

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 13. oktobra 2022(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 273 – Ukrepi za zagotovitev pravnega pobiranja DDV – člen 325(1) PDEU – Obveznost boja proti nezakonitim dejanjem, ki škodijo finančnim interesom Evropske unije – Dolgovi davčno zavezane pravne osebe iz naslova DDV – Nacionalna ureditev, s katero je določena solidarna odgovornost poslovodje pravne osebe, ki ni davčni zavezanec – Dejanja razpolaganja, ki jih je poslovodja storil v slabi veri – Zmanjšanje premoženja pravne osebe, ki povzroči insolventnost – Neplačilo dolgovanih zneskov DDV s strani pravne osebe v predpisanih rokih – Zamudne obresti – Sorazmernost“

V zadevi C-1/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativno sodišče Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Trnovem, Bolgarija) z odločbo z dne 18. novembra 2020, ki je na Sodišču prispela 4. januarja 2021, v postopku

MC

proti

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica drugega senata v funkciji predsednice sedmega senata, J. Passer in N. Wahl, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za MC on sam,
- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite B. Nikolov,
- za špansko vlado M. J. Ruiz Sánchez, agentka,
- za Evropsko komisijo N. Nikolova in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 2. junija 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti, podpisane v Bruslju 26. julija 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 8, str. 57, v nadaljevanju: Konvencija ZFI), člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in načela sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med MC in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju obdavčitve in socialne varnosti v Velikem Trnovem pri nacionalni agenciji za javne prihodke, v nadaljevanju: direktor) v zvezi z odločbo o odmeri davka, s katero je bilo odločeno, da je MC solidarno odgovoren za nekatere davčne dolgove gospodarske družbe, katere poslovodja je bil, vključno z dolgovi iz naslova davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Konvencija ZFI

3 V skladu s preambulo Konvencije ZFI so pogodbenice te konvencije „v želji zagotoviti, da bi njihova kazenska zakonodaja učinkovito prispevala k zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti“, prepričane, „da zaščita finančnih interesov Evropskih skupnosti zahteva kazenski pregon goljufivega ravnanja, ki škodi navedenim interesom“, na eni strani, ter „da je treba tako ravnanje kaznovati z učinkovitimi, sorazmernimi in odvratilnimi kazenskimi sankcijami, ne da bi se posegalo v možnost uporabe drugih kazni v določenih primerih, in da je treba vsaj v težjih primerih tako ravnanje kaznovati z odvzemom prostosti“, na drugi strani.

4 Člen 1(1) Konvencije ZFI opredeljuje pojem „[goljufije, ki [škodi] finančnim interesom Evropskih skupnosti“. V skladu s členom 1(2) te konvencije mora vsaka država članica sprejeti potrebne in ustrezne ukrepe za prenos člena 1(1) navedene konvencije v notranjo kazensko zakonodajo tako, da v tej konvenciji navedeno ravnanje pomeni kaznivo dejanje.

5 Člen 2(1) Konvencije ZFI določa, da vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe za zagotovitev, da se ravnanje iz člena 1 te konvencije in udeležba pri ravnanju iz člena 1(1) navedene konvencije, napeljevanje k njemu ali poskus takega ravnanja kaznujejo z učinkovitimi, sorazmernimi in odvratilnimi kazenskimi sankcijami.

Direktiva o DDV

6 Člen 205 Direktive o DDV določa:

„V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.“

7 Člen 273, prvi odstavek, te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno

pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domaših transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Bolgarsko pravo

8 Člen 19(2) Danachno-osiguritelnen protsetsualnen kodeks (zakonik o davnem postopku in postopku na področju socialne varnosti, v nadaljevanju: DOPK) določa:

„Poslovodja ali član uprave, ki iz premoženja pravne osebe, ki je dolžnik v skladu s členom 14, točka 1 ali 2, v slabi veri odvede plačila v denarju ali v naravi, ki pomenijo prikrito razdelitev dobička ali dividend, ali prenese premoženje dolžnika neodplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen, s čimer zmanjša premoženje dolžnika, zaradi česar niso plačani davki ali obvezni prispevki za socialno varnost, odgovarja za te dolgove do višine izvedenih plačil oziroma do višine zmanjšanja premoženja.“

9 Člen 20 DOPK določa:

„V primerih iz člena 19 se zavarovanje in izvršba najprej izvršita na premoženju dolžnika, za čigar davni dolg oziroma dolg iz naslova socialnih prispevkov odgovarja tretja oseba.“

10 Člen 21(3) DOPK določa, da odgovornost tretjih oseb preneha, ko preneha dolg, za katerega je bila ta odgovornost uvedena z dokončnim aktom.

11 Člen 1 Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (zakon o obrestih na davke, dajatve in druge podobne terjatve države) (DV št. 91 z dne 12. novembra 1957) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Na davke, dajatve, odbitke od dobička, prispevke v proračun in druge podobne terjatve države, ki so ali niso bile pobrane, vendar niso bile plačane v rokih, določenih za prostovoljno plačilo, se obravnavajo obresti, izračunane po zakonski obrestni meri.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 ČC je bil med 14. aprilom 2011 in 30. aprilom 2015 poslovodja gospodarske družbe.

13 Leta 2015 je bil proti tej družbi uveden postopek prisilne izterjave javnih terjatev, ki se je nanašal zlasti na neplačane zneske DDV in na zamudne obresti, dolgovane na podlagi teh zneskov.

14 V okviru tega postopka je bilo na dan 28. avgusta 2018 mogoče izterjati le znesek 287.935,35 bolgarskih levov (BGN) (približno 148.115 EUR). Skupni znesek preostalih javnih terjatev, ki jih je navedena družba dolgovala, je znašal 3.799.590,92 BGN (približno 1.954.522 EUR).

15 Ker je uradnik, zadolžen za izterjavo, ugotovil, da bi bilo te terjatve od te iste družbe težko izterjati, je pri krajevno pristojnem direktoratu Nacionalnata agentsia za prihodite (nacionalna agencija za javne prihodke) (v nadaljevanju: direktorat) začel postopek za uveljavitev solidarne osebne odgovornosti MC na podlagi člena 19(2) DOPK.

16 V okviru zadnjenevedenega postopka je bil v zvezi z MC opravljen nadzor, na podlagi katerega je bilo mogoče ugotoviti naslednja dejstva.

17 MC je med 14. aprilom 2011 in 30. aprilom 2015 pri gospodarski družbi, navedeni zgoraj, opravljaj izvršne naloge upravljanja. V skladu s pojasnili, ki jih je predložil MC, je bilo plačilo, ki ga je prejemal iz tega naslova, določeno v pogodbi o upravljanju, sklenjeni s to družbo. Vendar te pogodbe nista mogla predložiti niti MC niti navedena družba.

18 MC je trdil, da se je njegova mesečna bruto plačila s 1. marcem 2014 povečala s 3000 BGN (približno 1543 EUR) na 20.000 BGN (približno 10.288 EUR). To povečanje naj bi bilo utemeljeno s povečanjem neto prihodkov in prometa te iste družbe po sklenitvi novih pogodb.

19 Direktorat je menil, da je znesek, ki ustreza povečanju neto plačle MC, to je 15.300 BGN (približno 7800 EUR) mesečno, pomenil prikrito razdelitev dobička ali dividend v smislu člena 19(2) DOPK za september, oktober, november in december 2014 ter januar 2015 v skupnem znesku 76.500 BGN (približno 39.352 EUR). Direktorat je menil tudi, da je MC ravnal v slabi veri.

20 Natančneje, direktorat je ugotovil, da so bila 18. in 23. decembra 2014 na bančni račun žene MC izvedena tri plačila v skupnem znesku 53.164,08 BGN (približno 27.348 EUR). Poleg tega je bilo med sodno preiskavo, v okviru katere je bila bančna tajnost odpravljena, ugotovljeno, da so bila ta plačila izvedena po spletu z „računa stranke“ odvetnika, odgovornega za zastopanje gospodarske družbe, katere poslovodja je bil MC.

21 Direktorat je menil, da ta skupni znesek v višini 53.164,08 BGN, prenesen na račun žene MC, običajno neto plačilo MC, izračunano za trimesčno obdobje, presega za 45.900 BGN (približno 23.611 EUR).

22 Na podlagi člena 19(2) DOPK je direktorat izdal odločbo o odmeri davka, v kateri je odločil, da je MC solidarno odgovoren za javne dolgove navedene gospodarske družbe v višini 45.008,25 BGN (približno 23.152 EUR). Javni dolgovi iz postopka v glavni stvari so zajemali davek od dohodkov fizičnih oseb, prispevke za socialno varnost in DDV, vključno z zneskom v višini 12.837,50 BGN (približno 6604 EUR), ki so ga pomenile obresti, dolgovane iz naslova DDV za december 2014.

23 MC je zoper to odločbo o odmeri davka vložil upravno pritožbo pri direktorju, ki je njegovo pritožbo zavrnil.

24 MC je zato pri predložitvenem sodišču vložil tožbo, v kateri je trdil, da pogoji za uporabo člena 19(2) DOPK niso bili izpolnjeni.

25 Direktor je pred predložitvenim sodiščem trdil, na eni strani, da je MC imel pooblastilo v zvezi z računom svoje žene in, na drugi strani, da je glavnega računovodjo družbe iz postopka v glavni stvari pooblastil za izvedbo transferjev.

26 Predložitveno sodišče meni, da so ti pogoji izpolnjeni in da zato ravnanje MC spada v okvir mehanizma solidarne odgovornosti, vzpostavljenega v tej določbi. Po mnenju tega sodišča je dokazano, da je MC tretji osebi dal navodilo, naj plačila znesek, ki pripada družbi, katere poslovodja je bil, v korist fizične osebe, ki je bila z njim povezana, ali vsaj, da je vedel za ta prenos in da je zato ravnal v slabi veri v smislu člena 19(2) DOPK. To sodišče poleg tega pojasnjuje, da obresti, dolgovane iz naslova DDV, ki so zapadle decembra 2014, niso bile plačane zaradi zmanjšanja premoženja te družbe v višini zneska, navedenega v odločbi o odmeri davka.

27 V zvezi z mehanizmom solidarne odgovornosti iz člena 19(2) DOPK je predložitveno sodišče podalo naslednja pojasnila.

28 Na prvem mestu, solidarna odgovornost iz te določbe naj bi se nanašala izključno na osebo,

ki je poslovodja ali član uprave davčnega zavezanca s pravno osebnostjo.

29 Na drugem mestu, predložitveno sodišče pojasnjuje, da je morala ta oseba v slabi veri opraviti plačila iz premoženja pravne osebe, ki jih je mogoče opredeliti kot prikrito razdelitev dobička ali dividend, oziroma je morala to premoženje prenesti brezplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen. Nasprotno pa naj ta mehanizem ne bi bil povezan z obstojem goljufije ali zlorabe, ki bi jo storila sama pravna oseba.

30 Na tretjem mestu, predložitveno sodišče navaja, da morajo dejanja, ki so bila storjena v slabi veri, povzročiti, da pravna oseba ni zmožna plačila davkov (vključno z DDV) ali obveznih prispevkov za socialno varnost. Povedano drugače, za uporabo tega mehanizma naj bi se zahtevala vzročna zveza med dejanji, storjenimi v slabi veri, na eni strani in nemožnostjo izterjave javnih dolgov od te pravne osebe na drugi strani.

31 Na četrtem mestu, mehanizem odgovornosti za dolg druge osebe, določen v členu 19(2) DOPK, naj se ne bi raztezal na vse javne dolgove pravne osebe, temveč naj bi bil omejen na znesek zmanjšanja premoženja, ki ga je ta pravna oseba utrpela zaradi dejanj, ki so bila storjena v slabi veri.

32 Na petem mestu, vzpostavljena odgovornost naj bi bila subsidiarna, saj bi morali biti ukrepi prisilne izvršbe v skladu s členom 20 DOPK prednostno usmerjeni zoper premoženje pravne osebe. Poleg tega naj bi ta odgovornost v skladu s členom 21(3) DOPK odpadla, ko zadevni javni dolgovi prenehajo.

33 Predložitveno sodišče se sprašuje o združljivosti takega mehanizma solidarne odgovornosti s pravom Unije.

34 Prvič, sprašuje se, ali Direktiva o DDV, zlasti njen člen 273, državi članici omogočata, da vzpostavi solidarno odgovornost v zvezi z dolgom DDV za osebo, ki ni zavezanec za DDV, pri čemer tak mehanizem prispeva k zaščiti finančnih interesov Unije.

35 Drugič, če bi Sodišče odgovorilo pritrdilno, se to sodišče sprašuje o možnosti, da se v tak mehanizem vključijo obresti, dolgovane v primeru prepoznega plačila DDV, zlasti z vidika načela sorazmernosti. V zvezi s tem se sklicuje na razhajajočo se nacionalno sodno prakso glede člena 19(2) DOPK.

36 Tretjič, prav tako če bi Sodišče odgovorilo pritrdilno, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je vključitev obresti, dolgovanih v primeru prepoznega plačila davka, še vedno utemeljena, zlasti z vidika načela sorazmernosti, kadar neplačila v predvidenem roku ni mogoče pripisati slabovernemu ravnanju osebe, ki je solidarno odgovorna, ampak ravnanju tretje osebe ali nastanku objektivnih okoliščin.

37 V teh okoliščinah je Administrativen sod Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Trnovem, Bolgarija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 9 [Konvencije ZFI] v povezavi s členom 273 [Direktive o DDV] razlagati tako, da omogoča nacionalni pravni mehanizem, kot je določen v členu 19(2) DOPK, na usklajenem področju DDV, zaradi uporabe katerega postane naknadno solidarno odgovorna fizična oseba, ki ni davčna zavezanica in ne dolguje DDV, ki pa je s slabovernim ravnanjem povzročila, da pravna oseba, ki je davčna zavezanica in je dolžna plačati DDV, tega ni plačala?

2. Ali razlaga teh določb in uporaba načela sorazmernosti omogočata, da se nacionalni pravni mehanizem, določen v členu 19(2) DOPK, uporablja tudi za obresti na DDV, ki ga davčni

zavezanec ni pravočasno plačal?

3. Ali je nacionalni pravni mehanizem, določen v členu 19(2) DOPK, kadar prepoznega plačila DDV, ki je povzročilo obrestovanje dolga iz naslova DDV, ni mogoče pripisati ravnanju fizične osebe, ki ni davčna zavezanica, temveč ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin, v nasprotju z načelom sorazmernosti?

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

38 Direktor je izpodbijal dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe v celoti, pri čemer je podvomil o uporabi določb prava Unije, na katere se nanašajo postavljena vprašanja, v okoliščinah zadeve v glavni stvari.

39 Direktor je med drugim trdil, da se Direktiva o DDV ne uporablja za mehanizem solidarne odgovornosti, ki se nanaša na vse kategorije davkov in prispevkov za socialno varnost, kot je določeno v členu 19(2) DOPK.

40 V zvezi s tem je treba poudariti, da okoliščina, da upoštevana nacionalna ureditev ni bila sprejeta za prenos Direktive o DDV, ne more izpodbiti uporabe te direktive, saj je uporaba te ureditve namenjena zagotavljanju spoštovanja določb navedene direktive in zlasti izvajanju obveznosti držav članic na podlagi člena 325(1) PDEU, da se učinkovito borijo proti ravnanjem, ki škodijo finančnim interesom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 28).

41 Po tem pojasnilu je treba določiti določbe prava Unije, ki se uporabljajo v položajih, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

42 Na prvem mestu, v zvezi s členom 9 Konvencije ZFI je treba opozoriti, da je bila ta konvencija nadomeščena z Direktivo (EU) 2017/1371 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. julija 2017 o boju proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom Unije, z uporabo kazenskega prava (UL 2017, L 198, str. 29). Ker pa je ta direktiva začela veljati šele 17. avgusta 2017 in ker so se dejstva iz postopka v glavni stvari zgodila v letih 2014 in 2015, se lahko za spor o glavni stvari uporabi le Konvencija ZFI.

43 Poudariti je treba, da Konvencija ZFI državam članicam nalaga obveznosti na kazenskopravnem področju. Zlasti iz preambule ter členov 1 in 2 te konvencije je namreč razvidno, da ta države članice obvezuje, da kot kazniva določijo ravnanja, ki pomenijo „goljufije, ki škodijo finančnim interesom Unije“, na eni strani in da zagotovijo, da se ta ravnanja kaznujejo z učinkovitimi, sorazmernimi in odvratilnimi kazenskimi sankcijami na drugi strani.

44 V obravnavanem primeru pa ni sporno, da se z mehanizmom, kot je določeno v členu 19(2) DOPK, na eni strani ravnanje, ki lahko povzroči nastanek solidarne odgovornosti za dolgove pravne osebe iz naslova DDV, ne vzpostavlja kot kaznivo, na drugi strani pa se z navedenim mehanizmom v zvezi s tem ne določa nobena kazenska sankcija.

45 Zato se Konvencija ZFI, kot sta pravilno trdila direktor in Evropska komisija, ne uporablja za mehanizem solidarne odgovornosti, kot je določeno v členu 19(2) DOPK.

46 Na drugem mestu, direktor je podredno trdil, da mehanizem odgovornosti, določen v členu 19(2) DOPK, spada na področje uporabe člena 205 Direktive o DDV, v skladu s katerim lahko države članice v nekaterih primerih določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

47 V zvezi s tem je treba poudariti, da lahko države članice v skladu s členom 205 Direktive o DDV v primerih iz členov od 193 do 200 in od 202 do 204 te direktive določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

48 V členih od 193 do 200 in od 202 do 204 Direktive o DDV so v skladu z namenom oddelka 1, naslovljenega „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, poglavje 1, naslova XI te direktive, določene osebe, ki so dolžne plačati DDV. Čeprav člen 193 navedene direktive kot temeljno pravilo določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, je v tem členu natančneje določeno, da druge osebe lahko ali morajo plačati ta davek v primerih iz členov od 194 do 199b in 202 iste direktive (sodba z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 27).

49 Iz sobesedila, ki ga tvorijo členi od 193 do 205 Direktive o DDV, je tako razvidno, da člen 205 te direktive spada v sklop določb, katerih namen je določiti osebo, ki je dolžna plačati DDV, ob upoštevanju različnih položajev. S tem je namen teh določb, da se državni blagajni zagotovi učinkovito pobiranje DDV pri osebi, ki je glede na predvideni položaj najprimernejša, zlasti kadar pogodbeni stranki nista v isti državi članici ali kadar se transakcija, ki je predmet DDV, nanaša na transakcije, za katere je treba zaradi njihove posebnosti določiti drugo osebo od tiste iz člena 193 te direktive (sodba z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 28).

50 Zato člen 205 Direktive o DDV državam članicam narelova dovoljuje, da zaradi učinkovitega pobiranja DDV sprejmejo ukrepe, na podlagi katerih je druga oseba, kot je tista, ki je običajno dolžna plačati ta davek na podlagi členov od 193 do 200 in od 202 do 204 te direktive, solidarno odgovorna za plačilo navedenega davka (sodba z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 29).

51 V obravnavanem primeru je treba, kot sta pravilno trdili španska vlada in Komisija, kljub temu ugotoviti, da namen mehanizma solidarne odgovornosti, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni določiti osebo, ki je dolžna plačati davek na določeno obdavčljivo transakcijo v smislu člena 205 Direktive o DDV.

52 Na eni strani oseba, določena na podlagi tega mehanizma, namreč ne postane dolžna plačati DDV na določeno obdavčljivo transakcijo, temveč solidarno odgovorna za vse ali del dolgov pravne osebe iz naslova DDV, in to neodvisno od zadevnih obdavčljivih transakcij.

53 Na drugi strani se obseg navedenega mehanizma ne razteza na celoten DDV, ki ni bil plačan na določeno obdavčljivo transakcijo, temveč je omejen na znesek zmanjšanja premoženja, ki ga je pravna oseba utrpela zaradi dejanj v slabi veri, ki jih je storila oseba, določena kot solidarno odgovorna.

54 Tak mehanizem je treba razlikovati zlasti od mehanizmov, na katere se nanašajo predlogi za sprejetje predhodne odločbe v zadevah, v katerih so bile izdane sodbe z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309), z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), in z dne 20. maja 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). V nasprotju z mehanizmom iz postopka v glavni stvari je bila s temi mehanizmi oseba v skladu s členom 205 direktive o DDV določena kot solidarno odgovorna za plačilo celotnega DDV, dolgovanega za določeno obdavčljivo transakcijo.

55 Iz navedenega izhaja, da se člen 205 Direktive o DDV v okoliščinah spora o glavni stvari ne uporablja.

56 Na tretjem mestu, v zvezi s členom 273 Direktive o DDV je treba opozoriti, da ta člen določa, da lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj.

57 V zvezi s tem člen 325(1) PDEU državam članicam nalaga, da morajo z odvratilnimi in učinkovitimi ukrepi preprečevati goljufije in druga nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Unije (sodbi z dne 5. junija 2018, Kolev in drugi, C-612/15, EU:C:2018:392, točka 50, in z dne 8. marca 2022, Komisija/Združeno kraljestvo (Boj proti goljufijam s prenizkim vrednotenjem), C-213/19, EU:C:2022:167, točka 209).

58 V skladu s Sklepom Sveta 2014/335/EU, Euratom z dne 26. maja 2014 o sistemu virov lastnih sredstev Evropske unije (UL 2014, L 168, str. 105, in popravek v UL 2014, L 355, str. 78) lastna sredstva Unije med drugim vključujejo prihodke iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, ki je določena v skladu s pravili Unije. Zato obstaja neposredna zveza med pobiranjem prihodkov od DDV ob spoštovanju prava Unije, ki se uporabi, in dajanjem ustreznih sredstev iz naslova DDV na razpolago proračunu Unije, saj lahko vsaka vrzel pri pobiranju prvih povzroči zmanjšanje drugih (sodbi z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, točka 31, ter z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi, C-310/16, EU:C:2019:30, točka 26).

59 Države članice morajo za to, da bi se zagotovila zaščitna finančnih interesov Unije, med drugim sprejeti ukrepe, potrebne za zagotavljanje učinkovitega in popolnega pobiranja lastnih sredstev, ki so prihodki iz naslova uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV (sodba z dne 21. decembra 2021, Euro Box Promotion in drugi, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 in C-840/19, EU:C:2021:1034, točka 182).

60 Zlasti iz členov 2 in 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 4(3) PEU in členom 325(1) PDEU tako izhaja, da imajo države članice obveznost sprejeti vse zakonodajne in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je DDV, dolgovan na njihovih ozemljih, pobran v celoti, in se boriti proti goljufijam (glej v tem smislu sodbe z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 47; z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 18, in z dne 17. maja 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, točka 37).

61 V obravnavanem primeru se z mehanizmom solidarne odgovornosti, kakršen je ta, uveden s členom 19(2) DOPK, prispeva k izterjavi zneskov DDV, ki jih pravna oseba, ki je davčna zavezanica, ni plačala v zavezujočih rokih, določenih z določbami Direktive o DDV. S takim mehanizmom se prispeva k zagotavljanju pravilnega pobiranja DDV in/ali preprečevanju utaj v smislu člena 273 Direktive o DDV v skladu z obveznostjo iz člena 325(1) PDEU.

62 Te ugotovitve ne more omajati okoliščina, da osebi, ki sta na podlagi mehanizma iz postopka v glavni stvari solidarno odgovorni, in sicer poslovodja oziroma član uprave pravne

osebe, sami v tej vlogi nista zavezanki za DDV.

63 V zvezi s tem na prvem mestu iz nobenega elementa besedila člena 273 Direktive o DDV ni razvidno, da bi se obveznosti, ki jih države članice določijo na podlagi te določbe, lahko nanašale le na osebe, ki so zavezanke za DDV.

64 Dalje, glede sobesedila te določbe je treba poudariti, da je navedena določba del naslova XI Direktive o DDV, ki se izrecno nanaša na „obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“.

65 Nazadnje, glede ciljev, ki jim sledi člen 273 Direktive o DDV, lahko obveznost držav članic sprejeti vse ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je DDV pobran v celoti, in se boriti proti goljufijam, na katero je opozorjeno v točki 60 te sodbe, v nekaterih okoliščinah zahteva, da država članica sankcionira osebe, ki niso davčne zvezanke in sodelujejo pri sprejemanju odločitev v pravni osebi, ki je davčna zavezanka, sicer bi bila ogrožena učinkovitost takih ukrepov.

66 Iz navedenega izhaja, da mehanizem solidarne odgovornosti, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, spada na področje uporabe člena 273 Direktive o DDV, razlaganega ob upoštevanju člena 325(1) PDEU.

67 Glede na vse navedeno je treba vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, razumeti tako, da se z njimi prosi za razlago člena 273 Direktive o DDV in njeve sorazmernosti.

Prvo vprašanje

68 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 273 Direktive o DDV in njevo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti za dolgove pravne osebe iz naslova DDV v naslednjih okoliščinah:

- oseba, ki je solidarno odgovorna, je poslovodja pravne osebe oziroma članica njene uprave;
- oseba, ki je solidarno odgovorna, je v slabi veri opravila plačila iz premoženja pravne osebe, ki jih je mogoče opredeliti kot prikrito razdelitev dobička ali dividend, oziroma je to premoženje prenesla brezplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen;
- posledica dejanj, ki so bila storjena v slabi veri je bila, da pravna oseba ni bila zmožna plačila celotnega ali dela DDV, ki ga je dolžna plačati;
- solidarna odgovornost je omejena na znesek zmanjšanja premoženja, ki ga je pravna oseba utrpela zaradi dejanj, ki so bila storjena v slabi veri, in
- ta solidarna odgovornost nastopi le podredno, če se izkaže, da od pravne osebe ni mogoče izterjati dolgovanih zneskov DDV.

69 Sodišče je že pojasnilo, da določbe člena 273 Direktive o DDV zunaj meja, ki jih določajo, ne pojasnjujejo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, in da tako tem državam priznavajo polje proste presoje glede sredstev, katerih namen je zagotovitev pobiranja celotnega DDV, dolgovanega na njihovem ozemlju, in boj proti goljufijam (glej zlasti sodbi z dne 17. maja 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, točka 38, in z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točka 35).

70 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da se z mehanizmom solidarne odgovornosti, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, prispeva k izterjavi zneskov DDV, ki jih pravna oseba, ki

je davčna zavezanka, ni plačala v zavezujočih rokih, določenih z določbami Direktive o DDV, tako da se z navedenim mehanizmom prispeva k zagotavljanju pravilnega pobiranja DDV in/ali preprečevanju utaj v smislu člena 273, prvi odstavek, Direktive o DDV. Zato tak mehanizem na celoma spada v polje proste presoje, ki ga imajo države članice v okviru izvajanja člena 273 Direktive o DDV.

71 Dodati je treba, da se s takim mehanizmom prispeva k spoštovanju obveznosti, na katero je opozorjeno v točki 60 te sodbe, ki zavezuje vsako državo članico, da sprejme vse zakonodajne in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je DDV, dolgovan na njenem ozemlju, pobran v celoti, in se bori proti goljufijam, zlasti v skladu s členom 325(1) PDEU.

72 Vendar morajo države članice svojo pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli ter posledično v skladu z načelom sorazmernosti (glej zlasti sodbi z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točka 35, in z dne 15. aprila 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, točka 26).

73 V zvezi z načelom sorazmernosti je Sodišče razsodilo, da morajo države članice uporabljati ukrepe, ki ob tem, da omogočajo učinkovito dosežiti cilj, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije. Čeprav je torej zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejemajo države članice, kar se da učinkovito varovati pravice državne blagajne, ne smejo presegati tega, kar je za to nujno potrebno (sodbi z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točki 21 in 22, ter z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 33).

74 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je z nacionalnimi ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, prekoračeno tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic državne blagajne. To, da se odgovornost za plačilo DDV naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati, ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazom, da nima popolnoma nobene zveze z ravnanji osebe, ki je DDV dolžna plačati, je treba torej šteti za nezdržljivo z načelom sorazmernosti. Bilo bi namreč očitno nesorazmerno, če bi se tej osebi brezpogojno naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, ki je davčna zavezanka, na katera nima nobenega vpliva (sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točka 24).

75 V teh okoliščinah mora biti izvajanje možnosti držav članic, da določijo solidarnega dolžnika, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, da zagotovijo njegovo učinkovito pobiranje, utemeljeno z dejanskim in/ali pravnim razmerjem med zadevnima osebama glede na načeli pravne varnosti in sorazmernosti. Natančneje, države članice morajo natančno opredeliti posebne okoliščine, v katerih je treba osebo, kot je prejemnik obdavčljive transakcije, šteti za solidarno odgovorno za plačilo davka, ki ga dolguje njegov sopogodbenuk, čeprav ga je plačala s plačilom cene te transakcije (sodba z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 34).

76 Sodišče je presodilo tudi, da so okoliščine, da je oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, ravnala v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejela vse razumne ukrepe, ki so bili v njeni moči, in da je njeno sodelovanje pri zlorabi ali utaji izključeno, elementi, ki jih je treba upoštevati za določitev možnosti, da se tej osebi naknadno naloži solidarna odgovornost za plačilo dolgovanega DDV (sodbi z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točka 26, in z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 37).

77 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da mehanizem solidarne odgovornosti, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ne presega tega, kar je nujno potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj.

78 Natančneje, takega mehanizma glede na njegove značilnosti ni mogoče enačiti s sistemom objektivne solidarne odgovornosti v smislu sodne prakse, navedene v točkah od 74 do 76 te sodbe, ki ne bi bil združljiv z načelom sorazmernosti.

79 Na prvem mestu, oseba, ki je določena kot solidarno odgovorna, mora biti poslovodja ali članica uprave pravne osebe z dolgovi iz naslova neplačanega DDV, in se zanjo tako lahko šteje, da sodeluje pri sprejemanju odločitev v tej pravni osebi.

80 Na drugem mestu, oseba, ki je določena kot solidarno odgovorna, je morala v slabi veri opraviti plačila iz premoženja pravne osebe, ki jih je mogoče opredeliti kot prikrito razdelitev dobička ali dividend, oziroma je morala to premoženje v celoti ali delno prenesti brezplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen.

81 Na tretjem mestu, obstajati mora vzročna zveza med dejanji, ki jih je oseba, določena kot solidarno odgovorna, storila v slabi veri, in nezmožnostjo pravne osebe, da plača DDV, ki ga dolguje.

82 Na četrtem mestu, obseg solidarne odgovornosti je omejen na zmanjšanje premoženja, ki ga je pravna oseba utrpela zaradi dejanj, storjenih v slabi veri.

83 Nazadnje in na petem mestu, ta odgovornost je podana le podredno, če se izkaže, da od pravne osebe ni mogoče izterjati dolgovanih zneskov DDV.

84 Ob upoštevanju sodne prakse, na katero je opozorjeno v točkah od 72 do 76 te sodbe, je treba ugotoviti, da uvedba takega mehanizma ne presega tega, kar je nujno potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje utaj.

85 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 273 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti za dolgove pravne osebe iz naslova DDV v naslednjih okoliščinah:

- oseba, ki je solidarno odgovorna, je poslovodja pravne osebe oziroma članica njene uprave;
- oseba, ki je solidarno odgovorna, je v slabi veri opravila plačila iz premoženja pravne osebe, ki jih je mogoče opredeliti kot prikrito razdelitev dobička ali dividend, oziroma je to premoženje prenesla brezplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen;
- posledica dejanj, ki so bila storjena v slabi veri je bila, da pravna oseba ni bila zmožna plačila celotnega ali dela DDV, ki ga je dolžna plačati;
- solidarna odgovornost je omejena na znesek zmanjšanja premoženja, ki ga je pravna oseba utrpela zaradi dejanj, ki so bila storjena v slabi veri, in
- ta solidarna odgovornost nastopi le podredno, če se izkaže, da od pravne osebe ni mogoče izterjati dolgovanih zneskov DDV.

Drugo vprašanje

86 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 273 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti, kot je opisan v prvem vprašanju, s katerim so zajete zamudne obresti, ki jih pravna oseba dolguje zaradi neplačila DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami te direktive.

87 V zvezi s tem je iz navedb v predložitveni odločbi razvidno, da je mehanizem solidarne odgovornosti, na katerega se nanaša prvo vprašanje, kot tak omejen na znesek zmanjšanja premoženja, ki ga je pravna oseba utrpela zaradi dejanj, storjenih v slabi veri. Vendar je z nacionalno ureditvijo poleg tega določeno, da se na dajatve, ki niso bile plačane v predpisanih rokih, „obračunajo obresti“, kot je navedeno v točki 11 te sodbe, predložitveno sodišče pa v bistvu želi izvedeti, ali je mogoče ta mehanizem uporabiti dodatno k zadevnemu mehanizmu solidarne odgovornosti.

88 Najprej je treba poudariti, da se z obračunavanjem zamudnih obresti v primeru neplačila DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami Direktive o DDV, prispeva k zagotavljanju pravilnega pobiranja tega davka v skladu s členom 273 te direktive.

89 Obračunavanje zamudnih obresti namreč omogoča nadomestitev škode, povzročene državni blagajni zaradi nerazpoložljivosti zneskov DDV, ki so bili prepozno plačani, za obdobje od dneva, od katerega so ti zneski dolgovani, do dneva, ko so dejansko plačani (glej po analogiji sodbi z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točki 25 in 26, ter z dne 28. februarja 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, točka 25).

90 Dalje, obračunavanje zamudnih obresti poleg tega zadevne osebe spodbuja k plačilu DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami Direktive o DDV, oziroma čim prej po izteku teh rokov.

91 Sodišče je tako razsodilo, da je plačilo zamudnih obresti lahko ustrezna sankcija v primeru neplačila DDV v predpisanih rokih, če ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseg cilja zagotavljanja pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja utaj (glej v tem smislu sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 75, in z dne 17. julija 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, točka 46).

92 Z obračunavanjem zamudnih obresti se tako prispeva k boju zoper neplačilo zneskov obračunanega DDV v predpisanih rokih v skladu z obveznostjo držav članic zlasti na podlagi člena 273 Direktive o DDV in člena 325(1) PDEU, da sprejmejo vse zakonodajne in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je DDV, dolgovan na njihovih ozemljih, pobran v celoti, in se borijo proti goljufijam.

93 Nazadnje, iz razlogov, navedenih v tokah od 77 do 84 te sodbe, je vključitev zamudnih obresti v mehanizem solidarne odgovornosti, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v skladu z načelom sorazmernosti, ker so te obresti povezane z neplačilom DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami direktive o DDV, s strani pravne osebe, ki je dolžna plačati ta davek, zaradi dejanj, ki jih je oseba, dolžna kot solidarno odgovorna, storila v slabi veri (glej po analogiji sodbo z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točki 43 in 44).

94 Kot je bilo namreč v bistvu opozorjeno v točki 74 te sodbe, je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da se oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati DDV, šteje za odgovorno za izgubo davčnih prihodkov, povzročeno z ravnanji tretje osebe, na katera prvonavedena oseba nima nobenega vpliva.

95 Zato je vključitev zamudnih obresti v mehanizem solidarne odgovornosti, kakršen je ta iz

člena 19(2) DOPK, mogoče šteti za združljivo z načelom sorazmernosti le, če so te obresti povezane z neplačilom DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami Direktive o DDV, zaradi dejanj, ki jih je oseba, določena kot solidarno odgovorna, storila v slabi veri.

96 Glede na navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 273 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti, kot je opisan v prvem vprašanju, s katerim so zajete zamudne obresti, ki jih pravna oseba dolguje zaradi neplačila DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami te direktive, zaradi dejanj, ki jih je oseba, določena kot solidarno odgovorna, storila v slabi veri.

Tretje vprašanje

97 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti, kot je opisan v prvem vprašanju, s katerim so zajete zamudne obresti, ki jih pravna oseba dolguje zaradi neplačila DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami direktive o DDV, kadar prepozna plačila ni mogoče pripisati ravnanju osebe, ki je solidarno odgovorna, ampak ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin.

98 Opozoriti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu nacionalnega sodišča samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej zlasti sodbi z dne 6. novembra 2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, točka 33, in z dne 22. februarja 2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd in drugi*, C-160/20, EU:C:2022:101, točka 82).

99 V obravnavanem primeru se za uporabo mehanizma solidarne odgovornosti, določenega v členu 19(2) DOPK, kot ga je opisalo predložitveno sodišče, zahteva, da je nezmožnost pravne osebe, da bi plačala vse ali del svojih javnih dolgov, posledica dejanj, ki jih je v slabi veri storila oseba, ki je solidarno odgovorna. Zato uporaba tega mehanizma po naravi stvari izključuje možnost, da bi bilo neplačilo DDV v zavezujočih rokih, določenih z določbami Direktive o DDV, mogoče pripisati ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin.

100 Poleg tega se predložitveno sodišče v zvezi s sporom o glavni stvari ni sklicevalo na ravnanje druge osebe ali na nastanek objektivnih okoliščin, ki bi povzročile neplačilo DDV v predpisanem roku.

101 Zato je treba ugotoviti, da zahtevana razlaga prava Unije ni povezana z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari v smislu sodne prakse, na katero je bilo opozorjeno v točki 98 te sodbe, in da zato tretje zastavljeno vprašanje ni dopustno.

Stroški

102 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališev Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo sorazmernosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti za dolgove pravne osebe iz naslova davka na dodano vrednost (DDV) v naslednjih okoliščinah:

- oseba, ki je solidarno odgovorna, je poslovodja pravne osebe oziroma članica njene uprave;
- oseba, ki je solidarno odgovorna, je v slabi veri opravila plačila iz premoženja pravne osebe, ki jih je mogoče opredeliti kot prikrito razdelitev dobička ali dividend, oziroma je to premoženje prenesla brezplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen;
- posledica dejanj, ki so bila storjena v slabi veri, je bila, da pravna oseba ni bila zmožna plačila celotnega ali dela DDV, ki ga je dolžna plačati;
- solidarna odgovornost je omejena na znesek zmanjšanja premoženja, ki ga je pravna oseba utrpela zaradi dejanj, ki so bila storjena v slabi veri, in
- ta solidarna odgovornost nastopi le podredno, če se izkaže, da od pravne osebe ni mogoče izterjati dolgovanih zneskov DDV.

2. Člen 273 Direktive 2006/112 in načelo sorazmernosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem solidarne odgovornosti, kot je opisan v točki 1 izreka te sodbe, s katerim so zajete zamudne obresti, ki jih pravna oseba dolguje zaradi neplačila davka na dodano vrednost v zavezujočih rokih, določenih z določbami te direktive, zaradi dejanj, ki jih je oseba, določena kot solidarno odgovorna, storila v slabi veri.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.