

«????????? ??????»

«????? ?? ?????????? (????? ????)»

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

«????????????? ?????????? – ?????????? ?????????? ??? ?????????? – ????? 63 ??? 65 ??? –
????? ?????? ??? ?????? ?????????????? – ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????????
????????????? – ?????????????? ?????????????? ?????????????? – ?????????????? ?????????????? ???
????????? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????????? – ?????????? ?????????? ?????? ??? ??
????????????? ??? – ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ??????????????
????????????? – ?????????????? ??? ?? ?????? ?????? – ?? ?????? ?? ?????????? ??????????????
????????????? ??????????»

???? ?????? C?394/20,

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

XY

????

Finanzamt V,

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

????????????? ??? ??? E. Regan (?????????), ??????, K. Lenaerts, ?????? ??? ??????????????,
????????? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ??????????, ?. ?????????, ?????????? ??? ??????????
?????????, I. Jarukaitis ??? M. Ileši?, ?????????,

????????? ??????????????: 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. Killmann,

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

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

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

????????

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

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

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

3 ? Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (????? ??? ?????????????? ??????????????
?? ???????), ??? ?????????????????? ??? 27 ?????????????? 1997 (BGBl. 1997 I, ? 378), ?? ?????
????????????????? ?? ?? Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung
weiterer steuerlicher Vorschriften (????? ??? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??
????????????????? ?????? ?????????????????? ??????????????), ?? 23?? ????????? 2017 (BGBl. 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 ????,

2. ?? ?? ?????, ???? ?? ?????? ?? ?????????????? ?, ?????? 2, ?? ?? ?????? ?????????????????? ??????, ???? ?? ?????? ?? ?????????????? ?, ?????? 2, ?????? ?????? 400 000 ??????

[...]

(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 ? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ??????????????
????????????? ?? ??????????. ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????, ? E ?????? ?????????? ??????????
??? ?? ??????????????, ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ??????.

16 ??????? ?? ??????? ?? ??????? ??, ? ?????????????? ?? ?????? ?????? ???????
????????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? 1
700 000 ??? ? 2 850 000 ???, ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?? ??????
?????. ?? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?? ??????? ?? ?? ?????????????? ??? V, ?
????????????????? ?????? ?? ?????????, ?? ?? ??? ?? ??????????????, ?? ?????????????? ??
?????????? ?? ?????? ?????, ?? ??????????? ?? ??????????????, ??? ??????? 43 % ?? ??????
?? ????????? ?????, ?????? ?? ????????? ??????????? ?????? 1 956 500 ???. ????????? ?? ??
????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ????? ??????????????
????????????????? ?? ????????? 43 % ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????, ??????????
????? 11 592 598,10 ???, ? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????? ????? ?? ??????
???? ?????????.

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

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
Hiltten-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 ??? ??? ?????????????? 1 ??? ????????? 65 ?????, ?? ?????????????? ?? ??? ?????????????? 3 ??? ??????
?????? ???????, ?????????????? ??? ?? ?????? ?????? ?????????? ?? ??????????????, ?? ??? ?????????? ?????
?????????????, ??????? ??? ?????????????????????? ?????????? ?????????? ??? ??? ??????????????????????

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

36 ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????? ?????????????? ???
????????????? ?????? ??? ?????? 65, ?????????? 1, ?????????? ??, ??? ???? ??? ??????????
????????????? ??? ?????????????? ? ?????????????? 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??

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

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

44 ??? ?? ?????????? ?????????? ??? ? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ?? ?????????????
????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ??????????????????
????????????????.

– ??? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????
????????????????

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

46 ?????????????????? ?????????? ??? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ???
????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????????????? ?????????????? ?????? ??????
??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ? ?????????, ??????????, ??? ?? ?????????? ?
????????????????????? ?????? ??????, ??????? ?? ?????????????????? ??? ?????????? ??????? ??????????
????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????? ??? ???
????????????????? ?????????????? ??????????????, ? ??????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ??????
????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ??? ?????? ??? ?????????? ?????????? (????????? ??? 17??
????????????? 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, ????? 59 ??? ?????? ??????????????????
?????????????).

47 ?? ??????????????, ?????? ?????????? ??? ?????? 41 ??? ?????????? ??????????, ? ??????????
????????????? ?????????????? ???, ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ?? ??????????????
?? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????? ?????????, ?? ??????????????
??? ?????? 16 ??? ErbStG ?????????????? ?????, ?? ?????? ??? ??????? ?????????????? ??? ??? ??????
????????????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ?????????????????????? ??? ??? ??????????????, ??????????
??? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????????????????? ?????????????? ?????
??? ?????????? ??? ?????????????? ?????? ??? ??????????????. ?????????????, ?????? ?? ?????? ??
????????????????, ?????? ?????????????? ??????? ?????????????????? ?????? ??? ?????? ??????????????, ???
????????? ??? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??? ???
????????????? ??? ??? ??????????, ?????????????????????? ??? ??? ?????? ?????????????? ?????????, ? ??????
??? ??????? ?????? ?????? ??? ?????????????????? ?????????? ?????? ?????? ??? ??????????????

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

49 ??????????, ? ?????????????? 2 ??? ??????? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????? ??
?????? ??????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?????? ??? ?????????????? ??????? ?? ???
????????????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ???
????????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ??????????

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

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

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 ? ?????????? ?????????? ?????????????, ?????????, ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?
????????? ??? ?????? ??? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ??
??? ?????? ?????????????? ??????????? ??????????? ?? ?????????????? ?????????? ??????? ??
?????? ?????, ?????? ?? ?????? ?????????, ?????????, ?????? ?????? ?????????????????? ?? ??
????????????? (???????? ?? 8?? ????????? 2016, Hünnebeck, 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).

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

(?????????)

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