

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. május 3.(*)

„Adózás – Hatodik héairányelv – 2. cikk – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Távközlési szolgáltatások – Nemzetközi telefonhívások kezdeményezését lehetővé tévő információkat tartalmazó, előre fizetett telefonkártyák – Forgalmazók hálózatán keresztül történő értékesítés”

A C-520/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2010. november 8-án érkezett, 2010. október 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Lebara Ltd**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és T. von Danwitz (előadó) bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: K. Sztrancsó-awiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. október 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Lebara Ltd képviseletében P. Lasok QC és M. Angiolini barrister, S. Macherla solicitor megbízásából,
 - az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Hathaway és L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben, segítjük: R. Hill barrister,
 - a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou, M. Germani és I. Pouli, meghatalmazotti minőségben,
 - a holland kormány képviseletében C. Wissels, M. de Ree és M. Bulterman, valamint J. Langer meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2011. december 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2003. október 7-i 2003/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 260., 8. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 390. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Lebara Ltd (a továbbiakban: Lebara) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között a Lebara által 2005 márciusában nyújtott távközlési szolgáltatások után ezen utóbbi által állítólagosan fizetendő hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) vonatkozó, a Commissioners által hozott adómegállapító határozat tárgyában folyamatban lévő peres eljárás keretében terjesztették el.

Jogi háttér

3 A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. L 71., 1301. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.; a továbbiakban: első irányelv) 2. cikke első és második bekezdése értelmében:

„A közös [héarendszer] alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A [héát] minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt [héaösszeg] levonását követően kell felszámítani.”

4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja alapján héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

5 Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alapján „termékértékesítésnek” minősül a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

6 Az említett irányelv 6. cikke elírja:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.

Ez a tevékenység többek között lehet:

– immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem,

[...]

(4) Azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját

maguk kapták és nyújtották volna.

[...]"

7 A hatodik irányelvnek „Az adóköteles tevékenység helye” elnevezés? VI. címe alatt szerepl? 9. cikke alapján:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[...]

e) a következ? szolgáltatások esetében, amelyeket [...] a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely min?sül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van;

[...]

– Távközlés. Távközlési szolgáltatásnak kell tekinteni a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullámos, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történ? továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatásokat, beleértve az erre alkalmas berendezések használati jogának átruházását, illetve átengedését is. E rendelkezés értelmében vett távközlési szolgáltatásokba beletartozik a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítása is,

[...]"

8 Ugyanezen irányelvnek az „Adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága” elnevezés? VII. címében szerepl? 10. cikkének (1) és (2) bekezdése a következ?képpen szól:

„(1) a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon id?pontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon id?pontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

Amennyiben el?legfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését [helyesen: a termék vagy a szolgáltatás teljesítését] megelőz?en, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének id?pontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben.

[...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 A Lebara az Egyesült Királyságban letelepedett, távközlési szolgáltatásokat nyújtó vállalkozás. Az alapügy tényállásának időpontjában a Lebara e célból az Európai Unió számos másik tagállamában letelepedett adóalanyokon (a továbbiakban: forgalmazók) keresztül telefonkártyákat forgalmazott az e tagállamokban lakóhellyel rendelkező azon személyek számára, akik harmadik országokba kedvezményes telefonhívásokat kívántak lebonyolítani.

10 A Lebara által értékesített telefonkártyákon többek között egy márkanév, a forgalmazó székhelye szerinti tagállamnak a pénznemében kifejezett névérték, a telefonhíváshoz használandó egy vagy több helyi hozzáférési szám, valamint egy elfedett PIN-kód szerepelt. A telefonhíváshoz elegendő volt ismerni ezen információkat, különösen a PIN-kódot.

11 A telefonkártyákat egyedül telefonhívásra lehetett felhasználni. Azok érvényessége egyrészt az azokon feltüntetett névértékre és másrészt az első használatuk időpontjától számított, meghatározott időtartamra korlátozódott. Ezen időszak lejártakor a felhasználatlan egyenleg elveszett.

12 A harmadik országban található fél hívása céljából a felhasználó a telefonkártyán található helyi hozzáférési számot hívta. E hívást a helyi távközlési szolgáltató, amely a Lebarával elzetiesen megállapodást kötött egy vagy több kijelölt helyi szám rendelkezésre bocsátásáról, a távközlési hálózatán fogadta, és azt a Lebarához tartozó és általa az Egyesült Királyságban megkötött kapcsolóberendezéshez irányította. Ezt követően a Lebara automatizált rendszere a felhasználótól a telefonkártyán található PIN-kód megadását kérte. Amint az automatizált rendszer felismerte a PIN-kódot, a felhasználó tárcsázta az általa hívni kívánt nemzetközi számot. A hívást tehát a végső címzetthez irányították azok a nemzetközi távközlési szolgáltatók, amelyekkel a Lebara korábban szintén megállapodást kötött az azok nemzetközi távközlési hálózatához való hozzáféréséről.

13 A Lebara a telefonkártyákat nem közvetlenül, hanem kizárólag a forgalmazói hálózat közvetítésével értékesítette a fogyasztóknak.

14 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a forgalmazók a telefonkártyákat a Lebarától megállapodás tárgyát képező áron, e kártyák névértéke alatt vásárolták, és ezt követően saját nevükön vagy valamely általuk választott néven, vagy akár a Lebara nevéen értékesítették tovább. Mindenesetre a forgalmazók saját nevükben és javukra, és nem a Lebara ügynökeiként jártak el. A telefonkártyákat szinte kizárólag a forgalmazó tagállamában lévő végső felhasználóknak értékesítette vagy közvetlenül a forgalmazó, vagy az e tagállamban letelepedett, közvetítésként eljáró más adóalany, például nagykereskedő vagy kiskereskedő. A Lebara nem ismerte és nem ellenőrizte a forgalmazók vagy más közvetítők által alkalmazott viszonteladási árat.

15 A telefonkártyákat a Lebara aktiválta a forgalmazó kérésére, feltéve hogy ez utóbbi azokat kifizette. Még ha a Lebara nem is ismerte a végső felhasználó személyazonosságát, olyan rendszereket vezetett be, amelyekkel nyomon tudta követni valamennyi értékesített telefonkártya használatát, és meg tudta állapítani többek között, hogy a telefonkártya még érvényes-e; mekkora a fennálló egyenleg rajta; mely számokról kezdeményeztek hívásokat, valamint hogy mely számokat hívták a telefonkártya használatával. Egyetlen forgalmazó vagy más személy sem férhetett hozzá e rendszerekhez.

16 A Lebara a telefonkártya-éladások után azzal az indokkal nem fizetett héát a Commissionersnek, hogy e tevékenység távközlési szolgáltatásnyújtás, amelynek a helye a

forgalmazó székhelye szerinti tagállam volt, és így a fordított adózási mechanizmus alapján ez utóbbinak kell a héát e tagállamban befizetnie. A Lebara szerint a telefonkártya tényleges használata nem jelenti azt, hogy a végső felhasználónak ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatást.

17 Ezzel szemben a Commissioners úgy vélte, hogy a Lebarának az Egyesült Királyságban kell a héát befizetnie, mivel e társaság valójában két szolgáltatást nyújtott: egyrészt „kibocsátást”, amely a kártya forgalmazónak történő értékesítése pillanatában történt, és másrészt „visszaváltást”, amely a kártya végső felhasználó általi tényleges használata során következett be. A tagállamok szabadon adóztathatják e szolgáltatások közül vagy az első, vagy a másodikat. Az Egyesült Királyságban a második szolgáltatást adóztatják. Az adóalap a forgalmazó által a Lebarának fizetett összeg azon részéből áll, amely a kártya végleges felhasználó általi tényleges használatának a kártya névértékéhez viszonyított arányának felel meg.

18 Ilyen alapon a Commissioners kibocsátott egy, a Lebara által 2005 márciusa során nyújtott távközlési szolgáltatásokra vonatkozó, héamegállapító határozatot. A Lebara e határozattal szemben keresetet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz.

19 E bíróság többek között úgy véli, hogy az ilyen telefonkártyák adójogi bánásmódjával kapcsolatos, bizonyos tagállamokban fennálló eltérő gyakorlatra tekintettel fennáll az e telefonkártyák értékesítéséből származó bevételek kettős adóztatásának vagy adóztatása elmaradásának a kockázata. A First-tier Tribunal (Tax Chamber), mivel úgy vélte, hogy az alapügy kimenetele az uniós jog értelmezésétől függ, úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti és a következő kérdéseket terjeszti a bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Olyan körülmények között, mint amelyekről a jelen ügyben szó van:

1) Ha valamely adóalany (az »A« kereskedő) az általa nyújtandó távközlési szolgáltatások igénybevételéhez való jogot megtestesítő telefonkártyákat értékesít, úgy kell-e értelmezni a hatodik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, hogy az »A« kereskedő a hÉa szempontjából két szolgáltatást nyújt: az egyiket a telefonkártya »A« kereskedő által egy másik adóalany (a »B« kereskedő) részére történő eredeti értékesítésekor, a másikat pedig annak visszaváltása időpontjában (vagyis valamely személy – a végső felhasználó – által telefonhívásokra történő felhasználásakor)?

2) Amennyiben igen, miként kell alkalmazni a héát (az uniós héaszabályozással összhangban) egy olyan értékesítési láncban, amelyben az »A« kereskedő telefonkártyát értékesít a »B« kereskedő részére, a »B« kereskedő pedig a »B« tagállamban továbbértékesíti a telefonkártyát, és azt végül a végső felhasználó vásárolja meg a »B« tagállamban, majd a végső felhasználó telefonhívások kezdeményezésére használja azt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

20 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azon távközlési szolgáltatóra utal, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítéséből álló távközlési szolgáltatásokat nyújt, amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyokon keresztül értékesít tovább, mint a nagykereskedők vagy kiskereskedők. Az említett bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az ilyen távközlési szolgáltató ellenszolgáltatás fejében két szolgáltatást nyújt, egyet a forgalmazónak, a kártya ezen utóbbinak történő értékesítése pillanatában, a másikat pedig a végső felhasználónak akkor, amikor az a

kártyán található információk segítségével telefonhívásokat kezdeményez.

21 A Bírósághoz benyújtott észrevételek e tekintetben lényegében három különböző álláspontot fejeznek ki. Az első kettő szerint a távközlési szolgáltató egyetlen adóköteles távközlési szolgáltatást nyújt, vagy a forgalmazónak akkor, amikor e szolgáltató a telefonkártyát értékesíti részére, vagy a végső felhasználónak akkor, amikor ez utóbbinak telefonhívások érdekében lehetővé teszi a kártya tényleges használatát. A harmadik álláspont szerint a szolgáltató két különböző szolgáltatást nyújt, mivel a tagállam szabadon választhatja meg, hogy melyiket adóztatja héával.

22 Az első kérdés megválaszolása céljából emlékeztetni kell a közös héarendszer célkitűzéseire és alapvető szabályaira, valamint az alapügyben szóban forgó értékesítési rendszer sajátosságaira.

23 Az első irányelv 2. cikkének megfelelően a közös héarendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően valósultak meg (lásd többek között a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 21. pontját és a C-49/09. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10619. o.] 44. pontját).

24 Mindazonáltal az egyes ügyletek során a hÉa csak az ár különböző összetevőit közvetlenül terhelő hÉa összegének levonását követően számítandó fel. A levonás mechanizmusa oly módon van szabályozva, hogy az adóalanyok jogosultak legyenek levonni az általuk fizetendő hÉából a hÉa azon összegeit, amelyeket az előzetes termékek és szolgáltatások után számoltak fel, és az adó az egyes szakaszokban kizárólag a hozzáadott értéket terhelje, és annak terheit végül a végső fogyasztó viselje (lásd a fent hivatkozott Banca Popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott, Bizottság kontra Lengyelország ügyben hozott ítélet 44. pontját).

25 Ebből következik, hogy a hÉa célja, hogy kizárólag a végső fogyasztót terhelje, és teljesen semleges legyen azon adóalanyokkal szemben, akik a termelési és a forgalmazási folyamatban az adó végső felszámítási szakaszát megelőzően részt vettek, függetlenül a megvalósított ügyletek számától (lásd ebben az értelemben a C-427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-8315. o.] 29. pontját).

26 Ezenkívül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából következik, hogy a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások tartoznak a hÉa hatálya alá, és nem az azok ellenértékéért teljesített fizetés (lásd ebben az értelemben a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 17. pontját, valamint a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1685. o.] 50. pontját). Azonban a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján előlegfizetések esetén a hÉa még az előtt felszámíthatóvá válik, hogy a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást teljesítették volna, feltéve hogy a releváns adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés vagy a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme már ismert (lásd a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 48. pontját).

27 Végül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és ezért csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek

átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. A nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolatnak kell tehát fennállnia (lásd többek között a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-7533. o.] 24. és 30. pontját, a C-246/08. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10605. o.] 44. és 45. pontját, valamint a C-93/10. sz. GFKL Financial Services ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10791. o.] 18. és 19. pontját).

28 Az alapügyben szóban forgó értékesítés sajátosságaival kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a telefonkártyák egyetlen célt szolgálnak, mivel csak nemzetközi telefonhívásokat tesznek lehetővé, előre meghatározott címzettek részére és előre meghatározott díjak ellenében. Így csak a szolgáltatások azon egyetlen típusának igénybevételére jogosítanak, amelynek a jellege és mennyisége előre meg van határozva, és amely egyetlen adómérték alá tartozik.

29 A telefonkártyák értékesítését olyan forgalmazói lánc biztosítja, amely a nemzetközi telefonhívásokhoz szükséges infrastruktúrát rendelkezésre bocsátó távközlési szolgáltató és a végső felhasználó között magában foglal legalább egy közvetítő gazdasági szereplőt, vagyis a forgalmazót. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban bemutatott tényállás alapján az említett forgalmazó a telefonkártyákat a saját nevében és javára értékesíti tovább.

30 Ezenkívül a végső felhasználó által a telefonkártya vagy közvetlenül a forgalmazótól, vagy egy közvetítő kiskereskedőtől történő vásárlásáért fizetett ár nem szükségszerűen azonos az említett kártya névértékével. Végül a távközlési szolgáltató, aki nem ellenőrizi a forgalmazó vagy más közvetítő által alkalmazott viszonteladási árat, nem ismerheti azt.

31 Mivel a szolgáltatásnyújtás csak akkor adóköteles, ha ellenszolgáltatás fejében történik, ami feltételezi a nyújtott szolgáltatás és annak az ellenértékét képező juttatás közötti kölcsönösség fennállását, amint az a jelen ítélet 27. pontjában szerepel, emlékeztetni kell arra, hogy a távközlési szolgáltatónak a távközlési szolgáltatásai nyújtásának keretében ténylegesen csak egyszer fizetnek.

32 Ilyen körülmények között nem állapítható meg, hogy a távközlési szolgáltató a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében véve két szolgáltatást teljesít ellenszolgáltatás fejében – az egyiket a forgalmazónak, a másikat pedig a végső felhasználónak.

33 Végül az említett szolgáltató által ellenszolgáltatás fejében teljesített egyetlen szolgáltatás igénybevevőjének és így ez egyetlen adóköteles szolgáltatásnak a meghatározása céljából meg kell állapítani, hogy a forgalmazó vagy a végső felhasználó közül melyikkel áll fenn a távközlési szolgáltatónak olyan jogviszonya, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra.

34 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy egyrészt a távközlési szolgáltató a telefonkártyák eladásán keresztül a forgalmazónak átadja valamennyi, a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő, meghatározott ideig tartó lebonyolításához szükséges információt, így a szolgáltató ezáltal a forgalmazóra ruházza azt a jogot, hogy ezen infrastruktúrát ilyen telefonhívásokra használja. Így a távközlési szolgáltató szolgáltatást nyújt a forgalmazónak.

35 E szolgáltatás a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizedik francia bekezdése értelmében vett „távközlési szolgáltatás” fogalma alá tartozik. E rendelkezés ugyanis e fogalmat tágan fogalmazza meg, belefoglalva nemcsak a jelek és hangok továbbítását, mint olyat, hanem minden olyan szolgáltatást, amely ilyen továbbítással „kapcsolatos”, valamint az ilyen továbbításra alkalmas berendezések használati jogának az átruházását is.

36 Másrészt az említett távközlési szolgáltatások ellenértékéeként a forgalmazó kifizeti a távközlési szolgáltatónak az azzal közösen megállapított díjat.

37 E kifizetés nem tekinthető a végző felhasználó által a távközlési szolgáltatónak teljesített kifizetésnek, még ha a telefonkártyának a forgalmazó és adott esetben más közvetítő gazdasági szereplők általi viszontértékesítése végül ahhoz vezet is, hogy az említett kifizetést e végző felhasználóra terhelik át.

38 A forgalmazó ugyanis a telefonkártyákat saját nevében, valamint saját javára értékesíti tovább, és olyan más közvetítő gazdasági szereplőket is felhasznál – legalább e viszontértékesítés egy része esetében –, mint a nagykereskedők és kiskereskedők. Másrészt az az összeg, amelyet a végző felhasználó a telefonkártya vásárlásakor a forgalmazónak vagy a közvetítő kiskereskedőnek ténylegesen fizet, nem feltétlenül azonos a forgalmazó által a távközlési szolgáltatónak fizetett árral vagy a kártya névértékével, és a távközlési szolgáltató nem ismerheti ezen összeget. Továbbá a telefonkártya végző felhasználójának a személyazonossága nem szükségszerűen ismert abban az időpontban, amikor a forgalmazó a távközlési szolgáltatónak fizet, különösen, ha a kártyát más közvetítő gazdasági szereplő általi viszonteladásra szánják.

39 E körülményekre tekintettel nem állapítható meg, hogy a távközlési szolgáltatónak teljesített kifizetésével a forgalmazó kizárólag a végző felhasználó által a távközlési szolgáltatónak fizetett és így e kettő között kapcsolatot teremtő juttatást ruházza át.

40 Továbbá, mivel a végző felhasználó nem jogosult a kártya érvényessége alatt esetleg fel nem használt egyenleg távközlési szolgáltatótól járó visszatérítésére, ilyen jog alapján nem állapítható meg e felhasználó és a távközlési szolgáltató közötti közvetlen kapcsolat.

41 A fentiekből következik, hogy a távközlési szolgáltató és a forgalmazó között a telefonkártyák ez utóbbinak történő eredeti értékesítése során fennáll a kölcsönös szolgáltatásoknak a jelen ítélet 27. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében vett átadása.

42 Így az első irányelv 2. cikke első bekezdésének és az adósemlegesség elvének a tiszteletben tartását biztosítja az, ha fennáll az olyan távközlési szolgáltatások forgalmazási lánc, mint amelyekről az alapügyben szó van, különösen, ha a forgalmazó a kártyákat nem közvetlenül értékesíti a végző felhasználóknak. Ugyanis mind a telefonkártya eredeti értékesítése, mind annak ezt követő viszonteladása adóköteles ügylet. A forgalmazási lánc minden szakaszán a hű pontosan arányos a fizetett árral, és lehetővé teszi az előzetesen fizetett adó levonását. Különösen a telefonkártya végző felhasználónak történő utolsó eladása során a hű pontosan arányban van az e felhasználó által a kártyáért fizetett árral, még ha ez az ár nem is azonos a kártya névértékével.

43 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy az a távközlési szolgáltató, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítéséből álló távközlési szolgáltatásokat nyújt, amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges

valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyok közvetítésével értékesít tovább, mint a nagykereskedők vagy kiskereskedők, ellenszolgáltatás fejében távközlési szolgáltatást nyújt a forgalmazónak. Ezzel szemben az említett szolgáltató a végső felhasználónak nem nyújt ellenszolgáltatás fejében második szolgáltatást akkor, amikor ez a telefonkártyát megvásárló felhasználó a kártyán szereplő információk segítségével a telefonhívások kezdeményezésére irányuló jogát gyakorolja.

44 Az első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

45 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2003. október 7-i 2003/92/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy az a távközlési szolgáltató, amely olyan telefonkártyáknak valamely forgalmazó részére történő értékesítésében álló távközlési szolgáltatásokat nyújt, amelyek tartalmazzák a nemzetközi hívásoknak az említett szolgáltató által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrán keresztül történő kezdeményezéséhez szükséges valamennyi információt, és amelyeket a forgalmazó saját nevében és javára a végső felhasználóknak közvetlenül vagy olyan más adóalanyok közvetítésével értékesít tovább, mint a nagykereskedők vagy kiskereskedők, ellenszolgáltatás fejében távközlési szolgáltatást nyújt a forgalmazónak. Ezzel szemben az említett szolgáltató a végső felhasználónak nem nyújt ellenszolgáltatás fejében második szolgáltatást akkor, amikor ez a telefonkártyát megvásárló felhasználó a kártyán szereplő információk segítségével a telefonhívások kezdeményezésére irányuló jogát gyakorolja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.