DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

23. februar 2006 *

I sag C-491/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 24. november 2004, indgået til Domstolen den 29. november 2004, i sagen:

Dollond & Aitchison Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne R. Schintgen, P. Kūris (refererende dommer), G. Arestis og J. Klučka,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. november 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Dollond & Aitchison Ltd ved K. Parker, QC, for KPMG, solicitors

— Det Forenede Kongeriges regering ved R. Caudwell, som befuldmægtiget, bistået af M. Hall, QC

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Schulze-Bahr, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 29 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Dollond & Aitchison Ltd (herefter »D&A«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) vedrørende toldværdien af kontaktlinser, som er leveret med post fra øen Jersey (Kanaløerne) til Det Forenede Kongerige, hvor leveringen af dem er blevet fulgt op af tjenesteydelser i form af undersøgelse, rådgivning og vedligeholdelse af kontaktlinser.

Retsforskrifter

3 Ifølge artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret

ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«), er direktivets anvendelsesområde defineret på følgende måde:

»Merværdi pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

4 Artikel 3 afgrænser direktivets territoriale anvendelsesområde. Ifølge stk. 2 forstås ved »indland« »anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227 [efter ændring nu artikel 299 EF]«.

5 Artikel 299, stk. 6, litra c), EF bestemmer: »Bestemmelserne i denne traktat finder kun anvendelse på Kanaløerne [...] i det omfang, det er nødvendigt for at sikre anvendelsen på disse øer af den ordning, der er fastsat i traktaten vedrørende de nye medlemsstaters tiltrædelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og af Det Europæiske Atomenergifællesskab, undertegnet den 22. januar 1972.«

6 Artikel 1, stk. 1, i protokol nr. 3 om Kanaløerne og øen Man (EFT Særudgave, 27.3.1972, s. 164), der er indeholdt som bilag til akten vedrørende vilkårene for

Kongeriget Danmarks, Irlands og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne bestemmer: »Fællesskabsreglerne vedrørende told og kvantitative restriktioner, navnlig tiltrædelsesaktens bestemmelse herom, anvendes på Kanaløerne [...] på samme vilkår, som gælder i Det Forenede Kongerige [...]«

7 Ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt B, er beskatningsgrundlaget »den værdi, der fastsættes som toldværdien i overensstemmelse med gældende fællesskabsbestemmelser«.

8 Toldværdien bestemmes på følgende måde ifølge toldkodeksens artikel 29:

»1. Toldværdien af indførte varer er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33 [...].

[...]

3. a) Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller yde til fordel for denne, for de indførte varer, og som omfatter alle de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de indførte varer af køberen til sælgeren eller af køberen til en tredjepart for at opfylde en af sælgerens forpligtelser. [...]«

9 Når toldværdien ikke kan fastsættes i henhold til toldkodeksens artikel 29, må man henholde sig til toldkodeksens artikel 30, stk. 2, hvori bestemmes:

»Ved anvendelse af denne artikel fastsættes toldværdien ved anvendelse af:

a) transaktionsværdien af tilsvarende varer, som sælges til udførsel til Fællesskabet og udføres på samme eller næsten samme tidspunkt som de varer, der skal værdiansættes

b) transaktionsværdien af lignende varer, som sælges til udførsel til Fællesskabet og udføres på samme eller næsten samme tidspunkt som de varer, der skal værdiansættes

c) en værdi baseret på enhedsprisen ved salg i Fællesskabet af den største samlede mængde af de indførte varer eller tilsvarende eller lignende indførte varer til personer, der ikke er afhængige af sælgerne

d) en beregnet værdi, der udgør summen af:

— prisen for eller værdien af materialer og fabrikation eller andre arbejdsprocesser ved fremstilling af de indførte varer

— et beløb for avancer og generalomkostninger svarende til, hvad der almindeligvis indgår i salg af varer af samme art eller beskaffenhed som de varer, der skal værdiansættes, og som fremstilles af producenter i udførselslandet til udførsel til Fællesskabet

— prisen for eller værdien af de i artikel 32, stk. 1, litra e), omhandlede elementer.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 D&A er et optikerfirma, som har filialer i hele Det Forenede Kongerige. Indtil 1998 anvendte D&A en ordning, hvor kunderne købte engangskontaktlinser hver tredje måned hos en lokal filial. De havde ret til visse faglige tjenesteydelser og skulle gennemgå en årlig øjenkontrol. Efter skattemyndighedernes opfattelse indeholdt denne ordning to selvstændige elementer, nemlig dels leveringen af varer, for hvilke der skulle betales den normale sats for merværdiafgiften (herefter »moms«), dels levering af en tjenesteydelse, som var momsfritaget.

11 I 1998 blev ordningen ændret, således at et selskab, som var uafhængig af sagsøgeren i hovedsagen, sendte kontaktlinserne, rensevæskerne og etuierne fra Skotland. D&A ændrede dog ikke sin metode for beregning af moms, selv om skattemyndighederne på grund af en ændring af retspraksis i sagen Leightons Ltd mod CEC var af den opfattelse, at leveringen af kontaktlinser var en kombineret levering af goder og tjenesteydelser, hvori tjenesteydelserne omfatter alle typer af faglige tjenesteydelser, herunder måltagning og tilpasning af linserne.

12 Fra juli 1999 flyttede selskabet sin oplagringsvirksomhed til Jersey for at drage fordel af den billigere posttjeneste.

13 Mellem den 1. juli 1999 og den 30. juni 2001 sendte Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (herefter »DALD«), som er et selskab i samme koncern stiftet efter Jerseys lovgivning, engangskontaktlinser med posten fra Jersey til Det Forenede Kongerige, som var bestilt i form af abonnement. Abonnenterne betalte et fast månedligt beløb, for hvilket de periodisk modtog engangslinser samt de rensevæsker og etuier, som var nødvendige til vedligeholdelsen. Prisen omfattede endvidere en første kontaktlinsekonsultation eller kontaktlinseundersøgelse, en kontrol heraf mindst en gang om året og enhver efterfølgende service med hensyn til deres anvendelse.

14 Commissioners fastslog i en afgørelse af 18. oktober 1999, at DALD's forsendelse af kontaktlinser fra Jersey til kunder i Det Forenede Kongerige udgjorde leveringer af goder og ikke en kombineret levering af goder og tjenesteydelser. Ved en efterfølgende afgørelse af 6. september 2001 fastslog Commissioners, at den reelle værdi af en forsendelse omfattede alle de beløb, der skulle betales ifølge salgsbetingelserne, dvs. den fulde pris.

15 D&A anlagde sag til prøvelse af disse to afgørelser.

16 VAT and Duties Tribunal, Manchester, besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal den del af betalingen, som en kunde yder [DALD] for leveringen af specificerede tjenesteydelser fra [D&A] eller fra dette selskabs licenshavere,

medregnes i den samlede betaling for de specificerede varer, således at forstå, at den udgør en del af den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for de specificerede varer [i henhold til toldkodeksens artikel 29], når kunden er en privat forbruger og importør, på hvis vegne [DALD] betaler importmoms?

De i sagen specificerede varer er:

i) kontaktlinser

ii) rensevæsker

iii) etuier til opbevaring af kontaktlinser i væske.

De i sagen specificerede tjenesteydelser er:

iv) en kontaktlinseundersøgelse

v) en kontaktlinsekonsultation

vi) enhver efterfølgende service på kundens anmodning.

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, kan den del af betalingen, der vedrører de specificerede varer, ikke desto mindre beregnes i henhold til artikel 29, eller skal værdiansættelsen foretages i henhold til [toldkodeksens] artikel 30?

3) Når henses til, at Kanaløerne udgør en del af Fællesskabets toldområde, men ikke af det momsområde, der omfattes af sjette direktiv [...], skal nogen af de angivelser, som fremgår af Domstolens dom af 25. februar 1999 i CPP-sagen (sag C-349/96, Sml. I, s. 973), da lægges til grund ved afgørelsen af, hvilken del eller hvilke dele af den transaktion som omfatter leveringen af de specificerede tjenesteydelser og specificerede varer, der skal værdiansættes ved anvendelsen af De Europæiske Fællesskabers fælles toldtarif?«

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Indledningsvis bemærkes, at øen Jersey udgør en del af Fællesskabets toldområde, men at den ifølge sjette direktiv er et tredjelandsområde. Der foreligger derfor en indførsel i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 2, når et selskab etableret på Jersey leverer et gode til en kunde bosat i Det Forenede Kongerige. Ifølge direktivets artikel 11, punkt B, stk. 1, udgør beskatningsgrundlaget i dette tilfælde »den værdi, der fastsættes som toldværdien« i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 29.

18 De spørgsmål, som er forelagt af den nationale ret, skal derfor besvares udelukkende på grundlag af den sidstnævnte bestemmelse.

19 Ved besvarelsen af spørgsmålene skal det tredje spørgsmål undersøges først, da det er en forudsætning for besvarelsen af det første spørgsmål.

Tredje spørgsmål

20 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om de principper, der er fastsat i CPP-dommen, er relevante for bestemmelsen af de elementer i transaktionen, som der skal tages hensyn til ved anvendelsen af toldkodeksens artikel 29.

21 Af de grunde, som er nævnt i denne doms præmis 17 — og som det er gjort gældende såvel af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber som Det Forenede Kongeriges regering — kan CPP-dommen, og navnlig dens præmis 27, som vedrører omfanget af en transaktion, der er momspligtig i en medlemsstat, ikke fortolkes således, at den indeholder angivelser, der kan benyttes direkte ved anvendelsen af toldkodeksens artikel 29.

22 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at de principper, som er fastsat i CPP-dommen, ikke kan anvendes direkte med henblik på fastlæggelsen af de elementer i transaktionen, som der skal tages hensyn til ved anvendelsen af toldkodeksens artikel 29.

Første spørgsmål

23 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en kundes betaling for levering af specificerede tjenesteydelser såsom en undersøgelse, en konsultation eller anmodning om service med hensyn til kontaktlinser, skal lægges sammen med den samlede betaling for de specificerede varer, som omfatter kontaktlinser, rensevæsker og etuier, således at de tilsammen udgør transaktionsværdien i toldkodeksens artikel 29's forstand.

24 D&A har gjort gældende, at den del af betalingen, som en kunde yder for levering af specificerede tjenesteydelser, ikke skal medregnes i den samlede betaling for de specificerede varer på en sådan måde, at den er en del af transaktionsværdien i toldkodeksens artikel 29's forstand. Heraf konkluderer D&A dog, at det beløb, der er betalt for de specificerede varer, kan beregnes i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 29, uden at det er nødvendigt at anvende kodeksens artikel 30.

25 Den tyske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har gjort gældende, at de specificerede varers toldværdi skal beregnes på en sådan måde, at den inkluderer værdien af de specificerede tjenesteydelser.

26 Med henblik på besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, som dette er formuleret ovenfor, bemærkes, at Domstolen allerede tidligere har fastslået, at ved fastlæggelsen af »transaktionsværdien« skal beregningen foretages på grundlag af de konkrete salgsbetingelser (jf. dom af 4.2.1986, sag 65/85, Van Houten, Sml. s. 447, præmis 13).

27 Domstolen har endvidere lagt til grund, at selv om software ikke i sig selv er en vare, men et immaterielt økonomisk gode, som ikke er omfattet af den fælles toldtarif, skal omkostningerne ved erhvervelse heraf betragtes som en integrerende del af den pris, der er betalt eller skal betales for varerne, når det er indeholdt i dem (jf. dom af 18.4.1991, sag C-79/89, Brown Boveri, Sml. I, s. 1853, præmis 21).

28 Domstolen har tillige fastslået, at analyser, der blev foretaget efter en import, var nødvendige for, at leveringen af varen kunne finde sted i overensstemmelse med kontraktens bestemmelser, og at omkostninger i forbindelse med disse analyser, som importøren fakturerer køberen ud over varernes pris, skal anses for at udgøre en integrerende del af varernes »transaktionsværdi« (jf. dom af 19.10.2000, sag C-15/99, Sommer, Sml. I, s. 8989, præmis 24 og 27).

29 Endelig har Domstolen fastslået i dom af 5. december 2002, Overland Footwear (sag C-379/00, Sml. I, s. 11133, præmis 17), at toldkodeksens artikel 29, 32 og 33 ikke kan fortolkes på anden måde end at indkøbsprovision, som indgår i den angivne toldværdi, og som ikke er angivet særskilt i forhold til varernes salgspris i indførselsanmeldelsen, skal anses for at udgøre en del af transaktionsværdien i toldkodeksens artikel 29's forstand og således er toldpligtig.

30 I den foreliggende sag skal det undersøges, om de tjenesteydelser, som er leveret i Det Forenede Kongerige, udgør en integrerende del af prisen på de varer, som er leveret fra øen Jersey, således at det kan antages, at de to elementer tilsammen udgør transaktionsværdien i toldkodeksens artikel 29's forstand.

31 Herom bemærkes, at den omstændighed, at det ene af de to elementer er realiseret på Fællesskabets toldområde, og det andet uden for toldområdet, i denne forbindelse er uden betydning for fastlæggelsen af transaktionsværdien (jf. i denne retning dom af 7.3.1991, sag C-116/89, BayWa, Sml. I, s. 1095, præmis 15).

32 For det første fremgår det nemlig af sagen, at det særlige tilbud, som er benævnt »Contact Lenses by Post« (herefter »tilbuddet om kontaktlinser«), ikke blot omfatter levering af engangslinser og rensevæsker fra øen Jersey direkte til kundernes bopæl, men også en række specificerede tjenesteydelser, herunder en første konsultation vedrørende kontaktlinserne, efterfulgt af tjenesteydelser i form af tilrådighedsstillelse, tilpasning og en faglig eftersalgsservice efter kundens anmodning. Samtlige tjenesteydelser præsteres af D&A eller dennes licenstagere. For det andet må det fremhæves, at kunderne betaler DALD et månedligt forskudsbeløb ved en automatisk bankoverførsel, som ikke sondrer mellem konsultationerne og de øvrige tjenesteydelser med hensyn til varerne, at der ikke er fastsat yderligere valgmuligheder i kontrakten, og at der ifølge Det Forenede Kongeriges regering består en pligt efter national lovgivning til at levere de i hovedsagen omfattede tjenesteydelser, som dermed udgør en salgsbetingelse.

33 Det bemærkes, at ifølge D&A faktureres tjenesteydelserne særskilt, hvis kunden ikke accepterer det førnævnte tilbud om kontaktlinser.

34 Det må derfor konstateres, at der er tale om et globalt tilbud til en fast pris. Følgelig må tjenesteydelserne anses for at udgøre en del af »de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de indførte varer af køberen til sælgeren

[...] for at opfylde en af sælgerens forpligtelser« i toldkodeksens artikel 29's forstand og dermed for at udgøre en integrerende del af toldværdien.

35 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder udgør betalingen for specificerede tjenesteydelser såsom undersøgelse, konsultation eller anmodning om service med hensyn til kontaktlinser, og for specificerede varer, bestående af de nævnte kontaktlinser, rensevæsker og etuier, tilsammen »transaktionsværdien« i toldkodeksens artikel 29's forstand og er derfor toldpligtige.

Andet spørgsmål

36 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål, som er forelagt.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 29 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks skal fortolkes således, at under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder udgør betalingen for specificerede tjenesteydelser såsom undersøgelse, konsultation eller anmodning om service med hensyn til kontaktlinser, og for specificerede varer, bestående af de nævnte kontaktlinser, rensevæsker og etuier, tilsammen »transaktionsværdien« i toldkodeksens artikel 29's forstand og er derfor toldpligtige.**

2) **De principper, der er fastsat i dommen af 25. februar 1999, CPP (sag C-349/96), kan ikke anvendes direkte med henblik på fastlæggelsen af de elementer i transaktionen, som der skal tages hensyn til ved anvendelsen af toldkodeksens artikel 29.**

Underskrifter