Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

3 päivänä toukokuuta 2012 *

Verotus — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 2 artikla — Vastikkeellinen palvelujen suoritus — Televiestintäpalvelut — Prepaid-puhelinkortit, jotka sisältävät kansainvälisten puhelujen soittamiseen tarvittavia tietoja — Puhelinkorttien markkinoille saattaminen jakelijoiden kautta

Asiassa C-520/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 22.10.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.11.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lebara Ltd

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.10.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Lebara Ltd, edustajinaan P. Lasok, QC, ja barrister M. Angiolini solicitor S. Macherlan valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Hathaway ja L. Seeboruth, avustajanaan barrister R. Hill,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou, M. Germani ja I. Pouli,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels, M. de Ree, M. Bulterman ja J. Langer,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja C. Soulay,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

kuultuaan julkisasiamiehen 8.12.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/92/EY (EUVL L 260, s. 8; jäljempänä kuudes direktiivi), 2 artiklan 1 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Lebara Ltd (jäljempänä Lebara) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee viimeksi mainitun tekemää verotuspäätöstä arvonlisäverosta, jonka Lebara on väitetysti velvollinen maksamaan maaliskuussa 2005 suorittamistaan televiestintäpalveluista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa säädetään seuraavaa:

"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 direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

5 Mainitun direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "palvelujen suorituksella" tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

6 Mainitun direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

— aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei,

– –

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

– –"

7 Kuudennen direktiivin 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.

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

– –”

8 Saman direktiivin VII osastossa, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, olevan 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä tarkoitetaan

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

b) ’verosaatavan syntymisellä’ 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.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Lebara on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut televiestintäpalveluja tarjoava yhtiö. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan se myi kyseisten palvelujen käyttämistä varten useisiin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten (jäljempänä jakelijat) välityksellä puhelinkortteja, jotka oli suunnattu kyseisissä jäsenvaltioissa asuville henkilöille, jotka tahtoivat soittaa puheluja kolmansiin maihin edullisella hinnalla.

10 Lebaran myymissä puhelinkorteissa mainittiin muun muassa tuotemerkki, jakelijan sijoittautumisjäsenvaltion valuuttana ilmaistu nimellisarvo, yksi tai useampi puhelun soittamisessa käytettävä paikallinen yhteysnumero sekä salattu PIN-koodi. Puhelun soittamiseksi riitti kyseisten tietojen, erityisesti PIN-koodin, tunteminen.

11 Puhelinkortteja voitiin käyttää vain puhelujen soittamiseen. Niiden voimassaoloaikaa rajoitti yhtäältä korteissa mainittu nimellisarvo ja toisaalta kortin ensimmäisestä käyttöpäivästä alkaen laskettava määräaika. Kyseisen määräajan päättyessä käyttämätön arvo menetettiin.

12 Saadakseen yhteyden kolmannessa maassa asuvaan henkilöön käyttäjä valitsi kortissa mainitun paikallisen yhteysnumeron. Puhelun otti televiestintäverkossaan vastaan paikallinen palveluntarjoaja, jonka kanssa Lebara oli etukäteen tehnyt sopimuksen yhden tai useamman erityisen paikallisnumeron käyttöön antamisesta, ja se yhdistettiin automaattisesti Lebaralle kuuluvaan ja tämän Yhdistyneessä kuningaskunnassa ylläpitämään puhelinvaihteeseen. Tämän jälkeen Lebaran automaattinen järjestelmä kehotti käyttäjää valitsemaan kortissa mainitun PIN-koodin. Järjestelmän tunnistettua PIN-koodin käyttäjä valitsi kansainvälisen numeron, johon hän halusi soittaa. Sitten puhelun ohjasivat määränpäähänsä kansainvälisten televiestintäpalvelujen tarjoajat, joiden kanssa Lebara oli myös tehnyt etukäteen sopimuksia, jotka antoivat sille mahdollisuuden käyttää niiden kansainvälisiä televiestintäverkkoja.

13 Lebara ei myynyt puhelinkortteja kuluttajille suoraan vaan ainoastaan jakelijaverkoston välityksellä.

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että jakelijat ostivat puhelinkortit Lebaralta sovitulla hinnalla, joka oli korttien nimellisarvoa alempi, ja myivät ne sitten omissa nimissään, valitsemallaan nimellä tai jopa Lebaran tuotemerkillä. Joka tapauksessa välittäjät toimivat omissa nimissään ja omaan lukuunsa eivätkä Lebaran asiamiehinä. Joko jakelija itse tai välittäjän asemassa toimivat muut kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet verovelvolliset, kuten tukku- tai vähittäismyyjät, myivät puhelinkortit loppukäyttäjille lähes yksinomaan jakelijan sijaintijäsenvaltiossa. Lebara ei tiennyt eikä valvonut jakelijoiden tai niiden käyttämien välittäjien vaatimia jälleenmyyntihintoja.

15 Lebara aktivoi puhelinkortit jakelijan pyynnöstä sillä edellytyksellä, että tämä oli maksanut ne. Vaikka Lebara ei tiennyt loppukäyttäjän henkilöllisyyttä, se oli ottanut käyttöön järjestelmiä, joiden avulla se saattoi jäljittää jokaisen myydyn kortin käytön ja määrittää muun muassa, oliko kortti voimassa, paljonko arvoa oli jäljellä, mistä numeroista kortin avulla oli soitettu puheluja ja mihin numeroihin sillä oli soitettu. Yhdelläkään jakelijalla tai muulla henkilöllä ei ollut mahdollisuutta käyttää mainittuja järjestelmiä.

16 Lebara ei tilittänyt arvonlisäveroa puhelinkorttien myynnistä jakelijoille sillä perusteella, että liiketoimi oli televiestintäpalvelun suoritus, joka tapahtui jakelijan sijoittautumisjäsenvaltiossa, joten arvonlisävero kuului jakelijan maksettavaksi kyseisessä jäsenvaltiossa käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Lebaran mukaan kortin tosiasiallinen käyttäminen ei merkinnyt sen suorittamaa vastikkeellista palvelua loppukäyttäjälle.

17 Commissioners sen sijaan katsoi, että Lebaran oli suoritettava arvonlisävero Yhdistyneessä kuningaskunnassa sillä perusteella, että mainittu yhtiö suoritti todellisuudessa kaksi palvelua, yhtäältä ”liikkeelle laskemisen”, joka tapahtui silloin, kun puhelinkortti myytiin jakelijalle, ja toisaalta ”lunastamisen”, joka tapahtui silloin, kun loppukäyttäjä todella käytti puhelinkorttia. Commissionersin mukaan jäsenvaltioilla on vapaus verottaa joko ensimmäistä tai toista kyseisistä palveluista. Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotettiin sen mukaan niistä jälkimmäistä. Veron peruste oli Commissionersin mukaan se osa jakelijan Lebaralle maksamasta määrästä, joka vastasi loppukäyttäjän tosiasiallista puhelinkortin käyttöä suhteessa kortin nimellisarvoon.

18 Commissioners teki tällä perusteella verotuspäätöksen Lebaran maaliskuussa 2005 suorittamien televiestintäpalvelujen arvonlisäverosta. Lebara on nostanut mainitusta päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo muun muassa, että kun otetaan huomioon tällaisten puhelinkorttien verokohtelussa tietyissä jäsenvaltioissa sovelletut erilaiset käytännöt, on olemassa vaara puhelinkorttien myynnistä saatujen tulojen verottamatta jäämisestä tai kaksinkertaisesta verottamisesta. Koska pääasian ratkaisu riippuu First-tier Tribunalin (Tax Chamber) mukaan unionin oikeuden tulkinnasta, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa silloin, kun verovelvollinen (elinkeinonharjoittaja A) myy puhelinkortteja, jotka antavat oikeuden vastaanottaa televiestintäpalveluja kyseiseltä henkilöltä, kuudennen direktiivin 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 silloin, kun henkilö – ’loppukäyttäjä’ – käyttää sitä puheluiden soittamiseen)?

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

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee puhelinoperaattoria, joka tarjoaa televiestintäpalveluja siten, että se myy jakelijalle puhelinkortteja, jotka sisältävät kaikki tarpeelliset tiedot kansainvälisten puhelujen soittamiseksi mainitun operaattorin käyttöön antaman infrastruktuurin välityksellä ja jotka jakelija myy edelleen omissa nimissään ja omaan lukuunsa loppukäyttäjille joko suoraan tai tukku- tai vähittäismyyjien kaltaisten toisten verovelvollisten välityksellä. Mainittu tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava siten, että tällainen puhelinoperaattori suorittaa kaksi vastikkeellista palvelua eli yhden jakelijalle silloin, kun se myy puhelinkortin tälle, ja toisen loppukäyttäjälle silloin, kun tämä soittaa puheluita käyttämällä puhelinkortissa mainittuja tietoja.

21 Unionin tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa esiintyy olennaisilta osin kolme erilaista näkemystä tästä. Kahden ensimmäisen mukaan puhelinoperaattori suorittaa yhden ainoan verotettavan televiestintäpalvelun joko jakelijalle silloin, kun operaattori myy tälle puhelinkortin, tai loppukäyttäjälle silloin, kun se mahdollistaa tälle puhelinkortin todellisen käyttämisen puhelujen soittamiseksi. Kolmannen näkemyksen mukaan operaattori suorittaa kaksi erillistä palvelua, ja jäsenvaltiolla on vapaus valita, kummasta se kantaa arvonlisäveron.

22 Ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteista ja keskeisistä säännöistä sekä pääasiassa kyseessä olevan myyntijärjestelmän erityispiirteistä.

23 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on ensimmäisen direktiivin 2 artiklan nojalla soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä (ks. mm. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 21 kohta ja asia C 49/09, komissio v. Puola, tuomio 28.10.2010, Kok., s. I-10619, 44 kohta).

24 Arvonlisävero kuitenkin kannetaan liiketoimesta vasta sen jälkeen, kun hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä on vähennetty. Vähennysmekanismi on sellainen, että verovelvolliset voivat vähentää siitä arvonlisäverosta, joka heidän on maksettava, sen arvonlisäveron

määrän, joka jo sisältyy tavaroiden tai palvelujen ostoihin, ja vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain arvonlisään ja tulee lopulta loppukuluttajan maksettavaksi (ks. em. asia Banca popolare di Cremona, tuomion 22 kohta ja em. asia komissio v. Puola, tuomion 44 kohta).

25 Tästä seuraa, että arvonlisävero kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan ja on täysin neutraali niihin verovelvollisiin nähden, jotka tulevat mukaan lopullista verotusvaihetta edeltävän tuotanto- ja jakeluprosessin kussakin eri vaiheessa, riippumatta siinä toteutuneiden liiketoimien määrästä (ks. vastaavasti asia C-427/98, komissio v. Saksa, tuomio 15.10.2002, Kok., s. I-8315, 29 kohta).

26 Lisäksi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdasta seuraa, että arvonlisäverollisia ovat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset eivätkä näistä vastikkeeksi suoritetut maksut (ks. vastaavasti asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7257, 17 kohta ja asia C-419/02, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1685, 50 kohta). Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään kuitenkin, että jos maksetaan ennakkomaksu, verosaatava voi syntyä, vaikka tavaroita ei ole vielä luovutettu eikä palveluja suoritettu, sillä edellytyksellä, että kaikki verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa (ks. em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 48 kohta).

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellinen” ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta. Suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välinen suora yhteys on näin ollen välttämätön (ks. mm. asia C-37/08, RCI Europe, tuomio 3.9.2009, Kok., s. I-7533, 24 ja 30 kohta; asia C-246/08, komissio v. Suomi, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10605, 44 ja 45 kohta sekä asia C-93/10, GFKL Financial Services, tuomio 27.10.2011, Kok., s. I-10791, 18 ja 19 kohta).

28 Pääasiassa kyseessä olevan myyntijärjestelmän erityispiirteistä on huomautettava, että puhelinkortit ovat kertakäyttöisiä siinä mielessä, että ne mahdollistavat vain kansainvälisten puhelujen soittamisen etukäteen määritettyihin kohdemaihin etukäteen määritetyillä hinnoilla. Niinpä ne antavat oikeuden vain yhteen palvelutyyppiin, jonka luonne ja määrä ovat ennalta määritettyjä ja johon sovelletaan vain yhtä verokantaa.

29 Puhelinkorttien myynnistä huolehtii jakeluketju, jossa puhelinoperaattorin, joka antaa käyttöön kansainvälisten puhelujen soittamiseen tarvittavan infrastruktuurin, ja loppukäyttäjän välillä on vähintään yksi väliportaan toimija eli jakelija. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvän tosiseikkojen esittelyn mukaan mainittu jakelija myy puhelinkortit edelleen omissa nimissään ja omaan lukuunsa.

30 Lisäksi loppukäyttäjän maksama hinta puhelinkortin hankinnasta joko suoraan jakelijalta tai välissä olevalta vähittäismyyjältä ei välttämättä ole sama kuin puhelinkortin nimellisarvo. Ainakaan puhelinoperaattori, joka ei valvo jakelijoiden tai muiden välittäjien perimää hintaa, ei voi tuntea sitä.

31 Koska palvelujen suoritus on verollinen vain, jos se on vastikkeellinen, mikä edellyttää, että suoritettu palvelu ja siitä vastasuorituksena saatava maksu ovat vastavuoroisia, kuten edellä tämän tuomion 27 kohdassa on esitetty, on huomautettava, että puhelinoperaattori saa vain yhden tosiasiallisen maksun televiestintäpalvelujen suorituksestaan.

32 Tässä tilanteessa ei voida katsoa, että puhelinoperaattori suorittaisi kahta kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua eli yhtä jakelijalle ja yhtä loppukäyttäjälle.

33 Mainitun operaattorin vastikkeellisen palvelujen suorituksen ja siten ainoan verollisen liiketoimen vastaanottajan yksilöimiseksi on ratkaistava, kummalla – jakelijalla vai loppukäyttäjällä – on puhelinoperaattorin kanssa oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.

34 Tästä on huomautettava yhtäältä, että puhelinoperaattori antaa jakelijalle puhelinkorttien myynnin yhteydessä kaikki tarpeelliset tiedot kestoltaan tietynmittaisten kansainvälisten puhelujen soittamiseksi käyttöön antamansa infrastruktuurin välityksellä, joten se siirtää näin jakelijalle oikeuden käyttää kyseistä infrastruktuuria puhelujen soittamiseksi. Niinpä puhelinoperaattori suorittaa palvelun jakelijalle.

35 Kyseinen palvelu kuuluu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kymmenennessä luetelmakohdassa tarkoitetun käsitteen ”telepalvelu” piiriin. Käsite määritellään mainitussa säännöksessä laajasti, eli se käsittää paitsi signaalien ja ääniviestien välittämisen itsessään myös palvelut, joiden ”tarkoituksena” on tällainen välittäminen, mukaan luettuna tähän liittyvän välityskapasiteetin käyttöoikeuden siirto.

36 Toisaalta jakelija maksaa vastasuorituksena mainitusta televiestintäpalvelusta puhelinoperaattorille tämän kanssa sovitun hinnan.

37 Maksua ei voida pitää loppukäyttäjän puhelinoperaattorille maksamana maksuna, vaikka jakelijan ja mahdollisesti muiden väliportaan toimijoiden toteuttama puhelinkortin jälleenmyynti johtaa siihen, että lopulta mainittu maksu vyörytetään loppukäyttäjälle.

38 Näin on siksi, että jakelija myy puhelinkortit edelleen omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä käyttää jälleenmyynnissä myös ainakin osittain muita väliportaan toimijoita, kuten tukku- ja vähittäismyyjiä. Lisäksi loppukäyttäjän puhelinkortin hankinnan yhteydessä jakelijalle tai välissä olevalle vähittäismyyjälle maksama määrä ei välttämättä ole sama kuin jakelijan puhelinoperaattorille maksama hinta tai puhelinkortin nimellisarvo, eikä puhelinoperaattori voi tietää maksettua määrää. Puhelinkortin loppukäyttäjää ei myöskään välttämättä tiedetä silloin, kun jakelija suorittaa maksun puhelinoperaattorille, erityisesti jos puhelinkortti on tarkoitettu muun väliportaan toimijan edelleen myytäväksi.

39 Mainittujen seikkojen perusteella ei voida katsoa, että jakelija maksamalla kortista puhelinoperaattorille vain välittäisi loppukäyttäjän puhelinoperaattorille maksaman korvauksen ja loisi näin ollen suoran yhteyden näiden välille.

40 Koska loppukäyttäjällä ei myöskään ole oikeutta saada puhelinoperaattorilta palautusta puhelinkortin voimassaoloaikana mahdollisesti käyttämättä jääneestä arvosta, suoraa yhteyttä loppukäyttäjän ja puhelinoperaattorin välillä ei voida johtaa tällaisesta oikeudesta.

41 Edellä esitetystä seuraa, että tämän tuomion 27 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu vastavuoroisten suoritusten vaihto toteutuu puhelinoperaattorin ja jakelijan välillä silloin, kun operaattori alun perin myy puhelinkortit jakelijalle.

42 Näin voidaan turvata ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ensimmäisen kohdan ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen televiestintäpalvelujen jakeluketjun tapauksessa erityisesti silloin, kun jakelija ei myy puhelinkorttia suoraan loppukäyttäjälle. Sekä puhelinkortin ensimmäinen myynti että sen myöhempi jälleenmyynti ovat verollisia liiketoimia. Ketjun jokaisessa vaiheessa arvonlisävero on täsmälleen suhteutettu maksettuun hintaan ja mahdollistaa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun veron vähentämisen. Erityisesti puhelinkortin viimeisen, loppukäyttäjälle suunnattavan myynnin yhteydessä arvonlisävero on täsmälleen suhteutettu loppukäyttäjän puhelinkortin hankinnasta maksamaan hintaan, vaikka kyseinen hinta ei olisikaan sama kuin puhelinkortin nimellisarvo.

43 Niinpä ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että puhelinoperaattori, joka tarjoaa televiestintäpalveluja siten, että se myy jakelijalle puhelinkortteja, jotka sisältävät kaikki tarpeelliset tiedot kansainvälisten puhelujen soittamiseksi mainitun operaattorin käyttöön antaman infrastruktuurin välityksellä ja jotka jakelija myy edelleen omissa nimissään ja omaan lukuunsa loppukäyttäjille joko suoraan tai tukku- tai vähittäismyyjien

kaltaisten toisten verovelvollisten välityksellä, suorittaa vastikkeellisen televiestintäpalvelun jakelijalle. Mainittu puhelinoperaattori ei sitä vastoin suorita toista vastikkeellista palvelua loppukäyttäjälle silloin, kun tämä puhelinkortin hankkimisen jälkeen käyttää oikeutta soittaa puheluita käyttämällä puhelinkortissa mainittuja tietoja.

44 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen perusteella toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

45 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/92/EY, 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että puhelinoperaattori, joka tarjoaa televiestintäpalveluja siten, että se myy jakelijalle puhelinkortteja, jotka sisältävät kaikki tarpeelliset tiedot kansainvälisten puhelujen soittamiseksi mainitun operaattorin käyttöön antaman infrastruktuurin välityksellä ja jotka jakelija myy edelleen omissa nimissään ja omaan lukuunsa loppukäyttäjille joko suoraan tai tukku- tai vähittäismyyjien kaltaisten toisten verovelvollisten välityksellä, suorittaa vastikkeellisen televiestintäpalvelun jakelijalle. Mainittu puhelinoperaattori ei sitä vastoin suorita toista vastikkeellista palvelua loppukäyttäjälle silloin, kun tämä puhelinkortin hankkimisen jälkeen käyttää oikeutta soittaa puheluita käyttämällä puhelinkortissa mainittuja tietoja.

Allekirjoitukset