

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. JÄÄSKINEN

van 8 december 2011 (1)

Zaak C-520/10

Lebara Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's revenue & Customs

[verzoek van het First-tier Tribunal, Tax Chamber (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingheffing — Zesde btw-richtlijn — Artikel 2 — Artikel 6, lid 4 — Diensten — Ontvanger van een dienst — Telecommunicatiediensten — Prepaid telefoonkaarten met gegevens die toegang geven tot internationaal bellen — Verkoop van telefoonkaarten via distributeurs — Regels betreffende de heffing van btw — Commissionair — Distributiedienst — Een enkele prestatie”

I – Inleiding

1. Het Hof wordt vaak verzocht vast te stellen wat de juiste btw-behandeling van complexe transacties is, een taak die bijzonder uitdagend kan zijn wanneer het om het terrein van de moderne technologie gaat. In het bij het First-tier Tribunal (Tax Chamber) aanhangige geding tussen Lebara Ltd (hierna: „Lebara”) en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „HMRC”) gaat het om de lastige kwestie van de bepaling van de verschuldigde btw in de keten van telecommunicatiediensten.

2. De verschillen in de in casu ingediende opmerkingen illustreren dat het uiterst lastig is om tot één enkel correct antwoord te komen op de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen. Het probleem kan worden opgelost op vier verschillende manieren, die alle tot op zekere hoogte rechtens correct zijn, maar geen van alle zonder bezwaren. Het Hof zal derhalve een oplossing dienen te vinden die verenigbaar is met de grondbeginselen van het btw-recht van de Unie en die ook in de praktijk uitvoerbaar is, zowel voor de belastingplichtigen als voor de overheidsinstanties die verantwoordelijk zijn voor de dagelijkse toepassing ervan.

II – Rechtskader

3. Artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste btw-richtlijn luidt als volgt(2):

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke

tijdens het productie? en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4. Artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn onderwerpt aan de btw „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.(3)

5. Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn(4) wordt als levering van een goed beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

6. Artikel 6 van de Zesde btw-richtlijn luidt:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.(5)

[...]

4. Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht [...]”(6)

7. Artikel 9 van de Zesde btw-richtlijn, te vinden in hoofdstuk VI met de titel „Plaats van de belastbare handelingen”, bepaalt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.(7)

2. In afwijking hiervan is

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan [...] belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

— Telecommunicatie. Onder telecommunicatiediensten worden diensten verstaan waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard, per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen, mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst.(8)

[...]"

8. Artikel 10, lid 1, en artikel 10, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn(9), onderdeel van hoofdstuk VII, getiteld „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, luiden:

„1. a) Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting.

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbaar feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]

In afwijking van het voorgaande kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt:

[...]"

9. Artikel 21, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn, met als opschrift „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, bepaalt(10):

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

a) door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht, met uitzondering van de in artikel 9, lid 2, sub e, bedoelde handelingen verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige. Wanneer de belastbare handeling wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon. Daartoe kan onder meer een fiscaal vertegenwoordiger of degene voor wie de belaste handeling bestemd is, worden aangewezen. De lidstaten kunnen tevens bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen;

b) door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, of de voor btw-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter, onder C, D, E en F, bedoelde dienst, wanneer de dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige(11);

[...]"

III – Het geschil in het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

10. Lebara, een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming, exploiteert een gehuurde schakelcentrale in het Verenigd Koninkrijk ten behoeve van de levering van telecomunicatiediensten. Deze schakelcentrale is weer verbonden met het internationaal telefoonnetwerk. In het ondernemingmodel van Lebara worden telefoongesprekken van eindgebruikers, die in de hele EU zijn gevestigd, via haar schakelcentrale in het Verenigd Koninkrijk doorgeleid naar het internationale telefoonnetwerk. Vervolgens worden de gesprekken tot stand gebracht met de door de afnemers gewenste bestemmingen, die zich alle buiten de EU bevinden.

11. Deze bedrijfsvoering van Lebara is mogelijk op grond van drie series overeenkomsten. De eerste serie bestaat in overeenkomsten tussen Lebara en een aanbieder of aanbieders van internationale telefoniediensten. De tweede serie bestaat in overeenkomsten tussen Lebara en lokale exploitanten in verschillende lidstaten, op basis waarvan de lokale exploitanten lokale gesprekken van eindgebruikers moeten doorleiden naar de schakelcentrales van Lebara in het Verenigd Koninkrijk.

12. De derde serie bestaat in overeenkomsten tussen Lebara en distributeurs⁽¹²⁾ die in verschillende andere lidstaten dan het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd. Om deze transacties gaat het in de verwijzingsbeschikking.

13. Op grond van de overeenkomsten verkoopt Lebara telefoonkaarten aan distributeurs voor minder dan hun „nominale waarde”. De kern van de overeenkomst tussen Lebara en haar distributeur is dat deze laatste de telefoonkaarten in zijn lidstaat van vestiging promoot en verkoopt, en aldus het verbruik van Lebara's goedkope internationale telefoondiensten door eindgebruikers bevordert.

14. De overeenkomsten bevatten tevens bepalingen betreffende de duur van gesprekken, de landen van bestemming waarnaar oproepen kunnen plaatsvinden, de te berekenen tarieven, het merk op de telefoonkaarten (gewoonlijk de naam van de distributeur, waarbij Lebara ondersteuning verleent in de vorm van het ontwerp van de telefoonkaart en marketingmateriaal) en klantenservice. In verband met dit laatste aspect vermelden de kaarten een klantenservicenummer dat eindgebruikers in contact brengt met de distributeur, ofschoon in sommige lidstaten eindgebruikers rechtstreeks met Lebara worden verbonden. De distributeur vervult derhalve de rol van aanspreekpunt voor de eindgebruikers in geval van problemen, ook al is Lebara de enige die het probleem kan verhelpen.

15. De door Lebara geleverde telefoonkaarten hebben ongeveer dezelfde vorm als een betaalkaart. Op de kaarten is voorts een nominale waarde aangegeven in de munteenheid van de lidstaat van de distributeur, gewoonlijk in euro's, die hoger is dan de prijs die de distributeur voor de kaart aan Lebara heeft betaald, alsook een uniek serienummer en een verborgen pincode.

16. De kaarten worden pas geactiveerd op het moment dat de distributeur Lebara daarom verzoekt, met mededeling van het betreffende serienummer. Vervolgens activeert Lebara de bij de betreffende serienummers behorende kaarten, mits de prijs van de telefoonkaart is betaald, dan wel de rekening van de distributeur bij Lebara een tegoed vertoont.⁽¹³⁾

17. De telefoonkaarten kunnen alleen worden gebruikt voor internationale telefoongesprekken. Met de telefoonkaart kan de houder telefoongesprekken voeren ten belope van de op de kaart vermelde nominale waarde.

18. Eindgebruikers kunnen goedkoop internationaal bellen nadat zij drie fysieke handelingen hebben verricht. Om te beginnen moeten zij een coating van een vakje op de van de distributeur gekochte kaart krabben om de pincode te kunnen lezen. Vervolgens moeten zij het aangegeven lokale nummer bellen dat hen automatisch doorverbindt met Lebara's schakelcentrale in het Verenigd Koninkrijk. Het telefoonnummer is op de kaart gedrukt. Tot slot moeten zij de pincode invoeren. Deze informatie volstaat om te kunnen bellen. Men hoeft daarvoor de kaart niet bij de hand te hebben en de kaart hoeft evenmin te worden getoond. De eindgebruiker kan dan het nummer van de gewenste bestemming buiten de EU bellen. De oproep wordt van Lebara's schakelcentrale doorgeleid naar een van de aanbieders van internationale telefoondiensten waarmee Lebara een overeenkomst heeft.

19. Lebara is bij het Britse First-tier Tribunal (Tax Chamber) opgekomen tegen het besluit van HMRC, dat Lebara belasting moet betalen over de diensten „ter verzilvering van het beltegoed” die Lebara in maart 2005 tegen betaling aan eindgebruikers heeft geleverd. HMRC stelt zich op het standpunt dat Lebara niet alleen een eerste belaste handeling heeft verricht met de verkoop van de telefoonkaarten aan de distributeurs, maar dat er ook sprake is van een tweede levering van telecommunicatiediensten tegen betaling op het moment dat eindgebruikers internationale telefoongesprekken plaatsen die via Lebara’s schakelcentrales worden doorgeleid.

20. Voor HMRC is de plaats van deze tweede dienst het Verenigd Koninkrijk, omdat eindgebruikers de telefoonkaarten in de privésfeer en niet in de zakelijke sfeer gebruiken, zodat Lebara over de levering van de telefoonkaarten aan eindgebruikers btw had moeten berekenen. HMRC is wel bereid te aanvaarden dat de verkoop van telefoonkaarten aan de btw-plichtige distributeurs een afzonderlijke levering vormt, die in de lidstaat van vestiging van de betreffende distributeur plaatsvindt.

21. Volgens Lebara resulteert de verplichting om over de levering van telefoonkaarten aan eindgebruikers btw te berekenen noodzakelijkerwijs in een met het Unierecht strijdige dubbele belasting. Op grond van de „verleggingsregeling”(14) is immers over de verkoop van de telefoonkaarten door de distributeurs al btw betaald, en wel aan de belastingautoriteiten in de lidstaat van vestiging van de distributeur.

22. HMRC betwist dat de betaling van btw over de levering van telefoonkaarten door Lebara aan eindgebruikers in strijd is met het Unierecht. Volgens HMRC is de behandeling van vouchers (waardebonnen) niet op Unieniveau geharmoniseerd en heeft HMRC derhalve de vrijheid om over de levering van telefoonkaarten belasting te heffen. HMRC stelt voorts dat, indien het standpunt van Lebara zou worden aanvaard, het gevaar bestaat dat in het geheel geen belasting wordt geheven in plaats van een dubbele belasting.

23. Het First-tier Tribunal (Tax Chamber) heeft het Hof twee prejudiciële vragen voorgelegd.

„1) Ingeval een belastingplichtige („marktdelnemer A’) telefoonkaarten verkoopt die het recht verlenen om van hem telecommunicatiediensten te ontvangen, dient artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn dan aldus te worden uitgelegd dat marktdelnemer A voor btw-doeleinden twee prestaties verricht: een op het tijdstip van de initiële verkoop van de telefoonkaart door marktdelnemer A aan een andere belastingplichtige („marktdelnemer B’), en een op het tijdstip van de verzilvering van het beltegoed van de kaart (te weten het gebruik van de kaart door een persoon — de eindgebruiker — om telefoongesprekken ermee te voeren)?

2) Zo ja, hoe dient in dat geval de btw (conform de relevante wetgeving van de Unie) te worden geheven in de keten van prestaties, wanneer marktdelnemer A de telefoonkaart aan marktdelnemer B verkoopt, marktdelnemer B de telefoonkaart doorverkoopt in lidstaat B, en de kaart ten slotte in lidstaat B wordt gekocht door een eindgebruiker die de telefoonkaart gebruikt om te telefoneren?”

24. Lebara, de Griekse regering, de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Zij zijn allen verschenen ter terechtzitting van 13 oktober 2011.

IV – Beoordeling

A – Opmerkingen vooraf

1. De telefoonkaart van Lebara in de context van het btw-recht van de Unie

25. Om te beginnen moet worden benadrukt dat de telefoonkaarten alleen kunnen worden gebruikt voor telefoongesprekken via het systeem van Lebara. Zij kunnen niet worden gebruikt voor de betaling van, bijvoorbeeld, andere door Lebara of derden geleverde goederen en diensten. In dit opzicht bestaat er dus een verschil met de situatie waarbij het tegoeed op een prepaid SIM-kaart voor diverse soorten betalingen kan worden gebruikt. De telefoonkaarten van Lebara hebben daarentegen veel weg van wat vaak wordt aangeduid met de term „single purpose vouchers” (vouchers die voor één enkel doel zijn bestemd).(15)

26. De telefoonkaarten van Lebara verschillen van andere soorten vouchers in die zin dat zij voor de toegang tot de betrokken dienst geen fysieke rol spelen. Men behoeft alleen de pincode te onthouden en het lokale telefoonnummer te kennen dat de oproepen naar de schakelcentrales van Lebara doorzendt. Met andere woorden, de telefoonkaarten zijn geen bewijzen aan toonder met een specifieke tegenwaarde, die voor de betaling van het een of ander kunnen worden gebruikt en die men, om ermee te kunnen betalen, bij de hand moet hebben.

27. Voorts valt te betwijfelen of de telefoonkaarten als betaalmiddel of elektronisch geld kunnen worden gezien. De nominale waarde van de telefoonkaart is wel uitgedrukt als een geldbedrag, maar vertegenwoordigt niet een abstracte koopkracht. De waarde staat voor een exact aantal minuten gesprekstijd in het internationale telefoonverkeer naar een bepaalde bestemming, zoals in het prijsbeleid van Lebara vooraf is vastgesteld. De telefoonkaart is slechts gedurende een beperkte periode geldig. Na afloop ervan kan de kaart niet meer worden gebruikt.

28. Men zou de regeling kunnen omschrijven als volgt: met de activering van de telefoonkaart komt een tijdelijke klantenrekening in het systeem van Lebara tot stand, met een tegoeed van een bepaald aantal beltijdeenheden ter hoogte van de nominale waarde van de telefoonkaart. Die rekening kan worden gebruikt door eenieder die zich met de bij de rekening horende pincode identificeert.

29. Ik ben dan ook van mening dat de telefoonkaarten geen betaalmiddel zijn, maar een middel waarmee het recht van toegang tot telecommunicatiediensten kan worden uitgeoefend, en dat de afnemer ontvangt na betaling van de prijs aan de distributeur of in voorkomend geval zijn detailhandelaar.

2. Welke diensten levert Lebara?

30. Om te beginnen zijn de telefoonkaarten geen goederen, maar hebben zij betrekking op de levering van diensten. De identificatie van de geleverde dienst vormt het uitgangspunt voor de oplossing van om het even welk btw-geschil met betrekking tot de levering van een dienst in een keten van transacties. Volgens artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn is het immers de levering van diensten die „aan de belasting over de toegevoegde waarde [is] onderworpen”. Met andere woorden, er kan geen belasting worden geheven totdat de levering van een dienst is geïdentificeerd.

31. De beschikbare gegevens rechtvaardigen de door advocaat-generaal Trstenjak geformuleerde en door het Hof aanvaarde benadering in de zaak MacDonald Resorts.(16) Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat bij de vaststelling van de relevante prestatie (levering van een dienst) waarbij een belastingplichtige aan een combinatie van handelingen deelneemt, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de handeling plaatsvindt, en ook alle handelingen.(17) Zoals het Hof recentelijk heeft bevestigd, vormt „de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk

stelsel van btw".(18) We moeten derhalve rekening houden met factoren die verder gaan dan de loutere verkoop van telefoonkaarten om de relevante levering te identificeren.

32. Het is vaste rechtspraak dat, hoewel elke dienst normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, diensten die economisch gezien uit één dienst bestaan niet kunstmatig uit elkaar mogen worden gehaald. Om dit laatste te vermijden, moet rekening worden gehouden met de kenmerkende elementen van de betrokken handeling. De „uiteindelijk nagestreefde doelstelling” van eindgebruikers wanneer zij voor de telefoonkaart betalen, is beslissend.(19) Het Hof heeft deze beginselen bovendien recentelijk toegepast in de context van telecommunicatiediensten. In het arrest Everything Everywhere(20) heeft het vastgesteld dat voor de heffing van de btw bepaalde bijkomende kosten die door een aanbieder van telecommunicatiediensten aan zijn klanten worden berekend, niet de tegenprestatie vormen voor een dienst die onderscheiden en onafhankelijk is van de hoofddienst die bestaat in het aanbieden van telecommunicatiediensten.

33. Zoals de Griekse regering benadrukt, is er met name sprake van één enkele dienst ingeval een of meer onderdelen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere onderdelen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet worden beschouwd als bijkomende prestatie van een hoofddienst wanneer zij voor de ontvanger geen doel op zich vormt, maar een middel om onder optimale omstandigheden gebruik te maken van de hoofddienst van de dienstverrichter.(21)

34. De hier beschreven benadering voor het bepalen van de relevante prestatie in de zin van artikel 2(22) in het geval van meerdere handelingen bij de levering van een dienst, is reeds enige tijd geleden aanvaard in het arrest Faaborg-Gelting Linien.(23) In dit arrest is uitgemaakt dat de verstrekking van maaltijden voor consumptie aan boord van veerboten tussen havens niet is te beschouwen als de levering van een goed, maar van een dienst in de zin van de Zesde btw-richtlijn, omdat restaurantverrichtingen worden gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft.(24)

35. Alle relevante feiten en handelingen beziend, en eveneens de „uiteindelijk nagestreefde doelstelling” van de eindgebruiker bij de aankoop van een telefoonkaart, is de relevante dienst het recht van toegang tot internationale telefoongesprekken die goedkoper zijn dan die welke beschikbaar zijn via de lokale telefooncentrale in de lidstaat van aankoop van de kaart, en ook elders. Zoals de Nederlandse regering heeft opgemerkt, vormt de verwerving van een telefoonkaart voor eindgebruikers niet een doel op zich.(25) Van belang voor de consument is dat hij met de kaart goedkoop internationaal kan telefoneren.

36. Dit is mogelijk via de verstrekking van het in de tekst op de kaart gegeven lokale telefoonnummer, dat de lokale oproep van de eindgebruiker automatisch doorzet naar de schakelcentrale van Lebara in het Verenigd Koninkrijk, en van de verborgen pincode. Behalve de — beperkte — klantenservice die de kaart biedt, dient de kaart in de ogen van de consument geen ander doel. Zoals gezegd, hoeven eindgebruikers niet fysiek over de telefoonkaart te beschikken om te kunnen bellen, indien zij de daarop vermelde informatie van buiten kennen.

37. Uitgaande van deze aanvaarde benadering voor de uitlegging van artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn, levert Lebara derhalve een recht van toegang tot telecommunicatiediensten aan eindgebruikers. Er is een rechtstreeks verband tussen eindgebruikers en Lebara via de betaling van een vergoeding door de eindgebruikers aan de distributeurs of hun detailhandelaren, en de latere overdracht van de vergoeding aan Lebara. Een rechtstreeks verband blijkt ook uit het feit dat eindgebruikers een pincode moeten invoeren die door de schakelcentrales van Lebara wordt

ontvangen en die de aankoop van de telefoonkaart aantoont.

B – *Analyse van de rechtsverhoudingen vanuit het perspectief van het btw-recht van de Unie*

1. De prejudiciële vragen en de benadering voor de beantwoording van die vragen

38. De verwijzende rechter heeft twee vragen gesteld. De eerste van die vragen is vrij nauwkeurig geformuleerd, de tweede meer algemeen. Mijns inziens is de eerste vraag evenwel gebaseerd op bepaalde impliciete veronderstellingen die zowel feitenkwesties als rechtsvragen betreffen. Bovendien kan de eerste vraag niet worden beantwoord zonder een uitvoerige analyse van de betrekkingen tussen Lebara, haar distributeurs (en hun mogelijke detailhandelaren) en de eindgebruikers, vanuit het gezichtspunt van het btw-recht van de Unie. Deze analyse omvat uiteraard de kernvragen betreffende de aard van de prestatie, het belastbare feit, het belastbare bedrag en de plaats van de dienst. Ik zal deze bespreken in de volgende punten, waarin de in de schriftelijke opmerkingen van partijen en interveniënten voorgestelde vier alternatieve oplossingen aan bod komen.

2. Optie 1: Twee opeenvolgende diensten

a) Samenvatting van het standpunt van de regering van het Verenigd Koninkrijk

39. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk moet artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn worden uitgelegd in de zin dat een marktdeelnemer bij de afgifte van telefoonkaarten twee prestaties verricht; een ten tijde van de oorspronkelijke verkoop van de telefoonkaart en een ten tijde van de verzilvering van het beltegoed. Bij de huidige stand van harmonisatie van het Unierecht hebben de lidstaten een politieke keuzevrijheid ten aanzien van de vraag over welke van die twee prestaties btw verschuldigd is. Voor zover het daarbij komt tot het achterwege blijven van belasting of dubbele belasting, is dit het gevolg van een gebrek aan harmonisatie op dit gebied, dat slechts kan worden weggenomen door wetgeving inzake de behandeling van vouchers met een nominale waarde voor de gehele Europese Unie.

40. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt voorts dat de plaats van de dienst het Verenigd Koninkrijk is. Verondersteld wordt immers dat de eindgebruikers niet belastingplichtig zijn. De plaats van de dienst wordt daarom bepaald door artikel 9, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn, en niet door artikel 9, lid 2, sub e. Bovendien doet zich dan het belastbaar feit voor op het moment van verzilvering van het beltegoed door eindgebruikers.

41. Ten slotte bestaat volgens het Verenigd Koninkrijk de vergoeding voor de toegang tot de goedkope telefoongesprekken in het bedrag dat de distributeurs voor de telefoonkaarten aan Lebara betalen. De belastinggrondslag zou evenwel moeten worden aangepast indien minder beltijd wordt afgekocht dan de kaart biedt. Met het niet-gebruikte deel van de nominale waarde van de telefoonkaart zou dan bij de vaststelling van het belastbare bedrag geen rekening worden gehouden. Bijvoorbeeld, in het geval van een telefoonkaart met een nominale waarde van 15 EUR, waarvoor een distributeur 10 EUR betaalt, is het belastbare bedrag 5 EUR, en niet 10 EUR, indien slechts de helft van de telefoonkaart wordt verbruikt.

b) Beoordeling

42. Mijn conclusie dat de relevante prestatie bestaat in de toegang tot het recht om goedkoop te bellen, en Lebara deze aan eindgebruikers levert, houdt om te beginnen niet in dat ik het door de regering van het Verenigd Koninkrijk voorgestelde model onderschrijf. Meer in het bijzonder houdt zij niet in dat ik het argument aanvaard dat Lebara, voor eenzelfde vergoeding, twee prestaties verricht: een aan de distributeurs van de telefoonkaarten en een andere aan de

eindgebruikers.

43. In de eerste plaats is het begrip „dubbele levering” van dezelfde dienst vreemd aan de Unierechtelijke btw-regeling. Aanvaarding van dat begrip zou een breuk met de grondbeginselen van het btw-recht van de Unie betekenen en leiden tot problemen ten aanzien van de rechtszekerheid en tot dubbele belasting of het achterwege blijven van belastingheffing.(26)

44. Bovendien, ook al is de relevante prestatie niet de levering van een telefoonkaart, maar de verlening van een recht van toegang tot de telecommunicatiediensten van Lebara, zou dit het Verenigd Koninkrijk niet het recht geven met een beroep op artikel 9, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn btw te heffen over alle transacties tussen Lebara en haar distributeurs. Men kan er niet van uitgaan dat alle eindgebruikers niet-belastingplichtig zijn in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde btw-richtlijn, daar redelijkerwijs te veronderstellen valt dat ook belastingplichtigen met banden met specifieke derde landen gebruik zullen willen maken van de diensten van Lebara. In deze omstandigheden zou de plaats van de dienst ingevolge artikel 9, lid 2, sub e, de lidstaat van de afnemer worden. Anderen die van de dienst gebruik maken, zullen evenwel individuele consumenten zijn, zodat de btw-behandeling van de dienst van Lebara aan die eindgebruikers nog steeds die van artikel 9, lid 1, is.

45. Lebara is niet in staat alle, en misschien zelfs niet een van haar eindgebruikers te identificeren, omdat zij alle klanten zijn van de distributeurs of hun detailhandelaars. Naar mijn mening mag een lidstaat zijn heffingsbevoegdheid niet baseren op veronderstellingen die niet te weerleggen of te verifiëren zijn. Bovendien zou de aanvaarding van de stelling van de regering van het Verenigd Koninkrijk dat alle eindgebruikers van Lebara's diensten niet-belastingplichtig zijn, deze veronderstelling buiten het bereik van een rechterlijke toetsing brengen.(27)

3. Optie 2: Twee parallelle leveringen van diensten

a) Samenvatting van het standpunt van de Nederlandse regering

46. Ook de Nederlandse regering is van mening dat het betrokken ondernemingsmodel twee diensten omvat, ofschoon slechts een ervan door Lebara wordt verricht. Er is volgens de Nederlandse regering één enkele levering van telecommunicatiediensten door Lebara aan eindgebruikers, in combinatie met een bijkomende levering van distributiediensten van distributeurs aan Lebara.

47. In de visie van de Nederlandse regering moet artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn in omstandigheden als die van het hoofdgeding aldus worden uitgelegd, dat de aanbieder van telecommunicatiediensten (marktdeelnemer A) één prestatie verricht, namelijk de levering van telecommunicatiediensten aan de eindgebruiker. De verstrekking van de telefoonkaart door de aanbieder (marktdeelnemer A) aan de distributeur (marktdeelnemer B) vormt geen zelfstandige en los van de telecommunicatiediensten staande prestatie in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn. De distributeur (marktdeelnemer B) levert wel distributiediensten aan de aanbieder (marktdeelnemer A).

48. Zij concludeert dat de aanbieder (marktdeelnemer A) in de lidstaat waar hij is gevestigd, btw moet voldoen over de levering van telecommunicatiediensten aan eindgebruikers die, zo wordt verondersteld, niet-belastingplichtig zijn. Btw is verschuldigd op het moment dat de distributeur het bedrag van de nominale waarde van de telefoonkaart aan de aanbieder betaalt door middel van een betaling op rekening.

49. Dit standpunt ten aanzien van de belastinggrondslag verschilt derhalve van en komt hoger uit dan dat van de regering van het Verenigd Koninkrijk. Volgens het door de Nederlandse

regering bepleite model is de grondslag van de door Lebara verrichte dienst de nominale waarde van de telefoonkaart, ongeacht of de distributeur of een detailhandelaar de telefoonkaarten voor een hoger of lager bedrag dan de nominale waarde verkoopt. Voorts is het belastbaar feit voor de Nederlandse regering niet de verzilvering van het beltegoed (zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk voorstaat), maar de verkoop van telefoonkaarten door Lebara aan haar distributeurs. De grondslag van de bijkomende dienst die door distributeurs aan Lebara wordt geleverd, is het verschil tussen de nominale waarde van de telefoonkaarten en de prijs die de distributeurs bij aankoop aan Lebara betalen. Met andere woorden, de distributeur wordt verondersteld dat verschil te hebben berekend als vergoeding voor de door hem aan Lebara verrichte dienst.

b) Beoordeling

50. Naast de reeds door mij gesignaleerde kwestie van de (niet gefundeerde) veronderstelling dat alle eindgebruikers van de kaarten van Lebara niet-belastingplichtig zijn, kleven aan deze oplossing verschillende problemen. Ofschoon ik het ermee eens ben dat de levering van de telefoonkaarten door Lebara aan de distributeur geen zelfstandige dienst vormt en dat de levering van de kaarten als zodanig wat de btw aangaat een irrelevante handeling is, ben ik het niet eens met haar ter terechtzitting bepleite standpunt dat de tussenkomst van de distributeur of zijn detailhandelaar bij de laatste transactie met de eindgebruiker niet een vorm van dienstverrichting van de eerstgenoemde aan de laatstgenoemde is.

51. Belangrijker is dat het door de Nederlandse regering voorgestelde model geen rekening houdt met het feit dat in het btw-recht van de Unie verschillende regels van toepassing zijn, al naargelang een tussenpersoon een dienst verricht op eigen naam of op naam van de opdrachtgever.⁽²⁸⁾ Aan deze regels kan bij de vaststelling of Lebara btw verschuldigd is in het onderhavige geschil niet voorbij worden gegaan.

52. Bijvoorbeeld, indien A iets verkoopt aan C, en B daarbij op eigen naam als tussenpersoon de transactie met C voltooit, verricht B niet een zelfstandige distributiedienst aan A. B vormt namelijk louter een schakel in de keten van prestaties.

53. Vindt echter een transactie plaats tussen A en C en maakt A gebruik van B als aanbieder van distributiediensten die bij de transactie in naam van en voor rekening van A handelt, dan levert B een afzonderlijke dienst aan A. De transactie tussen A en B vormt btw-rechtelijk „input” in de levering door A aan C.

54. Wil A de over de door B geleverde distributiedienst betaalde btw kunnen aftrekken, dan zou B aan A voor zijn commissie een aparte factuur moeten verstrekken. Een logisch gevolg van de door de Nederlandse regering voorgestelde regeling zou echter de eliminatie van een afzonderlijke facturering van de commissie van de distributeur zijn. Die facturering is echter noodzakelijk voor een correcte heffing van btw, omdat de commissie bestaat in het verschil tussen de vergoeding die de distributeur voor de telefoonkaarten ontvangt en betaalt.⁽²⁹⁾

55. Nog problematischer aan het model van de Nederlandse regering is het feit dat het zou leiden tot een buitensporige belasting indien de telefoonkaarten voor een lager bedrag dan de nominale waarde aan de eindgebruiker worden verkocht. Ook zou een deel van de vergoeding onbelast blijven indien de kaart voor een hoger bedrag dan de nominale waarde wordt verkocht. Hetzelfde probleem zou zich uiteraard ook voordoen bij de over de distributiedienst geheven btw.

4. Optie 3: Eén enkele prestatieketen

a) Samenvatting van de standpunten van Lebara en de Commissie

56. Het door de Commissie voorgestelde model, dat in wezen door Lebara wordt onderschreven, is overtuigender, maar heeft ook zwakke plekken. Hun standpunt laat zich als volgt samenvatten.

57. Wanneer een belastingplichtige („marktdelnemer A”) aan een andere belastingplichtige („marktdelnemer B”), die is gevestigd in een andere lidstaat, telefoonkaarten verkoopt die een recht op ontvangst van telecommunicatiediensten belichamen, en marktdelnemer B vervolgens de telefoonkaart voor verbruik aan eindgebruikers verkoopt, verricht marktdelnemer A één enkele belaste levering van diensten op het moment van de verkoop aan marktdelnemer B. De daaropvolgende aankoop en gebruik van de kaart door een eindgebruiker is niet een belaste levering door marktdelnemer A aan de eindgebruiker, maar door marktdelnemer B aan de eindgebruiker.

58. In dit scenario is marktdelnemer B volgens de verleggingsregeling btw verschuldigd over de vergoeding die hij aan marktdelnemer A betaalt. Marktdelnemer B moet ook btw afdragen over de vergoeding die hij van de eindgebruiker ontvangt. Btw wordt geheven over beide prestaties in de lidstaat waar marktdelnemer B is gevestigd. Marktdelnemer B mag evenwel de btw die hij met betrekking tot de transacties met marktdelnemer A heeft betaald, in mindering brengen op zijn aangifte bij de belastingdienst in zijn lidstaat bij verkoop van de telecommunicatiediensten aan eindgebruikers. Met andere woorden, marktdelnemer B brengt voorbelasting in mindering.

b) Beoordeling

59. Dit model weerspiegelt de gedachte van een keten van prestaties van de producent via verschillende stadia in de markt tot aan de eindgebruiker. De toegevoegde waarde is in alle stadia van de markt belast, en het model leidt tot een correcte toepassing van btw ten aanzien van de plaats van belastingheffing en het op het verbruik toegepaste belastingtarief.

60. Het probleem blijft evenwel dat de telefoonkaart als zodanig geen zelfstandige functie heeft als goed of dienst. Voorts kan onmogelijk worden geconcludeerd dat de eindgebruikers een recht op telecommunicatiediensten van de distributeurs kopen, omdat de dienst niet geheel en al van Lebara op haar distributeurs is overgegaan.

61. Uit de tussen Lebara en de distributeurs gesloten marketingovereenkomsten blijkt dat de distributeurs tot taak hebben de verkoop van de telefoonkaarten aan eindgebruikers te bevorderen, hetzij rechtstreeks hetzij via detailhandelaren. Een fundamenteel element van de Unierechtelijke btw-regeling is voorts dat het om een verbruiksbelasting gaat.⁽³⁰⁾ Zoals gezegd, zijn de transacties tussen Lebara en haar distributeurs juist bedoeld om het verbruik door eindgebruikers, niet door de distributeurs, mogelijk te maken. In geen geval kan worden gesteld dat, normaliter, de distributeurs de goedkope beltijd verbruiken.

62. De distributeur kan weliswaar de rol van eindgebruiker aannemen en de telefoonkaart gebruiken, mits deze is betaald en geactiveerd, maar dit is niet het feitelijke economisch doel van de overeenkomst tussen de distributeurs en Lebara. Indien een distributeur een telefoonkaart voor internationale telefoongesprekken gebruikt, vormt dit een belaste levering aan zichzelf, althans indien de telefoonkaart voor een ander dan een zakelijk doel wordt gebruikt. Hiervoor geldt artikel 6, lid 2, sub b, van de Zesde btw-richtlijn.⁽³¹⁾

63. Uit de feiten blijkt evenmin dat de distributeurs hun eigen telecommunicatiediensten ontwerpen en op de markt brengen, en deze vervolgens verrichten door de noodzakelijke netwerktoegangsdiensten aan Lebara uit te besteden.

64. Het is duidelijk Lebara, die door middel van haar contractuele netwerk een telecommunicatietraject tot stand brengt tussen de eindgebruiker en haar schakelcentrale en van daaruit via internationale aanbieders van telefoniediensten naar de ontvangers van de telefoongesprekken buiten de Europese Unie. De vergelijking van de distributeurs van Lebara met aanbieders van virtuele mobiele telecommunicatienetwerken, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft geopperd, kan derhalve geen stand houden.

65. Ten slotte, Lebara heeft in haar schriftelijke opmerkingen het feit benadrukt dat eindgebruikers niet weten en niet kunnen weten dat de toegang tot de goedkope internationale telefoongesprekken die zij van distributeurs of detailhandelaren hebben gekocht, wordt geleverd door Lebara. Lebara heeft verder benadrukt dat tussen de eindgebruiker en Lebara geen contractuele verbintenis bestaat.

66. Wat het eerste aspect aangaat, verandert de naamswijziging om de identiteit van de leverancier te verhullen, niets aan de „uiteindelijk nagestreefde doelstelling” van eindgebruikers wanneer deze de kaarten kopen, namelijk goedkoop internationaal bellen. Wat het tweede aspect betreft, artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn ziet niet op het bestaan van een contractuele relatie tussen de eindgebruiker en de leverancier, maar op de geldstroom tussen de eindgebruiker en de leverancier. Het Hof heeft in het arrest *Town & County Factors*(32) vastgesteld, dat de benadering volgens welke slechts sprake is van een rechtsbetrekking indien de op de dienstverrichter rustende verplichtingen afdwingbaar zijn, afbreuk zou doen aan het nuttig effect van de Zesde btw-richtlijn.(33) De betaling gaat van de eindgebruikers naar Lebara via detailhandelaren en distributeurs. Bovendien bestaat er een rechtstreeks verband tussen eindgebruikers en Lebara omdat de pincode de gebruikers direct toegang geeft tot Lebara's schakelcentrales.

67. Samengevat, indien het Hof het door de Commissie en Lebara voorgestelde model zou aanvaarden, zou dit op zijn minst een elastische interpretatie van de rechtsbetrekking tussen Lebara en haar distributeurs vereisen die buitendien geen steun vindt in 's Hofs rechtspraak. In geen geval kan worden gesteld dat Lebara dezelfde dienst aan haar distributeurs levert als deze laatsten aan eindgebruikers leveren.

5. Optie 4: Levering van diensten door een belastingplichtige handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander

a) Samenvatting van het subsidiaire standpunt van de Commissie

68. De Commissie stelt voorts subsidiair dat artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt dat, wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht. Lebara's distributeurs (die duidelijk op eigen naam handelen) worden derhalve geacht de diensten van Lebara te hebben ontvangen in een eerste belastbare handeling, en deze vervolgens te hebben geleverd aan de eindgebruikers in een tweede handeling.

b) Beoordeling

69. Het Hof heeft recent geoordeeld dat artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn een juridische fictie creëert van twee identieke diensten die achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze

fictie wordt de marktdeelnemer die bij het verrichten van de dienst als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verrichten. Bijgevolg wordt in de rechtsbetrekking tussen de opdrachtgever en de commissionair hun respectieve rol van dienstverrichter en uitbetaler fictief omgekeerd voor de toepassing van de btw.(34)

70. Naar mijn mening vormt deze fictie de sleutel voor de oplossing in deze zaak. Voor de toepassing van de btw moeten de distributeurs worden beschouwd als commissionairs die handelen op eigen naam, maar voor rekening van Lebara, zijnde de opdrachtgever. De Commissie merkt terecht op dat artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn tot dezelfde btw-heffing leidt als het model van twee prestaties in één enkele keten. Ik voeg daaraan toe dat artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn dit bewerkstelligt zonder vertekening van de realiteit van de door Lebara verrichte dienst, en van de identiteit van degene aan wie de dienst wordt geleverd.

71. De distributeurs zijn niet feitelijk de ontvangers van een recht van toegang tot telecommunicatiediensten, maar artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn houdt een mandaat in van de Uniewetgever om een dergelijke fictie toe te passen wanneer een distributeur handelt op eigen naam maar voor rekening van een ander. Het resulteert er tevens in dat de belasting wordt geheven in de juiste lidstaat tegen het juiste tarief — in casu, in de lidstaat waar de distributeur is gevestigd, met als belastinggrondslag het door de distributeurs aan Lebara betaalde bedrag, terwijl het belastbare feit zich voordoet bij activering van de telefoonkaarten. Bovendien maakt artikel 6, lid 4, een correcte afgifte van facturen voor en door de bij de levering betrokken belastingplichtige mogelijk.(35)

72. Lebara heeft evenwel benadrukt dat de distributeurs niet als haar commissionairs handelen en dat de nationale rechter reeds heeft vastgesteld dat de distributeurs op eigen naam handelen. Met andere woorden, dit doet vermoeden dat uit de overeenkomst tussen Lebara en haar distributeurs niet een verhouding blijkt waarin de distributeurs handelen als Lebara's „heimelijke” vertegenwoordigers of commissionairs in de zin van artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn.

73. In deze prejudiciële zaak dient evenwel de betekenis van artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn te worden uitgelegd op basis van het recht van de Unie, en niet volgens het nationale recht inzake vertegenwoordiging of een andere figuur van nationaal civiel of zelfs belastingrecht. Bovendien kan artikel 6, lid 4, als bepaling van belastingrecht, een betekenis hebben die niet noodzakelijkerwijs overeenkomt met die van parallelle begrippen van leerstukken van nationaal civiel recht. Naar mijn mening beperkt artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn zich niet tot betrekkingen waarbij sprake is van — al dan niet versluierde — vertegenwoordiging ingevolge het recht van de betrokken lidstaat, in dit geval het Verenigd Koninkrijk. Aan de voorwaarden van artikel 6, lid 4, is voldaan wanneer de drie criteria (deelnemen aan de dienstverrichting, op naam van de marktdeelnemer zelf, en voor rekening van een ander) zijn vervuld.

74. Dat de verwijzingsbeschikking geen specifieke vraag omtrent de betekenis van artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn bevat, staat er niet aan in de weg dat het Hof die bepaling behandelt. Volgens vaste rechtspraak belet de omstandigheid dat de verwijzende rechter zijn vragen formeel tot de uitlegging van een bepaalde reeks bepalingen heeft beperkt, het Hof niet om hem alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de voor hem dienende zaak, ongeacht of deze rechter er in zijn vragen melding van maakt.(36) Deze gedachte komt ook tot uitdrukking in de ruime formulering van de tweede prejudiciële vraag. Voorts is het zo dat de uitspraak van het Hof in de zaak Henfling e.a.(37) inzake de wijze waarop artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn moet worden uitgelegd, van latere datum is dan de vaststellingen van het First-tier Tribunal (Tax Chamber) ter zake van de

betekenis van artikel 6, lid 4.(38)

75. Wat de Unierechtelijke uitlegging van artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn betreft, komt het mij voor dat de distributeurs in het onderhavige geval moeten worden geacht voor rekening van Lebara te handelen om de volgende redenen. Om te beginnen houdt de levering van de telefoonkaarten aan de distributeurs niet in dat er een economisch risico van Lebara op hen is overgegaan. De distributeurs hoeven immers kennelijk niet te betalen voor telefoonkaarten die niet zijn geactiveerd. Ik concludeer op basis van het door Lebara gestelde dat de distributeurs geen vergoeding aan Lebara betalen wanneer zij de kaarten in de handel brengen, maar er niet in slagen deze aan eindgebruikers te verkopen. In dat geval verzoeken zij niet om activering van de kaarten. Met andere woorden, economisch handelen zij voor rekening van Lebara.

76. Voorts is het zo dat door tussenkomst van de distributeurs een recht van toegang tot telecommunicatiediensten van Lebara aan de eindgebruiker wordt geleverd. Zij zijn verantwoordelijk, op eigen naam, maar voor rekening van Lebara, voor de distributie van de toegang tot goedkope telefoongesprekken, en voor de overdracht van de vergoeding van de eindgebruiker aan Lebara. Bovendien zijn het de distributeurs die de noodzakelijke stappen zetten (te weten betaling en mededeling aan Lebara van het serienummer) om de tijdelijke klantenrekening te activeren die de telefoonkaart vertegenwoordigt.

77. Mijns inziens is derhalve de meest aannemelijke kwalificatie van de feiten van het voorliggende geval de volgende: Lebara levert aan eindgebruikers diensten bestaande in het recht van toegang tot telecommunicatiediensten, tegen een vooruitbetaling die kan worden aangemerkt als een tijdelijke klantenrekening voor een bepaald aantal beltijdeenheden. De distributeurs nemen deel aan deze leveringen op eigen naam, maar voor rekening van Lebara. Ingevolge artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn hebben de distributeurs derhalve én de dienst van Lebara ontvangen, én deze aan de eindgebruikers geleverd. Dit resulteert in een btw-behandeling zoals die hiervoor in de punten 70 en 71 is uiteengezet.

78. Ik merk evenwel op dat het Hof in zijn arrest in de zaak Henfling e.a. de beslissing of in dat geval aan artikel 6, lid 4, was voldaan, aan de nationale rechter heeft overgelaten. Het Hof heeft zich beperkt tot de vaststelling van richtsnoeren van het soort dat ik hier heb uitgewerkt met betrekking tot de factoren waarmee bij de toepassing van artikel 6, lid 4, rekening moet worden gehouden.(39) Een uitspraak over de vraag of de feiten in casu aan de voorwaarden van artikel 6, lid 4, voldoen, kan aan de nationale rechter worden overgelaten, met inachtneming van de bevindingen van het Hof over de verschillende punten die in deze procedure zijn gerezen, de noodzaak om de integriteit van de geldende beginselen van het btw-recht van de Unie te beschermen, en de autonome Unierechtelijke betekenis die aan artikel 6, lid 4, moet worden gegeven ten opzichte van begrippen van nationaal recht.

V – Samenvatting

79. Wat de vier hierboven besproken alternatieven betreft, geef ik het Hof in overweging het door de regering van het Verenigd Koninkrijk voorgestelde model te verwerpen, nu dit kan leiden tot dubbele belasting dan wel het achterwege blijven van belasting. Bovendien leidt het tot de conclusie dat de plaats van de dienst, en bijgevolg de heffingsbevoegdheid, moet worden vastgesteld uitgaande van de veronderstelling dat alle eindgebruikers niet-belastingplichtig zijn, waarvan de juistheid niet door de rechter kan worden getoetst.

80. Dit laatste geldt ook voor het door de Nederlandse regering voorgestelde model. Dat model kan bovendien in voorkomend geval leiden tot een veel te hoge of te lage btw-heffing, omdat de belastinggrondslag voor zowel de levering van het recht van toegang tot telecommunicatiediensten als de afzonderlijke distributiedienst wordt afgeleid van de nominale

waarde van de telefoonkaarten. Deze kan hoger of lager zijn dan de prijs die de eindgebruikers ervoor betalen.

81. Het door Lebara en de Commissie voorgestelde prestatieketenmodel leidt tot een correct eindresultaat, maar ook tot een vertekening van de verhouding tussen Lebara en haar distributeurs, aangezien het Hof zou moeten concluderen dat Lebara de rechten van toegang tot haar goedkope telefoongesprekken verkoopt aan haar distributeurs. De toepassing van de door artikel 6, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn gecreëerde juridische fictie strookt daarentegen beter met de realiteit van het ondernemingsmodel dat in casu aan het Hof is gepresenteerd. Voor het geval dat het Hof evenwel mijn conclusies met betrekking tot artikel 6, lid 4, niet onderschrijft, bepleit ik subsidiair aanvaarding van het voorstel van de Commissie en Lebara, volgens hetwelk de verkoop van de telefoonkaart door Lebara aan haar distributeurs één enkele prestatie vormt, en de daaropvolgende verkoop door de distributeurs een afzonderlijke prestatie.

VI – Conclusie

82. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de door het First-tier Tribunal (Tax Chamber) voorgelegde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„Wanneer een belastingplichtige (,marktdelnemer A') aan een andere belastingplichtige (,marktdelnemer B') telefoonkaarten verkoopt met gegevens die de koper ervan (,eindgebruiker C') toegang geven tot telecommunicatiediensten en in staat stellen deze te ontvangen van A ten belope van het op de kaart aangegeven bedrag (mits A van B de tussen hen overeengekomen vergoeding heeft ontvangen), levert marktdelnemer A aan eindgebruiker C een dienst bestaande in een recht van toegang tot een telecommunicatiedienst tegen vooruitbetaling. Indien evenwel marktdelnemer B op eigen naam maar voor rekening van marktdelnemer A tussenkomt in de levering van die dienst aan eindgebruiker C, hetgeen de nationale rechter moet onderzoeken, moet marktdelnemer B ingevolge artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; uniforme grondslag, voor de toepassing van de btw worden geacht die dienst van marktdelnemer A te hebben ontvangen en aan eindgebruiker C te hebben geleverd.”

83. Indien het Hof dit voorstel niet volgt, of indien de nationale rechter niet kan vaststellen dat de distributeurs voor rekening van Lebara handelen, stel ik subsidiair het volgende antwoord op de prejudiciële vragen van het First-tier Tribunal (Tax Chamber) voor:

„Wanneer een belastingplichtige (,marktdelnemer A') aan een andere belastingplichtige (,marktdelnemer B') telefoonkaarten verkoopt die het recht verlenen om van marktdelnemer A telecommunicatiediensten te ontvangen, en marktdelnemer B de telefoonkaart vervolgens verkoopt aan eindgebruiker C, die de in de telefoonkaart belichaamde internationale telefoongesprekken voert, verricht marktdelnemer A één enkele belastbare levering van telecommunicatiediensten op het moment van de verkoop aan marktdelnemer B. De latere aankoop en het gebruik van de kaart door een eindgebruiker vormt niet andermaal een belastbare levering door marktdelnemer A.”

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „Eerste btw-richtlijn”) (PB 1967, 71, blz. 1301). Artikel 2 is thans weergegeven in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) (PB L 347, blz. 1) zoals gewijzigd bij richtlijn

2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB L 44, blz. 11). De Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; uniforme grondslag (hierna: „Zesde btw-richtlijn”) (PB L 145, blz. 1) is ratione temporis van toepassing in de onderhavige zaak. Deze richtlijn is thans vervangen door de btw-richtlijn. Omwille van de duidelijkheid zal ik in deze conclusie zowel naar de Zesde btw-richtlijn als naar de equivalente bepalingen in de btw-richtlijn verwijzen.

3 — Zie thans artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn.

4 — Artikel 5, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn is thans artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn.

5 — Thans artikel 24 van de btw-richtlijn.

6 — Thans artikel 28 van de btw-richtlijn.

7 — De inhoud van deze bepaling is thans terug te vinden in de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn.

8 — Het in het tiende streepje van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde btw-richtlijn bepaalde is ingevoegd bij richtlijn 1999/59/EG van de Raad van 17 juni 1999 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op telecommunicatiediensten (PB L 162, blz. 63). Zie thans de artikelen 369a tot 369k van de btw-richtlijn.

9 — Zie thans de artikelen 62, 63 en 65 van de btw-richtlijn.

10 — Zie thans titel XI, hoofdstuk 1, afdeling 1, getiteld „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, dat de artikelen 193 tot en met 205 omvat.

11 — Artikel 21, punt 1, (artikel 28, sub g) van de Zesde btw-richtlijn is gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is (PB L 269, blz. 44).

12 — De procesvertegenwoordiging van Lebara heeft ter terechtzitting toegelicht dat de distributeurs gewoonlijk niet zelf telecommunicatiediensten verrichten. Het gaat om handelaren in telecommunicatiediensten, die deze diensten voor distributie kunnen afnemen van andere dienstverleners buiten Lebara.

13 — Volgens de verklaringen van de procesvertegenwoordiging van Lebara ter terechtzitting betalen distributeurs de telefoonkaarten voordat deze worden geactiveerd, en verkopen zij deze na activering. De volgorde is kennelijk volledige betaling, gevolgd door activering, waarna verkoop plaatsvindt. In de schriftelijke opmerkingen van Lebara staat evenwel dat met de telefoonkaarten, op het moment dat deze van Lebara naar een distributeur worden gezonden, vanwege het risico van diefstal nog geen telefoongesprekken kunnen worden gevoerd. Na ontvangst van de telefoonkaarten verzoekt de distributeur Lebara om activering ervan. De distributeur dient de telefoonkaarten eerst aan Lebara te betalen nadat deze zijn geactiveerd. Indien de telefoonkaarten vervolgens worden gestolen, of de distributeur de telefoonkaarten niet betaalt, kan Lebara deze deactiveren. Deze verklaringen stemmen niet volledig overeen ten aanzien van het tijdstip waarop betaling van de distributeurs aan Lebara plaatsvindt. Dit punt lijkt evenwel te worden verhelderd in de verwijzingsbeschikking. Daarin staat: „Lebara activeerde de kaarten

indien de door haar beheerde rekening van de distributeur een tegoed vertoonde. In het andere geval verzocht zij de distributeur om betaling voordat zij de kaarten activeerde.”

14 — Volgens de „verleggingsregeling” van artikel 21, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn wordt de belastingplicht verlegd wanneer dienstverrichter A en afnemer B niet op het grondgebied van dezelfde lidstaat zijn gevestigd, zodat de afnemer van de dienst en niet de dienstverrichter btw moet betalen. Dit betekent dat B de over de transactie verschuldigde btw moet innen en deze aan de belastingautoriteiten in de lidstaat van B moet afdragen. Zoals gezegd, staat artikel 21, punt 1, thans in titel XI, hoofdstuk 1, afdeling 1, van de btw-richtlijn, getiteld „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, dat de artikelen 193 tot en met 205 omvat.

15 — Een kleine wijziging van de feiten zou de juridische oplossing in dit geval daarom niet toepasselijk kunnen maken in een vergelijkbare situatie. De onderhavige zaak is derhalve niet noodzakelijkerwijs relevant voor meer ingewikkelde btw-problemen met betrekking tot „multi purpose vouchers” (multifunctionele vouchers) of situaties waarin de vergoeding voor de levering van goederen of diensten wordt betaald met een prepaid tegoed of tegoedrekening op mobiele of vaste telefoonaansluitingen.

16 — Arrest van 16 december 2010 (C-270/09, Jurispr. blz. I-13179, punt 18).

17 — Arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punten 23 en 24); 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punten 26-32); 3 september 2009, RCI Europe (C-37/08, Jurispr. blz. I-7533, punten 23-25), en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punten 17-26), alsook arrest MacDonald Resorts, aangehaald in voetnoot 16, punt 18.

18 — Arrest van 7 oktober 2010, Loyalty Management UK en Baxi Group (C-53/09 en C-55/09, Jurispr. blz. I-9187, punt 39).

19 — Zie in deze zin het arrest MacDonald Resorts, aangehaald in voetnoot 16, punt 22.

20 — Arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, Jurispr. blz. I-12359).

21 — Arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 17, punt 24; arrest CPP, aangehaald in voetnoot 17, punt 30.

22 — Zie bijvoorbeeld het arrest MacDonald Resorts, aangehaald in voetnoot 16, punten 24 en 32, waarin het Hof heeft bepaald dat handelingen met betrekking tot de aankoop van „Points Rights” in een timeshare optieprogramma voor vakantieoordens „voorbereidende handelingen” zijn, die worden verricht om aanspraak te kunnen maken op de „eigenlijke dienstverrichting”, te weten het recht om tijdelijk gebruik te maken van een woning of een verblijf in een hotel, of van een andere dienst; in het arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 17, punten 24 en 25, is bepaald dat diensten van derden die geen doel op zich vormen, maar een middel om de belangrijkste dienst van de ondernemer aantrekkelijker te maken, van louter bijkomende aard zijn; zie ook het arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, aangehaald in voetnoot 17, punt 17-26, waarin het Hof bepaalde dat er sprake was van één en niet van twee diensten in het geval dat functionele software, na de aankoop ervan, speciaal aan de behoeften van de koper is aangepast.

23 — Arrest van 2 mei 1996 (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395).

24 — Arrest Faaborg-Gelting Linien, aangehaald in voetnoot 23, punt 14.

25 — Arrest MacDonald Resorts, aangehaald in voetnoot 16, punt 24.

26 — Indien de lidstaat van de distributeur zich op het standpunt zou stellen dat de verzilvering van het beltegoed het belastbare feit vormt, en de lidstaat van de dienstverlener, dat de levering van de telefoonkaarten aan de eindgebruikers het belastbare feit vormt, zou geen van beide in het hier voorliggende geval btw heffen. Het zou ook in strijd zijn met het grondbeginsel van btw-recht van artikel 2 van de Eerste btw-richtlijn, dat btw een verbruiksbelasting is die strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten.

27 — In het arrest MacDonald Resorts, aangehaald in voetnoot 16, heeft het Hof een oplossing verworpen op grond waarvan de belastingplichtige in dat geval voor de berekening van de btw zelf het beschikbare accommodatieaanbod kon vaststellen. Meer in het algemeen heeft het Hof gesteld dat de rechters van de lidstaten in staat moeten zijn, in het kader van een rechterlijke toetsing „de relevante beginselen en regels van gemeenschapsrecht daadwerkelijk toe te passen”. Zie het arrest van 21 januari 1999, Upjohn (C-120/97, Jurispr. blz. I-223, punt 36). Zie meer recentelijk het advies van 8 maart 2011 in advies 1/09 (Jurispr. blz. I-1137), waarin het Hof in punt 85 opmerkt dat „de functies die respectievelijk aan de nationale rechterlijke instanties en aan het Hof zijn toegekend, van essentieel belang zijn voor het behoud van de aard van het bij de Verdragen ingevoerde recht”.

28 — Zie de artikelen 6, lid 4, en 9, punt 2, sub e, zevende streepje, van de Zesde btw-richtlijn.

29 — Zie artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde btw-richtlijn, volgens hetwelk de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, „voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit [moet] zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur”. Zie thans artikel 178, sub a, van de btw-richtlijn.

30 — Zie, recentelijk, het arrest RCI Europe, aangehaald in voetnoot 17, punt 39.

31 — Artikel 6, lid 2, sub b, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt dat met een dienst onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Zie thans artikel 26, lid 1, sub b, van de btw-richtlijn.

32 — Arrest van 17 september 2002 (C-498/99, Jurispr. blz. I-7173).

33 — Arrest Town & County Factors, aangehaald in voetnoot 32, punt 21.

34 — Arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10, Jurispr. blz. I-6219, punt 35).

35 — Zie Ben Terra en Julie Kajus, *European VAT Directives* (2011), afdeling 10.2.1.4.

36 — Arrest van 5 mei 2011, McCarthy (C-434/09, Jurispr. blz. I-3375, punt 24).

37 — Aangehaald in voetnoot 34.

38 — De verwijzingsbeschikking aan het Hof in het voorliggende geval dateert van 22 oktober 2010, en in de zaak Henfling e.a. is arrest gewezen in het jaar erna, op 14 juli 2011.

39 — Aangehaald in voetnoot 34. Zie in het bijzonder de punten 42 en 43.