

Sprawa C-363/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

5 sierpnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

29 czerwca 2020 r.

Strona skarżąca:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Druga strona postępowania:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i cel, Węgry)

Przedmiot postępowania głównego

Skarga na decyzję administracyjną wydaną przez dyrekcję ds. odwołań krajowej administracji podatków i cel

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Zasady rachunkowości stosowane do sposobu księgowania dochodów z tytułu opłat licencyjnych – Decyzja organu podatkowego, która została wydana w ramach kontroli *następczej* deklaracji podatkowej i która stwierdza istnienie zobowiązania podatkowego – Prawo do rzetelnego procesu w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej – Pewność prawa – Zakaz nadużycia prawa – Grzywna skarbowa – Proporcjonalność – Zaliczenie nadpłaty podatku ustalonej w drodze deklaracji uzupełniającej dotyczącej roku

poprzedzającego rozpatrywany rok na poczet zobowiązania podatkowego wykazanego w rozpatrywanym roku – Rozszerzenie badania organu podatkowego na rok poprzedzający rozpatrywany rok lub na rok następujący po nim – Ochrona uzasadnionych oczekiwań – Zachowanie organu podatkowego stanowiące podstawę uzasadnionego oczekiwania

Podstawa prawna: art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy praktyka organu podatkowego państwa członkowskiego, zgodnie z którą w ramach kontroli następcej deklaracji podatnika – w przypadku gdy nie stwierdzono naruszenia przez podatnika konkretnego przepisu dotyczącego rachunkowości lub normy prawa materialnego dotyczącej podatku będącego przedmiotem kontroli i nie zmieniono kwoty należnego podatku w odniesieniu do treści deklaracji w latach, których dotyczy działalność gospodarcza – organ podatkowy ustala, nie uzasadniając tego, istnienie różnicy w wysokości podatku na niekorzyść podatnika wyłącznie z tego powodu, że podatnik przy sporządzaniu swojej deklaracji nie brał pod uwagę, jak wymagał tego organ podatkowy, dwóch zasad podatkowych spośród zasad rachunkowości określonych w ustawie o rachunkowości państwa członkowskiego, tylko, korzystając z przysługującego mu zakresu swobody, sporządził tę deklarację w oparciu o inne zasady, które jego zdaniem regulowały rachunkowość jego działalności gospodarczej, jest zgodna z prawem do rzetelnego procesu uznanym jako ogólna zasada prawa w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą praw podstawowych”) oraz z ogólnymi zasadami pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań?
- 2) Czy art. 2 ust. 3 i art. 31 dyrektywy 78/660/EWG (czwarta dyrektywa) mogą być interpretowane w świetle prawa do rzetelnego procesu uznanego w art. 47 karty praw podstawowych oraz ogólnych zasad pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ustanowionych jako ogólne zasady prawa Unii, w ten sposób, że w przypadku działalności gospodarczej dotyczącej kilku lat podatkowych, jeżeli organ podatkowy zastępuje wybrane przez podatnika zasady rachunkowości innymi zasadami rachunkowości, w konsekwencji czego dokonuje on zmiany zapisu księgowego, która ma wpływ również na deklaracje podatkowe z lat następujących bezpośrednio przed rokiem referencyjnym lub po tym roku, obowiązkowo musi on rozszerzyć swoją kontrolę również na te lata podatkowe, których dotyczy działalność gospodarcza i których w związku z tym dotyczą ustalenia organu podatkowego dotyczące okresu objętego kontrolą? Czy przeprowadzając kontrolę *następczą* deklaracji podatnika, organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę w roku podatkowym objętym badaniem zapisy zmienione w drodze deklaracji uzupełniającej dotyczącej roku poprzedniego, w wyniku czego wystąpiła nadpłata dokonana przez

podatnika, będąca konsekwencją zapłacenia podatku przed terminem płatności, czy też działanie, na podstawie którego organ podatkowy stwierdza istnienie zobowiązania podatkowego obciążającego podatnika pomimo nadpłaty, jest zgodne ze wskazanymi zasadami i z zakazem nadużycia prawa wynikającym z art. 54 karty praw podstawowych?

- 3) Czy nałożenie sankcji za wybór potencjalnie nieprawidłowej procedury księgowej, polegającej na stwierdzeniu istnienia różnicy w kwocie podatku zakwalifikowanej jako zobowiązanie podatkowe, biorąc ponadto pod uwagę, że wiąże się to z nałożeniem grzywny – jakkolwiek w wysokości jedynie 10% – oraz odsetek za zwłokę, w sytuacji gdy podatek będący przedmiotem sporu został uiszczony przed upływem terminu zapłaty i był on ujęty w toku postępowania aż do jego zakończenia jako nadpłata na bieżącym rachunku podatkowym skarżącej, w związku z czym nie miało miejsce uszczuplenie dochodów skarbu państwa i nie ma przesłanek nadużycia, jest proporcjonalne?
- 4) Czy zasadę (ochrony) uzasadnionych oczekiwań można interpretować w ten sposób, że jej obiektywna podstawa, a mianowicie oczekiwanie podatnika co do sposobu księgowania, jest zasadna, jeżeli organ podatkowy przeprowadził uprzednio kontrolę w siedzibie podatnika, w toku której stwierdził, mimo iż nie złożono konkretnego oświadczenia lub wynika to jedynie w sposób dorozumiany z jego zachowania, że sporządzanie i prowadzenie dokumentów potwierdzających, ksiąg rachunkowych i zapisów jest zgodne z wymogami, czy też podatnik może powołać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań tylko jeżeli organ podatkowy przeprowadzi kontrolę *następczą* deklaracji podatkowych prowadzących do zakończonych okresów, obejmującą wszelkiego rodzaju podatki, i wyraźnie wyda pozytywny osąd o praktyce księgowej podatnika? Czy organ podatkowy działa w sposób zgodny z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, jeżeli w późniejszych decyzjach przypisuje nieprawidłowościom w ewidencji księgowej skutki prawne i podatkowe w ten sposób, że powołując się na formalny lub niekompletny charakter wcześniejszej kontroli lub brak wyraźnego pozytywnego oświadczenia, nie uznaje on, iż skarżąca miała uzasadnione oczekiwania co do prawidłowości swojej wcześniejszej praktyki księgowej?

Przywołane przepisy prawa Unii

- Siódma dyrektywa Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych [Dz.U. 1983, L 193, s. 1 (polskie wydanie specjalne: rozdział 17, tom 1, s. 119); zwana dalej „siódmą dyrektywą Rady”], art. 16 i 17.

- Czwarta dyrektywa Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek [Dz.U. 1978, L 222, s. 11 (polskie wydanie specjalne: rozdział 17, tom 1, s. 55); zwana dalej „czwartą dyrektywą Rady”], art. 2 i 31.
- Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 47 i 54.

Przywołane przepisy prawa krajowego

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (ustawa LXXXI z 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od dywidend; zwana dalej „TAO”), paragrafy 1 i 7. W myśl paragrafu 1 ustawę tę należy interpretować z uwzględnieniem przepisów a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawy C z 2000 r. o rachunkowości; zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”) oraz zgodnie z tymi przepisami. Rozbieżności w stosunku do przepisów ustawy o rachunkowości, mające na celu zapewnienie wiernego i rzetelnego obrazu całości, nie mogą prowadzić do zmiany obowiązku podatkowego. Zgodnie z paragrafem 7 ust. 1 lit. s) wynik przed opodatkowaniem pomniejsza się o kwotę równą 50% dochodów zaksięgowanych jako wynik przed opodatkowaniem za rok podatkowy z tytułu pobranych opłat licencyjnych.
- Ustawa o rachunkowości, paragrafy 15 i 16. Przywołane przepisy ustanawiają podstawowe zasady, które podatnik powinien stosować przy sporządzaniu rachunków i prowadzeniu ksiąg rachunkowych, wśród których znajdują się, poza wieloma innymi, zasady memoriałowa i rachunkowości sprawozdawczej.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawa XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa; zwana dalej „dawną ordynacją podatkową”), paragrafy 44, 49, 87, 165, 170 i 171. Paragraf 44 odnosi się do formy prowadzenia ksiąg rachunkowych i zapisów oraz ich udokumentowanego charakteru. Paragraf 49 dotyczy możliwości zmiany deklaracji przez podatnika w drodze autokorekty podatkowej. Paragraf 87 wylicza zasady kontroli i podkreśla, że kontrola, która ma na celu sprawdzenie *a posteriori* deklaracji, prowadzi do okresu zakończonego kontrolą. Paragraf 165 dotyczy odsetek za zwłokę z powodu zapłaty podatku po terminie. Paragraf 170 definiuje pojęcie zobowiązania podatkowego i nakazuje uwzględnienie kwot nadpłaconych w wykonaniu obowiązku podatkowego. Paragraf 171 reguluje możliwość obniżenia grzywny skarbowej.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Skarżąca, MARCAS MC Szolgálató Zrt. (zwana dalej „MARCAS MC”), zbyła prawo do używania znaku towarowego, którego jest właścicielem, na rzecz przedsiębiorstw z nią powiązanych w zamian za opłatę licencyjną. Rozliczenie

między stronami odbywało się w ten sposób, że MARCAS MC wystawiała kwartalnie faktury na podstawie danych dotyczących sprzedaży szacowanych przez przedsiębiorstwa powiązane za dany kwartał. W fakturach tych MARCAS MC korygowała zobowiązania płatnicze, biorąc pod uwagę różnicę między szacunkowymi danymi z poprzedniego kwartału a rzeczywistymi danymi dotyczącymi sprzedaży, w związku z czym odliczała różnicę od całkowitej kwoty swoich faktur za dany kwartał lub dodawała ową różnicę do tej kwoty.

- 2 W dniu 11 marca 2014 r. organ podatkowy pierwszej instancji wszczął kontrolę w siedzibie MARCAS MA w odniesieniu do okresu od stycznia 2010 r. do grudnia 2013 r. Zgodnie z protokołem kontroli sporządzonym w dniu 24 lipca 2015 r. przedmiotem tej kontroli były wyłącznie transakcje związane z opłatą licencyjną, a na podstawie analizy zebranych dokumentów i deklaracji stwierdzono, że praktyka MARCAS MC jest zgodna z przepisami dawnej ordynacji podatkowej.
- 3 W dniu 18 września 2014 r. organ podatkowy pierwszej instancji wszczął kontrolę w siedzibie MARCAS MC w odniesieniu do roku podatkowego 2013, której przedmiotem było sprawdzenie *a posteriori* deklaracji. Kontrola ta obejmowała wszystkie podatki i dotacje publiczne. Zgodnie z wnioskami tego organu sposób księgowania stosowany przez MARCAS MC w celu rozliczenia dochodów z opłat licencyjnych nie był zgodny z zasadami memoriałową i rachunkowości sprawozdawczej określonymi w ustawie o rachunkowości, w szczególności ze względu na to, że w fakturze dotyczącej pierwszego kwartału 2013 r. MARCAS MC uwzględniła jako pozycję obniżającą opłatę licencyjną dochody z tytułu opłat licencyjnych zawarte już w fakturze w czwartym kwartale 2012 r. (które okazały się nadmierne, biorąc pod uwagę rzeczywiste dane). W decyzji z dnia 4 kwietnia 2016 r. organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził istnienie różnicy podatku obciążającej MARCAS MC i nałożył na nią grzywnę w wysokości 50% zobowiązania podatkowego oraz odsetki za zwłokę.
- 4 Po wydaniu decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji MARCAS MC zastosowała mechanizm autokorekty podatkowej w odniesieniu do jej obowiązków podatkowych za lata 2011 i 2012. Owa autokorekta świadczyła o tym, że obowiązek podatkowy MARCAS MC był równy kwocie niższej niż wskazana w deklaracji za rok 2012, jednocześnie podtrzymano w niej różnicę jako nadpłatę na bieżącym rachunku podatkowym MARCAS MC.
- 5 W wyniku odwołania wniesionego przez MARCAS MC organ podatkowy drugiej instancji (zwany dalej „dyrekcją ds. odwołań”) obniżył kwotę grzywny do 10% zobowiązania podatkowego.
- 6 MARCAS MC wniosła skargę od decyzji organu podatkowego drugiej instancji. Sąd rozpoznający skargę stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji i nakazał dyrekcji ds. odwołań wydanie nowej decyzji w drugiej instancji. W ramach nowego postępowania, w decyzji wydanej w drugiej instancji w dniu 22 sierpnia 2018 r. zmieniono decyzję wydaną w pierwszej instancji w ten sposób, że

obniżono grzywnę do 10% zobowiązania podatkowego oraz obniżono kwotę odsetek za zwłokę, lecz utrzymano tę decyzję w mocy w pozostałym zakresie.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 7 MARCAS MC wskazuje, powołując się na naruszenie zasad pewności prawa i rzetelnego procesu sądowego, że zasady określone w ustawie o rachunkowości powinny być brane pod uwagę łącznie, lecz że dyrekcja ds. odwołań oparła się wyłącznie na zasadach memoriałowej i rachunkowości sprawozdawczej. Dyrekcja ds. odwołań powinna była wziąć pod uwagę w rozpatrywanym roku niektóre pozycje zmienione w drodze deklaracji uzupełniającej za rok poprzedni, to znaczy, że MARCAS MC wykonała swój obowiązek zapłaty podatku przed jego rzeczywistym terminem płatności. Ponadto MARCAS MC podnosi naruszenie zasady (ochrony) uzasadnionych oczekiwań, ponieważ w świetle tego, co zostało stwierdzone podczas poprzednich kontroli, jej oczekiwania co do zgodności jej działania z przepisami prawa były uzasadnione, w związku z czym nie można było od niej oczekiwać, że zmieni swoją praktykę, która nie została wcześniej zakwestionowana przez organ podatkowy.
- 8 Zdaniem dyrekcji ds. odwołań wszystkie zasady rachunkowości ustanowione w ustawie o rachunkowości powinny mieć zastosowanie, a poprzez swoje działanie podatnik mógł również naruszyć wszystkie te zasady. W ocenie dyrekcji ds. odwołań MARCAS MC błędnie interpretuje te zasady. Ponadto dyrekcja ds. odwołań podkreśla, że ustalenia zawarte w protokole z poprzedniej kontroli były czysto formalne, ponieważ owe ustalenia dotyczyły jedynie zgodności z przepisami dawnej ordynacji podatkowej.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 9 Przedmiotem sporu jest ustalenie podstawy opodatkowania i stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Na Węgrzech, zgodnie z TAO (w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych) podstawą opodatkowania tego podatku jest wynik finansowy obliczony zgodnie z ustawą o rachunkowości, chociaż TAO przewiduje szereg współczynników korygujących dotyczących tego wyniku. Zdaniem sądu odsyłającego należy zbadać sposób księgowania transakcji gospodarczych za rok 2013 w świetle czwartej i siódmej dyrektywy Rady, które nadal obowiązywały w roku podatkowym będącym przedmiotem kontroli, oraz ustawy o rachunkowości, która transponowała owe dyrektywy do prawa węgierskiego.
- 10 W odniesieniu do kompetencji Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) do udzielenia odpowiedzi na zadane pytania prejudycjalne sąd odsyłający wskazuje, że oparł swoje pytania na ogólnych zasadach prawa Unii, które zostały zasadniczo rozwinięte w orzecznictwie Trybunału i które obecnie znajdują odzwierciedlenie również w art. 6 TUE.

- 11 Zgodnie z wyrokiem Trybunału z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), w sytuacji gdy sądy krajowe muszą dokonać kontroli zgodności z prawami podstawowymi przepisu prawa krajowego lub środka krajowego stanowiącego akt stosowania prawa Unii i w związku z tym muszą dokonać wykładni postanowień karty praw podstawowych, mają możliwość, a w niektórych wypadkach obowiązek, skierować do Trybunału wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 267 TFUE. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wynikającym z wyroku z dnia 6 października 1982 r., Cilfit i in. (283/81, EU:C:1982:335), jest tak wówczas, gdy podniesione pytanie jest istotne dla sprawy, dany przepis prawa Unii nie stanowił jeszcze przedmiotu wykładni Trybunału, lub gdy prawidłowe stosowanie prawa Unii nie jest tak oczywiste, że nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości.
- 12 W odniesieniu do dwóch pierwszych przesłanek sąd odsyłający wyjaśnia, że zgodność stosowania przez organ podatkowy zasad wymienionych w ustawie o rachunkowości z przepisami art. 2 ust. 3 i art. 31 ust. 1 czwartej dyrektywy Rady dotyczy istoty sprawy, wobec czego pytania są istotne. Trybunał wypracował bardzo obszerne orzecznictwo dotyczące zasad pewności prawa, prawa do rzetelnego procesu i proporcjonalności, które jest jednak oparte na całkowicie odmiennych kwestiach faktycznych i prawnych, w związku z czym należy stwierdzić, że rozpatrywane przepisy prawa Unii nie były jeszcze przedmiotem wykładni Trybunału.
- 13 W odniesieniu do naruszenia zasady (ochrony) uzasadnionych oczekiwań podatników, zgodnie z orzecznictwem Trybunału możliwość powołania się na tę zasadę zależy od zasadności oczekiwań (aspekt obiektywny) i od tego, czy strona faktycznie oczekuje utrzymania istniejącej sytuacji (aspekt subiektywny). Trybunał bada zatem przede wszystkim, czy, po pierwsze, oczekiwania strony mają obiektywną podstawę, która mogła słusznie wzbudzić jego nadzieję, a po drugie, czy oczekiwania te wyrażały się w jakikolwiek sposób. W tym względzie orzecznictwo sądów węgierskich nie jest jednolite. Zdaniem sądu odsyłającego nie można oczekiwać od podatnika, aby bez istotnych zmian regulacyjnych zmienił on swoją praktykę księgową dotyczącą transakcji, jeżeli organ podatkowy nie zakwestionował tej praktyki po wnikliwej kontroli. Kúria (sąd najwyższy, Węgry) wskazał natomiast, że oparcie prawa na zasadzie uzasadnionych oczekiwań, która gwarantuje ochronę przed przyszłymi zmianami, lub powołanie się na korzystniejsze traktowanie jest możliwe jedynie poprzez powołanie się na określone oświadczenie pozytywne lub pozytywną okoliczność faktyczną. Okoliczność, że organ podatkowy nie złożył oświadczenia, nie oznacza zatem, że zakwalifikował on praktykę księgową podatnika jako prawidłową. W związku z tym, w odniesieniu do obiektywnej i subiektywnej przesłanki zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań praktyka stosowana w państwie członkowskim nie jest objęta zasadą „acte clair” ustanowioną w wyroku z dnia 6 października 1982 r., Cilfit i in. (283/81, EU:C:1982:335), to znaczy nie istnieje prawidłowe stosowanie prawa, które nie pozostawia miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości. Problem wykładni prawnej, który pojawia się przy stosowaniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, ma niewątpliwie wpływ na rozstrzygnięcie sprawy co

do istoty, w związku z czym jest on istotny i nie może zostać rozwiązany bez postępowania prejudycjalnego.

- 14 W swoich uwagach dotyczących pierwszego i drugiego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający wskazuje, że ustawa o rachunkowości nie ustanawia podporządkowania hierarchicznego pomiędzy zasadami rachunkowości. Wszystkie przepisy podlegają jednej zasadzie, zgodnie z którą prowadzenie ksiąg rachunkowych musi odbywać się w taki sposób, aby sporządzane na ich podstawie informacje finansowe dawały wierny i rzetelny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz dochodów przedsiębiorstwa. W oparciu o powyższe założenie podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych może być jedynie rzeczywisty wynik działalności. W tym celu podatnik ma prawo wybrać spośród wielu możliwych taką procedurę księgową, która okaże się najbardziej odpowiednia do osiągnięcia wyznaczonego celu i najlepiej dostosowana do jego transakcji. Niezależnie od stosowanej procedury księgowej, musi być ona odpowiednia do wykazania rzeczywistego wyniku działalności.
- 15 Organ podatkowy oparł swoje ustalenia wyłącznie na zasadach memoriałowej i rachunkowości sprawozdawczej, nie biorąc pod uwagę całości ściśle powiązanych ze sobą zasad, które są wymienione w ustawie o rachunkowości i w czwartej dyrektywie Rady, ani polityki rachunkowości MARCAS MC, lecz nie stwierdził żadnej innej nieprawidłowości. Sąd odsyłający przedstawia praktykę krajowego organu podatkowego, zgodnie z którą w przypadku działalności gospodarczej, która obejmuje również poprzedni lub następny rok podatkowy, organ ten opiera oświadczenie co do zasady na innych zasadach rachunkowości, odbiegając od zasad wybranych przez podatnika, to znaczy dokonuje zmiany zapisu, co powoduje różnicę podatku zakwalifikowaną jako zobowiązanie podatkowe w roku będącym przedmiotem badania, natomiast w roku poprzedzającym badany rok lub w roku następującym po nim występuje nadpłata podatku, jednak bez zmiany stawki podatku w odniesieniu do wskazanych dwóch kolejnych lat, ponieważ organ podatkowy nie kwestionuje całkowitej wysokości stawki. Mimo iż zgodnie z prawem jest to możliwe, organ podatkowy nie rozszerza swojego badania na lata następujące bezpośrednio przed rokiem będącym przedmiotem takiego badania lub po tym roku, na które to lata wpływ ma również wybrana zasada. Gdyby organ podatkowy objął badaniem kilka lat podatkowych, nie można by stwierdzić istnienia różnicy podatku.
- 16 Chociaż podatnik ma możliwość powołania się w drodze autokorekty podatkowej na nadpłatę powstałą w roku, który nie został objęty badaniem, okoliczność ta zwalnia go jedynie z dwukrotnej płatności różnicy podatku, ale nie z zapłaty grzywny i odsetek za zwłokę.
- 17 W swoich uwagach dotyczących trzeciego i czwartego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający podkreśla, że kwota ustalona jako zobowiązanie podatkowe została zapłacona na rzecz organu podatkowego jeszcze przed upływem terminu zapłaty. Jednocześnie organ podatkowy nie wziął pod uwagę w toku kontroli przeprowadzonej w odniesieniu do rozpatrywanego roku okoliczności

faktycznych i informacji wskazanych w deklaracji uzupełniającej, ani zmienionego roku podatkowego, do którego deklaracja ta się odnosi. W niniejszej sprawie doprowadziło to do tego, że wynik kontroli nie odzwierciedla rzeczywistego wyniku działalności MARCAS MC, ponieważ spółka ta nie mogła zaliczyć nadpłaty za rok 2012 na poczet zobowiązania z 2013 r.

- 18 W odniesieniu do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań sąd odsyłający wskazuje, że w następstwie wcześniejszej kontroli przeprowadzonej w siedzibie MARCAS MC organ podatkowy stwierdził w protokole, że prowadzenie ksiąg rachunkowych przez MARCAS MC odbywało się zgodnie z wymogami określonymi w dawnej ordynacji podatkowej. Zdaniem sądu odsyłającego organ podatkowy nie tylko zapoznał się w sposób dorozumiany z praktyką księgową MARCAS MC, lecz także wypowiedział się w sposób pozytywny co do jej zgodności z prawem. Ponadto przedmiotem wspomnianej kontroli była wyraźnie i wyłącznie działalność gospodarcza taka sama jak ta będąca przedmiotem niniejszego postępowania.
- 19 Jednocześnie dawna ordynacja podatkowa wiąże różne skutki prawne z różnymi kontrolami: podczas gdy kontrola *następcza* deklaracji podatkowych prowadzi do okresu zakończonego kontrolą, którego skutkiem prawnym jest to, że po wszczęciu kontroli podatnik nie może już dokonywać autokorekty podatkowej, a organ podatkowy nie może przeprowadzać dodatkowych kontroli, inne rodzaje kontroli nie wywołują takiego skutku prawnego, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości organ podatkowy może wszcząć kontrolę *następczą*.
- 20 W związku z tym różnice zdań między sądami węgierskimi można podsumować w ten sposób, że o ile zdaniem sądu odsyłającego obiektywna przesłanka możliwości stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań jest spełniona, jeżeli organ podatkowy nie kwestionuje w toku jakiejkolwiek kontroli podatkowej przeprowadzonej w odniesieniu do poprzednich lat praktyki księgowej podatnika w aspekcie, który następnie uznaje on za sprzeczny z prawem, o tyle Kúria nie uważa za dopuszczalne jako uzasadnione oczekiwanie nawet wniosków kontroli następcej prowadzącej do okresu zakończonego kontrolą. W powyższych okolicznościach sąd odsyłający zmierza do wyjaśnienia, czy w przypadku gdy organ podatkowy nie wypowiedział się co do praktyki księgowej podatnika, to znaczy, że nie zakwestionował on owej praktyki, można uznać, iż stanowi to obiektywną przesłankę, na której opiera się uzasadnione oczekiwanie podatnika co do tego, że jego niezakwestionowana przez organ podatkowy praktyka jest zgodna z przepisami prawa, czy też w każdym razie konieczne jest w tym celu, aby organ podatkowy wydał akt, podjął działanie lub wydał pozytywną decyzję. Ponadto należy również rozstrzygnąć kwestię, czy z punktu widzenia możliwości zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań istotna jest forma prawna lub charakter prawny działania lub bezczynności administracji powodującej uzasadnione oczekiwanie podatnika oraz czy dla możliwości zastosowania tej zasady konieczne jest podjęcie przez podatnika pozytywnego działania w oparciu o niezmienny kontekst prawny, czy też aby spełniona została subiektywna

przesłanka, wystarczy także, by podatnik nie zmienił stosowanej przez siebie praktyki w przekonaniu, że jest ona prawidłowa.

DOKUMENT ROBOCZY