



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 maja 2012 r.*

Podatki — Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 2 — Odpłatne świadczenie usług —
Usługi telekomunikacyjne — Karty telefoniczne typu pre-paid zawierające informacje umożliwiające
wykonanie międzynarodowych połączeń telefonicznych — Sprzedaż za pośrednictwem
sieci dystrybutorów

W sprawie C-520/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Zjednoczone Królestwo)
postanowieniem z dnia 22 października 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 listopada
2010 r., w postępowaniu:

Lebara Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i T. von Danwitz
(sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 października 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Lebara Ltd przez P. Lasoka, QC, oraz M. Angioliniego, barrister, upoważnionych przez
S. Macherłę, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya i L. Seebourtha, działających
w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou, M. Germani oraz I. Pouli, działające
w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, M. de Ree oraz M. Bulterman, a także
J. Langer, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: angielski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 grudnia 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2003/92/WE z dnia 7 października 2003 r. (Dz.U. L 260, s. 8, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Lebara Ltd (zwaną dalej „spółką Lebara”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanym dalej „Commissioners”) w przedmiocie wydanej przez Commissioners decyzji podatkowej dotyczącej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który miałby obciążać spółkę Lebara z tytułu usług telekomunikacyjnych świadczonych przez nią w marcu 2005 r.

Ramy prawne

- 3 Zgodnie z art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy Rady 67/277/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”):

„Zasada wspólnego systemu podatku [VAT] obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi [VAT] obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

- 4 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostaw[ę] towarów lub usług świadczon[ą] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.
- 5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy przez „dostawę towarów” należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.
- 6 Artykuł 6 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

— przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienie prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem],

[...]

4. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rachunek kogo innego, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjął i świadczył daną usługę.

[...]”.

- 7 Zgodnie z art. 9 szóstej dyrektywy, zawartym w tytule VI, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegającej opodatkowaniu”:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [zakładu] jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

- e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych [...] podatnikom mającym przedsiębiorstwo [siedzibę] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo [ma siedzibę] lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [stały zakład], z którego świadczona jest usługa, lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

[...]

— Telekomunikacja. Za usługi telekomunikacyjne uważa się usługi polegające na transmitowaniu, emitowaniu lub odbiorze sygnałów, tekstów, obrazów, dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, łącznie z przeniesieniem lub ustanowieniem praw do użytkowania takiej transmisji, emisji lub odbioru. Usługi telekomunikacyjne w rozumieniu niniejszego przepisu obejmują także dostęp do ogólnosięciowych sieci informacyjnych.

[...]”.

- 8 Artykuł 10 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, zawarty w jej tytule VII, zatytułowanym „Zdarzenie podatkowe i wymagalność podatku [obowiązek podatkowy]”, ma następujące brzmienie:

„1.

- a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [»Zdarzenie podatkowe« jest to zdarzenie, którego zaistnienie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego].
- b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, poczynawszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeśli termin jego zapłaty jeszcze nie nadszedł].

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. [...]

Jednakże w przypadku gdy zapłata następuje, przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości. [Jednakże w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania].

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 Lebara jest spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie świadczącą usługi telekomunikacyjne. W chwili zaistnienia okoliczności faktycznych istotnych w postępowaniu przed sądem krajowym sprzedawała ona w tym celu za pośrednictwem podatników z siedzibą w wielu innych państwach członkowskich (zwanym dalej „dystrybutorami”), karty telefoniczne przeznaczone dla osób zamieszkujących w tych państwach członkowskich chcących wykonywać połączenia telefoniczne do państw trzecich po korzystnej cenie.
- 10 Na kartach telefonicznych sprzedawanych przez spółkę Lebara były podane w szczególności marka, wartość nominalna wyrażona w walucie państwa członkowskiego siedziby dystrybutora, miejscowy numer bądź też miejscowe numery, z których należało korzystać w celu uzyskania połączenia telefonicznego oraz ukryty numer PIN. Dla odbycia połączenia telefonicznego wystarczała znajomość tych informacji, w szczególności numeru PIN.
- 11 Karty telefoniczne mogły być wykorzystane wyłącznie do wykonywania połączeń telefonicznych. Ich ważność była ograniczona, po pierwsze, wskazaną na nich wartością nominalną oraz, po drugie, określonym okresem począwszy od daty pierwszego skorzystania z karty telefonicznej. Po upływie tego okresu niewykorzystane minuty połączeń telefonicznych nie podlegały zwrotowi.
- 12 W celu uzyskania połączenia z abonentem w państwie trzecim użytkownik wybierał miejscowy numer dostępu znajdujący się na karcie. Rozmowa ta była łączona za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej miejscowego operatora sieci telefonicznej, z którym spółka Lebara zawarła uprzednio umowę w przedmiocie udostępnienia jednego lub wielu miejscowych numerów specjalnych, a następnie przekierowywana do centrali telefonicznej należącej do tej spółki i wykorzystywanej przez nią w Zjednoczonym Królestwie. W dalszej kolejności zautomatyzowany system spółki Lebara wymagał od użytkownika wpisania numeru PIN, wskazanego na karcie. Po zatwierdzeniu numeru PIN przez zautomatyzowany system użytkownik wybierał numer międzynarodowy, z którym chciał się połączyć. Połączenie było zatem kierowane do ostatecznego odbiorcy przez podmioty świadczące międzynarodowe usługi telefoniczne, z którymi spółka Lebara zawarła również uprzednio umowy zapewniające jej dostęp do ich międzynarodowych sieci telekomunikacyjnych.
- 13 Spółka Lebara nie sprzedawała kart telefonicznych bezpośrednio konsumentom, lecz wyłącznie za pośrednictwem sieci dystrybutorów.
- 14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że dystrybutorzy kupowali karty telefoniczne od spółki Lebara po ustalonej cenie, niższej od wartości nominalnej tych kart, a następnie odsprzedawali je we własnym imieniu lub pod wybraną przez nich nazwą a nawet pod marką Lebara. W każdym razie dystrybutorzy działali w ich własnym imieniu i na ich własny rachunek, a nie jako agent tej spółki. Karty telefoniczne były sprzedawane niemal wyłącznie użytkownikom końcowym w państwie członkowskim dystrybutora, czy to bezpośrednio przez dystrybutora, czy też poprzez innych podatników – hurtowników lub detalistów – z siedzibą w tym państwie członkowskim działających w charakterze pośredników. Spółka Lebara nie знаła ani nie kontrolowała ceny sprzedaży żądanej przez dystrybutorów lub innych pośredników.
- 15 Karty telefoniczne były aktywowane przez spółkę Lebara na wniosek dystrybutora, pod warunkiem że uiścił za nie zapłatę. Mimo iż spółka ta nie знаła tożsamości końcowego użytkownika, wprowadziła ona w życie systemy umożliwiające jej śledzenie sposobu korzystania z każdej sprzedanej karty, jak też ustalenie w szczególności, czy karta była nadal ważna, liczby niewykorzystanych minut na karcie, numerów, z którego dokonano połączeń za pomocą karty telefonicznej, oraz numerów, z którymi połączono się. Żaden z dystrybutorów ani też żadna inna osoba nie mieli dostępu do tych systemów.
- 16 Spółka Lebara nie uiściła na rzecz Commissioners podatku VAT z tytułu sprzedaży kart telefonicznych dystrybutorom z uwagi na fakt, że transakcja ta była świadczeniem usług telekomunikacyjnych, którego miejsce znajdowało się w państwie członkowskim siedziby dystrybutora, co oznacza, że to dystrybutor

powinien uiścić podatek VAT w tym państwie członkowskim, zgodnie z mechanizmem przerzucania zobowiązania zapłaty podatku na usługobiorcę. Zdaniem spółki Lebara rzeczywiste skorzystanie z karty nie oznaczało, że świadczyła ona odpłatnie usługi na rzecz użytkownika końcowego.

- 17 Natomiast Commissioners uznał, że spółka Lebara powinna była uiścić podatek VAT w Zjednoczonym Królestwie w zakresie, w jakim spółka ta świadczyła w rzeczywistości dwie usługi, po pierwsze, „wydanie”, które miało miejsce w chwili sprzedaży karty dystrybutorowi, oraz, po drugie, „wykup”, następujący przy rzeczywistym wykorzystaniu karty przez użytkownika końcowego. Państwa członkowskie mają swobodę w opodatkowaniu pierwszej bądź też drugiej z tych usług. W Zjednoczonym Królestwie to ta druga usługa jest objęta podatkiem. Podstawą opodatkowania jest część kwoty płaconej przez dystrybutora spółce Lebara, która odpowiada części, w jakiej użytkownik końcowy rzeczywiście wykorzystał kartę w stosunku do jej wartości nominalnej.
- 18 Na tej podstawie Commissioners wydał decyzję podatkową w zakresie podatku VAT w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych świadczonych przez spółkę Lebara w marcu 2005 r. Spółka ta wniosła skargę na tę decyzję do sądu krajowego.
- 19 Sąd krajowy uważa w szczególności, że z uwagi na różne praktyki dotyczące traktowania z punktu widzenia podatkowego takich kart telefonicznych występujące w niektórych państwach członkowskich, istnieje ryzyko podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania dochodów pochodzących ze sprzedaży tych kart telefonicznych. Uznawszy, że rozstrzygnięcie sporu przed sądem krajowym zależy od wykładni prawa Unii First-tier Tribunal (Tax Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„W okolicznościach przywołanych w niniejszej sprawie:

- 1) Czy w sytuacji gdy podatnik (zwany dalej »przedsiębiorcą A«) prowadzi sprzedaż kart telefonicznych uprawniających do korzystania z usług telekomunikacyjnych świadczonych przez tego podatnika, art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przedsiębiorca A dokonuje dwóch dostaw dla celów podatku VAT: jednej w chwili pierwszej sprzedaży karty telefonicznej przez przedsiębiorcę A innemu podatnikowi (zwanemu dalej »przedsiębiorcą B«), a drugiej w momencie skorzystania z karty telefonicznej (czyli jej wykorzystania przez daną osobę, zwaną dalej »użytkownikiem końcowym«, w celu wykonywania rozmów telefonicznych)?
- 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – w jaki sposób (zgodnie z właściwymi przepisami prawa Unii) należy stosować podatek VAT w ramach łańcucha dostaw, w sytuacji gdy przedsiębiorca A sprzedaje kartę telefoniczną przedsiębiorcy B, przedsiębiorca B odsprzedaż kartę telefoniczną w państwie członkowskim B, a ostatecznie nabywa ją użytkownik końcowy w państwie członkowskim B, przy czym użytkownik końcowy wykorzystuje tę kartę do prowadzenia rozmów telefonicznych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 20 W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy odnosi się do sytuacji operatora telefonii, świadczącego usługi telekomunikacyjne obejmujące sprzedaż dystrybutorowi kart telefonicznych zawierających wszystkie konieczne informacje w celu wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych z wykorzystaniem infrastruktury udostępnionej przez tego operatora i które są odsprzedawane przez dystrybutora w jego imieniu i na jego własny rachunek użytkownikom końcowym, bezpośrednio bądź też za pośrednictwem innych podatników – hurtowników i detalistów. Wskazany sąd dąży w istocie do ustalenia, czy wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że taki operator telefonii świadczy odpłatnie dwie usługi, pierwszą, na rzecz dystrybutora w chwili dokonania mu sprzedaży karty telefonicznej, oraz drugą, na rzecz użytkownika końcowego, gdy ten ostatni wykonuje połączenia telefoniczne, korzystając z informacji zawartych na karcie.

- 21 Uwagi na piśmie przedłożone Trybunałowi wyrażają w istocie trzy różne stanowiska w tym względzie. Zgodnie z dwoma pierwszymi operator telefonii świadczy jedną usługę telekomunikacyjną podlegającą opodatkowaniu, na rzecz dystrybutora, w chwili gdy operator ten dokonuje mu sprzedaży karty telefonicznej, bądź też na rzecz użytkownika końcowego, gdy umożliwia mu rzeczywiste wykorzystanie karty w celu wykonania połączeń telefonicznych. Zgodnie z trzecim stanowiskiem operator świadczy dwie odrębne usługi, a państwo członkowskie może swobodnie określić, która z nich jest objęta podatkiem VAT.
- 22 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze należy przypomnieć cele i podstawowe zasady wspólnego systemu podatku VAT, a także szczególne cechy omawianego systemu sprzedaży.
- 23 Zasada wspólnego systemu podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb. Orz. s. I-9373, pkt 21; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-49/09 Komisja przeciwko Polsce, Zb. Orz. s. I-10619, pkt 44).
- 24 Jednakże każda transakcja podlega podatkowi VAT dopiero po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Mechanizm odliczeń został określony w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, kwot podatku VAT naliczonych od towarów lub usług z tym skutkiem, że ów podatek na każdym etapie obciąża jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy (zob. ww. wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 22; w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 44).
- 25 Wynika stąd, że podatek VAT ma obciążać wyłącznie konsumenta końcowego i jest całkowicie neutralny dla podatników uczestniczących w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany, niezależnie od ilości dokonanych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-8315, pkt 29).
- 26 Ponadto z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wynika, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów i świadczenie usług, a nie płatności dokonane z tytułu tych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 17; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, Zb. Orz. s. I-1685, pkt 50). Jednakże na mocy art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy w przypadku dokonania płatności zaliczkowej obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje, zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostaną wykonane, o ile wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług są już znane (zob. ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 48).
- 27 Wreszcie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenie usług następuje „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy. Bezpośredni związek między wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem jest zatem konieczny (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb. Orz. s. I-7533, pkt 24, 30; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb. Orz. s. I-10605, pkt 44, 45; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-93/10 GFKL Financial Services, Zb. Orz. s. I-10791, pkt 18, 19).
- 28 Co się tyczy szczególnych cech systemu sprzedaży będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy przypomnieć, że karty telefoniczne są przeznaczone do jednorazowego wykorzystania w zakresie, w jakim umożliwiają wyłącznie wykonywanie międzynarodowych połączeń telefonicznych do określonych uprzednio państw i po określonych uprzednio kosztach. Umożliwiają one zatem dostęp wyłącznie do jednego rodzaju usług, którego charakter i ilość są uprzednio określone i który to rodzaj usług podlega jednej stawce opodatkowania.

- 29 Sprzedaż kart telefonicznych jest zapewniona za pośrednictwem łańcucha dystrybucji, który obejmuje co najmniej jeden pośredni podmiot – to jest dystrybutora – pomiędzy operatorem telefonii udostępniającym infrastrukturę konieczną do wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych a końcowym użytkownikiem. Zgodnie z okolicznościami faktycznymi przedstawionymi przez sąd krajowy wskazany dystrybutor odsprzedaży karty telefoniczne w jego imieniu i na jego własny rachunek.
- 30 Ponadto cena uiszczona przez użytkownika końcowego za nabycie karty telefonicznej bezpośrednio od dystrybutora bądź też od pośredniczącego detalisty nie jest koniecznie tożsama z wartością nominalną wskazanej karty. Wreszcie operator telefonii, który nie kontroluje ceny sprzedaży żądanej przez dystrybutorów lub innych pośredników, nie może znać tej ceny.
- 31 Zważywszy, że świadczenie usług podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy następuje odpłatnie, co zakłada powiązanie między świadczoną usługą i wynagrodzeniem stanowiącym odzwierciedlenie wartości tej usługi, jak zaznaczono w pkt 27 niniejszego wyroku, należy przypomnieć, że operator telefonii otrzymuje wyłącznie jedną rzeczywistą zapłatę w ramach świadczonych przez niego usług telekomunikacyjnych.
- 32 W tej sytuacji nie można uznać, że operator telefonii świadczy odpłatnie dwie usługi w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jedną na rzecz dystrybutora, a drugą na rzecz użytkownika końcowego.
- 33 W celu określenia odbiorcy jedynej usługi świadczonej odpłatnie przez wskazanego operatora, a zatem jedynej usługi podlegającej opodatkowaniu należy ustalić, kto pomiędzy dystrybutorem a użytkownikiem końcowym jest powiązany z operatorem telefonii stosunkiem prawnym, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych.
- 34 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że operator telefonii przekazuje dystrybutorowi w wyniku sprzedaży kart telefonicznych wszystkie konieczne informacje w celu dokonania międzynarodowych połączeń o określonej długości z wykorzystaniem udostępnionej przez niego infrastruktury, co oznacza, że przekazuje on w ten sposób dystrybutorowi prawo korzystania z tej infrastruktury w celu wykonywania takich połączeń telefonicznych. W związku z tym operator telefonii świadczy usługę na rzecz dystrybutora.
- 35 Usługa ta objęta jest pojęciem „usług telekomunikacyjnych” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret drugie szóstej dyrektywy. Przepis ten definiuje bowiem to pojęcie w sposób szeroki, obejmując nim nie tylko transmisję sygnałów i dźwięków jako taką, lecz również wszystkie usługi „polegające” na takiej transmisji oraz odnośne przeniesienie praw do użytkowania środków dla zapewnienia takiej transmisji.
- 36 Po drugie, w zamian za wskazaną usługę telekomunikacyjną dystrybutor płaci operatorowi telefonii ustaloną z nim cenę.
- 37 Ta zapłata nie może być uznana za zapłatę dokonaną przez użytkownika końcowego operatorowi telefonii, nawet jeśli sprzedaż karty przez dystrybutora i stosownie do okoliczności innych pośredników prowadzi do tego, że ostatecznie ciężar wskazanej zapłaty jest przeniesiony na tego końcowego użytkownika.
- 38 Dystrybutor odsprzedaży bowiem karty telefoniczne we własnym imieniu i na własny rachunek, a także, przynajmniej w odniesieniu do części tej sprzedaży, korzysta również z innych pośredników – hurtowników i detalistów. Ponadto kwota, jaką użytkownik końcowy płaci rzeczywiście przy zakupie karty telefonicznej na rzecz dystrybutora lub pośredniczącego detalisty, nie jest koniecznie tożsama z ceną zapłaconą przez dystrybutora operatorowi telefonii lub z wartością nominalną karty, a operator telefonii nie może znać tej kwoty. Co więcej, tożsamość użytkownika końcowego karty telefonicznej nie jest koniecznie znana w chwili zapłaty dokonanej operatorowi telefonii przez dystrybutora, w szczególności jeśli karta jest przeznaczona do odsprzedaży przez innego pośrednika.
- 39 Uwzględniając te okoliczności, nie można uznać, że dystrybutor, dokonując zapłaty na rzecz operatora telefonii, przekazuje wyłącznie wynagrodzenie zapłacone przez użytkownika końcowego operatorowi telefonii i tworzy w ten sposób bezpośredni związek między nimi.

- 40 Ponadto, zważywszy, że końcowy użytkownik nie ma prawa do uzyskania zwrotu przez operatora telefonii ewentualnie niewykorzystanych minut połączeń telefonicznych w okresie ważności karty, istnienie takiego bezpośredniego związku między tym użytkownikiem i operatorem telefonii nie może być wykazane na podstawie tego prawa.
- 41 Z powyższego wynika, że występuje wymiana świadczeń wzajemnych, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 27 niniejszego wyroku, między operatorem telefonii i dystrybutorem w ramach początkowej sprzedaży kart telefonicznych dokonanej na rzecz tego ostatniego.
- 42 Zachowanie art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy i zasady neutralności podatkowej jest zatem zapewnione w przypadku łańcucha dystrybucji usług telekomunikacyjnych takiego jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w szczególności jeżeli dystrybutor nie odsprzedaż kart bezpośrednio użytkownikowi końcowemu. Zarówno bowiem początkowa sprzedaż karty telefonicznej, jak i dalsza jej sprzedaż są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu. Na każdym etapie łańcucha podatek VAT jest ściśle proporcjonalny do zapłaconej ceny i umożliwia odliczenie podatku naliczonego. W szczególności w ramach ostatniej sprzedaży karty telefonicznej użytkownikowi końcowemu podatek VAT jest ściśle proporcjonalny do zapłaconej ceny, nawet jeśli ta cena nie jest tożsama z wartością nominalną karty.
- 43 W rezultacie na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że operator telefonii oferujący usługi telekomunikacyjne obejmujące sprzedaż na rzecz dystrybutora kart telefonicznych zawierających wszystkie informacje konieczne do wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych z wykorzystaniem infrastruktury udostępnionej przez wskazanego operatora, a które są odsprzedawane przez dystrybutora w jego własnym imieniu i na jego własny rachunek użytkownikom końcowym, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podatników – hurtowników lub detalistów – świadczy odpłatnie usługi telekomunikacyjne na rzecz dystrybutora. Natomiast wskazany operator nie świadczy odpłatnie drugiej usługi użytkownikowi końcowemu, jeżeli ten ostatni po nabyciu karty telefonicznej korzysta z prawa do wykonania połączeń telefonicznych, czerpiąc informacje zawarte na tej karcie.
- 44 Uwzględniając odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 45 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2003/92/WE z dnia 7 października 2003 r. należy dokonywać w ten sposób, że operator telefonii oferujący usługi telekomunikacyjne obejmujące sprzedaż na rzecz dystrybutora kart telefonicznych zawierających wszystkie informacje konieczne do wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych z wykorzystaniem infrastruktury udostępnionej przez wskazanego operatora, a które są odsprzedawane przez dystrybutora w jego własnym imieniu i na jego własny rachunek użytkownikom końcowym, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podatników – hurtowników lub detalistów – świadczy odpłatnie usługi telekomunikacyjne na rzecz dystrybutora. Natomiast wskazany operator nie świadczy odpłatnie drugiej usługi użytkownikowi końcowemu, jeżeli ten ostatni po nabyciu karty telefonicznej korzysta z prawa do wykonania połączeń telefonicznych, czerpiąc informacje zawarte na tej karcie.

Podpisy