

Υπόθεση C-363/20

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

5 Αυγούστου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (πρωτοβάθμιο δικαστήριο Βουδαπέστης,
Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Ιουνίου 2020

Προσφεύγουσα:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή κατά διοικητικής απόφασης της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνσης Πόρων της Εθνικής Αρχής Φορολογίας και Τελωνείων, Ουγγαρία)

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Λογιστικές αρχές εφαρμοζόμενες στη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων από αμοιβές – Απόφαση της φορολογικής αρχής εκδοθείσα στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου φορολογικής δήλωσης και διαπιστώνουσα την ύπαρξη φορολογικής οφειλής – Δικαίωμα σε δίκαιη δίκη στο πλαίσιο της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου – Ασφάλεια δικαίου – Απαγόρευση κατάχρησης δικαιώματος – Φορολογικό πρόστιμο – Αναλογικότητα – Καταλογισμός στη φορολογική οφειλή που βεβαιώθηκε στο επίμαχο έτος του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ο οποίος προσδιορίστηκε μέσω συμπληρωματικής δήλωσης σχετικής με το προηγούμενο έτος – Επέκταση του ελέγχου της

φορολογικής αρχής στο έτος που προηγείται ή έπεται του επίμαχου έτους – Προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Συμπεριφορά της φορολογικής αρχής η οποία θεμελιώνει εύλογη προσδοκία

Νομική βάση: άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Συνάδει προς το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη, το οποίο αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δικαίου στο άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), και προς τις γενικές αρχές της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου της δήλωσης φορολογουμένου η φορολογική αρχή –χωρίς να διαπιστώνει παράβαση, εκ μέρους του φορολογουμένου, συγκεκριμένης διάταξης του λογιστικού δικαίου ή κανόνα του ουσιαστικού δικαίου σχετικά με τον φόρο που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου και χωρίς να μεταβάλλει το ποσό του οφειλόμενου φόρου σε σχέση με το μνημονευόμενο στη δήλωση των ετών που αφορά η οικονομική δραστηριότητα– διαπιστώνει, άνευ αιτιολογίας, εις βάρος του φορολογουμένου διαφορά οφειλόμενου φόρου για τον λόγο και μόνον ότι αυτός δεν κατάρτισε τη δήλωσή του λαμβάνοντας υπόψη, εκ των γενικών λογιστικών αρχών που ορίζονται στον νόμο περί λογιστικής του κράτους μέλους, δύο βασικές φορολογικές αρχές, όπως απαιτεί η φορολογική αρχή, αλλά κάνοντας χρήση του περιθωρίου εκτίμησης που διαθέτει, βασιζόμενος σε άλλες βασικές αρχές που θεώρησε ότι διέπουν τη λογιστική της οικονομικής δραστηριότητάς του;
- 2) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 3, και το άρθρο 31 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ (τέταρτη οδηγία), λαμβανομένων υπόψη του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη που αναγνωρίζεται στο άρθρο 47 του Χάρτη και των γενικών αρχών της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, που κατοχυρώνονται ως γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, την έννοια ότι, σε περίπτωση οικονομικής δραστηριότητας που αφορά πλείονες οικονομικές χρήσεις, εάν η φορολογική αρχή εφαρμόσει άλλες λογιστικές αρχές που αυτές που επέλεξε ο φορολογούμενος και, ως εκ τούτου, προβεί σε μεταβολή λογιστικής εγγραφής η οποία επηρεάζει επίσης τις φορολογικές δηλώσεις των αμέσως προηγούμενων και επόμενων ετών, είναι υποχρεωμένη να επεκτείνει τον έλεγχό της και στις οικονομικές χρήσεις τις οποίες αφορά η οικονομική δραστηριότητα και τις οποίες επηρεάζουν, επομένως, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής σχετικά με την περίοδο που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου; Κατά τον εκ των υστέρων έλεγχο της δήλωσης του φορολογουμένου, πρέπει η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη, στο οικονομικό έτος που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου, τα στοιχεία που μεταβλήθηκαν μέσω συμπληρωματικής δήλωσης για το προηγούμενο έτος,

- με συνέπεια ο φορολογούμενος να έχει καταβάλει φόρο αχρεωστήτως, εκ του λόγου ότι κατέβαλε τον φόρο πριν αυτός καταστεί ληξιπρόθεσμος, ή συνάδει προς τις προμνησθείσες αρχές και προς την απαγόρευση της κατάχρησης δικαιώματος του άρθρου 54 του Χάρτη διαδικασία βάσει της οποίας η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογικής οφειλής εις βάρος του φορολογουμένου παρά την καταβολή φόρου αχρεωστήτως;
- 3) Μπορεί να θεωρηθεί ως αναλογική κύρωση για την επιλογή ενδεχομένως εσφαλμένης λογιστικής μεθόδου η διαπίστωση της ύπαρξης διαφοράς φόρου η οποία χαρακτηρίζεται οφειλή, λαμβανομένου επίσης υπόψη ότι επιβάλλεται η καταβολή προστίμου –έστω και αν αυτό ανέρχεται μόνο σε 10 %– και χρηματικής ποινής λόγω εκπρόθεσμης καταβολής, εάν ο επίμαχος φόρος καταβλήθηκε πριν καταστεί ληξιπρόθεσμος και εμφανιζόταν, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας και ως το πέρας αυτής, στον τρεχούμενο φορολογικό λογαριασμό της προσφεύγουσας ως αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος και, ως εκ τούτου, δεν υπήρξε καμία απώλεια εσόδων για το Δημόσιο Ταμείο, και δεν υπάρχουν ενδείξεις κατάχρησης;
- 4) Έχει η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης την έννοια ότι η αντικειμενική βάση της, ήτοι η προσδοκία του φορολογουμένου όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση, είναι τεκμηριωμένη εάν η φορολογική αρχή διενήργησε στο παρελθόν έλεγχο στην έδρα του φορολογουμένου κατά τον οποίο διαπίστωσε, καίτοι δεν υπήρξε συγκεκριμένη δήλωση της φορολογικής αρχής ή καίτοι τούτο συνάγεται έμμεσα μόνον από τη συμπεριφορά της, ότι η παρουσίαση και η τήρηση των δικαιολογητικών, των βιβλίων και των στοιχείων ήταν σύμφωνη προς τις απαιτήσεις, ή μπορεί ο φορολογούμενος να επικαλεστεί την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης μόνον εάν η φορολογική αρχή διενεργήσει τον εκ των υστέρων έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων που συνεπάγεται το κλείσιμο των φορολογικών περιόδων, επεκτείνοντάς τον σε κάθε είδους φόρους και αν εκφέρει ρητώς θετική άποψη όσον αφορά τη λογιστική πρακτική του φορολογουμένου; Ενεργεί η φορολογική αρχή κατά τρόπο που συνάδει προς τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εάν, σε μεταγενέστερες αποφάσεις, επιβάλλει τις εκ του νόμου φορολογικές συνέπειες για τις λογιστικές παρατυπίες, ούτως ώστε, επικαλούμενη τον τυπικό ή ελλιπή χαρακτήρα του προηγούμενου ελέγχου ή την έλλειψη ρητής θετικής δήλωσης, να μην αναγνωρίζει ότι η προσφεύγουσα θεώρησε δικαιολογημένα ότι η προηγούμενη λογιστική πρακτική της ήταν ορθή;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- Έβδομη οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης, για

τους ενοποιημένους λογαριασμούς (ΕΕ 1983, L 193, σ. 1, στο εξής: έβδομη οδηγία του Συμβουλίου), άρθρα 16 και 17.

- Τετάρτη οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της Συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών (ΕΕ 1978, L 222, σ. 11, στο εξής: τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου), άρθρα 2 και 31.
- Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρα 47 και 54.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (νόμος LXXXI του 1996, περί φόρου εταιριών και φόρου επί των μερισμάτων· στο εξής: ΤΑΟ), άρθρα 1 και 7. Βάσει του άρθρου 1, ο νόμος αυτός πρέπει να ερμηνεύεται λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (νόμου C του 2000, περί λογιστικής· στο εξής: νόμος περί λογιστικής) και σύμφωνα με αυτές. Οι αποκλίσεις από τις διατάξεις του νόμου περί λογιστικής οι οποίες προορίζονται να διασφαλίζουν την ακριβοδίκαιη απεικόνιση της συνολικής οικονομικής κατάστασης δεν μπορούν να συνεπάγονται αλλαγές στη φορολογική υποχρέωση. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο s, το αποτέλεσμα προ φόρων μειώνεται κατά ποσό ίσο με το 50 % των εσόδων που καταχωρίστηκαν λογιστικά ως αποτέλεσμα προ φόρων του οικονομικού έτους για εισπραχθείσες αμοιβές.
- Νόμος περί λογιστικής, άρθρα 15 και 16. Οι μνημονευθείσες διατάξεις περιλαμβάνουν τις βασικές αρχές που πρέπει να εφαρμόζει ο φορολογούμενος κατά την κατάρτιση των λογαριασμών του και κατά την τήρηση της λογιστικής, στις οποίες καταλέγονται, μεταξύ άλλων, οι αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμος XCII του 2003, περί γενικής φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: προϊσχύσας LPGT), άρθρα 44, 49, 87, 165, 170 και 171. Το άρθρο 44 αφορά τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων και τον τεκμηριωμένο χαρακτήρα τους. Το άρθρο 49 διαλαμβάνει τη δυνατότητα του φορολογουμένου να τροποποιήσει τη δήλωση μέσω της φορολογικής αυτοδιόρθωσης. Στο άρθρο 87 απαριθμούνται οι λεπτομέρειες του ελέγχου και επισημαίνεται ότι ο εκ των υστέρων έλεγχος των δηλώσεων συνεπάγεται κλειστή περίοδο με έναν έλεγχο. Το άρθρο 165 αφορά τη χρηματική ποινή λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου. Το άρθρο 170 ορίζει την έννοια της φορολογικής οφειλής και επιβάλλει να λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως κατά την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης. Το άρθρο 171 ρυθμίζει τη δυνατότητα μείωσης του φορολογικού προστίμου.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (στο εξής: MARCAS MC), παραχώρησε έναντι αμοιβής τη χρήση του σήματός της στις συνδεδεμένες εταιρίες της. Μεταξύ των συμβαλλομένων, η εκκαθάριση πραγματοποιούνταν με την έκδοση τιμολογίων, σε τριμηνιαία βάση, από τη MARCAS MC βάσει του εκτιμώμενου από τις συνδεδεμένες εταιρίες κύκλου εργασιών για το σχετικό τρίμηνο. Στα τιμολόγια αυτά, η MARCAS MC διόρθωνε τις υποχρεώσεις καταβολής λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορά μεταξύ των εκτιμώμενων στοιχείων του προηγούμενου τριμήνου και του πραγματικού κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα να αφαιρεί τη διαφορά από το σύνολο των τιμολογίων για το σχετικό τρίμηνο ή να προσθέτει τη διαφορά στα εν λόγω τιμολόγια.
- 2 Στις 11 Μαρτίου 2014, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στην έδρα της MARCAS MC σε σχέση με το διάστημα από τον Ιανουάριο του 2010 έως τον Δεκέμβριο του 2013. Κατά την έκθεση ελέγχου, η οποία συντάχθηκε στις 24 Ιουλίου 2015, αντικείμενο αυτού ήταν μόνο οι σχετικές με την αμοιβή πράξεις και, βάσει της εξέτασης των εγγράφων και των δηλώσεων που συλλέχθηκαν, ο έλεγχος περατώθηκε καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η πρακτική της MARCAS MC ήταν σύμφωνη προς τα προβλεπόμενα στον προϊσχύσαντα LPGT.
- 3 Στις 18 Σεπτεμβρίου 2014, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στην έδρα της MARCAS MC σε σχέση με το οικονομικό έτος 2013, ο οποίος είχε ως αντικείμενο των εκ των υστέρων έλεγχο των δηλώσεων. Ο έλεγχος αυτός επεκτάθηκε στο σύνολο των φόρων και των δημόσιων επιδοτήσεων. Βάσει των συμπερασμάτων της ως άνω αρχής, η λογιστική αντιμετώπιση, από τη MARCAS MC, της εκκαθάρισης των εσόδων από αμοιβές δεν ήταν σύμφωνη προς τις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση που προβλέπονται στον νόμο περί λογιστικής, διότι, μεταξύ άλλων, στο τιμολόγιο για το πρώτο τρίμηνο του 2013 είχε λάβει υπόψη, ως στοιχεία που μείωναν τα δικαιώματα, τα έσοδα από δικαιώματα που είχαν ήδη περιληφθεί στο τιμολόγιο για το τέταρτο τρίμηνο του 2012 (τα οποία αποδείχθηκαν υπερβολικά λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών στοιχείων). Στην απόφαση της 4ης Απριλίου 2016, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη διαφοράς οφειλόμενου φόρου εις βάρος της MARCAS MC και επέβαλε σε αυτήν πρόστιμο ανερχόμενο στο 50 % της φορολογικής οφειλής και χρηματική ποινή λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.
- 4 Κατόπιν έκδοσης της απόφασης της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, η MARCAS MC εφάρμοσε τον μηχανισμό φορολογικής αυτοδιόρθωσης σε σχέση με τις φορολογικές υποχρεώσεις της των ετών 2011 και 2012. Από την αυτοδιόρθωση αυτή προέκυψε ότι η φορολογική υποχρέωσή της ανερχόταν σε ποσό κατώτερο του μνημονευόμενου στη δήλωση για το 2012, ενώ η διαφορά διατηρήθηκε ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό στον τρεχούμενο φορολογικό λογαριασμό της.

- 5 Κατόπιν ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η MARCAS MC, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή (στο εξής: Διεύθυνση Πόρων) μείωσε το ποσό του προστίμου στο 10 % της φορολογικής οφειλής.
- 6 Η MARCAS MC άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης του δεύτερου βαθμού. Το επιληφθέν της υπόθεσης δικαστήριο ακύρωσε την προσβαλλόμενη απόφαση και διέταξε τη Διεύθυνση Πόρων να εκδώσει νέα απόφαση δεύτερου βαθμού. Στη νέα διαδικασία, η απόφαση του δεύτερου βαθμού που εκδόθηκε στις 22 Αυγούστου 2018 τροποποίησε μεν την απόφαση του πρώτου βαθμού μειώνοντας το πρόστιμο σε 10 % της φορολογικής οφειλής, καθώς και το ποσό της χρηματικής ποινής λόγω καθυστέρησης πληρωμής, πλην όμως επικύρωσε την απόφαση αυτή κατά τα λοιπά.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Υποστηρίζοντας ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δίκαιης κρίσης, η MARCAS MC επισημαίνει ότι οι αρχές που προβλέπονται στον νόμο περί λογιστικής πρέπει να λαμβάνονται σφαιρικά υπόψη, πλην όμως η Διεύθυνση Πόρων στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η Αρχή Πόρων όφειλε να είχε λάβει υπόψη, στο επίμαχο έτος, ορισμένα στοιχεία τα οποία τροποποιήθηκαν μέσω της συμπληρωματικής δήλωσης για το προηγούμενο έτος και, συγκεκριμένα, ότι η MARCAS MC είχε εκπληρώσει την υποχρέωσή της καταβολής του φόρου πριν από την ημερομηνία λήξης της σχετικής προθεσμίας. Επιπλέον, η MARCAS MC διατείνεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, διότι, λαμβανομένων υπόψη των δηλώσεων προηγούμενων ελέγχων, είχε δικαιολογημένα την πεποίθηση ότι οι ενέργειές της ήταν σύμφωνες προς τους νομικούς κανόνες και, επομένως, δεν μπορούσε να αναμένεται ότι θα μετέβαλε την πρακτική της, την οποία η φορολογική αρχή δεν είχε επικρίνει προηγουμένως.
- 8 Κατά τη Διεύθυνση Πόρων, πρέπει να εφαρμόζονται όλες οι λογιστικές αρχές που προβλέπονται στον νόμο περί λογιστικής και, με τις ενέργειές του, ο φορολογούμενος ενδέχεται επίσης να παραβίασε όλες τις αρχές αυτές. Κατ' αυτήν, η ερμηνεία των αρχών αυτών από τη MARCAS MC είναι εσφαλμένη. Επιπλέον, η Διεύθυνση Πόρων επισημαίνει ότι οι δηλώσεις που περιέχονταν στην προηγούμενη έκθεση ελέγχου είχαν απλώς τυπικό χαρακτήρα, διότι αφορούσαν αποκλειστικά και μόνο τη συμμόρφωση προς τα προβλεπόμενα στον προϊσχύσαντα LPGT.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 9 Αντικείμενο της διαφοράς είναι ο καθορισμός της βάσης επιβολής του φόρου και του συντελεστή του φόρου εταιριών. Στην Ουγγαρία, κατά τον ΤΑΟ (όσον αφορά τον φόρο εταιριών), βάση επιβολής του εν λόγω φόρου είναι το λογιστικό αποτέλεσμα υπολογιζόμενο κατά τον νόμο περί λογιστικής, καίτοι ο ΤΑΟ προβλέπει διάφορους διορθωτικούς συντελεστές διόρθωσης όσον αφορά το

αποτέλεσμα αυτό. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η λογιστική αντιμετώπιση των οικονομικών πράξεων του έτους 2013 πρέπει να εξεταστεί λαμβανομένων υπόψη της τέταρτης και της έβδομης οδηγίας του Συμβουλίου, οι οποίες ίσχυαν ακόμη κατά το οικονομικό έτος που αποτέλεσε αντικείμενο του ελέγχου, και του νόμου περί λογιστικής, ο οποίος μετέφερε τις ως άνω οδηγίες στο ουγγρικό δίκαιο.

- 10 Όσον αφορά την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) να απαντήσει στα υποβαλλόμενα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι στήριξε τα ερωτήματά του σε γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης οι οποίες διατυπώθηκαν ουσιαστικά στη νομολογία του Δικαστηρίου και αποτυπώνονται πλέον στο άρθρο 6 ΣΕΕ.
- 11 Κατά την απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C- 617/10, EU:C:2013:105), όταν δικαστήριο κράτους μέλους καλείται να ελέγξει τη συμφωνία προς τα θεμελιώδη δικαιώματα εθνικής διάταξης ή εθνικού μέτρου που εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης και, στο πλαίσιο αυτό, καλείται να ερμηνεύσει τις διατάξεις του Χάρτη, έχει τη δυνατότητα –και, ενδεχομένως, την υποχρέωση– να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ. Κατά το νομολογιακό κριτήριο που διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, Cilfit κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335), αυτό θα είναι αναγκαίο οσάκις το ανακύψαν ζήτημα είναι ουσιώδες, η οικεία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν έχει ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο ή η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης δεν παρίσταται τόσο προφανής ώστε να μην αφήνει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία.
- 12 Όσον αφορά τις δύο πρώτες προϋποθέσεις, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι η εφαρμογή, από τη φορολογική αρχή, των γενικών αρχών που απαριθμούνται στον νόμο περί λογιστικής, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 2, παράγραφος 3, και στο άρθρο 31, παράγραφος 1, της τέταρτης οδηγίας του Συμβουλίου, ανάγεται στην ουσία της υπόθεσης και, επομένως, τα ερωτήματα είναι ουσιώδη. Το Δικαστήριο έχει διαμορφώσει πλούσια νομολογία σχετικά με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου, του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη και της αναλογικότητας, η οποία βασίζεται, όμως, σε πραγματικά και νομικά ζητήματα όλως διαφορετικά, και, ως εκ τούτου, διαπιστώνεται ότι οι επίμαχες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν έχουν ερμηνευθεί ακόμη από το Δικαστήριο.
- 13 Όσον αφορά την παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων, η δυνατότητα επίκλησης της αρχής αυτής εξαρτάται, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, από τον δικαιολογημένο χαρακτήρα των προσδοκιών του φορολογουμένου (αντικειμενική πτυχή) και από το αν ο φορολογούμενος έχει όντως την πεποίθηση ότι η υφιστάμενη κατάσταση παραμένει αμετάβλητη (υποκειμενική πτυχή). Επομένως, το Δικαστήριο εξετάζει κατ' αρχάς, αφενός, αν οι προσδοκίες του ενδιαφερομένου έχουν αντικειμενική βάση η οποία μπόρεσε, ευλόγως, να του δημιουργήσει ορισμένες ελπίδες και, αφετέρου, αν η εμπιστοσύνη αυτή εκδηλώθηκε κατά κάποιον τρόπο. Επί του ζητήματος αυτού, η νομολογία των ουγγρικών δικαστηρίων δεν είναι ομοιογενής.

Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν μπορεί να αναμένεται ότι, χωρίς σχετικές κανονιστικές αλλαγές, ο φορολογούμενος θα τροποποιήσει τη λογιστική πρακτική του σε σχέση με τις πράξεις εάν η φορολογική αρχή δεν έχει επικρίνει την πρακτική αυτή κατόπιν διεξοδικού ελέγχου. Αντιθέτως, το Κύγια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) επισήμανε ότι η θεμελίωση δικαιώματος στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία διασφαλίζει την προστασία σε σχέση με μελλοντικές αλλαγές, ή η επίκληση ευνοϊκότερης αντιμετώπισης, είναι δυνατές μόνον με επίκληση κάποιας θετικής δήλωσης ή πραγματικής περίπτωσης. Επομένως, το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν εξέφερε κάποια άποψη δεν σημαίνει ότι χαρακτήρισε ορθή τη λογιστική πρακτική του φορολογουμένου. Ως εκ τούτου, όσον αφορά την αντικειμενική και την υποκειμενική προϋπόθεση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η πρακτική που εφαρμόζεται στο κράτος μέλος δεν συνάδει προς τη θεωρία περί σαφούς πράξης (*acte clair*) που διατυπώνεται στην απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, *Cilfit* κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335), ήτοι δεν υφίσταται ορθή εφαρμογή του δικαίου ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία. Το ζήτημα ερμηνείας του δικαίου το οποίο ανακύπτει κατά την εφαρμογή της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επηρεάζει ασφαλώς την επί της ουσίας επίλυση της διαφοράς, δεδομένου ότι είναι ουσιώδες και δεν μπορεί να επιλυθεί χωρίς την υποβολή αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

- 14 Στις παρατηρήσεις του επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο νόμος περί λογιστικής δεν θεσπίζει ιεραρχική κατάταξη των λογιστικών αρχών. Όλοι οι κανόνες υπόκεινται σε μία και μοναδική αρχή σύμφωνα με την οποία τα λογιστικά βιβλία πρέπει να τηρούνται κατά τρόπο ώστε οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που καταρτίζονται βάσει αυτών να απεικονίζουν ακριβοδίκαια την περιουσιακή και χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρίας καθώς και τα έσοδα αυτής. Εκκινώντας από την αρχή αυτή, η βάση επιβολής του φόρου εταιριών μπορεί να είναι μόνον το πραγματικό αποτέλεσμα της δραστηριότητας. Προς τούτο, ο φορολογούμενος δικαιούται να επιλέξει, μεταξύ διάφορων δυνητικών επιλογών, τη λογιστική μέθοδο που να είναι πιο πρόσφορη για την επίτευξη του προμνησθέντος σκοπού και που να ανταποκρίνεται καλύτερα στις πράξεις του. Ανεξαρτήτως της εφαρμοζόμενης λογιστικής μεθόδου, αυτή θα πρέπει να είναι κατάλληλη για την απεικόνιση του πραγματικού αποτελέσματος της δραστηριότητας.
- 15 Η φορολογική αρχή άντλησε τις διαπιστώσεις της αποκλειστικά και μόνον από τις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, χωρίς να λάβει υπόψη το σύνολο των, στενά αλληλένδετων, αρχών που ορίζονται στον νόμο περί λογιστικής και στην τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου ούτε τη λογιστική πολιτική της MARCAS MC, πλην όμως δεν εντόπισε καμία άλλη παρατυπία. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει την πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής δυνάμει της οποίας αυτή, σε περίπτωση οικονομικής δραστηριότητας η οποία εκτείνεται επίσης στο προηγούμενο ή στο επόμενο οικονομικό έτος, θεμελιώνει κατά κανόνα τη δήλωση σε άλλες λογιστικές αρχές, μη λαμβάνοντας υπόψη αυτές που επέλεξε ο φορολογούμενος, ήτοι, μεταβάλλει την εγγραφή, και τούτο δημιουργεί διαφορά

φόρου η οποία χαρακτηρίζεται φορολογική οφειλή στο έτος που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου, ενώ στο προηγούμενο ή στο επόμενο έτος αυτού υπάρχει αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος, χωρίς εντούτοις να μεταβάλλεται το ποσό του φόρου όσον αφορά τα δύο σχετικά διαδοχικά έτη, διότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί το συνολικό ποσό του φόρου. Καίτοι δεν εμποδίζεται από τον νόμο να πράξει κάτι τέτοιο, η φορολογική αρχή δεν επεκτείνει τον έλεγχό της στο αμέσως προηγούμενο ή στο αμέσως επόμενο έτος εκείνου που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου, τα οποία επίσης επηρεάζονται από την επιλεγείσα λογιστική αρχή. Εάν η φορολογική αρχή έλεγχε περισσότερα οικονομικά έτη, δεν θα μπορούσε να διαπιστώσει την ύπαρξη διαφοράς οφειλόμενου φόρου.

- 16 Παρότι ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διεκδικήσει μέσω της φορολογικής αυτοδιόρθωσης το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό που ανέκυψε στο έτος που δεν υποβλήθηκε σε έλεγχο, αυτό τον απαλλάσσει μόνον από τη διπλή καταβολή της φορολογικής διαφοράς, αλλά όχι από την καταβολή του προστίμου και της χρηματικής ποινής λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.
- 17 Στις παρατηρήσεις του επί του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το ποσό που καθορίστηκε ως φορολογική οφειλή καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή, και δη πριν από τη λήξη της σχετικής προθεσμίας. Παράλληλα, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη, κατά τον έλεγχο που διενήργησε σε σχέση με το επίμαχο έτος, τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που επισημαίνονται στη συμπληρωματική δήλωση ή το τροποποιημένο οικονομικό έτος το οποίο αυτή αφορά. Στην υπό κρίση υπόθεση, αυτό είχε ως συνέπεια το αποτέλεσμα του ελέγχου να μην αντικατοπτρίζει το πραγματικό αποτέλεσμα της δραστηριότητας της MARCAS MC, διότι η εταιρία αυτή δεν μπόρεσε να καταλογίσει στην οφειλή του έτους 2013 το ποσό που κατέβαλε αχρεωστήτως το έτος 2012.
- 18 Όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, ως αποτέλεσμα του προηγούμενου ελέγχου που διενεργήθηκε στην έδρα της MARCAS MC, η φορολογική αρχή κατέγραψε στην έκθεση ότι η MARCAS MC τηρούσε τα λογιστικά βιβλία κατά τρόπο σύμφωνο προς τα προβλεπόμενα στον προΐσχύσαντα LPGT. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η φορολογική αρχή όχι μόνον είχε λάβει εμμέσως γνώση της λογιστικής πρακτικής της MARCAS MC, αλλά είχε εκφέρει θετική άποψη όσον αφορά τη συμμόρφωσή της προς τον νόμο. Επιπλέον, ρητό και αποκλειστικό αντικείμενο του προμνησθέντος ελέγχου ήταν οικονομική δραστηριότητα πανομοιότυπη με την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση.
- 19 Εξάλλου, βάσει του προΐσχύσαντος LPGT, οι διάφοροι έλεγχοι παράγουν διαφορετικά έννομα αποτελέσματα: ενώ ο εκ των υστέρων έλεγχος των φορολογικών δηλώσεων συνεπάγεται το κλείσιμο της περιόδου, της οποίας το έννομο αποτέλεσμα είναι ότι, αφ' ης στιγμής ξεκινήσει ο έλεγχος, ο φορολογούμενος δεν μπορεί πλέον να κάνει χρήση της φορολογικής αυτοδιόρθωσης και η φορολογική αρχή δεν μπορεί να διενεργήσει πρόσθετους ελέγχους, άλλα δε είδη ελέγχου δεν παράγουν τέτοιο έννομο αποτέλεσμα και, σε

περίπτωση διαπίστωσης παρατυπίας, η φορολογική αρχή μπορεί να διενεργήσει εκ των υστέρων έλεγχο.

- 20 Στο πλαίσιο αυτό, οι διαφορετικές απόψεις των ουγγρικών δικαστηρίων μπορούν να συνοψιστούν ως εξής: ενώ, κατά το αιτούν δικαστήριο, η αντικειμενική προϋπόθεση για την εφαρμογή της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης πληρούται αν η φορολογική αρχή δεν επικρίνει, κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου διενεργηθέντος σε σχέση με προηγούμενα έτη, τη λογιστική πρακτική του φορολογουμένου ως προς ένα στοιχείο το οποίο θεωρεί μεταγενέστερα ότι αντιβαίνει στον νόμο, το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο) δεν θεωρεί αποδεκτά, ως δικαιολογημένη προσδοκία, ούτε καν τις διαπιστώσει του εκ των υστέρων ελέγχου ο οποίος συνεπάγεται το κλείσιμο της περιόδου. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή δεν εξέφερε άποψη επί της λογιστικής πρακτικής του φορολογουμένου, ήτοι, δεν επέκρινε την εν λόγω πρακτική, μπορεί να θεωρηθεί ότι το στοιχείο αυτό συνιστά την αντικειμενική προϋπόθεση που θεμελιώνει την εύλογη προσδοκία του φορολογουμένου ότι η μη επικριθείσα από τη φορολογική αρχή πρακτική του είναι σύμφωνη προς τους νομικούς κανόνες ή αν πρέπει για τον σκοπό αυτό να υπάρχει, σε κάθε περίπτωση, πράξη, μέτρο ή θετική απόφαση της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, πρέπει να επιλυθεί επίσης το ζήτημα του αν, από την άποψη της δυνατότητας εφαρμογής της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ασκούν επιρροή ο νομικός τύπος ή η νομική φύση της ενέργειας ή της σιωπής της διοίκησης που γεννά την εύλογη προσδοκία του φορολογουμένου και αν είναι αναγκαίο, για την εφαρμογή της εν λόγω αρχής, να προβεί ο φορολογούμενος σε κάποια θετική πράξη με την πεποίθηση ότι το νομικό πλαίσιο δεν έχει μεταβληθεί ή αν, προκειμένου να εκπληρωθεί η υποκειμενική προϋπόθεση, αρκεί επίσης η μη μεταβολή της πρακτικής από τον φορολογούμενο, ο οποίος έχει την πεποίθηση ότι η πρακτική που εφαρμόζει είναι ορθή.