JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
8 päivänä joulukuuta 2011 [1]

Asia C-520/10

Lebara Ltd
vastaan
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(First-tier Tribunalin (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Verotus — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 2 artikla — 6 artiklan 4 kohta — Palvelujen suoritus — Palvelusuorituksen vastaanottajat — Televiestintäpalvelut — Prepaid-puhelinkortit, jotka sisältävät kansainvälisten puhelujen soittamiseen tarvittavia tietoja — Puhelinkorttien markkinoille saattaminen jakelijoiden kautta — Arvonlisäverotusta koskevat säännöt — Komissionsaaja — Jakelupalvelu — Yksittäinen suoritus

I Johdanto

1. On tavallista, että unionin tuomioistuinta pyydetään määrittelemään monitahoisten liiketoimien asianmukainen arvonlisäverokohtelu; tehtävä voi olla erityisen vaativa nykyaikaisen teknologian alalla. First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) käsiteltävä Lebara Ltd:n (jäljempänä Lebara) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customsin (veroviranomainen, jäljempänä HMRC) välinen oikeusriita koskee hankalaa kysymystä arvonlisäverovelvollisuuden selvittämisestä televiestintäpalvelujen toimitusketjussa.

2. Käsiteltävästä asiasta esitettyjen huomautusten erilaisuus osoittaa, miten haasteellista on löytää yhtä oikeaa vastausta kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin. Ongelmaan on neljä ratkaisuvaihtoehtoa, joista kaikki ovat jossain määrin oikeudellisesti päteviä mutta yksikään ei ole täysin ongelmaton. Näin ollen unionin tuomioistuimen on löydettävä ratkaisu, joka on unionin arvonlisäverolainsäädännön perusperiaatteiden mukainen ja käytännössä toimiva sekä verovelvollisten että lainsäädännön päivittäisestä soveltamisesta vastaavien hallintoviranomaisten kannalta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa säädetään seuraavaa: [2]

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu neuvoston direktiivi 67/227/ETY (jäljempänä ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi) (EYVL 1967, s. 1301). Kyseisen direktiivin 2 artikla on nyttemmin otettu huomioon yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) (EUVL L 347, s. 1) 1 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11). Nyt käsiteltävä asia kuuluu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) (EYVL L 145, s. 1) ajalliseen soveltamisalaan. Edellä mainittu direktiivi on sittemmin korvattu arvonlisäverodirektiivillä. Selvyyden vuoksi tässä ratkaisuehdotuksessa viitataan kauttaaltaan sekä kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin että arvonlisäverodirektiivin vastaaviin säännöksiin.

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.[3]

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan[4] mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

6. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.[5]

– –

4. Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava henkilökohtaisesti vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut. – –”[6]

7. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin VI osastossa, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, olevassa 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.[7]

2. Kuitenkin

– –

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan – – yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

– –

— Televiestintä. ’Telepalveluina’ pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan luettuna

3 — Ks. nykyinen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta.

4 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohta on nykyisin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta.

5 — Nykyinen arvonlisäverodirektiivin 24 artikla.

6 — Nykyinen arvonlisäverodirektiivin 28 artikla.

7 — Säännöksen asiasisältö on nykyisin arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklassa.

tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen. Tässä säännöksessä tarkoitettuina telepalveluina pidetään myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoamista.[8]

_ _”

8. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin VII osastossa, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, olevan 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa[9] säädetään seuraavaa:

”1.

a) ’verotettavalla tapahtumalla’ [tarkoitetaan] tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) ’verosaatavan syntymisellä’ [tarkoitetaan] veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. – –

Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

_ _”

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:[10]

”1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta b ja c alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

   Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, jäsenvaltiot voivat säätää vahvistamiensa edellytysten mukaisesti, että veronmaksuvelvollinen on verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelujen suorituksen vastaanottaja;

b) verovelvolliset, joille toimitetaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja palveluja tai henkilöt, jotka on maassa rekisteröity arvonlisäverovelvollisina ja joille toimitetaan 28 b artiklan C, D, E ja F kohdassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan;[11]

   _ _”

8 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kymmenennessä luetelmakohdassa oleva säännös otettiin käyttöön direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta telepalveluihin sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän osalta 17.6.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/59/EY (EYVL L 162, s. 63). Ks. nykyinen arvonlisäverodirektiivin 396 a–396 k artikla.

9 — Ks. nykyinen arvonlisäverodirektiivin 62, 63 ja 65 artikla.

10 — Ks. nykyinen X osaston 1 luvun 1 jakso, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset” ja joka käsittää 193–205 artiklan.

11 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 alakohdan b alakohtaa [28 g] muutettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittelyn osalta 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44).

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Lebara, joka on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö, ylläpitää vuokrattua puhelinvaihdetta Yhdistyneen kuningaskunnan alueella televiestintäpalvelujen tarjoamista varten. Kyseinen vaihde puolestaan on yhdistetty kansainväliseen puhelinverkkoon. Lebaran liiketoimintamalliin kuuluu eri puolilla unionia olevien loppukäyttäjien soittamien puheluiden ohjaaminen sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan vaihteeseen ja sen kautta kansainväliseen puhelinverkkoon. Tämän jälkeen puhelut siirtyvät eteenpäin asiakkaiden haluamiin kohteisiin unionin ulkopuolella.

11. Lebara pystyy harjoittamaan tätä liiketoimintaa kolmenlaisten sopimusjärjestelyjen nojalla. Ensinnäkin Lebara on tehnyt sopimuksen yhden tai useamman kansainvälisen puhelinliikenteen tarjoajan kanssa. Toiseksi Lebara on tehnyt useiden jäsenvaltioiden paikallisten operaattoreiden kanssa sopimuksia, jotka velvoittavat paikalliset operaattorit ohjaamaan loppukäyttäjien paikallispuhelut Lebaran puhelinvaihteisiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

12. Kolmanneksi Lebara on tehnyt sopimuksia useisiin jäsenvaltioihin – Yhdistynyttä kuningaskuntaa lukuun ottamatta – sijoittautuneiden jakelijoiden [12] kanssa. Nämä liiketoimet ovat ennakkoratkaisupyynnön kohteena.

13. Sopimusten mukaan Lebara myy puhelinkortteja jakelijoille korttien nimellisarvoa alempaan hintaan. Lebaran ja sen jakelijoiden tekemien sopimusten keskeinen sisältö on se, että jakelijoiden on mainostettava ja myytävä puhelinkortteja sijoittautumisjäsenvaltiossaan, jotta loppukäyttäjät voisivat soittaa Lebaran tarjoamia halpoja kansainvälisiä puheluita.

14. Sopimuksissa on myös määräyksiä puhelujen kestosta, kohdemaista, joihin puheluja voidaan soittaa, veloitettavista tariffeista, puhelinkorttien tuotemerkeistä (niissä on yleensä jakelijan tunnusmerkki, ja Lebara avustaa korttien suunnittelussa ja markkinointiaineiston laatimisessa) ja asiakaspalvelusta. Lebaran mukaan korteissa annetaan asiakastuen puhelinnumero, johon soittamalla loppukäyttäjät saavat yhteyden jakelijaan – tosin joissakin jäsenvaltioissa loppukäyttäjät saavat yhteyden suoraan Lebaraan. Näin ollen jakelija toimii ongelmatapauksissa loppukäyttäjien yhteystahona, vaikka ongelman voikin ratkaista vain Lebara.

15. Lebaran puhelinkortit ovat suunnilleen samanmuotoisia kuin luottokortti. Korttiin on merkitty myös jakelijan jäsenvaltion valuuttana – yleensä euroina – ilmaistu nimellisarvo, joka on suurempi kuin jakelijan Lebaralle korteista maksama hinta, sekä vain kyseistä korttia koskeva sarjanumero ja salainen PIN-koodi.

16. Puhelinkortit aktivoidaan vasta, kun jakelija ottaa yhteyttä Lebaraan, pyytää sitä aktivoimaan kortin ja ilmoittaa Lebaralle kyseisen kortin sarjanumeron. Sen jälkeen Lebara aktivoi kutakin sarjanumeroa vastaavat kortit edellyttäen, että puhelinkortti on maksettu tai että jakelijan tilillä Lebarassa on varoja. [13]

17. Puhelinkortteja voidaan käyttää ainoastaan kansainvälisten puheluiden soittamiseen. Ne antavat kortin haltijalle oikeuden soittaa puheluita puhelinkortissa ilmoitettuun nimellisarvoon saakka.

12 — Lebaran asianajaja selitti istunnossa, etteivät jakelijat tavallisesti tarjoa itse televiestintäpalveluja. Ne ovat televiestintäpalvelujen jälleenmyyjiä, jotka voivat ostaa näitä palveluja jakelutarkoituksessa Lebaran lisäksi muilta palveluntarjoajilta.

13 — Lebaran asianajajan istunnossa antamien tietojen mukaan jakelijat maksavat puhelinkortit ennen niiden aktivointia ja myyvät ne aktivoinnin jälkeen. Ketjun todettiin muodostuvan koko summan maksamisesta sekä sen jälkeen tapahtuvasta aktivoinnista ja myynnistä. Lebara kuitenkin toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että varkausriskin varalta puhelinkortteja ei voida käyttää puheluihin sinä aikana, kun ne lähetetään Lebarasta jakelijalle. Saatuaan puhelinkortit jakelija pyytää Lebaraa aktivoimaan ne. Jakelija on velvollinen maksamaan Lebaralle puhelinkorteista vasta, kun ne aktivoidaan. Jos puhelinkortit myöhemmin varastetaan tai jakelija ei maksa niitä, Lebara pystyy deaktivoimaan ne. Nämä väitteet eivät ole jakelijoiden ja Lebaran välisen maksutapahtuman ajankohdasta täysin yhtäpitäviä. Näyttää kuitenkin siltä, että ongelma ratkaistaan ennakkoratkaisupyynnössä. Sen mukaan ”Lebara aktivoi puhelinkortit, jos Lebarassa olevalla jakelijan tilillä on varoja, tai vaatii muussa tapauksessa maksua jakelijalta ennen korttien aktivoimista”.

18. Loppukäyttäjä voi soittaa halpoja kansainvälisiä puheluita suorittamalla kolme toimintoa. Ensin hän raaputtaa jakelijalta ostamassaan kortissa olevaa raaputuspintaa saadakseen näkyviin PIN-koodin. Toiseksi hän soittaa annettuun paikalliseen numeroon, joka yhdistää hänet automaattisesti Lebaran vaihteeseen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Kyseinen numero on painettu korttiin. Kolmanneksi loppukäyttäjä antaa PIN-koodin. Nämä tiedot riittävät puhelun soittamiseen. Kortin ei tarvitse olla saatavilla, eikä puhelun soittaminen edellytä sen esittämistä. Seuraavaksi loppukäyttäjä voi valita numeron haluamaansa kohteeseen unionin ulkopuolella. Puhelu ohjataan Lebaran puhelinvaihteesta jollekin niistä kansainvälisen puhelinliikenteen tarjoajista, joiden kanssa Lebara on tehnyt sopimuksen.

19. Lebara nosti Yhdistyneen kuningaskunnan First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) kanteen HMRC:n päätöksestä, jossa vaadittiin Lebaraa maksamaan arvonlisäveroa loppukäyttäjille suorittamistaan vastikkeellisista lunastuspalveluista maaliskuun 2005 ajalta. HMRC katsoi, että Lebara teki ensimmäisen verollisen suorituksen myydessään puhelinkortit jakelijoille, ja väitti, että Lebara teki toisen vastikkeellisen suorituksen tarjoamalla televiestintäpalveluja, kun loppukäyttäjät soittivat Lebaran vaihteen kautta ohjattuja kansainvälisiä puheluita.

20. HMRC:n mielestä tämän toisen suorituksen suorituspaikka oli Yhdistynyt kuningaskunta sillä perusteella, että loppukäyttäjät käyttävät puhelinkortteja yksityishenkilöinä eivätkä liiketoiminnan harjoittajina, joten Lebara oli velvollinen tilittämään arvonlisäveroa puhelinkorttien luovuttamisesta loppukäyttäjälle. HMRC oli kuitenkin valmis hyväksymään sen, että puhelinkorttien myynti jakelijoille arvonlisäverovelvollisina yksikköinä käsitti erillisen palvelusuorituksen jakelijoiden sijoittautumisjäsenvaltiossa.

21. Lebara väitti, että jos se olisi velvollinen tilittämään arvonlisäveron puhelinkorttien luovuttamisesta loppukäyttäjille, siitä seuraisi väistämättä unionin oikeuden vastainen kaksinkertainen verotus. Tämä johtui siitä, että arvonlisäveroa oli jo maksettu sekä jakelijoiden suorittamasta puhelinkorttien myynnistä että arvonlisäveroviranomaisille jakelijoiden sijoittautumisjäsenvaltiossa käännetyn verovelvollisuuden nojalla.[14]

22. HMRC kiisti, että arvonlisäveron maksaminen Lebaran loppukäyttäjille tekemistä puhelinkorttien luovutuksista olisi vastoin unionin oikeutta. Se väitti, että HMRC sai periä veroa puhelinkorttien luovutuksista siksi, että arvoseteleiden verokohtelua ei ollut unionissa yhdenmukaistettu. HMRC väitti myös, että Lebaran näkemyksen hyväksyminen aiheuttaisi pikemminkin verottamatta jättämisen kuin kaksinkertaisen verotuksen riskin.

23. Yhdistyneen kuningaskunnan First-tier Tribunal (Tax Chamber) esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa silloin, kun verovelvollinen (elinkeinonharjoittaja A) myy puhelinkortteja, jotka antavat oikeuden vastaanottaa televiestintäpalveluja kyseiseltä henkilöltä, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava niin, että se tarkoittaa, että elinkeinonharjoittaja A tekee arvonlisäverotuksen kannalta kaksi suoritusta: yhden silloin, kun elinkeinonharjoittaja A myy puhelinkortin toiselle verovelvolliselle (elinkeinonharjoittaja B), ja toisen kyseisen kortin lunastushetkellä (toisin sanoen, kun henkilö – ’loppukäyttäjä’ – käyttää sitä puheluiden soittamiseen)?

2) Jos näin on, miten (unionin arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti) arvonlisäveroa on sovellettava toimitusketjuun, jossa elinkeinonharjoittaja A myy puhelinkortin elinkeinonharjoittaja B:lle, joka myy puhelinkortin edelleen jäsenvaltiossa B, ja sen ostaa lopulta loppukäyttäjä jäsenvaltiossa B ja loppukäyttäjä käyttää puhelinkorttia puheluiden soittamiseen?”

14 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 alakohdassa säädetty käännetty verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että jos luovuttaja A ja ostaja B eivät ole sijoittautuneet saman jäsenvaltion alueelle, verovelvollisuus on käännetty siten, että luovutuksen vastaanottajan on maksettava arvonlisäveroa luovuttajan sijasta. Tämä tarkoittaa, että B on velvollinen laskuttamaan liiketoimesta maksettavan arvonlisäveron ja tilittämään sen arvonlisäveroviranomaisille B:n jäsenvaltiossa. Kuten jo todettiin, 21 artiklan 1 alakohta sisältyy nyt arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 luvun 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset” ja joka käsittää 193–205 artiklan.

24. Lebara, Kreikan hallitus, Alankomaiden hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Ne kaikki osallistuivat 13.10.2011 pidettyyn istuntoon.

IV Asian tarkastelu

A *Alustavat huomautukset*

1. Lebaran puhelinkortit unionin arvonlisäverolainsäädännön kannalta

25. On ensinnäkin tärkeää korostaa, että puhelinkortteja voidaan käyttää ainoastaan puheluiden soittamiseen Lebaran järjestelmän kautta. Niillä ei voida esimerkiksi maksaa Lebaran tai kolmansien osapuolten tarjoamia muita tavaroita tai palveluja. Tässä suhteessa puhelinkortit eroavat tilanteesta, jossa etukäteen maksetulla SIM-kortilla olevaa luottoa voidaan käyttää monenlaisiin maksuihin. Lebaran puhelinkortit sitä vastoin muistuttavat niin kutsuttuja yksikäyttöisiä arvoseteleitä. [15]

26. Lebaran puhelinkortit eroavat kuitenkin kaikentyyppisistä arvoseteleistä siinä, ettei niitä tarvitse esittää voidakseen käyttää kyseessä olevaa palvelua. Riittää, että muistaa PIN-koodin ja paikallisen puhelinnumeron, josta puhelut ohjataan Lebaran vaihteisiin. Toisin sanoen puhelinkortti ei ole haltijatodistus, jolla on tietty vasta-arvo, jota voidaan käyttää maksamiseen ja joka on esitettävä fyysisesti ennen kuin sitä voidaan käyttää.

27. On myös epävarmaa, voidaanko puhelinkorttia pitää maksuvälineenä tai digitaalirahana. Puhelinkortin nimellisarvo on ilmoitettu rahasummana, mutta se ei vastaa mitään abstraktia ostovoimaa. Pikemminkin se vastaa kuhunkin kohteeseen soitettujen kansainvälisten puheluiden tarkkaa minuuttimäärää Lebaran etukäteishinnoittelun mukaisesti. Puhelinkortti on voimassa vain rajoitetun ajan. Kyseisen määräajan umpeuduttua sitä ei voida käyttää.

28. Järjestely voidaankin kuvata tarkasti siten, että puhelinkortin aktivointi luo Lebaran järjestelmään väliaikaisen asiakastilin, jossa on luottoa tiettyyn puhelinkortin nimellisarvoa vastaavaan puheaikayksikköjen määrään saakka. Tiliä voi käyttää kuka tahansa tunnistautumalla tiliä vastaavalla PIN-koodilla.

29. Siksi nämä puhelinkortit eivät mielestäni ole maksuvälineitä vaan väline, jonka avulla saa oikeuden käyttää televiestintäpalveluja – asiakas saa tämän oikeuden maksaessaan hinnan joko jakelijalle tai vähittäismyyjälle.

2. Mikä on Lebaran suorittama palvelu?

30. Aluksi on riittävää todeta, että puhelinkortteja ei käytetä tavaroiden ominaisuudessa, vaan ne liittyvät palvelusuorituksiin. Lisäksi tarjotun palvelun määrittely on lähtökohta kaikkien sellaisten arvonlisäveroa koskevien oikeusriitojen ratkaisemiselle, jotka liittyvät palvelusuorituksiin liiketoimintaketjussa. Näin on, koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan ”arvonlisäveroa on kannettava” palvelujen suorituksesta. Verottaminen on siis mahdollista vasta palvelusuorituksen yksilöimisen jälkeen.

31. Käytettävissä olevat tiedot tukevat julkisasiamies Trstenjakin arviota, jonka unionin tuomioistuin hyväksyi asiassa MacDonald Resorts [16] antamassaan tuomiossa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että määriteltäessä merkityksellistä (palvelu)suoritusta, jossa verovelvollinen on osallisena useiden eri liiketoimien yhdistelmässä, on otettava huomioon kaikki ne

15 — Tässä yhteydessä vähäinen tosiseikkojen muutos saattaa johtaa siihen, ettei nyt käsiteltävän asian oikeudellista ratkaisua voida soveltaa vastaavaan tilanteeseen. Näin ollen käsiteltävällä asialla ei välttämättä ole merkitystä monikäyttöisiä arvoseteleitä koskevissa monitahoisemmissa arvonlisävero-ongelmissa tai tilanteissa, joissa tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta maksetaan vastike käyttämällä matkapuhelinliittymän tai kiinteän puhelinliittymän etukäteen maksettua luottoa tai tililuottoa.

16 — Asia C-270/09, MacDonald Resorts, tuomio 16.12.2010 (Kok., s. I-13179, 18 kohta).

olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi toteutetaan, eli todellakin kaikki liiketoimet.[17] Kuten unionin tuomioistuin on hiljattain todennut, ”taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys”.[18] Näin ollen asian kannalta merkityksellisen suorituksen määrittelemiseksi on välttämätöntä ottaa huomioon muitakin tekijöitä kuin pelkkä puhelinkorttien myynti.

32. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka jokainen palvelusuoritus on tavallisesti katsottava erilliseksi ja itsenäiseksi, ei sellaisia palvelusuorituksia, jotka taloudelliselta kannalta katsottuna muodostavat yhden ainoan palvelun, pitäisi keinotekoisesti jakaa. Keinotekoisen jakamisen välttämiseksi on otettava huomioon kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät. ”Lopullinen tarkoitus”, jossa loppukäyttäjät maksavat puhelinkortista, on ratkaiseva.[19] Lisäksi unionin tuomioistuin on äskettäin soveltanut näitä periaatteita televiestintäpalvelujen suorittamisen yhteydessä. Asiassa Everything Everywhere[20] annetussa tuomiossa se totesi, että arvonlisäveron kantamista varten tietyt lisämaksut, jotka matkapuhelinpalveluiden tarjoaja perii asiakkailtaan, eivät olleet vastike palvelujen suorituksesta, joka olisi erillinen ja itsenäinen televiestintäpalvelujen pääasiallisesta suorituksesta.

33. Kuten Kreikan hallitus korostaa, kyseessä on yksi ainoa suoritus, jossa yhden tai useamman tekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas yhden tai useamman tekijän on katsottava olevan liitännäinen suoritus, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia tarjotusta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.[21]

34. Tässä kuvattu lähestymistapa 2 artiklassa tarkoitetun merkityksellisen suorituksen[22] määrittämiseen siinä tapauksessa, että palvelun suoritus käsittää useita liiketoimia, vahvistettiin jonkin aikaa sitten asiassa Faaborg-Gelting Linien annetussa tuomiossa.[23] Siinä todettiin, että aterioiden tarjoamisesta autolautoilla satamien välillä koostuvat liiketoimet eivät olleet tavaroiden luovutuksia vaan palvelujen suorituksia kuudennen arvonlisäverodirektiivin kannalta, koska ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat erilaisista osatekijöistä ja toiminnoista, joista ruuan toimittaminen on vain yksi tekijä ja joista suurin merkitys on palveluilla.[24]

35. Kun otetaan huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja liiketoimet sekä loppukäyttäjän lopullinen tarkoitus hänen ostaessaan puhelinkortin, asian kannalta merkityksellinen palvelu on oikeus soittaa halvempia kansainvälisiä puheluita kuin ne, joita voi soittaa paikallisen puhelinkeskuksen kautta kortin ostojäsenvaltiossa tai muualla. Kuten Alankomaiden hallitus huomautti, puhelinkortin hankkiminen ei sellaisenaan ole loppukäyttäjän tarkoitus.[25] Kuluttajia kiinnostavat halvat kansainväliset puhelut, joita kortin avulla voi soittaa.

17 — Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldvin, tuomio 22.10.1998 (Kok., s. I-6229, 23 ja 24 kohta); asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok., s. I-973, 26–32 kohta); asia C-37/08, RCI Europe, tuomio 3.9.2009 (Kok., s. I-7533, 23–25 kohta); asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok., s. I-9433, 17–26 kohta) ja edellä alaviitteessä 16 mainittu asia MacDonald Resorts, tuomion 18 kohta.

18 — Yhdistetyt asiat C-53/09 ja C-55/09, Loyalty Management UK ja Baxi Group, tuomio 7.10.2010 (Kok., s. I-9187, 39 kohta).

19 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 16 mainittu asia MacDonald Resorts, tuomion 22 kohta.

20 — Asia C-276/09, Everything Everywhere, tuomio 2.12.2010 (Kok., s. I-12359).

21 — Edellä alaviitteessä 17 mainitut yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 24 kohta ja asia CPP, tuomion 30 kohta.

22 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia MacDonald Resorts, tuomion 24 ja 32 kohta, jossa todettiin, että liiketoimet points rights -oikeuksien hankkimiseksi lomakylien aikaosuuksien vaihto-ohjelmiin olivat ennakkotoimia, jotta voitiin käyttää todellista palvelua, johon kuului oikeus oleskella väliaikaisesti kiinteistössä tai käyttää hotellia taikka muita palveluja; edellä alaviitteessä 17 mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 24 ja 25 kohdassa todettiin, että kolmansilta hankitut palvelut, jotka eivät olleet tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa, olivat puhtaasti liitännäisiä; ks. myös edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 17–26 kohta, jossa todettiin, että asiakkaan tarpeisiin mukautetun tarkoituksenmukaisen ohjelmiston toimittaminen ohjelman myynnin jälkeen oli kahden sijasta yksi palvelusuoritus.

23 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok., s. I-2395).

24 — Edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 14 kohta.

25 — Edellä alaviitteessä 16 mainittu asia MacDonald Resorts, tuomion 24 kohta.

36. Puhelut mahdollistetaan antamalla kortissa olevassa tekstissä paikallinen puhelinnumero, joka automaattisesti ohjaa loppukäyttäjän paikallispuhelun Lebaran vaihteeseen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja ilmoittamalla salainen PIN-koodi. Rajoitetun asiakaspalvelun tarjoamisen lisäksi kortilla ei asiakkaan näkökulmasta ole muuta käyttötarkoitusta. Kuten olen todennut, loppukäyttäjällä ei tarvitse olla puhelinkorttia hallussaan puheluiden soittamiseksi, jos hän muistaa kortissa olevat tiedot.

37. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan tulkintaa koskevan vakiintuneen lähestymistavan perusteella Lebara antaa näin ollen loppukäyttäjälle oikeuden käyttää televiestintäpalveluja. Loppukäyttäjien ja Lebaran välillä on suora yhteys loppukäyttäjän jakelijoille tai näiden vähittäismyyjille maksaman vastikkeen ja sen Lebaralle siirtämisen kautta. Suora yhteys ilmenee myös siitä, että loppukäyttäjän on valittava PIN-koodi, joka vastaanotetaan Lebaran vaihteessa ja joka on todiste kortin ostamisesta.

B *Oikeussuhteiden tulkinta unionin arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta*

1. Ennakkoratkaisukysymykset ja menettely niihin vastaamiseksi

38. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt kaksi kysymystä. Ensimmäinen niistä on melko tarkka, toinen puolestaan yleisluonteisempi. Mielestäni ensimmäinen kysymys kuitenkin perustuu tiettyihin implisiittisiin oletuksiin, jotka koskevat sekä tosiseikkoja että oikeudellisia seikkoja. Ensimmäiseen kysymykseen ei myöskään ole järkevää vastata analysoimatta kattavasti Lebaran, sen jakelijoiden (ja niiden mahdollisten jälleenmyyjien) ja loppukäyttäjien välisiä suhteita unionin arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta. Analyysissä on välttämätöntä käsitellä ydinkysymyksiä suorituksen luonteesta, verotettavasta tapahtumasta, veron perusteesta ja suorituspaikasta. Niitä tarkastellaan seuraavissa kohdissa, joissa käsitellään ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden tahojen kirjallisissa huomautuksissa esittämää neljää ratkaisuvaihtoehtoa.

2. Vaihtoehto 1: Kaksi peräkkäistä palvelusuoritusta

a) Yhteenveto Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemyksestä

39. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaan elinkeinonharjoittaja tekee kaksi suoritusta, kun se laskee liikkeeseen puhelinkortteja: yhden myydessään aluksi puhelinkortin ja toisen kortin lunastushetkellä. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan unionin lainsäädännön yhdenmukaistamisen nykyisessä vaiheessa jäsenvaltioilla on mahdollisuus valita, kumpi näistä kahdesta suorituksesta on arvonlisäveron alainen. Siltä osin kuin tämä saattaa johtaa verottamatta jättämiseen tai kaksinkertaiseen verotukseen, tämä on seurausta alan puutteellisesta yhdenmukaistamisesta, mikä voidaan korjata ainoastaan arvosetelien verokohtelua Euroopan unionissa koskevalla lainsäädännöllä.

40. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää myös, että tämän analyysin perusteella suorituspaikka on Yhdistynyt kuningaskunta. Näin on, koska oletetaan, että loppukäyttäjät eivät ole verovelvollisia. Näin ollen suorituspaikka määräytyy kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan eikä 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisesti. Lisäksi verotettava tapahtuma syntyy lunastushetkellä loppukäyttäjän soittaessa puheluita.

41. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ehdotuksessa todetaan lopuksi, että vastike, joka suoritetaan oikeudesta soittaa halpoja puheluita, muodostuu hinnasta, jonka jakelijat maksavat Lebaralle puhelinkorteista. Veron perustetta on kuitenkin mukautettava, jos puheluita soitetaan kortin oikeuttamaa määrää vähemmän. Puhelinkortin nimellisarvosta käyttämättä jäävää osaa ei oteta huomioon veron perusteen määrittelyssä. Jos jakelija esimerkiksi ostaa nimellisarvoltaan 15 euron puhelinkortin 10 eurolla, veron peruste on 5 euroa eikä 10 euroa, jos kortista käytettäisiin vain puolet.

b) Asian arviointi

42. Päätelmäni, että asian kannalta merkityksellinen palvelu on oikeus soittaa halpoja puheluita ja että Lebara suorittaa sen loppukäyttäjille, ei lähtökohtaisesti tarkoita, että hyväksyn Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ehdottaman mallin. Erityisesti totean, ettei se tarkoita, että hyväksyn väitteen, jonka mukaan Lebara tekee samaa vastiketta vastaan kaksi suoritusta, yhden puhelinkorttien jakelijoille ja toisen loppukäyttäjille.

43. Unionin arvonlisäverosääntelyssä ei ensinnäkään tunneta saman palvelun kaksinkertaisen suorittamisen käsitettä. Sen hyväksyminen loukkaisi kiistatta unionin arvonlisäverolainsäädännön perusperiaatteita ja aiheuttaisi oikeusvarmuuteen sekä kaksinkertaiseen verotukseen ja verottamatta jättämiseen liittyviä ongelmia. [26]

44. Vaikka merkityksellistä ei olekaan puhelinkortin vaan Lebaran televiestintäpalvelujen saamisoikeuden luovutus, tämä ratkaisu ei oikeuta Yhdistynyttä kuningaskuntaa tukeutumaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaan ja kantamaan arvonlisäveroa kaikista Lebaran ja sen jakelijoiden välisistä liiketoimista. Ei voida olettaa, että kaikki loppukäyttäjät ovat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja muita kuin verovelvollisia henkilöitä, koska on perusteltua olettaa, että verovelvolliset, joilla on yhteyksiä tiettyihin kolmansiin maihin, saattavat haluta käyttää Lebaran palveluja. Tässä tilanteessa suorituspaikka siirtyisi 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan nojalla asiakkaan jäsenvaltioon. Muut puhelinkorttien lunastajat ovat kuitenkin yksityisiä kuluttajia, joten Lebaran tällaisille loppukäyttäjille suorittamien palvelujen arvonlisäverokohtelu kuuluu joka tapauksessa 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

45. Lebara ei pysty tunnistamaan kaikkia loppukäyttäjiään – tai kenties ketään heistä –, koska he ovat jakelijoiden tai näiden vähittäismyyjien asiakkaita. Mielestäni jäsenvaltion ei pidä voida perustaa verotusvaltaansa olettamille, joita ei voida kumota tai näyttää toteen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitteen, jonka mukaan kaikki Lebaran palveluiden loppukäyttäjät ovat muita kuin verovelvollisia henkilöitä, hyväksyminen johtaisi lisäksi siihen, että tämä olettama jäisi tuomioistuinvalvonnan ulkopuolelle. [27]

3. Vaihtoehto 2: Kaksi rinnakkaista palvelusuoritusta

a) Yhteenveto Alankomaiden hallituksen väitteistä

46. Alankomaiden hallitus esittää myös analyysin, jonka mukaan kyseessä olevaan liiketoimintamalliin kuuluu kaksi palvelusuoritusta, joista kuitenkin vain toisen tekee Lebara. Tämän näkemyksen mukaan Lebaran loppukäyttäjille tarjoamat televiestintäpalvelut ovat yksi ainoa suoritus, jonka liitännäissuorituksia jakelijoiden Lebaralle suorittamat jakelupalvelut ovat.

47. Alankomaiden hallituksen näkemyksen mukaan pääasian kaltaisissa olosuhteissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava niin, että se tarkoittaa, että televiestintäpalvelujen tarjoaja (elinkeinonharjoittaja A) tekee yhden suorituksen, nimittäin tarjoaa televiestintäpalveluja loppukäyttäjille. Se, että palveluntarjoaja (elinkeinonharjoittaja A) luovuttaa

26 — Jos jakelijan jäsenvaltio katsoisi verotettavaksi tapahtumaksi puhelujen soittamisen ja palvelun suorittajan jäsenvaltio puhelinkorttien luovuttamisen loppukäyttäjille, kumpikaan niistä ei kantaisi arvonlisäveroa nyt käsiteltävässä tosiasiallisessa tilanteessa. Se olisi myös vastoin ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädettyä arvonlisäverolainsäädännön perusperiaatetta, jonka mukaan arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva vero, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin.

27 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa MacDonald Resorts unionin tuomioistuin hylkäsi ratkaisun, joka olisi kyseisessä asiassa oikeuttanut verovelvollisen arvioimaan itse käytettävissä olevan asuntokannan arvonlisäveron laskemiseksi. Unionin tuomioistuin on yleisemmin katsonut, että jäsenvaltioiden tuomioistuinten on valvontaa harjoittaessaan voitava ”tosiasiassa soveltaa asiassa merkityksellisiä yhteisön oikeuden periaatteita ja sääntöjä”. Ks. asia C-120/97, Upjohn, tuomio 21.1.1999 (Kok., s. I-223, 36 kohta). Ks. viimeksi 8.3.2011 annettu lausunto 1/09 (Kok., s. I-1137), jonka 85 kohdassa unionin tuomioistuin huomautti, että ”kansallisille tuomioistuimille ja unionin tuomioistuimelle annetut tehtävät ovat olennaisia perussopimuksilla luodun oikeuden luonteen säilyttämisessä”.

puhelinkortin jakelijalle (elinkeinonharjoittaja B), ei televiestintäpalveluista riippumattomana ja erillisenä ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu suoritus tai luovutus. Jakelija (elinkeinonharjoittaja B) kuitenkin suorittaa jakelupalveluja palveluntarjoajan (elinkeinonharjoittaja A) hyväksi.

48. Alankomaiden hallituksen päätelmän mukaan palveluntarjoaja (elinkeinonharjoittaja A) on velvollinen maksamaan sijoittautumisjäsenvaltiossaan arvonlisäveroa televiestintäpalvelujen suorittamisesta loppukäyttäjille, joiden oletetaan olevan muita kuin verovelvollisia henkilöitä. Arvonlisävero kannetaan silloin, kun jakelija maksaa ennakkomaksuna puhelinkortin nimellisarvoa vastaavan summan palveluntarjoajalle.

49. Näin ollen Alankomaiden hallituksen näkemys veron perusteesta on erilainen kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksella, ja sen mielestä veron peruste on myös korkeampi. Alankomaiden hallituksen ehdottaman mallin mukaan Lebaran tarjoamaan palveluun liittyvä veron peruste on puhelinkortin nimellisarvo riippumatta siitä, myykö jakelija tai vähittäismyyjä puhelinkortit nimellisarvoa alhaisempaan vai korkeampaan hintaan. Alankomaiden hallituksen mielestä verotettava tapahtuma ei myöskään ole puheoikeuden käyttäminen (kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ehdottaa) vaan se, että Lebara myy puhelinkortit jakelijoilleen. Samalla jakelijoiden Lebaralle suorittaman liitännäispalvelun veron peruste on puhelinkorttien nimellisarvon ja jakelijan Lebaralle oston yhteydessä maksaman hinnan välinen erotus. Toisin sanoen jakelijan katsotaan veloittaneen kyseisen erotuksen vastikkeena Lebaralle tarjoamastaan palvelusta.

b) Asian arviointi

50. Tähän ratkaisuun liittyy useita ongelmia jo mainitsemani sen vaikeuden lisäksi, joka koskee (perusteetonta) olettamaa, että kaikki Lebaran korttien loppukäyttäjät ovat muita kuin verovelvollisia henkilöitä. Vaikka olenkin samaa mieltä siitä, ettei se, että Lebara toimittaa puhelinkortit jakelijalle, ole verrattavissa itsenäiseen palvelusuoritukseen ja että korttien luovutus on sellaisenaan merkityksetön toimi arvonlisäverotuksen kannalta, toisin kuin Alankomaiden hallitus on istunnossa väittänyt, en voi hyväksyä sitä, ettei jakelijan tai sen vähittäismyyjän osallistuminen viimeiseen liiketoimeen loppukäyttäjien kanssa merkitse edellisten jälkimmäiselle suorittamaa palvelua.

51. Mikä tärkeintä, Alankomaiden hallituksen ehdottamassa mallissa ei oteta huomioon sitä, että unionin arvonlisäverolainsäädännössä sovelletaan erilaisia sääntöjä sen mukaan, suorittaako välittäjä palveluja omissa nimissään vai päämiehensä nimissä.[28] Näitä sääntöjä ei voida jättää huomiotta sen ratkaisemisessa, millä tavalla Lebara on arvonlisäverovelvollinen nyt käsiteltävässä asiassa.

52. Jos siis esimerkiksi A myy jotakin C:lle B:n toimiessa omissa nimissään välittäjänä, joka suorittaa liiketoimen C:n kanssa, B ei tarjoa erillistä jakelupalvelua A:lle. B pikemminkin vain muodostaa yhden vaiheen toimitusketjussa.

53. Jos A:n ja C:n välillä kuitenkin suoritetaan liiketoimi ja A käyttää B:tä jakelupalveluiden tarjoajana, joka suorittaa liiketoimen A:n nimissä ja lukuun, B tekee A:lle erillisen palvelusuorituksen. A:n ja B:n välinen liiketoimi merkitsee arvonlisäverolainsäädännössä panosta A:n C:lle tekemään suoritukseen.

54. Jotta A voisi vähentää B:n suorittamasta jakelupalvelusta maksetun arvonlisäveron, B:n olisi kuitenkin laskutettava A:lta provisionsa erikseen. Alankomaiden hallituksen ehdottaman mallin johdonmukaisena seurauksena jakelijoiden provision erillinen laskutus kuitenkin poistuisi – erillinen laskutus on arvonlisäveron asianmukaisen perimisen kannalta välttämätöntä, koska provisio koostuu jakelijan puhelinkorteista saamien ja maksamien vastikkeiden välisestä erotuksesta.[29]

28 — Ks. kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohta ja 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan seitsemäs luetelmakohta.

29 — Ks. kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohta, jonka mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta ”edellä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa”. Ks. nykyinen arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta.

55. Alankomaiden hallituksen mallin vieläkin vakavampi ongelma on se, että jos puhelinkortit myytäisiin loppukäyttäjälle nimellisarvoa alempaan hintaan, peritty vero olisi liian korkea. Jos taas kortit myytäisiin nimellisarvoa korkeampaan hintaan, osa vastikkeesta jäisi myös kokonaan verottamatta. Sama ongelma koskisi väistämättä jakelupalvelusta kannettua arvonlisäveroa.

4. Vaihtoehto 3: Yksi ainoa toimitusketju

a) Yhteenveto Lebaran ja komission näkemyksistä

56. Komission ehdottama malli, joka on olennaisilta osin sama kuin Lebaran, on järkevä, mutta siinäkin on omat puutteensa. Komission ja Lebaran käsityksistä voidaan esittää seuraava yhteenveto.

57. Kun verovelvollinen (elinkeinonharjoittaja A) myy toiselle verovelvolliselle (elinkeinonharjoittaja B), jonka toimipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, puhelinkortteja, jotka antavat oikeuden vastaanottaa televiestintäpalveluja, ja elinkeinonharjoittaja B myy myöhemmin puhelinkortin kulutukseen loppukäyttäjälle, elinkeinonharjoittaja A tekee yhden ainoan verollisen palvelusuorituksen sillä hetkellä, kun se myy kortit elinkeinonharjoittaja B:lle. Se, että loppukäyttäjä myöhemmin ostaa ja käyttää kortin, ei merkitse elinkeinonharjoittaja A:n vaan elinkeinonharjoittaja B:n verollista luovutusta loppukäyttäjälle.

58. Tässä vaihtoehdossa elinkeinonharjoittaja B on käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron elinkeinonharjoittaja A:lle maksamastaan vastikkeesta. Elinkeinonharjoittaja B on velvollinen maksamaan myös loppukäyttäjältä saamastaan vastikkeesta kannetun arvonlisäveron. Arvonlisävero kannetaan molemmista suorituksista elinkeinonharjoittaja B:n yrityksen sijaintijäsenvaltiossa. Elinkeinonharjoittaja B:llä on kuitenkin oikeus vähentää sen ja elinkeinonharjoittaja A:n välisistä liiketoimista maksamansa arvonlisävero tilittäessään oman jäsenvaltionsa viranomaisille televiestintäpalvelujen myynnistä loppukäyttäjille maksettavan arvonlisäveron. Toisin sanoen elinkeinonharjoittaja B vähentää tuotantopanoksista maksamaansa veroa.

b) Asian arviointi

59. Tässä mallissa esitetään ajatus toimitusketjusta, joka ulottuu tuottajasta kuluttajaan eri markkinavaiheiden kautta. Arvonlisää verotetaan kaikissa markkinavaiheissa, ja mallin tuloksena arvonlisäveroa sovellettaisiin asianmukaisesti verotuspaikan ja kulutukseen sovellettavan verokannan osalta.

60. Ongelmallista on kuitenkin edelleen se, ettei puhelinkortilla itsessään ole erillistä tehtävää tavarana tai palveluna. Ei myöskään voida päätellä, että loppukäyttäjät ostavat jakelijoilta oikeuden televiestintäpalveluihin, koska palvelua ei koskaan siirretty kokonaan Lebaralta sen jakelijoille.

61. Lebaran ja jakelijoiden väliset markkinointijärjestelyt osoittavat, että jakelijan tehtävä on edistää puhelinkorttien myyntiä loppukäyttäjille joko suoraan tai vähittäismyyjien kautta. Unionin arvonlisäverolainsäädäntöön kuuluu lisäksi olennaisesti se, että arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva vero.[30] Kuten olen jo selittänyt, Lebaran ja sen jakelijoiden välisen liiketoiminnan koko tarkoituksena on mahdollistaa kuluttaminen loppukäyttäjille eikä jakelijoille. Minkään analyysin perusteella ei voida todeta, että tavanomaisessa tapauksessa halpoja puheluita soittavat jakelijat.

62. On totta, että jakelija voi toimia loppukäyttäjänä ja käyttää puhelinkorttia edellyttäen, että se on maksettu ja aktivoitu, mutta tämä ei ole jakelijoiden ja Lebaran välisen sopimuksen tosiasiallinen taloudellinen tarkoitus. Jos jakelija käyttäisi puhelinkorttia kansainvälisten puhelujen soittamiseen, se olisi verollista omaa käyttöä edellyttäen, että puhelinkorttia käytettäisiin muihin kuin liiketoimintatarkoituksiin. Tätä käsitellään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa.[31]

30 — Ks. viimeksi edellä alaviitteessä 17 mainittu asia RCI Europe, tuomion 39 kohta.

31 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetään, että verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu on rinnastettava vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin. Ks. nykyinen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohta.

63. Myöskään tosiseikat eivät tue näkemystä siitä, että jakelijat suunnittelevat ja markkinoivat omia televiestintäpalveluitaan ja toteuttavat ne sitten antamalla tarvittavien verkon käyttöoikeuspalvelujen tarjoamisen Lebaran tehtäväksi.

64. On selvää, että juuri Lebara luo sopimusverkostonsa avulla televiestintäväylän loppukäyttäjän ja Lebaran vaihteen välille ja siitä kansainvälisten puhelupalvelujen tarjoajien kautta puheluiden vastaanottajille unionin ulkopuolella. Tässä yhteydessä ei voida hyväksyä Lebaran jakelijoiden vertaamista matkaviestintäverkon palveluntarjoajiin, kuten komissio unionin tuomioistuimen istunnossa ehdotti.

65. Kirjallisissa huomautuksissaan Lebara korosti lopuksi sitä, että loppukäyttäjät eivät tiedä eivätkä voi mitenkään saada selville sitä, että heidän jakelijoilta tai vähittäismyyjiltä hankkimansa oikeuden soittaa halpoja kansainvälisiä puheluita antaa Lebara. Lebara korosti myös, ettei loppukäyttäjän ja Lebaran välillä ole suoria sopimusvelvoitteita.

66. Loppukäyttäjän osalta tuotemerkin vaihtaminen uuteen siten, että suorittaja salataan, ei millään tavoin muuta loppukäyttäjän lopullista tarkoitusta – toisin sanoen halpojen kansainvälisten puheluiden soittamista – hänen ostaessaan puhelinkortteja. Lebaran osalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa ei edellytetä sopimussuhteiden olemassaoloa loppukäyttäjän ja suorittajan välillä, vaan pikemminkin vastikkeen kulkua loppukäyttäjän ja suorittajan välillä. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Town & County Factors [32] antamassaan tuomiossa, sellainen näkökanta, että oikeussuhteen olemassaolo riippuu palvelun suorittajalle kuuluvien velvollisuuksien täytäntöönpanokelpoisuudesta, vaarantaisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin tehokkaan vaikutuksen. [33] Vastike kulkee loppukäyttäjiltä Lebaralle vähittäismyyjien ja jakelijoiden kautta. Lisäksi loppukäyttäjien ja Lebaran välillä on suora yhteys, koska PIN-koodin ansiosta loppukäyttäjä saa yhteyden suoraan Lebaran vaihteisiin.

67. Lyhyesti sanoen se, että unionin tuomioistuin hyväksyisi komission ja Lebaran ehdottaman mallin, edellyttäisi vähintäänkin Lebaran ja sen jakelijoiden välisen oikeussuhteen joustavaa tulkintaa, mitä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntökään ei tue. Lebara ei minkään analyysin perusteella tarjoa samaa palvelua jakelijoilleen kuin nämä tarjoavat loppukäyttäjille.

5. Vaihtoehto 4: Verovelvollisen omissa nimissään mutta toisen lukuun suorittamat palvelut

a) Tiivistelmä komission toissijaisesta väitteestä

68. Komissio väittää lisäksi toissijaisesti, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdan mukaan verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava henkilökohtaisesti vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut. Näin ollen Lebaran jakelijoiden (jotka selvästi toimivat omissa nimissään) on komission mukaan katsottava saaneen palvelut Lebaralta ensimmäisen verotettavan liiketoimen yhteydessä ja sitten suorittaneen ne loppukäyttäjille uuden liiketoimen yhteydessä.

b) Asian arviointi

69. Unionin tuomioistuin on äskettäin katsonut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdassa luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta. Fiktion mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suorittamiseen ja toimii komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle. Tästä seuraa, että arvonlisäverotuksessa roolit palvelujen suorittajana ja niiden maksajana ovat komissionantajan ja -saajan välisessä oikeussuhteessa fiktiivisesti kääntyneet. [34]

32 — Asia C-498/99, Town & County Factors, tuomio 17.9.2002 (Kok., s. I-7173).

33 — Edellä alaviitteessä 32 mainittu asia Town and County Factors, tuomion 21 kohta.

34 — Asia C-464/10, Henfling ym., tuomio 14.7.2011 (Kok., s. I-6219, 35 kohta).

70. Mielestäni kyseinen fiktio on tämän asian ratkaisemisessa avainasemassa. Arvonlisäverotuksessa jakelijoita olisi pidettävä komissionsaajina, jotka toimivat omissa nimissään mutta komissionantajan eli Lebaran lukuun. Komissio väittää perustellusti, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohta johtaa siihen, että arvonlisäveroa kannetaan samalla tavoin kuin mallissa, jossa samassa toimitusketjussa on kaksi suoritusta. Lisään, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohtaa soveltamalla tähän tulokseen päästään vääristämättä Lebaran suorittaman palvelun todellista luonnetta ja sitä, kuka palvelun vastaanottaa.

71. Jakelijat eivät tosiasiassa ole televiestintäpalvelujen saamisoikeuden vastaanottajia, mutta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohta on verrattavissa unionin lainsäätäjän antamaan valtuutukseen tämänkaltaisen fiktion soveltamiseksi silloin, kun jakelija toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun. Sen tuloksena vero myös kannetaan oikeassa jäsenvaltiossa ja oikean verokannan mukaan – nyt käsiteltävässä asiassa siinä jäsenvaltiossa, jossa jakelijan toimipaikka sijaitsee, ja veron peruste on summa, jonka jakelijat maksavat Lebaralle, kun taas verotettava tapahtuma syntyy, kun puhelinkortit aktivoidaan. Lisäksi 6 artiklan 4 kohta mahdollistaa sen, että palvelun suoritukseen osallistuvalta verovelvolliselta lähtevät ja hänelle tulevat laskut laaditaan asianmukaisesti.[35]

72. Lebara on kuitenkin korostanut, että jakelijat eivät toimi sen edustajina ja että kansallinen tuomioistuin oli jo todennut jakelijoiden toimivan omissa nimissään. Tämä viittaa toisin sanoen siihen, että Lebaran ja sen jakelijoiden välinen sopimus ei ole merkki suhteesta, jossa jakelijat toimivat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdan mukaisesti Lebaran edustajina, jotka eivät ilmoita päämiestään, tai komissionsaajina.

73. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisuasia edellyttää kuitenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdan tulkintaa unionin oikeuden perusteella, ei edustusta koskevan kansallisen lainsäädännön eikä muiden kansallisten yksityisoikeudellisten seikkojen tai kansallisen verolainsäädännön perusteella. Lisäksi 6 artiklan 4 kohdalla saattaa vero-oikeudellisena säännöksenä olla sellainen merkitys, joka ei välttämättä ole sama kuin kansallisiin yksityisoikeudellisiin seikkoihin perustuvilla rinnakkaisilla käsitteillä. Mielestäni kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohta ei rajoitu suhteisiin, jotka kyseisen jäsenvaltion – tässä tapauksessa siis Yhdistyneen kuningaskunnan – lainsäädännön mukaan ovat edustussuhteita, joissa päämies joko voidaan ilmoittaa tai jättää ilmoittamatta. Direktiivin 6 artiklan 4 kohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät, kun kolme kriteeriä täyttyy (osallistuminen palvelun suoritukseen kauppiaan omissa nimissä toisen lukuun).

74. Se, ettei ennakkoratkaisupyynnössä ole esitetty nimenomaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdan merkitykseen liittyvää kysymystä, ei estä unionin tuomioistuinta käsittelemästä kyseistä säännöstä. On vakiintuneesti katsottu, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muodollisesti rajoittanut kysymyksensä koskemaan vain tiettyjä säännöksiä, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä sille kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään.[36] Tämä kanta käy ilmi varsinkin toisen ennakkoratkaisukysymyksen laajuudesta. Lisäksi unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa Henfling ym.,[37] joka koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdan tulkintaa, on myöhemmältä ajalta kuin kaikki päätökset, joita First-tier Tribunal (Tax Chamber) on saattanut tehdä 6 artiklan 4 kohdan merkityksestä.[38]

75. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohtaa koskevasta unionin oikeuden tulkinnasta totean, että mielestäni jakelijoiden on nyt käsiteltävässä asiassa katsottava toimivan Lebaran lukuun seuraavista syistä. Puhelinkorttien toimittaminen jakelijoille ei ensinnäkään tarkoita, että taloudellinen riski siirtyisi edes osaksi pois Lebaralta. Näin on, koska näyttää siltä, ettei jakelijoiden tarvitse maksaa

35 — Ks. Terra, B. ja Kajus, J., *European VAT Directives* (2011), 10.2.1.4 kohta.

36 — Asia C-434/09, McCarthy, tuomio 5.5.2011 (Kok., s. I-3375, 24 kohta).

37 — Mainittu edellä alaviitteessä 34.

38 — Unionin tuomioistuimelle tässä asiassa esitetty ennakkoratkaisupyyntö on päivätty 22.10.2010, ja asia Henfling ym. ratkaistiin 14.7.2011.

puhelinkorteista, joita ei ole aktivoitu. Lebaran toimittamien tietojen perusteella päättelen, että jakelijat eivät maksa Lebaralle vastiketta, jos ne eivät onnistu puhelinkortteja markkinoidessaan myymään niitä loppukäyttäjille. Jos kortit jäävät myymättä, jakelijat eivät pyydä niiden aktivointia. Toisin sanoen ne toimivat taloudellisesti Lebaran lukuun.

76. Lisäksi jakelijat osallistuvat televiestintäpalvelujen saamisoikeuden luovuttamiseen Lebaralta loppukäyttäjille. Ne vastaavat omissa nimissään mutta Lebaran lukuun halpojen puheluiden soittomahdollisuuden jakelusta sekä loppukäyttäjien maksaman vastikkeen siirtämisestä Lebaralle. Jakelijat toteuttavat lisäksi tarvittavat toimenpiteet (eli maksun ja sarjanumeron ilmoittamisen Lebaralle) aktivoidakseen väliaikaisen asiakastilin, jota puhelinkortti vastaa.

77. Näin ollen kaikkein järkevin tapa luokitella nyt käsiteltävän asian tosiseikat on todeta, että Lebara suorittaa loppukäyttäjille palveluita, jotka muodostuvat oikeudesta käyttää televiestintäpalveluja, sellaista ennakkomaksua vastaan, joka voidaan ymmärtää väliaikaisen asiakastilin luomiseksi tiettyyn puheaikayksikköjen määrään saakka. Jakelijat osallistuvat näihin palvelujen suorituksiin omissa nimissään mutta Lebaran lukuun. Näin ollen jakelijoiden katsotaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdan mukaisesti sekä vastaanottaneen palvelun Lebaralta että tarjonneen sen loppukäyttäjille. Tämä johtaa edellä 70 ja 71 kohdassa tarkoitetun kaltaiseen arvonlisäverokohteluun.

78. On kuitenkin huomattava, että unionin tuomioistuin jätti asiassa Henfling ym. antamassaan tuomiossa kysymyksen 6 artiklan 4 kohdan edellytysten täyttymisestä käytettävissä olevien tosiseikkojen perusteella kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi. Unionin tuomioistuin tyytyi lähestymistavassaan antamaan senkaltaisia suuntaviivoja, joita olen kehitellyt 6 artiklan 4 kohdan soveltamisen yhteydessä huomioon otettavista tekijöistä.[39] Näin ollen se, täyttävätkö käsiteltävän asian tosiseikat 6 artiklan 4 kohdassa säädetyt vaatimukset, voidaan jättää kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi, kunhan otetaan asianmukaisesti huomioon unionin tuomioistuimen arviot nyt käsiteltävässä asiassa esitetyistä seikoista, vaatimus unionin arvonlisäverolainsäädännön vakiintuneiden periaatteiden yhtenäisyyden säilyttämisestä ja kansalliseen oikeuteen perustuvista käsitteistä poikkeava itsenäinen unionin oikeuden tulkinta 6 artiklan 4 kohdasta.

V Yhteenveto

79. Ehdotan, että neljästä edellä esitetystä vaihtoehdosta unionin tuomioistuin hylkää Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämän mallin, koska se saattaa johtaa joko kaksinkertaiseen verotukseen tai verottamatta jättämiseen. Lisäksi siitä voidaan päätellä, että suorituspaikka ja siten arvonlisäverotusta koskeva toimivalta on ratkaistava sen olettaman perusteella, että kaikki loppukäyttäjät ovat muita kuin verovelvollisia henkilöitä, minkä paikkansapitävyyttä ei voida tuomioistuimissa valvoa.

80. Viimeksi mainittu seikka koskee myös Alankomaiden hallituksen ehdottamaa mallia. Lisäksi kyseinen malli voi johtaa tietyissä tapauksissa liian suureen tai liian pieneen arvonlisäveroon, sillä sekä televiestintäpalvelujen vastaanottamista koskevan oikeuden luovuttamisen että erillisen jakelupalvelun veron peruste perustuu puhelinkorttien nimellisarvoon. Se voi olla pienempi tai suurempi kuin loppukäyttäjien korteista maksama hinta.

81. Lebaran ja komission ehdottama toimitusketjumalli johtaa oikeaan lopputulokseen, mutta Lebaran ja sen jakelijoiden välisen suhteen vääristymisen kustannuksella, koska se edellyttäisi unionin tuomioistuimen toteavan, että Lebara myy oikeuden halpojen puheluiden soittamiseen jakelijoilleen. Tämän sijasta tukeutuminen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 4 kohdassa luotuun oikeudelliseen fiktioon sopisi paremmin yhteen nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle

39 — Mainittu alaviitteessä 34. Ks. erityisesti tuomion 42 ja 43 kohta.

esitetyn liiketoimintamallin todellisen luonteen kanssa. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin on eri mieltä 6 artiklan 4 kohtaa koskevista päätelmistäni, ehdotan sitä toissijaisesti hyväksymään komission ja Lebaran ehdotuksen, jonka mukaan se, että Lebara myy puhelinkortteja jakelijoilleen, on yksi ainoa suoritus, ja se, että jakelijat myyvät niitä edelleen, on erillinen suoritus.

VI Ratkaisuehdotus

82. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että First-tier Tribunalin (Tax Chamber) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

Kun verovelvollinen (elinkeinonharjoittaja A) myy toiselle verovelvolliselle (elinkeinonharjoittaja B) puhelinkortteja, joiden sisältämien tietojen avulla ostaja (loppukäyttäjä C) voi käyttää ja vastaanottaa televiestintäpalveluja A:lta kortissa ilmoitettuun määrään saakka (edellyttäen, että A on saanut B:ltä heidän keskenään sopimansa vastikkeen), elinkeinonharjoittaja A suorittaa loppukäyttäjä C:lle palvelun, joka käsittää oikeuden käyttää televiestintäpalvelua ennakkomaksua vastaan. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 4 kohdan nojalla on kuitenkin niin, että jos elinkeinonharjoittaja B osallistuu omissa nimissään mutta elinkeinonharjoittaja A:n lukuun kyseisen palvelun suorittamiseen loppukäyttäjä C:lle, minkä selvittäminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä, elinkeinonharjoittaja B:n katsotaan arvonlisäverotuksessa vastaanottaneen kyseisen palvelusuorituksen elinkeinonharjoittaja A:lta ja suorittaneen sen loppukäyttäjä C:lle.

83. Jos unionin tuomioistuin päättää olla noudattamatta tätä ehdotusta tai jos kansallinen tuomioistuin ei pysty toteamaan, että jakelijat toimivat Lebaran lukuun, ehdotan toissijaisesti, että First-tier Tribunalin (Tax Chamber) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

Kun verovelvollinen (elinkeinonharjoittaja A) myy toiselle verovelvolliselle (elinkeinonharjoittaja B) puhelinkortteja, jotka antavat oikeuden vastaanottaa televiestintäpalveluja elinkeinonharjoittaja A:lta, ja elinkeinonharjoittaja B myy myöhemmin puhelinkortin loppukäyttäjä C:lle, joka soittaa puhelinkortin avulla kansainvälisiä puheluita, elinkeinonharjoittaja A tekee yhden ainoan verollisen televiestintäpalvelujen suorituksen elinkeinonharjoittaja B:lle tapahtuvan myynnin hetkellä. Se, että loppukäyttäjä myöhemmin ostaa kortin ja käyttää sitä, ei merkitse elinkeinonharjoittaja A:n tekemää verollista lisäsuoritusta.