Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä joulukuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Integroitu yhteistoiminta — Rahoituksen myöntäminen maataloustuotannossa tarvittavaa vaihto-omaisuutta varten ja tällaisen omaisuuden luovutukset — Yksi ainoa ja monitahoinen suoritus — Erilliset ja itsenäiset suoritukset — Liitännäinen suoritus ja pääasiallinen suoritus

Asiassa C-208/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Kúria (Unkarin ylin tuomioistuin) on esittänyt 26.3.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.5.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiasssa

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits ja F. Biltgen,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.7.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., edustajinaan Z. Várszegi ja A. Kis, ügyvédek,

— Unkarin hallitus, asiamiehinään Z. Fehér, G. Koós ja M. Bóra,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Havas, R. Lyal ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 1 artiklan 2 kohdan, 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan, 14 artiklan 1 kohdan, 24 artiklan 1 kohdan, 73 artiklan, 78 artiklan b alakohdan ja 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa Stock ‘94 Szolgáltato Zrt. Stock ‘94 on valittanut Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóságan (Unkarin valtion vero- ja tullihallituksen alainen Dél-dunántúlin alueen veroviranomainen, jäljempänä veroviranomainen) päätöksestä, joka koski integroiduksi yhteistoiminnaksi kutsuttuun liiketoimeen sovellettavaa arvonlisäverojärjestelyä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen ”tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta” ja ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

5 Direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

6 Direktiivin 24 artiklan 1 kohta kuuluu seuraavasti:

”Palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

8 Kyseisen direktiivin 78 artiklan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

– –

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan hankkijalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset. – –”

9 Direktiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luottojen välitys”

Unkarin oikeus

10 Yleisestä liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 2 §:n a alakohdan mukaan siinä säädettyä veroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

11 Liikevaihtoverolain 9 §:n 1 momentin mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa tai mitä tahansa muuta liiketoimea, jolla on aineellisen omaisuuden hankinnan kannalta samat oikeusvaikutukset”. Kyseisen lain 13 §:n 1 momentista käy ilmi, että palvelujen suorituksella tarkoitetaan ”liiketointa, joka ei ole tässä laissa tarkoitettu tavaroiden luovutus”.

12 Liikevaihtoverolain 65 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tavaroita luovutettaessa ja palveluja suoritettaessa veron peruste on – ellei tässä laissa toisin säädetä – se rahamääräinen vastike, jonka siihen oikeutettu on saanut tai saa joko tavaroiden ostajalta, palvelusuorituksen vastaanottajalta taikka kolmannelta, mukaan lukien sellaiset tuet, jotka vaikuttavat suoraan tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen hintaan.”

13 Kyseisen lain 70 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään, että tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen veron peruste käsittää ”syntyneet sivukustannukset, jotka tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja perii tavaroiden ostajalta tai palvelusuorituksen vastaanottajalta, kuten provisiot tai muut välitys-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutusmaksut ja -kustannukset”.

14 Liikevaihtoverolain 86 §:n 1 momentin b kohdan mukaan verosta vapautetaan ”luottojen ja rahalainojen ja muiden tällaisen oikeussuhteen perusteella suoritettujen palvelujen myöntäminen ja välittäminen sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinnointi”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Stock ‘94 on Unkariin sijoittautunut kaupallinen yhtiö. Se toimii ”integroijana” Unkarin maatalousjärjestelmän omassa, integroiduksi yhteistoiminnaksi kutsutussa oikeudellisessa instituutiossa. Integroija tekee siinä maanviljelijän eli integroidun tuottajan kanssa sopimuksen, jolla se myöntää integroidulle tuottajalle lainan, jonka tämä käyttää toimintaansa varten tarvittavien tarvikkeiden – kuten kylvösiementen – eli niin kutsuttujen vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen integroijalta. Integroitu tuottaja myy sitten tuottamansa tuotteet integroijalle, tai ne myydään integroijan välityksellä markkinoilla.

16 Käsiteltävässä asiassa Stock ‘94 teki eri maataloustuottajien kanssa integrointia koskevia sopimuksia, joiden mukaan se ensinnäkin sitoutui tukemaan erityisesti teknologian osalta maanviljelijöiden tuotantoa ja rahoittamaan tuotantoa varten tarvittavien vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostot. Toisaalta maanviljelijät sitoutuivat viljelemään kyseisiä tuotteita tietynsuuruisilla alueilla ja käyttämään integroijan myöntämiä lainoja yksinomaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen integroijalta.

17 Stock ‘94 käytti maanviljelijöille myymiensä vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden laskutuksessa tavaroiden luovutuksiin sovellettavaa 25 prosentin suuruista liikevaihtoveroa. Sen sijaan se jätti laskuttamatta arvonlisäveron vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen maanviljelijöille myönnetyistä lainoista perityistä ja neljännesvuosittain laskutetuista lainan koroista. Vaihto-omaisuuden rahoitussopimuksen nojalla perittyjen korkojen määrä oli vuoden 2011 kesäkuussa 149 846 000 Unkarin forinttia (HUF) (noin 483 500 euroa).

18 Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomainen totesi jälkikäteen tätä ajanjaksoa koskevien arvonlisäveroilmoitusten osalta suorittamansa verotarkastuksen aikana, että lainoista perittyjen korkojen osalta oli olemassa 37 462 000 HUF:n (n. 121 000 euroa) suuruinen vaje arvonlisäveron tilityksissä. Se vaati näin ollen Stock ‘94:ää suorittamaan tämän määrän viivästyskorkoineen ja määräsi sille vero-oikeudellisen seuraamusmaksun.

19 Toisessa viranomaisasteessa veroviranomainen pysytti ensimmäisen asteen viranomaisen tekemän päätöksen sisällön voimassa toteamalla, että vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen tarkoitetut lainat olivat Stock ‘94:n suorittaman integroidun yhteistoimintapalvelun luontainen osa. Se katsoi näin ollen, että sekä vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutuksiin että lainoihin oli sovellettava samaa arvonlisäverokantaa. Se alensi kuitenkin suoritettavan määrän 17 588 000 HUF:iin (n. 56 500 euroa).

20 Ensimmäisen asteen tuomioistuin vahvisti veroviranomaisen näkemyksen. Se totesi, että myönnettyjä lainoja voitiin käyttää ainoastaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen Stock ‘94:ltä, joten maanviljelijöiden saamat lainat ja niille tehdyt vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutukset muodostivat kyseisen yhtiön suorittaman monitahoisen integroidun yhteistoimintapalvelun kaksi luontaista osaa. Kyseinen tuomioistuin totesi lisäksi, että tällaisilla suorituksilla oli sama tarkoitus ja että vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen käytettyjen lainojen korot olivat pelkästään näiden hyödykkeiden luovutuksen sivukustannuksia, koska vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutus oli kyseessä olevan monitahoisen liiketoimen pääasiallinen suoritus. Näin ollen liitännäisestä suorituksesta laskutettua vastiketta oli verotettava vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutukseen sovellettavan verosäännöstön mukaisesti.

21 Kuria (ylin tuomioistuin), jonka käsiteltäväksi Stock ‘94:n ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen antamasta tuomiosta tekemä kassaatiovalitus on saatettu, pohtii, onko sen katsottava arvonlisäverotuksessa vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutus ja lainan myöntäminen kahdeksi toisistaan erilliseksi ja itsenäiseksi liiketoimeksi vai yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi. Jos nämä kaksi suoritusta on katsottava yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi, mainittu tuomioistuin pohtii, minkä edellytysten mukaisesti integroitu yhteistoiminta muodostaa poikkeuksen arvonlisäveron yleistä maksamisvelvollisuutta koskevasta periaatteesta.

22 Kuria on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohtaa, 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, 14 artiklan 1 kohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa, 73 artiklaa, 78 artiklan b alakohtaa ja 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että integroijan ja integroidun tuottajan välisen sopimuksen mukaisesti tapahtunut tavaran luovutus ja lainan myöntäminen on katsottava

arvonlisäverotuksessa toisistaan erillisiksi ja itsenäisiksi (distinct and independent) liiketoimiksi, vai onko katsottava, että ne muodostavat yhden ainoan (single) liiketoimen, jonka osalta veron perusteeseen sisällytetään tavaran luovutuksesta saatu vastike ja myönnetyn lainan korko?

2) Jos jälkimmäinen tulkinta on arvonlisäverodirektiivin mukainen, voidaanko direktiiviä tulkita siten, että arvonlisäverollisen tavaran luovutuksen ja arvonlisäverosta vapautetun palvelun suorituksen sisältävä yksi ainoa (single) liiketoimi muodostaa poikkeuksen arvonlisäveron yleistä maksamisvelvollisuutta koskevasta periaatteesta? Jos näin on, millaisten seikkojen perusteella?

3) Vaikuttaako edellisiin kysymyksiin annettaviin vastauksiin – ja jos vaikuttaa, missä määrin – se, että integroija voi tehdyn sopimuksen perusteella integroidun tuottajan pyynnöstä suorittaa tälle lisäpalveluja ja/tai voi ostaa integroidun tuottajan tuottamat maataloustuotteet?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on näillä kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, halunnut vastauksen siihen, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että maataloustavaroiden ostamiseen tarkoitetun lainan myöntäminen ja näiden tavaroiden luovutus integroitua maatalouden yhteistoimintaa koskevan liiketoimen yhteydessä on katsottava tässä direktiivissä tarkoitetuksi yhdeksi ainoaksi monitahoiseksi liiketoimeksi, vai onko se katsottava siinä tarkoitetuiksi erillisiksi ja itsenäisiksi liiketoimiksi, kun otetaan huomioon myös se, että integroijan on mahdollista suorittaa lisäpalveluja ja ostaa integroitujen tuottajien tuottamat maataloustuotteet.

24 Jos nämä kaksi suoritusta on katsottava yhdeksi ainoaksi monitahoiseksi liiketoimeksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy myös, minkä kriteereiden perusteella voidaan todentaa, voidaanko integroitua yhteistoimintaa koskeva liiketoimi katsoa poikkeukseksi arvonlisäveron yleistä maksamisvelvollisuutta koskevasta periaatteesta.

25 Kuten komissio on huomauttanut kirjallisissa huomautuksissaan, viimeksi mainittua kysymystä on tulkittava siten, että sillä halutaan selvittää, kummanko suorituksen – lainan vai tavaroiden luovutuksen – perusteella integroitua yhteistoimintaa koskevaan liiketoimeen sovellettava verosäännöstö määräytyy. Koska liitännäisiä suorituksia nimittäin kohdellaan arvonlisäveron osalta samoin kuin pääasiallista suoritusta (tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, 24 kohta), tämä merkitsee, että jos lainan myöntäminen muodostaa pääasiallisen suorituksen, koko liiketoimi on vapautettava arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella.

26 Tästä on palautettava mieleen – kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ilmenee –, että arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä (tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja jotka voivat näin olla erikseen verotettavia tai vapautettavia suorituksia, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta muun muassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. Näin on myös siinä tapauksessa, että yksi tai useampi suoritus muodostavat pääasiallisen suorituksen ja yhden tai useamman muun suorituksen on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa siten samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään

vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Sen ratkaisemiseksi, muodostavatko toimitetut suoritukset arvonlisäverotuksen kannalta useita itsenäisiä suorituksia vai yhden ainoan suorituksen, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät (tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 32 kohta ja tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, 32 kohta.

29 Tästä on todettava yhtäältä, että sen ratkaisemiseksi, onko liiketoimi, jossa on useita suorituksia, arvonlisäverotuksen kannalta yksi ainoa liiketoimi, unionin tuomioistuin ottaa huomioon kyseisen liiketoimen taloudellisen tavoitteen (ks. vastaavasti tuomio 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, 39 kohta; tuomio 28.10.2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, 23 kohta ja tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 23 kohta). Unionin tuomioistuin ottaa analyysissaan huomioon myös suoritusten vastaanottajien intressit (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, 35 kohta).

30 Toisaalta on muistutettava siitä, että SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, tekeekö verovelvollinen yksittäistapauksessa yhden ainoan suorituksen, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja. Kuitenkin unionin tuomioistuimen tulee esittää näille tuomioistuimille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa (tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ensinnäkin ilmi, että pääasiassa kyseessä olevassa integroidussa yhteistoiminnassa noudatettavan periaatteen mukaan integroija myöntää lainan integroidulle tuottajalle ja tämä saa käyttää lainan ainoastaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen integroijalta.

32 Tällaisissa olosuhteissa tällaisten lainojen myöntäminen ei ole suoritus, johon liittyisi integroitujen tuottajien kannalta erillinen intressi (ks. vastaavasti tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, 27 kohta), koska näitä rahoituksellisia resursseja ei voida käyttää vapaasti.

33 Toiseksi on niin – kuten Stock ‘94 toteaa itse huomautuksissaan –, että koska sillä ei ole lupaa toimia luottolaitoksena, se voi myöntää lainoja integroiduille tuottajille vain niin, että lainat on määrä käyttää tuottajien vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen.

34 Kolmanneksi ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutuksella ja lainalla on sama taloudellinen tavoite, eli tiivistetysti esitettynä tavoite ottaa käyttöön maanviljelijöille tuleva sellainen rahoituksellinen ja logistinen tuki, jonka avulla he voivat harjoittaa maataloustuotantoa. Pääasiassa kyseessä olevaa integroitua yhteistoimintaa koskevien yleisten ehtojen, sellaisina kuin ne on esitetty tiivistettyinä ennakkoratkaisupyynnössä, mukaan Stock ‘94 sitoutuu tukemaan integroitujen tuottajien tuotantotoimintaa ja rahoittamaan tuotantoa varten tarvittavien vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostot.

35 Tällaisessa tilanteessa vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutus on integroitujen tuottajien kannalta integroidun yhteistoiminnan pääasiallinen suoritus, koska maanviljelijät pystyvät näiden hyödykkeiden ansiosta harjoittamaan maataloustoimintaansa. Lainan myöntäminen näiden hyödykkeiden hankkimiseen ei ole näiden maanviljelijöiden kannalta tavoite sinällään vaan pelkästään keino, jonka avulla he voivat hankkia maataloustuotantoaan varten tarvittavat vaihto-omaisuuteen kuuluvat hyödykkeet.

36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, onko pääasiassa kyseessä olevalla integroitua yhteistoimintaa koskevalla liiketoimella todella tämän tuomion 34 kohdassa mainittu taloudellinen tavoite ja onko vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutuksella mainittu perustuvanlaatuinen merkitys integroiduille tuottajille.

37 Jos näin olisi, vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutus ja näiden hyödykkeiden ostamiseen tarkoitetun lainan myöntäminen on katsottava arvonlisäverotuksessa yhdeksi ainoaksi monitahoiseksi liiketoimeksi, jossa hyödykkeiden luovutus on pääasiallinen suoritus.

38 Neljänneksi on todettava, että kun otetaan huomioon tämän tuomion 31–37 kohdassa esitetty, sillä, että Stock ‘94:n on mahdollista tarjota lisäpalveluita integroiduille tuottajille ja ostaa heidän tuottamansa maataloustuotteet, ei ole vaikutusta tämän tuomion 37 kohdassa todetun kannalta.

39 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että

— integroitua maatalouden yhteistoimintaa koskeva liiketoimi, jossa talouden toimija luovuttaa maanviljelijälle tavaroita ja myöntää tälle näiden tavaroiden ostamiseen tarkoitetun lainan, muodostaa tässä direktiivissä tarkoitetun yhden ainoan liiketoimen, jossa tavaroiden luovutus on pääasiallinen suoritus. Kyseisen yhden ainoan liiketoimen veron perusta koostuu sekä edellä mainittujen tavaroiden hinnasta että maanviljelijöille myönnetyistä lainoista maksetuista koroista.

— Sillä seikalla, että integroija voi toimittaa maanviljelijöille lisäpalveluja tai että se voi ostaa heidän tuottamansa maataloustuotteet, ei ole merkitystä sen kannalta, että kyseessä oleva liiketoimi luokitellaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi yhdeksi ainoaksi liitetoimeksi.

Oikeudenkäyntikulut

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että

— **integroitua maatalouden yhteistoimintaa koskeva liiketoimi, jossa talouden toimija luovuttaa maanviljelijälle tavaroita ja myöntää tälle näiden tavaroiden ostamiseen tarkoitetun lainan, muodostaa tässä direktiivissä tarkoitetun yhden ainoan liiketoimen, jossa tavaroiden luovutus on pääasiallinen suoritus. Kyseisen yhden ainoan liiketoimen veron perusta koostuu sekä edellä mainittujen tavaroiden hinnasta että maanviljelijöille myönnetyistä lainoista maksetuista koroista.**

— **Sillä seikalla, että integroija voi toimittaa maanviljelijöille lisäpalveluja tai että se voi ostaa heidän tuottamansa maataloustuotteet, ei ole merkitystä sen kannalta, että kyseessä oleva liiketoimi luokitellaan direktiivissä 2006/112 tarkoitetuksi yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi.**

Allekirjoitukset