

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 maja 2012 r. (*)

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

W sprawie C-520/10

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

Lebara Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: K. Sztranc-Sawiczek, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

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

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2003/92/WE z dnia 7 października 2003 r. (Dz.U. L 260, s. 8, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Lebara Ltd (zwaną dalej „spółką Lebara”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanym dalej „Commissioners”) w przedmiocie wydanej przez Commissioners decyzji podatkowej dotyczącej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który miałby obciążać spółkę Lebara z tytułu usług telekomunikacyjnych świadczonych przez nią w marcu 2005 r.

Ramy prawne

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

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

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

4 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostaw[?] towarów lub usług świadczon[?] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostaw[?] towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy przez „dostawę towarów” należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

6 Artykuł 6 wskazanej dyrektywy stanowi:

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

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

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

[...]

4. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rachunek kogo innego,

bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjmuje i świadczy daną usługę.

[...]”.

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

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

2. Jednakże:

[...]

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

[...]

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

[...]”.

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

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [»Zdarzenie podatkowe« jest to zdarzenie, którego zaistnienie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego].

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, począwszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeżeli termin jego zapłaty jeszcze nie nadszedł].

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

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

powstaje w momencie jej otrzymania].

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 Lebara jest spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie świadcząca usługi telekomunikacyjne. W chwili zaistnienia okoliczności faktycznych istotnych w postępowaniu przed sądem krajowym sprzedawała ona w tym celu za pośrednictwem podatników z siedzibą w wielu innych państwach członkowskich (zwanych dalej „dystrybutorami”), karty telefoniczne przeznaczone dla osób zamieszkujących w tych państwach członkowskich chcących wykonywać połączenia telefoniczne do państw trzecich po korzystnej cenie.

10 Na kartach telefonicznych sprzedawanych przez spółkę Lebara były podane w szczególności marka, wartość nominalna wyrażona w walucie państwa członkowskiego siedziby dystrybutora, miejscowy numer bądź też miejscowe numery, z których należało korzystać w celu uzyskania połączenia telefonicznego oraz ukryty numer PIN. Dla odbycia połączenia telefonicznego wystarczała znajomość tych informacji, w szczególności numeru PIN.

11 Karty telefoniczne mogły być wykorzystane wyłącznie do wykonywania połączeń telefonicznych. Ich wartość była ograniczona, po pierwsze, wskazaną na nich wartością nominalną oraz, po drugie, określonym okresem począwszy od daty pierwszego skorzystania z karty telefonicznej. Po upływie tego okresu niewykorzystane minuty połączeń telefonicznych nie podlegały zwrotowi.

12 W celu uzyskania połączenia z abonentem w państwie trzecim użytkownik wybierał miejscowy numer dostępu znajdujący się na karcie. Rozmowa ta była łączona za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej miejscowego operatora sieci telefonicznej, z którym spółka Lebara zawarła uprzednio umowę w przedmiocie udostępnienia jednego lub wielu miejscowych numerów specjalnych, a następnie przekierowywana do centrali telefonicznej należącej do tej spółki i wykorzystywanej przez nią w Zjednoczonym Królestwie. W dalszej kolejności zautomatyzowany system spółki Lebara wymagał od użytkownika wpisania numeru PIN, wskazanego na karcie. Po zatwierdzeniu numeru PIN przez zautomatyzowany system użytkownik wybierał numer międzynarodowy, z którym chciał się połączyć. Połączenie było zatem kierowane do ostatecznego odbiorcy przez podmioty świadczące międzynarodowe usługi telefoniczne, z którymi spółka Lebara zawarła również uprzednio umowy zapewniające jej dostęp do ich międzynarodowych sieci telekomunikacyjnych.

13 Spółka Lebara nie sprzedawała kart telefonicznych bezpośrednio konsumentom, lecz wyłącznie za pośrednictwem sieci dystrybutorów.

14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że dystrybutorzy kupowali karty telefoniczne od spółki Lebara po ustalonej cenie, niższej od wartości nominalnej tych kart, a następnie odsprzedawali je we własnym imieniu lub pod wybraną przez nich nazwą a nawet pod marką Lebara. W każdym razie dystrybutorzy działali w ich własnym imieniu i na ich własny rachunek, a nie jako agent tej spółki. Karty telefoniczne były sprzedawane niemal wyłącznie użytkownikom końcowym w państwie członkowskim dystrybutora, czy to bezpośrednio przez dystrybutora, czy też poprzez innych podatników – hurtowników lub detalistów – z siedzibą w tym państwie członkowskim działających w charakterze pośredników. Spółka Lebara nie znała ani nie kontrolowała ceny sprzedaży przekazanej przez dystrybutorów lub innych pośredników.

15 Karty telefoniczne były aktywowane przez spółkę Lebara na wniosek dystrybutora, pod warunkiem że uiszczył za nie zapłatę. Mimo iż spółka ta nie znała tożsamości końcowego

użytkownika, wprowadziła ona w życie systemy umożliwiającej jej śledzenie sposobu korzystania z każdej sprzedanej karty, jak też ustalenie w szczególności, czy karta była nadal ważna, liczby niewykorzystanych minut na karcie, numerów, z którego dokonano połączeń za pomocą karty telefonicznej, oraz numerów, z którymi połączono się. Żaden z dystrybutorów ani też żadna inna osoba nie mieli dostępu do tych systemów.

16 Spółka Lebara nie uściśla na rzecz Commissioners podatku VAT z tytułu sprzedaży kart telefonicznych dystrybutorom z uwagi na fakt, że transakcja ta była świadczeniem usług telekomunikacyjnych, którego miejsce znajdowało się w państwie czeskim siedziby dystrybutora, co oznacza, że to dystrybutor powinien uścić podatek VAT w tym państwie czeskim, zgodnie z mechanizmem przerzucania zobowiązania zapłaty podatku na usługobiorcę. Zdaniem spółki Lebara rzeczywiste skorzystanie z karty nie oznacza, że świadczyła ona odpłatnie usługi na rzecz użytkownika końcowego.

17 Natomiast Commissioners uzna, że spółka Lebara powinna być uścić podatek VAT w Zjednoczonym Królestwie w zakresie, w jakim spółka ta świadczyła w rzeczywistości dwie usługi, po pierwsze, „wydanie”, które miało miejsce w chwili sprzedaży karty dystrybutorowi, oraz, po drugie, „wykup”, następujący przy rzeczywistym wykorzystaniu karty przez użytkownika końcowego. Państwa czeskie mają swobodę w opodatkowaniu pierwszej bądź też drugiej z tych usług. W Zjednoczonym Królestwie to ta druga usługa jest objęta podatkiem. Podstawą opodatkowania jest cztery kwoty płacone przez dystrybutora spółce Lebara, która odpowiada cztery, w jakiej użytkownik końcowy rzeczywiście wykorzysta kartę w stosunku do jej wartości nominalnej.

18 Na tej podstawie Commissioners wydał decyzję podatkową w zakresie podatku VAT w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych świadczonych przez spółkę Lebara w marcu 2005 r. Spółka ta wniosła skargę na tę decyzję do sądu krajowego.

19 Sąd krajowy uważa w szczególności, że z uwagi na różne praktyki dotyczące traktowania z punktu widzenia podatkowego takich kart telefonicznych występujące w niektórych państwach czeskich, istnieje ryzyko podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania dochodów pochodzących ze sprzedaży tych kart telefonicznych. Uznawszy, że rozstrzygnięcie sporu przed sądem krajowym zależy od wykładni prawa Unii First-tier Tribunal (Tax Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„W okolicznościach przywołanych w niniejszej sprawie:

1) Czy w sytuacji gdy podatnik (zwany dalej »przedsiębiorcą A«) prowadzi sprzedaż kart telefonicznych uprawniających do korzystania z usług telekomunikacyjnych świadczonych przez tego podatnika, art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przedsiębiorca A dokonuje dwóch dostaw dla celów podatku VAT: jednej w chwili pierwszej sprzedaży karty telefonicznej przez przedsiębiorcę A innemu podatnikowi (zwanemu dalej »przedsiębiorcą B«), a drugiej w momencie skorzystania z karty telefonicznej (czyli jej wykorzystania przez daną osobę, zwaną dalej »użytkownikiem końcowym«, w celu wykonywania rozmów telefonicznych)?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – w jaki sposób (zgodnie z właściwymi przepisami prawa Unii) należy stosować podatek VAT w ramach czasu dostaw, w sytuacji gdy przedsiębiorca A sprzedaje kartę telefoniczną przedsiębiorcy B, przedsiębiorca B odsprzedaje kartę telefoniczną w państwie czeskim B, a ostatecznie nabywa ją użytkownik końcowy w państwie czeskim B, przy czym użytkownik końcowy wykorzystuje tę kartę do prowadzenia rozmów telefonicznych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

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

21 Uwagi na piśmie przedłożone Trybunałowi wyrażają w istocie trzy różne stanowiska w tym względzie. Zgodnie z dwoma pierwszymi operator telefonii świadczy jedną usługę telekomunikacyjną podlegającą opodatkowaniu, na rzecz dystrybutora, w chwili gdy operator ten dokonuje mu sprzedaży karty telefonicznej, bądź też na rzecz użytkownika końcowego, gdy umożliwia mu rzeczywiste wykorzystanie karty w celu wykonania połączeń telefonicznych. Zgodnie z trzecim stanowiskiem operator świadczy dwie odrębne usługi, a państwo członkowskie może swobodnie określić, która z nich jest objęta podatkiem VAT.

22 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze należy przypomnieć cele i podstawowe zasady wspólnego systemu podatku VAT, a także szczególne cechy omawianego systemu sprzedaży.

23 Zasada wspólnego systemu podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług powszechnego podatku konsumpcyjnego częściowo proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 21; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-49/09 Komisja przeciwko Polsce, Zb.Orz. s. I-10619, pkt 44).

24 Jednakże każda transakcja podlega podatkowi VAT dopiero po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Mechanizm odliczeń zostaje określony w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, kwot podatku VAT naliczonych od towarów lub usług z tym skutkiem, że ów podatek na każdym etapie obciąża jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy (zob. ww. wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 22; w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 44).

25 Wynika stąd, że podatek VAT ma obciążać wyjącznie konsumenta końcowego i jest całkowicie neutralny dla podatników uczestniczących w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany, niezależnie od ilości dokonanych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-8315, pkt 29).

26 Ponadto z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wynika, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów i świadczenie usług, a nie płatności dokonane z tytułu tych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 17; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02

BUPA Hospitals i Goldsbrough Developments, Zb.Orz. s. I?1685, pkt 50). Jednak?e na mocy art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy w przypadku dokonania p?atno?ci zaliczkowej obowi?zek podatkowy w podatku VAT powstaje, zanim dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug zostan? wykonane, o ile wszelkie okoliczno?ci maj?ce znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przysz?a dostawa lub przysz?e ?wiadczenie us?ug s? ju? znane (zob. ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsbrough Developments, pkt 48).

27 Wreszcie zgodnie z utrwalonym orzecnictwem ?wiadczenie us?ug nast?puje „odp?atnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT, a zatem podlega opodatkowaniu, wy??cznie je?eli pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? ?wiadczenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy. Bezpo?redni zwi?zek mi?dzy wy?wiadczon? us?ug? a otrzymanym wynagrodzeniem jest zatem konieczny (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 3 wrze?nia 2009 r. w sprawie C?37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I?7533, pkt 24, 30; z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I?10605, pkt 44, 45; z dnia 27 pa?dziernika 2011 r. w sprawie C?93/10 GFKL Financial Services, Zb.Orz. s. I?10791, pkt 18, 19).

28 Co si? tyczy szczególnych cech systemu sprzeda?y b?d?cego przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, nale?y przypomnie?, ?e karty telefoniczne s? przeznaczone do jednorazowego wykorzystania w zakresie, w jakim umo?liwiaj? wy??cznie wykonywanie mi?dzynarodowych po??cze? telefonicznych do okre?lonych uprzednio pa?stw i po okre?lonych uprzednio kosztach. Umo?liwiaj? one zatem dost?p wy??cznie do jednego rodzaju us?ug, którego charakter i ilo?? s? uprzednio okre?lone i który to rodzaj us?ug podlega jednej stawce opodatkowania.

29 Sprzeda? kart telefonicznych jest zapewniona za po?rednictwem ?a?cucha dystrybucji, który obejmuje co najmniej jeden po?redni podmiot – to jest dystrybutora – pomi?dzy operatorem telefonii udost?pniaj?cym infrastruktur? konieczn? do wykonania mi?dzynarodowych po??cze? telefonicznych a ko?cowym u?ytkownikiem. Zgodnie z okoliczno?ciami faktycznymi przedstawionymi przez s?d krajowy wskazany dystrybutor odsprzedaje karty telefoniczne w jego imieniu i na jego w?asny rachunek.

30 Ponadto cena uiszczona przez u?ytkownika ko?cowego za nabycie karty telefonicznej bezpo?rednio od dystrybutora b?d? te? od po?rednicz?cego detalisty nie jest koniecznie to?sama z warto?ci? nominaln? wskazanej karty. Wreszcie operator telefonii, który nie kontroluje ceny sprzeda?y ??danej przez dystrybutorów lub innych po?redników, nie mo?e zna? tej ceny.

31 Zwa?ywszy, ?e ?wiadczenie us?ug podlega opodatkowaniu wy??cznie wtedy, gdy nast?puje odp?atnie, co zak?ada powi?zanie mi?dzy ?wiadczon? us?ug? i wynagrodzeniem stanowi?cym odzwierciedlenie warto?ci tej us?ugi, jak zaznaczono w pkt 27 niniejszego wyroku, nale?y przypomnie?, ?e operator telefonii otrzymuje wy??cznie jedn? rzeczywist? zap?at? w ramach ?wiadczonych przez niego us?ug telekomunikacyjnych.

32 W tej sytuacji nie mo?na uzna?, ?e operator telefonii ?wiadczy odp?atnie dwie us?ugi w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jedn? na rzecz dystrybutora, a drug? na rzecz u?ytkownika ko?cowego.

33 W celu okre?lenia odbiorcy jedynej us?ugi ?wiadczonej odp?atnie przez wskazanego operatora, a zatem jedynej us?ugi podlegaj?cej opodatkowaniu nale?y ustali?, kto pomi?dzy dystrybutorem a u?ytkownikiem ko?cowym jest powi?zany z operatorem telefonii stosunkiem prawnym, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych.

34 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e operator telefonii przekazuje dystrybutorowi w wyniku sprzeda?y kart telefonicznych wszystkie konieczne informacje w celu dokonania mi?dzynarodowych po??cze? o okre?lonej d?ugo?ci z wykorzystaniem udost?pnionej przez niego infrastruktury, co oznacza, ?e przekazuje on w ten sposób dystrybutorowi prawo korzystania z tej infrastruktury w celu wykonywania takich po??cze? telefonicznych. W zwi?zku z tym operator telefonii ?wiadczy us?ug? na rzecz dystrybutora.

35 Us?uga ta obj?ta jest poj?ciem „us?ug telekomunikacyjnych” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret drugie szóstej dyrektywy. Przepis ten definiuje bowiem to poj?cie w sposób szeroki, obejmuj?c nim nie tylko transmisj? sygna?ów i d?wi?ków jako tak?, lecz równie? wszystkie us?ugi „polegaj?ce” na takiej transmisji oraz odno?ne przeniesienie praw do u?ytowania ?rodków dla zapewnienia takiej transmisji.

36 Po drugie, w zamian za wskazan? us?ug? telekomunikacyjn? dystrybutor p?aci operatorowi telefonii ustalon? z nim cen?.

37 Ta zap?ata nie mo?e by? uznana za zap?at? dokonan? przez u?ytkownika ko?cowego operatorowi telefonii, nawet je?li sprzeda? karty przez dystrybutora i stosownie do okoliczno?ci innych po?redników prowadzi do tego, ?e ostatecznie ci??ar wskazanej zap?aty jest przeniesiony na tego ko?cowego u?ytkownika.

38 Dystrybutor odsprzedaje bowiem karty telefoniczne we w?asnym imieniu i na w?asny rachunek, a tak?e, przynajmniej w odniesieniu do cz??ci tej sprzeda?y, korzysta równie? z innych po?redników – hurtowników i detalistów. Ponadto kwota, jak? u?ytkownik ko?cowy p?aci rzeczywi?cie przy zakupie karty telefonicznej na rzecz dystrybutora lub po?rednicz?cego detalisty, nie jest koniecznie to?sama z cen? zap?acon? przez dystrybutora operatorowi telefonii lub z warto?ci? nominaln? karty, a operator telefonii nie mo?e zna? tej kwoty. Co wi?cej, to?samo?? u?ytkownika ko?cowego karty telefonicznej nie jest koniecznie znana w chwili zap?aty dokonanej operatorowi telefonii przez dystrybutora, w szczególno?ci je?li karta jest przeznaczona do odsprzedania przez innego po?rednika.

39 Uwzgl?dniaj?c te okoliczno?ci, nie mo?na uzna?, ?e dystrybutor, dokonuj?c zap?aty na rzecz operatora telefonii, przekazuje wy??cznie wynagrodzenie zap?acone przez u?ytkownika ko?cowego operatorowi telefonii i tworzy w ten sposób bezpo?redni zwi?zek mi?dzy nimi.

40 Ponadto, zwa?ywszy, ?e ko?cowy u?ytkownik nie ma prawa do uzyskania zwrotu przez operatora telefonii ewentualnie niewykorzystanych minut po??cze? telefonicznych w okresie wa?no?ci karty, istnienie takiego bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy tym u?ytkownikiem i operatorem telefonii nie mo?e by? wykazane na podstawie tego prawa.

41 Z powy?szego wynika, ?e wyst?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 27 niniejszego wyroku, mi?dzy operatorem telefonii i dystrybutorem w ramach pocz?tkowej sprzeda?y kart telefonicznych dokonanej na rzecz tego ostatniego.

42 Zachowanie art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy i zasady neutralno?ci podatkowej jest zatem zapewnione w przypadku ?a?cucha dystrybucji us?ug telekomunikacyjnych takiego jak b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, w szczególno?ci je?eli dystrybutor nie odsprzedaje kart bezpo?rednio u?ytkownikowi ko?cowemu. Zarówno bowiem pocz?tkowa sprzeda? karty telefonicznej, jak i dalsza jej sprzeda? s? transakcjami podlegaj?cymi opodatkowaniu. Na ka?dym etapie ?a?cucha podatek VAT jest ?ci?le proporcjonalny do zap?aconej ceny i umo?liwia odliczenie podatku naliczonego. W szczególno?ci w ramach ostatniej

sprzedaży karty telefonicznej użytkownikowi kościowemu podatek VAT jest ściśle proporcjonalny do zapłaconej ceny, nawet jeżeli ta cena nie jest tożsama z wartością nominalną karty.

43 W rezultacie na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że operator telefonii oferujący usługi telekomunikacyjne obejmujące sprzedaż na rzecz dystrybutora kart telefonicznych zawierających wszystkie informacje konieczne do wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych z wykorzystaniem infrastruktury udostępnionej przez wskazanego operatora, a które są odsprzedawane przez dystrybutora w jego własnym imieniu i na jego własny rachunek użytkownikom kościowym, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podatników – hurtowników lub detalistów – świadczy odpłatnie usługi telekomunikacyjne na rzecz dystrybutora. Natomiast wskazany operator nie świadczy odpłatnie drugiej usługi użytkownikowi kościowemu, jeżeli ten ostatni po nabyciu karty telefonicznej korzysta z prawa do wykonania połączeń telefonicznych, czerpiąc informacje zawarte na tej karcie.

44 Uwzględniając odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

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

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

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

Podpisy

* Język postępowania: angielski.