

## Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

13. listopada 2022.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 273. – Mjere namijenjene osiguranju pravilne naplate PDV-a – članak 325. stavak 1. UFEU-a – Obveza borbe protiv nezakonitih aktivnosti kojima se nanosi šteta financijskim interesima Europske unije – Dugovi PDV-a pravne osobe poreznog obveznika – Nacionalni propis kojim se predviđa solidarna odgovornost direktora pravne osobe koji nije porezni obveznik – Raspolaganja koja je u zloj vjeri izvršio direktor – Smanjenje imovine pravne osobe koja je dovela do insolventnosti – Neplaćanje iznosa PDV-a koje pravna osoba duguje u propisanim rokovima – Zatezne kamate – Proporcionalnost”

U predmetu C-1/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska), odlukom od 18. studenoga 2020., koju je Sud zaprimio 4. siječnja 2021., u postupku

### MC

protiv

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje-osiguritelna praktila” Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodate,**

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica drugog vijeća, u svojstvu predsjednice sedmog vijeća, J. Passer i N. Wahl, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za MC, osobno,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje-osiguritelna praktila” Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodate, B. Nikolov,
- za španjolsku vladu, J. Ruiz Sánchez, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, N. Nikolova i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 2. lipnja 2022.,

donosi sljedeću

## **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. Konvencije donesene na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji, koja se odnosi na zaštitu financijskih interesa Europskih zajednica, potpisane u Bruxellesu 26. srpnja 1995. (SL 1995., C 316, str. 48., u daljnjem tekstu: Konvencija PIF), članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i načela proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe MC i Direktora na Direkcija „Obžalvane i dana-no-osiguritelna praksa” Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihode (direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” u Velikom Tarnovu u Nacionalnoj agenciji za javne prihode, u daljnjem tekstu: Direktor) u vezi s novim poreznim rješenjem kojim je osoba MC uključena solidarno odgovornom za određene porezne dugove, uključujući za dugove s osnove poreza na dodanu vrijednost (PDV) trgovačkog društva u kojem je bila direktor.

## **Pravni okvir**

### ***Pravo Unije***

#### *Konvencija PIF*

3 U skladu s preambulom Konvencije PIF, ugovorne stranke te konvencije, „želeći osigurati da njihovo kazneno zakonodavstvo učinkovito pridonosi zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica”, uvjerenе su, s jedne strane, „da zaštita financijskih interesa Europskih zajednica traži kazneni progon neovlaštenog postupanja koje šteti tim interesima i zahtijeva”, s druge strane, „potrebu za kažnjavanjem takvog postupanja učinkovitim, razmjernim i odvraćajućim kaznama, ne dovodeći u pitanje mogućnost primjene drugih kazni u odgovarajućim slučajevima, i po potrebi, barem u ozbiljnim slučajevima, da se za takvo postupanje propiše kazna zatvora”.

4 Članak 1. stavak 1. Konvencije PIF definira pojam „prijevara koja šteti financijskim interesima Europskih zajednica”. U skladu s člankom 1. stavkom 2. te konvencije, svaka država članica poduzima potrebne i prikladne mjere kako bi prenijela članak 1. stavak 1. navedene konvencije u svoje nacionalno kazneno zakonodavstvo na takav način da postupanje navedeno u njemu predstavlja kazneno djelo.

5 Člankom 2. stavkom 1. navedene Konvencije PIF pojašnjava se da svaka država članica poduzima potrebne mjere kako bi osigurala da je postupanje iz članka 1. iste konvencije te sudjelovanje, poticanje i pokušaj postupanja iz spomenutog članka 1. stavka 1. navedene konvencije kažnjivo učinkovitim, razmjernim i odvraćajućim kaznama.

#### *Direktiva o PDV-u*

6 Člankom 205. Direktive o PDV-u predviđa se:

„U slučajevima iz članaka 193. do 200. i članaka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.”

7 Prvi stavak članka 273. te direktive glasi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

### **Bugarsko pravo**

8 Članak 19. stavak 2. Današno-osiguritelni procesualni kodeksa (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK) određuje:

„Direktor ili član uprave koji iz imovine pravne osobe, koja je obveznik u skladu s člankom 14. točaka 1. ili 2., u zloj vjeri izvršava plaćanja u naravi ili novcu koja predstavljaju prikrivenu isplatu dobiti ili dividendi, ili prenese imovinu obveznika nenaplatno ili po cijeni znatno nižoj od tržišne cijene, uslijed čega se smanji imovina obveznika te se stoga ne plate porezi ili obvezni doprinosi za socijalno osiguranje, odgovara za te dugove, ovisno o slučaju, do iznosa plaćanja koja je izvršio ili do iznosa smanjenja imovine.”

9 Članak 20. DOPK-a glasi:

„U slučajevima uređenima člankom 19. najprije se osigurava i izvršuje imovina obveznika za čije obveze plaćanja poreza ili socijalnog osiguranja odgovara treća osoba.”

10 Člankom 21. stavkom 3. DOPK-a pojašnjava se da odgovornost trećih osoba prestaje nestankom duga zbog kojeg je do nje došlo donošenjem konačnog akta.

11 Članak 1. Zakona za lihvitne varhu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemanija (Zakon o kamatama na poreze, davanja i druga slična državna potraživanja) (DV br. 91 od 12. studenoga 1957.) u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku određuje:

„Kamate obračunate po zakonskoj stopi obračunavaju se na naplatu poreza, odbitaka dobiti, doprinosa u proračun i drugih sličnih državnih potraživanja, bez obzira na to jesu li bila predmet naplate, koja nisu plaćena u rokovima propisanim za dobrovoljno plaćanje.”

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

12 Između 14. travnja 2011. i 30. travnja 2015. osoba C bila je direktor trgovačkog društva.

13 Postupak prisilne naplate javnih tražbina pokrenut je 2015. protiv tog društva, među ostalim, u pogledu nepodmirenih iznosa PDV-a i zatezних kamata na te iznose.

14 Dana 28. kolovoza 2018. taj je postupak omogućio naplatu u iznosu od samo 287 935,35 bugarskih leva (BGN) (oko 148 115 eura). Ukupan iznos preostalih javnih tražbina koje je navedeno društvo dugovalo bio je 3 799 590,92 BGN (oko 1 954 522 eura).

15 Utvrdivši da se ta potraživanja teško mogu naplatiti od tog društva, dužnosnik zadužen za naplatu pokrenuo je postupak pred mjesno nadležnom direkcijom Nacionalna agencija za prihode (Nacionalna agencija za javne prihode) (u daljnjem tekstu: Direkcija) radi utvrđivanja osobne odgovornosti osobe MC na temelju članka 19. stavka 2. DOPK-a.

16 U okviru tog postupka nad osobom MC proveden je nadzor na temelju kojeg su utvrđene

sljedeće činjenice.

17 Osoba MC je u prethodno navedenom trgovačkom društvu između 14. travnja 2011. i 30. travnja 2015. obavljala izvršne funkcije upravljanja. Prema objašnjenjima koja je pružila, naknada koju je na toj osnovi primala bila je utvrđena u ugovoru o upravljanju koji je sklopila s tim društvom. Međutim, taj ugovor nisu mogli Sudu podnijeti ni osoba MC ni navedeno društvo.

18 Osoba MC tvrdila je da je njezina mjesečna bruto plaća povećana, počevši od 1. ožujka 2014., s 3000 BGN (otprilike 1543 eura) na 20 000 BGN (otprilike 10 288 eura). To povećanje bilo je opravdano povećanjem neto prihoda i prometa tog društva nakon sklapanja novih ugovora.

19 Direkcija je smatrala da iznos koji odgovara povećanju neto naknade osobe MC, odnosno 15 300 BGN (oko 7800 eura) mjesečno, predstavlja prikrivenu isplatu dobiti ili dividendi u smislu članka 19. stavka 2. DOPK-a za rujnu, listopad, studeni i prosinac 2014. te za siječanj 2015., koja odgovara ukupnom iznosu od 76 500 BGN (oko 39 352 eura). Također je smatrala da je osoba MC postupala u zloj vjeri.

20 Konkretno, Direkcija je utvrdila da su 18. i 23. prosinca 2014. na bankovnom računu supruge osobe MC izvršena tri plaćanja u ukupnom iznosu od 53 164,08 BGN (oko 27 348 eura). Osim toga, u okviru sudske istrage tijekom koje je otkrivena bankovna tajna utvrđeno je da su ta plaćanja izvršena na internetu s „računa klijenta” odvjetnika zaduženog za zastupanje trgovačkog društva čiji je direktor bila osoba MC.

21 Direkcija je smatrala da taj kumulirani iznos od 53 164,08 BGN, prenesen na račun supruge osobe MC, za 45 900 BGN (oko 23 611 eura) premašuje redovnu neto naknadu osobe MC izračunanu za razdoblje od tri mjeseca.

22 Direkcija je na temelju članka 19. stavka 2. DOPK-a izdala novo porezno rješenje kojim je osoba MC proglašena solidarno odgovornom za javne dugove navedenog trgovačkog društva do iznosa od 45 008,25 BGN (oko 23 152 eura). Javni dugovi o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćali su porez na osobni dohodak fizičke osoba, doprinose za socijalno osiguranje i PDV, uključujući među ostalim iznos od 12 837,50 BGN (otprilike 6 604 eura) koji je predstavljao kamate na PDV za prosinac 2014.

23 Osoba MC je protiv tog novog poreznog rješenja podnijela upravnu tužbu Direktor, koji ju je odbio.

24 Osoba MC je stoga sudu koji je uputio zahtjev podnijela tužbu istovremeno da uvjeti za primjenu članka 19. stavka 2. DOPK-a nisu ispunjeni.

25 Direktor je pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdio, s jedne strane, da je osoba MC imala punomoć za račun svoje supruge i, s druge strane, da je dala upute glavnom računovodstvu društva o kojem je riječ u glavnom postupku da izvrši transfere.

26 Sud koji je uputio zahtjev smatra da su ti uvjeti ispunjeni i da stoga postupanje osobe MC potpada pod mehanizam solidarne odgovornosti utvrđen tom odredbom. Prema mišljenju tog suda, utvrđeno je da je osoba MC trećoj osobi dala uputu da prenese iznos koji pripada društvu čiji je ona bila direktor u korist fizičke osobe koja je s njome bila povezana ili je barem znala za taj prijenos te je stoga postupala u zloj vjeri u smislu članka 19. stavka 2. DOPK-a. Taj sud osim toga pojašnjava da zbog smanjenja imovine tog društva dospjele kamate na PDV za prosinac 2014. nisu plaćene do iznosa navedenog u novom poreznom rješenju.

27 Što se tiče mehanizma solidarne odgovornosti iz članka 19. stavka 2. DOPK-a, sud koji je

uputio zahtjev dao je sljedeća pojašnjenja.

28 Kao prvo, solidarna odgovornost predviđena tom odredbom odnosi se isključivo na osobu koja je direktor ili član upravnog tijela poreznog obveznika s pravnom osobnošću.

29 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je ta osoba morala u zloj vjeri izvršiti plaćanja iz imovine pravne osobe koja se mogu kvalificirati kao prikrivena isplata dobiti ili dividendi ili prenijeti tu imovinu nenaplatno ili po cijeni znatno nižoj od tržišne cijene. Suprotno tomu, taj mehanizam nije povezan s postojanjem prijevare ili zlouporabe koju je počinila sama pravna osoba.

30 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev navodi da radnje poduzete u zloj vjeri moraju imati za učinak nemogućnost pravne osobe da plati poreze (uključujući PDV) ili obvezne socijalne doprinose. Drugim riječima, primjena tog mehanizma zahtijeva uzročno-posljedičnu vezu između, s jedne strane, postupanja u zloj vjeri i, s druge strane, nemogućnosti naplate javnih dugova od te pravne osobe.

31 Kao četvrto, mehanizam odgovornosti za dugove druge osobe predviđen člankom 19. stavkom 2. DOPK-a ne proteže se na sve javne dugove pravne osobe, nego se ograničava na iznos smanjenja imovine koje je ta pravna osoba pretrpjela zbog postupanja u zloj vjeri.

32 Kao peto, utvrđena je odgovornost supsidijarna s obzirom na to da bi prisilne mjere izvršenja trebale ponajprije biti usmjerene na imovinu pravne osobe, u skladu s člankom 20. DOPK-a. Osim toga, ta odgovornost prestaje ako se predmetni javni dug podmiri, u skladu s člankom 21. stavkom 3. DOPK-a.

33 Sud koji je uputio zahtjev pita se o usklađenosti takvog mehanizma solidarne odgovornosti s pravom Unije.

34 Kao prvo, pita se dopušta li Direktiva o PDV-u, a osobito njezin članak 273., državi članici utvrđivanje solidarne odgovornosti u pogledu duga PDV-a za osobu koja nije obveznik PDV-a, pod pretpostavkom da takav mehanizam pridonosi zaštiti financijskih interesa Unije.

35 Kao drugo, u slučaju da Sud odgovori potvrdno, taj se sud pita mogu li se u takav mehanizam uključiti kamate dospjele u slučaju zakašnjelog plaćanja PDV-a, osobito s obzirom na načelo proporcionalnosti. U tom pogledu upućuje na raznoliku nacionalnu sudsku praksu u pogledu članka 19. stavka 2. DOPK-a.

36 Kao treće, u slučaju da Sud također odgovori potvrdno, sud koji je uputio zahtjev pita se je li uključivanje dospjelih kamata u slučaju zakašnjelog plaćanja poreza i dalje opravdano, osobito s obzirom na načelo proporcionalnosti, kada se neplaćanje u predviđenom roku ne može pripisati postupanju u zloj vjeri osobe koja je solidarno odgovorna, nego postupanju treće osobe ili nastupanju objektivnih okolnosti.

37 U tim je okolnostima Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 9. [Konvencije PIF], u vezi s člankom 273. Direktive o [PDV-u], tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni mehanizam poput onog iz članka 19. stavka 2. DOPK-a predviđenog u okviru usklađenog područja PDV-a, čija primjena vodi do nastanka naknadne solidarne odgovornosti fizičke osobe koja nije porezni obveznik i nije odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost, ali čije je postupanje u zloj vjeri dovelo do toga da PDV nije platila pravna osoba koja je porezni obveznik, odnosno osoba odgovorna za plaćanje PDV?

2. Dopušta li tumačenje tih odredbi i primjena načela proporcionalnosti da se nacionalni mehanizam predviđen u članku 19. stavku 2. DOPK-a primjenjuje i u odnosu na kamate koje se plaćaju na nepravodobno plaćeni porez na dodanu vrijednost poreznog obveznika?

3. Je li nacionalni mehanizam predviđen u članku 19. stavku 2. DOPK-a uređen protivno načelu proporcionalnosti u slučaju u kojem nepravodobno plaćanje poreza na dodanu vrijednost, koje je dovelo do kamata na obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, nije posljedica ponašanja fizičke osobe koja nije porezni obveznik, nego ponašanja druge osobe ili nastupanja objektivnih okolnosti?”

## **O prethodnim pitanjima**

### ***Uvodna očitovanja***

38 Direktor je osporio dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku u cijelosti, dovodeći u pitanje primjenjivost odredbi prava Unije na koje se odnose postavljena pitanja u okolnostima glavnog predmeta.

39 Direktor je osobito istaknuo da Direktiva o PDV-u nije namijenjena primjeni na mehanizam solidarne odgovornosti koji se odnosi na sve kategorije poreza i socijalnih doprinosa, kao što je onaj predviđen člankom 19. stavkom 2. DOPK-a.

40 U tom pogledu valja istaknuti da okolnost da relevantni nacionalni propis nije donesen radi prenošenja Direktive o PDV-u ne može dovesti u pitanje primjenjivost te direktive, s obzirom na to da primjena tog propisa služi jamčenju poštovanja odredbi navedene direktive i osobito ima za cilj provedbu obveze koju države članice imaju na temelju članka 325. stavka 1. UFEU-a, da se uinkovito bore protiv postupanja koja štete financijskim interesima Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 28.).

41 S obzirom na navedeno, valja utvrditi koje su odredbe prava Unije primjenjive u situacijama poput onih u glavnom postupku.

42 Kao prvo, što se tiče članka 9. Konvencije PIF, valja podsjetiti na to da je ta konvencija zamijenjena Direktivom (EU) 2017/1371 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2017. o suzbijanju prijevара počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima (SL 2017., L 198, str. 29.). Međutim, budući da je ta direktiva stupila na snagu tek 17. kolovoza 2017., a činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku dogodile su se 2014. i 2015., na glavni postupak može se primijeniti samo Konvencija PIF.

43 Valja istaknuti da se Konvencijom PIF nameće obveza državama članicama u kaznenim stvarima. Naime, iz preambule kao i iz članaka 1. i 2. te konvencije proizlazi da ona obvezuje države članice da, s jedne strane, kriminaliziraju postupanja koja predstavljaju „prijevaru koja šteti financijskim interesima Unije” i, s druge strane, da osiguraju da će ta postupanja biti sankcionirana uinkovitim, razmjernim i odvraćajućim kaznama.

44 U ovom slučaju nije sporno da mehanizam poput onog iz članka 19. stavka 2. DOPK-a, s

jedne strane, ne kriminalizira postupanje koje može dovesti do solidarne odgovornosti za dugove s osnove PDV-a pravne osobe i, s druge strane, u tom pogledu ne predviđa nikakvu kaznenu sankciju.

45 Stoga, kao što su to pravilno tvrdili Direktor i Europska komisija, Konvencija PIF ne primjenjuje se na mehanizam solidarne odgovornosti poput onog predviđenog člankom 19. stavkom 2. DOPK-a.

46 Kao drugo, Direktor je podredno istaknuo da mehanizam odgovornosti utvrđen u članku 19. stavku 2. DOPK-a potpada pod članak 205. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim države članice u određenim situacijama mogu propisati da je osoba koja nije obveznik solidarno odgovorna za plaćanje PDV-a.

47 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u, u slučajevima iz njezinih članaka 193. do 200. i 202. do 204. države članice mogu odrediti da je, umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

48 Člancima 193. do 200. i 202. do 204. Direktive o PDV-u određuju se osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a, u skladu s predmetom odjeljka 1. poglavlja 1. glave XI. te direktive, naslovljenog „Osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima”. Iako članak 193. navedene direktive kao osnovno pravilo propisuje da je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, u tekstu tog članka pojašnjava se da druge osobe mogu ili moraju biti obvezne plaćati taj porez u slučajevima predviđenima u člancima 194. do 199.b i 202. iste direktive (presuda od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 27.).

49 Iz konteksta koji čine članci 193. do 205. Direktive o PDV-u proizlazi da je njezin članak 205. dio skupa odredbi čiji je cilj utvrditi osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a s obzirom na različite situacije. Tako te odredbe imaju za cilj osigurati poreznim tijelima učinkovitu naplatu PDV-a od osobe koja je najprikladnija s obzirom na predviđenu situaciju, osobito kada se ugovorne stranke ne nalaze u istoj državi članici ili kada se transakcija koja podliježe PDV-u odnosi na transakcije čija posebnost zahtijeva da se identificira osoba različita od one iz članka 193. te direktive (presuda od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 28.).

50 Stoga članak 205. Direktive o PDV-u u načelu dopušta državama članicama da u svrhu učinkovite naplate PDV-a donesu mjere na temelju kojih je osoba različita od one koja je uobičajeno odgovorna za taj porez na temelju članka 193. do 200. i članka 202. do 204. te direktive dužna solidarno plaćati navedeni porez (presuda od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 29.).

51 U ovom slučaju, kao što su to pravilno istaknule španjolska vlada i Komisija, ipak valja utvrditi da cilj mehanizma solidarne odgovornosti poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku nije odrediti osobu koja je odgovorna za plaćanje poreza na određenu oporezivu transakciju u smislu članka 205. Direktive o PDV-u.

52 Naime, s jedne strane, osoba koja je na temelju tog mehanizma određena ne postaje odgovorna za plaćanje PDV-a na određenu oporezivu transakciju, nego solidarno odgovara za sve ili dio dugova PDV-a pravne osobe, i to neovisno o predmetnim oporezivim transakcijama.

53 S druge strane, doseg navedenog mehanizma ne proteže se na cijeli iznos PDV-a koji nije plaćen za određenu oporezivu transakciju, nego je ograničen na iznos smanjenja imovine koje je pravna osoba pretrpjela zbog postupanja u zloj vjeri koje je izvršila osoba za koju je određeno da je solidarno odgovorna.

54 Takav mehanizam treba razlikovati, međ u ostalim, od onih na koje se odnose zahtjevi za prethodnu odluku u predmetima u kojima su donesene presude od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309), od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871) i od 20. svibnja 2021., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). Za razliku od mehanizma o kojem je riječ u glavnom postupku, ti mehanizmi određuju osobu kao solidarno odgovornu za plaćanje cjelokupnog PDV-a koji se duguje na određenu oporezivu transakciju, u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u.

55 Iz prethodno navedenog proizlazi da članak 205. Direktive o PDV-u nije primjenjiv u okolnostima glavnog postupka.

56 Kao treće, kada je riječ o članku 273. Direktive o PDV-u, valja podsjetiti na to da proizlazi da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a te kako bi spriježile utaju.

57 U tom pogledu člankom 325. stavkom 1. UFEU-a državama članicama nalaže se da odvrćaju žim i ušinkovitim mjerama suzbijaju prijevaru i sva druga nezakonita djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Unije (presude od 5. lipnja 2018., Kolev i dr., C-612/15, EU:C:2018:392, t. 50. i od 8. ožujka 2022., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (Borba protiv prijevara umanjenjem vrijednosti), C-213/19, EU:C:2022:167, t. 209.).

58 Na temelju Odluke Vijeća 2014/335/EU, Euratom od 26. svibnja 2014. o sustavu vlastitih sredstava Europske unije (SL 2014., L 168, str. 105.), vlastita sredstva Unije obuhvaćaju, međ u ostalim, prihode od primjene jedinstvene stope na usklađenu osnovicu PDV-a utvrđenu u skladu s pravilima Unije. Tako postoji izravna veza između ubiranja prihoda od PDV-a u skladu s primjenjivim pravom Unije te dostupnih odgovarajućih sredstava PDV-a za proračun Unije jer svaki manjak u ubiranju prvospomenutog potencijalno uzrokuje smanjenje drugospomenutog (presuda od 5. prosinca 2017., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 31. i od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr., C-310/16, EU:C:2019:30, t. 26.).

59 Radi osiguranja zaštite financijskih interesa Unije, osobito su države članice dužne poduzeti potrebne mjere kako bi zajamžile djelotvorno i potpuno ubiranje vlastitih sredstava koja su prihodi od primjene jedinstvene stope na usklađenu osnovicu PDV-a (presuda od 21. prosinca 2021., Euro Box Promotion i dr., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 i C-840/19, EU:C:2021:1034, t. 182.).

60 S obzirom na to, iz članka 2. i 273. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a najprije proizlazi da države članice imaju obvezu poduzimati sve zakonodavne i upravne mjere koje mogu osigurati cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a na njihovim državnim područjima te suzbijati utaju (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 47. i od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 18. i od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 37.).

61 U ovom slučaju mehanizam solidarne odgovornosti kakav je uspostavljen člankom 19. stavkom 2. DOPK-a doprinosi naplati iznosa PDV-a koje nije platila pravna osoba porezni obveznik u prekluzivnim rokovima utvrđenima odredbama Direktive o PDV-u. Takav mehanizam pridonosi osiguravanju pravilne naplate PDV-a i/ili sprežavanju utaje u smislu članka 273. Direktive o PDV-u, u skladu s obvezom iz članka 325. stavka 1. UFEU-a.

62 Taj zaključak ne može dovesti u pitanje činjenica da osobe koje su solidarno odgovorne na temelju mehanizma o kojem je riječ u glavnom postupku, odnosno direktor ili član upravnog tijela pravne osobe, nisu same po sebi, u tom svojstvu, porezni obveznici PDV-a.

63 U tom pogledu, kao prvo, ni iz jednog elementa teksta članka 273. Direktive o PDV-u ne proizlazi da se obveze koje države članice imaju na temelju te odredbe mogu odnositi samo na osobe obveznike plaćanja PDV-a.

64 Nadalje, kad je riječ o kontekstu te odredbe, valja istaknuti da je ona dio glave XI. Direktive o PDV-u, čiji naslov izričito obuhvaća „obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”.

65 Naposljetku, što se tiče ciljeva članka 273. Direktive o PDV-u, na temelju obveze država članica da poduzmu sve odgovarajuće mjere za osiguranje naplate cjelokupnog PDV-a i da se bore protiv utaje, navedene u točki 60. ove presude, u određenim okolnostima može se zahtijevati da država članica sankcionira osobe koje nisu porezni obveznici a koje sudjeluju u donošenju odluka u pravnoj osobi poreznom obvezniku jer bi se u protivnom ugrozila djelotvornost takvih mjera.

66 Iz prethodno navedenog proizlazi da mehanizam solidarne odgovornosti, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, ulazi u područje primjene članka 273. Direktive o PDV-u, tumačenog s obzirom na članak 325. stavak 1. UFEU-a.

67 S obzirom na sva prethodna razmatranja, pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev valja razumjeti na način da zahtijevaju tumačenje članka 273. Direktive o PDV-u i načela proporcionalnosti.

### **Prvo pitanje**

68 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 273. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti pravne osobe za dugove s osnove PDV-a u sljedećim okolnostima:

- osoba koja je solidarno odgovorna direktor je pravne osobe ili član njezina upravnog tijela;
- osoba koja je solidarno odgovorna je u zloj vjeri izvršila plaćanja iz imovine pravne osobe koja se mogu kvalificirati kao prikrivena isplata dobiti ili dividendi ili je prenijela tu imovinu nenaplatno ili po cijeni znatno nižoj od tržišne cijene;
- radnje poduzete u zloj vjeri dovele su do nemogućnosti pravne osobe da plati cijeli ili dio PDV-a koji duguje;
- solidarna odgovornost ograničena je na iznos smanjenja imovine koje je pravna osoba pretrpjela zbog radnji poduzetih u zloj vjeri i
- ta solidarna odgovornost isključivo je supsidijarna kada se pokaže nemogućim od pravne osobe naplatiti iznose PDV-a koji se duguju.

69 Sud je već imao priliku pojasniti da odredbe članka 273. Direktive o PDV-u, osim granica koje propisuju, ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice mogu propisati i potonjima dakle daju marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoji postići naplata ukupnog PDV-a na njihovu državnom području i borba protiv utaje (vidjeti osobito presude od 17.

svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 38. i od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, t. 35.).

70 U ovom slučaju valja istaknuti da mehanizam solidarne odgovornosti poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku doprinosi naplati iznosa PDV-a koje pravna osoba porezni obveznik nije platila u prekluzivnim rokovima utvrđenima odredbama Direktive o PDV-u, tako da pridonosi osiguranju pravilne naplate PDV-a i/ili izbjegavanju utaje u smislu članka 273. prvog stavka Direktive o PDV-u. Stoga takav mehanizam u načelu ulazi u marginu prosudbe kojom države članice raspolažu u okviru provedbe članka 273. Direktive o PDV-u.

71 Valja dodati da takav mehanizam doprinosi poštovanju obveze svake države članice, navedene u točki 60. ove presude, poduzimanja svih zakonodavnih i upravnih mjera prikladnih za osiguranje naplate cjelokupnog PDV-a koji se duguje na njezinu državnom području i borbu protiv utaje, osobito, u skladu s člankom 325. stavkom 1. UFEU-a.

72 Ipak, države članice dužne su izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te, slijedom toga, načelo proporcionalnosti (vidjeti osobito presude od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, t. 35. C-564/16, EU:C:2018:932, t. 35. i od 15. travnja 2021., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, t. 26.).

73 Kada je riječ o načelu proporcionalnosti, Sud je presudio da države članice moraju imati mogućnost poslužiti se sredstvima koja, dopuštajući uinkovito ostvarivanje cilja unutarnjeg prava, istodobno što je manje moguće štete ciljevima i načelima koje uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije. Dakle, iako je legitimno da mjere koje usvoje države članice idu za što uinkovitijim oštovanjem prava poreznih tijela, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu (presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 21. i 22. i od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 33.).

74 U tom pogledu, Sud je već presudio da nacionalne mjere na temelju kojih *de facto* nastaje sustav solidarne objektivne odgovornosti nadilaze ono što je potrebno za oštovanje prava državne riznice. Stoga treba smatrati da je pripisivanje odgovornosti za plaćanje PDV-a osobi koja nije njegov obveznik te nedopuštanje da to plaćanje izbjegne uz podnošenje dokaza da ona nema nikakve veze s postupanjem tog obveznika neusklađeno s načelom proporcionalnosti. Naime, bilo bi ošito neproporcionalno bezuvjetno pripisati navedenoj osobi gubitak poreznih prihoda koji je prouzrokovalo postupanje trećeg poreznog obveznika na koje ona nema nikakav utjecaj (presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 24.).

75 U tim okolnostima, korištenje država članica mogućnošću da odrede solidarnog dužnika različitog od osobe odgovorne za plaćanje poreza kako bi se osigurala njegova uinkovita naplata mora biti opravdano činjeničnim i/ili pravnim odnosom između dotičnih osoba s obzirom na načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Konkretno, na državama članicama je da točno odrede posebne okolnosti u kojima se osoba poput primatelja oporezive transakcije mora smatrati solidarno odgovornom za plaćanje poreza koji duguje njezin suugovaratelj, iako ga je platila u sklopu cijene te transakcije (presuda od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 34.).

76 Sud je također presudio da su stoga okolnosti da je osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje PDV-a postupala u dobroj vjeri tako što je postupala s dužnom pažnjom razumnog gospodarstvenika, da je poduzela sve razumne mjere koje su joj bile na raspolaganju i da je njezino sudjelovanje u utaji ili prijevari isključeno bitni čimbenici koji se moraju uzeti u obzir radi utvrđivanja mogućnosti da se toj osobi kao solidarnom dužniku naloži plaćanje dugovanog PDV-a (presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 26. i od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 37.).

77 U ovom slučaju valja utvrditi da mehanizam solidarne odgovornosti poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne prekoračuje ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprežavanje utaje.

78 Konkretnije, s obzirom na njegova obilježja, takav mehanizam ne može se izjednažiti sa sustavom solidarne objektivne odgovornosti, u smislu sudske prakse navedene u točkama 74. do 76. ove presude, koji nije u skladu s načelom proporcionalnosti.

79 Kao prvo, osoba za koju je određeno da je solidarno odgovorna mora imati svojstvo direktora ili člana upravnog tijela pravne osobe koja je dužnik neplaćenog duga s osnove PDV-a te se stoga može smatrati da sudjeluje u donošenju odluka u toj pravnoj osobi.

80 Kao drugo, osoba za koju je određeno da je solidarno odgovorna mora u zloj vjeri izvršiti plaćanja iz imovine pravne osobe koja se mogu kvalificirati kao prikrivena isplata dobiti ili dividendi ili mora u cijelosti ili djelomično nenaplatno prenijeti tu imovinu ili po cijeni znatno nižoj od tržišne cijene.

81 Kao treće, mora postojati uzročno-posljedična veza između postupanja u zloj vjeri osobe za koju je određeno da je solidarno odgovorna i nemogućnosti pravne osobe da plati PDV-a koji je dužna platiti.

82 Kao četvrto, opseg solidarne odgovornosti ograničen je na smanjenje imovine koje je pravna osoba pretrpjela zbog radnji počinjenih u zloj vjeri.

83 Naposljetku, kao peto, ta je odgovornost isključivo supsidijarna, kada se pokaže nemogućim od pravne osobe naplatiti iznose PDV-a koji se duguju.

84 S obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 72. do 76. ove presude, valja utvrditi da se uspostavljanjem takvog mehanizma ne prekoračuje ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate poreza i sprežavanje utaje.

85 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 273. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti za dugove s osnove PDV-a pravne osobe u sljedećim okolnostima:

- osoba koja je solidarno odgovorna direktor je pravne osobe ili član njezina upravnog tijela;
- osoba koja je solidarno odgovorna je u zloj vjeri izvršila plaćanja iz imovine pravne osobe koja se mogu kvalificirati kao prikrivena isplata dobiti ili dividendi ili je prenijela tu imovinu nenaplatno ili po cijeni znatno nižoj od tržišne cijene;
- radnje poduzete u zloj vjeri dovele su do nemogućnosti pravne osobe da plati cijeli ili dio PDV-a koji duguje;
- solidarna odgovornost ograničena je na iznos smanjenja imovine koje je pravna osoba pretrpjela zbog radnji poduzetih u zloj vjeri i
- ta solidarna odgovornost isključivo je supsidijarna kada se pokaže nemogućim od pravne osobe naplatiti iznose PDV-a koji se duguju.

### **Drugo pitanje**

86 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 273. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti tumažiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti poput onog opisanog u prvom pitanju, koji obuhvaća zatezne kamate koje pravna osoba duguje zbog neplaćanja PDV-a u prekluzivnim rokovima utvrženima odredbama te direktive.

87 U tom pogledu, iz navoda u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je mehanizam solidarne odgovornosti na koji se odnosi prvo pitanje kao takav ograničen na iznos smanjenja imovine koje je pravna osoba pretrpjela zbog postupanja u zloj vjeri. Međutim, nacionalnim propisom se, osim toga, predviđa da je naplata poreza koji nisu plaćeni u propisanim rokovima „popraćena kamatama”, kao što je to navedeno u točki 11. ove presude, a sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati može li se taj mehanizam primijeniti sporedno u odnosu na predmetni mehanizam solidarne odgovornosti.

88 Najprije valja naglasiti da naplata zateznih kamata, u slučaju neplaćanja PDV-a u prekluzivnim rokovima uspostavljenima odredbama Direktive o PDV-u, doprinosi osiguranju pravilne naplate tog poreza u skladu s člankom 273. te direktive.

89 Naime, naplata zateznih kamata omogućuje nadoknađivanje štete nastale državnoj riznici zbog nedostupnosti iznosa PDV-a koji su bili predmet zakašnjelog plaćanja, za razdoblje od dana kada se ti iznosi duguju do datuma na koji su stvarno plaćeni (vidjeti po analogiji presude od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 25. i 26. i od 28. veljače 2018., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, t. 25.).

90 Nadalje, naplata zateznih kamata također potiče dotične osobe da plate PDV u prekluzivnim rokovima utvrženima odredbama Direktive o PDV-u ili što je prije moguće nakon isteka tih rokova.

91 Sud je tako presudio da plaćanje zateznih kamata može predstavljati primjerenu sankciju u slučaju neplaćanja PDV-a u propisanim rokovima, pod uvjetom da se njime ne prelazi ono što je nužno za postizanje cilja koji se sastoji od osiguranja pravilne naplate PDV-a i izbjegavanja utaje (vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 75. i od 17. srpnja 2014., Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, t. 46.).

92 Stoga naplata zateznih kamata doprinosi borbi protiv neplaćanja prijavljenih iznosa PDV-a u prekluzivnim rokovima u skladu s obvezom država članica, osobito na temelju članka 273. Direktive o PDV-u i članka 325. stavka 1. UFEU-a, da poduzmu sve zakonodavne i upravne mjere prikladne za osiguranje naplate cjelokupnog PDV-a koji se duguje na njihovim državnim područjima i borbu protiv utaje.

93 Naposljetku, zbog razloga izloženih u točkama 77. do 84. ove presude, uključivanje zateznih kamata u mehanizam solidarne odgovornosti, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u skladu je s načelom proporcionalnosti s obzirom na to da se te kamate odnose na neplaćanje PDV-a u prekluzivnim rokovima propisanim odredbama Direktive o PDV-u od strane pravne osobe koja je obveznik plaćanja tog poreza zbog radnji koje je u zloj vjeri izvršila osoba za koju je određeno da je solidarno odgovorna (vidjeti po analogiji presudu od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 43. i 44.).

94 Naime, kao što je to u biti navedeno u točki 74. ove presude, načelo proporcionalnosti treba tumažiti na način da mu se protivi to da se osoba koja nije obveznik PDV-a smatra odgovornom za gubitak poreznih prihoda koji je prouzrokovan postupanjem treće osobe na koje ona nema nikakav utjecaj.

95 Posljedice, uključivanje zatezних kamata u mehanizam solidarne odgovornosti, kao što je onaj utvrđen u članku 19. stavku 2. DOPK-a, može se smatrati spojivim s načelom proporcionalnosti samo u mjeri u kojoj se te kamate odnose na neplaćanje PDV-a u prekluzivnim rokovima utvrženima u odredbama Direktive o PDV-u zbog radnji koje je u zloj vjeri izvršila osoba koja je određena kao solidarno odgovorna.

96 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 273. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti poput onog opisanog u prvom pitanju, koji obuhvaća zatezne kamate koje pravna osoba duguje zbog neplaćanja PDV-a u prekluzivnim rokovima propisanim odredbama te direktive zbog radnji koje je u zloj vjeri izvršila osoba koja je određena kao solidarno odgovorna.

### **Treće pitanje**

97 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li načelo proporcionalnosti tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti poput onog opisanog u prvom pitanju, koji obuhvaća zatezne kamate koje pravna osoba duguje zbog neplaćanja PDV-a u prekluzivnim rokovima propisanim odredbama Direktive o PDV-u kada se zakašnjelo plaćanje ne može pripisati postupanju osobe koja je solidarno odgovorna, nego postupanju druge osobe ili nastupanju objektivnih okolnosti.

98 Valja podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda pitanja koja se tiču tumačenja prava Unije koja je uputio nacionalni sud u pravnom i inženjerskom okviru koji utvrđuje pod svojom odgovornošću i za koji nije na Sudu da provjerava njegovu točnost uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očit da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s inženjerskim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže inženjerskim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (vidjeti osobito presudu od 6. studenoga 2008., *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, t. 33. i od 22. veljače 2022., *Stichting Rookpreventie Jeugd i dr.*, C-160/20, EU:C:2022:101, t. 82.).

99 U ovom slučaju, primjena mehanizma solidarne odgovornosti utvrženog u članku 19. stavku 2. DOPK-a, kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev, zahtijeva da je nemogućnost pravne osobe da plati sve ili dio svojih javnih dugova uzrokovana radnjama koje je u zloj vjeri počinila osoba koja je solidarno odgovorna. Stoga, primjena tog mehanizma u teoriji isključuje mogućnost da se neplaćanje PDV-a u prekluzivnim rokovima propisanim odredbama Direktive o PDV-u pripíše postupanju druge osobe ili nastupanju objektivnih okolnosti.

100 Osim toga, što se tiče glavnog postupka, sud koji je uputio zahtjev nije naveo postupanje druge osobe ili nastupanje objektivnih okolnosti koje bi dovele do neplaćanja PDV-a u prekluzivnom roku.

101 Posljedice, valja utvrditi da zatraženo tumačenje prava Unije nema veze s inženjerskim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, u smislu sudske prakse navedene u točki 98. ove presude i da je stoga treće postavljeno pitanje nedopušteno.

### **Troškovi**

102 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi

podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

**1. ?lanak 273. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost i na?elo proporcionalnosti**

**treba tuma?iti na na?ina da:**

**im se ne protivi nacionalni propis koji predvi?a mehanizam solidarne odgovornosti za dugove s osnove poreza na dodanu vrijednost (PDV) pravne osobe u sljede?im okolnostima:**

- **osoba koja je solidarno odgovorna direktor je pravne osobe ili ?lan njezina upravnog tijela;**
- **osoba koja je solidarno odgovorna je u zloj vjeri izvršila pla?anja iz imovine pravne osobe koja se mogu kvalificirati kao prikrivena isplata dobiti ili dividendi ili je prenijela tu imovinu nenaplatno ili po cijeni znatno ni?oj od tr?išne cijene;**
- **radnje poduzete u zloj vjeri dovele su do nemogu?nosti pravne osobe da plati cijeli ili dio PDV-a koji duguje;**
- **solidarna odgovornost ograni?ena je na iznos smanjenja imovine koje je pravna osoba pretrpjela zbog radnji poduzetih u zloj vjeri i**
- **ta solidarna odgovornost isklju?ivo je supsidijarna kada se poka?e nemogu?im od pravne osobe naplatiti iznose PDV-a koji se duguju.**

**2. ?lanak 273. Direktive o PDV-u i na?elo proporcionalnosti**

**treba tuma?iti na na?in da im se:**

**ne protivi nacionalni propis kojim se predvi?a mehanizam solidarne odgovornosti poput onog opisanog u to?ki 1. izreke ove presude, koji obuhva?a zatezne kamate koje pravna osoba duguje zbog nepla?anja poreza na dodanu vrijednost u prekluzivnim rokovima propisanim odredbama te direktive zbog radnji koje je u zloj vjeri izvršila osoba koja je odre?ena kao solidarno odgovorna.**

Potpisi

\* Jezik postupka: bugarski