

Vec C-363/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

5. august 2020

Vnútroštátny súd:

Fővárosi Törvényszék

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

29. jún 2020

Žalobkyňa:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Žaloba proti správne rozhodnutiu prijatému Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko).

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Účtovné zásady uplatňované na spôsob účtovania príjmov z poplatkov – Rozhodnutie daňového orgánu, ktoré bolo prijaté v súvislosti s kontrolou *a posteriori* daňového priznania, a ktorým sa konštatuje existencia daňového nedoplatku – Právo na spravodlivý proces v priebehu daňovej kontroly – Právna istota – Zákaz zneužitia práva – Daňová pokuta – Proporcionalita – Pripočítanie daňového preplatku určeného dodatočným daňovým priznaním za rok, ktorý predchádza príslušnému roku, k daňovému nedoplatku vykázanému v príslušnom roku – Rozšírenie preskúmania daňového orgánu na rok, ktorý predchádza alebo nasleduje po príslušnom roku – Ochrana legitímnej dôvery – Konanie daňového orgánu, ktoré je základom legitímneho očakávania

Právny základ: článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Je v súlade s právom na spravodlivý proces uznaným ako všeobecná právna zásada uvedená v článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), a so všeobecnými zásadami právnej istoty, proporcionality a ochrany legitímnej dôvery, postup daňového orgánu členského štátu, na základe ktorého daňový orgán v rámci kontroly *a posteriori* daňového priznania daňovníka – bez toho, aby sa zo strany daňovníka zistilo porušenie osobitného účtovného ustanovenia alebo hmotnoprávnej normy týkajúcej sa dane, ktorá je predmetom kontroly, a bez toho, aby sa upravila výška splatnej dane s ohľadom na skutočnosti uvedené v daňovom priznaní za roky, na ktoré sa vzťahuje hospodárska činnosť – bez odôvodnenia konštatuje existenciu daňového nedoplatku daňovníka len z toho dôvodu, že pri vypracovaní daňového priznania nezohľadnil medzi účtovnými zásadami uvedenými v zákone o účtovníctve členského štátu, dve daňové zásady vyžadované daňovým orgánom, ale v rámci svojej voľnej úvahy vypracoval daňové priznanie na základe iných zásad, o ktorých sa domnieval, že upravujú účtovníctvo jeho hospodárskej činnosti?
2. Možno článok 2 ods. 3 a článok 31 smernice 78/660/EHS (štvrtá smernica) v spojení s právom na spravodlivý proces uznaným v článku 47 Charty a so všeobecnými zásadami právnej istoty, proporcionality a ochrany legitímnej

dôvery, zakotvenými ako všeobecné zásady práva Únie, vykladať v tom zmysle, že v prípade hospodárskej činnosti, ktorá sa vzťahuje na niekoľko finančných rokov, ak daňový orgán nahradí účtovné zásady zvolené daňovníkom inými účtovnými zásadami, a v dôsledku toho urobí zmenu v účtovnom zázname, ktorá ovplyvní daňové priznania aj za nasledujúce roky, je daňový orgán povinný rozšíriť svoju kontrolu aj na tie finančné roky, na ktoré sa vzťahuje hospodárska činnosť, a na ktoré sa preto vzťahujú závery daňového orgánu týkajúce sa kontrolovaného obdobia? Je daňový orgán pri výkone kontroly *a posteriori* daňového priznania daňovníka povinný zohľadniť v skúmanom finančnom roku položky upravené prostredníctvom dodatočného daňového priznania k predchádzajúcemu roku, s výsledkom, že došlo k preplatu zo strany daňovníka v dôsledku zaplata dane pred dátumom splatnosti, alebo je konanie, na základe ktorého daňový orgán konštatuje existenciu daňového nedoplatku daňovníka napriek tomu, že má preplatok, v súlade s uvedenými zásadami a so zákazom zneužitia práva uvedeným v článku 54 Charty?

3. Je primerané sankcionovať výber prípadne nesprávnej účtovnej metódy na základe konštatovania existencie daňového nedoplatku kvalifikovaného ako dlh, a to aj s prihliadnutím na skutočnosť, že sa uloží pokuta – aj keď len vo výške 10 % –, a penále z omeškania, ak daň, ktorá je predmetom sporu, bola zaplatená pred splatnosťou a počas celého konania až do jeho ukončenia bola uvedená ako preplatok na bežnom daňovom účte žalobkyne, a teda štátnej pokladnici nevznikla nijaká škoda a nič nenasvedčuje podvodnému konaniu?
4. Možno zásadu (ochrany) legitímnej dôvery vykladať v tom zmysle, že jej objektívny základ, teda očakávanie daňovníka týkajúce sa spôsobu účtovania, je odôvodnený, ak daňový orgán predtým vykonal kontrolu v sídle daňovníka, počas ktorej zistil, hoci neexistuje žiadne osobitné vyhlásenie alebo to len nepriamo vyplýva z jeho konania, že predloženie a vedenie podporných dokladov, účtovných kníh a záznamov, bolo v súlade so zákonom, alebo sa daňovník môže dovolávať zásady legitímnej dôvery len v prípade, ak daňový orgán vykoná kontrolu *a posteriori* daňových priznaní, ktoré vedú k ukončeniu zdaňovacích období, pričom ju rozšíri na všetky typy daní, a výslovne priaznivo rozhodne o účtovnom postupe daňovníka? Koná daňový orgán v súlade so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, ak v neskorších rozhodnutiach prizná daňovo právne následky účtovným nezrovnalostiam, takže z dôvodu formálnej alebo neúplnej predchádzajúcej kontroly alebo neexistencie výslovne priaznivého rozhodnutia, neuzná, že žalobkyňa vychádzala z presvedčenia, že jej predchádzajúci účtovný postup bol správny?

Uvedené ustanovenia práva Únie

- Články 16 a 17 siedmej smernice Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy [Ú. v. ES L 193, 1983, s. 1; Mim. vyd. 17/001, s. 58; ďalej len „siedma smernica Rady“].
- Články 2 a 31 štvrtej smernice Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy [Ú. v. ES L 222, 1978, s. 11; Mim. vyd. 17/001, s. 21; ďalej len „štvrtá smernica Rady“].
- Články 47 a 54 Charty základných práv Európskej únie.

Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva

- § 1 a 7 a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zákon č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend; ďalej len „TAO“). Podľa § 1 sa tento zákon musí vykladať s ohľadom na ustanovenia a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zákon č. C z roku 2000 o účtovníctve; ďalej len „zákon o účtovníctve“) a v súlade s nimi. Odchýlky od ustanovení zákona o účtovníctve týkajúce sa zabezpečenia pravdivého a úplného obrazu nemôžu viesť k zmenám v daňovej povinnosti. Podľa § 7 ods. 1 písm. s) sa výsledok pred zdanením zníži o sumu rovnajúcu sa 50 % príjmov zaúčtovaných ako výsledok pred zdanením za fiškálny rok, vzťahujúcich sa na vybrané poplatky.
- § 15 a 16 zákona o účtovníctve. Uvedené ustanovenia zahŕňajú základné zásady, ktoré musí daňovník uplatniť pri zostavení svojich účtovných závierok a pri vedení účtovníctva, okrem mnohých iných aj zásadu akruálneho účtovníctva a zásadu účtovania na základe časového rozlíšenia.
- § 44, 49, 87, 165, 170 a 171 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom konaní; ďalej len „predchádzajúci LPGT“). § 44 sa vzťahuje na spôsob vedenia účtovných kníh a záznamov, a ich zdokumentovanú povahu. § 49 sa týka možnosti daňovníka upraviť daňové priznanie prostredníctvom opravného daňového priznania. V § 87 sa uvádza zoznam postupov kontroly a zdôrazňuje sa, že kontrola zameraná na kontrolu *a posteriori* daňových priznaní vedie k zdaňovaciemu obdobiu ukončenému daňovou kontrolou. § 165 sa vzťahuje na penále z omeškania z dôvodu oneskoreného zaplataenia dane. § 170 definuje pojem daňový nedoplatok a vyžaduje, aby sa na preplatky prihliadalo ako na splnenie daňovej povinnosti. § 171 upravuje možnosť zníženia daňovej pokuty.

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa, MARCAS MC Szolgáltatató Zrt. (ďalej len „MARCAS MC“), previedla za poplatok používanie ochrannej známky, ktorá bola v jej vlastníctve, na svoje pridružené spoločnosti. Medzi stranami sa vyúčtovanie uskutočnilo takým spôsobom, že MARCAS MC vystavila raz za štvrtýrok faktúry na základe údajov o predaji odhadovaných pridruženými spoločnosťami za príslušný štvrtýrok. V týchto faktúrach MARCAS MC opravila platobnú povinnosť na základe rozdielu medzi odhadovanými údajmi za predchádzajúci štvrtýrok a skutočnými číslami predaja tak, že zo všetkých svojich faktúr za príslušný štvrtýrok odpočítala rozdiel, alebo ho k faktúram pripočítala.
- 2 Dňa 11. marca 2014 začal daňový orgán prvého stupňa kontrolu v sídle spoločnosti MARCAS MC za obdobie od januára 2010 do decembra 2013. Podľa správy o kontrole vypracovanej 24. júla 2015, ktorej predmetom boli len transakcie súvisiace s poplatkom, a na základe preskúmania zhromaždených dokumentov a vyhlásení, sa dospelo k záveru, že postup spoločnosti MARCAS MC bol v súlade s ustanoveniami predchádzajúceho LPGT.
- 3 Daňový orgán prvého stupňa vykonal 18. septembra 2014 kontrolu v sídle spoločnosti MARCAS MC za zdaňovacie obdobie 2013, ktorá bola zameraná na kontrolu *a posteriori* daňových priznaní. Táto kontrola sa rozšírila na všetky dane a verejné dotácie. Podľa záverov uvedeného orgánu, spôsob účtovania, ktorý MARCAS MC uplatnila na vyúčtovanie príjmov z poplatkov, nebol v súlade so zásadou aktuálneho účtovníctva a zásadou účtovania na základe časového rozlíšenia, stanovenými v zákone o účtovníctve, okrem iného z dôvodu, že vo faktúre za prvý štvrtýrok 2013 zohľadnila ako položku, ktorá znížila poplatok, príjmy z poplatkov, ktoré už boli zahrnuté vo faktúre za štvrtý štvrtýrok 2012 (ktoré sa na základe skutočných údajov považovali za preplatky). Daňový orgán prvého stupňa vo svojom rozhodnutí zo 4. apríla 2016 rozhodol o existencii daňového nedoplatku spoločnosti MARCAS MC, a uložil jej pokutu vo výške 50% daňového nedoplatku a penále z omeškania.
- 4 Po prijatí rozhodnutia daňového orgánu prvého stupňa spoločnosť MARCAS MC vykonala opravu daňového priznania vo vzťahu k svojej daňovej povinnosti za roky 2011 a 2012. Táto oprava ukázala, že jej daňová povinnosť predstavovala nižšiu sumu ako bola suma uvedená v daňovom priznaní za rok 2012, pričom rozdiel si ponechala ako preplatok na svojom bežnom daňovom účte.
- 5 Na základe odvolania podaného spoločnosťou MARCAS MC daňový orgán druhého stupňa (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) znížil výšku pokuty na 10 % daňového nedoplatku.
- 6 MARCAS MC podala proti druhostupňovému rozhodnutiu žalobu. Súd, ktorý vo veci rozhodoval, zrušil napadnuté rozhodnutie a riaditeľstvu pre opravné prostriedky uložil povinnosť vydať nové druhostupňové rozhodnutie. V novom konaní druhostupňové rozhodnutie prijaté 22. augusta 2018 zmenilo prvostupňové

rozhodnutie tak, že sa znížila pokuta na 10 % daňového nedoplatku a znížila sa výška penále z omeškania, ale vo zvyšnej časti sa rozhodnutie potvrdilo.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 MARCAS MC uvádza, že došlo k porušeniu zásad právnej istoty a spravodlivého procesu, že zásady stanovené v zákone o účtovníctve sa musia zohľadniť spoločne, ale že riaditeľstvo pre opravné prostriedky vychádzalo len zo zásady akruálneho účtovníctva a zásady účtovania na základe časového rozlíšenia. Riaditeľstvo pre opravné prostriedky malo v posudzovanom roku zohľadniť niektoré položky upravené prostredníctvom dodatočného daňového priznania k predchádzajúcemu roku, a teda spoločnosť MARCAS MC si splnila svoju povinnosť zaplatiť daň pred uplynutím lehoty splatnosti. MARCAS MC sa okrem toho odvoláva na porušenie zásady (ochrany) legitímnej dôvery, pretože s ohľadom na skutočnosti uvedené v predchádzajúcich kontrolách bolo jej presvedčenie, že jej konanie je naďalej v súlade s právnymi normami, odôvodnené, a preto nebolo možné od nej očakávať, že zmení svoj postup, ktorý predtým nebol daňovým orgánom spochybnený.
- 8 Podľa riaditeľstva pre opravné prostriedky sa musia uplatniť všetky účtovné zásady stanovené v zákone o účtovníctve, pričom konanie daňovníka mohlo byť v rozpore aj so všetkými zásadami. Podľa jeho názoru MARCAS MC podáva nesprávny výklad týchto zásad. Riaditeľstvo pre opravné prostriedky okrem toho zdôrazňuje, že skutočnosti uvedené v správe z predchádzajúcej kontroly boli čisto formálne, pretože toto vyhlásenie sa týkalo len splnenia ustanovení predchádzajúceho LPGT.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 9 Cieľom sporu je určiť základ dane a daň z príjmov právnických osôb. V Maďarsku podľa TAO (pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb) predstavuje základ dane účtovný výsledok vypočítaný v súlade so zákonom o účtovníctve, hoci TAO stanovuje niekoľko opravných faktorov v súvislosti s týmto výsledkom. Podľa názoru vnútroštátneho súdu sa spôsob účtovania ekonomických transakcií za rok 2013 musí preskúmať s ohľadom na štvrtú a siedmu smernicu Rady, ktoré sú stále účinné vo fiškálnom roku, ktorý je predmetom kontroly, a na zákon o účtovníctve, ktorým sa prebrali do maďarského práva.
- 10 Pokiaľ ide o právomoc Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) odpovedať na položené prejudiciálne otázky, vnútroštátny súd uvádza, že svoje otázky založil na všeobecných zásadách práva Únie, ktoré boli vytvorené najmä judikatúrou Súdneho dvora a ktoré sú teraz vyjadrené aj v článku 6 ZEÚ.
- 11 Podľa rozsudku Súdneho dvora z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C- 617/10, EU:C:2013:105), ak majú súdy členského štátu preskúmať súlad so

základnými právami v prípade vnútroštátneho ustanovenia alebo opatrenia vykonávajúceho právo Únie a v tejto súvislosti majú vyložiť ustanovenia Charty, majú možnosť a prípadne povinnosť predložiť Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku v súlade s článkom 267 ZFEÚ. Podľa judikatúry Súdneho dvora stanovenej v rozsudku zo 6. októbra 1982, Cilfit a i. (283/81, EU:C:1982:335) to bude potrebné, ak je nastolená otázka relevantná alebo ak k dotknutému ustanoveniu práva Únie ešte nebol podaný výklad Súdneho dvora alebo ak správne uplatnenie práva Únie nie je také jednoznačné, že nie je priestor na žiadne rozumné pochybnosti.

- 12 Pokiaľ ide o prvé dve požiadavky vnútroštátny súd vysvetľuje, že súlad uplatňovania zásad uvedených v zákone o účtovníctve zo strany daňového orgánu s článkom 2 ods. 3 a článkom 31 ods. 1 štvrtej smernice Rady sa týka merita veci, a preto sú otázky relevantné. Súdny dvor vytvoril veľmi rozsiahlu judikatúru týkajúcu sa zásad právnej istoty, práva na spravodlivý proces a proporcionality, ktorá sa však zakladá na úplne odlišných skutkových a právnych otázkach, a preto možno konštatovať, že Súdny dvor ešte nepodal výklad k predmetným ustanoveniam práva Únie.
- 13 Pokiaľ ide o porušenie zásady (ochrany) legitímnej dôvery daňovníkov, možnosť dovoľávať sa tejto zásady závisí podľa judikatúry Súdneho dvora od dôvodnosti očakávaní (objektívny aspekt) a od toho, či má strana skutočné presvedčenie o trvalosti existujúcej situácie (subjektívny aspekt). Súdny dvor tak na jednej strane predovšetkým skúma, či majú očakávania strany objektívny základ, ktorý by ju mohol oprávnenne viesť k určitým očakávaniam, a na druhej strane, či sa toto presvedčenie nejakým spôsobom prejavilo. V tejto súvislosti nie je judikatúra maďarských súdov jednotná. Podľa vnútroštátneho súdu nemožno od daňovníka očakávať, že bez príslušných regulačných zmien zmení svoj účtovný postup vo vzťahu k transakciám, ak daňový orgán po dôkladnej kontrole tento postup nespochybnil. Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) naopak uviedol, že zakladať právo na zásade legitímnej dôvery, ktorá zaručuje ochranu pred budúcimi zmenami, alebo uplatnenie priaznivejšieho zaobchádzania, je možné len s odvolaním sa na niektoré vyhlásenie alebo pozitívnu skutkovú okolnosť. Skutočnosť, že daňový orgán nevydal žiadne vyhlásenie teda neznamena, že účtovný postup daňovníka považoval za správny. Pokiaľ ide o objektívne a subjektívne požiadavky zásady ochrany legitímnej dôvery, postup uplatňovaný v členskom štáte preto nezodpovedá doktríne „*acte clair*“ stanovenej v rozsudku zo 6. októbra 1982, Cilfit a i. (283/81, EU:C:1982:335), to znamená, že neexistuje správne uplatnenie práva, ktoré by nenechávalo priestor pre žiadne rozumné pochybnosti. Problém týkajúci sa právneho výkladu, ktorý vzniká pri uplatňovaní zásady legitímnej dôvery, má nepochybne vplyv na rozhodnutie vo veci samej, a preto je relevantný a nemožno ho vyriešiť bez prejudiciálneho konania.
- 14 Vnútroštátny súd vo svojich úvahách o prvej a druhej prejudiciálnej otázke zdôrazňuje, že zákon o účtovníctve nestanovuje hierarchickú podriadenosť medzi účtovnými zásadami. Všetky ustanovenia podliehajú jedinej zásade, podľa ktorej sa vedenie účtovných kníh musí uskutočniť takým spôsobom, aby finančné

informácie, ktoré sa z nich pripravujú, poskytnú pravdivý a úplný obraz o majetkovej, finančnej a príjmovej situácii spoločnosti. Na základe toho môže byť základom dane z príjmov právnických osôb iba skutočný výsledok činnosti. Za týmto účelom má daňovník právo zvoliť si z rôznych možných účtovných metód takú účtovnú metódu, ktorá je najvhodnejšia na dosiahnutie uvedeného cieľa a ktorá najlepšie vyhovuje jeho transakciám. Bez ohľadu na to, aká účtovná metóda sa použije, táto metóda by mala byť vhodná na preukázanie skutočného výsledku činnosti.

- 15 Daňový orgán vyvodil svoje posúdenia výlučne zo zásady akruálneho účtovníctva a zásady účtovania na základe časového rozlíšenia, pričom nezohľadnil súbor vzájomne prepojených zásad, ktoré sú uvedené v zákone o účtovníctve, vo štvrtej smernici Rady alebo v účtovnej politike spoločnosti MARCAS MC, pričom nezistil žiadne ďalšie nezrovnalosti. Vnútroštátny súd poukazuje na postup vnútroštátneho daňového orgánu, na základe ktorého daňový orgán v prípade hospodárskej činnosti, ktorá sa predpokladá tiež v predchádzajúcom alebo nasledujúcom finančnom roku, zakladá vyhlásenie spravidla na iných účtovných zásadách, ktoré sú odlišné od zásad, ktoré si zvolil daňovník, to znamená, že vykoná zmenu záznamu, čo vytvorí v skúmanom roku daňový nedoplatok označený ako daňový dlh, zatiaľ čo v roku, ktorý predchádza alebo nasleduje po roku, ktorý je predmetom skúmania, existuje daňový preplatok, avšak bez toho, aby sa zmenila výška dane v súvislosti s dvoma po sebe nasledujúcimi rokmi, pretože daňový orgán nespochybňuje celkovú výšku dane. Daňový orgán napriek tomu, že je to právne možné, nerozšíri svoje preskúmanie na roky, ktoré bezprostredne predchádzajú alebo nasledujú po roku, ktorý je predmetom tohto preskúmania, na ktoré sa tiež vzťahuje zvolená zásada. Ak by sa skúmalo niekoľko fiškálnych rokov, nebolo by možné konštatovať existenciu daňového nedoplatku.
- 16 Hoci daňovník má možnosť domáhať sa prostredníctvom opravného daňového priznania preplatku vzniknutom v roku, ktorý nepodlieha preskúmaniu, táto skutočnosť ho len oslobodzuje od platenia daňového nedoplatku dvakrát, nie však od platenia pokuty a penále z omeškania.
- 17 Vnútroštátny súd vo svojich úvahách o tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke zdôrazňuje, že suma stanovená ako daňový dlh bola zaplatená daňovému orgánu ešte pred splatnosťou. Daňový orgán v priebehu kontroly vykonanej vo vzťahu k predmetnému roku zároveň nezohľadnil skutočnosti uvedené v dodatočnom daňovom priznaní ani v upravenom fiškálnom roku, na ktorý sa toto priznanie vzťahuje. V prejednáwanej veci to viedlo k tomu, že výsledok kontroly nezodpovedá skutočnému výsledku činnosti spoločnosti MARCAS MC, pretože táto spoločnosť nemohla k dlhu z roku 2013 pripočítať preplatok za rok 2012.
- 18 Pokiaľ ide o zásadu legitímnej dôvery vnútroštátny súd uvádza, že v dôsledku predchádzajúcej kontroly vykonanej v sídle spoločnosti MARCAS MC daňový orgán zaznamenal do správy, že vedenie účtovníctva zo strany MARCAS MC sa uskutočnilo v súlade s ustanoveniami predchádzajúceho LPGT. Na základe toho

sa daňový orgán nielen nepriamo dozvedel o účtovnom postupe spoločnosti MARCAS MC, ale aj priaznivo rozhodol o jej súlade so zákonom. Navyše, uvedená kontrola bola výslovne a výlučne zameraná na hospodársku činnosť, ktorá je totožná s hospodárskou činnosťou, ktorá je predmetom tohto konania.

- 19 Predchádzajúci LPGT zároveň spája rôzne právne účinky s rôznymi kontrolami: zatiaľ čo kontrola *a posteriori* daňových priznaní vedie k ukončeniu zdaňovacieho obdobia, ktorého právnym účinkom je, že po vykonaní kontroly už daňovník nemôže využiť opravné daňové priznanie a daňový orgán nemôže vykonať dodatočné kontroly, iné typy kontrol nemajú taký právny účinok a v prípade zistenia nezrovnalosti môže daňový orgán začať kontrolu *a posteriori*.
- 20 V tejto súvislosti možno názorové rozdiely medzi maďarskými súdmi zhrnúť tak, že zatiaľ čo podľa vnútroštátneho súdu je objektívna požiadavka na uplatnenie zásady ochrany legitímnej dôvery splnená v prípade, ak daňový orgán v priebehu akejkoľvek daňovej kontroly vykonanej v súvislosti s predchádzajúcimi rokmi nespochybnil účtovný postup daňovníka v aspekte, ktorý neskôr považuje za protiprávny, Kúria (Najvyšší súd) nepovažuje za prijateľné dôvodné očakávanie a ani závery kontroly *a posteriori*, ktoré vedú k ukončeniu zdaňovacieho obdobia. Za týchto okolností vnútroštátny súd očakáva, že sa objasní, či v prípade, ak daňový orgán nerozhodol o účtovnom postupe daňovníka, to znamená, že uvedený postup nespochybnil, možno sa domnievať, že ide o objektívnu požiadavku, ktorá zakladá legitímnu dôveru daňovníka v to, že jeho nespochybnený postup zo strany daňového orgánu je v súlade s právnymi normami, alebo či je v každom prípade nevyhnutná existencia aktu, opatrenia alebo kladného rozhodnutia zo strany daňového orgánu. Okrem toho je tiež potrebné odpovedať na otázku, či z hľadiska uplatniteľnosti zásady ochrany legitímnej dôvery je relevantná právna forma alebo povaha konania alebo nekonania správneho orgánu, ktoré zakladá legitímne očakávanie daňovníka, a či je na účely uplatnenia tejto zásady potrebné, aby daňovník, ktorý je presvedčený o nemennosti právneho prostredia, vykonal určité pozitívne kroky, alebo či na splnenie subjektívnej požiadavky tiež postačuje, aby daňovník, ktorý je presvedčený o správnosti postupu, ktorý nasleduje, tento postup nezmenil.