

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

3. mai 2012(*)

Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 2 – Teenuste osutamine tasu eest – Telekommunikatsiooniteenused – Ettemakselised kõnekaardid teabega, mis hõlbustab rahvusvaheliste telefonikõnede võtmist – Turustamine edasimüüjate kaudu

Kohtuasjas C-520/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ühendkuningriik) 22. oktoobri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. novembril 2010, menetluses

Lebara Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Sawiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. oktoobri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Lebara Ltd, esindajad: P. Lasok, QC, ja *barrister* M. Angiolini, keda on volitanud *solicitor* S. Marherla,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Hathaway ja L. Seeboruth, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Paraskevopoulou, M. Germani ja I. Pouli,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, M. de Ree, M. Bulterman ja J. Langer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Soulay,

olles 8. detsembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda

direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta direktiiviga 2002/92/EÜ (EÜT L 260, lk 8, ELT eriväljaanne 09/01, lk 390; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 2 punkti 1.

2 Taotlus on esitatud Lebara Ltd (edaspidi „Lebara”) ja Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuteatega, mille viimane väljastas seoses käibemaksuga, mida Lebaral tuleb väidetavalt tasuda tema poolt 2005. aasta märtsis osutatud telekommunikatsiooniteenustega.

Õiguslik raamistik

3 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv”) artikli 2 esimene ja teine lõik sätestavad:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

5 Selle direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

6 Direktiivi artikkel 6 sätestab:

„1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

Sellised tehingud on muu hulgas:

– omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara vöörandamine,

[...]

4. Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuse osutamises, loetakse, et nimetatud teenuse on osutanud ja saanud tema ise.

[...].”

7 Kuuenda direktiivi VI jaotises „Maksustatavate tehingute koht” sisalduv artikkel 9 sätestab:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[...]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– telekommunikatsiooniteenused. Telekommunikatsiooniteenusteks loetakse teenuseid, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliselt või muul elektromagnetilisel viisil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine. Telekommunikatsiooniteenused käesoleva sätte tähenduses hõlmavad ka ülemaailmsetesse teabevõrkudesse pääsu võimaldamist.

[...]”.

8 Sama direktiivi VII jaotises „Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus” asuva artikli 10 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. a) „Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutmiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. [...]

Kui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt.

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Lebara on Ühendkuningriigis asuv äriühing, kes osutab telekommunikatsiooniteenuseid. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal turustas ta sel eesmärgil teistes liikmesriikides asuvate vahendajate kaudu (edaspidi „edasimüüjad”) kõnekaarte teistes liikmesriikides asuvatele isikutele, kes soovivad teha soodsaid kõnesid läbi kolmanda riigi.

10 Lebara poolt müüdud kõnekaartidele on märgitud muu hulgas kaubamärk, kaardi nimiväärtus edasimüüja asukohaliikmesriigi vääringus, üks või mitu kohalikku telefoninumbrit, mida kasutada kõne tegemiseks ja varjatud PIN?kood. Telefonikõne tegemiseks piisab nimetatud teabe, eeskätt PIN?koodi teadmisest.

11 Kõnekaarte võis kasutada üksnes telefonikõnede tegemiseks. Nende kehtivuse aeg oli piiratud esiteks kaardile märgitud nominaalväärtusega ja teiseks kindla ajavahemikuga alates kaardi esmasest kasutamisest. Selle ajavahemiku lõpus kasutamata jäänud krediit kaob.

12 Selleks et saada ühendust kolmandas riigis asuva isikuga tuli kasutajal valida kaardile märgitud kohalik telefoninumber. See kõne saabus sellise kohaliku telefoniette võtja telefonivõrku,

kellega Lebara oli eelnevalt sõlminud lepingu, mille kohaselt anti Lebara käsutusse üks või mitu kohalikku erinumbrit, ja suunati Lebarale kuuluvale ning tema poolt Ühendkuningriigis käitatavasse kommutaatorisse. Seejärel palus Lebara automatiseeritud süsteem kasutajal sisestada kaardile märgitud PIN-koodi. Kui automatiseeritud süsteem oli koodi tuvastanud, valis kasutaja selle rahvusvahelise numbri, millele ta soovis helistada. Seega suunasid kõne lõppsihtpunkti rahvusvahelised teenuseosutajad, kellega Lebara oli samuti eelnevalt sõlminud kokkulepped, millega talle anti juurdepääs rahvusvahelisele telekommunikatsioonivõrgule.

13 Lebara ei müünud kõnekaarte otse tarbijatele, vaid üksnes turustajate võrgu vahendusel.

14 Eelotsusetaotlusest nähtub, et turustajad ostsid Lebaralt kõnekaarte kokkulepitud hinnaga, mis oli madalam kui kaartide nominaalväärtus, ja müüsid need seejärel edasi enda nime all või enda poolt valitud nime all, või isegi Lebara kaubamärgi all. Igal juhul tegutsesid turustajad enda nimel ja enda arvel, mitte Lebara esindajatena. Kõnekaarte müüdi peaaegu eranditult turustaja liikmesriigi lõpptarbijatele, kas otse turustaja poolt või teiste selliste maksukohustuslaste poolt nagu selles liikmesriigis asuvad ja vahendajatena tegutsevad hulgimüüjad või jaemüüjad. Lebarale ei olnud teada turustajate või teiste vahendajate poolt küsitav hind ja ta ka ei kontrollinud seda.

15 Lebara aktiveeris kõnekaardid turustaja taotlusel ja tingimusel, et viimane on nende eest tasunud. Isegi kui Lebara ei teadnud, kes on lõpptarbijaja, oli ta sisse seadnud süsteemi, mis võimaldas tal jäädvustada andmed iga müüdud kõnekaardi kasutamise kohta ja teha eeskätt kindlaks, kas kaart on kehtiv ning milline on kaardi saldo, numbrid, millelt kõned selle kaardi vahendusel tehti ja numbrid, millele oli helistatud. Ühelgi turustajal ega muul isikul ei olnud sellele süsteemile juurdepääsu.

16 Lebara ei tasunud Commissionersile turustajatele kõnekaartide müügilt käibemaksu, kuna nimetatud tehingu näol ei ole tegemist selliste telekommunikatsiooniteenustega, mida osutati turustaja liikmesriigis, mistõttu tuleb viimasel pöördmaksustamise alusel selles liikmesriigis käibemaksu tasuda. Lebara arvates ei tähenda see, et kaarti tegelikult kasutati, et ta osutas lõpptarbijale tasu eest teenuseid.

17 Seevastu Commissioners leidis, et Lebaral tuleb Ühendkuningriigis käibemaksu tasuda, kuna see äriühing osutab tegelikult kahte teenust, esiteks „kaardi väljastamise” teenust, mis leidis aset turustajale kaartide müümise hetkel, ja teiseks „kaardi lunastamise” teenust, mis osutati siis, kui lõppkasutaja kaarti tegelikult kasutas. Liikmesriikidel on õigus maksustada kas esimest teenust või teist teenust. Ühendkuningriigis maksustatakse teisena nimetatud teenust. Maksustatava summa moodustab see osa turustaja poolt Lebarale tasutud summast, mis vastab kaardi lõpptarbijaja poolt tegeliku kasutamise ja kaardi nominaalväärtuse suhtele.

18 Seetõttu väljastas Commissioners käibemaksuteate Lebara poolt 2005. aasta märtsis osutatud telekommunikatsiooniteenuste kohta. Lebara esitas selle teate peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse.

19 Ta leiab nimelt, et selle tõttu, et kõnekaarte maksustatakse teatud liikmesriikides erinevalt, on olemas topeltmaksustamise oht või oht, et kõnekaartide turustamisest saadud tulu üldse ei maksustata. Leides, et põhikohtuasja lahendamine sõltub liidu õiguse tõlgendamisest, otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) menetluse peatada ja esitada Euroopa kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas:

1. Kui maksukohustuslane (edaspidi „ettevõtja A”) müüb kõnekaarte, mis annavad õiguse saada nimetatud isikult telekommunikatsiooniteenuseid, kas siis kuuenda käibemaksudirektiivi

artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et ettevõtja A teeb käibemaksu seisukohast kaks tehingut: ühe siis, kui ettevõtja A algselt müüb kõnekaardi teisele maksukohustuslasele („ettevõtja B”), ja teise siis, kui see kõnekaart lunastatakse (s.t kui mingi isik – lõppkasutaja – kasutab seda kõnekaarti telefonikõnede tegemiseks)?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, kuidas tuleb siis käibemaksu (kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksualaste õigusnormidega) kohaldada tarneahelas, kus ettevõtja A müüb kõnekaardi ettevõtjale B ning ettevõtja B müüb kõnekaardi liikmesriigis B edasi ning lõpuks ostab kõnekaardi liikmesriigis B lõppkasutaja, kes kasutab seda kõnekaarti telefonikõnede tegemiseks?”

Eelotsuse küsimused

20 Esimeses küsimuses käsitleb eelotsusetaotluse esitanud kohus telefoniettevõtjaid, kes pakuvad telekommunikatsiooniteenuseid, mis seisnevad turustajatele selliste kõnekaartide müümises, millel on olemas kogu teave, mis on vajalik rahvusvaheliste kõnede tegemiseks selle operaatori käsutuses oleva infrastruktuuri vahendusel ning mida turustajad edasi müüvad enda nimel ja enda arvel lõppkasutajatele kas otse või teiste selliste maksukohustuslaste poolt nagu hulgimüüjad või jaemüüjad. See kohus küsib sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et see telefoniettevõtja osutab tasu eest kahte teenust – ühte teenust turustajale viimasele kõnekaardi müümise hetkel ja teist teenust lõpptarbijale siis, kui viimane teeb kaardile märgitud teavet kasutades telefonikõnesid.

21 Euroopa Kohtule esitatud märkustes on selles küsimuses avaldatud kolm erinevat seisukohta. Kahe esimese kohaselt osutab telefoniettevõtja ühtainsat maksustatavat telekommunikatsiooniteenust kas turustajale, müües talle kõnekaarte, või lõpptarbijale siis, kui võimaldab viimasel kaarti tegelikult kõnede tegemiseks kasutada. Kolmanda seisukoha järgi osutab ettevõtja sel viisil kahte erinevat teenust ja liikmesriigil on võimalik valida, kumba neist ta käibemaksuga maksustab.

22 Selleks et esitatud küsimusele vastata, tuleb meenutada ühise käibemaksusüsteemi eesmärgi ja aluspõhimõtteid ning põhikohtuasjas arutusel oleva turustussüsteemi erisusi.

23 Vastavalt esimese direktiivi artiklile 2 on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kuni jaemüügietaapi lõpuni kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi (vt eelkõige 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punkt 21, ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-49/09: komisjon vs. Poola, EKL 2010, lk I-10619, punkt 44).

24 Samas on iga tehingu puhul käibemaks sissenõutav üksnes pärast selle käibemaksu mahaarvamist, mis otseselt koormas kaupade ja teenuste hinda moodustavate erinevate tegurite kulu. Mahaarvamiste mehhanismi muudeti selliselt, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata sisendkäibemaks, mis on tema poolt ostetud kaubalt või teenuselt juba tasutud, ja et igas etapis maksustatakse ainult lisandunud väärtust, mis jääb lõpuks lõpptarbijale kanda (eespool viidatud kohtuotsused Banca Popolare di Cremona, punkt 22, ja komisjon vs. Poola, punkt 44).

25 Sellest järeldub, et käibemaksuga maksustamise eesmärk on maksustada üksnes lõpptarbijat ja tagada nende maksukohustuslaste maksustamise neutraalsus, kes on hõlmatud lõplikule maksustamisele eelneva tootmis- ja turustamisprotsessiga, sõltumata tehtud tehingute arvust (vt selle kohta 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2002, lk I-8315, punkt 29).

26 Lisaks tuleneb kuuenda direktiivi artikli 2 punktist 1, et käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine, mitte selle eest saadud tasu (vt selle kohta 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 17, ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-419/02: BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, EKL 2006, lk I-1685, punkt 50). Siiski sätestab kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teine lõik, et kui enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist, tingimusel et kõik maksustatava summaga ehk tulevase tarne või teenusega seotud tegurid on juba teada (vt eespool viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, punkt 48).

27 Lõpuks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et teenus on osutatud „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Seega peab osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel olema otsene seos (vt eelkõige 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, EKL 2009, lk I-7533, punktid 24 ja 30; 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-246/08: komisjon vs. Soome, EKL 2009, lk I-10605, punktid 44 ja 45, ning 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-93/10: GFKL Financial Services, EKL 2011, lk I-10791, punktid 18 ja 19).

28 Põhikohtuasjas arutusel oleva turustussüsteemi erisuste kohta tuleb meenutada, et kõnekaardid on mõeldud ühekordseks kasutamiseks, kuna need võimaldavad üksnes teha rahvusvahelisi kõnesid kindlaksmääratud sihtkohta ja eelnevalt kehtestatud tariifide alusel. Seetõttu tekib nende alusel ainult ühte liiki teenuste kasutamine, mille sisu ja hulk on eelnevalt kindlaks määratud ja mida saab maksustada vaid ühe maksumäära alusel.

29 Kõnekaartide turustamise tagab turustusahel, mis koosneb vähemalt ühest ettevõtjast, kelleks on turustaja, kes tegutseb vahendajana telefoniettevõtja, kes võimaldab juurdepääsu rahvusvaheliste telefonikõnede tegemiseks vajalikule infrastruktuurile, ja lõpptarbija vahel. Eelotsusetaotluses esitatud asjaoludest nähtub, et see vahendaja müüb kõnekaarte enda nimel ja enda arvel edasi.

30 Lisaks ei ole telefonikaardi hind, mille lõpptarbija tasub kas otse turustajale või siis vahendajana tegutsevale jaemüüjale, tingimata identne selle kaardi nominaalväärtusega. Lõpuks ei ole telefoniettevõtjal, kellel puudub kontroll turustajate või teiste vahendajate poolt küsitud hinna üle, võimalik hinna suurust teada.

31 Kuna on selge, et teenus kuulub maksustamisele üksnes siis, kui see osutatakse tasu eest, mis eeldab käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud vastastikust seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel, siis tuleb meenutada, et telefoniettevõtja saab telekommunikatsiooniteenuste osutamisel tegelikult üksnes ühte tasu.

32 Neil asjaoludel ei saa asuda seisukohale, et telefoniettevõtja on osutanud tasu eest kahte teenust kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses, ehk ühte teenust turustajale ja teist teenust lõpptarbijale.

33 Selleks et teha kindlaks, kellele osutas nimetatud ettevõtja tasu eest ühte teenust, see tähendab maksustatavat teenust, tuleb analüüsida, kellel turustajatest või lõppkasutajatest on telefoniettevõtjaga õigussuhe, mille raames nad teevad vastastikuseid sooritusi.

34 Selles küsimuses tuleb esiteks märkida, et telefoniettevõtja annab turustajale kõnekaarte müües kogu teabe, mis on vajalik teatud kestusega rahvusvaheliste telefonikõnede tegemiseks

infrastruktuuri kaudu, millele ta juurdepääsu võimaldab, selliselt tegutsedes annab ta turustajale õiguse kasutada seda infrastruktuuri nende kõnede tegemiseks. Seega osutab telefoniettevõtja turustajale teenuse.

35 See teenus on „telekommunikatsiooniteenus” kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses. Nimelt määratleb see säte nimetatud mõistet laialt, hõlmates sellega mitte üksnes signaalide ja heli edastamist, vaid kõik teenused, „mis on seotud” edastamisega, ja lisaks sellega seotud edastusmahtude kasutusõiguse üleandmise.

36 Teiseks maksab turustaja telekommunikatsiooniteenuste eest telefoniettevõtjaga kokku lepitud tasu.

37 Seda tasu ei saa pidada lõpptarbija poolt telefoniettevõtjale makstud tasuks, isegi kui turustaja või teiste vahendajate poolt kõnekaartide edasimüümine toob kaasa selle, et lõppkokkuvõttes maksab selle tasu lõpptarbija.

38 Nimelt müüb turustaja kõnekaardid edasi enda nimel ja enda arvel, vähemalt selle edasimüügi teatud osa käigus, teistele sellistele vahendajatele nagu hulgimüüjad ja vahendajast jaemüüjad. Lisaks ei ole tasu, mida lõpptarbija tegelikult turustajale või vahendajast jaemüüjale maksab, tingimata identne tasuga, mida turustaja maksab telefoniettevõtjale või kaardi nominaalväärtusega, ja telefoniettevõtjal ei ole võimalik seda summat teada. Lisaks ei ole sellel hetkel, kui turustaja telefoniettevõtjale tasu maksab, tingimata teada, kes on kõnekaardi lõpptarbija, eelkõige juhul, kui kaart kuulub edasi müümisele teise vahendaja kaudu.

39 Neil asjaoludel ei saa asuda seisukohale, et telefoniettevõtjale tasu makstes turustaja üksnes vahendab lõpptarbija poolt telefoniettevõtjale maksmisele kuuluva tasu ja loob sellega nende vahel otsese seose.

40 Lisaks, kuna lõpptarbijal ei ole õigust saada telefoniettevõtjalt tagasi võimalikku kõnekrediidi jääki, mida ta kaardi kehtivuse ajal ei kasutanud, ei ole võimalik teha järeldust, et lõpptarbija ja telefoniettevõtja vahel on otsene seos.

41 Eeltoodust tuleneb, et telefoniettevõtja ja turustaja teevad viimasele kõnekaartide müügi käigus vastastikuseid sooritusi käesoleva kohtuotsuse punktis 27 meenutatud kohtupraktika tähenduses.

42 Seega on esimese direktiivi artikli 2 esimese lõigu ja neutraalse maksustamise põhimõte tagatud juhul, kui on olemas selline telekommunikatsiooniteenuste turustusahel nagu põhikohtuasjas, eeskätt juhul, kui turustaja ei müü kõnekaarte edasi otse lõpptarbijale. Nimelt on nii algne kõnekaartide müük kui ka nende edasimüük maksustatavad tehingud. Igas ahela osas kohaldatakse käibemaksu täpselt võrdeliselt makstud hinnaga ja seega võib tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Eeskätt kohaldatakse kõnekaardi lõpptarbijale müümisel käibemaksu täpselt võrdeliselt lõpptarbija poolt kaardi omandamise eest makstud hinnaga, isegi kui see hind ei ole identne kaardi nominaalväärtusega.

43 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et telefoniettevõtja, kes pakub telekommunikatsiooniteenuseid, mis seisnevad turustajatele selliste kõnekaartide müümisel, millel on olemas kogu teave, mis on vajalik rahvusvaheliste kõnede tegemiseks selle operaatori käsutuses oleva infrastruktuuri vahendusel ning mida turustajad edasi müüvad enda nimel ja enda arvel lõppkasutajatele kas otse või teiste selliste maksukohustuslaste poolt nagu hulgimüüjad või jaemüüjad, osutab turustajale tasu eest telekommunikatsiooniteenust. Samas ei osuta see ettevõtja lõpptarbijale tasu eest teist teenust siis, kui viimane, olles kõnekaardi omandanud, kasutab õigust teha telefonikõnesid, kasutades

sellel kaardil olevat teavet.

44 Esimesele küsimusele antud vastust arvese võttes ei ole vaja teisele küsimusele vastata.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta direktiiviga 2003/92/EÜ) artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et telefoniettevõtja, kes pakub telekommunikatsiooniteenuseid, mis seisnevad turustajatele selliste kõnekaartide müümises, millel on olemas kogu teave, mis on vajalik rahvusvaheliste kõnede tegemiseks selle operaatori käsutuses oleva infrastruktuuri vahendusel ning mida turustajad edasi müüvad enda nimel ja enda arvel lõppkasutajatele kas otse või teiste selliste maksukohustuslaste poolt nagu hulgimüüjad või jaemüüjad, osutab turustajale tasu eest telekommunikatsiooniteenust. Samas ei osuta see ettevõtja lõpptarbijale tasu eest teist teenust siis, kui viimane, olles kõnekaardi omandanud, kasutab õigust teha telefonikõnesid, kasutades sellel kaardil olevat teavet.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.