

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

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

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

„????????????? ?????????? — ???????? ?????????? ?? ?????????? — ??????? 63 ??? ? 65 ???  
— ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? — ?????????? ??????,  
????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? — ?????????? ?????? ?????????? — ??????????  
????????? ?? ?????????? ?????? — ?????????? ?????? ?????????? ? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??????  
????????? — ??????????, ?????????? ?? ?????????? ?????? — ?????? ?? ?????????? ?????????? ??????  
?? ?????????? ?????? ??????“

?? ??? C?394/20

? ?????? ????????????, ?????????? ?? ?????????? ??? 267 ??? ??  
Finanzgericht Düsseldorf (????????? ?? ??????????, ??????????) ? ??? ?? 20 ??? 2020 ?,  
????????? ?? ??? ?? 18 ????? 2020 ?, ? ?????? ?? ?????????? ?? ???

**XY**

?????

**Finanzamt V,**

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

?????? ?? ?: E. Regan (?????????), ?????????? ?? ????????, K. Lenaerts, ?????????? ??  
????, ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??????, C. Lycourgos, ?????????? ??  
????????? ??????, I. Jarukaitis ? M. Illeši?, ????,

????????? ??????: J. Richard de la Tour,

?????????: C. Di Bella, ????????????,

????????? ?????????? ? ?????????? ??? ?? ?????????????? ? ? ?????????? ?????????? ?? 9  
?? 2021 ?,

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

– ?? XY, ?? R. Weller, Steuerberater,

– ?? ?????????? ????????????, ?? J. Möller, R. Kanitz ? S. Costanzo, ? ?????????? ??  
???????????,

– ?? ?????????? ????????????, ?? M. J. Ruiz Sánchez, ? ?????????? ?? ????????????,

– ?? ?????????? ????????, ?? W. Roels ? B.?R. Killmann, ? ?????????? ??  
???????????,

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

?????????? ?? 16 ?????????? 2021 ?,,

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

???????

1 ??????????????? ??????????? ?? ?????? ?? ??????????? ?? ??????? 63 ??? ? 65 ????.

2 ??????????? ? ?????????? ?? ??????? ?? ????? XY ? Finanzamt V (????????? ?????? V, ???????) ?????? ?????????????? ?? ?????? ????? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ???????.

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

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ? ?????? ??????????), ? ?????????? ??, ??????????? ?? 27 ??????? 1997 ?. (BGBI. 1997 I, ???, 378), ??????? ? Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ??????????) ?? 23 ??? 2017 ?. (BGBI. 2017 I, ???, 1682) (?????? ?-?????? „ErbStG“), ?????????? ? ??? 1 („????????? ??????“):

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

1. ??????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ?????;

2. ???????? ????? ??;

[...].

4 ??? 2 („????? ?????? ??????????“) ?? ErbStG ????:

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

1. ? ?????????? ?? ??? 1, ??????? 1, ????? 1—3 — ?? ?????? ??????????, ?????????? ?????????? (????????????? ?????????? ?????????), ?????? ??? ??????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ?????????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????, ??? ?????????? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? (???? 9), ? ?????? ????. ?????? ????:

a) ?????????? ??? ? ?????????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ??????????;

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

[...]

3. ??? ?????? ??????? ??????, ?????? ??? ?? ??????? 3 ?? ?????? ?????? — ?? ?????????? ?????????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?????? 121 ?? Bewertungsgesetz [????? ?? ??????????] (????????? ?????? ???????).

[...].

5      ??? 3 ?? ErbStG („?????????? ?? ??????? ? ?????? ?? ?????“) ?????????? ?  
????????? 1:

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

1.      ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? [...], ?? ?????? ?? ????? [...] ??? ??  
????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ??? (???? 2303 ? ?. ?? Bürgerliches  
Gesetzbuch [????????? ??????], ? ?????????? ?, ?????????? ?? 2 ?????? 2002 ?. (BGBl.  
2002 I, ??? 42 ? ??????? ? BGBl. 2002 I, ??? 2909 ? BGBl. 2003 I, ??? 738), ??????? ??-  
?????? „BGB“);

[...].

6      ??? 9 ?? ErbStG ????????, ?? ??? ?????????? ?? ?????????? ? ?????? ?? ??????  
????????? ??????? ?? ??????? ?? ??????????????.

7      ??????? ??? 10 („????????? ?????????? ?? ??????????“) ?? ErbStG:

„(1)      ?????????? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????????????, ???  
????????? ?? ??? ?????????????? ?? ? ?????????? ?? ?????????? ?????????? [...]. ? ?????????? ??  
??? 3 ?????????????? ?? ??????, ??? ?? ???????, ?????? ?? [...] ?????????? ?? ??????  
????????? ??????????, ?????????? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ???  
?????, ?? ?????????? ?????????????? ??????????, ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????  
????????? ?????????? 3—9. [...]”

[...]

(5)      ??? ?? ?????????? 6—9 ?? ?????? ????, ?? ??????? ?? ?????????? ?????????? ??????????  
????????? ?? ?????????? ??? ?????????????? ??????????????:

1.      ??????? ?? ?????????????? [...];

2.      ???????????, ??????????? ?? ??????, ??????? ? ?????????? ?????????? ??????? ??  
????????? ?? ??????????? ?? ?????????? ??? [...]”;

„(6)      ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ? ??????????, ?????? ??? ??????????????  
????? ?? ?????????? ?? ??????????, ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????.  
?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? (???? 2,  
????????? 1, ??? 3 [...]), ??? ?????????? ? ??????????, ??? ??? ?????????????? ??????????  
???? ??????????, ?????????? ?? ?????????? [...]

[...].

8      ??? 15 („????????? ??????“) ?? ErbStG ??????????:

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

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

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

2.      ?????? ? ??????????? ???,

[...].

9      ??? 16 („????????? ???????????“) ?? ErbStG ????:

„(1)    ? ?????????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? (???? 2, ??????? 1, ????? 1 ?  
????????? 3) ?? ? ?????? ??????????, ??????????:

1.    ?? ?????? ? ??????? — ? ?????? ?? 500 000 EUR;

2.    ?? ??? ? ?????? ?? ???? I, ????? 2 ? ?? ?????? ?? ??????? ????? ?? ??????? ?? ???  
I, ????? 2 — ? ?????? ?? 400 000 EUR;

[...]

(2)    ? ?????????? ?? ?????????? ??????? ?????????? (???? 2, ??????? 1, ????? 3) ??????  
?? ?????????? ?????????? ?? ??????? 1 ?? ?????????? ??????. ?????????? ?? ??????????  
????????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????  
???? ? ??? ?????? ???????, ????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ???????, ??  
????? ?????????? ??????, ????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ???????, ??  
????????? ?? ?????? ????? ? ?????? ?? ?????? ?????, ? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????  
????? ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????  
????????????? ?? ?????????? ?? ??-????? ????? ?? ?????? ?????? ?????? ??? ?????????? ??  
?? ?????? ??? ????? ??-????? ???.

[...].

10     ??? 37 („????????? ?? ??????“) ?? ErbStG ?????????? ? ??????? 14:

„[...] ? ??? 16, ?????????? 1 ? 2, ? ?????????? ?, ? ??? 25 ??? 2017 ?, ?? ?????????? ??  
????????? ?? ??????????, ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??  
24 ??? 2017 ?..“.

11     ??????? ??? 121 („????????? ?? ??????“) ?? Bewertungsgesetz (????? ??  
?????????), ? ?????????? ??, ?????????? ?? 1 ??????? 1991 ?. (BGBl. 1991 I, ???, 230),  
?????? ?? ?????? ?? 4 ??????? 2016 ?:

„????????? ?? ??????? ?:

1.    ?????????? ??? ? ?????? ?????? ?????? ??????;:

2.    ?????????? ??? ? ?????? ?????? ?????? ??????;:

[...].

12     ??? 2303 („????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ???????????. ?????? ??  
????????? ???“) ?? BGB ?????????? ? ??????? 1:

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

13     ??? 2311 („????????? ?? ??????????“) ?? BGB ????:

„(1) ?????????? ?? ?????????? ??? ???? ??????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??  
?????????? ?? ?????????? ??? ???? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? [...].

(2) ?????????? ?? ?????? ?? ????? ??????????, ??? ? ??????????, ??? ?????????? ??  
?????. ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????“.

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

14 ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??, ??? ???? ???? ???? ?  
?????. ?? ? ?????? ?? E, ??? ?????????? ?????????, ??? ???? ???? ???? ???? ?  
????? ?? 12 ?????? 2018 ?.

15 ?????? ? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ???? ???? ???? ???? ?  
????????? ?? ???? ???? ?????. ?? ? ?????? ?????????, ? ??? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ?  
?? ??? ?????????? ?????????, a ?????????? ? ?????? ?? ??? ?????? ?? ???? ?  
????? ?? ??????????.

16 ??? ?????? ?? ??? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ???? ???? ???? ?  
????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ?  
000 EUR ? ?? 2 850 000 EUR ??? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? . ?  
????????? ?? ??? ?? ?????????? ?????? V ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ???? ?  
????????? ?? ??? 43 % ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ???? ?  
????????? , .. ??? ?? ?????? ?? 1 956 500 EUR, ?? ??? ?????????? ?? ?????? ?? ???? ?  
?? ?????????? , ?????????? ?? ??? ?? ?????????? , ??? ?????????? ?????? ?? ?????????? . ??  
????????? , ?? ?????????? ?? ??? ?? ?????????? , ??? ?????????? ?????? , ?????????? ?? ???? ?  
????? ?????? ?????????? , ?? ?????????? , ?? 4 970 000 EUR, ?????? ?????????? ?? 43 % ??  
????????? ?? ?????? ?????????? ?? ???, ? ?????? ?? 11 592 598,10 EUR, ?????? ?????????? ??  
????? ?? ?????? ?? ??? ?????? ?? ??? ???? ???? ???? ?

17 ?????? ?????? V ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ???? ?  
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? 642 333 EUR. ??? ???? ???? ?  
????????? ?? ?????? , ?????? ?? ???? ?????. ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????? ??  
????? ?????????? ?????? ?? ?????? , ?? ?????? ?? ?????? ?? 10, ?????? ?? 6, ???  
????????? ?? ErbStG ??? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?  
????????? ?? ?????????? ?????? , ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ???? ?  
????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? 400 000 EUR, ?????????? ??  
????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? 16, ?????? ?? 1, ?????? ?? 2 ?? ErbStG, ?  
????????? ?? ??? 16, ?????? ?? 2 ?? ErbStG ?????? ?????? V ?????? ?????? ??????  
????????? ?? ??-????? ??????.

18 ? ?????????? ?? Finanzgericht Düsseldorf (????????? ?? ?????????? , ??????)  
????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? , ?? ??? ???? ???? ???? ?  
????????? ?????????? , ?????????? ?? ??? 16, ?????? ?? 1, ?????? ?? 2 ?? ErbStG, ? ?????? , ??  
????????? ?? 2 ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? . ?????? ?????? ?? ?  
????? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?? ???? ?????? ?????? ?? ?  
????? ?????? ?????????? , ?????? ?? ?????? ?????? , ?????? ?? ?????? ?? ???? ?

19 ?????????? ?????????? ?????? , ?? ?????????? ?? ?????? , ?????? ?? ?????????? ??  
????? ?? , ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? 16, ?????? ?? 2 ?? ErbStG ? ??? 10,  
????? ?? 6, ?????? ?????? ?? ??? , ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????? ??  
????? ?????? ?????????? , ?????? — ??? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ?? ???? ?  
????????? — ??? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? , ?????? ?????????? ??

????? ?????????????? ??? ??????? ?????????????????? ? ???????? — ?? ? ?????????????? ?  
???? 63, ??????? 1 ??? ? ? 65 ???.

20 ?? ?????? ????, ??? ??????????? ???????, ?? ??????????? ???????, ?? ?????????????? ?????????? ???????  
???? 16, ??????? 2 ?? ErbStG, ?? ?? ??????? ? ??????? ??????? ?? 8 ??? 2016 ?,  
Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). ?? ????????, ?? ??????? ??????? ????? ??????????? ?  
????????? ??? 37, ??????? 14 ?? ErbStG ??? ?????????? ?? ?????????? ? ??????? ??  
?????, ?? ?????? ?????????? ??????? ? ??????? ???? 24 ??? 2017 ?, ?? ???????  
??????????, ?????????? ???? 16, ??????? 1 ErbStG, ?? ??????? ?? ?? ??????? ??? ??,  
????????? ? ?????????? ?? ??????? 2 ?? ??? ??????????. ?????????? ?????????? ???????  
??? ??????? ??? ?????? ?????? ?????? ???? 63, ??????? 1 ??? ? ???  
65 ???, ????? ?? ?????????? ?? ???.

21 ?? ?????? ????, ?????????? ??????? ?? ??????? ?? ?? ??????? ???? 10,  
?????? 6, ????? ??????? ?? ErbStG ? ??????? ?? ??? ??????????.

22 ?? ??????? ?? ?????????? ??????? ???? ?? ?????? ????? ???????????, ??????? ??  
????????? ???????????, ??????? ????? V ?????? ???? ????? ??????????? ?????,  
????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????. ?????? ?????????? ??????????? ???? ?? ???????  
???? 10, ??????? 6 ?? ErbStG ?? ?????? ?????????????? ?? ??????? ??????????? ??  
?????????, ??? ?????? ?? ?????????? ?? ??? ?????????? ???????, ? ?????????? ??  
???? 10, ??????? 5 ?? ErbStG, ?????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ??????? ??  
?? ??? ???? ??????????.

23 ?? ???????, ?? ??????? ?????????? ?? Bundesfinanzhof (????????? ??????? ???,  
????????) ?????????????? ??????, ?????????? ?? ??? 10, ?????????? 6 ?? ErbStG ? ??????? ??  
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??? ???????, ?????????? ???? ?? ??  
????? ?? ?????? ??????? ?? ?????????? ???????, ?????????? ?? ?????????? ??????? ?  
???????????. ? ?????????? ?? ??? ?????? ?????? ??????? ???????, ?? ?????????? ???  
2311 ?? BGB ?????????? ??? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ???  
?????? ?????? ?????????????? ??????, ? ???-????? ?????????? ??????.

24 ??? ?????????? ???????, ?? ??? ?? ?????? ?? ??????? ?? ?????????????? ???  
????????????? ?? ??????? ?????????? ?? ?????(?) ?????????????? ??? ???????  
????????????? ?? ???????, ??? ?????????? ?? ??? ?? ?????? ?? ?????????? ??????????  
????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ???????, ?????? ?? ??? ?? ??????? ??  
????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ???????, ???????  
?? ?????????? ??????, ??? ?????????? ?????? ???????, ?? ?????????? ??? 10, ??????? 5,  
????? 2 ?? ErbStG.

25 ??? ??? ?????????? Finanzgericht Düsseldorf (????????? ???, ??????????) ??????  
?? ??? ?????????????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??????:

„1) ??? ?? ??? 63, ??????? 1 ? ??? 65 [????] ?? ?? ??????? ???? ?? ??  
????????? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?? ??????  
????? ???????????, ????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ?? ??  
????????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ??????????  
??????????, ????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????, ?? ???-????? ??????, ?????? ??  
????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ???  
????????? ?????????????? ?? ??? ?????? ?????? ??????, ?? ?????????? ?????????? ??????? ??  
????? ???????, ??? ??? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ???  
????????? ?????????????? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ???

2) ?????? ?? ??? 63, ??????? 1 ? ??? 65 ??? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ??  
????????? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ??????  
????? ????????????, ????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ??????????, ?? ??  
????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ??????????  
?? ?????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????, ?????? ??  
????? ?? ??????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ??  
????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ??????????  
????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????????? ??  
????? ?? ??????, ?? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?? ?????? —  
????????????? ?? ?? ?????????? — ? ??? ?????????? ?? ?? ?????????? ??????????????????  
? ?????? ?????? ??????“.

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

?? ?????? ???

26 ? ??????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ????? ?? ?? ?????????? ???  
?????? 63 ??? ? 65 ??? ?????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?? ?????????? ?????? ?????? ??????  
?? ??????? ?????? ??????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????????, ??????? ??????  
? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????, ?????????? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????,  
????? ??? ?????? ?? ??????? ??? ?????? ????? ??????????????, ??? ?????????????? ???  
????????????? ??? ?????????? ?????????????? ? ??? ?????????? ??????, ?????????? ??????????  
????? ?????????? ?????? ?? ?????????? — ? ?????????? ? ?????????? ??????????, ???  
??? ?? ??? ???????, ??? ??? ?????? ?????? ??? ?? ??????? ?? ??? ?????? ??? ??????????????  
?? ??????? ?????????? ? ?????????? ?????? ?????? — ??? ???, ?????????????? ??  
?????, ??? ????? ??????????, ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ? ?????? ?????? ??????,  
????????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ???.

27 ?????????? ??????????? ?????????? ?? ??? ????? ?????? ?????????? ?????????? ? ??  
?????????????? ?? ?????????? ??????, ?? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ???  
????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????, ??-????????? ?? ?????????? ??????  
????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?? (???. ??-????????? ??????? ?? 23  
????????? 2006 ?, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, ?. 36 ? ??????????  
????????? ???????, ?? 3 ??? 2021 ?, Promociones Oliva Park, C?220/19, EU:C:2021:163, ?. 73  
? ?????????? ?????? ???????, ? ?? 29 ??? 2021 ?, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö  
(??????, ?????????? ?? ??????), C?480/19, EU:C:2021:334, ?. 25 ? ?????????? ??????  
?????????).

28      ???? 63, ??????? 1 ???? ?????????? ????. ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????  
????? ?????????? ?????? ? ?????? ?????????? ?????? ? ?????? ??????.

29 ????????, ??????? ?? ????????????????, ????? ?? ?????? ? ?????????????? ??  
????????????? ?? ??????????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?????? ???, ?????? ? ??????? ??  
?????????? ?? ?? ??????????? ?? ?????????? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ??  
??, ? ??????????? ?? ??????????, ??? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????????? ??  
????????? ??? ? ??? ?????? ?????? ?????? (??????? ?? 26 ??? 2016 ?,, ???????/??????,  
C?244/15, EU:C:2016:359, ?. 25 ? ?????????? ??????? ???????).

30      ??????????????, ??? ????? ??????? ?????? ?????? ???? ?????? ?????? ?????? ??????????????  
????????????? ??????????, ????????? ?? ?? ?????? ??????????, ?????????????? ?? ????, ?????  
??? ??????? ?? ??????? ?? ?? ? ?????? ???? ???????, ? ?????????? ???? ?, ????, ?????? ????  
? ?????? ????. ?? ????. ?? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????? ??????????, ??? ?????? ????

? ?????????? ?????? ? ??????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ?????? 63, ???????? 1  
????.

31    ?????? ??? ?????? ?? ?? ??????? ?????? ?????? ?????????? ??????, ?????? ? ??????  
?? ?????????? ?????? ? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? ??  
????????????? ?????? ?????? ?????????? ??????, ?????????? ?????? ?????????? ??  
????????? ?? ??????? ?? ??? 63, ??????? 1 ??? ? ??? ? ???, ??? ?????? ?????????? ??  
? ??????????.

? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ??? 63 ????

32    ?? ?? ?????? ?? ????????????, ??? ??????, ?????????????? ?????????? ??  
????????? ?? ??????, ?????? ? ??????, ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????? ?? ???, ?????? ?? ??????, ?????????? ?? ?????????? ??????, ? ?????? ??  
????? ?????????? ?????? (?????? ?? 17 ??????? 2013 ?, Welte, C?181/12,  
EU:C:2013:662, ?. 23 ? ?????????? ?????? ??????).

33    ? ?????????? ?????? ?????????? ?? ??????? ?????????? ?????????? ??????  
?????? ??????????, ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? ??????  
????????????? ? ?????????? ? ??? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????????? , ???  
????????????? ?????????? ? ??? ?????? ?????? ??????, ?????????? ?????????? ??????  
????????????? ?????? ??-????? ?? ???, ?????? ?????? ?? ?? ???????, ??? ??? ??? ??????  
????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??????. ??????  
???? ??????? ?????????? ?? ?????????? ??? ???, ?????????? ?????? ?? ???????, ?????  
????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??????  
????????????? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??????  
????????????? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ??????  
????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??????.

34    ?????????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??? ?? ?????????? ?? ??????? ?????? ??????  
????????????? ?????? ?????????????? ???, ??-????? ?? ??? ?????? ?????????????? , ???  
????? ??? ?????? ?????? ?????, ? ?????????? ??? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
?????????????. ??? ??? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?? ??????????  
????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ???  
63, ??????? 1 ??? (?. ??-????????? ??????? ?? 17 ??????? 2013 ?, Welte, C?181/12,  
EU:C:2013:662, ?. 25 ? 26 ? ?????????? ?????? ??????).

? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ??????????  
????????? ??? 65 ????

35    ?? ??? 65, ??????? 1 ??? ???? ???? ???? ???? 3 ?? ??? ??????, ?? ??????????  
????? ?????? ?? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?????????? ??????  
????????? ? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?? ??  
????????????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??  
????????????? ?????????? ?? ??????.

36    ??? ??? ?????? ?????????? ??????????, ?????????? ?????????? ??? 65, ??????? 1, ????)  
????, ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? , ?????????? ??????????  
???? 65, ??????? 3 ???? . ? ??? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? ??????, ?? ?? ?? ???  
????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??  
?? ?? ?????? ?? ?????????? , ?????? ?? ?? ?????????? ?????? , ??? ?? ?? ?????????? ??  
????????????? ?????????? ?? ??? ?????? (?. ? ??? ?????? ?????? ?????? ?? 30 ??? 2016 ?,  
Feilen, C?123/15, EU:C:2016:496, ?. 26 ? ?????????? ?????? ??????). ? ??????????  
????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ??? ? ?????????? ?? ?????????? ??????????????.

? ? ?????????????? ? ??? ? ?? ? ? ?????????? ?????????????? ?? ? ?????????????? ? (??. ?  
???? ???? ???? ?? 22 ??????? 2018 ?, Huijbrechts, C?679/17, EU:C:2018:940, ?. 30 ?  
????????? ???? ????).

- ?? ?????????? ?? ?????????? ????????

37 ?? ?????????? ?????????? ????????, ?? ?????????? ?? ?????????? ????????, ?? ?????????? ???????,  
???????????????, ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ? ??????, ?? ?????????? ?????????? ????????.  
?????? ?? ?????? ?????????? ????????, ?? ?????????? ????????, ?? ?????????? ????????, ?? ?????????? ???????,  
???????????????, ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ? ??????, ?? ?????? ??????? ?? ?????? ??????  
???????????????, ?? ?????????? ??????, ?????????? ?? ? ????????, ?? ?????????? ????????, ?? ?????????? ???????????.

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

39 ?? ??? ?????? ?????????? ?? ?????? ????????, ?? ??? ?????? ??????? ?? ??? ? ???? ?????? ??????? —  
?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????? — ??????????????  
????????????? ????, ?? ??? ?? ?????????? ?????? ??? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ????, ??  
????? ??????, ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ???, ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??  
????????????? ?????? ????, ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????, ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ??  
?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????, ?? ?????, ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ??????, ??  
? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????  
????????? ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????  
????????? (??. ? ??? ?????? ?????? ?? 17 ??????? 2013 ?, Welte, C?181/12,  
EU:C:2013:662, ?. 51).

40 ???????, ???? ?????? ?????????? ?????????????? ??????????????, ?? ??? ?????? ??????, ? ?????????? ??  
????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ????, ???  
????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????, ?????????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??  
????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ??????, ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??  
????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????, ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ??  
?? ?????? ?????? ?????? ?????, ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??  
????????? ?? ?????? ??????, ? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????? ????, ?? ?????? ??  
????????? ?????? ?? -????????? ?? ?????? ?? 17 ??????? 2013 ?, Welte (C?181/12,  
EU:C:2013:662), ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??  
????????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??  
????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??  
????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??

41 ??? ?????????????? ???? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? 39 ??

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

42    ?????????? ?????? ?????????????? ?? ??????????, ?????????? ?????? ?? ?????? ?  
????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????, ?????????? ?? ???????, ?? ??????  
????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ??????  
????????? ?? — ??? ? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ??????????  
?????????, ? ?????? ? ??? ?????? ?????? ??????, ??? ??? ? ??? ?????? ?????????? ??  
?????????, ? ?????????? ?????? ???, ?????? ?? ?????? ?????? ?????????? ??? — ??  
?????????, ?? ?????? ?? ?????? ??????????????, ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????,,  
????????? ?? ?????????? ?????? ??????.

43    ?????? ??????, ?? ?? ?????? ?????? ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??  
????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??  
????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ??  
????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ??  
????????? ?? ?????????? ?????? ?? 17 ?????? 2013 ?, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, ?. 55).

44    ?? ?????????? ??????, ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ??  
????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ??????.

—    ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ??????

45    ?????????? ?????????? ???????, ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?? ??  
????????? ??-????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????? ??  
????????? ?????? ??????.

46    ? ??? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ???????, ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??  
?? ?????????? ?? ?????? ?? ??????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??  
????????? ?? ?????? ?? ???????, ? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ??  
????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??  
????????? ? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ??  
????? ?? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????

(??????e ?? 17 ??????? 2013 ?., Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, ?. 59 ? ?????????? ??????? ???????).

47    ???????, ???. ?? ??????? ? ???. 41 ?? ?????????? ???????, ??????????  
????????? ??????, ?? ? ??????? ?? ?????? ????? ???????????, ? ????? ?? ??????  
???????????, ??????? ?? ??????????? ?? ?????????? ? ??????? ?? ?????, ????? ??  
?????????? ? ??? 16 ?? ErbStG ????????, ????? ?????? ?????? ?? ??????????  
????? ?? ?????????? ?????????? ? ??????????, ? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????? ??  
???? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ????????????. ? ??????  
?? ????? ??????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ???????????, ?? ????? ??  
???? ?????????????? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????? ?? ?? ????? ??  
??????????, ??? ? ??????? ??????????, ? ??? ?????????? ?? ??-????? ????????  
????? ?? ?????????? — ? ??????? ?????????? ?? ?????.

48 ? ????? ??????? ?????????? ??? 16, ?????????? 1 ?? ErbStG ?????????????????? ??  
????????????? ??? ?? ??????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??????????, ?????? ??????????  
??????????, ?? ?????? ?? ?? ??????, ?????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????? ???.

49      ????, 16, ??????? 2 ?? ErbStG ??? ?????????, ?? ???????????, ????? ??????????  
 ????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ? ???????????, ?? ??????  
 ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????? ?? ?????????, ????? ?? ?????? ? ??????? ??  
 ?????????? ??????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ???????.

50     ???? ???? ?????? ??????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????? ??????  
????????? ?????? ??????????????, ?????? ?????????????? ???? ?? ??????????, ? ??????? ??  
????????????? ??????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ?????????????? ??  
????? ???? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ??????.

51      ?????? ???? ? ?????? ?? ???????????, ??????????? ? ?????? 36 ?? ?????????? ???????,  
?????? ?? ?? ???????, ?? ??? ??????, ?? ??? ?????? ? ? ?????????? ?? ???????  
????????????????? ?? ??????, ?????????????? ? ??? ?????? ?????? ??????. ?????????? ?????????? ??  
????????? ?????????????? ?????? ?????? ???????, ?? ??? ?????? ?????????? ? ??????  
?????? ?????????????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ??????  
?? ?????????????? ???, ?????????? ??? ? ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ???????.

52      ????? ? ??????? ?? ??? ?????? ?????? ? ??????????????? ?? ???????????, ???????????  
????????????????? ??, ?? ? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ???????????, ?????????? ?? ???  
?????????? ?? ?? ?????? ?? ??????? ??????, ?????? ??????? ?????? ?????? ???????????  
????????? ?? ???????????????, ?? ?????? ?????? ??????????????? ?????? ?????? ?????????? ?? ???  
????????? ??????????????? ?? ??? ?????????? ?????? ??????.

53    ?? ?????? ??????, ??????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ??  
????????? ?? ?????????????? ???, ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????????  
????????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????  
??????????????, ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????, ?????????? ?? ??????  
????????????? ????. ??-????????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????, ?? ??? ??????????????  
?????, ??????? ?? ??? ?????? ??????, ??????, ??????????? ?? ?????? ?????????????? ????,  
????????? ?????????????????? ?????????? ?? ??????, ?????????? ?? ??????  
????????????? ??????????, ?? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ??????????,  
????????? ?????? ?????????? ?? ??????.

54      ?????? ???????, ?? ?? ??????? ?? ??????????????????, ?????? ? ??????? ?? ??????????

? ??????? ? ????????, ??????? ?? ??????, ?? ?????? ? ??????????? ??????? ?? 17 ????????  
2013 ?, Welte (C181/12, EU:C:2013:662), ??????? ?????? ??????????? ? ????????  
??????, ??????????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??? 63, ??????? 1  
????, ??????????? ?? ??????????? ?????? ?????? ????? ??????????? ?? ???????  
??????????, ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ???????????  
??????, ? ??????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ??????????  
??????.

55 ??? ??? ?????? ?????????? ?? ?????? ??????? ?? ?? ????????, ?? ??????? 63 ??? ?  
65 ??? ?????? ?? ?? ??????? ? ??????, ?? ??????? ?????? ?????? ?? ??????? ?????? ??????  
?????? ??????????? ?? ??????? ?????? ???????????????, ??????? ?????? ?????? ??????? ??  
?????????? ?? ?????????? ?????, ??????? ?????? ?? ?? ??????????? ?? ???????, ??????? ??  
?????? ?? ??????? ????? ???????????????, ??? ?????????? ?????? ??????????????? ??  
????????? ??????????? ?? ?????? ?????? ???????, ?????????? ?????????? ?????? ??????????? ??  
?????? ?? ??????? — ? ?????????? ?????????? ???????????, ?????? ??? ?? ???  
??????????, ??? ??? ?????? ?????? ??? ?? ??????? ?? ??? ?????? ??????????????? ??  
????????? ??????????? ? ?????????? ??????? — ??? ???, ??????????????? ??  
??????, ????? ???????????, ??????????? ?? ??????? ?????????? ?????? ?????? ???????,  
????????????? ??????? ??????????? ?? ??????? ??????????????? ???.

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

56 ? ?????? ?? ?????? ??????????? ??????????? ?? ??????? ?????? ?? ?? ??????? ??  
?????? 63 ??? ? 65 ??? ?????? ?? ?? ??????? ? ??????, ?? ?? ??????? ?????? ??????  
?? ??????? ?????? ?????? ??????????????? ?? ??????? ?????? ???????????????, ??????? ??????? ??  
? ?????? ?? ??????????? ?? ?????????? ?????, ??????? ?? ?? ??????????? ?? ???????,  
????? ?? ??????? ?? ??????? ?????? ???????????????, ??? ??????????????? ??  
????????????? ??? ?????????? ??????????????? ? ?????? ??????? ???????, ???????????????, ??????????  
??? ?????????? ???, ?? ?????????? ?? ?????????? ??? ??????????????? ? ??????????????? ??  
?????????? ?? ???????????, ??????? ??? ??????????????? ?????? ?? ?????? ??????????????? ?  
????? ??????, ??? ??? ?????? ?????? ??? ?? ??????? ?? ??? ? ??? ??????????????? ??  
????????? ??????????????? ? ?????????? ???????.

57 ?????? ?? ???????????, ?????????? ? ?????? 27—30 ?? ?????????? ???????, ?????? ??  
?? ??????? ??? ?????? ??????????? ??????? ?????? ??????????????? ??????????????? ??  
?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ??? 63, ??????? 1, ??? ? ??? ? ???, ???  
?????? ??????????? ? ??????????.

?? ?????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ??? 63 ???

58 ?????? ?? ?????????? ? ?????? 32 ?? ?????????? ???????, ? ?????? ?? ???????????  
?? ???????, ??????????????? ??????????? ?? ?????????? ??????????? ?? ???????, ??????? ?  
??????, ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ???, ??????? ??  
????????? ???????, ?????????? ?? ?????????? ???????, ? ?????? ?? ?????? ??????????????? ???????.

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

60    ??? ??? ??????????? ?? ??? ????? ???????, ?????? ??????? ??????????????? ??  
?????????? ?? ?????? ?? ??????????????? ?? ?? ??????????? ???????????????, ?????????? ??  
?????????? ?? ??????, ?????? ??????????????? ?? ??????????? ?? ?? ??????????????? ?? ??????????  
?????????? ?? ??????, ? ??????? ?? ??????????????? ?? ?????? ??????????????? ?? ?? ??????????? ??  
?????????? ?? ??????, ?, ?? ?????? ??????????????? ?????? ??????????????? ?? ?? ??????????? ?? ??  
?????????? ?? ??????, ?? ??????? ??-?????? ??????? ?? ?????? ???????????????, ??? ?????? ?? ??  
????? ?? ??????? ?? ???????, ?? ??????????????? ?? ?????? ??????????????? ?? ?? ??????????? ?? ??  
???????????. ??? ??? ????? ??????????? ?????? ?????? ?????? ??????????????? ?? ?? ???????????  
?????????????? ??????????????? ??????????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ?? ??????????? ?? ??  
63, ?????????? 1 ??? (??.. ?? ?????????? ??????? ?? 11 ?????????? 2008 ?, Eckelkamp ? ??.,  
C?11/07, EU:C:2008:489, ?. 45 ? 46).

?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ?? ??????????  
????????? ??? 65 ????

61    ??? ??? ??????????? ?? ??? ??????? ?? ?? ??????? ?????? ??? ??????????????? ??????????????? ??  
?????????? ?? ??????? ?? ??????? ?????? ?? ??? ?????? ??????????? ?? ?????? ?? ?? 65, ??????????  
1, ??????) ??? ?, ? ??????????? ?? ??????????? ?? ?????? 35 ? 36 ?? ??????????? ???????  
???????????, ??? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ???????????, ?????? ?? ?? ???????????  
??????, ??? ??? ????? ??????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??? ?????? ?????? ?? ??????????? ??  
? ? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ??? ?????? ??? ? ??  
?????????? ??????????????? ?? ??????????????? ?.

-    ?? ??????????? ?? ??????????????? ???????????

62    ?????? ?? ?????? 37—39 ?? ??????????? ???????, ??????? ??????? ?? ??????? ??????? ??  
???????????, ?????? ?? ??????????? ?????? ?? ??????????????? ?? ???????, ?? ???????????  
?????? ??????????? ??????? ??????????? ?????? ??????????????? ?????? ???, ??? ??????? ??  
????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?????? ?????? ??????? ???????, ? ??????????????? ??  
????, ??? ??? ?? ?????? ??? ?????? ?????? ?????? ??????? ?? ??????????? ???????.

63    ????? ??????? ?? ??? ?? ??????? ?? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ???????????????  
???????????, ?? ?? ??????? ?? ??????????? ???????, ?????? ?? ??????? ?? ??????????? ??  
?????? ?? 11 ?????????? 2008 ?, Eckelkamp ? ??.. (C?11/07, EU:C:2008:489), ? ?? ??????? ??  
?????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?????? ?????? ??????? ???, ?????? ?? ?? ??????? ?? ?????  
????? ????????????, ????????????, ??????? ?? ??????????? ?????, ?????? ?? ?????? ?????? ?????  
? ??????????? ?? ?????? ?????? ??????????????? ?? ???????, ?????? ?? ??????? ?? ?????? ?????  
???????????.

64    ?????????? ??????????? ?? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ???????, ???????????????,  
????????? ?? ??????????? ?? ??????, ??? ??????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ??????  
?????????????? ?? ???????????, ?????? ?????? ??????????? ??????????? ??????????? ?? ?????? ??  
????? ??????????? ?? ??????? ?? ???????????.

65    ?? ??????????? ?? ???????, ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ??????????????? ??  
?????????? ?? ???????????, ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ???????, ??? ??????????????? ??  
?????????? ???????????, ?? ??????? ?? ??????????? ??????? ???????????.

-    ?? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ??????????????? ?? ?? ???????????

66    ?????? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ?? ?? ??  
??????????, ?? ?????? ?????, ? ??????????????? ?? ?? ??????????? ??????????????? ??

?????????? ?? ??????.

67    ?????? ?? ?????????? ? ?????? 46 ?? ?????????? ???????, ?????????????? ??  
????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ??????? ?? ?????????? ??????????????  
????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ??????? ?? ?????????? ??? ??,  
????? ?? ?? ??????? ?????? ???????, ? ?????????? ?? ?? ??????? ?????????? ?? ??????  
????? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ??????  
????? ?????????? ?? ?????????? ??????? ???????, ??? ?????????????????? ?? ??????  
????? ?????? ?? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ?? ?????????????? ??????? ??????.

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

69    ?????????? ???????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????????  
?????? ???????, ?????? ?? ??? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ??????  
????????????? ?? ?????????? ???????, ??????? — ??? ??????????  
????????????? ??????? ? ?????? 104 ?? ?????????? ?? — ??? 10, ?????????? 6 ?? ErbStG  
????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ???????, ??????? ??? ?????????? ???????,  
??? ??? ??????? ?? ??????? ?????? ???????????????, ??? ?????????? ?? ??????  
????????????? ??? ??????? ?????????????????? ?? ?????????? ???????????, ?? ?? ??? ???????,  
????? ?? ?????? ?? ?????? 64 ?? ?????????? ???????, ??? ?????????? ??????? ??????? ??????  
????????????? ??????? ? ?????????? ?? ?????????????? ???, ?? ?????????? ?? ??????  
????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????  
????????????? ?? ??? ?? ?????????????? ???, ??? ?? ?????????? ?????????????? ??  
????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ???????.

70    ?? ?????? ????, ?????????? ?????????? ???????, ?? ?????????? ?????????? ???  
????????????? ?? ?????????? ?????????????? ??? ?? ??? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ??  
????????????? ?? ?????????? ?????????? ??????? ???????, ?????? ?????????? ??  
????????????? ??????? ? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??  
C?479/14, EU:C:2016:412, ?. 65).

71    ?????? ?????? ?? ?? ???????, ?? ?????????? ?????????? ?? ??????? ?????? ??  
????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????????? ??????? ???????, ?????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
?????? ??????. ? ???????????, ?????????? ???????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????????? ???????, ?????????? ??? ?????????? ???????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????????? ???????, ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????????? ?? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????? ?????????? ???????, ?? ??????? ?? ??????  
?? ??? ??????? ??????? ?? ??? ?? ?????? ?????????????? ? ?????? ?? ?????? ?????????? ??????  
?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??????? ??????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ??????  
?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??????? ??????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ??????  
?? ?? ?????? ?????????? ?? 8 ??? 2016 ?, Hünnebeck, C?479/14, EU:C:2016:412, ?. 66 ?  
????????????? ???????, ? ?? 22 ??? 2017 ?, Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, ?. 70).

72    ?????????? ??? ?????? ?????? ???????, ?? ?????? ?????????? ?????????? ??  
??????????, ?? ?? ?? ?????? ??????? ?????????? ?? ??????????????, ?????????? ??  
?????????? ???????, ???-????? ?? ?????????? ?? ?? ??????????, ?? ?????????? ?? ??????????  
?????? ?? ??? ?? ??? ??????? ?? ?????????????? ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??  
?? ?????????????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ??

?????????? ?? ??????????? ?????? ? ??????? ???????, ??????? ?? ????, ? ?????? ???  
????????? (?????? ?? 22 ????? 2010 ?, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, ?. 41 ?  
????????? ??????? ???????).

73 ??-??????, ????? ??????? ?????????????? ?????????????? ? ?????????? ?? ??????????  
?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????????  
????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ??????????—????? ?????? ?? ???  
????????? ?? ?????????? ???????????. ??? ??? ??????????, ?? ?? ?????????? ??????????  
????? ?????????? ?? ?????????? ?? ???????, ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ??????,  
????????? ??????, ?? ????? ?????????? ?? ??????? ?????????? ??????, ??????? ??  
?????????????, ?? ??? ?? ?? ?????????? ?? ???????????, ?????????? ?? ??????? ???,  
????????????? ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ??????,  
????? ?? ????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????  
????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ??????, ?? ?????????? ?? ??????????  
????? ?????????? (?. ??-????????? ??????? ?? 11 ???????? 2008 ?, Eckelkamp ? ??.,  
C?11/07, EU:C:2008:489, ?. 67 ? 68, ?? 11 ???????? 2008 ?, Arens-Sikken, C?43/07,  
EU:C:2008:490, ?. 64 ? 65 ? ?? 22 ????? 2010 ?, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, ?. 42).

74 ??????? ?????? ?????? ??????? ?? ??? ?? ?????????? ?? ?????????????? ??  
??????????, ?????????? ?????????? ?? ??????? ???????, ?? ?? ?? ??????? ??  
????????????? ?? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ??, ??-????????? ?? ?????????? ??  
????????? ?????????? ??????? ?????????? ?? ??????? (?. ??-?????????  
?????? ?? 22 ????? 2010 ?, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, ?. 43 ? ?????????? ??????  
????????).

75 ???? ?????, ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ??? 63,  
????????? 1 ????, ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?? ??????????  
?????????????, ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????????????,  
????????? ??? ?????????? ?????, ?? ??? ?? ????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ??  
????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????, ??? ? ?????????? ??  
????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????????? ??  
????????? ?????? ?????????????? ?????, ????? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ??????????

76 ??? ??? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?? ???????, ?? ??????? 63 ??? ? 65 ???  
?????? ?? ?? ??????? ? ??????, ?? ?? ??????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ???????  
????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ???????????, ??????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????????  
?? ?????????? ?????, ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ???????, ?????? ??? ?????? ??  
????????? ??? ?????????????? ?????, ????? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ??????????  
????????????? ? ??? ?????? ?????, ???????????, ?????????? ??? ?????? ?? ?????????? ???, ??  
????????? ?? ?????????? ??? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????????,  
????? ??? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??? ??? ??? ???  
????? ??? ?? ?????????? ?? ??? ? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ???  
????????? ?????? ??????? ?????? ?? ?????????????? ?????.

**?? ?????????? ???????**

77 ? ?????? ?? ???????????????, ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????????? ??????????  
???? ??????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ??? ??????????  
??????????, ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????. ??????????,  
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ???, ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????????  
??????, ?? ?????????? ?? ??????????????.

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

1) ??????? 63 ??? ? 65 ??? ????? ?? ?? ??????? ? ??????, ?? ???????  
?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????????? ?? ?????? ??????  
?????????????, ??????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????,  
????????? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????, ?????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????  
?????????????, ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??????????????  
? ??? ?????? ??????, ?????????? ?????????? ?????? ?????????????? ?????? ??  
????????? — ? ?????????? ?? ?????????? ??????????, ?????? ??? ?? ????? ??????????,  
??? ??? ?????? ?????? ??? ?? ?????? ?? ??? ?????? ?????????????? ??? ??????????  
????????????? ? ?????????? ?????? ?????? — ??? ????, ?????????????? ?? ??????,  
????? ??????????, ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? ??????,  
????????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ???.

2) ??????? 63 ??? ? 65 ??? ????? ?? ?? ??????? ? ??????, ?? ?? ???????  
?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????????? ?? ?????? ??????  
?????????????, ??????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????,  
????????? ?? ?? ?????????? ?? ??????????, ?????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?????  
?????????????, ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ??????????????  
? ??? ?????? ??????, ??????????????, ?????????? ??? ?????????? ?????, ??  
????????? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ???  
?????????????, ?????? ??? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ???  
?????, ??? ??? ?????? ?????? ??? ?? ?????? ?????? ?? ??? ? ??? ?????????????? ???  
????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????? ??????.

???????

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