

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. Ileši?, ?????????????? ?? ?????????, 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 % ??
 ?????????????????? ?????????? ?? ?????????????? ??????, ??? ?????????? ?????? ?????????????? ??????

? ?????? ?????? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ????????????? ?? ??? ????????????? ????? ???????
 ?? ???, ?????????? ??-?????????? ?? ??????? ????????????? ?? ????????????? ?????? (???????? ??
 11 ??? 2017 ?., Posnania Investment. C36/16. 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 ?, Mikołajczyk, 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) ??? ? ? ??????????????: ?????.