

Byla C-152/20**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Pateikimo data:**

2020 m. rugpjūčio 5 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas:

Fővárosi Törvényszék (Sostinės apygardos teismas, Vengrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. birželio 29 d.

Pareiškėja:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Kita administracinio proceso šalis:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcija,
Vengrija)

Pagrindinės bylos dalykas

Administracinis skundas dėl Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcijos priimto administracinio sprendimo

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pajamų iš honorarų įtraukimui į apskaitą taikomi apskaitos principai – Mokesčių administratoriaus sprendimas, kuris buvo priimtas atliekant mokesčių deklaracijos *a posteriori* patikrinimą ir kuriame pripažįstamas mokestinės skolos egzistavimas – Teisė į teisingą bylos nagrinėjimą vykstant mokestinio patikrinimo procedūrai – Teisinis saugumas – Draudimas piktnaudžiauti teise – Mokestinė bauda – Proporcingumas – Mokesčio permokos, nustatytos pateikus patikslintą deklaraciją už ankstesnius metus, įskaitymas į paskesniais metais deklaruotą mokestinę skolą – Mokesčių administratoriaus atliekamo tyrimo išplėtimas į

ankstesnius ar vėlesnius metus – Teisėtų lūkesčių apsauga – Mokesčių administratoriaus veiksmai, kuriais grindžiami teisėti lūkesčiai

Teisinis pagrindas: SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar valstybės narės mokesčių administratoriaus taikoma praktika atliekant mokesčių mokėtojo deklaracijos *a posteriori* kontrolę prieš tai neįvertintus mokesčių mokėtojo padarytos konkrečios apskaitos nuostatos arba materialinės teisės normos dėl tikrinamo mokesčio pažeidimo ir nepakeitus mokesčio nepriemokos dydžio, palyginti su nurodytuju deklaracijoje už metus, su kuriais susijusi ūkinė veikla, nemotyvuotai nuspręsti, kad mokesčių mokėtojas turi padengti nustatytą mokesčių skirtumą dėl vienintelės priežasties, kad deklaraciją parengė laikydamasis ne dviejų mokesčių principų iš visų valstybės narės apskaitos įstatyme nustatytų apskaitos principų, kaip reikalauja mokesčių administratorius, o pasinaudodamas turima diskrecija ją parengė remdamasis kitais principais, kurie, jo nuomone, reguliavo jo ūkinės veiklos apskaitą, yra suderinama su teise į teisingą bylos nagrinėjimą, kuri Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnyje įtvirtinta kaip bendrasis principas, ir bendraisiais teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais?
2. Ar, atsižvelgiant į teisę į teisingą bylos nagrinėjimą, įtvirtintą Europos Sąjungos pagrindinių teisių Chartijos 47 straipsnyje, ir į bendruosius teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, kurie Sąjungos teisėje įtvirtinti kaip bendrieji principai, Direktyvos 78/660/EEB (ketvirtoji direktyva) 2 straipsnio 3 dalį ir 31 straipsnį galima aiškinti taip, kad jeigu tais atvejais, kai ūkinė veikla apima kelis finansinius metus, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo pasirinktus apskaitos principus pakeičia kitais apskaitos principais ir dėl tos priežasties pakeičia apmokestinimo pagrindą, kuris turi įtakos susijusių metų mokesčių deklaracijoms, reikia patikrinimą išplėsti ir taip pat taikyti tiems finansiniams metams, su kuriais susijusi ūkinė veikla, ir kuriems dėl tos priežasties įtaką daro mokesčių administratoriaus išvados dėl tikrinamojo laikotarpio? Ar mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojo deklaracijos *a posteriori* kontrolę, nagrinėjama finansiniais metais privalo atsižvelgti į papildoma deklaracija už ankstesnius metus padarytus pakeitimus, dėl kurių buvo nustatyta mokesčių mokėtojo permoka, nes mokestis buvo sumokėtas nepasibaigus nustatytam mokėjimo terminui, ir ar mokesčių administratoriaus sprendimas pripažinti mokesčių mokėtojo mokesčinę skolą nepaisant to, kad yra permoka, yra suderinamas su nurodytais principais ir draudimu piktnaudžiauti Chartijos 54 straipsnyje įtvirtinta teise?

3. Ar proporcinga už galbūt neteisingo apskaitos metodo pasirinkimą skirti sankciją ir nustatyti skola laikomą mokestinį skirtumą atsižvelgiant be kita ko į tai, kad skiriama bauda (nors tik 10 % nuo nepriemokos dydžio) ir delspinigiai, jei ginčo dalyku esantis mokestis buvo sumokėtas nepasibaigus nustatytam mokėjimo terminui ir per visą procedūrą iki pabaigos buvo laikomas permoka pareiškėjos einamojoje mokesčių sąskaitoje, dėl ko valstybės išdas negali teigti patyręs nuostolių dėl negautų pajamų, ir jei nėra piktnaudžiavimo požymių?
4. Ar teisėtų lūkesčių (apsaugos) principą galima aiškinti taip, kad jo objektyvus pagrindas, kitaip tariant, mokesčių mokėtojo lūkestis dėl įtraukimo į apskaitą, yra pagrįstas, jeigu mokesčių mokėtojo buveinėje mokesčių administratorius anksčiau atliko kokį nors patikrinimą, po kurio nusprendė (nors konkretaus sprendimo nepateikė, tačiau taip galima spręsti iš jo veiksmų), kad pagrindžiančiųjų dokumentų, apskaitos žurnalų ir registrų pateikimas ir tvarkymas atitinka reikalavimus, ir ar mokesčių mokėtojas teisėtų lūkesčių apsaugos principu gali vadovautis tik tuo atveju, jei mokesčių administratorius atlieka mokesčių deklaracijų *a posteriori* kontrolę, kuria užbaigiami laikotarpiai, ir taiko ją visų rūšių mokesčiams bei priima aiškiai palankų sprendimą, kad mokesčių mokėtojo apskaita yra tvarkinga? Ar mokesčių administratorius veikia laikydamasis teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, jei vėlesniuose sprendimuose teises ir mokestines pasekmes priskiria prie apskaitos pažeidimų ir nepripažįsta, kad pareiškėja turi pagrįstų lūkesčių, jog ankstesnė jos apskaita yra tvarkinga, remdamasis tuo, kad pirmesnis patikrinimas buvo tik formalus ar neišsamus arba kad nebuvo priimtas aiškiai palankus sprendimas?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

- 1983 m. birželio 13 d. Septintosios Tarybos direktyvos 83/349/EEB, pagrįstos Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl konsoliduotos finansinės atskaitomybės (OL L 193, 1983, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 58, toliau – Septintoji Tarybos direktyva) 16 ir 17 straipsniai.
- 1978 m. liepos 25 d. Septintosios Tarybos direktyvos 78/660/EEB, grindžiamos Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (OL L 222, 1978, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 21, toliau – Ketvirtoji Tarybos direktyva) 2 ir 31 straipsniai.
- Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 ir 54 straipsniai.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

- *A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (1996 m. Įstatymas Nr. LXXXI dėl pelno mokesčio ir dėl dividendų

apmokestinimo; toliau – TAO), 1 ir 7 straipsniai. Remiantis 1 straipsniu, tas įstatymas turi būti aiškinamas atsižvelgiant į *a számvitelről szóló 2000. évi C. Törvény* (2000 m. Įstatymas Nr. C dėl apskaitos; toliau – Apskaitos įstatymas) nuostatas ir laikantis jų. Nukrypimai nuo Apskaitos įstatymo nuostatų, skirtų užtikrinti teisingą ir tikrą bendrą vaizdą, negali lemti mokestinių prievolių pasikeitimo. 7 straipsnio a dalies s punkte nustatyta, kad ikimokestinis pelnas turi būti sumažintas suma, kuri lygi 50 % pajamų, kurios mokestiniais metais į apskaitą įtrauktos kaip ikimokestinis pelnas iš gautų honorarų.

- Apskaitos įstatymo 15 ir 16 straipsniai. Nurodytose nuostatose išdėstyti pagrindiniai principai, kuriuos mokesčių mokėtojas turi taikyti rengdamas atskaitomybę ir tvarkydamas apskaitą; tarp jų yra, neskaitant daugelio kitų, kaupiamosios apskaitos principai.
- *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl bendrojo mokesčių administravimo; toliau – buvęs LPGT) 44, 49, 87, 165, 170 ir 171 straipsniai. 44 straipsnyje kalbama apie apskaitos žurnalų ir registru tvarkymą ir apie reikalavimus dokumentuoti. 49 straipsnyje kalbama apie mokesčių mokėtojo galimybę keisti deklaraciją taikant savireguliacijos mechanizmą. 87 straipsnyje nurodyta patikrinimų tvarka ir pažymėta, kad atlikus patikrinimą, kurio tikslas yra deklaracijų *a posteriori* kontrolė, tuo patikrinimu užbaigiamas konkretus laikotarpis. 165 straipsnyje kalbama apie delspinigius, kai mokestis sumokamas nesilaikant nustatytų terminų. 170 straipsnyje apibrėžta mokesstinės skolos sąvoka ir nustatyta, kad turi būti atsižvelgta į permokas, atsiradusias vykdant mokesťines prievoles. 171 straipsnyje reglamentuota galimybė sumažinti mokesťinę baudą.

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Pareiškėja *MARCAS MC Szolgáltató Zrt.* (toliau – MARCAS MC) už honorarą leido asocijuotosioms įmonėms naudotis jai priklausančiu prekių ženklu. Šalių susitarimu mokėjimai buvo vykdomi kiekvieną ketvirtį MARCAS MC išrašius sąskaitas faktūras remiantis asocijuotųjų įmonių apytikre pardavimų suma aptariamąjį ketvirtį. Tose sąskaitose faktūrose MARCAS MC koreguodavo mokėjimus atsižvelgdama į skirtumą tarp apytikrių ir patikslintų praėjusio ketvirčio pardavimo duomenų, o gautą rezultatą pridėdavo prie bendros sumos, arba atimdavo iš jos.
- 2 2014 m. kovo 11 d. pirmosios pakopos mokesčių administratorius pradėjo patikrinimą MARCAS MC buveinėje, kiek tai susiję su laikotarpiu nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2013 m. gruodžio mėn. 2015 m. liepos 24 d. parengtame patikrinimo akte nustatyta, kad buvo tikrinamos tik su honoraru susiję sandoriai ir kad išnagrinėjus dokumentus ir deklaracijas tas laikotarpis buvo užbaigtas padarius išvadą, jog MARCAS MC veiksmai neprieštarauja buvusios LPGT nuostatoms.

- 3 2014 m. rugsėjo 18 d. pirmosios pakopos mokesčių administratorius pradėjo patikrinimą MARCAS MC buveinėje už 2013 m. mokestinius metus, per kurį buvo atliekama deklaracijų *a posteriori* kontrolė. Buvo tikrinami visi mokesčiai ir valstybės subsidijos. Remiantis šios valdžios institucijos pateiktomis išvadomis, tvarka, pagal kurią MARCAS MC į apskaitą įtraukdavo už honorarus mokėtiną mokestį, neatitinka kaupiamosios apskaitos principų, įtvirtintų Apskaitos įstatyme, nes, be kita ko, sumažino sąskaitos faktūros už 2013 m. pirmąjį ketvirtį dydį, atsižvelgdama į pajamas iš honorarų, jau įtrauktų į sąskaitą faktūrą už 2012 m. ketvirtąjį ketvirtį, nes pastarieji buvo per dideli, atsižvelgiant į patikslintus pardavimo duomenis. 2016 m. balandžio 4 d. sprendime pirmosios pakopos mokesčių administratorius nustatė, kad MARCAS MC turi padengti mokestinį skirtumą ir skyrė 50 % nuo mokestinės skolos dydžio baudą ir delspinigius.
- 4 Pirmosios pakopos mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, MARCAS MC nusprendė taikyti mokestinės savireguliacijos mechanizmą, kiek tai susiję su jos mokestinėmis prievolėmis už 2011 ir 2012 m. Atlikus patikslinimą paaiškėjo, kad jos mokestinė prievolė yra mažesnė, nei buvo nurodyta deklaracijoje už 2012 m., o susidariusį skirtumą paliko einamojoje mokesčių sąskaitoje kaip permoką.
- 5 Gavęs MARCAS MC skundą, antrosios pakopos mokesčių administratorius (toliau – skundų direkcija) sumažino skirtą baudos dydį iki 10 % nuo mokestinės skolos.
- 6 MARCAS MC pateikė administracinį skundą dėl antrosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimo. Bylą išnaginėjęs teismas panaikino apskustą sprendimą ir nurodė skundų direkcijai priimti naują antrosios pakopos sprendimą. Iš naujo išnaginėjus bylą, 2018 m. rugpjūčio 22 d. priimtu antrosios pakopos sprendimu buvo pakeistas pirmosios pakopos sprendimas, kuriuo bauda sumažinta iki 10 % nuo mokestinės skolos ir sumažintas delspinigių dydis, o likusią to sprendimo dalį paliko galioti nepakeistą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 7 MARCAS MC teigia, kad buvo pažeisti teisinio saugumo ir teisės į teisingą bylos nagrinėjimą principai, ir pažymi, kad reikia atsižvelgti bendrai į visus Apskaitos įstatyme nustatytus principus, nes skundų direkcija rėmėsi tik kaupiamosios apskaitos principais. Skundų direkcija turėjo atsižvelgti, kiek tai susiję su nagrinėjamais mokestiniais metais, į tam tikrus papildoma deklaracija už ankstesnius metus padarytus įrašų pakeitimus; kitaip tariant, MARCAS MC įvykdė prievolę sumokėti mokestį dar nesibaigus nustatytam mokėjimo terminui. Be to, MARCAS MC teigia, jog buvo pažeistas teisėtų lūkesčių (apsaugos) principas, nes, atsižvelgiant į tai, kas buvo nustatyta per ankstesnius patikrinimus, ji pagrįstai buvo įsitikinusi, kad jos veiksmai neprieštarauja teisės normoms, todėl nebuvo galima tikėtis, kad ji keis praktiką, kuriai mokesčių administratorius anksčiau neprieštaravo.

- 8 Pasak skundų direkcijos, turi būti taikomi visi Apskaitos įstatyme įtvirtinti apskaitos principai, o mokesčių mokėtojas savo veiksmais galėjo pažeisti juos visus. Jos teigimu, MARCAS MC neteisingai aiškina šiuos principus. Be to, skundų direkciją pažymi, kad ankstesnio patikrinimo ataskaitoje padaryta išvada yra visiškai formali, nes joje kalbama tik apie tai, kad laikytasi buvusio LPGT nuostatų.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 9 Šioje byloje siekiama nustatyti apmokestinimo pagrindą ir pelno mokesčio tarifą. Remiantis TAO (kiek tai susiję su pelno mokesčiu), Vengrijoje apmokestinimo šiuo mokesčiu pagrindas yra apskaitos pelnas, apskaičiuotas remiantis Apskaitos įstatymu, nors TAO nustatyti tam tikri korekciniai veiksniai, kurie turi būti taikomi apskaitos pelnui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo teigimu, finansinių sandorių už 2013 m. įtraukimas į apskaitą turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į Ketvirtąją ir Septintąją Tarybos direktyvas, kurios tikrinamais mokestiniais metais dar galiojo, ir į Apskaitos įstatymą, kuriuo tos direktyvos perkeltos į Vengrijos teisę.
- 10 Dėl Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) jurisdikcijos atsakyti į pateiktus prejudicinius klausimus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nurodo, kad klausimus grindė bendraisiais Sąjungos teisės principais, kurie iš esmės buvo nustatyti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ir dabar taip pat įtvirtinti ESS 6 straipsnyje.
- 11 2013 m. vasario 26 d. Teisingumo Teismo sprendime *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105) nustatyta, kad kai nacionaliniai teismai turi patikrinti nacionalinės nuostatos ar priemonės, kuria įgyvendinama Sąjungos teisė, atitiktį pagrindinėms teisėms ir tokiomis aplinkybėmis jie turi išaiškinti Chartijos nuostatas, jie gali ir prireikus privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį. Remiantis 1982 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo sprendime *Ciflit ir kt.* (283/81, EU:C:1982:335) suformuota jurisprudencija, tai privaloma visais atvejais, kai iškeltas klausimas yra reikšmingas, kai aptariamos Sąjungos teisės nuostatos Teisingumo Teismas dar nebuvo išaiškinęs arba kai Sąjungos teisės teisingas taikymas nėra toks akivaizdus, kad neliktų vietos jokioms pagrįstoms abejonėms.
- 12 Kiek tai susiję su dviem pirmais reikalavimais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas tvirtina, kad klausimas, ar Apskaitos įstatyme įtvirtintus principus mokesčių administratorius taiko nepažeisdamas Ketvirtosios Tarybos direktyvos 2 straipsnio 3 dalies ir 31 straipsnio 1 dalies nuostatų, turi reikšmės bylos esmei, todėl klausimai yra reikšmingi. Nors Teisingumo Teismas suformulavo labai išsamią jurisprudenciją dėl teisinio saugumo, teisės į teisingą bylos nagrinėjimą ir proporcingumo principų, ta jurisprudencija grindžiama visiškai skirtingais faktiniais ir teisiniais aspektais, todėl reikia pažymėti, kad aptariamų Sąjungos teisės nuostatų Teisingumo Teismas dar nėra išaiškinęs.

- 13 Dėl mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių (apsaugos) principo pažeidimo reikia pažymėti, kad, kaip nustatyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, galimybė remtis šiuo principu priklauso nuo to, ar turimi lūkesčiai yra pagrįsti (objektyvusis aspektas), ir nuo to, ar suinteresuotasis asmuo tikrai turi lūkestį, kad esama padėtis išliks nepakitusi (subjektyvusis aspektas). Todėl Teisingumo Teismas visų pirma turi išnagrinėti, ar, viena vertus, suinteresuotojo asmens lūkesčiai turi objektyvų pagrindą, kuris galėjo pagrįstai suteikti tam tikrų lūkesčių, ir, kita vertus, ar tie lūkesčiai buvo išreikšti kokia nors forma. Šiuo klausimu Vengrijos teismų jurisprudencija nevienareikšmiška. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo, nereikia iš mokesčių mokėtojo tikėtis, kad nesant reikiamų teisės aktų pakeitimų, jis keis apskaitoje taikomą su sandoriais susijusių praktiką, jeigu mokesčių administratorius, atlikęs išsamų patikrinimą, jai neprieštaravo. Atvirksčiai, *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) pažymėjo, kad grįsti teisėtų lūkesčių apsaugos principu, kuris užtikrina apsaugą nuo pokyčių ateityje, arba reikalauti taikyti paslankesnę požiūrį galima tik tuo atveju, jei remiamasi kokia nors teigiama išvada ar faktine aplinkybe. Tačiau tai, kad mokesčių administratorius nepateikė jokios išvados, nereiškia, kad mokesčių mokėtojo taikomą praktiką pripažino tinkama. Todėl, kiek tai susiję su teisėtų lūkesčių apsaugos principui taikomais objektyvumu ir subjektyvumu reikalavimais, šioje valstybėje narėje taikoma praktika neatitinka 1982 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo sprendime *Ciflit ir kt.* (283/81, EU:C:1982:335) suformuotos *acte clair* doktrinos, kitaip tariant, teisė negali būti tinkamai taikoma, kad neliktų vietos jokioms pagrįstoms abejonėms. Taikant teisėtų lūkesčių apsaugos principą kylanti teisinio aiškinimo problema neabejotinai turi įtakos bylos sprendimui iš esmės, todėl ši problema yra reikšminga ir negali būti išspręsta nepateikus prašymo priimti prejudicinį sprendimą.
- 14 Pastabose dėl pirmojo ir antrojo klausimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pažymi, kad Apskaitos įstatyme nenustatyta apskaitos principų hierarchija. Visoms normoms taikomas vienintelis principas, pagal kurį apskaitos žurnalai turi būti tvarkomi taip, kad pagal juos rengiama finansinė informacija suteiktų patikimą ir tikrą įmonės aktyvų, finansinės padėties ir pajamų vaizdą. Todėl apmokestinimo pelno mokesčiu pagrindas gali būti tik realus iš ūkinės veiklos gautas pelnas. Šiuo tikslu mokesčių mokėtojas turi teisę iš kelių galimybių pasirinkti apskaitos metodą, kuris būtų tinkamiausias nurodytam tikslui pasiekti ir geriausiai pritaikytas jo sandoriams. Kad ir koks apskaitos metodas būtų taikomas, jis turi būti tinkamas realiam iš ūkinės veiklos gautam pelnui parodyti.
- 15 Mokesčių administratorius išvadas grindė išimtinai tik kaupiamosios apskaitos principais, neatsižvelgdamas nei į Apskaitos įstatyme ir Ketvirtojoje Tarybos direktyvoje išvardytų glaudžiai tarpusavyje susijusių principų visumą, nei į MARCAS MC apskaitos politiką, tačiau nenustatė jokių kitų pažeidimų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas atkreipia dėmesį į tais atvejais, kai ūkinė veikla išplečiama į praėjusius ar paskesnius mokesčius metus, nacionalinio mokesčių administratoriaus taikomą praktiką mokesčių deklaracijai pagal bendrąją taisyklę taikyti kitus apskaitos principus, nei pasirinko mokesčių mokėtojas, kitaip tariant, mokesčių administratorius pakeičia apmokestinimo

pagrindą, o dėl to pakeitimo atsiranda mokestinis skirtumas, kuris laikomas mokestine skola nagrinėjamais metais, nors už nagrinėjamuosius ankstesniais ar paskesniais metais susidaro mokesčio permoka (bendras mokėtino mokesčio dydis per dvejus iš eilės einančius metus nepasikeičia), nes mokesčių administratorius neginčija bendros sumos. Nepaisant to, kad teisės aktuose numatyta, jog mokesčių administratorius gali išplėsti patikrinimą, kad šis apimtų už nagrinėjamuosius ankstesnius ar paskesnius metus, kuriems taip pat taikomas pasirinktas principas, jis to nedaro. Jei būtų nagrinėjami keli mokestiniai metai, mokesčio skirtumas negalėtų būti konstatuotas.

- 16 Nors mokesčių mokėtojas turi galimybę taikydamas savireguliacijos mechanizmą nurodyti atsiradusią permokos sumą tais metais, dėl kurių patikrinimas neatliekamas, tai jį atleidžia tik nuo reikalavimo du kartus padengti mokesčio skirtumą, o ne nuo baudos ir delspinigių.
- 17 Pastabose dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pabrėžia, kad kaip mokestinė skola įvardyta suma mokesčių administratoriui buvo sumokėta dar nepasibaigus nustatytam mokėjimo terminui. Be to, vykdydamas su nagrinėjamais metais susijusį patikrinimą mokesčių administratorius neatsižvelgė nei į papildomoje deklaracijoje pateiktas faktines aplinkybes ir įrodymus, nei į mokestinius metus, su kuriais susijusi ta deklaracija. Nagrinėjamu atveju patikrinimas neatskleidžia realaus iš MARCAS MC ūkinės veiklos gauto pelno, nes bendrovė negalėjo padengti 2013 m. skolos iš 2012 m. permokos.
- 18 Dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pažymi, kad po MARCAS MAC buveinėje atlikto pirmojo ankstesniojo patikrinimo mokesčių administratorius patikrinimo ataskaitoje nurodė, kad MARCAS MC vedama apskaita neprieštarauja buvusio LGPT nuostatoms. Tuo remiantis galima teigti, kad mokesčių administratorius ne tik netiesiogiai buvo susipažinęs su MARCAS MC taikoma apskaitos praktika, bet ir buvo priėmęs palankų sprendimą dėl jos atitikties teisės normoms. Be to, tas patikrinimas buvo atliekamas aiškiai tik dėl tos pačios ūkinės veiklos, kuri nagrinėjama šioje byloje.
- 19 Be to, buvusiam LGPT prie skirtingų patikrinimų priskiriamos skirtingos teisinės pasekmės: atlikus mokesčių deklaracijų *a posteriori* kontrolę, su ta kontrole susijęs laikotarpis užbaigiamas, o to užbaigimo teisinė pasekmė yra tai, kad pradėjus tokį patikrinimą, mokesčių mokėtojas nebegali taikyti mokestinės savireguliacijos mechanizmo, o mokesčių administratorius negali atlikti papildomų patikrinimų, o kiti patikrinimai nesukelia tokių teisinių pasekmių ir, jei nustatomas pažeidimas, mokesčių administratorius gali pradėti *a posteriori* kontrolę.
- 20 Šiomis aplinkybėmis Vengrijos teismų nuomonės skirtumus galima apibendrinti taip: pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo, kad būtų galima taikyti teisėtų lūkesčių apsaugos principą, objektyvus reikalavimas

