

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

3 mei 2012 (\*)

„Fiscale bepalingen — Zesde btw-richtlijn — Artikel 2 — Diensten die onder bezwarende titel worden verricht — Telecommunicatiediensten — Voorafbetaalde telefoonkaarten met informatie die internationale telefoonoproepen mogelijk maakt — Verkoop door middel van netwerk van distributeurs”

In zaak C-520/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 22 oktober 2010, ingekomen bij het Hof op 8 november 2010, in de procedure

**Lebara Ltd**

tegen

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: K. Sztranc-Szawiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 oktober 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- Lebara Ltd, vertegenwoordigd door P. Lasok, QC, en M. Angiolini, barrister, geïnstrueerd door S. Macherla, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Hathaway en L. Seeboruth als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou, M. Germani en I. Pouli als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels, M. de Ree, M. Bulterman en J. Langer als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 december 2011,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2003/92/EG van de Raad van 7 oktober 2003 (PB L 260, blz. 8; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Lebara Ltd (hierna: „Lebara”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) over een door hen opgelegde aanslag betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die Lebara zou dienen te betalen over door haar in maart 2005 verstrekte telecommunicatiediensten.

## **Toepasselijke bepalingen**

3 Artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn”) luidt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van [btw] berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de [btw], berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de [btw] waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

5 Krachtens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn wordt als „levering van een goed” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

6 Artikel 6 van voornoemde richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

Deze handeling kan onder meer zijn:

— de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd,

[...]

4. Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige

geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.

[...]"

7 Artikel 9 van de Zesde richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk VI, „Plaats van de belastbare handelingen”, ervan, luidt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan [...] belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– telecommunicatiediensten. Onder telecommunicatiediensten worden diensten verstaan waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard, per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen, mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst. Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder telecommunicatiediensten mede verstaan het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten,

[...]"

8 Artikel 10, leden 1 en 2, van diezelfde richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk VII, „Belastbaar feit en verschuldigheid van de belasting”, ervan, luidt als volgt:

„1. a) Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]

Indien evenwel vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

[...]"

## Hoofdinging en prejudiciële vragen

9 Lebara is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap die telecommunicatiediensten verstrekt. Ten tijde van de feiten van het hoofdinging bracht zij daartoe via in een aantal andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen (hierna: „distributeurs”) telefoonkaarten in de handel met als doelgroep personen in die lidstaten die tegen een gunstige prijs naar het buitenland wensten te telefoneren.

10 Op de door Lebara verkochte telefoonkaarten stonden onder meer een merknaam, de nominale waarde in de munteenheid van de lidstaat van vestiging van de distributeur, een of meerdere lokale toegangsnummers die konden worden gebruikt om een telefoonoproep tot stand te brengen en een bedekte pincode. Om een oproep tot stand te brengen, volstond kennis van die gegevens, in het bijzonder van de pincode.

11 De telefoonkaarten konden alleen worden gebruikt om te telefoneren. Hun geldigheid was beperkt, enerzijds door de daarop vermelde nominale waarde, en anderzijds door een bepaalde duur vanaf de dag van de eerste oproep. Het belkrediet dat aan het einde van die periode niet was opgebruikt, ging verloren.

12 Om een gesprekspartner in een ander land te bereiken, vormde de gebruiker het op de kaart vermelde lokale toegangsnummer. Die oproep kwam terecht in het telecommunicatienetwerk van een lokale aanbieder van telefoondiensten, met wie Lebara voorafgaandelijk een overeenkomst had gesloten tot terbeschikkingstelling van een of meerdere speciale lokale nummers, en werd doorgezonden naar Lebara's eigen, door haar in het Verenigd Koninkrijk geëxploiteerde schakelcentrale. Vervolgens vroeg Lebara's geautomatiseerde systeem de gebruiker de op de kaart vermelde pincode in te geven. Nadat de code door het geautomatiseerde systeem was herkend, vormde de kaarthouder het internationale nummer dat hij wenste te bellen. De oproep werd dus naar zijn eindbestemming doorgestuurd door leveranciers van internationale telefoondiensten met wie Lebara eveneens voorafgaandelijk overeenkomsten had gesloten waardoor zij toegang kreeg tot hun internationale telecommunicatienetwerk.

13 Lebara verkocht de telefoonkaarten niet rechtstreeks aan de consument, maar uitsluitend via een netwerk van distributeurs.

14 Blijkens de verwijzingsbeslissing namen de distributeurs de telefoonkaarten af van Lebara tegen een overeengekomen prijs die minder bedroeg dan de nominale waarde van die kaarten, en verkochten zij deze vervolgens door onder hun naam of onder een door hen gekozen naam of zelfs onder Lebara's merk. In elk geval traden de distributeurs op in eigen naam en voor eigen rekening en niet als gemachtigde van Lebara. De telefoonkaarten werden nagenoeg uitsluitend aan eindgebruikers in de lidstaat van de distributeur verkocht, hetzij rechtstreeks via de distributeur of via andere in die lidstaat gevestigde belastingplichtigen, zoals groothandelaars en detailhandelaars, die als tussenpersonen optraden. Lebara was niet op de hoogte van de door de distributeurs of andere tussenpersonen aangerekende doorverkoopprijs en oefende daarover ook geen controle uit.

15 De telefoonkaarten werden door Lebara geactiveerd op vraag van de distributeur, op voorwaarde dat hij de kaarten had betaald. Hoewel Lebara de identiteit van de eindgebruiker niet kende, beschikte zij over systemen waarmee zij het gebruik van elke verkochte kaart kon traceren en in het bijzonder kon vaststellen of de kaart nog geldig was, hoeveel het resterende krediet bedroeg, met welke telefoonnummers door middel van die kaart oproepen waren verricht en welke nummers waren opgeroepen. De distributeurs noch andere personen hadden toegang tot deze systemen.

16 Lebara heeft geen btw betaald over de verkoop van de telefoonkaarten aan de distributeurs, omdat volgens haar die transactie een verrichting van telecommunicatiediensten betreft die plaatsvond in de lidstaat van vestiging van de distributeur, zodat die laatste overeenkomstig het verleggingsmechanisme was gehouden btw te betalen in die lidstaat. Volgens Lebara hield het effectieve gebruik van de kaart niet in dat zij de eindgebruiker diensten onder bezwarende titel verstrekke.

17 De Commissioners zijn daarentegen van mening dat Lebara btw moest voldoen in het Verenigd Koninkrijk, aangezien zij in werkelijkheid twee diensten verleende: enerzijds, de „uitgifte”, die plaatsvond op het tijdstip van verkoop van de kaart aan de distributeur, en anderzijds, de „verzilvering van het beltegoed”, die geschiedt wanneer de eindgebruiker de kaart effectief gebruikt. De lidstaten zouden vrij kunnen bepalen of zij de eerste, dan wel de tweede verrichting belasten. In het Verenigd Koninkrijk wordt de tweede dienstverrichting belast. De maatstaf van heffing wordt gevormd door het gedeelte van het door de distributeur aan Lebara betaalde bedrag dat overeenstemt met de verhouding tussen het daadwerkelijke gebruik van de kaart door de eindgebruiker en haar nominale waarde.

18 Op grond daarvan hebben de Commissioners een aanslag opgelegd voor de btw over de door Lebara in de loop van maart 2005 verleende telecommunicatiediensten. Lebara heeft tegen deze aanslag beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 De verwijzende rechter is met name van oordeel dat, gelet op de tussen bepaalde lidstaten verschillende praktijken inzake de fiscale behandeling van dergelijke telefoonkaarten, het gevaar bestaat dat dubbele belasting of helemaal geen belasting wordt geheven over de inkomsten uit het in de handel brengen van de telefoonkaarten. Van oordeel dat de uitkomst van het hoofdgeding afhangt van de uitlegging van het Unierecht, heeft het First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient, in omstandigheden zoals die van de onderhavige zaak, wanneer een belastingplichtige („marktdelnemer A”) telefoonkaarten verkoopt die het recht verlenen om van hem telecommunicatiediensten te ontvangen, artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat marktdelnemer A voor btw-doeleinden twee prestaties verricht: een op het tijdstip van de initiële verkoop van de telefoonkaart door marktdelnemer A aan een andere belastingplichtige („marktdelnemer B”), en een op het tijdstip van de verzilvering van het beltegoed van de kaart (te weten het gebruik van de kaart door een persoon — de eindgebruiker — om telefoongesprekken ermee te voeren)?

2) Zo ja, hoe dient in dat geval de btw (conform de relevante wetgeving van de Unie) te worden geheven in de keten van prestaties, wanneer marktdelnemer A de telefoonkaart aan marktdelnemer B verkoopt, marktdelnemer B de telefoonkaart doorverkoopt in lidstaat B, en de kaart ten slotte in lidstaat B wordt gekocht door een eindgebruiker die de telefoonkaart gebruikt om te telefoneren?”

## Beantwoording van de prejudiciële vragen

20 De eerste vraag van de verwijzende rechter heeft betrekking op een aanbieder van telefoondiensten die telecommunicatiediensten verstrekt waarbij aan een distributeur telefoonkaarten worden verkocht die alle noodzakelijke gegevens bevatten om internationale telefoonoproepen te verrichten via de door deze aanbieder ter beschikking gestelde infrastructuur en die door de distributeur in eigen naam en voor eigen rekening worden doorverkocht aan eindgebruikers, hetzij rechtstreeks of via andere belastingplichtigen, zoals groothandelaars en detailhandelaars. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dergelijke aanbieder van telefoondiensten twee diensten onder bezwarende titel verricht, de ene ten behoeve van de distributeur, bij de verkoop van de telefoonkaart aan hem, en de andere ten behoeve van de eindgebruiker, wanneer deze telefoonoproepen verricht met gebruikmaking van de op de kaart vermelde informatie.

21 De bij het Hof gemaakte opmerkingen bevatten daaromtrent in wezen drie verschillende standpunten. Volgens de eerste twee verleent de aanbieder van telefoondiensten één enkele belastbare telecommunicatiedienst, hetzij aan de distributeur wanneer de aanbieder hem de telefoonkaart verkoopt, hetzij aan de eindgebruiker wanneer de aanbieder het hem mogelijk maakt de kaart effectief te gebruiken om te telefoneren. Volgens de derde opvatting verleent de aanbieder twee onderscheiden diensten en is de lidstaat vrij te kiezen over welke daarvan hij btw heft.

22 Om de eerste vraag te beantwoorden, moeten de doelstellingen en basisregels van het gemeenschappelijke btw-stelsel en de bijzonderheden van het verkoopsysteem in het hoofdgeding in herinnering worden gebracht.

23 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn berust het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel dat over goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond (zie onder meer arresten van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 21, en 28 oktober 2010, Commissie/Polen, C-49/09, Jurispr. blz. I-10619, punt 44).

24 Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. De aftrek is aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen of diensten geheven btw in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde btw en in elke fase enkel de toegevoegde waarde wordt belast en de belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker (zie reeds aangehaalde arresten Banca Popolare di Cremona, punt 22, en Commissie/Polen, punt 44).

25 Daaruit volgt dat de btw enkel beoogt de eindverbruiker te belasten en volledig neutraal te zijn ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties (zie in die zin arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland, C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 29).

26 Bovendien volgt uit artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, dat de leveringen van goederen en de diensten en niet de als tegenprestatie hiervoor verrichte betalingen aan btw onderworpen zijn (zie in die zin arresten van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 17, en 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 50). Krachtens artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde

richtlijn kan de btw evenwel in het geval van vooruitbetalingen verschuldigd worden zonder dat de levering heeft plaatsgevonden of de dienst is verricht, mits alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, reeds gekend zijn (zie arrest BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, reeds aangehaald, punt 48).

27 Tot slot wordt volgens vaste rechtspraak een dienst enkel „onder bezwarende titel” verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn en is hij dus slechts belastbaar wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verleende dienst. Het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie is dus noodzakelijk (zie onder meer arresten van 3 september 2009, RCI Europe, C-37/08, Jurispr. blz. I-7533, punten 24 en 30; 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, Jurispr. blz. I-10605, punten 44 en 45, en 27 oktober 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, Jurispr. blz. I-10791, punten 18 en 19).

28 Wat de bijzonderheden van het verkoopsysteem in het hoofdgeding betreft, zij eraan herinnerd dat de telefoonkaarten voor één enkel doel zijn bestemd, aangezien zij slechts kunnen worden gebruikt om internationale telefoonoproepen te verrichten naar bestemmingen en tegen tarieven die vooraf zijn vastgelegd. Zij geven dus slechts recht op één soort dienst, waarvan de aard en de hoeveelheid vooraf zijn bepaald en die is onderworpen aan één enkel belastingtarief.

29 De telefoonkaarten worden in de handel gebracht via een distributieketen met minstens één tussenhandelaar — de distributeur — tussen de aanbieder van telefoondiensten, die de noodzakelijke infrastructuur om internationale telefoongesprekken te voeren ter beschikking stelt, en de eindgebruiker. Blijkens de voorstelling van de feiten in de verwijzingsbeslissing, verkoopt de betrokken distributeur de telefoonkaarten door in eigen naam en voor eigen rekening.

30 Voorts is de door de eindgebruiker betaalde prijs voor de aankoop van een telefoonkaart rechtstreeks bij de distributeur dan wel bij een tussenkomende detailhandelaar niet noodzakelijk identiek aan de nominale waarde van deze kaart. Tot slot kan de aanbieder van telefoondiensten, die geen controle uitoefent over de door de distributeurs of andere tussenpersonen verlangde doorverkoopprijs, deze prijs niet kennen.

31 Aangezien een dienst slechts belastbaar is wanneer hij onder bezwarende titel wordt verricht, wat — zoals uiteengezet in punt 27 van dit arrest — wederkerigheid veronderstelt tussen de verleende dienst en de vergoeding die daarvan de tegenwaarde vormt, moet eraan worden herinnerd dat de aanbieder van telefoondiensten slechts één daadwerkelijke betaling ontvangt in het kader van de levering van zijn telecommunicatiediensten.

32 In die omstandigheden kan niet worden gesteld dat de aanbieder van telefoondiensten twee diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn verricht, de ene ten behoeve van de distributeur en de andere ten behoeve van de eindgebruiker.

33 Om vast te stellen wie de ontvanger is van de enige dienst die door de betrokken aanbieder onder bezwarende titel wordt verricht, en dus wat de enige belastbare prestatie is, moet worden bepaald met wie — de distributeur of de eindgebruiker — de aanbieder van telefoondiensten in een contractuele verhouding staat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.

34 Dienaangaande zij enerzijds opgemerkt dat de aanbieder van telefoondiensten aan de distributeur, door de verkoop van de telefoonkaarten, alle noodzakelijke informatie verstrekt om voor een bepaalde duur internationale telefoongesprekken te voeren via de door de aanbieder ter

beschikking gestelde infrastructuur, en dat hij daarmee dus aan de distributeur het recht overdraagt die infrastructuur te gebruiken om dergelijke gesprekken tot stand te brengen. De aanbieder van telefoondiensten levert dus een dienst aan de distributeur.

35 Die dienst valt onder het begrip „telecommunicatiediensten” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, tiende streepje, van de Zesde richtlijn. Die bepaling omschrijft dat begrip immers ruim, met niet enkel de transmissie van signalen en geluiden op zich, maar ook alle diensten waarmee een dergelijke transmissie „mogelijk wordt gemaakt”, zoals de daarmee samenhangende overdracht van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie.

36 Anderzijds betaalt de distributeur als tegenprestatie voor de betreffende telecommunicatiedienst aan de aanbieder van telefoondiensten de onderling overeengekomen prijs.

37 Die betaling kan niet worden aangemerkt als een betaling door de eindgebruiker aan de aanbieder van telefoondiensten, ook al leidt de doorverkoop van de telefoonkaart door de distributeur en, in voorkomend geval, de andere tussenhandelaren, ertoe dat de kosten van die betaling uiteindelijk worden doorberekend aan die eindgebruiker.

38 De distributeur verkoopt de telefoonkaarten immers door in eigen naam en voor eigen rekening en doet eveneens, althans voor een deel van die doorverkoop, een beroep op andere tussenhandelaren, zoals groothandelaars en detailhandelaars. Bovendien is het bedrag dat de eindgebruiker daadwerkelijk voor de aankoop van de telefoonkaart betaalt aan de distributeur of aan een tussenkomen detailhandelaar niet noodzakelijk identiek aan de door de distributeur aan de aanbieder van telefoondiensten betaalde prijs of aan de nominale waarde van de kaart en kan de aanbieder van telefoondiensten dat bedrag niet kennen. Daarenboven is de identiteit van de eindgebruiker van een telefoonkaart niet noodzakelijkerwijze gekend op het tijdstip van de betaling van de distributeur aan de aanbieder van telefoondiensten, in het bijzonder wanneer de kaart zal worden doorverkocht door een andere tussenhandelaar.

39 Gelet op een en ander kan niet worden gesteld dat de distributeur met zijn betaling aan de aanbieder van telefoondiensten enkel de door de eindgebruiker aan de aanbieder van telefoondiensten betaalde vergoeding afdraagt en aldus een rechtstreekse band tussen hen doet ontstaan.

40 Aangezien de eindgebruiker geen enkel recht heeft op terugbetaling door de aanbieder van telefoondiensten van een eventueel tijdens de geldigheidsduur van de kaart niet-gebruikt belkrediet, kan daarenboven geen rechtstreekse band tussen die gebruiker en de aanbieder van telefoondiensten worden vastgesteld op grond van een dergelijk recht.

41 Daaruit volgt dat de aanbieder van telefoondiensten en de distributeur bij de oorspronkelijke verkoop van de telefoonkaarten aan de distributeur over en weer prestaties uitwisselen in de zin van de in punt 27 van dit arrest aangehaalde rechtspraak.



42 Derhalve zijn de naleving van artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn en de inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd bij een distributieketen van telecommunicatiediensten zoals die in het hoofdgeding, in het bijzonder wanneer de distributeur de kaarten niet rechtstreeks doorverkoopt aan de eindgebruiker. Zowel de oorspronkelijke verkoop van een telefoonkaart als de daaropvolgende doorverkoop ervan zijn immers belastbare handelingen. In elk stadium van de keten is de btw exact evenredig aan de betaalde prijs en is aftrek van de voorbelasting mogelijk. In het bijzonder is bij de laatste verkoop van een telefoonkaart aan de eindgebruiker de btw exact evenredig aan de door hem betaalde aankoopprijs, ook als die niet identiek is aan de nominale waarde van de kaart.

43 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een aanbieder van telefoondiensten die telecommunicatiediensten verstrekt waarbij aan een distributeur telefoonkaarten worden verkocht die alle noodzakelijke gegevens bevatten om internationale telefoonoproepen te verrichten via de door deze aanbieder ter beschikking gestelde infrastructuur, en die door de distributeur in eigen naam en voor eigen rekening worden doorverkocht aan eindgebruikers, rechtstreeks dan wel via andere belastingplichtigen, zoals groothandelaars en detailhandelaars, een telecommunicatiedienst onder bezwarende titel verricht ten behoeve van de distributeur. De betreffende aanbieder verricht daarentegen geen tweede dienst onder bezwarende titel ten behoeve van de eindgebruiker wanneer deze, na aankoop van de telefoonkaart, gebruikmaakt van het recht om telefoonoproepen te verrichten met gebruikmaking van de op die kaart vermelde informatie.

44 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

### **Kosten**

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2003/92/EG van de Raad van 7 oktober 2003, moet aldus worden uitgelegd dat een aanbieder van telefoondiensten die telecommunicatiediensten verstrekt waarbij aan een distributeur telefoonkaarten worden verkocht die alle noodzakelijke gegevens bevatten om internationale telefoonoproepen te verrichten via de door deze aanbieder ter beschikking gestelde infrastructuur, en die door de distributeur in eigen naam en voor eigen rekening worden doorverkocht aan eindgebruikers, rechtstreeks dan wel via andere belastingplichtigen, zoals groothandelaars en detailhandelaars, een telecommunicatiedienst onder bezwarende titel verricht ten behoeve van de distributeur. De betreffende aanbieder verricht daarentegen geen tweede dienst onder bezwarende titel ten behoeve van de eindgebruiker wanneer deze, na aankoop van de telefoonkaart, gebruikmaakt van het recht om telefoonoproepen te verrichten met gebruikmaking van de op die kaart vermelde informatie.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Engels.