DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 23 februari 2006 *

I mål C-491/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), genom beslut av den 24 november 2004 som inkom till domstolen den 29 november 2004, i målet

Dollond & Aitchison Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna R. Schintgen, P. Kūris (referent), G. Arestis och J. Klučka,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: byrådirektören B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 november 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Dollond & Aitchison Ltd, genom K. Parker, QC, befullmäktigad av KPMG, solicitors,

— Förenade kungarikets regering, genom R. Caudwell, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hall, QC,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Schulze-Bahr, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 29 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dollond & Aitchison Ltd (nedan kallat D & A) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallat Commissioners) avseende tullvärdet för kontaktlinser som levereras med post från Jersey (Kanalöarna) till Förenade kungariket, där efterföljande tjänster avseende undersökningar, rådgivningar och underhåll av de nämnda linserna tillhandahålls.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 2 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14

december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet) fastställs direktivets tillämpningsområde såsom följer nedan:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

4 I artikel 3 i detta direktiv fastställs direktivets geografiska tillämpningsområde. I punkt 2 föreskrivs att med "... 'landets territorium' avses det område där Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen tillämpas såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 227 [nu artikel 299 EG i ändrad lydelse]".

5 I artikel 299.6 c EG föreskrivs att "... detta fördrag skall tillämpas beträffande Kanalöarna ... endast i den utsträckning det är nödvändigt för att säkerställa genomförandet av den ordning för dessa öar som anges i det fördrag om anslutning av nya medlemsstater till Europeiska ekonomiska gemenskapen och till Europeiska atomenergigemenskapen som undertecknats den 22 januari 1972."

6 I artikel 1.1 i protokoll 3, vilket bilagts akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Danmark, Irland och Förenade konungariket Storbritannien och

Nordirland och om anpassningarna av fördragen (EGT L 73, 1972, s. 14), föreskrivs att "[g]emenskapens regler om tullar och kvantitativa restriktioner, särskilt de i anslutningsakten, skall tillämpas på Kanalöarna ... på samma villkor som de tillämpas på Förenade kungariket ...".

7 Enligt artikel 11 B.1 i sjätte direktivet utgörs beskattningsunderlaget "av tullvärdet, bestämt i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser".

8 Det nämnda tullvärdet fastställs i enlighet med bestämmelserna i artikel 29 i tullkodexen i vilken föreskrivs:

"1. [T]ullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 ...

...

3. a) Det pris som faktiskt betalats eller skall betalas utgörs av hela den betalning som erlagts eller skall erläggas av köparen till säljaren eller till säljarens fördel för de importerade varorna, och priset inbegriper alla betalningar som köparen erlagt eller skall erlägga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredje man för att fullgöra en förpliktelse för säljaren ..."

9 När tullvärdet inte kan bestämmas i enlighet med artikel 29 i tullkodexen skall bestämmelserna i artikel 30.2 i tullkodexen, som har följande ordalydelse, tillämpas:

"Det tullvärde som fastställs enligt denna artikel skall vara

a) transaktionsvärdet på identiska varor som sålts för export till gemenskapen och exporterats vid samma eller nästan samma tidpunkt som de varor som skall värderas,

b) transaktionsvärdet på liknande varor som sålts för export till gemenskapen och exporterats vid samma eller nästan samma tidpunkt som de varor som skall värderas,

c) det värde som grundas på det styckepris för vilket de importerade varorna eller identiska eller liknande importerade varor säljs inom gemenskapen i den största sammanlagda kvantiteten till personer som inte är närstående säljarna,

d) det beräknade värde som består av summan av

— kostnaden för eller värdet av material och tillverkning eller annan bearbetning som använts vid framställningen av de importerade varorna,

— ett belopp för vinst och allmänna omkostnader som är lika med det som vanligen återfinns vid försäljning av varor av samma klass eller slag som de varor som är under värdering och som tillverkats i exportlandet för export till gemenskapen,

— kostnaden för eller värdet på de poster som avses i artikel 32.1 e."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 D & A är ett optikerföretag med filialer över hela Förenade kungariket. Fram till år 1998 tillämpade D & A ett system enligt vilket kunderna erhöll utbytbara kontaktlinser från en lokal filial var tredje månad. De hade rätt till vissa professionella tjänster och skulle genomgå en årlig ögonundersökning. Skattemyndigheterna ansåg att systemet innehöll två tydligt avgränsade delar, nämligen tillhandahållande av varor som beskattas enligt normal mervärdesskattesats och tillhandahållande av tjänster som är befriade från skatteplikt.

11 Under år 1998 utvecklades systemet på så sätt att ett bolag, fristående från klaganden vid den nationella domstolen, skickade linserna, linsvätskorna och linsetuierna från Skottland. D & A fortsatte att beräkna mervärdesskatt på samma sätt trots att skattemyndigheterna, till följd av en ändring av rättspraxis i målet Leightons Ltd mot CEC, hade fastslagit att tillhandahållande av kontaktlinser utgör en blandad leverans av varor och tjänster där tjänstedelen omfattar alla typer av professionella tjänster, inklusive mätning och tillpassning.

12 I juli 1999 flyttade bolaget sin lagerverksamhet till Jersey för att dra fördel av billigare posttjänster.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (nedan kallat DALD), ett bolag i samma koncern som är etablerat på Jersey, levererade utbytbara kontaktlinser med post till kunder som deltog i ett program för utbyte av kontaktlinser, mellan den 1juli 1999 och den 30 juni 2001 från Jersey till Förenade kungariket. Deltagarna erlade en månatlig summa i utbyte mot att de med jämna mellanrum fick utbytbara kontaktlinser liksom de linsvätskor och de linsetuier som behövdes för underhållet av kontaktlinserna. Priset inkluderade dessutom en kontaktlinsundersökning eller en inledande kontaktlinsrådgivning, en kontroll av kontaktlinserna minst en gång om året samt all annan efterbehandling som behövdes för att de skulle kunna användas.

14 Commissioners fastslog i ett beslut av den 18 oktober 1999 att DALD:s levereranser av kontaktlinser från Jersey till kunder i Förenade kungariket endast skulle anses som varuleveranser och inte som både varuleveranser och tillhandahållande av tjänster. I ett andra beslut av den 6 september 2001 fastslog Commissioners att en leverans verkliga värde innefattade alla betalningar som köparen erlagt i egenskap av villkor för försäljningen, det vill säga det totala priset.

15 D & A överklagade dessa två beslut.

16 Under dessa omständigheter har VAT and Duties Tribunal, Manchester, beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall det belopp som en kund betalar till [DALD] för angivna tjänster som [D & A] eller dess franchisetagare tillhandahåller anses som en del av det totala

belopp som betalas för vissa angivna varor, det vill säga en del av det pris som faktiskt erlagts eller skall erläggas för varorna i den mening som avses i artikel 29 i [tullkodexen], när kunden är en privatperson, konsument och importör för vars räkning [DALD] redovisar mervärdesskatt på import?

De aktuella varorna är:

i) kontaktlinser,

ii) linsvätskor, och

iii) linsetuier.

De aktuella tjänsterna utgörs av:

iv) en kontaktlinsundersökning,

v) en kontaktlinsrådgivning, och

vi) den kontinuerliga efterbehandling som kunden behöver.

2) Kan, vid ett nekande svar på den första frågan, den del av betalningen som har erlagts för de aktuella varorna ändå fastställas med stöd av artikel 29, eller skall den fastställas med stöd av artikel 30 i [tullkodexen]?

3) Kan, mot bakgrund av att Kanalöarna ingår i gemenskapens tullområde men inte i dess mervärdesskatteområde i den mening som avses i sjätte direktivet ..., någon av de riktlinjer som har fastställts i dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CCP (REG 1999, s. I-973), tillämpas för att avgöra vilken del eller vilka delar av en transaktion som omfattar tillhandahållande av vissa tjänster och leverans av vissa varor, som skall beaktas vid tillämpningen av gemenskapernas tulltaxa?"

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Inledningsvis skall erinras om att Jersey ingår i gemenskapens tullområde men utgör tredje territorium i förhållande till bestämmelserna som fastställs i sjätte direktivet. En varuleverans från ett företag som är etablerat på Jersey till en kund i Förenade kungariket utgör därför införsel av varor i den mening som avses i artikel 2.2 i sjätte direktivet. Beskattningsunderlaget fastställs därför i artikel 11 B.1 i direktivet såsom "tullvärdet", bestämt i enlighet med artikel 29 i tullkodexen.

18 Den hänskjutande domstolens frågor skall följaktligen besvaras endast med utgångspunkt från denna sistnämnda bestämmelse.

19 Den tredje frågan skall utredas först eftersom svaret på den är en förutsättning för att den första frågan skall kunna besvaras.

Den tredje frågan

20 Den nationella domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida de principer som fastslås i domen i det ovannämnda målet CPP är relevanta för att fastställa vilka delar av en transaktion som skall beaktas vid tillämpningen av artikel 29 i tullkodexen.

21 Med beaktande av det som angetts i punkt 17 i förevarande dom och som såväl Europeiska gemenskapernas kommission som Förenade kungarikets regering har gjort gällande, skall det klargöras att domen i målet CPP, och i synnerhet punkt 27, som avser omfattningen av en transaktion som skall mervärdesbeskattas i en medlemsstat, inte kan tolkas så, att det i den förekommer riktlinjer som är direkt tillämpliga vid fastställandet av hur bestämmelserna i artikel 29 i tullkodexen skall tillämpas.

22 Den tredje frågan skall därför besvaras så, att de principer som har fastställts i domen i det ovannämnda målet CPP inte kan användas i förevarande fall för att fastställa vilka delar av en transaktion som skall beaktas vid tillämpningen av artikel 29 i tullkodexen.

Den första frågan

23 Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida det belopp som en kund betalar för angivna tjänster såsom kontaktlinsundersökningar, inledande kontaktlinsrådgivningar eller efterbehandling avseende kontaktlinser skall läggas till det totala belopp som skall betalas för vissa angivna varor som innefattar kontaktlinser, linsvätskor och linsetuier, för att tillsammans med det sistnämnda beloppet utgöra det transaktionsvärde som avses i artikel 29 i tullkodexen.

24 D & A har hävdat att det belopp som en kund betalar för angivna tjänster inte skall anses som en del av det totala belopp som skall betalas för de aktuella varorna, varför det inte utgör en del av det transaktionsvärde som avses i artikel 29 i tullkodexen. Företaget drar emellertid slutsatsen att det belopp som hänför sig till de aktuella varorna kan beräknas enligt nämnda artikel 29 utan att det är nödvändigt att tillämpa artikel 30 i tullkodexen.

25 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen anser för sin del att tullvärdet för de aktuella varorna skall beräknas på så sätt att de aktuella tjänsternas värde räknas in i det förstnämnda värdet.

26 Domstolen erinrar inledningsvis om att den redan har fastslagit att begreppet transaktionsvärde skall fastställas med utgångspunkt i de villkor enligt vilka den enskilda försäljningen har utförts (se dom av den 4 februari 1986 i mål 65/85, van Houten, REG 1986, s. 447, punkt 13).

27 Domstolen har också fastslagit att även om ett dataprogram inte är en vara utan en immateriell, ekonomisk tillgång på vilken gemenskapens tulltaxa inte skall tillämpas skall kostnaden för förvärvet av programmet anses som en del av det erlagda priset eller det pris som skall erläggas för varorna när dataprogrammet har installerats i dessa (se dom av den 18 april 1991 i mål C-79/89, Brown Boveri, REG 1991, s. I-1853, punkt 21).

28 Efter att ha fastslagit att analyser som genomfördes efter införseln var en nödvändig transaktion för att varuleveransen skulle ske i enlighet med avtalets bestämmelser, har domstolen vidare fastslagit att kostnaderna för dessa analyser som importören debiterar köparen utöver priset för varorna måste anses utgöra en del av varornas transaktionsvärde (se dom av den 19 oktober 2000 i mål C-15/99, Sommer, REG 2000, s. I-8989, punkterna 24 och 27).

29 Domstolen har slutligen fastslagit i dom av den 5 december 2002 i mål C-379/00, Overland Footwear (REG 2002, s. I-11133), punkt 17, att artiklarna 29, 32 och 33 i tullkodexen skall tolkas så, att en inköpsprovision som medräknas i det deklarerade tullvärdet, och som inte anges separat från varornas försäljningspris i importdeklarationen, skall anses utgöra en del av transaktionsvärdet i den mening som avses i artikel 29 i tullkodexen och är följaktligen tullpliktig.

30 I förevarande fall skall det undersökas om de tjänster som har tillhandahållits i Förenade kungariket ingår i priset på de varor som har skickats från Jersey på så sätt att de två transaktionerna tillsammans skall anses utgöra transaktionsvärdet i den mening som avses i artikel 29 i tullkodexen.

31 I detta avseende har omständigheten att en av två transaktioner ägde rum inom gemenskapens tullområde och den andra utom samma tullområde ingen betydelse för transaktionsvärdets fastställande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 1991 i mål C-116/89, BayWa, REG 1991, s. I-1095, punkt 15).

32 För det första framgår det av handlingarna i målet att det erbjudna programmet kallas Contact Lenses by Post (nedan kallat CLBP) och innefattar förutom leverans av utbytbara linser och linsvätskor från Jersey direkt till kundernas hemadresser, även vissa tjänster, däribland en inledande kontaktlinsrådgivning, efterföljande tjänster såsom tillhandahållande, tillpassning och professionell efterkontroll på kundens begäran. Alla tjänster tillhandahålls av D & A eller dess franchisetagare. För det andra skall det preciseras att kunden erlägger en månatlig förskottsbetalning till DALD genom autogirering, i vilken undersökningarna och andra tjänster inte skiljs från varorna. Det förekommer inte någon ytterligare valmöjlighet i avtalet och enligt Förenade kungarikets regering är säljaren enligt nationell lagstiftning skyldig att tillhandahålla de tjänster som är aktuella i tvisten vid den nationella domstolen, varför tillhandahållandet av dessa utgör ett försäljningsvillkor.

33 Enligt D & A faktureras tillhandahållandet av tjänsterna separat om kunden inte antar CLBP-anbudet som beskrivs ovan.

34 Det erbjudna programmet utgör följaktligen en helhet som betalas genom en engångsbetalning. Betalningen för tjänsterna skall därför anses utgöra en del av de ”betalningar som köparen erlagt eller skall erlägga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna ... för att fullgöra en förpliktelse för

säljaren" i den mening som avses i artikel 29 i tullkodexen och skall därigenom anses utgöra en del av tullvärdet.

35 Frågan skall således besvaras så, att under de omständigheter som är för handen i målet vid den nationella domstolen utgör det belopp som en kund betalar för angivna tjänster, såsom kontaktlinsundersökning, inledande kontaktlinsrådgivning eller efterbehandling avseende kontaktlinser, och det belopp som betalas för angivna varor, som utgörs av de nämnda kontaktlinserna, linsvätskor och linsetuier, tillsammans transaktionsvärdet i den mening som avses i artikel 29 i tullkodexen, varför båda beloppen är skattepliktiga.

Den andra frågan

36 Med hänsyn till svaret på den första frågan, saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

37 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 (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 29 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, skall tolkas så, att under de omständigheter som är för handen i målet vid den nationella domstolen utgör det belopp som en kund betalar för angivna tjänster, såsom kontaktlinsundersökning, inledande kontaktlinsrådgivning eller efterbehandling avseende kontaktlinser, och det belopp som betalas för angivna varor, som utgörs av de nämnda kontaktlinserna, linsvätskor och linsetuier, tillsammans transaktionsvärdet i den mening som avses i artikel 29 i tullkodexen, varför båda beloppen är skattepliktiga.**

2) **De principer som har fastställts i dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, är inte direkt tillämpliga vid fastställandet av vilka delar av en transaktion som skall beaktas vid tillämpningen av artikel 29 i tullkodexen.**

Underskrifter