

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

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

??? 11?? ???????? 2024 (*)

«????????????? ?????????? – ?????????? – ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????? (???) –
????????? 2006/112/? – ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ?? – ?????? 9, ?????????????? 1 – ??????
14, ?????????????? 2, ?????????? ?? – ?????????????? ?????????? ??????? – ??????????????, ??????
????????????? ??????????????, ??? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????????
?????? – ??????????????????»

???? ???????? C?182/23 [Makowit] (i),

?? ?????????????? ??????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??? ??????? 267 ?????, ???
????????? ?? Naczelny S?d Administracyjny (????????? ?????????????? ??????????????, ?????????) ??
????????? ??? 18?? ?????????????? 2023, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ??? 22 ?????????
2023, ??? ?????????? ??? ??????

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

?????

J.S.,

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

????????????? ??? ????? N. Piçarra, ?????????? ??????????, N. J?ä?skinen (?????????) ??? M. Gavalec,
??????????,

????????? ??????????????: J. Kokott

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

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

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

– ? Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ?????????????????????? ??? ????? B. Ko?odziej ??? T.
Wojciechowski,

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

– ? ?????????? ??????????, ?????????????????????? ??? ??? M. Herold ??? ?? M. Owsiany?Hornung,

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

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

?????????

7 ?? ????? 7, ??????????? 1, ??? ustawa o podatku od towarów i usług (????? ???? ??? ?????? ??? ?????? ??? ??????????), ??? 11?? ????????? 2004 (Dz. U. 2022, ??? 931), ??? ?????? ?????? ??? ?????????? ??? ?? ?????????? ??? ????????? ?????? ?????? (??? ?????: ?????? ?????)

11 ??? ?????? ????, ? J.S. ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ??? ??? ??????
 ???????????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?? ????????????, ??????, ?? ?????? ??
 ?????????? ?? ?????????????? ??? ???? ??? ???? ???? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??
 ?????????? ?????? ?? ?????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????? ?????? ???, ??????????,
 ?? ? ?????????? ?????????????? ??????? ?? ??????????? ????? ???, ??? ???? ?????? ???, ???
 ??????????? ????? ??????? ?? ??????? ??????????? ??????????????

?? ??????????, ? J.S. ??? ?????????????????????? ????? ?????? ??? ?????????? ??????????????
?????????, ?????? ?????, ??? ??? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ??????
????? ?????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ??????
????????? ?????? ???.

18 ??????, ?? ?????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?? ??????
????????????????? ??? ??? J.S. ??? ?????????????? ??? ??? ???, ?? ?? ??????, ??? ?????? ?????????
??? ??? ?????? ?????????????? ?????.

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

«????? ?? ?????? 9, ?????????????? 1, ?? ?????????????? ?? ?? ?????? 14, ?????????????? 2, ?????????? ??,
??? [????????? ?????? ???] ??? ?????? ??? ??? ?????????????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????? ?????????,
????????????????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????, ? ?????? ?????????????????? ??? ?????????
????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????????????? ?????????? ?????????????????? ?????
????????? ??? ?????????? ??? ??? ?? ?????????????????? ?????????, ?????? ?????????????????? ?????? ?????? ??
????????????? ?????????? ??? ??? ??? ?????????????? ?????, ??? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?? ??????????????
????????????????????????? ??? ?????????????? ?????????????????????? ?????????????????? ?????? ???;»

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

20 ?????? ?????????, ?????????????????????? ???, ?????? ?????? ?????????????, ??? ?????????? ???
????????????????? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????? ???
?????? ?????????????? ?? ?????? 267 ?????, ??? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????? ??? ?????????
????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?? ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?????????? ???
????????????? ??? ?????????? ?????? ??????????????. ??? ?? ?????????? ?????, ?? ?????????????????? ?????????? ??
?????????????????????, ?????????? ?????? ??????????, ?? ?????????????????????? ?????????????? ??? ??? ??????
?????????????. ??????????, ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ??? ?????????
??? ?????????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ??? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????? ?? ?? ??????????
??? (????????? ??? 7?? ?????????????????? 2023, Groenland Poultry, C?169/22, EU:C:2023:638, ??????
47 ??? ??? ?????????????????????? ?????????????).

21 ?? ??????????????, ?????????????????????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ?????????
????????????????, ? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????????? ?? ???
?????? ?????????????????????? ?????????????? ??????????, ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????, ?????????
????????????????? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ???.

22 ?? ?????? 2, ?????????????????? 1, ?????????? ??, ??? ?????????? ?????? ??? ?????? ? ?????????? ???
????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ??? ?????????????? ??????
????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ???.

23 ?????????, ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ??????, ??? ?????????? ???, ?? ?????? 9,
????????????????? 1, ??? ?????????? ?????? ???, ?? ?????? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ?????
????? ??? ??? ?????????????????? ??????????????????????. ??????, ??? ??? ?????????? ?????? ??????????????
????????????????? ??? ??? ?????????????????????? ?? ?? ? J.S. ?????????????? ?????? ??? ??? ?? ??????
????????????????? ?????????????????????.

24 ?????????, ?????????? ?? ?????? ?????? ???, ?? ?? ?????????????????????? ?????????, ?? ?????????
????????????????? ?????? ???' ?????????? ?? ?????????????????????? ?? ?? ?????? 2, ?????????????????? 1, ?????????? ??,
?? ?????????????? ?? ?? ?????? 14, ?????????????????? 2, ?????????? ??, ??? ?????????? ?????? ???, ?????? ???
????????? ??? ?????? ??????????????????, ?????? ??????????????????????, ??? ?????????????????? ?????????????? ??????????

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

25 ???????, ?????????????????? ??? ? ?????? ???? ??? ?????????? ?????? ?????????? ??? ?? ??????
?????????????, ??????? ??????, ?? ?????? ??????? ??? ?????????????????? ????????? (????????? ??? 13??
????????? 2018, Gmina Wrocław, C?665/16, EU:C:2018:431, ?????? 30 ??? ?????? ??????????????????
?????????????).

26 ???? ?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ??, ??? ?????????? ??????, ?????????????? ?????? ???
?? ?????????????? ??????? ??? ?????????????????????????? ?? ?????????? ??????? ??? ??????? ?????????
????????? ??? ?????????????? ?????? ?????? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ??????. ??????? ?????????? ??
????????????? ?? ?? ?????????????????????? ??? ?????? 24 ??? ?????????? ?????????????? ??????????????
?????????????????, ???????, ?????? ??????? ??? «????????????? ??????? ?? ?????????? ???????» ???,
??????????, ?????? ??????? ??? «????????????????? ?????? ?????? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ??????».

27 ???? ??????, ???????, ??? ??????? ??? «????????????? ???????», ?? ?????? 14, ?????????????? 1,
??? ?????????? ?????? ??? ??????? ??? ?????????? ??????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????? ??
????????????? ?????????, ?? ???????, ??????????? ??????. ?? ?????? 14, ?????????????? 2, ??????????? ??, ???
????????? ?????? ?????????????? ??????? ???, ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????? 1 ??? ?? ??????
????????, ?? ?????????? ??????? ?????????? ??? ? ??????????????, ?? ?????????? ?????????????????, ???
????????????????? ???????, ???' ?????????? ??? ?????????? ?????? ? ??? ?????? ??? ? ?? ??????????
??????.

28 ? ?????????????? 2 ??? ??????? ?????? ??????????, ?? ?????? ?? ??? ??????? ??????? ???
????????????? 1, lex specialis, ???? ??????? ?????????? ??? ??????? ?? ?????????????????? ??????????
?????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ??? ?????????????? 1 [?????. ?????????????? ??? 13??
????????? 2018, Gmina Wrocław, C?665/16, EU:C:2018:431, ?????? 36, ??? ??? 25??
????????????????? 2021, Gmina Wrocław (????????????? ??? ?????????????????? ??????????????), C?604/19,
EU:C:2021:132, ?????? 55].

29 ??????????, ??? ??? ?????????????????? ?????? ??????? ?? «????????????? ???????», ?????? ??????????
??? ??????? 14, ?????????????? 2, ??????????? ??, ??? ?????????? ?????? ???, ??????? ?? ??????????????
????????????????? ?????? ??????????????????. ???' ??????, ??????? ?? ?????????? ?????????????? ???
????????????????? ??????????????. ???????????, ? ?? ??? ???? ?????????????? ??????? ?? ??????????????????????
???' ?????????? ??? ?????????? ?????? ? ??? ?????? ??? ? ?? ?????????? ??????. ??????, ??????? ??
????????????????? ?????????????? [????????????? ??? 13?? ?????????? 2018, Gmina Wrocław, C?665/16,
EU:C:2018:431, ?????? 37, ??? ??? 25?? ?????????????????? 2021, Gmina Wrocław (????????????? ???
????????????????? ?????????? ?????????????????? ??????????????), C?604/19, EU:C:2021:132, ?????? 56].

30 ?? ??????????????, ?????? ?????? ??? ??? ??????? ?????????????????????? ??????????????????, ??? ??
????????????? ??? ?????????? ?? ??????? ?????????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????????????? ???,
????????, ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????????? ???
????????????? ?????????? ??? ???, ??????????, ? ?? ??? ???? ?????????????? ?????????????? ?????? ??????????????
????????????????? ?????? 6 ?????????? 2017 ?????????????? ?????????????? ??? ??????????????????, ?????? ??????????
??????.

31 ???? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ?? ?????? 14, ?????????????? 2, ??????????? ??,
??? ?????????? ?????? ???, ?????? ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????????????????, ??
????????????????? ?????? ?????????????? ???, ??? ?? ??????? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?????, ???????
?????? ??? ?????? ?? ?????????????????? ?? ? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?? ??
????????????????? ??? ?????????????? ??? ?? ? ?????????? ??? ?????? ?????????????? [????????? ??? 25??

38 ????????, ? J.S., ? ?????? ?????????? ???? ???? ???? ???? ?????????? ??????????????
 ???, ????????? ???? ????????????? ???? ???? ????????????????? ???? ?????????? ??????????
 ????????? ???? ?????? ????????????????? ???? ???? ????????????? ????????????????? ???? ???? ???? ????
 ?????? ?????? ????????????????? ??????????? ????????????????? ?????????? ???? ???? ?????? ??????
 ?????? ???? ???? ?????? ??????

39 ?? ????? ?? ?????????? ????? ??????, ?????? ?? ?????????? ??? ? ?????????? ??? ?????
??? ?????????? ??? ?????? ????? ?????? ?? ?????? ??? ?????????????? ????? ??? ? ?
????????? ????? ?? ?? ?????????? ?????????????????????? ??? ?????? 14, ?????????? 2,
????????? ??, ??? ?????????? ????? ??, ?? ?????, ?? ??????, ?????????? ??? ?????????? ???
????????????? ?????? ? ?????? ?????????????????????? ???' ?????????? ??? ?????????? ????? ? ???
????? ??? ? ?? ?????????? ?????? [?????. ?????????? ??? 25?? ?????????????? 2021, Gmina Wrocław
(????????? ??? ?????????????? ??????????????), C?604/19, EU:C:2018:132, ?????? 75].

40 ?? ?????????? ??? ?? ?????? ?????????????? ?????????????? ??? ? ?????????? ??? ???? ????
????? ?????????????????????? ??? ?? J.S. ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????? ??????
??? ?????????????? ??? ?? ?????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????? ??????????????, ?? ??????
?? ?????? ?????? ??? ? J.S. ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ??? ?????????????? ????? ??? ?
??? ? ?? ?????? ?????? ??? ?????????????? ????? ???.

41 ?????????? ??? ?????????????????, ??? ?????????????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ? ??????????
??? ?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ??, ?? ?????????? ?? ?? ?????? 14, ?????????????? 2,
????????? ??, ??? ?????????? ????? ??, ?????? ??? ?????? ??? ?????? ??????????????, ???
????????????????????, ??? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????????????? ??????????????
????? ?????? ?????? ?????????? ????? ??? ?????? ? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??????????????
????? ??? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ?????, ????? ??? ?? ??? ?????? ?????? ??????????????
????????????? ?????????????????? ?????????? ??? ??? ?????? ?????? ?????? ??? ??? ??????
?????????????.

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

42 ?????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ????? ?? ?????? ??? ???? ?????????? ??? ?????? ?????
??? ?????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ??????????????, ?' ???
????????????????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??????. ?? ?????? ??? ?????? ??????????????
????? ?????????? ?????????????????? ??? ??????????????, ????? ??? ?? ??? ??????????, ??? ??????????????.

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

**?? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????????? ??, ?? ?????????????? ?? ?? ?????? 14, ?????????????? 2,
????????????? ??, ??? ?????????? 2006/112/?? ??? ??????????????, ??? 28?? ?????????????? 2006,
????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ??????,**

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

**????? ??????????????, ??? ???? ?????????????????, ??? ?????????????? ?????????? ?????????
????????? ?????????????? ?????????????????? ????? ?????? ??? ???? ?????????? ????? ????
????????????????????? ?????? (???) ????? ? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ?????
??? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ?????, ????? ??? ?? ??? ?????? ?????? ?????????????????
????????????? ?????????????????????? ?????????? ??? ??? ?????? ?????? ?????? ?????? ??? ??? ??????
?????????????.**

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

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

**i ? ?????????? ??? ???? ?????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ??????????????. ??? ??????????????
??? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????.**