

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

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

??? 4?? ????????? 2018 (*)

«???????????????? ?????????? – ?????? 49 ????? – ?????? ?????????? – ?????? ????????????? ?????????? ?
????? ??????? ?? ?????????? ??? ??????? ??? ?????? ?????????? ? ????????? ????? ?????????
???????? ?????????????? ?????????? ??????????????????????? ?? ?????? ??????? ?????? ?????? ?????????? ?????
????? ?????? ?????????? ?????????? ??? ??? ?????????????? ??? ??? ?????? ??????? ? ?????????? ???
????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ??????»

???? ????????? C-28/17,

?? ?????????????? ??????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??? ??????? 267 ?????, ???
????????? ?? Østre Landsret (????????? ??? ?????????????? ??????????????, ??????) ?? ?????????? ???
1?? ????????????? 2015, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ????? 19 ?????????????? 2017, ???
????????? ??? ??????

NN A/S

?????

Skatteministeriet,

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

????????????? ??? ????? R. Silva de Lapuerta, ?????????? ??????????, C. G. Fernlund, J. C. Bonichot
(?????????), A. Arabadjiev ??? S. Rodin, ?????????,

????????? ??????????????: M. Campos Sánchez-Bordona

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

????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??' ?????????????? ?????????????? ???
29?? ????????????? 2017,

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

– ? NN A/S, ?????????????????? ??? ??? A. Ottosen, advokat,

– ? ??????? ??????????, ?????????????????? ??? ????? J. Nymann-Lindgren ??? C. Thorning,
????????????????????? ??? ??? S. Riisgaard, advokat,

– ? ??????????? ??????????, ?????????????????? ??? ??? T. Henze,

– ? ??????????? ??????????, ?????????????????? ??? ????? W. Roels ??? R. Lyal,
????????????????????? ??? ??? H. Peytz, advokat,

????? ??????? ??? ??????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?? ??????????????
??? 21?? ?????????????? 2018,

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

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

14 ? NN ?????????? ????? ?? ?????????????? ?????? ??????????, ?? ?????????????? ?? ??
Landsskatteretten (?????? ?????????????? ???????????, ?????), ?? ?? ?????????? ?????? ?????
???????? ?? Østre Landsret (????????? ?? ?????????????? ??????????????, ?????).

15 ?? ?? ?????????? ?????, ?? ?? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ??
????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????????:

«1) ??? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????? ??, ?? ?? ?????????? ???
? ?????????? ??? ?????? ???, ?? ?????????? ?????????? ?????????????, ??? ?????? ?? ?????????????
??????, ?? “????????????? ?????????????”, ??? ?? ??????? ?? ??????? 20 ?? ?????????????? ??
6?? ?????????????? 2012, Philips Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532), ?? ?? ?????????????
?? ??????? ?? ?? ?????????????????????? ?????????? ??????????;

2) ?? ?????????????? ?? ? ?????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ??????????????
?????????????, ??? ??????? ?? ?? ??????? ?? ?? ?????? ?????????? ? ??????? ?? 6??
????????????????? 2012, Philips Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532), ?????????? ??? ???' ?????
? ?????????????? ?????????????? ?????????????? –?? ?? ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????
????????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??
????????? ??????????– ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ??? ?? ?????? 49 ???,
????????? ?????????????????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????? ??????????????;

3) ?? ?????????? ?????????????? ?????????????, ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????? ?????????????? ??? ?????? ? ?? ??
????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?????? ??
?????? ?????? ? ?????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????????????????????? ??????;

4) ?? ??? ??????, ?????? ?????????????? ?????? ?????????? ??????????????;»

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

16 ?? ?? ?????????????? ??, ?? ??????? ?????????????? ?????, ???' ??????, ?? ?? ?????? 49 ???
?????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ???
????????????? ??????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????? ??? ??????? ?????????????????? ??
????????????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?????? ?? ???????
????????????? ? ?????????? ??? ?????????? ??????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ??????
????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ??? ?????? ?????
????????? ? ?????????????? ??? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?????? ?? ??
????????????????? ?????????????? ??.

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

17 ? ?????????? ??????????????????, ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????? 49 ??? ?????? ???????
?? ?????????????? ??????, ?????????????????, ??? ?? ?????? 54 ???, ?? ?? ?????????? ?? ?????
????????? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????? ???,
?? ?????????? ??? ?????????? ? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?????? ?? ???????, ?? ?????????
?? ?????? ?? ?????????????????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????,
????????????????????? ? ?????????????.

18 ?????????????? ? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ??????????
????????????????????? ?? ??????????, ?????? ??? ? ?????????? ?? ?????????????? ??????????????

???????????? ??? ????? ??? ????????? ??? ?????? ??? ?????????? ????, ? ?????????????
????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?? ?????????????????
??? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ? ?? ??? ?????? ?? ?????????? ?????? ??? ??????
???? (??., ????????, ??????? ??? 25?? ?????????????? 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89,
????? 20).

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

19 ??????? ??? ?????? 31, ??????????? 1, ??? ?????? ?????? ?????? ?????????, ?? ?????????
????????? ??? ?????? ?????? ?????????????? ?? ??? ?????? ?????????????, ??????? ?? ???
????????????????? ??? ??????? ?? ?????? ?????????????, ??? ? ?????????????? ????????????? ??????
?? ?????? ?????????? ?????????????? ??????, ???' ?????, ??? ?????????? ?????????????????? ???
????? ?????????? ?????????? ??? ?????? ??? ???? ????.

20 ??????, ??????? ?? ?? ?????? 31, ????????????? 2, ??????? ?????????, ??? ?????? ????
????? ?????????, ?? ?????? ??? ?????????? ? ??????? ??? ?????? ?????? ?????????????
????????????? ?????????, ?????? ??? ??????, ??? ?????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ???
?????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????, ??? ??? ??? ?????????? ??? ? ?????? ??? ????
?????? ?? ?????? ?????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ??????????
?????????, ??????? ?? ?? ?????????? ??? ??????? ??? ?????? ??????????????????. ? ???
????????? ?????????? ??? ??? ?????? ? ?????????????? ??? ??? ?????????? ?????????? –??? ???
????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????– ??? ??? ?????? ? ?????? ???
????????? ??? ??????? ??? ??? ?????????? ??? ??? ?????? ?????????????? ?? ??????? ???????.

21 ?? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ??? ?
?????? ?? ? ??????? ??? ?????????????? ??? ?????? 31, ??????????? 2, ??????? ?????????, ???
????? ??? ?????? ?????????? ??????? ?????????????? ??????????????, ??????? ??? ??? ??????
??? ?????????????? ?????????????????.

22 ??? ? ?????? ??????????, ?? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????, ???
????????????? ??? ??? a contrario ?????????? ??? ?????????? ??? 6?? ?????????????? 2012, Philips
Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532).

23 ???????, ??? ??????? ??? ??? ?????? ?????????? ? ??????? ???, ?? ??????
????????????? ?????????????? ?? ??? ? ? ?????????????????? ?? ??? ?????????? ??????????????
????????????? ??? ??????? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????????
????????????, ??? ?????????????? ?????????????? ??? ??????, ??? ??????? ?????????????? ???
????????, ??? ?????? ??? ?????????? ??? ??????? ??? ??????? ?????? ??????????????
????????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????? 31, ?????????????,
????????? ?????????, ??? ?????? ??? ?????? ?????????.

24 ??? ???? ?????, ?? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????? ?????????????? ?????????????
????? ??? ?????????? ?????????????????, ?????????? ??? ? ?????????? ??? ?????? ?????????
????????? ?? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????? ?????? ??? ?????????? ?? ?????? ??????????
????????????.

25 ?????, ? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ? ?????? ?????????? ?????? ??????????
????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ??????????. ??????????????, ?? ?????? 5 G ??? ??????
????? ?????????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?? ?????????? ???
????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?? ?????????, ?????? ???
????????????????? ?????? ?????? ???????, ??? ?? ?????????????? ??? ?????? ??? ??????????????. ??
????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????? ???????
????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????? ??????????????

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

26 ???? ????????, ? ?????? ?????????? ?????? ??? ?? ?????? ?????? ??? ??????,
?????? ??????? ?????????????? ??? ??????????, ?????????????? ?????????????? ??? ?????
?????? ?? ?????? ??? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ??? ??? ??????????
????????????????? ??? ?????????? ??? 6?? ?????????????? 2012, Philips Electronics UK (C-18/11,
EU:C:2012:532).

27 ? ?????????????? ??? ?????? ?????? ??????????????, ??????, ??? ?? ?????? 31, ??????????
2, ??????? ?????????, ??? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??????? ?????? ??????????????
??????????????.

28 ? NN ??????????????, ??????????????, ??? ?? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ???????
????????????????? ???? ?????????? ?????????? ??? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ??
?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ??????. ??? ?????????? ??? ?????? ??????, ? NN
????????????????? ???, ??? ? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????????? ???????
?? ??? ?????????? ?????????????? ???, ?? ??????? ??? ?? ???????????, ?? ?????? ??????????, ??
????????????????? ??? ?????????????????? ??????? ??? ??????.

29 ???????, ?????????????????? ??? ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ??????????
????????????? ?????? ?????????????? ??????????????. ????????, ? ?????????????? ?????????????? ????
????????? ??????? ? ??????? ?????????? ??????? ?????????????? ??? ?????? ?????? ??????????
????????????? ?????, ?????????? ??? ?????? 31, ?????????????? 2, ??????? ?????????, ??? ?????
????? ?????? ?????????, ?????????? ?????????? ??? ?????? ?????? ??????? ??? ?????? ?????? ??
????????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ??????.

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

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

31 ?????? ?? ?????????????? ???, ???? ?? ?????????????? ??? ??????????????, ? ??????????????????
????? ?????????????????? ??????????????? ?? ??? ?????????????? ??????????? ?????? ?? ??????????????
????????????????? ?????? ??? ??????? ??? ?????????????? ?? ??? ?????????? ?????????? ??????????
(????????????? ??? 25?? ?????????????????? 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, ????? 22, ???
12?? ?????????? 2014, SCA Group Holding ?.??., C-39/13 ??? C?41/13, EU:C:2014:1758, ?????
28, ??? 22?? ?????????? 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, ????? 53, ?????? ??? ??? 12??
????????? 2018, Bevola ??? Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, ????? 32).

32 ?? ??????????????, ????? ??? ?? ??????? ??? ??????? 31, ?????????????? 2, ??????? ??????????,
??? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??? ??? ??? ?????????????? ??? ??????? ?????????????? ???????
?? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ??????? ??? ?????? ? ?????????? ??? ??????? ?????????????? ???
??????.

33 ?? ?????????? ??????, ??? ????? ?? ????? ?? ????? ?????????? ????? ????? ???
??? ???????? ? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ?????????,
??? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ????? ?????? ?????? ??? ?????????????,
???' ?????, ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????
????????????? ??? ?????????? (???????? ??? 12?? ????????? 2018, Bevola ??? Jens W. Trock,
C?650/16, EU:C:2018:424, ????? 37).

34 ???' ??????????, ?????? ?? ?????? ???, ??? ?????? ?? ?????? ??? ??? ?????????? ???
??????? ?????????? ??? ??????, ??? ?????? ??? ?????? ? ?????????? ?????????? ?????????
????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ???
????????????? ?????? ??? ?????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????
?????????

35 ????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ????? ?????? ??? ?????????????? ???
??? ?????? ??? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????? ?? ?????????, ??? ?????? ?????? ???
????? ?????????????????? ? ?????????, ?? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ??????????????
??? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ??????????????. ?????????, ??? ?????????????? ????, ?
??????? ??? ?????? ? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ??? ?????? ?? ??????????????
????????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ??????, ??? ?? ?????? ??? ?????? ???
????????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ??? ? ?????????????? ?????????????? ??? ??? ??????
????????????????? ??? ?????????????? ?????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????? ???
????????? ?????????? ?????????????????? ??? (??., ??????, ?????? ??? 12?? ????????? 2018,
Bevola ??? Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, ????? 38).

36 ??????, ?? ????? 31, ????????????? 2, ?????? ?????????, ??? ?????? ??? ??????
????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? «?? ?? ?????????????? ?????????? ??? ??? ???
???????????? [...] ??? ?????? ? ??????, ??? ?????????????? ?? ?????? ?????? ? ?????? ?????»,
????????, ??? ?????????????? ???, ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ??? ??????
????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??? ??????

37 ?????, ??? ?????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????? ??????, ??? ??? ??
????????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??????, ??? ?????? ??? ?????? ?????,
????? ??? ?????????? ??? ??? ?????? ? ?????????? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ???
?????????????????

38 ?????, ? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????? ? ????? 29 ???
????????? ?????????? ??????, ?????????????? ??? ?????????????? ???, ?? ?????? ??????????????????
????????????????? ??????????????

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

39 ?? ?????? ?????????????? ?????? ?? ? ?????????????? ?????? ?????????????? ??????????????
??????? ?? ?????????????????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ???
????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????????? ???
??????? ?????????????? ??? ??????

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

49 ?????????, ? ????????????? ????? ????????????? ?????? ?? ?????? ????????? ????? ???

57 ??????, ?? ????? ?????????? ?????? ?? ?????? ? ?????????? ?? ?? ?????? 49 ????

???? ?? ?????? ?? ?? ?????????????, ???' ?????, ?? ?????? ?????????? ??? ? ???????

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

????????????????????? ?? ?? ??? ?????? ??????????????. ??????????, ?? ?????? 49 ?????? ??? ??????

?? ??????????????? ?? ?? ??????? ?????????????? ?? ? ?????????? ?? ??????? ???' ?????????????? ??

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