

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NIILA JÄÄSKINENA,

predstavljeni 8. decembra 2011(1)

Zadeva C-520/10

Lebara Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo First-tier Tribunal, Tax Chamber (Združeno kraljestvo))

„Obdavčenje – Šesta direktiva o DDV – Člen 2 – Člen 6(4) – Opravljanje storitev – Osebe, za katere se storitve opravljajo – Telekomunikacijske storitve – Predplačniške telefonske kartice, ki vsebujejo informacije, ki omogočajo opravljanje mednarodnih telefonskih klicev – Trženje telefonskih kartic prek distributerjev – Predpisi o obdavčitvi z DDV – Komisionar – Storitev distribucije – Enkratna dobava“

I – Uvod

1. Sodišče je pogosto zaproseno, da opredeli pravilno obravnavano sestavljenih transakcij v okviru davka na dodano vrednost (DDV), kar je na področju modernih tehnologij lahko še posebej težavna naloga. Obravnavani spor pred First-tier Tribunal, Tax Chamber, med družbo Lebara Ltd (v nadaljevanju: Lebara) in The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: HMRC) Združenega kraljestva se nanaša na zahtevno vprašanje, kdo je dolžan plačati DDV v dobavni verigi telekomunikacijskih storitev.

2. Iz razlik v stališčih, ki so bila predstavljena v obravnavani zadevi, je razvidno, da je izziv najti en pravilni odgovor na vprašanje, ki ju je predložilo nacionalno sodišče. Naloga se lahko reši na štiri načine, ki so deloma vsi pravno smiselni, vendar niti pri enem ne gre brez zapletov. Zato mora Sodišče najti rešitev, ki bo v skladu s temeljnimi načeli prava EU o DDV in bo v praksi uporabna za davčne zavezance in za državne uradnike, ki odgovarjajo za stalno uporabo tega prava.

II – Pravna podlaga

3. Člen 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive o DDV določa:(2)

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek

obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4. Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive o DDV je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, predmet DDV.(3)

5. V skladu s členom 5(1) Šeste direktive o DDV(4) pomeni dobava blaga „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

6. Člen 6 Šeste direktive o DDV določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.(5)

[...]

4. Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam. [...]“(6)

7. Člen 9 Šeste direktive o DDV, ki je pod naslovom VI – „Kraj obdavčljivih transakcij“, določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.[(7)]

Vendar pa:

[...]

(e) je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo [...] za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[...]

– telekomunikacije. Šteje se, da so telekomunikacijske storitve, storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slike in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje. Telekomunikacijske storitve v smislu te določbe vključujejo tudi zagotavljanje dostopa do globalnih informacijskih omrežij.[(8)]

[...]“

8. Člen 10(1) in 10(2) Šeste direktive o DDV,(9) ki je pod naslovom VII –„Obdavčljivi dohodek in obveznost obračuna davka“, določa:

„1. (a) ‚Obdavčljivi dogodek‘je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) „Obveznost obračuna davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]

Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska.

[...]“

9. Člen 21(1) Šeste direktive o DDV, naslovljen „Osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem“, določa:(10)

„Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni plačati:

(a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen v primerih iz (b), (c) in (f). Kadar obdavčljivo dobavo blaga ali storitev opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, države članice pod pogoji, ki jih določijo, lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati davek, oseba, za katero se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev;

(b) davčni zavezanci, katerim se opravijo storitve iz člena 9(2)(e), ali osebe, identificirane za davek na dodano vrednost na ozemlju države, katerim se opravijo storitve iz člena 28b(C), (D), (E) in (F), če storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države;[(11)]

[...]“

III – Spor v postopku v glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

10. Družba Lebara s sedežem v Združenem kraljestvu je upravljala najeto telefonsko centralo na ozemlju Združenega kraljestva zaradi opravljanja telekomunikacijskih storitev. Telefonska centrala je bila nato povezana z mednarodnim telefonskim omrežjem. Poslovni model družbe Lebara je zajemal usmerjanje telefonskih klicev, ki so jih opravili končni uporabniki, ki so bili povsod po EU, do njene telefonske centrale v Združenem kraljestvu in naprej do mednarodnega telefonskega omrežja. Klici so bili nato posredovani do želenih strank zunaj EU.

11. Družba Lebara je ta posel lahko opravljala zaradi treh vrst pogodbenih ureditev. Prve so bile pogodbe, ki jih je sklenila s ponudnikom ali ponudniki mednarodne telefonije. Druge so bile pogodbe, ki jih je sklenila z lokalnimi dobavitelji v različnih državah članicah, v skladu s katerimi so lokalni dobavitelji dolžni usmerjati lokalne klice od končnih uporabnikov do telefonskih central družbe Lebara v Združenem kraljestvu.

12. Tretje so vrsta pogodb med družbo Lebara in distributerji,(12) ki so imeli sedeže v različnih državah članicah, ne pa tudi v Združenem kraljestvu. Te transakcije so predmet predložitvene odločbe.

13. Družba Lebara je na podlagi teh pogodb prodajala distributerjem telefonske kartice pod njihovo nominalno vrednostjo. Bistvo pogodb med družbo Lebara in njenimi distributerji je bilo, da ti v državah članicah svojega sedeža spodbujajo rabo telefonskih kartic in jih prodajajo ter tako omogočajo, da končni uporabniki uporabljajo cenovno ugodne mednarodne telefonske klice družbe Lebara.

14. V pogodbah so bile tudi določbe o trajanju klicev, namembnih državah, kamor so se lahko

opravili klici, ceni klicev, trženju blagovne znamke telefonskih kartic (to je bilo po navadi v imenu distributerja, pri čemer je družba Lebara zagotavljala pomoč glede oblikovanja kartice in gradiva za trženje) in službi za pomoč strankam. Zaradi zadnjega je bila na karticah telefonska številka službe za pomoč strankam, s katero so imeli končni uporabniki dostop do distributerja, vendar so bili v nekaterih državah članicah končni uporabniki povezani neposredno z družbo Lebara. Tako je bil distributer v vlogi kontaktne osebe za končne uporabnike v primeru težav, tudi če bi problem lahko rešila samo družba Lebara.

15. Telefonske kartice, ki jih je dobavljala družba Lebara, so bile skoraj enake oblike kot kreditna kartica. Na njih so bile navedene tudi nominalna vrednost, izražena v valuti države članice distributerja, navadno v eurih, ki je bila višja od cene, ki jo je distributer plačal za kartico družbi Lebara, in edinstvena serijska številka ter skrita koda PIN.

16. Kartice so ostale neaktivne, dokler ni distributer navezal stika z družbo Lebara, jo zaprosil, naj kartico aktivira, in ji sporočil zadevno serijsko številko. Družba Lebara je kartice nato aktivirala po serijski številki, če je bila telefonska kartica plačana ali so bila na distributerjevem računu pri družbi Lebara sredstva.(13)

17. Telefonske kartice so lahko bile namenjene samo mednarodnemu telefoniranju. Imetniku so omogočale opravljanje telefonskih klicev do nominalne vrednosti, navedene na kartici.

18. Končni uporabniki so imeli dostop do cenovno ugodnih mednarodnih telefonskih klicev tako, da so izvedli tri fizična opravila. Najprej so na kartici, ki so jo kupili od distributerja, spraskali ploščico, da so odkrili kodo PIN. Nato so telefonirali na določeno lokalno številko, ki jih je samodejno povezala s telefonsko centralo družbe Lebara v Združenem kraljestvu. Telefonska številka je bila natisnjena na kartici. Nazadnje so vnesli kodo PIN. Za telefoniranje so zadostovale navedene informacije. Ni bilo nujno, da ima končni uporabnik kartico pri roki niti se ni zahtevalo, da jo mora za unovčenje telefonskih klicev predložiti. Končni uporabnik je nato lahko poklical številko na zelenem kraju zunaj EU. Klic je bil od telefonske centrale družbe Lebara preusmerjen k enemu od dobaviteljev mednarodne telefonije, s katerim je družba Lebara sklenila pogodbo.

19. Družba Lebara je v Združenem kraljestvu sprožila postopek pred First-tier Tribunal, Tax Chamber, v katerem je izpodbijala odločbo HMRC, s katero so ti zahtevali, naj družba Lebara za marec 2005 obračuna storitve „unovčenja“, ki jih je za plačilo opravila končnim uporabnikom. HMRC so sicer menili, da je družba Lebara opravila prvo obdavčljivo dobavo, ko je prodala telefonske kartice distributerjem, vendar so zatrjevali, da je družba Lebara opravila drugo dobavo telekomunikacijskih storitev, ko so končni uporabniki opravljali mednarodne telefonske klice, ki so bili preusmerjeni prek telefonskih central družbe Lebara.

20. HMRC so zatrjevali, da je kraj dobave druge dobave Združeno kraljestvo, z utemeljitvijo, da naj bi končni uporabniki uporabljali telefonske kartice kot fizične osebe, in ne kot pravne, zato naj bi bila družba Lebara še vedno zavezana za obračun DDV na dobavo telefonskih kartic končnim uporabnikom. HCMR pa so se vseeno strinjali, da je bila prodaja kartic distributerjem, ki so zavezanci za DDV, ločena dobava, ki se je opravila v državi članici, v kateri je imel distributer sedež.

21. Družba Lebara je zatrjevala, da bi bila posledica njene obveznosti obračuna DDV na dobavo telefonskih kartic končnim uporabnikom dvojno obdavčenje, kar pa je v nasprotju s pravom EU. Kajti distributerji so že plačali DDV ob prodaji telefonskih kartic, in to organom za DDV v državi članici, v kateri ima distributer sedež, v skladu z „mehanizmom obrnjene davčne obveznosti“.(14)

22. HMRC so nasprotovali temu, da bi bilo plačilo DDV na dobavo telefonskih kartic družbe

Lebara kon?nim uporabnikom v nasprotju s pravom EU. Zatrjevali so, da so bili upravi?eni obdav?iti dobavo telefonskih kartic, ker je obravnava bonov premalo usklajena na ravni EU. Zatrjevali so tudi, da bi se s sprejetjem stališ?a družbe Lebara tvegala opustitev obdav?enja, in ne dvojno obdav?enje.

23. First-tier Tribunal, Tax Chamber, Združenega kraljestva je Sodiš?u v predhodno obravnavanje predložilo dve vprašanji.

„1. Ali je treba ?len 2, to?ka 1, Šeste direktive o DDV, kadar dav?ni zavezanec (v nadaljevanju: trgovec A) prodaja telefonske kartice, ki predstavljajo pravico do prejema telekomunikacijskih storitev od tega subjekta, razlagati tako, da trgovec A opravi dve dobavi za namene DDV: eno, ko prvotno proda telefonsko kartico drugemu dav?nemu zavezancu (v nadaljevanju: trgovec B), drugo pa ob unov?enju te kartice (tj. ko jo oseba – v nadaljevanju: kon?ni uporabnik – uporablja za opravljanje telefonskih klicev)?

2. ?e je odgovor pritrdilen, kako je treba (v skladu z zakonodajo EU o DDV) uporabiti DDV v dobavni verigi, ?e trgovec A proda telefonsko kartico trgovcu B, trgovec B telefonsko kartico proda naprej v državi ?lanici B, na koncu pa jo kupi kon?ni uporabnik v državi ?lanici B in nato telefonsko kartico uporablja za opravljanje telefonskih klicev?“

24. Pisna stališ?a so predložile družba Lebara, grška in nizozemska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Evropska komisija. Vse so sodelovale na obravnavi, ki je bila opravljena 13. oktobra 2011.

IV – Presoja

A – Uvodne ugotovitve

1. Telefonska kartica družbe Lebara v okviru prava EU o DDV

25. Prvi?, pomembno je poudariti, da se lahko telefonske kartice uporabljajo samo za telefoniranje prek sistema družbe Lebara. Ni jih mogo?e uporabljati na primer za pla?evanje drugega blaga in storitev, ki jih ponuja družba Lebara ali tretji. Glede tega se telefonske kartice razlikujejo od primera, v katerem se lahko dobroimetje na predpla?niški kartici SIM uporabi za ve?namenska pla?ila. Nasprotno, telefonske kartice družbe Lebara delujejo podobno kot tako imenovani „enonamenski vrednostni boni“. (15)

26. Telefonske kartice družbe Lebara so vseeno druga?ne od katere koli vrste bonov, ker jih za dostop do zadevne storitve ni treba predložiti. Zadostuje, da si oseba zapomni kodo PIN in lokalno telefonsko številko, ki klice usmeri do telefonskih central družbe Lebara. Z drugimi besedami, telefonske kartice niso prinosniška potrdila, ki bi predstavljala dolo?eno protivrednost, ki bi se lahko uporabila za pla?ilo ?esa, in bi jih bilo treba pred uporabo fizi?no predložiti.

27. Sporno je tudi, ali bi se lahko telefonske kartice obravnavale kot pla?ilno sredstvo ali elektronski denar. Nominalna vrednost telefonske kartice je sicer izražena kot denarni znesek, vendar ne pomeni teoreti?ne kupne mo?i. Dejansko predstavlja to?no število minut mednarodnih telefonskih klicev do vsakega kraja, kakor je bil pred tem dolo?en v cenovni politiki družbe Lebara. Telefonska kartica velja le dolo?en ?as. Po preteku tega ?asa je ni ve? mogo?e uporabiti.

28. Natančno bi ta sistem dejansko lahko opisali tako, da se z aktivacijo telefonske kartice v sistemu družbe Lebara ustvari začasen naročniški račun, na katerem je dobroimetje v višini določenega števila časovnih enot telefoniranja, ki ustreza nominalni vrednosti telefonske kartice. Ta račun lahko uporablja vsak, ki se predstavi s kodo PIN, ki pripada računu.

29. Po mojem mnenju zato telefonske kartice niso plačilno sredstvo, ampak mehanizem, ki omogoča uporabo pravice dostopa do telekomunikacijskih storitev, ki jo stranka prejme ob plačilu distributerju ali njegovemu prodajalcu na drobno, odvisno od primera.

2. Katere storitve opravlja družba Lebara?

30. Na začetku zadostuje ugotovitev, da telefonske kartice nimajo vloge blaga, ampak so povezane z dobavo storitev. Dalje je prvi pogoj za rešitev vsakega spora o DDV, ki se nanaša na opravljanje storitev v verigi transakcij, da se opredeli opravljena storitev. V skladu s členom 2 Šeste direktive o DDV je namreč „predmet davka na dodano vrednost“ opravljanje storitev. Povedano drugače, davka ni mogoče naložiti, dokler se ne ugotovi, ali je bila opravljena storitev.

31. Obravnavano dejansko stanje omogoča presojo, ki jo je v zadevi MacDonald Resorts predlagala generalna pravobranilka V. Trstenjak in potrdilo Sodišče.(16) Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se morajo pri določenju zadevne dobave (opravljanja storitev), pri kateri davčni zavezanec opravi sestavljeno transakcijo, upoštevati vse okoliščine, v katerih se transakcija opravi, in celo vse transakcije.(17) Kot je Sodišče potrdilo v eni od novjših sodb, „upoštevanje gospodarske stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV“(18). Za opredelitev zadevne dobave je zato nujno upoštevati elemente storitve, ki niso zgolj prodaja telefonskih kartic.

32. Čeprav se mora vsako opravljanje storitev običajno obravnavati kot ločeno in neodvisno, opravljanja storitev, ki z ekonomskega vidika sestavljajo eno storitev, v skladu z ustaljeno sodno prakso ni dovoljeno umetno ločevati. Da ne bi prišlo do takega umetnega ločevanja, se morajo upoštevati bistvene lastnosti transakcije. Odločilen je „končni namen“ končnih uporabnikov ob plačilu telefonske kartice.(19) Sodišče je opisano načelo v novejši sodni praksi uporabilo tudi v okviru opravljanja telekomunikacijskih storitev. V sodbi Everything Everywhere(20) je odločilo, da za obračun davka na dodano vrednost določen dodatni stroški, ki jih ponudnik telekomunikacijskih storitev zaračunava strankam, ne pomenijo plačila storitev, ki bi bile ločene in neodvisne od glavnih telekomunikacijskih storitev.

33. Kot poudarja grška vlada, gre za enkratno dobavo, kadar ena ali več storitev sestavljajo glavno storitev, in če, nasprotno, ena ali več drugih storitev sestavljajo eno ali več pomožnih storitev, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev. Storitve je treba šteti za pomožne storitve glavne, če sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, da lahko stranka uporablja glavno storitev ponudnika storitve v boljših razmerah.(21)

34. Tu opisana razlaga opredelitve zadevne dobave iz člena 2(22) v primeru več transakcij pri opravljanju storitve je bila oblikovana pred časom v sodbi Faaborg-Gelting Linien.(23) V njej je Sodišče odločilo, da transakcije, ki zajemajo dobavo obrokov na potniških trajektih med pristanišči, niso dobava blaga, ampak dobava storitev v skladu s Šesto direktivo o DDV, ker se transakcije v restavraciji opredelijo s skupkom dejavnikov in dejanj, od katerih je dobava hrane le en del, storitve pa v veliki meri prevladujejo.(24)

35. Če se upoštevajo vsa zadevna dejstva in transakcije in poleg tega „končni namen“ končnega uporabnika ob nakupu telefonske kartice, je zadevna storitev pravica dostopa do mednarodnih telefonskih klicev, ki so cenejši od tistih, ki so na voljo prek lokalne telefonske

centrale v državi članici, v kateri je kupljena kartica, ali dejansko kjer koli. Kot je poudarila nizozemska vlada, pridobitev telefonske kartice za končne uporabnike ni cilj sam po sebi.⁽²⁵⁾ Potrošnika zanima zgolj mednarodno telefoniranje po ugodni ceni, ki ga kartica omogoča.

36. To se omogoča tako, da se zagotavlja lokalna telefonska številka, napisana na kartici, prek katere se lokalni klic končnega uporabnika samodejno preusmeri do telefonske centrale družbe Lebara v Združenem kraljestvu, in priskrbi skrita koda PIN. Poleg zagotavljanja omejenih storitev službe za pomoč strankam kartica potrošniku ne koristi za nič drugega. Kot sem navedel, ni treba, da končni uporabnik, zato da bi telefoniral, telefonsko kartico ima, če si je zapomnil podatke z nje.

37. Družba Lebara torej v skladu z ustaljeno razlago člena 3 Šeste direktive o DDV dobavlja pravico dostopa do telekomunikacijskih storitev končnim uporabnikom. Med uporabniki in družbo Lebara je neposredna povezava prek plačila, ki jih končni uporabniki opravijo distributerjem ali njihovim prodajalcem na drobno in se pozneje prenesejo na družbo Lebara. Neposredna povezava očitno izhaja tudi iz pogoja za končne uporabnike, da vtipkajo kodo PIN, ki jo prejmejo telefonske centrale družbe Lebara in ki dokazuje nakup kartice.

B – Razlaga pravnih vezi z vidika prava EU o DDV

1. Predloženi vprašanji in lotevanje odgovora nanju

38. Predložitveno sodišče je postavilo dve vprašanji. Prvo je precej natančno, drugo pa splošnejše. Vendar prvo vprašanje po mojem mnenju izhaja iz nekaterih predpostavk, ki obsegajo dejanska in pravna vprašanja. Poleg tega se ni mogoče lotiti odgovarjanja na prvo vprašanje brez celovite presoje povezav med družbo Lebara, njenimi distributerji (in njihovimi morebitnimi prodajalci na drobno) in končnimi uporabniki z vidika prava EU o DDV. Pri presoji je treba obravnavati bistvena vprašanja glede lastnosti dobave, obdavčljivega dogodka, davčne osnove in kraja dobave. To bo obravnavano v naslednjih točkah, v katerih bom razpravljal o štirih mogočih rešitvah, ki so jih v pisnih stališčih predlagale stranke in intervenienti.

2. Prva možnost: dve zaporedni dobavi storitev

a) Povzetek stališč vlade Združenega kraljestva

39. Vlada Združenega kraljestva navaja, da je treba člen 2, točka 1, Šeste direktive o DDV razlagati tako, da trgovec z izdajo telefonskih kartic opravi dve dobavi – eno ob prvi prodaji telefonske kartice in drugo ob unovčenju telefonskih klicev. Vlada Združenega kraljestva trdi, da lahko države članice glede na sedanje stanje usklajenosti prava EU izberejo politiko o tem, katera od teh dobav bo obdavčena z DDV. Če bi bila posledica te izbire neobdavčenje ali dvojno obdavčenje, bi to bilo zaradi neusklajenosti na tem področju, ki bi se lahko odpravila le z zakonsko ureditvijo obravnave bonov z nominalno vrednostjo v Evropski uniji.

40. Vlada Združenega kraljestva še zatrjuje, da bi bil kraj opravljanja storitev ob taki razlagi Združeno kraljestvo. Kajti predpostavlja se, da končni uporabniki niso davčni zavezanci. Kraj dobave naj bi se zato določil na podlagi člena 9(1) Šeste direktive o DDV, in ne na podlagi člena 9(2)(e). In še, obdavčljivi dogodek naj bi nastal, ko končni uporabniki unovčijo telefonske klice.

41. In končno, v skladu s predlogom vlade Združenega kraljestva bi bil del plačila za dostop do cenovno ugodnih telefonskih klicev tudi plačilo distributerjev družbi Lebara za telefonske kartice. Vendar bi se morala davčna osnova prilagoditi, če bi bilo unovčeno manj klicev, kot jih zagotavlja kartica. Neuporabljeni del nominalne vrednosti telefonske kartice se pri določitvi davčne osnove ne bi upošteval. Tako bi na primer pri telefonski kartici z nominalno vrednostjo 15 EUR, ki jo distributer kupi za 10 EUR, znašala davčna osnova 5 EUR, in ne 10 EUR, če bi bila uporabljena le

polovica telefonske kartice.

b) Presoja

42. Kot izhodišče navajam, da moj sklep, da je zadevna dobava dostop do pravice opravljati poceni telefonske klice, ki jo družba Lebara ponuja končnim uporabnikom, ne pomeni, da se strinjam z razlago, ki jo predlaga vlada Združenega kraljestva. Natančneje, to ne pomeni, da sprejemam trditev, da družba Lebara za eno plačilo opravlja dve storitvi, eno distributerjem telefonskih kartic in drugo končnim uporabnikom.

43. Prvi, pojem „dvojna dobava“ za isto storitev ni poznan v pravni ureditvi DDV v EU. Če bi bil sprejet, bi zaradi njega dejansko razpadla temeljna načela prava EU o DDV ter bi nastale težave glede pravne varnosti in dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja.(26)

44. Zadevna dobava sicer ni dobava telefonske kartice, ampak pravice dostopa do telekomunikacijskih storitev družbe Lebara, vendar se kljub temu sklepu Združeno kraljestvo ne bi upravičeno sklicevalo na člen 9(1) Šeste direktive o DDV in naložilo DDV na vse transakcije med družbo Lebara in njenimi distributerji. Ne sme se predpostavljati, da vsi končni uporabniki niso davčni zavezanci v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive o DDV, ker bi se lahko razumno predpostavilo, da bi si tudi davčni zavezanci s povezavami z nekaterimi tretjimi državami lahko prizadevali izkoristiti storitve družbe Lebara. V teh primerih bi se na podlagi člena 9(2)(e) kraj dobave premaknil v državo članico stranke. Vendar bi bile druge osebe, ki bi unovčevale klice, posamične stranke, zato bi bilo obravnavanje dobave družbe Lebara takim končnim uporabnikom z vidika DDV še vedno urejeno s členom 9(1).

45. Družba Lebara ne more opredeliti vseh svojih končnih uporabnikov, morda celo nobenega, ker so stranke distributerjev ali njihovih prodajalcev na drobno. Po mojem mnenju državi članici ne bi smelo biti dovoljeno, da svojo davčno pristojnost opredeli na podlagi predpostavk, ki jih ni mogoče zavrniti ali potrditi. Če bi se sprejela trditev vlade Združenega kraljestva, da so vsi uporabniki storitev družbe Lebara osebe, ki niso davčni zavezanci, potem ta predpostavka ne bi bila več podvržena sodnemu nadzoru.(27)

3. Druga možnost: dve vzporedni dobavi storitev

a) Povzetek stališča nizozemske vlade

46. Tudi nizozemska vlada predlaga presojo, da zadevni poslovni model obsega dve dobavi storitev, pri čemer le eno opravi družba Lebara. Zatrjuje, da družba Lebara opravi enkratno dobavo telekomunikacijskih storitev končnim uporabnikom, ki je združena s pomožnimi distribucijskimi storitvami, ki jih distributerji opravijo za družbo Lebara.

47. Po mnenju nizozemske vlade bi bilo treba v okoliščinah postopka v glavni stvari člen 2, točka 1, Šeste direktive o DDV razlagati tako, da ponudnik telekomunikacijskih storitev (trgovec A) opravi eno dobavo, namreč dobavo telekomunikacijskih storitev končnemu uporabniku. Dobava telefonske kartice, ki jo ponudnik (trgovec A) opravi za distributerja (trgovec B), naj ne bi pomenila dobave v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive o DDV, ki je neodvisna in ločena od telekomunikacijskih storitev. Distributer (trgovec B) pa naj bi opravljal distribucijske storitve v korist ponudnika (trgovec A).

48. Vlada sklepa, da je ponudnik (trгоvec A) zavezan plaati DDV v dravi lanici, v kateri ima sede, v zvezi z opravljanjem telekomunikacijskih storitev za konne uporabnike, glede katerih se predpostavlja, da so osebe, ki niso davni zavezanci. DDV naj bi se obraunal, ko distributer plaa ponudniku znesek nominalne vrednosti telefonske kartice kot predplailo.

49. Po mnenju te vlade je torej davna osnova druga in viša kot po mnenju vlade Združenega kraljestva. V skladu z razlago, ki jo predlaga nizozemska vlada, bi bila davna osnova v zvezi s storitvijo, ki jo opravlja družba Lebara, nominalna vrednost telefonske kartice, ne glede na to, ali distributer ali prodajalec na drobno telefonske kartice prodajata za višo ali nižjo vrednost od njihove nominalne vrednosti. In še, obdaviljivi dogodek po mnenju nizozemske vlade ni unovenje telefonskih klicev (kot predlaga vlada Združenega kraljestva), ampak prodaja telefonskih kartic družbe Lebara njenim distributerjem. Ob tem pa naj bi bila davna osnova za pomožno storitev, ki jo distributerji opravljajo za družbo Lebara, razlika med nominalno vrednostjo telefonskih kartic in ceno, ki jo distributer plaa družbi Lebara ob nakupu. Druga e povedano, šteje se, da je distributer to razliko zaraunal kot plailo za storitve, ki jih opravlja za družbo Lebara.

b) Presoja

50. Ta rešitev je v ve pogledih problematična, vkljuo s problemom, ki sem ga že omenil, glede (neutemeljene) predpostavke, da so vsi konni uporabniki kartic družbe Lebara osebe, ki niso davni zavezanci. eprav se strinjam s stališem, da dostava telefonskih kartic družbe Lebara distributerjem ne pomeni neodvisnega opravljanja storitev in da dobava kartic kot taka ni upoštevna v zvezi z DDV, se v nasprotju z navedbami nizozemske vlade na obravnavi ne morem strinjati, da sodelovanje distributerja ali njegovega prodajalca na drobno v zadnji transakciji s konnimi uporabniki ni neki na in dobave storitev, ki jo prva opravita za zadnje.

51. Še pomembneje je to, da se v razlagi, ki jo predlaga nizozemska vlada, ne upošteva, da veljajo po pravu EU o DDV razli na pravila glede na to, ali posrednik opravi storitev v svojem imenu ali v imenu glavnega zavezanca.(28) Pri doloanju, ali je družba Lebara v obravnavanem sporu zavezanca za DDV, se ta pravila ne smejo spregledati.

52. e na primer A proda stvar C, pri emer B deluje v svojem imenu kot posrednik, ki sklne transakcijo s C, B ne opravi loene storitve distribucije za A. Dejansko je le eden od lenov v verigi dobave.

53. e pa se med A in C opravi transakcija in A uporabi B kot ponudnika storitev distribucije, ki v transakciji deluje v imenu in za raun A, potem B opravi loeno storitev za A. Transakcija med A in B pomeni po pravu o DDV vstopno transakcijo dobave, ki jo A opravi za C.

54. Vendar da bi A lahko odbil DDV, ki ga je plail za storitve distribucije, ki jih je opravil B, bi moral B izdati A loen raun za svojo provizijo. Logi no bi bilo, da po sistemu, ki ga predlaga nizozemska vlada, ne bi bilo nobenega loenega zaraunavanja provizije distributerjev, kar bi sicer bilo nujno zaradi pravilnega obraunavanja DDV, ker naj bi bila provizija razlika med plailom, ki ga distributer prejme in plaila za telefonske kartice.(29)

55. Pri razlagi nizozemske vlade je še resnejša težava, povezana s tem, da bi v takem primeru prišlo do ezmernega obdavčenja, e bi se telefonske kartice prodajale konnim uporabnikom po ceni, ki bi bila nižja od njihove nominalne vrednosti. Prav tako bi ostal neobdavčen del plaila, e bi se telefonske kartice prodajale po viši ceni od nominalne vrednosti. Enaka težava bi se zagotovo pojavila v zvezi z DDV na storitve distribucije.

4. Tretja možnost: edina veriga dobave

a) Povzetek stališ? družbe Lebara in Komisije

56. Razlaga, ki jo predlaga Komisija in ki je v bistvu enaka razlagi, ki jo predlaga družba Lebara, je stabilna, vendar ne brez napak. Temeljna stališ?a, ki sta jih zastopali, je mogo?e povzeti tako.

57. ?e dav?ni zavezanec (v nadaljevanju: trgovec A) proda drugemu dav?nemu zavezancu (v nadaljevanju: trgovec B), ki ima sedež v drugi državi ?lanici, telefonske kartice, ki pomenijo pravico prejemati telekomunikacijske storitve, in pozneje trgovec B proda telefonsko kartico, da jo bodo uporabljali kon?ni uporabniki, opravi trgovec A ob prodaji trgovcu B enkratno obdav?ljivo dobavo storitev. ?e kon?ni uporabnik pozneje kupi in uporabi kartico, to ni obdav?ljiva dobava trgovca A kon?nemu uporabniku, ampak dobava trgovca B kon?nemu uporabniku.

58. V skladu s to razlago je trgovec B po mehanizmu obrnjene dav?ne obveznosti zavezan za DDV glede pla?ila, ki ga opravi trgovcu A. Trgovec B je zavezan tudi za DDV, obra?unan na pla?ila, ki jih prejme od kon?nega uporabnika. DDV se pla?a od obeh dobav v državi ?lanici, v kateri trgovec B opravlja dejavnost. Vendar ima trgovec B pravico, da v obra?unu davka organom za DDV v svoji državi ?lanici pri prodaji telekomunikacijskih storitev kon?nim uporabnikom odbije DDV, ki ga je pla?al v zvezi s trgovanjem s trgovcem A. ?e povem druga?e, trgovec B odbije vstopni davek.

b) Presoja

59. Iz tega modela je razvidna zamisel o dobavni verigi, ki prek razli?nih faz trgovanja poteka od proizvajalca do kon?nega porabnika. Dodana vrednost je obdav?ena v vseh fazah trgovanja in na podlagi te razlage bi se DDV v zvezi s krajem obdav?enja in dav?no stopnjo, ki se uporabi na potrošnjo blaga in storitev, pravilno uporabil.

60. Vendar ostane težava, da telefonska kartica kot taka nima neodvisne vloge kot blago ali storitev. Poleg tega ni mogo?e sklepati, da kon?ni uporabniki od distributerja kupujejo pravico do telekomunikacijskih storitev, ker ta ni bila skupaj s karticami prenesena z družbe Lebara na njene distributerje.

61. Iz pogodb o trženju, sklenjenih med družbo Lebara in distributerji, izhaja, da je naloga distributerja spodbujati prodajo telefonskih kartic kon?nim uporabnikom, in sicer neposredno ali prek prodajalcev na drobno. Poleg tega je temeljni element prava EU o DDV, da gre za davek na potrošnjo blaga in storitev.(30) Kot sem že pojasnil, so bile transakcije med družbo Lebara in njenimi distributerji namenjene predvsem temu, da se olajša potrošnja, in sicer potrošnja kon?nih uporabnikov, in ne distributerjev. Na podlagi nikakršne presoje ni mogo?e sklepati, da cenovno ugodne telefonske klice obi?ajno porabljajo distributerji.

62. Distributer sicer lahko prevzame vlogo kon?nega uporabnika in uporabi telefonsko kartico, ?e je ta pla?ana in aktivirana, vendar to ni resni?ni gospodarski namen dogovora med distributerji in družbo Lebara. ?e bi distributer uporabljal telefonsko kartico za mednarodno telefoniranje, bi bilo to obdav?ljiva samodobava, ?e bi bila telefonska kartica uporabljena za kaj drugega kot za opravljanje dejavnosti. To je urejeno v ?lenu 6(2)(b) Šeste direktive o DDV.(31)

63. Dejansko stanje tudi ne potrjuje zamisli, da distributerji oblikujejo in tržijo telekomunikacijske storitve in jih nato izvajajo tako, da z družbo Lebara sklenejo pogodbo za potrebne storitve dostopa do omrežja.

64. Očitno je družba Lebara tista, ki s svojo mrežo pogodb ustvarja telekomunikacijske poti med končnim uporabnikom in svojo telefonsko centralo in od te centrale prek ponudnikov mednarodnih telefonskih storitev do prejemnikov telefonskih klicev zunaj EU. S tega vidika ne more vzdržati primerjava distributerjev družbe Lebara s ponudniki virtualnih mobilnih telekomunikacijskih omrežij, ki jo je na obravnavi pred Sodiščem zagovarjala Komisija.

65. Končno, družba Lebara je v pisnih stališjih poudarila, da končni uporabniki ne vedo in ne morejo vedeti, da dostop do cenovno ugodnih mednarodnih telefonskih klicev, ki so jih kupili od distributerjev ali prodajalcev na drobno, dobavlja družba Lebara. Prav tako je poudarila, da med končnim uporabnikom in družbo Lebara ni neposrednih pogodbenih obveznosti.

66. Glede prve trditve, taka sprememba blagovne znamke, da se z njo skriva identiteta ponudnika, nikakor ne spremeni „končnega namena“ končnega uporabnika ob nakupu kartic, to je opravljati cenovno ugodne mednarodne telefonske klice. Glede druge trditve, člen 2 Šeste direktive o DDV ne temelji na obstoju pogodbenih razmerij med končnim uporabnikom in ponudnikom, ampak na toku plačil med njima. Kot je Sodišče navedlo v sodbi *Town & County Factors*,⁽³²⁾ bi potrditev razlage, da je obstoj pravne povezave odvisen od tega, ali se obveznost ponudnika storitve lahko izsili, ogrozila učinkovitost Šeste direktive o DDV.⁽³³⁾ Plačilo se od končnega uporabnika do družbe Lebara prenese prek prodajalcev na drobno in distributerjev. Poleg tega neposredna zveza med končnimi uporabniki in družbo Lebara obstaja, ker ima končni uporabnik na podlagi kode PIN neposreden dostop do telefonskih central družbe Lebara.

67. Na kratko, če bi Sodišče potrdilo razlago, ki jo predlagata Komisija in družba Lebara, bi bila zaradi nje potrebna vsaj širša razlaga pravne povezave med družbo Lebara in njenimi distributerji, kar pa ni utemeljeno s sodno prakso Sodišča. Družba Lebara svojim distributerjem nikakor ne ponuja enakih storitev, kot jih ti ponujajo končnim uporabnikom.

5. Četrta možnost: dobava storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v svojem imenu in za račun drugega

a) Povzetek podrednega stališča Komisije

68. Komisija dalje podredno navaja, da se mora v skladu s členom 6(4) Šeste direktive o DDV, kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, šteti, da so prejeli in opravili te storitve sami. Tako se mora šteti, da so v prvi obdavčljivi transakciji distributerji družbe Lebara (ki očitno delujejo v svojem imenu) od družbe Lebara prejeli dobave, ki so jih nato v drugi transakciji dobavili končnim uporabnikom.

b) Presoja

69. Sodišče je nedavno odločilo, da člen 6(4) Šeste direktive o DDV ustvarja pravno fikcijo o dveh enakih dobavah storitev, ki se opravita zaporedoma. V skladu s to fikcijo se za ponudnika, ki posreduje pri opravljanju storitev in je komisionar, šteje, da je naprej prejel zadevne storitve od ponudnika, za katerega račun deluje in ki je komitent, nato pa te storitve opravil za stranko. Iz tega izhaja, da sta glede pravne vezi med komitentom in komisionarjem za namene DDV njuni vlogi ponudnika storitev in plačnika fiktivno zamenjani.⁽³⁴⁾

70. Po mojem mnenju je ta fikcija ključna za rešitev obravnavane zadeve. Distributerje je treba v

smislu DDV obravnavati kot komisionarje, ki delujejo v svojem imenu in za račun družbe Lebara, ki je komitent. Komisija pravilno navaja, da se na podlagi člena 6(4) Šeste direktive o DDV davek na dodano vrednost obračuna enako kot pri razlagi o dveh dobavah v eni verigi dobave. Dodal bi, da se s členom 6(4) Šeste direktive o DDV to doseže brez napačnega prikazovanja storitev, ki jih dejansko opravlja družba Lebara, in prejemnikov teh storitev.

71. Distributerji dejansko nimajo pravice dostopa do telekomunikacijskih storitev, vendar pa člen 6(4) Šeste direktive o DDV ne pomeni nič drugega kot pooblastilo zakonodajalca EU, da se taka fikcija uporabi, ko distributer deluje v svojem imenu in za račun drugega. Pomeni tudi to, da se davek obračuna v pravilni državi članici po pravilni stopnji – v obravnavani zadevi je to v državi članici, v kateri ima sedež distributer, pri čemer je davčna osnova znesek, ki ga distributerji plačajo družbi Lebara, medtem ko obdavčljivi dogodek nastopi, ko so telefonske kartice aktivirane. Poleg tega lahko davčni zavezanci, ki sodelujejo pri dobavi, na podlagi člena 6(4) pravilno izdajo račune in so jim računi pravilno izdani. (35)

72. Vendar je družba Lebara poudarila, da distributerji ne delujejo kot njeni komisionarji in da je nacionalno sodišče že ugotovilo, da distributerji delujejo v svojem imenu. Drugače povedano, iz navedenega izhaja, da iz pogodb med družbo Lebara in njenimi distributerji ni razvidna povezava, v kateri bi distributerji delovali kot „prikriti“ agenti ali komisionarji v smislu člena 6(4) Šeste direktive o DDV.

73. Toda v obravnavanem predlogu za sprejetje predhodne odločbe se zahteva razlaga pomena člena 6(4) Šeste direktive o DDV s sklicevanjem na pravo EU, in ne pomena nacionalne zakonodaje, ki ureja komisijsko razmerje, ali katerega koli drugega elementa nacionalnega civilnega prava ali celo domačega davčnega prava. Poleg tega bi se čлен 6(4) kot določba davčnega prava lahko pripisal pomen, ki bi bil drugačen od pomena podobnih pojmov, ki izhajajo iz katerega koli elementa nacionalnega civilnega prava. Po mojem mnenju člen 6(4) Šeste direktive o DDV ni omejen na razmerja, pri katerih gre v skladu s pravom zadevne države članice – v tej zadevi Združenega kraljestva – za prikrito ali drugačno komisijsko razmerje. Zahteve iz člena 6(4) so izpolnjene, če so izpolnjena tri merila (sodelovanje pri opravljanju storitev, v lastnem imenu trgovca, za račun drugega).

74. Če vprašanje o pomenu člena 6(4) Šeste direktive o DDV v predložitveni odločbi ni posebej postavljeno, to Sodišče ne onemogoča, da bi to določbo obravnavalo. Čeprav je predložitveno sodišče svoji vprašanji formalno omejilo samo na razlago ozko določenih določb, to v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ni ovira, da se predložitvenemu sodišču ne bi predstavili vsi vidiki razlage prava EU, ki bi mu omogočili razsoditi v zadevi, ki jo obravnava, ne glede na to, ali se je v vprašanjih nanje sklicevalo. (36) To načelo je dejansko mogoče razbrati iz širine drugega predloženega vprašanja. Poleg tega je sodba Sodišča v zadevi Henfling in drugi (37) o načinu razlage člena 6(4) Šeste direktive o DDV uinkovala na vsako ugotovitev, do katere bi lahko First-tier Tribunal, Tax Chamber, prišlo v zvezi s pomenom člena 6(4). (38)

75. Glede razlage člena 6(4) Šeste direktive o DDV v smislu prava EU menim, da se morajo v obravnavani zadevi distributerji iz razlogov, ki jih navajam v nadaljevanju, obravnavati, kot da delujejo za račun družbe Lebara. Prvič, zdi se mi, da dobava telefonskih kartic distributerjem ne pomeni, da se kakršno koli gospodarsko tveganje prenese z družbe Lebara. To pa zato, ker distributerji, kot kaže, niso dolžni plačati neaktiviranih telefonskih kartic. Na podlagi stališča, ki jih je predložila družba Lebara, sklepam, da distributerji, ko tržijo kartice zaradi prodaje končnim uporabnikom, družbi Lebara ne plačajo, če tega ne zmorejo. V takem primeru ne zaprosijo za njihovo aktivacijo. Z drugimi besedami, v ekonomskem smislu delujejo za račun družbe Lebara.

76. Distributerji tudi sodelujejo pri dobavi pravice dostopa do telekomunikacijskih storitev od družbe Lebara do končnega uporabnika. V lastnem imenu in za račun družbe Lebara prevzemajo

odgovornost za distribucijo dostopa do cenovno ugodnih telefonskih klicev, hkrati pa prenašajo plačila od končnega uporabnika do družbe Lebara. Poleg tega distributerji tudi opravijo vse potrebno (namreč plačilo in sporočitev serijske številke družbi Lebara) za aktivacijo zaščenega naročniškega računa, ki ga predstavlja telefonska kartica.

77. Zato je po mojem mnenju najbolj utemeljeno opredeliti dejansko stanje obravnavane zadeve z ugotovitvijo, da družba Lebara ponuja končnim uporabnikom storitve, ki predstavljajo pravico dostopa do telekomunikacijskih storitev za predplačilo, ki se lahko šteje za zaščen naročniški račun v višini določenega števila časovnih enot telefoniranja. Distributerji v teh dobavah sodelujejo v lastnem imenu in za račun družbe Lebara. Zato se za distributerje v skladu s členom 6(4) Šeste direktive o DDV šteje, da so na eni strani prejeli storitev družbe Lebara in jo na drugi strani ponujali končnim uporabnikom. To pomeni obravnavanje v zvezi z DDV, kot je obrazloženo v točkah 70 in 71 zgoraj.

78. Opozarjam pa, da je Sodišče v sodbi Henfling in drugi vprašanje izpolnjevanja zahtev iz člena 6(4) v dejanskem stanju navedene zadeve prepustilo v odločanje predložitvenemu sodišču. Sodišče je svojo razlago omejilo in podalo smernice, kakršne sem v teh predlogih obravnaval glede dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri uporabi člena 6(4).⁽³⁹⁾ Glede na to bi se lahko sklepanje o vprašanju, ali so v dejanskem stanju obravnavane zadeve izpolnjene zahteve iz člena 6(4), prepustilo predložitvenemu sodišču, pri čemer bi bilo to dolžno upoštevati ugotovitve Sodišča o različnih temah, omenjenih v tem postopku, potrebo po ohranitvi integritete ustaljenih načel prava EU o DDV in samostojen pomen EU člena 6(4), ki je drugačen od pojmov, ki izhajajo iz nacionalnega prava.

V – Povzetek

79. Sodišču predlagam, da od štirih zgoraj predstavljenih možnosti zavrne razlago, ki jo je predlagala vlada Združenega kraljestva, ker bi lahko vodila do dvojnega obdavčenja ali do neobdavčenja. Poleg tega vodi do sklepa, da se mora kraj dobave in tako pristojnost za pobiranje DDV določiti na podlagi predpostavke, da so končni uporabniki osebe, ki niso davčni zavezanci, česar pa ni mogoče sodno nadzirati.

80. Zadnje velja tudi za razlago, ki jo predlaga nizozemska vlada. Ta razlaga bi poleg tega lahko v posameznem primeru vodila do čezmernega ali premajhnega obdavčenja z DDV, ker davčna osnova glede dobave pravice do telekomunikacijskih storitev in ločenih storitev distribucije temelji na nominalni vrednosti telefonskih kartic. Ta je lahko višja ali nižja od cene, ki jo zanje plačajo končni uporabniki.

81. Razlaga o dobavni verigi, ki jo predlagata družba Lebara in Komisija, sicer vodi do pravilnega končnega rezultata, vendar se z njo napačno prikazuje razmerje med družbo Lebara in njenimi distributerji, saj bi morale Sodišče na podlagi te razlage sklepati, da družba Lebara prodaja svojim distributerjem pravico dostopa do njenih cenovno ugodnih telefonskih klicev. Namesto tega bi bilo za dejansko stanje poslovnega modela, ki je bil Sodišču predstavljen v obravnavani zadevi, ustrežnejše sklicevanje na pravno fikcijo, ki se ustvarja s členom 6(4) Šeste direktive o DDV. Če pa se Sodišče ne bi strinjalo z mojimi sklepi v zvezi s členom 6(4), bi podredno svetoval, naj sprejme predlog Komisije in družbe Lebara, v skladu s katerim je prodaja telefonskih kartic, ki jo opravi družba Lebara svojim distributerjem, enkratna dobava, poznejša prodaja, ki jo opravijo distributerji, pa ločena dobava.

VI – Predlog

82. Na podlagi zgornjih obrazložitev predlagam, da Sodišče na vprašanji, ki ju je predložilo First-tier Tribunal, Tax Chamber, odgovori:

Kadar davčni zavezanec (v nadaljevanju: trgovec A) prodaja drugemu davčnemu zavezancu (v nadaljevanju: trgovec B) telefonske kartice, ki vsebujejo informacije, ki njihovemu kupcu (v nadaljevanju: končni uporabnik C) omogočajo dostop do telekomunikacijskih storitev, ki jih ponuja A, in njihovo prejetje do višine, opredeljene na kartici (pod pogojem, da je A prejel od B plačilo, za katero sta se dogovorila), trgovec A opravlja za končnega uporabnika C storitev, ki predstavlja pravico dostopa do telekomunikacijskih storitev proti predplačilu. Če pa trgovec B pri dobavi te storitve končnemu uporabniku C sodeluje v svojem imenu in za račun trgovca A, kar bo moralo ugotoviti predložitveno sodišče, se v skladu s členom 6(4) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1997 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) šteje, da je trgovec B prejel to storitev od trgovca A in jo dobavil končnemu uporabniku C.

83. Če Sodišče ne bi upoštevalo tega predloga ali če predložitveno sodišče ne bi ugotovilo, da distributerji delujejo za račun družbe Lebara, podredno predlagam, da Sodišče na vprašanji, ki ju je predložilo First-tier Tribunal, Tax Chamber, odgovori:

Kadar davčni zavezanec (v nadaljevanju: trgovec A) prodaja drugemu davčnemu zavezancu (v nadaljevanju: trgovec B) telefonske kartice, ki predstavljajo pravico prejemati telekomunikacijske storitve od trgovca A, in trgovec B pozneje telefonsko kartico proda končnemu uporabniku C, ki opravlja mednarodne telefonske klice, ki jih predstavlja telefonska kartica, opravi trgovec A ob prodaji trgovcu B enkratno obdavčljivo dobavo telekomunikacijskih storitev. Ko končni uporabnik C pozneje kupi in uporablja kartico, to ni nova obdavčljiva dobava trgovca A.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Direktiva Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (v nadaljevanju: Prva direktiva o DDV) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3). Člen 2 je zdaj izražen v členu 1(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1997 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero 77/388/EGS (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) se v obravnavani zadevi uporablja *ratione temporis*. Zdaj je nadomeščena z Direktivo o DDV. V teh sklepnih predlogih se zaradi jasnosti sklicujem na Šesto direktivo o DDV in na enakovredne določbe iz Direktive o DDV.

3 – Postal člen 2(1) Direktive o DDV.

4 – Člen 5(1) Šeste direktive o DDV je postal člen 14(1) Direktive o DDV.

5 – Postal člen 24 Direktive o DDV.

6 – Postal člen 28 Direktive o DDV.

7 – Vsebina te določbe je zdaj v členih 44 in 45 Direktive o DDV.

8 – Določba desete alineje člena 9(2)(e) Šeste direktive o DDV je bila vstavljena z Direktivo Sveta 1999/59/ES o spremembi Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost

od telekomunikacijskih storitev (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 324). Zdaj glej člene od 369a do 369k Direktive o DDV.

9– Zdaj glej člene 62, 63 in 65 Direktive o DDV.

10 – Postal naslov XI, poglavje 1, oddelek 1 z naslovom „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, ki obsega člene od 193 do 205.

11– Člen 21(1) (člen 28g) Šeste direktive o DDV je bil spremenjen s členom 1(4) Direktive Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 338).

12– Pooblaščenec družbe Lebara je na obravnavi pojasnil, da sami distributerji običajno ne opravljajo telekomunikacijskih storitev. So prodajalci telekomunikacijskih storitev, ki zaradi distribucije te storitve lahko kupujejo tudi od drugih ponudnikov storitev, ne le od družbe Lebara.

13– V stališčih, ki jih je na obravnavi predstavil pooblaščenec družbe Lebara, je bilo izraženo, da so distributerji plačali telefonske kartice, preden so bile aktivirane, in jih prodali po njihovi aktivaciji. Vrstni red naj bi torej bil: polno plačilo, ki mu sledi aktivacija, tej pa prodaja. Vendar je v pisnih stališčih družbe Lebara navedeno, da telefonskih kartic zaradi preprečevanja možnosti kraje ni bilo mogoče uporabljati za telefoniranje, ko jih je družba Lebara poslala distributerju. Distributer je po prejemu kratic zaprosil družbo Lebara, naj telefonske kartice aktivira. Obveznost distributerja, da družbi Lebara plača telefonske kartice, je nastala šele po njihovi aktivaciji. Če so bile telefonske kartice pozneje ukradene ali če jih distributer ni plačal, jih je družba Lebara lahko deaktivirala. Ta stališča niso povsem usklajena glede trenutka, ko se opravi plačilo distributerja družbi Lebara. Vendar pa je to očitno razrešeno v predložitveni odločbi. Tam je navedeno, da je „[d]ružba Lebara [...] telefonske kartice aktivirala, če so na distributerjevem računu pri družbi Lebara bila sredstva ali pa je od distributerja pred njihovim aktiviranjem zahtevala plačilo“.

14– V skladu z „mehanizmom obrnjene davčne obveznosti“, ki je predviden v členu 21(1) Šeste direktive o DDV, se obveznost plačila davka, kadar dobavitelj A in kupec B nimata sedeža na ozemlju iste države članice, obrne, tako da je zavezanec za plačilo DDV prejemnik dobave, in ne dobavitelj. To pomeni, da je kupec B dolžan zbrati DDV, ki ga je treba plačati ob transakciji, in ga obračunati organom za DDV v državi članici kupca B. Kot že navedeno, člen 21(1) je zdaj vključen pod naslov XI, poglavje 1, oddelek 1, Direktive o DDV z naslovom „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, ki obsega člene od 193 do 205.

15– V tem smislu bi bila zaradi majhne spremembe dejanskega stanja pravna rešitev v tej zadevi neuporabna za podoben položaj. Zato obravnavana zadeva ni nujno upoštevna za zapletenejše probleme z DDV glede večnamenskih bonov ali primerov, ko se plačilo dobave blaga ali opravljene storitve opravi z uporabo predplačnega ali naročniškega dobroimetja na mobilnih ali stacionarnih telefonskih povezavah.

16– Sodba z dne 16. decembra 2010 (C-270/09, ZOdl., str. I-13179, točka 18).

17– Sodbe z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točki 23 in 24); z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točke od 26 do 32); z dne 3. septembra 2009 v zadevi RCI Europe (C-37/08, ZOdl., str. I-7533, točke od 23 do 25) in z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točke od 17 do 26) ter sodba MacDonald Resorts (navedena v opombi 16, točka 18).

- 18– Sodba z dne 7. oktobra 2010 v združenih zadevah Loyalty Management UK in Baxi Group (C-53/09 in C-55/09, ZOdl., str. I-9187, točka 39).
- 19– V tem smislu glej sodbo MacDonald Resorts, navedeno v opombi 16, točka 22.
- 20– Sodba z dne 2. decembra 2010 (C-276/09, ZOdl., str. I-12359).
- 21– V opombi 17 navedeni sodbi Madgett in Baldwin, točka 24, in CPP, točka 30.
- 22 – Glej na primer sodbo MacDonald Resorts, navedeno v opombi 16, točki 24 in 32, kjer je Sodišče odločilo, da so bile transakcije za pridobitev tokovnih upravičenj v programu opcij časovnega zakupa v turističnih naseljih „predhodna faza“, da bi se lahko uveljavila „resnična storitev“, ki je obsegala pravico do časne nastanitve v poiznitiskem objektu, do nastanitve v hotelu ali do drugih storitev; v sodbi Madgett in Baldwin, navedeni v opombi 17, točki 24 in 25, je Sodišče odločilo, da so storitve, ki so jih opravili tretji in ki nimajo samostojnega namena, ampak so sredstvo za uporabo glavne storitve ponudnika storitve v boljših razmerah, v celoti pomožne storitve: glej tudi sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, navedeno v opombi 17, točke od 17 do 26, kjer je Sodišče odločilo, da je bila opravljena ena storitev, in ne dve, če je bila funkcionalna programska oprema po prodaji prilagojena potrebam kupca.
- 23– Sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien proti Finanzamt Flensburg (C-231/94, Recueil, str. I-2395).
- 24– Sodba Faaborg-Gelting Linien, navedena v opombi 23, točka 14.
- 25– Sodba MacDonald Resorts, navedena v opombi 16, točka 24.
- 26– Če bi država članica distributerja menila, da je unovčenje telefonskih klicev obdavčljivi dogodek, medtem ko bi država članica ponudnika storitev menila, da je obdavčljivi dogodek prodaja telefonskih kartic končnim uporabnikom, potem v okviru dejanskega stanja te zadeve nobena od držav storitve ne bi obdavčila z DDV. Prav tako bi bilo v nasprotju s temeljnim načelom prava o DDV iz člena 2 Prve direktive o DDV, da je DDV davek na potrošnjo, ki je popolnoma sorazmeren ceni blaga in storitev.
- 27– Podobno je v sodbi MacDonald Resorts, navedeni v opombi 16, Sodišče zavrnilo rešitev, po kateri bi bili davčni zavezanci v tej zadevi upravičeni, da zaradi izražena DDV sami ocenijo sklad poiznitiskih stanovanj, ki so na voljo. Splošneje, Sodišče je odločilo, da morajo imeti sodišča držav članic možnost, da pri izvajanju sodnega nadzora „uinkovito uporabijo načela in pravila prava Skupnosti“. Glej sodbo z dne 21. januarja 1999 v zadevi Upjohn (C-120/97, Recueil, str. I-223, točka 36). Glej novejšo mnenje Sodišča 1/09 z dne 8. marca 2011 (ZOdl., str. I-1137), kjer je Sodišče v točki 85 ugotovilo, da „so naloge, ki so dodeljene nacionalnim sodiščem in Sodišču, nujne za ohranitev značilnosti prava, uvedenega s Pogodbama.“
- 28 – Glej člena 6(4) in 9(2)(e), sedma alineja, Šeste direktive o DDV.
- 29 – Glej člen 18(1)(a) Šeste direktive o DDV, v skladu s katerim mora za uveljavljanje pravice do odbitka davčni zavezanec „za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3)“. Postal člen 178(a) Direktive o DDV.
- 30– Glej novejšo sodbo RCI Europe, navedeno v opombi 17, točka 39.
- 31 – Člen 6(2)(b) Šeste direktive o DDV določa, da se opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali

splošneje za druge namene kot za svojo dejavnost, šteje za opravljanje storitev za plačilo. Postal člen 26(1)(b) Direktive o DDV.

- 32— Sodba z dne 17. septembra 2002 (C-498/99, Recueil, str. I-7173).
- 33 — Sodba Town & County Factors, navedena v opombi 32, točka 21.
- 34— Sodba z dne 14. julija 2011 v zadevi Henfling in drugi (C-464/10, ZOdl., str. I-6219, točka 35).
- 35 — Glej Ben Terra in Julie Kajus: *European VAT Directives* (2011), oddelek 10.2.1.4.
- 36— Sodba z dne 5. maja 2011 v zadevi McCarthy (C-434/09, ZOdl., str. I-3375, točka 24).
- 37 — Navedena v opombi 34.
- 38— Predlog Sodišča za sprejetje predhodne odločbe v obravnavani zadevi je bil izdan 22. oktobra 2010, Sodišče pa je sodbo Henfling in drugi razglasilo naslednje leto, 14. julija 2011.
- 39— Navedena v opombi 34. Glej zlasti točki 42 in 43.