

**FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT**

**NIILO JÄÄSKINEN**

föredraget den 8 december 2011(1)

**Mål C-520/10**

**Lebara Ltd**

**mot**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

(begäran om förhandsavgörande från First Tier Tribunal, Tax Chamber (Förenade kungariket))

”Beskattning – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 2 – Artikel 6.4 – Tillhandahållande av tjänster – Personer som tillhandahåller tjänster – Telekommunikationstjänster – Förskottsbetalda telefonkort med information som ger tillgång till internationella telefonsamtal – Försäljning av telefonkort genom distributörer – Tillämpliga regler för uttag av mervärdesskatt – Kommissionär – Distributionstjänst – Ett enda tillhandahållande”

## **I – Inledning**

1. Domstolen ombes ofta pröva den mervärdesskatterättsliga behandlingen av komplicerade transaktioner, vilket kan vara särskilt svårt inom ramen för modern teknologi. Den aktuella tvisten i First Tier Tribunal, Tax Chamber, mellan Lebara Ltd (nedan kallat Lebara) och Förenade kungarikets Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade HMRC) avser den svåra uppgiften att fastställa mervärdesskatteskyldigheten för leverantörer i en distributörskedja av telekommunikationstjänster.

2. Det faktum att de yttranden som inkommit i detta mål är så olikartade belyser den utmaning som det innebär att komma fram till ett enda riktigt svar på den nationella domstolens tolkningsfrågor. Problemet kan lösas på fyra olika sätt och alla är, i viss mån, rättsligt adekvata. Inget av dem är dock utan komplikationer. Domstolen måste därför finna en lösning som är förenlig med unionens grundläggande mervärdesskatterättsliga principer och samtidigt praktiskt tillämplig, både för de skattskyldiga personerna och för de myndighetshandläggare som ansvarar för den löpande tillämpningen.

## **II – Tillämpliga bestämmelser**

3. I artikel 2 första och andra styckena i första mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:(2)

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och

distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

4. Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.(3)

5. Enligt artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet(4) avses med leverans av varor ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”.

6. I artikel 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.(5)

...

4. Då en skattskyldig person i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, skall det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster ...”(6)

7. I artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som återfinns i avdelning VI med rubriken ”Platsen för skattepliktiga transaktioner” föreskrivs följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.(7)

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

...

e) Platsen för tillhandahållandet ... åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

Telekommunikationstjänster. Med ’telekommunikationstjänster’ avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning. Med telekommunikationstjänster enligt denna bestämmelse avses även tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät.(8)

... ”

8. I artiklarna 10.1 och 10.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet,(9) som återfinns i avdelning VII med rubriken ”Skattskyldighetens inträde och uttag av skatt” föreskrivs följande:

”1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt

kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

...

Då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

...”

9. I artikel 21.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som har rubriken ”Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna”, föreskrivs följande:(10)

”1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet.

a) Skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster, med undantag av sådana tillhandahållanden som avses i b och c.

När det beskattningsbara tillhandahållandet av varor eller tjänster utförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet, får medlemsstaterna, på villkor som de själva skall fastställa, föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den åt vilken det beskattningsbara tillhandahållandet av varan eller tjänsten genomförs.

b) Skattskyldiga personer som tillhandahåller sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e eller personer som mottar sådana tjänster som omfattas av punkterna C, D, E och F i artikel 28b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landet, om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet.(11)

...”

### **III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

10. Lebara, ett bolag etablerat i Förenade kungariket, driver en telefonväxel inom Förenade kungarikets territorium i enlighet med ett leasingavtal, i syfte att tillhandahålla telekommunikationstjänster. Växeln är i sin tur kopplad till det internationella telefonnätet. Lebaras affärsmodell är att koppla telefonsamtal från slutanvändare i hela unionen till växeln i Förenade kungariket och sedan vidare till det internationella telefonnätet. Samtalen kopplas sedan till kundernas önskade destinationer, vilka alla är belägna utanför EU.

11. Grunden för Lebaras verksamhet utgörs av tre avtalsupplägg. Det första är Lebaras avtal med en eller flera internationella leverantörer av internationella telefonitjänster. Det andra är Lebaras avtal med lokala operatörer i olika medlemsstater, enligt vilka de lokala operatörerna åtar sig att koppla lokala samtal från slutanvändare till Lebaras telefonväxlar i Förenade kungariket.

12. Det tredje avtalsupplägget utgörs av en serie avtal mellan Lebara och distributörer(12) som är etablerade i olika medlemsstater, utom Förenade kungariket. Det är dessa transaktioner som utgör saken i föreliggande begäran om förhandsavgörande.

13. Enligt nämnda avtal säljer Lebara telefonkort till distributörerna till ett pris som är lägre än kortens "nominella värde". Kärnan i avtalen mellan Lebara och distributörerna är att de sistnämnda marknadsför och säljer telefonkorten i de medlemsstater de är etablerade i och således möjliggör slutanvändarnas konsumtion av Lebaras internationella lågprissamtal.

14. Avtalen innehåller också bestämmelser om telefonsamtalens längd, de destinationsländer till vilka samtal kan göras, de priser som ska tas ut, telefonkortens märkning (vilken vanligtvis utgörs av distributörens namn, med Lebaras hjälp i form av design och marknadsföringsmaterial) och kundvård. Enligt det senare ska kortet innehålla ett telefonnummer till kundtjänst som ger slutanvändarna tillgång till distributören, även om slutanvändarna i vissa länder kopplas direkt till Lebara. Följaktligen är distributören slutanvändarens kontaktperson i händelse av problem, även om det bara är Lebara som kan avhjälpa problemet.

15. De telefonkort som Lebara tillhandahåller har ungefär samma form som ett kreditkort. Kortet har också ett nominellt värde, uttryckt i valutan i distributörens medlemsstat, vanligtvis euro, som är högre än det pris distributören betalar för dem till Lebara, samt ett unikt serienummer och en dold PIN-kod.

16. Telefonkorten är inaktiva tills distributören kontakter Lebara med det aktuella serienumret och ber Lebara aktivera dem. Lebara aktiverar sedan de kort som hänför sig till de aktuella serienumren, förutsatt att priset för telefonkortet har betalats, eller att det finns ett tillgodohavande på distributörens konto hos Lebara.(13)

17. Telefonkortet kan bara användas för att ringa internationella telefonsamtal och gör att innehavaren kan genomföra samtal upp till det nominella värde som angetts på kortet.

18. Slut användarna kan ringa internationella lågprissamtal av denna typ genom att utföra tre fysiska åtgärder. Först skrapar de bort en ruta på kortet de köpt från distributören för att ta fram PIN-koden. Sedan slår de det särskilda lokala telefonnumret som automatiskt kopplar dem till Lebaras telefonväxel i Förenade kungariket. Telefonnumret anges på baksidan av kortet. Slutligen slår de in PIN-koden. För att ringa ett samtal räcker det med denna information. Det är inte nödvändigt att ha kortet till hands för att lösa in samtalen. Slut användaren kan sedan slå numret till den önskade destinationen utanför EU. Samtalet kopplas från Lebaras växel till en av leverantörerna av internationella telefoni tjänster som Lebara har anlitat.

19. Lebara väckte talan i First Tier Tribunal, Tax Chamber, i Förenade kungariket och överklagade HMRC:s beslut att Lebara skulle deklarerar de "avräkningstjänster" som Lebara under mars 2005 tillhandahöll slut användarna mot vederlag. HMRC ansåg att den första beskattningsbara leveransen från Lebara genomfördes när Lebara sålde telefonkorten till distributörerna, men menade också att Lebara genomförde ett andra tillhandahållande av telekommunikationstjänster, mot ersättning, när slut användarna genomförde internationella telefonsamtal som kopplades via Lebaras växlar.

20. Mot bakgrund av att slut användarna skulle komma att använda telefonkorten för privat och inte yrkesmässigt bruk, ansåg HMRC att platsen för denna andra leverans var Förenade kungariket, vilket innebar att Lebara fortfarande var skyldigt att ta ut mervärdesskatt på tillhandahållandet av telefonkorten till slut användarna. HMRC kunde dock godta att försäljningen av telefonkort till distributörerna, som mervärdesskattepliktiga personer, utgjorde ett separat tillhandahållande som ägde rum i de medlemsstater där distributörerna var etablerade.

21. Lebara gjorde gällande att dubbelbeskattning skulle uppkomma i strid med unionsrätten om Lebara var tvunget att ta ut mervärdesskatt på tillhandahållandet av telefonkort till slut användarna.

Detta var fallet, eftersom mervärdesskatt redan hade erlagts på försäljningen av telefonkortet till distributörerna, och till mervärdesskattemyndigheterna i distributörernas etableringsstat, enligt "systemet med omvänd betalningsskyldighet".(14)

22. HMRC delade inte uppfattningen att Lebaras erläggande av mervärdesskatt på tillhandahållandet av telefonkort till slutanvändare skulle strida mot unionsrätten. HMRC gjorde gällande att det var bristande harmonisering av beskattningen av voucher i unionen som gjorde att HMRC kunde beskatta tillhandahållandet av telefonkort. HMRC menade också att det, om Lebaras inställning godtogs, skulle föreligga en risk för utebliven beskattning snarare än en risk för dubbelbeskattning.

23. First Tier Tribunal, Tax Chamber, i Förenade kungariket har framställt två tolkningsfrågor till domstolen.

"1. Ska artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, i en situation där en skattskyldig person (näringsidkare A) säljer telefonkort som ger rätt att ta emot telekommunikationstjänster från denna person, tolkas så, att näringsidkare A genomför två tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende, det första vid tidpunkten för näringsidkare A:s ursprungliga försäljning av telefonkortet till en annan skattskyldig person (näringsidkare B) och det andra vid tidpunkten för avräkningen, det vill säga när en person, slutanvändaren, använder telefonkortet för att ringa telefonsamtal?

2. Om så är fallet, hur ska de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt tillämpas på distributionskedjan i en situation där näringsidkare A säljer telefonkortet till näringsidkare B, näringsidkare B säljer telefonkortet vidare i medlemsstat B, det slutligen förvärvas av slutanvändaren i medlemsstat B och slutanvändaren sedan använder telefonkortet för att ringa telefonsamtal?"

24. Lebara, den grekiska regeringen, den nederländska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Samtliga parter närvarade vid förhandlingen den 13 oktober 2011.

#### **IV – Bedömning**

##### *A – Inledande synpunkter*

1. Lebaras telefonkort inom ramen för de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt

25. För det första är det viktigt att betona att telefonkortet endast kan användas för telefonsamtal via Lebaras system. De kan exempelvis inte användas för att betala för andra varor eller tjänster som Lebara eller tredje man tillhandahåller. I detta avseende skiljer sig telefonkortet från situationen med en kredit på ett SIM-kort som kan användas för betalningar av olika art. Däremot liknar Lebaras telefonkort vad som brukar kallas "enfunktionsvoucher".(15)

26. Lebaras telefonkort skiljer sig dock från alla typer av voucher på så sätt att det inte är nödvändigt att uppvisa telefonkortet för att få tillgång till den relevanta tjänsten. Det räcker att komma ihåg PIN-koden och det lokala telefonnummer som kopplar telefonsamtalen till Lebaras växlar. Med andra ord är telefonkortet inte innehavarskuldebrev som representerar ett särskilt motvärde som kan användas för att betala för något och som fysiskt måste presenteras för att kunna användas.

27. Det kan också ifrågasättas om telefonkortet ska anses utgöra betalningsmedel eller digitala pengar. Telefonkortets nominella värde är uttryckt som en summa pengar, men representerar inte

någon abstrakt köprättighet. Däremot representerar det ett exakt antal minuter internationella telefonsamtal till respektive destination i enlighet med Lebaras prislista. Ett telefonkort är endast giltigt under viss tid och kan inte användas efter det att denna tid har gått ut.

28. En exakt beskrivning av detta system skulle vara att aktiveringen av telefonkortet skapar ett tillfälligt konto i Lebaras system med kredit upp till ett särskilt antal tidsenheter som motsvarar telefonkortets nominella värde. Kontot kan användas av alla som identifierar sig med den PIN-kod som är kopplad till kontot.

29. Enligt min uppfattning utgör telefonkortet därför inte ett betalningsmedel, utan ett system som gör det möjligt att utnyttja en rätt att få tillgång till telekommunikationstjänster som kunden erhåller mot betalning av priset till distributören eller (i förekommande fall) detaljhandlaren.

2. Vilken tjänst tillhandahåller Lebara?

30. Till att börja med är det tillräckligt att notera att telefonkortet inte fungerar som varor, utan avser tillhandahållande av tjänster. Vidare är första steget i att lösa alla typer av mervärdesskattefrågor som gäller tillhandahållande av en tjänst genom en transaktionskedja att avgränsa den tjänst som tillhandahålls. Detta är fallet, eftersom det enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet är tillhandahållandet av tjänster som "mervärdesskatt ska betalas för". Följaktligen kan skatt inte påläggas förrän tillhandahållandet av tjänsten har avgränsats.

31. Omständigheterna i föreliggande mål lämpar sig för en tillämpning av den metod som generaladvokaten Trstenjak formulerade i målet MacDonald Resorts, vilken godtogs av domstolen.<sup>(16)</sup> Det följer av domstolens praxis att när det relevanta tillhandahållandet (av en tjänst) fastställs i en situation där en skattskyldig person genomför en kombination av transaktioner, ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter och, förvisso, samtliga transaktioner som kännetecknar transaktionen i fråga.<sup>(17)</sup> Som domstolen nyligen bekräftade är "beaktandet av den ekonomiska verkligheten ... ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet".<sup>(18)</sup> För att avgränsa det relevanta tillhandahållandet är det därför nödvändigt att beakta omständigheter som går utöver själva försäljningen av telefonkort.

32. Det följer av fast rättspraxis att även om varje tillhandahållande av en tjänst i regel ska anses vara fristående och självständigt, ska ett tillhandahållande av en tjänst som i ekonomiskt hänseende utgörs av ett enda tillhandahållande inte delas upp på ett konstlat sätt. För att undvika detta ska transaktionens centrala egenskaper beaktas. Det är slutanvändarnas "yttersta avsikt" när de betalar för telefonkortet som är avgörande.<sup>(19)</sup> Vidare har domstolen nyligen tillämpat dessa principer inom ramen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster. I målet Everything Everywhere<sup>(20)</sup> fann domstolen att vissa extraavgifter som en leverantör av telekommunikationstjänster tog ut av sina kunder, i mervärdesskattehänseende, inte utgjorde vederlag för ett tillhandahållande av tjänster som var fristående och självständigt i förhållande till det huvudsakliga tillhandahållandet av telekommunikationstjänsterna.

33. Liksom den grekiska regeringen har understrukit är det fråga om ett enda tillhandahållande när det kan konstateras att en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och att den andra eller de andra tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.<sup>(21)</sup>

34. Den här beskrivna metoden för att avgränsa det relevanta tillhandahållandet enligt artikel

2,(22) när det är fråga om ett tillhandahållande som omfattar flera transaktioner, fastställdes för en tid sedan i målet Faaborg-Gelting Linien mot Finanzamt Flensburg.(23) I nämnda mål fann domstolen att transaktioner som utgjordes av tillhandahållande av måltider på fartyg mellan hamnar inte utgjorde leverans av varor utan tillhandahållande av tjänster enligt sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen.(24)

35. Med beaktande av såväl alla relevanta omständigheter och transaktioner som slutanvändarens "yttersta avsikt" när denne köper ett telefonkort utgörs den relevanta tjänsten av rätten att få tillgång till internationella telefonsamtal som är billigare än de samtal som är tillgängliga via den lokala telefonväxeln i medlemsstaten där kortet inhandlades eller, för den delen, på annan plats. Såsom anförts av den nederländska regeringen efterfrågar slutanvändarna inte innehavet av telefonkortet i sig.(25) Det slutanvändaren är intresserad av är de billiga internationella telefonsamtal som kortet ger möjlighet till.

36. Denna möjlighet uppkommer genom att ett lokalt telefonnummer tillhandahålls i den text som anges på kortet, som automatiskt kopplar slutanvändarens lokala samtal till Lebaras växel i Förenade kungariket, och genom tillhandahållandet av en PIN-kod. Förutom att tillhandahålla, begränsade, kundtjänster har kortet inget annat syfte ur konsumentens synvinkel. Som jag redan har nämnt behöver användarna inte ha tillgång till telefonkortet för att genomföra samtal, om de kommer ihåg den information som finns på kortet.

37. Med tillämpning av den tolkningsmetod som fastställts för artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet tillhandahåller Lebara följaktligen slutanvändare en rätt att få tillgång till telekommunikationstjänster. Eftersom slutanvändarna betalar vederlag till distributörerna eller deras detaljhandlare, som överförs till Lebara, skapas ett direkt samband mellan slutanvändarna och Lebara. Ett direkt samband följer också av att slutanvändarna måste slå in en PIN-kod som mottas av Lebaras växlar och utgör bevis på köpet av telefonkortet.

## *B – Tolkningsfrågorna och metoden för att besvara dem*

### *1. Tolkningsfrågorna och metoden för att besvara dem*

38. Den hänskjutande domstolen har ställt två tolkningsfrågor. Den första är relativt precis, medan den andra är mer allmänt hållen. Enligt min uppfattning grundar sig dock den första tolkningsfrågan på vissa underförstådda antaganden som omfattar både rättsliga och sakliga omständigheter. Det är inte heller möjligt att försöka besvara den första frågan utan att genomföra en heltäckande bedömning av förhållandet mellan Lebara, dess distributörer (och deras eventuella detaljhandlare) utifrån de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt. Vid denna bedömning måste de centrala frågorna rörande tillhandahållandets art, skattskyldighetens inträde och platsen för tillhandahållandet prövas. Dessa aspekter diskuteras i följande stycken, som tar upp de fyra möjliga lösningar som parterna och intervenienterna har framställt i sina skriftliga yttranden.

### *2. Lösning 1: Två på varandra följande tillhandahållanden av tjänster*

#### *a) Sammanfattning av Förenade kungarikets ståndpunkt*

39. Enligt Förenade kungarikets regering ska artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den innebär att en näringsidkare genomför två tillhandahållanden genom att utställa telefonkort - det första vid den ursprungliga försäljningen av telefonkortet och det andra vid den tidpunkt då telefonsamtalen avräknas. Enligt nämnda regering kan medlemsstaterna i nuvarande skede av unionsrättens harmonisering fatta principbeslut om vilket av de två tillhandahållandena

som ska beskattas. I den utsträckning detta leder till utebliven beskattning eller dubbelbeskattning är orsaken bristande harmonisering på mervärdesskatteområdet, som endast kan avhjälpas genom att en lagstiftning om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av voucher med nominellt värde införs i unionen.

40. Mot bakgrund av denna bedömning har Förenade kungarikets regering gjort gällande att platsen för tillhandahållandet är Förenade kungariket, eftersom slutanvändarna förutsätts vara icke skattskyldiga personer. Platsen för tillhandahållandet ska därför avgöras enligt artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och inte artikel 9.2 e. Vidare inträder skattskyldigheten i samband med avräkningen av slutanvändarnas telefonsamtal.

41. Enligt Förenade kungarikets lösning är vederlaget för att få tillgång till lågprissamtalen det pris som distributörerna betalar till Lebara för telefonkortet. Beskattningsunderlaget måste dock justeras om inte hela kortet utnyttjas. Den outnyttjade delen av kortets nominella värde ska inte beaktas när beskattningsunderlaget fastställs. Sålunda utgör exempelvis det beskattningsbara värdet på ett telefonkort med det nominella värdet 15 euro, som distributören har köpt för 10 euro, bara 5 euro, och inte 10, om enbart hälften av kortet utnyttjats.

#### b) Bedömning

42. Även om jag har dragit slutsatsen att det relevanta tillhandahållandet utgörs av tillgången till en rätt att genomföra lågprissamtal, vilken Lebara tillhandahåller till slutanvändarna, vill jag inledningsvis nämna att jag inte för den skull har godtagit den lösning som Förenade kungarikets regering har föreslagit. I synnerhet delar jag inte uppfattningen att Lebara genomför två tillhandahållanden, ett till distributörerna av telefonkortet och ett till slutanvändarna mot samma vederlag.

43. För det första är en princip om ett "dubbelt tillhandahållande" av samma tjänst främmande för det unionsrättsliga mervärdesskattesystemet. Om man antog ett sådant synsätt, skulle det onekligen bryta sönder grundläggande principer i det unionsrättsliga mervärdesskattesystemet och skapa problem med rättssäkerhet och dubbel- eller nolltaxering.(26)

44. Även om det relevanta tillhandahållandet inte är telefonkortet, utan en rätt att få tillgång till Lebaras telekommunikationstjänster, innebär denna slutsats inte heller att Förenade kungariket kan ta ut mervärdesskatt på alla transaktioner mellan Lebara och företagets distributörer med stöd av artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det kan inte förutsättas att slutanvändarna är icke skattskyldiga personer vid tillämpningen av artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom det är skäligt att anta att skattskyldiga personer med koppling till vissa specifika tredjeländer skulle vilja utnyttja Lebaras tjänster. Under sådana förhållanden skulle platsen för tillhandahållandet ändras enligt artikel 9.2 e till kundens medlemsstat. Andra personer som utnyttjar telefonkortet skulle dock vara fysiska konsumenter, vilket innebär att Lebaras tillhandahållande till sådana slutanvändare fortfarande skulle bedömas enligt artikel 9.1.

45. Lebara kan inte identifiera alla, eller kanske ens några, av sina slutanvändare, eftersom de är kunder till distributörerna eller deras detaljhandlare. Enligt min uppfattning bör en medlemsstat inte kunna lägga antaganden till grund för sin beskattningsbehörighet som inte kan motsägas eller verifieras. Om Förenade kungarikets betraktelsesätt att alla slutanvändare av Lebaras tjänster är icke skattskyldiga personer godtogs, skulle det dessutom innebära att antagandet inte kunde prövas i domstol.(27)

#### 3. Lösning 2: Två parallella tillhandahållanden av tjänster

a) Sammanfattning av den nederländska regeringens ståndpunkt

46. Den nederländska regeringen har också föreslagit ett betraktelsesätt som innebär att affärsmodellen i fråga omfattar två tillhandahållanden av tjänster, men bara en som genomförs av Lebara. Enligt den nämnda regeringens synsätt genomför Lebara ett enda tillhandahållande av telekommunikationstjänster till slutanvändare, kombinerat med ett underordnat tillhandahållande av distributionstjänster från distributörerna till Lebara.

47. Nämnda regering har vidare gjort gällande att artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, under de förhållanden som är för handen i den nationella domstolen, ska tolkas så, att den innebär att leverantören av telekommunikationstjänster (näringsidkare A) genomför ett tillhandahållande, nämligen tillhandahållandet av telekommunikationstjänster till slutanvändaren. Leverantörens (näringsidkare A) tillhandahållande av telefonkortet till distributören (näringsidkare B) utgör inte ett tillhandahållande i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som är fristående och oberoende från telekommunikationstjänsterna. Distributören (näringsidkare B) tillhandahåller dock distributionstjänster till förmån för leverantören (näringsidkare A).

48. Sålunda drar den nederländska regeringen slutsatsen att leverantören (näringsidkare A) i sin etableringsstat är skyldig att betala för tillhandahållandet av telekommunikationstjänsterna till slutanvändarna, som antas vara icke skattskyldiga personer. Skattskyldigheten inträder i det ögonblick då distributören betalar telefonkortets nominella värde till leverantören i form av en a conto?betalning.

49. Följaktligen skiljer sig den nederländska regeringens uppfattning om beskattningsunderlaget från, och är högre än, det värde som Förenade kungarikets regering kommit fram till. Enligt den nederländska regeringens lösning skulle det beskattningsbara värdet av den tjänst som Lebara tillhandahåller utgöras av telefonkortets nominella värde, oavsett om distributören eller dennes detaljhandlare säljer telefonkortet till ett högre eller lägre pris än det nominella värdet. Vidare inträder skattskyldigheten, enligt den nederländska regeringen, inte i samband med avräkningen av telefonsamtalen (såsom Förenade kungarikets regering har gjort gällande), utan när Lebara säljer telefonkortet till sina distributörer. Samtidigt är dock det beskattningsbara värdet på den underordnade tjänst som distributörerna tillhandahåller Lebara skillnaden mellan telefonkortets nominella värde och det pris som distributören betalar till Lebara vid köpet. Med andra ord anses distributören ha debiterat denna mellanskillnad som ersättning för de tjänster som distributören tillhandahåller Lebara.

b) Bedömning

50. Denna lösning har flera problem, förutom svårigheten som jag redan nämnt med det (ogrundade) antagandet att slutanvändarna av Lebaras telefonkort är icke skattskyldiga personer. Även om jag delar uppfattningen att Lebaras leverans av telefonkortet till distributörerna inte utgör ett fristående tillhandahållande av tjänster, och att tillhandahållandet av telefonkortet i sig saknar betydelse i mervärdesskattehänseende, delar jag inte uppfattningen, trots de argument som den nederländska regeringen framfört vid förhandlingen, att distributörens, eller dennes detaljhandlares, deltagande i den slutliga transaktionen med slutanvändaren inte utgör något slags tillhandahållande av tjänster från den förra till den senare.

51. Framför allt tar den nederländska regeringens lösning inte hänsyn till det faktum att de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt skiljer sig åt beroende på om förmedlaren tillhandahåller något i eget namn eller i huvudmannens namn.<sup>(28)</sup> Dessa bestämmelser måste beaktas när Lebaras mervärdesskattskyldighet fastställs i föreliggande mål.

52. Sålunda, om A exempelvis säljer något till C och B som mellanman slutför transaktionen med C i sitt eget namn, tillhandahåller B inte någon fristående distributionstjänst till A. B fullgör snarare bara ett av leden i distributionskedjan.

53. Om det däremot är A och C som genomför en transaktion och A använder B som leverantör av distributionstjänster, i A:s namn och för A:s räkning i transaktionen, genomför B ett fristående tillhandahållande av en tjänst till A. Enligt mervärdesskatterätten innebär transaktionen mellan A och B en insats i tillhandahållandet från A till C.

54. För att A ska kunna dra av den mervärdesskatt som tagits ut på B:s distributionstjänst, måste B dock lägga fram en fristående faktura till A för provisionen. En logisk följd av den nederländska regeringens lösning skulle dock vara att inte fakturera distributörernas provision separat, vilket är nödvändigt för att kunna ta ut rätt mervärdesskatt, eftersom provisionen skulle vara skillnaden mellan det vederlag distributören tar emot för telefonkortet och det vederlag distributören betalar för dem.<sup>(29)</sup>

55. Ett ännu allvarigare problem med den nederländska regeringens lösning avser det faktum att det skulle leda till alltför hög beskattning om telefonkortet såldes till slutanvändarna för ett pris som var lägre än kortens nominella värde. Vidare skulle ett visst vederlag undgå beskattning om telefonkortet såldes till ett pris som var högre än det nominella värdet. Motsvarande problem skulle uppkomma i förhållande till den mervärdesskatt som togs ut på distributionstjänsterna.

#### 4. Lösning 3: En enda distributionskedja

##### a) Sammanfattning av Lebaras och kommissionens ståndpunkter

56. Den modell som kommissionen har föreslagit och som Lebara i sak delar är heltäckande, men inte helt utan brister. Deras ståndpunkt kan sammanfattas på följande sätt.

57. Om en skattskyldig person (näringsidkare A) säljer telefonkort, som representerar en rätt att erhålla telekommunikationstjänster, till en annan skattskyldig person (näringsidkare B), vars rörelse är etablerad i en annan medlemsstat, och näringsidkare B sedermera säljer telefonkortet till slutanvändarna för konsumtion, genomför näringsidkare A ett enda tillhandahållande av tjänster vid tidpunkten för försäljningen till näringsidkare B. Slut användarens efterföljande köp och bruk av telefonkortet utgör inte ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst av näringsidkare A till slut användaren, utan av näringsidkare B till slut användaren.

58. Enligt detta scenario ska näringsidkare B betala mervärdesskatt på det vederlag han erlägger till näringsidkare A enligt systemet med omvänd betalningsskyldighet. Näringsidkare B ska också betala mervärdesskatt på det vederlag han mottar från slut användaren. Mervärdesskatt tas ut på båda tillhandahållandena i medlemsstaten där näringsidkare B:s rörelse är etablerad. Näringsidkare B har dock rätt att dra av den mervärdesskatt som han har erlagt avseende transaktionerna med näringsidkare A i sin mervärdesskattedeklaration till myndigheterna i näringsidkare B:s medlemsstat vid försäljningen av telekommunikationstjänsterna till slut användarna. Med andra ord gör näringsidkare B avdrag för ingående mervärdesskatt.

##### b) Bedömning

59. Den här lösningen återspeglar tanken att det finns en distributionskedja som sträcker sig från tillverkaren genom olika marknadsled fram till slut användaren. Det mervärde som tillkommer i de olika marknadsleden i kedjan beskattas, och modellen skulle leda till ett korrekt uttag av mervärdesskatt med avseende på platsen där skatten tas ut och den skattesats som tillämpas på

konsumtionen.

60. Problemet kvarstår dock att telefonkortet i sig inte har en fristående funktion som vara eller tjänst. Det är inte heller möjligt att anse att slutanvändarna köper en rätt till telekommunikationstjänster från distributören, eftersom Lebara inte överförde tjänsten i dess helhet till distributörerna.

61. Marknadsföringsupplägget mellan Lebara och distributörerna visar att distributörens funktion är att marknadsföra försäljningen av telefonkortet till slutanvändarna, antingen direkt eller via detaljhandlare. Dessutom är det en grundläggande princip i de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt att skatten utgår på konsumtion.<sup>(30)</sup> Som jag redan har förklarat var hela syftet med transaktionerna mellan Lebara och dess distributörer att underlätta konsumtion, inte för distributörerna utan för slutanvändarna. Det finns inte fog för att påstå att lågprissamtal, under normala förhållanden, konsumeras av distributörerna.

62. Det är riktigt att distributören kan inta rollen som slutanvändare och använda telefonkortet, förutsatt att distributören har betalat för telefonkortet och aktiverat det, men det är inte det egentliga ekonomiska syftet med upplägget mellan distributörerna och Lebara. Om en distributör utnyttjade kortet för internationella telefonsamtal, skulle detta utgöra ett skattepliktigt uttag för eget bruk, förutsatt att telefonkortet användes för annat än rörelsen. Detta behandlas i artikel 6.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>(31)</sup>

63. Inte heller ger omständigheterna stöd för uppfattningen att distributörerna utformar och marknadsför sina egna telekommunikationstjänster och sedan genomför dem genom att anlita Lebara för de nödvändiga nätverksaccess-tjänsterna.

64. Det är uppenbart att det är Lebara som, genom sitt kontraktsnätverk, skapar en telekommunikationslinje mellan slutanvändaren och Lebaras växel och därifrån, via internationella telefonioperatörer, till mottagarna av telefonsamtalen utanför unionen. I detta avseende är det inte möjligt att likställa Lebaras distributörer med leverantörer av virtuella mobila telekommunikationsnätverk, såsom kommissionen föreslog vid domstolsförhandlingen.

65. Slutligen har Lebara i sin skriftliga argumentering betonat omständigheten att slutanvändarna inte känner till, och inte kan känna till, att det är Lebara som ger tillgång till de lågprissamtal de köpt från distributörer eller detaljhandlare. Lebara betonade också att det inte fanns någon direkt avtalsskyldighet mellan slutanvändaren och Lebara.

66. Med avseende på det första påpekandet innebär ommärkning som gör att leverantörens identitet döljs inte på något sätt att slutanvändaren ändrar sin "yttersta avsikt" med köpet av telefonkortet, nämligen att genomföra internationella lågprissamtal. Med avseende på det andra påpekandet bygger inte artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet på att det finns en avtalsrelation mellan slutanvändaren och leverantören, utan snarare på flödet av vederlag mellan slutanvändaren och leverantören. Såsom domstolen fann i målet *Town & County Factors*<sup>(32)</sup> äventyrar synsättet att förekomsten av ett rättsligt förhållande förutsätter att tillhandahållandet av tjänsterna kan göras gällande på laglig väg sjätte direktivets ändamålsenliga verkan.<sup>(33)</sup> Vederlag överförs från slutanvändarna till Lebara via detaljhandlare och distributörer. Det finns dessutom ett direkt samband mellan slutanvändarna och Lebara, eftersom PIN-koden ger slutanvändarna direkt tillgång till Lebaras växlar.

67. Sammanfattningsvis skulle det, om domstolen godtog den modell som kommissionen och Lebara har föreslagit, minst krävas en tänjbar tolkning av rättsförhållandet mellan Lebara och dess distributörer, vilken inte stöds av domstolens praxis. I vart fall kan det inte sägas att Lebara tillhandahåller sina distributörer samma tjänst som distributörerna tillhandahåller slutanvändarna.

5. Lösning 4: Tillhandahållande av tjänster av en skattskyldig person som agerar i eget namn men för annans räkning

a) Sammanfattning av kommissionens alternativa ståndpunkt

68. Kommissionen har i andra hand gjort gällande att när en skattskyldig person som agerar i eget namn men för annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster ska denna, enligt artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, själv anses ha tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster. Således ska Lebaras distributörer (som uppenbarligen agerar i eget namn) anses ha mottagit tjänsterna från Lebara i en första skattepliktig transaktion och sedan tillhandahållit slutanvändarna dem i en andra transaktion.

b) Bedömning

69. Domstolen har nyligen funnit att artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet skapar en rättslig fiktion att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna och som är kommissionär först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit kunden tjänsterna. När det gäller rättsförhållandet mellan kommittenten och kommissionären innebär detta att deras respektive roller som tillhandahållare och mottagare av tjänster fiktivt har kastats om i mervärdesskattehänseende.(34)

70. Jag anser att denna fiktion är nyckeln till att lösa detta mål. I mervärdesskattehänseende ska distributörerna betraktas som kommissionärer vilka agerar i eget namn men för Lebaras räkning. Lebara är således huvudman. Kommissionen har riktigt angett att artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet leder till att mervärdesskatt påläggs på samma sätt som i modellen med två tillhandahållanden i en enda kedja. Det bör här tilläggas att artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet uppnår detta utan att snedvrider den verkliga tjänst som Lebara tillhandahåller, och den person som tillhandahåller den.

71. I realiteten är distributörerna inte mottagare av en rätt att få tillgång till telekommunikationstjänster, men artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör ett bemyndigande från unionslagstiftaren att tillämpa en fiktion av detta slag när distributören agerar i eget namn men för annans räkning. Den resulterar också i att skatten tas ut i rätt medlemsstat till rätt skattesats, vilket i föreliggande mål innebär distributörens medlemsstat, att beskattningsunderlaget utgörs av den summa som distributörerna betalar till Lebara och att skattskyldigheten inträder när telefonkortet aktiveras. Dessutom gör artikel 6.4 att korrekta fakturor kan utställas till, och av, den skattskyldiga person som deltar i tillhandahållandet.(35)

72. Lebara har dock poängterat att distributörerna inte agerar som företrädare för dem och att domaren i det nationella målet redan funnit att distributörerna agerar i eget namn. Detta innebär med andra ord att avtalet mellan Lebara och dess distributörer inte återspeglar ett förhållande där distributörerna agerar som Lebaras "dolda" företrädare eller kommissionärer enligt artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

73. I föreliggande mål om förhandsavgörande krävs dock en tolkning av innebörden av artikel

6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet enligt unionsrätten, och inte enligt nationell lagstiftning om kommission eller andra aspekter av nationell civilrätt, eller, förvisso, nationell skatterätt. Eftersom artikel 6.4 är en skatterättslig bestämmelse kan det dessutom vara så att dess innebörd skiljer sig från parallella rättsprinciper som uppkommer enligt olika aspekter i nationell civilrätt. Enligt min uppfattning avser artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte bara situationer där det föreligger kommission, vare sig denna är öppen eller dold, enligt lagen i den relevanta medlemsstaten, och i det här fallet i Förenade kungariket. Villkoren i artikel 6.4 är uppfyllda när de tre kriterierna (deltagande i tillhandahållande av tjänst, i näringsidkarens eget namn, för någon annans räkning) är uppfyllda.

74. Avsaknaden av en särskild tolkningsfråga avseende innebörden av artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan inte förhindra att den bedöms av domstolen. Det är fast rättspraxis att domstolen, även om den nationella domstolen formellt sett endast har ställt frågor avseende tolkningen av vissa särskilda bestämmelser, är behörig att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om EU-rättens tolkning som denna kan behöva för att avgöra målet, oavsett om den nationella domstolen har hänvisat till dessa i sina frågor eller ej.(36) Detta följer dessutom av den andra tolkningsfrågans vida formulering. Vidare meddelades domstolens avgörande i målet Henfling m.fl.,(37) avseende metoden att tolka artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, efter den tidpunkt då First Tier Tribunal, Tax Chamber, kan ha gjort en bedömning av artikel 6.4.(38)

75. Med avseende på den unionsrättsliga tolkningen av artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet bör distributörerna i föreliggande mål anses agera för Lebaras räkning av följande skäl: För det första innebär inte tillhandahållandet av telefonkortet till distributörerna att en ekonomisk risk övergår från Lebara till dem. Detta är fallet, eftersom distributörerna inte verkar behöva betala för telefonkort som inte har aktiverats. Mot bakgrund av Lebaras yttranden drar jag slutsatsen att distributörerna inte betalar något vederlag till Lebara om de inte lyckas sälja korten till slutanvändare när de marknadsför dem. I en sådan situation ber de inte att korten ska aktiveras. Sålunda agerar de, ekonomiskt sett, för Lebaras räkning.

76. Vidare deltar distributörerna i tillhandahållandet av en rätt att få tillgång till telefonkommunikationstjänster från Lebara till slutanvändaren. Distributören tar i eget namn, men för Lebaras räkning, ansvar för distribution av tillgång till lågprissamtal samt överföring av vederlag från slutanvändaren till Lebara. Dessutom är det distributörerna som vidtar de nödvändiga åtgärderna (nämligen betalningen och underrättelsen till Lebara om serienumret) för att aktivera det tillfälliga kundkonto som korten representerar.

77. Enligt min uppfattning är det mest adekvata sättet att klassificera omständigheterna i föreliggande mål därför att anse att Lebara tillhandahåller slutanvändarna tjänster som består i en rätt att få tillgång till telekommunikationstjänster mot förskottsbetalning som kan anses utgöra ett tillfälligt kundkonto upp till en viss mängd tidsenheter för telefonsamtal. Distributörerna deltar i detta tillhandahållande i eget namn, men för Lebaras räkning, och anses därför enligt artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet både ha mottagit tjänsten från Lebara och tillhandahållit slutanvändarna den. I mervärdesskattehänseende ska transaktionerna därför behandlas på det sätt som angetts i punkterna 70 och 71 ovan.

78. Det ska dock anmärkas att domstolen i målet Henfling m.fl. överlämnade åt den nationella domstolen att avgöra huruvida villkoren i artikel 6.4 var uppfyllda i det aktuella fallet. Domstolen begränsade sig till att utfärda riktlinjer av den art som jag har beskrivit här, avseende de omständigheter som ska beaktas vid tillämpning av artikel 6.4.(39) Därmed kan det lämnas till den nationella domstolen att avgöra huruvida de aktuella omständigheterna i föreliggande mål uppfyller villkoren i artikel 6.4, med vederbörlig hänsyn tagen till domstolens bedömning av de olika frågeställningarna i detta mål, vikten av att bibehålla de principer som fastställs enligt de

unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt i oförändrat skick och den självständiga tolkning som artikel 6.4 ska ges enligt unionsrättsliga regler om mervärdesskatt, till skillnad från principer enligt nationell rätt.

## V – Sammanfattning

79. Av de fyra lösningar som presenterats ovan föreslår jag att domstolen bortser från den modell som Förenade kungarikets regering har framfört, eftersom den kan leda antingen till dubbelbeskattning eller till utebliven beskattning. Dessutom innebär den att platsen för tillhandahållandet, och således behörigheten att ta ut mervärdesskatt, ska avgöras på grundval av antagandet att alla slutanvändare är icke skattskyldiga personer, vilket inte kan verifieras av domstol.

80. Det nyss nämnda gäller också den modell som föreslagits av den nederländska regeringen. Den modellen kan vidare, i förekommande fall, leda till att antingen för mycket eller för lite mervärdesskatt tas ut, eftersom beskattningsunderlaget både för tillhandahållandet av rätten att få tillgång till telekommunikationstjänster och den fristående distributionstjänsten grundar sig på telefonkortens nominella värde. Detta kan dock vara högre eller lägre än det pris som slutanvändarna betalar för telefonkortet.

81. Modellen med en distributörskedja, som Lebara och kommissionen har lagt fram, leder till ett riktigt slutresultat, men innebär att förhållandet mellan Lebara och dess distributörer snedvrids, eftersom modellen kräver att domstolen finner att Lebara säljer en rätt att få tillgång till lågprissamtal till distributörerna. I stället för detta skulle modellen med en rättslig fiktion som skapas av artikel 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet på ett bättre sätt passa in på hur den affärsmodell som presenterats för domstolen ser ut i verkligheten. Om domstolen inte delar min slutsats rörande artikel 6.4, föreslår jag i andra hand att domstolen godtar Lebaras och kommissionens förslag, enligt vilket Lebaras försäljning av telefonkortet till distributörerna anses utgöra ett enda tillhandahållande och distributörernas vidareförsäljning ett fristående tillhandahållande.

## VI – Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från First Tier Tribunal, Tax Chamber, på följande sätt:

När en skattskyldig person (nedan kallad näringsidkare A) säljer telefonkort till en annan skattskyldig person (nedan kallad näringsidkare B) med information som gör det möjligt för köparen (nedan kallad slutanvändare C) att få tillgång till och motta telekommunikationstjänster från näringsidkare A motsvarande det belopp som angetts på kortet (förutsatt att näringsidkare A från näringsidkare B har mottagit det vederlag som de sinsemellan avtalat om) tillhandahåller näringsidkare A slutanvändaren C en tjänst som består i en rätt att få tillgång till telekommunikationstjänster mot förskottsbetalning. Om näringsidkare B deltar i tillhandahållandet av tjänsten till slutanvändare C, i eget namn men för näringsidkare A:s räkning, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra, ska näringsidkare B dock, enligt artikel 6.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i mervärdesskattehänseende anses ha mottagit tillhandahållandet av tjänsten från näringsidkare A och tillhandahållit slutanvändare C den.

83. Om domstolen väljer att inte följa detta förslag, eller om den nationella domstolen inte finner att distributörerna agerar för Lebaras räkning, föreslår jag i andra hand att tolkningsfrågorna från First Tier Tribunal, Tax Chamber, besvaras på följande sätt:

När en skattskyldig person (nedan kallad näringsidkare A) säljer telefonkort till en annan skattskyldig person (nedan kallad näringsidkare B) som representerar rätten att motta telekommunikationstjänster från näringsidkare A och näringsidkare B sedermera säljer telefonkortet till slutanvändare C som genomför de internationella telefonsamtal som kortet representerar, genomför näringsidkare A ett enda skattepliktigt tillhandahållande av telekommunikationstjänster vid tidpunkten för försäljningen till näringsidkare B. Slut användare C:s efterföljande köp och användning av kortet utgör inte ett ytterligare skattepliktigt tillhandahållande av näringsidkare A.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets första direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (67/227/EEG) (EGT P 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första mervärdesskattedirektivet). Artikel 2 återspeglas nu i artikel 1.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, s. 11) (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet) är av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) tillämpligt i detta mål. Nämnade direktiv har nu ersatts av mervärdesskattedirektivet. För tydlighetens skull kommer jag i detta förslag att hänvisa både till sjätte mervärdesskattedirektivet och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

3 – Se nu artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.

4 – Artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgörs nu av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

5– Nu artikel 24 i mervärdesskattedirektivet.

6– Nu artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

7– De materiella delarna av denna bestämmelse finns nu i artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet.

8– Bestämmelsen i tionde strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet infördes genom rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för telekommunikationstjänster (EGT L 162, s. 63). Se nu artiklarna 369a-369k i mervärdesskattedirektivet.

9– Se nu artiklarna 62, 63 och 65 i mervärdesskattedirektivet.

10 – Se nu avdelning XI, kapitel 1, avsnitt 1 med rubriken "Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten", som omfattar artiklarna 193–205.

11– Artikel 21.1 [artikel 28 g] i sjätte mervärdesskattedirektivet ändrades genom artikel 1.4 i rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller

bestämning av vilka personer som ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (EGT L 269, s. 44).

12— Vid förhandlingen förklarade Lebaras ombud att distributörerna vanligtvis inte tillhandahåller telekommunikationstjänster själva, utan är förmedlare av sådana tjänster, vilka kan köpa dem från andra tjänsteleverantörer än Lebara.

13— Enligt yttranden som Lebaras ombud framställde vid förhandlingen betalade distributörerna för telefonkortet innan de aktiverades och sålde dem efter det att de hade aktiverats. Följdordningen uppgavs vara full betalning, följd av aktivering, följd av försäljning. I sina skriftliga yttranden har Lebara dock angett att telefonkortet, för att förebygga stöldrisken, inte kunde användas för att genomföra samtal vid den tidpunkt de skickades från Lebara till leverantören. Efter mottagandet bad distributörerna Lebara att aktivera kortet, och distributörens betalningsskyldighet inträdde först efter det att kortet hade aktiverats. Om telefonkortet därefter blev föremål för stöld, eller distributören inte betalade för dem, kunde Lebara inaktivera telefonkortet. Dessa framställningar är inte helt samstämmiga i fråga om den tidpunkt då betalningen från distributörerna till Lebara äger rum. Frågan verkar dock ha lösts genom beslutet om hänskjutandet, som anger att "Lebara aktiverade telefonkortet om distributören hade ett tillgodohavande på sitt konto hos Lebara och [annars] skulle ... begära betalning från distributörerna innan de aktiverades".

14— Enligt "systemet med omvänd betalningsskyldighet" som föreskrivs i artikel 21.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet omvänds skattskyldigheten om leverantör A och köpare B inte är etablerade i samma medlemsstat på så vis att mottagaren av tillhandahållandet är skyldig att erlagga den mervärdesskatt som utgår på transaktionen och inte leverantören. Detta innebär att B är skyldig att uppbära skatten på transaktionen och deklarerar den till myndigheterna i B:s medlemsstat. Såsom redan anmärkts återfinns artikel 21.1 nu i avdelning X, kapitel 1, avsnitt 1 i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken "Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten", som innehåller artiklarna 193–205.

15— I detta avseende kan en mindre ändring av omständigheterna göra det omöjligt att tillämpa den rättsliga lösningen i detta mål på en liknande situation. Den aktuella situationen är således inte nödvändigtvis relevant för mer komplicerade mervärdesskatteproblem avseende flerfunktionsvouchers eller situationer där ersättning för leverans av varor eller tjänster betalas genom en förskottsbetalad kontokredit på mobila eller fasta telefonanslutningar.

16— Dom av den 16 december 2010 i mål C-270/09, MacDonald Resorts (REU 2010, s. I-13179), punkt 18.

17— Dom av den 22 oktober 1988 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1988, s. I-6229), punkterna 23 och 24, av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkterna 26-32, av den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe (REG 2009, s. I-7533), punkterna 23-25, och av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433), punkterna 17-26, samt domen i målet MacDonald Resorts (ovan fotnot 16), punkt 18.

18— Dom av den 7 oktober 2010 i de förenade målen C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK och Baxi Group (REU 2010, s. I-9187), punkt 39.

19— Se, i detta avseende, domen i målet MacDonald Resorts (ovan fotnot 16), punkt 22.

20– Dom av den 2 december 2010 i mål C-276/09, *Everything Everywhere* (REU 2010, s. I-12359).

21– Se domarna i målen *Madgett och Baldwin* (ovan fotnot 17), punkt 24, samt *CPP* (ovan fotnot 17), punkt 30.

22 – Se exempelvis domen i målet *MacDonald Resorts* (ovan fotnot 16), punkterna 24 och 32, där det gjordes gällande att transaktioner för köp av poänggrätter i optionsprogram för turistanläggningar var ”transaktioner i ett tidigare skede” som gjorde att den ”egentliga tjänsten”, som bestod i den tillfälliga rätten att använda en anläggning, logi på ett hotell eller någon annan tjänst, kunde utövas. I domen i målet *Madgett och Baldwin* (ovan fotnot 17), punkterna 24 och 25, angavs att tjänster som hade köpts in från tredje part och som inte utgjorde ett ändamål i sig, utan endast ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som näringsidkaren erhåller var rena bitjänster. Se även domen i målet *Levob Verzekeringen och OV Bank* (ovan fotnot 17), punkterna 17-26, där domstolen fann att det var fråga om ett tillhandahållande av en tjänst och inte två tillhandahållanden när standardprogramvara anpassades efter köparens behov efter den ursprungliga försäljningen.

23– Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien mot Finanzamt Flensburg* (REG 1996, s. I-2395).

24– Domen i målet *Faaborg-Gelting Linien mot Finanzamt Flensburg* (ovan fotnot 23), punkt 14.

25– Domen i målet *MacDonald Resorts* (ovan fotnot 16), punkt 24.

26– Om distributörens medlemsstat intog ståndpunkten att skattskyldigheten inträder i samband med att genomförandet av telefonsamtalen löstes in, och tjänsteföretagets medlemsstat ansåg att skattskyldigheten inträder vid tillhandahållandet av telefonkortet till slutanvändare, skulle ingen av staterna ta ut mervärdesskatt i den situation som är aktuell i föreliggande mål. Det skulle också strida mot de grundläggande mervärdesskatterättsliga principerna i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet, enligt vilka mervärdesskatt utgör en konsumtionsskatt som står i direkt proportion till priset på varor och tjänster.

27– I domen i målet *MacDonald Resorts* (ovan fotnot 16) tillbakavisade domstolen på motsvarande sätt en lösning som skulle ha inneburit att den skattskyldiga personen i det målet själv kunde värdera det tillgängliga boende som skulle utgöra underlag för mervärdesskatt. Mer allmänt har domstolen konstaterat att medlemsstaternas domstolar måste kunna ”faktiskt tillämpa de gemenskapsrättsliga principer och regler som är relevanta” när de handlägger en talan. Se dom av den 21 januari 1999 i mål C-120/97, *Upjohn* (REG 1999, s. I-223), punkt 36. Se även mer aktuellt domstolens yttrande 1/09 av den 8 mars 2011 (REU 2011, s. I-1137), där domstolen vid punkt 85 anmärkte att ”de funktioner som de nationella domstolarna respektive domstolen tilldelats är nödvändiga för att bibehålla karaktären av den rättsordning som inrättats genom fördragen”.

28 – Se artiklarna 6.4 och 9.2 sjunde strecksatsen i sjätte mervärdesskattedirektivet.

29 – Se artikel 18.1 a i sjätte direktivet, som anger att en skattskyldig person, för att utnyttja sin avdragsrätt, ”för avdrag enligt artikel 17.2 a [ska] inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3”. Se nu artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet.

30– Se nyligen domen i målet *RCI Europe* (ovan fotnot 17), punkt 39.

31 – Enligt artikel 6.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster utan

vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Se nu artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet.

32– Dom av den 17 september 2002 i mål C-498/99, *Town and County Factors* (REG 2002, s. I-7173).

33 – Domen i målet *Town & Country Factors* (ovan fotnot 32), punkt 21.

34– Dom av den 14 juli 2011 i mål C-464/10, *Henfling m.fl.* (REU 2011, s. I-6219), punkt 35.

35 – Se Ben Terra och Julie Kaijus, *European VAT Directives*, 2011, avsnitt 10.2.1.4.

36– Se dom av den 5 maj 2011 i mål C-434/09, *McCarthy* (REU 2011, s. I-3375), punkt 24.

37 – Ovan fotnot 34.

38– Beslutet om hänskjutande till domstolen i föreliggande mål är daterat den 22 oktober 2010 och domen i målet *Henfling m.fl.* meddelades året efter, den 14 juli 2011.

39– Ovan fotnot 34. Se särskilt punkterna 42 och 43.