázkám

K první otázce

21 Podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které jsou mu položeny (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. listopadu 2000, Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, bod 18, jakož i ze dne 18. prosince 2025, SACD a další, C-182/24, EU:C:2025:979, bod 44, jakož i citovaná judikatura).

22 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že žalobce před předkládajícím soudem napadá ručitelskou výzvu, přičemž uplatňuje důvody vycházející z nesprávnosti platebního výměru zaslaného společnosti povinné k dani, za jejíž dluh na DPH má ručit.

23 Je tedy třeba mít za to, že podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 47 a čl. 51 odst. 1 první věta Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že se požadavky vyplývající z práva na účinnou právní ochranu zakotveného v tomto článku 47 uplatní v rámci žaloby podané vedoucím pracovníkem společnosti vyzvaným k plnění jako ručitel proti ručitelské výzvě přijaté na základě vnitrostátní právní úpravy, která stanoví, že v případě zaviněného nesplnění svých zákonných povinností v oblasti DPH má tento vedoucí pracovník solidární odpovědnost za zaplacení DPH dlužné touto společností.

24 V první řadě je třeba připomenout, že působnost Listiny je definována v jejím čl. 51 odst. 1 první větě, podle kterého jsou ustanovení Listiny určena členským státům, pokud jde o jejich jednání, výhradně pokud uplatňují unijní právo. Základní práva zaručená v unijním právním řádu se tak uplatní ve všech situacích, které se řídí unijním právem, avšak nikoli mimo tyto situace (rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19, jakož i ze dne 29. července 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, body 40 a 41).

25 Pojem „uplatňování práva Unie“ ve smyslu tohoto ustanovení předpokládá existenci souvislosti mezi aktem unijního práva a dotčeným vnitrostátním opatřením, která jde nad rámec příbuznosti dotyčných oblastí nebo nepřímého dopadu jedné oblasti na druhou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. března 2014, Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24, a ze dne 12. září 2024, Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, bod 62).

26 Pro určení, zda určité vnitrostátní opatření představuje takové „uplatňování práva Unie“, je třeba kromě dalších skutečností ověřit, zda má vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení za cíl provést ustanovení unijního práva, jakou má tato právní úprava povahu a zda sleduje jiné cíle, než které zahrnuje unijní právo, i když může toto právo nepřímo ovlivnit, a zda existuje ustanovení

unijního práva, které je zvláštní pro tuto oblast nebo způsobilé ji ovlivnit (rozsudky ze dne 8. listopadu 2012, Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, bod 79, jakož i ze dne 10. července 2025, DADA Music a UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, bod 50).

27 V tomto ohledu zejména z článků 2 a 273 směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši, a k předcházení daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. října 2022, Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, bod 60 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 3. dubna 2025, Cityland, C-164/24, EU:C:2025:241, bod 34).

28 Na základě čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí Rady 2014/335/EU, Euratom ze dne 26. května 2014 o systému vlastních zdrojů Evropské unie (Úř. věst. 2014, L 168, s. 105) patří mezi vlastní zdroje Unie mimo jiné příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie. Existuje tudíž přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26, a ze dne 13. října 2022, Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, bod 58).

29 V projednávané věci se jeví, že dotčený mechanismus ručitelské výzvy souvisí s nesplněním zákonných povinností v oblasti DPH. Umožňuje totiž vnitrostátnímu daňovému orgánu vybrat DPH, kterou dluží právnická osoba povinná k dani, od členů představenstva, jednatelů, jakož i od všech vedoucích pracovníků *de iure* nebo *de facto*, kteří vykonávají nebo vykonávali každodenní správu této právnické osoby. V tomto ohledu čl. 67-3 první pododstavec druhá věta zákona o DPH stanoví, že ručitelská výzva „přiznává finanční správě právo vymáhat od uvedených osob [DPH], kterou dluží osoby povinné odvést [DPH]“.

30 Je nutno konstatovat, že takový mechanismus má za cíl zajistit výběr DPH, která nebyla odvedena právnickou osobou povinnou k dani a přispívá ke splnění povinnosti, která je připomenuta v bodě 27 tohoto rozsudku a jež ukládá každému členskému státu přijmout veškerá legislativní a správní opatření k zajištění výběru splatné DPH na jeho území v plné výši a k boji proti daňovým únikům v souladu zejména s čl. 325 odst. 1 SFEU a článkem 273 směrnice 2006/112.

31 S ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 27 a 28 tohoto rozsudku je třeba mít za to, že tento mechanismus spadá do působnosti zejména článku 273 směrnice 2006/112, a v důsledku toho Lucemburské velkovévodství zavedením a uplatňováním tohoto mechanismu uplatňuje unijní právo ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny.

32 Toto konstatování není zpochybněno argumentací lucemburské vlády, která za účelem zpochybnění použitelnosti Listiny ve věci v původním řízení tvrdí, že cílem dotčeného mechanismu ručitelské výzvy není umožnit výběr DPH, kterou dluží společnost povinná k dani, v plné výši, ale zajistit náhradu újmy vzniklé vnitrostátní daňové správě z důvodu zaviněného jednání přičitatelného vedoucímu pracovníkovi této společnosti.

33 Jak totiž v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 45 svého stanoviska, jakékoli vnitrostátní opatření, které přispívá k vymáhání celé DPH nebo části DPH neodvedené osobou povinnou k dani, ať již od této osoby, nebo od třetí osoby, musí být považováno za opatření přispívající k zajištění správného výběru DPH a případně k boji proti daňovým únikům. Okolnost, na kterou

poukazuje lucemburská vláda, že takové opatření zavádí zvláštní případ občanskoprávní odpovědnosti a ve vnitrostátním právu nespadá pod režim daňových sankcí, je v tomto ohledu irelevantní.

34 Soudní dvůr tak již v obdobném skutkovém a právním kontextu, jako je kontext věci v původním řízení, konstatoval, že se mechanismus solidární odpovědnosti, který stanoví, že se vedoucí pracovník společnosti stává solidárně odpovědným za veškeré dluhy této společnosti na DPH nebo za jejich část bez ohledu na dotyčná zdanitelná plnění, a dále že tato odpovědnost je omezena na částku, o niž byl ochuzen majetek této společnosti z důvodu úkonů provedených ve zlé víře osobou, jež má solidární odpovědnost, podílí na vymáhání částek DPH, které nebyly odvedeny právnickou osobou povinnou k dani v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice 2006/112, takže přispívá k zajištění správného výběru DPH, a případně k předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. října 2022, Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, body 52, 53, 61, 66 a 70).

35 Jak připustila lucemburská vláda na jednání, újma, která může být nahrazena na základě dotčeného mechanismu ručitelské výzvy, splývá s částkou DPH nezaplacené právnickou osobou povinnou k dani.

36 Ve druhé řadě z judikatury Soudního dvora vyplývá, že uznání práva na účinnou právní ochranu podle článku 47 Listiny v daném případě předpokládá, že se osoba, která ho uplatňuje, dovolává práv nebo svobod zaručených unijním právem nebo že je proti této osobě vedeno stíhání, které představuje uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právní ochrana proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 55, jakož i ze dne 25. února 2025, Sąd Rejonowy w Białymstoku a Adoreikė, C-146/23 a C-374/23, EU:C:2025:109, bod 41].

37 Tak je tomu v posledně uvedeném případě, který odpovídá případu v projednávané věci, pokud osoba napadá v rámci soudního řízení správní rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, které bylo přijato na základě vnitrostátního ustanovení, jež uplatňuje unijní právo ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 50, a ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 59].

38 V projednávané věci podal žalobce v původním řízení žalobu proti ručitelské výzvě přijaté na základě dotčeného mechanismu ručitelské výzvy, který představuje uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, jak bylo konstatováno v bodě 31 tohoto rozsudku. Z toho vyplývá, že za takových okolností se použijí požadavky vyplývající z jejího článku 47.

39 Kromě toho je třeba připomenout, že první otázka položená předkládajícím soudem se netýká toho, zda se na řízení o ručitelské výzvě vedené proti žalobci v původním řízení vztahují požadavky vyplývající z práva na účinnou právní ochranu zakotveného v článku 47 Listiny, ale toho, zda se tyto požadavky uplatní v rámci žaloby podané žalobcem v původním řízení proti ručitelské výzvě.

40 S ohledem na výše uvedené důvody je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 47 a čl. 51 odst. 1 první věta Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že se požadavky vyplývající z práva na účinnou právní ochranu zakotveného v tomto článku 47 uplatní v rámci žaloby podané vedoucím pracovníkem společnosti vyzvaným k plnění jako ručitel proti ručitelské výzvě přijaté na základě

vnitrostátní právní úpravy, která stanoví, že v případě zaviněného nesplnění svých zákonných povinností v oblasti DPH má tento vedoucí pracovník solidární odpovědnost za zaplacení DPH dlužné touto společností v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112.

Ke druhé a třetí otázce

41 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje vedoucímu pracovníkovi společnosti vyzvanému k plnění jako ručitel dluhu na DPH neodvedené touto společností, která je osobou povinnou k této dani, incidenčně napadnout v rámci řízení o žalobě proti ručitelské výzvě platební výměr, který byl předtím zaslán uvedené společnosti a nabyl právní moci. V případě kladné odpovědi na tuto otázku si předkládající soud rovněž klade otázku, jaké důvody může taková osoba uplatnit na podporu své žaloby v rámci incidenčního napadení tohoto platebního výměru, zejména pokud jde o základ a výši nezaplacené DPH, za níž má tato osoba ručit, jakož i případná porušení základních práv uvedené osoby, k nimž došlo v průběhu daňového řízení.

42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že na základě práva na účinnou právní ochranu zakotveného v článku 47 Listiny musí mít nositel tohoto práva přístup k soudu, který má pravomoc zajistit dodržování práv, která jsou mu zaručena unijním právem, a za tím účelem zkoumat všechny právní a skutkové otázky relevantní pro řešení sporu, který mu je předložen [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právní ochrana proti žádosti o informace v daňové oblasti) C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 66, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 18. prosince 2025, SACD a další, C-182/24, EU:C:2025:979, bod 73].

43 Je třeba rovněž připomenout, že dodržení práva na obhajobu zaručeného článkem 47 Listiny znamená, že žalobce může mít přístup nejen k důvodům rozhodnutí, které vůči němu bylo přijato, ale rovněž ke všem skutečnostem ve spisu, ze kterých správní orgán vycházel, aby mohl k těmto skutečnostem účinně zaujmout stanovisko [rozsudek ze dne 25. dubna 2024, NW a PQ (Utajované informace), C-420/22 a C-528/22, EU:C:2024:344, bod 92, jakož i citovaná judikatura].

44 Pokud jde v projednávané věci o dotčený mechanismus ručitelské výzvy, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že vznik daňové odpovědnosti osoby vyzvané k plnění jako ručitel je podmíněn existencí jejího zavinění, újmy, jakož i příčinné souvislosti mezi tímto zaviněním a touto újmou. Tato odpovědnost se vztahuje na újmu, kterou představuje výše dluhu na neodvedené DPH, jež byla konstatována v platebním výměru, který byl zaslán společnosti povinné k dani a který mezitím nabyl právní moci. Použitelná vnitrostátní právní úprava přitom osobě vyzvané k plnění jako ručitel nepřiznává vlastní opravný prostředek proti tomuto platebnímu výměru a konečná povaha uvedeného platebního výměru brání tomu, aby tato osoba mohla incidenčně napadnout v rámci řízení o žalobě proti ručitelské výzvě zejména základ DPH a výši daňového dluhu společnosti povinné k dani, za který nese solidární odpovědnost.

45 Vzhledem ke správní povaze ručitelské výzvy je v této souvislosti třeba mimo jiné připomenout, že dodržení práva na obhajobu musí být zaručeno nejen v rámci případného soudního řízení podle článku 47 Listiny, ale rovněž v průběhu správního řízení, které vedlo k přijetí této výzvy, na základě obecné zásady unijního práva. Tato zásada se použije, jestliže správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení. Na základě práva být vyslechnut, které je nedílnou součástí práva na obhajobu, musí být adresátovi rozhodnutí, které se významně dotýká jeho zájmů, umožněno užitečně a účinně vyjádřit své stanovisko ke skutečnostem, ze kterých správní orgán zamýšlí vycházet. Orgány členských států

podléhají této povinnosti při přijímání opatření, která spadají do unijního práva, i když použitelná unijní právní úprava výslovně takový procesní požadavek nestanoví (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 39 a citovaná judikatura; ze dne 27. února 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, bod 51, jakož i ze dne 6. března 2025, Obština Veliko Tarnovo a Obština Belovo, C-471/23 a C-477/23, EU:C:2025:155, bod 74 a citovaná judikatura).

46 Cílem pravidla, podle kterého musí být osobě, jíž je určeno rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, umožněno uplatnit její vyjádření před přijetím tohoto rozhodnutí, je to, aby příslušný orgán užitečně zohlednil všechny rozhodné skutečnosti. Za účelem zajištění účinné ochrany dotčené osoby je jeho cílem zejména to, aby tato osoba mohla napravit pochybení nebo uplatnit skutečnosti týkající se její osobní situace, které mohou ovlivnit rozhodnutí, bez ohledu na to, zda bylo přijato, nebo zda má takový či jiný obsah [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 41 a citovaná judikatura; ze dne 4. června 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 30, jakož i ze dne 13. června 2024, C (Insolvenční správci a likvidátoři), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 108, jakož i citovaná judikatura].

47 Zásada dodržování práva na obhajobu však není absolutní výsadou, nýbrž může být předmětem omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají jednomu nebo více cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným zásahem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 43 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 27. února 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, bod 53).

48 Soudní dvůr již rozhodl, že dodržování práva na obhajobu obecně nebrání tomu, aby v rámci daňového řízení vedeného vůči osobě povinné k dani byl daňový orgán vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které učinil v rámci souvisejícího správního řízení zahájeného proti třetím osobám, jehož účastníkem nebyla tato osoba povinná k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 46).

49 Pro účely dodržení práva na obhajobu v rámci souvisejících správních řízení je totiž třeba zohlednit rovněž právní jistotu, která je obecnou zásadou unijního práva. Vzhledem k tomu, že konečná povaha správního rozhodnutí přispívá k právní jistotě, unijní právo v zásadě nevyžaduje, aby byl správní orgán povinen přehodnotit správní rozhodnutí, které se takto stalo konečným (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, bod 55).

50 To však neplatí, pokud je dotčená osoba fakticky zcela zbavena práva užitečně a účinně zpochybnit v průběhu řízení, jehož je účastníkem, tato skutková zjištění a právní kvalifikace. Takové zbavení práva by totiž ohrožovalo samotnou podstatu práva této osoby na obhajobu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, body 47 a 49, jakož i ze dne 27. února 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, bod 56).

51 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava zavádějící dotčený mechanismus ručitelské výzvy, může ohrozit samotnou podstatu práva na obhajobu osoby vyzvané k plnění jako ručitel, pokud je tato osoba zcela zbavena práva užitečně a účinně zpochybnit skutková zjištění a právní kvalifikace uvedené v platebním výměru, který nabyl právní

moci. Platební výměr vydaný v rámci souvisejícího správního řízení totiž pro účely ručitelské výzvy představuje důkaz určený k prokázání podmínek vzniku solidární odpovědnosti, který musí osoba vyzvaná k plnění jako ručitel mít možnost z tohoto důvodu napadnout.

52 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že dodržení práva na obhajobu v rámci řízení o ručitelské výzvě nevyžaduje, aby osoba vyzvaná k plnění jako ručitel byla osobně zapojena do daňového řízení vedeného proti právnické osobě, za jejíž daňový dluh je společně a nerozdílně odpovědná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, body 61, 62 a 64).

53 Stejně tak právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny nutně neznamená, že nositel tohoto práva musí mít k dispozici přímý prostředek nápravy, jehož hlavním účelem je zpochybnit dané opatření, ale pouze to, že dotyčné osobě je přiznáno právo napadnout u soudu akt nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, který může zasáhnout do práv a svobod zaručených unijním právem, ovšem pouze za podmínky, že vedle toho existuje jeden nebo více prostředků nápravy, které mu umožňují domoci se incidenčně soudního přezkumu tohoto opatření, aby bylo zajištěno dodržování uvedených práv a svobod [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. dubna 2025, Úřad evropského veřejného žalobce (Soudní přezkum procesních úkonů), C-292/23, EU:C:2025:255, bod 79 a citovaná judikatura]. Soud, kterému byl spor předložen, se musí ujistit, že takové prostředky nápravy stanovené vnitrostátním právem umožňují zaručit účinnou soudní ochranu práv přiznaných dotyčné osobě unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, bod 60).

54 Účinnost soudní kontroly zaručené článkem 47 Listiny vyžaduje, aby soud provádějící kontrolu legality správního rozhodnutí přijatého v rámci řízení, které představuje uplatnění unijního práva, mohl mimo jiné ověřit legalitu, zejména z hlediska Listiny a obecných zásad unijního práva, získání a použití důkazů shromážděných během souvisejících správních řízení zahájených proti třetím osobám, pokud jsou tyto důkazy užitečné pro obhajobu dotyčné osoby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, body 57 a 63).

55 Jak totiž v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 73 svého stanoviska, požadavky vyplývající z článku 47 Listiny ukládají, aby soud, kterému byl předložen spor týkající se legality ručitelské výzvy přijaté na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je dotčený mechanismus ručitelské výzvy, byl schopen v rámci incidenčního přezkumu ověřit všechna skutková zjištění a právní kvalifikace, na nichž je tato výzva založena, pokud jsou rozhodující pro výsledek žaloby. To platí v projednávané věci zejména pro skutková zjištění a právní kvalifikace uvedené v platebním výměru, na nichž příslušný orgán zamýšlí založit solidární odpovědnost vedoucího pracovníka, včetně těch, které se týkají základu a výše neodvedené DPH, za níž má ručit.

56 Na rozdíl od toho, co tvrdí lucemburská vláda, možnost osoby vyzvané k plnění jako ručitel incidenčně napadnout platební výměr na základě článku 47 Listiny nemůže záviset na tom, zda s ohledem na rozsah svého zmocnění mohl vedoucí pracovník společnosti v průběhu daňového řízení zahájeného proti společnosti povinné k dani nebo po přijetí platebního výměru užitečně zpochybnit ve lhůtě stanovené k podání žaloby legalitu tohoto platebního výměru jménem této společnosti.

57 Právo na obhajobu je totiž subjektivní, takže možnost toto právo účinně uplatnit musí mít samotní dotčení účastníci řízení, a to nehledě na povahu řízení, které je proti nim vedeno. Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 76, 77 a 79 svého stanoviska, osoba vyzvaná k plnění jako ručitel musí mít možnost osobně napadnout v rámci žaloby podané proti ručitelské výzvě skutková zjištění a právní kvalifikace uvedená v platebním výměru, z nichž příslušný orgán vycházel při stanovení její solidární odpovědnosti. V takovém případě totiž nelze vyloučit rozdílnost zájmů mezi právnickou osobou a fyzickou osobou, která je oprávněna ji zavazovat nebo zastupovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Adler Real Estate a další, C-546/18, EU:C:2021:711, body 58 až 60, jakož i obdobně rozsudek ze dne 10. listopadu 2022, DELTA STROY 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, bod 63).

58 Tato úvaha platí tím spíše, jak uvedla Evropská komise ve svém písemném vyjádření a na jednání, že možnost vedoucího pracovníka, který byl později vyzván jako ručitel k uhrazení dluhu na DPH neodvedené společností povinnou k dani, v praxi napadnout platební výměr určený této společnosti může záviset na mnoha skutkových a právních okolnostech souvisejících zejména s rozmanitostí právních forem společností a jejich rozhodovacích procesů v jednotlivých členských státech. V určitých situacích by se tak mohlo ukázat jako nemožné ověřit, zda v případě určitého platebního výměru měl vedoucí pracovník společnosti povinné k dani, které je tento výměr určen, sám skutečnou možnost účinně zpochybnit jeho legalitu jménem této společnosti.

59 Pokud jde o argumentaci lucemburské vlády, podle které by přiznání možnosti incidenčně napadnout platební výměr osobě vyzvané k plnění jako ručitel znamenalo nerespektovat konečnou povahu tohoto platebního výměru a poskytnout této osobě druhou možnost ho napadnout, je třeba nejprve uvést, že přiznání takové možnosti nemá vliv na závazný účinek platebního výměru vůči společnosti, které byl určen. Dále pouhá skutečnost, že takový režim solidární odpovědnosti, jako je dotčený mechanismus ručitelské výzvy, může případně zvláště účinným způsobem přispět k vymáhání dluhů na neodvedené DPH, nemůže mít za následek, že by osoba vyzvaná k plnění jako ručitel byla v plném rozsahu zbavena svého práva na obhajobu.

60 Konečně, jak vyplývá z bodu 55 tohoto rozsudku, právo vedoucího pracovníka společnosti vyzvaného k plnění jako ručitel napadnout incidenčně skutková zjištění a právní kvalifikace uvedené v platebním výměru, je omezeno na prostředky nezbytné k tomu, aby dotyčnému vedoucímu pracovníkovi umožnilo užitečně zpochybnit existenci jeho solidární odpovědnosti.

61 V každém případě je třeba dodat, že dodržení práva na obhajobu zaručeného v článku 47 Listiny vyžaduje, aby osoba vyzvaná k plnění jako ručitel mohla v rámci řízení o žalobě proti ručitelské výzvě incidenčně namítat případná porušení svých základních práv, k nimž mělo dojít v průběhu daňového řízení vedeného vůči společnosti povinné k dani.

62 Pokud jde kromě toho o argument lucemburské vlády, podle něhož by mělo být právo na obhajobu osoby vyzvané k plnění jako ručitel omezeno, aby byla zajištěna ochrana důvěrnosti a profesního tajemství, jež jsou povinny dodržovat daňové orgány, jakož i ochrana obchodního tajemství, je třeba připomenout, že v rámci soudního řízení dodržení práva na obhajobu zaručeného článkem 47 Listiny znamená, že žalobce může mít přístup nejen k důvodům rozhodnutí, které vůči němu bylo přijato, ale rovněž ke všem skutečnostem ve spisu, ze kterých správní orgán vycházel, aby mohl k těmto skutečnostem účinně zaujmout stanovisko (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. března 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, bod 60 a citovaná judikatura).

63 Základní práva však nejsou absolutními výsadami, nýbrž mohou být předmětem omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným a neúnosným zásahem, jímž by byla ohrožena samotná podstata takto zaručených práv. Tato omezení mohou mít zejména za cíl ochranu požadavků důvěrnosti nebo zachování služebního tajemství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. března 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, body 65 a 66, jakož i citovaná judikatura).

64 V případě rozporu mezi zájmem osoby, která je dotčena aktem nepříznivě zasahujícím do jejího právního postavení, na tom, aby měla k dispozici informace nezbytné k tomu, aby mohla v plném rozsahu vykonat právo na obhajobu, na straně jedné a zájmy týkající se zachování důvěrnosti nebo profesního tajemství, na straně druhé, je na příslušných soudech, aby s přihlédnutím k okolnostem každého případu hledaly rovnováhu mezi těmito protichůdnými zájmy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. září 2018, UBS Europe a další, C-358/16, EU:C:2018:715, bod 69, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 12. března 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, bod 67).

65 V projednávané věci přísluší předkládajícímu soudu, aby v rámci vyvažování dotčených zájmů zohlednil zejména to, že skutečnosti obsažené v platebním výměru zaslaném společnosti povinné k dani, jejichž opodstatněnost má osoba vyzvaná k plnění jako ručitel v úmyslu zpochybnit, se vztahují ke skutkovým a právním okolnostem, které tato osoba mohla znát z důvodu funkcí, které vykonávala v rámci této společnosti v příslušném zdaňovacím období.

66 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že článek 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje osobě vyzvané k plnění jako ručitel dluhu na DPH nedovedenou společností povinnou k této dani incidenčně napadnout v rámci řízení o žalobě proti ručitelské výzvě platební výměr, který byl předtím zaslán této společnosti a nabyl právní moci. Podle tohoto ustanovení musí mít taková osoba možnost na podporu své žaloby zpochybnit skutková zjištění a právní kvalifikace, na jejichž základě příslušný orgán založil její solidární odpovědnost, včetně těch, které se týkají základu a výše neodvedené DPH, za níž má tato osoba ručit, pokud jsou tato zjištění a kvalifikace užitečné pro její obhajobu, a namítnout případná porušení základních práv uvedené osoby, k nimž došlo v průběhu daňového řízení.

K nákladům řízení

67 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 47 a čl. 51 odst. 1 první věta Listiny základních práv Evropské unie

musí být vykládány v tom smyslu, že

se požadavky vyplývající z práva na účinnou právní ochranu zakotveného v tomto článku 47 uplatní v rámci žaloby podané vedoucím pracovníkem společnosti vyzvaným k plnění jako ručitel proti ručitelské výzvě přijaté na základě vnitrostátní právní

úpravy, která stanoví, že v případě zaviněného nesplnění svých zákonných povinností v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH) má tento vedoucí pracovník solidární odpovědnost za zaplacení DPH dlužné touto společností v souladu s ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

2) Článek 47 Listiny základních práv

musí být vykládán v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje osobě vyzvané k plnění jako ručitel dluhu na dani z přidané hodnoty (DPH) neodvedenou společností povinnou k této dani incidenčně napadnout v rámci řízení o žalobě proti ručitelské výzvě platební výměr, který byl předtím zaslán této společnosti a nabyl právní moci. Podle tohoto ustanovení musí mít taková osoba možnost na podporu své žaloby zpochybnit skutková zjištění a právní kvalifikace, na jejichž základě příslušný orgán založil její solidární odpovědnost, včetně těch, které se týkají základu a výše neodvedené DPH, za níž má tato osoba ručit, pokud jsou tato zjištění a kvalifikace užitečné pro její obhajobu, a namítnout případná porušení základních práv uvedené osoby, k nimž došlo v průběhu daňového řízení.

Podpisy