

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

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

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

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

?? ???? C?608/17

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

Skatteverket

??????

Holmen AB,

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

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

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

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

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

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

- ?? Skatteverket, ?? ?. Andersson Berg, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? Holmen AB, ?? H. Andersson, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? ?????????????????????????????????????, ?? A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H.
Eklinder, L. Zettergren ? J. Lundberg, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,
- ?? ?????????????????????????????????????, ??????????????????????? ?? T. Henze ? R. Kanitz, ?????????????????
?? R. Kanitz, ? ??????????????????? ?? ?????????????????????,

– ?? ?????????????? ?????????????, ?? M. K. Bulterman ? J. M. Hoogveld, ? ??????????
?? ??????????????,

– ?? ?????????????? ?????????????, ?? S. Hartikainen, ? ??????????? ? ??????????????,

– ?? ?????????????? ????????, ?? K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen ? G.
Tolstoy, ? ??????????? ? ?????????????????,?

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

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

????????

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

2 ?????????????? ? ??????????? ? ??????? ?? ???? ????? Skatteverket (????????
????????????????, ??????) ? Holmen AB ??? ?????? ? ??????????????? ??? ??????????? ?
???????????????? ?????? ?????????????? ?? ??????????? ?????????? ?? ????????? ?????????? ???????????,
????????????? ? ?????? ????????? ???????.

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

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

3 ??????? ?? ?????????????? ?? ??????????? ?????????? ? ????????? ?? ?????? ?????????????? ??
?????? ?? ?????????????????? ?? ?????? 35 ? 35? ?? Inkomstskattelag (1999:1229) (?????
(1999:1229) ?? ??????? ?????? ??????????).

4 ?????????? ?????? 35 ?????????? ???????????, ?????? ?????? ???????, ????? ?? ?? ?????????????? ??
????????? ????? ?? ??????? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??????.

5 ?????? ?????? 35? ??? ? ?????????????? ????? ?? ?? ??????????????, ?????? ?????????? ?
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????? 55 ?? ?????????? ?? 13 ?????????? 2005 ?., Marks & Spencer
(C/446/03, ?????????? ??-????????? „????????? Marks & Spencer“, EU:C:2005:763), ?? ?????????????
?? ??????? ??????????????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ? ?????????? — ??????? ??
????????????????? ?????????????????? ?????????? (??), ?? ? ??????? ??-????????????? ????? ?????????????? ?? ?
????????????????? ??????, ?? ? ??? ? ?????????????? ? ?????????????? ? ?? ??????? ?? ?????????????????
????????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????? ????? ?????????? ??????????? ? ??????????? ??
????????????? ???????????.

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

6 ?? ??????????????? ?? ? ?????? ?? ?????????????????? ??????????? ?????? ??????, ?? ??????????????
????????? ?????? ?? ??????????????????? ??????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?? ?????????????????? ???
????????????????? ??? ?????????? ?? ??????? ?????????? ?? ??????? ??????. ?????????????????????? ???????
?????? ?? ?? ?????????????? ? ?? ?? ?????????????? ?? ??????? ?????????? ??? ?????????????????? ???
?????????.

7 ?? 2011 ?. ?????? ? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ??????? ?????? ?? ??
????????????? ?????? ?? ?????? ?? ??????????????, ?????????????????? ?????? ??????? ?????????? ???????.

????????, ????? ?? ????? ?? ????? ????????????? ?????? ????? ?????? ????????, ????? ?? ??
????????? ?? ?????????? ??????, ????? ?????? ????????? ?????????????? ???????.

8 ????? ?????, ??? ?????????? ?? ?????????????????????????????? ?????? ????? ?????????????
????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ?????? ? ??????????, ???????????
????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????, ?? ?????? ?? ??????????.

9 ?? ?????????? ??????, ????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????? ?? ??
????????????? ?????? ?? ?????????????????, ?????? ?? ? ??????????????

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

10 Holmen ? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????. ??? ?????????
????????????? ?? ?????????????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????????, ?????? ?????????????
????????? ? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ? ??????????????????, ?????? ?????? ??
????????????? ?????????????????????????????? ??????. ??? ?????? ?? 2003 ?. ?????? ?? ?????????????? ?????????
????????????? ? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?? 140 ????????, Holmen ?????????? ??
????????????????? ?????? ?????????? ? ??????????

11 ?? ?????? ?????????? ?????????????? ?? au Skatterättsnämnden (????????? ?? ?????????? ??????,
?????????), ?? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ??????????, ?????????????? ? ?????????
Marks & Spencer, ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ??? ?????? ?? ?????????? ?????????
????????????? ? ?????????? ?? ?????? ?????????, ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ??????????????
????? ? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????????
? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ??????????????????, ?????? ? ?????????? ?????????? ?????????????
?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??????????????

12 Holmen ?????? ??-????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ? ???
?????????, ?????? — ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ? ?? ?????? ?????????? ?????????
????????????? ? ??????????, ????????? — ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??
????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????????? ? ?????????, ?????????????? ?? ?????????????? ??
????????? ??????????????????. ? ? ?????? ?????????? Holmen ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ? ?????????
?? ?????? ?? ?????????????????? ? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ???.

13 ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ? ?????????????????????? ??
????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????

14 ?????????????? ?? ?????????? ?????? ??????????, ?? ?????????????????????????????? ? ?????????????? ??
????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ??
????????????????????, ?? ??????, ?? ? ?????????????????? ??? ?????????????? ??????????, ?????????????? ?
????????? Marks & Spencer, ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?????? ??????????????, ?????? ?????????????? ??
????????????????????????????? ?? ? ?????????? ? ?????? ?????????????????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ? ?????????? ??
????????? ?? ?????????????????? ? ?????? 55 ?? ?????? ?????????? ??????????????, ? ?????? ?????? ?????????? ??
?.???. „????????????????“ ???????.

15 ?????? ?????????????? ??????????????????, ?????? ? Holmen ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????
Högsta förvaltningsdomstolen (????????????? ?????????????????????????? ???, ???????).

16 ?????? ?????????????? ??????, ?? ? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?? ??????????, ?? ?????? ???????,
????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?
????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??????, ? ?? ?????? ??????, ?????, ?? ?? ?? ?????????? ?????
????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????????, ?????????? ?? ?? ?????? ?????????? ??
????????????????????, ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ??????????????

?? ?????????? ?? ?????????? ??????????, ?? ??????? ?? ?? ?????, ? ??? ????? ? ?????, ???
?????? ?? ?? ????? ??????? ?? ?? ????? ???????.

17 ??? ??? ?????????????? Högsta förvaltningsdomstolen (????????? ?????????????????
???) ?????? ?? ??? ????????????????? ? ?? ??????? ?? ??? ????????? ?????????????
????????:

„1) ?????? ?? ?????? — ??????????? ??-????????? ?? ?????? Marks & Spencer — ??
?????????? ? ??? ??????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??? 49
???? ????????????????? ?????? ?? ??????? ??????????, ?????????? ? ?????? ??????? ??????,
?????????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????

2) ?????? ?? ?? ?? ?????, ?? ?????? ?? ??????, ?????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?
?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ? ??? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????????,
????????????? ?? ??? ?????????????? ??????, ?? ?????? ??? ?????? ?? ?? ?????? ?
????????????? ?? ?? ?????????? ??? ?????????? ??????, ??? ? ??????????????

3) ?????? ?? ??? ?????????? ??? ?????????? ? ?????????????? ?? ?? ?????? ??????
????????????? ? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ??
????????????????? ?????? ??????, ?????????? ?? ???, ?????? ?? ? ??????? ?????????, ?? ?
?????????????

4) ??? ?????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ? ?????? ??????,
?????? ?? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ? ??????
?? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ??? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ??? ??????
?????? ??????????”.

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

18 ???-?????? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ? ????? 43—51 ?? ??????? Marks & Spencer
????? ? ?????, ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ?????????????? ??
????????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ??????
?????????, ?????? ??? ?????????????? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?? ?????? ??????
?????????, ?? ?????????? ? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?????????????????? ??????????????
?? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ? ?? ?? ?????????????? ?????????? ??
?????? ?????????????? ?? ?????????? ? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????.

19 ? ????? 55 ?? ??? ??????? ?????? ?????? ?????????, ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??
?????????????, ?????? ?? ??????? ? ??????????, ?????????????????? ? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ??
????????? ??? ?? ?????? ??????? ?????????? ?? ?????????????????? ??????? ?????????,
????????????????? ??? ??????????????, ??????:

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

27 ? ??? ???? ?? ??? ? ? ? ?????? ??????????? ?????? ????? ? ? ?????
 ?????????? ?????? ? ? ??????????? ? ? ????????????? ??????, ??? ??????????? ?? ???? ?

35 ???? ?? ???? ?? ???? ?? ?????? ???? ????????? ???? ??????????????? ?? Holmen, ?
 ????? ? ????????? ? ? ?????????? ?????????? ?????? ?? ????????????????? ??????????
 ?????????? ???? ????????????????? ?? ?????????? ?? ????????? ???? ?? ?????? ?? ???????????????,

????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????, ?? ?? ??????????, ??????
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ????, ? ?????????? ??? ? ??????????????
????? ????, ?????????? ?????????? ?????????? ??????????, ?? ? ??? ? ?????????? ?? ??????????????
?????.

43 ??? ?????? ?????????????????? ? ?????????????? ? ?????? ??? ? ? ?????????? ?????????? ?????????,
????????????? ? ?????? 55 ?? ????????? Marks & Spencer, ?????????? ?????????? ?? ????????? ??
?????????, ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?? ??????
????? ? ?????????????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ??????????
?? ????????? ??????????.

44 ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ? ??? ?????????? ?
????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??
????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??
????????? ??????, ?????? ?????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????
?????????????, ?? ?? ?????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????.

45 ??? ?????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????????, ?? ??? ?????????????????? ?
????????? ?????????? ?????????????????????? ?????????????? ??????????????????, ?????? ?????????? ? ?????? ?????????? ?
????????????? ?? ?????????????????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????????, ??????????????
?????????, ?????? ?????? ?? ?????? ?????????????????????? ?????? ?????????????????, ?????? ?? ??? ?? ?? ??????
?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????????? ??? ?? ?????
????????? ?????????? ?? ?????????? ??????.

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

46 ? ?????? ?? ??????????????????????, ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????????????
????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????????????????? ?????? ??????????????????
?????????????, ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????. ??????????,
????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????, ?????????? ?? ?????? ?? ??????????????
????????, ?? ?????????? ?? ?????????????????????.

?? ?????????????? ?????????????? ?????? (????? ??????) ?????:

1) ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ??
????????? ?? ?????? 55 ?? ?????????? ?? 13 ?????????? 2005 ?., Marks & Spencer (C?
446/03, EU:C:2005:763), ?? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ??????????????, ?????? ???
????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????????
?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ? ?????????????? ?????????? ??????????????,
????????????????? ??????, ?????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????? ?????????????????, ?? ??
????????? ? ?????? ? ?????? ?????????? ??????.

2) ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????? 55 ?? ?????????? ?? 13 ?????????? 2005 ?., Marks &
Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763), ?????????????????????, ?? ?????????????? ?????????? ??
????????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????????????? ?? ?????????????? ??
????????????? ?? ?????? ?????????????????????????????? ?????? ? ?????????? ?? ??????????????, ?? ?
?????????????, ?????? ??? ?????????????????? ?????? ?? ??????, ?? ?? ?????? ? ?????????????? ??
????????????? ?????? ??????, ?????? ?? ??-????????????? ?????? ?????????????????? ?? ?? ??????
????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??????.

3) ??? ?????????????????? ? ?????? 2 ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????????? ??????????
?????????????????, ?????? ?????????? ? ?????? ?????????? ? ?????????????? ?? ??????????????????????????
?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????, ?????????????? ??????, ?????? ?????? ?? ??????
????????????????????? ?????? ?????????????????, ?????? ?? ??? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????????????????

?? ???????? ???????? ?? ????????? ????????? ?????????? ??? ?? ??? ???? ???? ????
?? ?????? ??????.

???????

* ???? ?? ??????????????: ???????.