



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 6. julija 2017*

„Predhodno odločanje — Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) — Direktiva 2006/112/ES — Člen 183 — Načelo davčne nevtralnosti — Odbitek vstopnega davka — Vračilo presežka DDV — Postopek nadzora — Globa, naložena davčnemu zavezancu med takim postopkom — Podaljšanje roka za vračilo — Izključitev plačila zamudnih obresti“

V zadevi C-254/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 24. marca 2016, ki je na Sodišče prispela 3. maja 2016, v postopku

Glencore Agriculture Hungary Kft., prej Glencore Grain Hungary Kft.,

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, A. Rosas in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Glencore Agriculture Hungary Kft., prej Glencore Grain Hungary Kft., D. Kelemen in Z. Várszegi, odvetnika,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér, G. Koós in A. M. Pálffy, agenti,
- za češko vlado J. Vlácil in M. Smolek, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in L. Havas, agenta,

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

* Jezik postopka: madžarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 183 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).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Glencore Agriculture Hungary Kft., prej Glencore Grain Hungary Kft., (v nadaljevanju: Glencore) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska) (v nadaljevanju: davčna uprava) glede plačila zamudnih obresti v zvezi z vračilom presežka davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 183 Direktive o DDV določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

[...]“

Madžarsko pravo

- 4 Kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, člen 37(4) Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o davčnem postopku, Magyar Közlöny 2003/131 (XI. 14.), v nadaljevanju: zakon o davčnem postopku) določa, da je rok za dodelitev proračunske pomoči, ki pripada davčnemu zavezancu, urejen s prilogami k temu zakonu ali s posebnim zakonom. Proračunsko pomoč in zahtevano vračilo DDV je treba dodeliti po prejemu zahtevka ali obračuna, in sicer ne prej kot v 30 dneh od datuma zapadlosti pomoči in v 75 dneh od datuma zapadlosti vračila DDV. Če proračunsko pomoč odmeri davčna uprava, jo je treba dodeliti v 30 dneh od pravnomočnosti odločbe o tem.
- 5 Člen 37(4)(c) zakona o davčnem postopku določa, da če se je nadzor pravilnosti zahtevka za dodelitev začel v 30 dneh od dneva prejema zahtevka (obračuna) in če je bila zaradi oviranja nadzora naložena globa ali izvedena privedba osebe, se rok za dodelitev izračuna od dneva izročitve zapisnika.
- 6 V skladu s členom 37(6) zakonika o davčnem postopku, če davčna uprava zamuja pri vračilu, za vsak dan zamude pri plačilu plača obresti v višini zamudnih obresti. Vendar obresti kljub zamudi pri plačilu ne pripadajo, če plačilo preprečuje opustitev davčnega zavezanca ali osebe, ki je zavezana posredovati podatke.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 7 Družba Glencore, ki se ukvarja s trgovanjem z žiti, je zavezanca za DDV. Od davčne uprave je zahtevala vračilo presežka DDV v višini 4.485.975.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 12,4 milijona EUR) za september 2011 iz naslova vstopnega DDV.

- 8 Davčna uprava je po tej zahtevi in pred zahtevanim vračilom začela postopek nadzora pravilnosti navedenega zahtevka. V okviru tega postopka je davčna uprava družbi Glencore poslala številne zahteve za posredovanje podatkov in ji je zaradi prepoznega odgovora na nekatere od teh zahtev naložila tri globe, ker naj bi ugotovljene zamude po mnenju te uprave ovirale izvedbo navedenega postopka.
- 9 Davčna uprava je 13. novembra 2013 družbi Glencore plačala znesek 1.858.301.000 HUF (približno 5,9 milijona EUR) iz naslova delnega vračila presežka DDV. Ta družba je od navedene uprave zahtevala, naj ji plača znesek 411.910.990 HUF (približno 1,3 milijona EUR), ki je pomenil zamudne obresti za obdobje od 4. decembra 2011, ko je po mnenju družbe Glencore potekel rok za vračilo presežka DDV, do 13. novembra 2013.
- 10 Davčna uprava je to zahtevo zavrnila, ker je bila družbi Glencore naložena globa zaradi oviranja nadzora pravilnosti zahtevka za vračilo in je bilo treba zato v skladu z madžarsko ureditvijo, ki se uporablja, rok za vračilo presežka DDV in morebitne zamudne obresti računati od izročitve zapisnika o ugotovitvah navedenega nadzora. Po mnenju te uprave zato ni bilo treba ugotoviti nobene zamude pri vračilu in ker je opravo nadzora in vračilo presežka DDV oviralo neposredovanje zahtevanih podatkov, družba Glencore ni bila upravičena do zamudnih obresti.
- 11 Družba Glencore je 5. novembra 2015 zoper odločbo davčne uprave, s katero je bila njena zahteva zavrnjena, vložila tožbo pri Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska).
- 12 Družba Glencore je pred tem sodiščem trdila, da je madžarska zakonodaja, v skladu s katero se plačilo zamudnih obresti računa od izročitve zapisnika, s katerim je bil končan postopek nadzora v zvezi z vračilom presežka DDV, v nasprotju s pravom Unije, zlasti z načeli sorazmernosti, pravne varnostni in davčne nevtralnosti. Postopek nadzora iz postopka v glavni stvari naj bi trajal več kot dve leti iz razlogov, ki niso povezani s prepozno predložitvijo zahtevanih dokumentov, temveč predvsem z ravnanjem davčne uprave. Poleg tega naj bi zadnjenavedena družbi Glencore v prvih dveh tednih tega postopka nadzora naložila, naj ji posreduje veliko podatkov, pri čemer ji je za sporočitev teh podatkov ob vsaki zahtevi določila rok zgolj treh delovnih dni. Po mnenju družbe Glencore bi morala davčna uprava vračilo zahtevanega DDV opraviti v roku 45 dni, ki je v členu 37 zakona o davčnem postopku določen za zahtevke, ki presegajo 500.000 HUF (približno 1600 EUR). Če takega vračila ni bilo, bi ji morala ta uprava plačati zamudne obresti. Načelo davčne nevtralnosti naj bi zahtevalo, da lahko zavezanec vračilo presežka DDV prejme v razumnem roku in da na trenutek tega vračila ne morejo vplivati procesna dejanja davčnih organov.
- 13 Davčna uprava je predlagala zavrnitev tožbe družbe Glencore in pri tem trdila, da je naložitev glob za prepozno predložitev dokumentov, potrebnih za davčni nadzor, posledica krivdnega ravnanja družbe Glencore in da je bil rok za vračilo presežka DDV podaljšan zaradi malomarnosti te družbe.
- 14 Predložitveno sodišče ugotavlja, da je Sodišče že razsodilo, da načelo davčne nevtralnosti izključuje, da države članice za vračilo presežka DDV določijo pogoje, ki bi davčnim zavezancem naložili dodatno breme s tem, da bi vplivali na njihov finančni položaj, da morajo države članice zagotoviti, da se to vračilo izvede v razumnem roku in da način izvedbe vračila sam po sebi ne pomeni finančnega tveganja za davčne zavezance. Sodišče naj bi tudi štelo, da so davčni zavezanci, ki jim je bil presežek DDV vrnjen v roku, ki ga ni mogoče opredeliti kot razumnega, upravičeni do zamudnih obresti ter da morajo biti v pravnem redu vsake države članice opredeljeni pogoji, pod katerimi se morajo te obresti izplačati, pri čemer je treba upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.
- 15 Vendar predložitveno sodišče meni, da sodna praksa Sodišča ne daje dovolj jasnih napotkov zlasti glede posledic glob, ki jih naloži davčna uprava, kot so te iz postopka v glavni stvari. Meni, da vračilo presežka DDV družbi Glencore v roku približno dveh let namesto običajnega roka 45 dni pomeni kršitev načela sorazmernosti in je zato treba ugoditi zahtevku za plačilo zamudnih obresti, ki ga je

vložila ta družba. To sodišče šteje, da je v nasprotju s tem načelom tudi to, da lahko davčna uprava z zlorabo dobesedne razlage zadevne nacionalne ureditve s tem, da davčnemu zavezancu naloži globo zaradi neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov, davčni nadzor nadaljuje brez časovne omejitve, ne da bi morala plačati zamudne obresti.

16 V teh okoliščinah je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 183 [Direktive o DDV] razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom, ki določajo, da se rok za vračilo preveč plačanega DDV podaljša do dneva izročitve zapisnika, sestavljenega po nadzoru, če je v okviru postopka davčnega nadzora v 30 dneh od datuma prejema zahtevka za vračilo davčnemu zavezancu naložena globa zaradi neizpolnitve obveznosti?
2. Ali člen 183 Direktive [o] DDV ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti nasprotuje nacionalnim predpisom, ki v primeru dodelitve zneska z zamudo izključujejo plačilo zamudnih obresti, če je organ v okviru nadzora, ki se je nanašal na dodelitev tega zneska, davčnega zavezanca kaznoval v zvezi z obveznostjo sodelovanja, čeprav je nadzor, ki se je izvajal več let, trajal dolgo iz razlogov, ki jih večinoma ni mogoče pripisati davčnemu zavezancu?
3. Ali je treba člen 183 [Direktive o DDV] in načelo učinkovitosti razlagati tako, da je zahtevek za plačilo obresti, povezan z davki, ki so bili zadržani ali niso bili dodeljeni v nasprotju s pravom Unije, subjektivna pravica, ki izhaja neposredno iz samega prava Unije, tako da dokaz kršitve prava Unije in nevračila davka zadostuje za uveljavljanje pravice do obresti pred sodišči in drugimi organi držav članic?
4. Ali bi predložitveno sodišče, če bi na podlagi odgovorov na prejšnja vprašanja v sporu o glavni stvari moralo ugotoviti, da so nacionalni predpisi države članice v nasprotju s členom 183 Direktive [o] DDV, ravnalo v skladu s pravom Unije, če bi menilo, da je zavrnitev dodelitve zamudnih obresti v odločbah organov držav članic v nasprotju s členom 183 Direktive [o] DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- 17 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se lahko, če uprava začne postopek davčnega nadzora in je davčnemu zavezancu naložena globa za nesodelovanje, rok za vračilo presežka DDV podaljša do dneva izročitve zapisnika o tem nadzoru navedenemu zavezancu, plačilo zamudnih obresti pa zavrne tudi, če postopek davčnega nadzora traja predolgo in tega ni mogoče v celoti pripisati ravnanju zavezanca. Če je odgovor pritrdilen, predložitveno sodišče sprašuje, kakšne obveznosti ima glede na pravo Unije, da reši spor o glavni stvari.
- 18 Uvodoma je treba poudariti, da čeprav v členu 183 Direktive o DDV nista določena ne obveznost plačila obresti na presežek DDV, ki ga je treba vrniti, ne datum, od katerega bi bile te obresti dolgovane, zgolj na podlagi te okoliščine ni mogoče sklepati, da je treba to določbo razlagati tako, da so načini vračila presežka DDV, ki jih določi država članica, izvzeti iz kakršnega koli nadzora prava Unije (sodbi z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točki 27 in 28, in z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, točka 19).
- 19 Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da člen 183 Direktive o DDV – razlagan ob upoštevanju konteksta in splošnih načel, ki urejajo področje DDV – vsebuje posebna pravila, ki jih morajo države članice upoštevati pri uresničevanju pravice vračila presežka DDV (glej sodbo z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, točka 21 in navedena sodna praksa).

- 20 Sodišče je tako presodilo, da pogoji vračila presežka DDV, ki jih določi država članica, ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu nalagajo celotno ali delno breme tega davka. Taka pravila morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da pod ustreznimi pogoji dobi povrnjene vse terjatve, ki izvirajo iz presežka DDV, kar pomeni, da se povračilo izvede v razumnem roku in da sprejeti način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (sodbi z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 33, in z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska, C-274/10, EU:C:2011:530, točka 45, ter sklep z dne 17. julija 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127, točka 31).
- 21 Ta rok se načeloma lahko podaljša, da bi se izvedel davčni nadzor, ne da bi bilo treba tak podaljšan rok šteti za nerazumen, če podaljšanje ne presega tistega, kar je nujno za dobro vodenje tega nadzora (sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 53).
- 22 Načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva – kadar je presežni DDV davčnemu zavezancu vrnjen v nerazumnem roku – da je treba finančne izgube, ki so tako nastale davčnemu zavezancu zaradi nezmožnosti uporabe zadevnih zneskov, nadomestiti s plačilom zamudnih obresti (sodba z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, točka 23).
- 23 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da je izračun obresti, ki jih dolguje državna blagajna, ki za datum, od katerega začnejo teči obresti, ne upošteva dneva, ko bi moral biti presežek DDV v skladu z Direktivo o DDV običajno povrnjen, načeloma v nasprotju z zahtevami iz člena 183 te direktive (sodbi z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 51, in z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, točka 24).
- 24 Poleg tega je treba poudariti, da ureditev, ki davčnim organom dovoljuje, da davčni nadzor začnejo v vsakem trenutku, tudi na dan blizu datuma za povračilo presežka DDV, in tako omogoča precejšnje podaljšanje roka za njegovo izvedbo, davčnih zavezancev ne izpostavi le finančnim neugodnostim, temveč tudi povzroči, da ne morejo predvideti datuma, od katerega bodo lahko imeli na voljo denar iz naslova presežka DDV, kar za navedene zavezance pomeni dodatno breme (sklep z dne 21. oktobra 2015, Kovozber, C-120/15, neobjavljen, EU:C:2015:730, točka 27).
- 25 Iz navedenega izhaja, da se lahko v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, rok za vračilo presežka DDV do dneva, ko se davčnemu zavezancu izroči zapisnik, s katerim je bil končan postopek davčnega nadzora, ki se je nanašal nanj, podaljša le, če ta postopek ne povzroči podaljšanja tega roka preko tega, kar je potrebno za dokončanje navedenega postopka. Če traja ta postopek predolgo, se davčnega zavezanca ne sme prikrajšati za zamudne obresti.
- 26 Ker se predložitveno sodišče v zvezi s tem sprašuje o vplivu ravnanja davčnega zavezanca, čigar pomanjkljiva skrbnost med postopkom davčnega nadzora je bila sankcionirana z globami, je treba poudariti, da naj sicer, kot trdi madžarska vlada, ne bi bil dopusten položaj, v katerem bi davčni zavezanec, ki je z zavrnitvijo sodelovanja z davčno upravo in takšnim oviranjem poteka postopka nadzora povzročil zamudo pri vračilu presežka DDV, lahko zahteval plačilo obresti za to zamudo.
- 27 Vendar ni mogoče šteti, da so z zahtevami, ki izhajajo iz načela davčne nevtralnosti, združljive nacionalne ureditve ali prakse, v skladu s katerimi samo dejstvo, da je davčnemu zavezancu kot sankcija za njegovo pomanjkljivo skrbnost med davčnim nadzorom, ki se je nanašal nanj, bila naložena globa, davčni upravi omogoči podaljšanje tega nadzora za obdobje, ki ga ta pomanjkljiva skrbnost ne upravičuje, ne da bi mu morala plačati zamudne obresti.
- 28 Zato je treba v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, za ugotovitev, ali je treba plačati zamudne obresti, in ugotovitev morebitnega začetnega datuma upravičenosti do navedenih obresti preučiti, kakšen del trajanja postopka davčnega nadzora je mogoče pripisati ravnanju davčnega zavezanca.

- 29 V obravnavanem primeru iz spisa Sodišča izhaja, da je bilo prvo delno vračilo presežka DDV, ki se je nanašalo na september 2011, izvedeno šele 13. novembra 2013, to je skoraj dve leti po izteku roka za vračilo, ki je običajno določen z madžarsko ureditvijo.
- 30 Družba Glencore v pisnem stališču trdi, da je davčna uprava postopek nadzora zakonitosti njene zahteve za vračilo presežka DDV začela na dan, ki je bil zelo blizu izteka roka, ki je bil za to vračilo določen z madžarsko ureditvijo. Ta družba tudi opozarja, da ji je davčna uprava prvo globo naložila 41 dni po vložitvi njenega obračuna DDV, medtem ko je bilo prvo delno vračilo, ki je sporno pred predložitvenim sodiščem, izvedeno 755 dni po vložitvi tega obračuna, in da je do izročitve zapisnika o ugotovitvah davčnega nadzora prišlo 539 dni po zadnji zahtevi davčne uprave, da ji posreduje dokumente.
- 31 Predložitveno sodišče navaja, da madžarska ureditev ne določa, da je treba za preučitev, ali je treba plačati zamudne obresti, upoštevati dejanski vpliv ravnanja davčnega zavezanca, ki mu je bila naložena globa, na trajanje postopka davčnega nadzora. Poleg tega navaja, da lahko davčna uprava tak postopek po potrebi vodi dalj časa, ne da bi morala davčnemu zavezancu plačati zamudne obresti.
- 32 Taka nacionalna ureditev očitno lahko povzroči, da so ob sprožitvi postopka nadzora in naložitve globe davčnemu zavezancu med tem postopkom temu dalj časa odvzeta sredstva iz naslova presežka DDV in mu je onemogočeno, da bi predvidel datum, ko bo lahko imel na voljo ta sredstva, ter je izključen iz pravice do zamudnih obresti.
- 33 Takšna ureditev ni skladna z zahtevami, ki izhajajo iz načela davčne nevtralnosti, ki so bile povzete v točkah od 20 do 22 te sodbe, v skladu s katerimi je treba presežek DDV vrniti v razumnem roku in v nasprotnem primeru finančne izgube, ki so tako nastale davčnemu zavezancu, kompenzirati s plačilom zamudnih obresti.
- 34 Glede obveznosti predložitvenega sodišča je treba spomniti, da so 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 Pogodbe DEU, 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 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 35 V skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso mora nacionalno sodišče, ki v okviru svojih pristojnosti uporablja določbe prava Unije, zagotoviti njihov polni učinek, pri čemer po potrebi na podlagi svoje pristojnosti odloči, da ne bo uporabilo nobene neskladne določbe nacionalne zakonodaje, ne da bi mu bilo treba zahtevati ali čakati predhodno odpravo te določbe po zakonodajni poti ali kakšnem drugem ustavnem postopku (sodba z dne 5. julija 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 36 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se lahko, če uprava začne postopek davčnega nadzora in je davčnemu zavezancu naložena globa za nesodelovanje, rok za vračilo presežka DDV podaljša do dneva izročitve zapisnika o tem nadzoru navedenemu davčnemu zavezancu, plačilo zamudnih obresti pa zavrne tudi, če postopek davčnega nadzora traja predolgo, česar ni mogoče v celoti pripisati ravnanju davčnega zavezanca.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Pravo Unije je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se lahko, če uprava začne postopek davčnega nadzora in je davčnemu zavezancu naložena globa za nesodelovanje, rok za vračilo presežka davka na dodano vrednost podaljša do dneva izročitve zapisnika o tem nadzoru navedenemu davčnemu zavezancu, plačilo zamudnih obresti pa zavrne tudi, če postopek davčnega nadzora traja predolgo, česar ni mogoče v celoti pripisati ravnanju davčnega zavezanca.

Podpisi