Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 8 december 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Integrerat samarbete — Beviljande av finansiering och leveranser av omsättningstillgångar som är nödvändiga för jordbruksproduktionen — Ett enda och sammansatt tillhandahållande — Fristående och självständiga tillhandahållanden — Underordnat tillhandahållande och huvudsakligt tillhandahållande”

I mål C-208/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Kúria (Högsta domstolen, Ungern) genom beslut av den 26 mars 2015, som inkom till domstolen den 5 maj 2015, i målet

Stock ’94 Szolgáltató Zrt.

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça (referent) samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits och F. Biltgen,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 juli 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Stock ’94 Szolgáltató Zrt., genom Z. Várszegi och A. Kis, ügyvédek,

— Ungerns regering, genom M. Z. Fehér, G. Koós och M. Bóra, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Havas, R. Lyal och C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* * Rättegångsspråk: ungerska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 1.2, 2.1 a och c, 14.1, 24.1, 73, 78 b och 135.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stock ’94 Szolgáltato Zrt. (nedan kallad Stock ’94) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (tull- och skattemyndigheten i regionen Södra Transdanubien, tillhörande den nationella tull- och skatteförvaltningen, Ungern) (nedan kallad den regionala skattemyndigheten) rörande frågan hur en transaktion kallad ”integrerat samarbete” ska behandlas i mervärdesskattehänseende.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

4 Enligt artikel 2.1 a och c i direktivet ska ”[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” respektive ”[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” vara föremål för mervärdesskatt.

5 I artikel 14.1 i nämnda direktiv definieras leverans av varor som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

6 Artikel 24.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

7 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

8 I artikel 78 b i direktivet anges följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

…

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren. …”

9 I artikel 135.1 b i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.”

Ungersk rätt

10 Enligt artikel 2 a i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om omsättningsskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen) ska mervärdesskatt tas ut enligt denna lag för ”leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

11 I detta hänseende definieras leverans av varor, enligt artikel 9.1 i mervärdesskattelagen, som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, och alla andra transaktioner som får samma rättsverkningar med avseende på förvärvet av en materiell tillgång”. Det framgår av artikel 13.1 i denna lag att med tillhandahållande av tjänster avses ”samtliga transaktioner som inte utgör leverans av varor enligt denna lag”.

12 Artikel 65 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”För leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska beskattningsunderlaget, om inget annat föreskrivs i denna lag, bestå av den ersättning som den som har rätten därtill har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive samtliga subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna.”

13 I artikel 70.1 b i denna lag föreskrivs att beskattningsunderlaget vid leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska omfatta ”uppkomna bikostnader som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten övervältrar på förvärvaren av varan eller mottagaren av tjänsten, särskilt provisionskostnader och kostnader för andra typer av förmedling, emballage, frakt och försäkring”.

14 Enligt artikel 86.1 b i mervärdesskattelagen ska ”beviljande av och förmedling av krediter, penninglån och andra tjänster som består av ett rättsligt förhållande av denna typ, samt förvaltning av krediter när det är den som beviljat krediten som förvaltar den” undantas från skatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Stock ’94 är ett rörelsedrivande bolag med säte i Ungern. Bolaget verkar som ”integrerare” inom ramen för en specifik företeelse i det ungerska jordbrukssystemet kallad ”integrerat samarbete”. Denna företeelse regleras genom att integreringsparten sluter ett avtal med en jordbrukare, det vill säga ”den

integrerade parten”, genom vilket integreringsparten ger ett lån till den integrerade parten som denne kan använda för att från integreringsparten förvärva tillgångar som är nödvändiga för dennes jordbruksverksamhet, såsom utsäde (nedan kallade omsättningstillgångar). Den integrerade parten säljer sedan sina produkter, antingen direkt genom integreringsparten eller på marknaden genom integreringsparten som mellanhand.

16 I förevarande fall ingick Stock ’94 integrationsavtal med olika jordbruksproducenter, enligt vilka Stock ’94, å sin sida, åtog sig att – bland annat i tekniskt hänseende – stödja jordbrukarnas produktion och att finansiera förvärvet av de omsättningstillgångar som var nödvändiga för detta ändamål. Jordbrukarna, å sin sida, åtog sig att odla de berörda produkterna på vissa ytor och att använda de lån som integreringsparten beviljat uteslutande för förvärv av omsättningstillgångar från densamma.

17 När Stock ’94 fakturerade jordbrukarna för försäljningen av omsättningstillgångarna tillämpade bolaget en mervärdesskattesats på 25 procent för leveranserna. Bolaget undantog dock räntan, som fakturerades kvartalsvis och togs ut för de lån som beviljats jordbrukarna för förvärvet av omsättningstillgångar, från mervärdesskatt. I juni 2011 uppgick den ränta som tagits ut i enlighet med avtalen om finansiering av omsättningstillgångar till 149 846 000 ungerska forinter (HUF) (ungefär 483 500 euro).

18 Vid en skattekontroll av mervärdesskattedeklarationerna för denna period, vilken genomfördes i efterhand av det lokala ungerska skattekontoret, konstaterade detta kontor att det förelåg en mervärdesskattedifferens som uppgick till 37 462 000 HUF (ungefär 121 000 euro) när det gäller den ränta som erhållits för lånen. Nämnda myndighet förelade därför Stock ’94 att betala detta belopp, jämte dröjsmålsränta, och påförde även bolaget en sanktionsavgift.

19 Den regionala skattemyndigheten fastställde i sak det beslut som fattats av det lokala skattekontoret, och konstaterade att lånen som var ämnade för att förvärva omsättningstillgångar utgjorde en naturlig del av tjänsten integrerat samarbete som Stock ’94 tillhandahöll. Den bedömde följaktligen att samma mervärdesskattesats skulle tillämpas på såväl leveranserna av omsättningstillgångarna som på lånen. Den satte dock ned beloppet som skulle betalas till 17 588 000 HUF (ungefär 56 500 euro).

20 Domstolen i första instans fastställde den regionala skattemyndighetens beslut. Den konstaterade i detta hänseende att de lån som beviljats endast kunde användas för förvärv av omsättningstillgångar från Stock ’94, vilket innebar att krediterna och leveransen av omsättningstillgångar som jordbrukarna erhöll utgjorde två naturliga delar av den sammansatta tjänsten integrerat samarbete som detta bolag tillhandahöll. Domstolen i första instans fastslog dessutom att sådana tillhandahållanden hade samma syfte och att räntorna för de krediter som användes för förvärv av omsättningstillgångarna utgjorde en bikostnad till leveransen av dessa tillgångar, vilken var det huvudsakliga tillhandahållandet inom ramen för den sammansatta transaktionen i fråga. Följaktligen skulle den ersättning som fakturerats för det underordnade tillhandahållandet i mervärdesskattehänseende behandlas på samma sätt som leveransen av omsättningstillgångarna.

21 Med anledning av att Stock ’94 överklagat domen som avkunnats i första instans önskar Kúria (Högsta domstolen, Ungern) få klarhet i huruvida leveransen av omsättningstillgångar och beviljandet av ett lån i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra två fristående och självständiga transaktioner eller som en enda transaktion. För det fall att dessa två transaktioner ska anses utgöra en enda transaktion önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i under vilka villkor det integrerade samarbetet skulle kunna utgöra ett undantag från principen om generell skattskyldighet för mervärdesskatt.

22 Mot denna bakgrund beslutade Kúria (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 1.2, 2.1 a och c, 14.1, 24.1, 73, 78 b och 135.1 b i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att leverans av varor och beviljande av ett lån som sker med stöd av ett avtal som har ingåtts mellan en integreringspart och en integrerad part utgör transaktioner som är fristående och självständiga (‘distinct and independent’) i mervärdesskattehänseende, eller så att det föreligger en enda (‘single’) transaktion för vilken beskattningsunderlaget förutom ersättningen för de levererade varorna även omfattar låneräntan?

2) För det fall den sistnämnda tolkningen är förenlig med mervärdesskattedirektivet, kan då mervärdesskattedirektivet, med avseende på den enda (‘single’) transaktion som omfattar en leverans av mervärdesskattepliktiga varor och ett tillhandahållande av tjänster som är undantagna från skatteplikt, tolkas så, att transaktionen utgör ett undantag från principen om generell skattskyldighet för mervärdesskatt? Om så är fallet, vilka kriterier ska då vara uppfyllda?

3) Har det någon betydelse för svaret på föregående frågor, och i så fall på vilket sätt, att integreringsparten kan utföra ytterligare tjänster i enlighet med avtalet till den integrerade partens förmån och på dennes förfrågan, och/eller kan köpa de jordbruksprodukter som har framställts av den integrerade parten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att beviljandet av ett lån för förvärv av jordbruksvaror och leverans av dessa varor, inom ramen för en transaktion avseende integrerat jordbrukssamarbete, ska anses utgöra en enda sammansatt transaktion eller transaktioner som är fristående och självständiga, vid tillämpning av detta direktiv, även med beaktande av den möjlighet som integreringsparten har att kunna tillhandahålla ytterligare prestationer och att förvärva de jordbruksvaror som den integrerade parten producerar.

24 För det fall att de två tillhandahållandena ska anses utgöra en enda sammansatt transaktion önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i vilka kriterier som ska tillämpas för att fastställa huruvida transaktionen avseende integrerat samarbete kan anses utgöra ett undantag från principen om generell skattskyldighet för mervärdesskatt.

25 Den sistnämnda frågan ska dock, såsom även kommissionen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, tolkas så, att den syftar till att fastställa vilket tillhandahållande – lånet eller varuleveransen – som är avgörande för hur transaktionen avseende det integrerade samarbetet ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Eftersom underordnade tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet (dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 24), ska nämligen hela transaktionen, i det fall då beviljandet av ett lån utgör det huvudsakliga tillhandahållandet, undantas från mervärdesskatt med tillämpning av artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet.

26 Såsom följer av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska varje tillhandahållande i regel anses som fristående och självständigt i mervärdesskattehänseende (dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

27 Under vissa omständigheter ska dock flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det är fråga om en enda transaktion

bland annat när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp. Detta är även fallet när ett eller flera tillhandahållanden utgör det huvudsakliga tillhandahållandet och att det eller de andra tillhandahållandena ska betraktas som ett eller flera underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. Ett tillhandahållande ska särskilt betraktas som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar det i sig, utan tillhandahållandet för dem endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållande som företaget erbjuder (dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

28 För att avgöra huruvida de aktuella tillhandahållandena utgör flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende, är det av vikt att undersöka vad som är kännetecknande för transaktionen i fråga (dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32, och dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 32).

29 För att bedöma om en transaktion som består av flera tillhandahållanden utgör en enda transaktion i mervärdesskattehänseende, beaktar EU-domstolen det ekonomiska syftet med transaktionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 39, dom av den 28 oktober 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punkt 23, och dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23). I sin bedömning beaktar EU-domstolen även värdet av tillhandahållandet för mottagarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 35).

30 Domstolen erinrar vidare om att det, inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF, ankommer på de nationella domstolarna att avgöra om det i det enskilda fallet är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida och att därvidlag göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna. Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

31 För det första framgår det i förevarande fall av beslutet om förhandsavgörande att transaktionen avseende det integrerade samarbetet i det nationella målet innebär att integreringsparten beviljar ett lån till en integrerad part som denne endast får använda för att förvärva omsättningstillgångar från integreringsparten.

32 Under dessa omständigheter utgör inte beviljande av sådana lån ett tillhandahållande som har ett självständigt värde ur de integrerade parternas synvinkel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27), eftersom dessa finansiella medel inte kan användas fritt.

33 För det andra kunde inte Stock ’94 – vilket även Stock ’94 självt har medgett i sitt skriftliga yttrande – bevilja lån till integrerade parter för andra ändamål än förvärv av dessa omsättningstillgångar, eftersom Stock ’94 inte hade något tillstånd att bedriva verksamhet som kreditinstitut.

34 För det tredje framgår det av beslutet om förhandsavgörande att leveransen av omsättningstillgångar och lånet eftersträvar samma ekonomiska syfte, det vill säga, i huvudsak, att inrätta ett finansiellt och logistiskt stöd för jordbrukare som möjliggör för dessa att bedriva jordbruksproduktion. I detta sammanhang ska det erinras om att Stock ’94 – enligt de allmänna villkoren som reglerar det

integrerade samarbetet i det nationella målet, såsom beskrivs kortfattat i beslutet om förhandsavgörande – förbinder sig att stödja de integrerade parternas produktionsverksamhet och att finansiera de förvärv av omsättningstillgångar som är nödvändiga för att uppnå detta mål.

35 Under dessa omständigheter utgör leveransen av dessa omsättningstillgångar, för de integrerade parterna, det huvudsakliga tillhandahållandet i det integrerade samarbetet, eftersom jordbrukarna kan fortsätta att bedriva sin jordbruksverksamhet tack vare dessa tillgångar. Således utgör erhållandet av ett lån för förvärv av dessa tillgångar inte ett mål i sig för dessa jordbrukare, utan uteslutande ett medel som gör det möjligt för dessa att förvärva omsättningstillgångar som är nödvändiga för deras jordbruksproduktion.

36 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra om transaktionen avseende det integrerade samarbetet i det nationella målet faktiskt har det ekonomiska syfte som angetts i punkt 34 ovan, samt att fastställa om leveransen av dessa omsättningstillgångar är av en sådan grundläggande betydelse för de integrerade parterna.

37 Om så är fallet ska leveransen av omsättningstillgångar och beviljandet av ett lån för förvärv av dessa tillgångar anses utgöra en enda sammansatt transaktion i mervärdesskattehänseende, där leveransen av dessa tillgångar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet.

38 För det fjärde påverkas slutligen inte den bedömning som gjorts i punkt 37 ovan, med beaktande av vad som angetts i punkterna 31–37 ovan, av den omständigheten att Stock ’94, om bolaget så vill, kan erbjuda ytterligare tjänster till de integrerade parterna samt förvärva de jordbruksvaror som de producerar.

39 Mot denna bakgrund ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att

— en transaktion avseende integrerat jordbrukssamarbete som innebär att en ekonomisk aktör levererar varor till en jordbrukare och beviljar denne ett lån för förvärv av dessa varor utgör en enda transaktion vid tillämpning av detta direktiv, i vilken leveransen av dessa varor utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget för detta enda tillhandahållande utgörs både av priset för nämnda varor och av den ränta som betalas för de lån som jordbrukarna beviljats,

— den omständigheten att en integreringspart kan tillhandahålla jordbrukare ytterligare tjänster eller kan förvärva de jordbruksvaror som jordbrukarna producerar påverkar inte kvalificeringen av transaktionen i fråga som en enda transaktion vid tillämpning av mervärdesskattedirektivet.

Rättegångskostnader

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Rådet direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att:

— **en transaktion avseende integrerat jordbrukssamarbete som innebär att en ekonomisk aktör levererar varor till en jordbrukare och beviljar denne ett lån för förvärv av dessa varor utgör en enda transaktion vid tillämpning av detta direktiv, i vilken leveransen av dessa varor utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget för detta enda tillhandahållande utgörs både av priset för nämnda varor och av den ränta som betalas för de lån som jordbrukarna beviljats,**

— **den omständigheten att en integreringspart kan tillhandahålla jordbrukare ytterligare tjänster eller kan förvärva de jordbruksvaror som jordbrukarna producerar påverkar inte kvalificeringen av transaktionen i fråga som en enda transaktion vid tillämpning av direktiv 2006/112.**

Underskrifter