



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. május 3. *

„Adózás — Hatodik héairányelv — 2. cikk — Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás — Távközlési szolgáltatások — Nemzetközi telefonhívások kezdeményezését lehetővé tevő információkat tartalmazó, előre fizetett telefonkártyák — Forgalmazók hálózatán keresztül történő értékesítés”

A C-520/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2010. november 8-án érkezett, 2010. október 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Lebara Ltd**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és T. von Danwitz (előadó) bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. október 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Lebara Ltd képviseletében P. Lasok QC és M. Angiolini barrister, S. Macherla solicitor megbízásából,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Hathaway és L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,
- a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou, M. Germani és I. Pouli, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: angol.

- a holland kormány képviselőiben C. Wissels, M. de Ree és M. Bulterman, valamint J. Langer meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőiben R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. december 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2003. október 7-i 2003/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 260., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 390. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 Ezt a kérelmet a Lebara Ltd (a továbbiakban: Lebara) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között a Lebara által 2005 márciusában nyújtott távközlési szolgáltatások után ezen utóbbi által állítólagosan fizetendő hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó, a Commissioners által hozott adómegállapító határozat tárgyában folyamatban lévő peres eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

- 3 A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.; a továbbiakban: első irányelv) 2. cikke első és második bekezdése értelmében:

„A közös [héarendszer] alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A [héát] minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt [héaösszeg] levonását követően kell felszámítani.”

- 4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja alapján héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.
- 5 Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alapján „termékértékesítésnek” minősül a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.
- 6 Az említett irányelv 6. cikke előírja:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.

Ez a tevékenység többek között lehet:

- immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem,

[...]

(4) Azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maguk kapták és nyújtották volna.

[...]”

7 A hatodik irányelvnek „Az adóköteles tevékenység helye” elnevezésű VI. címe alatt szereplő 9. cikke alapján:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[...]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket [...] a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van;

[...]

– Távközlés. Távközlési szolgáltatásnak kell tekinteni a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullámos, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatásokat, beleértve az erre alkalmas berendezések használati jogának átruházását, illetve átengedését is. E rendelkezés értelmében vett távközlési szolgáltatásokba beletartozik a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítása is,

[...]”

8 Ugyanezen irányelvnek az „Adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága” elnevezésű VII. címében szereplő 10. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen szól:

„(1)

a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését [helyesen: a termék vagy a szolgáltatás teljesítését] megelőzően, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 A Lebara az Egyesült Királyságban letelepedett, távközlési szolgáltatásokat nyújtó vállalkozás. Az alapügy tényállásának időpontjában a Lebara e célból az Európai Unió számos másik tagállamában letelepedett adóalanyokon (a továbbiakban: forgalmazók) keresztül telefonkártyákat forgalmazott az e tagállamokban lakóhellyel rendelkező azon személyek számára, akik harmadik országokba kedvezményes telefonhívásokat kívántak lebonyolítani.
- 10 A Lebara által értékesített telefonkártyákon többek között egy márkanév, a forgalmazó székhelye szerinti tagállamnak a pénznemében kifejezett névérték, a telefonhíváshoz használandó egy vagy több helyi hozzáférési szám, valamint egy elfedett PIN-kód szerepelt. A telefonhíváshoz elegendő volt ismerni ezen információkat, különösen a PIN-kódot.
- 11 A telefonkártyákat egyedül telefonhívásra lehetett felhasználni. Azok érvényessége egyrészt az azokon feltüntetett névértékre és másrészt az első használatuk időpontjától számított, meghatározott időtartamra korlátozódott. Ezen időszak lejártakor a felhasználatlan egyenleg elveszett.
- 12 A harmadik országban található fél hívása céljából a felhasználó a telefonkártyán található helyi hozzáférési számot hívta. E hívást a helyi távközlési szolgáltató, amely a Lebrával előzetesen megállapodást kötött egy vagy több kijelölt helyi szám rendelkezésre bocsátásáról, a távközlési hálózatán fogadta, és azt a Lebarához tartozó és általa az Egyesült Királyságban működtetett kapcsolóberendezéshez irányította. Ezt követően a Lebara automatizált rendszere a felhasználótól a telefonkártyán található PIN-kód megadását kérte. Amint az automatizált rendszer felismerte a PIN-kódot, a felhasználó tárcsázta az általa hívni kívánt nemzetközi számot. A hívást tehát a végső címzetthez irányították azok a nemzetközi távközlési szolgáltatók, amelyekkel a Lebara korábban szintén megállapodást kötött az azok nemzetközi távközlési hálózatához való hozzáféréséről.
- 13 A Lebara a telefonkártyákat nem közvetlenül, hanem kizárólag a forgalmazói hálózat közvetítésével értékesítette a fogyasztóknak.
- 14 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a forgalmazók a telefonkártyákat a Lebarától megállapodás tárgyát képező áron, e kártyák névértéke alatt vásárolták, és ezt követően saját nevükön vagy valamely általuk választott néven, vagy akár a Lebara nevéen értékesítették tovább. Mindenesetre a forgalmazók saját nevükben és javukra, és nem a Lebara ügynökeiként jártak el. A telefonkártyákat szinte kizárólag a forgalmazó tagállamában lévő végső felhasználóknak értékesítette vagy közvetlenül a forgalmazó, vagy az e tagállamban letelepedett, közvetítőként eljáró más adóalany, például nagykereskedő vagy kiskereskedő. A Lebara nem ismerte és nem ellenőrizte a forgalmazók vagy más közvetítők által alkalmazott viszonteladási árat.
- 15 A telefonkártyákat a Lebara aktiválta a forgalmazó kérésére, feltéve hogy ez utóbbi azokat kifizette. Még ha a Lebara nem is ismerte a végső felhasználó személyazonosságát, olyan rendszereket vezetett be, amelyekkel nyomon tudta követni valamennyi értékesített telefonkártya használatát, és meg tudta állapítani többek között, hogy a telefonkártya még érvényes-e; mekkora a fennálló egyenleg rajta; mely számokról kezdeményeztek hívásokat, valamint hogy mely számokat hívták a telefonkártya használatával. Egyetlen forgalmazó vagy más személy sem férhetett hozzá e rendszerekhez.
- 16 A Lebara a telefonkártya-eladások után azzal az indokkal nem fizetett héát a Commissionersnek, hogy e tevékenység távközlési szolgáltatásnyújtás, amelynek a helye a forgalmazó székhelye szerinti tagállam volt, és így a fordított adózási mechanizmus alapján ez utóbbinak kell a héát e tagállamban befizetnie. A Lebara szerint a telefonkártya tényleges használata nem jelenti azt, hogy a végső felhasználónak ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatást.

- 17 Ezzel szemben a Commissioners úgy vélte, hogy a Lebarának az Egyesült Királyságban kell a héát befizetnie, mivel e társaság valójában két szolgáltatást nyújtott: egyrészt „kibocsátást”, amely a kártya forgalmazónak történő értékesítése pillanatában történt, és másrészt „visszaváltást”, amely a kártya végső felhasználó általi tényleges használata során következett be. A tagállamok szabadon adóztathatják e szolgáltatások közül vagy az elsőt, vagy a másodikat. Az Egyesült Királyságban a második szolgáltatást adóztatják. Az adóalap a forgalmazó által a Lebarának fizetett összeg azon részéből áll, amely a kártya végleges felhasználó általi tényleges használatának a kártya névértékéhez viszonyított arányának felel meg.
- 18 Ilyen alapon a Commissioners kibocsátott egy, a Lebara által 2005 márciusa során nyújtott távközlési szolgáltatásokra vonatkozó, héamegállapító határozatot. A Lebara e határozattal szemben keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.
- 19 E bíróság többek között úgy véli, hogy az ilyen telefonkártyák adójogi bánásmódjával kapcsolatos, bizonyos tagállamokban fennálló eltérő gyakorlatra tekintettel fennáll az e telefonkártyák értékesítéséből származó bevételek kettős adóztatásának vagy adóztatása elmaradásának a kockázata. A First-tier Tribunal (Tax Chamber), mivel úgy vélte, hogy az alapügy kimenetele az uniós jog értelmezésétől függ, úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti és a következő kérdéseket terjeszti a bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Olyan körülmények között, mint amelyekről a jelen ügyben szó van:

- 1) Ha valamely adóalany (az »A« kereskedő) az általa nyújtandó távközlési szolgáltatások igénybevételehez való jogot megtestesítő telefonkártyákat értékesít, úgy kell-e értelmezni a hatodik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, hogy az »A« kereskedő a héa szempontjából két szolgáltatást nyújt: az egyiket a telefonkártya»»A« kereskedő által egy másik adóalany (a »B« kereskedő) részére történő eredeti értékesítésekor, a másikat pedig annak visszaváltása időpontjában (vagyis valamely személy – a végső felhasználó – által telefonhívásokra történő felhasználásakor)?
- 2) Amennyiben igen, miként kell alkalmazni a héát (az uniós héaszabályozással összhangban) egy olyan értékesítési láncban, amelyben az »A« kereskedő telefonkártyát értékesít a »B« kereskedő részére, a »B« kereskedő pedig a »B« tagállamban továbbértékesíti a telefonkártyát, és azt végül a végső felhasználó vásárolja meg a »B« tagállamban, majd a végső felhasználó telefonhívások kezdeményezésére használja azt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azon távközlési szolgáltatóra utal, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítéséből álló távközlési szolgáltatásokat nyújt, amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúráján keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyokon keresztül értékesít tovább, mint a nagykereskedők vagy kiskereskedők. Az említett bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az ilyen távközlési szolgáltató ellenszolgáltatás fejében két szolgáltatást nyújt, egyet a forgalmazónak, a kártya ezen utóbbinak történő értékesítése pillanatában, a másikat pedig a végső felhasználónak akkor, amikor az a kártyán található információk segítségével telefonhívásokat kezdeményez.
- 21 A Bírósághoz benyújtott észrevételek e tekintetben lényegében három különböző álláspontot fejeznek ki. Az első kettő szerint a távközlési szolgáltató egyetlen adóköteles távközlési szolgáltatást nyújt, vagy a forgalmazónak akkor, amikor e szolgáltató a telefonkártyát értékesíti részére, vagy a végső

felhasználónak akkor, amikor ez utóbbinak telefonhívások érdekében lehetővé teszi a kártya tényleges használatát. A harmadik álláspont szerint a szolgáltató két különböző szolgáltatást nyújt, mivel a tagállam szabadon választhatja meg, hogy melyiket adóztatja héával.

- 22 Az első kérdés megválaszolása céljából emlékeztetni kell a közös héarendszer célkitűzéseire és alapvető szabályaira, valamint az alapügyben szóban forgó értékesítési rendszer sajátosságaira.
- 23 Az első irányelv 2. cikkének megfelelően a közös héarendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően valósultak meg (lásd többek között a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 21. pontját és a C-49/09. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10619. o.] 44. pontját).
- 24 Mindazonáltal az egyes ügyletek során a héa csak az ár különböző összetevőit közvetlenül terhelő héa összegének levonását követően számítandó fel. A levonás mechanizmusa oly módon van szabályozva, hogy az adóalanyok jogosultak legyenek levonni az általuk fizetendő héából a héa azon összegeit, amelyeket az előzetes termékek és szolgáltatások után számoltak fel, és az adó az egyes szakaszokban kizárólag a hozzáadott értéket terhelje, és annak terheit végül a végső fogyasztó viselje (lásd a fent hivatkozott Banca Popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott, Bizottság kontra Lengyelország ügyben hozott ítélet 44. pontját).
- 25 Ebből következik, hogy a héa célja, hogy kizárólag a végső fogyasztót terhelje, és teljesen semleges legyen azon adóalanyokkal szemben, akik a termelési és a forgalmazási folyamatban az adó végső felszámítási szakaszát megelőzően részt vettek, függetlenül a megvalósított ügyletek számától (lásd ebben az értelemben a C-427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-8315. o.] 29. pontját).
- 26 Ezenkívül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából következik, hogy a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások tartoznak a héa hatálya alá, és nem az azok ellenértékéért teljesített fizetés (lásd ebben az értelemben a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 17. pontját, valamint a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1685. o.] 50. pontját). Azonban a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján előlegfizetések esetén a héa még az előtt felszámíthatóvá válik, hogy a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást teljesítették volna, feltéve hogy a releváns adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés vagy a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme már ismert (lásd a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 48. pontját).
- 27 Végül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és ezért csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. A nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolatnak kell tehát fennállnia (lásd többek között a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-7533. o.] 24. és 30. pontját, a C-246/08. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10605. o.] 44. és 45. pontját, valamint a C-93/10. sz. GFKL Financial Services ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10791. o.] 18. és 19. pontját).
- 28 Az alapügyben szóban forgó értékesítés sajátosságaival kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a telefonkártyák egyetlen célt szolgálnak, mivel csak nemzetközi telefonhívásokat tesznek lehetővé, előre meghatározott címzettek részére és előre meghatározott díjak ellenében. Így csak a szolgáltatások azon

egyetlen típusának igénybevételére jogosítanak, amelynek a jellege és mennyisége előre meg van határozva, és amely egyetlen adómérték alá tartozik.

- 29 A telefonkártyák értékesítését olyan forgalmazói lánc biztosítja, amely a nemzetközi telefonhívásokhoz szükséges infrastruktúrát rendelkezésre bocsátó távközlési szolgáltató és a végső felhasználó között magában foglal legalább egy közvetítő gazdasági szereplőt, vagyis a forgalmazót. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban bemutatott tényállás alapján az említett forgalmazó a telefonkártyákat a saját nevében és javára értékesíti tovább.
- 30 Ezenkívül a végső felhasználó által a telefonkártya vagy közvetlenül a forgalmazótól, vagy egy közvetítő kiskereskedőtől történő vásárlásáért fizetett ár nem szükségszerűen azonos az említett kártya névértékével. Végül a távközlési szolgáltató, aki nem ellenőrzi a forgalmazó vagy más közvetítő által alkalmazott viszonteladási árat, nem ismerheti azt.
- 31 Mivel a szolgáltatásnyújtás csak akkor adóköteles, ha ellenszolgáltatás fejében történik, ami feltételezi a nyújtott szolgáltatás és annak az ellenértékét képező juttatás közötti kölcsönösség fennállását, amint az a jelen ítélet 27. pontjában szerepel, emlékeztetni kell arra, hogy a távközlési szolgáltatónak a távközlési szolgáltatásai nyújtásának keretében ténylegesen csak egyszer fizetnek.
- 32 Ilyen körülmények között nem állapítható meg, hogy a távközlési szolgáltató a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében véve két szolgáltatást teljesít ellenszolgáltatás fejében – az egyiket a forgalmazónak, a másikat pedig a végső felhasználónak.
- 33 Végül az említett szolgáltató által ellenszolgáltatás fejében teljesített egyetlen szolgáltatás igénybevevőjének és így ez egyetlen adóköteles szolgáltatásnak a meghatározása céljából meg kell állapítani, hogy a forgalmazó vagy a végső felhasználó közül melyikkel áll fenn a távközlési szolgáltatónak olyan jogviszonya, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra.
- 34 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy egyrészt a távközlési szolgáltató a telefonkártyák eladásán keresztül a forgalmazónak átadja valamennyi, a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő, meghatározott ideig tartó lebonyolításához szükséges információt, így e szolgáltató ezáltal a forgalmazóra ruházza azt a jogot, hogy ezen infrastruktúrát ilyen telefonhívásokra használja. Így a távközlési szolgáltató szolgáltatást nyújt a forgalmazónak.
- 35 E szolgáltatás a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizedik francia bekezdése értelmében vett „távközlési szolgáltatás” fogalma alá tartozik. E rendelkezés ugyanis e fogalmat tágan fogalmazza meg, belefoglalva nemcsak a jelek és hangok továbbítását, mint olyat, hanem minden olyan szolgáltatást, amely ilyen továbbítással „kapcsolatos”, valamint az ilyen továbbításra alkalmas berendezések használati jogának az átruházását is.
- 36 Másrészt az említett távközlési szolgáltatások ellenértékéeként a forgalmazó kifizeti a távközlési szolgáltatónak az azzal közösen megállapított díjat.
- 37 E kifizetés nem tekinthető a végső felhasználó által a távközlési szolgáltatónak teljesített kifizetésnek, még ha a telefonkártyának a forgalmazó és adott esetben más közvetítő gazdasági szereplők általi viszontértékesítése végül ahhoz vezet is, hogy az említett kifizetést e végső felhasználóra terhelik át.
- 38 A forgalmazó ugyanis a telefonkártyákat saját nevében, valamint saját javára értékesíti tovább, és olyan más közvetítő gazdasági szereplőket is felhasznál – legalább e viszontértékesítés egy része esetében –, mint a nagykereskedők és kiskereskedők. Másrészt az az összeg, amelyet a végső felhasználó a telefonkártya vásárlásakor a forgalmazónak vagy a közvetítő kiskereskedőnek ténylegesen fizet, nem feltétlenül azonos a forgalmazó által a távközlési szolgáltatónak fizetett árral vagy a kártya névértékével, és a távközlési szolgáltató nem ismerheti ezen összeget. Továbbá a telefonkártya végső

felhasználójának a személyazonossága nem szükségszerűen ismert abban az időpontban, amikor a forgalmazó a távközlési szolgáltatónak fizet, különösen, ha a kártyát más közvetítő gazdasági szereplő általi viszonteladásra szánják.

- 39 E körülményekre tekintettel nem állapítható meg, hogy a távközlési szolgáltatónak teljesített kifizetésével a forgalmazó kizárólag a végső felhasználó által a távközlési szolgáltatónak fizetett és így e kettő között kapcsolatot teremtő juttatást ruházza át.
- 40 Továbbá, mivel a végső felhasználó nem jogosult a kártya érvényessége alatt esetleg fel nem használt egyenleg távközlési szolgáltatótól járó visszatérítésére, ilyen jog alapján nem állapítható meg e felhasználó és a távközlési szolgáltató közötti közvetlen kapcsolat.
- 41 A fentiekből következik, hogy a távközlési szolgáltató és a forgalmazó között a telefonkártyák ez utóbbinak történő eredeti értékesítése során fennáll a kölcsönös szolgáltatásoknak a jelen ítélet 27. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében vett átadása.
- 42 Így az első irányelv 2. cikke első bekezdésének és az adósemlegesség elvének a tiszteletben tartását biztosítja az, ha fennáll az olyan távközlési szolgáltatások forgalmazási lánc, mint amelyekről az alapügyben szó van, különösen, ha a forgalmazó a kártyákat nem közvetlenül értékesíti a végső felhasználóknak. Ugyanis mind a telefonkártya eredeti értékesítése, mind annak ezt követő viszonteladása adóköteles ügylet. A forgalmazási lánc minden szakaszán a hea pontosan arányos a fizetett árral, és lehetővé teszi az előzetesen fizetett adó levonását. Különösen a telefonkártya végső felhasználónak történő utolsó eladása során a hea pontosan arányban van az e felhasználó által a kártyáért fizetett árral, még ha ez az ár nem is azonos a kártya névértékével.
- 43 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy az a távközlési szolgáltató, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítéséből álló távközlési szolgáltatásokat nyújt, amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyok közvetítésével értékesít tovább, mint a nagykereskedők vagy kiskereskedők, ellenszolgáltatás fejében távközlési szolgáltatást nyújt a forgalmazónak. Ezzel szemben az említett szolgáltató a végső felhasználónak nem nyújt ellenszolgáltatás fejében második szolgáltatást akkor, amikor ez a telefonkártyát megvásárló felhasználó a kártyán szereplő információk segítségével a telefonhívások kezdeményezésére irányuló jogát gyakorolja.
- 44 Az első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

- 45 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2003. október 7-i 2003/92/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy az a távközlési szolgáltató, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítéséből álló távközlési szolgáltatásokat nyújt,

amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyok közvetítésével értékesít tovább, mint a nagykereskedők vagy kiskereskedők, ellenszolgáltatás fejében távközlési szolgáltatást nyújt a forgalmazónak. Ezzel szemben az említett szolgáltató a végső felhasználónak nem nyújt ellenszolgáltatás fejében második szolgáltatást akkor, amikor ez a telefonkártyát megvásárló felhasználó a kártyán szereplő információk segítségével a telefonhívások kezdeményezésére irányuló jogát gyakorolja.

Aláírások