

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

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

??? 19?? ????????????? 2018 (*)

«???????????????? ?????????? – ?????????? ????????????? – ?????? 107, ????????????? 1, ??? – ?????? ?????????????? ?????????? – ?????????? – ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????????? – ?????????? ??? “????????????? ?????????????” – ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? – ??????????????????»

????? ?????????? C-374/17,

?? ?????????????????? ?????????? ?????????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?????????? 267 ?????, ??? ?????????? ?? Bundesfinanzhof (????????????????? ?????????????? ??????????????, ??????????) ?? ?????????? ??? 30?? ?????? 2017, ? ?????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? 21 ?????????? 2017, ??? ?????????? ??? ??????

Finanzamt B

?????

A-Brauerei,

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

Bundesministerium der Finanzen,

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

????????????????? ??? ?????? K. Lenaerts, ?????????, R. Silva de Lapuerta, ?????????????????, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (????????????????), ?. ?????????, F. Biltgen, K. Jürimäe ??? ?. ?????????????, ?????????????? ?????????????, M. Ileši?, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund ??? S. Rodin, ???????????,

????????? ??????????????????: H. Saugmandsgaard Øe

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

????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ??' ?????????????????? ?????????????????? ??? 11?? ?????????? 2018,

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

– ? A-Brauerei, ?????????????????????? ??? ?????? K. Naeve ??? B. Pignot, Rechtsanwälte, ??? ??? ??? K. Seiferth ??? C. Tillmann, ?????? ??? ??? ??? A. Linn, Steuerberater,

– ? ?????????????? ??????????????, ?????????????????????? ??? ??? T. Henze,

– ? ?????????????? ?????????????, ?????????????????????? ??? ??? K. Blanck-Putz ?????? ??? ??? ??? B. Stromsky ??? T. Maxian Rusche,

???? ?????? ??? ?????? ??????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?? ???????????
??? 19?? ????????????? 2018,

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

?????????

1 ? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? 107, ???????????
1, ?????.

2 ? ?????? ???? ?????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ??? Finanzamt B
(?????????????? ?????? ??? B, ??????????) (??? ?????: Finanzamt) ??? ??? A-Brauerei ?????????? ??
??? ?????? ??? ?? ???? ?????? ?? ??????????? ????? ?? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ???
????? ??????????????? ?????????? ? ?????? ?????????? ?? ????????????, ??? ??????????? ???????????????,
?????? ??? ??????????????? ?????????? ??? ???????????, ?? ?????????? ??? ?????????? ??????????
?????????????? ??? ??????????, ??? ?????????? ?????????? ??????????????? ??? ?????????????????? ??????
????????????? ??????? ??????????.

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

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

3 ?? ?????? 1, ?????????????? 1, ??? Umwandlungsgesetz (?????? ?????? ?????????????? ???
??????????), ?????? ?????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????? ??? ??????? ?????? (??? ?????: UmwG),
????????:

«?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ????????????

1. ??? ??????????????????

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

3. ??? ?????????????????? ??? ??????????????

[...]».

4 ?? ?????? 2 ??? UmwG ???????????:

«?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??? ??????? ?????? ????????????????

1. ????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?????? ?
????????????????? ?????????????????? ?????????? (????????????????? ?????????????? ??????????) ?? ??????????????
????? ?????????????? ?????????? (????????????? ?????????????? ??????????) [...]».

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

5 ?? ?????? 1 ??? Grunderwerbsteuergesetz (?????? ?????? ?????? ?????????????????? ??????????),
????? ?????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????? ??? ??????? ?????? (??? ?????: GrEStG), ??????? ??
?????:

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

1. ??????? ????????? ? ??? ?????????????? ??? ?????????? ????????? ??? ?? ???????????
??? ????????????

2. ? ????????? ??? ?????????????? ??? ??????????, ?? ?? ??? ?????????? ?????????????
? ?????? ??????????? ????????? ??? ?? ??????????? ??? ????????????

3. ? ??????????? ??? ??????????, ?? ?? ??? ?????????? ?????????????? ??? ??????????
????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????? ??? ?? ?????????? ?????????? ??? ??
?????????? ??? ?????????? [...]

[...]

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

(2a) ?? ??????? ??? ?????????? ??? ??????? ?????? ??? ?????????? ??????????
????????? ??? ?? ??? ?? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????? ? ?????? ?
????????? ??? ??????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????????? ?? 95 % ??? ??????????
????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????, ?????????? ??? ?????????? ??? ??????????????
????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ??? ?????????? ????????. [...]

(3) ?? ??????? ??? ?????????? ??? ??????? ?????? ??? ?????????? ?????????? ???
?????? ??? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????????? 2a, ??? ??? ?????????? ?????? ??
????????? ??????? ???????:

1. ????????????? ? ?????? ?????????? ?????????? ?????????????? ??? ? ??????????????
????????? ?????????, ??? ??????? ??? ?????????????? ?????????????? ?? 95 % ??? ??????????
????????? ?????????? ??????????????, ?? ?????? ? ?????? ??????, ?? ?? ?????????? ? ???
????????????? ??? ?????????????? ?????????? ? ??? ?????????????? ???????, ? ?????? ???
????????????? ?????????? ? ?????????? ??????????

2. ? ?????? ? ?????? ?????????????? ?????????????? ??? 95 % ??? ?????????? ?????????, ?? ???
????? ?????????? ??????? ?????????????????? ??? ?? ?????? ??? ??????? 1?

3. ????????????? ? ?????? ?????????? ?????????? ??????????????, ??? ?????? ?????? ?
??????, ?????????????? ??? 95 % ??? ?????????? ??????????

4. ? ?????? ? ?????? ?????????????? ?????????????? ??? 95 % ??? ?????????? ?????????, ?? ???
????? ?????????? ??????? ?????????????????? ??? ?? ?????? ??? ??????? 3.»

6 ?? ?????? 6a ??? GrESTG, ?? ?????? ?????????????? ??? ??? ?????? ?? ?? ?????? 7 ???
Wachstumsbeschleunigungsgesetz (????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ??????????),
??? 22?? ????????????? 2009 (BGBl. 2009 I, ? 3950), ??? ??? ?????? «????????????? ?????????????
????? ??? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????», ??? ?????? ??? ??? ?????? ???
????????? ??? ?????? ??????, ?????????? ?? ?????:

«????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????? ?????? ??? ?? ?????? 1, ????????????? 1, ??????? 3,
??? ?????? ?? ?????? 1, ????????????? 2a ? 3, ? ?????? ??????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ???

?????? 1, ??????????? 1, ??????? 1 ??? 3, ??? [UmwG], ??? ????????????? ?????? [...] ? ?????
????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ? ? ??????
????????? ?????? ??? ?????????????? ??????? ? ?????????? ??? ??? ?????? ????? ?????????? ?
????????? ??? ??? ?????????? ?????????????? ?????? ? ?????? ?????????? ????? ?????????? ????? ??????
???? ?????? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ??? ?
????????????????? ?????????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ?
????????????????? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????????? ??????????????. ??? ??? ?????? ???
?????? ?????????, "?????????????" ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????? ? ? ??????????
????????????? ?????????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????????? ?????????, ?????? ? ??????? ? ?? ??????
?????? ??? ?? ?????? ???????, ????? ?????????? ?????????????????? 95 %, ??? ?????? ??? ?????? ??? ?
???????? ?????? ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ??????.»

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

7 ? A-Brauerei, ?????????? ? ?????? ?????? ?????????????? ??????????????????, ?????????? ?? 100 % ???
????????????? ?????????? ??? T-GmbH, ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ??????????
??? ? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ???????????.

8 ?? ?????????? ??? 1?? ?????????????? 2012, ? T-GmbH ?????????????? ??? A-Brauerei ?? ??????
??? ?????????????? ???, ?????????????????????????????? ??? ?? ??? ??????????, ?? ??? ?? ??????????
????????????? ??? ??? ??????????????, ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??
?????????????, ?????? ??? ??????? 1, ?????????????? 1, ??????? 1, ??? ??? ??????? 2, ??????? 1, ???
UmwG, ?????? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ??? ?????? ???????????.

9 ? ?????????????? ??????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????? ??????? ????? 24
????????????????? 2012, ?????????????? ?????? ??? ?????? ??????? ?? ?????????????? ? T-GmbH, ? ??????
?????? ????? 100 % ????? A-Brauerei ??? ?????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ??? ?? ?????
??????????????.

10 ?? ?????? ?????????? ?????? ??? 7?? ?????????? 2013, ? Finanzamt ?????????? ??? ?????????? ???
?????? ?????????????????? ?????????? ??? ??????? ? A-Brauerei, ?????????????? ??? ? ?????????????????? ?????
??????, ?? ?????????????????? ?????????, ??? ?????????? ??? ??????? ????? T-GmbH, ?? ??????????????????
????????, ????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????? ?????????????????? ??? ??? ??????????????????
????????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????? ????? ??? ??????????????
?????????, ?????????????????? ?????????????????? ??????, ?????????? ??? ??????? 1, ?????????????????? 1, ??????? 3,
??? GrESTG ??? ??? ?????????????? ?????? ?????????? ??? ??????? 6a ??? GrESTG.

11 ?? ?????????? ??? 19?? ?????????? 2013, ? Finanzamt ?????????? ??? ?????????????? ??????????
??? A-Brauerei ?????? ??? ?? ??? ??????? ?????????????? ??????, ?? ?? ?????????????????? ??? ? T-GmbH
??? ????? «????????????????? ?????????», ??? ??? ?????????? ??? ?? ?????? ??????? 6a, ?????? ? ??????????
????? ??????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?
????????????????????? ??? ?? ?? ?????? ??????? 6a ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????, ?????
????????????????? 95 %, ??? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??????????????????

12 ?? ?????????? ??? 14?? ?????????????? 2014, ?? Finanzgericht Nürnberg (?????????????????
????????????????? ??????????????????, ??????????) ?????????? ??? ??????? ?????????????? ??? ??????? ? A-Brauerei
????? ??? ?????????????? ??????, ?? ?? ?????????????????? ???, ?? ?????????????????, ?????????????? ?? ??????????????
????? ?????????? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? 6a ??? GrESTG.

13 ? Finanzamt ?????????? ?????????????? ?????? ??? ?????????????? ?????? ?????????? ??? Bundesfinanzhof
(????????????????????? ?????????????????? ??????????????????, ???????????).

14 ?? ?????????????????????? ?????????? ??? 25?? ?????????????? 2015, ?? ?? ?????? ??????????????????

????????? ? ?????????? ??? ?????????? ??????. ?????????, ? ?????????? ??? ??????? ??
?????? ?? ?????????? ?? ??????? ??????? ??? ??????? ??????. ??????, ? ?????????? ??????? ??
????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ??????????????. ?????????, ??????? ?? ????????? ? ??
????????? ?? ?????????? ??? ?????????????? (????????? ??? 21?? ?????????????? 2016, ?????????? ???
World Duty Free Group ?.., C-20/15 P ??? C-21/15 P, EU:C:2016:981, ????? 53 ??? ???
????????????????? ?????????????).

20 ??? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????????? ??????????? ??? ??????????????????, ???
????????? ?????????? ?????????? ??? ???' ????? 107, ??????????? 1, ??? ????????? ???
«????????? ??????????», ?????? ?? ?????????? ?????????????? ??, ??? ?????????????? ?
????????????? ??????????, ?? ?????????????? ?????????????? ??? ??????? ?? ????? 6a ??? GrESTG
?????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? «????? ??????? ??????» ??? ??????, ???
?????????, ?? ?? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? 107, ??????????? 1, ???, ??
??? ?????????? ? ?????????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ? ??????? ????

21 ???????, ??? ?????, ????????????, ?? ?????? ?????? ??? ?????????? ???????????
??????????????, ?????????????????? ??? ?????? ??????? ?????? ?? ?????, ?????????? ???
?????????????? ?????????? ?????????? ??????, ?????????? ??? ?????????????? ?? ??????????????
????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ???????????????????, ?????? ?????? ??
?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????????? ??, ?? ?? ??????, ???????
????????? ?????????? ??? ?? ??????? ??? ??????? 107, ??????????? 1, ??? (????????? ??? 21??
????????????? 2016, ?????????? ??? World Duty Free Group ?.., C-20/15 P ??? C-21/15 P,
EU:C:2016:981, ????? 56 ?????? ??? ?????? ?????????????????? ???????????).

22 ??? ??????? ???, ?? ?????????????? ??????? ??????? ??? ?????????????? ??????????? ?
????????????? ??????????????? ??????????? ??????? ?? ??????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?
????????????????? ?????????????? ??? ??????????? ??????, ??????? ? ?? ??? ?????????????? ??????????????
????????????????? ??????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ?? ?????, ??? ?? ??????? ???
?????????????????? ?? ?? ?? ?????? ?????????????? ?????????? ???????, ?? ?????????????? ?????????????? ???
?????? ??????????? ??? ???????, ?? ?? ??????, ?????? ?????????? ?????????? ??? ?????? ???
????????????????? ??? ??????????????? ??? ??? ??????? ?????????? (????????? ??? 21?? ??????????????
2016, ?????????? ??? World Duty Free Group ?.., C-20/15 P ??? C-21/15 P, EU:C:2016:981,
????? 86).

23 ??????????, ?????????? ?????? ??????? ???????, ??? ?????????? ?????????????? ??????????????
?????????????, ?? ?????? ?????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ??????????????????
??? ??????????????????? ?????????? ???????, (??., ??? ??? ??????? ?????, ?????????? ??? 29??
????????? 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, ????? 39, ??? ??? 21?? ?????????????? 2016,
?????????? ??? World Duty Free Group ?.., C-20/15 P ??? C-21/15 P, EU:C:2016:981, ?????
56 ?????? ??? ?????? ?????????????????? ???????????).

24 ?? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ???????????
????? ??????? ?????????? ?? ?????????????????? ??? ?? ?????? ?????? ??? ??????? ??' ??????? ??
????????????? ??? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????? (????????? ??? 21?? ?????????????? 2016,
?????????? ??? World Duty Free Group ?.., C-20/15 P ??? C-21/15 P, EU:C:2016:981, ?????
59).

25 ??????, ??????????? ??????????, ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????????? ?? «??????
????????? ??????» ?? ?????????? ??? ?? ?????????? ?????? ??????????????? ?????????????? ??? ?? ?????
??? ?????????????????????? ??? ?????????????????? (??., ??? ??? ??????? ?????, ?????????? ??? 21??
?????????????? 2016, ?????????? ??? World Duty Free Group ?.., C-20/15 P ??? C-21/15 P,
EU:C:2016:981, ????????? 82 ??? 84).

26 ??????????, ? a priori ?????????? ??? ???? ?????? ??? ?????? ?????????????? ???
?????? ???' ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ?? ???
????? ???? ?????? ?????????????????????? ??? ??????????, ???? ?????? ?? ?????????????? ??
????? ??????????????, ???? ??? ?????????? ??? ?????????? ?? ?? ?????? ?????? ???
????????????? ???? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ???? (??., ??? ??? ??????
????, ?????? ??? 10?? ?????????? 2006, Cassa di Risparmio di Firenze ?..?, C-222/04,
EU:C:2006:8, ????? 136).

27 ?????????, ?????????? ?????? ?????????, ??? ???? ????????? ??? ?? ????
????????????????? ?? «?????? ????????? ??????», ?? ????????? ??? ??? ?????? ?? ?????? ?????? a
priori ? ?????????? ?? ???? ?????????? ?? ???? ?????????????? ??? ?????????? ?? ??????????????
????????????????? ???? ?????????????????? ?????????????? ??????????????, ?? ?????? ?????? ?? ??????
??? ?????????????? ??? ?? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?? ?????????????????????? ?????? ??? ??????
????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????? (??., ??? ??? ?????? ????, ?????????? ???
21?? ????????????? 2016, ?????????? ???? World Duty Free Group ?..?, C-20/15 P ??? C-21/15 P,
EU:C:2016:981, ??????? 69 ??? 71).

28 ?? ?????????????, ???? ????????????? ??? ?? ????????????? ??? ???? ??? ?????????? ??? ??
?????????????, ? ?????????? ??? ??? ???? ?????????????????? ?????????, ??? ?????????????? ??? ??
????? 6a ??? GrEStG, ??????? ???? ???? ?????? ?? ??? ???? ??? ??? ?????????????? ???
????????????????? ?????????????? ??? 22?? ?????????????? 2009, ?? ?????? «????????????? ?????????????? ????
??? ?????????????????? ?????? ??????? ??????????», ?? ?????? ??? ?????????? ???? ?????????? ??? ??
????? 1, ????????????? 1, ??????? 3, ??? ????????????? 2a ??? 3, ??? GrEStG.

29 ???????, ? ?????????? ????, ???? ????????????? ??? ??? ?????????????? ??????? ???
????????????????? ??? ?????? ??????????????, ?????????????? ???' ?????? ??? ?????????????? ???
????????????????????? ??? ?????????????????? ???, ?????????????, ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ??
????????????? ?????????? ??????? ?????????, ?????????????? ?? ?????????? ? ??????????????????????
????? ?????? ??? ?????????????? ??????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ???
????????????? ??? ?? 2008.

30 ???? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ???? ??? ?????????? ??? ?? ??????????????,
????? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ? ??????????
??? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????, ?? ??? ??????????
??? ?????????? ?????????? ?????????? ???? ?????????? ?????????????? ??????????, ???? ??? ??????
??? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ? ??????????????????
«?????????????» ??????? ???/? ??? ? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????????? «?????????????»
?????????, ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ?? ?????????? ??? ?????? ??
????????? ? ? ?????????? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ??????
???????????????? 95 % ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ???? ??? ??? ?? ????
?????? ?????? ??? ?????? ???? ???? ??? ??????

31 ?????????, ? ?????????? ???? ?????? ???? ?????????????? ?????????? ??????? ?????? ????
?????????? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??????????????, ??? ?? ?????????? ???
??? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????????? ????, ??????
??? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ??? ?????????????????????? ?? ??
????? ??????? ??????????

32 ???????, ?????? ?????????? ??????? ??? ? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ??????????????????
?????????? ??? ??? ?????????????? ??? ???? ?????? ??? ?????? ?????? ?????????????????? ? ??????????
????????????, ??? ??? ??????? ???, ???? ?????????????? ?????? ??? ?? ?????? 101 ??? ?????????????? ???
15?? ????????????? 2011, ?????????? ??? ?????????? ???? Government of Gibraltar ??? ??????????

???????? (C-106/09 P ??? C-107/09 P, EU:C:2011:732), ????? ??? ??? ????? ??? ???
???????? ??? ????????? ??? ??????????? ?? ????????? ??? ????? ??' ?????? ????????? ??????
???????? ?? ?????? ?????????????? ??????????? ??? ?????????, ??? ?????, ????????? ??????
?????????? ??? ??????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ????? ??? ?????????????? ??? ??
????????????????? ?????????????? ????????? ??????

33 ?????, ????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??????????? ??? ??????????????
??????? ? ?????????????????????? ?????????????? ????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????????? ??,
?????????, ??? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ??? ???
????? ?????????????? ??????????, ??????????, ?? ?????????? ??? ?????? ?????? ??????????, ????
????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ?????? ??? ??????, ?????? ?????????? ????
?????, ????? ?? ?????? ??????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ??? ??????????????
????????????????? ?? ?????? ?????????????? a priori ?????????????? ??????????????, ?????? ??????
????????? ??? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??????????????
?? ??????????? ??? ?????? ?????????????? ??????????, ??? ?? ??? ?? ??? ?????? ??????????????
????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ?? ??
????? ?????????? [????????????? ??? 21?? ?????????????? 2016, ?????????? ??? World Duty Free Group
?.?., C-20/15 P ??? C-21/15 P, EU:C:2016:981, ????? 77, ??? ??? 28?? ????????? 2018, Andres
(????????? Heitkamp BauHolding) ??? ?????????????, C-203/16 P, EU:C:2018:505, ????? 93].

34 ??? ?????????, ?? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ???
????? 20 ?? ?????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?? ?????????????? ??? ?? ?????????? ??? ??????
????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? 107, ?????????????? 1, ????

35 ??? ?????? ??????????? ??? ??????????????, ??? ??? ?????????? ??? ?????????????? ???
????????????????? ??????????? ??? ?????????????????? ??????????????????, ?? ?????? ?????????? ??????????
?????????? ??? ???' ?????? 107, ?????????????? 1, ??? ?????????? ??? «????????? ?????????????», ?????
????????????? ?? ?????????????? ??? ?????? ??, ??? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????????????, ??
????????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? «????????????? ?????????????????? ? ?????????????? ?????????
?????????????» ?????? ?????? ?? ?????? ??????, ??? ?????????? ??? ?????????????????? ?? ?? ?? ????
????????? ??????, ?? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?? ??????
?????????????, ?? ??????????????, ?????????????????? ?????????????????? ?????????? ???' ?????? ??
????????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? (????????? ??? 21?? ?????????????? 2016,
????????????? ??? World Duty Free Group ?.?., C-20/15 P ??? C-21/15 P, EU:C:2016:981, ?????
54 ?????? ??? ?????? ?????????????????? ?????????????).

36 ??? ?????????? ??? ?????????????????? ??????, ? ?????????????????? ?????? ?????????? ??????????????
??????? ?? «?????????????????» ??????????????, ??????, ?? ?????????????????? ?? ?????? ? «?????????»
????????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????? ???, ??? ?????????, ??
????????????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????????? ??? ?? ?? ??? ?????? ?????????,
????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????????????????? ?? ?????? ?????????????,
??? ?? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?? ?? ?? ??? ?????? ?????????, ?? ??????????????
????????????????? ??? ?????? ?????????????? (??., ??? ??? ?????? ???, ?????????? ??? 21??
????????????? 2016, ?????????? ??? World Duty Free Group ?.?., C-20/15 P ??? C-21/15 P,
EU:C:2016:981, ????? 57).

37 ?? ?????????????, ?????????????? ? ?????????????, ??????, ???, ??? ?????????????? ??? ???
????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????????????, ?? ?????????? ?????????? ??
????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?????????????????????? ? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????? ??
????????? ??? ?????????????? ?????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????, ?? ??????, ??????????
????????????????, ?????????????? ?? ?????????????? ? ?? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??????

38 ??????, ??? ?????????, ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? 6a ??

GrEStG, ??????? ?????????? ??? ??? ?????? ??????????? ??? ?????? ???????????
?????????????? ?????????? ??????? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ????
????????? ??????????????? 95 % ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ??? ???
?? ?????? ??????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ??????, ?????????? ?????????????? ??????????????
????????? ??????????????????? ?? ?????????? ??????????????, ??? ?? ?????????? ??? ?????????? ??? ??????????????
?? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ??????????, ?? ??????????????? ??????????????
????? ?????????? ???????????????, ?????? ?????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?? ??????????
?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ??????????????? ???
????????????? ????

39 ???????, ?????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ?????? ??????????????, ? ??????? ??? ??????
????????????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ??????????????? ?????????? ?????????????? ????
????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??????????????? (Rechtsträgerwechsel)
??? ?????????? ?, ?? ?????? ??????, ??? ?????????????? ?????? ?????????????? ??? ??????????????
?????????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????????? ? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ? ?????????
?????????, ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????????

40 ???????, ? ??????? ?????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??????? ???
????????????????? ?????????? ??? ?????????? ??????????????? ?? ?????? 6a ??? GrEStG. ?????????????????, ?????
????????????????? ??????? ??????????????????? ???, ?????????????????? ?? ?????????????? ? ??????????????????
????????????????????? ?????????? ??? ??? ?? ?????? ??????????, ?????????? ?????? ?? ??????????????????? ?????
?????????? ??????????????? ??????????????????, ?????????????? ??? ?? ?????????? ??????? ?????????, ??????????
????? ?????? ?????????? ?????????????????????? ??????????????????, ?? ??????????? ??? ?????????????? ???
????????????????? ??? ???????????, ?????? ??? ?????????? ??? GrEStG.

41 ?????????????????? ?????????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????? 6a ??? GrEStG, ??? ?? ??????
?????????????? ??? ? ?????????? ?????? ??????????????? ?????? ??? ??? ?????? ?????????????? ?????????? ??
????????? ?????????????? ?????????????????????? ?????????? ??? ?????????? 1, ??????????????? 1, ?????????? 3, ???
????????????????? 2a ??? 3, ??? GrEStG, ?????????????? ??? ? ?????????? ??? ??????????????????????????, ?????? ???
????????? ??? ?????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 35 ???
????????????? ??????????????, ?????????? ?? ?????????????????????????????, ?????? ?????????? ?????????????? ??? ?? ?????????
????????????????, ??? ?? ?????????? ??? ?? ?????? ?????????, ? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????
????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ??????????, ??? ??? ??????
????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ??? ?????? ??????????????
????????????? ???, ??????????????, ?? ?????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????? 1 ??? GrEStG, ??
????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ? ?? ?????????????????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ?? ?????????
????????????????, ?????? ?????????????????????? ??? ?????? 37 ??? ?????????????? ??????????????, ?? ?????????? ?????????????
?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????????????????? ? ?? ?????? ?????????? ??? ??????????????????????????

42 ?? ?????? 6a ??? GrEStG ??????? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ???????, ???????,
??? ?????????????? ??? ??????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?????? ??????, ?????? ?????? ???
?????? ?????? ? ?? ?????? ?????????, ??? ?????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????? ?????
?????????????????? ?????????????? ???, ?????????????, ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????? ??????
?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??? ?????????????????????? ??? ??? ??????????, ??? ?????? ??
??? ??? ??? ?? ?? ??????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ??
????????? ??? ?????????? ??? ?????? ??????, ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ???
????????????????? ??? ?????????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??????????, ? ??????
????????????????????? ?? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ?????? ??? ??? ?????????? ? ?????????? ?????????? ?????
????? ?????????? ? ?????????? ??????????

43 ?????????, ? ?????????????????? ?????????????????? ??? ??????????? ?? ?????????????????? ??? ???
????????????????? ?????????? ?? ??? ?????????????????????? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????????? ?????????????? ???

????? ?????? ??? ?????????? ?? ?????? ???????????? ????? ???????? ????????????? 95 %
????????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ????? ?????? ???????????, ????? ??? ?????? ?
?? ?????? ??????????? ??????? ?? ??????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?????
????? ??? ??? ?? ?????? ??????? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ??????

44 ???????????????? ???????, ????? ??????????, ???, ????? ?????? ??????????? ??? ??????????????,
? ??????? ??? «????????? ??????????» ??? ?????????? ?? ?????? ??? ?????????? ??????????????
??????????????? ??????? ?????????????????? ?????????????????, ??? ?? ??????? ??? ??????? ???
??????????????? ?? ?? ?????????? ??????? ??????????, ?? ?????????????? ?????????????? ??? ???????
????????????? ??? ??????, ?? ?? ??????, a priori ?????????????? ?????????????, ????? ?? ??????? ??????
?????? ??????????????? ?? ?????????????? ??? ? ??????????????????? ?????? ?????????????????????? ??? ?? ?????? ?
???? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????? (????????? ??? 21??
?????????????? 2016, ?????????? ????? World Duty Free Group ?..?, C?20/15 P ??? C?21/15 P,
EU:C:2016:981, ????? 58 ?????? ??? ?????? ?????????????????? ?????????????).

45 ?? ??????????????, ?????????????? ? ?????????????? ???, ????? ?????????????? ?? ???????
?????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ??????? ?? ??? ?????????? ?????????????????? ???
????????????????? ??? ??????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??????????????? ?????? ?????????? ?????? ??'
????????????????? ??????????, ? ??????????? ??? ?????????????? ?? ?????? 6a ??? GrESTG ????? ?? ??????
?? ??????????? ??????????? ?????? ?????????? ?????????????? ??????????????? ?? ?????????????????.

46 ?????????????????, ? ?????????????? ??? ?????????????????? ??????????? ??? ??????????????? ??? ??????????
????????????????? ??? ?????????????????????? ??????? ??????? ??????????? ??? ?????????????????????? ??? ??????????????
?? ?????????????????? ??????? ?????????, ?????????????????? ?????? ?????????? 95 %, ?????????????? ??????????????,
?????????, ?????????? ??? ??????? 1, ??????????????? 2a ??? 3, ??? GrESTG, ? ??????????????? ???
????????????????????? ??????????? ?????, ???' ?????, ??? ?????????????????? «????? ??? ???????», ??????? ??
????????? ??? ? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??????? ??????????????? ?? ??????
????????? ??????? ??????????. ???, ??? ?????????????, ? ??????????????? ??? ?? ?????? ???????????
????????????????? ?? ?????, ?????? ?????????? ??????????????? ??? ??????? ??????? ??? ??????? ??????, ??????,
????? ?? ??????????????, ?? ??????????????? ?????????????????? ?? ??????????????? ??? ??????????????? ???
?????????????? ??? 100 % ??? ?????? ??? ?????????????? ??? ??????? ???????????, ?????? ?? ?????? ??
????????????????? ?? ??????? ?????????????? ??? ??????? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????????????
????????????, ???????, ??? ?????? ?????, ????? ?? ??????????????? ??? ??????????????? ? ?????? ??????????????
??? ?????????????? ?? ??? ??????????, ??? ??? ?????????????? ?????????, ?????????? ?????????????????? 95 %
??? ?????????????? ? ??? ?????????????? ??????????????? ??? ?????????????????? ?????????? ???, ??? ??????????
?????, ?????? ??? ?????? ?????????????? ? ??????? ??????????????, ?? ??????????????, ??? ??????????????? ??
????????????????? ??? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????????????? ???????????.

47 ?????????????????, ????? ?????????????? ??? ? ?????????? ?????????????????? ??? ??????? 175 ???
?????????????? ???, ? ?????? ??? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ??????? ??????????????
????????????????????????? ?????????? ??? ??????????? ??? ??????????????? ?? ?????????? ??????????????? ?????????????
??? 95 %. ??????????????????, ?????? ?????????????? ?????, ? ??????????, ??? ??? ?????????????? ??????????,
????????????????? ??????????????? ??? 95 % ??? ?????????????? ? ??? ?????????????? ??????????????? ???
????????????????????? ??????????? ??? ??????? ?????????????????? ??????? ??? ??????? 1, ??????????????? 2a ??? 3,
??? GrESTG, ??? ??? ?????????????????????? ??????? ??????????????? ??????? ??? ??? ?????? ??????????? ???
????????? ?? ??????????????? ? ??????????? ??? ?????????????????? ??? ??????? 6a ??? GrESTG.

48 ?????????????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ??????????? ??? ??? ??????????? ??? ??????????
????????????????????? ??????????????? ??????? ?? ?????????????????????????? ??? ?? ?????? ??? ?? ??????? ??????????????
??? ?? ?????? ?????????????????? ??????????????? ?? ?? ??????? ?????????? ??????? ?????????? ?? ??????????????? ???
?? ??????? ?????? ?????????????? ?????????? ??? ??? ?????????????????? ? ?????????????????????????? ?????? ???
????????????????????? ??? ??????????????????. ?????????, ??????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????, ???????, ???

?????? ???? ??????? ????????? ???? ?????? ????????????? ????????? ???? ?? ?????? ??????
???????????? ???? ????? ???? ?? ????????? ???? ???? , ?????????, ???? ????????????? ???? ??????
?????????? ?? ?? ???? ?? ????????????? ????????? ???? ?? ??????? ?????? ????????????? ???? ????
?????????? ???? ?????? ?????? (???????? ???? 6?? ????????????? 2006, ????????????? ????
????????????, C-88/03, EU:C:2006:511, ?????? 81).

49 ?? ?? ??????????? ???? , ?? ????????????? ????????? ???? ?? ??????? ???? ?????? ??????????? ?? ??
????????????????? ??????? ?????????????? ????????? ????????? ???? ?????????????????? ???? a priori
???????????????????????????????????? ??????????? (??., ???? ???? ????????? ???? , ????????????? ???? 29?? ??????????
2004, GIL Insurance ?..?. , C-308/01, EU:C:2004:252, ????????? 74 ???? 76, ?????? ???? ???? 8??
????????????????? 2011, Paint Graphos ?..?. , C-78/08 ???? C780/08, EU:C:2011:550, ????????? 64 ????
76).

50 ?? ?????????????, ? ????????? ???? ??????????????? ?? ?? ??????????????? ???? ??????????? ???? ??????
????? ?????????? ?????????????????? ??????????????? ???? ? ????????? ?????????????? ???? ?????????? ???? ???????,
???? ?? ?? ????????? ?????????????????, ??????????????? ??????? ?? ?????????????????? ?? ??????????? ????
?????????????????? ?????????????? ???? ????????? 6a ???? GrESTg ???? ???? ???? ?????????? ??????????????? ????
????????????????????? ????????? ????????????? ???? ??????????????? ?? ??????? ?????????????????? ?????? ?????????
?????????????????? 95 % ???? ????????????? ???? ??????????? ????????????? ??????? ?????? ?????? ???? ???? ?? ?????
????????? ??????? ???? ??????? ?????? ?????? ???? ??????.

51 ?????????, ?????? ??????????????? ???? ?? ????????? ???????????????, ? ????????????? ???? ??????????????
?????????????????? ??????????? ???? ?????????????????? ??????? ????????????????????????? ???? ?? ??????????? ??
?????????????????????? ?? ??????????????????? ?????????????????????? ???? ??????????????????? ?????? ??????????????????
????????????????????? ??????????? ???? , ?? ?? ?????????, ?? ?????????????????? ?? ??????????????????, ?????? ????
????????????????? ???? ?????????????????? ??????????? ?????????????????? ??????????? ???? ??????? ??????????
?????????????? ?? ?????????????? ??????? ?? ????????? ???? ???? ?? ?????? ?????????????????? ???????????, ?? ?????????
?????????? ???? ???? ?????????????????? ???? ??????????????????. ???????????, ? ??????????? ???? ?????????????????? ?????????
?? ??????????? ?????????????????????? ???? ?????????????????? ?? ?? ?????? ? ???? ??????????????? ???? ??????????????????????
????????????????? (??., ????' ?????????????, ??????????? ???? 29?? ????????????? 2004, GIL Insurance ?..?. , C-
308/01, EU:C:2004:252, ??????? 74).

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

53 ?????? ???? ??????????? ??????????, ???? ??????????????? ??????????? ?????????? ?? ??????? ? ?????????????? ????
?? ??????? 107, ??????????????? 1, ???? ???? ???? ?????????? ???? ?????????????????? ??????????????????, ?????? ??????
???? ?????????? ???????, ?? ??????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ???? ???? ???? ?????????????????? ???????????
???? ?????????????????????? ???? ?????????????????? ?????????????? ? ??????? ?????????????????????????????????? ?????? ?????????
?????????????????? ?????????????????????????? ?????????????????????????? ?????????? ?????????????? ???? ??????? ?????????,
????????????????????? ?? ??????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ??????????????????? 95 % ???? ?????????????? ????
????????????? ?????????????? ??????? ?????? ?????? ???? ???? ?? ?????? ?????????? ?????????? ???? ??????? ?????? ?????? ????
??????, ???? ?????????? ???? ?????????????????? ???? ??????????????????? ?????????????????? ???? ?????????????????????????, ????
?????? ? ??????????? ??????.

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

54 ?????????????? ???? ? ??????????? ?????????????????? ?????? ?? ?????? ???? ???? ?????????????? ???? ?????????? ??????
???? ?????????????????? ?????????????????????????? ???? ??????????? ??????????? ???? ?????????????????? ??????????????????, ?' ?????

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

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

?? ????? 107, ?????????? 1, ??? ???? ???? ?????? ???? ??????????? ????????????,
 ???? ???? ???? ?????? ?????, ?? ????? ??????????? ???? ?????????? ???? ???? ????
 ????????????? ?????????? ???? ????????????? ???? ????????????? ?????????? ? ??????
 ????????????????????? ???? ?????? ????????????? ????????????????? ???????????????
 ?????? ????????? ???? ?????? ??????, ????????????? ?? ?????? ????????????? ????
 ????????? ??????????????? 95 % ??? ?????????? ??? ????????? ?????????? ?????? ????
 ??? ??? ?? ???? ??????? ?????? ??? ?????? ????? ?????? ??? ??????, ??? ??????? ???
 ????????????? ??? ?????????????? ??????????? ??? ?????????????????????, ??? ?????? ? ?????????
 ?????.

(?????????)

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