

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

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

??? 10?? ???????????? 2019 (*)

«????????????? ?????????? – ?????? ?????????????????? ?????? (???) – ?????? 2006/112/? – ?????? 2, ????????????? 1, ?????????? ?? ??? – ?????? 14, ????????????? 1 – ?????? 24, ????????????? 1 – ?????????? ?? ?????????? ?????? – ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ? ?????? – ?????????? ?????????????? – ?????????? ?????? ??? ??????????????????»

???? ??????? C?410/17,

?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ??????? ??? ?????? 267 ????, ??? ?????????? ?? Korkein hallinto-oikeus (????????? ?????????????? ?????????????, ??????????) ?? ?????????? ??? 30?? ?????????? 2017, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ????? 7 ?????????? 2017, ??? ?????????? ??? ?????? ??? ??????? ?

A Oy,

????????????????? ???:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

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

????????????? ??? ??? K. Jürimäe, ?????????? ??????????, E. Juhász ??? C. Vajda (?????????), ?????????,

????????? ??????????????: N. Wahl

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

????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??' ?????????????? ?????????????? ??? 11?? ?????????? 2018,

????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ??????????:

- ? A Oy, ?????????????????? ??? ??? M. Kallio ??? ??? H. Huhtala,
- ? ?????????????? ???????????, ?????????????????? ??? ??? J. Heliskoski,
- ? ?????????????? ???????????, ?????????????????? ??? ??? J. Jokubauskait? ??? ??? I. Koskinen,

????????? ??? ?????????????? ??? ??????, ??? ? ?????? ??? ?????? ?????????????, ?? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ???????????,

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

?????????

1 ? ?????? ?????????????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ??? ??????? 2, ????????????? 1, ?????????? ?? ??? ??, ??? ??????? 14, ????????????? 1, ?????? ??? ??? ??????? 24, ????????????? 1, ??? ????????? 2006/112/?? ??? ?????????????, ??? 28?? ????????????? 2006, ????????? ?? ?? ?????? ????????? ?????? ?????????????????? ?????? (?? 2006, L 347, ? 1).

2 ? ??????? ??? ? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ??????? ? ????????? A Oy ?????????? ?? ?? ??????????????, ??? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????? (???), ?????????? ??? ?????????????????????????? ??? ?????????, ???????, ?????????????? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????, ?????????? ?? ?????? ? ?????????????????? ???????, ?????????? ??? ?? ?????? ??????????????, ?? ?????????????????, ??? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??????????????????, ???, ?????????????, ?????????????? ??????? ??????? ??? ?????????????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ? ?????????????????????????????? (??? ?????, ??? ??????: ??????????????????????) ??? ?????????????????????? ??? ?????????? ??????? ??? ??? ?????? ??? ??????????, ?????? ??? ?????????????????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????? ?????????? ??????????????????.

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

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

3 ?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ?? ??? ??, ??? ?????????? 2006/112 ??????? ?? ??????????:

«????? ??? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????:

?) ?? ?????????????? ??????? ??? ?????????????????????????? ?? ?????????? ??????? ??? ??????? ??? ? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????? ?????? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ??????

[...]

?) ?? ?????????? ??????????, ??? ?????????????????????????? ?? ?????????? ??????? ??? ??????? ??? ? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????? ?????? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ??? ??????».

4 ?? ?????? 14, ?????????????? 1, ??? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????:

«?? “????????? ??????” ?????????? ? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?????????, ?? ???????, ?????????? ??????».

5 ?? ?????? 24, ?????????????? 1, ??? ?? ?????? ?????????? ??????? ?? ?????:

«?? “????????? ??????????” ?????????? ?????? ?????? ? ?????? ??? ?????????? ?????????? ??????».

6 ????? ?? ?????? 73 ??? ?????? ?????????:

«???? ??? ?????????????? ??????? ??? ??? ?????????? ??????????, ?????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????? 74 ??? 77, ? ?????? ?????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??? ??????????????, ??? ?????? ?????? ? ?????????????? ?? ?????? ??? ??? ?????????? ?????? ? ?????????????????? ? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????, ??? ?????? ? ?????? ?????????, ?????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????? ?? ??? ?????? ??? ?????????? ??????».

7 ?? ?????? 199, ?????????????? 1, ?????????? ?? ??? ??, ??? ?????????? 2006/112 ?????????????? ?? ??????????:

«?? ?????? ??? ? ?????????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????? ? ?????????????????? ??????

???? ?????????? ??? ????? ?????????:

?) ?????? ?????????????????? ??????????, ?????????????????????? ??? ??????????
???????????, ????????????, ????????????, ??????????? ???? ?????????????? ?????????? ?????? ???
??????? ?????????????????? ?????????? ? ?????? ??????????? ?????????? ??????? ????????? ?? ??
????? 14, ????????????? 3,

[...]

?) ?????????? ?????????????????????? ???????, ?????????????????????? ??????? ??? ??? ??????? ??
????????????????????????? ?????? ?????? ???????????, ???????????????, ?????????????????? ??? ??
?????????????????? ???????????????, ?????????????????? ???????????, ??????????? ??? ?????? ?????????
????????? ???????????????, ?????????????????? ??? ?????????????? ??????? ??? ???????????, ???
????????????????????? ??? ??????????? V?».

8 ?? ??????? 1 ??? 4 ??? ?????????????????? VI ??? ?????????? ??????, ?? ?????? «?????????????
?????????????? ??????? ??? ?????????? ??????????? ??? ??????? 199, ?????????????? 1, ??????? ??»,
?????? ?? ?????????????:

«1) ?????????????? ?????????????????, ??????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ??????? ???
?????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????, ?????????????????????????????? ??? ??????????????????????
?????????????? ??? ??????????????? ?? ?? ??????????????, ??? ?????????????? ? ?? ?????????? ??????????????
???? ?? ?????????????? ?????????? ??? ??? ??????????? ??????,

[...]

4) ??????????????, ?????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ??????????????,
????????????????????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ??? ??????????? ???
?????????????????, ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ???????
????????????????????? ??? ???????????????????, ??????, ??????, ?????????, ?????, ?????, ?????? ??????? ?
?????????, ??????????, ?????????????????? ?????????? ??? ??????, ??????????? ??? ??????, ??????????,
????????? ??? ?????????????, ?????????, ?????????????? ??? ?????????????? ??????».

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

9 ? arvonlisäverolaki (1501/1993) [?????? ??? ???? ?????? ?????????????????? ?????? (1501/1993)],
??? 30?? ?????????????? 1993, ??? ???? ???? ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????????????? ???
????????? ?????? (??? ?????: AVL), ?? ??? ?????? ??????????????? ??? ?????????????? ??????? ? ???????
2006/112, ??????, ??? ?????? 1, ?????? ???????, ??????? 1, ?? ??????????:

«????????????????? ??? ??? ?????????? ?????????? ?? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??????:

??? ??? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
????????? ?????????????? ??????????????????????».

10 ???? ?? ?????? 2, ?????? ??????, ??? AVL, ?????????? ??? ???? ???? ???? ???? ????
????????????????? ??? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? 1 ??? ?????? ?????? ?????? ?
????????? ??? ??????? ? ? ?????????? ??? ?????????? ???????????, ?????? ?? ? ?????? ??????
?????????????????. ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??????????????????
??? ?? ?????? 8d ??? AVL.

11 ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????? ??? ? ?????????????? ?????????????????? ???
????????????????? ??? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
????????????????????? ?????? ?????????????????????? ?????????????????????? ??? ??????? ??? ?????????????????? ??????

???.

12 ???? ?? ?????? 17 ??? AVL, ?? «?????» ??????? ?? ????????? ??????, ????? ??? ?
 ?????????? ??????????, ?? ??????? ??????, ? ????????? ??????????, ? ????????? ??????????, ????? ???
 ??? ? ?????????? ?????????????? ??????. ?? «?????????» ??????? ?,?? ??? ?????? ?????? ??? ??????
 ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????? ?????????????????.

13 ???? ?? ????? 18 ??? AVL, ?? «?????? ??????» ?????? ? ??????????? ?? ???????
 ?????? ?? ????????????? ??????????? ?? ??????, ?? ?? «?????? ??????????» ?????? ?
 ?????? ?????????? ? ??? ???? ?????? ?? ????????? ??????.

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

14 ? A ????? ??????? ??? ???????????? ????? ?????????????????? ?????????? ??? ????
 ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ????????????, ????????????????????? ?? ??????????
 ?????????????????? ???????, ??? ???? ???? ?????????? ??? ??? ?????????????, ????????? ?? ???
 ?????????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ??? ?????????, ????? ???????
 ?????????????????? ??? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ?? ??????????
 ????????? ?? ?????????, ?? ?????????? ?????????????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ???
 ?????????????? ???????????????.

15 ??? ?????? ?? ?????????????? ??, ? ? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ??
 ???????? ?????????????? ????? ?????????? ?????????? (?? ???? : ?????? ??????????????). ??
 ??? ?? ? ?????????? ????? ?????????????? ????? ?????????? ????? ?????? ?????????? ????? ??
 ?????? ?????? ?????????????? ?? ??????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ??????
 ???????? ??????????? ?? ?????? ?????, ? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ??????????? ??
 ??????????????? ?? ??????? ?? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ??????? ?? ?? ?? ?? ??????
 ?????????????? ?????? ?????????????, ?????? ?? ????????????? ?? ?? ????????????? ?????????????? ?? ??
 ?????????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ????????????? ?????? ?????? ????????????? ?????, ??????? ??
 ?????????????????? ?? ? ?????????????????????? ?? ? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??
 ??????? ?????????????????? ?? ?? ??????????????????,

[illegible]

17 ????????, ??? ?????? ??? ?????????????? ???, ? A ??????? ???? ???? ?????? ???
 ??????? ??????? ???? ?????? ??????????? ?? ?????, ??????? ?????????? ?????? ?? ?????
 ??? ?????????????????? ????? (??? ?????: ??????? ??????? ??? ??????????????????),
 ????????????? ? ? ????????????? ? ?? ????????????????????? (??? ?????, ??? ??????:
 ??????????????????) ??? ?? ????????????? ???? ??? ??????????????? ? ???? ??????? ??? ???????
 ??????, ?????? ????????????? ???? ?? ????????????? ???? ???? ?? ????????????? ???? ??
 ????????????????? ???? ?????????????, ??????? ?? ???? ???? ???? ??????????. ??? ???????????
 ??????? ??????? ??????????? ?????? ? ??????? ???? ?????? ???? ?????? ????????????????? ???????

25 ? A ?????? ????????? ???? ??? ?????????? ??? Helsingin hallinto-oikeus (?????????????)

???????????? ??????) ?????? ?? Korkein hallinto-oikeus (???????? ???????????
????????????, ?????????).

26 ?? ?????? ?????????? ?????? ??, ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????????, ? A
????????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??, ??? ?????????? ?? ?????????? ?????? ??
????????????????????, ?????? ?????? ?? ?????????? ??????. ?? ?? ??????, ? ?????????? ?? ??????
????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????, ??? ?????? ??????????, ? A ?????? ?????? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ??????, ?? ?????????? ??????????, ?????????? ?????????? ?????
????????? ??????. ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??? ? A ?????????? ??
????????????????? ?? ?? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????????, ??? ?? ??? ??, ??? ??
????????? ??, ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????????, ? ?????????????? ??
????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????????????, ?? ?? ?????????? ?? ??????????
?????? ?? ?????????????????, ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ????????????? ??
?? ?????? ?? ?????????????????, ?????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ??
????????? ?????????? ?????????? ? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?? ??????????????
????????????.

27 ?? ?? ?????????? ??????, ?? Korkein hallinto-oikeus (????????? ????????????? ??????????)
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????
????????????????? ??????????:

«1) ??? ?? ?????? 2, ?????????? 1, ?????????? ??, ?? ?????????? ?? ?? ?????? 24,
???????????? 1, ?? ????????? [2006/112], ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????????? ??
????????? ?? ?????????, ?? ?????? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????
????????????????, ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?? ? ?????????? ??????????????
????????????????, ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?????????????? ??
????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????
?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????????????? ???

? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ??????????????, ?????????????? ?????? ??
????????????? ?? ?????? 2, ????????????? 1, ?????????? ??, ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ??
?????? 14, ????????????? 1, ?? ????????? [2006/112], ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ??
????????, ???, ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ??
????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??, ?????????, ?? ?? ?????? ?? ?????????
????????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??
????? ?? ?????????????? ??;

???? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ? ?????????? ?????????????????? ?????????? ??????,
???? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????????????, ?? ?????????????? ??
????????????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????, ?? ??????????
?????????? ?? ??????

???? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ? ?????? ?? ??????????????????
????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????, ??? ???
????????????? ?? ?? ?????????????????? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????,
?? ?? ? ?????????? ?? ? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ??
????????????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????????????;

2) ??? ?? ?????? 2, ????????????? 1, ?????????? ??, ?? ?????????? ?? ?? ?????? 14,
???????????? 1, ?? ????????? [2006/112], ?? ?????? ??, ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ??
????????? ? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????
?? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????????

?????????????? ?? ??????????? ?? ??????????????? ??????? ????? ?????????? ?? ??
?????????????? ?? ?? ?????????????? ?? ????? ??????????????? ????? ?? ??????????
???????????????? ???????????, ??????????? ?? ?? ?? ????? ?????? ? ????? ??????????????? ??
?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ????? ?? ????????? ??????????????;

? ?????? ?? ?????????????? ??????? ??????? ???????, ??????????????? ????? ?? ??????????
?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ??, ?? ??????????? ?? ?? ??????????? ?? ?????? 24,
????????????? 1, ?? ????????? [2006/112], ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ???????, ????,
??????, ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ????? ??????? ??????????????
??, ?????????, ?? ?????????? ?????????????????? ?? ????????? ? ????????? ??????????????? ????? ??
?????? ?? ??????;

???? ?? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ? ?????????? ?????????????????? ?????????? ??????,
???? ?? ??????????? ?? ?????? ????? ??????????? ?? ?? ?? ?????? ?? ???????, ?? ?????? ??
?? ?????? ?? ??????????????? ?? ?? ?????????????????????? ?? ??????????????? ???, ?? ??????????
?????????? ?? ??????;

???? ?????????? ?? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ??????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ??????
????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ?? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ??????
?????????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????, ?? ?????????? ?? ?? ??????????????????
?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ?? ?????? ?????????, ?? ?? ?????????????? ? ??????????????
???? ?? ?? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ??????? ?????? ?????? ??
???????»

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

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

28 ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?? ??????? ??????????????? ?????? ?? ??????????????????, ???' ??????,
?? ?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ?? ?? ??, ?? ?????????? 2006/112, ?? ?????????????? ?? ??
?????? 14, ?????????????? 1, ?? ?? ?????? 24, ?????????????? 1, ?? ?????????? ??????, ??? ?
?????? ?? ?????, ?????????? ?????????????? ?????????????????, ? ?????????? ?? ?????????? ?????????????,
???? ?? ?????????? ?????????????????, ??????????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????????????? ??
??????, ?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????????????? ??????????? ?????????????????, ?? ??????????????
?? ?????????????????? ??????, ? ?? ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ? ?? ?????????
?? ?????? ?????????? ?????????????? ?? ??.

29 ?????? ?? ???????????, ?????????, ??, ????? ?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ?? ??
??, ?? ?????????? 2006/112, ?????????????? ?? ??, ???????????????, ?? «????????????? ?????? ??
????????????????????????? ?? ?????????? ??????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??????????????
????? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????» ?? «?? ?????????? ?????????????, ??
????????????????????????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ?????? ?????????? ??????????????
????? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????».

30 ???????, ?? ?????? 14, ?????????????? 1, ?? ?????????? 2006/112 ?????? ?? ??????????
?????? ?? ?? «?????????????? ?? ??????????????? ?? ?????????? ???????, ?? ??????, ??????????
?????» , ?? ?? ?????? 24, ?????????????? 1, ?? ?????????? ?????? ?????? ?? ??????? ??????????? ??
«????? ?????? ? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??????».

31 ??????????, ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????????? ?? ? ?????????? ??????? ? ?
?????? ?????????????? «?? ??????????? ??????» , ??? ?? ??????? ?? ??????? 2, ?????????????? 1,
?????????? ?? ?? ??, ?? ?????????? 2006/112, ??????????????? ?????? ?? ??????? ??????? ?????????
?????? ?? ??????????????? ?? ??????? ? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ??????????

???????????????? ??????? ????????????????? ?????, ??????? ?? ??????????? ????????????? ?????, ????? ??
?????? 2, ????????????? 1, ??????????? ??, ??? ????????? 2006/112, ? ?????????? ??????? ?? ??????????
???????? ????????????? ????? ?? ??????? ????? ????? ??????????????? ????????????????????????? «????
???????????????? ????? ????? ??????????? ?? ????? ??????????? ?????», ??????? ?? ??????? ??????????????
???? ??????? ??????????????? ?? ?????????????????.

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

47 ???????, ????????? ?????????? ? ?? ??? ??????? ?? ????? ??????????? ????? ????????????????? ????? ???????????
?????????????????????????? ? ???????, ??????? ?? ??????????????? ????? ???????????????????, ??????????? ??????????????
?????????????????? ??????????????? ????? ????? ??????????????? ????? ?????????? ??????????????????? ????? ?? ????? ??????????
????????????????, ?? ????????????????????? ????? ?????????? ??????????????????? ?? ???????????????, ??????????????????? ??????? ??
?????????? ????? ??????????????? ???????????????????, ????? ????? ??????????????????? ?? ??????????????????? ??????????????
???????????????????? (?????. ??????????? ????? 20?? ??????????? 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409,
?????????? 39, 46 ??? 52).

48 ????? ?????????????, ??? ??????? ??????????? ??????????? ?? ??????? ? ??????????????? ????? ?? ??????? 2,
?????????????????? 1, ??????????????? ?? ????? ??, ??? ??????????? 2006/112, ?? ??????????????? ?? ?? ??????? 14,
?????????????????? 1, ??? ?? ??????? 24, ??????????????????? 1, ??? ??????????? ???????, ??????? ????? ??????????? ?????
?????, ??????? ????????????????? ?????????????????????, ? ??????????? ????? ??????????????? ???????????????, ????? ???????????
???? ??????????? ??????????????? ?????????????????????, ??????????????????? ?? ??????????????? ??????????????? ?????????????????????
????, ??? ??????? ????? ?? ??????? ????????????????????? ??????????????? ?????????????????????, ??????????? ??
???????????????????? ????? ?? ??????? ?????????????????????, ? ?? ??????? ??????????? ????????????????????? ?????????
?????????????????? ?? ??????????????? ?????????, ??????? ????? ??????????????? ??????????????? ?????????????????????, ???, ?????????????,
?????????????? ??????????? ?? ??????????????? ?????????, ??????? ????? ??????????????? ????? ?? ??????? ?????????????????????, ?? ?
??????????, ????? ? ?? ??????? ?????????, ??????????????? ????? ??????????????? ????? ??????? ????? ??????? ?????????????
???????? ??????? ????? ????????????????????? ????? ??????? ????? ??????????????????? ????? ????? ??????????????? ?????????????
????????????????????, ? ?? ????? ??????? ??????????????? ??????????????????? ????? ????? ??????? ????? ????? ??????????????????? ?????
???????????????????????????????? ????? ??????????????????? ????? ??????? ????? ??????????????? ????? ????? ??????????????? ????? ???????.

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

49 ?? ?? ??????????? ??????????? ????? ?? ??????????? ??????????????????? ??????? ?? ?????????????????????????, ???'
????????, ?? ?? ??????? 2, ????????????????? 1, ??????????? ?? ????? ??, ??? ??????????? 2006/112, ??
?????????????????? ?? ?? ??????? 14, ??????????????????? 1, ??? ?? ??????? 24, ??????????????????? 1, ??? ???????????
????????, ??????? ????? ??????????? ????? ?????, ??????????? ????????????????? ??????????? ????? ?????????????????????????, ?
????????????????, ????? ??????????????? ????? ??????????? ??????????????? ?????????????????????, ??????????????? ????? ??????? ?????
???????????????????????????????? ????? ?????????????????????, ??' ??????????? ??????????????? ?????????, ?? ?????????????????????????????
???? ?? ??????????????????????? ?? ????????? ?????, ??????? ????? ?? ??????????????????????? ?? ??????????? ???????????????????
???????? ??????????????????? ????? ????????????????????? ????? ?????????, ? ?? ??????? ??????????? ??????????????????????? ????? ?????
???????? ? ??? ??????????? ????? ??????? ??????????? ??????????????????? ????? ?????.

50 ?? ?????????????????, ??? ????? ??????????????? ????? ??????????????????? ??????????????????? ?????, ??? ??????????????? ?????
?????????????????? ??????????? ????? ?????????????????????????????, ? ?????????????????, ??????? ??????????????? ????? ???????????
?????????????????? ?????????????????????, ??????????????? ??????????? ?????????, ??????????????????? ??????????????????????????? ????? ???????
????????????????????, ??????? ????? ?????????????????, ??????????????? ????? ??????? ??????????? ???????, ?? ???????
????????????????????, ??????????? ????? ?????????????????, ?? ????????????????????????????????? ????? ?? ?????????????????????, ???????
?????????????????????? ????? ?? ??????????????????????? ?? ??????????????????????? ????? ?? ??????????????????????????? ????? ?????????????????????,

????? ?????????????? ???????????, ??? ??? ?????????????? ? ????? ?????? ??? ?????????????, ??' ?????? ????????? ??????. ??? ??? ????????? ????? ????????????? ??????????, ?????, ??? ? ????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????????????, ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ????? ?????????????????????? ?????, ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ????? ????? ?????????? ??? ??????????.

51 ??? ?????????????????? ???, ????? ?????????? ??? ?????????? ?????, ??? ?????????? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ??????, ????? ??? ?????????? ??? ?????????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ??, ??? ?????????? 2006/112, ??? ?????????? ?????????? ?????????, ????? ??? ?????????? ?????????? ????? ?????????????????????????????? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????. ??? ??? ?????????????? ??? ? ?? ??? ?????????? ?????????????????????? «??? ?????????????? ????? ?????? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ?????», ??? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?????, ?????????? ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????, ?????????????, ?? ??? ?????????? ?????????????, ??? ?????????????????? ?????.

52 ?? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????, ???' ?????????, ?? ?????????? ?? ? ?? ?????? ?????????? ??????????????????, ?????????????, ?? ?????????? ?????????????, ????? ?????????? ?????????????????????????? ??? ??????????????????, ?? ?????????????? ? ?????? ?????????? ??? ?????? ??? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????????????? ?????? ??? ??? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????????.

53 ?????????, ????? ?????????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????? 50 ??? ?????????? ?????????????, ? ?????????????, ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ??????????????????, ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ?????????, ??????????????, ?????????? ??? ?? ?????? ?????????????, ?? ?????????????????????????????? ??? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????, ?????? ??? ?? ?????????????????? ?????????????, ??' ?????????? ?????????? ?????????. ?????????? ? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????????????? ??? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????, ?????? ??? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ??????????????????, ?????????????????? ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????????, ?????????? ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????, ?????????????, ?????? ?????????????? ?????, ?????????? ??????????????, ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? 24, ?????????????? 1, ??? ?????????? 2006/112.

54 ????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 38 ??? ?????????? ?????????????, ?? ?????????????????? ?????? ?????? ??? ?????????? ??????, ? ?????????? ?????????? ?????????????????????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ? ??????????, ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ??????????????????, ?????????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????, ??? ?????? ?????????????? ?????? ?????? ?????? ??? ?????????????, ?? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ??????, ?????? ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?? ??????????????????

55 ?????????????????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????????? ?????? ?????????? 40, 41 ??? 43 ??? ?????????? ?????????????, ?????????? ?? ?????????????????????? ??? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?? ??? ?????????????????????? ?????? ?? ?????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????? ?????????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?????? ?? ?????????? ??? ? ?????????? ??? ?????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????? ?????????.

56 ?? ?????? ??????????????, ?????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 54 ??? ?????????? ?????????????, ?????? ?????????? ? ?????????????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ?????????????????????????? ??? ??????????????????. ?????????????????, ?????????????????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 38 ??? ?????????? ?????????????, ? ?? ??? ?????? ??????

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

57 ????????, ?? ?? ?????? ??????????, ?????????????? ?????????? ???????, ??
???????? ?? ?????? ??????????, ?????? ?? ?????????, ??? ????????? ?? ??????? ?????????
?????????????, ?? ?? ??????????, ??? ?? ?????????? ?? ?????? ???
?????????????????, ?? ?????????? ?? ?????????? ????? ??????, ??? ?? ?????? ??
???????????? ?? ????????????? ?? ????? 35 ?? ????????? ?????????, ?????? ??
???????????? ?? ?????? ??? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????
????????????????????? ?? ???????????????.

58 ?? ?? ?????? ?????????, ? ??? ????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ??
?????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????????, ?????????, ?? ?? ?????????
????????????????? ??? ?? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?? ?? ?????? ??
????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ? ?????????? ?????????????? ?? ???????
?? ?????????????? ?? ?? ??????

59 ?????????, ?? ??? ??? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????
?????????????????, ? ????, ??? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ????? 47 ??
????????? ?????????, ????????? ?????? ?????????? ????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????
???????????? ??, ??? ?????????? ?? ??? ?????????????, ??? ?? ?? ?????? ?????????, ??
????? ?????????? ?? ??????????, ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????,
?? ?? ?????????? ?????????? ???????????.

60 ??? ?????????, ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ? ?????????? ?? ?? ????? 2,
???????????? 1, ????????? ?? ?? ??, ?? ????????? 2006/112, ?? ?????????? ?? ?? ????? 14,
???????????? 1, ?? ?? ????? 24, ????????????? 1, ?? ????????? ?????, ??? ?? ?????? ??
????, ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????????????????, ? ?????????, ??? ????????? ??
????????? ?????????? ??????????????, ?????????? ?????? ?????? ?????????????????? ??
?????????????, ??' ?????? ?????????? ??????, ?? ?????????? ?????????????????????? ??
????????????????? ?? ?????? ?????, ??? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ??????????????,
????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????, ? ?? ??? ?????????? ??????????????
????????? ?????? ?? ?????????? ??????, ?? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????????????, ?
?? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????????????
?? ?????????????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ??, ?????? ?? ??????
????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????????????. ?????? ? ?????????? ?????????????? ??
????????????????????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????? ??, ?????? ?? ?? ?????????????? ??
????????? ??????????????, ?????????????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????,
?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????????????, ? ?????? ??
????????????????, ?????????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????, ??? ?? ?????????
????????? ?????????????????????? ?? ?????????????????, ?? ? ?? ?? ?????????? ?????????? ??
?? ?? ?? ?????? ?? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?? ?? ?? ??????????, ?? ??????????
????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??????????????????, ?????? ?? ??????
????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????????????

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

61 ?????????? ?? ? ?????? ?????????????? ????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ??????
?? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????????????, ?' ???
????????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????????? ??????. ?? ?????? ?? ?????? ?????????????
???? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????, ??? ?? ?? ?? ??????????, ?? ?????????????.

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

1) ?? ????? 2, ??????????? 1, ????????? ?? ??? ??, ??? ???????? 2006/112/?? ??
???????????, ??? 28?? ??????????? 2006, ???????? ?? ?? ?????? ????????? ??????
????????????????? ?????, ?? ??????????? ?? ?? ????? 14, ????????????? 1, ??? ?? ????? 24,
?????????????? 1, ??? ????????? ?????, ????? ?? ?????? ?? ?????, ????? ??????????
????????????????, ? ????????? ?? ?????????? ??????????, ????? ????????? ?? ?????????
?????????? ??????????????, ??????????????? ?? ??????????? ?????????? ??????????????? ???,
??? ?????? ?? ?? ?????? ?????????????????? ??????????? ?????????????????, ?????? ??
???????????????? ?? ?? ?????? ?????????????????, ? ?? ?????? ?????????? ?????????????????? ??????
?????????????? ?? ??????????? ???????, ????? ?? ??????????? ??????????? ??????????????????, ???,
??????????, ?????????? ??????? ?? ??????????? ???????, ????? ?? ??????????? ?? ?? ??
??????????????????, ?? ? ?????????, ????? ? ?? ?????? ?????????, ??????????? ????? ??????????
????? ????? ?? ?????? ??????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ??? ?????? ???
?????????????? ?????? ?? ??????????? ??????????? ?????????????????, ? ?? ??? ?????? ??????????
????????????? ?????? ?? ??????????????????? ?????? ?????? ?? ?? ??????????????? ???
????????????????????????? ??? ?????????????? ?????? ??? ?????????? ??? ??? ?????????? ???
?????.

2) ?? ????? 2, ????????????? 1, ??????????? ?? ??? ??, ??? ????????? 2006/112, ??
????????????? ?? ?? ????? 14, ??????????????? 1, ??? ?? ????? 24, ?????????????? 1, ???
????????? ?????, ????? ?? ??????? ?? ?????, ?????????? ??????????? ??????? ??
?????????????????????????, ? ???????????, ????? ?????????? ?? ?????????? ??????????
?????????????????, ?????????? ?????? ?????? ?????????????????????? ??? ?????????????????, ??'
????????? ?????????? ???????, ??? ??????????? ?????????????????????????? ??? ??????????????????
??? ?????????? ?????, ?????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????? ???????????????, ??????
?????????????? ??? ??????????????? ??? ?????????, ? ?? ?????? ?????????? ??????????????????
????????????? ??????? ?? ??????????? ?????????, ????? ?? ??????????? ??????? ???
????????????????????????, ? ?? ?? ?????? ?????????? ??????????? ?? ?????? ?????????????????? ??????
?????? ?? ?? ?? ??????????????? ??? ?????????????????????????? ??? ?????????????? ?????? ???
????????? ?? ?? ??????????? ?????, ??????? ?? ?????? ?????????????????? ??? ??????
?????????????? ?? ???????????????. ?????????? ? ?????????????? ??????????????? ??
????????????????????????? ??? ?? ??????????????? ?? ?????? ?????, ?????? ?? ?? ??????????????
?? ?????????? ???????????????, ?????????????????? ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ??????????
??? ???????, ??????? ?? ?????? ?????????????????? ??? ??????? ?????????????? ?? ?????????????????,
? ?????????? ?????? ?????????????????, ?????????, ??????? ?????????????? ?? ?????????? ???????,
????? ?? ??????????? ??????????? ?????????????????????????? ??? ???????????????????, ?? ? ?? ???
????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????? ??????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?????
??? ???????????, ?? ??????????? ??????????? ??? ?????? ??????? ??? ?????? ?????
????????????????????????, ??????? ?? ?????? ?????????????????? ??? ??????? ?????????????? ??
?????????????????.

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

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