

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

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

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

????????

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