

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NIILA JÄÄSKINENA

przedstawiona w dniu 8 grudnia 2011 r.(1)

Sprawa C-520/10

Lebara Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez First-tier Tribunal, Tax Chamber (Zjednoczone Królestwo)]

Opodatkowanie – Szósta dyrektywa o podatku VAT – Artykuł 2 – Artykuł 6 ust. 4 – Wiadzczenie usług – Usługobiorca – Usługi telekomunikacyjne – Przedpłacone karty telefoniczne zawierające informacje ułatwiające dostęp do międzynarodowych rozmów telefonicznych – Wprowadzanie do obrotu kart telefonicznych za pośrednictwem dystrybutorów – Przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem VAT – Agent – Usługa dystrybucyjna – Pojedyncza usługa

I – Wprowadzenie

1. Sąd krajowy często zwraca się do Trybunału o określenie, w jaki sposób należy oceniać złożone transakcje z punktu widzenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”). Zadanie to może być szczególnie trudne w dziedzinie nowoczesnych technologii. Rozpatrywany przed First-tier Tribunal, Tax Chamber (sędzią administracyjnym pierwszej instancji, izbą podatkową) spór pomiędzy spółką Lebara Ltd (zwaną dalej „spółką Lebara”) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem właściwym ds. podatków i cel) Zjednoczonego Królestwa (zwanym dalej „Commissioners”) dotyczy delikatnego zagadnienia związanego z określeniem, jaki podmiot jest zobowiązany do rozliczenia się z podatku VAT w związku z świadczeniem usług telekomunikacyjnych.

2. Różnice w uwagach przedstawionych w niniejszej sprawie pokazują, jakim wyzwaniem jest ustalenie prawidłowej odpowiedzi na zadane przez sąd krajowy pytania. Istnieją cztery możliwe sposoby rozwiązania tego problemu, z których wszystkie są do pewnego stopnia poprawne z punktu widzenia prawnego, ale żaden z nich nie jest wolny od pewnych trudności. Dlatego też do Trybunału należy znalezienie rozwiązania, które jest zgodne z podstawowymi zasadami prawa Unii dotyczącego podatku VAT i możliwe do zastosowania w praktyce, zarówno dla podatników, jak i dla organów administracji publicznej, na których spoczywa odpowiedzialność za jego stosowanie.

II – Kontekst prawny

3. Zgodnie z art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy(2):

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio 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 podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

4. Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostaw[?] towarów lub usług świadczon[?] odpowiednio na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostaw[?] towarów lub świadczenie usług dokonywane odpowiednio na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze” (3).

5. Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy(4) przez dostaw[?] towarów należy o rozumieć „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

6. Artykuł 6 szóstej dyrektywy stanowi:

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

[...]

4. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rachunek kogo innego, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjął i świadczył daną usługę [...]” (6).

7. Artykuł 9 szóstej dyrektywy, znajdujący się w tytule VI, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, stanowi:

„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 świadczona są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [zakładu], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa (7).

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).

[...].

8. Artykuł 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy(9), znajdujący się w tytule VII, zatytułowanym „Zdarzenie podatkowe i wymagalność podatku”, stanowi:

„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.

[...].

9. Artykuł 21 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Płatnicy podatku”, stanowi(10):

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są płatnikami podatku [VAT]:

a) podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub usługi, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. b) i c).

Jeżeli podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub [świadczenie] usługi dokonywan[e] [s] przez podatnika, który nie ma siedziby na terytorium kraju, państwa członkowskie mogą ustanowić, zgodnie z warunkami przez nie ustalonymi, że osobą zobowiązaną do zapłacenia podatku jest osoba, dla której dokonuje się podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub [świadczenia] usługi;

b) podatnicy, na rzecz których świadczone są usługi określone w art. 9 ust. 2 lit. e) lub osoby zidentyfikowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju, na rzecz których świadczone są usługi określone art. 28b (C), (D), (E) i (F), jeżeli usługi te świadczone są przez podatnika niezamieszkałego [lub niemającego siedziby] na terytorium danego kraju[(11)];

[...].

III – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

10. Spółka Lebara z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie prowadzi centralę telefoniczną znajdującą się na obszarze Zjednoczonego Królestwa, której dzieławi w celu świadczenia usług telekomunikacyjnych. Z kolei centrala przyłączona jest do międzynarodowej sieci telekomunikacyjnej. Sposób prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę Lebara oparty jest na przekierowywaniu połączeń telefonicznych wykonywanych przez użytkowników kołcowych zlokalizowanych na obszarze całej Unii na jej centralę w Zjednoczonym Królestwie, a następnie – do międzynarodowej sieci telekomunikacyjnej. Rozmowy przekierowuje się następnie do wybranych przez klientów odbiorców, z których wszyscy znajdują się poza Unią.

11. Spółka Lebara może prowadzić taką działalność gospodarczą w oparciu o trzy rodzaje umów. Pierwszy to umowa pomiędzy spółką Lebara a operatorem lub operatorami telefonii międzynarodowej. Drugi to umowy pomiędzy spółką Lebara a miejscowymi operatorami z różnych państw członkowskich, które zobowiązują miejscowych operatorów do przekierowywania miejscowych połączeń użytkowników kołcowych do central telefonicznych spółki Lebara w Zjednoczonym Królestwie.

12. Trzeci to zestaw umów pomiędzy spółką Lebara a dystrybutorami(12), którzy mają siedziby w różnych państwach członkowskich, innych niż Zjednoczone Królestwo. Transakcje te stanowią przedmiot postanowienia odsyłającego.

13. Zgodnie ze wymienionymi umowami spółka Lebara sprzedaje karty telefoniczne dystrybutorom za cenę niższą od ich „wartości nominalnej”. Kluczowym elementem umów pomiędzy spółką Lebara a jej dystrybutorami jest zobowiązanie tych ostatnich do promowania i sprzedaży kart telefonicznych w państwach członkowskich ich siedziby, które ma ułatwić korzystanie przez użytkowników kołcowych z tanich międzynarodowych rozmów telefonicznych oferowanych przez spółkę Lebara.

14. Umowy zawierają również postanowienia w przedmiocie czasu trwania rozmów, krajów przeznaczenia, do których możliwe jest wykonywanie połączeń, stosowanych taryf, marki umieszczanej na kartach telefonicznych (zazwyczaj oznakowane są one firmą dystrybutora, przy czym spółka Lebara udziela wsparcia w zakresie projektowania karty oraz przygotowania materiałów reklamowych), jak również obsługi klienta. Co się tyczy tej ostatniej kwestii, karty zawierają numer telefonu biura obsługi klienta umożliwiający użytkownikom kołcowym kontakt z dystrybutorem, chociaż w niektórych państwach członkowskich użytkownicy kołcowi są kontaktowani bezpośrednio ze spółką Lebara. Dystrybutor pełni więc rolę punktu kontaktowego dla użytkowników kołcowych na wypadek trudnoici, nawet w sytuacji gdy tylko spółka Lebara może rozwiązać dany problem.

15. Karty telefoniczne dostarczane przez spółkę Lebara mają kształt zbliżony do karty kredytowej. Na kartach tych widnieje również wartość nominalna wyrażona w walucie państwa członkowskiego dystrybutora, zazwyczaj w EUR, wyższa od ceny, której dystrybutor uiszcza za te karty spółce Lebara, a także niepowtarzalny numer seryjny i ukryty osobisty numer identyfikacyjny.

16. Karty pozostają nieaktywne do czasu skontaktowania się dystrybutora ze spółką Lebara z prośbą o aktywację karty i przekazania spółce Lebara stosownych numerów seryjnych. Wówczas spółka Lebara aktywuje karty odpowiadające podanym numerom seryjnym, pod warunkiem że uiszczona została cena zakupu karty telefonicznej albo że rachunek dystrybutora u spółki Lebara został uznany w inny sposób(13).

17. Jedynym możliwym zastosowaniem kart jest wykonywanie międzynarodowych połączeń telefonicznych. Umożliwiają one posiadaczowi wykonywanie połączeń telefonicznych do wartości

nominalnej wskazanej na karcie.

18. Tanie międzynarodowe rozmowy telefoniczne udostępniane są użytkownikom komórkowym po wykonaniu przez nich trzech czynności materialno-technicznych. Po pierwsze, w celu odsłonięcia osobistego numeru identyfikacyjnego na karcie kupionej od dystrybutora zdrapują oni pasek. Po drugie, wybierają wyznaczony numer miejscowy, przez co automatycznie jest z centrali spółki Lebara w Zjednoczonym Królestwie. Numer telefoniczny wydrukowany jest na karcie. Po trzecie, wpisują osobisty numer identyfikacyjny. Aby wykonać połączenie, wystarczy znać te informacje. Aby zrealizować połączenia telefoniczne, nie trzeba mieć karty, nie jest też konieczne jej okazanie. Następnie użytkownik komórkowy, zamierzając nawiązać połączenie telefoniczne z abonentem spoza Unii, może wybrać jego numer. Połączenie jest przekierowywane z centrali spółki Lebara do jednego z operatorów telefonii międzynarodowej, z którym spółka Lebara zawarła stosowną umowę.

19. Spółka Lebara zaskarżyła przed First-tier Tribunal, Tax Chamber decyzję Commissioners zobowiązującą ją do rozliczenia się za marzec 2005 r. z tytułu świadczonych przez nią na rzecz użytkowników komórkowych odpłatnych usług realizowania połączeń telefonicznych. Chociaż Commissioners uznali, że pierwsze podlegające opodatkowaniu świadczenie usług przez spółkę Lebara miało miejsce w chwili sprzedaży kart telefonicznych dystrybutorom, to argumentowali, że gdy użytkownicy komórkowi wykonują połączenia telefoniczne, które przekierowywane są przez centrale spółki Lebara, zachodzi drugie, odpłatne świadczenie usług telekomunikacyjnych przez spółkę Lebara.

20. Zdaniem Commissioners miejscem świadczenia tej drugiej usługi było Zjednoczone Królestwo, albowiem użytkownicy komórkowi używali zapewne kart telefonicznych na własny użytek osobisty, a nie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, wobec czego spółka Lebara zobowiązana była do naliczania podatku VAT z tytułu dostawy kart telefonicznych użytkownikom komórkowym. Commissioners byli jednak gotowi przyjąć, że sprzedaż kart telefonicznych dystrybutorom będącym podatnikami podatku VAT pociąga za sobą oddzielną dostawę w państwie członkowskim siedziby dystrybutora.

21. Spółka Lebara podniosła, że zobowiązanie jej do naliczania podatku VAT z tytułu dostawy kart telefonicznych użytkownikom komórkowym doprowadziłoby nieuchronnie do podwójnego opodatkowania, a tym samym do naruszenia prawa Unii. Miałoby to miejsce, ponieważ podatek VAT z tytułu sprzedaży kart telefonicznych został już wcześniej uiszczony przez dystrybutorów na rzecz organów podatkowych państw członkowskich siedziby dystrybutorów, a to w ramach przerzucenia zobowiązania zapłaty podatku na usługobiorcę(14).

22. Commissioners nie zgodzili się z poglądem, jakoby zapłata podatku VAT z tytułu dostaw kart telefonicznych przez spółkę Lebara użytkownikom komórkowym była sprzeczna z prawem Unii. Commissioners twierdzili, że konsekwencją braku harmonizacji zasad traktowania bonów towarowych na poziomie Unii jest swoboda w zakresie opodatkowania przez Commissioners dostaw kart telefonicznych. Commissioners podnieśli również, że zaakceptowanie stanowiska spółki Lebara skutkowałoby nie tyle podwójnym opodatkowaniem, ile wręcz niebezpieczeństwem nieopodatkowania.

23. First-tier Tribunal, Tax Chamber zwraca się z wnioskiem do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie dwóch poniższych pytań:

„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 pakietu dostaw, w sytuacji gdy przedsiębiorca A sprzedaje kartę telefoniczną przedsiębiorcy B, przedsiębiorca B odsprzedaje kartę telefoniczną w państwie członkowskim B, a ostatecznie nabywa ją użytkownik końcowy w państwie członkowskim B, przy czym użytkownik końcowy wykorzystuje tę kartę do prowadzenia rozmów telefonicznych?”.

24. Spółka Lebara, rzędy grecki, niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska złożyły uwagi na piśmie. Wszystkie te podmioty uczestniczyły w rozprawie, która odbyła się w dniu 13 października 2011 r.

IV – Analiza

A – Uwagi wstępne

1. Karta telefoniczna spółki Lebara w kontekście przepisów prawa Unii o podatku VAT

25. Po pierwsze, należy podkreślić, że sporne karty telefoniczne mogły być używane wyłącznie w zakresie prowadzenia rozmów telefonicznych za pośrednictwem systemu prowadzonego przez spółkę Lebara. Nie mogły być wykorzystywane na przykład do dokonywania płatności za inne towary i usługi świadczone przez spółkę Lebara lub osoby trzecie. W związku z tym rozpatrywane karty telefoniczne różniły się od przedpłaconych kart telefonii komórkowej, w wypadku których zgromadzone na nich środki mogły być wykorzystywane do dokonywania płatności różnego rodzaju. Wręcz przeciwnie, karty telefoniczne spółki Lebara przypominają to, co często określone jest jako „bonny towarowe o jednym przeznaczeniu”(15).

26. Karty telefoniczne spółki Lebara różniły się jednak od wszelkich rodzajów bonów tym, że ich okazanie nie jest konieczne, aby uzyskać dostęp do oferowanej usługi. Wystarczy pamiętać osobisty numer identyfikacyjny oraz lokalny numer telefonu, który służy przekierowywaniu połączeń telefonicznych do centrali spółki Lebara. Innymi słowy, sporne karty telefoniczne nie są świadectwami na okaziciela, których wartość odpowiada określonej kwocie możliwości wykorzystania do dokonania płatności, a które muszą być fizycznie przedstawione, zanim będą mogły zostać wykorzystane.

27. Wątpliwe jest również, czy sporne karty telefoniczne mogły być uznawane za środek płatniczy lub pieniądź elektroniczny. Wartość nominalna karty określona jest jako suma pieniężna, ale nie odpowiada żadnej abstrakcyjnej sile nabywczej. Odzwierciedla ona natomiast dokładną liczbę minut połączeń międzynarodowych do poszczególnych miejsc przeznaczenia, zgodnie z założeniami polityki cenowej spółki Lebara. Karta telefoniczna jest ważna tylko przez ograniczony okres. Po upływie tego okresu nie może być już użyta.

28. Omawiany system można bowiem opisać precyzyjnie w ten sposób, że wskutek aktywacji karty telefonicznej w systemie spółki Lebara utworzone zostaje tymczasowe konto klienta z kredytem do pewnej liczby jednostek czasu na połączenia, która to liczba odpowiada wartości nominalnej karty telefonicznej. Kwota ta może być wykorzystana przez dowolną osobę posługującą się osobistym numerem identyfikacyjnym przyporządkowanym do danego konta klienta.

29. W konsekwencji moim zdaniem karty telefoniczne nie są rodzkiem prawnym, ale urzędzeniem ułatwiającym korzystanie z prawa dostępu do usług telekomunikacyjnych, które to urzędzenie klient otrzymuje z chwilą uiszczenia ceny na rzecz albo dystrybutora, albo jego sprzedawcy detalicznego, zależnie od okoliczności danego wypadku.

2. Jak usług świadczy spółka Lebara?

30. Na wstępie wystarczy zauważyć, że karty telefoniczne nie funkcjonują jako towary, lecz są one związane ze świadczeniem usług. W dalszej kolejności określenie, o jaką usług chodzi, stanowi punkt wyjścia dla rozwiązania jakiegokolwiek sporu w przedmiocie podatku VAT, dotyczącego świadczenia danej usługi w ramach transakcji. Zgodnie bowiem z art. 2 szóstej dyrektywy „opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega” świadczenie usług. Innymi słowy, nie można pobierać podatku, dopóki nie określi się, jaka usługa została wykonana.

31. Stan faktyczny uzasadnia analizę zgodną z propozycją rzecznik generalnej V. Trstenjaka przyjętą przez Trybunał w sprawie MacDonald Resorts(16). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, określając odpowiednie świadczenie (usług), w ramach którego podatnik dokonuje szeregu czynności, należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich dokonywane są rozpatrywane transakcje(17). Zgodnie z tym, co niedawno potwierdził Trybunał, „uwzględnianie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT”(18). Zatem w celu określenia, jaka usługa jest świadczona, konieczne jest uwzględnienie czynników wykraczających poza samą sprzedaż kart telefonicznych.

32. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, to nie należy sztucznie rozdzielać kilku świadczeń, które z gospodarczego punktu widzenia stanowią jedno. Aby tego uniknąć, należy zwrócić uwagę na zasadnicze cechy rozpatrywanej transakcji. Decydującym czynnikiem jest „ostateczny zamiar” użytkowników końcowych, z jakim dokonują oni zapłaty za kartę telefoniczną(19). Ponadto Trybunał zastosował niedawno te zasady w kontekście świadczenia usług telekomunikacyjnych. W wyroku w sprawie Everything Everywhere(20) Trybunał orzekł, że dla celów poboru podatku VAT pewne dodatkowe opłaty naliczane przez podmiot świadczący usługi telekomunikacyjne jego klientom nie stanowią wynagrodzenia za świadczenie odrębne i niezależne od świadczenia głównego, polegającego na zapewnianiu usług telekomunikacyjnych.

33. Zgodnie z tym, co podkreślił rzędnik grecki, z jednym świadczeniem mamy do czynienia w sytuacji, gdy jedno lub więcej pojedynczych świadczeń stanowi świadczenie główne, a inne pojedyncze świadczenia są względem niego uboczne i są traktowane dla potrzeb podatkowych tak samo jak świadczenie główne. Określoną usługę należy zatem uznać za uboczną względem usługi głównej, gdy dla usługobiorcy nie spełnia ona samodzielnego celu, lecz stanowi środek poprawiający korzystanie z usługi głównej(21).

34. Opisany tutaj sposób ustalania, z jakim świadczeniem w rozumieniu art. 2(22) mamy do czynienia w wypadku wielu transakcji składających się na dane świadczenie, została jakiś czas temu określona w wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linien(23). W wyroku tym Trybunał orzekł, że czynności polegające na dostarczaniu posiłków na pokładzie promów między portami nie stanowią dostaw towarów, lecz świadczenie usług w rozumieniu szóstej dyrektywy, ponieważ na czynności dokonywane przez restauracje składa się wżzka elementów i działań, wśród których dostarczanie żywności jest tylko jednym ze składników i w których zdecydowanie dominuje element usługowy(24).

35. Biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności i czynności, a ponadto „ostateczny zamiar” użytkownika końcowego, z jakim dokonuje on zakupu karty telefonicznej, odnośnie usług

jest udzielenie dostępu do międzynarodowych połączeń telefonicznych, które są tańsze niż te dostępne za pośrednictwem lokalnej centrali telefonicznej w państwie czeskim, w którym karta została zakupiona, a nawet poza nim. Jak podkreślił rząd niderlandzki, wejście w posiadanie karty telefonicznej nie jest dla użytkowników końcowych celem samym w sobie⁽²⁵⁾. Konsument zainteresowany jest prowadzeniem tanich międzynarodowych rozmów telefonicznych, co ułatwia mu sporna karta.

36. To ułatwienie dokonuje się poprzez zapewnienie w tekście nadrukowanym na karcie lokalnego numeru telefonu, z którym połączenie skutkuje automatycznym przekierowaniem połączenia lokalnego użytkownika końcowego do centrali spółki Lebara w Zjednoczonym Królestwie, oraz poprzez dostarczenie ukrytego osobistego numeru identyfikacyjnego. Z punktu widzenia konsumenta oprócz zapewnienia ograniczonej obsługi klienta karta ta nie służy żadnemu innemu celowi. Jak już wspominałem, użytkownicy końcowi, aby dokonać połączenia telefonicznego, nie muszą posiadać karty telefonicznej, jeżeli pamiętajcie znajdujące się na karcie informacje.

37. Kierując się przyjętą wykładnią art. 2 szóstej dyrektywy, należy więc przyjąć, że spółka Lebara świadczy usługi telekomunikacyjne na rzecz użytkowników końcowych. Między użytkownikiem końcowym a spółką Lebara istnieje bezpośredni stosunek, nawiązany poprzez uiszczenie przez tego użytkownika końcowego zapłaty na rzecz dystrybutora lub jego sprzedawcy detalicznego i dalszego przekazywania tej zapłaty spółce Lebara. Bezpośredni stosunek widoczny jest także w wymogu nałożonym na użytkownika końcowego, w zakresie wprowadzenia osobistego numeru identyfikacyjnego, który jest weryfikowany przez centrale spółki Lebara i który stanowi potwierdzenie zakupu karty telefonicznej.

B – *Rekonstrukcja stosunków prawnych w świetle przepisów prawa Unii o podatku VAT*

1. Pytania prejudycjalne i propozycja odpowiedzi na nie

38. Sąd odsyłający zadał dwa pytania. Pierwsze z nich jest raczej precyzyjne, a drugie bardziej ogólne. Jednak moim zdaniem pytanie pierwsze oparte jest na pewnych domniemyaniach i założeniach, dotyczących zarówno stanu faktycznego, jak i prawnego. Co więcej, próba odpowiedzi na pytanie pierwsze nie jest możliwa bez dokonania szczegółowej analizy stosunków pomiędzy spółką Lebara, jej dystrybutorami (i ich ewentualnymi sprzedawcami detalicznymi) a użytkownikami końcowymi z punktu widzenia przepisów prawa Unii o podatku VAT. Analiza ta powinna konieczniej objąć podstawowe kwestie odnoszące się do istoty świadczenia, zdarzenia podatkowego, podstawy opodatkowania i miejsca świadczenia usług. Będą one rozpatrywane w dalszych punktach, w których omówione zostaną cztery możliwe rozwiązania zaproponowane w pisemnych uwagach stron i interwenientów.

2. Opcja 1: świadczenie dwóch usług konsekwentnych

a) Podsumowanie stanowiska rządu Zjednoczonego Królestwa

39. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że poprzez wprowadzenie do obrotu kart telefonicznych przedsiębiorca spełnia dwa świadczenia: jedno w chwili pierwszej sprzedaży karty telefonicznej i drugie w chwili zrealizowania połączenia telefonicznego. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa na obecnym etapie harmonizacji prawa Unii to do państw czeskich należy rozstrzygnąć, które z tych dwóch świadczeń obciąża podatek VAT. W stopniu, w jakim może to doprowadzić do braku opodatkowania lub podwójnego opodatkowania, rozpatrywana sytuacja jest skutkiem braku harmonizacji tej dziedziny prawa; można temu zapobiec jedynie w drodze wprowadzenia w całości Unii przepisów w zakresie opodatkowania bonów towarowych

opiewających na wartość nominalną.

40. Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi następnie, że według takiej analizy miejscem świadczenia byłoby Zjednoczone Królestwo. Jest tak dlatego, ponieważ domniemywa się, że użytkownicy kościowi nie są podatnikami podatku VAT. Z tego względu miejsce świadczenia usług określone jest na podstawie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, a nie na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy. Ponadto zdarzenie podatkowe ma miejsce w chwili realizacji połączenia telefonicznego przez użytkownika kościowego.

41. Wreszcie, zgodnie z propozycją rządu Zjednoczonego Królestwa wynagrodzeniem za dostęp do tanich rozmów telefonicznych miałyby być ceny uiszczane przez dystrybutorów za karty telefoniczne na rzecz spółki Lebara. Podstawa opodatkowania musiałaby jednak zostać skorygowana, w wypadku gdy zrealizowanych zostało mniej połączeń telefonicznych niż objęte kredytem na karcie. Niewykorzystana część wartości nominalnej karty telefonicznej nie byłaby brana pod uwagę przy określaniu podstawy opodatkowania. Tak więc na przykład jeżeli karta telefoniczna, która została kupiona przez dystrybutora za 10 EUR, ma wartość nominalną 15 EUR, to podstawa opodatkowania wynosiłaby 5 EUR, a nie 10 EUR, jeżeli kredyt na karcie telefonicznej zostanie wykorzystany jedynie w połowie.

b) Ocena

42. Wniosek stanowiący punkt wyjścia moich rozważań, zgodnie z którym rozpatrywane świadczenie jest usługą udostępnienia tanich rozmów telefonicznych świadczoną przez spółkę Lebara użytkownikom kościowym, nie oznacza, że zgadzam się z ujęciem zaproponowanym przez rząd Zjednoczonego Królestwa. W szczególności nie oznacza to, że dzielam pogląd, iż spółka Lebara spełnia dwa świadczenia – jedno na rzecz dystrybutorów kart telefonicznych, a drugie na rzecz użytkowników kościowych, i to w zamian za to samo wynagrodzenie.

43. Przede wszystkim pojęcie podwójnego świadczenia w odniesieniu do tej samej usługi jest obce regulacji prawa Unii w zakresie podatku VAT. Przyjęcie takiego ujęcia naruszyłoby bowiem podstawowe zasady prawa Unii dotyczące podatku VAT i stworzyłoby problemy w zakresie pewności prawa oraz podwójnego opodatkowania bądź braku opodatkowania(26).

44. Ponadto, pomimo że rozpatrywane świadczenie polega nie na dostawie karty telefonicznej, ale na usługach udostępnienia systemu telekomunikacyjnego spółki Lebara, wniosek ten nie upoważnia Zjednoczonego Królestwa do powołania się na art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz do nałożenia podatku VAT na wszystkie czynności dokonane pomiędzy spółką Lebara a jej dystrybutorami. Nie powinno się zakładać, że każdy użytkownik kościowy nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, ponieważ należy rozstrząsnąć założeń, że z usług spółki Lebara mogą korzystać także podatnicy powołani z określonymi państwami trzecimi. W takich okolicznościach miejsce świadczenia ulegałoby na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) przesunięciu do państwa członkowskiego klienta. Pozostałymi podmiotami realizującymi połączenia telefoniczne byłby jednak indywidualni konsumenci, a zatem opodatkowanie podatkiem VAT świadczenia usług przez spółkę Lebara na rzecz takich użytkowników kościowych byłoby nadal regulowane przez art. 9 ust. 1.

45. Spółka Lebara nie jest w stanie wskazać wszystkich swoich użytkowników kościowych, a być może nie jest w stanie wskazać żadnego z tych użytkowników, a to dlatego, że są oni klientami dystrybutorów, względnie ich sprzedawców detalicznych. Moim zdaniem państwa członkowskie nie powinny mieć możliwości opierania swojej jurysdykcji podatkowej na założeniach, które nie poddają się falsyfikacji ani weryfikacji. Ponadto przyjęcie twierdzenia rządu Zjednoczonego Królestwa, wedle którego każdy użytkownik kościowy usług świadczonych przez spółkę Lebara nie jest podatnikiem podatku VAT, prowadziłoby do wyłączenia tego założenia

spod zasięgu kontroli sądowej(27).

3. Opcja 2: świadczenie dwóch usług równoległych

a) Streszczenie stanowiska rzędu niderlandzkiego

46. Rząd niderlandzki proponuje również analizę, zgodnie z którą omawiany sposób prowadzenia działalności gospodarczej obejmuje świadczenie dwóch usług, przy czym w tym ujęciu spółka Lebara świadczy tylko jedną z tych usług. Zgodnie ze stanowiskiem tego rzędu mamy do czynienia ze świadczeniem usługi telekomunikacyjnej przez spółkę Lebara na rzecz użytkowników końcowych oraz ze świadczeniem usługi pomocniczej przez dystrybutorów na rzecz spółki Lebara.

47. Zdaniem rzędu niderlandzkiego w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podmiot świadczący usługi telekomunikacyjne (przedsiębiorca A) spełnia jedno świadczenie, to jest wykonuje usługę telekomunikacyjną na rzecz użytkownika końcowego. Dostawa karty telefonicznej przez podmiot świadczący usługi telekomunikacyjne (przedsiębiorca A) na rzecz dystrybutora (przedsiębiorcy B) nie stanowi, niezależnie i oddzielnie od usług telekomunikacyjnych, dostawy w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy. Dystrybutor (przedsiębiorca B) świadczy jednak usługi dystrybucyjne na rzecz podmiotu świadczącego usługi telekomunikacyjne (przedsiębiorcy A).

48. Rząd niderlandzki doszedł do wniosku, że podmiot świadczący usługi telekomunikacyjne (przedsiębiorca A) jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, w odniesieniu do świadczenia usług telekomunikacyjnych na rzecz użytkowników końcowych, co do których przyjmuje się, że nie są oni podatnikami podatku VAT. Podatek VAT jest naliczany w chwili, gdy dystrybutor uiszcza kwotę wartości nominalnej karty telefonicznej na rzecz podmiotu świadczącego usługi telekomunikacyjne w drodze wpłaty na jego rachunek.

49. Wobec powyższego stanowisko rzędu niderlandzkiego w przedmiocie podstawy opodatkowania różni się od stanowiska rzędu Zjednoczonego Królestwa i dotyczy wyżej kwoty. W ujęciu zaproponowanym przez rząd niderlandzki podstawą opodatkowania w zakresie usług wykonywanych przez spółkę Lebara ma być wartość nominalna karty telefonicznej, niezależnie od tego, czy dystrybutor lub jego sprzedawca detaliczny sprzedaje karty telefoniczne za cenę wyższą czy niższą od ich wartości nominalnej. Ponadto z punktu widzenia rzędu niderlandzkiego odrębnym zdarzeniem podatkowym nie jest realizowanie połączeń telefonicznych (jak to proponował rząd Zjednoczonego Królestwa), ale sprzedaż kart telefonicznych przez spółkę Lebara jej dystrybutorom. Jednocześnie podstawą opodatkowania ubocznych usług świadczonych przez dystrybutorów na rzecz spółki Lebara stanowi różnica pomiędzy wartością nominalną kart telefonicznych a ceną uiszczoną spółce Lebara przez dystrybutora w chwili zakupu. Innymi słowy, przyjmuje się, że dystrybutor obciążony podatkiem taksą różnicową, gdy stanowi ona wynagrodzenie za usługi, które dystrybutor ten świadczy na rzecz spółki Lebara.

b) Ocena

50. Omówione wyżej rozwiązanie pociąga za sobą szereg trudności, wśród nich zasygnalizowane już, bezzasadne zresztą, założenie, że w kręgu użytkowników końcowych kart spółki Lebara brak jest podatników podatku VAT. Mimo iż podzielam pogląd, że dostarczanie przez spółkę Lebara kart telefonicznych dystrybutorowi nie stanowi niezależnego świadczenia usług oraz że dostawa kart jako taka jest czynnością bez znaczenia dla celów podatku VAT, to w przeciwieństwie do argumentów przedstawionych na rozprawie przez rząd niderlandzki nie jestem

w stanie zgodzić się z tym, iż udział dystrybutora lub jego sprzedawcy detalicznego w końcowej transakcji z użytkownikami końcowymi nie stanowi pewnego rodzaju usług świadczonych przez pierwszy z tych podmiotów na rzecz drugiego.

51. Co ważniejsze, ujęcie zaproponowane przez rząd niderlandzki nie uwzględnia faktu, że w prawie Unii o podatku VAT stosuje się różne przepisy, w zależności od tego, czy pośrednik spełnia świadczenie we własnym imieniu czy w imieniu dającego zlecenie(28). Przepisy te nie mogły być pominięte w toku ustalania zobowiązania podatkowego spółki Lebara z tytułu podatku VAT w niniejszym stanie faktycznym.

52. Tak więc na przykład jeżeli podmiot A sprzedaje coś podmiotowi C przy udziale podmiotu B działającego w imieniu własnym, jako pośrednik finalizujący transakcję z podmiotem C, to podmiot B nie świadczy oddzielnej usługi dystrybucyjnej na rzecz podmiotu A. Podmiot B stanowi po prostu ogniwo w łańcuchu świadczeń.

53. Jeżeli jednak pomiędzy podmiotami A oraz C zostaje zawarta transakcja, za którą podmiot A korzysta z usług dystrybucyjnych podmiotu B działającego w tej transakcji w imieniu i na rachunek podmiotu A, to należy przyjąć, że podmiot B świadczy odrębne usługi na rzecz podmiotu A. Transakcja zawarta pomiędzy podmiotami A i B stanowi, w świetle przepisów o podatku VAT, wkład w świadczenie podmiotu A na rzecz podmiotu C.

54. Aby jednak podmiot A mógł odliczyć podatek VAT obciążający usługę dystrybucyjną świadczoną przez podmiot B, ten ostatni będzie musiał wystawić podmiotowi A oddzielne faktury obejmujące prowizję podmiotu B. Z tym że logiczną konsekwencją systemu zaproponowanego przez rząd niderlandzki byłoby zniesienie wszelkiego odrębnego wystawiania faktur obejmujących prowizję dystrybutorów, co jest konieczne, jeżeli podatek VAT ma być pobierany poprawnie, ponieważ prowizja miałyby stanowić różnicę między ceną, jaką dystrybutor otrzymuje za karty telefoniczne od użytkowników końcowych, a ceną, jaką sam za nie płaci(29).

55. Jeszcze bardziej poważna trudność dotyczyła ujęcia zaproponowanego przez rząd niderlandzki wynika stąd, że jeżeli karty telefoniczne byłyby sprzedawane użytkownikowi końcowemu po cenie niższej niż ich wartość nominalna, prowadziłyby to do nadmiernego opodatkowania. Także w sytuacji, gdyby były one sprzedawane po cenie wyższej niż wartość nominalna, czynniki wynagrodzenia pozostawałyby nieopodatkowane. Ten sam problem dotyczyłby nieuchronnie podatku VAT obciążającego usługę dystrybucyjną.

4. Opcja 3: pojedynczy łańcuch usług

a) Podsumowanie stanowisk zaprezentowanych przez spółkę Lebara oraz przez Komisję

56. Ujęcie zaproponowane przez Komisję, zasadniczo podzielane przez spółkę Lebara, jest dość przekonujące, co nie znaczy, iż jest ono pozbawione wad. Prezentowane przez te podmioty stanowisko można streścić w następujący sposób.

57. W sytuacji gdy podatnik („przedsiębiorca A”) sprzedaje innemu podatnikowi („przedsiębiorcy B”), mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, karty telefoniczne, w których inkorporowane jest prawo do skorzystania z usług telekomunikacyjnych, a przedsiębiorca B następnie odsprzedaje kartę telefoniczną w celu jej wykorzystania przez użytkowników końcowych, przedsiębiorca A świadczy jedną opodatkowaną usługę w chwili sprzedaży karty przedsiębiorcy B. Następnie po tym nabycie i wykorzystanie karty przez użytkownika końcowego nie stanowi podlegającego opodatkowaniu świadczenia przedsiębiorcy A na rzecz użytkownika końcowego, lecz świadczenie przedsiębiorcy B spełniane na rzecz użytkownika końcowego.

58. Wedle takiego ujęcia, zgodnie z mechanizmem przeniesienia zobowiązania do zapłaty podatku VAT na usługobiorcę, to na przedsiębiorcy B ciąży obowiązek rozliczenia się z tego podatku ciążącego na wynagrodzeniu, jakie uiszcza on na rzecz przedsiębiorcy A. Na przedsiębiorcy B ciąży również obowiązek rozliczenia się z podatku VAT obciążającego wynagrodzenie, jakie otrzymuje on od użytkownika końcowego. Podatek VAT obciąża obie dostawy w państwie członkowskim siedziby przedsiębiorcy B. Przedsiębiorcy B przysuguje jednak prawo do odliczenia podatku VAT uiszczanego przez niego z tytułu transakcji zawartej z przedsiębiorcą A, a to przy rozliczaniu się z organami podatkowymi w zakresie podatku VAT w państwie członkowskim przedsiębiorcy B z tytułu sprzedaży usług telekomunikacyjnych użytkownikom końcowym. Innymi słowy, przedsiębiorca B odlicza podatek naliczony.

b) Ocena

59. Ujęcie to odzwierciedla ideę traktowania usługi, rozciągającego się od producenta, poprzez różne etapy obrotu gospodarczego, aż do użytkownika końcowego. Wartość dodana na wszystkich etapach obrotu jest opodatkowana, a ujęcie to prowadzi do prawidłowego stosowania podatku VAT w odniesieniu do miejsca opodatkowania i stawki podatku stosowanej w odniesieniu do konsumpcji.

60. Pozostaje jednak problem – mianowicie karta telefoniczna jako taka nie pełni żadnej niezależnej funkcji jako towar lub usługa. Ponadto nie można wysnuć wniosku, że użytkownicy końcowi nabywają od dystrybutorów uprawnienie do skorzystania z usług telekomunikacyjnych, ponieważ usługa nie zostaje nigdy w całości zbyta przez spółkę Lebara na rzecz jej dystrybutorów.

61. Z zawartych między spółką Lebara a jej dystrybutorami umów w zakresie wprowadzania do obrotu wynika, że zadaniem dystrybutora jest promocja sprzedaży kart telefonicznych użytkownikom końcowym, zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem sprzedawców detalicznych. Ponadto podstawowym elementem przepisów prawa Unii o podatku VAT jest to, że podatek ten jest podatkiem obciążającym konsumpcję⁽³⁰⁾. Jak już wyjaśniliśmy powyżej, głównym celem transakcji pomiędzy spółką Lebara a jej dystrybutorami jest ułatwienie konsumpcji, przy czym chodzi o konsumpcję dokonywaną nie przez dystrybutorów, ale przez użytkowników końcowych. Żadna z analiz nie daje podstaw do twierdzenia, że w normalnym toku zdarzeń z tanich rozmów telefonicznych korzystają dystrybutorzy.

62. Prawdą jest, że dystrybutor może przyjąć rolę użytkownika końcowego i skorzystać z karty telefonicznej, pod warunkiem że została ona opłaconą i jest aktywna, ale nie to jest prawdziwym celem gospodarczym porozumienia między dystrybutorami a spółką Lebara. Jeżeli dystrybutor miałby korzystać z karty telefonicznej w celu wykonywania postępowań międzynarodowych, stanowiłoby to podlegające opodatkowaniu usługę świadczoną samemu sobie, pod warunkiem że karta telefoniczna byłaby wykorzystywana do celów innych niż związane z własną działalnością gospodarczą tego dystrybutora. Kwestia ta stanowi przedmiot art. 6 ust. 2 lit. b)

szóstej dyrektywy(31).

63. Również okoliczności faktyczne nie przemawiają za twierdzeniem, że dystrybutorzy projektują oraz reklamują swoje własne usługi telekomunikacyjne, a następnie realizują je w drodze podzlecenia spółce Lebara świadczenia niezbędnych usług udzielania dostępu do sieci telekomunikacyjnej.

64. To spółka Lebara wyraźnie tworzy, za pomocą szeregu umów, szlak telekomunikacyjny łączący użytkownika końcowego z jej centralą telekomunikacyjną, a stamtąd, za pośrednictwem międzynarodowych operatorów usług telefonicznych, z odbiorcami połączeń telefonicznych spoza Unii. W związku z tym porównanie dystrybutorów spółki Lebara do operatorów wirtualnych sieci telefonii komórkowej, sugerowane przez Komisję podczas rozprawy przed Trybunałem, nie jest przekonujące.

65. Wreszcie, w swych pisemnych uwagach spółka Lebara kładzie nacisk na fakt, że użytkownicy końcowi nie wiedzą i nie mają możliwości dowiedzenia się, że nabywany przez nich od dystrybutorów lub sprzedawców detalicznych dostęp do tanich międzynarodowych rozmów telefonicznych świadczony jest przez spółkę Lebara. Spółka Lebara podkreśla również brak bezpośrednich zobowiązań umownych łączących użytkownika końcowego z nią samą.

66. W odniesieniu do wcześniejszej kwestii – zmiana marki, której skutkiem jest ukrycie tożsamości usługodawcy, w żaden sposób nie zmienia „ostatecznego zamiaru” użytkownika końcowego, z jakim dokonuje on zakupu karty, a którym jest wykonywanie tanich międzynarodowych rozmów telefonicznych. W odniesieniu do tej ostatniej kwestii – zastosowanie art. 2 szóstej dyrektywy uzależnione jest nie od istnienia stosunków umownych pomiędzy użytkownikiem końcowym a dostawcą, ale raczej od przepływu wynagrodzenia od użytkownika końcowego do usługodawcy. Jak stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie Town & County Factors(32), przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym istnienie stosunku prawnego zależy od możliwości sądowego dochodzenia wykonania zobowiązania przez usługodawcę, zagroziłoby skuteczności szóstej dyrektywy(33). Wynagrodzenie przechodzi od użytkowników końcowych do spółki Lebara za pośrednictwem sprzedawców detalicznych i dystrybutorów. Co więcej, istnieje bezpośredni związek pomiędzy użytkownikami końcowymi i spółką Lebara, ponieważ osobisty numer identyfikacyjny umożliwia użytkownikowi końcowemu bezpośredni dostęp do centrali spółki Lebara.

67. Podsumowując, gdyby Trybunał miał przyjąć ujście zaproponowane przez Komisję i spółkę Lebara, wymagałoby to co najmniej elastycznej interpretacji stosunku prawnego łączącego spółkę Lebara z jej dystrybutorami, co nie znajduje oparcia w orzecznictwie Trybunału. W świetle żadnej z analiz nie można przyjąć, by spółka Lebara świadczyła na rzecz swoich dystrybutorów te same usługi, jakie ci ostatni świadczą na rzecz użytkowników końcowych.

5. Opcja 4: świadczenie usług przez podatnika działającego we własnym imieniu, lecz na rachunek innego podmiotu

a) Podsumowanie stanowiska Komisji przedstawionego tytułem pomocniczym

68. Tytułem pomocniczym Komisja podnosi, że zgodnie z art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, w przypadku gdy podatnicy, działając we własnym imieniu, ale na rachunek innego podmiotu, biorą udział w świadczeniu usług, trzeba przyjąć, iż oni sami przyjęli i świadczyli dane usługi. Tak więc w odniesieniu do dystrybutorów spółki Lebara (którzy wyraźnie działają we własnym imieniu) powinno się przyjąć, że odebrali oni usługi świadczone przez spółkę Lebara w ramach pierwszej podlegającej opodatkowaniu transakcji, a następnie sami świadczyli te usługi na rzecz

użytkowników końcowych w ramach drugiej transakcji.

b) Ocena

69. Trybunał orzekł niedawno, że art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy tworzy fikcję prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie. Zgodnie z tą fikcją przyjmuje się, że przedsiębiorca pośredniczący w świadczeniu usługi i będący agentem w pierwszej kolejności otrzyma dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim w drugiej kolejności świadczy te usługi na rzecz klienta. Z powyższego wynika, że jeżeli chodzi o stosunek prawny między zleceniodawcą z agentem, odpowiadające im role usługodawcy i pośredniego są po prostu odwrócone dla celów podatku VAT(34).

70. Moim zdaniem fikcja ta stanowi klucz do rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Dla celów podatku VAT powinno się przyjąć, że dystrybutorzy są agentami działającymi we własnym imieniu, ale na rachunek spółki Lebara, która występuje wobec nich w charakterze zleceniodawcy. Komisja słusznie stwierdziła, że art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy prowadzi do opodatkowania podatkiem VAT w taki sam sposób, jak w wypadku ujęcia obejmującego dwie usługi świadczone w ramach pojedynczego świadczenia. Pragnę dodać, że art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy osiąga ten cel bez zniekształcania realiów odnoszących się do usług świadczonych przez spółkę Lebara i podmiotu, na rzecz którego usługi te są świadczone.

71. Dystrybutorzy nie są w rzeczywistości usługobiorcami w zakresie dostępu do usług telekomunikacyjnych, ale art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy stanowi mandat udzielony przez ustawodawcę Unii na zastosowanie tego rodzaju fikcji, w wypadku gdy dystrybutor działa we własnym imieniu, lecz na rachunek innego podmiotu. Skutkuje to również pobieraniem podatku we właściwym państwie członkowskim i przy zastosowaniu właściwej stawki. W danym przypadku – w państwie członkowskim, w którym dystrybutor ma swój siedzibę, gdzie podstawą opodatkowania stanowi kwota zapłacona przez dystrybutorów na rzecz spółki Lebara i gdzie zdarzenie podatkowe ma miejsce w chwili aktywacji karty telefonicznej. Ponadto art. 6 ust. 4 umożliwia prawidłowe wystawianie faktur zarówno podatnikowi biorącemu udział w świadczeniu usług, jak i przez takiego podatnika(35).

72. Spółka Lebara podkreśla jednak, że dystrybutorzy nie działają jako jej agenci oraz że sąd krajowy ustalił już, iż dystrybutorzy działają we własnym imieniu. Innymi słowy, świadczy to o tym, że umowy pomiędzy spółką Lebara a jej dystrybutorami nie odzwierciedlają stosunku, w którym dystrybutorzy dla potrzeb art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy działają jako agenci nieuwzględniający tożsamości swego zleceniodawcy lub też jako komisanci.

73. W niniejszym odesłaniu prejudycjalnym konieczne jest jednak dokonanie wykładni art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy w oparciu o prawo Unii, a nie w oparciu o przepisy krajowe o umowie agencyjnej lub o jakiegokolwiek inne normy krajowego prawa cywilnego czy podatkowego. Ponadto artykuł 6 ust. 4, jako przepisowi prawa podatkowego, może zostać przypisane znaczenie, które nie musi być zgodne ze wszystkimi równoległymi pojęciami wynikającymi z norm krajowego prawa cywilnego. Moim zdaniem zastosowanie art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy nie ogranicza się do stosunków, w których istnieje stosunek przedstawicielstwa, jawnego bądź niejawnego, zgodnie z prawem danego państwa członkowskiego, w tym wypadku Zjednoczonego Królestwa. Wymogi określone w art. 6 ust. 4 są spełnione, gdy zrealizowane są trzy przesłanki (udział przedsiębiorcy w świadczeniu usługi, działanie przedsiębiorcy w imieniu własnym, działanie przedsiębiorcy na rachunek innego podmiotu).

74. Brak szczegółowego pytania w postanowieniu odsyłającym w przedmiocie wykładni art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie, aby Trybunał odniósł się do tego przepisu. Przyjść to bowiem, że nawet jeżeli formalnie sąd krajowy ograniczył swoje pytania do wykładni

zamkniętego zakresu przepisów, to sytuacja taka nie stoi na przeszkodzie, by Trybunał udzielił sądowi krajowemu wskazówek co do wykładni prawa Unii, które mogłyby mu pomóc przy orzekaniu w rozpoznawanej sprawie, niezależnie od tego, czy sąd ten wyraża swoje wątpliwości w swoich pytaniach prejudycjalnych(36). Przemawia za tym zresztą zakres drugiego pytania prejudycjalnego. Co więcej, rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie Henfling i in.(37) dotyczyło wykładni art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy zapadło w okresie późniejszym w stosunku do jakichkolwiek ustaleń dotyczących wykładni art. 6 ust. 4, których mógł dokonać First-tier Tribunal, Tax Chamber(38).

75. Co się tyczy wykładni art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy w świetle prawa Unii, wydaje się, że w niniejszej sprawie należy przyjąć, iż dystrybutorzy działali na rachunek spółki Lebara z następujących powodów. Po pierwsze, sąd, że dostawa kart telefonicznych do dystrybutorów nie oznacza, by ze spółki Lebara zostało zdjęte jakiejkolwiek ryzyko gospodarcze. Nie wydaje się bowiem, by dystrybutorzy ponieśli za nieaktywowane karty telefoniczne. Na podstawie uwag przedłożonych przez spółkę Lebara wnioskuję, że dystrybutorzy nie ponieśli na rzecz spółki Lebara żadnego wynagrodzenia za wprowadzane na rynek karty, których nie udało im się sprzedać użytkownikom końcowym. W takim wypadku dystrybutorzy nie zwracają się do spółki Lebara o aktywację. Innymi słowy, w sensie gospodarczym należy przyjąć, że dystrybutorzy działają na rachunek spółki Lebara.

76. Ponadto dystrybutorzy biorą udział w zapewnieniu przez spółkę Lebara użytkownikowi końcowemu prawa dostępu do usług telekomunikacyjnych. Biorą oni odpowiedzialność – we własnym imieniu, lecz na rachunek spółki Lebara – za zapewnienie dostępu do tanich połączeń telefonicznych z chwilą przepływu wynagrodzenia od użytkownika końcowego do spółki Lebara. Ponadto to dystrybutorzy podejmują niezbędne kroki (takie jak płatność i przekazanie spółce Lebara numeru seryjnego) w celu aktywowania tymczasowego konta klienta, które jest inkorporowane w karcie.

77. Dlatego moim zdaniem najbardziej przekonująca kwalifikacja prawna stanu faktycznego niniejszej sprawy polega na przyjęciu, że spółka Lebara świadczy na rzecz użytkowników końcowych usługi polegające na zapewnieniu prawa dostępu do usług telekomunikacyjnych w zamian za przedpłatę, która może być traktowana jako kredytowanie tymczasowego konta klienta do pewnej ilości jednostek czasu na połączenia. Dystrybutorzy biorą udział w świadczeniu tej usługi we własnym imieniu, ale na rachunek spółki Lebara. Tak więc zgodnie z art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy przyjmuje się, że dystrybutorzy przyjmują usługę od spółki Lebara i następnie sami świadczą ją na rzecz użytkowników końcowych w ramach drugiej transakcji. Prowadzi to do opodatkowania podatkiem VAT, jak wyjaśniono powyżej w pkt 70 i 71.

78. Zaznaczam jednak, iż Trybunał w ww. wyroku w sprawie Henfling i in. na tle stanu faktycznego tamtej sprawy pozostawił do oceny sądowi krajowemu kwestię spełnienia przesłanek określonych w art. 6 ust. 4. Trybunał ograniczył swoje stanowisko do wydania wytycznych w rodzaju tych szczegółowo omówionych w niniejszej opinii, dotyczących czynników, jakie należy uwzględnić w toku stosowania art. 6 ust. 4(39). Wobec tego kwestia oceny, czy stan faktyczny niniejszej sprawy spełnia wymogi określone w art. 6 ust. 4, może być pozostawiona do rozstrzygnięcia przez sąd krajowy, przy należytym uwzględnieniu ustaleń Trybunału w przedmiocie poszczególnych zagadnień podniesionych w niniejszym postępowaniu, potrzeby przestrzegania ogółu ustalonych zasad prawa Unii dotyczących podatku VAT oraz autonomicznej wykładni art. 6 ust. 4 na gruncie prawa Unii, w odróżnieniu od pojęć wynikających z prawa krajowego.

V – Podsumowanie

79. Co się tyczy czterech przedstawionych powyżej wariantów, proponuję, aby Trybunał

odrzuć? ujęcie przedstawione przez rząd Zjednoczonego Królestwa, ponieważ może ono prowadzić albo do podwójnego opodatkowania, albo do braku opodatkowania. Ponadto ujęcie to prowadzi do wniosku, że miejsce świadczenia – a tym samym jurysdykcji w zakresie podatku VAT – powinno być ustalane w oparciu o zażądanie, że żaden z użytkowników końcowych nie jest podatnikiem podatku VAT, czego jednak sąd nie jest w stanie zweryfikować.

80. Ta ostatnia uwaga odnosi się również do ujęcia zaproponowanego przez rząd niderlandzki. Co więcej, ujęcie to może prowadzić, w okolicznościach konkretnego przypadku, do nadmiernego albo zbyt małego obciążenia podatkiem VAT, skoro podstawa opodatkowania zarówno w przypadku zapewnienia prawa dostępu do usług telekomunikacyjnych, jak i w przypadku oddzielnych usług dystrybucyjnych wyliczana jest na podstawie wartości nominalnej kart telefonicznych. Wartość ta może z kolei może być wyższa lub niższa od ceny zapłaconej za nie przez użytkownika końcowego.

81. Ujęcie oparte na zażądaniu świadczeń, proponowane przez spółkę Lebara i Komisję, prowadzi do poprawnych wyników końcowych, co następuje jednak kosztem zmniejszenia stosunku prawnego łączącego spółkę Lebara z jej dystrybutorami, ponieważ przyjęcie tego stanowiska wymagałoby od Trybunału zażądania, że spółka Lebara udziela swoim dystrybutorom prawa dostępu do tanich rozmów telefonicznych. Zamiast tego powołanie się na fikcję prawną przewidzianą w art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy pozwoli na większą zgodność z realiami sposobu prowadzenia działalności gospodarczej, jaki został przedstawiony Trybunałowi w niniejszej sprawie. Gdyby jednak Trybunał nie podzielił moich wniosków dotyczących art. 6 ust. 4, tytułem pomocniczym proponuję przyjęcie propozycji Komisji i spółki Lebara, zgodnie z którą to propozycja sprzedaży karty telefonicznej przez spółkę Lebara na rzecz jej dystrybutora stanowi jedno świadczenie, a odsprzedaż tej karty przez dystrybutora jest świadczeniem oddzielnym.

VI – Wnioski

82. Na podstawie powyższych rozważań proponuję udzielić następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez First-tier Tribunal, Tax Chamber:

W sytuacji gdy podatnik (zwany dalej „przedsiębiorcą A”) sprzedaje innemu podatnikowi (zwanemu dalej „przedsiębiorcą B”) karty telefoniczne zawierające informacje umożliwiające ich nabywcy (zwanemu dalej „użytkownikiem końcowym C”) uzyskanie dostępu do usług telekomunikacyjnych świadczonych przez przedsiębiorcę A i korzystanie z tych usług do wysokości określonej na karcie (pod warunkiem że przedsiębiorca A otrzyma od przedsiębiorcy B uzgodnione między nimi wynagrodzenie), to przedsiębiorca A świadczy na rzecz użytkownika końcowego C usługę polegającą na udzieleniu mu prawa dostępu do usług telekomunikacyjnych w zamian za przedpłatę. Jednak zgodnie z art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 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, w wypadku gdy przedsiębiorca B, działając we własnym imieniu, ale na rachunek przedsiębiorcy A, co powinien ustalić sąd krajowy, bierze udział w świadczeniu tej usługi na rzecz użytkownika końcowego C, dla celów podatku VAT przyjmuje się, że przedsiębiorca B sam przyjmuje tę usługę od przedsiębiorcy A, a następnie sam świadczy ją na rzecz użytkownika końcowego C.

83. Jeżeli Trybunał nie zgodzi się z powyższymi propozycjami lub jeżeli sąd krajowy nie będzie w stanie ustalić, że dystrybutorzy działają na rachunek spółki Lebara, proponuję tytułem pomocniczym następującą odpowiedź na pytania prejudycjalne przedstawione przez First-tier Tribunal, Tax Chamber:

W sytuacji gdy podatnik (zwany dalej „przedsiębiorcą A”) sprzedaje innemu podatnikowi

(zwanemu dalej „przedsiębiorcą B”) karty telefoniczne, w których inkorporowane jest prawo do korzystania z usług telekomunikacyjnych świadczonych przez przedsiębiorcę A, a przedsiębiorca B następnie odsprzedaży kart telefonicznych użytkownikowi końcowemu C, wykonującemu międzynarodowe rozmowy telefoniczne przy użyciu tej karty telefonicznej, przedsiębiorca A świadczy jedną usługę telekomunikacyjną, podlegającą opodatkowaniu w chwili sprzedaży karty przedsiębiorcy B. Następnie po tym nabyciu i wykorzystaniu karty przez użytkownika końcowego C nie stanowi dalszego, podlegającego opodatkowaniu świadczenia spełnianego przez przedsiębiorcę A.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301, zwana dalej „pierwszą dyrektywą”). Artykuł 2 odzwierciedlony jest obecnie w art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”) w brzmieniu zmienionym na mocy dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44, s. 11). Szósta dyrektywa 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, zwana dalej „szóstą dyrektywą”) ma do niniejszej sprawy zastosowanie *ratione temporis*. Została ona obecnie zastąpiona przez dyrektywę 2006/112. W niniejszej opinii, ze względu na zapewnienie jej czytelności, odniesienia dokonywane będą zarówno do szóstej dyrektywy, jak i do odpowiadających jej przepisów dyrektywy 2006/112.

3 – Zobacz obecnie art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

4 – Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy to obecnie art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

5 – Zobacz obecnie art. 24 dyrektywy 2006/112.

6 – Obecnie art. 28 dyrektywy 2006/112.

7 – Treść tego przepisu pojawia się obecnie w art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112.

8 – Przepis art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dziesiąte szóstej dyrektywy został dodany przez dyrektywę Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w zakresie systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług telekomunikacyjnych (Dz.U. L 162, s. 63). Zobacz obecnie art. 369a–369k dyrektywy 2006/112.

9 – Zobacz obecnie art. 62, 63 i 65 dyrektywy 2006/112.

10 – Zobacz obecnie tytuł XI rozdział 1 sekcja 1, zatytułowana „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”, zawierająca przepisy art. 193–205.

11 – Artykuł 21 ust. 1 lit b) [w brzmieniu wynikającym z art. 28 lit. g)] szóstej dyrektywy został zmieniony na mocy art. 1 ust. 4 dyrektywy Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do określenia osoby odpowiedzialnej za zapłatę podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 269, s. 44).

12 – Pełnomocnik spółki Lebara wyjaśnił na rozprawie, że dystrybutorzy na ogół nie świadczą sami usług telekomunikacyjnych. Są oni dystrybutorami usług telekomunikacyjnych, mogącymi nabywać, w celu redystrybucji, takie usługi od innych usługodawców, nie tylko od

spółki Lebara.

13 – Zgodnie z uwagami przedstawionymi przez pełnomocnika spółki Lebara na rozprawie dystrybutorzy płać za karty telefoniczne przed ich aktywacją i sprzedają je po tym, jak zostaną aktywowane. Kolejność miały być następująca: zapłać w całości, po której następuje aktywacja, po której następuje sprzedaż. Jednak zgodnie z pisemnymi uwagami spółki Lebara, aby przeciwdziałać ryzyku kradzieży, karty telefoniczne nie mogą być użyte do wykonania połączenia telefonicznego, w czasie gdy Lebara przesyła je do dystrybutora. Po ich otrzymaniu dystrybutor miał zwracać się o aktywację kart telefonicznych. Dystrybutor zobowiązany był do uiszczenia zapłaty za karty telefoniczne na rzecz spółki Lebara dopiero z chwilą ich aktywacji. Jeżeli karty telefoniczne zostały następnie skradzione albo dystrybutor nie zapłacił za nie, mogły one zostać dezaktywowane przez spółkę Lebara. Stanowiska te nie są całkiem spójne w zakresie odnoszącym się do chwili, w której dystrybutor dokonuje płatności na rzecz spółki Lebara. Wydaje się jednak, że wyjątkiem jest to postanowienie odsyłające. Stanowi ono, że „spółka Lebara aktywowała karty telefoniczne, w wypadku gdy na rachunku dystrybutora u spółki Lebara znajdowały się środki finansowe, bądź też w inny sposób udała się do dystrybutora uiszczenia zapłaty przed aktywacją kart”.

14 – W ramach mechanizmu przerzucania zobowiązania zapłaty podatku na usługobiorcę przewidzianego w art. 21 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli dostawca A i nabywca B nie mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, obowiązek rozliczenia się jest odwrócony, tak że to usługobiorca, a nie dostawca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT. Oznacza to, że B jest zobowiązany do pobrania podatku VAT należnego od transakcji i rozliczenia się z niego z władzami podatkowymi właściwymi dla podatku VAT w państwie członkowskim B. Jak już wspomniano, art. 21 ust. 1 jest obecnie zawarty w tytule XI rozdziale 1 sekcji 1 dyrektywy 2006/112, która to sekcja, zatytułowana „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”, zawiera przepisy art. 193–205.

15 – W tym sensie niewielka modyfikacja stanu faktycznego może spowodować, że rozwiązanie prawne zaproponowane w niniejszym stanie faktycznym nie będzie nadawało się do zastosowania w podobnej sytuacji. Niniejsza sprawa nie musi więc być istotna z punktu widzenia bardziej złożonych problemów dotyczących podatku VAT w zakresie wielofunkcyjnych bonów albo sytuacji, w których zapłać za towary lub usługi dokonywana jest ze środków zgromadzonych na przedpłaconym lub abonamentowym koncie telefonii komórkowej, względnie stacjonarnej.

16 – Wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09, Zb.Orz. s. I-13179, pkt 18.

17 – Wyroki: z dnia 22 października 1988 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett and Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 23, 24; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 26–32; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 17–26; z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, pkt 23–25; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie MacDonald Resorts, pkt 18.

18 – Wyrok z dnia 7 października 2010 r. w sprawach połączonych C-53/09 i C-55/09 Loyalty Management UK i Baxi Group, Zb.Orz. s. I-9187, pkt 39.

19 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie MacDonald Resorts, pkt 22.

20 – Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09, Zb.Orz. s. I-12359.

21 – Wyżej wymienione w przypisie 17 wyroki: w sprawie Madgett and Baldwin, pkt 24; w

sprawie CPP, pkt 30.

22 – Zobacz na przykład ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie MacDonald Resorts, pkt 24, 32, w którym stwierdzono, że czynność nabycia praw do punktów w ramach opcji na czasowy pobyt w miejscowościach wypoczynkowych stanowiła „wstępna transakcja”, niezbędną, aby „prawdziwa usługa” – której skutkiem było udzielenie prawa do czasowego pobytu w nieruchomości lub w hotelu bądź skorzystania z innej usługi – mogła zostać wykorzystana. W ww. w przypisie 17 wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 24, 25, Trybunał orzekł, że usługi, które były świadczone przez osoby trzecie i które nie stanowiły celu samego w sobie, lecz środek do korzystania z usługi głównej świadczonej przez przedsiębiorcę, były czysto pomocnicze. Zobacz również ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 17–26, w którym Trybunał orzekł, że w sytuacji gdy spełniającej określonych funkcji oprogramowanie zostało dostosowane, po jego początkowej sprzedaży, do wymagań kupującego, miało miejsce świadczenie jednej, a nie dwóch usług.

23 – Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94, Rec. s. I-2395.

24 – Wyżej wymieniony w przypisie 23 wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 14.

25 – Wyżej wymieniony w przypisie 16 wyrok w sprawie MacDonald Resorts, pkt 24.

26 – Gdyby państwo czeskie, na terenie którego dystrybutor ma siedzibę, przyjął, że realizacja połączenia telefonicznego jest zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego, a państwo czeskie, na terenie którego siedzibę ma usługodawca, przyjął, że takim zdarzeniem jest dostawa karty telefonicznej użytkownikowi końcowemu, wówczas w stanie faktycznym rozpatrywanej sprawy w żadnym z państw nie pobrano by podatku VAT. Byłoby to również sprzeczne z podstawowymi zasadami prawa o podatku VAT przewidzianymi w art. 2 pierwszej dyrektywy, zgodnie z którymi podatek VAT jest podatkiem od konsumpcji dokonanej proporcjonalnym w stosunku do ceny towarów i usług.

27 – Podobnie w ww. w przypisie 16 wyroku w sprawie MacDonald Resorts Trybunał odrzucił rozwiązanie, zgodnie z którym podatnikowi przysługiwałoby w tej sprawie prawo do dokonania – dla celów obliczania podatku VAT – samodzielnej oceny zasobu bądźcych w jego dyspozycji nieruchomości. Ogólnie rzecz biorąc, Trybunał orzekł, że w toku wykonywania kontroli sądowej sądy państwa czeskiego muszą mieć możliwość „skutecznego zastosowania odpowiednich zasad i norm prawa wspólnotowego”. Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 1999 r. w sprawie C-120/97 Upjohn, Rec. s. I-223, pkt 36. Zobacz niedawno wydaną opinię 1/09 z dnia 8 marca 2011 r., Zb.Orz. s. I-1137, w której Trybunał w pkt 85 stwierdził, że „funkcje powierzone odpowiednio sądowi krajowemu i Trybunałowi są kluczowe dla zachowania samej istoty prawa ustanowionego przez traktaty”.

28 – Zobacz art. 6 ust. 4 i art. 9 ust. 2 lit. e) tiret siódme szóstej dyrektywy.

29 – Zobacz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podatnik w celu wykonania prawa do odliczenia musi „w odniesieniu do odliczenia określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) posiada faktury sporządzone zgodnie z art. 22 ust. 3”. Zobacz obecnie art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112.

30 – Zobacz ostatnio ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie RCI Europe, pkt 39.

31 – Artykuł 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, że za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub na użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością. Zobacz obecnie art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

32 – Wyrok z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-498/99, Rec. s. I-7173.

33 – Wyżej wymieniony w przypisie 32 wyrok w sprawie Town & County Factors, pkt 21.

34 – Wyrok z dnia 14 lipca 2011 r. w sprawie C-464/10 Henfling i in., Zb.Orz. s. I-6219, pkt 35.

35 – Zobacz B. Terra, J. Kajus, *European VAT Directives*, 2011, sekcja 10.2.1.4.

36 – Wyrok z dnia 5 maja 2011 r. w sprawie C-434/09 McCarthy, Zb.Orz. s. I-3375, pkt 24.

37 – Wyżej wymieniony w przypisie 34.

38 – Postanowienie odsyłające do Trybunału w tej sprawie datowane jest na dzień 22 października 2010 r., a sprawa Henfling i in. została rozstrzygnięta w następnym roku w dniu 14 lipca 2011 r.

39 – Wyżej wymieniony w przypisie 34. Zobacz w szczególności pkt 42, 43.