

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 20. júna 2013 (*)

„Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Zásady daňovej neutrality a proporcionality – Oneskorené zaúčtovanie a priznanie zrušenia faktúry – Oprava chyby – Zaplatenie dane – Štátny rozpočet – Neexistencia ujmy – Správna sankcia“

Vo veci C-259/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд Plovdiv (Bulharsko) z 15. mája 2012 a doručený Súdnemu dvoru 24. mája 2012, ktorý súvisí s konaním:

Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite – Plovdiv

proti

Rodopi-M 91 OOD,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory E. Jarašinas, sudcovia A. Ó Caoimh a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite – Plovdiv, v zastúpení: S. Marinov, direktor,
 - Rodopi-M 91 OOD, v zastúpení: M. Ekimdžiev, K. Bončeva, G. Ľerničerska a S. Chadžieva, advokati,
 - Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,
- so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Plovdiv (oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry zodpovednej za verejné príjmy v Plovdive, alej len „Teritorialna direkcija“) a spoločnosťou Rodopi-M 91 OOD (alej len „Rodopi“) vo veci pokuty, ktorá bola uložená spoločnosti Rodopi za oneskorené zaúčtovanie faktúry a oneskorené oznámenie jej zrušenia.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 184 smernice o DPH stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

4 Článok 186 smernice o DPH uvádza:

„Ľenské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

5 Článok 242 smernice o DPH znie takto:

„Každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť [dať z pridanej hodnoty (alej len ‚DPH‘)] a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť.“

6 Článok 273 smernice o DPH stanovuje:

„Ľenské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi ľenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ľenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Bulharské právo

7 Článok 72 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danък върху dobavenata stojnost, alej len „ZDDS“) stanovuje:

„Osoba, ktorá je zaregistrovaná podľa tohto zákona, môže uplatniť svoje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v zdaňovacím období, počas ktorého toto právo vzniklo, alebo v priebehu jedného z nasledujúcich dvanástich zdaňovacích období.“

8 Článok 78 ZDDS znie takto:

„1. Zaregistrovaná osoba je povinná upraviť sumu dane zaplatenej na vstupe, ktorej odpočítanie sa požaduje, v prípade zmeny základu dane, zrušenia predaja alebo zmeny druhu predaja.“

2. Oprava sa vykoná počas zdačovacieho obdobia, počas ktorého nastali zmeny uvedené v prvom odseku, pričom sa doklad uvedený v § 115 alebo nový opravený doklad v zmysle § 116 zapíše do knihy nákupov a do daňového priznania za príslušné zdačové obdobie.“

9 § 112 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Daňovým dokladom v zmysle tohto zákona je:

1. faktúra;
2. oznámenie k faktúre;
3. protokol.“

10 § 115 ZDDS znie takto:

„1. V prípade zmeny základu dane alebo zrušenia predaja, v súvislosti s ktorým bola vystavená faktúra, dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby je povinný vystaviť k tejto faktúre oznámenie.

2. Oznámenie treba vystaviť do 5 dní potom, čo nastali okolnosti uvedené v odseku 1.

3. V prípade zvýšenia základu dane je nutné vystaviť oznámenie o dlhu, v prípade zníženia základu dane alebo zrušenia dodávky je nutné vystaviť dobropis.

...“

11 § 116 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Opravy a dodatky vo faktúrach a oznámeniach nie sú prípustné. Nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty sa zrušia a musia sa vystaviť nové dokumenty.“

12 § 124 ods. 4 ZDDS stanovuje:

„Zaregistrovaná osoba je povinná uviesť daňové doklady, ktoré prijala, v knihe nákupov najneskôr do dvanásteho zdačovacieho obdobia, ktoré nasleduje po zdačovacom období, počas ktorého boli vystavené, najneskôr však v priebehu posledného zdačovacieho obdobia podľa § 72 ods. 1.“

13 § 182 ZDDS znie:

„1. Pokiaľ zdaniteľná osoba nevystaví daňový doklad alebo vystavený či prijatý daňový doklad nezapíše do účtovných kníh za príslušné zdačové obdobie, čo bude mať za následok vymeranie nižšej dane, uloží sa jej pokuta (pokiaľ ide o fyzickú osobu, ktorá nie je predajcom) alebo peňažná sankcia (pokiaľ ide o právnické osoby alebo jednotlivé podniky) vo výške zodpovedajúcej sume nezaplatennej dane, pričom táto suma bude v každom prípade rovná sume 1 000 [bulharských leva (BGN)] alebo bude vyššia.

2. V prípade porušenia uvedeného v odseku 1, ak zdaniteľná osoba vystavila alebo zaužtovala daňový doklad v období, ktoré nasleduje po období, keď mal byť daňový doklad vystavený alebo zaužtovaný, peňažná pokuta, resp. peňažný trest predstavuje 25 % sumy nezaplatennej dane, avšak nesmie byť nižšia než 250 BGN.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Rodopi je bulharskou spoločnosťou podliehajúcou DPH.

15 Počas zdaňovacieho obdobia za december 2009 táto spoločnosť zapísala do knihy nákupov a do daňového priznania, že 30. decembra 2009 prijala faktúru vystavenú spoločnosťou Moda Šport EOOD. Suma DPH uvedená na tejto faktúre dosahovala výšku 161 571,12 BGN (cca 82 800 eur).

16 Táto faktúra nemala byť vystavená. Podľa vnútroštátnej právnej úpravy protokol z 15. októbra 2010 spornú faktúru zrušil.

17 Rodopi tento protokol ani nezapísala do svojho účtovníctva, ani ho neuviedla v daňovom priznaní za október 2010. Urobila tak až v decembri 2010 upravením odpôtu vykonaného na základe uvedenej faktúry formou zaplata celj sumy DPH, ktorá bola pôvodne na základe zrušenej faktúry odpôítaná vrátane príslušných úrokov.

18 Dňa 22. februára 2011 bolo vydané rozhodnutie o zistení správneho priestupku, v ktorom sa v podstate uvádzalo, že v novembri 2010 Teritorialna direkcija zistila, že došlo k priestupku. Dňa 17. júna 2011 Teritorialna direkcija uložila spoločnosti Rodopi pokutu vo výške zodpovedajúcej sume DPH uvedenej na spornej faktúre.

19 Sankcia bola predmetom odvolania na prvom stupni pred Rajonen sôd (oblasťný súd).

20 Na tomto súde Rodopi uviedla, že príloha 12 vykonávacieho nariadenia k ZDDS, ktorá v prejednávanej veci vyžaduje zapísanie zrušenia spornej faktúry v októbri 2010, odporuje článku 124 ods. 4 ZDDS, ktorý stanovuje, že zdaniteľná osoba má zapísať prijaté daňové doklady do knihy nákupov najneskôr do dvanásteho zdaňovacieho obdobia, ktoré nasleduje po zdaňovacom období, počas ktorého boli tieto doklady vystavené, ale v každom prípade pred skončením posledného zdaňovacieho obdobia, počas ktorého môže uplatniť svoje právo na odpôet, t. j. dvanásť mesiacov po období, v ktorom toto právo vzniklo.

21 Rajonen sôd rozhodol, že zrušenie tejto faktúry mala Rodopi zapísať do účtovníctva v októbri 2010, pričom tak urobila až v decembri 2010. Domnieval sa však, že rozhodnutie o uložení sankcie, ktoré prijala Teritorialna direkcija, porušilo hmotnoprávne procesné predpisy, pretože Teritorialna direkcija nedodržala lehotu stanovenú v zákon za administratívne narušenia i nakazania (zákon o správnych priestupkoch a sankciách) pre vydanie aktu konštatujúceho porušenie.

22 Teritorialna direkcija podala kasačný opravný prostriedok na Administrativen sôd Plovdiv.

23 Na tomto súde Rodopi uviedla, že pokuta, ktorá jej bola uložená, je v rozpore s právom Únie a konkrétne so zásadami daňovej neutrality a proporcionality.

24 Podľa názoru vnútroštátneho súdu treba v prejednávanej veci určiť, či sankcia uložená spoločnosti Rodopi z dôvodu, že táto spoločnosť oneskorene priznala zrušenie spornej faktúry, je v súlade so zásadami neutrality a proporcionality vzhľadom na skutočnosť, že Rodopi daň spolu s príslušnými úrokmi zaplatila.

25 Za týchto podmienok Administrativen sôd Plovdiv rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňuje zásada daňovej neutrality členskému štátu, aby z dôvodu oneskoreného

priznania zrušenia faktúry uložil sankciu, hoci zrušenie bolo neskôr zapísané do účtovnej evidencie a dotknutá osoba zaplatila da?, ktorá zo zrušenia vyplynula, vrátane príslušných úrokov?

Sú v súvislosti s prvou otázkou relevantné tieto okolnosti:

- lehota, v ktorej sa malo zrušenie faktúry údajne prizna?, je štrnásť dní po uplynutí kalendárneho mesiaca, v ktorom k zrušeniu došlo,
- zrušenie faktúry sa v skutočnosti priznalo jeden mesiac po uplynutí lehoty, počas ktorej sa zrušenie malo uskutočniť,
- dlhovaná DPH vrátane príslušných úrokov bola odvedená do štátneho rozpočtu?

2. Umožňujú články 242 a 273 smernice [o DPH] členskému štátu, aby zdaniteľnej osobe, ktorá údajne včas nespĺnila svoju povinnosť zaúčtovať skutočnosti, ktoré majú význam pre výpočet DPH, uložil peňažnú pokutu vo výške DPH, ktorá nebola zaplatená v stanovenej lehote, ak sa následne pochybenie odstránilo a splatná da? sa zaplatila v plnej výške vrátane príslušných úrokov?

3. Je relevantná okolnosť, že štátny rozpočet neutrpel nijakú ujmu, pretože príslušná osoba zrušenie faktúry neskôr priznala a zaplatila celú da? vrátane úrokov?

4. Je uloženie peňažnej pokuty v plnej výške dane, ktorá už bola zaplatená spolu s úrokmi, v rozpore so zásadou proporcionality?

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

26 Teritoriálna direkcija tvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný z dôvodu, že na účely vydania rozhodnutia v spore vo veci samej je tento návrh irelevantný, keďže pre riešenie uvedeného sporu majú význam len odpovede na otázky týkajúce sa skutkových okolností.

27 Podľa ustálenej judikatúry je však zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu na začatie prejudiciálneho konania Súdnym dvorom možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (rozsudok z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 28 a citovaná judikatúra).

28 Treba však konštatovať, že v tomto prípade to tak nie je. Požadovaný výklad zásad daňovej neutrality a proporcionality, ako aj článkov 242 a 273 smernice o DPH totiž priamo súvisí s predmetom veci samej, ktorej skutočný charakter zdá sa nemožno spochybniť. Okrem toho návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje skutkové a právne podklady, ktoré sú dostatočné na to, aby Súdny dvor mohol poskytnúť užitočnú odpoveď na jemu položené otázky. Preto sa musí návrh na začatie prejudiciálneho konania vyhlásiť za prípustný.

O veci samej

29 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú zásady daňovej neutrality a proporcionality, ako aj články 242 a 273 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňová správa členského štátu zdaniteľnej osobe,

ktorá si v lehote stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou nespĺnila povinnosť zaúčtovať a priznať skutočnosti, ktoré majú vplyv na výpočet DPH, ktorú je povinná zaplatiť, uložila peňažnú pokutu vo výške zodpovedajúcej sume tejto dane, ktorá nebola zaplatená v uvedenej lehote, hoci táto zdaniteľná osoba následne pochybenie odstránila a zaplatila daň v plnej výške vrátane príslušných úrokov.

30 Podľa článku 242 smernice o DPH každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť. Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice o DPH členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

31 Smernica o DPH výslovne nestanovuje systém sankcií pre prípad porušenia povinností uvedených v tejto smernici, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby. Podľa ustálenej judikatúry však pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií, ktoré možno uložiť v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou, ostáva členským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Rudihs, C-263/11, bod 44 a citovanú judikatúru).

32 Sankcie, ktoré členské štáty môžu prijať s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a predchádzať daňovým podvodom a predovšetkým s cieľom zabezpečiť, aby zdaniteľné osoby dodržiavali svoje povinnosti v oblasti úpravy ich účtovníctva v dôsledku zrušenia faktúry, na základe ktorej uskutočnili odpoveť, v prvom rade nemôžu spochybniť neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH a bráni tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú transakcie rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 26 a citovanú judikatúru, ako aj z 29. marca 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, bod 22).

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že systém úpravy odpotov je podstatným prvkom systému zavedeného smernicou o DPH, pokiaľ má zabezpečiť presnosť odpotov a tým neutralitu daňového zaťaženia (rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 26).

34 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že sankcia, o ktorú ide vo veci samej, motivuje zdaniteľné osoby k tomu, aby v čo najkratšom čase upravili sumu dlhovanej dane, pokiaľ transakcia slúžiaca ako základ odpotu bola zrušená, a má zabezpečiť riadny výber dane a najmä presnosť odpotov, ako aj predchádzať daňovým podvodom bez akéhokoľvek porušenia zásady práva na odpoveť.

35 Okrem toho, ako uviedla Komisia, na jednej strane zdaniteľná osoba, ktorá sa dopustila takej nezrovnalosti, o akú ide vo veci samej, sa z hľadiska cieľa zabezpečiť riadny výber DPH a predchádzať daňovým podvodom nachádza v odlišnej situácii než zdaniteľná osoba, ktorá dodržiava svoje účtovné povinnosti.

36 Na druhej strane peňažná pokuta, o ktorú ide vo veci samej, nebola uložená z dôvodu nejakej transakcie, ale z dôvodu oneskorenej úpravy už bezpredmetného odpotu uskutočnenej zdaniteľnou osobou. Nemožno sa teda domnievať, že ide o daň, ktorá vedie k dvojitému zdaneniu v rozpore so zásadou daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudky z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 60, a z 15. januára 2009, K-1, C-502/07, Zb. s. I-161, body 17 až 19).

37 Z vyššie uvedeného vyplýva, že zásada daňovej neutrality nebráni tomu, aby sa uložila taká peňažná pokuta, o akú ide vo veci samej, za takých okolností, aké sa uvádzajú v bode 29 tohto rozsudku.

38 V druhom rade treba pripomenúť, že sankcie uvedené v bode 32 tohto rozsudku nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov zabezpečenia riadneho výberu dane a predchádzania daňovým podvodom. Na účely posúdenia, či sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, treba vziať do úvahy najmä povahu a závažnosť porušenia, ktoré sa má touto sankciou potrestať, ako aj spôsoby určenia výšky tejto sankcie (pozri rozsudok Reldihs, už citovaný, body 46 a 47 a citovanú judikatúru).

39 Je však úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či výška sankcie nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov uvedených v predchádzajúcom bode.

40 Pokiaľ ide o spôsoby určenia spornej sankcie, treba konštatovať, že výška sankcie zakotvenej v článku 182 bodoch 1 a 2 ZDDS je progresívna. Pokiaľ sa úprava odpôtu urobí len s mesačným oneskorením, pokuta bude len 25 % sumy nezaplatenej DPH. Jedine v prípade, že omeškanie presiahne jeden mesiac, bude pokuta zvýšená na 100 % sumy nezaplatenej DPH. Zdá sa, že takýto druh sankcie môže zdaniteľné osoby motivovať k tomu, aby uskutočnené odpôty, ktoré už nie sú odôvodnené, upravili v čo najkratšej možnej lehote, a teda môže slúžiť na dosiahnutie cieľa zabezpečenia riadneho výberu dane.

41 Navyše vnútroštátnemu súdu prináleží, aby preveril, či oneskorené priznanie zrušenia spornej faktúry nevykazuje znaky podvodu na DPH. Podľa ustálenej judikatúry sa totiž právne subjekty nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať právnych noriem Únie. Takisto uplatňovanie právnej úpravy Únie nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo transakcie, ktoré sú uskutočňované s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Únie (pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 38 a citovanú judikatúru).

42 Treba však zdôrazniť, že oneskorené zaplatenie DPH nemôže byť samo osebe prirovnávané k podvodu (pozri rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, bod 74 a citovanú judikatúru).

43 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať v tom zmysle, že zásada daňovej neutrality nebráni tomu, aby daňová správa členského štátu zdaniteľnej osobe, ktorá si v lehote stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou nespĺnila povinnosť zaúčtovať a priznať skutočností majúce vplyv na výpočet DPH, ktorú je povinná zaplatiť, uložila peňažnú pokutu vo výške zodpovedajúcej sume tejto dane, ktorá nebola v uvedenej lehote zaplatená, hoci táto zdaniteľná osoba následne pochybenie odstránila a zaplatila daň v plnej výške vrátane príslušných úrokov. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby z hľadiska článkov 242 a 273 smernice o DPH posúdil, či vzhľadom na okolnosti veci samej, predovšetkým vzhľadom na lehotu, v rámci ktorej sa opravila nezrovnalosť, závažnosť tejto nezrovnalosti a prípadnú existenciu podvodu alebo obchádzania uplatnenej právnej úpravy zdaniteľnou osobou, výška uloženej sankcie nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov zabezpečenia riadneho výberu dane a predchádzania daňovým podvodom.

O trovách

44 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených

účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Zásada daňovej neutrality nebráni tomu, aby daňová správa členského štátu zdaniteľnej osobe, ktorá si v lehote stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou nespĺnila povinnosť zaúčtovať a priznať skutočnosti majúce vplyv na výpočet dane z pridanej hodnoty, ktorú je povinná zaplatiť, uložila peňažnú pokutu vo výške zodpovedajúcej sume tejto dane, ktorá nebola v uvedenej lehote zaplatená, hoci táto zdaniteľná osoba následne pochybenie odstránila a zaplatila daň v plnej výške vrátane príslušných úrokov. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby z hľadiska článkov 242 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty posúdil, či vzhľadom na okolnosti veci samej, predovšetkým vzhľadom na lehotu, v rámci ktorej sa opravila nezrovnalosť, závažnosť tejto nezrovnalosti a prípadnú existenciu podvodu alebo obchádzania uplatniteľnej právnej úpravy zdaniteľnou osobou, výška uloženej sankcie nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov zabezpečenia riadneho výberu dane a predchádzania daňovým podvodom.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.