

Lieta C-363/20**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 5. augusts

Iesniedzējtiesa:*Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 29. jūnijs

Prasītāja:*MARCAS MC Szolgáltató Zrt.***Atbildētāja:***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija)**Pamatlietas priekšmets**

Administratīva prasība par administratīvu lēmumu, ko pieņēmusi Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Grāmatvedības principi, kas piemērojami ieņēmumu no autoratlīdzībām grāmatvedības režīmam – Nodokļu iestādes lēmums, kas ticis pieņemts nodokļu deklarācijas *a posteriori* pārbaudes ietvaros un ar ko tiek paziņots par nodokļu parāda esamību – Tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu nodokļu pārbaudes procesa kontekstā – Tiesiskā drošība – Tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegums – Nodokļu sods – Samērīgums – Pārmaksātā nodokļa, kas noteikts, iesniedzot papildu deklarāciju par gadu pirms attiecīgā gada, ieskaitīšana par attiecīgo gadu deklarētā nodokļa parāda summā – Nodokļu iestādes veiktās pārbaudes attiecināšana uz gadu pirms vai gadu pēc attiecīgā gada – Tiesiskās palāvības aizsardzība – Nodokļu iestādes rīcība, kas pamato leģitīmu palāvību

Juridiskais pamats: LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, kas atzītas kā vispārpiemērojams princips Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantā, tiesiskās drošības, samērīguma un tiesiskās palāvības aizsardzības vispārējiem principiem atbilst tāda dalībvalsts nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai nodokļu maksātāja deklarācijas *a posteriori* pārbaudes kontekstā – bez konstatējuma, ka nodokļu maksātājs būtu pārkāpis kādu konkrētu grāmatvedības noteikumu vai materiāltiesisku juridisko normu saistībā ar nodokli – pārbaudes priekšmetu, un bez maksājamās nodokļa summas grozījuma attiecībā pret to, kas iekļauta deklarācijās par gadiem, uz kuriem attiecas saimnieciskā darbība –, nodokļu iestāde, to nemotivējot, nosaka nodokļu maksātājam “nodokļa starpības” parāda esamību tā vienīgā iemesla dēļ, ka viņš savu deklarāciju ir aizpildījis, no dalībvalsts Grāmatvedības likumā noteiktajiem grāmatvedības principiem neņemot vērā divus nodokļu iestādes pieprasītus nodokļu principus, bet drīzāk, izmantojot savu novērtējuma brīvību, ir to izdarījis uz citu principu pamata, ko ir uzskatījis par savu saimniecisko darbību regulējošiem principiem?
- 2) Vai Direktīvas 78/660/EEK (Ceturtnā direktīva) 2. panta 3. punktu un 31. pantu – ievērojot Hartas 47. pantā noteiktās tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu un vispārējos tiesiskās drošības, samērīguma un tiesiskās palāvības aizsardzības principus, kas nostiprināti kā Savienības tiesību vispārējie principi, – var interpretēt tādējādi, ka tādas saimnieciskās darbības gadījumā, kas attiecas uz vairākiem fiskālajiem gadiem, ja nodokļu iestāde aizstāj nodokļu maksātāja izvēlētos grāmatvedības principus ar citiem grāmatvedības principiem un tā rezultātā izdara grozījumus grāmatvedības ierakstos, kas skar arī nodokļu deklarācijas par blakusesošajiem gadiem, tai ir obligāti attiecināt savu pārbaudi arī uz tiem fiskālajiem gadiem, uz kuriem attiecas saimnieciskā darbība un kurus līdz ar to ietekmē nodokļu iestādes secinājumus par periodu, par kuru tika veikta pārbaude? Vai, veicot nodokļu maksātāja deklarācijas pārbaudi *a posteriori*, nodokļu iestādei ir pārbaudāmajā fiskālajā gadā jāņem vērā posteņi, kas grozīti ar papildu deklarāciju par iepriekšējo gadu, ar tādu rezultātu, ka nodokļu maksātājs ir veicis pārmaksu, jo ir samaksājis nodokli pirms termiņa, un vai norādītajiem principiem un Hartas 54. pantā noteiktajam tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegumam atbilst rīcība, ka nodokļu iestāde paziņo, ka pastāv nodokļu maksātāja nodokļu parāds, neatkarīgi no pārmaksas esamības?
- 3) Vai ir samērīgi sodīt par iespējami nepareizas grāmatvedības metodes izvēli, paziņojot par nodokļu starpības esamību, kas tiek kvalificēta kā parāds, ņemot vērā arī to, ka tiek noteikts samaksāt sodu – kaut arī tikai 10 % apmērā –, un kavējuma naudu, ja nodoklis, par ko ir strīds, ir ticis samaksāts

pirms termiņa un visā procesa laikā līdz pat beigām ir prasītāja nodokļu tekošajā kontā figurējis kā pārmaxsa, un līdz ar to Valsts kases ieņēmumiem nav radušies nekādi zaudējumi, un nepastāv norādes par ļaunprātīgu izmantošanu?

- 4) Vai tiesiskās palāvības (aizsardzības) principu var interpretēt tādējādi, ka tā objektīvā bāze, proti, nodokļu maksātāja cerības attiecībā uz attieksmi grāmatvedības ziņā ir pamatotas, ja nodokļu iestāde agrāk ir veikusi kādu pārbaudi nodokļu maksātāja uzņēmumā, kuras laikā ir novērtējusi – kaut gan nav par to konkrēti paziņojusi vai tas bija vienkārši izsecināms no šīs iestādes rīcības –, ka attaisnojošo dokumentu, grāmatu un reģistru noformējums un uzglabāšana atbilst noteikumiem, vai tomēr nodokļu maksātājs var atsaukties uz tiesiskās palāvības principu tikai tad, ja nodokļu iestāde veic nodokļu deklarāciju pārbaudi *a posteriori*, kas izraisa slēgtus periodus, attiecinot to uz visiem nodokļu veidiem un konkrēti paužot labvēlīgu viedokli par nodokļu maksātāja grāmatvedības praksi? Vai nodokļu iestāde rīkojas atbilstoši tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem, ja tā vēlākos lēmumos piesaista juridiskas un nodokļu rakstura sekas grāmatvedības pārkāpumiem tādā veidā, ka ar apgalvojumu par agrākās pārbaudes formālu raksturu vai nepilnīgumu, vai par to, ka nav konkrēti pausta labvēlīga viedokļa, tā neatzīst, ka prasītājs ir pamatoti palāvis uz to, ka viņa agrākā grāmatvedības prakse bija pareiza?

Atbilstošās Eiropas Savienības tiesības

- Padomes septītā direktīva 83/349/EEK (1983. gada 13. jūnijs), kas pamatojas uz Līguma 54. panta 3. punkta g) apakšpunktu un attiecas uz konsolidētajiem pārskatiem (OV 1983, L 193, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Padomes Septītā direktīva”), 16. un 17. pants.
- Padomes ceturta direktīva 78/660/EEK (1978. gada 25. jūlijs), kas pamatojas uz Līguma 54. panta 3. punkta g) apakšpunktu un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem (OV 1978, L 222, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “Padomes Ceturta direktīva”), 2. un 31. pants.
- Eiropas Savienības Pamattiesību harta, 47. un 54. pants.

Atbilstošās valsts tiesības

- *A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (1996. gada Likums Nr. LXXXI par sabiedrību un dividenžu nodokli; turpmāk tekstā – “TAO”) 1. un 7. pants. Saskaņā ar 1. pantu šis likums ir interpretējams, ņemot vērā *a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* (2000. gada Grāmatvedības likums Nr. C, turpmāk tekstā – “Grāmatvedības likums”) noteikumus un atbilstoši tam. Atšķirības no Grāmatvedības likuma noteikumiem, kuru mērķis ir nodrošināt ticamu kopuma redzējumu, nevar

izraisīt nodokļu saistību izmaiņas. Saskaņā ar 7. panta 1. punkta s) apakšpunktu rezultāts pirms nodokļiem tiks samazināts par summu 50 % apmērā no ieņēmumiem, kas grāmatvedībā reģistrēti kā rezultāts pirms tā fiskālā gada nodokļiem saņemto ieņēmumu no autoratlīdzībām statusā.

- Grāmatvedības likums, 15. un 16. pants. Norādītie noteikumi ietver pamatprincipus, kuri nodokļu maksātājam ir jāpiemēro, gatavojot savus norēķinus un uzturot savu grāmatvedību, un kuru vidū daudzu citu starpā ir uzkrājumu princips.
- *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums XCII par nodokļu procesu; turpmāk tekstā – “agrākais LNP”), 44., 49., 87., 165., 170. un 171. pants. 44. pantā ir atsauce uz grāmatu un reģistru uzturēšanas veidu un uz to dokumentēto raksturu. 49. pantā ir atsauce uz iespēju nodokļu maksātājam grozīt deklarāciju, veicot paškorekciju nodokļu jomā. 87. pantā ir uzskaitītas pārbaudes procedūras un ir uzsvērts, ka pārbaude, kuras mērķis ir *a posteriori* pārbaudīt deklarācijas, izraisa slēgtu periodu. 165. pantā ir atsauce uz kavējuma naudu par nodokļa samaksu pēc termiņa. 170. pantā ir definēts nodokļu parāda jēdziens un ir noteikts, ka pārmaksātie nodokļi ir jāuzskata par nodokļu saistības izpildi. 171. pantā ir regulēta iespēja samazināt naudas sodu nodokļu jomā.

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja *MARCAS MC Szolgáltató Zrt.* (turpmāk tekstā – “*MARCAS MC*”) cedēja savā īpašumā esošas preču zīmes izmantošanu saviem asociētajiem uzņēmumiem pret autoratlīdzību. Pušu starpā aprēķins notika tādā veidā, ka *MARCAS MC* reizi ceturksnī izdeva fakturrēķinus uz to pārdošanas skaitļu pamata, ko asociētie uzņēmumi bija aplēsuši par konkrēto ceturksni. Minētajos fakturrēķinos *MARCAS MC* grozīja maksājumu saistības, ņemot vērā starpību starp iepriekšējā ceturksnī aplēstajiem datiem un reālajiem pārdošanas skaitļiem, tādējādi, ka atskaitīja starpību no savu fakturrēķinu par konkrēto ceturksni kopuma vai pieskaitīja to šim kopumam.
- 2 2014. gada 11. martā pirmās instances nodokļu iestāde sāka *MARCAS MC* pārbaudi par laikposmu no 2010. gada janvāra līdz 2013. gada decembrim. Saskaņā ar 2015. gada 24. jūlijā sagatavoto pārbaudes ziņojumu tās priekšmets bija tikai ar autoratlīdzību saistītie darījumi un, pamatojoties uz dokumentu un saņemto deklarāciju izpēti, pārbaude noslēdzās ar secinājumu, ka *MARCAS MC* prakse atbilst agrākā LNP noteikumiem.
- 3 2014. gada 18. septembrī pirmās instances nodokļu iestāde sāka *MARCAS MC* pārbaudi par 2013. taksācijas gadu, kuras priekšmets bija deklarāciju pārbaude *a posteriori*. Šī pārbaude tika attiecināta uz visu nodokļu kopumu un publiskajām subsīdijām. Saskaņā ar minētās iestādes secinājumiem grāmatvedības režīms, ko *MARCAS MC* piemēroja ieņēmumu no autoratlīdzībām aprēķināšanai, neatbilda Grāmatvedības likumā noteiktajam uzkrājumu principam, jo, cita starpā, tā

2013. gada pirmajam ceturksnim atbilstošajā faktūrrēķinā bija kā autoratlīdzību samazinošu posteni ņemusi vērā ieņēmumus no autoratlīdzībām, kas jau bija iekļauti faktūrrēķinā 2012. gada ceturtajā ceturksnī (ko atzina par pārmērīgiem, pamatojoties uz reālajiem skaitļiem). Savā 2016. gada 4. aprīļa lēmumā pirmās instances nodokļu iestāde paziņoja, ka pastāv *MARCAS MC* nenomaksāta nodokļa starpība, un uzlika tai sodu 50 % apmērā no nodokļu parāda un kavējuma naudu.

- 4 Pēc pirmās instances nodokļu iestādes lēmuma pieņemšanas *MARCAS MC* sāka īstenot paškorekcijas nodokļu jomā mehānismu saistībā ar savām nodokļu saistībām par 2011. un 2012. gadu. Šie paškorekcijas pasākumi atklāja, ka tās nodokļu saistība bija mazāka nekā deklarācijā par 2012. gadu iekļautā, un vienlaikus tika saglabāta pārmaksātā starpība tās tekošajā nodokļu kontā.
- 5 Pēc *MARCAS MC* iesniegtās sūdzības otrās instances nodokļu iestāde (turpmāk tekstā – “Apelācijas direkcija”) samazināja naudas soda apmēru līdz 10 % no nodokļu parāda.
- 6 *MARCAS MC* iesniedza apelācijas sūdzību par otrās instances iestādes lēmumu. Tiesa, kas skatīja lietu, atcēla apstrīdēto lēmumu un lika Sūdzību nodaļai pieņemt jaunu otrās instances iestādes lēmumu. Jaunajā tiesvedībā 2018. gada 22. augustā pieņemtais otrās instances iestādes lēmums grozīja pirmās instances iestādes lēmumu tādējādi, ka samazināja sodu līdz 10 % no nodokļu parāda un samazināja kavējuma naudas apmēru, tomēr apstiprināja lēmumu visā pārējā daļā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 Apgalvojot, ka ir pārkāpti tiesiskās drošības un tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu principi, *MARCAS MC* norāda, ka ir jāņem vērā Grāmatvedības likumā noteikto principu kopums, bet ka Sūdzību nodaļa pamatojās tikai uz uzkrājumu principu. Sūdzību nodaļai attiecīgajā gadā būtu bijis jāņem vērā noteikti posteņi, kas grozīti ar papildu deklarāciju par iepriekšējo gadu, proti, ka *MARCAS MC* bija izpildījusi savu nodokļa samaksas pienākumu pirms tā faktiskā termiņa iestāšanās. Vēl *MARCAS MC* apgalvo, ka ir pārkāpts tiesiskās paļāvības (aizsardzības) princips, jo, ņemot vērā agrākajās pārbaudēs sniegtos paziņojumus, tās paļāvība uz to, ka tās rīcība atbilst juridiskajām normām, bija pamatota, tāpēc nevarēja gaidīt, ka tā mainīs tādu savu praksi, kuru nodokļu iestāde agrāk nav kritizējusi.
- 8 Sūdzību nodaļa uzskata, ka ir jāpiemēro visi Grāmatvedības likumā noteiktie grāmatvedības principi, un ar savu rīcību nodokļu maksātājs, iespējams, ir pārkāpis tos visus. Tās ieskatā, *MARCAS MC* nepareizi interpretē minētos principus. Vēl arī Sūdzību nodaļa uzsver, ka paziņojums agrākās pārbaudes aktā bija gluži formāls, jo minētais paziņojums atsaucās tikai uz agrākā LNP noteikumu izpildi.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 9 Strīds ir par nodokļa bāzes noteikšanu un par uzņēmumu ienākuma nodokļa veidu. Ungārijā saskaņā ar *TAO* (par uzņēmumu ienākuma nodokli) minētā nodokļa bāzi veido grāmatvedības rezultāts, kas aprēķināts saskaņā ar Grāmatvedības likumu, kaut gan *TAO* nosaka veselu virkni korekcijas faktoru attiecībā uz tādu rezultātu. Iesniedzējtiesas ieskatā, grāmatvedības režīms par saimnieciskajiem darījumiem, kuri atbilst 2013. gadam, ir jāpārbauda, ņemot vērā Padomes Ceturto un Septīto direktīvu, kuras vēl bija spēkā fiskālajā gadā, par kuru tika veikta pārbaude, un Grāmatvedības likumu, ar kuru transponēja minētās direktīvas Ungārijas tiesībās.
- 10 Kas attiecas uz Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk tekstā – “Tiesa”) kompetenci atbildēt uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, iesniedzējtiesa norāda, ka ir balstījusi savus jautājumus uz Savienības tiesību vispārējiem principiem, kas ir fundamentāli izstrādāti Tiesas judikatūrā un tagad ir atspoguļoti arī LES 6. pantā.
- 11 Saskaņā ar Tiesas 2013. gada 26. februāra spriedumu *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), kad valstu tiesas tiek lūgtas pārbaudīt tādas valsts tiesību normas vai valsts pasākuma saderību ar pamattiesībām, kam jāpiemēro Savienības tiesības, un šajā kontekstā tām ir jāinterpretē Hartas noteikumi, tām ir iespēja – un noteiktos gadījumos pienākums – vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam. Saskaņā ar judikatūras kritēriju, ko Tiesa noteikusi 1982. gada 6. oktobra spriedumā *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335), tas būs nepieciešams iekreiz, kad uzdotais jautājums ir būtisks, kad Tiesa konkrēto Savienības tiesību noteikumu vēl nav interpretējusi, vai kad Savienības tiesību pareiza piemērošana nav tik acīmredzama, lai neatliktu vieta saprātīgām šaubām.
- 12 Kas attiecas uz pirmajiem diviem aspektiem, iesniedzējtiesa paskaidro, ka veida, kā nodokļu iestāde piemēro Grāmatvedības likumā uzskaitītos principus, atbilstība Padomes Ceturtais direktīvas 2. panta 3. punkta un 31. panta 1. punkta noteikumiem skar lietu pēc būtības, tāpēc jautājumi ir būtiski. Tiesa ir attīstījusi ļoti plašu judikatūru par tiesiskās drošības, tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu un samērīguma principiem, kas tomēr balstās uz pilnīgi atšķirīgiem faktiskajiem un tiesību jautājumiem, tāpēc var apgalvot, ka par konkrētajām šeit aplūkojamajām Savienības tiesību normām Tiesa savu interpretāciju vēl nav sniegusi.
- 13 Kas attiecas uz nodokļu maksātāju tiesiskās paļāvības (aizsardzības) principa pārkāpumu, iespēja atsaukties uz šo principu atbilstīgi Tiesas judikatūrai ir atkarīga no personas cerību pamatotā rakstura (objektīvais aspekts) un no tā, vai persona patiešām ļaujās uz esošās situācijas saglabāšanos (subjektīvais aspekts). Tādējādi Tiesa vispirms pārbauda, vai, no vienas puses, attiecīgās personas cerībām ir objektīvs pamats, kas saprātīgi būtu varējis likt tai lolot zināmas cerības, un, no otras puses, vai šī paļāvība ir kaut kā izrādīta. Šajā ziņā Ungārijas tiesu judikatūra nav vienota. Iesniedzējtiesas ieskatā, nevar sagaidīt, ka nodokļu maksātājs bez nozīmīgiem normatīvajiem grozījumiem mainīs savu grāmatvedības praksi saistībā ar darījumiem, ja nodokļu iestāde pēc izsmeļošanas

pārbaudes šādu praksi nav kritizējusi. *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) savukārt ir norādījusi, ka pamatot kādas tiesības uz tiesiskās paļāvības principu, kas garantē aizsardzību pret izmaiņām nākotnē, vai piemērot labvēlīgāku attieksmi var tikai ar atsauci uz kādu faktisku pozitīvu paziņojumu vai apstākli. Tāpēc tas, ka nodokļu iestāde nav izdevusi nekādu paziņojumu, nenozīmē, ka nodokļu maksātāja grāmatvedības prakse ir tikusi atzīta par pareizu. Tāpēc, ciktāl attiecas uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principa objektīvo un subjektīvo aspektu, dalībvalstī piemērotā prakse nav saskanīga ar *acte clair* doktrīnu, kas noteikta 1982. gada 6. oktobra spriedumā *Cilfit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335), proti, nepastāv tāda tiesību pareiza piemērošana, lai neatliktu vietas nekādām saprātīgām šaubām. Juridiskās interpretācijas problēma, kas rodas tiesiskās paļāvības principa piemērošanā, neapstrīdami skar lietas risinājumu pēc būtības, tāpēc tā ir būtiska un nevar tikt atrisināta bez prejudiciālas tiesvedības.

- 14 Savos apsvērumos par pirmo un otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa uzsver, ka Grāmatvedības likumā nav noteikta grāmatvedības principu hierahiska subordinācija. Visas tiesību normas ir pakļautas vienotam principam, atbilstoši kuram grāmatu uzturēšana ir jāveic tādējādi, lai no tām sagatavotā finanšu informācija sniegtu patiesu atspoguļojumu par uzņēmuma mantisko, finansiālo un ieņēmumu stāvokli. Vadoties no tā, uzņēmumu ienākuma nodokļa bāze var būt tikai reālais darbības rezultāts. Šajā nolūkā nodokļu maksātājam ir tiesības izvēlēties no dažādiem iespējamajiem variantiem to grāmatvedības metodi, kura ir visatbilstošākā norādītā mērķa sasniegšanai un kas vislabāk pielāgojas tā darījumiem. Lai kāda būtu piemērojamā grāmatvedības metode, tai jābūt atbilstošai, lai pierādītu darbības reālo rezultātu.
- 15 Nodokļu iestāde atvasināja savus vērtējumus tikai no uzkrājumu principa, neņemot vērā nedz savstarpēji cieši saistīto principu kopumu, kas uzskaitīti Grāmatvedības likumā un Padomes Ceturtajā direktīvā, nedz *MARCAS MC* grāmatvedības politiku, tomēr neatklāja nevienu citu pārkāpumu. Iesniedzējtiesa apzinās valsts nodokļu iestādes praksi, saskaņā ar kuru tā tādas saimnieciskās darbības gadījumā, kas izplatās arī uz iepriekšējo vai nākamo fiskālo gadu, parasti pamato deklarāciju uz citiem grāmatvedības principiem, atšķirīgiem no nodokļu maksātāja izvēlētajiem, proti, tā veic pārgrāmatošanu, kas rada nodokļu starpību, kuru kvalificē par nodokļa parādu gadā, par kuru notiek pārbaude, savukārt gadu pirms vai gadu pēc pārbaudes gada ir pārmaksāts nodoklis, tomēr negrozot nodokļa likmi par diviem norādītajiem secīgajiem gadiem, jo nodokļu iestāde neapstrīd likmes kopējo summu. Nodokļu iestāde, kaut gan likumīgi to drīkst darīt, neattiecinā savu pārbaudi uz gadiem tieši pirms vai tieši pēc pārbaudes gada, kurus arī ietekmē izvēlētais princips. Ja tiktu pārbaudīti vairāki taksācijas gadi, nebūtu iespējams paziņot par nodokļu starpības esamību.
- 16 Kaut gan nodokļu maksātājam, veicot paškorekciju nodokļu jomā, ir iespēja pieprasīt pārmaksāto summu, kas radusies tajā gadā, uz kuru pārbaude neattiecas, tas viņu tikai atbrīvo no pienākuma maksāt divkāršu nodokļu starpību, bet neatbrīvo no soda un kavējuma naudas.

- 17 Savos apsvērumos par trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa uzsver, ka nodokļu iestādei par nodokļu parādu noteiktā summa tika samaksāta vēl pirms tās iekasējamības iestāšanās. Tajā pat laikā nodokļu iestāde, veicot pārbaudi par attiecīgo gadu, neņēma vērā nedz faktus, kas ietverti un norādīti papildu deklarācijā, nedz datus par fiskālo gadu, uz kuru šie grozījumi attiecas. Šajā lietā tas izraisīja tādas sekas, ka pārbaudes rezultāts neatspoguļo *MARCAS MC* darbības reālo rezultātu, jo šis uzņēmums nevarēja 2013. gada parādā ieskaitīt 2012. gada pārmaksu.
- 18 Kas attiecas uz tiesiskās palāvības principu, iesniedzējtiesa norāda, ka, kā izriet no agrākās *MARCAS MC* uzņēmumā veiktās pārbaudes, nodokļu iestāde protokolā reģistrēja, ka *MARCAS MC* grāmatvedības uzskaitē tika īstenota atbilstoši agrākā LNP noteikumiem. Saskaņā ar to nodokļu iestāde ne tikai bija noklusēti uzzinājusi par *MARCAS MC* grāmatvedības praksi, bet drīzāk bija paudusi labvēlīgu viedokli par tās atbilstību tiesību normām. Tāpat arī minētās pārbaudes konkrēts un ekskluzīvs priekšmets bija saimnieciskā darbība, kas ir identiska šajā tiesvedībā aplūkotajai.
- 19 Tajā pat laikā agrākais LNP ar dažādām pārbaudēm sasaista dažādas juridiskās sekas: kamēr nodokļu deklarāciju pārbaude *a posteriori* izraisa slēgtu periodu, kura juridiskās sekas ir tādas, ka pēc pārbaudes sākšanas nodokļu maksātājs vairs nevar veikt paškorekcijas pasākumus nodokļu jomā un nodokļu iestāde nevar veikt papildu pārbaudes, cita veida pārbaudes nerada šādas juridiskās sekas, un gadījumā, ja tiek konstatēts pārkāpums, nodokļu iestāde var sākt *a posteriori* pārbaudi.
- 20 Šādos apstākļos Ungārijas tiesu starpā pastāvošo viedokļu atšķirības var apkopot, apgalvojot, ka, pēc iesniedzējtiesas domām, objektīvais aspekts, lai varētu piemērot tiesiskās palāvības aizsardzības principu, iestājas, ja nodokļu iestāde jebkuras par iepriekšējiem gadiem veiktas nodokļu pārbaudes laikā nekritizē nodokļu maksātāja grāmatvedības praksi aspektā, ko pēc tam uzskata par pretrunā esošu tiesībām, savukārt *Kúria* neuzskata, ka pieņemami kā pamatotas cerības būtu arī *a posteriori* pārbaudes secinājumi, kuri izraisa slēgtu periodu. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa sagaida, ka tiks noskaidrots, vai gadījumā, kad nodokļu iestāde nav paudusi viedokli par nodokļu maksātāja grāmatvedības praksi, proti, kad tā nav kritizējusi minēto praksi, to var uzskatīt par objektīvu aspektu, kas pamato nodokļu maksātāja leģitīmas cerības, ka viņa nodokļu iestādes nekritizētā prakse atbilst tiesību normām, vai tomēr tam katrā ziņā ir nepieciešams, lai nodokļu iestāde izdotu pozitīvu aktu, veiktu pozitīvu pasākumu vai pieņemtu pozitīvu lēmumu. Tāpat arī ir jāatrisina jautājums, vai tiesiskās palāvības aizsardzības principa piemērojamības aspektā ir nozīme tās nodokļu administrācijas rīcības vai bezdarbības juridiskajai formai vai iedabai, kas rada nodokļu maksātājam leģitīmas cerības, un vai, lai varētu piemērot šo principu, ir nepieciešams, ka nodokļu maksātājs veic pozitīvas darbības, paļaujoties uz nemainīgu juridisko kontekstu, vai arī, lai tiktu izpildīts subjektīvais aspekts, pietiek ar to, ka nodokļu maksātājs, paļaujoties uz to, ka viņa īstenotā prakse ir pareiza, to nemaina.