Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 8ης Δεκεμβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Ολοκληρωμένη συνεργασία — Χορήγηση χρηματοδοτήσεως και παραδόσεις στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού αναγκαίες για τη γεωργική παραγωγή — Ενιαία και σύνθετη παροχή — Αυτοτελείς και ανεξάρτητες παροχές — Κύρια παροχή και παρεπόμενη παροχή»

Στην υπόθεση C-208/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) με απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Μαΐου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: I. Illéssy, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Ιουλίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Stock '94 Szolgáltató Zrt., εκπροσωπούμενη από τους Z. Várszegi και A. Kis, ügyvédek,

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér, G. Koós και M. Bóra,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους L. Havas και R. Lyal, καθώς και από την C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, του άρθρου 14, παράγραφος 1, του άρθρου 24, παράγραφος 1, του άρθρου 73, του άρθρου 78, στοιχείο β′, καθώς και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Stock – '94 Szolgáltato Zrt. και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Γενικής Τελωνειακής και Οικονομικής Διευθύνσεως της Περιφέρειας Νότιας Υπερδουναβίας, υπαγόμενης στην Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Ουγγαρία, στο εξής: Γενική Διεύθυνση) ως προς το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εφαρμόζεται σε πράξη «ολοκληρωμένης συνεργασίας».

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

4 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της εν λόγω οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ, αντιστοίχως, «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή» και «οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

5 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ως παράδοση αγαθών «[τ]η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

6 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ιδίας οδηγίας:

«Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

7 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

8 Το άρθρο 78, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

[…]

β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες τον αποκτώντα ή το λήπτη. […]»

9 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων καθώς και τη διαχείριση πιστώσεων που ενεργείται από αυτόν που τις χορήγησε».

Το ουγγρικό δίκαιο

10 Κατά το άρθρο 2, στοιχείο a, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμου περί ΦΠΑ), υπόκεινται στους φόρους που προβλέπονται από τον εν λόγω νόμο «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

11 Συναφώς, το άρθρο 9, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ως παράδοση αγαθών «τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό ή κάθε άλλη πράξη η οποία παράγει το αυτό έννομο αποτέλεσμα από πλευράς αποκτήσεως ενσώματου αγαθού». Από το άρθρο 13, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προκύπτει ότι ως παροχή υπηρεσιών νοείται «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του παρόντος νόμου».

12 Το άρθρο 65 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου, εάν δεν ορίζεται άλλως στον παρόντα νόμο, αποτελείται από το χρηματικό αντίτιμο που λαμβάνει ή πρόκειται να λάβει ο κατά νόμον δικαιούμενος από τον αποκτώντα το αγαθό, τον λήπτη της υπηρεσίας ή τρίτον, συμπεριλαμβανομένων επιδοτήσεων οιασδήποτε μορφής που επηρεάζουν άμεσα την τιμή της παραδόσεως ή της παροχής.»

13 Το άρθρο 70, παράγραφος 1, στοιχείο b, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει «τα παρεπόμενα έξοδα που ο προμηθευτής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία μετακύλισε στον αποκτώντα το αγαθό ή στον λήπτη της υπηρεσίας, ιδίως τα έξοδα προμήθειας ή οιασδήποτε άλλης μορφής μεσιτείας, τα έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως».

14 Κατά το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται του ΦΠΑ «η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, δανείων και λοιπών υπηρεσιών που δημιουργούν έννομη σχέση του συγκεκριμένου είδους, καθώς και η διαχείριση πιστώσεων που διενεργείται από αυτόν που τις χορήγησε».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Η Stock ‘94 είναι εμπορική εταιρία με έδρα στην Ουγγαρία. Η εταιρία λειτουργεί ως «επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως» στο πλαίσιο θεσμού χαρακτηριστικού του ουγγρικού γεωργικού συστήματος ο οποίος αποκαλείται «ολοκληρωμένη συνεργασία». Ο εν λόγω θεσμός διέπεται από την αρχή σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως συνάπτει σύμβαση με γεωργό, ήτοι τον «ενσωματούμενο παραγωγό», με την οποία χορηγεί στον γεωργό δάνειο που ο τελευταίος χρησιμοποιεί για την αγορά, από την επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως, των αναγκαίων για τη δραστηριότητά του ως παραγωγού μέσων, όπως σπόρων, τα οποία αποκαλούνται «στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού». Εν συνεχεία, ο ενσωματωμένος παραγωγός είτε πωλεί την παραγωγή του στην επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως είτε τη διαθέτει στην αγορά, με τη μεσολάβηση της επιχειρήσεως κάθετης ολοκληρώσεως.

16 Εν προκειμένω, η Stock ‘94 συνήψε με διάφορους γεωργούς-παραγωγούς συμβάσεις ολοκληρωμένης συνεργασίας, με τις οποίες, αφενός, η ίδια ανελάμβανε την υποχρέωση να στηρίζει, ιδίως από τεχνολογικής απόψεως, την παραγωγή των γεωργών καθώς και να χρηματοδοτεί την αγορά των αναγκαίων προς τούτο στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού. Αφετέρου, οι εν λόγω γεωργοί ανελάμβαναν την υποχρέωση να καλλιεργούν τα οικεία προϊόντα σε συγκεκριμένες εκτάσεις και να χρησιμοποιούν τα χορηγηθέντα από την επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως δάνεια αποκλειστικώς για την αγορά από την ίδια των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.

17 Η Stock ‘94 τιμολόγησε την πώληση των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού στους γεωργούς εφαρμόζοντας στις παραδόσεις συντελεστή ΦΠΑ 25 %. Η εν λόγω εταιρία απήλλαξε, ωστόσο, από τον ΦΠΑ τους τόκους επί των δανείων που είχαν χορηγηθεί στους γεωργούς για την αγορά των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού, οι οποίοι τιμολογούνταν επί τριμηνιαίας βάσεως. Τον Ιούνιο του 2011 το ποσό των τόκων που είχαν εισπραχθεί δυνάμει των συμβάσεων χρηματοδοτήσεως των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού ανερχόταν σε 149 846 000 ουγγρικά φιορίνια (HUF) (περί τα 483 500 ευρώ).

18 Στο πλαίσιο εκ των υστέρων φορολογικού έλεγχου των δηλώσεων ΦΠΑ για το εν λόγω χρονικό διάστημα, η ουγγρική πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διαπίστωσε, σε σχέση με τους εισπραχθέντες επί των δανείων τόκους, διαφορά ΦΠΑ ύψους 37 462 000 HUF (περί τα 121 000 ευρώ). Η εν λόγω αρχή κάλεσε, ως εκ τούτου, τη Stock ‘94 να καταβάλει το ως άνω ποσό, προσαυξημένο με τόκους υπερημερίας, ενώ επέβαλε σε αυτήν φορολογικό πρόστιμο.

19 Η γενική διεύθυνση επικύρωσε επί της ουσίας την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής, διαπιστώνοντας ότι τα δάνεια που προορίζονταν για την αγορά των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού αποτελούσαν στοιχεία συμφυή με την παρεχόμενη από τη Stock ’94 υπηρεσία ολοκληρωμένης συνεργασίας. Συνακολούθως, η γενική διεύθυνση έκρινε ότι ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ έπρεπε να εφαρμοσθεί στις παραδόσεις στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού καθώς και στα δάνεια. Η γενική διεύθυνση μείωσε εντούτοις το ύψος του καταβλητέου ποσού σε 17 588 000 HUF (περί τα 56 500 ευρώ).

20 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο επικύρωσε τη θέση της γενικής διευθύνσεως. Συναφώς, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα χορηγηθέντα δάνεια μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την αγορά στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού από τη Stock ’94 και ότι, ως εκ τούτου, οι πιστώσεις και η παράδοση των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού των οποίων επωφελούνταν οι γεωργοί συνιστούσαν δύο στοιχεία συμφυή με την παρεχόμενη από την εν λόγω εταιρία σύνθετη υπηρεσία ολοκληρωμένης συνεργασίας. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε, εξάλλου, ότι οι παραδόσεις αυτές υπηρετούσαν τον ίδιο σκοπό και ότι οι τόκοι των πιστώσεων που χρησιμοποιούνταν για την αγορά στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού αποτελούσαν απλώς έξοδα παρεπόμενα της παραδόσεως των εν λόγω στοιχείων, ενώ η παράδοση αποτελούσε την κύρια παροχή στο πλαίσιο της επίμαχης σύνθετης

πράξεως. Συνεπώς, κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η αντιπαροχή που είχε τιμολογηθεί για την παρεπόμενη παροχή έπρεπε να υπαχθεί στο ίδιο φορολογικό καθεστώς με την παράδοση των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.

21 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως ασκηθείσας από τη Stock '94 κατά της πρωτόδικης αποφάσεως, το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) ερωτά αν, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, η παράδοση στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού και η χορήγηση δανείου πρέπει να θεωρούνται αυτοτελείς και ανεξάρτητες πράξεις ή, αντιθέτως, ενιαία πράξη. Στην περίπτωση κατά την οποία οι δύο αυτές παροχές πρέπει να θεωρούνται ενιαία πράξη, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται υπό ποιες προϋποθέσεις η ολοκληρωμένη συνεργασία συνιστά εξαίρεση από την αρχή της καθολικής επιβολής του ΦΠΑ.

22 Υπό αυτές τις συνθήκες το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, του άρθρου 14, παράγραφος 1, του άρθρου 24, παράγραφος 1, του άρθρο 73, του άρθρου 78, στοιχείου β′, καθώς και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της [οδηγίας ΦΠΑ], η παράδοση αγαθών και η χορήγηση δανείου που πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ επιχειρήσεως κάθετης ολοκληρώσεως και ενσωματούμενου σε αυτήν παραγωγού να θεωρούνται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, πράξεις αυτοτελείς και ανεξάρτητες ("distinct and independent") ή ενιαία ("single") πράξη, της οποίας η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει την αντιπαροχή για το παραδοθέν αγαθό καθώς και τους τόκους επί του χορηγηθέντος δανείου;

2) Εάν η δεύτερη ερμηνεία είναι σύμφωνη με την οδηγία ΦΠΑ, έχει η οδηγία ΦΠΑ, προκειμένου για την ενιαία (single) πράξη που περιλαμβάνει παράδοση αγαθών υποκείμενη σε ΦΠΑ και, συγχρόνως, παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, την έννοια ότι η επίμαχη πράξη συνιστά εξαίρεση από την αρχή της καθολικής επιβολής του ΦΠΑ; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποια κριτήρια πρέπει να πληρούνται;

3) Επηρεάζει την απάντηση στα ανωτέρω ερωτήματα και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, σε ποιο βαθμό, το στοιχείο ότι η επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως δύναται, βάσει της συμβάσεως, να παρέχει σε ενσωματωμένο σε αυτήν παραγωγό πρόσθετες υπηρεσίες και/ή ότι αυτή δύναται να αγοράζει τη γεωργική παραγωγή του;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

23 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν, κατ' ορθή ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, η χορήγηση δανείου χρησιμοποιούμενου για την αγορά γεωργικών αγαθών και η παράδοση των αγαθών αυτών, στο πλαίσιο πράξεως ολοκληρωμένης γεωργικής συνεργασίας, πρέπει να θεωρούνται ενιαία σύνθετη πράξη ή πράξεις αυτοτελείς και ανεξάρτητες, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, λαμβανομένης ομοίως υπόψη της ευχέρειας που διαθέτει η επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως να παρέχει πρόσθετες υπηρεσίες και να αγοράζει τη γεωργική παραγωγή των ενσωματωμένων σε αυτήν παραγωγών.

24 Στην περίπτωση κατά την οποία οι δύο παροχές θεωρηθούν ενιαία σύνθετη παροχή, το αιτούν δικαστήριο ζητεί περαιτέρω να προσδιορισθούν τα κριτήρια βάσει των οποίων η πράξη ολοκληρωμένης συνεργασίας δύναται να θεωρηθεί εξαίρεση από την αρχή της καθολικής επιβολής του ΦΠΑ.

25 Πλην όμως, όπως επισήμανε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το τελευταίο αυτό ερώτημα πρέπει να νοηθεί ως σκοπούν στον προσδιορισμό εκείνης εκ των παροχών, ήτοι του δανείου ή της παραδόσεως αγαθών, η οποία καθορίζει το εφαρμοστέο στην πράξη ολοκληρωμένης συνεργασίας καθεστώς. Συγκεκριμένα, εφόσον οι παρεπόμενες παροχές ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής από πλευράς ΦΠΑ (απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 24), στην περίπτωση κατά την οποία η χορήγηση δανείου συνιστά την κύρια παροχή, η πράξη θα πρέπει στο σύνολό της να απαλλαγεί του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.

26 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Εντούτοις, υπό περιστάσεις, διάφορες τυπικώς αυτοτελείς υπηρεσίες, οι οποίες θα μπορούσαν να παρέχονται χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογούνται ή να απαλλάσσονται του φόρου αυτοτελώς, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη οσάκις δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Ενιαία πράξη υφίσταται ιδίως όταν δύο ή πλείονα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συναποτελούν αντικειμενικώς μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Τούτο συμβαίνει επίσης στην περίπτωση κατά την οποία μία ή πλείονες παροχές συνιστούν κύρια παροχή, ενώ η άλλη ή οι λοιπές παροχές συνιστούν μία ή πλείονες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, ως εκ τούτου, ακολουθούν τη φορολογική τύχη της κύριας παροχής. Μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αυτοσκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο ώστε οι τελευταίοι να απολαύουν της κύριας υπηρεσίας υπό τις βέλτιστες συνθήκες (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Προκειμένου να κριθεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες συνιστούν περισσότερες ανεξάρτητες παροχές ή ενιαία παροχή για τους σκοπούς του ΦΠΑ, πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της οικείας πράξεως (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 32, και της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 32).

29 Συναφώς, επισημαίνεται, αφενός, ότι, προκειμένου να κρίνει αν πράξη η οποία περιλαμβάνει διάφορες παροχές συνιστά ενιαία πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τον οικονομικό σκοπό της πράξεως αυτής (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψη 39· της 28ης Οκτωβρίου 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, σκέψη 23, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 23). Στο πλαίσιο της αναλύσεώς του το Δικαστήριο λαμβάνει ομοίως υπόψη το συμφέρον των αποδεκτών των παρεχόμενων υπηρεσιών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 35).

30 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της καθιερούμενης με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να κρίνουν αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει ενιαία υπηρεσία στο πλαίσιο συγκεκριμένης υποθέσεως και να προβαίνουν συναφώς σε όλες τις οριστικές εκτιμήσεις επί των πραγματικών περιστατικών. Εντούτοις, αποτελεί έργο του Δικαστηρίου να παρέχει στα εν λόγω δικαστήρια όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης και τα οποία ενδέχεται να αποδειχθούν λυσιτελή για την εκδίκαση των υποθέσεων των οποίων επιλαμβάνονται (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)

31 Εν προκειμένω, πρώτον, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη ολοκληρωμένης συνεργασίας διέπεται από την αρχή ότι η επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως χορηγεί δάνειο σε ενσωματωμένο σε αυτήν παραγωγό, το οποίο ο παραγωγός αυτός δύναται να χρησιμοποιήσει μόνο για την αγορά στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού από την επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, η χορήγηση τέτοιων δανείων δεν συνιστά παροχή με αυτοτελές ενδιαφέρον από πλευράς των ενσωματωμένων παραγωγών (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 27), καθόσον οι χρηματοοικονομικοί αυτοί πόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ελεύθερα.

33 Δεύτερον, όπως η ίδια η Stock ‘94 παραδέχεται με τις παρατηρήσεις της, δεδομένου ότι δεν διαθέτει άδεια ώστε να ενεργεί ως πιστωτικό ίδρυμα, η ίδια δεν ηδύνατο να χορηγεί δάνεια στους ενσωματωμένους σε αυτήν παραγωγούς παρά μόνον εάν τα δάνεια αυτά προορίζονταν για την αγορά στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού της.

34 Τρίτον, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η παράδοση των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού και το δάνειο υπηρετούν τον ίδιο οικονομικό σκοπό, ήτοι, κατ’ ουσίαν, την καθιέρωση χρηματοοικονομικής και υλικοτεχνικής στηρίξεως υπέρ των γεωργών, η οποία θα τους παρέχει τη δυνατότητα ασκήσεως δραστηριότητας γεωργικής παραγωγής. Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά τους γενικούς όρους που διέπουν την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ολοκληρωμένη συνεργασία, όπως αυτοί συνοψίζονται στη διάταξη περί παραπομπής, η Stock ‘94 ανέλαβε την υποχρέωση να στηρίζει την παραγωγική δραστηριότητα των ενσωματωμένων σε αυτήν παραγωγών και να χρηματοδοτεί τις αναγκαίες προς τούτο αγορές των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, η παράδοση των εν λόγω στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού συνιστά, για τους ενσωματωμένους παραγωγούς, την κύρια παροχή στο πλαίσιο της ολοκληρωμένης συνεργασίας, καθόσον, χάρις στα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού, οι γεωργοί θα είναι σε θέση να ασκούν τη γεωργική δραστηριότητά τους. Επομένως, για τους συγκεκριμένους γεωργούς, η λήψη δανείου για την αγορά των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού δεν συνιστά αυτοσκοπό, αλλά αποκλειστικώς μέσο που παρέχει σε αυτούς τη δυνατότητα αποκτήσεως των αναγκαίων για τη γεωργική παραγωγή τους στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.

36 Αποτελεί έργο του αιτούντος δικαστηρίου να εξακριβώσει αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη συνεργασίας υπηρετεί πράγματι τον οικονομικό σκοπό για τον οποίο έγινε λόγος με τη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως, καθώς και να κρίνει αν η παράδοση των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού έχει τέτοια κεφαλαιώδη σημασία για τους ενσωματωμένους παραγωγούς.

37 Εφόσον αποδειχθεί ότι συμβαίνει αυτό, η παράδοση των στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού και η χορήγηση δανείου προοριζόμενου για την αγορά των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού θα πρέπει να θεωρηθούν ενιαία σύνθετη πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ενώ την κύρια παροχή θα συνιστά η παράδοση των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού.

38 Τέλος, τέταρτον, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων με τις σκέψεις 31 έως 37 της παρούσας αποφάσεως, το στοιχείο ότι η Stock ‘94 δύναται, προαιρετικώς, να παρέχει πρόσθετες υπηρεσίες στους ενσωματωμένους σε αυτήν παραγωγούς καθώς και να αγοράζει τη γεωργική παραγωγή τους δεν ασκεί επιρροή επί της λύσεως που προτάθηκε με τη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως.

39 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, κατ' ορθή ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ:

— πράξη ολοκληρωμένης γεωργικής συνεργασίας προβλέπουσα ότι οικονομικός φορέας παραδίδει αγαθά σε γεωργό και χορηγεί σε αυτόν δάνειο προοριζόμενο για την αγορά των αγαθών αυτών συνιστά ενιαία πράξη για τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας, στο πλαίσιο της οποίας την κύρια παροχή συνιστά η παράδοση των αγαθών. Η βάση επιβολής του φόρου επί της συγκεκριμένης ενιαίας πράξεως συναποτελείται από την τιμή των εν λόγω αγαθών και από τους καταβληθέντες τόκους επί των χορηγηθέντων στους γεωργούς δανείων·

— το γεγονός ότι επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως δύναται να παρέχει στους γεωργούς πρόσθετες υπηρεσίες ή να αγοράζει τη γεωργική παραγωγή τους δεν ασκεί επιρροή επί του χαρακτηρισμού της επίμαχης πράξεως ως ενιαίας πράξεως για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Κατ' ορθή ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

— **πράξη ολοκληρωμένης γεωργικής συνεργασίας προβλέπουσα ότι οικονομικός φορέας παραδίδει αγαθά σε γεωργό και χορηγεί σε αυτόν δάνειο προοριζόμενο για την αγορά των αγαθών αυτών συνιστά ενιαία πράξη για τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας, στο πλαίσιο της οποίας την κύρια παροχή συνιστά η παράδοση των αγαθών. Η βάση επιβολής του φόρου επί της συγκεκριμένης ενιαίας πράξεως συναποτελείται από την τιμή των εν λόγω αγαθών και από τους καταβληθέντες τόκους επί των χορηγηθέντων στους γεωργούς δανείων·**

— **το γεγονός ότι επιχείρηση κάθετης ολοκληρώσεως δύναται να παρέχει στους γεωργούς πρόσθετες υπηρεσίες ή να αγοράζει τη γεωργική παραγωγή τους δεν ασκεί επιρροή επί του χαρακτηρισμού της επίμαχης πράξεως ως ενιαίας πράξεως για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112.**

(υπογραφές)