

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

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

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

«???????????????? ??????????? – ?????? ?????????????????? ?????? (???) – ??????? 2006/112/? – ?????? 53 – ??????? ??????????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ????????????? – ?????? ??? ?????????????????? ??????????»

???? ????????? C?647/17,

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

Skatteverket

?????

Srf konsulterna AB,

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

?????????????? ??? ????? E. Regan (?????????), ????????? ??????????, ?. ??????????, 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, ??????? ?? ?? ?????? ????????? ??????
????????????????? ?????? (?? 2006, L 347, ? 1), ????? ?????????????????? ?? ??? ?????? 2008/8/E?
??? ?????????????, ??? 12?? ????????????? 2008 (?? 2008, L 44, ? 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 ????? ?????? ??? ?????? ?????????? ?????????? (?? 2008, L 44, ? 11),
???????????? ????? ????????????????? ????????? 3 ??? 6 ?? ?????:

«(3) ??? ????? ??? ????????? ?????????????, ?????? ??????????????? ?? ???????, ??????????, ?? ?????? ?
????? ?????? ?????? ?????????????????????? ? ??????????????. ????? ?????? ??? ?? ?????????????????? ???'
?????? ??? ?????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????? ??????????, ??????????
?????????????? ??? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??????????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ???
?????????????????? ??????? ??? ??? ??? ??????????????? ???????.

[...]

(6) ?? ????????????? ??????????????, ??? ??????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ???
????? ?????????? ??? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??????????????????, ??? ??? ??? ?????? ??
?????????????????? ??? ?????, ?????? ?? ?????????? ?? ??????????????????? ?????????? ??????????????. ??
????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ??
?????????????? ??? ?????? ??? ?????????????????? ?????? ?????? ??????????????????, ?????? ?? ??????????????
?????????????????? ?????????????????? ??????????????????? ?? ??????????????? ??????????????????????»

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

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

«(4) ??????? ??? ??????????? ??????????????? ?????? ? ??????????????? ?????????????????? ?????????????? ???
?????????????? ??????????????? ??? ?? ?? ?????????? ??????????????? ?????????????? ??? ?????????? [????? ???],
????????????????? ?????? ?????? ?????? ??????????????????? ?????? ?????, ??? ??????????? ?????????? ??? ??? ?????????
??????????????, ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????????????? ??????????. ?????????? ?? ??? ?????? ???
?????????????????????, ???? ??????????? ??? ?????? 5, ?????????????? 4, [????], ? ?????? ??????????????? ???
????????????????? ?? ??????????? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??????. ? ??????????????
????????????? ?????????????????????? ?????????????? ?? ?????? ??????????????? ??? ?????? ?????????????????? ???
?????????????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ??????.

[...]

(27) ??????????????? ?? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????????,
?????????????????????, ??????????????, ?????????????????????, ?????????????????????, ?????????????????? ?????????????? ?
????????????????? ?????????????????, ?? ?????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ?? ??????
????????????????? ??? ?? ?????????????????? ??????????????? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ??????????????»

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

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

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

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

15 ??? ?? ????????????? ???? ????????????????? ????????????????? ???? ????????? ? Srf ?????????????
???????????????? ? ?????? ??????? ?? ????????????????? ???? ???? ???? ??????? ???? ????????????????? ????
???????????????? ???? ?????????????.

16 ? ????????????? ????????????????? ????????????????? ????????? ????????????????? ?????????, ?????????
???????????? ???? Srf, ?? ??? ??????? ??????? ???? ?? ????????????????????? ????????????????? ?????????????????,
???????????? ????????????????? ?? ????? ??????? ?????? ?????? ???? ????????????? ???? ??????????, ??????? ??
???????????????? ???? ????????????????? ???? ????????? ???? ???? , ?????????, ? ???? ??????? ?? ????????????????? ????
?? ?????? ??????? ??????. ? ?? ???? ????????????? ???????, ??????? ??????, ???? ? ????????????????? ????
?????? 53 ???? ????????? ???? ???? ?????? «?????????? ?? [...] ??????????????» ????????????? ???? ??????
????? ?? ?????? ?? ????????????????? ?? ?????? ????????????????? ???? ????????????????? ???? , ?????????????????, ??
???????????????? ?? ?????? ????????????????? ???? ????????? ?????. ? ??????? ???? «???????????????? ????
????????????????» ??????? ?? ????????????????? ?? ?? ????????????? ??????????? ?? ????????????? ??????. ???? , ??
???????????? ???? ?????? ?????? ????????????????? ???? ??????, ???? ?????? ?????, ???? ?????????????
???????????????????? ????????? ???? ????????????? ?????, ???? ??????? ????????????????? ???? ?????????????
???????????????????? ????????????????? ???? ????????????????? ????????????????????? ????????????? ???? ?
???????? ???? ???? ???? ????????????????? ???? ?????? ?????? ????????????????? ????????????????? ???? ?????? ?
???????? ????????????????? ?????????????????, ???? ???? ??????? ???? ??????? 53 ???? ????????? ???? ???? , ?
??? ??? ?????? ?? ?? ?????? ????????????????? ?????? ????????????????? ???? ?????????, ????????? ???? ???????
44 ???? ????????????? ??????.

17 ? ????????????????? ???? , ????????????????????? ???? ????????????????? ???? ?? ??? ?????????????????
???????????????? ???? ???? ????????????????????? ????????????????? ???? ????????????? ???? Högsta
förvaltningsdomstolen (?????????? ????????????????? ?????????????????, ?????????). ? Srf ???????, ???????, ???
???????????????????? ???? ?? ?????? ????????????????????? ?????????????, ?????? ??????? ???? ? ????????????? ????
???????????????????? ???? ??????? 53 ???? ????????? ???? ???? ????????????????? ?? ????????????????? ?????????????
???????????????? ?????????????????.

18 ??? ????????? ???? , ?? Högsta förvaltningsdomstolen (?????????? ????????????????? ?????????????????)
???????????????? ?? ????????????????? ???? ????????? ???? ????????????????? ???? ?? ????????????? ???? ????????????????? ????
???????????????? ????????????????????? ??????????.

«???????? ? ??????? ???? “???????????????? ?? ??????????????” ???? ?????? 53 ???? ????????? ???? ???? ??
???????????????? ???? ??????? ???? ?? ????????????? ???? ????????????? ????????????????? ???? ?? ?????????????????
????? ???? ?? ?? ?????? ????????????????????? ????????????????? ???? ????????????????? ???? ?????????????????????
?????????? ????????????????? ?????????????, ???? ???? ????????????????????? ???? ??????? ?????????????
???????????????? ???? ????????????????????? ???? ????????????????? ???? ??????????????»

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

19 ?? ?? ????????????????????? ?????????, ?? ??????? ????????????????? ?????, ???' ???????, ??
???????????????????? ???? ?? ?????? 53 ???? ????????? ???? ???? ???? ???? ??????? ???? ????
«????????[????] ???? ????????? ???? ??????????? ?? [...] ??????????????» ???? ?? ????????? ????
???????????????????????? ?????????, ???? ? ????????? ???? ???? ???? ???? , ????????????????? ???? ??

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
pojišťovna, 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/E? ??? ?????????????, ??? 12?? ??????????????? 2008, ??? ??? ??????
??? ?????? «??????[???] ??? ?????????? ??? ?????????? ?? [...] ?????????????» ??? ??
????????? ??? ?????????????????? ??? ??????????, ??? ? ?????????? ??? ???? ????,
????????????? ??? ? ?????????????????? ?????? ??? ? ? ?????? ???????????????
????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ???????, ?????????????? ???????????,
??? ??? ?????????????????? ??? ??????? ?????????????? ?????????????? ??? ??????????????????
??? ?????????????????? ??? ?????????????.

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

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