

62016CJ0308

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

16 ???????? 2017 ?????? (\*1)

„????????????? ?????????? — ??????? ????????? — ???? ????????? ?? ??????? ??????  
????????????? ?????????? (???) — ??????????? 2006/112/? — ???? 12, ?????????? 1 ? 2 — ????  
135, ?????????? 1, ?????? ?) — ?????????? ?????? — ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ???????  
— ?????????? ?? ?????? ??????????? — ?????????? ?? ??????????????????“

?? ???? C?308/16

? ??????? ?????????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????? ???? 267 ???? ?? Naczelny  
S?d Administracyjny (????????? ?????????????????? ???, ??????) ? ??? ?? 23 ?????????? 2016 ?.,  
????????? ? ???? ?? 30 ??? 2016 ?., ? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ??????

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

??????

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

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

????????? ?? ?? : M. Ileš?, ?????????????? ?? ?????????, A. Rosas, C. Toader (????????????), A.  
Prechal ? E. Jaraši?nas, ??????,

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

?????????: A. Calot Escobar,

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

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

—

?? ?????????? ??????????????, ?? B. Majczyna, ? ?????????????? ?? ?????????????????,

—

?? ?????????????????? ?????????, ?? R. Lyal ? ?. Owsiany-Hornung, ? ?????????????? ?? ?????????????????,

????? ???? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????, ?????????????????? ? ?????????????  
????????????? ?? 4 ??? 2017 ?.,

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

?????????

???????????????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ????? 12, ??????????? 1 ? 2 ? ????? 135, ????????? 1, ?????? ?) ?? ??????????? 2006/112/? ? ? ?????? ?? 28 ????????? 2006 ??????? ????????? ????????? ????????? ?? ??????? ??????? ?????????????? ?????????? (?? L 347, 2006 ?, ????. 1; ??????????? ????????? ?? ??????????? ??????, 2007 ?, ?????? 9, ??? 3, ????. 7, ?????????? ??-????????? „????????????? ?? ???“).

2

??????????????? ? ??????????? ? ?????????? ?? ????? ?????? Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (?????????? ??-????????? „Kozuba“) ? Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (?????????????? ?? ?????????? ?????????? ??????????, ??????, ?????????? ??-????????? „????????????? ?? ?????????????? ??????????“) ?? ?????? ?? ?????????????? ? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? (???) ?? ????????? ?? ?????????? ?? ?????????, ?????? ? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ??????? ?? ??????????????????.

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

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

3

????????????????? 7 ? 35 ?? ?????????????????? ?? ??? ?????????:

„(7)

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

(35)

????????? ?? ?????? ?????????? ??? ?????????? ? ??????????????????????, ?????? ?? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????“.

4

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

„????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ? ???“:

?)

????????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????????? ??????, ?????????????? ? ?????? ?? ?????????????;

[...]“.

5

????? 9, ??????????? 1 ?? ?????? ?????????????? ?????????????:

„????????????????????????? ??????“ ?????????? ??????? ??????, ?????? ?????????????? ?????????????????? ??????????????????

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

????? ?????????? ?? ?????????????????, ?????????? ??? ?????, ????????????????? ???????, ?????????????? ?  
????????? ?? ?????????? ????? ? ??????????????, ? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ??????  
?? „???????????????? ?????????“. ?????????????????? ?? ?????????????? ? ?????????????????? ??? ? ???  
????????????? ?? ?????? ?? ??? ?? ?????????????? ??????? ?? ?????? ??-????????????? ?? ??????????????  
?????????“.

6

???? 12, ??????????? 1 ? 2 ?? ?????????????? ??????:

„1. ?????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????????????? ??? ?????, ??????  
????????????? ?????????? ?????????? ???????, ?????????? ? ??????????????, ?????????? ? ??? 9,  
????????? 1, ?????? ??????, ? ??-????????????? ?????? ?? ?????????? ??????:

?)

????????? ?? ?????? ??? ?? ?????? ?? ?????? ? ?????????????? ?? ?????, ?????? ? ??????????  
????? ?????????? ??????????;

?)

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

2. ?? ?????? ?? ?????????? 1, ?????? ?), „????????“ ?????????? ?????? ??????????????, ??????????  
??? ??? ? ??????.

????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????????,  
????????? ? ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????????????? ?? ?????? ? ?????? ?? ?????????? ??????  
?? ?????????? ?? ?????? „????????????????? ?????? ?? ?????? ??????“.

????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??????????, ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??????????,  
????? ?????????? ??????????, ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ? ?????? ??  
????????? ??????????, ??? ??????????, ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ? ?????? ??  
????????????????? ??????????, ??? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ???  
????????? ? ??? ??????“.

7

????????? ????? 14, ?????????? 1 ?? ?????????????? ?? ??? „????????? ?? ??????“ ??????????  
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ??? ?????? ?????????????.

8

???? 135, ?????????? 1 ?? ?????????????? ? ?????? ?? ?????? 3, ?????????????? „????????????????? ?  
????? ?? ?????? ?????????“, ? ??????:

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

[...]

?)

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

?? ??????????, ????????? ? ????? 12, ????????? 1, ????? ?);

[...]“.

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

9

???? 2, ????? 14 ?? Ustawa o podatku od towarów i usług (????? ?? ?????? ?????? ??????? ? ??????????) ?? 11 ????? 2004 ?. (Dz. U., ?? 54, ????????? 535), ????????? (????????? ??-????????? „????????? ?? ???“), ??????:

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

[...]

„????? ??????????“ ? ????????????? ?? ?????????? ?? ????????????? ?? ????????????? ??????????, ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????, ?? ??????????, ?????????? ?? ?????? ?? ??? ?????? ??????????:

a)

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

b)

????????????????, ??? ????????????? ?? ????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????????????? ????????????? ?????????????????? ?? ??-????? ?? 30 % ?? ?????????????????????? ??????????;

[...]“.

10

???? 43, ????????? 1, ????? 10 ? 10a ? ????????? 7a ?? ????? ?????? ??????????????:

„1. ?????????????????? ?? ?? ???????????:

[...]

10.

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

a)

???????????????? ? ????????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ??? ?????? ??????;

b)

????? ?????????? ????????????? ? ????????????????? ?? ??????????, ?????????? ??? ?? ?????? ?? ??? ? ?????????? ?????, ??-????????? ?? 2 ?????????;

10a.

?????????? ?? ??????, ??????? ?? ????? ?? ???, ????? ?? ? ????????????? ?? ????? 10, ???  
???????? ??:

a)

??? ?????? ? ??????????? ?? ????????????? ?????? ????????????? ?? ? ????? ?????? ??  
?????????? ?????? ?? ?????????? ??????????;

b)

?? ??????????????? ?? ????????????? ?????? ????????????? ?? ? ?????? ???????, ??? ?????? ?  
????? ?? ??? ?????? ?? ??????????? ?????? ?? ?????????? ?????????, ? ??? ? ?????? ??????  
????????, ?? ?? ? ?????????? ??? 30 % ?? ????????????????? ?????????? ?? ??????????;

[...]

7a. ?????????? ?? ????????? 1, ????? 10?, ????? b) ?? ?? ???????, ??? ? ????????????? ??  
??-????? ?? ?????? ?????????????????????? ??? ? ????????????? ????????????? ??????,  
????????? ?? ?????? ?? ??? ?? ????????????? ?? ?????????? ??????????”.

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

11

?? 17 ?????????? 2005 ?. Poltrex sp. z o.o., ?????????? ? ?????? ??????????, ??????  
????????????????? ??????????????? ? ?????????? ?? Kozuba, ?????? ?? ??????? ?????????? ?? ?  
????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????? ? ?????????????? ?????????? ??????, ?????? ?? ??????  
? ??? ? ??????? (?????) ? ? ?????????? ??? 1992 ?. (????????? ??-????????? „????????????????  
????????“).

12

???? 2006 ?. ?????????????????? ??????? ? ??????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????  
?? Kozuba, ?????? ?? ?????? ? ??? ? ?????????????? ?????? ?????????????, ??????????? ?? ?????? 55  
% ?? ?????????????????? ?????????? ?? ??????????. ??? ? ??????????????? ?? ?????????, ?? 31 ???  
2007 ?. ?????????? ? ?????????? ? ?????????????????? ?????? ??? ? ?????????? ??????????????  
????? ? ????????????????? „????????????????? ??????“ ? ?????? ?????????? ? ?????? ?????????????????? ??  
15 ?????? 2009 ?., ?????? ? ?????????? ?? ?????? ????

13

????????????? ?????????? ? ??????, Kozuba ??????, ?? ?????????????? ? ?????????????? ?? ???, ?  
????????????? ?? ?????????? ? ?????????????????? ?? ?? ??? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??  
????????? ?????????????? ?? 2009 ?.

14

? ??? ?? 12 ????? 2013 ?. Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (?????????????? ?? ?????????? ??  
????????? ?????????, ??????) ???????, ?? Kozuba ?? ? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??????????  
?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????? ? ?????????????????? ?? ?? ??? ?? ?????????? ??????????????  
?? 2009 ?., ? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? Kozuba ?? ??? ?? ?????? ??????, ??????  
????????? ? ?????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????????.

15

?? 17 ??? 2013 ?. Kozuba ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ??  
????????????????? ??? ?????? ?????????? ???.

16

? ??????? ? 30 ??? 2013 ?. ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ??? ?  
?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????, ????????????? ?  
???????????? ?????????? ?????????? ???????, ? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????????  
????????? ? 31 ??? 2007 ?., ?????????????????? ??????? ?????????????????? ?? ? ?????? ?????????????? ?  
????????????? ??????? ?????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????????, ????????????????? ? ?? ?  
????????????? ?????????????? ?????????? ?????? ?????? ??????. ???????, ?? ?????? ???????, ?? „?????  
????????????“ ?? ?????????????????? ??????? ?????? ?????????????? ?? ??? ?????????????? ? ?????????? ??  
?? ?????? ? 31 ??? 2007 ?., ? 15 ??????? 2009 ?., ??????????? ? ?????????????? ?????? ? ??????????????  
????????? ?????????????? ?????????? ? ?????????????????????? ?????????? ?????? ??????????????????, ? ???????  
????????????? ? ? ?? ?????? ???????, Kozuba ?? ? ?????? ?????? ?? ??????? ?????????????????????? ??  
????? 43, ?????????? 1, ?????? 10 ?? ??????? ?? ???, ??? ?????? ?????????????? ? ?????????????? ?  
????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?????????.

17

Kozuba ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? Wojewódzki Sąd  
Administracyjny w Warszawie (????????????? ?????????????? ?????????????????????????? ???, ??????), ?????? ??  
????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ? ?????????? ?? 22 ??? 2014 ?. ?????? ??? ??????  
????????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????????????????

18

Kozuba ?????????? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ??????? ?????? ??????????  
????????????.

19

? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ?????????????????? ?????????????, ?? ?????????????????????????? ??  
????? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????????? ?? ??? ? ?????????????? ??????? ?????? ??????  
????????????, ?? ?? ??????? ?? ?????????????????????? ? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? „?????  
????????????“, ?????????????? ? ?????? 2, ?????? 14 ?? ?????????? ?? ??? ? ?????????????????? ? ?????? 43,  
???????????? 1, ?????? 10 ?? ??????

20

? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????????? ??????????, ?? ? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ??????  
????????????? „?????? ??????????????“ ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? 12, ?????????? 1 ?? ??????????????????  
?? ??? ?????????? ?? ?? ?????????? ? ?????????, ?? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?  
?????????? ?? ?????????????? ?????????.

21

????? ?????????????????? ?????????????????? ?????????????? ? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ? ?????? 2, ?????? 14 ??  
????????? ?? ???, ?????????????? ??????? ? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ?? ???  
?? ?????????????? ?????? ??? ?????????????? ?? ?????????????????, ?????????????? ?? ?????? ?????????, ? ??? 30 % ??  
????????????????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????????. ?????? ?????????????? ??????? ?????????????????? ???????

???????????? ? ?????, ?????????? ?????????? ??????????, ????? ? ? ? ?-????? ? ????  
????, ? ? ?????????????? ? ? ?????? ? ???? 12, ?????????? 2 ? ? ?????????????? ? ? ??, ??????  
? ?????? ? „???? ?????? ??????????”, ????? ? ???? ?????????? ? ???? ?????????? ? ???.

22

?? ???? ?????????????? Naczelny S?d Administracyjny (????????? ?????????????????? ???,  
?????) ?????? ? ???? ?????????????????? ? ? ?????????? ? ???? ?????????? ??????????????  
???????:

„?????? ? ???? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ? ? ?????????? [2006/112] ? ? ?????????? ? ???????,  
? ? ?????????? ?????????????? ??????? ??????? (???? 43, ?????????? 1, ?????? 10 ? ? [?????? ? ?  
????]) [...], ?????????? ?????? ? ???? ? ? ?????????????? ?????????????? ? ? ??????, ?????????? ??? ??????  
? ???? , ?????? ????????:

a)

????????????? ? ?????????????? ? ?????????? ? ? ?????????? ?????????????? ??? ?????? ?????;

?)

????? ?????????? ?????????????? ? ?????????????? ? ? ??????????, ?????????? ??? ? ???? ? ? ? ? ??????????  
????, ??-????????? ? ? 2 ???????;

????????????? ???? 2, ?????? 14 [?? ??????? ? ????] ??????????, ? „????????? ?????????????? ?  
????????????? ? ? ?????????? ??? ?????????????? ? ? ?????????????? ??????????, ? ? ??????????????????  
????????????????? ? ? ??????????????, ? ? ??????????, ?????????? ??? ?????? ? ???? ?????? ??????????:

a)

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

?)

????????????????, ??? ?????????????? ? ? ?????????????????? ? ? ?????????? ? ? ?????????????????? ??????????  
????????????????? ?????????? ?????????????????? ? ? ??-????? ? ? 30 % ? ? ?????????????????? ??????????????.

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

23

? ?????????? ? ? ?????????????? ?????????????? ????? ? ? ?????????? ? ? ?????????? ?????? ????? 12,  
????????????? 1 ? 2 ? ???? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ? ? ?????????????????? ? ? ? ? ?????? ? ? ?  
????????????? ? ???????, ? ? ? ? ?????????? ?????????????? ??????? ??????? ?????? ?????????????????? ?  
????????????? ??????????????????, ?????????? ?????? ?????????????????????? ? ? ? ? ? ? ?????????????? ? ? ??????  
????????? ? ? ?????????? ?????????? ?????????? ? ? ? ? ? ? ?????? ? ? ??????????, ?????????????? ? ??????????  
? ? ?????? ??????????????, ?????????????? ??? ?????????????????? ? ? ?????????????? ???????, ? ? ??????? ? ?  
????????????????? ? ? ?????????????????? ??????? ?????????????????? ? ? ?????? ?????????? ? ? ? ? ? ? 30 % ? ?  
????????????????????? ?????????? ? ? ??????????.

24

? ??????? ??????? ??????? ? ? ? ? ??????????, ? ? ?????????????? ? ? ? ? ?????????????? ?????? ??????????  
? ? ? ? , ?????????? ?-????????????? ? ? ?????? ?????????????? ? ? ?????????????????? ??????? (????????? ? ?  
11 ??? 2017 ?., Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, ? . 25 ? ?????????????? ??????????

????????).

25

???????? 2, ????????? 1, ????? ?) ?? ????????????? ? ??? ?? ?????? ?????????????  
????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ????????? ??????? ?? ?????????????????????? ?????,  
????????????? ? ?????? ?? ???????????.

26

????????? ????? 9, ?????????? 1 ?? ?????????????? „????????????????????“ ? ?????? ?????, ??????  
????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????? ??????, ??? ?????????? ?? ??????? ?  
????????????????? ?? ?????? ??????????. ?????????????????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ? ???  
????????????????? ?? ?????? ?? ??? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? „?????????????????  
?????????“.

27

????? ?????????? ?????????????? ?????????? ? ?????? 43 ?? ?????????????????? ??, ?? ?????? ?????? ?  
????????????????? ?? ??? ?????????????????????? ? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??  
????????????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??????????, ?? ?? ?? ?????????????? ??  
????????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????????? ?????????????????????? ?? ??????? ?? ????. ????  
????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????? ? ?????????????? ??????,  
????????????? ? ?????? 12, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? ?? ??? ? ?????????????? ??  
????????????? ??????? ?? ??????? ?? ?????????????????????????? ?????? ? ??????, ?????? ??????????????  
????????????? ?????????? ?? ??????? ??? ?? ?????? ?? ??????? ? ?????????????????? ?? ?????? ??????  
?????????? ?? ??????????????.

28

???? 14, ?????????? 1 ?? ?????????????? ?? ??? ?????????? „????????? ?? ??????“ ????  
????????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ??? ?????? ??????????????.

29

???? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? ?? ??? ?? ?????????????? ?????????????????? ??  
??? ?? ?????????????? ?? ???????, ? ?????????????? ?? ??????????????, ?????????? ? ?????? 12, ??????????  
1, ?????? ?).

30

? ????? 12, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? ? ?????????? ?????????????? ?? ??????? ??? ??  
?????? ?? ??????? ? ?????????????????? ?? ?????, ??????? ? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ??????????????  
?? ?????? ?????? ? ??????? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ??????  
?????? ? ?????? ???????, ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ??????? ?? ?? ??????? ? ??? (??.  
? ?????? ??????? ?????????? ?? 12 ??? 2012 ?., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard,  
C?326/11, EU:C:2012:461, ?. 21).

31

Ratio legis ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ? ?????, ?? ?????????????????? ??????????????, ??????????????  
?? ??????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????????????. ??????????, ??????? ?? ?????????? ? ?????????? ??  
????????????? „????????????????? ??????????“ ?? ?????????? ?? ?????? 9 ?? ?????????????????? ?? ???,  
????????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ? ?????????????? ?? ??????? ??????????????, ??????? ?????????? ??????



?? ??????? ?? ?????????????, ?? ????????? ????????????? ?????????? ?????????? ? ??????????  
?????? ?? ????????? ?? ? ????????????? (?? ? ??? ???? ???? ???? ???? ???? 4 ????????? 2001 ?, Goed  
Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, ?. 52).

32

???? 12, ????????? 2 ?? ????????????? ?? ?? ?? ?? ?????????????, ?? ?????? ??????????  
????????? ?????????? ?? ?? ????????????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ? ??, ?? ?? ?? ??  
????????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ????????? ??  
?????????????? ?? ?????????, ????????? ? ????????? 1, ????? ?), ? ?????? ?? ?????????? „?????  
????????????“, ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ??????. ?? ?? ?? ?? ?????????????? ??  
?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????, ??????????  
????????????????????, ??? ???? ???? ?????????????? ?????????????, ????????? ?????????? ??????????  
?? ?????????????? ??????.

33

? ?????? ?????????????????? ?????? ? ?????????? ??? 1992 ?. ? ?????????????? ? ??????????  
????????????????? ?????? ?? ?????????????? ? ??? 2009 ?. ?? ????????? ? ?????? ?? ???  
????????????? ?? ???. ??? ?????? ????? ? ?????????????????? ??? ?????????????? ? ? ??????????????  
?? Kozuba ? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ? ?????????? ? ?? ?????? ???; ??  
????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ??????????.

34

????????????? ? ?????????? ?????????????????? ??????????????????, ? ?????? ??? 2, ????? 14 ??  
?????? ?? ??, ????????? „???????? ??????????“ ??? ?????????? ?? ?????????? ??  
????????????? ?? ?????????? ?????????, ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ??????????, ??  
?????????, ????????? ?? ??? ?? ?? ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??? ??????????  
????????????????, ?? ?????????????? ?? ??? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ??-????? ?? 30 % ??  
????????????????? ??????????.

35

?? ??? ?????, ?? ??? ?????, ??? ?????????? ?????????? „????? ??????????“ ? ??????????????  
?? ?????????? ??????, ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????????????  
????????????? ?? ??????????, ?????? ?? ? ? ?????????? ?? ?? ? ?????????? ?????????? ??????, ?  
???? ?????????? ?? ??? ?????????????????? ?? ??? 135, ????????? 1, ????? ?) ??  
????????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????, ?????,  
????? ? ?????? ? ?????????? ??????????????, ? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??  
????????????? ?????, ?? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ??  
????????? ?? ??? ?? ? ?????????? ??? „????? ?????????“. ?? ????? ??????, ??????????  
????????????? ?????????? „????? ?????????“, ??? ?? ? ???? ? ?? ?????????????????? ?? ??????,  
????????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?????????, ?????? ?????? ?????????? ?? ??????  
????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ??  
????????????????? ??????, ? ?????? ? ?????? — ?? ?? ??-????? ?? 30 % ?? ??? ??????????, ?? ??  
????????? ?????????????? ? ?? ?????????? ? ???.

36

?? ??? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ??? ??? 12, ?????????? 1 ? 2 ? ??? 135,  
????????? 1, ????? ?) ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????? ??????.

37

?????, ?? ?? ?????? ?? ?????????? „????? ???????????“, ?????? ?? ?? ??????????, ?? ?? ??  
???????? ? ????? 12 ?? ?????????????? ?? ???, ?? ?? ? ?????????????? ???.

38

????????? ?????????????? ?????????? ?? ????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????, ?????? ?????? ??  
????????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?? ?????????????? ?????????, ?????????? ?? ?????????? ??  
????????? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????, ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????????, ?????? ??  
????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ? ?????? ?? ?????????????????? ?????????? ?????????? (?? ? ?????  
????????? ?????????? ?? 13 ?????????? 2016 ?., Miko?ajczyk, C?294/15, EU:C:2016:772, ?. 44 ?  
????????????? ?????????? ?????????????).

39

????????? ?????? ?????? ?? ?? ??????????, ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ??????????????????????,  
????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????, ?????????? ? ????? 135, ??????????  
1 ?? ?????????????????? ?? ??, ?????????? ?? ?????????? ?????????????, ?????? ?? ??? ?????????, ?? ?????  
????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????????, ?????????? ?????? ?????? ??????????  
?? ?????? ? ??????, ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?????, ?? ?????? ? ???  
(????????? ?? 19 ?????????? 2009 ?., Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, ?. 25  
? ?????????????? ?????????? ?????????????).

40

??? ??? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????????? ? ?????????? ??  
????????????????? ?????????????????? ? ? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ???  
????????? ?? ?????????? ??????????????????. ? ?????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ??  
????????????, ?? ?????????????????????, ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????????  
?? ?????????????? ?????, ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ??????, ?????? ?? ?????? ??????????????????????  
?? ?????????? (????????? ?? 19 ?????????? 2009 ?., Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08,  
EU:C:2009:722, ?. 25 ? ?????????????? ?????????? ?????????????).

41

????? ?????????? ???-????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????????? ?????????? ?? ?????? ??????????????  
77/388/??? ?? ?????????? ?? 17 ??? 1977 ?????????? ?????????? ?????????????????????? ?? ??????????????????????????  
?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? — ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????  
????????????????? ??????????: ?????????? ?????????? ?????????? (?? L 145, 1977 ?., ??? 1), ?????? ??????????  
????????? ?????????????????? ? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ???, ? ?????????????? ??  
????????????????????????? ?? ?????? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????? ?????????????? ?????????????? „??????  
?????????????“ ?? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????  
????????????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ??? ??????????????. ? ?????? ?????????????? ??  
????????????????????????? ?????????? ?? ?????????????, ?? ?????? ?????????????? ? ?????????????? ?????? ?????????????  
?????????, ? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??????????????????, ?? ?? ?????? ? ?????????? ??  
?????????????????????. ?? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????, ?? ?????????????????????? ?? ??????  
?? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?????????.

42

??-?????????, ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????, ?????????? ?? ?? ?????????????????, ??  
????????? ?????? ?????????????????? 7 ?? ?????????????????? ?? ???, ?????? ??? ?????????????? ? ??????????????????????????

?? ?? ??????? ?????????????, ?????? ??????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????  
????????????? ?? ?????????? ?? ??????????????, ?? ? ??????? ?? ?????????????? ?? ??????  
????????? ?????? ?????????? ?????? ? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????, ??????? ?  
?? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ? ??????????????????. ?????? ????? ??????????  
?????????????? 35 ?? ????????????? ?????? ?? ????? ?????????? ?? ?????? ? ???????????????????,  
????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?? ??????????  
????????? ???????.

43

????? ??????, ?? ?????????? ?? ????????? ?????????????, ??? ???? ?????????????? ?? ??????  
? ?????????? ? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????? ?? ?????? ??????????? (????????? ?? 10 ??????  
2008 ?, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, ?. 49 ? ?? 14 ??? 2017 ?, Compass  
Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, ?. 21), ?? ????????? ??????????? ?? ??????????  
?????????????????, ??? ???? ? ?????????????????? ? ?????????????????? ?????? ??????, ?? ??  
????????? ?????????? ? ?????????????? ?????????? ???????.

44

??????, ?????????????????????? ?? ??? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ??  
????????????????? ?????????? ?? ?????? ??? ?????? ?????????? ?????????? ??????. ?????? ??????, ?? ?????? ?????  
135, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? ?? ??? ??? ?????? ? ?????????????? ? ?????? ????? 12  
?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ??  
?????????????????, ?????????????????? ? ??? ???? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?????? ??  
????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????, ?? ?? ??? ???? ?????????? ?? ??? ??  
?? ?????????? ?????????? ? ?? ??? ???? ?????? (?? ? ??? ???? ???? ???? ???? ???? 4 ?????????? 2001 ?,  
Goed Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, ?. 47 ? ?????????????? ?????????? ??????????).

45

?? ??? ? ?????????? ??????, ?? ?????? ????? 12, ?????????? 2 ?? ?????????????? ?? ??? ??  
????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??  
????????????? ?? ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?? ??????, ??-  
????????????? ?????? ?????? ??? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ? ?????????????, ????  
????????????? ??? ??? ?? ??? ? ? ?????????? ? ??????, ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????????? ??  
????????? ?????? ?????????? „????? ??????????“ ? ?????? ?????????????? ?????????????????????,  
????????????? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?? ??? ??????????????????

46

? ??? ???? ???? ?????????????? ?????? ?? ??? 12 ? ??? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ??  
????????????????? ?? ??? ? ?????????????? ? ?????????????? ?? ?????????????? ? ?? ?????? ?? ???  
????????????? ???, ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?  
????????? ?? ?? ?????????????????? ?????????????????? ? ??? ?????????? ?? ??????????????????

47

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

48

?????, ?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ???  
12, ?????????? 2 ?? ?????????????? ?? ?? ???? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?  
????????? 1, ?????? ?) ?????????? „????? ??????????“ ?? ?????????? ?? ?????????????????? ??  
??????, ?????? ?? ?? ?????????, ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????, ?????? ?????  
????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ??  
????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ??????, ? ?????? ? ?????? — ?? ?? ??-????? ??  
30 % ?? ????? ??????????, ?? ?? ??? ?????????? ?? ?????????? ? ???, ?????????????? ??????????  
?? ????? ??????????????

49

? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ?????, ?? ?????????????????? ?????? ? ??????????????  
????????? ?????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? 30 % ??  
????????????????? ?????????? ?? ??????

50

????? ?????????? ?????????????? ?????????? ? ?????? 69 ?? ?????????????? ??, ?????? ??????????  
?? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? „????????????????“,  
????????????? ? ????? 12, ?????????? 2 ?? ?????????????? ?? ???.

51

? ????? ?????????? ??????? ?? ?? ?????????, ?? ?????????????? ?? ??? ?? ?????????? ??????????  
„????????????????“.

52

???? ??????? ?????????? ?? ? ?????????????, ?????? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ??????,  
????????? „conversions“ ?? ??????????, „Umbauten“ ?? ??????, „transform?ri“ ?? ?????????? ?  
„przebudowa“ ?? ?????? ?????, ?? ??? ??? ?????? ???-????????? ?? ?????????????? ??????  
?????? ?? ? ?????????????? ?????????????? ??????????, ?????????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?  
??? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ??????????

53

???? ?????????? ?? ?????????? „????????????????“ ?????? ?????????????? ? ?????????????? ??  
????, ?????????? ?????? ?? ??? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????,  
????????? ?? ?? ?????????? ?????? ? ?????? ?????? ? ?????? ?? ?????????????????? ? ?????, ??????  
??? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?????? ??  
????????? ?????????????? ? ?? ?????? ?????????? ??? ??? ? ?????????????? ?? ??????????????????  
(????????? ?? 12 ??? 2012 ?, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11,  
EU:C:2012:461, ?. 39).

54

? ????? ??????? ?????????????? „????????????????“ ?????????? ? ?????????? ??????????????, ? ?????? ??  
????????????? ?????????? ?? ???? ?????????????? ?????????????? ?????? ? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ??  
????? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ??????

55

?????????? ?? ?????????? „????????????????“, ?????? ? ?????? 52 ?? ??????????? ????????,  
????? ????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ???, ? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????  
?????????????, ????? ?????? ?? ??????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????. ?????? ??  
?????????? ??????????? ??????????????? ?????????? ? ?????? 71 ? 72 ?? ??????????????? ??, ?? ???????  
????????? ????? ??????????? ??????????? ? ??????????? ?? ?????????????? ???????, ?????? ?????? ??  
?????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ??????? ?????????? ?? ??????????????  
???? ?????? ?????????????????????? ??????????? ?????? ??? ??????????? ???????. ?? ?????????? ??????? ?????  
?????????? ??????????? ???????????, ??????? ?? ?????????? ?????????????? ??????????????????, ?????? ??  
?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ??????????? ?? ??????.

56

? ??????? ??????? ?? ?? ??????????, ?? ??????????? „????????????????“, ??????????? ?? ? ?????? 12,  
?????????? 2 ?? ??????????????? ?? ???, ? ?????????????????? ? ?????????? ?????? ? ?????? 2, ?????? 14  
?? ??????? ?? ???, ????? ? ?????????????? ??????????? „?????????????“.

57

??? ?????? ?????????????????? ??????????? ??????????? ??????????? ??????? ?????????? ?? ?????????  
„?????????????????“ ? ?????????, ??????? ? ?????? 52 ?? ?????????????? ?????????, ?????  
????????????????????? ?????????????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ??  
?????????????????????? ?? ?????????? ?? ??? ? ?????????????????? ?? ???.

58

? ??????? ?????????????, ????????????? ?? „?????????????????“ ?? ??????????????????? ???????, ?????????? ??  
55 % ?? ?????????????????????? ? ??????????. ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????????????? ? ??????, ??  
?????????????????? ?? ??????????? ?????????????? ??????? ??????? ?? ?? ??????? ?? ??????????????? ??????????  
?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????, ??? ??? ?????????????????? ??? ??????? ?? ?????????? —  
??? ??????? ?? ??????????????????????, ? ?????? ?????????????? — ?????????? ??????????????? ? ??????????  
?????????????????? „????????????????“ ? ??????? ?? ??????????????? ?????????????? ?? ?????????? ? ?????????,  
????????? ? ?????? 52 ?? ??????????????? ??????????.

59

?? ??????????????? ??????????????? ?? ??????????????? ??????? ?????????? ?? ?? ???????????, ?? ?????? 12,  
????????????? 1 ? 2 ? ?????? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????????????? ?? ??? ?????????? ?? ??  
????????????? ? ???????, ?? ?? ??????????? ??????????????? ??????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?  
????????????? ??????????????????, ??????????? ?????? ?????????????????????????? ?? ??? ?? ??????????????? ?? ???????  
????????? ?? ??????????????? ??????????? ?? ??????????????? ?? ? ?????????????? ? ?????????? ?? ??????????????  
?????????. ??????? ??????????????? ?????????? ?? ?? ??????????? ? ???????, ?? ??????????? ? ??????????  
????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????????? ?????? ?????????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?  
????????? ?? „?????????????????“ ?? ??????????????????? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?? ?? ???????????????  
30 % ?? ?????????????????????? ??????????? ?? ??????????, ?????? ?????????????? „????????????????“ ?? ??  
?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????????? „????????????????“, ?????????????? ?? ? ?????? 12,  
????????????? 2 ?? ?????????????????? ?? ???, ? ??????? ? ???????, ?? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?  
????????????????? ??????????????? ??????????????, ?????????????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ? ??? ??  
????????????? ??????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????????.

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

60

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

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

????? 12, ?????????? 1 ? 2 ? ????? 135, ?????????? 1, ?????? ?) ?? ?????????? 2006/112/?? ??  
????????? ?? 28 ?????????? 2006 ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ??????????????  
????????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ? ?????????, ?? ?? ?????????? ?????????????? ?????????? ??????  
????????????????? ? ?????????? ?????????????????, ?????????? ?????? ?????????????????????? ?? ??????????????  
?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ??  
????????????? ?? ? ?????????????? ? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??  
?? ?????????????? ? ?????????, ?? ?????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????????????  
????? ?????????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ? ?????????? ?? „????????????????“ ?? ??????????????????  
????????? ?????????????????? ?????????? ?? ?? ?????????????????? 30 % ?? ?????????????????????? ?????????????? ??  
?????????????, ?????? ?????????????? „????????????????“ ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????????  
„????????????????“ , ?????????????? ?? ? ?????? 12, ?????????????? 2 ?? ?????????????? 2006/112, ? ?????????? ?  
?????????, ?? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ? ?????????????????? ?????????????????? ??????????????,  
????????????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ? ??? ?? ?????????????? ?????????????????? ?????????????? ??  
????????????????? ?? ??????????????

?????????

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