

??????? C-242/08

Swiss Re Germany Holding GmbH

????

Finanzamt München für Körperschaften

(?????? ??? Bundesfinanzhof

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

«???? ?????? ??? – ????? 9, ?????????? 2, ????????? ??, ?????? ??????????, ??? 13, ?,
????????? ??, ?? ??? ??, ?????? 2 ??? 3 – ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????
????????? – ?????????, ?? ????????? ??????, ?????????????? ?????????? ?????????????? ???
?? ????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? – ?????????? ??? ?????? ??? ?????????? ??????
– ??????????????»

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

1. ?????????????? ?????????? – ?????????? ??? ?????????? – ?????? ?????? ?????????? –
????? ?????? ?????? ?????????????? ?????? – ?????? ?????????? – ??????

(?????? 77/388 ??? ??????????, ????? 6)

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

(?????? 77/388 ??? ??????????, ????? 9 § 2, ????????? ??, ?????? ??????????, 13, B,
????????? ??, ??? 13, B, ????????? ??, ?????? 2 ??? 3)

3. ?????????????? ?????????? – ?????????? ??? ?????????? – ?????? ?????? ?????????? –
????? ?????? ?????? ?????????????? ?????? – ?????????? ?????????????? ??? ??? ???
??????

(?????? 77/388 ??? ??????????, ????? 13, B, ????????? ??)

1. ?????????? ?? ?????????? ??????, ??? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ???
????????????? ?????? ?????????????? ?? ?????? ??????, ?????????????? ??????????
????????????????? ??? ??????????????, ??? ??? ?????????? ??????, ??? ??????, ?? ??
????????? ??? ??????????????, ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ??????????
??? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ??? ??? ?????? ??? ?????? 6 ???
????? ?????? 77/388 ??? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????? ??????, ??? ??????????
?? ??? ?????? ?????? ?????????. ??????????????, ?????????? ?????????????? ??? ???
????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????? 5, ??????????? 1,
??? ?????? ??????, ??? ??????, ??? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????
????????????? ??? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ??? ??? ?????? ??? ??????????
????????????.

(??, ??????? 25, 28)

2. ??????? ?? ??????? ??????, ?? ??????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ???
????????????? ??????? ?????????????????? ?? ?????? ??????, ?????????????????? ??????????
????????????????? ??? ??????????????, ?? ?? ?????????? ???????, ?? ??????, ?? ??
????????? ?? ??????????????, ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????
?? ?? ?????????? ?????? ?? ??????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? 9, ??????????? 2,
????????? ??, ?????? ??????????, ?? 13, ?, ?????????? ??, ?? ?????? ??????? 77/388 ???
?????????????? ?? ??????????? ?? ?????? ?????, ?? ??????? ?? ??? ?????? ??????
?????????, ??? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? 2 ?? 3 ?? ?????? 13, ?,
????????? ??, ?? ??????? ?????.

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

??????, ? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????????? ???, ?? ?? ?? ?????? ??,
?? ?????????? ?????????????????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? 13, B, ?????????? ??, ??
????? ??????. ?????????, ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ??????????
????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????????????, ??????, ?? ?????????? ??????????????, ?? ?? ??????
?? ?????? 13, B, ?????????? ??, ?????? 2, ?? ?????? ???????, ??, ?????????, ?? ????????? ??
????? ?????????????, ?? ?? ??????? ?? ?? ?? ?? ?????? 13, B, ?????????? ??.

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

(??, ??????? 30, 34, 37-38, 48, 52-53, 59, ??????. 1-2)

3. ?? ?????? 13, B, ?????????? ??, ?? ?????? ??????? 77/388 ??? ?????????????????? ??
????????????? ?? ?????? ?????, ?? ?????????? ?? ?? ?? ?????? ?????? ?????????, ?????? ??
????????????? ?? ?? ??????? ?? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?? ?????????? ??????
????????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????? ?????????? ??
?????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? 5, ?????????????? 1, ??
????? ??????, ??? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? 6
?? ?????????? ??????. ?????????, ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????? ??
????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????????, ? ?????? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????? 13, B, ?????????? ??, ?? ?????????
?????, ?????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ??????????
?????, ? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????
?? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????.

(??, ???????? 61, 63, ???????? 3)

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

??? 22?? ?????????? 2009 (*)

«???? ?????? ?? – ????? 9, ?????????? 2, ????????? ??, ?????? ??????????, ??? 13, ?,
????????? ??, ?? ??? ??, ?????? 2 ??? 3 – ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????
????????? – ?????????, ?? ?????????? ??????, ?????????????? ?????????? ?????????????? ???
?? ????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? – ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??????
– ??????????????»

???? ???????? C?242/08,

?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????? ???????? ??? ?????? 234 ??,
????????????? ??? ?? Bundesfinanzhof (?????????) ?? ???????? ??? 16?? ?????????? 2008, ?
????? ?????????? ??? ?????????????? ????? 4 ????????? 2008, ??? ?????????? ??? ??????

Swiss Re Germany Holding GmbH

????

Finanzamt München für Körperschaften,

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

????????????? ??? ????? K. Lenaerts, ?????????? ??? ?????? ?????????, ?????????????? ???
????????????? ?????????, R. Silva de Lapuerta (????????????), E. Juhász, J. Malenovský ??? T. von
Danwitz, ?????????,

????????? ??????????????: P. Mengozzi

?????????????: R. Grass

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

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

– ? Swiss Re Germany Holding GmbH, ?????????????????? ??? ????? K. von Brocke,
Rechtsanwalt, ??? S. Trapp, Steuerberater,

– ?? Finanzamt München für Körperschaften, ?????????????????? ??? ?? Schmid,

– ? ?????????????? ?????????????, ?????????????????? ??? ????? M. Lumma ??? B. Klein,

– ? ????????? ?????????, ????????????????? ???? ??? ?. ????????????? ???? ??? ?. ?????? ???
?. ?????,

– ? ????????? ???? ????????? ?????????, ????????????????? ???? ??? L. Seeboruth,

– ? ????????? ???? ????????? ?????????, ????????????????? ???? ??? ?. ???????????????,

???? ?????? ??? ?????? ????????????? ???? ????????? ???? ????????????? ???? ???? ?? ?????????????
??? 13?? ????? 2009,

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

????????

1 ? ?????? ????????? ????????????????? ????????????? ???? ??? ????????? ???? ?????? 9,
???????????? 2, ????????? ??, ?????? ??????????, ??? 13, ?, ????????? ??, ?? ??? ??, ?????? 2
??? 3, ??? ?????? ????????? 77/388/??? ??? ??????????, ??? 17?? ????? 1977, ?????
???????????????? ???? ????????????? ???? ?????? ?????, ??? ????????? ?? ????? ?????? ??????
???????? – ????? ????????? ?????? ????????????????? ?????: ????????????? ????????????? ???? (??
???. ??? 09/001, ?. 49, ??? ?????: ???? ??????).

2 ? ?????? ???? ????????????? ???? ????????? ????????? ????????? ???? Swiss Re
Germany Holding GmbH (??? ?????: Swiss) ??? ??? Finanzamt München für Körperschaften
???????? ?? ??? ????????? ???? ???? ????????????????? ?????? (??? ?????: ???) ??? ?????????????
???????????????????? ????????????? ????????????????????? ?????.

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

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

3 ?? ?????? 5, ????????????? 1 ??? 2, ??? ?????? ????????? ??????:

«1. ?? “????????? ??????” ?????????? ? ????????????? ???? ????????? ???? ????????? ??????
????????? ?????? ?? ??????.

2. ????????????? ? “????????? ??????” ?? ????????????? ?????, ?? ?????????, ? ?????????, ??
????? ??? ?????????? ??????????»

4 ???? ?? ?????? 6, ????????????? 1, ??? ?????? ?????????:

«1. ?? “?????? ??????????” ?????????? ???? ?????, ? ?????? ??? ?????????? ?????????? ??????
???? ???? ?????? ??? ?????? 5.

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

– ????????? ???? ?????, ?? ?????? ????????????????????? ? ??? ??? ?????,

[...]».

5 ?? ?????? 9, ????????????? 1 ??? 2, ????????? ??, ?????? ??????????, ??? ?????? ?????????
????? ?? ?????:

«1. ?? ?????? ????????? ????????????? ?????????? ? ?????? ??? ?????????????? ?????????????????? ???
????????????? ??? ?????????? ? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ??? ?????? ?????????????? ??

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

2. ?????????:

[...]

?) ????? ???????? ??? ????????? ?????????, ?? ?????? ???????????? ?? ??????
???????????????????? ?????? ??? ????????????? ? ?? ???????????????? ?????? ?????? ??????????????????
??? ?????? ??? ?????????????? ???' ?????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ??????????, ?????? ?
????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????? ? ??? ???????? ????????
????????????????? ??? ??? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ??????, ?????????? ?? ?????? ?
????? ??? ?????????? ??? ? ??? ?????????? ?????????? ???:

[...]

– ?????????, ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????, ?????????????????? ???
????????? ??????????????, ?????????? ??? ?????????? ??????????????,

[...]».

6 ?? ????? 13, B, ??? ????? ???????? ??????:

«?? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????????, ?? ?????? ??? ?????????????, ??? ??
????????????????? ??? ??????, ??? ?? ?????????????????? ? ??? ??? ?????? ?????????? ??
????????????????? ?????????? ?????????? ??? ?? ?????????????? ?????????? ?????????????,
????????????? ??? ??????????:

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

[...]

?) ??? ?????????????? ??????, ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ??????????????
????????????????? ??? ??????, ?????????? ??? ?????????? ?????? ? ??? ?????? 28, ????????????? 3,
???????????? ??, ??? ??? ?????????????? ??? ?? ?????? ??? ??? ?????????????????? ?????????
????????????, ?????? ??? ??? ?????????????? ??????, ??? ?????? ? ?????????? ? ? ??????,
????????????? ??? ?????????????? ?????????, ?????????? ??? ?????? 17, ????????????? 6?

?) ??? ?????????? ??????:

[...]

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

3. ??? ?????????, ?????????????????? ??? ??? ??????????????????, ?? ?????? ??????
????????????, ?????????????? ?????????????, ?????????, ?????????? ??? ?????????,
????????????, ?????????? ??? ?????? ?????????, ?????????? ??? ?????????? ?????????.

[...]».

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

7 ???? ?? ?????? ??????????, ?? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????
????????? ???? ?????? ???? ?????? ?? ??????????.

8 ?? ?????? 3a ??? ?????? ??? 1999 ??? ???? ?????? ?????????? (Umsatzsteuergesetz
1999, BGBl. 1999 I, ? 1270, ??? ???? : UStG), ??? ???? ?????????? ???? ?????????? ??? ??????
?????, ?????? :

«1. ????????????? ??? ?????? 3b ??? 3f, ? ?????? ?????????????????????? ???? ???? ???? ?
????????????????????? ?????? ?? ?????????????????? ??? [...]

3) ?? ? ?????? ???? ??? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ???? ????????????? 4 ?????
?????????????, ???? ?????????????? ??? ??? ????????????? 1 ? ?????? ?????????????? ???
????????????????????? ???? ???? ???? ? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ??? [...]

4) ???? ??? ?????? ??? ????????????? 3, ?? “?????? ?????????” ??????????

[...]

6.a) ?? ?????? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 4, ?????? 8,
????????? a ??? g, ??? 10 [...]».

9 ????? ??? ?????? 4, ?????? 8, ?????????? c ??? g, ??? UStG, ?????????????????? ??? ?????,
??????, ?? ?????????? ??? ?????????? ?????????????, ?????????? ??? ?????? ?????????????? ?????? ??? ??
????????????????????? ??? ??? ?????????? ??????, ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????, ???,
?????????, ?? ?????????????????????? ??? ? ?????????? ??????????????, ?????????? ??? ??????
????????????.

10 ????? ?? ?????? 4, ?????? 10, ?????????? a, ??? UStG, ?????????????????? ??? ?????? ??? ??
????????? ??? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????????? ??????
????? ?????????????? (Versicherungsteuergesetz).

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

11 ? Swiss ?????? ? ?????????? ?????????? ???? ?????????? ?????????? (??? ?????: ?????????????
?????????) ? ?????, ?? ?????????????????? ?????????, ?????? ?????? ?????? ??????????????????
????????????????????? ?????.

12 ?? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ???? 10 ??? 21 ?????????????
2002, ? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ????? ?????????????????? ????????? S (??? ?????: ?????????
S), ? ?????? ?????? ?????????????????? ???? ?????????, ?????????????????? ??? ?????????????????? 195
????????????? ?????????????????? ?????.

13 ????? ?? ?????????? ???? , ? ????????? S ??????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ???
????????????????????? ??? ?? ?????????????? ?????? ??? ?????????????? ?????? ??? ?? ?????????? ?? ??????? ???
????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ??????

14 ????? ??? ?????? ?????????????, ?????????????????? ?????????? ???? ??? ??? ?????????? 18 ??? ???
?? ????? 195 ?????????????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????? ???
????????????? ??????

15 ?? ?????????????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ??????????????????
????????????????????? ?? ?????? ?????? ???? ?????? ??? ?? ?????????? ? ?? ?????? ??????

16 ?????????? ??? ? ?? ????? ?????????? ?????????? ?? ??? ?? ?????????? ??????, ??
Finanzamt München für Körperschaften ??????? ?????, ?? ??? ?????? ?????????? ??
????????????????? ?????? ??? ???, ??? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????
??? ?????????? ??????.

17 ??? ??????????, ? Swiss ??????? ?????????? ?????????? ??? Finanzgericht München.

18 ?????????? ??? ?????????????? ??? ? ?????????? ?????, ? Swiss ??????? «Revision» ?????????
??? Bundesfinanzhof ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?? ?????????? ??? ??????????????
????? ?? ?????? ??????????.

19 ?? ??????? ?????????????? ??????? ???, ?????? ??? ?????????? ???????????, ? ?????????? ????
?????? ???? ?????? ??????????? ??????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????? ???
?????? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??????.

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

21 ??? ??? ?????????? ??????, ?? Bundesfinanzhof ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????????
??? ?? ??????????? ??? ?????????????? ?? ??????????? ?????????????????? ?????????????:

«1) ?????? ?? ?????? 9, ?????????????? 2, ?????????? ??, ??????? ??????????????, ??? 13, ?, ??????????
?? ??? ??, ??????? 2 ??? 3, ??? ?????? ?????????? [...] ??? ??????? ??? ? ??????????????????????
????????? ?????????????? ??? ??????? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?????????? ??????????
????????????????????? ?????, ?????? ??? ??????? ? ?????? ?? ? ?????????????? ?????????????????? ??? ??????????????
??? ??? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ??????????????????
?? ?? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??? ?????? ?????? ??? ?????? ?????? ?????????????? ??????????
????????????????????? ?????? ?????????????? ?????????????????????? ??????? ??? ?????????????, ??????? ?? ??????????:

?) ?? ?????????????????? ? ?????????????? ?????????? ??? ??? ??????? ??? ??????? 9, ?????????????? 2,
????????????? ??, ??????? ??????????????, ??? ?????? ?????????? [...], ?

?) ?? ?????????????????????? ?????????? ?????? ?? ?????? 13, B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? [...],
?

?) ?? ?????????, ? ?????? ???' ??????? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????? ?????????
?????????????????, ???????, ??? ??? ?????????????????????? ?????? ?????????? ??? ?????? ??????????????,
????????????, ?????? ?? ?????? 13, B, ?????????? ??, ??????? 2 ??? 3, ??? ?????? ?????????? [...];

2) ?????????? ? ??????????? ??? ?????????? 1, ?? ??????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ?
????? ?? ? ?????????????? ?????? ? ?????? ?????? ??????????????

3) ?? ?????? ?????????? ?????????? ??? ?????????? 1, ?????????? ??, ?? ??? ??, ?????? ?? ?????? 13,
B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? [...] ??? ??????? ??? ? ??????? ?????????? ??????????????
?????????????? ?????????????????????? ?????? ??????????? ??????????? ???, ?????? ?????????????? ?????????????? ???
????????? 13, B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? [...], ??? ??????? ?? ?????????? ??????????
????????? ?? ?? ?? ? ?????? ??? ?????????????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ?????????????? ???
????????? ?????? ??? ?????????????? ? ?? ?????? ??????? ??????;»

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

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

22 ?? ?? ????? ??????? ??, ?? ?????? ??????????? ????? ?????????????? ??
???????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????, ??? ????????? ?????????????????? ?? ???????
?????? ?????? ??????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ??????, ?????????????????
????????????? ?????????????????? ?????? ?????????????????, ??? ??? ??????????? ?????????, ??? ?????????, ??
?? ?????????? ?? ?????????????????, ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ???
????????????? ?? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? 9, ?????????????
2, ?????????? ??, ??????? ?????????????, ??? ?????? ?????????, ??? ?????? 13, ?, ?????????? ??, ???
????????? ?????? ? ?? ?????????????? ?????????? 2 ??? 3 ??? ?? ?????? ??????? 13, ?, ?????????? ??.

23 ??????, ?????? ?? ?????????????? ?? ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? «?????????
????????» ??? ??? ?????????? ?? ????????? 5 ??? ?????? ?????????? ? «????????? ?????????????» ??? ???
????????? ??? ????????? 6 ??? ?????????? ??????.

24 ????? ?? ?? ?????? ?????? 5, ?????????????? 1, «?? “????????????? ?????????” ?????????????? ?
????????????????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????».

25 ?? ??????????????, ?????? ? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????
?? ?????????????????????? ?? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ??? ???, ?????
????????????, ??? ?????? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ??????, ? ?????? ?????????????????? ?????? ??????????
????????????? ?????????????, ??? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ??????
?????????????.

26 ??????, ?????? ?? ?????? 6, ?????????????? 1, ?????? ?????????, ??? ?????? ?????????, ?????? ??????
??? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ????????? 5 ??? ?????????? ??????
????????????????? ?????????? ??????????????

27 ??? ?????????? ?????, ?????????? ?? ?????????????????? ??? ?? ?? ?????? ?????? 6, ?????????????? 1,
????????????? ?????????, ??????? ??????????????, ?????????? ??? ? ??????? ?????? ?????????? ?? ?????????????????, ?????????
??????, ?????? ?????????????? ??????? ?????????, ?? ?????? ?????????????????????????? ? ??? ??? ??????.

28 ??????????, ??? ?? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????????
????????????????????? ?????, ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????, ?????????????? ?????????? ?????????????? ??? ???
????????? ??? ????????? 6 ??? ?????? ??????????

29 ??????????, ?????????? ?? ?????????????? ?? ??? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ??
????????????????????? ?????????? ? ?????????????? ?????????, ??? ??? ?????????? ??? ????????? 9, ?????????????? 2,
????????????? ??, ?????????? ??????????????, ??? ??????? ??????????, ? ?????? ?? ?????????????????? ?
????????????????????????? ?????????, ??? ??? ?????????? ??? ????????? 13, ?, ?????????? ??, ??? ??????????
???????

30 ?? ??????????????, ???????, ?????? ? ?????????????????? ???, ?? ?? ??? ?????????? ???, ??????????
????????????????????? ?????????????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??????????

31 ??????????, ?????????? ?? ?????????????????? ??? ? ?????????? ?????????????????? ??? ? ?????????????????
????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ?????? ?? ?????????? ?? ??? ?????????? ??????????????????,
????????????? ??? ?? ?????????????????????????? ??? ??? ? ?????? ?????? ??? ??? ??? ?????? ?????????????, ??
????????? ??? «?????????????????????» ??? ??? «????????????????????????? ??????????» ??? ?????????????????????? ???
?????? 9, ?????????????? 2, ?????????? ??, ?????????? ??????????????, ??? 13, B, ?????????? ??, ??? ??????
?????????

32 ?????????????????, ?? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????? 9, ??????????????
2, ?????????? ??, ?????????? ??????????????, ??? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????, ??

?????? ?????? ?? ?????????????? ??????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????? ??????
????????????? ? ?? ?????????????? ??? ?? ??????????? ?? ??????????? ??? ?????????? ???
????????????? ?????? ??? (??., ??? ??? ?????, ??????? ??? 17?? ?????????? 1993, C?68/92,
????????? ??? ???????, ??????? 1993, ? I?5881, ????? 14).

33 ?????, ??? ????? ?????????, ?? ?????????? ??? ?????? ?????? ?? ?????? 13 ??? ?????
????????? ?????????? ?????????????? ??????? ??? ?????????????? ???????, ?? ?????? ?????? ??
?????????????? ?? ??????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??? ???
?? ??? ?????? ?????? ??? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????? ???????
??? ?????? ?????????????? ??? ??? (?? ?????????? ??? 8?? ??????? 2001, C?240/99, Skandia,
???????? 2001, ? I?1951, ????? 23, ??? ??? 3?? ??????? 2005, C?472/03, Arthur Andersen,
???????? 2005, ? I?1719, ????? 25).

34 ??? ??????? ?????, ?????? ?? ?????????????? ???, ?????? ?? ?????????????? ??? ??????????????, ?
?????? ??? «????????????????? ??????????» ??????????????????, ????? ?????? ???????, ??? ??
????????? ??? ? ?????????????? ??????????????, ?????? ?? ?????????????????? ??????????????,
?? ?????????? ?????? ??????????????, ?? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??????????, ???
?????? ??? ?????????????? ?????? ?? ?????? ??? ?????????? (?? ??????? ??? 25?? ??????????????
1999, C?349/96, CPP, ??????? 1999, ? I?973, ????? 17· ?????????????????? ??????? Skandia,
????? 37, ??? ??????? ??? 20?? ??????????? 2003, C?8/01, Taksatorringen, ??????? 2003, ?
I?13711, ????? 39).

35 ?? ?????????????, ?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ???, ?? ??? ??? ?????????????????? ???
? ????? «????????????????? ??????????» ??? ?????????????????????? ??? ?????? 13, ?, ?????????? ??, ???
?????? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ? ?????????? ???????
????????????????????????? ??? ??? ??? ???? ?????????? ??? ??????? ??? ??????? ??? ?????????????????
?????????, ????? ?????? ? ?????????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????????????
??? ??? ???? ??? ???? ?????????? ??? ?????, ???' ?????, ?????? ?????? ?????? ?? ??????????
??? ??????? ?????????????????? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ?????? ??? ? ??????? ??? ?????? ?
????? ?????????????, ????? ? ??????, ??? ??????? ?????????????? ?????????????, ??????? ?????
????????? ??? ??? ??????? ??????? ?????????????????????? ??? ??????? ??? ?????????? ? ??????
????? ??? ?????????????????? ?????????? (?? ?????????????????????? ??????????? CPP, ????? 22· Skandia,
????? 38, ??? Taksatorringen, ????? 40).

36 ?????, ?? ?????????????? ?????? ?????? ??? ???, ??????? ?? ??? ??????? ???
????????????????? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????? 34 ??? ?????????? ??????????, ?
????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ??? ??? ??????? ??? ??????? ?????????????? ??
????? ?????????? ?????????????????? ??? ?????? 13, ?, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? ??? ??? ???
?????? ?????????? ?? ?? ??? ??????? ??? ?????????????????? ??? ?????? ?????????????? ?????????? ??????
??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ??????? ?? ??????????
????????????????? ??? ??? ?????????, ?????? ??? ?????????????????? (?? ?????????????????????? ???????????
Skandia, ????? 41, ??? Taksatorringen, ????? 41).

37 ????? ??????? ??? ?????? ?????, ? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??????????????????
????????????? ?????????????????? ?????, ? ?????? ?????? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ???
????????? S ??? ? ?????? ?????????????? ?????? ?????????, ??? ??? ??????????, ?????????? ??
????????????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????? ??????????, ??? ?????? ?? ??????????????????
????????????????? ?????????, ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 34 ??? ?????????? ???????????.

38 ? ?????????? ?????? ??? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????????????? ???????, ?? ??? ??????
????? ?????????????? ?????????? ?????????? ??? ??? ??????? ?????????????? ?? ?????????, ????? ???
????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?????????? ? ?????????? ?????, ?? ?????? ??? ??
????????????????, ??? ?????? ?????????????, ??? ??? ?????????????? ??? ? ?????????????? ?????????? ???

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

39 ?????????????, ?????????? ??? ???? ?????? ?????????????????? ???????, ? ?? ????
????????? ?????????????? ??? ????????, ??? ??? ??????? S, ??? ??????? ??? ?????????????? ???
????????????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ??????? ?? ??? ??????????????
????????????? ??????????????, ?????? ??????? ??? ?????????? ?????? ? ?????????????? ??????? ???
????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????????????????.

40 ?????????, ? ??????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ??????????, ??????, ??? ??
????????? ?????????????????? ?????? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ???
????????????????????, ? ?????? ?????? ?????????????????? ??? ?? ?????? ???????, ???, ?????????, ???
?? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????? ??? ?????????? S ??? ??? ?? ????
????????????????????, ? ?????? ?????????? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?? ????
????????? ??? ?????? ?????????????????? ??? ??? ?????? ?????????.

41 ?????????, ? ?? ???? ??????, ? ?????? ?????????????? ??????? ?????? ??? ??? ?????????????
????????????????????? ????????, ??? ??????? ?? ?????????? ?????????????? ? ??????????????????
????????? ??? ??? ??????? ??? ??????? 9, ?????????????? 2, ?????????? ??, ??????? ?????????????, ???
13, B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????.

42 ?????, ?????? ?? ?????????? ?? ??? ?? ?????????? ??????? ?????????? ?????????????????
????????????? ?????????????????? ?????? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????
??? ?????????????, ??????, ?? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ??????? ??? ??????? 13, B,
????????? ??, ?????? 2, ??? ?????? ?????????? ???, ?????????, ?? ?????????? ? ?????? ??????
????????????? ??? ??? ??????? ??? ?? ?????? ??????? 13, B, ?????????? ??, ?????? 3.

43 ?? ?????????????, ??????? ?? ?????????????? ??? ?? ???? ??? ?????????????????????? ??? ??
????????????????? ?? ?????????????? ??? ??????? 13 ??? ?????? ?????????? ??????? ?? ?????????????????
?????, ?????????????? ??? ?? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?? ??????? ??? ????
??? ?????????????????? ??? ?????? ??????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ?? ?????????? ???????
??? ?????????????? ?????? ???? (??, ?????????????????????? ?????????????? Taksatorringen, ?????? 36, ???
Arthur Andersen, ?????? 24, ??? ?????????? ??? 14?? ?????? 2008, C?231/07 ??? C?232/07, Tiercé
Ladbroke ??? Derby, ?????? 15).

44 ??? ?????????? ?????, ??????? ?? ?????????????? ??? ??? ?? ?????????????????????? ?????????
????????? ??? ??????? 13, ?, ?????????? ??, ??????? 2 ??? 3, ??? ?????? ?????????? ?????????????? ??
????????????? ?? ?? ???? ??? ?????????????? ??? ?????????????? (??, ??? ?????? ???????, ?????????????? ???
5?? ?????????? 1997, C?2/95, SDC, ?????????? 1997, ?. I?3017, ?????? 32· ??? 4?? ?????? 2006,
C?169/04, Abbey National, ?????????? 2006, ?. I?4027, ?????? 66, ??? ??? 21?? ?????????? 2007,
C?453/05, Ludwig, ?????????? 2007, ?. I?5083, ?????? 25).

45 ?????????, ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????, ??? ?? ?????????????????????? ??
????????????????????? ?????????? ??? ??? ??????? ??? ??????? 13, ?, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????,
?? ?????????????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????????? ?????????? ???????, ?????????????? ??????????, ??
?????? ??? ???? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????????? ??????????????
????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ???? (??, ?????????????????????? ?????????? SDC,
?????? 66· ?????????? ??? 13?? ?????????????? 2001, C?235/00, CSC Financial Services, ?????????
2001, ?. I?10237, ?????? 25, ??? ?????????????????????? ?????????????? Abbey National, ?????? 70, ???
Ludwig, ?????? 27).

46 ?? ??????????????, ?? ?????????????? ?????? ??????? ??? ??? ?? ??? ?? ?????????? ??? ???????
?????? ? ?? ???? ?????????? ??? ??????? ?????????????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????? ?

54 ?? ?? ??????? ??????? ???. ?? ??????? ??????????? ?????? ?????? ?????? ??, ??? ??????????

?????????? ?? ????????? ?????? ??????????????? ?? ?????? ?????????? 195 ??????????
????????????????? ??, ??? ? ????????? ??? ?????? ??, ??? ????????? ?? ?? ?????????? ??
????? ????????? ?? ????????? ?? ?? ? ?????????, ??? ? ?????????? ?????? ????????? ??
????????????? ????????? ?? ?? ????????? 18 ?????????? ?? ?? ?????????? ??????

55 ?? ????????? ??? ?????????? ?? ?? ????????? ??, ??? ????????? ?? ?????? ?????,
?????????????? ?????????? ??? ?? ?? ?????????, ?? ?? ????????? S, 18 ?? ?? 195 ??????????
????????????????? ??? ?? ??????????????? ?????? ?????????? ?? ?? ?? ?????????????? ????????

56 ?? ?????????????, ?????? ? ?????????????? ??, ??? ??????????? ?? ?????? ?? ??????
?????????????, ? ?????????? ??? ?????? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????
????????????? ? ?????????? ?????????????? ??????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
195 ??????????? ?????????????????? ??????

57 ??? ??????????, ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? 18 ?? ??
????????????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ??
?????? ??????

58 ?????????, ??? ? ?????????? ?? ?????????? ??? ?????? ??? 195 ??????????
????????????????? ?? ?????? ???, ??? ?? ? ?????????? 18 ?? ?? ??????????? ?????? ??
??????, ?? ??? ?????? ?? ?????????????? ?????? ??????? 37 ?? 41 ?? ?????????? ???????????,
?? ?????????? ??? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? 9, ??????????? 2, ?????????? ??, ??????
????????????, ?? 13, B, ?????????? ??, ?? ?????? ?????????? ??? ?? ?????? ?? ?????????? ??
????????????? ?? ????????? 2 ?? 3 ?? ?? ?? ?????? 13, B, ?????????? ??.

59 ??? ??????????, ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ? ?????????? ??, ??
????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? 195 ??????????
?????????????????? ???, ?? ??? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????
?? ?? ? ??????????, ??? ? ??????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ??
????????? 18 ??????????? ?? ?? ?????????????? ??????

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

60 ?? ?? ?????? ?????????? ??, ?? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?? ?? ?????? 13, B,
?????????? ??, ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?? ?????????
?? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????????????????? ??,?
???? ? ?????????? ??? ?????? ???, ?? ??, ?? ?????????????? ?????????? ?? ??????????? ??????,
?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?? ? ?????? ?? ?????????????????? ??????????????????
????????????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ? ?? ??? ??????? ??????

61 ?? ?????????????, ?????? ?? ?????????????? ?? ?? ?? ?????????? ?????? ??????????
?????????????????? ?????????? ?????????????????? ???, ??? ? ?????????? ??? ?????? ???, ??
?????? ?? ?????????? ?????????? ??????, ?? ?? ?????? ?? ??????? 5, ????????????? 1, ??
????? ???????, ??? ?????????? ?????? ??????????, ?? ?? ?????? ?? ??????? 6 ?? ???????
?????

62 ??????, ??? ?????? ?? ??, ??????? ?? ?? ?????????? ??????????, ?? ?????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ??
????????? ?? ?????? ?????????, ??? ?? ?????? ?? Bundesfinanzhof ?????????? ??? ?????????? ??
????? ?????????????, ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ??? ?? ??????
?? ?????????????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ??? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????
?? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ??????????????? ?????? ?? ?????????? ??????
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????, ?????? ?? ?????? ?????? ??????? (??.

???????? ??? 8?? ???????? 2000, C?375/98, Epson Europe, ???????? 2000, ? I?4243, ????? 26).

63 ????????, ????? ??? ?? ????????? ??? ? ???????? ????? ????? ????? ?????? ??
????????? ?????????? ??????? ??? ??? ??????? ??? ?????? ?????????, ? ?????? ????? ??? ??????? ??
????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ????? 13, B, ?????????? ??, ??? ?????????
?????, ?????? ? ?????????? ??? ????????? ?????? ?? ??? ? ?????????? ?? ??? ?????? ??? ??????????
?????, ? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????????? ????? ?? ?????????
?? ?? ?????? ?????????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????? (????????? ??? 25??
????????? 1997, C?45/95, ?????????? ?????? ?????????, ?????????? 1997, ? I?3605, ????? 15, ???
????????? ??? 6?? ?????????? 2006, C?155/05 ??? C?18/05, Salus ??? Villa Maria Beatrice Hospital,
????????? 2006, ? I?6199, ????? 29).

64 ????? ?????????, ?? ????? 13, B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? ??? ????? ??????????
??? ????? ?????????? ?????????.

65 ??? ??? ?????????? ?????, ??? ?????? ?????????? ??? ??????? ??????? ?? ?????? ? ??????????
??? ?? ????? 13, B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? ??????? ?? ?????????????? ??? ??? ???????
??? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????? ??????? ?????????????? ?????????????? ??????????
????????????????? ????? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ???.

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

66 ?????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ??? ?????? ??????
??? ?????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ???????????????, ?' ????
????????????????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ???????, ?? ?????? ??? ?????? ??????????????
????? ?????????? ?????????????????? ??? ??????????????, ????? ??? ?? ??? ??????????, ??? ??????????????

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

1) ??? ?????????? ?? ?????????? ???????, ??? ?????????? ?????????????????? ?? ???????
?????? ??? ? ?????????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ???????, ??????????????????
????????????? ?????????????????? ??? ? ??????????????????, ??? ??? ?????????????? ?????????, ???
?????????, ?? ?? ?????????? ??? ??????????????????, ??? ?????????? ??? ?????????????????? ???
????????????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ?????? ??? ?????????? ?????? ???
????????????? ??? ?????? 9, ?????????????? 2, ?????????? ??, ??????? ??????????????, ??? 13, ?,
?????????? ??, ??? ?????? ????????? 77/388/??? ??? ?????????????, ??? 17?? ????? 1977,
????? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ??????? ??????, ??? ?????????? ?? ????
????????? ??????? ?????????? – ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ??????: ??????????????
????????????????? ????, ?????? ?????? ??? ?????????? ?? ?????????????? ??? ????????? 2 ??? 3 ???
?? ?????? ??????? 13, ?, ?????????? ??.

2) ??? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ??????? ?????????????????? ?? ??????
?????????? 195 ?????????????? ?????????????????????? ?????, ??? ?????? ?????????? ??? ??? ??????????
??? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??? ??? ? ??????????, ?????? ? ?????????????? ?????? ?????????
??? ?????????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? 18 ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??????

3) ?? ????? 13, B, ?????????? ??, ??? ?????? ?????????? 77/388 ??????? ?? ??????????????
??? ??? ??????? ??? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ?? ?????????????? ??????? ??????????????
????????????????????? ?????????????? ?????????????????????? ?????? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ???.

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

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