

Kohtuasi C-363/20

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

5. august 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. juuni 2020

Hageja/Kaebuse esitaja:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Kostja/Vastustaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría)

Põhikohtuasja ese

Halduskaebus riikliku maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraadi tehtud haldusotsuse peale.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Kasutustasudest saadud tulude raamatupidamiskäsitlusele kohaldatavad raamatupidamispõhimõtted – Maksudeklaratsiooni järelkontrolli kontekstis maksuhalduri tehtud otsus, millega tuvastatakse maksuvõlg – Õigus õiglasele kohtulikule arutelule maksukontrollimenetluse kontekstis – Õiguskindlus – Õiguse kuritarvitamise keeld – Maksutrahv – Proportsionaalsus – Eelneva aasta kohta koostatud täiendava deklaratsiooniga kindlaks määratud enammakstud maksu asjaomasel aastal deklareeritud maksuvõlast mahaarvamine – Maksuhalduri kontrolli laiendamine asjaomasele aastale eelnevale või järgnevale

aastale – Õiguspärase ootuse kaitse – Maksuhalduri teguviis, mis annab alust õiguspärasele ootusele

Õiguslik alus: ERTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kas Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklis 47 õiguse üldpõhimõttena tunnustatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse üldpõhimõtetega on kooskõlas liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille alusel maksuhaldur tuvastab maksumaksja deklaratsiooni järelkontrolli kontekstis – ilma et oleks hinnatud, kas maksumaksja on rikkunud konkreetset raamatupidamisnormi või materiaalsoigunormi, mis käsitleb kontrolli esemeks olevat maksu, ja ilma et majandusaastate deklaratsiooni alusel võlgnetavat maksuosa oleks muudetud – oma hinnangut põhjendamata maksuvahe, mis tuleb maksumaksjal tasuda, ainuüksi põhjusel, et maksumaksja ei koostanud oma deklaratsiooni liikmesriigi raamatupidamisseaduses sätestatud raamatupidamisõhimõtete hulgast kahte maksupõhimõtet arvesse võttes, nagu nõuab maksuhaldur, vaid koostas selle oma kaalutlusruumi kasutades teiste põhimõtete alusel, mis kehtivad maksumaksja arvates tema majandustegevuse suhtes?
2. Kas direktiivi 78/660/EMÜ (neljas direktiiv) artikli 2 lõiget 3 ja artiklit 31 võib harta artiklis 47 tunnustatud õigust õiglasele kohtulikule arutamisele ning liidu õiguse üldpõhimõtetena sätestatud õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse üldpõhimõtteid silmas pidades tõlgendada nii, et kui maksuhaldur asendab majandustegevuse korral, mis toimub mitmel majandusaastal, maksumaksja valitud raamatupidamisõhimõtteid teiste raamatupidamisõhimõtetega ning teeb sellest tulenevalt muudatuse raamatupidamiskandes, mis mõjutab ka eelneva ja järgneva aasta maksudeklaratsioone, peab ta laiendama oma maksukontrolli ka nendele majandusaastatele, millal toimus majandustegevus ja mida maksuhalduri järeldused maksukontrolli vaatlusaluse perioodi kohta seega samuti puudutavad? Kas maksuhaldur peab maksumaksja deklaratsiooni suhtes järelkontrolli tegemisel võtma vaatlusalusel majandusaastal arvesse raamatupidamiskirjeid, mida on muudetud eelneva aasta kohta esitatud täiendava deklaratsiooniga, mille tulemusel maksumaksja on teinud enammakse, kuna ta on maksnud maksu enne maksetähtpäeva, või kas selline toimimisviis, mille alusel maksuhaldur tuvastab maksumaksja puhul maksuvõla, kuigi on tehtud enammakse, on nimetatud põhimõtetega ja harta artiklis 54 sätestatud õiguse kuritarvitamise keeluga kooskõlas?
3. Kas on proportsionaalne karistada niisuguse arvestusmeetodi valimist, mis osutub valeks, sellega, et tuvastatakse maksuvahe, mis kvalifitseeritakse

maksuvõlak, võttes lisaks arvesse, et määratakse trahv – isegi kui see on ainult 10% summas – ja viivis, kui vaidlusalune maks on makstud enne maksetähtpäeva ja see on olnud kogu menetluse jooksul kuni lõpuni kaebaja maksuarvelduskontol enammakse, nii et maksuhalduril ei ole tulusid saamata jäänud, ja ei ole mingeid kaudseid tõendeid kuritarvitusest?

4. Kas õiguspärase ootuse (kaitse) põhimõtet võib tõlgendada nii, et selle objektiivne alus, s.o maksumaksja ootus tema raamatupidamiskäsitluse suhtes, on põhjendatud, kui maksuhaldur on varem teinud maksumaksja juures kontrolli, mille käigus ta on hinnanud – ehkki ei ole seda konkreetselt tuvastanud või see järeldub vaikimisi tema toimimisviisist –, et tõendavate dokumentide, raamatupidamise ja registrite esitamine ja pidamine on nõuetele vastav, või võib maksumaksja tugineda õiguspärase ootuse põhimõttele ainult siis, kui maksuhaldur kontrollib tagantjärele tema maksudeklaratsioone, mille aruandeperioodid on suletud, laiendades kontrolli igat liiki maksudele, ning teeb maksumaksja raamatupidamistava kohta sõnaselgelt soodsa otsuse? Kas maksuhaldur toimib kooskõlas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega, kui ta oma hilisemates otsustes omistab raamatupidamiseeskirjade eiramistele õiguslikke ja maksualaseid tagajärgi, nii et ta – väites, et varasem maksukontroll oli formaalne või mittetäielik või et ta ei ole sõnaselgelt avaldatud soodsat seisukohta – ei tunnista, et kaebajal oli põhjendatud ootus, et tema varasem raamatupidamistava oli õige?

Viidatud liidu õigusnormid

- Nõukogu 13. juuni 1983. aasta seitsmes direktiiv 83/349/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb konsolideeritud aastaaruandeid (EÜT 1983, L 193, lk 1; ELT eriväljaanne 17/01, lk 58; edaspidi „nõukogu seitsmes direktiiv“), artiklid 16 ja 17.
- Nõukogu 25. juuli 1978. aasta neljas direktiiv, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid (EÜT 1978, L 222, lk 11; ELT eriväljaanne 17/01, lk 21; edaspidi „nõukogu neljas direktiiv“), artiklid 2 ja 31.
- Euroopa Liidu põhiõiguste harta, artiklid 47 ja 54.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

- 1996. aasta LXXXI seaduse äriühingu tulumaksu ja dividendimaksu kohta (a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI törvény; edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“), §-d 1 ja 7. Seda seadust tuleb vastavalt selle §-le 1 tõlgendada, võttes arvesse 2000. aasta C seaduseraamatupidamise kohta (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; edaspidi „raamatupidamise seadus“) sätteid ja kooskõlas nende sätetega. Erinevused võrreldes raamatupidamise

seaduses sätestatuga, mis on mõeldud tõetruu ja tõese tervikpildi kindlustamiseks, ei või põhjustada maksukohustuse muutmist. Vastavalt § 7 lõike 1 punktile s vähendatakse tulumaksueelset kasumit (kahjumit) summa võrra, mis võrdub 50%-ga tuludest, mis on kajastatud majandusaastal kasutustasudest saadud maksustamiseelse kasumi (kahjumina).

- 2000. aasta C seaduse raamatupidamise kohta (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; edaspidi „raamatupidamise seadus“) §-d 15 ja 16. Viidatud õigusnormides on sätestatud aluspõhimõtted, mida maksumaksja peab oma aruannete koostamisel ja raamatupidamises kohaldama ning mille hulgas on lisaks paljudele teistele majandusaasta tekkepõhisuse ja raamatupidamisarvestuse põhimõtted.
- 2003. aasta XCII seadus maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „vana maksukorralduse seadus“), §-d 44, 49, 87, 165, 170 ja 171. § 44 käsitleb raamatupidamise ja registrite pidamise vormi ning dokumenteerimist. § 49 käsitleb võimalust, et maksumaksja muudab deklaratsiooni maksudeklaratsiooni ise parandamise teel. §-s 87 on loetletud maksukontrollimeetodid ja välja toodud, et maksukontrolli tulemusel, mille eesmärk on kontrollida deklaratsioone tagantjärele, aruandeperiood kontrolliga suletakse. § 165 käsitleb viivist maksu maksmise eest väljaspool tähtaega. §-s 170 on määratletud mõiste „maksuvõlg“ ja sätestatud kohustus võtta enammakstud summasid arvesse maksukohustuse täitmisena. § 171 reguleerib maksutrahvi vähendamise võimalust.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (edaspidi „MARCAS MC“) andis talle kuuluva kaubamärgi kasutustasu eest oma sidusettevõtjate kasutusse. Pooltevaheline arveldamine toimus selliselt, et MARCAS MC väljastas kvartaliarved sidusettevõtjate hinnanguliste müügiarvude alusel asjaomase kvartali kohta. Nendes arvetes korrigeeris MARCAS MC maksekohustusi, võttes arvesse eelneva kvartali hinnanguliste andmete ja tegelike müügiarvude vahet, nii et ta arvas vahe kõnealuse kvartali arvete kogusummast maha või liitis selle neile.
- 2 Esimese astme maksuhaldur algatas 11. märtsil 2014 MARCAS MC juures maksukontrolli ajavahemiku 2010. aasta jaanuarist kuni 2013. aasta detsembrini kohta. 24. juulil 2015 koostatud maksukontrolli protokolli kohaselt kontrolliti ainult kasutustasudega seotud tehinguid ning saadud dokumentide ja deklaratsioonide kontrollimise põhjal järeldati lõpuks, et MARCAS MC tava oli vana üldise maksukorralduse seadusega kooskõlas.
- 3 Esimese astme maksuhaldur algatas 18. septembril 2014 MARCAS MC juures 2013. majandusaasta maksukontrolli, mille eesmärk oli deklaratsioonide järelkontroll. See maksukontroll laienes kõikidele maksudele ja riiklikele toetustele. Nimetatud ametiasutuse järelduste kohaselt ei olnud see, kuidas MARCAS MC kasutustasudest saadud tulude arveldamist raamatupidamises käsitles,

raamatupidamise seaduses sätestatud majandusaasta tekkepõhisuse ja raamatupidamisarvestuse põhimõtetega kooskõlas, sest 2013. aasta esimese kvartali arvel oli raamatupidamiskirjetena, mis vähendasid kasutustasu, muu hulgas arvesse võetud kasutustasudest saadud tulusid, mis olid juba sisse arvatud 2012. aasta neljanda kvartali arves (mis olid tegelike arvandmete alusel ülemääraseid). Esimese astme maksuhaldur tuvastas oma 4. aprilli 2016. aasta otsuses maksuvahe, mis tuli MARCAS MC-l tasuda, ja määras talle trahvi summas, mis oli 50% maksuvõlast, ning viivise.

- 4 Pärast esimese astme maksuhalduri otsuse vastuvõtmist käivitas MARCAS MC oma 2011. ja 2012. aasta maksukohustuste suhtes maksudeklaratsioonide ise parandamise mehhanismi. Sellest ise parandamisest tuli välja, et tema maksukohustus oli väiksem kui 2012. aasta deklaratsioonil märgitud summa, samas kui ta säilitas oma maksuarvelduskontol vahe enamaksena.
- 5 Pärast MARCAS MC kaebuse esitamist vähendas teise astme maksuhaldur (edaspidi „vaidluste lahendamise direktoraat“) trahvisummat 10%-ni maksuvõlast.
- 6 MARCAS MC esitas teise astme otsuse peale kaebuse. Asja menetlenud kohus tühistas vaidlustatud otsuse ja andis vaidluste lahendamise direktoraadile korralduse teha uus teise astme otsus. Uues menetluses muudeti teise astme 22. augusti 2018. aasta otsusega esimese astme otsust nii, et trahvi vähendati 10%-ni maksuvõlast ja vähendati viivise summat, kuid kinnitati esimese astme kohtuotsust ülejäänud osas.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 MARCAS MC märgib väites, et on rikutud õiguskindluse ja õiglase kohtuliku arutamise põhimõtteid, et tuleb arvesse võtta kõiki raamatupidamise seaduses sätestatud põhimõtteid, aga et vaidluste lahendamise direktoraat võttis aluseks ainult majandusaasta tekkepõhisuse ja raamatupidamisarvestuse põhimõtted. Vaidluste lahendamise direktoraat oleks tema arvates pidanud asjaomasel aastal arvesse võtma teatavaid raamatupidamiskirjeid, mida oli eelneva aasta kohta esitatud täiendava deklaratsiooniga muudetud, st, et MARCAS MC oli oma maksu maksmise kohustuse täitnud enne tegelikku maksetähtpäeva. Lisaks väidab MARCAS MC, et on rikutud õiguspärase ootuse (kaitse) põhimõtet, sest tema eelnevates maksukontrollides tehtud tuvastustel põhinev ootus, et tema toimimisviis on endiselt õigusnormidega kooskõlas, oli põhjendatud ning seepärast ei saanud temalt oodata, et ta muudaks oma tava, mida maksuhaldur ei olnud varem kritiseerinud.
- 8 Vaidluste lahendamise koda on seisukohal, et tuleb kohaldada kõiki raamatupidamise seaduse raamatupidamispõhimõtteid ja et maksumaksja võib olla oma toimumisviisiga ka neid kõiki rikkunud. Tema arvates tõlgendab MARCAS MC neid põhimõtteid valesti. Vaidluste lahendamise koda rõhutab ühtlasi, et eelneva maksukontrolli protokollis tuvastused olid pelgalt formaalsed, sest selles oli tuvastatud ainult vana üldise maksukorralduse seaduse täitmist.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 9 Vaidluse ese on kindlaks määrata maksustatav summa ja äriühingu tulumaksu määr. Ungaris on vastavalt äriühingu tulumaksu seadusele (äriühingu tulumaksu osas) selle maksuga maksustatav summa vastavalt raamatupidamise seadusele välja arvatud arvestuslik kasum, kuigi äriühingu tulumaksu seaduses on sätestatud selle kasumi suhtes rida korrigeerimistegureid. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tuleb 2013. aasta majandustehingute raamatupidamiskäsitlust kontrollida lähtuvalt nõukogu neljandast ja seitsmendast direktiivist, mis maksukontrolli esemeks oleval majandusaastal veel kehtisid, ja raamatupidamise seadusest, millega need direktiivid on Ungari õigusesse üle võetud.
- 10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi „Euroopa Kohus“) pädevuse kohta esitatud eelotsuse küsimustele vastata, et ta on esitanud oma küsimused liidu õiguse üldpõhimõtete alusel, mis on põhimõtteliselt välja kujunenud Euroopa Kohtu praktikas ja mis on nüüd sätestatud ka ELL artiklis 6.
- 11 Vastavalt Euroopa Kohtu 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsusele Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) on liikmesriikide kohtutel, kui nad peavad kontrollima niisuguse riigisisese õigusnormi või meetme kooskõla põhiõigustega, millega rakendatakse liidu õigust, ja neil tuleb sellega seoses tõlgendada harta sätteid, võimalus ja kõnesoleval juhul ka kohustus esitada Euroopa Kohtule vastavalt ELTL artiklile 267 eelotsusetaotlus. Vastavalt 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsuses Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335) sedastatud kohtupraktikas kinnitatud seisukohale on see vajalik alati, kui tekkinud küsimus on asjakohane, kui Euroopa Kohus ei ole asjaomast liidu õigusnormi veel tõlgendanud või kui liidu õiguse õige kohaldamine ei ole niivõrd ilmselge, et puudub põhjendatud kahtlus.
- 12 Esimese kahe tingimuse kohta selgitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et see, kas maksuhaldur kohaldab raamatupidamise seaduses loetletud põhimõtteid kooskõlas nõukogu neljanda direktiivi artikli 2 lõikega 3 ja artikli 31 lõikega 1, puudutab kohtuasja sisulisi küsimusi, mistõttu on küsimused asjassepuutuvad. Euroopa Kohus on õiguskindluse, õiguse õiglasele kohtulikule arutamisele ja proportsionaalsuse põhimõtete kohta kujundanud väga ulatusliku kohtupraktika, mis põhineb siiski faktiliselt ja õiguslikult täiesti erinevatel küsimustel, mistõttu võib väita, et Euroopa Kohus ei ole asjaomaseid liidu õiguse sätteid veel tõlgendanud.
- 13 Mis puutub maksumaksjate õiguspärase ootuse (kaitse) põhimõtte rikkumisse, siis sellele põhimõttele tuginemise võimalus sõltub Euroopa Kohtu praktika kohaselt nende ootuste põhjendatusest (objektiivne aspekt) ja sellest, kas menetlusepool tõepoolest loodab, et olemasolev olukord jääb püsima (subjektiivne aspekt). Seega analüüsib Euroopa Kohus eelkõige, kas menetlusepoole ootustel on esiteks objektiivne alus, mis võis temas põhjendatult tekitada teatavaid ootusi, ja teiseks, kas see ootus on mingil viisil avaldunud. Selles suhtes ei ole Ungari kohtute

praktika ühetaoline. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et maksumaksjalt ei saa juhu, kui asjaomaseid õigusnorme ei ole muudetud, oodata, et ta muudaks oma raamatupidamistava tehingute suhtes, kui maksuhaldur ei ole pärast ammendavat maksukontrolli seda tava kritiseerinud. Kúria (Ungari kõrgeim kohus) on seevastu märkinud, et mõnda õigust on võimalik põhjendada õiguspärase ootuse põhimõttega, mis tagab kaitse tulevaste muutmiste eest, või soodsama kohtlemise õigusele on võimalik tugineda ainult mõnele positiivsele avaldusele või faktilisele asjaolule tuginedes. Seega ei tähenda asjaolu, et maksuhaldur on teinud avalduse, seda, et ta oleks maksumaksja raamatupidamistava õigeks kvalifitseerinud. Seega ei vasta liikmesriigis järgitav tava õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte objektiivse ja subjektiivse tingimuse osas 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsuses Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335) kehtestatud selge õigusakti doktriinile, st ei ole õiget õiguse rakendamist, mis ei jätaks mõistlikult mingeid kahtlusi. Õigusliku tõlgendamise probleem, mis õiguspärase ootuse põhimõtte rakendamisel tekib, mõjutab vaieldamatult kohtuasja lahendamist sisulistes küsimustes, mistõttu on see asjassepuutuv ja seda ei saa ilma eelotsusemenetluseta lahendada.

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab oma kaalutlustes esimese ja teise eelotsuse küsimuse kohta, et raamatupidamise seaduses ei ole kehtestatud raamatupidamispõhimõtete tähtsuse järjestust. Kõikidele õigusnormidele kehtib ainult üks põhimõte, et raamatupidamine peab olema korraldatud selliselt, et selle põhjal koostatud raamatupidamisaruanne annaks õige ja tõese ülevaate ettevõtja varalisest, rahalisest ja tulude olukorrast. Sellest lähtuvalt võib äriühingu tulumaksuga maksustatav summa olla ainult tegevuse tegelik kasum (kahjum). Selleks on maksumaksjal õigus valida erinevate võimalike meetodite hulgast nimetatud eesmärgi saavutamiseks kõige õigem ja tema tehingute jaoks kõige sobivam raamatupidamismeetod. Millist raamatupidamismeetodit ta ka ei kasutaks, peab see sobima selleks, et näidata tegevuse tegelikku kasumit (kahjumit).
- 15 Maksuhaldur tegi oma hinnangud ainult majandusaasta tekkepõhisuse ja raamatupidamisarvestuse põhimõtete põhjal, võtmata arvesse kõiki raamatupidamise seaduses ja nõukogu neljandas direktiivis loetletud põhimõtteid, mis on omavahel tihedalt seotud, ega MARCAS MC raamatupidamispõhimõtteid, kuid ei leidnud ühtegi muud eeskirjade eiramist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tutvustab riigi maksuhalduri praktikat, mille alusel see võtab majandustegevuse puhul, mis ulatub ka eelnevasse või järgnevasse majandusaastasse, üldjuhul deklaratsiooni aluseks teised raamatupidamispõhimõtted, mis erinevad maksumaksja valitud põhimõtetest, st muudab raamatupidamiskannet, mis tekitab maksuvahe, mille ta kvalifitseerib vaatlusalusel aastal maksuvõlaks, samas kui vaatlusalusele aastale eelneval või järgneval aastal on maksu tasutud enamaksena, ilma et kahe nimetatud järjestikuse aasta maksusumma seejuures siiski muutuks, sest maksuhaldur ei vaidlusta maksu kogusummat. Maksuhaldur ei laienda oma kontrolli kontrollitud aastale vahetult eelnevale või järgnevale aastale – mida valitud põhimõte samuti mõjutab –, kui seda on seaduslikult võimalik teha. Kui ta kontrolliks mitut majandusaastat, siis ei saaks maksuvahet tuvastada.

- 16 Kuigi maksumaksjal on võimalus enammakset, mis tekkis aastal, millele maksukontroll ei laiene, kinnitada maksudeklaratsiooni ise parandamise teel, vabastab see ta ainult maksuvahe kaks korda maksmisest, kuid mitte trahvi ja viivise maksmisest.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhib oma kaalutlustes kolmanda ja neljanda eelotsuse küsimuse kohta tähelepanu sellele, et maksuvõlana määratud summa tasuti maksuhaldurile isegi enne maksetähtpäeva. Samas ei võtnud maksuhaldur asjaomase aasta maksukontrolli tegemisel arvesse ise parandamise faktilist asjaolu, mis on märgitud ja millest teatati täiendavas deklaratsioonis, ega sellega seotud muudetud majandusaastat. Käesolevas kohtuasjas on see tekitanud olukorra, kus maksukontrolli tulemus ei kajasta MARCAS MC tegevuse tegelikku kasumit (kahjumist), sest see äriühing ei saanud 2012. aasta enammakset 2013. aasta maksuvõlast maha arvata.
- 18 Õiguspärase ootuse põhimõtte kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhaldur märkis MARCAS MC juures tehtud varasema maksukontrolli tulemusel protokollis, et MARCAS MC raamatupidamist oli tehtud vana maksukorralduse seadusega kooskõlas. Selle kohtu sõnul maksuhaldur mitte ainult ei tutvunud vaikimisi MARCAS MC raamatupidamistavaga, vaid oli teinud soodsa otsuse selle õiguspärasuse kohta. Lisaks oli selle maksukontrolli ese sõnaselgelt ja ainult sama majandustegevus mis käesolevas menetluses.
- 19 Samal ajal on vanas maksukorralduse seaduses eri kontrollidel erinevad õiguslikud tagajärjed. Kui maksudeklaratsioonide järelkontrolli tulemusel aruandeperiood suletakse, mille õiguslik tagajärg on, et kui kontrolli on alustatud, siis ei saa maksumaksja enam maksudeklaratsioone ise parandada ja maksuhaldur ei saa teha täiendavaid kontrole, siis muud liiki kontrollidel seda õiguslikku tagajärge ei ole ning maksuhaldur saab eeskirjade eiramise tuvastamise korral teha järelkontrolli.
- 20 Selles kontekstis võib Ungari kohtute arvamuste erinevuste kohta kokkuvõtteks öelda, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on objektiivne tingimus õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaldamiseks täidetud siis, kui maksuhaldur ei kritiseeri mis tahes varasemate aastate suhtes tehtud maksukontrolli käigus maksumaksja raamatupidamistava seoses selle aspektiga, mida ta pärast loeb õigusvastaseks, siis Kúria ei pea põhjendatud ootusena vastuvõetavateks isegi niisuguse järelkontrolli järeldusi, mille tulemusel aruandeperiood suletakse. Nendel asjaoludel loodab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selgitatakse välja, kas juhul, kui maksuhaldur ei ole teinud otsust maksumaksja raamatupidamistava kohta, st ta ei ole seda tava kritiseerinud, võib asuda seisukohale, et see on objektiivne tingimus, mille alusel maksumaksjal tekib õiguspärane ootus, et tema tava, mida maksuhaldur ei kritiseerinud, on õigusnormidega kooskõlas, või kas selleks on igal juhul vaja, et maksuhaldur on teinud akti, võtnud positiivse meetme või teinud positiivse otsuse. Lisaks tuleb lahendada ka küsimus, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaldatavuse seisukohast on oluline ametiasutuse toimimisviisi õiguslik vorm või laad või seisukoha avaldamata jätmine, mis

tekitab maksumaksja õiguspärase ootuse, ja kas selleks, et seda põhimõtet saaks kohaldada, on vaja, et maksumaksja teeks mingi positiivse toimingut, usaldades õiguslikku keskkonda, mis ei ole muutunud, või kas selleks, et subjektiivne tingimus oleks täidetud, piisab ka sellest, et maksumaksja ei muuda oma tava lootuses, et see on õige.

TÖÖDOKUMENT