

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

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

24 ??? 2022 ?????? (*)

„????????????? ?????????? — ?????? ?????? — ?????? ?????? ?????????? ?????????? (???)
— ?????????? 2006/112/?? — ??? 9 — ?????????????????? ??? — ?????? 295 ? 296 —
????? ?? ?????? ?????? ??? ?????? ?? ?????????? ?????????????? — ???????, ??????
????????? ?????????????? ???????, ??? ?????????? ??????????, ?????? ???? ??
????????? ?????????? ?????? — ?????????? ??? ?????? ?? ?????? ?????????????? ???
?????? ?????????????? ??? ?? ?????? ?? ??? — ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ??
????? ?? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????? ???????, ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ??
??????, ? ?? ?????? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ?????? ?? — ?????? ??
?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ???????, ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ??
?????? ??????”

? ? C?697/20

? ?????? ?????????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????? ??? 267 ??? ? Naczelnego
S?d Administracyjny (????????? ?????????????? ???, ?????) ? ??? ?? 22 ??? 2020 ?,
????????? ? ??? ?? 21 ?????? 2020 ?, ? ?????? ?? ?????????????? ?? ???

W.G.

?????

Dyrektor Izby Skarbowej w L.,

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

?????? ?? ?: I. Ziemele, ?????????? ?? ???????, T. von Danwitz ? A. Kumin (?????????),
?????,

????????? ??????: N. Emiliou,

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

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

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

- ?? W.G., ?? T. Mi?ek, doradca podatkowy,
- ?? Dyrektor Izby Skarbowej w L., ?? M. Ko?aci?ski,
- ?? ??????? ????????????, ?? B. Majczyna, ? ?????????? ?? ????????????,
- ?? ????????????, ?? L. Lozano Palacios ? M. Siekierzy?ska, ? ?????????? ??
???????????,

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

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

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

???????

1 ??????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ??????????? ?? ??????? 9, 295 ? 296 ??
????????? 2006/112/?? ?? ?????? ?? 28 ?????? 2006 ?????? ??????? ?????? ?????? ??
????? ?????? ?????????? ??????? (??. L 347, 2006 ?, ???. 1; ?????????? ?????? ??
????????? ????, 2007 ?, ??? 9, ??? 3, ??? 7, ???????? ??-?????? „????????? ?? ???“).

2 ??????????? ? ?????????? ? ??????? ?? ?????? W.G. ? Dyrektor Izby Skarbowej w L.
(????????? ?? ?????????? ??????? ?, ???) ?????? ?????? ?????? ?????????? ??????????
(??) ?? ?????? ?????? ?? 2011 ?.

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

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

3 ??? 9, ??????? 1 ?? ??????????? ?? ??? ?????:

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

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

4 ??? XII ?? ?????????? ???????, ??????? „????????? ?????“, ??????? ??-
????????? ??? 2, ?????????? „?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ??
?????????“, ? ?????? ?? ?????? ?????? 295—305.

5 ??? 295, ??????? 1 ?? ?????? ??????? ????????:

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

1) „????????? ??????????“ ??????? ?????? ?????? ?????????????? ???, ?????? ??????
?? ??????? ? ???????, ???, ??? ?????? ???????;

2) „?????????, ???, ??? ?????? ??????????“ ??????? ?????? ?????????? ??????? ??
?????? ?? ?????? ?????? ??? ? ?????? ?? ?????????????? ???????, ??????? ??
????????? VII;

3) „????????? ???????????, ??????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????“ ?
????????? ???????????, ??? ? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ???????,
????????? ? ?????????? ???;

[...].

6 ??? 296, ??????? 1 ? 2 ?? ??????? ?????? ??????? ????????:

„1. ?????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ??????
?? ???, ??? ?????????? ???, ?????????? ? ??? 1, ??? ?????????? ?? ??????

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

2. ????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??????????
????????? ?????????? ??????????????, ?????? ?? ?????????? ??????????????, ?? ??????
????????????? ?? ?????? ?????? ?? ???, ??? ?? ?????????? ??????????, ?????????? ?? ???
281, ??? ?? ?? ?????? ?????????????? ??????????“.

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

7. ?????????? ??? 15 ?? Ustawa o podatku od towarów i usług (????? ?? ?????? ??????
????? ? ??????) ?? 11 ??? 2004 ?. (Dz. U. ?? 2004 ?, ?? 54, ?????? 535) ?
????????? ??, ?????????? ??? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? (????? ??-?????
„????? ?? ???“):

„1. ?????????????? ??? ?? ?????????? ???, ?????????????? ??? ?????????????? ??????????
????????? ???, ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ??
????????? 2, ??? ?????? ?? ?????? ? ?????? ?????? ?? ?????? ??????.

[...]

4. ?? ?????????? ???, ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? ??????????, ??????
??? ?????? ??????????, ?? ?????????? ??? ?????? ??????, ?????? ??????
????????????? ?? ?????????? ?? ??? 96, ?????? 1.

5. ?????????? ?? ?????? 4 ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ??????,
????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????, ?? ?????? ?????? ??????
????????? 4.

[...]“.

8. ?????? ??? 43, ?????? 1 ?? ?????? ??????:

„????????? ?? ?? ??????:

[...]

3) ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????????
????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????; ?? ?????? ?? ?????? ??????
?????;

[...]“.

9. ??? 96 ?? ?????? ?????? ?????? ??????:

„1. ?????? 15 ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ??????
?????, ?????? ? ??? 5, ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ??
????????? ?????? ??? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? 3.

2. ?? ?????????? ???, ?????? ?? ?????? ?????? 15, ?????? 4 ? 5, ?????????? ??
????????? ??? ?? ?????? ?????? ??? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??? ?????? ???

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

[...]“.

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

10 ?? 31 ??????? 2010 ?. W.G., ????? ? ??? ?? ?????? ?????????? ?? ???????????
?????????, ?????????? ?? ??? ??? ?????? ?? ??? ?????????? ?? ?????????? ???????????
??????, ??????? ???????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? 96
?? ?????? ?? ???, ??? ?? ??? ????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ???????????,
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??????, ?????? ?? ? ?????????? ?????? ??? ?? ???
?????. ?? ?????? ?? ??? ?????? ?? W.G., ????? ? ?????????? ?? ?? ??????????
??????????, ??????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??????, ??? ?? ??? ??????????
????????? ? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????????, ?? ?????? ??????
?????????.

11 ?? 29 ????? 2016 ?. W.G. ?????? ?????? ?? ??????? ?? ???, ??? ??? ?? ??
????????? ?????????? ?? ??? ?? ???????, ???, ???, ???, ?????? ? ?????? 2011 ?.

12 ? ??????? ?? 26 ??????? 2016 ?. ?????????? ?? ?????????????? ??????? ??????
?????? ?? ?????? ??? ?????? ?????? . ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ??????? ?? 28 ??????? 2017 ?.
?? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????? ?? . ?????????? ?????? ?????, ?? ???
???? W.G. ? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????? ???, ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ???, ?? ???
?????? ?? ?????????????? ??? ?? ??? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ???
?????? ? ?????? ?? ?????????? ?????? ??????????, ??? ?????????????? ??? ??
????????????? ?????????? ?????? ?? ?????? . ??? ?????????? ?? W.G. ??????????
?? ?????????? ? ?????? ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?, ??? ?????? ???
????????? ? ?????? ?????? ?? ?? ?????????? ??????????, ?????? ??? ?? ?????? ??
????? ?????? ??????.

13 W.G. ?????? ?????? ?????????? ?????? ??? Wojewódzki S?d Administracyjny w
L. (????????? ?????????????? ??? ?, ???), ????? ? ?????????? ? ??????? ?? 17 ??????
2017 ?. ?????????? ??? ?????????? ??????, ?? ?????? ? ??????? ?? ??? ????? ??????????
????????? ??????, ??? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ??????????
??????, ?????????? ?????????????? ?????? ? ??? ? ??? ?????? ??????, ??? ??? ??
????????? ??? ?? ??? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?? ??? . ??????????????, ?? ?
????? W.G. ? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ??
????????? ??????, ??? ??? ?????? ?????? ? ??? ??????.

14 W.G. ?????? ?????????? ?????? ??? Naczelný S?d Administracyjny (?????????
????????????? ???, ???), ?????????? ??????????.

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

16 ?????? ?????????? ?????????? ?? ??? 15, ?????????? 1 ? 2 ?? ?????? ?? ???, ????
?? ??? 9 ?? ?????????? ?? ??? ??????, ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ???

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

17 ?????????? ?????????? ?????? ???????, ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ??
???? 15, ?????????? 4 ? 5 ?? ?????? ?? ??? ??? 96 ?? ?????? ?????? ??????????, ??
????????? ?? ?????????? ?????? ??? ?????? ?????????? ?????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ? ??????, ? ?????? ?? ??????
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????, ?? ??? ?????????? ??????????, ??
????????? ??????, ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??
????????? ?????? ???, ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??
????????? ?????? ??? ? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??????.

18 ?????????? ?????????? ??????, ?? ??? ?????? ????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? ??
????????? ?????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????, ?????? ?? ??? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??
????????? ?????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??
????????? ?????????? ?? ??? ?? ?????????? ??????, ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????
????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??????, ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??
????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??????.

19 ??? ???? ?????? ?????????? ?????????? ??? ?? ?? ?????????? ??? ? ?? ?????????? ??????,
?? W.G. ? ?????? ?????? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ??? ?????? ? ?????????????? ??
????????? ?????? ?? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??
????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????
????????? ? ?????????? ?????? ?????? ??????, ??? ?????? ?? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????
????????? ?????? ??????.

20 ??? ??? ??? ??????? ?????? ?????? ??????, ?????????? ? ??? 15, ?????????? 4 ? 5 ?? ??????
?? ???, ? ?????????? ? ?????????? ?? ???, Naczelnny S?d Administracyjny (?????????
????????????? ???) ?????? ?? ??? ?????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ??? ?????? ??????
????????? ??????:

„1) ??? ???? ?????????? ?? ?????????? [?? ???], ? ??-????????? ?????? 9, 295 ?
296, ?? ?? ?????? ? ??????, ?? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ??
?? ??? 15, ?????????? 4 ? 5 ?? [?????? ?? ???], ?????? ?????? ?????????? ??
????????? ??? ?????? ?????? ?????????? ?????? ?? ??? ?????? ??????, ??????????
????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????
????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ??????.

2) ?? ?????????? ?????? ?? ? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ??
????????? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?????????? ??????.

3) ?? ?????? ?? ? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?? ? ?? ?????? ??
?? ?????? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????
????????? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????.

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

21 ? ??????????? ???????, ?????? ?????? ?? ? ?????????? ???????, ???????????
?????????? ????? ?? ??????? ?? ??????? ?????? ?????? 9, 295 ? 296 ?? ??????????? ??
??? ??????? ?? ?? ??????? ?? ???????, ?? ?? ??????? ??????? ?? ??????? ???????, ??
????????? ??????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?????? ??????????????? ?? ?? ?? ??
????????, ??????????? ??????????????? ??????? ? ??????? ?? ?????? ?? ?????? ??????????
??????????, ??????????? ???????, ?? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ??????????? ???????,
?????????? ?????? ? ??????? ?? ?? ??????? ??????????? ?????? ???????????, ??
????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ?? ?????????? ??????? ?? ???????, ? ?????????? ?? ??
??? ??? ???????, ?????? ??????? ??????? ?????????? ??????????????? ??????? ? ??????? ?? ??
?????? ?? ??????? ??????? ?? ?????????? ??????? ???????????????, ??????? ?? ??????? ?? ??
????????? ?? ??????? ??????? ?? ?????????? ?? ??????? ?????? ????? ?? ??? ??????? ?? ??
?????? ??????? ?? ?????????? ??????? ?????????? ???????????, ?????????? ?? ??????? ?? ??
?????? ???????.

22 ?? ?? ?? ??????? ?? ????, ??????? ?? ?? ???????, ?? ??????? ?? ?? 9,
????????? 1, ?????? ?????? ?? ??????????? ?? ??? „????????????????? ?????“ ?????????? ??????
????, ?????? ??????? ?????????? ?????????? ??????? ?? ?????? ?????, ??? ?????????? ??
?????? ? ?????????? ?? ??? ???????.

23 ? ??? ?????????? ??????? ?????????? ??????? ??????? ??????? ?????? 9 ?? ??????????? ??
?? ??????? ?????? ?????? ??????? ??????? ?? ??? (?????? ?? 21 ??? 2005 ?, HE,
C?25/03, EU:C:2005:241, ?. 40 ? ?? 13 ??? 2018 ?, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, ?. 39
? ?????????? ?????? ??????). ?????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ??
„?????????“ ?? ??????? ?? ?????????? ??? 9, ??????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ??
????????? ?? ?????????? ?????????? (?????? ?? 13 ??? 2018 ?, Polfarmex,
C?421/17, EU:C:2018:432, ?. 38 ? ?????????? ??????? ??????). ?????? ???, ?? ?? ??
????????? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ???????, ?????? ?? ?? ??
???? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????? ???, ?? ??? ?????? ?? ?? ??
??????????, ?????? ?? ??? ?????? ?????????????? ???, ?????? ?? ?????????? ?? (??????
?? 12 ??????? 2016 ?, Nigl ? ??, C?340/15, EU:C:2016:764, ?. 28 ? ?????????? ??????
??????). ??????, ?????????? ?? ?????????????? ??? ??????? ?? ?? ??????? ?? ??
????????????? ??? ??????? ?? ?????????? ??????? ?? ??????? ?? ??????? 9 (?? . ? ??? ???????
?????? ?? 21 ??? 2005 ?, HE, C?25/03, EU:C:2005:241, ?. 41).

24 ?? ??????????? ? ??????????? ?????? ?????? ??????? ??????? ???????, ?? ???, ??
????????? ??????????? ?????? ??????? ? ??????? ?? ???????, ?????? ?????????? ???????
??? ??????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ??????? ??????? ???????, ??? ?????????? ??
????????????? ?????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?????? 9, ??????? 1 ?? ?????????? ?? ???, ??????
???? ??????? ?? ??????? ???????, ??? ??????? ?? ?????????? ?????? ??????? ?? ??
??, ?? ??? ?????? ?????? ?? ?? ??? ???????????, ??? ???o ??? ?????????????? ???, ??????? ??
?????????? ?? ??????? ?? ?????????? ???.

25 ? ??? ??????? ?? ?? ??????? ??????? ??????? ???????????????, ?? ??????? ??????? ???????????
?????? ???????, ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ??????????? ???????????, ???
????????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ???????????, ?????????? ?? ??????????? ??????? ??????.
?? ??????? ?? ??? ?????? ??????? ?????? ?? ?????? ?? ???????????????, ?? ??????? ??
????????? ??????? ?? ??????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ???????????, ??????? ??
????????? ?? ??????? ?? ?????????? ??????? ???????.

26 ?????????? ? ?????? 24 ?? ?????????? ??????? ?????? ?? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??
?????? 295 ? 296 ?? ??????????? ?? ???, ?????? ?? ?????? ?? ??????????? ?? ??
????????? ??????? ?????? ?? ?????? ?????? ??????? ??????? ?? ???????????

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

27 ? ????? ?????????? ?????? ?? ?? ????????, ?? ?????? ??? 295, ??????? 1 ??
?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ????????, ??
???? 296, ??????? 1 ?? ?? ?? ?? ????????, ?? ?????? ?????????? ?? ??????? ??
????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ??????? ??
????????? ??????, ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ??????, ???????, ??? ?? ??? ?? ?????????? ???, ??????? ??
????????? ?? ?????? ?? ??????, ?????????? ?? ?????????? ??????????????, ?????????? ??
?????? ?? ?????? ?????? ??????, ??? ? ?????? 2 ?? ??????, ?? ?????? ?????? ??????
???? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??????????
?????????????, ??? ? ?????????? ??????????????, ?? ?????? ??-????????? ??????????
?? ?????? ?????? ?? ??? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??????????.

28 ?? ??? ?????????? ?????? ?? ??? ?? ?? ????????, ?? ? ?????? ?? ???????,
????????? ? ?????? ?? ?????????? ??????????, ?????? ?????? ?????? ??
????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ??
?? ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ??
????? ?????????? ??????, ?????????? ?? ?????? ?? ???.

29 ?????????? ?? ?????? ?? ? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ??
????? ?, ?????? ?????? ?????? ?????????? ??????, ?????????? ??????????????
????? ? ?????? ?? ??? ? ??? ?????????? ??????, ?????????? ??????, ???
?? ?????????? ?? ?????????? ??????, ?? ?? ?????????? ?? ?????? ??????
????????????? ??? ?? ???.

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

31 ?????????? ?????????? ???????, ?? ?????????????? ? ?????? ??????????????
????????? ?? ?? ?? ?? ?????????? ???????????, ??? ???? ?? ?????? ?????????? ??
????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????? ??
????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??
??????????, ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ??? ?? ??? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ???.

32 ? ??? ?????????? ?????? ?? ?? ??????, ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??????,
????????? ?? ?? ?????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ???, ?????????? ? ?????????????? ??
????????? ?? ??? (?????? ?? 4 ??? 2020 ?, C.F. (?????? ?????), C?430/19,
EU:C:2020:429, ?. 42 ? ?????????? ?????? ??????). ?????????? ? ??????????
????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??
????? ?????? ?? ??? ??? ?????? ?????? ??? ?? ??? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?????????? ??????, ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????, ?????? ??
????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? (??. ??
????????? ?????? ?? 11 ??? 2020 ?, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, ?. 39 ? ??????????)

????????? ?????????? ?? ?? 15 ????? 2021 ?, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, ??????????????, EU:C:2021:285, ?. 63).

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

34 ?????? ?? ?? ??????, ?????? ?? ??????????? ? ?????? 27 ?? ??????????? ???????, ?? ?
???? 296, ??????? 1 ?? ??????????? ?? ??? ?? ???????, ?? ??????? ??????????? ??
????????? ?? ??????????? ??????????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??? ?? ??????????? ??
?????? ???????????, ?????????? ?????? „????? [...] ?? ?????????“ ?? ??????????? ??
????????????? ?????????????? ?????? ?? ?????? ???????, ?? ?????????? 2 ?? ???????????, ??
????? ??????? „????? ?? ?????????“ ?? ?????? ?? ??????? ??????? ??????? ??-??????????
?????????? ???????????????, ?? ?????? ??????????? ?? ?????? ??????? ?? ??? ??? ?? ??
????? ??????????????? ???????.

35 ?????? ??? ?????? ?????? ???????????, ?? ??????? ?? ??????? ?????????? ??????? ??
????????????? ??????????????? ? ??????????????? ?????, ?????? ?????????????? ??????????????? ??
????? ??? ?? ???, ?????? ?????? ?????? ?? ?? ??????? ????? ??????????? ? ??????????????? ??
????????? ?? ?????? ??.. ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ??? ?? ???????????, ??????
?????? ?? ??? ?????? ??????????? ? ?????? ?? ?????????????? ?? ???, ?????? ?????? ???????????
?????? ?? ??????????? ??????????? ?????????????? (????????? ?? 12 ??????? 2016 ?, Nigl
? ??., C?340/15, EU:C:2016:764, ?. 37 ? 38 ? ?????????? ??????? ??????????).

36 ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ??????????? ?????? ??????????????? ?
????????? ?????????????? ?? ???????????, ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ???????????????
????????? ?? ??????? ?? ??? ? ?????? ???????????, ?????????????? ???????????, ??? ??
????????????? ?? ??????????? ???????, ?????? ?????? ??????? ? ??????????? ? ??????? ??
????????????? ?? ??????????? ? ??????? ?? ?????? ??????? ?? ???, ?? ??????? ???????????????
????????? ?? ??????????? ? ???????????, ??? ?????? ??????? ??????? ?? ?? ?????????? ??? ??
????, ? ?????? ?????? — ?????? ?? ?????? ??????? ???????, ?????????????? ???????
?????? ?? ??? ??????? ?? ???, ?? ??????? ?? ?????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?? ??????? ??
?????? ?? ??? ??????? ?? ??? ??????? ?? ?????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?? ??????? ??
??????????, ??????? ?? ??? ?????? ?? ??????? ??????? ???????.

37 ? ?????? ?? ?????? ??????? ??-????? ??????????? ?? ??????????? ??????? ??
?? ???????, ?? ??????? 9, 295 ? 296 ?? ??????????? ?? ??? ??????? ?? ?? ??????? ??
??????, ?:

– ?? ?????????? ?????????? ?? ??????? ???????, ?????? ?????????? ??????????????? ?? ??
?????????? ?? ?????? ?????????? ??????????????? ?????? ?? ??? ???????, ???????????
?????????????? ??????? ? ??????? ?? ??? ? ?????? ?????????? ???????????, ???????????
??????????, ??? ?? ??????????? ?? ??????????? ???????, ?????? ?????? ?? ???????????
?????????? ??????????? ??????????? ???????,

– ??????? ?? ???????????????, ??? ?????? ?????????? ??????????? ?? ?? ???????????????
????????? ?? ??????? ?? ??????? ?????? ??????? ??????? ?? ??????????? ???????????, ??
?????? ?? ??? ??????? ?? ??????? ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ?? ??????? ??
?? ??? ??????? ?? ??????? ??????? ??????? ?? ??????????? ???????,

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

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

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

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

? ?????? 9, 295 ? 296 ?? ?????????? 2006/112/?? ?? ?????? ?? 28 ?????? 2006 ??????
????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ??
????????? ? ??????, ??:

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

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

? ??????

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