ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

8 december 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Samenwerking op basis van integratie — Verstrekking van financiering en levering van vlottende activa die benodigd zijn voor de productie van landbouwproducten — Eén enkele, complexe prestatie — Afzonderlijke en zelfstandige prestaties — Ondergeschikte prestatie en hoofdprestatie”

In zaak C-208/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) bij beslissing van 26 maart 2015, ingekomen bij het Hof op 5 mei 2015, in de procedure

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

tegen

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

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça (rapporteur), kamerpresident, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 juli 2016,

gelet op de opmerkingen van:

— Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., vertegenwoordigd door Z. Várszegi en A. Kis, ügyvédek,

— de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér, G. Koós en M. Bóra als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Havas, R. Lyal en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* * Procestaal: Hongaars.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder a) en c), artikel 14, lid 1, artikel 24, lid 1, artikel 73, artikel 78, onder b), en artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Stock ‘94 Szolgáltato Zrt. en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága [algemene dienst Douane en Financiën voor de regio Zuid-Transdanubië, ressorterend onder de nationale dienst Belastingen en Douane (Hongarije); hierna: „algemene belastingdienst”] over de regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde (btw) die van toepassing is op een „samenwerking op basis van integratie”.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder a) en c), van die richtlijn zijn de volgende handelingen aan de btw onderworpen: „leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” en „diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

5 Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn omschrijft de levering van goederen als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

6 Artikel 24, lid 1, van dezelfde richtlijn luidt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

7 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

8 Artikel 78, onder b), van die richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

[…]

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier de afnemer in rekening brengt. […]"

9 Artikel 135, lid 1, onder b), van dezelfde richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

b) de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend".

Hongaars recht

10 Overeenkomstig § 2, onder a), van de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet") zijn de volgende handelingen onderworpen aan de btw: „leveringen van goederen en diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

11 In dat verband omschrijft § 9, lid 1, van de btw-wet de levering van goederen als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, of elke andere handeling die wat het verwerven van een lichamelijke zaak betreft dezelfde rechtsgevolgen heeft". Blijkens § 13, lid 1, van die wet wordt onder „diensten" verstaan, „elke handeling die geen levering van goederen is in de zin van deze wet".

12 § 65 van de btw-wet bepaalt:

„Voor goederenleveringen of diensten omvat de maatstaf van heffing, tenzij anders bepaald in deze wet, de in geld uitgedrukte tegenprestatie die de daarop rechthebbende verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of van een derde, met inbegrip van enigerlei subsidie die rechtstreeks met de prijs van de goederenlevering of dienst verband houdt."

13 § 70, lid 1, onder b), van dezelfde wet bepaalt dat voor goederenleveringen of diensten in de maatstaf van heffing worden opgenomen, „bijkomende kosten die de leverancier of dienstverrichter de afnemer van het goed of de dienst in rekening brengt, in het bijzonder kosten van commissie of andere bemiddelingsdiensten, verpakking, vervoer en verzekering".

14 Volgens § 86, lid 1, onder b), van de btw-wet worden van de btw vrijgesteld, „de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, leningen en andere diensten waarbij sprake is van een dergelijke juridische band, alsmede het beheer daarvan, mits de kredieten worden beheerd door degene die deze heeft verleend".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Stock ‘94 is een in Hongarije gevestigde handelsonderneming. Zij is actief als „integrator” in het kader van de „samenwerking op basis van integratie”, een regeling die typisch is voor het Hongaarse landbouwstelsel. Die regeling is gebaseerd op het beginsel dat de integrator een overeenkomst sluit met een landbouwer – de geïntegreerde landbouwer – waarbij hij laatstgenoemde een lening verstrekt voor het kopen, bij hem, van zogeheten „vlottende activa”, dat wil zeggen de voor zijn productieactiviteit benodigde middelen, zoals zaaigoed. De geïntegreerde landbouwer verkoopt de door hem geproduceerde landbouwproducten vervolgens aan de integrator of, door diens bemiddeling, op de markt.

16 In casu sloot Stock ‘94 met verschillende landbouwproducenten integratiecontracten waarbij zij zich ertoe verbond de landbouwers met name technologische ondersteuning te bieden bij hun productieactiviteit en de voor de productie benodigde vlottende activa te financieren. De landbouwers gingen van hun kant de verplichting aan om de betrokken producten te telen op landbouwgrond met een bepaalde oppervlakte en om de door de integrator verstrekte lening uitsluitend te gebruiken om van hem vlottende activa te betrekken.

17 Voor de geleverde vlottende activa bracht Stock ‘94 de landbouwers 25 % btw in rekening. De rente die zij ontving op de hun verstrekte leningen voor de aankoop van die activa, die per kwartaal in rekening werd gebracht, stelde zij daarentegen van de btw vrij. In juni 2011 beliep het bedrag aan rente dat zij uit hoofde van de contracten tot financiering van vlottende activa had ontvangen, 149 846 000 Hongaarse Forint (HUF) (ongeveer 483 500 EUR).

18 Bij een controle achteraf van de btw-aangiften over die periode kwam de Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg tot de constatering dat over de rente-inkomsten uit de leningen 37 462 000 HUF (ongeveer 121 000 EUR) aan btw te weinig was afgedragen. Zij sommeerde Stock ‘94 dan ook dat bedrag, vermeerderd met vertragingsrente, te betalen, en legde haar bovendien een geldboete op.

19 De algemene belastingdienst bevestigde het besluit van de autoriteit in eerste aanleg wat de belangrijkste punten betreft. Hij stelde vast dat de leningen voor de aankoop van vlottende activa een intrinsiek deel uitmaakten van de door Stock ’94 verrichte dienst op het gebied van geïntegreerde samenwerking. Bijgevolg moest volgens de algemene belastingdienst op de leveringen van vlottende activa en op de leningen hetzelfde btw-tarief worden toegepast. Hij verminderde het te betalen bedrag evenwel tot 17 588 000 HUF (ongeveer 56 500 EUR).

20 De rechter in eerste aanleg bevestigde het standpunt van de algemene belastingdienst. Hij stelde dienaangaande vast dat de verstrekte leningen slechts konden worden gebruikt voor het betrekken van vlottende activa van Stock ‘94, zodat de kredieten en de levering van vlottende activa aan de landbouwers twee intrinsieke bestanddelen vormden van de complexe dienst die door die onderneming werd verricht in het kader van de samenwerking op basis van integratie. Diezelfde rechter oordeelde voorts dat dergelijke prestaties hetzelfde doel hadden en dat de rentevergoedingen voor de voor de aankoop van vlottende activa gebruikte kredieten gewoon bijkomende kosten waren van de levering van die activa, die binnen de betrokken complexe handeling de hoofdprestatie was. Bijgevolg diende de vergoeding die in rekening werd gebracht voor de ondergeschikte prestatie aan dezelfde belastingregeling te worden onderworpen als de levering van vlottende activa.

21 Stock ‘94 heeft tegen het in eerste aanleg gewezen vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije), die zich afvraagt of de levering van vlottende activa en de verstrekking van een lening voor de btw moeten worden beschouwd als twee van elkaar losstaande, zelfstandige transacties of als één enkele transactie. Voor het geval dat die twee prestaties zouden moeten worden aangemerkt als één enkele transactie, wenst de verwijzende rechter te vernemen onder welke voorwaarden samenwerking op basis van integratie een uitzondering vormt op het beginsel van de algemene toepassing van de btw.

22 Onder die omstandigheden heeft de Kúria besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder a) en c), artikel 14, lid 1, artikel 24, lid 1, artikel 73, artikel 78, onder b), en artikel 135, lid 1, onder b), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de levering van goederen en de verstrekking van een lening die plaatsvinden op basis van een contract tussen een integrator en een geïntegreerde landbouwer, voor de btw-behandeling zijn aan te merken als afzonderlijke en zelfstandige (*distinct and independent*) transacties, dan wel als één enkele (*single*) transactie waarvan de maatstaf van heffing behalve de tegenprestatie voor de geleverde goederen ook de rente op de verstrekte lening omvat?

2) Als deze laatste uitlegging in overeenstemming is met de btw-richtlijn, kan deze richtlijn dan met betrekking tot die ene (single) transactie, bestaande uit de btw-plichtige levering van goederen en de van btw vrijgestelde dienst, aldus worden uitgelegd dat die transactie een uitzondering vormt op de algemene toepassing van de btw? Zo ja, aan welke criteria moet worden voldaan?

3) Is het feit dat de integrator krachtens het contract nog andere prestaties mag verrichten voor en op verzoek van de geïntegreerde en dat hij diens landbouwproducten mag kopen, van belang voor het antwoord op de voorgaande vragen, en zo ja in welke mate?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

23 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verstrekking van een lening voor de aankoop van landbouwgoederen en de levering van die goederen in het kader van samenwerking in de landbouw op basis van integratie aan te merken zijn als één enkele complexe transactie of als afzonderlijke en zelfstandige transacties in de zin van die richtlijn, mede rekening houdend met het feit dat de integrator nog andere diensten kan verrichten en de landbouwproducten van de geïntegreerde producenten kan kopen.

24 Voor het geval dat de twee prestaties zouden moeten worden beschouwd als één enkele complexe transactie, wenst de verwijzende rechter voorts te vernemen aan de hand van welke criteria kan worden vastgesteld of de samenwerking op basis van integratie een uitzondering vormt op het beginsel van algemene toepassing van de btw.

25 Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft gesteld, wenst de verwijzende rechter met deze laatste vraag eigenlijk te vernemen welke prestatie – de verstrekking van een lening of de levering van goederen – bepaalt welke regeling van toepassing is op de samenwerking op basis van integratie. Aangezien ondergeschikte prestaties voor de btw aan dezelfde behandeling worden onderworpen als de hoofdprestatie (arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punt 24), zou, wanneer de verstrekking van een lening de hoofddienst vormt, de volledige transactie van btw moeten worden vrijgesteld overeenkomstig artikel 135, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

26 Dienaangaande moet in herinnering worden geroepen dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Toch moeten in bepaalde omstandigheden meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één

enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Om te bepalen of de verrichte prestaties uit het oogpunt van de btw meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn (arresten van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 32, en 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 32).

29 Bij de bepaling of een uit meerdere prestaties bestaande transactie één enkele transactie vormt voor de btw, houdt het Hof rekening met het economische doel van die transactie (zie in die zin arresten van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 39; 28 oktober 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punt 23, en 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23). Bij zijn analyse neemt het Hof ook het belang van de ontvangers van de prestaties in overweging (zie in die zin arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 35).

30 Voorts moet in herinnering worden geroepen dat het in het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking aan de nationale rechterlijke instanties is om te bepalen of de belastingplichtige in een concreet geval één enkele prestatie verricht en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen. Het is echter de taak van het Hof om die rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de voor hen dienende zaak (arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 In casu blijkt ten eerste uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde samenwerking op basis van integratie is gebaseerd op het beginsel dat de integrator een lening verstrekt aan een geïntegreerde landbouwer, die de lening uitsluitend kan gebruiken om vlottende activa te betrekken van de integrator.

32 Bij de verstrekking van dergelijke leningen gaat het dan ook niet om een dienst met afzonderlijk belang uit het oogpunt van de geïntegreerde landbouwers (zie in die zin arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punt 27), aangezien die financiële middelen niet vrijelijk kunnen worden gebruikt.

33 Ten tweede erkent Stock ‘94 zelf in haar opmerkingen dat zij geen vergunning heeft om als kredietinstelling op te treden, zodat zij de geïntegreerde landbouwers slechts leningen kon verstrekken als die bestemd waren voor het afnemen van haar vlottende activa.

34 Ten derde volgt uit de verwijzingsbeslissing dat de levering van vlottende activa en de financiering hetzelfde economische doel hebben, dat er in wezen in bestaat de landbouwers financiële en logistieke ondersteuning te bieden die het hun mogelijk maakt een activiteit in de landbouwproductie uit te oefenen. Dienaangaande moet erop worden gewezen dat volgens de algemene voorwaarden voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde samenwerking op basis van integratie, zoals die in de verwijzingsbeslissing zijn samengevat, Stock ‘94 zich ertoe heeft verbonden de productieactiviteit van de geïntegreerde landbouwers te ondersteunen en de voor de productie benodigde vlottende activa te financieren.

35 In die omstandigheden vormt de levering van die vlottende activa voor de geïntegreerde landbouwers de hoofdprestatie van de samenwerking op basis van integratie, aangezien de landbouwers hun landbouwactiviteit kunnen voortzetten dankzij die activa. Het verkrijgen van een lening om die activa aan te schaffen is voor hen dus geen doel op zich, maar enkel een middel om de vlottende activa aan te kopen die zij voor de productie van hun landbouwproducten nodig hebben.

36 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde samenwerking op basis van integratie daadwerkelijk het in punt 34 van het onderhavige arrest genoemde doel heeft, en of de levering van vlottende activa inderdaad een dergelijk groot belang heeft voor de geïntegreerde landbouwers.

37 Als dat het geval is, zijn de levering van vlottende activa en de verstrekking van een lening voor de aankoop daarvan uit het oogpunt van de btw te beschouwen als één enkele complexe transactie, waarbinnen de levering van die activa de hoofdprestatie vormt.

38 Ten vierde en ten slotte doet het feit dat Stock '94 de geïntegreerde landbouwers ook nog andere diensten kan aanbieden en de door hen geteelde landbouwproducten kan kopen, gelet op hetgeen is uiteengezet in de punten 31 tot en met 37 van het onderhavige arrest, niet af aan de vaststelling in dit laatste punt.

39 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat:

— een samenwerking in de landbouw op basis van integratie waarbij een marktdeelnemer goederen levert aan een landbouwer en hem een lening verstrekt voor het aankopen van die goederen, één enkele handeling is in de zin van die richtlijn, waarbinnen de levering van de goederen de hoofdprestatie is. De maatstaf van heffing voor die ene handeling omvat zowel de prijs van die goederen als de rente die de landbouwers op de hun verstrekte leningen betalen;

— het feit dat een integrator nog andere diensten kan verrichten voor de landbouwers of de door hen geproduceerde landbouwproducten kan kopen, niet van invloed is op de kwalificatie van de betrokken handeling als één enkele handeling voor de toepassing van de btw-richtlijn.

Kosten

40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat:

— **een samenwerking in de landbouw op basis van integratie waarbij een marktdeelnemer goederen levert aan een landbouwer en hem een lening verstrekt voor het aankopen van die goederen, één enkele handeling is in de zin van die richtlijn, waarbinnen de levering van de goederen de hoofdprestatie is. De maatstaf van heffing voor die ene handeling omvat zowel de prijs van die goederen als de rente die de landbouwers op de hun verstrekte leningen betalen;**

— **het feit dat een integrator nog andere diensten kan verrichten voor de landbouwers of de door hen geproduceerde landbouwproducten kan kopen, niet van invloed is op de kwalificatie van de betrokken handeling als één enkele handeling voor de toepassing van richtlijn 2006/112.**

ondertekeningen