



Datum van
inontvangstneming

:

11/11/2020

Zaak C-363/20

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

5 augustus 2020

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 juni 2020

Verzoekende partij:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Hongarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Rechterlijke toetsing van een besluit van de afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens

Voorwerp van het prejudiciële verzoek

Voor de boekhoudkundige verwerking van rechteninkomsten toegepaste boekhoudkundige beginselen – Besluit van de belastingdienst waarbij naar aanleiding van een controle achteraf een belastingschuld is vastgesteld – Recht op een eerlijk proces in het kader van de belastingcontrole – Rechtszekerheid – Verbod van misbruik van recht – Fiscale boete – Evenredigheid – Verrekening van het in de aan het lopende jaar voorafgaande jaar betrekking hebbende aanvullende, gecorrigeerde aangifte vastgestelde belastingoverschot met de in het lopende jaar vastgestelde belastingschuld – Uitbreiding van het onderzoek van de belastingdienst naar het jaar voorafgaand aan of volgend op het lopende jaar –

Vertrouwensbeginsel – Gedragingen van de belastingdienst die een gewettigd vertrouwen wekt

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Verdraagt het zich met het in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) neergelegde, als algemeen rechtsbeginsel erkende beginsel van het recht op een eerlijk proces en met de beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen dat de nationale belastingdienst naar aanleiding van een controle achteraf van de aangifte van de belastingplichtige – zonder vast te stellen dat er sprake is van schending door de belastingplichtige van boekhoudkundige voorschriften of materieelrechtelijke bepalingen met betrekking tot de belasting die wordt gecontroleerd, en zonder over te gaan tot wijziging van het bedrag van de te betalen belasting dat is vermeld in de aangiften over de jaren waarin de betrokken economische activiteiten zijn verricht – zonder motivering een ten laste van de belastingplichtige komende belastingschuld vaststelt, uitsluitend op grond dat de belastingplichtige bij het opstellen van zijn aangifte van alle, in de nationale regelgeving ter zake van de boekhouding neergelegde boekhoudkundige beginselen niet twee door de belastingdienst verlangde beginselen had toegepast, maar, gebruikmakend van zijn afwegingsruimte, andere, door hem voor de boekhoudkundige verantwoording van zijn economische activiteiten relevant geachte beginselen?

2. Kunnen artikel 2, lid 3, en artikel 31 van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad, in het licht van het in artikel 47 van het Handvest erkende beginsel van het recht op een eerlijk proces en de als algemene rechtsbeginselen van Unierecht erkende beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen, aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst in geval van over meerdere jaren lopende economische activiteiten andere boekhoudkundige beginselen toepast dan welke de belastingplichtige had toegepast en als gevolg daarvan een omboeking verricht die mede betrekking heeft op het voorafgaande of het volgende jaar, hij verplicht is om de controle uit te breiden naar die economische jaren waarin de betrokken economische activiteiten zijn verricht en waarop de conclusies van de belastingdienst over de onderzochte periode dus mede betrekking hebben? Moet de belastingdienst bij de controle achteraf van de aangifte van de belastingplichtige rekening houden met op het voorafgaande jaar betrekking hebbende posten die de belastingplichtige in het onderzochte economische jaar door middel van een aanvullende, gecorrigeerde aangifte heeft gewijzigd, waardoor bij hem, als gevolg van de betaling vóór de vervaldatum, een belastingoverschot is ontstaan, of is de praktijk dat de belastingdienst ondanks het belastingoverschot een belastingschuld bij de belastingplichtige vaststelt verenigbaar met de bovengenoemde beginselen en het in artikel 54 van het Handvest neergelegde verbod van misbruik van recht?

3. Is het vaststellen van een belastingschuld en het daarvoor opleggen van een fiscale boete – ook al gaat het maar om 10 % van het bedrag – en van vertragingsrente een evenredige sanctie voor de keuze van een mogelijk onjuiste boekhoudkundige methode, wanneer het betrokken belastingbedrag vóór het verstrijken van de vervaldatum reeds was betaald en het te veel betaalde bedrag gedurende de hele procedure op de rekening van de belastingplichtige bij de belastingdienst stond, zodat de fiscus geen inkomsten heeft gederfd en er evenmin aanwijzingen van misbruik waren?

4. Kan het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen (vertrouwensbeginsel) aldus worden uitgelegd dat aan de objectieve voorwaarde voor de toepassing van dat beginsel is voldaan, dat wil zeggen dat de verwachting van de belastingplichtige met betrekking tot zijn boekhouding gegrond is, indien de belastingdienst tijdens eerder bij de belastingplichtige verrichte controles van oordeel was – ook al zijn er geen specifieke verklaringen gedaan of kan dit slechts impliciet uit de gedragingen van de belastingdienst worden afgeleid – dat het opstellen en bijhouden van bewijsstukken, boeken en registraties overeenkomstig de voorschriften was, of kan het beroep van de belastingplichtige op het vertrouwensbeginsel uitsluitend slagen wanneer de belastingdienst voor alle soorten belastingen een controle achteraf van de aangiften verricht, waardoor er een afgesloten periode ontstaat, en hij de boekhoudkundige praktijk van de belastingplichtige uitdrukkelijk positief beoordeelt? Handelt de belastingdienst in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel wanneer hij in een later besluit belastingrechtelijke gevolgen verbindt aan onregelmatigheden in de boekhouding, waarbij hij, onder verwijzing naar het formele of onvolledige karakter van eerdere controles en het ontbreken van expliciet positieve bevindingen, weigert te erkennen dat de belastingplichtige er op goede gronden op kon vertrouwen dat zijn eerdere boekhoudkundige praktijk juist was?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

- Artikelen 16 en 17 van de Zevende richtlijn (83/349/EEG) van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PB 1983, L 193, blz. 1; hierna: „zevende richtlijn”)
- Artikelen 2 en 31 van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (PB 1978, L 222, blz. 11; hierna: „vierde richtlijn”)
- Artikelen 47 en 54 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- § 1 en 7 van a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (wet LXXXI van 1996 inzake de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting; hierna: „wet vennootschapsbelasting”). Volgens § 1 wordt deze wet uitgelegd met inachtneming van en in overeenstemming met de bepalingen van de wet inzake boekhouding. Afwijking van de bepalingen van de wet inzake boekhouding met als doel een betrouwbaar en reëel totaalbeeld te verkrijgen kan niet leiden tot wijzigingen in de belastingschuld. Op grond van § 7, lid 1, punt s), wordt 50 % van de rechteninkomsten die in het lopende belastingjaar als resultaat vóór belastingen zijn vermeld in mindering gebracht op het resultaat vóór belastingen.
- § 15 en § 16 van a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (wet C van 2000 inzake boekhouding; hierna: „wet inzake boekhouding”). Deze bepalingen hebben betrekking op de beginselen die de belastingplichtige bij het opstellen van de rekeningen en het voeren van de boekhouding in acht moet nemen, waaronder de beginselen van volledigheid en vergelijkbaarheid.
- § 44, § 49, § 87, § 165, § 170 en § 171 van az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (wet XCII van 2003 inzake belastingen; hierna: „oude wet inzake belastingen”). § 44 heeft betrekking op de wijze van bijhouden van boeken en registraties en bepaalt dat deze op bewijsstukken zijn gebaseerd. In § 49 is de mogelijkheid van de belastingplichtige opgenomen om een aanvullende, gecorrigeerde aangifte in te dienen. § 87 geeft een opsomming van de soorten controles en bepaalt dat een afgesloten periode door de controle achteraf ontstaat. § 165 handelt over de verdragingsrente die in geval van te late betaling van belastingen verschuldigd is. § 170 geeft de definitie van het begrip „belastingschuld” en bepaalt dat bij de nakoming van belastingverplichtingen rekening wordt gehouden met te veel betaalde bedragen. § 171 voorziet in de mogelijkheid van verlaging van opgelegde fiscale boetes.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (hierna: „MARCAS MC”), heeft het merkrecht waarvan zij houdster is tegen een vergoeding in gebruik gegeven aan haar verbonden ondernemingen. De afrekening tussen partijen vond plaats aan de hand van de door MARCAS MC op basis van de geraamde verkoopcijfers van de verbonden ondernemingen in het betrokken kwartaal opgestelde kwartaalrekeningen. In deze rekeningen heeft MARCAS MC de betalingsverplichtingen, met inachtneming van het verschil tussen de in het voorgaande kwartaal geraamde en de werkelijk gerealiseerde cijfers, gecorrigeerd door dit verschil af te trekken van of op te tellen bij het totaalbedrag van de in het lopende kwartaal opgestelde rekeningen.
- 2 De belastingdienst heeft op 11 maart 2014 bij MARCAS MC een controle verricht die zag op de periode tussen januari 2010 en december 2013. Blijkens het over de

controle opgestelde proces-verbaal van 24 juli 2015 was de controle uitsluitend gericht op de rechteninkomsten en werd op basis van de ingewonnen documenten en verklaringen afgesloten met de conclusie dat de door MARCAS MC gevolgde praktijk voldeed aan de voorschriften van de oude wet inzake belastingen.

- 3 De belastingdienst heeft op 18 september 2014 een controle achteraf verricht naar de door MARCAS MC over het belastingjaar 2013 ingediende aangiften. Deze controle behelsde alle belastingen en subsidies. De belastingdienst heeft vastgesteld dat de wijze van afrekening van de rechteninkomsten door MARCAS MC niet voldeed aan de in de wet inzake boekhouding neergelegde beginselen van volledigheid en vergelijkbaarheid, onder meer omdat zij in haar factuur over het eerste kwartaal van 2013 in het vierde kwartaal van 2012 reeds opgevoerde (op basis van de gerealiseerde cijfers te hoog ingeschatte) rechteninkomsten in mindering had gebracht. De belastingdienst heeft bij besluit van 4 april 2016 een belastingverschil ten laste van MARCAS MC vastgesteld en haar een fiscale boete ter hoogte van 50 % van het vastgestelde belastingverschil en vertragingsrente opgelegd.
- 4 Na het besluit van de belastingdienst heeft MARCAS MC een aanvullende, gecorrigeerde aangifte ingediend over de jaren 2011 en 2012. Het in de aanvullende, gecorrigeerde aangifte vermelde belastingbedrag over het jaar 2012 was lager dan het in de oorspronkelijke aangifte vermelde bedrag. Het te veel betaalde bedrag liet verzoekster echter als belastingoverschot op haar rekening bij de belastingdienst staan.
- 5 Beslissend op het door MARCAS MC aangetekende bezwaar heeft de afdeling bezwaren van de belastingdienst de fiscale boete verlaagd naar 10 % van het belastingverschil.
- 6 MARCAS MC heeft tegen het besluit op bezwaar beroep bij de rechter ingesteld. De rechter heeft dat besluit vernietigd en de afdeling bezwaren opgedragen een nieuw besluit op bezwaar te nemen. In de herhaalde procedure heeft de afdeling bezwaren het besluit van 4 april 2016 bij besluit van 22 augustus 2018 gewijzigd door de fiscale boete te verlagen naar 10 % van het belastingverschil en de vertragingsrente eveneens te matigen. Voor het overige is het oorspronkelijke besluit in stand gelaten.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 MARCAS MC beroept zich op schending van de beginselen van rechtszekerheid en het recht op een eerlijk proces. Zij betoogt dat de in de wet inzake boekhouding neergelegde beginselen in hun samenhang in aanmerking moeten worden genomen, terwijl de afdeling bezwaren zich uitsluitend heeft gebaseerd op de beginselen van volledigheid en vergelijkbaarheid. De afdeling bezwaren had rekening moeten houden met bepaalde posten uit voorgaande jaren die in de aanvullende, gecorrigeerde aangifte in het lopende jaar waren aangepast en met de omstandigheid dat MARCAS MC derhalve reeds vóór de vervaldatum aan haar

betalingen had voldaan. Daarnaast beroept MARCAS MC zich op schending van het beginsel van gewettigd vertrouwen (vertrouwensbeginsel), aangezien zij er, gelet op de conclusies van eerdere controles, terecht van kon uitgaan dat haar handelwijze nog steeds in overeenstemming was met de regelgeving en van haar dan ook niet kon worden verwacht dat zij haar, door de belastingdienst in het verleden nimmer gelaakte, praktijk zou wijzigen.

- 8 De afdeling bezwaren stelt zich op het standpunt dat aan alle in de wet inzake boekhouding neergelegde boekhoudkundige beginselen moet zijn voldaan en dat het mogelijk is dat de handelwijze van de belastingplichtige elk beginsel op zich schendt. Zij meent dat MARCAS MC deze beginselen onjuist uitlegt. Daarnaast benadrukt de afdeling bezwaren dat de conclusie van het proces-verbaal van de eerdere controle slechts formeel van aard was, aangezien deze louter betrekking had op de conformiteit met de bepalingen van de oude wet inzake belastingen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 9 Het voorwerp van dit geding is de bepaling van de grondslag en de hoogte van de vennootschapsbelasting. In Hongarije wordt de grondslag van de vennootschapsbelasting krachtens de toepasselijke wet vennootschapsbelasting gevormd door het boekhoudkundige resultaat in de zin van de wet inzake boekhouding en bepaalt de wet vennootschapsbelasting de correctiefactoren. De verwijzende rechter (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) is van oordeel dat de boekhoudkundige verantwoording van in 2013 voorgevallen economische gebeurtenissen beoordeeld moet worden aan de hand van de in het aan de controle onderworpen belastingjaar nog van kracht zijnde vierde en zevende richtlijn alsmede de wet inzake boekhouding waarin de richtlijnen zijn omgezet.
- 10 Wat betreft de bevoegdheid van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om de gestelde vragen te beantwoorden, merkt de verwijzende rechter op dat hij zijn vragen heeft gebaseerd op algemene beginselen van Unierecht die hoofdzakelijk in de rechtspraak van het Hof zijn gevormd en die thans ook in artikel 6 VEU zijn verankerd.
- 11 Volgens het arrest van het Hof in de zaak ██████████ (C-617/10) kan – en in voorkomend geval moet – een nationale rechterlijke instantie die moet onderzoeken of een nationale bepaling of maatregel waarmee het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht in overeenstemming is met de grondrechten, en daarmee samenhangend de bepalingen van het Handvest moet uitleggen, het Hof krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing vragen. In het licht van de in het arrest CILFIT (zaak C-283/81) ontwikkelde rechtspraak van het Hof is dit noodzakelijk wanneer de opgeworpen vraag relevant is, de betrokken bepaling van Unierecht nog niet door het Hof is uitgelegd of de juiste toepassing van het Unierecht niet zo evident is dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan.

- 12 Ten aanzien van de eerste twee voorwaarden merkt de verwijzende rechter op dat de verenigbaarheid van de toepassing door de belastingdienst van de in wet inzake boekhouding opgesomde beginselen met het bepaalde in artikel 2, lid 3, en in artikel 31, lid 1, van de vierde richtlijn van invloed is op de grond van de zaak, zodat de vragen relevant zijn. Het Hof heeft weliswaar een bijzonder omvangrijke rechtspraak ontwikkeld met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van het recht op een eerlijk proces en het evenredigheidsbeginsel, maar die rechtspraak berust op volledig afwijkende feitelijke en juridische vragen, zodat geconcludeerd kan worden dat de betrokken Unierechtelijke bepalingen nog niet door het Hof zijn uitgelegd.
- 13 Wat betreft de schending van het gewettigd vertrouwen van belastingplichtigen (het vertrouwensbeginsel) is het zo dat volgens de rechtspraak van het Hof het succes van een beroep op dit beginsel afhankelijk is van de gegrondheid van de verwachtingen (objectief aspect) en van de vraag of de partij daadwerkelijk vertrouwen heeft in de bestendigheid van de bestaande situatie (subjectief aspect). Het Hof onderzoekt derhalve in de eerste plaats of het vertrouwen van de partij gestoeld is op een objectieve grondslag die terecht bepaalde verwachtingen bij haar kon wekken, en daarnaast of dit vertrouwen zich op enigerlei wijze heeft gemanifesteerd. Op dit punt is de rechtspraak van de Hongaarse rechterlijke instanties niet eenvormig. De verwijzende rechter is van oordeel dat van de belastingplichtige niet kan worden verwacht dat zij zonder wijziging van de relevante wettelijke voorschriften haar boekhoudkundige praktijk aanpast wanneer de belastingdienst diezelfde praktijk na een omvangrijke controle niet bezwaarlijk heeft bevonden. De Kúria (hoogste rechter, Hongarije) heeft daarentegen geoordeeld dat een succesvol beroep op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen of op het recht op een gunstiger behandeling in geval van toekomstige veranderingen uitsluitend mogelijk is met een beroep op uitdrukkelijk positieve vaststellingen of omstandigheden. De omstandigheid dat de belastingdienst geen vaststelling heeft gedaan, betekent derhalve niet dat hij de boekhoudkundige praktijk van de belastingplichtige als juist heeft aangemerkt. De nationale praktijk met betrekking tot de objectieve en subjectieve voorwaarden van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen is dus niet in overeenstemming met de in het arrest CILFIT ontwikkelde theorie van de *acte clair*, met andere woorden: de juiste toepassing van het recht is niet zo evident dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan. Het probleem dat zich in verband met de uitlegging van het beginsel van het gewettigd vertrouwen voordoet, heeft ontegenzegglijk invloed op de inhoudelijke beslissing in de zaak en is derhalve relevant. De zaak kan dus niet zonder het inleiden van een prejudiciële procedure worden beslecht.
- 14 In zijn toelichting op de eerste en de tweede vraag benadrukt de verwijzende rechter dat de wet inzake boekhouding geen rangorde aangeeft tussen de boekhoudkundige beginselen. Alle regels zijn ondergeschikt aan één enkel basisbeginsel, namelijk dat de boekhouding zodanig moet zijn dat de daarop gebaseerde financiële verslaglegging een betrouwbaar en getrouw beeld geeft over de vermogens-, financiële en inkomenspositie van de onderneming. Op basis

hiervan kan de grondslag van de vennootschapsbelasting uitsluitend het werkelijke resultaat van de activiteiten zijn. Daartoe hebben belastingplichtigen het recht om uit de talloze mogelijkheden die boekhoudkundige methode te kiezen die het meest geschikt is om dit doel te bereiken en die het beste bij hun activiteiten past. Welke methode zij ook kiezen, de gekozen boekhoudkundige methode moet geschikt zijn om het daadwerkelijke resultaat van hun activiteiten inzichtelijk te maken.

- 15 De belastingdienst heeft zijn conclusies uitsluitend gebaseerd op de beginselen van volledigheid en vergelijkbaarheid, zonder rekening te houden met de in de wet inzake boekhouding en in de vierde richtlijn opgesomde, met elkaar nauw samenhangende beginselen en de financiële verslaggeving van MARCAS MC, maar heeft geen andere onregelmatigheden vastgesteld. De verwijzende rechter wijst naar de praktijk van de nationale belastingdienst waarbij hij in geval van een economische activiteit die gevolgen heeft op het voorafgaande of het volgende economische jaar de aangifte van de belastingplichtige, in afwijking van de door de belastingplichtige gekozen boekhoudkundige beginselen, doorgaans op andere beginselen baseert, dat wil zeggen omboekingen verricht, hetgeen in het lopende belastingjaar resulteert in een belastingschuld uit hoofde van belastingverschil en in het jaar voorafgaand aan of volgend op het gecontroleerde belastingjaar in een belastingoverschot, echter zonder dat het totaalbedrag aan belasting over de twee betrokken, met elkaar samenhangende jaren verandert, aangezien de belastingdienst dat bedrag niet betwist. Hoewel de belastingdienst daartoe over een wettelijke bevoegdheid beschikt, breidt hij de controle niet uit naar het jaar onmiddellijk voorafgaand aan of volgend op het betrokken jaar, waarop het gekozen beginsel eveneens betrekking heeft, ondanks dat wanneer hij dat wel zou doen er geen belastingverschil meer zou kunnen worden vastgesteld.
- 16 Belastingplichtigen hebben weliswaar de mogelijkheid om het in een niet bij de controle betrokken jaar ontstane overschot met een aanvullende, gecorrigeerde aangifte op te voeren, maar dit vrijwaart hen uitsluitend van de dubbele betaling van het belastingverschil, doch niet van de betaling van de fiscale boete en de vertragsrente.
- 17 In zijn toelichting op de derde en de vierde vraag wijst de verwijzende rechter erop dat het bedrag van de belastingschuld reeds vóór de vervaldatum aan de belastingdienst was betaald. De belastingdienst heeft bij zijn controle van het lopende jaar evenwel geen rekening gehouden met de conclusies van de aanvullende, gecorrigeerde aangifte en met het met die aangifte gecorrigeerde economische jaar. In de onderhavige zaak heeft dit ertoe geleid dat het resultaat van de controle niet het werkelijke resultaat van de activiteiten van MARCAS MC weergeeft, aangezien de onderneming het in 2012 te veel betaalde bedrag niet kon verrekenen met het tekort van 2013.
- 18 In verband met het beginsel van het gewettigd vertrouwen wijst de verwijzende rechter erop dat de belastingdienst bij een eerder bij MARCAS MC verrichte controle heeft vastgesteld en in een proces-verbaal heeft vastgelegd dat de

boekhouding van MARCAS MC voldeed aan de voorschriften van de oude wet inzake belastingen. Hieruit blijkt dat de belastingdienst niet alleen stilzwijgend heeft ingestemd met de boekhoudkundige praktijk van MARCAS MC, maar deze ook uitdrukkelijk als rechtmatig heeft aangemerkt. De genoemde controle was bovendien uitdrukkelijk en uitsluitend gericht op economische activiteiten die identiek zijn aan de economische activiteiten die in het onderhavige geding aan de orde zijn.

- 19 De oude wet inzake belastingen koppelt evenwel uiteenlopende rechtsgevolgen aan verschillende controles. Terwijl de controle achteraf van een belastingaangifte tot een afgesloten periode leidt, met als rechtsgevolg dat de belastingplichtige na aanvang van de controle geen aanvullende, gecorrigeerde aangifte meer mag indienen en de belastingdienst geen andere controles kan uitvoeren, ontberen andere controles dit rechtsgevolg en kan de belastingdienst, wanneer hij een onregelmatigheid constateert, een controle achteraf inleiden.
- 20 Gelet op al het voorgaande kunnen de afwijkende standpunten van de Hongaarse rechterlijke instanties aldus worden samengevat dat terwijl de verwijzende rechter van oordeel is dat aan de objectieve voorwaarde voor de toepasselijkheid van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen is voldaan doordat de belastingdienst ter gelegenheid van de in voorafgaande jaren verrichte controles geen enkele keer bezwaar heeft gemaakt tegen de boekhoudkundige praktijk die hij thans als onregelmatig kwalificeert, de Kúria zich op het standpunt stelt dat zelfs de conclusies van een controle achteraf, die tot een afgesloten periode leidt, niet tot gegronde verwachtingen leiden. Gelet op deze omstandigheden wenst de verwijzende rechter antwoord te krijgen op de vraag of wanneer de belastingdienst geen vaststellingen doet ten aanzien van de boekhoudkundige praktijk van de belastingplichtige, dat wil zeggen geen bezwaren tegen deze praktijk maakt, deze omstandigheid tot de conclusie kan leiden dat voldaan is aan de objectieve voorwaarde voor de gegrondheid van het vertrouwen dat de door de belastingdienst niet gelaakte praktijk in overeenstemming is met de regelgeving, of is daarvoor in alle gevallen een uitdrukkelijke handeling, maatregel of besluit van de belastingdienst nodig. Daarnaast moet de vraag worden beantwoord of de juridische vorm of het juridische karakter van het overheidshandelen dat tot het ontstaan van het gewettigd vertrouwen heeft geleid relevant is voor de toepasselijkheid van het vertrouwensbeginsel, en of het voor de toepasselijkheid van dit beginsel noodzakelijk is dat de belastingplichtige, vertrouwend op een ongewijzigd blijvende juridische omgeving, activiteiten ontplooit, dan wel dat aan deze subjectieve voorwaarde reeds is voldaan wanneer de belastingplichtige, vertrouwend op het rechtmatige karakter van zijn bestaande praktijk, deze niet verandert.