

Mål C-363/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

5 augusti 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen i Budapest, Ungern)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

29 juni 2020

Klagande:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Motpart:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatt- och tullmyndigheten, Ungern)

Saken i målet vid den nationella domstolen

Överklagande av ett förvaltningsbeslut som fattats av avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatt- och tullmyndigheten.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Redovisningsprinciper som tillämpas på redovisning av intäkter från licensavgifter – Beslut som skattemyndigheten fattat inom ramen för en kontroll i efterhand av en skattedeklaration i vilken det fastställs att det föreligger en skatteskuld – Rätt till en rättvis rättegång i skattekontrollförfarandet – Rättssäkerhet – Förbud mot missbruk av rättigheter – Skattetillägg – Proportionalitet – Avräkning från den skatteskuld som deklarerats under det aktuella året av den överskjutande skatt som fastställts genom en kompletterande deklaration för föregående år – Skattemyndighetens utvidgning av prövningen till att omfatta året före eller efter

det aktuella året – Skyddet för berättigade förväntningar – Skattemyndigheten har agerat på ett sätt som gett upphov till berättigade förväntningar

Rättslig grund: Artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågor

- 1) Är det förenligt med rätten till en rättvis rättegång, vilken erkänns som en allmän rättsprincip i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), och med de allmänna principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar, att en skattemyndighet i en medlemsstat har en praxis, enligt vilken skattemyndigheten vid efterhandskontroll av den skattskyldiges deklaration – utan att den skattskyldiges överträdelse bedöms mot bakgrund av en särskild räkenskapsbestämmelse eller en materiell rättsregel som rör den skatt som kontrollen avser, och utan att skattebeloppet har ändrats i förhållande till vad som fastslagits i deklarationen för de år som näringsverksamheten avser – utan motivation kan fastslå att den skattskyldige har en skatteskuld, och detta av den enda anledningen att den skattskyldige upprättat sin deklaration utan att, bland de räkenskapsprinciper som erkänns i medlemsstatens bokföringslag, beakta de två beskattningsprinciper som skattemyndigheten anser vara avgörande, och i stället, med utnyttjande av sitt utrymme för eget skön, grundat sig på andra principer som denne anser reglera bokföringen för dennes näringsverksamhet?
- 2) Kan artiklarna 2.3 och 31 i direktiv 78/660/EEG (fjärde direktivet), mot bakgrund av rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 47 i stadgan och mot bakgrund av de allmänna principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar, vilka utgör allmänna unionsrättsliga principer, tolkas så, att om skattemyndigheten, vad gäller en ekonomisk verksamhet som omfattar flera räkenskapsår, ersätter de redovisningsprinciper som den skattskyldige valt med andra redovisningsprinciper och, som en följd härav, ändrar en bokföringspost som likaledes påverkar skattedeklarationerna för kringliggande år, är obligatoriskt att denna myndighet utvidgar sin kontroll till de räkenskapsår som näringsverksamheten omfattar och därmed påverkar skattemyndighetens slutsatser vad gäller den period som skattekontrollen omfattar? Ska skattemyndigheten vid en efterhandskontroll av den skattskyldiges deklaration under det räkenskapsår som är föremål för prövning beakta de poster som ändrats genom en kompletterande deklaration för det föregående året till följd av att den skattskyldige betalat in för mycket i skatt på grund av att denne betalat in skatten före förfallodagen, eller är det förenligt med angivna principer och förbudet mot rättsmissbruk i artikel 54 i stadgan att skattemyndigheten fastställer att den skattskyldige har en skatteskuld på grund av att denne betalat in för mycket i skatt?

- 3) Är det proportionerligt att bestraffa valet av en eventuellt felaktig bokföringsteknik genom att konstatera att det föreligger en skatteskillnad som kvalificeras som en skatteskuld, med hänsyn bland annat till att betalningen av en sanktionsavgift – om än bara med 10 procent – och en förseningsavgift, när den omtvistade skatten har betalats före förfallodagen och denna, under förfarandets gång, har figurerat som en överbetalning på sökandens löpande skattekonto, varför det inte föreligger någon intäktsförlust för statskassan, och det inte föreligger något tecken på missbruk?
- 4) Kan principen om skydd för berättigade förväntningar tolkas så, att den objektiva grunden för denna, det vill säga den skattskyldiges förväntningar i fråga om bokföringsmässig behandling, är välgrundad om skattemyndigheten tidigare har genomfört en kontroll vid den skattskyldiges säte under vilken myndigheten, även i avsaknad av en särskild deklaration eller om detta implicit framgår av dennes handlande, har konstaterat att ingivande och förande av bestyrkande handlingar, bokföring och register är förenliga med bestämmelserna i skattelagstiftningen, eller kan den skattskyldige endast åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar om skattemyndigheten genomför en efterhandskontroll av skattedeklarationerna som avser en period som avslutas med en kontroll, varigenom denna utvidgas till att omfatta alla former av skatter, och uttalar sig positivt om den skattskyldiges bokföringspraxis? Handlar skattemyndigheten på ett sätt som är förenligt med rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar om denna myndighet i senare beslut föreskriver bokföringsmässiga och skattemässiga konsekvenser för bokföringsmässiga oegentligheter på ett sådant sätt att myndigheten, genom att göra gällande att den tidigare granskningen är formell eller ofullständig eller att det saknas en uttrycklig positiv deklaration, inte går med på att sökanden har haft berättigade förväntningar på att dess tidigare räkenskapspraxis var korrekt?

Anförda unionsbestämmelser

- Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, 1983, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 59) (nedan kallat rådets sjunde direktiv), artiklarna 16 och 17.
- Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, 1978, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17) (nedan kallat rådets fjärde direktiv), artiklarna 2 och 31.
- Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, artiklarna 47 och 54.

Anförda nationella bestämmelser

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (1996 års lag nr LXXXI om bolagsskatt och om skatt på utdelning) (nedan kallad TAO), artiklarna 1 och 7. Enligt artikel 1 i denna lag ska den tolkas med beaktande av bestämmelserna i a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (2000 års lag C om bokföring) (nedan kallad lagen om bokföring) och i enlighet med dessa bestämmelser. Skillnader i förhållande till de bestämmelser i bokföringslagen som syftar till att säkerställa en rättvisande och sann helhetsbild får inte leda till någon förändring av skattskyldigheten. Enligt artikel 7.1 s ska resultatet före skatt minskas med ett belopp motsvarande 50 procent av de intäkter som bokförts före skatt för räkenskapsåret i form av uppburna licensavgifter.
- Lagen om bokföring, artiklarna 15 och 16. I de åberopade bestämmelserna anges de grundprinciper som den skattskyldige ska tillämpa när denne upprättar sina räkenskaper och sköter sin bokföring. Bland dessa principer återfinns, förutom ett stort antal andra principer, periodiseringsprincipen och principen om periodiserad bokföring.
- AZ adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet) (nedan kallad den tidigare LPGT), artiklarna 44, 49, 87, 165, 170 och 171. Artikel 44 rör hur räkenskaper ska föras och hur register ska upprättas, och det anges att dessa är dokumenterande. Artikel 49 rör den skattskyldiges möjlighet att ändra deklarationen genom själv rättelse i skattehänseende. I artikel 87 anges villkoren för inspektionen och det understryks att inspektionen, vars syfte är att i efterhand kontrollera deklarationerna, ger upphov till en period som avslutas med en inspektion. Artikel 165 rör straffavgift vid försenad inbetalning av skatten. I artikel 170 definieras begreppet ”skatteskuld” och anges att överskjutande inbetalda belopp ska beaktas som fullgörande av skattskyldigheten. I artikel 171 föreskrivs en möjlighet att sätta ned skattetillägget.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Klaganden, MARCAS MC Szolgálató Zrt. (nedan kallad MARCAS MC), överlät rätten att använda det varumärke som det är ägare till sina samarbetsföretag mot en avgift. Avtalet genomfördes på ett sådant sätt att MARCAS MC kvartalsvis utställde fakturor på grundval av de försäljningssiffror som samarbetsföretagen beräknade för det aktuella kvartalet. I dessa fakturor korregerade MARCAS MC betalningsskyldigheten genom att beakta skillnaden mellan beräknade siffror för föregående och de faktiska försäljningssiffrorna, på så sätt att MARCAS MC avräknade eller tillade denna skillnad i de samlade fakturorna för det aktuella kvartalet.

- 2 Den 11 mars 2014 genomförde skattemyndigheten i första instans en kontroll vid MARCAS MC:s säte rörande perioden från januari 2010 till december 2013. Enligt inspektionsprotokollet, som upprättades den 24 juli 2015, rörde det sig endast om transaktioner avseende licensavgifter och, på grundval av en granskning av de handlingar och förklaringar som hade samlats in, kom myndigheten till slutsatsen att MARCAS MC:s praxis var förenlig med bestämmelserna i den tidigare LPGT.
- 3 Den 18 september 2014 inledde skattemyndigheten i första instans en kontroll vid MARCAS MC:s huvudkontor avseende beskattningsåret 2013. Denna innefattade en efterhandskontroll av deklarationerna. Denna kontroll omfattade samtliga skatter och offentliga subventioner. Enligt denna myndighets slutsatser var den bokföringsmetod som MARCAS MC använt vid beräkningen av intäkterna från licensavgifter inte förenlig med periodiseringsprincipen och principen om periodiserad bokföring som anges i bokföringslagen, bland annat av det skälet att MARCAS MC i fakturan för det första kvartalet år 2013 hade beaktat de intäkter från licensavgifter som redan hade inkluderats i fakturan för det fjärde kvartalet år 2012 (vilka angavs vara högre än de verkligen var). I sitt beslut av den 4 april 2016 konstaterade skattemyndigheten i första instans att MARCAS MC hade betalt in för lite i skatt och påförde MARCAS MC böter med ett belopp på 50 procent av skatteskulden samt en förseningsavgift.
- 4 Efter det att skattemyndigheten i första instans hade fattat sitt beslut använde sig MARCAS MC av systemet för självrättelse i skattehänseende för åren 2011 och 2012. Denna självrättelse visade att MARCAS MC:s skattepliktiga belopp var lägre än det belopp som angavs i deklarationen för år 2012, samtidigt som skillnaden bibehölls som överbetalning på bolaget löpande skattekonto
- 5 MARCAS MC överklagade detta beslut till skattemyndigheten i andra instans (nedan kallad överklagandeinstansen), vilken satte ned bötesbeloppet till 10 procent av skatteskulden.
- 6 MARCAS MC väckte talan mot överklagandeinstansens beslut. Domstolen upphävde det överklagade beslutet och återförvisade ärendet till överklagandeinstansen för ett nytt beslut i andra instans. Inom ramen för det nya förfarandet ändrades beslutet i första instans, genom ett beslut i andra instans, som antogs den 22 augusti 2018, på så sätt att skatteskulden nedsattes till 10 procent, medan beslutet i övrigt lämnades oförändrat.

Parternas huvudsakliga argument i målet vid den nationella domstolen

- 7 MARCAS MC har, med påstående att rättssäkerhetsprincipen och principen om en rättvis rättegång har åsidosatts, anfört att de principer som anges i bokföringslagen borde ha beaktats tillsammans, men att överklagandeinstansen valt att endast grunda sig på periodiseringsprincipen och principen om periodiserad bokföring. Överklagandeinstansen borde för det aktuella året ha beaktat poster som ändrats genom den kompletterande deklarationen för

föregående år, vilket innebär att MARCAS MC hade uppfyllt sin skyldighet att betala skatten innan denna förföll till betalning. MARCAS MC har vidare gjort gällande att principen om skydd för berättigade förväntningar har åsidosatts, eftersom bolaget, mot bakgrund av vad som uppgetts vid föregående kontroller, hade fog för sina förväntningar på att dess praxis fortfarande var förenlig med rättsreglerna, varför bolaget inte kunde förväntas ändra sin praxis, då denna inte tidigare hade kritiserats av skattemyndigheten.

- 8 Enligt överklagandeinstansen ska samtliga redovisningsprinciper i bokföringslagen tillämpas och den skattskyldige kan anses ha åsidosatt alla dessa principer genom sitt handlande. Enligt överklagandeinstansen har MARCAS MC gjort en felaktig tolkning av dessa principer. Överklagandeinstansen underströk dessutom att de uttalanden som gjordes i protokollet från den föregående inspektionen var rent formella, eftersom en sådan förklaring endast avsåg iakttagandet av bestämmelserna i den tidigare LPGT.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 9 Tvisten rör fastställande av beskattningsunderlaget och bolagsskattesatsen. I Ungern utgörs beskattningsunderlaget för denna skatt, i enlighet med TAO (vad beträffar bolagsskatten), av det bokförda resultat som beräknats i enlighet med bokföringslagen, även om det i TAO föreskrivs ett antal korrigeringsfaktorer avseende detta resultat. Enligt den hänskjutande domstolen ska den bokföringsmässiga behandlingen av ekonomiska transaktioner som rör år 2013 prövas mot bakgrund av rådets fjärde och sjunde direktiv, vilka fortfarande var i kraft under det räkenskapsår som är föremål för kontrollen, och mot bakgrund av den bokföringslag genom vilken dessa direktiv har införlivats med ungersk rätt.
- 10 Vad gäller frågan huruvida Europeiska unionens domstol (nedan kallad EU-domstolen) är behörig att besvara tolkningsfrågorna, har den hänskjutande domstolen angett att den har grundat sina frågor på allmänna unionsrättsliga principer som i huvudsak har utvecklats i EU-domstolens praxis och som numera även stadfästs i artikel 6 FEU.
- 11 Enligt EU-domstolens dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), är de nationella domstolarna skyldiga att pröva huruvida en bestämmelse eller en åtgärd i nationell rätt, som utgör en tillämpning av unionsrätten, är förenlig med de grundläggande rättigheterna. De nationella domstolarna som i detta sammanhang har att tolka bestämmelserna i stadgan får – och är i vissa fall skyldiga att – för detta ändamål begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF. Enligt domstolens praxis från domen av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335), är detta alltid nödvändigt när den aktuella frågan är relevant, när den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen ännu inte har tolkats av domstolen eller när en korrekt tillämpning av unionsrätten inte är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.

- 12 Vad gäller de två första villkoren har den hänskjutande domstolen förklarat att frågan huruvida skattemyndighetens tillämpning av de principer som räknas upp i lagen om bokföring är förenlig med bestämmelserna i artiklarna 2 och 31 i rådets fjärde direktiv rör målet i sak, varför frågorna är relevanta. Domstolen har utvecklat en mycket omfattande rättspraxis avseende rättssäkerhetsprincipen, rätten till en rättvis rättegång och proportionalitetsprincipen. Denna rättspraxis rör emellertid helt andra faktiska och rättsliga frågor, vilket innebär att de aktuella unionsrättsliga bestämmelserna ännu inte har tolkats av domstolen.
- 13 När det gäller åsidosättandet av principen om skydd för berättigade förväntningar är möjligheten att åberopa denna princip, enligt domstolens praxis, avhängig huruvida förväntningarna är välgrundade (objektiv aspekt) och huruvida parten faktiskt har en förväntan att den existerande situationen kommer att upprätthållas (subjektiv aspekt). Domstolen prövar först huruvida partens förväntningar har en objektiv grund som med rätta har kunnat väcka förhoppningar och huruvida dessa förväntningar har kommit till uttryck på något sätt. Ungerska domstolars rättspraxis är inte enhetlig i detta avseende. Enligt den hänskjutande domstolen kan det inte förväntas att den skattskyldige, utan relevanta ändringar i lagstiftningen, ändrar sin bokföringspraxis avseende transaktionerna om skattemyndigheten efter en fördjupad kontroll inte har kritiserat denna praxis. Kúria (Högsta domstolen, Ungern) menar däremot att det endast är möjligt att grunda en rättighet på principen om skydd för berättigade förväntningar, som garanterar skydd mot framtida förändringar, eller att göra gällande en mer förmånlig behandling, om man kan åberopa ett positivt konstaterande eller positiva faktiska omständigheter. Den omständigheten att skattemyndigheten inte har avgett något uttalande betyder således inte att den har betecknat den skattskyldiges bokföringspraxis som korrekt. När det gäller de objektiva och subjektiva villkoren för principen om skydd för berättigade förväntningar, omfattas medlemsstatens praxis inte av doktrinen om *acte clair* som stadfästs i domen av den 6 oktober 1982, *Cilfit m.fl.* (283/81, EU:C:1982:335), det vill säga att det inte finns någon korrekt tillämpning av rätten som är så uppenbar att den inte lämnar utrymme för rimligt tvivel. Den problematik rörande tolkningen av principen om skydd för berättigade förväntningar som framträder vid tillämpningen av principen om skydd för berättigade förväntningar avser obestridligen utgången i målet i sak, varför den är relevant och inte kan lösas utan en begäran om förhandsavgörande.
- 14 Den hänskjutande domstolen har i sina överväganden avseende den första och den andra tolkningsfrågan påpekat att bokföringslagen inte föreskriver någon hierarkisk underordning mellan de olika bokföringsprinciperna. Alla regler är underkastade en enda princip enligt vilken bokföringen ska ske på ett sådant sätt att den finansiella information som utarbetats utifrån denna ger en rättvisande och sanningsenlig bild av företagets tillgångar, skulder, finansiella ställning och intäkter. På denna grund kan beskattningsunderlaget för bolagsskatt endast vara det faktiska resultatet av verksamheten. Den skattskyldige har i detta syfte rätt att bland flera möjligheter välja den bokföringsmetod som är lämpligast för att uppnå det mål som angetts och som bäst lämpar sig för dennes verksamhet. Oavsett

vilken redovisningsmetod som används ska den vara lämplig för att visa det verkliga resultatet av verksamheten.

- 15 Skattemyndigheten har endast grundat sin bedömning på periodiseringsprincipen och principen om periodiserad bokföring, utan att beakta samtliga, till varandra nära förbundna, principer som anges i bokföringslagen och i rådets fjärde direktiv, och inte heller MARCAS MC:s bokföringspraxis. Skattemyndigheten har dock inte påpekat någon annan oegentlighet. Den hänskjutande domstolen har hänvisat till den praxis som den nationella skattemyndigheten tillämpar, enligt vilken myndigheten, när det rör sig om en ekonomisk verksamhet som även kan antas förekomma under föregående eller påföljande räkenskapsår, som huvudregel ska grunda deklarationen på andra redovisningsprinciper, med avvikelse från de principer som valts av den skattskyldige, med avvikelse från de principer som valts av den skattskyldige, det vill säga i fall då sätet ändras, vilket leder till en skillnad i skatt som betecknas som skatteskuld under det aktuella året, men som före eller efter det aktuella året betalat in för mycket i skatt, utan att skattemyndigheten ändrat skattebeloppet för de två angivna på varandra följande åren, eftersom skattemyndigheten inte bestrider hela skattebeloppet. Även om det är rättsligt möjligt utsträcker skattemyndigheten inte sin prövning till att omfatta år omedelbart före eller efter det år som är föremål för en sådan prövning, och vilka också påverkas av den valda principen. Om flera beskattningsår var föremål för prövning, så skulle det inte kunna fastställas någon skillnad i skatt.
- 16 Även om den skattskyldige genom själv rättelse i skattehänseende kan åberopa det överskjutande belopp som uppkommit under det år som inte är föremål för prövning, så befrias denne emellertid endast från skyldigheten att betala mellanskillnaden i skattehänseende två gånger, men inte från att betala skattetillägget och förseningsavgiften.
- 17 Den hänskjutande domstolen har i sina överväganden avseende den tredje och den fjärde tolkningsfrågan understrukit att det belopp som fastställts som skatteskuld betalades in till skattemyndigheten redan före förfallodagen. Samtidigt tog skattemyndigheten, under den kontroll som utfördes för det aktuella året, varken hänsyn till de omständigheter och uppgifter som angavs i den kompletterande deklarationen eller det ändrade räkenskapsår som deklarationen avser. I förevarande fall har detta fått till följd att resultatet av inspektionen inte återspeglar det verkliga resultatet av MARCAS MC:s verksamhet, eftersom detta bolag inte har kunnat avräkna 2012 års överbetalning från skulden för år 2013.
- 18 När det gäller principen om skydd för berättigade förväntningar har den hänskjutande domstolen påpekat att skattemyndigheten, efter en förhandskontroll vid MARCAS MC:s säte, i protokollet har noterat att MARCAS MC fört sin bokföring i enlighet med bestämmelserna i den tidigare LPGT. Av protokollen framgår att skattemyndigheten inte bara hade implicit kunskap om MARCAS MC:s praxis, utan även uttalat sig positivt om dess förenlighet med lagen. Dessutom avsåg nämnda inspektion uttryckligen och uteslutande en ekonomisk verksamhet som var identisk med den som är aktuell i förevarande mål.

- 19 Samtidigt föreskriver den tidigare LPGT att olika rättsverkningar gäller för de olika kontrollerna, nämligen följande: Medan en efterhandskontroll av skattedeklarationer ger upphov till en period som avslutas med en kontroll, vars rättsliga verkan är att den skattskyldige, när kontrollen väl har inletts, inte längre kan använda sig av självrättelse i skattehänseende och skattemyndigheten inte kan göra ytterligare kontroller, har andra typer av kontroller inte en sådan rättsverkan och skattemyndigheten kan, för det fall en oegentlighet konstateras, inleda en kontroll i efterhand.
- 20 I detta sammanhang kan de meningsskiljaktigheter som föreligger mellan de ungerska domstolarna sammanfattas på så sätt att även om det objektiva villkoret för tillämpning av principen om skydd för berättigade förväntningar, enligt den hänskjutande domstolen, är uppfyllt om skattemyndigheten under alla skattekontroller som genomförts avseende tidigare år inte har kritiserat den skattskyldiges bokföringspraxis på en punkt som den senare anser vara rättsstridig, så anser Kúria att inte ens de slutsatser som dragits i en efterhandskontroll av skattedeklarationerna som avser en period som avslutas med en kontroll kan ge upphov till berättigade förväntningar. Under dessa omständigheter önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida, för det fall skattemyndigheten inte har uttalat sig om den skattskyldiges bokföringspraxis, det vill säga om den inte har kritiserat denna praxis, detta förhållande kan ses som ett objektiva villkor som ligger till grund för den skattskyldiges berättigade förväntningar på att dennes praxis, som inte ifrågasatts av skattemyndigheten, är förenlig med rättsreglerna eller om det för detta ändamål krävs att skattemyndigheten fattar ett beslut, vidtar en åtgärd eller fattar ett positivt beslut. Det ska även prövas huruvida det, med avseende på tillämpligheten av principen om skydd för berättigade förväntningar, är av relevans vad det är för rättslig form eller art på myndighetens åtgärd eller underlåtenhet som ger upphov till berättigade förväntningar, och om det, eller om det, för att nämnda princip ska kunna tillämpas, är nödvändigt att den skattskyldige vidtar en positiv åtgärd på grund av att denne förlitar sig på att rättsläget kommer att kvarstå oförändrat, eller om det, för att det subjektiva villkoret ska anses vara uppfyllt, även är tillräckligt att den skattskyldige, på grund av att denne felaktigt antar att dennes praxis är rättsenlig, inte ändrar sin praxis