

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

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

21 ????????? 2021 ??????(*)

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

?? ???? C373/19

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

Finanzamt München Abteilung III

?????

Dubrovin & Tröger GbR — Aquatics,

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

???????? ?? ??: K. Jürimäe, ??????????????? ?? ?????? ??????, ??????????????? ??????????? ??
?????????????????? ?? ????????? ??????, S. Rodin (????????????) ? N. Piçarra, ??????,

???????????? ??????????: M. Szpunar,

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

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

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

— ?? ????????????????? ??????????????, ?? S. Eisenberg ? J. Möller, ? ??????????????? ??
????????????????????,

— ?? ????????????????? ?????????, ?? N. Gossement ? R. Pethke, ? ??????????????? ??
????????????????????,

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

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

?????????

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

21. ?) ????????, ?????? ????? ?????? ?????? ??? ?????????????????? ?????????????? ? ??

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

aa) ??? ?? ????????? ?? ?????????? ??????? ? ?????????????? ? ????? 7, ????????? 4 ??
Grundgesetz [???????? ?????] ??? ?? ?????????? ?????????? ??????????????????? ??
?????????????, ???

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

b) ?????????, ????????? ? ?????????, ????? ??? ???? ?????? ??? ??????????????
???????????? ? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ????????? ?????????

aa) ??? ?????? ??????? ??????????? ?? ??????? ?? ??????? 1 ? 70 ?? Hochschulrahmengesetz
[????????? ?????? ?? ??????? ??????? ??????????] ? ? ??????????? ??????? ?? ??? ??
????????????????? ?????????????, ???

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

22. ?) ??????????????? ?? ??????????????, ??????? ? ?????? ?????????? ? ?????? ??
????????????????? ?????????, ??????????????? ?? ?????????????????? ??????????? ???, ?? ?????
?????? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?????????, ?? ??????? ??????????????? ??
?????????????, ?????????????????? ??????? ? ?????????????? ?????? ?? ? ?????? ?? ?????????????????
??????????, ??? ??-????????? ????? ?? ?????????? ????? ?? ?????????? ?? ??????????,

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

[...]“.

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

6 ?????????????? ??????-????????????????????? ?????? ?? ??????????? ??????????, Dubrovín &
Tröger ?????????????? ??????? ??? ?????? ?? ????????. ?????????? ?? ?? ?????? ?
????????????????, ??????? ?? ???, ?? ???????, ??????????? ?? ?????????? ???, ??
?????????????? ?? ??????? ??????? ? ??????? ?? ????????. ?????, ?? ??? ??????? ??????? ??
????? ?????????????? ?? ???.

7 ??? ??????? ??????? ?? ??????? 2007—2011 ?. ?????????? ?????? ??????, ??
????????????? ?????? ?? ??????? ? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ???,
????????????? ? ??? 4, ????? 21 ? 22 ?? UStG, ? ?? 22 ??????? 2011 ?, 3 ?????????? 2012 ?. ?
12 ?????? 2013 ?. ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??? ??
????????????? ???????.

8 Dubrovín & Tröger ??????? ?????????? ?? ?????????????????? ???, ? ??? ?????????????? ??
????????? ??, ? ?? ?????????? ??? ??? Finanzgericht (????????? ???, ?????????).

9 ? ??? ?? ?????????? ??????????????? ?? ???????, ?? 21 ????????? 2017 ?. ??????????
?????? ??????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ??????? ???????????, ???
????????????? ?? ?????, ?? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????? ??????????????????
????????????? ??????, ?? ?????? ??????? ? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?
????????????????? ? ?????????????? ???????-????????????????? ??????? ?????????????? ?????? ??

???????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ???
Finanzgericht (???????????? ??).

10 ?????????? ?????? ??????, ??? ??????????, ?? ????? ?????????????? ? ?????????
????????????? ?????? ?? ?? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?????, ?? ?????? ??
????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ??????????
2006/112 ?????????? ?????????????? ?? ?? ??? ? Bundesfinanzhof (???????????? ?????????? ??,
?????????).

11 ????????? Finanzgericht (???????????????? ??) ??????, ?? ?????????????????? ?? ??????????
????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ? ??, ?? ????????? ??
????????????????? ??????????, ?????????????????? ?????????????? ??? ?? ?? ?????? ?? ??? 132, ?????????
1, ????? ?) ?? ?????????? 2006/112.

12 ?????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????? ?? Finanzgericht
(???????????????? ??) ??? ?????????????? ?????????????, Bundesfinanzhof (???????????? ??????????
??). ?? ??? ??-?????????, ?? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????, ??? ??????????
????????????????? ?????? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????????? ? ??????????
?? ?????????????????? ?? ??, ?? ??? Dubrovin & Tröger ?? ?????????? ?????????????? ??
????????????????????? ?????, ?????? ?????? ?????, ?? ?????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?)
?? ?????????? 2006/112.

13 ? ??? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????, ?? ????? ?????, ?? ?????????????????? ??
Dubrovin & Tröger ?????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ????????? 132,
????????? 1, ????? ?) ? ?) ?? ?????????? 2006/112, ?? ??? ? ?????? ?????????????? ??????????
????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ??? ??????????, ????? ??????
????? ?????? ?? ??????????, ??-????????? ?? ?? ??? ?? ?? ?????? ? ?????????? ??????????
??? ?????? ?????.

14 ?????????????? ?????????????? ??????, ?? ?????????????? ??? ?? ?????????? ?? ??????, ??
????? ? ?????????????? ?????????? ?? 14 ??? 2019 ?, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17,
EU:C:2019:202), ? ????? ?????? ?????, ?? ?????????? „????????? ??? ??????????????????
?????????????“ ?? ?????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?) ? ?) ?? ?????????? 2006/112 ??
????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????, ?????????????? ?? ??????
????????. ??????????????, ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????, ? ??????????????
????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ? ?? ??????????????, ?? ?? ?? ?????????????? ? ? ??????????
?????????

15 ?? ?????? ?????, ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????,
?? ?? ??? ?? ?? ?????, ?? ?????????????? ?????????????? ? „??? ?????? ?????????? ?? ?????????“ ?
????? ?? ?????????????????? ??????????????, ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ??????
??? ?????????, ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??????????
??? ?????????????????????? ?? ?????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ?????????? 2006/112.

16 ?? ? ?????????? ?? ??????, ?? ?????????????, ?????????????? ? ?????????? ?? 15 ????????? 2012 ?,
Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), ?????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??
„?????????????????????“ ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ?????????? 2006/112, ?????? ?? ??
????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? „????????? ?????????? ?? ??????????“ ?? ??????????????????
????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ?????????????? ??????????. ? ??? ??????
????????????????? ?? Dubrovin & Tröger ??? ?????????????? „??? ?????? ?????????? ?? ?????????“ ??
????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????????, ?????????? ? ?????????????? ?? ??????????????
????????? ?? ?????????.

17 ?? ????? ?????, ????????????? ????????????? ????? ?? ?????????? ????? ?? ?????????????? ?????????????, ?? ?? ? ?????? ????????????? „???????????????????? ?????“, ????? ????????????? ?????? ?? ??????????, ?? ?? ????? ?? ?? ?????? ?? ????????????????????? ?? ????????? ??????????, ????????????? ? ????? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ?????????? 2006/112. ? ????? ?????? ?????????? ?? ????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?? ?????? ????????????????? ??????????, ?????????????????? ????? ? ????? ??????, ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ? ??? ? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????, ??? ?? ?????????????? ??????????. ? ?????????? ?????? ????? ? ??????????, ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? (???????? ?? 14 ??? 2007 ?., Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, ?. 30 ? 31).

18 ??? ????? ???????? Bundesfinanzhof (?????????? ?????????? ???) ?????? ?? ?????? ?????????????????? ? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????????? ??????????:

„1) ?????? ?? ?????????? „????????? ??? ?????????????????? ?????????????“ ?? ?????? ?? ??? 132, ????????? 1, ????? ?) ? ?) ?? ?????????? [2006/112] ? ?????????? ?? ?????? ?? ??????????

2) ????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ????? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ?????????? [2006/112] ?? ?????????????? ??? ?????? ?????? ?? ?????? ??? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??????, ?????????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????, ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????, ?????????????????? ?????????? ??? ??????????????????, ??? ?????? ?? ??????????????????, ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?????? (? ??????: ??????)?

3) ??? ?????????????? ?????? ?? ?????? ??????: ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ????? 132, ????????? 1, ????? ?) ?? ?????????? [2006/112] ?????????? ?????????????????????? ????? ?? ? ?????????????????? ??????????“.

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

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

19 ? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ????? ?? ?????????? ?????? ?????????? „????????? ??? ?????????????????? ?????????????“ ?? ?????? ?? ????? 132, ????????? 1, ????? ?) ? ?) ?? ?????????? 2006/112 ?????? ?? ?? ?????? ? ??????, ?? ?????? ?????????? ?? ??????, ?????????????????? ?? ?????? ?? ??????.

20 ??? 132 ?? ?????????? 2006/112 ?????????? ??????????????, ?????? ?? ?????, ?????? ? ?????? ?? ?????????? ?? ??????, ? ?????? ?? ?????? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??????. ??? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????, ? ?????????? ?? ?????, ?????? ?? ?????????? ? ?????????? ?????? ? ?????????? ??? (???????? ?? 4 ??? 2017 ?., Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, ?. 22 ? ?????????? ?????? ?????? ? ?? 14 ??? 2019 ?., A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, ?. 17).

21 ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ??????, ?????? ??? ? ?? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????? ?? ??? ? ?????????? ?????? ?????? (???????? ?? 26 ????????? 2017 ?., The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, ?. 17 ? ?????????? ?????? ?????? ? ?? 14 ???)

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

30 ? ?????? ??????????? ?????????? ??????????, ?? ? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????????? ?? ?????????? ? ?? ?????? ?? ?????????????????, ??????????? ? ??? 132, ???????? 1 ?? ????????? 2006/112, ??? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????????, ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????????? ?? ?????????? ?????????, ??????????????? ?? ?????? ??????, ????? ? ??????? ?? ?????????????? ?? ??????, ?? ????? ? ?????????????? ??????? ?? 14 ??? 2019 ?, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 ?????? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?????? ??????????? ?? ???????, ??????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ? ?????????? ???????????????, ?? ?? ?????????? ? ??? ?????????? ? ?? ??????????? ?? ?? ??????????? ???????, ?? ??? ?? ??????????????? ?????????????????? ?????????, ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ??????, ?????? ?? ?? ? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ? ??????, ????????? ? ?????? ?????????????? ?????? ?? ??, ??? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ?? ?????? ?????? ? ??????, ????? ? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????????? (?. ?? ?????????? ??????? ?? 14 ??? 2019 ?, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, ?. 29 ? ?????????????? ?? 7 ????????? 2019 ?, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C?47/19, ??????????????, EU:C:2019:840, ?. 33).

32 ?????? ????, ? ?????????? ?? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????, ??????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ???????????????, ??-????????????? ?? ?????????? ? ?????????? ?????????? ? ??-????? ?? ??????????????? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ?????????????????? ?? ???????, ?????? ??? ?? ??????????????, ?????????? ? ?????????? ?? 14 ??? 2019 ?, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202) ? ?????????????? ?? 7 ????????? 2019 ?, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C?47/19, ?????????????????, EU:C:2019:840), ?? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????????? „????????? ??? ?????????????????? ?????????????“ ?? ?????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ?????? ?) ? ?) ?? ??????????? 2006/112.

33 ? ?????? ?? ?????????????? ??-????? ?? ?????? ??????? ??????? ?? ?? ?????????, ?? ??????????? „????????? ??? ?????????????????? ?????????????“ ?? ?????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ?????? ?) ? ?) ?? ??????????? 2006/112 ?????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?? ?????????? ??????????? ?? ?????????, ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????????.

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

34 ?????????? ?????????? ?? ??????? ??????, ?? ? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????? ? ??????? ???????.

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

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

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

?????????? „????????? ? ?????????????????? ??????????????“ ?? ?????????? ?? ??? 132, ????????? 1, ?????? ?) ? ?) ?? ??????????? 2006/112/?? ?? ?????? ?? 28 ??????? 2006 ?????? ?????????? ??????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? ??????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????, ?????????????????? ??

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

???????

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