

62020CJ0045

???????? ?? ???? (o??? ??????)

14 ????????? 2021 ?????? (*1)

„????????????? ?????????? — ?????? ?????? ?????????????? ?????????? (???) — ??????????
2006/112/? — ???? 167, ???? 168, ????? ?), ???? 250 ? ???? 252 — ??????????? ?? ??????,
?????? ?? ?????????? ?????????? — ?????????? ???? — ??????? ??????????? — ???????????????
????????????? — ????????? ?? ?????????? ? ??????????, ?????? ???? ???? ?? ??????????? —
????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????? — ?????????????? ???? ?? ??????????????
?? ??????? ?? ?????????? — ??????????? ?? ?????????? ? ?????????? ?????????? ??
????????????????????? ???? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????? —
????????? ?? ?????????????? — ?????????? ?? ??????? ?????????? — ?????????? ?? ??????????????? ?
?????????????????????“

?? ?????????? ???? C?45/20 ? C?46/20

? ??????? ?? ?????????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????? ???? 267 ???? ??
Bundesfinanzhof (????????? ?????????? ???, ?????????) ? ?????? ?? 18 ?????????? 2019 ?,
????????? ? ???? ?? 29 ?????? 2020 ?, ? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????

E

?????

Finanzamt N (C?45/20),

?

Z

?????

Finanzamt G (C?46/20),

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

???????? ?? ??: A. Prechal (?????????), ?????????????? ?? ?????? ??????, ??????????????
????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ??????, J. Passer ? N. Wahl, ?????,

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

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

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

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

—

?? E, ??H. Weiss, Rechtsanwalt,

—

?? Finanzamt N, ?? B. Krimmel, ? ?????????? ?? ??????????????,

—

?? ????????????? ??????????????, ?? J. Möller, S. Eisenberg ? S. Heimerl, ? ??????????? ??
????????????????,?

—

?? ????????????? ????????, ?? J. Jokubauskait? ? R. Pethke, ? ??????????? ?? ?????????????????,?

???? ???? ??????? ??????????????? ?? ??????????? ???????, ????????????? ? ??????????
?????????? ?? 20 ??? 2021 ?,

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

????????

1

???????????????? ??????????? ?? ??????? ?? ????????????? ?? ??????? 167 ? 168, ????? ?) ??
?????????? 2006/112/?? ?? ??????? ?? 28 ??????? 2006 ??????? ??????? ??????? ??
?????? ?????? ????????????? ?????????? (?? L 347, 2006 ?., ??? 1; ??????????? ????????? ??
???????????? ?????, 2007 ?., ????? 9, ??? 3, ??? 7), ?????????? ? ??????????? 2009/162/?? ??
???????? ?? 22 ?????????? 2009 ?. (?? L 10, 2010 ?., ??? 14) (?????????? ??-?????????
„?????????????? ?? ???“).

2

???????????????? ?? ??????????? ? ????????? ?? ??? ?????, ?? ????? C?45/20, ????? E ? Finanzamt
N (???????? ??????? N, ?????????), ? ?? ????? C?46/20, ????? Z ? Finanzamt G (???????? ???????
G, ?????????), ??? ?????? ? ????????????????? ?? ????? ????????? ??????? ?? ??????????????? ?? E ? Z
???????????????? ?? ??????? ?????? ????????????? ?????????? (???) ??????? ????????? ?? ??????????? ?
????????????? ?????????????????? ????? ????????? ?? ??????????? ? ???????????; ????? ?? ???????
????????????????????????????? ????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?????????????? ?? ??????? ?????? ?????????.

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

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

3

?????????? ????? 2, ?????????? 1 ?? ??????????????? ?? ???:

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

?)

???????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ??????????????? ?? ??????? ????????? ??????? ??
????????????????????????????? ?????, ?????????????? ? ????? ?? ???????????;

[...]

?)

?????????? ?? ?????, ?????????? ?????????? ?? ??????????? ?? ?????? ?????? ??
????????????????? ???, ?????????? ? ??? ? ? ?????????;

[...]“.

4

???? 9, ????????? 1 ?? ??? ?????????? ??????????:

„????????????????? ???“ ?????????? ?????? ???, ?????? ?????????? ??????????? ??????????????
????????? ?? ?????? ?????, ??? ?????????? ?? ?????? ? ?????????????? ?? ??? ?????????.

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

5

???? 63 ?? ?????? ??????????? ??????:

„?????????? ?????????? ?????????? ? ??? ?????? ??????????, ?????? ?????????? ??? ?????????? ??
????????????“.

6

????????? ??? 167 ?? ?????? ?????????? „[?]?????? ?? ??????????? ?????????? ?? ???????,
?????? ?????????????? ?? ????????????? ?????? ?????? ?????????“.

7

???? 168 ?? ?????????????? ?? ??? ??????????:

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

?)

????????? ??? ?????? ??? ? ??? ?????????? ?????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??? ?
????? ??? ??????, ??????????? ??? ?????? ?????????? ?? ??? ??????????? ?? ?????
????????????????????? ???;

[...]“.

8

???????? ???? 168? ?? ?????? ??????????:

„1. ?????? ????????? ???? , ?????? ?????????????? ???? ?? ?????????????? ?????? ?? ????????
????????????? ???? ? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????, ???? ? ??
????? ???? ?? ???? ??? ?????????? ??????????, ??? ??-????, ?? ???? ?????? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????, ??? ?????? ?????????? ?? ???? ???? ?? ?????????? ? ?????????????? ?
?????????????, ?????????? ? ????????? 167, 168, 169 ? 173 ???? ?????????????????? ?? ??????????
????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ????????? ?????????????? ?????.

???? ?????????? ?? ???? 26, ?????????? ? ???? ?? ?????????????? ?? ?????????? ???? ?? ?????????
?? ?????? ?????? ?? ?????? ????????? ? ?????????????????? ? ?????????????????? ? ????????? 184—192
????????, ?????? ?? ?????????? ? ?????????????????? ????????? ???????.

2. ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? 1 ???? ?? ?????? ? ??? ?????? ????????,
????????? ? ??????, ?????????? ?? ??? ??????, ?????? ?? ???? ?? ?????????????? ??????“.

9

???? 179, ?????? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ??????:

„????????????????????????? ???? ?????????? ?????????????????? ???? ?????????? ?? ?????? ???? ??
????????? ???? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ???? ?? ??? ?? ?????????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?????????? ?????? ? ?????????????? ? ? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?
????????????????? ? ???? 178“.

10

????????? ????????? 180 ? 182 ?? ?????? ?????????????? ?????????? ?????? ?????? ?? ??????????
????????????????????????????? ???? ?? ?????????? ??????????????, ?????? ?? ? ? ?????????? ?
????????????????? ? ????????? 178 ? 179. ? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ? ??????????????
????????? ?? ????.

11

???? 250, ?????????? 1 ?? ?????????????? ?? ??? ??????:

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

12

???? 252 ?? ?????? ?????????????? ?????? ??????????:

„1. ?????????-????????????????? ?? ??? ?? ?????????????? ? ???? , ?????????? ?? ?????????????? ?????? .
????????? ???? ?? ???? ?? ???? ?????? ?? ??? ?????? ???? ???? ?? ?????? ????????? ?????? .
2. ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ???? ??????, ??? ?????? ???
??? ?????? .

????????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????, ??? ????????? ??
????? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????“.

13

???? 261, ?????????? 1 ?? ?????????????? ?????????????? ??????:

„????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????????????????? ?????? ?? ??????????????
?????????-?????????????, ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????????????, ?????????????????? ?
????????? 250 ? 251 ?? ?????????? ?? ?????????? ??????, ?????????????? ?????? ?????????????????? ???????.
????? ??????????-????????????? ?????? ?????????? ??????????????, ?????????????? ?? ?????????? ??????????“.

14

????????????? ?????? 273 ?? ?????????? ??????????????:

„????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ??????????????, ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ??? ? ?????????????????????? ?????????????????? ?? ??????????
????????????, ??? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?????????????? ?????? ??????????
????????? ? ??????, ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????????????????? ?????? ? ???
????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????? [...]
?????????????????, ?????????? ? ?????????????????????? ?? ?????????????“.

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

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

15

???? 15 ?? Umsatzsteuergesetz (?????? ?? ?????????? ?????? ??????????) ?? 21 ?????????? 2005 ?.
(BGBl. 2005 I, ??? 386), ?????????????? „????????????????? ?? ??????, ?????? ?? ?????????????? ??????????“,
? ?????????????? ??, ?????????????? ??? ?????????????? ? ?????????????? ?????????????????? (????????? ??-?????????
„UStG“), ?????? ??????????????:

„(1) „????????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????:

1.

????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? [...]

[...]

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

[...]

(1b) ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????????????????? ?? ?????????????????? ?? ??????????
????????????????????? ? ?? ?????, ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??????????????????, ??? ?? ?????? ??????????????
?? ?????? ??????????????, ?????????? ?????? ??????????????, ?????? ??? ?????????????????????????? ??????????????????,
?????? ? ?????? ?????????? ?????????????? ??????????, ?????????? ? ?????????????????? ?????, ?? ?????????? ??

??????????, ????????? ?? ? ?????? ? ?????????????? ?? ???? ????????? ???? ?? ???????????
?? ???????????????. [...]“.

16

???? 18 ?? ????? ????? ? ????????? „????????? ? ?????????“ ? ????????? ? ????????? 3:

„???????????? ?????? ?? ?????? [...] ?? ?????????????? ?????? ??? ?????????? ?? ??-????????
???????? ??????? ????????? ?????????????, ? ?????? ??? ?????????? ? ?????????????? ? ???? 16,
?????????? 1—4 ? ???? 17 ??????, ?????? ?????? ?? ???? ?????? ??? ?????????? ? ??????
????? (???????? ?????????????). [...]“.

17

???? 149 ?? Abgabenordnung (???????? ???????, BGBl. 2002 I, ??? 3866) (???????? ??-????????
„AO“), ????????? „????????? ? ????????? ?????????????“, ? ??????????? ??, ?????????? ??
????????? ? ????????? ??????????????, ??????:

„1) ?????????? ?????? ?????????? ??? ???? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ???????????. [...]“

2) ?????? ??? ? ?????????? ?????????????????? ?? ? ?????????? ??????, ??????????
????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ??????
?? ??-????? ?? ??? ?????? ???? ???? ?? ???? ??????. [...]“.

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

18

????????? ?? ???? C?45/20 ?????? ?? ?????? ?????????, ?????? ??????. E ??? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????? ??? ?????????????? ???????. ???? 2014 ?. ??? ??????? ??
????????????????? ???? ?????????????? ?? ?????????????? ??????? ?? ?????????????? ?????. ?????????
????????????? ?????? ?????? ?? ??? ?????????? ???? ?? ???? 149,75 ??., ???? ?? ??????????
????? ??????? ?????? ?????????? ? ???? ?? 16,57 ??.. ?????????? ?? ?????????? ??
????????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ? ??????? ?? ????????? 2014 ?. ?? ??????? 2015 ?.

19

? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? 2015 ?, ????????? ? ???????
?????? N ?? 28 ?????????? 2016 ?, E ?? ?????? ??? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??
??????, ?????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????????? ?? ?????????
?????????????. ???? ?????????? ?????????? ??????? ?????? N ??????? ???? ?????????????.
????????????????????? ?????? ?? E ?????? ?????? ? ?????????? ?????? ???? Sächsisches
Finanzgericht (????????? ??? ?? ?????????, ?????????) ?????? ??????????????
????????????????????? ?????? ??????? ?? ???????????. ???? ?????????????? ????????? ??????
????????, ???? ?????????? ?? ?????????, ?? ?????????????? ?????? ? ??????? ? ?????????????? ??
????????????????? ???? 31 ??? 2016 ?. — ??????, ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??
????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?? 2015 ?. ? ?????????????? ? ???? 149,
????????? 2 ?? AO.

20

?? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ???? C?46/20, ?????? ?? ?? ?????? ??????????. ???? 2014 ?. Z
????????????? ?????????????????? ?????????????, ?????????????????? ?? ?????? ??????? ? ??????????? ??
????????????? ?????????????? ? ??????? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ???????. ?????????? ??

?????????? ?? ??????????????, ?????? ??? ?????? ?????? ????? Z ? ??? ?????????, ????????? ?????????????, ??? ????? ?? ?????? ?????? ?????? ???????. ?? 29 ????????? 2016 ?. Z ?????? ??? ?????? ?????? G ??????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? 2014 ?. ? ??? ????????? Z ?? ????? ?? ????????? ??, ????? ?? ?????? ?????? ?? ????????? ?? ????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? 11 ????????? 2014 ?. ?? ?????????? ? ??????????? ?? ????????????????? ??????????. ??? ?????? ????????? ?????? ?????? G ?????? ??? ?????????, ??? ??? Z ?? ? ??? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ? ??????????? ?? ?????? ??????????? ?? 31 ??? 2015 ?. — ?????, ?? ????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ? ?????????????? ? ??? 149, ??????? 2 ?? AO. ????????????????????? ?????? ?? Z ?????? ?????? ? ????????? ?????? ??? Finanzgericht Baden-Württemberg (????????? ?? ?? ?????-??????????, ?????????) ?????? ????????????????????????????? ?????? ?????? ?? ???????????.

21

E ? Z ?????? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????????????? ?????????? Bundesfinanzhof (????????? ????????? ??, ?????????), ??? ?????? ?? ?????????, ?? ?????????? ?????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ?????? ??????????????, ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ? ?????? ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?????????, ??????? ?? ?????????????? ???????, ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??? ??? ???? ?????????????????? ??????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ? ??????????????. E ? Z ?????????? ??? ???, ?? ?????????????? ? ??????????? ?? ?????????????? ??????????? ?? ?? ?????? ? ?????? ?? ??? 149, ??????? 2 ?? AO ??????, ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ? ?????????????? ?? ?????????????, ?? ?????? ?? ?????????? ? ?????? ?? ?????????, ?????? ?? ??????? ??????? ?? 25 ??? 2018 ?, Gmina Ryjewo (C?140/17, EU:C:2018:595).

22

? ?????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ??????, ?? ?????????????? ?????? ?? E ? Z ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??????, ?? ??? ??????, ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? E ??? ?? ?????????????????? ??????????? ?? Z ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????????, ?? ?? ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ??????, ?????? ?? ?????? ?????????????? ? ??? 149, ??????? 2 ?? AO ??? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????? ?? ?????? ?????? ??????. ?????????? ?????????????? ?????, ?????? ??? ?????????? ? ?????? ?????????, ?????????? ?????????????, ?????????????? ?? ??? ?????????????? ? ?????????????? ?? ?????????????, ? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ? ?????????? ? ?????????? ???.

23

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

24

?? ?????? ?????, ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?????????? ???, ??????? ?????????? ? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ? ?????????????? ?? ?????????????? ? ? ??? ?????? ?? ?????????? ??????????????????, ?????????????????? ?? ?????? ?????????, ?????????? ?????? ??? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ??? ?????????? ? ?????????????? ?????? ?????, ??????? ? ?????????????????? ?????? ?? ??? 149,

???????? 2 ?? AO.

25

?????? ??????????? ??????????? ?? ????? ?? ?? ?????, ?? ????? ?????????? ? ??????????? ?
???????? ?? ?????, ?????? ??????????????????? ?? ??????????????? ?? ??????? ?? ?? ??????
?????????????? ?? ????? ? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ??????? ?? ???????, ????? ?
???????????????????? ?? ??????? ?? ??????????????. ????? ?? ?? ????????????? ?? ??????? ??????
?? ????? ?? ????????????? ?? ???????, ??????????????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?
????????????, ?? ????? ????????????? ? ????? ?? ????????? ?????????, ????????? ? ????? ??????????
?? ????????????? ?? ??, ????? ? ? ????? ?? ????????? ?? ??????? ??????????. ??? ?????
???????????? ????????? ????????? ? ??????????????, ??????????????? ?? ??????????? ????? ?
???????????????? ?? ?? XI ?? ????????????? ?? ??, ??????? ??????????????? ?? ???????????
???????? ?? ????????????? ?? ??????? ?? ?????????????.

26

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

27

?? ????? ?????, ??????????????? ????????????? ????? ?? ?? ??????????? ??????????????? ??
?????????????????? ?? ????? ???. ?????? ?? ?? ????? ?? ?? ?????, ?? ??????????????? ?? ????? ?
?????????????????? ?? ??????????????? ?? ????? ?? ?? ??????? ??????? ?? ?? ????????????? ?? ??????????
?????????????????? ????? ?? ??, ?? ??????????????????????????? ????? ? ??????? ?? ????????? ??????
?????????????. ?? ????? ????? ??????????????????? ?????????????, ?? ????? ?????, ????? ?? ? ??
???????? ????????? ?? ??????????????????????????? ????? ? ??????????????? ?? ????????? ??????????????,
?????? ?? ????? ??????? ?? ????????? ?? ??????????. ??????????????? ????????????? ?????
?????????????? ?????, ?? ??????????? ????????? ?? 25 ??? 2018 ?, Gmina Ryjewo (C?140/17,
EU:C:2018:595) ??????? ?? ????????????? ?? ??????????? ? ??????????? ?? ????? ??????????
?????????????????? ??????????????? ?? ??????? ???????????, ?? ?? ??????????? ????? ??????????????? ????? ?
?????????????? ? ??????????????? ?? ?? ??????????????????????????? ?????, ??????? ?? ?? ??????????? ?? ???????
?????????????? ?? ????? ??????????. ?? ??????? ?? ????? ??????????????????? ??????? ?? ?? ???????, ??
?????????????? ??????????????? ?? „?????????????? ? ??????????????? ?? ??????????????????????? ?????“ ?
??????????, ??????? ??????????? ??????????? ?????, ????? ?? ??????? ??????????? ?? ??????? ?????
?? ?? ??????????? ? ?? ??????????? ?? ??????????????????? ? ?????? ??????????????? ?? ? ????????? ?
?????????????????? ????? ?? ??????? ???????????????.

28

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

„1)

??????? ?? ??? 168, ??? ?) ??? ????? ? ??? 167 ?? [?????????? ?? ??] ?????????
??????? ????????, ??????? ?????? ?????? ?? ??????????? ?? ?????? ? ?????????? ?
????????, ? ????? ??????????? ?????? ?? ?????? ??? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????
????????? ? ??????? ??????????, ??? ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????, ??? ??
????????????? ?? ?????????????????????? ????? ?? ?????????? ?? ??????????? ?? ?????????????? ?????
????????????? ?????? ?? ? ?????????????? ????? ?????????? ?? ?????? ????????????

2)

??????? ?? ??? 168, ??? ?) ?? [????????????? ?? ??] ??????????? ??????? ?????????,
????? ?????? ??? ?? ?????????? ?? ?????????????, ?? ? ?????? ??????????? ?? ????????????? ?
????????? ??????????, ?? ?? ?????????????? (????????????) ??????????????? ?? ?????????????? ? ?
?????????????? ?? ?????????????? ??????????????“.

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

29

? ????? ?? ??????, ????? ?????? ?? ?? ?????????? ??????, ?????????????? ??????????? ???
?? ?????????? ?? ?????????? ??? ??? 168, ??? ?) ?? ?????????????? ?? ?? ?? ?????? ? ???
167 ?? ?? ?????? ?? ?? ?????? ? ??????, ?? ?? ?????? ?????????????? ???????????,
?????????? ?? ??????????? ??????????? ?? ?????? ?????, ?? ?????? ?????????????????????? ???
??? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ? ?????????????? ?? ?????? ??????????????,
?? ???-????? ?? ??????????? ?? ?????????????????????? ??? ?? ?????????? ?? ??????????
????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????????????? ??????????? ??????? ?????? ?? ??
????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? ?? ?????? ? ?????????????? ?? ??????????????? ???
?????? ?? ??????? ?????????? ?? ?????????????? ?????, ?? ??? ?? ?????? ??????? ??
????????????? ?? ??, ?????????? ?? ?? ??? ?????, ??? ??????, ?? ?? ? ?? ??????? ?
????????? ?????????? ?? ?????????????????????????? ???.

30

?? ?? ?? ?????????? ?? ??? ??????, ???-????? ?????? ?? ?? ?????????? ??????????, ??
????? ?????? ??????? ?? ?????????????????????????? ??? ?? ?????? ??????? ?? ?????? ?????
????? ? ?????????????? ?? ?????? ??????????????, ? ??? ??? ?? ?? ?????? ?? ?????? ???????
????????????????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?? ?????? ??????????????, ?????? ?? ?
????? ?????????? ?? ?????? ?????? ???-????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????? ??? ??
????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ??????.

31

?? ????? ?????, ?? ?????????? ?? ??????????, ?? ????? ?????? ??????? ??
????????????????????? ??? ?? ?????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ? ?????????????? ??
?????? ?????????????, ?????? ?? ?? ???????, ?? ??????? ?????????????? ?????????? ?? ???
????????? ?? ?????????????????????? ??? ?? ?????????????? ?? ??, ?? ?????? ?? ??????, ?????????
??? ?????????? ??? ?? ?????????? ?? ??? ?????? ? ?? ?????????? ?? ??? ??????, ??????????????
????????? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????? ?????? ??????? ?? ??
(????????? ?? 18 ??? 2021 ?, A. (????????????? ?? ??????? ?? ??????????), C7895/19,
EU:C:2021:216, ? 32 ? ??????????? ??????? ?????????). ??? ?????, ??????????? ? ??? 167 ?
?. ?? ?????????????? ?? ??, ? ?????????????? ????? ?? ?????????? ?? ?? ? ?? ??????? ?? ??? ?

???? ????????????? (???????? ?? 21 ??? 2018 ?, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, ?. 39 ? ?????????? ??????? ?????????).

32

???????? ?? ?????????? ??? ?? ??????? ??????? ?????????????????????? ??? ?? ?????????? ?? ??, ?????? ?? ?????? ? ??????? ?? ??????? ?? ??????????????? ????????. ?????????????? ??????? ??????? ?? ??? ?????????? ?????????????? ?? ??????? ?????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ?????????? ??????????, ??????????? ?? ??????? ?????? ? ??????????, ??? ??????? ?? ??????? ?????? ?????????? ?? ??????? ?????????? ?? ?????????? ? ??? (???????? ?? 18 ??? 2021 ?, A. (????????????? ?? ??????? ?? ?????????????), C?895/19, EU:C:2021:216, ?. 33 ? ?????????? ????????? ?????????).

33

???????? ?? ??????????? ?? ??? ? ??????????? ?? ??????????? ?? ?????????????????????? ? ?????????? ???????, ??????????? ? ?????????????? ?? ??? (?. ? ??? ???? ???? ?? 21 ??? 2018 ?, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, ?. 40 ? ?? 18 ??? 2021 ?, A. (????????????? ?? ??????? ?? ?????????????), C?895/19, EU:C:2021:216, ?. 35 ? ?????????? ????????? ?????????).

34

????????????????????? ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ???, ?????? ??????? ?????? ?????????? ? ??????? ?? ??? ??????, ??????? ?? ??????????????? ? ??? X, ?????? 1 ?? ?????????????? ?? ???, ??????????? „????????????? ? ?????? ?? ??????? ?? ??????????“ (???????? ?? 28 ??? 2016 ?, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, ?. 47 ? ??????????? ??????? ?????????). ??? ?????????? ??? 168, ??????) ?? ?????????????? ?? ??? ???????, ?? ?????? ?????????????????????? ??? ?????? ?? ??????? ??????? ?? ?? ??????????, ?????? ?? ?? ??? ?????????? ?? ??? ? ??? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ?????? ??? ?????? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?? ?? ??? ?????????? ?? ?????? ?????????????????????? ??? (?. ? ??? ???? ???? ?? 15 ?????????? 2016 ?, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, ?. 40 ? ?? 25 ??? 2018 ?, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, ?. 34 ? ??????????? ??????? ?????????). ??? ???, ??????? ?????????????? ?? ??? 167 ?? ?????????????? ?? ??? ??????? ?? ??????????? ?????????? ?? ???????, ??????? ?????????????? ?? ?????????????? (?. ? ??? ???? ???? ?? 22 ????????? 2015 ?, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, ?. 20 ? ?????????? ??????? ?????????).

35

????????????? ??????????? ?? ??????? ?? ??????????? ??????? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ???????????, ?????? ? ??????????? ??????????????? ?? ?????????? ?? ???, ??????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??????? ?? ??????????? ??????????, ?????????????? ? ?????????????? (?. ? ??? ???? ???? ?? 28 ??? 2016 ?, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, ?. 47 ? ?? 18 ??? 2021 ?, A. (????????????? ?? ??????? ?? ?????????????), C?895/19, EU:C:2021:216, ?. 37 ? ??????????? ??????? ?????????). ? ?????? ?? ??? ??????? 250, 252 ? 261 ?? ?????????????? ?? ???, ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ?????? ?? ??????? ?????????????? ?? ??? ? ?????? ????????? ?????????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????????? ? ??? ???????, ??????????? ?????????? ?????????.

?????????????? ?????? ?????????????????????? ? ?????????????? ?????????, ?????? ?????????
 ????????? ?? ?????????????, ? ?????, ??? ????? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????
 ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??? ??????? ?????????? ?????????????? ?? ??????????????
 ?????????? ?? ?? ?????????????, ??? ?? ?????????????? ?????????????????????????? ?????????????, ?????
 ?????????????????????????? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????????????? (?? ? ????? ???????
 ?????????? ?? 28 ??? 2016 ?, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, ?. 45 ? ?????????????? ?????????
 ??????????).

????? ???? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?? ??????, ????? ?????? ?? ?????? ??????????? ??????
?? ???????????????, ????? ? ?? ????? ?????, ?????????????????????? ????? ?? ?????? ?? ?????? ??
??? ?? ?????? ????????? ?? ????????????? ?? ? ????????????? ?? ?????? ??????????????. ????
?????? ?????????? ?????????????? ??????, ?????? ?? ?????? ?? ????? 189, ????? ?) ??
?????????????? ?? ??? ?????? ?? ?? ??????????? ?? ??????????? ?????? ? ?????? ??????????
?????????????? ?? ????? ??????????? ????????????? ?? ?????? ?? ????????????????? ??????? ???????,
?????? ?? ??????????? ?? ????? ????????????? ?????????? ? ?????????, ? ????? ?????????????, ??
???????????? ?? ????????????? ????????????? ?? ?? ????????????????? ????? ?????? ????????, ? ??
?????????????? ????? ????????? ?????????? ??????? (?? ? ????? ??????? ????????? ?? 27 ????? 2019 ?.,
Mydibel, C?201/18, EU:C:2019:254, ? 23 ? ????????????? ????????? ??????????).

???? ????????? ????????????? ????????? ? ???? ???? ????????????? ? ???? ????????? ????? ??????
 ?? ????????????????? ?????????, ????? ? ?? ????? ????? ????????????????????????? ????? ??? ?????, ?
 ????? ? ? ????????????????? ? ???? ,??? ?? ??????? ????? ?????? ?????? ? ????????????????? ??
 ????????????????? ??, ??? ?? ?? ????????? ??????? ? ??????? ?????? ?????????????, ??? ?? ?? ??????? ?
 ????????????????? ? ? ????????????????? ? ???? ????????????? ???? ????????????????? ? ? ????????? ?
 ????????????????? ????????? (?? ? ????? ??????? ????????? ?? 14 ??? 2005 ?, Charles ? Charles-
 Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, ?. 23 ? ?? 16 ????????? 2012 ?, Eon Aset Menidjmont,
 C?118/11, EU:C:2012:97, ?. 53 ? ????????????? ????????? ?????????).

??? ?????????????????? ??? ???? ? ? ?????? ????????????? ?
 ????????????? ???? ? ? ???? ???? ???? ?????? ? ?????????????, ????????? ? ?
 ????????? ????????? ? ? ????????????? ? ? ???? ????? ? ? ????? ? ? ????????? ????? ?
 ????????? (???? ? ? 14 ? ? 2005 ?, Charles ? Charles-Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463,
 ? 24 ? ????????? ????????? ?????????). ??? 168 ? ? ????????? ? ? ? ? ? ?
 ? ? ????? ? ? ????????????? ???? , ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ?
 ? ? ????????? ? ? ????????????? ? ? ????? ? ? ????????? ? ?
 ????????????? ? ? ????????????????????? ? ? ? ,

?? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
????????, ????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? (?? ? ???? ???? ???? ???? 16 ????????? 2012 ?, Eon Aset Menidjunt,
C?118/11, EU:C:2012:97, ?. 56 ? ????????? ???? ????).

41

???? ???? ? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? 9, ????????? 1 ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? 22 ???? 2012 ?, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, ?. 39 ? 40 ? ?????????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? 48 ? 49
?? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
?? ?????????.

42

???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? (?? ? ???? ???? ???? ???? 14 ????????? 1985 ?, Rompelman, 268/83,
EU:C:1985:74, ?. 24 ? ?? 25 ??? 2018 ?, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, ?. 38 ? 39 ?
???????? ???? ????).

43

?? ?? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
2018 ?, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, ?. 47).

44

????????????, ?? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
„? ????????? ???? ???? ???? ????“ (?? ?
???? ???? ???? ???? 25 ??? 2018 ?, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, ?. 54).
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
???????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????.

???? ??????????, ?? ????? ??????????? ????? ?? ????? ????? ???????????, ?? ??-??????????
 ??????????? ?? ?????????????? ??????, ?????????????? ?? ?????????????? ?????, ?????? ? ???????????
 ??????? ?????? ?????????????????? ?? ?????? ? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????
 ????????? ?? ?????????????????????? ????? (????????? ?? 25 ??? 2018 ?., Gmina Ryjewo, C?140/17,
 EU:C:2018:595, ?. 38, 49 ? 50).

?? ?????? ??????, ? ??? ??????????, ?? ?????????? ?????? ?? ? ??? ?????????? ??????????? ??
 ??????????? ??????, ??? ?????? ??????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ?????????? ??
 ?????????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ??????????, ?? ??
 ??????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? (????????? ?? 25 ??? 2018 ?., Gmina Ryjewo,
 C?140/17, EU:C:2018:595, ?. 51 ? ?????????????? ?????????? ??????????).

??? ?????? ? ??????? ??????????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????? ?????? ??
 ?????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ??????, ?? E ? Z ?? ?????????????? —
 ?????? ?? ??? — ? ?????????????? ?? ?? ?????????????????????? ?????? ?? ?????????????????????? ?????????????
 ?? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????? ??????? ??? ?????????? ??????????, ? ???????
 ??????? ?????????????? ? ??????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ? ?????????????????????? ?????????????,
 ?????????? ?????????????? ?? ?????? ?????, ? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?
 ??????? ???????????????.

??? ??????? ? ?????, ?? ??????????? ?? E, ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ? ?????????????
 ??????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ? ??????????? ?? ???????
 ??????????????. ??? ??? ?????, ?????? ?????? ?????????????, ?????????????? ?? ?????? ?????? ??????
 ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??????, ? ?????????????????????? ?? ? ??????????????????
 ??????????????? ?? ?????????????? ? ?????????????????????? ?????????? ?? ?????????????????????????????? ?????, ??
 ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ??????? ?????? ?????????????? ? ??????????????
 ?? ??????? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????? ??????, ?????????????????????? ?????? ?????????????????? ?
 ??????? ??? Z, ? ?????????? ?? ?????????????????? ? ??????????????? ?? ?????????????????? ??????????????
 ?????????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????? ??????????????
 ?????????????????????? ?????? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????, ???
 ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????, ?????? ?? ?????????????? ??
 ??????????, ? ?? ?? ?????????? ?????.

?????? ?????? ?????????????????????? ?? ???, ?????????????? ?? ?????????????????????????????????? ?????? ? ?????????
 ?????????? ??????????????, ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??????? ?????????? ?? ?????????????? ?
 ??????? ?????????????, ??????? ?? ?? ??????? ??????????????. ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ? ??
 ?????, ?? ?????????????????????????????? ?????? ? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ?? ?????????????????????? ??
 ?????? ?????? ?? ?? ??????? ? ?????????????????? ?? ??????? ??????????????????. ? ?????? ??????? ?????? ?????
 ? ??????????????, ?? ??????? ? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????? ??????? ??????????????????????
 ?????? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????????????? ?? ??????, ?? ??????, ?? ?? ?
 ??????????? ?????? ?????? ? ??????????? ?? ??????? ?????????????????? (?? ? ?????? ??????? ?????????? ?? 11
 ??? 1991 ?., Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, ?. 26). ?? ?????? ???????, ?????? ??????????????

????????? ????? ?????????????? ??????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ????? ????? — ? ????? ?? ?????????????, ?? ?????????????????????????? ????? ?????????? ?? ??????????, ?? ?????????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????? — ? ??????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ??????? ?? ?? ????????? ? ??????? ?? ????? ??????????, ??????? ? ?? ?? ??????????, ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ?? ????? ??????, ?????? ????????? ?? ?????? 41 ?? ?????????????? ?????????, ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ? ?????? ?????????? ??????????. ?????????? ?????????????????? ?????????? ?? ????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? (?? ? ?????? ?????????? ?????????? ?? 28 ??? 2016 ?., Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, ? 45 ? ?????????????? ?????????? ??????????).

?? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????, ?? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? (?? ? ?????? ?????? ?????????? ?? 28 ??? 2016 ?., Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, ? 46 ? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??????????).

?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? 273 ?? ?????????????????? ?? ??? ?????????????? ?????????? ??????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????, ??????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ??? ? ?? ?????????????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ??????????????. ??? ?????? ??????????, ??????? ?????????????? ?????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????????, ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ??????. ??????? ?????? ?? ?? ??????? ?? ??????? ?????????????????? ?? ??????? ??????, ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ???, ? ?????????????????? ? ?????????????????????? ?? ??? (?? ? ?????? ?????????? ?????????? ?? 12 ?????? 2018 ?., Biosafe — Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, ? 38 ? ?????????????????? ?????????? ??????????). ? ?????? ?????????????? ??????? ?????? ? ?????????????????, ?? ??????????, ??????? ?? ?????????? ? ?????????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????????????, ?????????? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????????????, ?????????????? ?????????????????????????????, ??? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ?????????? (?? ? ?????? ?????????? ?????????? ?? 12 ??? 2012 ?., ???-????????????? ??????????????, C?284/11, EU:C:2012:458, ? 68—70).

? ???????, ??????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ???????, ?????????????????????? ?? ?????????? ?? ? ? Z ?? ??????, ? ??????? ? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??????????????, ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????????????? ?? ??????, ?? ?? ??????? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ? ?????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????? ??????? ??????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?? ? ?????????? ??????? ??????, ?? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??? ??????????????????.

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

? ?????????????, ????? ???? ???? ?????? ?????????? ??????????????. ?????? ???? ?? ???? ??
?? ?????? ?? ????????????? ? ?????? ?? ?????????????? ?? ??? ?????????????? ???? , ?????
????????? ???? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????????????????? ???? , ????? ? ? ??????????
????????????? ????? ? ? ????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??? ?? ?????????? ??????????
???? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????, ??????????, ?? ??? ??????, ??? ???? ?? ?????????
????????? ?? ????????????? ????? ? ?????????? ??????, ?????????? ?? ?????????????? ?????, ? ??
????, ????? ? ? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? (???????? ? ? ?????????????????), ? ?? ????? — ??
????? ?????????????? ????????????? ???? ?????????? ?????? ?????????????????? ?? ????????? ??
????????????? (???????? ? ? ??????????????) (???????? ? ? 26 ????? 2018 ?., Zabrus Siret, C?81/17,
EU:C:2018:283, ? 38 ? ?????????????? ????????? ??????????).

60

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

61

?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????, ?????????????? ???? ?
????????????????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????
????????????????? ???? ?????????????? ??????, ???? ?? ??? ?????????, ?? ?????????? ???? 179, ?????
???????? ? ? ?????????????? ?? ??? ???? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?????? ??????, ?
????? ? ?????????????? (?? . ?? ?????????? ?????????? ?? 28 ??? 2016 ?., Astone, C?332/15,
EU:C:2016:614, ? 38).

62

??? ??? ???? ???? ???? ?????????????? ?????? ?????? ? ?????????????????? ? ?????????? ??
????????????????????????? ?? ?????????? ??????????, ???? , ???? ?????????????? ?????????? ?? ??
????????? ???? , ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ??????, ?????????????? ? ???-?????
???????? ?????????????, ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????, ????????? ? ?????????????? ????????? ??
????????? ?? ?????????????? ?? ??? (????????? ?? 26 ????? 2018 ?., Zabrus Siret, C?81/17,
EU:C:2018:283, ? 50 ? ?????????????? ????????? ?????????).

63

??? ???? ?????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ???? ?????????????????? ? ??????????
????????????????????? ?????????????? ???? — ???? ???? ?????????????? ?? ?????????????? ? ???? 149,
????????? 2 ?? AO ???? ? ? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????, ?
???????? 31 ??? ?? ?????????, ?????????? ?????????, ???? ???? ? ???? ???? ?????????? ??
????????????? ? ?????????? — ? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ??
????????? ?? ?????? ?????????.

64

? ???? ?????????????? ?????? ?? ?? ??? ?????????, ?? ???? ??????, ?????? ??????????????????
????????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????????? ???? ?????????, ?????? ?????????
????????????? ?? ?????????????????? ? ??-????? ??????, ?????????????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????
?? ??????????????, ?????????? ?? ?????????????????????????? ?????????????? ?????????, ???? ? ??????, ??

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

65

? ????? ?? ?????? ????????? ??-???? ????????????? ?? ????????????? ??????? ??????? ?? ??
?????????, ?? ??? 168, ????? ?) ?? ????????????? ?? ??? ?? ?????? ? ??? 167 ?? ??
?????? ?? ?? ?????? ? ??????, ?? ?????? ????????????? ??????????, ????????? ??
???????????? ????????????? ?? ?????? ?????, ?? ?????? ????????????????????? ????? ?? ?????? ??
????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????? ? ??????????????? ?? ?????? ?????????????, ?? ???-????
?? ??????????? ?? ???
?????? ?????? ????????? ???
???????????????? ????????? ????????????? ?? ?????? ? ??????????????? ?? ??????????????????? ?? ??????? ??
???????? ????????? ?? ???,
?????????? ?? ?? ??? ?????, ??? ??????, ?? ??? ? ??? ??????? ? ??????? ??????????? ??
??
?????????????????? ?? ??? ?????????????, ?? ?????????, ?? ?? ?? ??????????????? ?? ????????? ??
????????????????????.

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

66

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

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

???? 168, ????? ?) ?? ????????? 2006/112/?? ?? ?????? ?? 28 ??????? 2006 ?????? ???????
?????? ??????? ?? ?????? ?????? ????????????? ?????????, ????????? ? ????????? 2009/162/??
?? ?????? ?? 22 ????????? 2009 ?, ?? ?????? ? ??? 167 ?? ??? ?????????? ??????????
?????? ?? ?? ?????? ? ??????, ?? ?????? ????????????? ??????????, ????????? ??
???????????? ????????????? ?? ?????? ?????, ?? ?????? ?????????????????????????????????????
????? ??????? ?? ??????????? ?? ?????? ? ??????????????? ?? ?????? ?????????????, ?? ???-????
?? ??????????? ?? ???
?????? ?????? ????????? ???
???????????????? ????????? ????????????? ?? ?????? ? ??????????????? ?? ??????????????????? ?? ??????? ??
???????? ????????? ???,
???????? ???
????????? ? ??????? ??????????? ?? ???
????????, ??????????????? ??????????????????????? ?? ?????? ?????????????, ?? ?????????, ?? ?? ??
?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????.

??????

(*1) ??? ? ? ??????????????: ??????.