

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

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

??? 9?? ???????? 2020 (*)

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

???? ???????? C?374/19,

?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ???????? ??? ?????? 267 ????, ???
????????? ?? Bundesfinanzhof (????????????????? ?????????????? ??????????????, ??????????) ?? ?????????
??? 27?? ?????????? 2019, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ????? 13 ?????? 2019, ??? ?????????
??? ??????

HF

????

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

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

????????????? ??? ??? L. S. Rossi, ?????????? ??????????, A. Prechal (?????????????), ?????????? ???
????????? ??????????, ??? N. Wahl, ?????????,

????????? ??????????????: G. Hogan

?????????????: ?. Calot Escobar

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

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

- ? HF, ?????????????????? ??? ??? M. S. Thum, Steuerberater,
- ? ?????????????? ?????????????, ?????????????????? ??? ??? J. Möller ??? ??? S. Eisenberg,
- ? ?????????????? ??????????, ?????????????????? ??? ??? L. Lozano Palacios ??? J. Jokubauskait?, ?????? ??? ??? R. Pethke,

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

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

?????????

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

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

??? ?????? ?? ?????????? ?????? ??????????, ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?? 20 ??.

2. ??? ?????? ? ?????????????????? ?????? ??? ?? ?? ?????? ?, ?? ?????????????? ?????????? ??
????????? ??????????????????, ?? ?????????????? ?????? ?? ??, ? ?????? ?????????? ?? ??????
??????????.

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

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

8 ?? ?????? 15a, ?????????????? 1, ??? Umsatzsteuergesetz (????? ??? ???? ??????
?????????), ??? ?????? ??? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??
?????? ?????? (??? ????: UStG), ?????? ?? ?????:

«????, ?????? ?????? ??? ?? ?? ?????? ?????? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????? ??
????????????????????? ?? ?????? ??? ?? ?? ?????????????? ?????????, ?????????????? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?? ??????
????????????????????????? ??????????, ??? ?????????????? ?? ?????????? ??????????????, ?? ???
????????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????? ?????, ??? ?????????????????? ??
????????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ? ??????????
????????????????? ??? ?????????, ?????????????????????????? ?? ?????????????? ??? ??????????, ???
????????????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??????
?? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ??????, ? ??????????
?? ?????? ??? ?????????????????? ?? ?????????? ??? ??????»

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

9 ? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? ??? ??????????
????????????????? ?????? ? ?????? ?????????????????? ??? ?????????? ?? ?????? ?? ??????????????
????????? ?????????????????? ?? ?? ??, ?? 2003, ? ?????????? ?????????????????? ??????
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????????, ? ?????? ???
????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ??????, ?? ?????? ?? ??????????
?? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??.

10 ? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?? ?? ?????????????????? ??
????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??????, ?????????? ??? ???
????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?? ?? ?? ?????? ?????? ?? ??????
?????????, ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ???
????????? ??????????. ?????????? ??? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? 2006, ? ??????????????
????? ?????????? ?? ???' ?????? ?? ?? ?????????? ??????, ??? ?????? ?????????? ?? ?? ??
????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??? ?? ?????? ??????????, ??? ?? ??
????????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ??????????????????. ?? ?????????? ?? ?????? ??????
????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??????

???????????????? ???? ???? ???? ???? ???? 10 %. ????? ???? ? ? ????????????? ? ? ?????????????
???????????????? ???? ???? ???? 15a ??? UStG ??? ? ? ???? ???? ? 2003 ??? ??????.

11 ?????? ????????? ???????, ? ????????????? ???? ????????????? ???? ? ???????
???????????????? ??????? ???? ???? ???? ? ???? ???? ???? ???? ?????????????????
???????? ???? ????????????????? ????????? ???? ? ???? 2009 ??? 2012, ? ? ? ???????
???????????????? ???? ??????? ????????????? ???? ? ???? ????? ???? ????????????? ???? 2003.
???????? ???? ????????????? ?????, ? ????????????? ???? ????????????? ???? ????????????????? ?????
??? ????? 15a ??? UStG ??? ? ? ???? ???? , ????????? ???? ?????? ????? ? ????????? ???? ????
? ???? ????????????? ???? ??????? ???? ????????? ????????? ???? ???? ???? ????
????????.

12 ???? ?????? ????????????? ????????????? ????????? ???? ???? ????????????? ???? ?????????????
?????? ? ???? ????????????? ????????? ?????????????????, ? ????????????????? ???? ??????? ??????
???????? ????????????? ??????? ???? ????????? Finanzgericht (???????????????? ?????????????, ?
????????), ? ?????? ??????????????. ? ???? ??????? ???? , ? ???? ????? ????????????? ?????????
??? ? ????????????????? ?????? ???? ????????? ????????????? ???? ????????????????? ??????? ?????????
????? ??????????. ????????? ????????????????? ????????????? ????????????? ???? ???? ???? , ? ?????
???????????????? ????????????? ???? ???? ??????? ???? ? ????????????? ???? ????????????????????? ?????
???????????????????? ???? ???? ????????????? ???? ?????? ?????????, ? ? ????????????? ???? ?????????
?????? ???? ???? ???? ???? 100 % ??? ??????? ????????????????????? ???? ???? ????.

13 ? ????????????????? ???? ??????? ???? ???? ??????? ???? ???? ???? ???? ?????????
???????? ???? ????????????? ?????????????, ????????????????? ???? , ????????? ? ??????? ?????????, ?
? ?????? ????????? ???? ???? ????????????? ???? ????????????????? ???? ????????????? ?????????
????????, ???? ????????????????????? ???? ???? ????????????????? ???????, ????? ???? ???????
???????????? ???? ??????? ???? ???? ? ? ????????? ? ? ????????????????? ???? ???? ?????? 15a ???
UStG. ? ? ???? ? ? ?????? ?????? ? ? ?????? ? ? ? ????????????? ????????????????? ??????????. ? ?
???????? ???? ? ????????????? ???? ????????? ???? ???? ????????????? ????????? ???? ? ? ????
???????????????? ????????????? ???? ??????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? 2009 ???
2012. ? ????????? ???? ????????? ????????????? ???? ????????????????? ???? ??????? ????????????? ????
?????. ? ?????? ???? ???? ???? ????????????? ???? ???? ????????????? ???? ???? ?????????.

14 ? ? ?????? ?????????????, ????????????????? ??????? ???? ???? ????????? ???? 28??
???????????????? 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134),
???????????????? ???? ? ? ????????? ????????? ???? ???? ???? ???? ????????????????? ????
??? ???? ? ????????????????? ???? ???? , ???? ????????????????? ????????????? ???? ??????? ???? , ????
???????? ? ? ????????????????????? ???? ??????? ????????????????? ????????? ? ???? ? ???? ?????????
???? ? ???? ???? ? ???? ???? . ? ???? ????????????? ???? ? ? ??????? ???? ??????? ? ????
???????????? ???? ???? ????????? ????????? ???? ???? ????????????????? ????????? ? ? ????????? ? ?
???????????????? ???? ???? ????????? ? ? ????????? ???? ????????????? ???? ? ? ????????? ????
????????????????.

15 ? ? ?????? ????????????? ????????????? ???? ? ???? ???? ????????????????? ???? ?????????
???????????????? ????????????? ? ? ? ????????????? ????????????????? ???? , ? ? ? ???? , ? ? ?????????
??? ????????????????????? ???? ??????? ???? , ?????? ???? ???? ???????, ???? ???????, ????
???????? ???? ????????????????? ???? ????????? ????????????? ????????? ???? ???? ??????? ???? ???????
185, ????????????? 1, ???? ????????? ???? , ????????????? ???? ? ???? ???? ? ? ???? ????????????? ????
????? ????????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????????????????? ???? ???? ???? ?????????
?????????????. ?????????, ? ???? ???? ? ? ???? ????????????? ???? ????????? ????????????????? ???? ????
???????? ?????????, ????? ? ? ????????????????????? ? ? ????????????????? ???? ???? ????????? ???? ????
? ? ?????? ???? ????????? ???? ???? ???? ???? . ?????? ????????? ???? ? ? ????????? ???? ?????????

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

16 ??? ??? ?????????????? ??????, ?? Bundesfinanzhof (????????????????? ??????????????
?????????????, ??????????) ?????????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??
?????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????????.

«????????? ?????????????????? ?????? ?????, ? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?????? ?????? ??? ??????
????????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ??? ?????????? (??
????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?? ?????????????????? ??????????????????), ?? ?????????? ?? ??????????????????
??? ?????????????? ??? ?????? ?????? ??? ?????????? 185, ?????????????? 1, ??? ??? ?????????? 187 ???
????????? [????? ???], ?????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ???
????????????? ?????????????????????? (?? ?????????????????? ?????????????????????? ??? ??????????????????), ?? ?? ??????????????????
????????? ??? ?????????????????????????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????????? ??????????»

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

17 ?? ?? ?????????????????? ??????????, ?? ?????????? ?????????????????? ??????, ???' ??????, ??
????????????????????? ??? ?? ?????? 184, 185 ??? 187 ??? ?????????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????? ???
????????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????? ?????????????????? ?????? ?????, ? ?????????? ??????
????????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??? ??????????????
????????????????? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ??????
????????????????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????????????????? ??? ??? ??? ??? ? ??????
????????????????????? ?? ?????????????????????????? ?????? ??? ?????????????????????????? ??? ??? ??? ??????????????????????
??? ??? ??? ??????????, ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ??????????
??? ???, ?????? ? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????????????????? ??????
????? ?????? ??? ?? ?????? ??????????????????

18 ?????????, ?????????????????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?????????? ?????? ?????? ??????????
??? ?????????????????????? ?????? ?????? ??? ?? ?????? ??? ??? ??? ?????????????? ? ?????????????????????? ???
????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????????????? ????. ?????? ?????????????, ?? ??????
????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ???
????????????????????? ??????????????????????????, ?????????????????? ??? ?????????? ? ??? ?????????????????????? ??????, ??? ???
????????????????? ??? ?? ?? ?????? ?????????????????????????? ?????????????????, ?????????????, ?? ?????? ?????? ???
(????????? ??? 25?? ?????????? 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, ?????? 29).

19 ?????????????????? ?? ?????? ? ?????????????????????????? ?????????????? ?????????????? ??????, ?????????, ?? ??????
«????????????????????? ?????? ?????» ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????? ??? ???, ?????????????, ?? ?????????
????????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????????????????? ?????? ??? ?????????? ???
????????????????????????? ?????????? ???, ?????????????????????????? ??? ? ?????????????????? ? ?????????????????????? ?????? ???
????????? ? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ??????
????????????????? ? ?????????????????? ?????? ?????? ??? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????????????? ?????? ???
????????????? ??????????????, ?????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????? (?????
????????? ??? 28?? ?????????????????? 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16,
EU:C:2018:134, ?????????? 33 ??? 39).

20 ? ?????????????????? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 184 ??? 187 ??? ??????????
????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ??? ??? ??????????????????
?? ??? ?????????? ??????. ? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ???
?????????????, ?????? ?? ?????????????????????? ? ?????????????????????? ??? ???, ?????? ?????????? ?????? ?? ??????????
????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????????????? ??????????
????????????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????? ? ??? ?????????? ??????????????
????? ?????????????????? ?????? ?????? ??????. ??????????, ?????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????? ?

???????????? ?????????? ?? ??????????, ?????? ?????, ????? ??? ??? ? ????????????? ?????
???? ??? ?????????????? ??? ?????????, ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????? ???,
?? ?? ????? ?????? ? ?????????? ??? ?? ?????? ?????????????????????? ?????????? ??? ?????????
????????????????? ????????? (????????? ??? 28?? ?????????????? 2018, Imofloresmira –
Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, ????? 40 ??? ??? ??????????????????
????????????). ?????????, ?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ???, ??? ??? ?????????? ??????, ???
????????? ?????? ???, ?????????????? ?? ?????????????? ? ??????? «????????????» ????? ??? ??????? ???
???????? 185 ??? ?????????????????? ?????????, ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ???
????????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ???, ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ???
????????? ???, ?????? ??? ?? ?????????????????????? ??? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ??
????????????????????? ??? ?????????? ?????????????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ?? ??????????
????? ??? ?????? ?????? ??????, ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????
????????????? ?????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????????? (????????? ??? 28??
????????????????? 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, ??????
47).

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

28 ?????????, ?????????????????? ??? ? ?? ??? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????,
????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?????????????????????? ?? ?????? ?? ??????????????
????????????????????? ?????????, ?? ?????????????? ??? ??????????????????, ?? ?????????????? ?? ??? ?????
????????????????? ?????? ??????. ???? ?????????????? ?????, ?? ?????????? ?????????? ??? ??? ???
????????????????? ??? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????? ?????? ?? ???
????????????????????? ?????????????????????? ?????????????????????? ?????????, ?????????? ?? ?? ?????????????? ???
????????????????? ??? ?????? 20 ??? ?????????? ??????????.

29 ??????????, ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????, ??? ?? ?????????? ??? ?????????
?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ???, ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????????, ?????????? ???
????? 2003 ??? 2008, ? ?????????? ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ??????????????
????????????? ??? ?? ?????????????? ?????? ?????????????????????? ??? ??? ?????????????????????? ?????????, ??????
?????????????, ?????????????????? ?????? ?? ??? ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????? ??? 90 % ??? ?????
????????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????, ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????? ??? ??????????????
????????????? ??? ??? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????? ???
??? ?????????????????? ?????????????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????? ??????????????????????????

30 ??????????, ??? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?????????? ???, ?????? ?? ?????????? ??????
????????????? ??????????, ?????????? ??? ?????? 2009 ??? 2012, ? ?????? ?????????????? ?? ??????????
????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????, ?? ?????????????????????? ?????????? ?????????, ???
????????????????? ?????, ??? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ?????????? ?????????????????????? ??? ???
???. ?????? ?????????????????? ???' ?????????? ???, ?????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ??????????????
????? ??? ?????????? ?????????? ? ?????????? ??? 28?? ?????????????????? 2018, Imofloresmira –
Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), ? ?????? ??? ?? ??? ??????????????, ?
????????? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????? ??
????????????????? ?????????? ?????????????????????? ??? ??? ???, ??? ?????????? ?????????, ?????
????????????????????????? ?????? ?????????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??? ??? ??????????

31 ? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ???, ?????? ?????? ?????????????????? ? ??????????????
????????????? ??? ? ?????????????? ??????????, ? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????? ?????? ?????
????? ?? ?????? ?????, ?????? ??? ?????????? ?????, ?????? ?????????? ??? ?????????? ??? ??????????
????????????? ?????????? ??? ????. ??????????, ?????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????? ???

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

