Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 11. aprila 2013*

„Obdavčenje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Člen 203 — Načelo davčne nevtralnosti — Vračilo plačanega davka dobavitelju ali izvajalcu storitve, kadar je bila pridobitelju ali prejemniku transakcije, oproščene plačila davka, zavrnjena pravica do odbitka“

V zadevi C-138/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 6. marca 2012, ki je prispela na Sodišče 15. marca 2012, v postopku

Rusedespred OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite S. Zlateva, agentka,

— za bolgarsko vlado T. Ivanov in D. Drambozova, agenta,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: bolgarščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Rusedespred OOD (v nadaljevanju: Rusedespred) in Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direkcije „Pritožbe in vodenje izvršbe“ za mesto Varna, centralna uprava nacionalne agencije za prihodke, v nadaljevanju: direktor) v zvezi s tem, da je direktor družbi Rusedespred zavrnil vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba zaračunala svojemu kupcu, in sicer po tem, ko je davčna uprava kupcu zavrnila pravico do odbitka navedenega DDV, ker zadevna transakcija ni bila obdavčljiva.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“

4 Člen 203 navedene direktive določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

Bolgarsko pravo

5 Člen 12(1) Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDS) določa:

„Obdavčljive transakcije so vse dobave blaga ali opravljanje storitev v smislu členov 6 in 9, če jih opravi davčni zavezanec v smislu tega zakona in je kraj izvršitve na državnem ozemlju, in vsaka transakcija, obdavčena po ničelni davčni stopnji, ki jo opravi davčni zavezanec, razen če ta zakon določa drugače.“

6 Člen 45(3) ZDDS določa:

„Oproščene transakcije so tudi dobave objektov ali delov objektov, ki niso novogradnje, in zemljišč, na katerih stojijo, ter ustanovitev in prenos drugih stvarnih pravic na njih.“

7 Člen 70(5) ZDDS določa, da se ne pridobi nobena pravica do odbitka vstopnega DDV, če je bil ta neupravičeno zaračunan.

8 Člen 85 tega zakona določa, da mora davek plačati vsaka oseba, ki ta davek izkaže na računu in/ali sporočilu v smislu člena 112.

9 Člen 116 istega zakona določa:

„(1) Popravki računov in sporočil ter dodatki k njim niso dovoljeni. Nepravilno izdane ali popravljene dokumente je treba razveljaviti in izdati nove dokumente.

[…]

(3) Za nepravilno izdane dokumente se štejejo tudi izstavljeni računi in sporočila v zvezi z njimi, v katerih je bil izkazan davek, čeprav ne bi smel biti izkazan.

(4) Glede razveljavitve nepravilno izdanih ali popravljenih dokumentov, ki so zavedeni v knjigah dobavitelja oziroma izvajalca ali pridobitelja oziroma prejemnika, se za vsako od strank sestavi zapisnik o razveljavitvi, ki vsebuje te elemente:

1. razlog za razveljavitev;

2. številka in datum dokumenta, ki se razveljavi;

3. številka in datum novega dokumenta, ki se izda;

4. podpis oseb, ki so za vsako od strank sestavile zapisnik o razveljavitvi.

(5) Vse izvode razveljavljenih dokumentov hrani izdajatelj, dobavitelj oziroma izvajalec in pridobitelj oziroma prejemnik pa jih knjižita v skladu z izvedbenimi predpisi k temu zakonu.“

10 Vračilo zneskov, ki so bili neupravičeno plačani iz naslova davkov, urejata člena 128 in 129 danačno osiguritelen procesualen kodeks (zakonik o davčnem in socialnovarstvenem postopku).

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba Rusedespred je družbi Esi Trade EOOD (v nadaljevanju: Esi Trade) 15. avgusta 2009 izdala račun v zvezi s prodajo objekta in njegovo prenovo. Na računu so bili izkazani cena objekta in njegove prenove, zneska davka na promet z nepremičninami in takse za vpis v register ter znesek DDV.

12 Ker se je domnevalo, da je prodaja objekta oproščena plačila DDV, se je davek izračunal na podlagi preostalih treh elementov navedenega računa, namreč cene prenove, davka na promet z nepremičninami in takse za vpis v register.

13 Družba Rusedespred je nato ta račun vključila v davčno napoved za zadevno obdobje, družba Esi Trade pa je uveljavljala pravico do odbitka zaračunanega DDV.

14 Davčni urad je leta 2010 opravil nadzor nad družbo Esi Trade in z odmerno odločbo z dne 18. junija 2010 tej družbi zavrnil pravico do odbitka DDV, ki je bil izkazan na zadevnem računu. Ta urad je menil, da so bile vse zaračunane transakcije oproščene plačila davka, zaradi česar izkaz DDV na tem računu ni bil upravičen. Navedena odmerna odločba je 4. aprila 2011 postala dokončna.

15 Družba Rusedespred je 9. maja 2011 pri davčni upravi vložila zahtevo za vračilo neupravičeno zaračunanega zneska, ta pa je odredila nadzor nad to družbo in z odmerno odločbo z dne 2. junija 2011 zavrnila zahtevano vračilo, ker naj ne bi šlo za neupravičeno plačilo DDV. V skladu s členom 85 ZDDS naj bi namreč morala DDV, izkazan na računu, ki je bil izdan 15. avgusta 2009, plačati družba Rusedespred, in sicer kot oseba, ki je na tem računu izkazala navedeni davek.

16 Družba Rusedespred je, potem ko je direktor z odločbo z dne 25. avgusta 2011 potrdil odmerno odločbo z dne 2. junija 2011, vložila tožbo pri Administrativen sad Varna, s katero je zatrjevala, da davčni urad ne bi smel zavrniti vračila DDV, ki je bil neupravičeno plačan za oproščeno dobavo, ker je pred tem z dokončno odmerno odločbo naslovniku računa zavrnil pravico do odbitka navedenega davka.

17 Direktor je med postopkom v glavni stvari zatrjeval, da je treba davek, izkazan na spornem računu, plačati na podlagi člena 85 ZDDS. Menil je, da ima davčni zavezanec, kadar ugotovi, da je pri izdaji računa naredil napako, v skladu s členom 116 ZDDS možnost, da to napako popravi.

18 Predložitveno sodišče poudarja, da se je družbi Esi Trade v obravnavanem primeru pravica do odbitka zaračunanega DDV zavrnila z dokončno odmerno odločbo. Meni, da je treba ugotoviti, da je nevarnost izgube DDV zaradi pravice do odbitka „povsem in nedvomno“ odpravljena. Zato meni, da bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, če bi se od zadevnega dobavitelja zahtevalo, da plača navedeni davek na podlagi člena 85 ZDDS.

19 Predložitveno sodišče glede možnosti, da družba Rusedespred popravi nepravilno izdani račun, izpostavlja, da – nasprotno kot zatrjuje davčni urad – take možnosti v obravnavanem primeru ni. V postopku popravljanja nepravilno izdanih dokumentov, ki ga ureja člen 116 ZDDS, naj bi bilo treba tako izdani davčni dokument razveljaviti. Taka razveljavitev računa pa naj ne bi bila dovoljena, ker je bila dobava že predmet davčnega nadzora, prejemniku dobave pa je bil z dokončno odmerno odločbo odbitek zaračunanega DDV zavrnjen.

20 V teh okoliščinah se predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko davčni zavezanec utemelji svojo pravico do vračila DDV, ki je bil napačno zaračunan, z načeli prava Unije, ki urejajo skupni sistem DDV. Ker je Administrativen sad Varna menilo, da je za rešitev spora o glavni stvari potrebna razlaga prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je davčni zavezanec v skladu z načelom davčne nevtralnosti v okviru določenega zastaralnega roka upravičen zahtevati povračilo [DDV], ki je bil napačno zaračunan in ga ni treba plačati, če je v skladu z nacionalno zakonodajo transakcija, za katero je obračunal davek, oproščena, če je odpravljena nevarnost izgube prihodkov in če se ne uporabi v nacionalnem zakonu predpisana ureditev popravka računa?

2. Ali skupni sistem [DDV] ter načela nevtralnosti, učinkovitosti in enakega obravnavanja nasprotujejo temu, da organ, pristojen za prihodke – na podlagi nacionalne določbe o prenosu člena 203 Direktive [2006/112] – davčnemu zavezancu zavrne povračilo [DDV], ki ga je ta izkazal v izstavljenem računu, če tega davka – ker gre za oproščeno transakcijo – ni treba plačati, vendar je bil na računu napačno zaračunan, obračunan in plačan, in če je bila pridobitelju ali prejemniku storitev z dokončno odločbo, izdano na podlagi davčnega pregleda, zavrnjena pravica do odbitka v zvezi z isto transakcijo z utemeljitvijo, da je dobavitelj ali izvajalec storitev neupravičeno obračunal davek?

3. Ali se lahko davčni zavezanec neposredno sklicuje na načela, ki urejajo skupni sistem [DDV], konkretno na načeli [nevtralnosti DDV] in učinkovitosti, da bi izpodbijal nacionalno ureditev ali njeno uporabo s strani davčnih organov ali sodišč, s katerima sta kršeni navedeni načeli, oziroma da bi izpodbijal neobstoj nacionalne ureditve, s katero sta kršeni navedeni načeli?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

21 Predložitveno sodišče s prvima dvema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112, razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni urad na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil prenesen navedeni člen, izvajalcu oproščene transakcije zavrne vračilo DDV, ki ga je ta svoji stranki napačno zaračunal, z utemeljitvijo, da ta izvajalec ni popravil računa, ki je bil nepravilno izdan, čeprav je ta urad tej stranki dokončno zavrnil pravico do odbitka navedenega DDV, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.

22 Za odgovor na ti vprašanji je treba, prvič, poudariti, da člen 203 Direktive 2006/112 določa, da je vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu, dolžna plačati davek, izkazan na tem računu.

23 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da so te osebe zavezane za plačilo DDV, ki je bil izkazan na računu, neodvisno od kakršne koli obveznosti njegovega plačila zaradi transakcije, ki je predmet DDV (glej sodbi z dne 18. junija 2009 v zadevi Stadeco, C-566/07, ZOdl., str. I-5295, točka 26 in navedena sodna praksa, in z dne 31. januarja 2013 v zadevi Stroj trans, C-642/11, točka 29).

24 Z določitvijo, da je DDV, ki je izkazan na računu, dolgovan, je namen člena 203 Direktive 2006/112 ta, da se odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka, določene v členu 167 in naslednjih navedene direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Stadeco, točka 28, in Stroj trans, točka 32). Iz predložitvene odločbe je glede tega razvidno, da take nevarnosti v postopku v glavni stvari ni, ker je davčni urad naslovniku spornega računa dokončno zavrnil pravico do odbitka.

25 Drugič, glede povračila DDV, ki se je napačno zaračunal, je treba opozoriti, da Direktiva 2006/112 ne vsebuje nobene določbe o tem, da izdajatelj računa popravi DDV, ki je bil neupravičeno zaračunan, in da je v teh okoliščinah načeloma naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi se lahko popravi DDV, ki je bil neupravičeno zaračunan (glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točki 48 in 49, in zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 35).

26 Sodišče je presodilo, da je – za zagotovitev nevtralnosti DDV – naloga držav članic, da v svojih notranjih pravnih redih določijo možnost popravka vsakega neupravičeno zaračunanega davka, kadar izdajatelj računa dokaže, da je v dobri veri (sodba z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius, C-342/87, Recueil, str. 4227, točka 18, in zgoraj navedena sodba Stadeco, točka 36).

27 Vendar kadar je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se neupravičeno zaračunani DDV lahko popravi, ne da bi bila za tak popravek potrebna izpolnitev s strani držav članic določenega pogoja, da je izdajatelj računa v dobri veri. Ta popravek ne more biti odvisen od diskrecijske pravice davčne uprave (glej zgoraj navedeni sodbi Schmeink & Cofreth in Strobel, točki 58 in 68, in Stadeco, točki 37 in 38).

28 Tretjič, treba je spomniti, da lahko države članice vsekakor sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečijo davčne utaje (glej zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 39). Natančneje, pogoj, da je treba račun, ki je bil nepravilno izdan, popraviti, preden se lahko vrne DDV, ki se je napačno zaračunal, načeloma lahko zagotovi odpravo nevarnosti izgube davčnih prihodkov (glej zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 42).

29 Ti ukrepi pa ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego ciljev, ki se s tem uresničujejo, in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega s pravom Unije na tem področju (glej zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 39 in navedena sodna praksa).

30 Torej, če vračilo DDV postane nemogoče ali čezmerno oteženo glede na pogoje, na podlagi katerih se lahko zahteva vračilo davka, lahko načeli nevtralnosti in učinkovitosti terjata, da države članice določijo instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebna, da se davčnemu zavezancu omogoči vrnitev davka, ki je bil neupravičeno zaračunan (glej zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 40 in navedena sodna praksa).

31 V postopku v glavni stvari je iz predložitvene odločbe razvidno, da bolgarsko pravo načeloma določa možnost, da se vrne DDV, ki se je napačno zaračunal, vendar za uveljavljanje te pravice določa pogoj, da se račun, ki je bil nepravilno izdan, predhodno popravi. Kot je bilo navedeno v točki 28 te sodbe, taka zahteva lahko zagotovi odpravo nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

32 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno tudi to, da družba Rusedespred v skladu z upoštevnim nacionalnim pravom – potem ko je davčni organ naslovniku tega računa dokončno zavrnil pravico do odbitka zneska DDV, ki je bil na tem računu izkazan – nima več možnosti, da bi sporni račun popravila.

33 Poleg tega je, kot poudarja predložitveno sodišče, s tem, da je davčni urad naslovniku spornega računa dokončno zavrnil pravico do odbitka, nevarnost davčnih izgub zaradi uveljavljanja te pravice povsem odpravljena.

34 V takih okoliščinah je treba šteti, da dejstvo, da se za vračilo plačanega DDV, ki je bil zmotno izkazan na računu, postavi pogoj, da se ta račun popravi, torej pogoj, ki ga ni več mogoče izpolniti, presega tisto, kar je nujno potrebno za dosego cilja, ki se uresničuje s členom 203 Direktive 2006/112, namreč da se odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov.

35 Glede na navedene ugotovitve je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112, razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni urad na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil prenesen navedeni člen, izvajalcu oproščene transakcije zavrne vračilo DDV, ki ga je ta svoji stranki napačno zaračunal, z utemeljitvijo, da ta izvajalec ni popravil računa, ki je bil nepravilno izdan, čeprav je ta urad tej stranki dokončno zavrnil pravico do odbitka navedenega DDV, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.

Tretje vprašanje

36 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se lahko davčni zavezanec sklicuje na načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112, da bi izpodbijal določbo nacionalnega prava, ki za vračilo napačno zaračunanega DDV določa pogoj, da se popravi račun, ki je bil nepravilno izdan, čeprav je bila pravica do odbitka navedenega DDV dokončno zavrnjena, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.

37 Najprej je treba spomniti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalna sodišča pri uporabi nacionalnega prava to pravo dolžna razlagati kolikor mogoče ob upoštevanju besedila in namena zadevne direktive, da bi se dosegel v njej določeni rezultat in s tem skladnost s členom 288, tretji odstavek, PDEU. Ta obveznost skladne razlage nacionalnega prava je dejansko neločljivo povezana

s sistemom PDEU, ker nacionalnim sodiščem omogoča, da v okviru svoje pristojnosti zagotovijo polni učinek prava Unije, kadar odločajo v sporih, ki so jim predloženi (glej zlasti sodbo z dne 24. januarja 2012 v zadevi Dominguez, C-282/10, točka 24 in navedena sodna praksa).

38 Kar zadeva možnost, da se proti državi članici sklicuje na načelo nevtralnosti DDV, je treba najprej poudariti, da je to načelo temeljno načelo skupnega sistema DDV, kot je urejen zlasti z Direktivo 2006/112 (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 39 in navedena sodna praksa).

39 Dalje, kot je razvidno iz točke 35 te sodbe, je treba načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112, razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni urad na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil prenesen navedeni člen, izvajalcu oproščene transakcije zavrne vračilo DDV, ki ga je ta svoji stranki napačno zaračunal, z utemeljitvijo, da ta izvajalec ni popravil računa, ki je bil napačno izdan, čeprav je ta urad tej stranki dokončno zavrnil pravico do odbitka navedenega DDV, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.

40 V skladu s sodno prakso se lahko posameznik, če je to potrebno, zoper nacionalno določbo ali uporabo te določbe, ki tega načela ne upošteva, sklicuje na načelo nevtralnosti DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 34). V okoliščinah, kot so razvidne iz točke 35 te sodbe, se lahko zoper nacionalno določbo, ki načela nevtralnosti DDV ne upošteva, sklicuje na to načelo, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112 in ki zadevni državi članici nalaga nepogojno in dovolj natančno obveznost.

41 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da se davčni zavezanec lahko sklicuje na načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112, da bi izpodbijal določbo nacionalnega prava, ki za vračilo napačno zaračunanega DDV določa pogoj, da se popravi račun, ki je bil nepravilno izdan, čeprav je bila pravica do odbitka navedenega DDV dokončno zavrnjena, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **Načelo nevtralnosti davka na dodano vrednost, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni urad na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil prenesen navedeni člen, izvajalcu oproščene transakcije zavrne vračilo davka na dodano vrednost, ki ga je ta svoji stranki napačno zaračunal, z utemeljitvijo, da ta izvajalec ni popravil računa, ki je bil napačno izdan, čeprav je ta urad tej stranki dokončno zavrnil pravico do odbitka navedenega davka na dodano vrednost, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.**

2. **Davčni zavezanec se lahko sklicuje na načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive 2006/112, da bi izpodbijal določbo nacionalnega prava, ki za vračilo napačno zaračunanega davka na dodano vrednost določa pogoj, da se popravi**

račun, ki je bil nepravilno izdan, čeprav je bila pravica do odbitka navedenega davka na dodano vrednost dokončno zavrnjena, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.

Podpisi