

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

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

5 ???? 2020 ??????(*)

„???????????????? ?????????? — ??????? ????????? — ???? ????????? ?? ??????? ??????
???????????????? ?????????? — ????????????? 2006/112/? — ???? 132, ?????????? 1, ?????? ?) — ??????
?? ????????????????? — ????????????????? ?? ????????????????? ?????? ??? ????????????????? ?? ????????????????? ?
???????????????????? ?????????? — ???????, ??????????????????? ?? ?????????? — ??????, ?????????????????
?? ????????????????? ??????? ? ????????????????? ??????????“

?? ???? C?48/19

? ????????? ????????????????? ??????????, ??????????? ?? ??????????? ???? 267 ???? ??
Bundesfinanzhof (???????????? ?????????? ???, ??????????) ? ??? ?? 18 ????????????? 2018 ?,
?????????? ? ???? ?? 25 ??????? 2019 ?, ? ????????? ?? ??????????????????? ?? ?????

X-GmbH

??????

Finanzamt Z,

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

???????? ?? ??: M. Safjan, ??????????????? ?? ?????????, L. Bay Larsen (????????????) ? N. Jääskinen,
??????,

???????????? ??????????: E. ??????,

?????????: A. Calot Escobar,

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

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

— ?? X-GmbH, ?? G. Burwitz, Rechtsanwalt,

— ?? ????????????????? ??????????????, ?? S. Eisenberg, ? ??????????????? ?? ?????????????????,

— ?? ????????????????? ?????????, ?? L. Lozano Palacios ? L. Mantl, ? ??????????????? ??
????????????????????,

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

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

?????????

1 ????????????????????? ??????????????? ?? ??????????? ?? ??????????????????? ?? ???? 132, ??????????? 1, ??????

?) ?? ????????? 2006/112/?? ?? ?????? ?? 28 ??????? 2006 ?????? ??????? ?????? ???????
?? ?????? ?????? ??????????? ?????????? (?? L 347, 2006 ?, ???. 1; ?????????? ????????? ??
?????????? ?????, 2007 ?, ?????? 9, ??? 3, ??? 7).

2 ??????????? ? ?????????? ? ????????? ?? ????? ?????? X-GmbH ? Finanzamt Z (????????
?????? Z, ?????????) ?? ?????? ?? ??????? ?? ????? ????????? ??????? ?? ????????? ?? ???????????
?? ??????? ?????? ????????????? ?????????? (???) ?????????????? ?????????????? ?? ??????????
????????? ?????????? ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ??????????
??? ?????????????????? ??????????????, ?????????????? ?? X ?? ??????? ?? ??????????????
????????????????????????????? ?????.

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

?????????? 2006/112

3 ???? 132, ????????? 1 ?? ??????????? 2006/112 ??? ????????? ??????:

„?????????? ??????? ??????????????? ?????????? ??????:

[...]

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

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

[...]“.

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

4 ???? 4 ?? Umsatzsteuergesetz (?????? ?? ??????? ?????? ????????) ?? 21 ????????? 2005
?. (BGBl. 2005 I, ??? 386), ????????? ??? ?????? ?? 19 ????????? 2008 ?. (BGBl. 2008 I, ???
2794), ??????:

„?????????? ??????? ?? ????? 1, ????????? 1, ????? 1 ?? ?????????????? ?? ??????:

[...]

14. a) ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ??? ?????????????? ?? ????????? ????? ?????,
????????????, ???????, ?????????????????, ?????????? ??? ?? ??????? ?????????????? ?????????? [...]“.

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

5 X ? ??????????? ? ?????????????? ??????????????, ?????????? ?????????? ?????????????? ??????
????? ?????????? 2014 ?. ?? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????????????? ?????????????????????? ?????
????????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ? ?????????? ?????????? ??
????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????? ??? ?????????????????? ??????????????.

6 ???? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????? ?????? ? ??????????? ??????????, ??-
????????? ??? ? ???? ? ? ?????????? ? ?????????? ? ???? „???????? ?????????????“. ????
??? ? ??? ???? ?????? ?? ?????????? ? ?????????? ? ?????, ????? ?????? ??-?????????????
?????????????, ? ??? ?????????? ?? ??????????? ??? ?????????? ??? ????? ???????.

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

8 ????????????? ?????? ? ? ?????????? ? ?????? ?????????????? ??????????????, ?????????? ?
????????? ?????????, ??? ??-?????????? ??????????? ??? ?????????????????????? ?????????? ?
????????????? ? ?????????????? ?????? ??????

9 ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????????????????????????? ??? ?????????
????????????????? ?? ?????? ? ? ?????? ? ? ?????????? ?? ?????????? ? ??? ?????? ?
?????????????????? ??, ??? ???? ? ? ?????????? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ?
????????? ? ?????????????? ??????????. ??????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????
????????????? ?? ?????????????????? ?? X ? ? ???? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ?
?????????????? ? ? ? ? 12 ??????, ?? ? ? ??????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????
??.

10 ????????????? ?????????????? ???????????, ?? ??????????? ??????????????????? ?? ??? ?????????
?
?
??
????????? ?? ??????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ?
?????????????
?????????? ???? ?????????????? ?????????????? ?? ????
??????????
??????????, ?.

11 ?? ???? ???? ?????????? ???? ??????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????? X ???
??
????? ??????, ?? ?????????????? ?????? ? ? ???????????.

12 ????????? ? X ? ?????????????? ? ???? ??????????? ? ?????????????? ?????? ?????????????
????? ?? Bundesfinanzhof (????????????? ?????????? ???, ??????????).

13 ?? ?????? ?????, ?????????????? ?????????????? ???? ? ? ?????????? ???? ???? ? ? ?????? ??
?????????????
?????????, ?????
?????????????????? ?????? ?? ???? ???? ?????????, ? ??? ????
????????? ??????
????????????? 2006/112 ? ?????????? ?????????????????? ???? , ???? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ?
????????????????????? ?.

14 ?? ?????? ?????, ?????????????? ?????????????? ???? ? ? ?????????? ???? ?????????????????? ???
????????????????????? ? ?????????? ? ? ?????????????????? ? ?????????????????????? ?????????? ? ? ?????? ? ?

21 ????????? ?????? ??????, ?? ?? ?????? ?? ????????????? ?? ????? 132, ????????? 1

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

22 ????? ??, ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????????????, ?????????? ?? ?????????????????? ??????, ????? ? ??????, ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?? ??????, ?? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?? ? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??, ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ? ?????????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? (????? ?? 18 ????????? 2019 ?, Peters, C?700/17, EU:C:2019:753, ?. 29 ? ?????????? ?????? ?????????).

23 ?? ?????? ??? ?????????????? ?????? ?? ?? ??????????, ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ? ?????? ?? ?????????????? ?? ??, ?????????? ? ??? 132, ?????? 1, ????? ?) ?? ????????? 2006/112, ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ????? ??????????????

24 ??? ?????? ?????? ?? ? ? ?????????????? ? ?????? ?? ??? 132, ?????? 1, ????? ?) ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ? ?? ??-????????? ? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? (?. ? ??? ?????? ?????? ?? 13 ??? 2014 ?, Klinikum Dortmund, C?366/12, EU:C:2014:143, ?. 28 ? ?????????? ?????? ?????????).

25 ????????? ? ?????? ?? ? ??? ?????????????????????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?? ??????, ?????? ?????????? ?? ?????????? „????????????? ?? ?????????? ?????“, ? ????? ??????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ? ?????? (?. ? ??? ?????? ?????? ?? 20 ?????? 2003 ?, Unterpertinger, C?212/01, EU:C:2003:625, ?. 38, ?? 20 ?????? 2003 ?, D’Ambrumenil ? Dispute Resolution Services, C?307/01, EU:C:2003:627, ?. 56 ? ?? 21 ??? 2013 ?, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, ?. 31 ? 32).

26 ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? „????????????? ?? ?????????????? ?????“ ?? ??? 132, ?????? 1, ????? ?) ?? ?????????? 2006/112.

27 ?? ??? ?? ?? ?? ?????? ?? ?????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ???, ?? ??? ?????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????? ?? ? ?????????? ?? ?? (?. ? ??? ?????? ?????? ?? 20 ?????? 2003 ?, Unterpertinger, C?212/01, EU:C:2003:625, ?. 40 ? 42, ????? ? ?? 27 ????? 2006 ?, Solleveld ? Van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ? C?444/04, EU:C:2006:257, ?. 24 ? ?????????? ?????? ?????????).

28 ? ??? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????? „????????????? ?? ?????????? ?????“ ?????? ?????? ? ?? ?????????????????, ?????? ?, ?????????? ? ?????????, ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? (????? ?? 14 ????????? 2000 ?, D., C?384/98, EU:C:2000:444, ?. 18 ? ?? 18 ????????? 2019 ?, Peters, C?700/17, EU:C:2019:753, ?. 20 ? ?????????? ?????? ?????????).

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

37 ? ?????? ??????? ??????? ?? ?? ??????, ?? ? ?????? ?? ?????? ?????????????? ???????????
????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ???, ?? ?????????????? ??????? ?? ??????????????
?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????, ?????? ?? ?? ?????????? ??????????????
????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????? ?????????????
??????? ? ?????????????? ??????????, ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ??????? ?? ? ??????????
????????????????????, ?????????????? ? ????? 132, ?????????? 1, ??????) ?? ??????????? 2006/112.

38 ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?????? ??????? ?????? ?? ?? ??????? ?????????? ?? ?????????? ??
????? ?????????? ?? ????? 132, ?????????? 1, ??????) ?? ??????????????, ?????????????? ? ?????? 17
?? ?????????????? ?????????, ? ??????? ?????????????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????????? „???
????????????????? ?? ?????????????? ? ?????????????????????? ?????????, ?????????????? ?? ??????????????
????????? ?????????“.

39 ? ?????? ?????????????? ??????? ?? ?? ??????????, ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ????? 132,
?????????? 1, ??????) ?? ??????????????, ?????? ?????????????? ?? ?????????? ??????????
„????????????? ? ?????????????????????? ?????????“, ? ?? ?????? ??????? ?????????? ??? ??????????????????,
????????????? ??? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ??????? (????????? ?? 27 ?????? 2006 ?,
Solleveld ? Van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ? C?444/04, EU:C:2006:257, ?. 28 ? ?? 27
??? 2019 ?, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ? ??., C?597/17, EU:C:2019:544, ?. 23).

40 ??? ?????? ??????????, ??-????????????? ?? ?? ?????????? ?????????????? ? ??????? ??????????
?? ?????????????????????, ?????????????? ? ????? 132, ?????????? 1, ??????) ?? ??????????????,
????????????? ??????? ?????????????? ? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ?? ??????????????, ?
????????? ?? ?????? ?????????????????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ??, ? ??-
????????????? ??? ?????????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????
?????????? (?? ? ?????? ??????? ?????????? ?? 27 ?????? 2006 ?, Solleveld ? Van den Hout-van
Eijnsbergen, C?443/04 ? C?444/04, EU:C:2006:257, ?. 29, 30 ? 32, ?????? ? ?? 27 ??? 2019 ?,
Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ? ??., C?597/17, EU:C:2019:544, ?. 24).

41 ?????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ? ?????????????????, ??? ?????? ?????????????? ??????? ??????
?? ??????? ??? ??????????, ?? ?????? ???????, ?????????????????? ? ?????? ?????????????? ???, ? ??????
?? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ??
????????????????? ?????? ?? ?????? ? ?????????????????? ?????????????????? ??????????????????, ? ?? ??????
????????, ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? (?? ? ?????? ??????? ?????????? ?? 27 ?????? 2006 ?,
Solleveld ? Van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ? C?444/04, EU:C:2006:257, ?. 31, 36 ? 37,
?????? ? ?? 27 ??? 2019 ?, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ? ??., C?597/17, EU:C:2019:544,
?. 25).

42 ?????????? ??????? ??????, ?? ?????? ??????, ?? ?? ??????, ?? ?????????????????? ? ?????
????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????
?????? ? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? (?? ? ?????? ??????? ?????????? ?? 27 ?????? 2006 ?,
Solleveld ? Van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ? C?444/04, EU:C:2006:257, ?. 37 ? ?? 27
??? 2019 ?, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ? ??., C?597/17, EU:C:2019:544, ?. 26).

43 ? ?????? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????
????????????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?????????? ?? ?????????????????????? ??

????????.

44 ? ???? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????? ? ?? ?????????? ?????? ??????????????
????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??????????????
????? ? ?????????????? ?????????? ?? ??????????, ???? ?????????????? ?????????? ???? ?????????????? ??
????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ? ?????????? ? ?????????????????? ??
????????????????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????? ??????, ? ?? ?? ??????????.

45 ?? ?????? ??????, ?????????????? ??????? ??????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????
?????????????????, ?????? ?? ?????????? ??????? ?????????? ?? ??????, ?????? ?????????????????? ?? ?
????????????????? ?????????? ??, ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????? ?????? ?? ???
(????????? ?? 27 ?????? 2006 ?, Solleveld ? Van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ? C?444/04,
EU:C:2006:257, ?. 39 ? ?????????????? ?????????? ??????????, ?????? ? ?? 27 ??? 2019 ?, Belgisch
Syndicaat van Chiropraxie ? ??., C?597/17, EU:C:2019:544, ?. 28).

46 ? ???? ??????? ?????????????????? ?????????????? ??????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????? ???
????????????????????? ?? ?????????????? ??????? ? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ? ??????????
?? ?????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????????????????,
?????????????? ? ???? 132, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? 2006/112, ???? ?? ???? ?
????????????????? ? ?????????? ?? ?????????? ??????????????????, ?????????????? ??????? ?????????????????????? ??
????????????????????? ???? ?????????????????? ?? ? ?????????????? ?? ??????????????, ?? ?????????? ?? ???? ???,
?????? ?????????????????? ?? ??????????, ?? ? ?????????? ?? ??????????, ?????????????????? ?? ???? ??
????????????, ?????????????? ?? ?????? ??????????????, ?????? ?????????????? ??????? ?????????? ??
?????????????????.

47 ?? ??????? ??????????? ?????????????????? ?? ??????? ??????? ??????? ?? ?? ??????????, ?? ????
132, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? 2006/112 ?????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ??
????????? ??????? ???? , ?? ?????????????????? ??????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ??
?????????????? ?? ??????????, ?? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?? ??????????????????
????????????????????? ?? ?????????????????????? ?????????? ?????????????? ??????? ? ?????????????? ?????????????,
?? ?? ???? ?? ?????????????? ??????? ?? ? ?????????????? ?????????????????? ? ???? ??????????????
????????????????????, ??? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ???? ??????? ???? ?? ?? ??????
?? ?????????????????? ?? ???? ?? ??????????, ?????????????? ?? ?????? ??????????????, ?????? ?????????????
????????? ?????????? ?? ?????????????????, ?????? ?????????????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????.

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

48 ? ?????? ?? ?????????????????????, ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????????????
????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??? ?? ?????????????????????? ???? ?????????????????
?????????????, ?????????????? ??????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????. ???????????,
????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ???? , ?????????? ?? ???? ?? ??????????????
????????, ?? ?????????? ?? ?????????????????????.

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

1) ???? 132, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? 2006/112/?? ?? ??????? ?? 28
????????? 2006 ??????? ?????????? ??????? ?????????? ?? ??????? ??????? ??????????????
????????????? ??????? ?? ?? ?????????? ? ???????, ?? ?????????????????????? ?? ?????????? ???????,
?????? ?? ?????????? ? ??????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ???????????, ????
?????? ?? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????????????? ? ???? ?????????????? ??????????????????,
??? ?????????? ?? ???? ?????????????????? ???, ?????? ?????????????????? ?????????????? ??????? ??
?????????.

2) ???? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ????????? 2006/112 ?????? ?? ?? ???????? ?
??????, ?? ?? ?????? ?????? ???, ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ??
????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ??????????, ?? ?? ?????????? ??????????????
????????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ? ?????????????????? ??????????
????????????? ?????? ? ?????????????? ???????????, ?? ?? ??? ? ? ?????????????? ?????? ?? ?
????????????? ?????????????? ? ??? ? ?????????????? ?????????????????, ??? ??????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?? ??? ? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????
?? ?????????, ?????????????? ?? ?????? ?????????????, ?????? ????????????? ?????? ?????????
?? ?????????????, ?????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????.

????????

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