Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 8 grudnia 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Zintegrowana współpraca — Przyznanie finansowania i dostawa aktywów obrotowych potrzebnych do celów produkcji rolnej — Jedno złożone świadczenie — Odrębne i niezależne świadczenia — Świadczenie pomocnicze i świadczenie główne

W sprawie C-208/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) postanowieniem z dnia 26 marca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 maja 2015 r., w postępowaniu:

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça (sprawozdawca), prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lipca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Stock '94 Szolgáltató Zrt. przez Z. Várszegiego i A. Kisa, ügyvédek,

— w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra, G. Koósa i M. Bórę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Havasa, R. Lyala oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* * Język postępowania: węgierski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 14 ust. 1, art. 24 ust. 1, art. 73, art. 78 lit. b) oraz art. 135 ust 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Stock ‘94 Szolgátato Zrt a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (dyrekcją generalną ds. ceł i finansów dla południowego kraju zadunajskiego, należącą do krajowej administracji podatków i ceł, Węgry, zwaną dalej „dyrekcją generalną”) w przedmiocie systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) mającego zastosowanie do transakcji tzw. zintegrowanej współpracy.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 tej dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Zasada wspólnego systemu podatku VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

[Podatek] VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit a) i c) tej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpowiednio „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze” oraz „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5 Artykuł 14 ust. 1 rzeczonej dyrektywy stanowi, że dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

6 Zgodnie z art. 24 ust. 1 i 2 tej samej dyrektywy:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

7 Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8 Artykuł 78 lit. b) tej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

[…]

b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy”.

9 Artykuł 135 ust. 1 lit. b) rzeczonej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę”.

Prawo węgierskie

10 Zgodnie z art. 2 lit. a) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) opodatkowaniu przewidzianymi w niej podatkami podlegają „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

11 W tym względzie art. 9 ust. 1 ustawy o podatku VAT definiuje dostawę towarów jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel lub każda inną transakcję wywołującą taki skutek prawny w zakresie nabycia rzeczy”. Z art. 13 ust. 1 tej ustawy wynika, że „świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu niniejszej ustawy”.

12 Artykuł 65 ustawy o podatku VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, jeżeli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej, podstawa opodatkowania obejmuje zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami mającymi bezpośredni wpływ na cenę takiej dostawy lub świadczenia”.

13 Artykuł 70 ust. 1 lit. b) tej ustawy przewiduje, że w wypadku dostaw towarów i świadczenia usług podstawa opodatkowania obejmuje „koszty dodatkowe, jakie dostawca towaru lub usługodawca przenieśli na nabywcę towaru lub usługobiorcę, a zwłaszcza koszty prowizji lub wszelkiego rodzaju pośrednictwa, opakowania, transportu i ubezpieczenia”.

14 Zgodnie z art. 86 ust. 1 lit. b) ustawy o podatku VAT z podatku VAT zwolnione jest „udzielanie kredytów, pożyczek i innych usług tworzących taki stosunek prawny oraz pośrednictwo kredytowe w tym zakresie, a także zarządzanie kredytami przez kredytodawcę”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Stock ‘94 jest spółką handlową z siedzibą na Węgrzech. Spółka ta działa jako integrator w ramach właściwej węgierskiemu systemowi rolnemu instytucji „zintegrowanej współpracy”. Instytucja ta opiera się na zasadzie, wedle której integrator zawiera umowę z rolnikiem jako „podmiotem zintegrowanym”, na której mocy przyznaje mu kredyt umożliwiający rolnikowi nabycie od integratora środków

potrzebnych na cele jego działalności produkcyjnej, takich jak nasiona, nazywanych „aktywami obrotowymi”. Podmiot zintegrowany sprzedaje następnie swą produkcję integratorowi lub na rynku za pośrednictwem integratora.

16 W niniejszej sprawie Stock ‘94 zawarła z różnymi producentami rolnymi umowy integracji, na mocy których, po pierwsze, Stock ‘94 zobowiązała się wspierać, zwłaszcza z technologicznego punktu widzenia, produkcję rolników oraz finansować zakup aktywów obrotowych potrzebnych w tym celu, a po drugie, rolnicy ci zobowiązali się uprawiać dane produkty na pewnych obszarach i wykorzystywać kredyty udzielone przez integratora wyłącznie w celu nabywania od niego aktywów obrotowych.

17 Stock ‘94 fakturowała sprzedaż aktywów obrotowych rolnikom stosując do dostaw stawkę VAT w wysokości 25%. Spółka ta nie objęła natomiast podatkiem VAT fakturowanych kwartalnie odsetek pobieranych w związku z kredytami udzielonymi rolnikom na zakup aktywów obrotowych. W czerwcu 2011 r. kwota odsetek otrzymanych na mocy owych umów finansowania aktywów obrotowych wynosiła 149 846 000 forintów węgierskich (HUF) (ok. 483 500 EUR).

18 Podczas kontroli podatkowej deklaracji podatku VAT za ów okres, przeprowadzonej a posteriori, węgierski organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, iż wystąpiła różnica w kwocie 37 462 000 HUF (ok. 121 000 EUR) w zakresie podatku VAT dotycząca odsetek pobranych od tych kredytów. W konsekwencji organ podatkowy nakazał Stock ‘94 uregulowanie tej sumy, podwyższonej o odsetki za zwłokę i nałożył na nią również grzywnę podatkową.

19 Dyrekcja generalna co do istoty utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji, stwierdzając, że kredyty udzielone na zakup aktywów obrotowych stanowiły nieodłączne elementy usługi zintegrowanej współpracy świadczonej przez Stock ‘94. W konsekwencji dyrekcja generalna uznała, że do aktywów obrotowych i kredytów należało stosować tę samą stawkę podatku VAT. Niemniej jednak obniżyła ona kwotę podlegającą zapłacie do 17 588 000 HUF (ok. 56 500 EUR).

20 Sąd pierwszej instancji utrzymał w mocy stanowisko dyrekcji generalnej. Stwierdził on w tym względzie, że kredyty, których udzielono, mogły zostać wykorzystane jedynie na zakup aktywów obrotowych od Stock ‘94, przez co kredyty i dostawa aktywów obrotowych, z których korzystali rolnicy, stanowiły dwa nieodłączne elementy złożonej usługi zintegrowanej współpracy świadczonej przez tę spółkę. Sąd ten orzekł ponadto, że świadczenia te miały ten sam cel i że odsetki od kredytów wykorzystanych na zakup aktywów obrotowych były po prostu kosztami dodatkowymi dostawy tych aktywów, która stanowiła świadczenie główne w ramach omawianej złożonej transakcji. W konsekwencji zapłata zafakturowana tytułem świadczenia dodatkowego powinna podlegać tym samym regułom podatkowym co dostawa aktywów obrotowych.

21 W wyniku skargi kasacyjnej wniesionej przez Stock ‘94 od wyroku wydanego w pierwszej instancji Kúria (sąd najwyższy, Węgry) stara się ustalić, czy w kontekście podatku VAT powinien uznać dostawę aktywów obrotowych i przyznanie kredytu za dwie odrębne i niezależne od siebie transakcje, czy też za jedną transakcję. Na wypadek gdyby te dwa świadczenia należało uznać za jedną transakcję, sąd odsyłający zastanawia się, na podstawie jakich warunków zintegrowana współpraca stanowiłaby wyjątek od zasady ogólnego charakteru podatku VAT.

22 W tych okolicznościach Kúria (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 1 ust. 2, art. 2 ust 1. lit. a) i c), art. 14 ust. 1, art. 24 ust. 1, art. 73, art. 78 lit. b) i art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dostawa towarów i udzielenie kredytu, których dokonano zgodnie z umową zawartą między integratorem i zintegrowanym producentem stanowią odrębne i niezależne transakcje (distinct and independent) dla celów

podatku VAT, czy też w ten sposób, że jest to jedna (single) transakcja, której podstawa opodatkowania obejmuje, oprócz świadczenia wzajemnego za towary objęte dostawą, odsetki za udzielony kredyt?

2) Jeżeli drugi sposób interpretacji jest zgodny z dyrektywą VAT, to czy dyrektywę tę można interpretować – jeśli chodzi o jedną (single) transakcję, która obejmuje dostawę towarów podlegającą podatkowi VAT i świadczenie usług zwolnione z podatku VAT – w ten sposób, że transakcja ta stanowi wyjątek od zasady ogólnego charakteru podatku VAT? Jeżeli tak to, jakie są kryteria?

3) Czy na odpowiedź na powyższe pytania ma wpływ, a jeśli tak, to w jakim zakresie, okoliczność, że integrator może świadczyć nowe usługi na rzecz zintegrowanego producenta, zgodnie z umową i na jego wniosek, lub może nabywać produkty rolne produkowane przez zintegrowanego producenta?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrywać łącznie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że udzielenie kredytu przeznaczonego na nabycie towarów rolniczych i dostawę tych towarów w ramach transakcji zintegrowanej współpracy rolnej należy uważać za jedną złożoną transakcję, czy też za odrębne i niezależne transakcje w rozumieniu tej dyrektywy, biorąc pod uwagę również przysługującą integratorowi możliwość świadczenia dodatkowych usług i zakupu produkcji rolnej zintegrowanych podmiotów.

24 Sąd odsyłający stara się następnie poznać kryteria pozwalające ustalić, czy w sytuacji, gdyby dwa świadczenia należało uznać za jedną złożoną transakcję, transakcję zintegrowanej współpracy można uważać za wyjątek od zasady ogólnego charakteru podatku VAT.

25 Jak podniosła Komisja w swych uwagach na piśmie, należy rozumieć, że pytanie drugie ma na celu ustalenie, czy o systemie mającym zastosowanie do transakcji zintegrowanej współpracy decyduje świadczenie kredytu lub dostawy towarów. Skoro bowiem świadczenia pomocnicze dzielą los świadczenia głównego w dziedzinie podatku VAT (wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 24), to w wypadku gdyby udzielenie kredytu stanowiło świadczenie główne, cała transakcja powinna być zwolniona z podatku VAT zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak to wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Niemniej jednak w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja ma miejsce w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych, dzielących los podatkowy świadczenia głównego Świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego w szczególności, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji (wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 32; z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 32).

29 W tym względzie należy zaznaczyć, po pierwsze, że w celu ustalenia, czy transakcja, która obejmuje liczne świadczenia, stanowi jedną transakcję dla celów podatku VAT, Trybunał bierze pod uwagę cel ekonomiczny tej transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, pkt 39; z dnia 28 października 2010 r., Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, pkt 23; z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 23). W swej analizie Trybunał uwzględnia również interes usługobiorców (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 35).

30 Po drugie, należy przypomnieć, że w ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, jak też przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie. Jednakże Trybunał powinien dostarczyć wskazanym sądom wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tymi sądami (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z postanowienia odsyłającego wynika, że rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja zintegrowanej współpracy opiera się na zasadzie, wedle której integrator udziela kredytu podmiotowi zintegrowanemu, który może wykorzystać go wyłącznie w celu nabycia aktywów obrotowych od integratora.

32 W tych warunkach udzielanie kredytów nie stanowi świadczenia mającego autonomiczny interes ekonomiczny z perspektywy zintegrowanych podmiotów (zob. podobnie wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 27), albowiem rzeczonych środków finansowych nie można swobodnie wykorzystać.

33 Po drugie, jak przyznaje sama Stock ‘94 w swych uwagach, jako że nie ma ona pozwolenia na działanie jako instytucja kredytowa, nie mogła ona udzielać podmiotom zintegrowanym kredytów innych niż przeznaczone na zakup jej aktywów obrotowych.

34 Po trzecie, z postanowienia odsyłającego wynika, że dostawa aktywów obrotowych oraz kredyt realizują ten sam cel ekonomiczny, a mianowicie, co do zasady, zapewnienie rolnikom wsparcia finansowego i logistycznego, umożliwiającego im wykonywanie działalności produkcji rolnej. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z ogólnymi warunkami rozpatrywanej w sprawie w postępowaniu głównym zintegrowanej współpracy streszczonymi w postanowieniu odsyłającym Stock ‘94 zobowiązała się wspierać działalność produkcyjną zintegrowanych podmiotów i finansować zakup potrzebnych w tym celu aktywów obrotowych.

35 W tych okolicznościach dostawa aktywów obrotowych stanowi dla podmiotów zintegrowanych główne świadczenie objęte zintegrowaną współpracą, albowiem to dzięki tym aktywom rolnicy będą w stanie kontynuować działalność rolniczą. Tak oto uzyskanie kredytu po to, by nabyć te aktywa, stanowi dla owych rolników nie tyle cel sam w sobie, co jedynie środek umożliwiający im nabycie aktywów obrotowych niezbędnych dla potrzeb ich produkcji rolnej.

36 Do sądu odsyłającego należy skontrolowanie, czy transakcja zintegrowanej współpracy rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym faktycznie ma cel ekonomiczny wspomniany w pkt 34 niniejszego wyroku, oraz ustalenie, czy dostawa aktywów obrotowych ma podstawowe znaczenie dla zintegrowanych podmiotów.

37 Jeżeli tak, to należy uważać, że dostawa aktywów obrotowych oraz udzielenie kredytu przeznaczonego na zakup tych aktywów stanowią dla celów podatku VAT jedną złożoną transakcję, przy czym świadczeniem głównym jest dostawa tych aktywów.

38 Po czwarte wreszcie, z uwagi na treść pkt 31–37 niniejszego wyroku, okoliczność, że Stock ‘94 może fakultatywnie oferować dodatkowe usługi zintegrowanym podmiotom oraz nabywać ich produkcję rolną, pozostaje bez wpływu na rozstrzygniecie przedstawione w pkt 37 tego wyroku.

39 W świetle ogółu tych uwag na zadane pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, iż:

— transakcja zintegrowanej współpracy rolnej, przewidująca, że podmiot gospodarczy dostarcza towary rolnikowi i udziela mu kredytu przeznaczonego na zakup tych towarów, stanowi dla celów tej dyrektywy jedną transakcję, w której ramach dostawa towarów jest świadczeniem głównym. Na podstawę opodatkowania rzeczonej jednej transakcji składa się zarówno cena rzeczonych towarów, jak i odsetki zapłacone od kredytów udzielonych rolnikom;

— okoliczność, że integrator może świadczyć rolnikom dodatkowe usługi lub może nabywać ich produkcję rolną, pozostaje bez wpływu na kwalifikację rozpatrywanej transakcji dla celów dyrektywy VAT jako jednej transakcji.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

— **transakcja zintegrowanej współpracy rolnej, przewidująca, że podmiot gospodarczy dostarcza towary rolnikowi i udziela mu kredytu przeznaczonego na zakup tych towarów, stanowi dla celów tej dyrektywy jedną transakcję, w której ramach dostawa towarów jest świadczeniem głównym. Na podstawę opodatkowania rzeczonej jednej transakcji składa się zarówno cena rzeczonych towarów, jak i odsetki zapłacone od kredytów udzielonych rolnikom;**

— **okoliczność, że integrator może świadczyć rolnikom dodatkowe usługi lub może nabywać ich produkcję rolną, pozostaje bez wpływu na kwalifikację rozpatrywanej transakcji dla celów dyrektywy 2006/112 jako jednej transakcji.**

Podpisy