

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

26 ??? 2016 ??????(*)

„????????????? ?????????? — ??????? 21 ? 45 ??? — ????????? ????????? ? ??????? ??
????????????? ?? ???? ? ?? ?????????? — ?????? ?????? ?????????? — ?????? ?? ??????????????
???? ? ??????? — ??????? ??????? ?? ?????????????????? ??? — ??????? ?? ?????????????????? —
?????????????? ?? ??????? ??????, ?????????? ?? ?????????????????? ??????????????????“

?? ???? C?300/15

? ??????? ?????????????????? ???????????, ?????????? ?? ?????????? ??? 267 ??? ?? Tribunal
administratif (?????????????) ? ??? ?? 16 ??? 2015 ?, ?????????? ? ??? ? 19 ??? 2015 ?, ?
????????? ?? ?????????????????? ?? ????

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

??????

Directeur de l'administration des contributions directes,

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

????????? ?? ?? : F. Biltgen, ?????????????? ?? ?????????, A. Borg Barthet ? E. Levits (????????????),
??????,

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

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

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

- ?? ?????????????????????? ??????????????????, ?? D. Holderer, ? ?????????????? ?? ??????????????????,
- ?? ?????????????????? ?????????, ?? W. Roels ? C. Soulay, ? ?????????????? ?? ??????????????????,

????? ??? ???? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????, ?????????????? ? ?????????????
????????????? ?? 16 ?????????? 2016 ?.,

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

??????????

1 ?????????????????????? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ?? ??? 45 ???.

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

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

10 ??? Kohll ? ?????????? ?? ????? Kohll-Schlesser ?? ????????????????? ?????????? ?
????????????? ? ??????????????. ??? Kohll ?????????? ??? ?????? ?? ????????????????? ??????????,
????????????? ?????????????? ?? Shell International BV ? ?? Sociale Verzekeringsbank
(????????????????????????????????????). ??? Kohll-Schlesser ??? ?????????? ?????? ?? ????? ?????.

11 ?? 20 ?????????? 2013 ?. ??? Kohll ?????? ?????? ?? ???
????????????????? ?? ?????????? 2009—2011 ?. ?????? ?? ???
????????????, ??? ?????? ???
????????????? ?????? ?? ?????????????????????????????, ?????????????? ? ????? 139 ter ?? LIR (????????? ??-
????????? „????????????? ??????“).

12 ? ?????????? ?? 23 ?????????????? 2013 ?. Directeur de l'administration des contributions directes
????????????? ?????????????? ?? ???
????????????? ???
??
??
2010 ?. ?
2011 ?. ??????, ?????? ?????????????????????, ?? ??? Kohll ?? ? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????,
? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ???

13 ?? 10 ?????????????? 2013 ?. ??? Kohll ? ????? Kohll-Schlesser ?????????? ?????? ?? ?????????????????
????????????????, ? ????????? Tribunal administratif (????????????????), ? ?????? ?????? ?????????????? ??
Directeur de l'administration des contributions directes ?? ?????? ?????????????.

14 ?????? ???
????? ?????? ?????? ?? ? ???
Directeur de l'administration
des contributions directes, ? ?????????????????????, ?? ???
??
??
139 ter ?? LIR ?
????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ???
45 ?????.

15 ???
????????? ???
?????, ???
????? 96, ?????????? 1, ?????? 1 ? 2 ?? LIR, ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????
?? ?????????????? ???
??
????????.

16 ?????? ?????? ?????????????????, ?????? ?????????????????? ? ?????????????????????????????????
?? ?????????????? ?? ?????????????? ? ?????????????????, ?????????????? ?, ?? ?? ??? Kohll ?? ? ?????? ?????????
????????????? ?????? ?? ?????????????, ??? ?????????? ?? ?????? ??? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?????? ??
????????????? ?????????.

17 ?????? ?????? ?????????? ???
????????????? ???
??
?? ?????????????? ???
??
????????????? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????, ?????????????????
??
????? ?????????, ?????? ?? ?? ?????????? ? ?????? ??? ?????????????????, ?????? ?????????????? ?????????????,

???????? ?? ???? ?????????? ??????. ????????? ????????? ? ???? ? ?????????? ?????????? ?
????????????? ?????????? ?? ?????????? (? ???? ??????? ??, ????????? ? 15 ??? 2000 ?, Seherer,
C?302/98, EU:C:2000:322, ?. 30 ? ?????????? ????????? ?????????).

26 ???? ?????????????? ?? ?????????????????????? ???? ???? ??? Kohll — ?????? ??????????
????????, ?????????? ?? ??????? ? ????????? ? ?????????? ??????? ???? ? ????????? ???????,
????????? ? ?????????? ???????, ? ???? ? ?????????? ? ??????? ?????????? ???? ????????? ??
????????????? ? ????????? ? ?????????? ?????????????????? — ? ? ?????????? ? ?????????????? ? ????,
????? ? ?????????? ?????? ? ?????????????????? ?????? ? ?????????? ??????, ? ?????? ?
????????????, ?????????????? ????????? ? ? ? ?????????????? ? ?????? ????????? ??????? ???? ????
???????????????????? ??, ? ?????? ????????????? ? ???? ? ? ? ??????? ? ?????????????? ??????????,
???????????????? ? ???? 45 ???? (? ???? ??????? ??, ????????? ? 9 ????????? 2006 ?, Turpeinen,
C?520/04, EU:C:2006:703, ?. 16).

27 ???? ?????? ????????? ? ? ?????????????????? ? ? ????????? ? 19 ????????? 2015 ?. (Hirvonen,
C?632/13, EU:C:2015:765), ? ?????? 21 ? ???? ???? ???? ???? ? ? ?????????????????? ???? ? ??????
????????? ?????????? ???????, ??????? ? ?????????????? ?????? ? ?????????????????? ??????, ? ? ?
????????? ? ?????? ????????? ???????, ???? ? ?????? ?????????????? ? ? ? ?????? ? ????????? ? ?
????????????? ?????????, ?????????????? ? ???? 45 ???? ? ? ? ?????? ? ????????? ? ??????????
????????? ???? ?????????? ? ?????? ? ?????? ? ? ?????? ? ???? 21 ????.

28 ?????????????????? ????????????? ? ??????? ???? ? ? ????????? ????????? ???? ???? Kohll ???? ? ? ?
???????? ? ???? 45 ???? ? ? ????????????? ? ?????????? ? ?????????????????? ???? ? ?????????,
????????????? ? ? ?????? ? ? ????????? ? ???? ? ? ?????????? ??????? ???? ? ????????? ????????? —
????? ? ? ?????????? ???????, ? ???? ? ?????????????, ???? ???? ????????????? ??????, ? ??????
????????????? ? ? ????????? ? ? ?????????????? ? ? ????????? ? ?????????? ?????????????????? — ??????????????
? ???? ???? ???? ???? ? ? ????????? ? ???? ???? ? ????????? ?????????, ? ? ????????????? ? ???????
????????? ????????? ? ? ?????????? ? ???? ? ? ?????? ???? ? ? ?????????? ????????? ? ???.

29 ? ? ?????? ??????, ? ? ? ?????? ? ? ??????????, ????????????? ? ???? Kohll ? ?
????????????????????????????????? ???? ? ? ?????????????????? ? ???? ????????????? ? ?????? ? ??????, ? ?
????????? ? ?????????? ?????????????????? ??????? ????????? ?????????? ?????????????? ? ? ??????????????
? ???? ??????? ? ? ? Kohll ? ????????? ????????? ? ? ?????????? ?????????????? ????????????? ? ?
????????, ????????? ???? 20, ?????????? 1 ? ? ????????????? ? ? ????????????? ? ? ?????????? ??????????
????????????.

30 ?????????????????? ?????????????? ??????????, ? ???? ??????? ? ? ????????? ? ???? ???? ? ??????
? ?????????????????? ? ?????????????????, ?????????????? ? ???? ???? ???? ? ? ?????????? ??????? ????,
????? ?????????????????? ??????, ? ? ?????????????? ??????? ??????? ? ????????? ? ???? 19 ? ?
????????????? ? ? ?????????? ? ? ?????????? ?????????? ??????????, ?????? ?????????????? ?????????????? ? ?
? ? ?????? ? ? ??????????, ????????????? ? ? ?????????? ? ? ?????????? ?????????? ??????????

31 ?????????????????? ?????????????? ??????? ? ? ?????????? ?????????? ?????????????? ? ? ?????????????????? ? ?
????? ??????? ? ? ? Kohll ? ? ?????????????????????????????????? ???? ? ? ?-???????????? ? ? ????????? ????
????????????????? ???????, ?????? ?????? a priori ? ? ? ????????? ? ? ?????? ?????????????????? ?
????????????????? ???? ? ? ?????????????????? ??????? ???? ???? ? ???? ?????????????? ? ? ? Kohll ??????
????????????? ? ???? ??????? ???? ? ?????????????????, ? ???? ???? ???? ?????????? ? ? ??????
????????? ??????? ? ? ?????????????? ? ? ?????? ???? ? ? ?????????????????? ???? ???? ? ???? ?
????????????????? ? ???? ? ? ?????????? ?????????????????? ? ???? 45 ???? ? ?????????? ??????? ???????
????????? ???? ?????????????? ? ???? 23—28 ? ? ?????????????? ?????????.

32 ? ? ?????? ??????? ??????, ? ? ? ? ?????????, ? ? ???? ?????????????????? ? ?
????????????????????????????????????? ???? ? ? ?????????? ????????? ? ? ? Kohll, ???? ?????????? ? ? ??????????

???????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????, ? ?? ?????, ?? ?????? ?
????????????? ? ?????????????, ?? ?????? ? ?????????? ?????????????? ?? ????? 21 ?????, ? ??????
???-???? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?? ?????? ? ??
????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ???????.

33 ??? ?????, ????? ????? ?? ?????? ? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ??
????????? ?????? ????? 21 ?????, ????? ? ????? 45 ?????, ?? ??????? ?????????????? ?? ????? ??
?????????????.

34 ? ????? ??????????? ??????????????????, ?? ? ?????????????????? ?? ??????????? ??????????????
????????????? ?????????? ?????????????? ????? 45 ?????, ?? ? ??????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?
?? ????? 21 ?????.

35 ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????, ?? ?? ? ?????????? ? ?????????? ?? ??
????????????????? ?????????????????? ??????? ?????????????????, ????? ?? ? ?????????????? ?????? ?? ??????
????????? ?????? ?? ?????????? ?? ??????, ?????? ?????????????????? ??? ?? ? ?????????? ?
????????????????????? ?? ?????????? (????????? ?? 28 ?????????? 2013 ?, Petersen, C?544/11,
EU:C:2013:124, ? 24 ? ?????????????? ?????????? ??????????).

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

36 ?? ?????? ??????, ?? ?? ?????????? ?? ????? 45 ?????, ??????? ?? ?? ??????????, ?? ??????
????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????
?? ??? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????? ? ?????????????? ?????????? ?????????, ??
????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ??????
????????????? ?? ?????????? ? ?? ?????????????? ??????? ? ?????? ?????????? ??????? (????????? ?? 28
????????????? 2013 ?, Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, ? 36 ? ?????????????? ??????????
?????????????).

37 ? ?????????????????? ??????? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ??????? ??
????????????????? ?? ?????????????????????????????? ?????, ?????? ?????????????? ?????????? ? ?????????????? ??????
?? ??????? ?? ?????????????????? ?????? ? ?????????? ? ?????????? ?? ????? 300 EUR ?????????? ??? 25 EUR
????????? ? ?????? ?????????????? ?????????? ??????.

38 ?????????, ?????? ?????????? ?????????????????? ??????????????, ?? ?????????????? ?? ??????? ??
????????????????????? ?????? ? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????????? ??????, ??????? ?? ?????? ?????????, ??????
?? ?????????? ?? ?????????? ? ??????????????, ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ? ???????
????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????????? ? ?????? ??????????
?????????.

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

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

???????????????????? ???? ?????????????????, ????? ??????? ?? ???????????, ?? ?? ??
???????? ???? ?? ?????????? ?????????????? ?? ????????????????? ?????????????? ???? ????
???????????????? ?? ????????????? ????????????? ? ????????????? ???? ??????, ?? ?? ??????? ?? ??
???????????? ?????????? ????????????? (?? ?? ????????? ????????? ?? 27 ?????? 2009 ?, Persche,
C?318/07, EU:C:2009:33, ?. 54).

57 ? ???? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?? ??????? ??????? ???????
?? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ??????????????, ?????????????? ?? ?????????????????????? ???? , ??????
????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ??????????????

58 ????? ???? , ????? ?????????? ?????????????? ??????? ? ????? 68 ?? ??????????????? ?? ,
????????????????????? ??????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ??????????????
? ??????? ?????????????????????? ?????????? , ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ??????????

59 ??? ?????? ?????????? ??????? ?? ?? ?????????? ????? ?????????????????? ?????????? ?? ????? ,
?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????????????????? ??
????????? ?????????? , ?????????????? ? ?????????? (????????? ?? 1 ??? 2010 ?., Dijkman ? Dijkman-
Lavaleije, C?233/09, EU:C:2010:397, ?. 60 ? ?????????????? ?????????? ??????????).

60 ?? ?????? ?????? , ?????? ?????????????????? ?? ??????????? ?? ?????????????????????? ?? ??????????
????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??????? ?????????????????? ?????? ?????????????????? ?? ??????????
????????? , ?????????????? ? ?????????? , ?? ?? ?????? ?? ?? ??????? ?????? ?????????? , ?????? ?????????
?? ?????? ??????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ? ?????????????????????? ??
????? ?????????????? ? ?????????????? ?????????? ?????????????? , ?????? ?????????? ?????????? ?? ??????
????????? ??????? ?? ?? ?????????????? ? ?????? ?? ?????? , ?????????? ? ?????????????????????? ???????
????????? (? ?????? ??????? ?? . ?????????? ?? 1 ??? 2010 ?., Dijkman ? Dijkman-Lavaleije, C?233/09,
EU:C:2010:397, ?. 54 ? 55 ? ?????????????? ?????????? ?????????).

61 ??????? ? ?????????????????? ??????? ?????????????????????? ?????????????????? ?? ??????? , ??
????????????????? ?????? ??????? ?????? ?????????? ??????? ? ?????????????? ?????????? ?????????????? —
????? ?? ??? ?????????? , ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??????? ?????? ?????? ?????????? ??
????????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????????? — ? ?? ?????????? ??
????????????? ?? ??????? ?????? ?????????????? ?????????????? ? ??????? ?? ?????????? , ? ???????
????????????????? ?? ?????? ?? ? ?????????????? , ?????? ??????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??????????
?????? ??????? ? ?????????????? ? ?????????????? . ?????????????????? ?????????????????? ? ??????????
????????????????? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?????????? ?????????????? ??
????????? ?? ?????????????? ?????????? , ?????????? ? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????? ??????????

62 ??? ???? ??????? ?? ?? ?????????????? , ?? ?????????????????? , ?????? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ???????
????????? ? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ? ?????????? 21 ? 45 ????? , ?? ?????? ?? ?? ?????????????
? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ?????????????????? ??????????

63 ? ?????? ?? ?????????????????????? ??????????????? , ?? ?????????????? ??????? ??????? ?? ??
????????????? , ?? ?????????? 21 ? 45 ???? ??????? ?? ?? ?????????? ? ??????? , ?? ?? ??????????
????????????????? ?????????? ??????? ??????? ?????? ?????????????????????? ? ?????????? ??????????????????? , ??????
????? ?????? ?????? ?? ?????????????????????????????? ????? , ?????????????????? ?????????? ?????? , ?? ?????????
????????? ??????? ?? ?????????????????????? ??????

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

64 ? ?????? ?? ?????????????????????? , ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????????????
????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????????????????? ?????? ??????????????????

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

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

???????? 21 ? 45 ????? ?????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?? ?????????? ???????????
????????? ??????? ??????? ????? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????, ?????? ?????
?????? ????? ?? ?????????????????????????? ?????, ?????????????? ????????? ??????, ?? ?????????
????????? ??????? ?? ?????????????????? ?????.

?????????

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