

Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. května 2012 (*)

„Daně – Šestá směrnice o DPH – Článek 2 – Poskytování služeb za protiplnění – Telekomunikační služby – Předplacené telefonní karty obsahující informace, jež umožňují uskutečnění mezinárodních hovorů – Uvádění na trh prostřednictvím sítě distributorů“

Ve věci C-520/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) ze dne 22. října 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 8. listopadu 2010, v řízení

Lebara Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Szawiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. října 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Lebara Ltd P. Lasokem, QC, a M. Angiolinim, barrister, zmocněnými S. Macherlou, solicitor,
- za vládu Spojeného království S. Hathawayem a L. Seeboruthem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou, M. Germani a I. Pouli, jako zmocněnkyněmi,
- za nizozemskou vládu C. Wissels, M. de Ree a M. Bulterman, jakož i J. Langerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. prosince 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2003/92/ES ze dne 7. října 2003 (Úř. věst. L 260, s. 8; Zvl. vyd. 09/01 s. 390, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Lebara Ltd (dále jen „společnost Lebara“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ve věci daňového výměru vydaného uvedeným orgánem ohledně daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou společnost Lebara údajně dlužila z telekomunikačních služeb, jež poskytla v průběhu března 2005.

Právní rámec

3 Podle čl. 2 prvního a druhého pododstavce první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01 s. 3, dále jen „první směrnice“):

„Společný systém [DPH] je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4 Článek 2 bod 1 šesté směrnice podrobuje DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5 Podle čl. 5 odst. 1 této směrnice se výrazem „dodání zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

6 Článek 6 zmíněné směrnice stanoví:

„1. ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat:

– postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad, či nikoli,

[...]

4. Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama.

[...]“

7 Podle článku 9 šesté směrnice obsaženého v její hlavě VI, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či

provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště?, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

[...]

e) za místo poskytování následujících služeb [...] osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– telekomunikace. Za telekomunikační služby se považují služby vztahující se k přenosu, vysílání a přijmu signálů, písma, obrazu a zvuku nebo informací jiného druhu po okruzích, rádiovými, optickými nebo jinými prostředky využívajícími elektromagnetických vln, včetně souvisejícího provedení či přidělení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem. Telekomunikační služby ve smyslu tohoto ustanovení zahrnují rovněž poskytování přístupu do celosvětových informačních sítí,

[...]“

8 Článek 10 odst. 1 a 2 téže směrnice obsažený v její hlavě VII, nadepsané „Uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost“, má následující znění:

„1. a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění‘ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

b) ‚Daňovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. [...]

Má-li však být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.

[...]“

Spor v p vodním řízení a p edb žné otázky

9 Lebara je společností se sídlem ve Spojeném království, která poskytuje telekomunikační služby. V době rozhodné z hlediska skutečností v p vodním řízení za tímto účelem prodávala prostřednictvím osob povinných k dani usazených v několika členských státech (dále jen „distributoři“) telefonní karty konkrétně určené pro osoby usazené v těchto členských státech, jež si přály uskutečňovat hovory do těchto zemí za výhodné ceny.

10 Na těchto telefonních kartách prodávaných společností Lebara byly uvedeny zejména tyto údaje: obchodní jméno, nominální hodnota vyjádřená v měně členského státu sídla distributora, jedno či několik místních přístupových čísel používaných k propojení hovoru, jakož i stírací pole s kódem PIN. K uskutečnění hovoru postačilo znát tyto údaje, zejména pak kód PIN.

11 Telefonní karty sloužily pouze k uskutečnění telefonních hovorů. Jejich platnost byla omezena jednak jejich nominální hodnotou, která na nich byla uvedena, jednak na určitou dobu od data jejich prvního použití. Po uplynutí této doby celý nevyužitý volací kredit propadal.

12 Ke spojení s ústníkem nacházejícím se ve této zemi zadal uživatel místní přístupové číslo uvedené na kartě. Tento hovor byl přijat telekomunikační sítí místní telefonní společnosti, s níž Lebara předem uzavřela smlouvu o poskytnutí jednoho či více specializovaných místních čísel, a byl přesměrován na switch náležející společnosti Lebara, který tato společnost provozovala ve Spojeném království. Poté automatický systém společnosti Lebara vyzval uživatele k zadání kódu PIN uvedeného na kartě. Jakmile byl tento kód automatickým systémem rozpoznán jako platný, uživatel zadal mezinárodní formu telefonního čísla ústníka, s nímž chtěl hovořit. Hovor pak byl ke koncové ústnické stanici propojen prostřednictvím poskytovatelů mezinárodních telefonických služeb, s nimiž společnost Lebara rovněž předem uzavřela smlouvy, jež jí zjednávaly přístup do jejich mezinárodní telekomunikační sítě.

13 Společnost Lebara neprodávala telefonní karty přímo spotřebitelům, ale výlučně prostřednictvím sítě distributorů.

14 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že distributori nakupovali telefonní karty od společnosti Lebara za smluvní cenu, jež byla nižší než nominální hodnota těchto karet, a následně je prodávali pod svým vlastním jménem či pod názvem, který si zvolili, anebo dokonce pod značkou Lebara. V každém případě distributori jednali svým jménem a na svůj účet, a nikoli jako zprostředkovatelé společnosti Lebara. Telefonní karty byly prodávány takřka výlučně koncovým uživateli v členském státě distributora, a to buď přímo jím, nebo jinými osobami povinnými k dani, jako například velkoobchodníci či maloobchodníci se sídlem v tomto členském státě jednajícími jako zprostředkovatelé. Společnost Lebara neznala cenu požadovanou při dalším prodeji distributory nebo jinými zprostředkovateli ani nad touto cenou neměla kontrolu.

15 Telefonní karty byly aktivovány společností Lebara na žádost distributora za podmínky, že za něj distributor zaplatil. Těbaže společnost Lebara neznala totožnost koncového uživatele, zavedla systémy, které jí umožňovaly zpětně vysledovat použití každé z prodaných karet, a zejména zjistit, zda je karta dosud platná a jaký je na ní zůstatek, z jakých čísel bylo její pomocí voláno, jakož i čísla, na která bylo voláno. Žádný z distributorů ani nikdo jiný neměl k tomuto systému přístup.

16 Společnost Lebara neodváděla žádnou DPH z prodeje telefonních karet distributorům, a to z důvodu, že toto plnění představovalo poskytnutí telekomunikačních služeb, jehož místem byl členský stát sídla distributora, takže DPH měl odvádět distributor v tomto členském státě na základě přenesení daňové povinnosti. Podle společnosti Lebara skutečné využívání karty neznámá, že koncovému uživateli poskytuje služby za protiplnění.

17 Commissioners měli naopak za to, že Lebara měla povinnost zaplatit DPH ve Spojeném království, jelikož tato společnost ve skutečnosti poskytovala dvě služby – jednak službu „vydání“, k níž docházelo v okamžiku prodeje karty distributorovi, jednak službu „vykoupení“, k níž docházelo při skutečném použití karty koncovým uživatelem. Členským státem je přiznána možnost zdanit buď první, či druhé z těchto plnění. Ve Spojeném království podléhá dani druhé z těchto plnění. Základ daně tvoří zlomek částky zaplacené distributorem společností Lebara, který odpovídá podílu skutečného použití karty koncovým uživatelem ve vztahu k její nominální hodnotě.

18 Na tomto základě vydali Commissioners daňový výměr na zaplacení DPH z telekomunikačních služeb poskytnutých společností Lebara v průběhu března 2005. Společnost

Lebara podala proti tomuto vým?ru opravný prost?edek k p?edkládajícímu soudu.

19 Tento soud má zejména za to, že vzhledem k r?zným praktikám týkajícím se da?ového zacházení s takovými telefonními kartami, jež se vyskytují v ur?itých ?lenských státech, existuje nebezpečí dvojího zdanění nebo nezdanění p?íjm? pocházejících z prodeje telefonních karet. Vzhledem k tomu, že First-tier Tribunal (Tax Chamber) má za to, že řešení sporu v p?vodním ?ízení závisí na výkladu unijního práva, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„Za okolností projednávané v?ci:

1) Pokud osoba povinná k dani („obchodník A“) prodává telefonní karty p?edstavující právo na p?íjem telekomunika?ních služeb od této osoby, je pot?eba ?l. 2 bod 1 šesté sm?rnice o DPH vykládat v tom smyslu, že obchodník A uskute?uje pro ú?ely DPH dv? dodání: jedno v okamžiku prvního prodeje telefonní karty jiné osob? povinné k dani („obchodník B“) a druhé v okamžiku jejího vykoupení (tj. v okamžiku použití karty ur?itou osobou – „koncovým uživatelem“ – k uskute?nění telefonních hovor?)?

2) Je-li tomu tak, jakým zp?sobem (v souladu s unijními právními p?edpisy) je pot?eba uplatnit DPH v dodavatelském ?et?zci, kde obchodník A prodá telefonní kartu obchodníkovi B, obchodník B telefonní kartu dále prodá v ?lenském stát? B a tuto kartu následn? zakoupí koncový uživatel v ?lenském stát? B, který ji pak použije k uskute?nění telefonních hovor??“

K p?edb?žným otázkám

20 Svou první otázkou se p?edkládající soud zam?uje na poskytovatele telefonních služeb, který nabízí telekomunika?ní služby spo?ívající v tom, že jsou distributorovi prodávány telefonní karty, jež obsahují veškeré informace pot?ebné pro uskute?nění mezinárodních telefonních hovor? prostřednictvím infrastruktury, která je dávana k dispozici zmín?ným poskytovatelem, a jež jsou distributorem dále prodávány – jeho jménem a na jeho ú?et – koncovým uživatelem, a to bu? p?ímo, nebo prostřednictvím jiných osob povinných k dani, například velkoobchodník? ?i maloobchodník?. Zmín?ný soud se v podstat? dotazuje, zda je t?eba ?l. 2 bod 1 šesté sm?rnice vykládat v tom smyslu, že za takovýchto okolností poskytovatel telefonních služeb uskute?uje dv? pln?ní za protipl?ní, jedno v??i distributorovi v okamžiku, kdy mu prodá telefonní kartu, a druhé v??i koncovému uživateli, jakmile tento uživatel uskute?ní telefonní hovory za použití informací uvedených na kart?.

21 Ve vyjád?eních p?edložených Soudnímu dvoru jsou v tomto ohledu zastávána v podstat? tři r?zná stanoviska. Podle prvních dvou stanovisek uskute?uje poskytovatel telefonních služeb pouze jednu zdanitelnou telekomunika?ní službu, poskytnutou bu? distributorovi v okamžiku, kdy mu prodá telefonní kartu, nebo koncovému uživateli, jakmile mu umožní skute?né použití karty k uskute?nění hovor?. Podle t?etího stanoviska poskytovatel telefonních služeb uskute?uje dv? samostatná pln?ní a ?lenský stát si m?že vybrat, které z nich zatíží DPH.

22 Pro odpov?? na první otázku je t?eba p?ipomenout cíle a základní pravidla spole?ného systému DPH, jakož i zvláštnosti zp?sobu uvádění na trh, o který se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení.

23 Spole?ný systém DPH spo?ívá podle ?lánku 2 první sm?rnice v tom, že se na zboží a služby uplat?uje všeobecná da? ze spot?eby p?esn? pom?rn? k cen? zboží a služeb, bez ohledu na po?et pln?ní uskute?něných ve výrobním a distribu?ním procesu p?ed stupn?m, který je daní zatížen (viz zejména rozsudky ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, Sb. rozh. s. I?9373, bod 21, a ze dne 28. ?íjna 2010, Komise v. Polsko, C?49/09, Sb. rozh. s. I?10619,

bod 44).

24 Každé plnění je nicméně podrobena DPH až po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky zboží a služeb. Mechanismus odpotu je upraven tak, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpotit od DPH, kterou jsou povinny odvést, částky DPH, které již zatížily zboží nebo služby na vstupu, a že se tato daň použije v každé fázi pouze na předdanou hodnotu a je v konečném důsledku nesena koncovým spotřebitelem (viz výše uvedené rozsudky Banca popolare di Cremona, bod 22, a Komise v. Polsko, bod 44).

25 Z toho plyne, že DPH má zatížit pouze koncového spotřebitele a musí být zcela neutrální vůči osobám povinným k dani vstupujícím do procesu výroby a odbytu, jež předcházely stadiu konečného zdanění, nehledě na počet uskutečněných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo, C-427/98, Recueil, s. I-8315, bod 29).

26 Kromě toho z čl. 2 bodu 1 šesté směrnice vyplývá, že DPH podléhají dodání zboží nebo poskytování služeb, a nikoli platby provedené jakožto protiplnění za tato dodání či poskytnutí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 17, jakož i ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 50). Podle čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice však při zálohové platbě vzniká povinnost k DPH ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, jsou-li známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby (viz výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod 48).

27 Konečně podle ustálené judikatury je poskytování služeb uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a tudíž zdanitelné, pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržena poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Existence přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou je tudíž nezbytná (viz zejména rozsudky ze dne 3. září 2009, RCI Europe, C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533, body 24 a 30; ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, Sb. rozh. s. I-10605, body 44 a 45, jakož i ze dne 27. října 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, Sb. rozh. s. I-10791, body 18 a 19).

28 Co se týče zvláštností způsobu prodeje, o který se jedná ve věci v původním řízení, je třeba připomenout, že telefonní karty mají pouze jedno použití, jelikož umožňují pouze uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů do předem určených destinací za předem určené tarify. Opravují tak pouze k jednomu druhu služeb, jejichž povaha i kvantita jsou předem určeny, který podléhá jedné jediné sazbě daně.

29 Prodej telefonních karet je zajištěván distribučním řetězcem, do něhož je mezi poskytovatele telefonních služeb, který dává k dispozici infrastrukturu potřebnou k uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů, a koncového uživatele zapojen alespoň jeden zprostředkovatelský subjekt, tj. distributor. Podle vylíčení skutkových okolností v předkládacím rozhodnutí provádí zmíněný distributor další prodej telefonních karet svým jménem a na svůj účet.

30 Kromě toho cena zaplacená koncovým uživatelem za nabytí telefonní karty buď přímo od distributora, nebo od maloobchodníka, který je dalším článkem prodejního řetězce, není nutně totožná s nominální hodnotou zmíněné karty. Konečně poskytovatel telefonních služeb, který nemá kontrolu nad cenou dalšího prodeje požadovanou distributory či jinými zprostředkovateli, nemůže tuto cenu znát.

31 Vzhledem k tomu, že poskytnutí služeb je zdanitelné pouze tehdy, uskutečňuje-li se za

protiplnění, což předpokládá existenci reciprocity mezi poskytnutou službou a odměnou, která představuje její protihodnotu, jak je uvedeno v bodě 27 tohoto rozsudku, je nutno připomenout, že poskytovatel telefonních služeb obdrží v rámci poskytování svých telekomunikačních služeb pouze jedinou skutečnou platbu.

32 Za těchto podmínek nelze mít za to, že poskytovatel telefonních služeb uskutečňuje dvě poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, jedno distributorovi a druhé koncovému uživateli.

33 Ke zjištění příjemce jediného poskytnutí služeb provedeného za protiplnění zmíněným operátorem, a tudíž jediného zdanitelného plnění, je třeba určit, kdo z nich, zda distributor, nebo koncový uživatel, je s poskytovatelem telefonních služeb vázán právním vztahem, v rámci něhož jsou poskytována vzájemná plnění.

34 V tomto ohledu je třeba poukázat zaprvé na to, že prodejem telefonních karet předává poskytovatel telefonních služeb distributorovi veškeré informace nezbytné pro uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů o dané celkové délce prostřednictvím infrastruktury, již dává k dispozici, takže v důsledku toho převádí na distributora právo používat tuto infrastrukturu pro uskutečnění takovýchto hovorů. Poskytovatel telefonních služeb tak distributorovi poskytuje službu.

35 Tato služba spadá pod pojem „telekomunikační služby“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) desáté odrážky šesté směrnice. Toto ustanovení totiž uvedený pojem definuje široce a zahrnuje pod něj nejen přenos signálu a zvuku jako takový, ale též všechny služby „pro takový přenos“, jakož i s tím související převedení práv na užívání zařízení pro takový přenos.

36 Z druhé distributor platí poskytovateli telefonních služeb – jakožto protihodnotu za zmíněné telekomunikační služby – cenu, kterou s ním sjednal.

37 Tuto platbu nelze považovat za platbu provedenou koncovým uživatelem poskytovateli telefonních služeb, třebaže další prodej telefonní karty distributorem, například jinými zprostředkovatelskými subjekty, vede k tomu, že v konečném důsledku je zmíněná povinnost zaplatit přenesena na tohoto koncového uživatele.

38 Distributor totiž dále prodává telefonní karty svým jménem, jakož i na svůj účet, a může přinejmenším pro část tohoto dalšího prodeje využívat další zprostředkovatelské subjekty, například velkoobchodníky a maloobchodníky. Kromě toho částka, kterou koncový uživatel při nabytí telefonní karty skutečně zaplatí distributorovi nebo zprostředkovatelskému maloobchodníkovi, není nutně totožná s cenou, kterou distributor zaplatil poskytovateli telefonních služeb, nebo s nominální hodnotou karty, a poskytovatel telefonních služeb nemůže tuto částku znát. Kromě toho totožnost koncového uživatele telefonní karty není v okamžiku platby provedené distributorem poskytovateli telefonních služeb nutně známa, zejména pak tehdy, je-li karta určena k dalšímu prodeji jiným zprostředkovatelským subjektem.

39 Vzhledem k těmto okolnostem nelze mít za to, že distributor zaplacením poskytovateli telefonních služeb pouze postupuje odměnu uhrazenou koncovým uživatelem na poskytovatele telefonních služeb, a vytváří tak mezi nimi přímý vztah.

40 Navíc vzhledem k tomu, že koncový uživatel nemá žádný nárok na vrácení – ze strany poskytovatele telefonních služeb – případného volacího kreditu nevyužitého během doby platnosti karty, nelze na základě takového nároku konstatovat existenci přímého vztahu mezi tímto uživatelem a poskytovatelem telefonních služeb.

41 Z předchozího vyplývá, že při prvním prodeji telefonních karet distributorovi dochází ke vzájemnému poskytování služeb mezi poskytovatelem telefonních služeb a distributorem ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 27 tohoto rozsudku.

42 Je tak zajištěno dodržení čl. 2 prvního pododstavce první směrnice a zásady daňové neutrality v případě existence takového distribučního sítě telekomunikačních služeb, jako je ten, o který se jedná ve věci v původním řízení, zejména tehdy, jestliže distributor karty následně dále neprodá přímo koncovému uživateli. Jak první prodej telefonní karty, tak i její následný další prodej představují totiž zdanitelná plnění. V každém stadiu sítě je DPH přímo úměrná zaplacené ceně a umožňuje odpoutat daně zaplacené na vstupu. Zejména při posledním prodeji telefonní karty koncovému uživateli je DPH přímo úměrná ceně, kterou tento uživatel zaplatil za nabytí karty, třebaže tato cena není totožná s nominální hodnotou karty.

43 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 bod 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytovatel telefonních služeb, který nabízí telekomunikační služby spočívající v tom, že jsou distributorovi prodávány telefonní karty, které obsahují veškeré informace nezbytné pro uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů prostřednictvím infrastruktury dané k dispozici zmíněným poskytovatelem a které jsou distributorem jeho jménem a na jeho účet prodávány koncovým uživateli, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dalších osob povinných k dani, jako například velkoobchodník nebo maloobchodník, uskutečňuje poskytnutí telekomunikační služby distributorovi výměnou za protiplnění. Naproti tomu zmíněný operátor neuskutečňuje druhé poskytování služeb za protiplnění koncovému uživateli, když tento uživatel poté, co nabude telefonní kartu, vykoná právo uskutečňovat telefonní hovory za použití informací uvedených na této kartě.

44 Vzhledem k odpovědi na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2003/92/ES ze dne 7. října 2003, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytovatel telefonních služeb, který nabízí telekomunikační služby spočívající v tom, že jsou distributorovi prodávány telefonní karty, které obsahují veškeré informace nezbytné pro uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů prostřednictvím infrastruktury dané k dispozici zmíněným poskytovatelem a které jsou distributorem jeho jménem a na jeho účet prodávány koncovým uživateli, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dalších osob povinných k dani, jako například velkoobchodník nebo maloobchodník, uskutečňuje poskytnutí telekomunikační služby distributorovi za protiplnění. Naproti tomu zmíněný operátor neuskutečňuje druhé poskytování služeb za protiplnění koncovému uživateli, když tento uživatel poté, co nabude telefonní kartu, vykoná právo uskutečňovat telefonní hovory za použití informací uvedených na této kartě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.