

????????????????

???????? ?? ???? (????? ??????)

19 ??? 2019 ??????(*)

„???????????????? — ????????????????? — ?????? ?? ????????????? — ??????? ??
???????????????? — ??????????????? ?? ??????? ?? ????????????????? ????????? — ?????????
„???????????????? ??????“ — ??????????? ?? ?????????????????????????? ? ????????????????????? —
?????????????????????? ?? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ???????????????, ?????? ?????????
?????????????????? ?? ?????????????? ? ??????????? ?? ??????????????? ?? ?????????????????, ?????? ?? ?
?????????????“

?? ???? C?607/17

? ?????????? ?????????????????? ?????????????, ??????????????? ?? ?????????????? ???? 267 ???? ?? Högsta
förvaltningsdomstolen (????????????? ?????????????????????????? ??, ?????????) ? ??? ?? 5 ?????????? 2017 ?.,
????????????? ? ???? ?? 24 ?????????? 2017 ?., ? ?????????? ?? ??????????????????? ?? ?????

Skatteverket

??????

Memira Holding AB

?????? (?????? ??????),

?????????? ?? ??: J.?C. Bonichot (?????????????), ??????????????????? ?? ??????????, C. Toader, A. Rosas, L.
Bay Larsen ? M. Safjan, ??????,

?????????????? ??????????: J. Kokott,

?????????????: C. Strömholm, ?????????????????????,

?????????? ?????????????????? ? ??????????????? ???? ?? ?????????????????????????? ? ? ??????????????? ?????????????? ?? 24
????????????? 2018 ?.,

????? ??? ?????????? ?????????????????, ?????????????????:

- ?? Skatteverket, ?? ?. Anderberg, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? Memira Holding AB, ?? L. Staberg, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? ?????????????????? ??????????????????, ?? A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H.
Eklinder, L. Zettergren ? J. Lundberg, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? ??????????????????? ??????????????????, ??????????????????? ?? T. Henze ? R. Kanitz, ???????????????????
?? R. Kanitz, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? ?????????????????????? ??????????????????, ?? G. Palmieri, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
?????????????????? ?? G. De Socio, avvocato dello Stato,

- ?? ?????????????? ??????????????, ?? S. Hartikainen, ? ??????????? ?? ??????????????,
- ?? ????????????????? ?? ?????????????? ??????????, ?? S. Brandon ? G. Brown, ? ???????????
?? ?????????????????, ?????????????? ?? D. Yates, barrister,
- ?? ????????????????? ????????, ?? K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen ? G.
Tolstoy, ? ??????????? ?? ?????????????????,

???? ???? ??????? ?????????????? ?? ??????????? ???????, ????????????? ? ??????????
?????????? ?? 10 ?????? 2019 ?.,

?????????? ???????????

????????

1 ?????????????????? ??????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ???? 49 ???? ?? ?????? ?
???? 54 ????.

2 ?????????????? ? ??????????? ? ??????? ?? ???? ????? Skatteverket (????????
????????????????, ??????) ? Memira Holding AB (?????????? ??-???????? „Memira“) ??? ?????? ?
???????????????? ?? ?????????????? ? ????????????????? ?????? ????????????? ??????????
?? ?????????????? ? ?????? ????????? ??????? ?????????? ??????????? ? ??????? ?? ??????????? ?? ?????
????????? ??????????? ??? ?????????.

???????? ???????

????????????? ??????

3 ??????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ?? ??????
37 ?? Inkomstskattelag (1999:1229) (????? (1999:1229) ?? ??????? ?????? ??????????, ?????????
??-????????? „????? ?? ??????? ?????? ??????????“).

4 ????????? 16—29 ?? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?????????,
????????????? ??? ???? „?????????????????“ ?????????.

5 ?? ?? ???? ??????? ?????????? ?????????? ?? ??????, ?????? ????????? 11 ? 12 ?? ???? ??????
?? ?????????, ?? ???? ???????, ?????????????????? ?????? ??????????? ?????????????????? ??????????
?? ? ?????????????????????? ? ??????? ?? ?????????? ?? ???? ???? ?? ?????????????????????? ?? ?????????,
? ?? ?????? ??????, ?????????????? ??????????? ?? ? ?????????????????????? ? ?????? ?? ?????????? ??
????????????????????? ?????????, ?? ?????? ?????????????????? ??????????? ? ???? ?????????? ? ??????
?????? ???? ?????????????????? ??????? ?? ??????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?
????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????????????.

6 ? ??????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????? 37, ????????? 17 ? 18 ?? ??????? ?? ??????
?????? ??????????? ???????????, ?? ?? ?????????????? ? ???? 11 ?? ???? ?????? ?????????????????
????????? ?????????????????? ??????????? ?? ???? ???? ?? ??????????? ??????????, ???? ?? ??????????
?????????????, ?????????? ??? ??????????, ? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????????????? ?????????, ?? ?? ??????? ?? ??????????? ??????????? ?? ???? ?????????? ????
????????????? ?????????? ??-?????????? ?? ??????????? ??????????? ???? ?? ??????????? ??????????
?? ?????????????????? ??????????? ?? ??????????? ?????????? ??????? ? ?????????????? ?????????,
????????????? ? ????????? 21—26 ?? ??????? ??????

7 ?????? 35? ?? ??????? ?? ??????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??????????

??????? ??????????, ????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????, ???????????
?? ?????? ?????????????? ?????????????? ??????? ?????????? ?? ?????????? ? ??????? —
?????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????? (??), ??? ??????? ??-????????? ?? ???
????????? ? ??? ?????????????? ?????, ??? ? ?????????? ? ?????????? ? ?? ?????? ?
????????????? ?????????????? ????? ?? ?????????? ??????? ????? ?????????? ?????????? ?
?????????? ?? ?????????? ??????????. ?????????????? ?????????????? ??????? ?????, ?? ???
????????????? ?? ?? ?????????? ?? ???????????.

????????????? ?????

8 ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????, ????? ?????????????? ?????????????? ??
? ?????????, ??????, ?? ? ?????? ?? ??????? ?????????????? ?????? ?????????? ??????????????
?? ?????? ?????? ?????????????, ?????????????????????? ??? ? ????????

?????? ? ?????????? ?????????????? ? ?????????????????? ???????

9 Memira ? ??????? ??????????, ?????? ??? ?????? ??????? ?????????? ??????????
????????? ? ?????????? ?? ?????????????????????? ??????????. ?? ??? ???-????????????? ?????????? ?
?????????, ?????? ?????????? ? ?????????? ??????. ?? ??? ??? ??????? ?????????? ? ??
??????, Memira ?? ????????????, ???, ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ???????, ?????? ??
????? ??????????. ?????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??????????, ??? ? ???????
?? ??? ??? ?????? ? ?????? ?????????? ???????.

10 Memira ?????????????? ?? ??????? ?????????????? ?? ??????? ?????????? ???
????????????????? ???????, ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??
?????????????, ??? ?????? Memira ??? ?? ?? ?????????????? ??????? ???????, ??? ?? ?????? ??
????????, ? ?????????.

11 ?????????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? ?? Memira, ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????
????????????????? ?? ?????? ???????, ?????????? ?? 7,6 ??????? ????. ?? ??? ?????? ?? ?????
????????????????? ?? ?????????????? ? ?????????????????? ?????? ? ?????????? ?? ??? ??????? ??????????
????? ?????????????? ??? ?? ?????????? ???????, ??? ?? ?????????????????? ??????? ???
????????????????? ?? ??????. ?? ?????? ?? ??? ?? ?? ??? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?
????????????????? ?? Memira ?????????, ?????????? ? ?????????????????? ?????, ?? ??? ? ?????? ??
????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????
????????????????, ?????????????????????? ??? ? ?????????.

12 ? ??? ?????????? Memira ??? ?????????? ?????????? ?? Skatterättsnämnden (????????? ??
????????? ?????, ??????), ?? ?? ?????????? ??? ?? ?????????????????? ??????? ?? ?? ???????, ??
????? ?? ?? ?????? ?? ??????????? ?? ?????????????????, ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ??????
????????????? ??????? ??????????? ?? ??? ?????????????????? ?????? ? ??????, ?? ?????? ?? ?
?????????????? ???????????????.

13 ? ??? ?????????? ? ?????????? ?????????? ?? ???????, ?? ?????????? ?? ??????????????
????????? ?????????? ?? Memira ?? ??? ?? ??? ?????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ??????
?? ?????????? ?????????????????????? ??????? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?????????, ??
????? ?? ? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ? ?????????????????????? ? ??????.
?? ??? ?? ?? ??????? ? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ??????? ??????????
????????? ?????????????, ?? ??? ??? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ???
????????????????? ?? Memira.

14 ?????????? ?? ??????? ?????? ?????????, ?? ??????? ??????????? ?? ?????? ??
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????, ?? ?????, ?? ? ?????????????????? ?? ??????????

????????, ?????????? ? ??????? ?? 13 ???????? 2005 ?, Marks & Spencer (C?446/03, ???????? ??-???????? „??????? Marks & Spencer“, EU:C:2005:763) ??? ???????????? ??? ?? ????? ??????????, ????? ??????????? ?? ??????????????????? ?? ? ????? ? ????? ?????????????? ?????? ?? ?? ??????? ? ??????? ?? ?????????? ? ?????? 55 ?? ??? ?????????, ? ????? ?????? ?????? ?? ?.???. „?????????????“ ??????.

15 ??? ?? ????????? ?? ??????????? ?? ???, ?????????? ?? ??????? ??????, ?? ?? ?? ?? ????????? ????? ????????????? ?????? ?? ??????????????, ? ??????????? ?? ?? ????? ????????? ?? ????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?????????? ??????????. ? ??? ?????????? ?????????? ???????, ?? ?????????????? ?????? ?? ??????????? ??????? ?????????????? ?? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????, ?????? ? ??????? ?????????? ? ?????????, ? ?????? ??? ?????? ?? ??????, ?? ????????? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????.

16 ????? ??????? ?? ?????????? ?? ??????? ?????? ?????? ????????? ? ??????? ??????, ?? ????????? ?? ?????????????? ??????? ??????????? ?? Memira ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????, ?????????? ? ??????? ?? Memira ?? ?????????????? ??????? ?????????? ?????????????, ??? ?????????????? ? ?????????? ?????? ? ?????????, ? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ???. ?????? ??? ??????, ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ??????? ??? ??????? ? ?????? ??????????, ??????? ?????????? ? ?????????, ?? ??? ??????????, ?? ?? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????.

17 ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?????? ? ?????????? ??? Högsta förvaltningsdomstolen (????????? ?????????????????? ??, ??????) ?????? ?? ?????????? ?????????????????, ??? ? ?? Memira.

18 ??? ????????????? ?????, ?? ? ??????????? ?? ???, ? ?????????? ? ??????? ?? 21 ????????? 2013 ?, A (C?123/11, EU:C:2013:84), ?? ?? ?????????? ???, ?? ?? ?? ?????????? ????? ?????????? ?? ??????? ?????????? ??????????? ??? ?????????????, ??????? ?? ?? ?????? ??????? ?? ?????????????????, ??????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ??????????, ?????? ?????? ??????? ?? ??????? ??? ??????, ? ??? ??? ? ???, ?? ??? ?????? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ??????.

19 ??? ??? ????????????????? Högsta förvaltningsdomstolen (????????? ?????????????????? ???) ?????? ?? ??? ?????????????????? ? ?? ?????? ?? ??? ?????????? ?????????????? ???????:

„1) ?????? ?? ??? ?????????????? ??? ?????? ?? ??????? ?????????? ? ?????? ??????? ??????? ? ?????????????? ?? ??????? ??-?????????? ?? [????????? ?? 21 ????????? 2013 ?, A (C?123/11, EU:C:2013:84)], ? ?????????????? ? ??? ?????????????? ?????? ??? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ??? 49 ???, ?? ?? ?????? ??????? ??????, ?? ?????????? ?????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????, ?????????? ?? ??????????????, ??????????? ?????????, ?? ?????????? ??????????

2) ??? ?????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ? ?????? ??????, ?????? ?? ?? ?? ?????? ??????? ? ??? ? ??????????? ?????? ?????????????? ? ?????? ??? ?????? ?????? ? ??????????? ?? ??????????? ??????????, ?????? ? ?????? ?? ?????????? ?????????, ?? ?????? ??????????? ?? ?????????? ?????“.

?? ?????????????????? ????????

20 ???-????? ?????? ?? ?? ????????, ?? ? ????? 43—51 ?? ??????? Marks & Spencer
????? ? ?????, ?? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????????????, ??????????? ??
???????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ???????
?????????, ?????? ??? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?? ?????? ??????
?????????, ?? ?????????? ? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ??????????????
?? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ? ?? ?? ?????????????? ??????????? ??
?????? ?????????????? ?? ?????????? ? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????.

21 ? ????? 55 ?? ??? ??????? ?????? ?????? ????????, ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??
?????????????, ?????? ?? ??????? ? ??????????, ?????????????????? ? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ??
????????? ??? ?? ?????? ??????? ?????????? ?? ?????????????? ??????? ??????????,
????????????????? ??? ??????????????, ??????:

— ?????????????? ??????? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ?
????????????? ??????? ??????, ?????? ? ?? ?????????????? ??????? ?????? ?????????????? ?
?????????? ?? ??????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????, ??????????? ???
????????????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ??? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ??????, ?????
?????????? ?????????? ? ?????????????? ??? ?????????? ??????? ???????, ?

— ?? ??????????? ??????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??????? ?????????? ?? ?????
????????? ? ??????????? ?? ??????????? ?? ? ??????????? ??????? ?????? ??? ?? ???
??????, ??? ?? ?????? ???, ??-????????? ? ?????? ?? ?????????????? ?? ??????????
?????????? ?? ??? ?????? ???”.

?? ?????? ??????

22 ? ?????? ?? ?????? ?????????????? ??????????? ??? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????
????????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????? ?? ??? 55 ?? ??????? Marks & Spencer ?????? ?? ?? ?????? ??
?????????????????, ?? ?????????? ?????? ?? ??????????? ?? ?????????? ?????????? ??
?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????????????? ??? ?
?????? ?? ??????, ?????? ??????? ?????????????? ? ?????????? ? ?????????? ?????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????? ? ?????? ?? ??????? ?? ?????? ??????????.

23 ??? ?? ??? ?? ??? ?? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?? Memira ??
?????? ??? ?????????????? ?? ??? ? ????? 55, ?????? ??? ?? ??????? Marks & Spencer, ?
????? ?? ?????????????? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ???????
?????????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??????? ??????.

24 ? ??? ?????????? ?????? ? ?????????????? ?? ?? ?????????, ?? ? ?????????? ?? ??? ? ?????
55 ?? ??????? Marks & Spencer ??????? ?? ???????, ?? ?????????????????, ???????????
????????????????? ?????????? ?? ?????????, ??? ?? ? ?????????? ? ??????? ?????????? ?? ??????
????????? ?????? ?? ?????? ???, ??-????????? ? ?????????, ? ?????? ?????????? ??????????
??? ?????????????? ?? ??? ?????? ???.

25 ? ?????????? ??? ?????????????? ?? Memira, ??? ?? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????
?? ??????????????, ?????????? ? ????? 55 ?? ??????? Marks & Spencer, ?????????? ?? ?????? ??
?? ?????????????????? ??? ??????????????, ??? ??????????? ? ? ?????????? ??????? ????????????? ?
????????????????? ?? ??? ?????? ?????????????????? ?? ?? ?????? ???.

26 ?????????, ?????? ??????? ?????????????? ??????? ? ????? 65—70 ?? ??????

* ???? ?? ??????????????: ???????