



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 3ης Μαΐου 2012*

«Φορολογία — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 2 — Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας — Υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών — Προπληρωμένες τηλεκάρτες περιέχουσες πληροφορίες που διευκολύνουν την πρόσβαση σε διεθνείς τηλεφωνικές κλήσεις — Διάθεση στο εμπόριο μέσω δικτύου διανομών»

Στην υπόθεση C-520/10,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Νοεμβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Lebara Ltd

κατά

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη και T. von Danwitz (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Οκτωβρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Lebara Ltd, εκπροσωπούμενη από τους P. Lasok, QC, και M. Angiolini, barrister, κατ' εντολήν του S. Macherla, solicitor,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους S. Hathaway και L. Seeboruth, επικουρούμενους από τον R. Hill, barrister,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου, Μ. Γερμάνη και Ι. Πούλη,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Wissels, M. de Ree και M. Bulterman, καθώς και από τον J. Langer,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2002/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003 (ΕΕ L 260, σ. 8, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Lebara Ltd (στο εξής: Lebara) και των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) με αντικείμενο την πράξη επιβολής φόρου που εξέδωσαν οι δεύτεροι σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που υποτίθεται ότι όφειλε η Lebara λόγω των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών που παρέσχε τον Μάρτιο του 2005.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Δυνάμει του άρθρου 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής πρώτη οδηγία):

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του [ΦΠΑ] συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

- 4 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- 5 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, θεωρείται ως «παραδόση αγαθού» η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.
- 6 Το άρθρο 6 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

Η πράξη αυτή δύναται να συνίσταται μεταξύ άλλων, σε:

— εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

[...]

4. Όταν υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παρεχόμενες υπηρεσίες, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

[...]»

7 Κατά το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο της VI, με τίτλο «Τόπος των φορολογητέων πράξεων»:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

2. Εντούτοις:

[...]

ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται [...] σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτου ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

— τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες. Ως τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων, κειμένου, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσεως, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, συμπεριλαμβανομένης της μεταβίβασεως ή εκχωρήσεως του δικαιώματος χρήσεως δυναμικού για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη. Στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες κατά την έννοια της παρούσας διατάξεως περιλαμβάνεται και η παροχή προσβάσεως σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών. Στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες κατά την έννοια της παρούσας διατάξεως περιλαμβάνεται και η παροχή προσβάσεως σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών,

— [...]».

8 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας, που εντάσσεται στον τίτλο VII αυτής υπό τον τίτλο «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου», προβλέπει τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός, με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος.

β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]

Εντούτοις, σε περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 9 Η Lebara είναι εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο η οποία παρέχει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, εμπορευόταν προς τον σκοπό αυτό, διαμέσου υποκειμένων στον φόρο εγκατεστημένων σε διάφορα άλλα κράτη μέλη (στο εξής: διανομείς), τηλεκάρτες, στοχεύοντας πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη που επιθυμούσαν να πραγματοποιούν διεθνείς κλήσεις προς τρίτες χώρες σε προνομιακές τιμές.
- 10 Επί των τηλεκαρτών που πωλούσε η Lebara αναγράφονταν, μεταξύ άλλων, το όνομα του σήματος, η ονομαστική αξία υπολογιζόμενη στο νόμισμα του κράτους μέλους εγκαταστάσεως του διανομέα, ένας ή περισσότεροι τοπικοί αριθμοί προσβάσεως καθώς και ένας καλυμμένος κωδικός PIN. Για την πραγματοποίηση κλήσεως, αρκούσε να είναι γνωστές οι πληροφορίες αυτές, και ιδίως ο κωδικός PIN.
- 11 Οι τηλεκάρτες μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μόνο για τηλεφωνικές κλήσεις. Η ισχύς τους περιοριζόταν, αφενός, από την αναγραφόμενη σε αυτές ονομαστική αξία και, αφετέρου, από συγκεκριμένο διάστημα, υπολογιζόμενο από την ημερομηνία της πρώτης χρήσεώς τους. Μετά την παρέλευση της περιόδου αυτής, χανόταν τυχόν μη χρησιμοποιηθέν υπόλοιπο μονάδων.
- 12 Προκειμένου να καλέσει συνομιλητή εγκατεστημένο σε τρίτο κράτος, ο χρήστης σχημάτιζε τον τοπικό αριθμό προσβάσεως που ήταν τυπωμένος στην κάρτα. Η κλήση λαμβανόταν στο δίκτυο τηλεπικοινωνιών από τοπικό φορέα τοπικής τηλεφωνίας, με τον οποίο η Lebara είχε προηγουμένως συνάψει συμφωνία περί θέσεως στη διάθεσή της ενός ή περισσότερων ειδικών τοπικών αριθμών, και κατευθυνόταν στον σταθμό διασυνδέσεων που ανήκε στη Lebara και τον οποίο αυτή εκμεταλλευόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εν συνεχεία, το αυτοματοποιημένο σύστημα της Lebara ζητούσε από τον χρήστη να εισαγάγει τον αριθμό PIN που αναγραφόταν στην κάρτα. Όταν το αυτοματοποιημένο σύστημα αναγνώριζε τον αριθμό PIN, ο χρήστης πληκτρολογούσε τον διεθνή αριθμό που επιθυμούσε να καλέσει. Η κλήση κατευθυνόταν τότε προς τον τελικό προορισμό από παρέχοντες διεθνείς υπηρεσίες τηλεφωνίας με τους οποίους η Lebara επίσης είχε συνάψει προηγουμένως συμφωνίες που της παρείχαν πρόσβαση στο διεθνές τους δίκτυο τηλεπικοινωνιών.
- 13 Η Lebara δεν πωλούσε τις τηλεκάρτες κατευθείαν στους καταναλωτές, αλλά αποκλειστικώς διαμέσου ενός δικτύου διανομών.
- 14 Από την απόφαση περί παραπομπής συνάγεται ότι οι διανομείς αγόραζαν τις τηλεκάρτες από τη Lebara σε προσυμφωνημένη τιμή, χαμηλότερη της ονομαστικής αξίας των καρτών αυτών, και τις μεταπωλούσαν ακολούθως υπό την επωνυμία τους ή υπό επωνυμία που αυτοί επέλεγαν ή ακόμη υπό το σήμα της Lebara. Εν πάση περιπτώσει, οι διανομείς ενεργούσαν ιδίω ονόματι και προς ίδιο λογαριασμό και όχι ως αντιπρόσωποι της Lebara. Οι τηλεκάρτες πωλούνταν σχεδόν αποκλειστικώς σε τελικούς χρήστες στο κράτος μέλος του διανομέα, ήτοι ευθέως από αυτόν είτε μέσω άλλων φορολογουμένων, όπως εμπόρων χονδρικής ή λιανικής πώλησεως εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος μέλος και ενεργώντας ως ενδιάμεσοι. Η Lebara ούτε γνώριζε ούτε ήλεγχε την τιμή μεταπωλήσεως που ζητούσαν οι διανομείς ή οι λοιποί ενδιάμεσοι.
- 15 Οι τηλεκάρτες ενεργοποιούνταν από τη Lebara κατόπιν αιτήματος του διανομέα, υπό τον όρο ότι αυτός τις είχε πληρώσει. Μολονότι η Lebara δεν γνώριζε την ταυτότητα του τελικού χρήστη, είχε θέσει σε εφαρμογή συστήματα που της παρείχαν τη δυνατότητα να εντοπίζει τη χρήση κάθε πωληθείσας κάρτας και να εξακριβώνει, μεταξύ άλλων, αν η κάρτα εξακολουθούσε να ισχύει, ποιο ήταν το υπόλοιπο της κάρτας, ο αριθμός από τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι κλήσεις μέσω της εν λόγω κάρτας καθώς και οι αριθμοί προς τους οποίους πραγματοποιήθηκαν κλήσεις. Κανένας διανομέας ή άλλο πρόσωπο δεν είχε πρόσβαση στα συστήματα αυτά.
- 16 Η Lebara δεν κατέβαλε ΦΠΑ για την πώληση τηλεκαρτών στους διανομείς, για τον λόγο ότι η πράξη αυτή συνιστούσε παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, ο τόπος παροχής των οποίων βρισκόταν στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεως του διανομέα, συνεπώς ο διανομέας όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ

εντός του συγκεκριμένου κράτους, σύμφωνα με τον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Κατά τη Lebara, η πραγματική χρήση της κάρτας δεν συνεπαγόταν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας στον τελικό χρήστη.

- 17 Αντιθέτως, οι Commissioners έκριναν ότι η Lebara όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο, καθόσον η εταιρία αυτή παρείχε στην πραγματικότητα δύο υπηρεσίες: αφενός, την «έκδοση» κατά τον χρόνο πώλησεως της τηλεκάρτας στον διανομέα και, αφετέρου, την «εξόφληση» κατά την πραγματική χρήση της τηλεκάρτας από τον τελικό χρήστη. Κατ' αυτούς, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να φορολογήσουν είτε την πρώτη από τις ως άνω παροχές είτε τη δεύτερη. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, φορολογείται η δεύτερη. Η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στο μέρος του ποσού που καταβάλλει ο διανομέας στη Lebara, το οποίο αντιστοιχεί στην πραγματική χρήση της κάρτας από τον τελικό χρήστη σε σχέση με την ονομαστική αξία της κάρτας.
- 18 Βάσει των ανωτέρω, οι Commissioners εξέδωσαν πράξη επιβολής φόρου όσον αφορά τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που παρέσχε η Lebara τον Μάρτιο του 2005. Η Lebara άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 19 Το δικαστήριο εκτιμά, μεταξύ άλλων, ότι, λαμβανομένων υπόψη των υφιστάμενων μεταξύ των κρατών μελών διαφορετικών πρακτικών όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση τέτοιου είδους τηλεκαρτών, υπάρχει κίνδυνος διπλής φορολογίας ή μη φορολογήσεως των εσόδων που προέρχονται από την εμπορία τηλεκαρτών. Κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«Υπό συνθήκες όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως:

- 1) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι, σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο (“επιχειρηματίας Α”) πωλεί τηλεκάρτες που αποτυπώνουν το δικαίωμα παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών από το πρόσωπο αυτό, ο επιχειρηματίας Α προβαίνει σε δύο παραδόσεις ως προς τον ΦΠΑ: μία κατά την αρχική πώληση της τηλεκάρτας από τον επιχειρηματία Α σε άλλον υποκείμενο στον φόρο (“επιχειρηματίας Β”) και μία κατά τον χρόνο της εξοφλήσεως της (ήτοι της χρήσεως της από πρόσωπο —“τον τελικό χρήστη”— για την πραγματοποίηση κλήσεων);
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, κατά ποιον τρόπο (σύμφωνα με την νομοθεσία περί ΦΠΑ της Ένωσης) πρέπει να επιβληθεί ΦΠΑ στην αλυσίδα των παροχών, στην περίπτωση που ο επιχειρηματίας Α πωλεί την τηλεκάρτα στον επιχειρηματία Β, ο επιχειρηματίας Β μεταπωλεί την τηλεκάρτα στο κράτος μέλος Β και την αγοράζει ενδεχομένως ο τελικός χρήστης στο κράτος μέλος Β, και ο τελικός χρήστης χρησιμοποιεί ακολούθως την τηλεκάρτα, για να πραγματοποιήσει τηλεφωνικές κλήσεις;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 20 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται σε φορέα τηλεφωνίας που παρέχει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στην πώληση σε διανομέα τηλεκαρτών που περιέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την πραγματοποίηση διεθνών κλήσεων μέσω της υποδομής που θέτει στη διάθεσή τους ο συγκεκριμένος φορέας και τις οποίες μεταπωλεί ο διανομέας, ιδίως ονόματι και για ίδιο λογαριασμό, σε τελικούς χρήστες, είτε ευθέως είτε διαμέσου άλλων φορολογουμένων, όπως εμπόρων χονδρικής και λιανικής πώλησεως. Το εν λόγω δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, κατά πόσον το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι τέτοιου είδους φορέας τηλεφωνίας παρέχει δύο υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, μία στον διανομέα κατά τον χρόνο πώλησεως της τηλεκάρτας σε αυτόν, και δεύτερη στον τελικό χρήστη, όταν αυτός πραγματοποιεί κλήσεις, κάνοντας χρήση των αναγραφόμενων στην τηλεκάρτα πληροφοριών.

- 21 Με τις υποβληθείσες στο Δικαστήριο παρατηρήσεις προβάλλονται, κατ' ουσίαν, τρεις διαφορετικές θέσεις σχετικώς. Κατά τις δύο πρώτες, ο φορέας της τηλεφωνίας παρέχει μία μόνο φορολογητέα τηλεπικοινωνιακή υπηρεσία, είτε στον διανομέα, όταν ο εν λόγω φορέας τού πωλεί την τηλεκάρτα, είτε στον χρήστη όταν του παρέχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει πραγματικά την κάρτα, προκειμένου να πραγματοποιήσει κλήσεις. Κατά την τρίτη θέση, ο φορέας παρέχει επομένως δύο διακριτές παροχές, και το κράτος μέλος μπορεί ελεύθερα να επιλέξει ποια από τις δύο υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 22 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει να υπομνησθούν οι σκοποί και οι βασικοί κανόνες του κοινού συστήματος του ΦΠΑ καθώς και οι ιδιαιτερότητες του επίδικου συστήματος εμπορίας.
- 23 Το κοινό σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας, στην αρχή ότι επί των αγαθών και των υπηρεσιών, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, επιβάλλεται γενικός φόρος καταναλώσεως ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, άσχετα από τον αριθμό των συναλλαγών που έχουν μεσολαβήσει κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής, πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψη 21, και της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-49/09, Επιτροπή κατά Πολωνίας, Συλλογή 2010, σ. I-10619, σκέψη 44).
- 24 Πάντως, σε κάθε συναλλαγή, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνο μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων από τα οποία προκύπτει η τιμή. Ο μηχανισμός των εκπτώσεων ρυθμίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι υπόχρεοι στον φόρο να έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τα ποσά του ΦΠΑ που, σε προηγούμενο στάδιο, έχουν ήδη επιβαρύνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ώστε ο φόρος να καταλαμβάνει, σε κάθε στάδιο, μόνο την προστιθέμενη αξία και να βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Banca popolare di Cremona, σκέψη 22, και Επιτροπή κατά Πολωνίας, σκέψη 44).
- 25 Εκ των προαναφερθέντων συνάγεται ότι εκείνο που επιδιώκεται με τον ΦΠΑ είναι ο φόρος αυτός να πλήττει αποκλειστικώς και μόνο τον τελικό καταναλωτή και να είναι απολύτως ουδέτερος έναντι των υποκειμένων στον φόρο που παρεμβαίνουν στη διαδικασία παραγωγής και διανομής που προηγείται του σταδίου της τελικής φορολογήσεως, ασχέτως του αριθμού των ενδιάμεσων συναλλαγών (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-427/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-8315, σκέψη 29).
- 26 Επιπλέον, από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και όχι οι πληρωμές που πραγματοποιούνται ως αντιπαροχή αυτών (βλ., κατ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 17, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-419/02, BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, Συλλογή 2006, σ. I-1685, σκέψη 50). Εντούτοις, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε περίπτωση τμηματικών καταβολών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, χωρίς να έχει παραδοθεί το αγαθό ή να έχει παρασχεθεί η υπηρεσία, εφόσον όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παραδόσεως αγαθών ή της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών, είναι ήδη γνωστά (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, σκέψη 48).
- 27 Τέλος, κατά πάγια νομολογία, παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη. Η ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής είναι επομένως αναγκαία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, C-37/08, RCI Europe, Συλλογή 2009, σ. I-7533, σκέψεις 24 και 30, της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-246/08, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, Συλλογή 2009, σ. I-10605, σκέψεις 44 και 45, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 2011, C-93/10, GFKL Financial Services, Συλλογή 2011, σ. I-10791, σκέψεις 18 και 19).

- 28 Όσον αφορά τις ιδιαιτερότητες του επίδικου συστήματος εμπορίας, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι οι τηλεκάρτες είναι μίας χρήσεως, καθόσον παρέχουν απλώς τη δυνατότητα πραγματοποίησης διεθνών κλήσεων προς προορισμούς και με τιμές που έχουν προκαθορισθεί εκ των προτέρων. Επομένως, θεμελιώνουν δικαίωμα σε ένα μόνον είδος υπηρεσιών προκαθορισμένης φύσεως και ποσότητας το οποίο υπόκειται σε ένα μόνο φορολογικό συντελεστή.
- 29 Η εμπορία των τηλεκαρτών διασφαλίζεται μέσω αλυσίδας διανομής που περιλαμβάνει τουλάχιστον έναν ενδιάμεσο φορέα, ήτοι τον διανομέα, μεταξύ του φορέα της τηλεφωνίας, ο οποίος παρέχει την απαραίτητη υποδομή για την πραγματοποίηση διεθνών κλήσεων, και του τελικού χρήστη. Βάσει της παρουσιάσεως των πραγματικών περιστατικών στην απόφαση περί παραπομπής ο ως άνω διανομέας μεταπωλεί τις τηλεκάρτες ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό.
- 30 Επιπλέον, η τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής για την απόκτηση της τηλεκάρτας, είτε ευθέως στον διανομέα είτε στον παρεμβαλλόμενο έμπορο λιανικής πωλήσεως, δεν ταυτίζεται κατ' ανάγκη με την ονομαστική αξία της εν λόγω κάρτας. Τέλος, ο φορέας τηλεφωνίας, ο οποίος δεν ελέγχει την τιμή μεταπωλήσεως την οποία ζητούν οι διανομείς ή άλλοι ενδιάμεσοι, δεν είναι σε θέση να την γνωρίζει.
- 31 Δεδομένου ότι παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, πράγμα που προϋποθέτει την ύπαρξη αμοιβαιότητας μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της αντιπαροχής που συνίσταται στο αντίτιμο αυτής, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι ο φορέας της τηλεφωνίας λαμβάνει στην πραγματικότητα μία μόνον αμοιβή στο πλαίσιο της παροχής των τηλεπικοινωνιακών του υπηρεσιών.
- 32 Υπό αυτές τις συνθήκες, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο φορέας τηλεφωνίας πραγματοποιεί δύο παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, μία προς τον διανομέα και μία προς τον τελικό χρήστη.
- 33 Προκειμένου να ταυτοποιηθεί ο δικαιούχος της μίας και μόνον παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιεί εξ επαχθούς αιτίας ο φορέας περί του οποίου πρόκειται, και, επομένως, της μοναδικής φορολογητέας παροχής, πρέπει να προσδιορισθεί αν το πρόσωπο που συνδέεται με τον φορέα τηλεφωνίας με έννομη σχέση δυνάμει της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές είναι ο διανομέας ή ο τελικός χρήστης.
- 34 Συναφώς, επισημαίνεται, αφενός, ότι ο φορέας τηλεφωνίας παρέχει στον διανομέα, με την πώληση των τηλεκαρτών, όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για την πραγματοποίηση διεθνών τηλεφωνικών κλήσεων συγκεκριμένης διάρκειας μέσω της υποδομής που θέτει στη διάθεση του δεύτερου, και ότι, ως εκ τούτου, μεταβιβάζει στον διανομέα το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει την εν λόγω υποδομή για την πραγματοποίηση τέτοιου είδους κλήσεων. Επομένως, ο φορέας τηλεφωνίας παρέχει μία υπηρεσία στον διανομέα.
- 35 Η υπηρεσία αυτή εμπίπτει στην έννοια των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή ορίζει τη συγκεκριμένη έννοια κατά τρόπο ευρύ, συμπεριλαμβάνοντας όχι μόνον αυτή καθεαυτή τη μετάδοση σημάτων και ήχων, αλλά και όλες τις υπηρεσίες «που έχουν ως αντικείμενο» τέτοιου είδους μετάδοση, καθώς και την εκχώρηση του δικαιώματος χρήσεως δυναμικού για τέτοιου είδους μετάδοση.
- 36 Αφετέρου, σε αντάλλαγμα προς την εν λόγω τηλεπικοινωνιακή υπηρεσία, ο διανομέας καταβάλλει το αντίτιμο που έχει συμφωνηθεί με τον φορέα τηλεφωνίας.
- 37 Το αντίτιμο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμοιβή καταβληθείσα από τον τελικό χρήστη στον φορέα τηλεφωνίας, έστω και αν η μεταπώληση της τηλεκάρτας από τον διανομέα και, ανά περίπτωση, στους λοιπούς ενδιάμεσους φορείς έχει ως αποτέλεσμα, σε τελική ανάλυση, να μετακυλιέται στον τελικό χρήστη το βάρος της καταβολής της αμοιβής αυτής.
- 38 Ειδικότερα, ο διανομέας μεταπωλεί τις τηλεκάρτες ιδίω ονόματι καθώς και για ίδιο λογαριασμό και προσφεύγει επίσης, τουλάχιστον κατά ένα μέρος της εν λόγω μεταπωλήσεως, σε άλλους ενδιάμεσους φορείς όπως π.χ. εμπόρους χονδρικής πωλήσεως και εμπόρους λιανικής πωλήσεως. Επιπλέον, το ποσό που ο τελικός καταναλωτής καταβάλλει πράγματι κατά την απόκτηση της τηλεκάρτας από τον διανομέα

- ή από τον παρεμβαλλόμενο έμπορο λιανικής πώλησεως δεν ταυτίζεται κατ' ανάγκη με την τιμή που κατέβαλε ο διανομέας στον φορέα τηλεφωνίας ή την ονομαστική αξία της κάρτας και ο φορέας της τηλεφωνίας δεν είναι σε θέση να γνωρίζει το ποσό αυτό. Εξάλλου, η ταυτότητα του τελικού χρήστη τηλεκάρτας δεν είναι κατ' ανάγκη γνωστή κατά τον χρόνο που ο διανομέας καταβάλλει το αντίτιμο στον φορέα της τηλεφωνίας, ιδίως όταν η κάρτα προορίζεται να μεταπωληθεί από άλλον ενδιάμεσο φορέα.
- 39 Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων αυτών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι, μέσω του αντιτίμου που καταβάλλει στον φορέα της τηλεφωνίας, ο διανομέας διαβιβάζει απλώς και μόνον το αντίτιμο που κατέβαλε ο τελικός χρήστης στον φορέα της τηλεφωνίας και ότι, κατά τον τρόπο αυτό, εγκαθιδρύει άμεσο δεσμό μεταξύ τους.
- 40 Εξάλλου, δεδομένου ότι ο τελικός χρήστης δεν έχει έναντι του φορέα τηλεφωνίας κανένα δικαίωμα επιστροφής τυχόν μη χρησιμοποιηθέντος υπολοίπου για την πραγματοποίηση κλήσεων κατά τη διάρκεια ισχύος της κάρτας, δεν μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του εν λόγω χρήστη και του φορέα τηλεφωνίας, βάσει ενός τέτοιου είδους δικαιώματος.
- 41 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι υφίσταται ανταλλαγή αμοιβαίων παροχών, κατά την έννοια της παρατιθέμενης στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, μεταξύ του φορέα της τηλεφωνίας και του διανομέα κατά την αρχική πώληση των τηλεκαρτών σε αυτόν.
- 42 Επομένως, η τήρηση του άρθρου 2, πρώτο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας διασφαλίζεται σε περίπτωση υπάρξεως αλυσίδας διανομής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών όπως η επίμαχη, ιδίως όταν ο διανομέας δεν μεταπωλεί τις κάρτες ευθέως στον τελικό χρήστη. Ειδικότερα, τόσο η αρχική χρήση τηλεκάρτας όσο και η μεταγενέστερη μεταπώληση συνιστούν φορολογητέες πράξεις. Σε κάθε στάδιο της αλυσίδας, ο ΦΠΑ είναι ακριβώς ανάλογος του καταβληθέντος τιμήματος και παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Ειδικότερα, κατά την τελευταία πώληση τηλεκάρτας προς τον τελικό χρήστη, ο ΦΠΑ είναι ακριβώς ανάλογος του τιμήματος που κατέβαλε αυτός για την απόκτηση της κάρτας, έστω και αν το ίδιο αντίτιμο δεν ταυτίζεται με την ονομαστική αξία της κάρτας.
- 43 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι φορέας τηλεφωνίας που προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες συνιστάμενες στην πώληση σε διανομέα τηλεκαρτών, οι οποίες περιέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την πραγματοποίηση διεθνών κλήσεων μέσω της υποδομής που θέτει στη διάθεσή του ο εν λόγω φορέας και τις οποίες μεταπωλεί ο διανομέας ιδίως ονόματι και για ίδιο λογαριασμό στους τελικούς χρήστες, είτε ευθέως είτε διαμέσου άλλων υποκειμένων στον φόρο, όπως εμπόρων χονδρικής και λιανικής πώλησεως, παρέχει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας στον διανομέα. Εντούτοις, ο εν λόγω φορέας δεν προβαίνει σε δεύτερη παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας στον τελικό χρήστη, όταν ο δεύτερος, αφότου αποκτήσει την τηλεκάρτα, ασκεί το δικαίωμα πραγματοποίησεως τηλεφωνικής κλήσεως, χρησιμοποιώντας τις αναγραφόμενες στη συγκεκριμένη κάρτα πληροφορίες.
- 44 Κατόπιν της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 45 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2002/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, έχει την έννοια ότι φορέας τηλεφωνίας που προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες συνιστάμενες στην πώληση σε διανομέα τηλεκαρτών, οι οποίες περιέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την πραγματοποίηση διεθνών κλήσεων μέσω της υποδομής που θέτει στη διάθεσή του ο εν λόγω φορέας και τις οποίες μεταπωλεί ο διανομέας ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό στους τελικούς χρήστες, είτε ευθέως είτε διαμέσου άλλων υποκειμένων στον φόρο, όπως εμπόρων χονδρικής και λιανικής πώλησεως, παρέχει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας στον διανομέα. Εντούτοις, ο ως άνω φορέας δεν προβαίνει σε δεύτερη παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας στον τελικό χρήστη, όταν ο δεύτερος, αφότου αποκτήσει την τηλεκάρτα, ασκεί το δικαίωμα πραγματοποίησεως τηλεφωνικής κλήσεως, χρησιμοποιώντας τις αναγραφόμενες στη συγκεκριμένη κάρτα πληροφορίες.

(υπογραφές)