

## Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 3 maj 2012 (\*)

”Beskattning – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 2 – Tillhandahållande av tjänster mot vederlag – Telekommunikationstjänster – Förbetalda telefonkort med uppgifter som gör det möjligt att ringa internationella samtal – Försäljning av telefonkort genom ett nätverk av distributörer”

I mål C-520/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 22 oktober 2010, som inkom till domstolen den 8 november 2010, i målet

**Lebara Ltd**

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Szawiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 oktober 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lebara Ltd, genom P. Lasok, QC, och M. Angiolini, barrister, befullmäktigade av S. Macherla, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Hathaway och L. Seeboruth, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,
- Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou, M. Germani och I. Pouli, samtliga i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels, M. de Ree, M. Bulterman och J. Langer, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 december 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2 led 1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 (EUT L 260, s. 8) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Lebara Ltd (nedan kallat Lebara) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners) angående den senares beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som det påstås att Lebara är skyldigt att betala till följd av de telekommunikationstjänster som bolaget tillhandahållit under mars 2005.

### Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 2 första och andra styckena i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter (EGT 1967, 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet) har följande lydelse:

”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 led 1 i sjätte direktivet 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”.

5 Enligt artikel 5.1 i detta direktiv avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

6 I artikel 6 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

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

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

– Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

...

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.

...”

7 Artikel 9 i sjätte direktivet, som finns i avdelning VI, med rubriken ”Platsen för skattepliktiga transaktioner”, har följande lydelse:

”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.

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 Artikel 10.1 och 10.2 i samma direktiv, som finns i avdelning VII, med rubriken ”Skattskyldighetens inträde och uttag av skatt”, har följande lydelse:

”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.

...”

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

9 Lebara är ett bolag etablerat i Förenade kungariket som tillhandahåller telekommunikationstjänster. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna sålde Lebara, för

detta ändamål, genom skattskyldiga personer etablerade i flera andra medlemsstater (nedan kallade distributörerna), telefonkort som riktade sig till de personer etablerade i dessa medlemsstater som önskade ringa samtal till tredjeländer till förmånliga priser.

10 På de telefonkort som såldes av Lebara fanns uppgifter om bland annat ett varumärke, det nominella värdet uttryckt i valutan i den medlemsstat där distributören var etablerad, ett eller flera lokala accessnummer som ska användas för att ringa ett samtal och en dold PIN-kod. Det räckte att känna till dessa uppgifter, särskilt PIN-koden, för att ringa ett samtal.

11 Telefonkortet kunde endast användas för att ringa telefonsamtal. Deras giltighetstid var begränsad, dels genom det nominella värde som angavs på kortet, dels genom den period som fastställdes och som började löpa dagen då kortet användes för första gången. Efter denna period var all outnyttjad samtalskredit förverkad.

12 För att ringa till ett tredjeland slog användaren det lokala kontaktnummer som angavs på kortet. Detta samtal togs emot via en lokal teleoperatörs telenät, en operatör med vilken Lebara tidigare hade ingått ett avtal om tillhandahållande av ett eller flera lokala nummer som var särskilt avsedda för detta ändamål, och kopplades till den växel som Lebara var innehavare av och drev i Förenade kungariket. Användaren anmodades därefter av Lebaras automatiska system att slå den PIN-kod som angavs på kortet. När PIN-koden hade känts igen av det automatiska systemet slog användaren det internationella nummer som denne önskade ringa. Samtalet kopplades då till slutdestinationen av de leverantörer av internationella telefonitjänster med vilka Lebara likaledes tidigare hade ingått avtal som gav bolaget tillgång till deras internationella telenät.

13 Lebara sålde inte telefonkortet direkt till konsumenterna, utan det skedde alltid genom ett nätverk av distributörer.

14 Av beslutet om hänskjutande framgår att distributörerna köpte telefonkortet av Lebara till ett överenskommet pris som understeg kortens nominella värde och att de därefter sålde kortet vidare i deras eget namn eller i ett namn de hade valt eller under varumärket Lebara. Distributörerna agerade, under alla omständigheter, i eget namn och för egen räkning och inte som företrädare för Lebara. Telefonkortet såldes nästan alltid till slutanvändare i distributörens medlemsstat, antingen direkt genom distributören eller genom andra skattskyldiga personer, såsom grossister eller detaljister som var etablerade i denna medlemsstat och agerade som mellanmän. Lebara kände varken till eller kontrollerade det försäljningspris som tillämpades av distributörerna eller de andra mellanmännen.

15 Telefonkortet aktiverades av Lebara på distributörens begäran, förutsatt att kortet hade betalats av distributören. Även om Lebara inte kände till slutanvändarens identitet, hade bolaget inrättat system som gjorde det möjligt att spåra användningen av varje sålt kort och att särskilt fastställa huruvida kortet fortfarande var giltigt, hur mycket kredit som fanns kvar på kortet, från vilka nummer samtal hade ringts med kortet och vilka nummer som hade ringts upp. Varken distributörerna eller någon annan person hade tillgång till systemen.

16 Lebara betalade inte någon mervärdesskatt för försäljningen av telefonkortet till distributörerna, med motiveringen att transaktionen utgjorde ett tillhandahållande av telekommunikationstjänster för vilka platsen för tillhandahållandet var den medlemsstat där distributören var etablerad, varför distributören skulle betala mervärdesskatten i denna medlemsstat, i enlighet med systemet för omvänd skattskyldighet. Enligt Lebara innebar inte den faktiska användningen av kortet att bolaget tillhandahöll slutanvändaren tjänster mot vederlag.

17 Commissioners ansåg däremot att Lebara skulle betala mervärdesskatt i Förenade kungariket, eftersom bolaget i realiteten tillhandahöll två tjänster: dels "utställandet", vid tidpunkten

för försäljningen av kortet till distributören, dels "avräkningen", när slutanvändaren faktiskt använder kortet. Medlemsstaterna får välja att beskatta antingen det första eller det andra tillhandahållandet. I Förenade kungariket beskattas det andra tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget utgörs av den del av distributörens betalning till Lebara som motsvarar slutanvändarens faktiska användning av kortet i förhållande till dess nominella värde.

18 På grundval härav meddelade Commissioners ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt för de telekommunikationstjänster som Lebara hade tillhandahållit under mars 2005. Lebara överklagade beslutet till den nationella domstolen.

19 Den nationella domstolen anser bland annat att det, med hänsyn till att den skattemässiga behandlingen av sådana telefonkort skiljer sig åt i medlemsstaterna, finns en risk för dubbelbeskattning eller för utebliven beskattning av inkomster från försäljning av telefonkort. First-tier Tribunal (Tax Chamber) ansåg att det var nödvändigt att tolka unionsrätten för att kunna avgöra målet och beslutade därför att vilandeförklara detsamma och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"Under de omständigheter som är för handen i målet:

1. Ska artikel 2 led 1 i sjätte direktivet, 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?"

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

20 Med sin första fråga avser den nationella domstolen det fall där en teleoperatör erbjuder telekommunikationstjänster som består i försäljning till en distributör av telefonkort som innehåller alla uppgifter som är nödvändiga för att ringa internationella telefonsamtal med hjälp av den infrastruktur som ställs till förfogande av nämnda operatör, och där distributören, i eget namn och för egen räkning, säljer korten vidare till slutanvändare, antingen direkt eller genom andra skattskyldiga personer, såsom grossister och detaljister. Den nationella domstolen önskar få klarhet i huruvida artikel 2 led 1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en sådan teleoperatör genomför två tillhandahållanden mot vederlag, det ena till distributören, vid tidpunkten för försäljningen av telefonkortet till denne, och det andra till slutanvändaren när denna användare ringer telefonsamtal med hjälp av de uppgifter som finns på kortet.

21 De yttranden som har avgetts till domstolen ger härvid uttryck för tre olika ståndpunkter. Enligt de två första ståndpunkterna tillhandahåller teleoperatören en enda skattepliktig telekommunikationstjänst, antingen till distributören när operatören säljer telefonkortet till denne eller till slutanvändaren när operatören gör det möjligt för denna användare att faktiskt utnyttja kortet för att ringa samtal. Enligt den tredje ståndpunkten tillhandahåller operatören två olika tjänster, varvid medlemsstaten får välja vilken av dem som ska vara mervärdesskattepliktig.

22 För att besvara den första frågan erinrar domstolen om syftena med och de viktigaste

bestämmelserna för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

23 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar enligt artikel 2 i första direktivet på principen att det på varor och tjänster ska tas ut 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 (se, bland annat, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkt 21, och av den 28 oktober 2010 i mål C-49/09, kommissionen mot Polen, REU 2010, s. I-10619, punkt 44).

24 Mervärdesskatt på varje transaktion får dock endast tas ut efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som ingår i priset. Avdragssystemet är utformat så, att skattskyldiga personer har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna eller tjänsterna i ett tidigare led från den skatt som de är skyldiga att betala. Detta innebär att skatten i varje led endast läggs på mervärdet och i sista hand bärs av slutkonsumenten (se domarna i de ovannämnda målen Banca Popolare di Cremona, punkt 22, och kommissionen mot Polen, punkt 44).

25 Av detta följer att mervärdesskatten enbart är avsedd att belasta slutkonsumenten. Den ska vara fullständigt neutral i förhållande till de skattskyldiga som befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, oavsett hur många transaktioner som skett (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-8315, punkt 29).

26 Av artikel 2 led 1 i sjätte direktivet framgår också att det är leveranserna av varor och tillhandahållandena av tjänster som är mervärdesskattepliktiga och inte de ersättningar som utbetalats som vederlag för desamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 17, och av den 21 februari 2006 i mål C-419/02, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, REG 2006, s. I-1685, punkt 50). Enligt artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet kan mervärdesskatten emellertid tas ut utan att varorna ännu har levererats eller tjänsterna har utförts, då en betalning ska ske a conto, förutsatt att samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan är kända (se domen i det ovannämnda målet BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, punkt 48).

27 Enligt fast rättspraxis sker slutligen ett tillhandahållande av tjänster endast "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet, och är således endast skattepliktigt, om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Det är följaktligen nödvändigt att det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls (se, bland annat, dom av den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe, REG 2009, s. I-7533, punkterna 24 och 30, av den 29 oktober 2009 i mål C-246/08, kommissionen mot Finland, REG 2009, s. I-10605, punkterna 44 och 45, och av den 27 oktober 2011 i mål C-93/10, GFKL Financial Services, REU 2011, s. I-10791, punkterna 18 och 19).

28 Vad beträffar de särskilda kännetecknen för det försäljningssystem som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, ska det erinras om att telefonkortet bara kan användas för ett enda ändamål, eftersom de endast gör det möjligt att ringa internationella telefonsamtal till destinationer och för priser som har fastställts i förväg. Kortet ger således endast rätt till en slags tjänst vars innehåll och kvantitet har bestämts i förväg och är föremål för en enda skattesats.

29 Försäljningen av telefonkortet sker genom en distributionskedja som omfattar minst en mellanman, det vill säga distributören, mellan teleoperatören, som ställer den infrastruktur till förfogande som är nödvändig för att ringa internationella telefonsamtal, och slutanvändaren. Enligt den redogörelse för de faktiska omständigheterna som har lämnats i beslutet om hänskjutande säljer nämnda distributör telefonkortet vidare i eget namn och för egen räkning.

30 Det förhåller sig dessutom så, att det pris som slutanvändaren betalar för att förvärva ett telefonkort, antingen direkt av distributören eller av en mellanliggande detaljist, inte nödvändigtvis är identiskt med kortets nominella värde. Slutligen kan teleoperatören, som inte kontrollerar det försäljningspris som tas ut av distributörerna eller av andra mellanmän, inte få kännedom om nämnda pris.

31 Eftersom ett tillhandahållande av tjänster endast är skattepliktigt om det genomförs mot vederlag, vilket förutsätter att det råder ömsesidighet mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som utgör motvärdet för densamma, såsom har angetts i punkt 27 i denna dom, konstaterar domstolen att teleoperatören endast får en faktisk betalning vid tillhandahållandet av sina telekommunikationstjänster.

32 Det kan under dessa omständigheter inte anses att teleoperatören genomför två tillhandahållanden mot vederlag, i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet, det ena till distributören och det andra till slutanvändaren.

33 För att bestämma mottagaren av det enda tillhandahållandet av tjänster som teleoperatören genomför mot vederlag, och följaktligen det enda skattepliktiga tillhandahållandet, ska det fastställas vem av distributören eller slutanvändaren som är knuten till nämnda operatör genom ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer.

34 I detta hänseende kan det för det första noteras att teleoperatören, genom försäljningen av telefonkortet, ger distributören alla uppgifter som är nödvändiga för att ringa internationella telefonsamtal av en viss längd med hjälp av den infrastruktur som operatören ställer till förfogande. Därmed överlåter teleoperatören rätten att utnyttja infrastrukturen för att ringa sådana samtal, på distributören. Nämnda operatör tillhandahåller således en tjänst åt distributören.

35 Denna tjänst omfattas av begreppet telekommunikationstjänster i den mening som avses i artikel 9.2 e tionde strecksatsen i sjätte direktivet. Begreppet ges nämligen en vid definition i bestämmelsen, genom att det inte bara omfattar överföring av signaler och ljud som sådan utan också alla tjänster "för" en sådan överföring, samt överlåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring.

36 För det andra betalar distributören, som motprestation för nämnda telekommunikationstjänst, det pris som överenskommit med teleoperatören till denne.

37 Denna betalning kan inte anses som en betalning som slutanvändaren gör till teleoperatören, även om vidareförsäljningen av telefonkortet genom distributören och, i förekommande fall, de andra mellanmännen i slutänden leder till att bördan avseende nämnda betalning övervältras på slutanvändaren.

38 Distributören säljer nämligen telefonkortet vidare i eget namn och för egen räkning. Distributören använder sig också av andra mellanmän, såsom grossister och detaljister, åtminstone för en del av denna vidareförsäljning. Dessutom är det pris som slutanvändaren faktiskt betalar till distributören eller till en mellanliggande detaljist vid förvärvet av telefonkortet inte nödvändigtvis identiskt med det pris som distributören har betalat till teleoperatören eller med

kortets nominella värde, och teleoperatören kan inte få kännedom om beloppet. Identiteten hos slutanvändaren av ett telefonkort är inte heller nödvändigtvis känd vid den tidpunkt då distributören betalar teleoperatören, i synnerhet när kortet är avsett att säljas vidare genom en annan mellanman.

39 Det kan mot denna bakgrund inte anses att distributören, genom sin betalning till teleoperatören, endast överför den ersättning som betalats av slutanvändaren till operatören och därmed skapar ett direkt samband mellan dessa.

40 Eftersom slutanvändaren, gentemot teleoperatören, inte har någon rätt till återbetalning av en eventuell samtalskredit som inte utnyttjats under kortets giltighetstid, kan en sådan rättighet inte läggas till grund för ett konstaterande av att det föreligger ett direkt samband mellan användaren och operatören.

41 Av det anförda följer att det föreligger ett ömsesidigt utbyte av prestationer, i den mening som avses i den rättspraxis som det har hänvisats till i punkt 27 i denna dom, mellan teleoperatören och distributören vid den ursprungliga försäljningen av telefonkortet till distributören.

42 Artikel 2 första stycket i första direktivet och principen om skatteneutralitet iakttas således i det fall där det finns en sådan distributionskedja av telekommunikationstjänster som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i synnerhet när distributören inte säljer kortet vidare direkt till slutanvändaren. Både den ursprungliga försäljningen av ett telefonkort och dess senare vidareförsäljning är nämligen skattepliktiga transaktioner. I varje led av kedjan är mervärdesskatten exakt proportionell mot priset och ger rätt till avdrag av den ingående skatten. I synnerhet är mervärdesskatten, vid den sista försäljningen av ett telefonkort till slutanvändaren, exakt proportionell mot det pris som denna användare betalat för att förvärva kortet, även om priset inte är identiskt med kortets nominella värde.

43 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 2 led 1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en teleoperatör, som erbjuder telekommunikationstjänster som består i försäljning till en distributör av telefonkort som innehåller alla uppgifter som är nödvändiga för att ringa internationella samtal med hjälp av den infrastruktur som ställs till förfogande av nämnda operatör, och där distributören, i eget namn och för egen räkning, säljer kortet vidare till slutanvändare, antingen direkt eller genom andra skattskyldiga personer, såsom grossister och detaljister, genomför ett tillhandahållande av telekommunikationstjänster mot vederlag till distributören. Nämnda operatör genomför däremot inte ett andra tillhandahållande av tjänster mot vederlag till slutanvändaren när denna användare, efter att ha förvärvat telefonkortet, utövar rätten att ringa telefonsamtal med hjälp av de uppgifter som finns på kortet.

44 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

### **Rättegångskostnader**

45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 2 led 1 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 dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003, ska tolkas så, att en teleoperatör, som erbjuder**



**telekommunikationstjänster som består i försäljning till en distributör av telefonkort som innehåller alla uppgifter som är nödvändiga för att ringa internationella samtal med hjälp av den infrastruktur som ställs till förfogande av nämnda operatör, och där distributören, i eget namn och för egen räkning, säljer korten vidare till slutanvändare, antingen direkt eller genom andra skattskyldiga personer, såsom grossister och detaljister, genomför ett tillhandahållande av telekommunikationstjänster mot vederlag till distributören. Nämnda operatör genomför däremot inte ett andra tillhandahållande av tjänster mot vederlag till slutanvändaren när denna användare, efter att ha förvärvat telefonkortet, utövar rätten att ringa telefonsamtal med hjälp av de uppgifter som finns på kortet.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: engelska.