

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

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

????????

1

? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? 43 ?? 49 ?? ?????? ??
?? ?????? 49 ?? 56 ????

2

? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? X GmbH & Co. KG ??
?? Finanzamt Bremen (????????????? ?????? ?? ??????, ??????????), ?????????? ?? ??????????????
?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????? ? ?? ?????? ?????
(?? ?????: ?????????????? ??????????????) ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ??????????
????????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ?????????
????????????????? ??????????????

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

3

?? ?????????????????? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ?????????????????????? ?????? 90 ??
Abgabenordnung (????????? ?????????????? ??????????) (BGBl. 2002 I, ? 3866), ?????? ?????? ?????? ??
????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? (?? ?????: ??????????
????????????? ?????????), ?????????????? ?? ??????????????

«(1) ?? ?????????????????????? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ??
????????????????? ??????????????????. ?????????????????, ?????????? ??????, ?? ?????????????? ?????? ?????????????????
????????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????
????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????? ??????
?????????. ? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????????????????? ?? ??????????????
?????????????????

[...]

(3) ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ??????????????????, ? ?????????????????????? ?????????????????? ??
????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????????????? ??
????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??????, ?? ?? ?????????? ??
???????? 1, ?????????????? 2, ?? Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei
Auslandsbeziehungen (????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?? ??????????), ?? 8??
????????????????? 1972 (BGBl. 1972 I, ? 1713)]. ? ?????????????? ?????????????? ?????????????????? ??????????
????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????
????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??????????, ?????????????????? ?? ?????? ?? ??????????
?????????????????. ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ??????????????, ?? ??????????????????
????????? ?? ?????????????????????????? ?????? ?????????? ?????????? ??????????????????. ?? ??????????????????
????????????????? ?????????????????? ?????????? ??' ?????????????? ?? ?? ?? ?????????????????????? ?? ?????????
?? ??????????????????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ??????????, ?? ?????? ?????????? ??
????????????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????????????????????? ?? ?? ? ?? ?????????????? ??
?????? ?? ?????????????? ?????????????????????? ?? ?????????????? ?????? ??????????????????. ?????? ??????????????

?? ?????????? ?????????? ?? ???????, ? ?????????????? ?????????? ?????????????
????????????????? ? ???????????, ?? ?? ??????? ?????? ?? Bundesrat, ?? ?????????????
?????????, ?? ??, ?? ?????????????? ?? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??
????????????????????? ? ?????????????? ????? ??????, ????? ??????, ?? ?????????? ?? ?????????
?? ?????????????? ?????????????? ????? ?? ? ?????????????? ?????????????? ?????????? ? ??????????
????? ?????????????? ?? ?????? 97, ?? ?? ?????????????? ?? ? ?????????????? 2 ?? ?????????????? ??????
?? ??????????????. ? ?????????? ?????????? ?????, ?????????? ?????????? ?? ??????????????????, ??????
????????????? 60 ??????. ????? ?????????????? ?? ? ?????????? ?????? ?????????????? ?????????? ??
????????????? ?????????? ?????????????? ?????????????, ? ?????????? ?????? 30 ??????. ?? ?????????
????????????????? ?????????? ??????????????????, ? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ??????? ??
?????????????»

4

?? ?????? 162 ?? ?????? ?????????? ??????, ?? ?????? «????????? ?? ?????????????? ??????»,
?????? ?? ?????:

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

[...]

(3) ?? ? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ??
????????? 90, ?????????????? 3, ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ? ?? ??
????????????????????? ?????????????? ?????????????????? ?????, ???' ???????, ?? ?????????????????? ? ??
????????????????? ?? ? ?????????????????? ?? ?? ?? ?????? ?????????? ?????? ??????????????
????????????????? ????? ?? ?????? ?? ?????????? 90, ?????????????? 3, ?????? ??????????, ??????????
????? ?????? ?????????? ?? ? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ??, ?? ??
????????????????? ?? ?????? ?????????????????????? ? ?????????????? ?????????????????? ????? ?? ??????
?? ?????????? 90, ?????????????? 3, ?????? ?????????????? ?? ? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ??
????? ?????????????????? ?????? ? ?????????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ??
????????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????
?????????????????, ?????? ?????? ?????? ?????? ??????, ?? ?????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??
?????? ?? ??????????????????????. ??, ?????? ?? ??????????, ?? ?????? ?? ?????????????????????,
????????????????????? ??????????????????, ?????????? ?????????????? ??, ?? ?????????????? ?????????? ?? ??????
?? ?????????? ??????????????????, ?? ?????????????? ?? ? ?? ?????? ?????????????? ?? ? ?????????????? ??????
?? ?????????????????? ?????????????? ?? ? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ???????,
????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? 90, ?????????????? 2, ? ?? ??????????????????
????????????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????? 93, ?????????????? 1, ?????? ?? ?????????????????? ???'
????????????? ? ?????????? ??????????»

(4) ?? ?????? ?????????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????? 90, ?????????????? 3,
????????????????????? ? ?? ? ?????????????????????? ?????????????????? ??????, ???' ???????, ?? ?????????????????????,
????????????????????? ?????????????????? ?????? 5000 ??????. ? ?????????????????? ?????????????? ?????????????????? ?? 5 %
??, ???' ?????????? ?????, ?? 10 % ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????
????????? ?? ?? ??' ?????????????? ?? ?????????????? 3 ??????????????, ?????, ?????????? ?? ? ??
????????????????, ? ?????????????? ?????????????? ?? 5000 ??????. ?? ?????????????? ??????????????????
????????????????? ?????????????????????? ??????????????????, ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????????? ??????
1000000 ?????, ???' ?????????????? ?? 100 ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ??
????????????????. ?? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ??????
?????? ?? ?????? ?? ?????????????????????, ?????? ?? ?????????????????? ??????, ?????? ?? ?? ?????? ???

???????????? ???? ? ?????? ??????????? ???? ?????? ??? ??? ????????????????? ????
?????????????? ? ? ?????????????????? ??? ? ? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ????
?????? ????????????? ? ???? 90, ??????????? 3, ?????? ? ? ?????????????????? ??? ??????????? ?
????????????????? ???, ? ? ?????????? ?????????????? ?????????????, ??? ? ?????????? ???
????????????? ??? ?????????????. ??? ?????? ? ? ?????????????? ?????????????? ? ? ?????????? ???
????????????????? ?????????????????? ??? ?????? ?????????????? ? ???? 90, ?????????????? 3, ??????
????????????? ? ??????????? ? ???? ? ??????. ? ? ?????? ??? ?????????????? ??????????
????????????? ? ?????????????? ?????????????? ? ???? ?????. ? ?????????????? ??????? ? ?
????????????????, ????? ??????, ????? ? ? ?????? ??? ?????????????? ??????????»

5

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

«??? ?????????? ?????????????? ?? ??? ?????????????????? ?????:

1.

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

2.

????? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ? ???? ?????????? ???
??? ??? ?????????????????????? ? ??????? ? ? ???????, ?????? ? ???????, ?????????????? ?????????? ?'
?????????????, ?

3.

?? ?????????? ? ? ?????????????????????? ?????? ? ???? , ??? ?????????? ??? ?????????????????????? ???
????? ?????????????? ?????????, ? ? ?????????? ??? ??? ?????????????????????? ? ??? ??? ?????????? ??????????
??? ??????? ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????????????????? ?????????????? ?????????, ? ??? ????
? ???? ???? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????????? ?????????? ??? ??? ??????»

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

6

? X, ?????????????????? ??? ??????? ?????, ?????? ?????????????????? ?????????, ?? ??? ? ? ??????
(????????????), ? ?????? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????
????????????????????, ?????????? ?????????????? ??? ??????????????????. ??? ???? ???? ???? ??????????????
????????????????????? ??? ??????? ??????, ?????????? ? ? ?????? ??? ?????????? ??? ? ??????????
????????????????????? ?????????? ? ???? ???? ??????????, ? ?????? ?????????? ? ? ?????? ??? ??????????
????????????? ?????? ?????????? ?????????????????????? ?????????? ? ???? ???? ?????????? ??????? ??????.

7

? X ????? ? ? ?????????????? ??????? ??? ?????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ??? ? ?
????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????????? ?????? ?????? ??????, ??? ?????????? ? ??????????

???????, ? Y, ????? ?????? ??????? ?????????????????? ????? ????? ??????

8

?? 2013 ? X ??? ? ?????????? ?????????? ??????????????????

9

? Y ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?????????? ??? ?????
?????????, ??? ?? 2007, ?? ??? ?????????? ??????? ??? X ??? ?? ?????????, ??? ?? ?????????
??? ??? ?????????? ??????????, ?? ??? X.

10

? ?? ??? ?????????? ?????????? ??? ??? ??? ?????? ??? ? ?????????????? ?????? ?? ??????? ??? ??
????????? ?????? ??????? ?????????? ??????????????, ????? ?????????? ?????? ??????? ?????????????? ? Y
????? ?? ?????????? ??? ?????????? (??? ?????: ?????????? ??????????).

11

? Y ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????
????????????? ??????? ??????????????. ??? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ????????????, ???????, ??? ?
Y ??? ?????????????? ??? ?? ??? ? ?????????????? ??????????????

12

? X ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ??? 2007 ??? 2010, ?????? ?? ?????? ??
?????? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? Y. ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??
????????? ? X ?????? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????? 90, ?????????????? 3, ???
????????? ?????????? ??????? (??? ?????: ?????????????? ?????????????? ??????????????) ??????????
????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????? ??????

13

???? 7 ?????????????? 2016 ? ?????????????? ?????????????? ?????, ??? ?????????????? ??? ??????? ??????? ?
X, ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ? Y ?????? ?????????? ??? X ??? ?? ?????????? ???
????????? ???, ?????????????????????????????? ??? ?? ?????????????? ??????????

14

???? 17 ?????????? 2016 ? X ??? ? ?????????????? ?????????????? ?????? ??????????, ?? ?? ?????????????? ???
Y, ?????? ?? ??? ?????? ?????????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ? ?????? ??? Y ?????? ???
????????? ??????????, ?????? 400000 ?????? ???' ?????? ??? ?????????????? ?????? 1,6 ??????????????????
?????, ?????? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??????????????????

15

?? ??? ??? 10 ?????????? 2016 ??????? ???, ? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????????? ??? ??
????????? ??? ?????????????????? ? ? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????? ??????????????????
????????????? ??? ?????? ??????????????????

16

????? ??????????, ????? 8 ?????????????? 2016 ? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ? ??? ??????????
????????????????? ?????????????????? ?????????????????????? ??? 5 % ??? ?????????????? ?????????????????? ??? X, ??

???????, ?????? ?? ?????????????? ??? ? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ??????
????? ??? ?????????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????? «?????????????????» ??????????????
????? ??? ??????? ??? ?????????? ??????????, ?????????????? ??? ? ?????????????? ?????? ??????????????????
??? ??? ??????? ?????????? ?????????????????????, ?????????????? ? ??????, ? ?????? ??????????????????,
?? ?????? ?????????????? ?????? ??????????, ??? ?? ?????? ?????????? ??? ?????? ?????????????????? ??? ???
?????. ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ? ?????????????? ?????? ?????????????????????, ?????
????????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????, ??? ?? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?
????????? ?????????????? ?????????????????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????????? ???
?????????????????????. ??????????, ? Y ?????????? ??????????, ?????? ?????????? ?????????????????????? ?????
????? ??????, ?? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????? X.

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

?????????, ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????????, ?? ?? ?????????? ???, ?????? ??????????????
????????????????????? ??? ?????????????????????, ??????????????????, ??? ?????? 43 ?? ??? 49 ?????, ??????????????
?? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????? 49 ?????, ? ?? ?????????????? ?????????, ?? ?????? ??????????????,
????????? ??? ??? ?? ?????? 43 ??.

????? ??????????, ?????????? ?? ?????? ?????? ???, ?? ?? ?????????? ???, ?? ?????????? ??????????????
?????, ???' ??????, ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? 49 ?????? ?????? ??? ?????????? ???
????????????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ??????, ?????? ??????, ? ?????????????????????? ?????????????? ??
????????????? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ??? ?? ?????????????????,
?????? ??? ?? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????? ??? ??? ?????????? ??????????????
????? ??? ?????????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????? ?????????????
?????????????????????????, ?????????????????? ? ??????, ?????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ??????
????????????????????? ? ??? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??????????????????
????????????? ??? ? ?????? ??????????????, ?????? ??????????, ?? ?????????????? ?????????????????? ??? ??????????
?????????????????, ??? ?????? ??? ?? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??????????
????????? ?????? ??????????????, ?????? ?????????? ??????????????, ?????????????? ??? ?????????????????, ?? ??????????????
??? ?????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ??? ?????????????????????, ?????? ???
??? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ??? 5 % ???, ???' ?????????????? ?????,
??? 10 % ??? ?????????????????????? ?????????????? ?????? ??? ??????????????????, ???' ?????????????? ?? ??
5000 ?????, ?????? ??? ? ?? ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?
????????????? ?? ?????????? ??????????.

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

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

????? ?????? ?????????????, ? ?????????????? ?????????????????????, ??? ?????? ?????????????????? ?????? ??????????
??? ?????????????????? ?????????? ?? ?????? 49 ?????, ?????????????????????, ?????????? ?? ?? ?????? 54 ?????, ??
????????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ???

????? ??? ?????????????? ????? ?????, ??? ?????????? ????? ?????????? ? ??? ?????? ??????????????
????? ?????? ??? ???????, ?? ??????? ?? ?????????????????? ????? ?? ?????? ??????? ?????? ????
?????????????, ?????????????????????? ? ?????????????????? [????????? ??? 8?? ?????????????? 2020, Impresa
Pizzarotti (????????????? ??????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ????? ??????????),
C?558/19, EU:C:2020:806, ?????? 21 ??? ?????? ?????????????????? ??????????????].

31

?? ?????????????? ????? ??????? ??????? ??????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ??????????????
????????????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ??? ??????? ?????????????? ? ?? ?????????????? ???????
?????? ??? ?????????? ?????????????????? ????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? ?????? ?????? ??
?????? ?????????????????????? ?????????????????? ??? ?????? ??? ??????? ?????????????? ?????? ?? ? ??????????
????? ?????? ?????????????????? ?? ??????? ??????? ?????????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? [?????????
??? 8?? ?????????????? 2020, Impresa Pizzarotti (????????????? ??????? ?????????????????? ?? ??????????
????????????????????? ?????? ??????????????), C?558/19, EU:C:2020:806, ?????? 24 ??? ??????
????????????????????? ??????????????].

32

?? ??????????????, ? ?????????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ?????? ??? ??????????????????
????????????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??????????????, ?? ??? ??????
????????????? ?????????? ??????????????????????????, ?????????????????? ? ??????, ?? ?????????? ?????????????? ???
????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????????????? ?????????? ??? ??? ?????????????
?????????????. ?????????????, ??? ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ??
????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????????? ?????????? ??????
????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ??????????????].

33

??? ??????? ?????????????????? ?????????????????? ??????? ?? ?????????? ?????????????????? ??? ??????????????????
?????????????????????, ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? 49 ?????, ?????????? ?? ?????????????????????????? ???
????????? ?????????????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????????????? ?????? ??
????????????? ?? ??? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????????????????????????? ?????? ?????????????????????? ??
????? ?????????? ??????.

34

????????????, ? ?????????????????????? ?? ?????? ?????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?????? ?????????? ?? ??? ??????????????, ?? ??? ?????????? ? ?? ?? ?????????????????? ??????????????
??? ?? ?????? ?????? ??????? ??????? [??., ???' ??????????????, ?????????? ??? 8?? ?????????????? 2020,
Impresa Pizzarotti (????????????????? ??????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ??????
?????????????), C?558/19, EU:C:2020:806, ?????? 27 ??? ?????? ?????????????????????? ??????????????].

35

????? ?????? ?? ?????????????? ??? ??????????????????, ??? ?????????????????? ?????? ??? ?????????????? ??
????????????????? ??? ?????????????? ?????????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ??????
????????????????????? ??? ??? ??????? ?????????????????????????? ?????????????????? ? ?? ?????????????????????? ???
????????????????????? ??????? ?????????? ?????????????????????? ?????????????????????????? ??? ?? ?????????? ??? ??????????
?????????????, ?????? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?? ?????? ? ?????????????????? ?????????????? ??? ??
????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????????? ??? ?? ??? ?????????????????? ?? ?????????????
????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??????? ??????? [????????? ???8?? ?????????????? 2020, Impresa
Pizzarotti (????????????????? ??????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ?????? ??????????????),

36

???????, ??? ????? ?????????? ?????????? ??? ? ?????????? ?????????? ? ?? ?????
????????????????? ?????????????? ?? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ??
????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????? ??????????
?????????????, ?????? ??? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ??????
[????????? ??? 7?? ?????????? 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (????????? ???
????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????), C?342/20, EU:C:2022:276,
?????? 69].

37

?????????, ? ?????????? ?????????? ?????????? ???' ?????? ?????????????????? ?????????? ?? ???
????????? ?????????????????? ??? ?????????????????????????????????? ??? ?????????????????? ?????????? ???
????????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ???
????????????? ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ?? ??????????????????
?????????????????, ?????????????????? ?? ?????? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????? ??? ??????????????????????
??? ?????????????????? ??? ?????? ?????????????????????????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ??????????
????????????????????? ??? ?????????????????????????????????? ??? ?????????????????? ?????????? ?????? ?????????????? ???
????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? (??., ???'
?????????????, ?????????? ??? 31?? ?????? 2018, Hornbach-Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366,
?????? 40).

38

?????????, ??? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ??????????
?????????, ?????????????????? ?????????????????????? ?????? ?????????????????? ??????????, ?????????????? ??? ??????
??? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?????????
??????, ?????? ??????????, ?????? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ??????????????????, ?????????????????? ??????
????????? ?????????????????? [?????. ?????????????? ??? 12?? ?????????? 2012, ?????????????? ?????? ??????????????,
C?269/09, EU:C:2012:439, ?????? 63, ??? ??? 8?? ?????????????? 2020, Impresa Pizzarotti
(????????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ?????? ??????????????), C?558/19,
EU:C:2020:806, ?????? 31].

39

? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????????? ???
????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ?? ??? ??????????
????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????
????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ??? ??????????????????????
??? ?????????????????? ??? ?????????? ??? (????????? ??? 31?? ?????? 2018, Hornbach-Baumarkt, C?382/16,
EU:C:2018:366, ?????? 43).

40

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

????????? ??? ?? ??????????, ?? ?????? ??? ?????? ?? ?? ????? ?????????????, ?? ?????? ???
????, ?????????????, ??? ??????? ??????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?? ??????????
?? ?????? [?????. ??????? ??? 8?? ?????????? 2020, Impresa Pizzarotti (???????????? ??????
???????????? ?? ??????? ?????????????????? ????? ??????????), C?558/19, EU:C:2020:806, ????? 32
?? ????? ?????????????????? ?????????????].

41

???? ?????????, ????????????? ??? ?? ?????????????????, ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ???
?????? ?????? ?????????????????? ????????????? ?????????, ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ???
????????????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ?? ??? ??????? ?????? ?????????
????????????????????????? ??? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ???
?? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??? ?????? ??? ??? ??????
????????????? ?????, ? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?? ?????
????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????????????????? ??? ?? ?????????????? ??????????
?? ?? ?? ?????? ?????????? ?????????????????????????????? ?????????? ?? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ??
????????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????
??? ??????? ??? [?. ???' ?????????????? ?????????? ??? 8?? ????????????? 2020, Impresa Pizzarotti
(???????????????? ??????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ????? ??????????), C?558/19,
EU:C:2020:806, ????? 33].

42

?????????, ??????? ?????????? ?????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????????????
?????????????, ? ?????? ?????????????????? ?????????????????????????????????? ??? ?????? ?????????? ??????????????
????????? ??? ?????????????????????? ??? ? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ???
????????????????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????????????????
????????????????????? ??? ?????????? ??????? ?????? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????????????? ?????
????????????? ??? ?????????, ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????????????, ?????? ?????????? ??? ??
????????????????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??????? ??? ?????????
?????? [?.., ???' ?????????????, ?????????? ??? 8?? ????????????? 2020, Impresa Pizzarotti (????????????????
????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ????? ??????????), C?558/19, EU:C:2020:806,
?????? 34].

43

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

44

????? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ? ?????????????????????? ?????? ?? ??????????????,
?????? ?? ??? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????, ?? ??????????????????
????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ?????????????? ?????????????????? ?? ??? ??????????????????
?? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????????????????????? [?.., ???' ?????????????, ?????????? ??? 8??
????????????? 2020, Impresa Pizzarotti (????????????????? ?????????? ?????????????????? ?? ??????????
????????????????????? ?????? ??????????????), C?558/19, EU:C:2020:806, ?????? 36].

45

?? ??????????????, ??? ?? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?
????????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ?????? «?? ?????? ??? ?? ??????????????????» ???
????????????? ??????????, ?????? ??? ??? «????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ??????

52

?? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ? ??????? ?????????, ?????????????????????? ???
????????? ?????????, ?????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?? ?????????? ??? ??????????????????
????????? ?????????? ??????????, ??? ??? ?????????????? ?????????? ??? ? ??? ???? ?? ???? ???
????????????????? ?????????? ?????? ?? ???? ?????????????? ?????????? ?????????? ????? ??
????????????? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????? (????????? ??? 3?? ????????? 2020, Google
Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, ?????? 47 ??? ?????? ?????????????????? ???????????).

53

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

54

?? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ??? ?????????????? ?????????????? ???
??? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ??? ?????? ?????????????? ?? ??????????????????
?? ??????????????????, ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????????????,
????????????, ?????? ??????????????????????????, ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ??????
??? ?????????????????? ??????????????????????. ?? ?????? ?????????????????, ?????????? ?? ?????????????? ??? ? ?????????????? ??????????????
????????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ? ?????????????????????????? ??? ??????, ?? ??????????????????
????????? ?????????????????, ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????????????? ???
????????????????????? ??? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????? a priori ??????????
??? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ? ??????
????????????????? ?????????????????? ??????, ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ???
????????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?????????? ??????.

55

????? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??????, ?????????????????????? ??? ?
????????????? ?????????????? ?????????????????? 5 % ???, ???' ?????????????? ?????, 10 % ??? ??? ??????????????
????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????????? ? ??????????????????
????? ?? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ?????????????????? ??????????????, ??????
????????????????? ??? ?????????????? ???' ?????????? ?????? ??????, ??? ?? ?????????????? ?????? 5000 ?????, ??????
??? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??? ?????? ?????????????????? ?????????? ??? ?? ?????????????????? ??????
????????? ?????????????? ?????? ??????????????????, ??? ?????????????, ???' ?????????, ?? ?????????????? ??? ??????????
????????????????????? ??????????????

56

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

???????? ???? ?????????????? ?????????? ??????? ?????? 5000 ????? ?????????, ?????????, ??????? ??
????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ????? ??
????????????? ?????? ??? ?? ?????? ?????????????? ?????????, ??? ? ?????????????? ?????????????? ?????? 10 %
????????????????? ??? ?? ?????? ??? ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????? ??????????????????

57

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

58

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

59

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

60

????? ?????????????, ?? ??????? 49 ?????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ??????????????????
????????????????? ?????? ? ?????????? ?????? ??????? ??????

61

????????????????????? ??????? ??? ??????????????????????, ??? ?????????????? ?????????? ?????????????? ? ?????????????? ???
?? ??????? 49 ?????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ???
?????????, ?????? ?????????, ? ?????????????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????????????????
????????????????? ?????????????? ?? ?? ?????? ??? ?? ??????????????????, ??????? ??? ?? ??? ?????????????????? ???
????????????? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????? ?????????????? ?????? ??? ?????????????????????? ??????????????
????????????????? ??? ?? ?????????? ?? ?? ??????? ?????????????? ??????? ??????????????????????, ?????????????????? ?
????????, ?????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?????? ?????????????????????? ? ??? ?? ?????? ?????????? ??
????????? ??? ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????????????????? ?????????? ??? ? ?????? ??????????????, ??????
?????????????, ?? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????????, ??? ??????? ??? ??
????????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??????? ??????????????, ?????
????????? ?????????????, ?????????????????? ??? ?????????????????, ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??????? ??
????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ??? ??????????????????????, ?????? ??? ??? ??????????????????
????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ??? 5 % ???, ???' ?????????????? ??????, ??? 10 % ???
????????????????????????? ?????????????????? ??????? ??? ??????????????????, ???' ?????????????? ?? ?? 5000 ??????, ??????
??? ? ?? ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????????????? ??????? ?????????????? ? ?????????????? ?? ?????????
?????????????

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

62

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

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

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

?? ?????? 49 ?????? ??? ??????? ??? ??? ?????????????? ?? ??????? ?????????? ?????????? ???
???????, ???? ??????, ? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??????????????
????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ??? ?? ??????????????, ?????? ??? ?? ??? ?????????????? ???
????????? ??????? ??? ?????? ??? ??? ??????? ?????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??????????
????????????? ??? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????????, ?????????????? ?
??????, ??????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ? ??? ?? ?????? ?????????? ??
????????? ??? ??? ??????? ??????? ?????????????????? ?????????? ??? ? ?????? ?????????????, ?????
??????????, ?? ??????????? ?????????????? ??? ?????????? ??????????????, ??? ?????? ??? ??
????????????????? ?????????? ??? ?????????????????????? ??? ??????? ??????? ?????? ?????????????, ?????
????????? ??????????, ?????????????? ??? ??????????????, ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ??
????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ??? ??????????????????, ?????? ??? ??? ?????????????????
????????????????? ?????????????? ?????????????????? ??? 5 % ???, ???' ?????????? ?????, ??? 10 % ???
????????????????????? ?????????????? ?????? ??? ??????????????, ???' ?????????????? ?? ?? 5000 ?????, ??????
??? ? ?? ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ? ?????????????? ?? ???????
?????????

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

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