

Downloaded via the EU tax law app / web

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

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

??? 22?? ????????? 2017 (*)

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

????? ?????????? C?20/16,

?? ?????????????????? ?????????? ?????????????????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? 267 ?????, ???
????????????? ?? Bundesfinanzhof (????????????????????? ?????????????????? ??????????????????, ??????????????) ?? ??????????
??? 16?? ?????????????????? 2015, ? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? 15 ?????????????????? 2016,
??? ?????????????? ??? ??????????

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

?????

Finanzamt Offenburg,

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

????????????????? ??? ?????? M. Berger, ?????????????? ??????????????, E. Levits (?????????????) ??? F. Biltgen,
?????????????????

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

?????????????????: K. Malacek, ?????????????????? ??????????????????,

????????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ??' ?????????????????? ?????????????????? ???
1?? ?????????????????? 2017,

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

- ? **Wolfram** ??? ? **Marie-Laure Bechtel**, ?????????????????????????????? ??? ??? J. Garde, Rechtsanwalt,
- ? Finanzamt Offenburg, ?????????????????????????????? ??? ??? E. Lehmann,
- ? ?????????????????? ??????????????????, ?????????????????????????????? ??? ?????? T. Henze, R. Kanitz ??? D. Klebs,
- ? ?????????????????? ?????????????????, ?????????????????????????????? ??? ?????? W. Roels ??? M. Wasmeier,

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

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

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

?????????

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

2 ? ?????? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????? ??????? ??? Wolfram Bechtel
??? ??? Marie-Laure Bechtel, ??????, ??? ??? Finanzamt Offenburg (????????????????? ??????????????
??? Offenburg, ??????????), ??????????, ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ??????????
????????????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ? Marie-Laure Bechtel ???
?????????, ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ??? ???
????????????????? ??? ??? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ?? ???
2005 ??? 2006.

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

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

3 ????? ?? ?????? 1 ??? Einkommensteuergesetz (?????? ?????? ?????? ??????????????????) ???
2002, ?????? ?????? ?????? ?????????? ??? ?????????? ??????? (???? ?????: EStG ??? 2002), ?? ?????????
????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ?????? ??????????????
????????????????? ?????????? ??? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??????.

4 ?? ??????? 2 ??? ?? ?????? ??????, ?? ?????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ??????
?????????????, ?????????? ?? ??????:

«(1) ?? ?????? ?????????????????? ??????????????????:

[...]

4. ?? ?????????????? (Einkünfte) ??? ?????????? ??????????

[...]

(2) ?????????????? (Einkünfte) ??????????????

[...]

2. ?? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????????? ??????
????????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? (?????? 8 ??? 9a).

(3) ?? ?????????????? ??? ?????????????????? (Einkünfte), ?????????? ?????????????????? ??? ??????????????????
????????????????? ??? ?????????????????????? ??????????????????????, ??? ?????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????
????????????????????? ?????????????????????? ??? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????? 13, ?????????????????
3, ?????????????? ?? ?????????????????? (Gesamtbetrag der Einkünfte).

(4) ?? ?????????????? ?????? ??? ??????????????????, ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ???
????? ?????????????????? ??????????????????, ?????????? ?? ?????????????? (Einkommen).

[...]».

7 ?? ????? 10, ??????????? 2, ??? EStG ??? 2002 ?????? ?? ?????:

«???????????? ??? ??? ????????? ??? ?????? ??? ?????????? ????? ??????????? 1, ?????? 2 ??? 3 (????????? ??????????) ??????

1. ?? ??? ?????? ?????? ?????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????,

[...]»

8 ?? ????? 10, ????????????? 3, ??? EStG ??? 2002 ??????????? ??? ?? ????????? ?????????? ??? ?????? 10, ????????????? 1, ?????? 2, ????????? ??????????, ??? ?????? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?? ?????? ??? 20 000 ?????? ?? ?????? ?????? ?????????????????? ?? ????????????? ?????? ?????????????????? ??? ??????????.

9 ?? ????? 32a ??? EStG ??? 2002, ?? ?????? «????????????????? ??????????????», ?????? ?? ?????:

«(1) ? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????????????????? ?????????????? (versteuernde Einkommen). ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????, ??? ??? ?????????????? ??? ?????? 32b, 34, 34 b ??? 34 c, ??? ??? ?????????????? ??????????»

1. ??? 7 664 ????? (????????????????? ?????? ?????): ?? 0,
2. ??? 7 665 ????? ??? 12 739 ?????: ?? (883,74 X y + 1 500) X y,
3. ??? 12 740 ????? ??? 52 151 ?????: ?? (228,74 X z + 2 397) X z + 989,
4. ??? 52 152 ?????: ?? 0,42 X x-7 914.

?? "y" ?????????????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?? 7 664 ?????? ??? ?????????????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?? "z" ?????????????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?? 12 739 ?????? ??? ?????????????????????????? ?????????????????? ??????????????????. ?? "x" ?????????????? ??? ?????????????????????????? ?????????????????? ??????????????. ?? ?????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????? ??????»

10 ?????? ?? ?????? 32b ??? EStG ??? 2002, ?? ?????? «????????????? ?????????????????? ??????????????????»:

«(1) ??? ?????????? ?? ?????? ?????, ?????????????? ? ???' ??? ??? ?????????? ?????????????????, ?????????????????? ?????????????? ????????????? [...] ??????????»

[...]

3. ?????????????? (Einkünfte) ??? ?????????????????? ??? ?????? ?????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ? ?????? ?????????????? ?????????? ??????, ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????????????, ? ?????????????? ??? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????????????, ?????? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????, ???' ?????????????? ??? ?????? 1, ?????????????? 3, ? ??? ?????? 1a ? ??? ?????? 50, ?????????????? 5, ?????????? ??????????, ?????? 2, ?????? ?? ?????? ??? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????,

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

Marie-Laure Bechtel, 2005, 2006.

15 ... 22 342 ... 24 397 ... 2006.

16 ... Offenburg ... 2005 ... 2006, ...

17 ... «...» ... 32b, ... 1, ... 3, ... EStG ... 2002, ...

18 ... Marie-Laure Bechtel ... Finanzgericht Baden-Württemberg ... 31 ... 2013, ... Bundesfinanzhof ...

19 ... 14, ... 1, ... 20, ... 1, ... Marie-Laure Bechtel ... EStG ... 2002, ...

20 ... 9 ... EStG ... 2002.

21 ... 10, ... 1,

42 ???? ???? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ?????????????? ???
????????????????? ??? ??????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ??????
32b ??? EStG ??? 2002, ? ??????? ??? ?????????????????? ?????? ?????? ?????? ??????? ??????, ??????
?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??? ??????????????
?????????????????, ?????? ??? ??????? 32b, ?????????????? 2, ??? EStG ??? 2002, ? ?????????????? ???
????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ??????????????????
????????????????? (versteuernde Einkommen) ?? ?? ?????????????????? ?????????????? (Einkünfte).
????????, ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??????????????
????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????? ?????? ?????,
??? ?????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??????? 10, ?????????????? 2, ??? EStG ???
2002, ???, ?????????????, ? ?????????? ??? ?? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????????? ???
????? ??????? ??? ? ? ??????? ?????????????????? ??? ?????????????????? (Einkünfte) ??? ?????????????,
?????? ??? ??????? 2, ?????????????? 2, ??????? 2, ??? EStG ??? 2002, ?? ?? ?????????????????? ??????
????? ??? ?????????? ??? ?????????????????????? ??????????

43 ? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ???
????????????? ?? ?????????? ??????????, ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ???
????????????, ?????????? ?????????????????? ??????????????????, ??? ?????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ??
????? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ??? ??? ?????????????????? ??' ?????? ??????????????????
?????????????????

44 ? ?????????????????? ??? ?????? 10, ?????????????? 2, ??? EStG ??? 2002 ??????????????, ?????? ???
????????? ?? ?????????? ?????????????? ??? ??????? ?? ?????? ?????? ?????????????????? ?????? ??
????????????????????? ??????, ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ??? ?????????????????????? ??????, ??
????????????????? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????, ?????? ??? ??????? ? ?????????????????????? ??????????
????????????? ?????????? ??? ?????? ??????? ?????? ?????? ??????, ? ??????? ?????????????????????? ???
????????????????????? ??? ??????? ??????? ??? ?????????????? ???, ?????? ?????????????? ?????? ??? ?????????
??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????? ?????????????????? ???
????????????????????? ??????????????????????

45 ????????, ?????? ?????????????????? ? ?????????????? ??????????????, ? ?????????????? ?? ??? ??????????
?????? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????????????? ?????? ??????? ?? ?????? ?????????????? ??? ?????? ??
????????????????????? ?????? ??? ?? ??????? ?????????????????? ??????????????????

46 ????????????, ?????? ? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??????????
????????????????????? ?????????????? ??????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????? 10, ?????????????????? 2,
??? EStG ??? 2002, ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????????????? ?????????????? ??? ?? ??????
????????????? ??????????????, ?????????????? ??? ?????????????? ???' ??????, ??? ?????????????? ??? ???????
????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????????? ??????????
????? ?????????????? ??? ?????????????? ? ?????????? ? ?????? ?????????????????? ?????????????? ??? ??? ??????????
????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ??????
????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??????????????
????????????????????? ??? ?? ?????????????, ??? ??? ??????? ?????????????????????? ?????????????? ??????????

47 ?????? ??? ??????? ?? ?????????, ?????????????????????????? ?????????? ? ?????????? ??? ??????
????????????? ??? ??????? ??? ?????????? ??? ??????????????????????, ??? ??? ?????????????????? ?????????, ??????
????????????????? ??? ?????????????? ?????? ? ?????? ?????????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????? ??
????????, ?????????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????, ?????????????? ??
????????????? ?????????????????? ??????????????????. ??? ?? ?????????????????? ??? ??? ?? ?????????????????? ?????????? ???
????????????????????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ??? ?? ?????????????????????? ???
????????????? ??????? ??? ?????????????? ?????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??????????????
????????????????????? ??? ?? ?????????????, ??? ??? ??????? ?????????????????????? ?????????????? ??????????
????????????? ?? ??? ?????????????? ?????? ?????? ?????, ?????????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ?????? ???

???????? ????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ?? ???
????????????? ??? ?????????????????? ??? ??????????????, ?????????????? ??? ?????? ?? ?????????? ?????? ??????,
????? ??????????????????, ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??????????????
???? ?? ?????? ?????????????????????, ?????????? ??????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ???
????????????????????? ??? ?????????????????? (??., ?????????? ??????, ?????????????? ??? 14?? ?????????????????? 1995,
Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, ?????? 32, ??? 16?? ???oy 2000, Zurstrassen, C?87/99,
EU:C:2000:251, ?????? 21, ??? 28?? ?????????????????? 2013, Beker ??? Beker, C?168/11,
EU:C:2013:117, ?????? 43, ?????? ??? ??? 12?? ?????????????????? 2013, Imfeld ??? Garcet, C?303/12,
EU:C:2013:822, ?????? 43).

56 ? ?????????????? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??????????????????
????????????? ?? ?????????? ??????? ??? ??????? ?????????????? ? ??????????????????????, ??????? ?? ??????? ??????????
?? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????? ??? ??? ??????????????????????
????????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ??????
????????????????? ???, ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ??? ??????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????????? ??
????????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????????????????
??? ?????????????????????? (??., ?????????? ??????, ?????????????????? ??? 14?? ?????????????????????? 1995, Schumacker,
C?279/93, EU:C:1995:31, ?????? 36, ??? 14?? ?????????????????????? 1999, Gschwind, C?391/97,
EU:C:1999:409, ?????? 27, ??? 16?? ?????? 2000, Zurstrassen, C?87/99, EU:C:2000:251,
?????????? 21 ??? 23, ??? 12?? ?????????????????? 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, ?????? 89,
?????? ??? ??? 12?? ?????????????????? 2013, Imfeld ??? Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, ?????? 44).

57 ??????????, ?????? ??????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????????? ???
????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??????????????????, ? ?????????????????????? ??? ?????????????? ?????
????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ??????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ???
????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????? ???
????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??????? ??? ?????????????????? ???, ??????? ?????? ?? ?????????? ??????? ???
????????????????? ??? ?????????? ?????????????????????????? ??? ?????????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????????? ??
????????????????????????? ??????, ??????? ??????? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?? ?????? ??????????
????????.

58 ?????, ?? ??????????????????, ??? ?????????? ?????? ??????????. ?????? ??? ??? ?????????? ?????????????????????? ???
????????????????????????? ?????? ??????? ??????, ??????? ?? ?? ? ?????????????????????? ?????? ??????? ?????? ???
????????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ??????? ??? ?????????????????? ???, ?? ?? ?????? ??????????
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ???
????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??????????????????, ?????? ?? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????? ??????
????? ??????????????

59 ?????????, ? ?????????????????????? ?????? ??????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ??
????????????????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ??? ??? ??????????
????????? ??? ?????????????????? ???.

60 ??????????, ? ?????????????????????? ??? ?????????????????????? ?????????? ?? ??????? ??????? ??????????????????????
????????? ?????????????? ??????????????????????. ?????????????, ?? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ?
????????????????????? ??????? ?? ??????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ???
????????????????????????? ?????????? ??? ?? ?? ?????????? ??????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ??????????
?????? ?????????? (????????????????? ??? 17?? ?????????????????? 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14,
EU:C:2015:829, ?????? 29 ??? ?????? ?????????????????????? ??????????????????, ??????? ??? ??? 26?? ??????
2016, Kohll ??? Kohll-Schlesser, C?300/15, EU:C:2016:361, ?????? 49).

61 ?????????, ? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????????? ??? ? ?????????? ?????????????????? ?? ??????????
????????????? ??? ?????????????????????????? ?????????????????????? ?????????????????????????? ??? ?????????????????????? ??????????
????????????? ?????????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??????????????????????

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

62 ?????, ? ? ???? ?????????? ?????????????? ???, ????????? ? ? ???? 14, ????????????? 1,
????? ??????????, ??? ?????????????????? ??????????, ? ????????? ?????????????? ????? ? ? ??????????
????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ? ? ????????? ?????????? ??? ??? ? ?
????????????????? ? ?????? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?
????????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ????? ?????????????????? ? ???? ?????????????? ?????? ???
????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ????? ?????? ????? ? ? ?????????
????????? ?????? ? ? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??????????????

63 ?????????, ? ? ???? ?????????? ??? ????????? 10, ????????????? 2, ????????? 1, ??? EStG ??? 2002
???????????? ? ? ?????????????? ? ? ????????? ?????? ? ? ?????????????????????? ??? ????????? ??????????
????????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? ??????????????????,
? ? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????????, ??? ??? ????????? ???,
???????????? ? ? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ????????? ??? ??????????????????
?????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??????, ? ?????????????????????? ?????? ?????? ?????
? ? ?????????????? ?????????????? ? ? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??????????
????????????????????? ??? ? ? ???? ?????????? ??? ? ?????????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ???
????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ? ? ??????????????????
???? ???? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??????????????????
????????????????, ? ? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ?????????????????????? ?????????????? ? ?
????? ?????? ?????? ? ? ???? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ???, ? ? ??????????????, ?
????????????????????? ?????? ?????? ?????, ????? ? ? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????????????? ???
????????????? ?????? ??? ?????????????????????? ?????????????, ? ? ???? ? ? ?????????????????? ??? ? ?
????????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????????????? ???.

64 ?????, ?????, ? ? ?????????????????? ???, ?????????, ? ?????????????? ??? ?????????????? ???
????????????????? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ? ? ?????????????????? ??????????????????
????? ?????????? ?????????????????? ?????? ? ? ?????????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????
????????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????? (????????????? ??? 28?? ?????????????????? 2013, Beker
??? Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, ????? 56, ?????? ??? ??? 12?? ?????????????????? 2013, Imfeld
??? Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, ????? 68).

65 ????? ? ?????????????????????? ?????? ??????, ?????????, ? ? ?????? ?????????? ?????? ????? ? ?
????????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ? ? ?????????????? ?????????????????????? ?????????????? ? ?
????????????????????? ? ? ?????????????? ?????????? ?????????? ? ? ?????? ? ? ?????????????????? ? ? ?????????????????? ? ?
?????? ? ? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??? (??., ?????????, ?????????????? ???
29?? ?????????? 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, ????? 42, ??? 18??
????????? 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, ????? 54, ??? 21?? ?????????????????? 2010, SGI,
C?311/08, EU:C:2010:26, ????? 60, ??? 28?? ?????????????????? 2013, Beker ??? Beker, C?168/11,
EU:C:2013:117, ????? 57, ?????? ??? ??? 12?? ?????????????????? 2013, Imfeld ??? Garcet, C?303/12,
EU:C:2013:822, ????? 75).

66 ??? ???? ??????????????, ?????????? ? ? ?????? ??? ???? ?????? ??????????, ??? ?????????? ??????????
????????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????????????????, ? ? ?????????????????? ? ? ?????????????? ??????????????
? ? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????????? ?????, ?????????????? ????? ? ??????????
????????????????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ? ? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????? ???
????????????? ? ? ???? ?????????????????? ??????????????????, ??? ?????????? ?????????????? ? ??????????. ??????????????????,
? ? ?????? ?????? ?????????????? ??? ?????????????? ? ? ?????????????????????? ?????? ?????? ?????????? ??? ?????????,
????? ??? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????????? ?????, ?????? ?????????????????????? ??? ??????????
????????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????? (??., ?????????, ?????????????? ???

12?? ?????????? 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, ??????? 93 ??? 94, ??? 19??
???????????? 2006, Bouanich, C?265/04, EU:C:2006:51, ??????? 49 ??? 50, ?????? ??? ??? 12??
???????????? 2013, Imfeld ??? Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, ??????? 41 ??? 42).

67 ?? ??????????, ?? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??????
????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ???
????????????????????? ?????????, ???? ??? ??????, ?????????, ?? ?????????, ?? ?????? ??? ?
????????? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??????, Land ? ?????? ?????????
????????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ? ??? Land ?? ??????? ?????????? ??? ?????????????? ??????
??? ?????? ?????????, ??? ?????????????? ? ?????????????????? ?????????????? ??????????,
????????????????????? ?????? ?????? ??? ??????? ?????????. ??? ?????????, ? ?????????? ?????? ??????? ???
?? ??????????????? ??? ?? ??????? ??????????????, ?? ??????, ?????????? ??? ?????????????? ??????,
????????????????????? ??? ?? ?????? ??????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????? ??????????????
????????????????????? ?????????????????? ??? ??????????????, ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????????????? ???
????????????????? ??????, ?????? ? ?????????? ?????? ?? ??????????????? ?? ?????????? ??? ??????????????????
????????????????? ??? ?????????????? ?? ?????? ??????, ?????? ??? ?????????????????? ??? ??????????????????
????????????????? ?? ???' ?????? ??? ?????? ??????????????? ??????????????. ??????, ? ?? ?????? ?????????? ???
?????????????? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?? ??????????
????????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??????
??? ?????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?? ?????? ??????? ?????? ??? ?????????????? ??? ??????
????????? ??????

68 ? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ??????????????, ?????????, ?????????? ???
????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????????? ??? ??????????????????????
?????????????, ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??????, ???? ?? ??????? ???
?????? ? ?????????????????? ?????? ?????? ?????, ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ???
????????????? ?? ?????????? ??????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ???
????????????????????? ??? ?????????????? ??? ??????? ??? ??? ??????? ??? ??????????????? ??????????????????
????? ??? ???????.

69 ?????? ? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ??????? ??
????????????? ??? ?? ?????????????????? ? ??????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ??????????
??? ?????????????????????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ???
????????????????????? ?????????????????? ???.

70 ??????, ? ?? ??????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ??????? ???
????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ??????????,
????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????, ??? ?????? ?? ?????????????????? ??? ??????????????????????
????????? ?????????? ??? ?????????????????? ??????????????????. ?????????????? ?? ?????????????? ??????????????
??? ?????????? ??????, ? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ???
?????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????? ?????? ??????? ?????? ??? ?????? ???
????????????? ??? ?????????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????? ???
????????? ???.

71 ?????????, ?? ?????????????? ?????? ??? ??????? ??? ?? ??????? ??????? ?????????????? ??????
????????????????????? ??? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????? ?????? ??? ??????? ??????????????
????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ??? ??????? ??? ??????, ???'
??????, ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????????????? ??? ?????????????????? ??? ??????????????????????
????????????? ??? ??? ??????????????????, ?????? ?? ?? ??????? ?????? ?????? ?????????????? ??????????????????
??? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ??????? ?????? ??? ?????????????? ??? ??????????????????
????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????? ??? ??????? ??? ??? ??????? ?? ?????? ???
????????????????? ?????? ?????????????????????? ?? ?????? ??????? ?????? ? ?????? ?? ?????????????????? ???, ??????

?? ???? ?????????????? ??????????, ?? ? ?????????????? ?????? ?????????????? ??????????, ??
?? ?????????????? ?? ?????????????, ?????????????????? ?????????????? ?? ?? ?????????????????? ??
????????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ??????
?? ?????? ?????, ??? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? (?., ?????????, ??????????
?? 12?? ?????????????? 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, ??????? 99 ?? 100, ??
28?? ?????????????? 2013, Beker ?? Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, ?????? 56, ?????? ?? ??
12?? ?????????????? 2013, Imfeld ?? Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, ?????? 69).

72 ????, ??? ?????????????????? ??? ?????????? 67 ?? 68 ?? ?????????? ??????????, ?
????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????????, ?????? ?? ??????????????????
?????????????, ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ??????????????????
????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ??.

73 ??? ?????? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ? ?????? ?????? ??????????????????
?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????? ??
?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?? ? ??????????????????
????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ? ?????? ?????????????????? ?????????????? ?? ??????????
????????????? ?? ? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ? ??
????????????? ?? ?????????? ??????

74 ?? ????? ??????????????, ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ??
? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????
?????? ?? ?????????????????? ?????? (?., ??' ??????????, ?????????? ?? 12?? ?????????????? 2013,
Imfeld ?? Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, ?????? 73).

75 ?????????, ??? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????????
????????????????, ?????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ??????? ??
????????????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ??
????????????? ? ?????????, ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????, ?? ?? ?????????????????? ?
????????????????????? ?????????????????????? ??????, ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ??
????????????? ?????????????????? ?????????????????????? ?? ?? ?????????????????????? ?? ?? ??????????????????
????????????????? ??????????????????, ? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ??
?????? ?? ?? ?????? ?? ? ?????? ?????????????? (?., ?????????, ?????????????? ?? 1? ?????????? 2010,
Dijkman ?? Dijkman-Lavaleije, C?233/09, EU:C:2010:397, ????????? 54 ?? 55 ?? ?????
????????????????????? ??????????????, ?? ?? 26?? ?????? 2016, Kohll ?? Kohll-Schlesser, C?300/15,
EU:C:2016:361, ?????? 60).

76 ?? ??????????????, ?? ?? ?????????????????????????????? ??, ? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??
????????????????, ??????, ?? ? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ??
????????????????????? ?? ? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????????
????????????????????? ?????????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ??
????????????????????? ?????????????????????? ??, ??????????, ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????????????????????? ?? ? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ??????
?????? ?????? ?? ?? ?????????????? ??????

77 ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ?????? ??????, ??? ?? ?????? ??
????????????????????? ?? ?????? 75 ?? ?????????? ?????????????? ?????????????????, ??????, ??????, ??
????????? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ??
????????????????, ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ??????, ??? ?? ?????????????? ?????? ?? ??
????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?? ?????????????????????? ??
?????? ?????????????, ??, ??????????, ?? ? ?????????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????

?? ?? ?????????????? ????????????. ??????????????, ? ?????????????????????? ?? ? ???????????????
????????????????? ?? ? ?????????????? ?? ? ?????? ?????? ????????????, ? ?????? ?????????? ?????? ??
????????? ?????????????? ?? ?? ???? ?????????????? ?? ? ?????????????? ?????????? ??
?????????????, ?? ? ?????????? ?? ???? ??????????????, ??? ?? ???? ??????? ??????, ??
????????????????? ?? ? ?????????????? ?? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ? ?????????????????? (??.,
???'?????????, ?????????? ?? 12?? ?????????????? 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, ??????
109).

78 ??????????, ????????? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ? ?????????? ??????????, ?? ??
????????????????????? ?????????, ??? ?? ?????????????? ?? ? ?????????????? ?? ? ??????????????????
????? ?? ? ???? ??????? ??????, ??? ??????? ?? ?????????????? ?? ? ? ?????????????????? ???
?????????? ?? ???? ??????? ?? ? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????
????????????????????? ?? ? ? ? ? ?????????????? ?? ? ?????????????? ?????? ?? ? ??????????. ?? ? ??????
?????????????? ? ???? ???? ???? ???? ???? ??????????? ?? ? ?????????????????? ?????????????????? ??
?????????? ??????????? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ? ??????????? ?? ? ???????????????????
?????????.

79 ? ??????? ????????? ????? ??????????????????? ? ??????? ?????????? ????? ?????????? ??
????????????????????? ?? ? ?????????????? ?? ? ? ??????????????? ?? ? ??????????????? ?? ? ??????????????????
????????????????? ?? ? ? ? ?????? ?????????????? ?? ? ? ?????????????????? ?????????? ??????????
????????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ? ?????????????? ?????????, ????? ? ? ?????????? ?????? ??????
?????, ?? ?????????? ?????????, ??? ?????????? ?????????? ? ? ??????????????????? ?????? ?? ? ??????
????????????????????? ?? ???? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?????? ?? ? ?
????????????? ?? ? ?????????????????? ??????????.

80 ????????? ?? ? ?????????????????????, ??? ?????????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????? ? ??????????
?? ? ? ?????? 45 ?????? ?? ? ? ? ??????? ?? ? ?????????????????? ? ? ?????????? ?????????? ???????, ????? ?
????????? ?????? ?????? ?????, ?????????? ?? ? ??????? ? ?????????????????????? ?? ? ?????????? ?? ? ? ????
????????? ?????? ?? ? ?????????????? ?? ? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????? ??????? ?? ? ??????? ?
????????? ?? ? ? ???? ??????????? ?? ? ?????? ?????????????????? ?? ? ??????? ?????? ?????????????? ?? ? ?
?????? ?? ? ? ? ? ??????? ??????? ??????????????????, ?? ?????????? ?????? ?? ? ?????????????????? ??????????
?? ? ?????????????????????? ?? ? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ?? ? ?????????? ??????? ??????????????
???, ?????????, ?????? ?? ? ?????????????? ?????????? ?? ? ?? ? ??????? ??????? ?? ? ? ? ?????????? ?? ?
????????? ??????????????, ? ??????? ?????????????????? ? ? ?????????????????? ?? ? ??????? ?????? ?????????????
?? ? ?????????????????? ?? ? ?????? ?????????? ?? ? ?????????????????? ?? ? ???? ?????????????? ??????????????
????????????????.

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

81 ??????????? ?? ? ?????????? ??????????????? ????? ? ? ???? ???? ?????????????? ?? ? ?????? ??????
?? ? ?????????????? ?????????????????????? ?? ? ?????????? ?????????? ?? ? ?????????? ?????????????????, ?' ?????
????????????????? ? ? ?????????????? ?? ? ? ? ?????????????????? ??????. ? ? ?????? ?? ? ?????? ?????????????????
????? ?????????????? ?????????????????? ?? ? ??????????????, ????? ?? ? ? ? ? ??????????, ?? ? ?????????????????.

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

?? ?????? 45 ?????? ?????? ?? ? ?????????? ?? ? ?????????????????? ?? ? ?????????? ?????????? ???????,
????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????, ?????????? ?? ? ?????????? ? ?????????????????????? ???
????????????? ?? ? ? ???? ?????????? ?????? ?? ? ?????????????? ?? ? ?????????? ?????????????? ??????
?????????? ?????????? ?? ? ?????????? ? ? ?????????? ?? ? ? ???? ?????????????? ?? ? ??????
????????????????????? ?? ? ?????????? ??????? ?????????????????? ?? ? ?? ? ?????????? ?????????????????? ??????????
?? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ? ?????????????????????? ?? ? ?? ? ?????? ?? ? ?? ??????
?????? ??????????????????, ?? ?????????????? ?????? ?? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ?
????????????????????? ?? ? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ?? ? ?????????? ???????

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

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

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