Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

8. december 2016 *

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — integreret samarbejde — ydelse af en finansiering og levering af omsætningsaktiver, der er nødvendige til landbrugsproduktionen — en enkelt sammensat ydelse — særskilte og uafhængige ydelser — sekundær ydelse og hovedydelse«

I sag C-208/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Kúria (øverste domstol, Ungarn) ved afgørelse af 26. marts 2015, indgået til Domstolen den 5. maj 2015, i sagen:

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

mod

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

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça (refererende dommer), og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits og F. Biltgen,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. juli 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Stock '94 Szolgáltató Zrt. ved ügyvédek Z. Várszegi og A. Kis

— den ungarske regering ved M.Z. Fehér, G. Koós og M. Bóra, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Havas, R. Lyal og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: ungarsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra a) og c), artikel 14, stk. 1, artikel 24, stk. 1, artikel 73, artikel 78, litra b), og artikel 135, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Stock '94 Szolgáltato Zrt. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (generaldirektoratet for told- og skat i den sydlige Transdanubia-region, som henhører under den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn, herefter »generaldirektoratet«) vedrørende den ordning med merværdiafgift (herefter »moms«), som finder anvendelse på en transaktion benævnt »integreret samarbejde«.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, bestemmer:

»Det fælles [momssystem] bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 I henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), er henholdsvis »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, og »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtige.

5 Direktivets artikel 14, stk. 1, definerer levering af varer som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

6 Direktivets artikel 24, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

7 Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

8 Direktivets artikel 78, litra b), bestemmer:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

[…]

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden. […]«

9 Direktivets artikel 135, stk. 1, litra b), fastsætter:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

b) ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene«.

Ungarsk ret

10 I medfør af § 2, litra a), i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bliver »levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, pålagt de ved momsloven fastsatte afgifter.

11 I denne henseende definerer momslovens § 9, stk. 1, levering af varer som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode eller enhver anden transaktion, der har en sådan retsvirkning med hensyn til erhvervelsen af et materielt gode«. Det fremgår af den nævnte lovs § 13, stk. 1, at der ved levering af ydelser forstås »enhver transaktion, der ikke er en levering af varer i nærværende lovs forstand«.

12 Momslovens § 65 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser omfatter afgiftsgrundlaget, medmindre andet følger af denne lov, den modværdi, opgjort i et pengebeløb, som den hertil berettigede modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, herunder ethvert tilskud, uanset form, der har en direkte indvirkning på prisen på leveringen.«

13 Momslovens § 70, stk. 1, litra b), fastsætter, at afgiftsgrundlaget ved levering af varer og ydelser omfatter »biomkostninger, som leverandøren pålægger kunden, bl.a. omkostninger forbundet med provision eller enhver anden form for formidling, emballering, transport eller forsikring«.

14 Det fremgår af momslovens § 86, stk. 1, litra b), at »ydelse og formidling af lån, kredit og andre ydelser, der skaber et lignende retsforhold, samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene«, er momsfritaget.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Stock '94 er et handelsselskab med hjemsted i Ungarn. Selskabet fungerer som »integrator« inden for rammerne af en ordning, der er særegen for det ungarske landbrugssystem, og som benævnes »integreret samarbejde«. Denne ordning følger det princip, hvorefter integratoren indgår en aftale med en landbruger, nemlig »den integrerede producent«, i henhold til hvilken integratoren yder denne et lån, som sidstnævnte anvender til at erhverve midler hos integratoren, der er nødvendige til

den pågældendes produktionsvirksomhed, såsom frø, og som benævnes »omsætningsaktiver«. Den integrerede producent sælger herefter sin produktion enten til integratoren eller på markedet gennem sidstnævnte.

16 I det foreliggende tilfælde indgik Stock '94 integrationsaftaler med flere forskellige landsbrugsproducenter, i medfør af hvilke selskabet for det første forpligtede sig til bl.a. i teknologisk henseende at støtte landbrugernes produktion og finansiere købet af de til dette formål nødvendige omstætningsaktiver. For det andet forpligtede disse landbrugere sig til dyrke de pågældende varer på bestemte arealer og til udelukkende at anvende de af integratoren ydede lån til køb af omsætningsaktiver hos denne.

17 Stock '94 fakturerede salget af omsætningsaktiver til landbrugerne med anvendelse af en momssats på 25% på leveringerne. Derimod momsfritog selskabet de kvartalvist fakturerede renter, der var blevet oppebåret i forbindelse med de lån, som var blevet ydet til landbrugerne til køb af omsætningsaktiverne. I juni 2011 udgjorde de renter, som var blevet oppebåret i medfør af aftalerne om finansiering af omsætningsaktiverne, 149 846 000 HUF (ca. 483 500 EUR).

18 I forbindelse med en skattekontrol af momsangivelserne for denne periode, som den ungarske skattemyndighed i første instans gennemførte efterfølgende, konstaterede myndigheden, at der med hensyn til de renter, der var blevet oppebåret af lånene, forelå en momsdifference på 37 462 000 HUF (ca. 121 000 EUR). Følgelig blev Stock '94 tilpligtet at betale dette beløb med tillæg af morarenter, og selskabet blev ligeledes pålagt en afgiftsbøde.

19 Generaldirektoratet stadfæstede for så vidt angår realiteten afgørelsen fra myndigheden i første instans, idet det fandt, at lånene til køb af omsætningsaktiverne var en integrerende del af den tjenesteydelse med integreret samarbejde, som var blevet leveret af Stock '94. Følgelig fandt generaldirektoratet, at der skulle anvendes samme momssats på såvel leveringerne af omsætningsaktiver som lånene. Det nedsatte imidlertid det beløb, der skulle betales, til 17 588 000 HUF (ca. 56 500 EUR).

20 Retten i første instans bekræftede generaldirektoratets standpunkt. I denne henseende fastslog den nævnte ret, at de ydede lån alene kunne anvendes til køb af aktivomsætninger hos Stock '94, således at den finansiering og den levering af aktivomsætningerne, som landbrugerne blev ydet, udgjorde to integrerende dele af den sammensatte ydelse med integreret samarbejde, som selskabet havde leveret. Den nævnte ret fastslog desuden, at sådanne ydelser havde det samme formål, og at renterne af de lån, der var blevet anvendt til købet af omsætningsaktiverne, var simple biomkostninger til leveringen af disse aktiver, idet denne levering var hovedydelsen i forbindelse med den pågældende sammensatte transaktion. Den modydelse, der blev faktureret for den sekundære ydelse, skulle følgelig være omfattet af den samme afgiftsordning som leveringen af omsætningsaktiverne.

21 Kúria (øverste domstol, Ungarn), for hvilken Stock '94 har iværksat kassationsappel til prøvelse af dommen afsagt i første instans, ønsker oplyst, om den i momsmæssig henseende skal anse leveringen af omsætningsaktiver og ydelsen af et lån som to transaktioner, der er særskilte fra og uafhængige af hinanden, eller som en enkelt transaktion. For det tilfælde, at disse to ydelser skal betragtes som en enkelt transaktion, ønsker den forelæggende ret oplyst, under hvilke omstændigheder det integrerede samarbejde udgør en undtagelse til princippet om, at momsen skal finde generel anvendelse.

22 På denne baggrund har Kúria (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra a) og c), artikel 14, stk. 1, artikel 24, stk. 1, artikel 73, artikel 78, litra b), og artikel 135, stk. 1, litra b), fortolkes således, at levering af varer og ydelse af et lån, der er foretaget i henhold til en aftale mellem integratoren og den

integrerede producent, udgør [særskilte og uafhængige] (»distinct and independent«) transaktioner med hensyn til moms eller en enkelt (»single«) transaktion, hvis afgiftsgrundlag ud over en modydelse for de leverede varer omfatter renter af lånet?

2) Såfremt den sidstnævnte fortolkning er i overensstemmelse med momsdirektivet, kan momsdirektivet da hvad angår en enkelt (single) transaktion, der omfatter levering af varer, der er momspligtige, og levering af ydelser, der er fritaget fra moms, fortolkes således, at transaktionen udgør en undtagelse til princippet om, at [momsen skal finde generel anvendelse]? Hvilke kriterier skal i bekræftende fald være opfyldt?

3) Har den omstændighed, at integratoren i henhold til aftalen kan levere nye ydelser til den integrerede producent efter dennes anmodning, eller købe de landbrugsvarer, der er produceret af den integrerede producent, betydning for besvarelsen af de førnævnte spørgsmål og, i bekræftende fald, i hvilket omfang?«

Om de præjudicielle spørgsmål

23 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at ydelsen af et lån til køb af landbrugsvarer og leveringen af disse varer inden for rammerne af en transaktion med integreret landbrugssamarbejde skal anses for en enkelt sammensat ydelse eller for særskilte og uafhængige transaktioner i direktivets forstand, når ligeledes henses til integratorens mulighed for at levere supplerende tjenesteydelser og købe de integrerede producenters landbrugsproduktion.

24 Såfremt de to ydelser skal anses for en enkelt sammensat transaktion, ønsker den forelæggende ret dernæst oplyst, hvilke kriterier der gør det muligt at fastlægge, om transaktionen med integreret samarbejde kan betragtes som en undtagelse til princippet om, at momsen skal finde generel anvendelse.

25 Som Kommissionen imidlertid har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, skal det sidstnævnte spørgsmål fortolkes således, at det herved ønskes oplyst, om den ydelse, der er afgørende for den ordning, som finder anvendelse på transaktionen med integreret samarbejde, er lånet eller leveringen af varer. For så vidt som de sekundære ydelser deler hovedydelsens momsmæssige behandling (dom af 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, præmis 24), skal transaktionen, såfremt ydelsen af et lån udgør hovedydelsen, nemlig i det hele fritages for moms i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b).

26 I denne henseende bemærkes, at hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (dom af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

27 Ikke desto mindre skal en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, under visse omstændigheder anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden. Der er tale om en enkelt transaktion, bl.a. når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Dette er også tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den ene eller de andre ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der således afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal bl.a. anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at

udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

28 Med henblik på at afgøre, om de leverede ydelser i momsmæssig henseende udgør flere uafhængige ydelser eller en enkelt ydelse, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 32, og af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 32).

29 I denne henseende bemærkes for det første, at Domstolen med henblik på at afgøre, om en transaktion bestående af flere ydelser udgør en enkelt transaktion i momsmæssig henseende, tager hensyn til det økonomiske formål med transaktionen (jf. i denne retning dom af 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, præmis 39, af 28.10.2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, præmis 23, og af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 23). Domstolen tager under sin bedømmelse ligeledes hensyn til tjenestemodtagernes interesse (jf. i denne retning dom af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 35).

30 For det andet bemærkes, at det i forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer de nationale retter at afgøre, om den afgiftspligtige person leverer en enkelt ydelse i et specifikt tilfælde, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder. Det påhviler imidlertid Domstolen at oplyse de nævnte retter om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

31 I det foreliggende tilfælde forholder det sig for det første således, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede transaktion med integreret samarbejde følger det princip, at integratoren yder et lån til en integreret producent, som denne udelukkende kan anvende til at købe omsætningsaktiver fra integratoren.

32 Under disse omstændigheder udgør ydelsen af sådanne lån ikke en transaktion, som ud fra de integrerede producenters perspektiv har en selvstændig interesse (jf. i denne retning dom af 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, præmis 27), for så vidt som disse økonomiske midler ikke kan anvendes frit.

33 Idet Stock '94 ikke råder over en tilladelse til at handle som kreditinstitut, således som selskabet selv har erkendt i sine indlæg, kunne det for det andet ikke yde lån til de integrerede producenter, uden at disse lån skulle være beregnet til køb af selskabets omsætningsaktiver.

34 For det tredje fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at leveringen af omsætningsaktiverne og lånet forfølger det samme økonomiske formål, nemlig i det væsentlige at indføre en økonomisk og logistisk støtte til landbrugerne, hvorved disse sættes i stand til at udøve landbrugsvirksomhed. I denne henseende bemærkes, at Stock '94 i henhold til de almindelige betingelser vedrørende det i hovedsagen omhandlede integrerede samarbejde – således som disse er sammenfattet i forelæggelsesafgørelsen – har forpligtet sig til at støtte de integrerede producenters produktionsvirksomhed og finansiere købene af de hertil nødvendige omsætningsaktiver.

35 For de integrerede producenter udgør leveringen af disse omsætningsaktiver under disse omstændigheder hovedydelsen i det integrerede samarbejde, for så vidt som landbrugerne gennem disse aktiver sættes i stand til at fortsætte deres landbrugsvirksomhed. For disse landbrugere udgør tildelingen af et lån til erhvervelse af disse aktiver således ikke et mål i sig selv, men alene et middel, der gør det muligt for dem at erhverve de omsætningsaktiver, som er nødvendige til deres landbrugsvirksomhed.

36 Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den i hovedsagen omhandlede transaktion med integreret samarbejde faktisk frembyder det økonomiske formål, der er anført i denne doms præmis 34, og at fastlægge, om leveringen af omsætningsaktiverne har en sådan afgørende betydning for de integrerede producenter.

37 Såfremt dette er tilfældet, skal leveringen af omsætningsaktiverne og ydelsen af et lån til indkøb af disse aktiver anses for at udgøre en enkelt sammensat transaktion i momsmæssig henseende, idet hovedydelsen er leveringen af disse aktiver.

38 Endelig bemærkes for det fjerde, at henset til det i denne doms præmis 31-37 anførte er den omstændighed, at Stock '94 fakultativt kan tilbyde supplerende tjenesteydelser til de integrerede producenter og købe deres landbrugsproduktion, uden betydning for den løsning, som er anført i denne doms præmis 37.

39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes på følgende måde:

— En transaktion med integreret landbrugssamarbejde, hvorefter en erhvervsdrivende leverer varer til en landbruger og yder denne et lån til indkøb af disse varer, udgør i forhold til dette direktiv en enkelt transaktion, hvor leveringen af varerne er hovedydelsen. Afgiftsgrundlaget for den nævnte enkelte transaktion udgøres såvel af prisen på varerne som af de renter, der er betalt på de lån, der er ydet til landbrugerne.

— Den omstændighed, at en integrator kan tilbyde supplerende tjenesteydelser til landbrugerne eller købe deres landbrugsproduktion, er uden betydning for kvalificeringen af den pågældende transaktion som en enkelt transaktion i forhold til momsdirektivet.

Sagens omkostninger

40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes på følgende måde:

— **En transaktion med integreret landbrugssamarbejde, hvorefter en erhvervsdrivende leverer varer til en landbruger og yder denne et lån til indkøb af disse varer, udgør i forhold til dette direktiv en enkelt transaktion, hvor leveringen af varerne er hovedydelsen. Afgiftsgrundlaget for den nævnte enkelte transaktion udgøres såvel af prisen på varerne som af de renter, der er betalt på de lån, der er ydet til landbrugerne.**

— **Den omstændighed, at en integrator kan tilbyde supplerende tjenesteydelser til landbrugerne eller købe deres landbrugsproduktion, er uden betydning for kvalificeringen af den pågældende transaktion som en enkelt transaktion i forhold til direktiv 2006/112.**

Underskrifter