

Asia C-363/20

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

5.8.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.6.2020

Valittaja:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Vastapuoli:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnossa muutoksenhakua käsittelevä osasto, Unkari)

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Valitus valtion vero- ja tullihallinnossa muutoksenhakua käsittelevän osaston tekemästä päätöksestä

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Kirjanpitoperiaatteet, joita sovelletaan käyttömaksuista saatujen tulojen kirjanpitokohteluun – Veroviranomaisen päätös, joka on tehty veroilmoituksen jälkitarkastuksen yhteydessä ja jossa on todettu verovelan olemassaolo – Oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin verotarkastusmenettelyssä – Oikeusvarmuus – Oikeuden väärinkäyttöä koskeva kielto – Veroseuraamus – Oikeasuhteisuus – Tietyn liikaa maksetun veron kohdistaminen kyseisenä vuonna ilmoitettuun verovelkaan lisäveroilmoituksella, joka liittyy edelliseen vuoteen – Veroviranomaisen tarkastuksen ulottaminen kyseistä vuotta edeltävään tai sitä seuraavaan vuoteen – Luottamuksensuojat – Perustellun luottamuksen perusteena oleva veroviranomaisen menettely

Oikeusperusta: SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko jäsenvaltion veroviranomaisen käytäntö Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklassa yleiseksi oikeusperiaatteeksi tunnustetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden sekä oikeusvarmuutta, oikeasuhteisuutta ja luottamuksensuojaa koskevien yleisten periaatteiden mukainen, kun sen nojalla veroilmoituksen jälkitarkastuksessa – ilman että olisi arvioitu, onko verovelvollinen rikkonut konkreettista kirjanpitosäännöstä tai tarkastuksen kohteena olevaan veroon liittyvää aineellista oikeussääntöä ja ilman että olisi muutettu suoritettavaa veron määrää siitä, joka on otettu ilmoitukseen niiltä vuosilta, joihin liiketoiminta kohdistuu – veroviranomainen vahvistaa perusteluja esittämättä verovelvolliselle jäännösveron pelkästään siitä syystä, että tämä ei ole ilmoitusta laatiessaan ottanut huomioon jäsenvaltion kirjanpitolakiin otettujen kirjanpitoperiaatteiden joukosta kahta verotuksellista periaatetta veroviranomaisen edellyttämällä tavalla vaan on oman harkintansa mukaisesti nojautunut muihin periaatteisiin, joiden se on katsonut sääntelevän liiketoimintansa kirjanpitoa?
- 2) Voidaanko direktiivin 78/660/ETY (neljäs direktiivi) 2 artiklan 3 kohtaa ja 31 artiklaa tulkita perusoikeuskirjan 47 artiklassa tunnustetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden sekä unionin oikeuden yleiseksi oikeusperiaatteeksi vahvistettujen oikeusvarmuutta, oikeasuhteisuutta ja luottamuksensuojaa koskevien yleisten periaatteiden valossa siten, että jos kyseessä on liiketoiminta, joka kohdistuu useisiin tilikausiin, ja veroviranomainen soveltaa verovelvollisen valitsemien kirjanpitoperiaatteiden sijasta muita kirjanpitoperiaatteita ja ottaa kirjanpidossa ajallisesti eri tavalla huomioon tietyt erät, mikä vaikuttaa myös lähivuosien veroilmoituksiin, veroviranomaisen on ulotettava tarkastuksensa myös niihin tilikausiin, joihin liiketoiminta kohdistuu ja joihin näin ollen vaikuttavat ne veroviranomaisen päätelmät, jotka sen on tehnyt tarkastuksen kohteena olevien tilikausien osalta? Onko veroviranomaisen otettava verovelvollisen ilmoituksen jälkitarkastusta suorittaessaan huomioon tarkastuksen kohteena olevan tilikauden osalta erät, joita on muutettu edellistä vuotta koskevalla lisäveroilmoituksella sillä seurauksella, että verovelvollinen on maksanut liikaa veroa maksettuaan veron ennen sen erääntymispäivää, vai onko edellä mainittujen periaatteiden ja perusoikeuskirjan 54 artiklan mukaisen oikeuden väärinkäyttöä koskevan kiellon mukaista menetellä siten, että veroviranomainen toteaa, että verovelvollisella on verovelka, joka sen on suoritettava, vaikka se on maksanut liikaa veroa?
- 3) Voidaanko oikeasuhteisena seuraamuksena mahdollisesti virheellisen kirjanpitomenetelmän valitsemisesta pitää verovelaksi katsotun

jäännösveron vahvistamista ja siihen perustuvan veroseuraamuksen – vaikka se on suuruudeltaan vain 10 prosenttia – sekä viivästysseuraamuksen määräämistä, kun riidan kohteena oleva vero on maksettu ennen sen erääntymistä ja se on ollut koko menettelyn ajan sen päätökseen saakka liikamaksuna valittajan verotilillä, jolloin verohallinnolle ei ole aiheutunut minkäänlaista tulonmenetystä, eikä väärinkäytökseen viittaavia seikkoja ole tullut ilmi?

- 4) Voidaanko perustellun luottamuksen (suojan) periaatetta tulkita siten, että sen objektiivinen perusta eli kirjanpito-kohteluun liittyvät verovelvollisen odotukset on olemassa, jos veroviranomainen on tehnyt aikaisemmin verovelvollisen toimipaikassa tarkastuksen, jossa se on katsonut, että tositteet oli säilytetty ja kirjattu ja kirjanpito ja reskontrat laadittu säännösten mukaisesti, tätä erikseen mainitsematta tai vaikka tämä on vain implisiittisesti pääteltävissä sen menettelystä, vai voiko verovelvollinen vedota luottamuksensuojan periaatteeseen vain sellaisessa veroviranomaisen toimittamassa jälkitarkastuksessa, joka koskee päättyneisiin kausiin liittyviä ilmoituksia ja jonka se ulottaa koskemaan kaikenlaisia veroja ja maksuja ja toteaa nimenomaisesti hyväksyvänsä verovelvollisen kirjanpitoikäntö? Toimiiko veroviranomainen oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden mukaisesti, jos se määrää myöhemmillä päätöksillä vero-oikeudellisia seuraamuksia kirjanpitosääntöjen rikkomisesta vetoamalla aikaisemman tarkastuksen muodollisuuteen tai epätäydellisyyteen taikka nimenomaisen hyväksyvän lausuman puuttumiseen välttyäkseen tunnustamasta sitä, että valittaja olisi voinut perustellusti luottaa siihen, että sen aikaisempi kirjanpitoikäntö oli oikea?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

- Konsolidoiduista tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 13.6.1983 annettu seitsemäs neuvoston direktiivi 83/349/ETY (EYVL 1983, L 193, s. 1; jäljempänä seitsemäs neuvoston direktiivi), 16 ja 17 artikla.
- Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 25.6.1978 annettu neljäs neuvoston direktiivi 78/660/ETY (EYVL 1978, L 222, s. 11; jäljempänä neljäs neuvoston direktiivi), 2 ja 31 artikla.
- Euroopan unionin perusoikeuskirja, 47 ja 54 artikla.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa on vedottu

- Yhteisöverosta ja osinkoverosta vuonna 1996 annettu laki nro LXXXI (a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, jäljempänä TAO), 1 § ja 7 §. Tätä lakia on sen 1 §:n nojalla tulkittava siten, että

otetaan huomioon vuoden 2000 kirjanpitolain nro C (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, jäljempänä kirjanpitolaki) säännökset ja tulkinta suoritetaan niiden mukaisesti. Kirjanpitolain säännöksistä poikkeavat säännökset, joilla pyritään varmistamaan luotettava ja todenmukainen kokonaisnäkemys, eivät voi johtaa verovelvoitteen muutoksiin. TAO:n 7 §:n 1 momentin mukaan tulos ennen veroja alennetaan määrään, joka vastaa 50:tä prosenttia tuloista, jotka on kirjattu kirjanpidossa verovuonna käyttömaksutuloiksi ennen veroja.

- Kirjanpitolain 15 ja 16 §. Mainituissa säännöksissä vahvistetaan peruseriaatteet, joita verovelvollisen on sovellettava tilinpäätöksessään ja kirjanpidossaan ja joihin kuuluvat muun muassa suoriteperusteisen ja jaksotetun kirjanpidon periaatteet.
- Verotusmenettelystä vuonna 2003 annettu laki nro XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä vanha LPGT), 44, 49, 87, 165, 170 ja 171 §. Lain 44 §:ssä viitataan kirjausten tekemistapaan ja reskontrien laatimiseen ja kirjausten tekemiseen tositteiden perusteella. Lain 49 §:ssä viitataan verovelvolliselle annettuun mahdollisuuteen muuttaa ilmoitusta verotuksen itseoikaisuna. Lain 87 §:ssä luetellaan eri tarkastuslajit ja korostetaan, että ilmoituksiin kohdistettavan jälkitarkastuksen suorittaminen perustaa tarkastuksella päätetyn kauden. Lain 165 §:ssä viitataan viivästysseuraamukseen, joka on suoritettava, mikäli vero maksetaan määräajan päätyttyä. Lain 170 §:ssä määritellään verovelan käsite ja säädetään liikaa maksettujen määrien huomioon ottamisesta veron maksuvelvoitteen suorittamisena. Lain 171 §:ssä säädetään mahdollisuudesta alentaa veroseuraamusta.

Lyhyt esitys tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Kantaja MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (jäljempänä MARCAS MC) luovutti omistuksessaan olevan tavaramerkin etuyhteisyriyksilleen käyttömaksua vastaan. Maksu suoritettiin osapuolten kesken siten, että MARCAS MC laati neljännesvuosittain laskuja etuyhteisyriyksen kyseiselle vuosineljännekselle arvioimien myyntilukujen perusteella. MARCAS MC korjasi kyseisissä laskuissa maksuvelvoitteita siten, että se otti huomioon edellisen vuosineljänneksen arvioitujen tietojen ja todellisten myyntilukujen välisen erotuksen, ja vähensi näin kyseisen erotuksen kyseistä vuosineljänneestä vastaavien laskujensa kokonaismäärästä tai lisäsi sen niihin.
- 2 Ensimmäisen asteen veroviranomainen aloitti 11.3.2014 MARCAS MC:n toimipaikassa tarkastuksen, joka koski tammikuun 2010 ja joulukuun 2013 välistä ajanjaksoa. Sen kohteena olivat 24.7.2015 laaditun tarkastusasiakirjan mukaan ainoastaan käyttömaksuun liittyvät liiketoimet, ja tarkastuksen lopuksi todettiin saatujen asiakirjojen ja ilmoitusten tutkimisen perusteella, että MARCAS MC:n käytäntö oli vanhan LPGT:n säännösten mukainen.

- 3 Ensimmäisen asteen veroviranomainen aloitti 18.9.2014 MARCAS MC:n toimipaikassa tarkastuksen, joka koski verovuotta 2013 ja jonka kohteena oli ilmoitusten jälkitarkastus. Tämä tarkastus laajennettiin koskemaan kaikkia veroja ja julkisia tukia. Kyseisen viranomaisen päätelmien mukaan kirjanpitoکوhtelu, jota MARCAS MC sovelsi kirjatessaan käyttömaksujen suorituksia, ei ollut kirjanpitolaissa vahvistettujen suoriteperusteisen ja jaksotetun kirjanpidon periaatteiden mukainen, koska muun muassa vuoden 2013 ensimmäistä vuosineljänneistä vastaavassa laskussa oli otettu huomioon käyttömaksua vähentävänä eränä käyttömaksutulot, jotka sisältyivät jo vuoden 2012 neljännen vuosineljänneksen laskuun (ja jotka olivat todellisten lukujen perusteella liian suuria). Ensimmäisen asteen veroviranomainen vahvisti 4.4.2016 tekemässään päätöksessä MARCAS MC:n maksettavaksi jäännösveron, ja määräsi sen maksamaan sakon, joka oli suuruudeltaan 50 prosenttia verovelasta ja viivästysseuraamuksesta.
- 4 Ensimmäisen asteen veroviranomaisen tehtyä päätöksensä MARCAS MC otti käyttöön verotuksen itseoikaisua koskevan mekanismin vuosia 2011 ja 2012 koskevien verovelvoitteidensa osalta. Tässä itseoikaisussa otettiin huomioon, että sen verovelvoite oli pienempi kuin vuotta 2012 koskeneessa ilmoituksessa mainittu verovelvoite, samaan aikaan kun näiden välinen erotus säilytettiin liikamaksuna sen verotilillä.
- 5 Toisen asteen veroviranomainen (jäljempänä muutoksenhakua käsittelevä osasto) alensi MARCAS MC:n tekemän valituksen perusteella seuraamuksen määrää 10 prosenttiin verovelasta.
- 6 MARCAS MC valitti toisessa asteessa tehdystä päätöksestä. Asian käsitellyt tuomioistuim kumosi riidanalaisen päätöksen ja määräsi muutoksenhakua käsittelevän osaston tekemään uuden päätöksen toisessa asteessa. Uudessa menettelyssä toisessa asteessa 22.8.2018 tehdyllä päätöksellä muutettiin ensimmäisessä asteessa tehtyä päätöstä siten, että seuraamusta alennettiin 10 prosenttiin verovelan määrästä ja viivästysseuraamuksen määrää pienennettiin, mutta kyseinen päätös pysytettiin muilta osin.

Pääasian asianosaisten keskeiset väitteet

- 7 MARCAS MC vetoaa oikeusvarmuuden periaatteen ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden loukkaamiseen ja esittää, että kaikki kirjanpitolaian mukaiset periaatteet pitäisi ottaa huomioon kokonaisuutena, mistä huolimatta muutoksenhakua käsittelevä osasto nojautui yksinomaan suoriteperusteisen ja jaksotetun kirjanpidon periaatteisiin. Muutoksenhakua käsittelevän osaston olisi pitänyt ottaa huomioon kyseisenä vuonna tietyt erät, joita oli muutettu edellistä vuotta koskeneella lisäveroilmoituksella, eli se, että MARCAS MC oli suorittanut veronmaksuvelvoitteensa ennen sen tosiasiallista erääntymistä. MARCAS MC vetoaa lisäksi luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen, koska aikaisemmissa tarkastuksissa ilmoitetun perusteella se sai

perustellusti luottaa siihen, että sen toiminta olisi edelleen oikeussääntöjen mukaista, mistä syystä sen ei voitu olettaa muuttavan käytäntöään, jota veroviranomainen ei ollut aikaisemmin kieltänyt.

- 8 Muutoksenhakua käsittelevän osaston mukaan kaikkia kirjanpitolain mukaisia kirjanpitoperiaatteita on sovellettava, ja verovelvollinen on saattanut toiminnallaan loukata myös kaikkia niitä. Sen mielestä MARCAS MC tulkitsee näitä periaatteita virheellisesti. Muutoksenhakua käsittelevä osasto korostaa lisäksi, että aikaisemmassa tarkastusasiakirjassa todettu koski ainoastaan muodollisia seikkoja, koska siinä viitattiin yksinomaan vanhassa LPGT:ssä säädettyjen vaatimusten noudattamiseen.

Lyhyt yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 9 Riidan kohteena on yhteisöveron perusteen ja verokannan määrittäminen. Unkarissa TAO:n nojalla kyseisen veron perusteena on (yhteisöveron osalta) kirjanpidon mukainen tulos, joka on laskettu kirjanpitolain mukaisesti, siitä huolimatta, että TAO:ssa säädetään useista tähän tulokseen tehtävistä oikaisuksista. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä vuotta 2013 vastaavien liiketoimien kirjanpitokohtelua on tutkittava sekä neljännen ja seitsemännen neuvoston direktiivin, jotka olivat vielä voimassa tarkastuksen kohteena olleen verovuoden aikana, että niiden täytäntöönpanosta Unkarin oikeudessa annetun kirjanpitolain perusteella.
- 10 Siltä osin kuin kyseessä on Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä unionin tuomioistuin) toimivalta vastata esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin esittää, että se on nojautunut kysymyksissään unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin, jotka ovat muotoutuneet lähtökohtaisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja jotka on taattu nyt myös SEU 6 artiklassa.
- 11 Unionin tuomioistuimen 26.2.2013 antamassa tuomiossa Åkerberg Fransson (C- 617/10, EU:C:2013:105) on todettu, että silloin, kun jäsenvaltion tuomioistuin on tutkittava, onko kansallinen säännös tai toimenpide, jolla sovelletaan unionin oikeutta, yhdenmukainen perusoikeuksien kanssa, ja niiden on tässä yhteydessä tulkittava perusoikeuskirjan määräyksiä, niillä on mahdollisuus – ja tilanteen mukaan velvollisuus – esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntö SEUT 267 artiklan perusteella. Unionin tuomioistuimen 6.10.1982 antamassaan tuomiossa Cilfit ym. (283/81, EU:C:1982:335) vahvistaman oikeuskäytäntöön perustuvan periaatteen mukaan tämä on tarpeen aina kun esiin tullut kysymys on merkityksellinen, unionin tuomioistuin ei ole vielä tulkinnut kyseistä unionin oikeussääntöä tai unionin oikeuden oikea tulkinta ei ole niin ilmeinen, ettei sitä ole syytä epäillä.
- 12 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin selittää kahden ensimmäisen vaatimuksen osalta, että se, soveltaako veroviranomainen kirjanpitolaissa lueteltuja periaatteita neljännen neuvoston direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa ja 31 artiklan 1 kohdassa

säädetyin mukaisesti, vaikuttaa annettavaan asiaratkaisuun, mistä syystä kysymykset ovat merkityksellisiä. Unionin tuomioistuimella on oikeusvarmuuden periaatteesta, oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja suhteellisuusperiaatteesta hyvin laaja oikeuskäytäntö, mutta se perustuu täysin erilaisiin tosiseikkoihin ja oikeudellisiin seikkoihin koskeviin kysymyksiin, mistä syystä on todettava, että unionin tuomioistuin ei ole vielä tulkinnut kyseisiä unionin oikeussääntöjä.

- 13 Siltä osin kuin kyseessä on verovelvollisten perustellun luottamuksen suoja koskevan periaatteen loukkaaminen, mahdollisuus vedota tähän periaatteeseen riippuu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti siitä, voidaanko verovelvollisten odotuksia pitää perusteltuina (objektiivinen tekijä) ja siitä, luottaako osapuoli tosiasiallisesti olemassa olevan tilanteen pysyvyyteen (subjektiivinen tekijä). Unionin tuomioistuin tutkii siten ennen kaikkea, onko yhtäältä osapuolen odotuksilla sellainen objektiivinen perusta, jonka vuoksi sillä on ollut syy tiettyihin odotuksiin, ja toisaalta, onko tämä luottamus ilmennyt jossain muodossa. Unkarin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei ole tältä osin yhtenäinen. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan verovallisen ei voida odottaa ilman merkittäviä lainsäädännön muutoksia muuttavan liiketoimiaan koskevaa kirjanpitokäytäntöään, jos veroviranomainen ei ole kattavan tarkastuksen perusteella kieltänyt tällaista käytäntöä. Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) on puolestaan todennut, että oikeuden perustaminen luottamuksensuojan periaatteeseen, joka takaa suojan tulevia muutoksia vastaan, tai edullisemman kohtelun vaatiminen on mahdollista vain siten, että voidaan vedota tästä annettuun ilmoitukseen tai tosiasialliseen hyväksyntään. Se, että veroviranomainen ei ole antanut ilmoitusta, ei siis tarkoita, että se olisi pitänyt verovelvollisen kirjanpitokäytäntöä asianmukaisena. Näin ollen ja siltä osin kuin kyseessä ovat luottamuksensuojan periaatteen objektiiviset tai subjektiiviset vaatimukset, jäsenvaltiossa noudatettu käytäntö ei kuulu 6.10.1982 annetussa tuomiossa Cilfit ym. (283/81, EU:C:1982:335) vahvistetun acte claire -käsitteen piiriin, eli lainsäädännöstä ei ole oikeaa tulkintaa, jota ei ole syytä epäillä. Oikeudellisen tulkinnan ongelma, joka tulee esiin luottamuksensuojan periaatetta sovellettaessa, vaikuttaa välttämättä asiassa annettavaan asiaratkaisuun, mistä syystä se on merkityksellinen eikä sitä voida ratkaista ilman ennakkoratkaisumenettelyä.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa näkemyksissään, joita se esittää ensimmäisestä ja toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä, että kirjanpitolaissa ei vahvisteta kirjanpitoperiaatteiden keskinäistä hierarkkista järjestystä. Kaikkia sääntöjä koskee vain periaate, jonka mukaan kirjanpitoa on pidettävä siten, että taloudelliset tiedot, joita voidaan saada niiden perusteella, antavat luotettavan ja todenmukaisen kuvan yrityksen varallisuutta, rahoitusta ja tuloja koskevasta tilanteesta. Tämän perusteella yhteisöveron perusteena voi olla vain toiminnan todellinen tulos. Verovelvollisella on tätä tarkoitusta varten oikeus valita mahdollisista vaihtoehdoista kirjanpitomenetelmä, joka on asianmukaisin edellä mainitun tavoitteen saavuttamiseksi ja joka sopii parhaiten sen liiketoimiin.

Valitsipa se näistä menetelmistä minkä tahansa, sillä on kyettävä osoittamaan toiminnan todellinen tulos.

- 15 Veroviranomainen perusti arviointinsa yksinomaan suoriteperusteisen ja jaksotetun kirjanpidon periaatteisiin ottamatta huomioon kirjanpitolaissa ja neljännessä neuvoston direktiivissä lueteltuja läheisesti toisiinsa liittyviä periaatteita kokonaisuutena, eikä MARCAS MC:n kirjanpitokäytäntöä, mutta ei maininnut mistään muusta sääntöjenvastaisuudesta. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa kansallisen veroviranomaisen noudattavan käytäntöä, jossa ilmoituksiin sovelletaan yleensä muita kirjanpitoperiaatteita ja poiketaan verovelvollisen valitsemista periaatteista silloin, kun kyseessä on liiketoiminta, joka ulottuu myös aikaisempaan tai seuraavaan tilikauteen, eli viranomainen muuttaa veron perustetta, mikä aiheuttaa verovelaksi luettavan jäännösveron tarkastuksen kohteena olevalta vuodelta, kun taas tätä edeltävältä tai sitä seuraavalta vuodelta veroa on maksettu liikaa, ilman että veron määrää kuitenkaan muutettaisiin mainittujen kahden peräkkäisen vuoden osalta, koska veroviranomainen ei kiistä veron kokonaismäärää. Vaikka veroviranomainen voi laillisesti ulottaa tarkastuksensa koskemaan tarkastuksen kohteena olevaa vuotta välittömästi edeltäviä tai seuraavia vuosia, joihin valittu periaate niin ikään vaikuttaa, se ei tee näin. Jos se tarkastaisi verovuodet erikseen, jäännösveroa ei syntyisi.
- 16 Vaikka verovelvollisella on mahdollisuus vedota verotuksen itseoikaisun kautta määrään, jonka se on maksanut liikaa vuonna, johon tarkastus ei ulotu, tämä vapauttaa sen vain maksamasta jäännösveron kahteen kertaan, ei maksamasta vero- ja viivästyseuraamusta.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa kolmatta ja neljättä ennakkoratkaisukysymystä koskevista näkemyksistään, että veroviranomaiselle maksettiin verovelaksi vahvistettu määrä, jopa ennen sen erääntymistä. Veroviranomainen ei kuitenkaan ottanut huomioon kyseisen vuoden osalta suoritettujen tarkastusten aikana lisäveroilmoitukseen otettuja ja siinä mainittuja tosiseikkoja, eikä muutettua tilikautta, jota se koskee. Nyt käsiteltävässä asiassa tämä on johtanut siihen, että tarkastuksen tulos ei kuvasta MARCAS MC:n toiminnan todellista tulosta, koska yhtiö ei ole voinut kohdistaa vuoden 2021 liikamaksua vuoden 2013 velkaan.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa luottamuksensuojan periaatteen osalta, että veroviranomainen totesi MARCAS MC:n toimipaikassa aikaisemmin tehdyn tarkastuksen perusteella tekemässään päätöksessä, että MARCAS MC oli laatinut kirjanpidon vanhan LPGT:n säännösten mukaisesti. Sen mukaan veroviranomainen ei ollut ollut vain implisiittisesti ilmaissut tietävänsä MARCAS MC:n soveltamasta kirjanpitokäytännöstä vaan oli antanut hyväksyvän lausunnon siitä, että se oli lainsäädännön mukainen. Tämän lisäksi kyseisen tarkastuksen nimenomaisena ja yksinomaisena kohteena oli samanlainen liiketoiminta kuin se, josta käsiteltävässä asiassa on kyse.

- 19 Vanhassa LPGT:ssä liitetään erilaisia oikeusvaikutuksia eri tarkastuksiin: veroilmoitusten jälkitarkastus päättää kauden, minkä oikeusvaikutuksena on se, että kun tarkastus on aloitettu, verovelvollinen ei voi enää turvautua verotuksen itseoikaisuun eikä veroviranomainen voi tehdä lisätarkastuksia, kun taas muunlaisilla tarkastuksilla ei ole tällaista oikeusvaikutusta, ja jos havaitaan sääntöjenvastaisuus, veroviranomainen voi aloittaa jälkitarkastuksen.
- 20 Tässä yhteydessä unkarilaisten tuomioistuinten väliset mielipide-erot voidaan tiivistää toteamalla, että kun ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä luottamuksensuojan periaatteen soveltamisen objektiivinen edellytys täyttyy, jos veroviranomainen ei kiellä minkään aikaisemman vuoden osalta toimitetun verotarkastuksen aikana verovelvollisen kirjanpitokäytäntöä sellaisen seikan osalta, jota se myöhemmin pitää lainsäädännön vastaisena, Kúria ei pidä perustellun luottamuksen syntymisen osalta hyväksyttävänä perusteina edes kauden päättävässä jälkitarkastuksessa tehtyjä toteamuksia. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toivoo tämän vuoksi selvennystä siihen, voidaanko siinä tapauksessa, että veroviranomainen ei ole lausunut verovelvollisen kirjanpitokäytännöstä eli se ei ole kieltänyt sitä, tämä katsoa täyttävän sen objektiivisen edellytyksen, joka on perustana verovelvollisen perustellulle luottamukselle siihen, että sen soveltama käytäntö, jota veroviranomainen ei ole kieltänyt, on oikeussääntöjen mukainen, vai edellyttääkö tämä joka tapauksessa, että veroviranomainen on antanut tämän hyväksyvän toimen, toimenpiteen tai päätöksen. Lisäksi on ratkaistava myös kysymys siitä, onko viranomaisen sen toiminnan tai toimimatta jättämisen muodolla tai oikeudellisella luonteella, jonka nojalla verovelvollisen perusteltu luottamus syntyy, merkitystä luottamuksensuojan periaatteen sovellettavuuden näkökulmasta, vai edellyttääkö periaatteen soveltaminen, että verovelvollinen osoittaa aktiivisilla toimillaan luottavansa muuttumattomaan oikeustilaan, vai riittääkö subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen myös se, että verovelvollinen, joka luottaa noudattamansa käytännön oikeellisuuteen, ei muuta sitä.