

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

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

13 ???? 2019 ??????(*)

„???????????????? ?????????? — ????? ?????? ????????????? ?????????? (???) — ??????????
2006/112/? — ???? 53 — ?????????? ?? ??????, ?????????? ?? ? ?????????????????? ?? ?????? ??
????????????????? ?????????? — ?????? ?? ?????????????????? ?????????“

?? ???? C?647/17

? ????????? ????????????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????? ????? 267 ???? ?? Högsta
förvaltningsdomstolen (????????? ?????????????????? ???, ??????) ? ??? ?? 9 ????????? 2017 ?,
????????? ? ???? ?? 20 ????????? 2017 ?, ? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ????

Skatteverket

??????

Srf konsulterna AB,

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

????????? ?? ??: E. Regan (????????????), ?????????????? ?? ?????????, C. Lycourgos, E. Juhász, M.
Ileši? ? I. Jarukaitis, ??????,

????????????? ??????????: E. Sharpston,

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

????????? ?????????????? ? ?????????????? ????? ?? ?????????????????????? ? ? ?????????????? ?????????????? ?? 18
???????????? 2018 ?,

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

— ?? Skatteverket, ?? A. S. Pallasdies, ? ?????????????? ?? ?????????????????,

— ?? ?????????????? ?????????????????, ?? A. Falk, C. Meyer-Seitz ? H. Shev, ? ?????????????? ??
????????????????,

— ?? ?????????????? ?????????????????, ?? D. Colas, E. de Moustier ? A. Alidière, ? ?????????????? ??
????????????????,

— ?? ?????????????????????? ?? ?????????????? ??????????, ?? S. Brandon ? G. Brown, ? ??????????????
?? ?????????????????, ?????????????? ?? E. Mitrophanous, barrister,

— ?? ?????????????????? ?????????, ?? K. Simonsson, J. Jokubauskait?, G. Tolstoy ? E. Ljung
Rasmussen, ? ?????????????? ?? ?????????????????,

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

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

????????

1 ????????????????? ??????????? ?? ??????? ?? ??????????????? ?? ???? 53 ?? ???????????
2006/112/? ? ???? ?? 28 ??????? 2006 ?????? ??????? ?????? ??????? ?? ?????? ??????
????????????? ?????????? (? L 347, 2006 ?., ??? 1; ??????????? ??????? ?? ??????????? ????,
2007 ?., ????? 9, ??? 3, ??? 7), ?????????? ? ??????????? 2008/8/? ? ???? ?? 12 ?????????
2008 ?. (? L 44, 2008 ?., ??? 11, ?????????? ??-????????? „?????????????? ?? ??“).

2 ?????????????? ? ??????????? ? ?????????? ?? ???? ????? Skatteverket (????????? ???????,
???????) ? Srf konsulterna AB (????????? ??-????????? „Srf“) ??????? ????????????????? ?????????,
?????????? ?? Skatterättsnämnden (????????? ?? ?????????? ?????, ??????) ??? ?????? ???
????????????? ? ??????? ?? ??????? ?????? ?????????????? ?????????? (???) ?????? ?????????????????
?? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ? ?????????????????????? ??? ?? ? ?????? ?????????
?????? ?? ?????????????????????? ????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ?
?????? ??? ???? ??? ??????????? ??????.

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

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

???????????? 2006/112

3 ? ??? V ?? ??????????????? ?? ???, ?????????? ?????????? ?? ??????????????? ??????, ?? ?????????
????? 3, ?????????????? „????? ?? ?????????? ?? ??????“. ?????? 2 ?? ??? ??????, ???????????
„????? ??????“, ??????? ????????? 44 ? 45 ?? ??? ??????????.

4 ?????????? ??? 44 ?? ?????????????? ??????????:

„????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????????????????? ????, ??????????? ??? ??????, ?
????????, ?????? ??? ? ?????????????? ??????????????? ?? ??????. ??? ?????? ??? ??????
?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????????????????? ????, ?????? ?? ??????? ??
????? ?????????? ?? ???????, ?????? ? ?????????????? ?????????????? ?? ???????, ??????? ??
????????? ?? ??? ?????? ? ???????, ?????? ?? ?????? ??? ?????????? ??????. ???
????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ?????? ??????? ?? ?????????
?? ?????????? ? ??????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ??
????????????????????????? ????, ?????? ?????????? ?????? ??????“.

5 ? ????? 3, ????? 3 („????????????? ?????????????“) ?? ?????????? 2006/112 ?? ?????????
???????? 46—59?.

6 ???? 53 ?? ?????????????? ??????????? ??????????:

„????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ?????? ?? ?????????, ???????????????,
????????, ??????, ????????????????, ?????????????????? ?? ?????? ??????? ???????, ????
????????? ??????? ? ???????, ? ?? ?????????? ? ??? ?????? ??????????????? ??????,
????????????????? ?? ?????????????????????? ????, ? ???????, ?????? ??? ??????? ?? ??????????
?????????????“.

???????? 2008/8/??

7 ????????? 2008/8/?? ?? ?????? ?? 12 ????????? 2008 ?????? ?? ?????????? ??
????????? 2006/112, ?? ?? ?????? ?? ????????? ?? ?????????? ?? ?????? (?? L 44, 2008 ?.,
???. 23), ?????????? ? ????????????? 3 ? 6:

„(3) ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?
????????, ?????? ?? ?????????? ?????????????? ??????????????. ??? ?????? ?????????? ?? ?????????
?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ??????, ??? ??? ?????? ?????? ??????????
?????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????, ?????? ?? ?????????????????????, ????? ? ??
?????????????? ?????????.

[...]

(6) ? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
?? ?????????? ?????? ?? ?????????????????????, ????? ? ?? ?????????? ?????????????????? ????? ? ??????
??? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????????? ??????????????. ??? ?????????????? ?????? ? ??????
????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????
????????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ??? ?? ?? ?????????? ?????????????? ??????????????????
????????? ?????? ?????????????? ?????????“.

?????????? ?? ????????????? (??) ? 282/2011

8 ?????????? ????????????? 4 ? 27 ?? ?????????? ?? ????????????? (??) ? 282/2011 ?? ??????
?? 15 ??? 2011 ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? 2006/112 (??
L 77, 2011 ?., ????. 1, ?????? ??-?????? „????????????? ?? ?????????????“):

„(4) ?????? ?? ?????????? ?????????? ? ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ??
????????????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????????
[?? ???], ? ??-????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????? ?????, ?????????? ?? ??????
? ?????? ? ?????? ?? ?????????????? ??????????. ?????????? ?????????? ?? ?????????????????????,
????????? ? ??? 5, ?????????? 4 [???], ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?????, ????? ?
????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ???. ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ??
???-????? ?????? ?????????????? ??????????, ??? ?????? ?? ? ?????????????? ? ?? ?????? ??????
??? ?????? ?????????? ??????.

[...]

(27) ?? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ? ??????????
?? ??????????, ??????????, ??????, ??????, ?????????????? ? ??????????????, ????? ?
????? ?????????? ??????, ?????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ??????? ?
????????????????? ??????, ?????????? ? ?????????“.

9 ?????? ?????? ?? ??? 32 ?? ?????????? ?? ??????????:

„1. ??????, ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????, ?????????????,
????????, ??????, ??????????????, ?????????????? ?? ?????? ??????, ?????????
????????? ? ??? 53 ?? ????????????? [?? ???], ?????????? ?????????????????? ?? ??????, ?????
????????? ?????????????????? ?? ?????? ? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????
????????? ?????? ?????? ?? ??????????, ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??
?????????, ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ???.

2. ???????? 1 ?? ??????? ??-????????? ? ???????? ??????:

[...]

?) ????? ?? ?????? ?? ?????????????? ? ?????? ???????? ??? ? ?????????????? ? ?????????.

[...]“.

10 ???? 33 ?? ??? ???? ?????????? ??????????:

„??????????? ? ??? 53 ?? ????????????? [?? ??] ????????????? ?????? ????????? ??????,
????????? ????? ? ???????? ?? ?????????, ?????????, ??????, ??????, ??????????????,
???????????????? ?? ???????? ???????? ? ?????? ?? ???????? ?????????????? ?????
?????????????????? ?? ??????, ?????? ??????????? ?? ??????????.

???? ?????????????? ?????? ?????????? ??-????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??
????????????? ??????????, ?? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??????, ?????????? ?
????????????? ?? ??????“.

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

11 ?????? ????? 5, ??? 5 ?? Merdvärdesskattelagen (1994:200) (????? 1994:200 ?? ??????
????? ????????????? ?????????) ??????? ?? ?????????? ?? ?????a, ?????????????? ??
????????????????????? ???, ? ??????, ??? ?????????????????????? ??? ? ?????????????? ??
?????????????? ?? ??????? ??? ?? ?? ?????????? ?????? ? ?????????????? ?????? ?
????????????????? ?? ??? ? ?????????? ??????.

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

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

13 Srf ? ?????????? ? ?????? ?????????, ?????? ?????????????? ?? ??????????????
?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ??????????????, ?????????? ? ??????. ? ??? ??????
?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????????? ??
????????????? ?? ??? ?????????? ? ?? ?????? ???. ?????????? ?? ??? ?????????? ?? ?????????? ?
??????, ?? ????? ?? ?? — ? ? ?????? ??????? ??????, ? ?????? ?????? ?????????????????? ??
????? ?????????? ??????? ?? ?????????????? ??????? ??????. ?? ?? ?????????????? ????? ??
????????????????????? ???, ??????????? ?????? ?????????? ??????? ? ?????? ?? ?????? ???
?? ??????????? ?????.

14 ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? 30
???, ?????????????? ? ??????? ?? ?? ?? ? ?????????????? ??????? ? ??????? ?? ?????.
????????????? ?? ?????? ?????????? ? ?????????????????? ???????????, ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?
????????????? ?? ??????????????, ?????? ?????? ?? ??? ?????????????? ?????????? ? ??????????????????
???? ? ?????????? ?? ?????????????????? ? ??????????????.

??????? ?? 12 ??? 2005 ?, RAL (Channel Islands) ? ??., C?452/03, EU:C:2005:289, ?. 24 ?
?????????? ??????? ?????????, ????? ? ?? 8 ????????? 2016 ?, A ? B, C?453/15,
EU:C:2016:933, ?. 18).

22 ?? ????? ??????, ?? ????? 53 ?? ?????????????? ?? ??? ?? ?????? ?? ?? ?????? ??
????????????? ?? ????? ?????????, ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? (??, ??
????????? ?????????? ?? 8 ?????????? 2016 ?, A ? B, C?453/15, EU:C:2016:933, ?. 19).

23 ????? 53 ?? ????? ??????????? ???????????, ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????? ?? ??????????, ? ?????????? ?????????????????, ??????????????? ??
????????????????????? ?????, ? ?????????, ?????? ????? ?????????? ?? ??????????? ?????????????.

24 ?? ????? 32, ?????????? 2, ????? ?) ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??? ?????? ?
????????? 1 ?? ????? ??? ?????, ?? ?????????????? ? ????? 53 ?? ?????????????? ?? ??? ??????,
????? ??? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????????? ?
?????????, ?????????? ?????????????? ?? ??????, ?????? ?????????????? ?????????????????? ??
????????????? ? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????? ??
????????????????????.

25 ? ?????? ?? ?????????? ??????????????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????? ???????????
????? ??????????, ?? ?????????????????? ?? ?????????? ??????????????? ?????????, ??????????????? ??
Srf ?? ?????????????????????? ?????, ?? ?????????? ? ?????????? ??????????????????, ??????????????
????? ?? ??????????????, ? ?????????? ??????, ?????????? ?? ?????????? ??????, ?????? ?? ??????
????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ??????????. ??????????????? ?????? ?????????, ??????
????????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????????????? ?????, ?? ??????????
? ?????????????? ?? ??????????, ?????????? ? ????? 32 ?? ?????????????? ?? ?????????????.

26 ??????? ?? ??????? ??? ??????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??
?????????? ??????????????? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????????????? ?? ?????? ?? ??????????????
??????????, ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ??????????,
????????????????? ?? ?????????????????????????????? ?????, ?? ?????????? ?????? ?????????, ?? ??????????
????????????? ???-????????????? ?????????? ?????????????????? ?????????, ?????? ?????????? ?? ??????
?? ?????? ?????????????, ? ?????? ???-????????????? ?????? (??, ? ??? ???? ???? ???? ?? 10
???????? 2016 ?, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, ?. 70 ? ?????????????? ????????? ?????????).

27 ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?? ??????????????? ?????????? ?
????????????? ?? ??????????, ?????????? ?? ??????????????, ??????????????? ??????????????
????????????????????? ?? ?????????????????????????????? ???, ?????????????? ?? ?????????????????? ??????????????
?? ?? ?????????????? ? ?????????? ? ???. ??? ???? ???? ???? ? ???? ???? ???? ? ?????????? ??
?????????????? ??????????. ??? ???? ?????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????
?????, ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ? ??? ? ? ? ?????? ?
????????????????????? ?????????, ?? ???? ? ???? ?????????????? ?? ?????? ?? ??????????????? ?? ????
53 ?? ??????????????? ?? ???.

28 ?????? ??? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????? ?? ???,
????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????, ? ? ? ? ?????????, ?? ????
??????, ?????????? ?? ??????????????????, ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??????????, ?
?? ?????? — ?????????????????? ?? ?????????? (????????? ?? 8 ?????????? 2016 ?, A ? B, C?453/15,
EU:C:2016:933, ?. 24 ? ?????????????? ?????????? ?????????).

29 ?? ?????? ?????? ?????????, ?????? ? ? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????? ?? ???
????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????, ?????????, ?????????? ? ?????????, ??????????
????????? ?? ?????? ?????????????? ? ?????????, ?????? ?? ?????????? ?????????? ? ?????????? (??, ? ????

?????? ??????? ?? 8 ????????? 2016 ?, A ? B, C?453/15, EU:C:2016:933, ?. 25 ? ?????????? ??????? ?????????).

30 ?? ??? ??????, ?? ??????????????? ?? ??????? ?? ????????? ?? ????????? ????? ??????????????? ?? ????????? ??????????????? ??????? ?? ?? ????? ?? ??????? ?? ????? 53 ?? ??????????????? ?? ??? ? ??????? ??????? ??????????????? ?? ????? ?? ????? ??????????? ? ??? ?? ???????, ?????? ??? ??????? ??????????????? ?? ???????????????, ? ?????? ? ?????????? ???????, ??????? ?? ??????????? ????????????? ??????????.

31 ?????????? ??????? ??????????? ?? ?????, ????? ????????? Srf, ?? ??????? ?? ??????????????? ?? ????????????????????????????????????? ??????? ?????? ??????????????? ??????????? ?????????, ?????? ?? ??????? ??????????????? 6 ?? ??????????? 2008/8, ?????? ????????? ????????? 44 ? 53 ?? ??????????????? ?? ??? ? ????????? ??????????? ??????????????? ?????????, ??????????? ??????????? ?? ????????? ?? ??????????????? ?? ?????????, ??????????? ? ?????????, ?? ????????? ??????????????? ?? ????????????????????????????????????? ??????? ?????? ??? ??????????? ?????????.

32 ???????????????, ? ?????? ??????????????? ??????? ??????????? ? ?????? 74 ?? ?????? ???????????????, ?? ??????????????? ????????? ??????????? ???????????, ?? ??????????????? ?? ??? ?? ??????????? ?? ?????? ??? ??????????????????? ??????? ?????? ? ?? ??? ?? ????? ??????????? ?????? ? ??? ?? ?????? ??????????????? ????????? ??????????????? ?? ??????????????? ???, ????? ? ??? ?? ?? ?????? ?????????????? ? ??????, ?????? ??? ??????????????? ?? ?????? ?????? (???????? ?? 13 ??????????? 2018 ?, ?eská pojiš?ovna, C?287/17, EU:C:2018:707, ?. 33).

33 ?????????? ??? ??????????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????????? ??? ??????????, ?????????? ? ??? 53 ?? ??????????????? ?? ???, ? ?? ??? ??????????????? ??? ??????? ? ??? 32 ?? ??????????????? ?? ??????????????? ??????, ?? ????????? ?? ?????????? ? ??? ?? ??????????? ?? ??????, ?????????? ?? ? ??????????????????? ?? ??????? ?? ?????????????????????? ???????, ??? ?????????? ??????????, ? ???????, ??????? ?? ??????????????????? ?? ???????????.

34 ??????????????????? ?? ??? ?? ??? ??????????????? ?? ??????????????????? ?? ??? 53 ?? ??????????????????? ?? ??? ?????? ?? ??????????????? ??????????????????? 6 ?? ??????????????? 2008/8.

35 ?? ?? ??????? ?? ?????, ?? ?? ??????????????????????? ?? ?????????? ??????????????????? ?????????? ? ??? ??????????????? ??????????????????? ??????????????????? ??????????????? ? ?????????, ?? ? ??????????????????? ?? ??????? ?? ??????????????????? ?? ????? 53 ?? ??????????????????? ?? ???, ?????????? ?????????? ?? ????? ??????????????????? ?? ??????????? ?? ?? ?????, ?? ??????? ??????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????? ??? ??????????????????? ?? ?????????, ??????? ??? ??????????????? ?? ???????????.

36 ?????????? ??????????????????????????? ?? ??????????????? ??????? ??????? ?? ?? ??????????, ?? ????? 53 ?? ??????????????????? ?? ??? ??????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ????????? „???????? ?? ??????????????? ?? ??????? ?? ?????????“ ? ????? ??????????????? ????????? ??????? ?????? ?????????????????????? ? ??????? ?? ??????????? ???????????????????, ??????????????????????????? ??????????????? ????? ?? ??????????????????? ? ???????????????, ?????? ? ??????????????????? ????? ?? ??????????????????????????????? ????? ? ?? ?????? ? ??????????????? ??????????????????????? ??????????????????? ? ?????????.

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

37 ? ?????? ?? ???????????????????????????, ?? ?? ??????????? ?? ?????????? ??????????????????? ??????????????? ?????? ??????????????????? ??????????????????? ?? ??????????????? ?????? ?? ??????????????????????????????? ?????? ??????????????????? ???????????????, ??????????????? ??????? ?? ?? ??????????????? ?? ??????????????? ??????????. ???????????, ??????????????? ?? ??????????????????? ?? ??????????????? ?????? ?????, ??????????? ?? ?????? ?? ??????????????? ???????, ?? ??????????? ?? ???????????????????????????.

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

???? 53 ?? ????????? 2006/112/?? ?? ?????? ?? 28 ??????? 2006 ?????? ???????
?????? ??????? ?? ?????? ?????? ??????????? ??????????, ?????????? ? ??????????
2008/8/?? ?? ?????? ?? 12 ????????? 2008 ?, ?????? ?? ?? ????????? ? ??????, ??
???????? „?????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ?????????“ ? ????? ????????????? ?????????
?????? ?? ?? ??????????????? ? ??????? ?? ????????? ???????????????, ?????????????????
?????????? ?? ?? ????????????????? ? ?????????????, ?????? ? ????????????????? ????? ??
???????????????????? ????? ? ?? ?????? ? ????????????? ????????????????? ????????????? ?
?????????.

????????

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