

Sprawa C-528/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

10 lipca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

13 marca 2019 r.

Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną:

F-AG

Druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego:

Finanzamt Y

Przedmiot postępowania głównego

Opodatkowanie w zakresie VAT rozbudowy publicznej drogi gminnej, prawo do odliczenia, odpłatna dostawa towarów

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

1. Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w którym podatnik na zlecenie miasta wykonuje roboty budowlane na drodze gminnej, temu podatnikowi, nabywającemu od innych podatników świadczenia w celu budowy przekazanej gminie drogi, przysługuje w związku z tym prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja

1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych?

2. W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w którym podatnik wykonuje na zlecenie miasta roboty budowlane na drodze gminnej, dochodzi do odpłatnej dostawy towarów, w ramach której wyrażenie zgody na eksploatację kamieniołomu stanowi świadczenie wzajemne za dostawę drogi?

3. W przypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej: Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w którym podatnik wykonuje na zlecenie miasta roboty budowlane na drodze gminnej, nieodpłatne przekazanie gminie drogi o przeznaczeniu publicznym zgodnie z art. 5 ust. 6 dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy traktować jako nieodpłatną dostawę towarów, mimo że przekazanie to służy celom związanym z działalnością gospodarczą, aby wykluczyć sytuację, w której ostateczne wykorzystanie towarów przez gminę pozostanie nieopodatkowane?

Przywołane przepisy prawa Unii

Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w szczególności art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 5 ust. 6

Przywołane przepisy krajowe

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, Niemcy; zwana dalej „UStG”), w szczególności §§ 1, 3 i 15

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną (zwana dalej „stroną skarżącą”), będąca spółką akcyjną, jest dominującą spółką holdingową. Jedną z jej spółek zależnych jest A-GmbH. Między stroną skarżącą a A-GmbH istniała grupa podatkowa VAT.
- 2 W spornym roku (2006) A-GmbH prowadziła między innym kamieniołom w X, w którym wydobywała kamień wapienny. Decyzją o wyrażeniu zgody z dnia 16 lutego 2001 r. Regierungspräsidium Z (rada regionalna Z) zezwoliła na nowe wydobywanie i eksploatację kamieniołomu pod warunkiem zapewnienia dojazdu publiczną drogą gminną, będącą własnością miasta X (zwanego dalej „miastem”).

- 3 Dla wywozu wydobytego kamienia wapiennego konieczna była rozbudowa odnośnej drogi gminnej. W toku postępowania w przedmiocie wyrażenia zgody poprzednik prawny A-GmbH zawarł więc z miastem już w dniu 11 grudnia 1997 r. umowę o rozbudowę tej drogi. W umowie miasto zobowiązało się zaprojektować i wykonać rozbudowę odnośnego odcinka. Ponadto miasto zobowiązało się, że przy utrzymaniu publicznoprawnego przeznaczenia drogi będzie bez ograniczeń udostępniać poprzednikowi prawnemu A-GmbH rozbudowany odcinek w celu zapewnienia dojazdu do kamieniołomu, jak również przy ewentualnym rozszerzaniu jego obszaru. Poprzednik prawny A-GmbH zobowiązał się pokryć wszelkie koszty związane z rozbudową odnośnego odcinka. Umowa miała obowiązywać również w odniesieniu do wszystkich następców prawnych stron. W decyzji zmieniającej z dnia 25 kwietnia 2005 r., modyfikującej decyzję o wyrażeniu zgody z dnia 16 lutego 2001 r. stwierdzono, że zgoda wygaśnie, jeżeli rozbudowa odnośnej drogi nie zostanie ukończona do dnia 31 grudnia 2006 r.
- 4 W 2006 r. A-GmbH zleciła swojej spółce siostrzanej B-GmbH, która również należała do grupy podatkowej VAT strony skarżącej, rozbudowę odnośnego odcinka zgodnie z porozumieniem zawartym z miastem. Rozbudowę ukończono w listopadzie 2006 r., a usługa budowlana została odebrana w grudniu 2006 r. Od grudnia 2006 r. odcinek był wykorzystywany przez pojazdy ciężarowe A-GmbH oraz – w małym stopniu – przez samochody osobowe.
- 5 Podczas gdy strona skarżąca nie uwzględniła wydatków A-GmbH związanych z robotami budowlanymi w swojej deklaracji VAT za rok 2006, odliczyła w niej jako podatek naliczony kwoty VAT od świadczeń nabywanych przez B-GmbH.
- 6 W wyniku kontroli druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego (zwana dalej „urzędem skarbowym”) stanęła na stanowisku, że poprzez rozbudowę drogi strona skarżąca dokonała na rzecz miasta podlegającej VAT nieodpłatnej dostawy dzieła zgodnie z § 3 ust. 1b zdanie pierwsze pkt 3 UStG. Między A-GmbH a B-GmbH wystąpiły natomiast jej zdaniem niepodlegające VAT transakcje wewnętrzne, ponieważ obie spółki należą do grupy podatkowej VAT strony skarżącej.
- 7 W dniu 1 marca 2012 r. urząd skarbowy wydał zmienioną decyzję w zakresie VAT za rok 2006.
- 8 Odwołanie strony skarżącej nie zostało uwzględnione.
- 9 Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Hesji, Niemcy; zwany dalej „FG”) częściowo uwzględnił skargę wniesioną przez stronę skarżącą.
- 10 Tytułem uzasadnienia swojej skargi rewizyjnej wniesionej do sądu odsyłającego strona skarżąca podnosi, że w ramach zgodnej z prawem Unii wykładni § 15 ust. 1 UStG należy przyznać jej prawo do odliczenia, ponieważ wydatki na rozbudowę drogi należały do kosztów ogólnych przedsiębiorstwa i jako takie stanowiły elementy składowe ceny przy podlegających VAT transakcjach sprzedaży. Poza

tym nie doszło też jej zdaniem do nieodpłatnego przekazania w rozumieniu § 3 ust. 1b zdanie pierwsze pkt 3 UStG.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 11 Zgodność oceny opartej na prawie krajowym z prawem Unii pod wieloma względami budzi wątpliwości w świetle art. 267 akapit trzeci TFUE.

Ocena w świetle prawa krajowego

- 12 W świetle dotychczasowego orzecznictwa Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) odliczenie podatku naliczonego jest wykluczone, ponieważ strona skarżąca nabywała świadczenia nabywane przez B-GmbH w celu dokonania nieodpłatnej dostawy na rzecz miasta.
- 13 Przedsiębiorca ma prawo do odliczenia, jeżeli nabywa świadczenia dla celów swojego przedsiębiorstwa, a tym samym dla celów swojej działalności gospodarczej. Zgodnie z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG przedsiębiorca może odliczyć jako podatek naliczony podatek należny ustawowo od świadczeń, które dla jego przedsiębiorstwa wykonał inny przedsiębiorca. Odliczenie podatku naliczonego jest wykluczone w świetle § 15 ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1 UStG w przypadku świadczeń, które przedsiębiorca wykorzystuje dla celów sprzedaży zwolnionej z podatku.
- 14 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości i Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (zobacz na przykład wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 27; z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 27; z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 28).
- 15 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (utrwalone orzecznictwo, por. w tym aspekcie na przykład wyroki SKF, EU:C:2009:665, pkt 58 i przytoczone tam

orzecznictwo; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, pkt 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, pkt 29; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 27).

- 16 Przedsiębiorca jest zatem uprawniony do odliczenia w zakresie, w jakim zamierza wykorzystać świadczenia dla celów swojego przedsiębiorstwa (§ 2 ust. 1 UStG, art. 4 dyrektywy 77/388/EWG), a tym samym dla celów swojej działalności gospodarczej do dokonywania odpłatnych świadczeń (działalności gospodarczej) (wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 1 streszczenia). Prawo do odliczenia nie przysługuje natomiast w zakresie, w jakim przedsiębiorca przy nabyciu świadczenia planuje wykorzystać je dla celów nieodpłatnej transakcji, a tym samym działalności o charakterze niegospodarczym, która nie jest objęta zakresem stosowania VAT (por. wyroki z dnia 12 lutego 2009 r., C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, pkt 34; z dnia 13 marca 2014 r., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 36, 37).
- 17 W świetle tych zasad sporne nabycia świadczeń przez B-GmbH, które w ramach grupy podatkowej należy przypisać stronie skarżącej, nie uprawniają do odliczenia; świadczenia nabywano bowiem z zamiarem wykorzystania ich dla celów działalności o charakterze niegospodarczym (nieodpłatnej dostawy na rzecz miasta).
- 18 W przypadku robót budowlanych na drodze dochodzi do przekazania towaru. Jeżeli przedsiębiorca – jak w niniejszej sprawie – buduje odpłatnie infrastrukturę dojazdową na cudzym terenie na podstawie zawartej z miastem umowy o budowę infrastruktury dojazdowej, dokonuje na rzecz gminy dostawy dzieła (dostawy infrastruktury dojazdowej) w rozumieniu § 3 ust. 4 UStG.
- 19 Przekazania miały też – w świetle dotychczasowego stanowiska Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) – charakter nieodpłatny. Umowa o budowę infrastruktury dojazdowej zawarta między poprzednikiem prawnym A-GmbH a miastem nie zobowiązywała gminy do zapłaty wynagrodzenia. Nie ma wystarczających podstaw, aby przyjąć, że decyzja w sprawie wyrażenia zgody wydana przez Regierungspräsidium (radę regionalną) stanowi świadczenie wzajemne za rozbudowę drogi przez stronę skarżącą. Celowe przekazanie towaru o charakterze przysporzenia, które założono w § 3 ust. 1b zdanie pierwsze pkt 3 UStG, wynika z tego, że miastu miano przyznać własność prawną wybudowanej infrastruktury w odniesieniu do drogi gminnej bez świadczenia wzajemnego. Nie ma podstaw, aby przyjąć, że strona skarżąca przynajmniej w sensie gospodarczym chciała zachować własność lub też chociaż prawa do użytkowania drogi gminnej, co sprzeciwiałoby się założeniu późniejszego przekazania tego rodzaju.
- 20 W świetle prawa krajowego stronie skarżącej nie przysługiwałoby zatem prawo do odliczenia.

Ocena w świetle prawa Unii

W przedmiocie pytania pierwszego

- 21 W świetle wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawach Sveda (EU:C:2015:712) i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) oraz opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments z dnia 6 kwietnia 2017 r., C-132/16 (EU:C:2017:283) pojawiają się wątpliwości, czy dotychczasowa ocena w świetle prawa krajowego może się utrzymać. Przyznanie stronie skarżącej prawa do odliczenia w odniesieniu do nabywanych świadczeń mogłoby wchodzić w grę.
- 22 Trybunał Sprawiedliwości potwierdził w tych wyrokach prawo do odliczenia w przypadku budowy drogi publicznej i punktu kanalizacyjno-przepompowego, ponieważ koszty nabytych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Trybunał nie badał przy tym związku z nieodpłatnym świadczeniem usług w rozumieniu art. 26 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywy 2006/112/WE – w spornym roku jeszcze art. 6 ust. 2 dyrektywy 77/388/EWG) (wyrok Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, pkt 23) lub też wyjaśniał, że bezpośrednie nieodpłatne wykorzystanie nie podważa bezpośredniego i ścisłego związku istniejącego między transakcjami powodującymi naliczenie podatku a transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, lub z całością działalności gospodarczej podatnika (wyrok Sveda, EU:C:2015:712, pkt 34). Wydaje się zatem, że nieodpłatnie wykorzystanie nie sprzeciwia się odliczeniu podatku naliczonego, mimo że zdaniem izby występującej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym chodzi w tej sytuacji o działalność o charakterze niegospodarczym.

W przedmiocie pytania drugiego

- 23 Ponadto przy założeniu, że strona skarżąca ma prawo do odliczenia, izba występująca z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma wątpliwość, czy powinno się odliczyć podatek naliczony od podatku należnego od odpłatnej dostawy lub nieodpłatnego przekazania w rozumieniu art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG (obecnie art. 16 dyrektywy 2006/112/WE). W świetle krajowego prawa proceduralnego należy zbadać tę kwestię w ramach niniejszego sporu.
- 24 W świetle prawa Unii można mieć wątpliwości, czy strona skarżąca dokonała odpłatnej dostawy drogi na rzecz miasta.
- 25 Dostawa towarów lub świadczenie usług „za wynagrodzeniem” zakłada istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego

rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. podobnie wyroki z dnia 26 września 2013 r., *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37, oraz z dnia 22 listopada 2018 r., *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39). Świadczenie wzajemne może mieć również postać dostawy towarów, pod warunkiem jednak że istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usługi a dostawą towarów i że wartość dostawy da się wyrazić w pieniądzu (por. wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., *A*, C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 35 i nast.).

- 26 Izba skłania się, co prawda, zgodnie z dotychczasowym krajowym punktem widzenia do tego, aby założyć nieodpłatną dostawę drogi na rzecz miasta. Występuje tu dostawa towaru, nie zaś świadczenie usług, ponieważ strona skarżąca przenosi na miasto prawo do rozporządzania drogą.
- 27 Wystąpienie nieodpłatnej dostawy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, przypominających istotnie okoliczności sprawy *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, budzi jednak wątpliwości w świetle prawa Unii; rzecznik generalna J. Kokott zajęła bowiem w pkt 50 swojej opinii w sprawie *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:283) stanowisko, zgodnie z którym przedsiębiorstwo rzadko dokonuje przysporzenia na rzecz obcej osoby trzeciej, jeżeli nie oczekuje od tej osoby trzeciej odpowiedniej korzyści. W niniejszej sprawie – jeśli miałyby tak być – byłaby to zgoda na nowe wydobywanie i eksploatację kamieniołomu, której *Regierungspräsidium* (rada regionalna) udzieliła jedynie pod warunkiem, że strona skarżąca (jej poprzednik prawny) rozbuduje odnośną drogę. Zgoda na wydobywanie kamienia wapiennego wygasłaby, gdyby rozbudowy drogi gminnej nie ukończono do dnia 31 grudnia 2006 r. Przy takiej ocenie – zdaniem rzecznik generalnej J. Kokott – miałyby miejsce odpłatne świadczenie, które wprawdzie uprawnia do odliczenia, jednakże powoduje również powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do odpłatnej przebudowy w tej samej wysokości.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 28 Jeżeli natomiast – jak robiła to dotychczas izba występująca z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – założyć wystąpienie nieodpłatnej dostawy, nadal można mieć wątpliwości, czy ta nieodpłatna dostawa towaru zgodnie z art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG (obecnie art. 16 dyrektywy 2006/112/WE) podlega opodatkowaniu.
- 29 Izba występująca z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wychodziła dotychczas z takiego założenia. To, że dostawa następuje z powodów związanych z działalnością gospodarczą, nie sprzeciwia się w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości opodatkowaniu zgodnie z art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG; już z samego brzmienia tego przepisu wynika bowiem,

że dyrektywa 77/388/EWG traktuje zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa, które przekazuje dalej nieodpłatnie, jako dostawę odpłatną w sytuacji, kiedy podatek od wartości dodanej od powyższych towarów podlegał odliczeniu, przy czym nie jest co do zasady decydujące to, czy to dalsze przekazanie ma miejsce dla celów związanych z przedsiębiorstwem (por. wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, pkt 22). Nawet jeśli towary są wykorzystywane dla celów związanych z przedsiębiorstwem, należy to uznać za dostawy podlegające opodatkowaniu, jeśli nie chodzi o próbki towarów (wyrok z dnia 30 września 2010 r., EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, pkt 18, 23) lub towary stanowiące prezenty o małej wartości (por. wyrok Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, pkt 23). Widać wyraźnie, że w niniejszej sprawie nie występuje żadne z tych wyłączeń.

- 30 Takiemu pogładowi mogłoby jednak stać na przeszkodzie to, że droga gminna nie jest wykorzystywana przez samo miasto dla celów „prywatnych”, lecz (ze względu na przeznaczenie drogi) dla celów publicznego ruchu drogowego (por. w innym kontekście opinię rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, pkt 51; wyrok Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, pkt 35 i nast.).
- 31 Ponadto obowiązek podatkowy w świetle art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG budzi wątpliwości również dlatego, że w Unii Europejskiej wydano odmienne rozstrzygnięcie sądowe. Österreichischer Verwaltungsgerichtshof (austriacki trybunał administracyjny) odrzuca w podobnym pod tym względem przypadku podlegające opodatkowaniu wykorzystanie nakładów na własne potrzeby, ponieważ chodzi o nakłady dla celów działalności gospodarczej, które zaliczałyby się do transakcji pomocniczych lub dodatkowych wobec świadczeń dokonywanych w ramach przedsiębiorstwa.
- 32 To ewentualnie zasadniczo odmienne stanowisko innego sądu państwa członkowskiego sprawia, że izba zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE jest zobowiązana do przedłożenia pytania prawnego Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (por. wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 64; por. też wyrok z dnia 15 września 2005 r., Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, pkt 39).
- 33 Ponadto opodatkowanie nieodpłatnego przekazania budzi wątpliwości również dlatego, że kwestionuje zasadę neutralności VAT. Strona skarżąca jest obciążana VAT od kosztów ogólnych przedsiębiorstwa. Powód podawany jako uzasadnienie przepisu zawartego w art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG (obecnie art. 16 dyrektywy 2006/112/WE), polegający na wykluczeniu „sytuacji, w których ostateczne wykorzystanie towaru lub usługi pozostanie nieopodatkowane” (por. na przykład wyroki EMI Group, EU:C:2010:559, pkt 17, w kwestii art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG; z dnia 17 lipca 2014 r., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 23, w kwestii art. 16 dyrektywy 2006/112/WE), nie jest

istotny w przypadkach takich jak ten w niniejszej sprawie, ponieważ sporne koszty zostały wliczone w ceny stosowane przy zwykłej sprzedaży.

DOKUMENT ROBOCZY