

Zadeva C-491/04

Dollond & Aitchison Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, Manchester)

„Carinski zakonik Skupnosti – Carinska vrednost – Uvozne carine – Dobava blaga družbe, ki je ustanovljena na Jerseyju, in storitve, ki so opravljene v Združenem kraljestvu“

Povzetek sodbe

1. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davžna osnova – Uvoz blaga*

(Uredba Sveta št. 2913/92, člen 29; Direktiva Sveta 77/388, člena 2(2) in 11(B)(1))

2. *Skupna carinska tarifa – Carinska vrednost – Transakcijska vrednost – Ugotovitev*

(Uredba Sveta št. 2913/92, člen 29)

1. Ker je otok Jersey sestavni del carinskega območja Skupnosti, vendar pomeni tuje območje po pravilih, ki so določena v Šesti direktivi 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, pomeni dobava blaga družbe, ustanovljene na Jerseyju, stranki, ki prebiva v Združenem kraljestvu, uvoz v smislu člena 2(2) Šeste direktive. Davžna osnova je tako opredeljena s členom 11(B)(1) omenjene direktive kot „vrednost, opredeljena kot carinska vrednost“ v skladu s členom 29 Uredbe št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti.

Pri transakciji z več postavkami na ena, ki izhajajo iz sodne prakse glede obsega take transakcije, podvržene davku na dodano vrednost znotraj države članice, ne morejo biti uporabljena za določitev postavk transakcije, ki jih je treba upoštevati za uporabo člena 29 carinskega zakonika.

(Glej točki 17 in 22 ter točko 2 izreka.)

2. Člen 29 Uredbe št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti je treba razlagati tako, da pomeni plačilo opravljenih storitev, kot so pregled, svetovanje ali kontrola glede kontaktnih lež, in blaga, ki zajema omenjene lež, istilne tekočine in posodice za lež, skupaj „transakcijsko vrednost“ v smislu omenjenega člena 29 in je tako obdavčljivo, če za ponujeno celoto velja enotna cena.

(Glej točki 34 in 35 ter točko 1 izreka.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 23. februarja 2006(*)

„Carinski zakonik Skupnosti – Carinska vrednost – Uvozne carine – Dobava blaga družbe, ki je ustanovljena na Jerseyju, in storitve, ki so opravljene v Združenem kraljestvu“

V zadevi C-491/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 24. novembra 2004, ki je na Sodišče prispela 29. novembra 2004, v postopku

Dollond & Aitchison Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, R. Schintgen, P. Kriš (poročevalec), G. Arestis in J. Klučka, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. novembra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dollond & Aitchison Ltd K. Parker, QC, po pooblastilu KPMG, solicitors,
- za vlado Združenega kraljestva R. Caudwell, zastopnik, ob sodelovanju M. Hall, QC,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Schulze-Bahr, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi odločeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 29 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 302, str. 1, v nadaljevanju: Carinski zakonik).

2 Ta predlog je bil predstavljen v okviru spora med Dollond & Aitchison Ltd (v nadaljevanju: D & A) in Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners) glede carinske vrednosti kontaktnih ležajev, ki so bile dobavljene po pošti z otoka Jersey (Kanalski otoki) v Združeno kraljestvo, kjer so jim dodane še storitve pregleda, svetovanja in vzdrževanja omenjenih ležajev.

Pravni okvir

3 Glede na člen 2 Šeste direktive 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), spremenjene z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva), je področje uporabe omenjene direktive opredeljeno tako:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

4 Člen 3 te direktive določa ozemeljsko območje uporabe, tako da v drugem odstavku določa, da je „ozemlje države“ območje uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kakor je za vsako državo članico določeno v členu 227 [po spremembi postal člen 299].

5 Člen 299(6)(c) ES določa, da „[...] ta pogodba se uporablja za Kanalske otoke [...] le, kolikor je to potrebno za izvajanje ureditve, ki je za te otoke predvidena v pogodbi o pristopu novih držav članic k Evropski gospodarski skupnosti in Evropski skupnosti za atomsko energijo, podpisani 22. januarja 1972“.

6 Člen 1(1) Protokola št. 3, priložen k Aktu o pogojih pristopa Kraljevine Danske, Irske in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska in prilagoditvah Pogodb (UL 1972, L 73, str. 14) določa: „[...] pravila Skupnosti o carinskih zadevah in količinskih omejitvah, predvsem tistih iz Akta o pristopu, se na Kanalskih otokih [...] uporabljajo pod enakimi pogoji kot v Združenem kraljestvu [...]“.

7 V smislu člena 11(B)(1) Šeste direktive je davčna osnova „carinska vrednost, določena v skladu z veljavnimi določbami Skupnosti“.

8 Omenjena carinska vrednost se določi v skladu z določbami člena 29 Carinskega zakonika, ki določa:

„1. Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33 [...]

[...]

3. (a) Dejansko plačana ali plačljiva cena je celotno plačilo, ki ga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali v prodajalčevu korist za uvoženo blago in vključuje vsa plačila, ki jih kot pogoj za prodajo uvoženega blaga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali tretji osebi zaradi izpolnitve prodajalčeve obveznosti [...]

9 Če se carinska vrednost ne more določiti v skladu s členom 29 Carinskega zakonika, je

treba uporabiti določbe člena 30(2) tega zakonika, ki določa:

„Carinske vrednosti, določene z uporabo tega člena, so naslednje:

- (a) transakcijska vrednost enakega blaga, ki je bilo prodano za izvoz v Skupnost in izvoženo v istem ali približno istem času kot blago, ki ga je treba ovrednotiti;
- (b) transakcijska vrednost podobnega blaga, ki je bilo prodano za izvoz v Skupnost in izvoženo v istem ali približno istem času kot blago, ki ga je treba ovrednotiti;
- (c) vrednost na podlagi cene na enoto, po kateri se uvoženo blago ali uvoženo enako ali podobno blago v največji skupni količini proda v Skupnosti osebam, ki niso povezane s prodajalci;
- (d) izražena vrednost, ki je enaka vsoti:
 - stroškov ali vrednosti materiala in operacij izdelave ali drugih operacij, ki so nastali pri proizvodnji uvoženega blaga,
 - zneska dobička in splošnih stroškov, ki ustreza znesku, ki ga proizvajalci države izvoza ob izvozu v Skupnost običajno določijo pri prodaji blaga enake vrste ali narave, kot je blago, ki ga je treba ovrednotiti,
 - stroškov ali vrednosti postavk iz člena 32(1)(e) [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 D & A je optika, ki ima podružnice v vsem Združenem kraljestvu. Do leta 1998 je imel D & A vpeljan sistem, po katerem so si stranke nabavile njihove kontaktne leče v lokalni podružnici vsake tri mesece. Imele so pravico do nekaterih poklicnih storitev in so morale enkrat letno na ožesni pregled. Davčni organi so menili, da ta sistem vsebuje dve različni postavki, namreč dobavo obdavčljivega blaga po splošni stopnji davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in opravljanje storitev, ki so oproščene tega davka.

11 Leta 1998 se je sistem razvil tako, da je družba, ki ni povezana s toženo stranko iz spora o glavni stvari, odposlala leče, tekočine in posodice za leče iz Škotske. D & A ni spremenil metode izražena DDV, čeprav so davčni organi menili, da zaradi sodne prakse, ki je bila spremenjena v zadevi Leightons Ltd proti CEC, dobave kontaktnih leč pomenijo mešane dobave blaga in storitev, v katerih te vključujejo vse vidike poklicne storitve, vključno z merjenjem in vstavljanjem leč.

12 Julija 1999 je družba prenesla svoje operacije pošiljanja na Jersey, da bi izkoristila cenejše poštne storitve.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (v nadaljevanju: DALD), družba iste skupine, ustanovljena v skladu z zakonodajo otoka Jersey, je po pošti in v obliki naročnine med 1. julijem 1999 in 30. junijem 2001 pošiljala kontaktne leče iz Jerseyja v Združeno kraljestvo. Naročniki plačajo mesečni prispevek, za katerega periodično prejemajo kontaktne leče in tekočine in posodice, potrebne za njihovo vzdrževanje. Cena med drugim vključuje svetovanje ali začetni pregled glede kontaktnih leč in pregled teh vsaj enkrat letno ter druge preglede zaradi njihove uporabe.

14 Commissioners so z odločbo z dne 18. oktobra 1999 ugotovili, da je, ker je DALD pošiljal kontaktne leče iz Jerseyja strankam v Združenem kraljestvu, zgolj dobavljal blago in ni dobavljal blaga in storitev. Z drugo odločbo z dne 6. septembra 2001 so potrdili, da resnična vrednost pošiljke vključuje vse vsote, ki so dolgovane kot pogoj za prodajo uvoženega blaga, to pomeni

celotno ceno.

15 D & A je vložil tožbo proti tem odločbama.

16 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba del plačila, ki ga plača stranka [...] [DALD] za določene storitve, ki jih opravi [D & A] ali njegove podružnice, vključiti v celotno plačilo specificiranega blaga, ki je tako sestavni del plačane ali plačljive cene za specificirano blago v smislu člena 29 [...] [Carinskega zakonika], ko je stranka posameznik, potrošnik in uvoznik, v imenu katerega je [...] [DALD] plačal DDV pri uvozu?

Specificirano blago v tej zadevi je:

- i) kontaktne leče;
- ii) žilne tekočine;
- iii) posodice za leče.

Specificirane storitve v tej zadevi so:

- iv) pregled glede kontaktnih leč;
- v) svetovanje glede kontaktnih leč;
- vi) vsi sprotni pregledi, ki jih zahteva stranka.

2. Ob negativnem odgovoru na prvo vprašanje, ali je lahko znesek plačila za specificirano blago kljub temu izražunan v skladu s členom 29 ali je treba opraviti izražun v skladu s členom 30 omenjenega (...) (Carinskega zakonika)?

3. Ali je treba, glede na dejstvo, da so Kanalski otoki del carinskega območja skupnosti, vendar niso del območja, ki je podvrženo DDV za namene Šeste direktive [...], uporabljati vse ugotovitve, izražene v sodbi Sodišča z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, ali del njih, da bi se ugotovilo, kateri del ali katere dele transakcije, ki vključujejo opravljanje specificiranih storitev in dobavo specificiranega blaga, je treba upoštevati za uporabo skupne carinske tarife Evropskih skupnosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

17 Predhodno je treba opozoriti, da je otok Jersey sestavni del carinskega območja Skupnosti, vendar pomeni tuje območje po pravilih, ki so določena v Šesti direktivi. Tako pomeni dobava blaga družbe, ustanovljene na Jerseyju, stranki, ki prebiva v Združenem kraljestvu, uvoz v smislu člena 2(2) Šeste direktive. Davčna osnova je tako opredeljena s členom 11(B)(1) omenjene direktive kot „vrednost, opredeljena kot carinska vrednost“ v skladu s členom 29 Carinskega zakonika.

18 Dalje je treba na vprašanja predložitvenega sodišča odgovoriti tako, da se preuči zgolj v smislu zadnje določbe.

19 Vprašanja je treba preučiti tako, da se začne s tretjim vprašanjem, ki je pogoj za preučitev prvega vprašanja.

Tretje vprašanje

20 Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem izvedeti, ali so na?ela, izražena v zgoraj navedeni sodbi CPP, upoštevana za določitev postavk transakcije, ki jih je treba upoštevati za uporabo ?lena 29 Carinskega zakonika.

21 Treba je omeniti, da se zaradi razlogov, navedenih v to?ki 17 te sodbe, in navedb Komisije Evropskih skupnosti ter vlade Združenega kraljestva omenjena sodba, zlasti njena to?ka 27, glede obsega transakcije, podvržene DDV znotraj države ?lanice, ne more razlagati tako, da vsebuje ugotovitve, ki bi lahko bile uporabljene kot take za uporabo dolo?b ?lena 29 Carinskega zakonika.

22 Tako je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da na?ela, izražena v zgoraj navedeni sodbi CPP, ne morejo biti uporabljena kot taka za določitev postavk transakcije, ki jih je treba upoštevati za uporabo ?lena 29 Carinskega zakonika.

Prvo vprašanje

23 S tem vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali mora biti pla?ilo, ki ga je opravila stranka, in za specificirane opravljene storitve, kot so pregled, svetovanje ali pregled glede kontaktnih le?, dodano k celotnem pla?ilu specificiranega blaga, ki vklju?uje kontaktne le?, ?istilne teko?ine in posodice, da bi skupaj sestavljala transakcijsko vrednost v smislu ?lena 29 Carinskega zakonika.

24 D & A meni, da del pla?ila, ki ga opravi stranka za specificirane opravljene storitve, ne sme biti vklju?en v celotno pla?ilo specificiranega blaga, tako da bi bil sestavni del transakcijske vrednosti v smislu ?lena 29 Carinskega zakonika. Kljub temu navaja, da je lahko znesek pla?ila za specificirano blago izra?unan v skladu z omenjenim ?lenom 29, ne da bi se bilo potrebno opreti na ?len 30 omenjenega zakonika.

25 Nemška vlada in vlada Združenega kraljestva ter Komisija menijo, da mora biti carinska vrednost specificiranega blaga izra?unana z vklju?itvijo vrednosti, ki pripadajo specificiranim storitvam.

26 Da bi se odgovorilo na tako zastavljeno vprašanje za predhodno odlo?anje, je treba opozoriti, da je Sodišče že razsodilo, da je treba zato, da bi se ugotovil pojem „transakcijske vrednosti“, v izra?unu kot izhodiš?no to?ko vzeti okoliš?ine, v katerih je posamezna prodaja opravljena (glej sodbo z dne 4. februarja 1986 v zadevi Van Houten, 65/85, Recueil, str. 447, to?ka 13).

27 Sodišče je prav tako ugotovilo, da ?eprav ra?unalniški program ni blago, ampak nematerialna gospodarska dobrina, ki ni podvržena carinski tarifi Skupnosti, se morajo stroški njene pridobitve šteti za sestavni del pla?ane ali pla?ljive cene za blago, dokler je nematerialna (glej sodbo z dne 18. aprila 1991 v zadevi Brown Boveri, C-79/89, Recueil, str. I?1853, to?ka 21).

28 Sodišče pa je potem, ko je poudarilo, da analize, ki so opravljene po uvozu, pomenijo operacijo, ki je potrebna, da bi se opravila dobava blaga v skladu z dolo?bami pogodbe, razsodilo, da se morajo stroški omenjenih analiz, ki jih uvoznik zara?una kupcu, poleg cene blaga šteti za sestavni del „transakcijske vrednosti blaga“ le-tega (glej sodbo z dne 19. oktobra 2000 v zadevi Sommer, C-15/99, Recueil, str. I?8989, to?ki 24 in 27).

29 Kon?no je Sodišče v sodbi z dne 5. decembra 2002 v zadevi Overland Footwear, C?379/00, Recueil, str. I?11133, to?ka 17, razsodilo, da je treba ?lene 29, 32 in 33 Carinskega zakonika razlagati tako, da je nakupno provizijo, ki je vklju?ena v deklarirano carinsko vrednost in na uvozni

deklaraciji ni predstavljena ločeno od prodajne cene blaga, treba šteti za del transakcijske vrednosti v smislu člena 29 tega zakonika in je zato obdavčljiva.

30 V tej zadevi je treba preučiti, ali storitve, ki se opravijo v Združenem kraljestvu, pomenijo sestavni del cene blaga, ki je poslano z otoka Jersey, da bi lahko šteli, da ti postavki skupaj pomenita transakcijsko vrednost v smislu člena 29 Carinskega zakonika.

31 V zvezi s tem okoliščina, da je ena od dveh postavk opravljena na carinskem območju Skupnosti in druga zunaj tega območja, nima vpliva na določitev transakcijske vrednosti (glej v tem smislu sodbo z dne 7. marca 1991 v zadevi BayWa, C-116/89, Recueil, str. I-1095, točka 15).

32 Po eni strani iz spisa izhaja, da tržna ponudba, imenovana „Contact Lenses by Post“ (v nadaljevanju: CLBP), vključuje poleg dobave kontaktnih leč in tekočin na dom strank iz otoka Jersey specificirane storitve, to so začetno svetovanje glede kontaktnih leč, storitve glede uporabe, vstavljanja in poklicne storitve pregleda na občasno željo strank. Vse te storitve opravi D & A ali njegove podružnice. Po drugi strani je treba povedati, da stranke mesečno opravijo plačilo po nalogu v dobro DALD, ki ne ločuje svetovanj in drugih storitev od blaga, da ni predvidenih drugačnih možnosti v pogodbi in da je po mnenju vlade Združenega kraljestva opravljanje zadevnih storitev iz spora o glavni stvari po nacionalnem pravu obveznost, ki je tako pogoj za prodajo.

33 Treba je povedati, da so po trditvah D & A, če stranka ne sprejme zgoraj opisane ponudbe CLBP, opravljene storitve zaračunane posebej.

34 Posledično je treba ugotoviti, da je ponudba celovita za enotno plačano ceno. Tako se morajo opravljene storitve šteti kot del „plačila, ki jih kot pogoj za prodajo uvoženega blaga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu [...] zaradi izpolnitve prodajalčeve obveznosti“ v smislu člena 29 Carinskega zakonika in tako kot sestavni del carinske vrednosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo z dne 19. oktobra 2000).

35 Tako je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da pomeni v okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, plačilo opravljenih specificiranih storitev, kot so pregled, svetovanje ali kontrola glede kontaktnih leč, in specificiranega blaga, ki zajema omenjene leče, žilne tekočine in posodice za leče, skupaj „transakcijsko vrednost“ v smislu člena 29 Carinskega zakonika in je tako obdavčljivo.

Drugo vprašanje

36 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1) Člen 29 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti je treba razlagati tako, da pomeni v okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, plačilo opravljenih specificiranih storitev, kot so pregled, svetovanje ali kontrola glede kontaktnih lež, in specificiranega blaga, ki zajema omenjene leže, živilne tekočine in posodice za leže, skupaj „transakcijsko vrednost“ v smislu omenjenega člena 29 in je tako obdavčljivo.

2) Načela, izražena v sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, ne morejo biti uporabljena kot taka za določitev postavk transakcije, ki jih je treba upoštevati za uporabo tega člena 29.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.