YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

23 päivänä helmikuuta 2006 *

Asiassa C-491/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 24.11.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.11.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dollond & Aitchison Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit R. Schintgen, P. Kūris (esittelevä tuomari), G. Arestis ja J. Klučka,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.11.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Dollond & Aitchison Ltd, edustajanaan K. Parker, QC, KPMG-solicitorsin valtuuttamana,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään R. Caudwell, avustajanaan M. Hall, QC,

— Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Schulze-Bahr,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 29 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastapuolina ovat Dollond & Aitchison Ltd (jäljempänä D & A) ja Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä CCE) ja jossa on kyse postitse Jerseyn saarelta (Kanaalisaaret) Yhdistyneeseen kuningaskuntaan toimitettujen piilolinssien tullausarvosta silloin, kun niihin liittyy tarkastus-, neuvonta- ja huoltopalvelu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 14.12.1992 annetulla

neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklassa kyseisen direktiivin soveltamisala on määritelty seuraavasti:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

4 Mainitun direktiivin 3 artiklassa määritellään direktiivin alueellinen soveltamisala siten, että sen 2 kohdassa säädetään, että "— — 'maan alueella' tarkoitetaan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen alueellista soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta 227 artiklassa" (josta on muutettuna tullut EY 299 artikla).

5 EY 299 artiklan 6 kohdan c alakohdassa määrätään, että "— — tämän sopimuksen määräyksiä sovelletaan Kanaalisaariin — — vain siltä osin kuin uusien jäsenvaltioiden liittymisestä Euroopan talousyhteisöön ja Euroopan atomienergiayhteisöön 22 päivänä tammikuuta 1972 allekirjoitetussa sopimuksessa tarkoitetun mainittuja saaria koskevan sääntelyn toteuttamisen turvaamiseksi on tarpeen".

6 Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisehdoista ja sopimusten mukautuksista tehdyn

asiakirjan (EYVL 1972, L 73, s. 14) liitteenä olevan pöytäkirjan N:o 3 1 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa: "Tulleja ja määrällisiä rajoituksia koskevia yhteisön ja etenkin liittymisasiakirjan säännöksiä sovelletaan Kanaalisaarilla — — samoin edellytyksin kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa — —."

7 Kuudennen direktiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan mukaan veron peruste muodostuu "voimassa olevissa yhteisön säännöksissä tullausarvoksi määritellystä arvosta".

8 Mainittu tullausarvo määritetään tullikoodeksin 29 artiklan säännösten mukaan seuraavasti:

"1. Maahan tuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen, — —.

— —

3. a) Tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ostajan maahan tuoduista tavaroista myyjälle tai tämän hyväksi suorittama taikka suoritettava kokonaismaksu, ja siihen sisältyvät kaikki maahan tuotuja tavaroita koskevat maksut, jotka ostaja on suorittanut tai tämän on suoritettava myyjälle maahan tuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä tai kolmannelle myyjän velvollisuuden täyttämiseksi. — —"

9 Jos tullausarvoa ei voida määrittää tullikoodeksin 29 artiklan mukaisesti, sovelletaan tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan säännöksiä, joissa säädetään seuraavaa:

"Tämän artiklan mukaisesti määritettävät tullausarvot ovat:

a) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samanlaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvo;

b) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samankaltaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvo;

c) arvo, joka perustuu siihen yksikköhintaan, jolla maahan tuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahan tuotuja tavaroita myydään yhteisössä suurin kokonaismäärä henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjään;

d) laskennallinen arvo, joka on seuraavien erien summa:

— maahan tuotuja tavaroita tuotettaessa käytettävien materiaalien sekä valmistuksen tai muun käsittelyn kustannukset tai arvo,

— se voittojen ja yleiskulujen määrä, joka tavallisesti kertyy myytäessä tavaroita, jotka kuuluvat samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuin arvonmäärityksen kohteena olevat tavarat ja jotka viejämaassa toimivat tuottajat ovat tuottaneet yhteisöön tapahtuvaa vientiä varten,

— 32 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen erien kokonaiskustannukset tai -arvo — —."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 D & A on optikoiden yhtiö, jolla on sivuliikkeitä koko Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vuoteen 1998 asti D & A käytti liiketoiminnassaan järjestelmää, jossa asiakkaat hankkivat kertakäyttöpiilolinssinsä paikallisesta sivuliikkeestä kolmen kuukauden välein. Heillä oli oikeus tiettyihin asiantuntijapalveluihin, ja heidän oli käytävä vuosittain silmätarkastuksessa. Veroviranomaiset katsoivat, että tämä järjestelmä muodostui kahdesta erillisestä osasta eli normaalin arvonlisäverokannan mukaan verotettavasta tavaroiden toimituksesta ja palvelujen suorituksesta, joka oli vapautettu arvonlisäverosta.

11 Vuoden 1998 aikana järjestelmää muutettiin siten, että D & A:sta riippumaton yhtiö toimitti piilolinssit, piilolinssinesteet ja piilolinssikotelot Skotlannista käsin. D & A ei muuttanut arvonlisäveron laskentatapaansa, vaikka veroviranomaiset katsoivat, että asiassa Leightons Ltd vastaan CEC tapahtuneen oikeuskäytännön muutoksen johdosta piilolinssien toimitus on yhdistetty tavaroiden ja palvelujen toimitus, johon sisältyvät kaikenlaiset asiantuntijapalvelut, muiden muassa mittaus ja piilolinssien sovitus.

12 Heinäkuusta 1999 lukien D & A siirsi varastotoimintansa Jerseyyn hyötyäkseen halvemmista postipalveluista.

13 Samaan konserniin kuuluva Jerseyn saaren oikeuden mukaan perustettu yhtiö Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (jäljempänä DALD) jakeli 1.7.1999–30.6.2001 kertakäyttöpiilolinssejä Jerseystä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan postitse kestotilausten perusteella. Tilaajat maksoivat kiinteän kuukausimaksun, jota vastaan he saivat säännöllisin väliajoin kertakäyttöpiilolinssejä sekä niiden huollossa tarvittavia piilolinssinesteitä ja piilolinssikoteloita. Hintaan sisältyi lisäksi yksi piilolinssineuvonta tai alkutarkastus, piilolinssitarkastus vähintään kerran vuodessa sekä kaikki piilolinssien käyttöön liittyvä jälkihoito.

14 CCE katsoi 18.10.1999 päivätyssä päätöksessään, että koska DALD jakeli piilolinssejä Jerseystä Yhdistyneessä kuningaskunnassa oleville asiakkaille, se toimitti pelkästään tavaroita sen sijaan, että se olisi toimittanut tavaroita ja suorittanut palveluita. Toisessa päätöksessä, joka on päivätty 6.9.2001, CCE katsoi, että lähetyksen todelliseen arvoon kuuluivat kaikki myynnin edellytyksenä maksettavat määrät eli koko hinta.

15 D & A valitti näistä kahdesta päätöksestä.

16 Tässä tilanteessa VAT and Duties Tribunal, Manchester päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko se osa maksusta, jonka asiakas suorittaa — — [DALD]:lle — — [D & A]:n tai sen franchising-yritysten määrätyistä palveluista, sisällytettävä määrättyjen

tavaroiden kokonaismaksuun siten, että se on — — [tullikoodeksin] 29 artiklassa tarkoitetulla tavalla osa näistä määrätyistä tavaroista maksettua tai maksettavaa hintaa, jos asiakas on yksityinen kuluttaja ja maahantuoja, jonka puolesta — — [DALD] vastaa maahantuonnin arvonlisäverosta?

Määrätyt tavarat ovat:

i) piilolinssit;

ii) puhdistusnesteet;

iii) piilolinssikotelot.

Määrätyt palvelut ovat:

iv) piilolinssitarkastus;

v) piilolinssineuvonta;

vi) mikä tahansa jatkuva jälkihoito, jota asiakas pyytää.

2) Jos edellä olevaan ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, voidaanko määrätyistä tavaroista maksettava määrä kuitenkin laskea — — [tullikoodeksin] 29 artiklan mukaan vai onko tämä laskelma tehtävä 30 artiklan mukaan?

3) Kun otetaan huomioon se, että Kanaalisaaret kuuluvat yhteisön tullialueeseen mutta eivät kuulu kuudennen direktiivin — — mukaiseen arvonlisäveroalueeseen, sovelletaanko mitään asiassa C-349/96, CPP, 25.2.1999 annetussa tuomiossa (Kok. 1999, s. I-973) esitetyistä periaatteista sen ratkaisemiseen, mikä osa tai mitkä osat kaupasta, johon kuuluu määrättyjen palvelujen suorittaminen ja määrättyjen tavaroiden toimittaminen, on otettava huomioon Euroopan yhteisöjen tullitariffia sovellettaessa?"

Ennakkoratkaisukysymykset

17 Aluksi on todettava, että Jerseyn saari kuuluu yhteisön tullialueeseen, mutta se on kolmas alue kuudennessa direktiivissä määriteltyihin sääntöihin nähden. Näin ollen Jerseyyn sijoittautuneen yhtiön tavarantoimitus Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle asiakkaalle on kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu maahantuonti. Veron peruste on siten määritelty mainitun direktiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdassa tullikoodeksin 29 artiklan mukaisesti "tullausarvoksi määritellyksi arvoksi".

18 Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on vastattava siten, että niitä tarkastellaan ainoastaan tämän viimeksi mainitun säännöksen kannalta.

19 Kysymyksiä on tarkasteltava aloittaen kolmannesta kysymyksestä, joka on esikysymys ensimmäisen kysymyksen tarkastelun kannalta.

Kolmas kysymys

20 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, voidaanko edellä mainitussa asiassa CPP annetussa tuomiossa esitettyjä periaatteita käyttää niiden kaupan osatekijöiden määrittämiseen, jotka on otettava huomioon tullikoodeksin 29 artiklaa sovellettaessa.

21 On täsmennettävä, että tämän tuomion 17 kohdassa esitetyistä syistä, ja kuten sekä Euroopan yhteisöjen komissio että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittävät, edellä mainittua tuomiota ja erityisesti sen 27 kohtaa, joka koskee jäsenvaltiossa arvonlisäveron alaisen liiketoimen laajuutta, ei voida tulkita niin, että siinä annettaisiin tietoja, joita sellaisenaan voidaan käyttää tullikoodeksin 29 artiklan säännösten soveltamiseen.

22 Kolmanteen kysymykseen on siten vastattava, että edellä mainitussa asiassa CPP annetussa tuomiossa esitettyjä periaatteita ei sellaisenaan voida käyttää niiden kaupan osatekijöiden määrittämiseen, jotka on otettava huomioon tullikoodeksin 29 artiklaa sovellettaessa.

Ensimmäinen kysymys

23 Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko asiakkaan suorittama maksu, joka liittyy määrättyihin palveluihin, kuten piilolinssitarkastus, piilolinssineuvonta tai pyydetty jälkihoito, lisättävä kokonaismaksuun määrätyistä tavaroista, joihin kuuluvat piilolinssit, puhdistusnesteet ja piilolinssikotelot, jotta niistä yhdessä muodostuu tullikoodeksin 29 artiklassa tarkoitettu kauppa-arvo.

24 D & A väittää, että sitä osaa asiakkaan maksamasta määrästä, joka liittyy määrättyihin palveluihin, ei tule sisällyttää kokonaismaksuun määrätyistä tavaroista siten, että se kuuluisi tullikoodeksin 29 artiklassa tarkoitettuun kauppa-arvoon. Se päättelee tästä kuitenkin, että määrättyihin tavaroihin liittyvän maksun määrä voidaan laskea mainitun 29 artiklan mukaan ilman, että on tarpeen soveltaa tullikoodeksin 30 artiklaa.

25 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio puolestaan katsovat, että määrättyjen tavaroiden tullausarvo on laskettava siten, että siihen sisällytetään määrättyjen palveluiden arvo.

26 Jotta näin muotoiltuun ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata, on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että kauppa-arvon käsitteen määrittämiseksi laskelmassa on otettava lähtökohdaksi ne olosuhteet, joissa yksittäinen kauppa on suoritettu (ks. asia 65/85, Van Houten, tuomio 4.2.1986, Kok. 1986, s. 447, 13 kohta).

27 Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, että vaikka ohjelmisto ei ole tavara vaan aineeton taloudellinen hyödyke, johon ei sovelleta yhteisön tullitariffia, sen hankintaan liittyvien menojen on katsottava olevan erottamaton osa tavaroista maksettua tai maksettavaa hintaa, jos ohjelmisto sisältyy tavaroihin (ks. asia C-79/89, Brown Boveri, tuomio 18.4.1991, Kok. 1991, s. I-1853, 21 kohta).

28 Lisäksi todettuaan, että maahantuonnin jälkeen tehdyt analyysit olivat välttämätön toimenpide, jotta tavaran toimitus tapahtui sopimusehtojen mukaisesti, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että mainittujen analyysien kulujen, jotka tuojayritys laskuttaa ostajalta tavaroiden hinnan lisäksi, on katsottava kuuluvan erottamattomana osana tavaroiden kauppa-arvoon (ks. asia C-15/99, Sommer, tuomio 19.10.2000, Kok. 2000, s. I-8989, 24 ja 27 kohta).

29 Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-379/00, Overland Footwear, 5.12.2002 antamassaan tuomiossa (Kok. 2002, s. I-11133, 17 kohta) katsonut, että tullikoodeksin 29, 32 ja 33 artiklaa on tulkittava siten, että ostoprovisiota, joka sisältyy ilmoitettuun tullausarvoon ja jota ei tuonti-ilmoituksessa ole erotettu tavaroiden myyntihinnasta, on pidettävä saman koodeksin 29 artiklassa tarkoitetun kauppa-arvon osana ja näin ollen tullinalaisena.

30 Käsiteltävänä olevassa asiassa on arvioitava sitä, ovatko Yhdistyneessä kuningaskunnassa suoritetut palvelut Jerseyn saarelta toimitettujen tavaroiden hinnan erottamaton osa, minkä vuoksi voidaan katsoa, että nämä kaksi osaa muodostavat yhdessä tullikoodeksin 29 artiklassa tarkoitetun kauppa-arvon.

31 Tältä osin se, että toinen näistä osista suoritetaan yhteisön tullialueella ja toinen tämän alueen ulkopuolella, ei vaikuta kauppa-arvon määrittämiseen (ks. vastaavasti asia C-116/89, BayWa, tuomio 7.3.1991, Kok. 1991, s. I-1095, 15 kohta).

32 Yhtäältä asiakirja-aineistosta ilmenee, että Contact Lenses by Post -niminen (jäljempänä CLBP) tarjous käsittää kertakäyttöpiilolinssien ja piilolinssinesteiden toimituksen Jerseyn saarelta suoraan asiakkaiden koteihin ja sen lisäksi määrättyjä palveluita, joihin kuuluvat piilolinssineuvonta alussa, jakelu- ja sovituspalvelu sekä asiantuntijan jälkihoitopalvelut asiakkaiden niitä satunnaisesti pyytäessä. D & A tai sen franchising-yritykset tarjoavat kaikki palvelut. Toisaalta on täsmennettävä, että asiakkaat maksavat DALD:lle kuukausittain etukäteen suoraveloituksella maksun, jossa ei erotella neuvontaa ja muita palveluita tavaroista, että sopimuksessa ei ole muita vaihtoehtoja ja että Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä olevien palveluiden tarjoaminen on kansallisen lainsäädännön mukaan velvollisuus eli näin ollen myynnin edellytys.

33 On todettava, että D & A:n mukaan palvelujen suorituksista laskutetaan erikseen, jos asiakas ei halua hyväksyä edellä kuvattua CLBP-tarjousta.

34 Näin ollen on todettava, että tarjous on kokonaisvaltainen ja toteutetaan yhtä ainoaa maksettua hintaa vastaan. Näin ollen palvelujen suoritusten on katsottava kuuluvan tullikoodeksin 29 artiklassa tarkoitetulla tavalla ”ostajan maahan tuoduista tavaroista

myyjälle — — suorittamaan taikka suoritettavaan kokonaismaksuun — — myyjän velvollisuuden täyttämiseksi" ja olevan näin ollen erottamaton osa tullausarvoa.

35 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa maksu määrätyistä palveluista, kuten piilolinssitarkastuksesta, piilolinssineuvonnasta tai pyydetystä jälkihoidosta, ja maksu määrätyistä tavaroista, joita ovat mainitut piilolinssit, puhdistusnesteet ja piilolinssikotelot, muodostavat yhdessä tullikoodeksin 29 artiklassa tarkoitetun kauppa-arvon ja ovat näin ollen veronalaisia.

Toinen kysymys

36 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen esitetyistä kysymyksistä ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 29 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa maksu määrätyistä palveluista, kuten piilolinssitarkastuksesta, piilolinssineuvonnasta tai pyydetystä jälkihoidosta, ja maksu määrätyistä tavaroista, joita ovat mainitut piilolinssit, puhdistusnesteet ja piilolinssikotelot, muodostavat yhdessä mainitussa 29 artiklassa tarkoitetun kauppa-arvon ja ovat näin ollen veronalaisia.**

2) **Asiassa C-349/96, CPP, 25.2.1999 annetussa tuomiossa esitettyjä periaatteita ei sellaisenaan voida käyttää niiden kaupan osatekijöiden määrittämiseen, jotka on otettava huomioon mainittua 29 artiklaa sovellettaessa.**

Allekirjoitukset