EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

23. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-491/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunal'i (Manchester, Ühendkuningriik) 24. novembri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. novembril 2004, menetluses

Dollond & Aitchison Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud R. Schintgen, P. Kūris (ettekandja), G. Arestis ja J. Klučka,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. novembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades märkusi, mille esitasid:

— Dollond & Aitchison Ltd, esindaja: KPMG *solicitors*'i volituse alusel K. Parker, *QC*,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: R. Caudwell, keda abistas M. Hall, *QC*,

— Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Schulze-Bahr,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307-356; edaspidi „tolliseadustik") artikli 29 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Dollond & Aitchison Ltd (edaspidi „D & A") ja Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners") vahelises kohtuvaidluses, mille esemeks on kontaktläätsede, mis tarnitakse posti teel Jersey saarelt (Kanalisaared) Ühendkuningriiki, kus neile lisandub nägemiskontrolli, nõustamis- ja hooldusteenus, tollivääртus.

Õiguslik raamistik

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23—62), muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ

(EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224-234; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 2 kohaselt on selle direktiivi reguleerimisala määratletud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import."

4 Mainitud direktiivi artikkel 3 määratleb direktiivi territoriaalse kohaldatavuse, sätestades lõikes 2, et „[...] „riigi territoorium" [tähendab] Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi suhtes kindlaks määratud artiklis 227 (muudetuna EÜ artikkel 299)".

5 EÜ artikli 299 lõike 6 punkt c sätestab, et „käesolevat lepingut [kohaldatakse] Kanalisaarte [...] suhtes üksnes sel määral, kui see on vajalik, et tagada neid saari käsitlev kord, mis on esitatud 22. jaanuaril 1972 allakirjutatud lepingus uute liikmesriikide astumise kohta Euroopa Majandusühendusse ja Euroopa Aatomienergiaühendusse."

6 Protokolli nr 3, mis on lisatud aktile Taani Kuningriigi, Iirimaa ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa ühendustega ühinemise tingimuste ja asuta-

mislepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1972, L 73, lk 14), artikli 1 lõikes 1 on sätestatud, et „[ü]henduse tolliküsimuste ja koguseliste piirangute eeskirju, eriti ühinemisakti eeskirju kohaldatakse Kanalisaarte [...] suhtes samadel tingimustel, kui neid kohaldatakse Ühendkuningriigi suhtes [...]".

7 Kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõike 1 kohaselt on maksustatav summa „tolliväärtus, mis määratakse kindlaks kooskõlas kehtivate ühenduse õigusnormidega".

8 Tolliväärtus määratakse kindlaks vastavalt ühenduse tolliseadustiku artiklile 29, mis sätestab:

„1. Imporditud kauba tolliväärtus on tehinguväärtus ehk ekspordiks ühenduse tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt artiklitele 32 ja 33 [...].

[...]

3. a) Tegelikult makstud või makstav hind on kogu tasu, mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või tema kasuks ja mis hõlmab kõiki tegelikult makstud või makstavaid tasusid, mida ostja on maksnud või maksab müüjale imporditud kauba müügi eeldusena või mida ostja on maksnud või maksab kolmandale isikule müüja kohustuse täitmiseks. [...]"

9 Kui tolliväärtust ei ole võimalik määrata tolliseadustiku artikli 29 alusel, tuleb kohaldada tolliseadustiku artikli 30 lõiget 2, mis sätestab:

„Käesoleva artikli alusel määratud tolliväärtus on:

a) identse kauba tehinguväärtus, mis on ühendusse eksportimiseks müüdud ja eksporditud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse;

b) sarnase kauba tehinguväärtus, mis on ühendusse eksportimiseks müüdud ja eksporditud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse;

c) väärtus, mis põhineb ühikuhinnal, millega imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa on müüdud ühenduse piires kõige suuremas üldkoguses isikule, kes ei ole müüjaga seotud;

d) arvutatud väärtus, mis koosneb järgmistest elementidest:

— imporditud kauba tootmisel kasutatud materjalide ning kauba tootmise ja muu töötlemise kulud või väärtus;

— kasum ja üldkulud summa ulatuses, mis tavaliselt kujuneb ekspordiriigi tootjate poolt ühendusse eksportimiseks toodetud ning hinnatava kaubaga samasse klassi või liiki kuuluva kauba müügil;

— artikli 32 lõike 1 punktis e nimetatud kulud või väärtus [...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 D & A on optikute äriühing, millel on filiaale kõikjal Ühendkuningriigis. Aastani 1998 kasutas D & A süsteemi, kus kliendid said ühepäevased kontaktläätsed kohalikust filiaalist kätte iga kolme kuu järel. Klientidel oli õigus saada teatavaid spetsialisti poolt osutatavaid teenuseid ja nad pidid läbima iga-aastase nägemiskontrolli. Maksuhaldur oli seisukohal, et selline süsteem koosneb kahest osast, nimelt kaupade tarnimisest, mis maksustatakse käibemaksu tavalise määraga, ja teenuste osutamisest, mis on käibemaksuvaba.

11 Aastal 1998 muutus süsteem nii, et kontaktläätsi ning kontaktläätsevedelikke ja kontaktläätsevutlareid tarnis Šotimaalt põhikohtuasja hagejast sõltumatu äriühing. D & A ei muutnud käibemaksu arvestamise meetodit, kuigi pärast kohtuasjast Leightons Ltd *vs.* CEC tulenenud pretsedendimuudatust oli maksuhaldur seisukohal, et kontaktläätsede tarnimine kujutab endast nii kaupade tarnimist kui ka teenuse osutamist, hõlmates kõikvõimalikke spetsialisti poolt osutatavaid teenuseid, sealhulgas nägemise mõõtmist ja kontaktläätsede sobitamist.

12 Aastast 1999 viis äriühing odavamate postiteenuste kasutamise eesmärgil oma laotoimingud üle Jersey'le.

13 Ajavahemikul 1. juulist 1999 30. juunini 2001 turustas Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (edaspidi „DALD"), mis on samasse kontserni kuuluv Jersey õiguse alusel asutatud äriühing, posti teel ja tellimuse alusel Jersey'st Ühendkuningriiki ühepäevaseid kontaktläätsi. Tellijad tegid kindlasummalise igakuise makse, mille eest nad said perioodiliselt ühepäevaseid kontaktläätsi ning nende hooldusekс vajalikke kontaktläätsevedelikke ja kontaktläätsevutlareid. Hind hõlmas muu hulgas esmast kontaktläätsedega seotud nõustamist või nägemiskontrolli, kontaktläätsede kontrolli vähemalt kord aastas ja kogu kontaktläätsedega seotud järelhooldust.

14 Commissioners asus 18. oktoobri 1999. aasta otsuses seisukohale, et turustades kontaktläätsi Jersey'lt Ühendkuningriigis asuvatele klientidele, DALD üksnes tarnis kaupu, selle asemel, et oleks kaupu tarninud ja teenuseid osutanud. Teises, 6. septembri 2001. aasta otsuses oli Commissioners seisukohal, et saadetise tegelik väärtus hõlmab kõiki summasid, mis tuleb müügitehingu puhul tasuda, s.t koguhinda.

15 D & A esitas nende kahe otsuse peale hagi.

16 Nendel asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1) Kas see osa tasust, mille klient maksab [...] [DALD]ile [...] [D & A] või tema frantsiisivõtjate poolt osutatud asjaomaste teenuste eest, tuleb arvata asjaomaste

kaupade eest makstava kogutasu hulka, nii et see on [tolliseadustiku] artikli 29 tähenduses osa asjaomase kauba eest tegelikult makstud või makstavast hinnast, juhul kui klient on tarbija ja importija, kelle nimel [...] [DALD] tasub impordikäibemaksu?

Asjaomased kaubad on:

i) kontaktläätsed;

ii) kontaktläätsevedelikud;

iii) kontaktläätsevutlarid.

Asjaomased teenused on:

iv) nägemiskontroll kontaktläätsedega seoses;

v) konsultatsioon kontaktläätsedega seoses;

vi) kogu kontaktläätsedega seotud järelhooldus kliendi nõudmisel.

2) Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas asjaomaste kaupade eest makstava tasu võib siiski arvutada artikli 29 alusel, või peab seda arvutama vastavalt [tolliseadustiku] artiklile 30?

3) Kui arvestada sellega, et Kanalisaared on ühenduse tolliterritooriumi osa, kuid mitte kuuenda direktiivi [...] tähenduses käibemaksuterritooriumi osa [...], siis kas selleks, et kindlaks määrata, milliste asjaomaste teenuste osutamise ja asjaomaste kaupade tarnimise tehingu osadega tuleb arvestada Euroopa Ühenduste ühise tollitariifistiku kohaldamisel, kohaldatakse täies ulatuses või osaliselt Euroopa Kohtu 25. veebruari 1999. aasta otsuses C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973) esitatud juhiseid?

Eelotsuse küsimused

17 Esialgse märkusena tuleb meenutada, et Jersey saar on ühenduse tolliterritooriumi lahutamatu osa, kuid on kuuenda direktiivi eeskirjade tähenduses kolmas territoorium. Seega kujutab Jersey äriühingu poolt Ühendkuningriigi elanikest klientidele kaupade tarnimine endast importimist kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 2 tähenduses. Selle direktiivi artikli 11 B osa lõike 1 alusel on maksustatav summa „tolliväärtus", mis määratakse kindlaks kooskõlas tolliseadustiku artikliga 29.

18 Seega tuleb siseriikliku kohtu poolt esitatud eelotsuse küsimusi käsitleda üksnes viimati nimetatud sättest lähtuvalt.

19 Küsimuste käsitlemist tuleb alustada kolmandast küsimustest, mis on esimese küsimuse käsitlemise eelduseks.

Kolmas küsimus

20 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kohtuotsuses CPP esitatud põhimõtteid saab kasutada tehingu nende osade kindlaksmääramiseks, millega tuleb tolliseadustiku artikli 29 kohaldamisel arvestada.

21 Tuleb täpsustada, et käesoleva otsuse punktis 17 esitatud põhjustel ja nagu väidavad nii Euroopa Ühenduste Komisjon kui ka Ühendkuningriigi valitsus, ei saa seda kohtuotsust ja eelkõige selle otsuse punkti 27, mis käsitleb liikmesriigis käibemaksuga maksustatava tehingu ulatust, tõlgendada nii, et see sisaldab juhiseid, mida võib vahetult kasutada tolliseadustiku artikli 29 sätete kohaldamisel.

22 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et eespool viidatud kohtuotsuses CPP esitatud põhimõtteid ei saa vahetult kasutada tolliseadustiku artikli 29 kohaldamisel arvestatavate tehingu osade kindlaks määramisel.

Esimene küsimus

23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas see osa tasust, mille klient maksab selliste asjaomaste teenuste eest nagu kontaktläätsedega seoses tehtav nägemiskontroll, konsultatsioon ja järelkontroll, tuleb arvata asjaomaste kaupade, milleks on kontaktläätsed, kontaktläätsevedelikud ja kontaktläätsevutlarid, eest makstava kogutasu hulka, nii et need koos moodustavad tolliseadustiku artikli 29 tähenduses tehinguväärtuse.

24 D & A väidab, et seda osa tasust, mille klient maksab asjaomaste teenuste eest, ei saa arvata asjaomaste kaupade eest makstava kogutasu hulka nii, et see moodustaks tolliseaduse artikli 29 tähenduses tolliväärtuse osa. Siiski teeb D & A sellest järelduse, et asjaomaste kaupade eest makstava tasu saab arvutada artikli 29 alusel ja puudub vajadus kohaldada artiklit 30.

25 Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsused ning komisjon on omakorda seisukohal, et asjaomaste kaupade tolliväärtus tuleb arvutada nii, et see hõlmab asjaomaste teenuste väärtust.

26 Selliselt sõnastatud eelotsuse küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et määratlemaks, mis moodustab „tehinguväärtuse", tuleb arvutamisel lähtuda konkreetse müügitehingu tingimustest (vt 4. veebruari 1986. aasta otsus kohtuasjas 65/85: Van Houten, EKL 1986, lk 447, punkt 13).

27 Samuti on Euroopa Kohus olnud seisukohal, et kuigi tarkvara ei ole kaup vaid immateriaalne vara, mille suhtes ühist tollitariifistikku ei kohaldata, tuleb selle soetamisega seotud kulusid lugeda kaupade, milles see sisaldub, eest makstud või makstava hinna lahutamatuks osaks (vt 18. aprilli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-79/89: Brown Boveri, EKL 1991 lk I-1853; punkt 21).

28 Lisaks on Euroopa Kohus, olles enne märkinud, et kauba vastavalt lepingutingimustele tarnimise eelduseks olid pärast importimist tehtud analüüsid, otsustanud, et nimetatud analüüside kulusid, mille kohta importija lisaks kauba hinnale esitab ostjale arve, tuleb lugeda selle kauba „tehinguväärtuse" lahutamatuks osaks (vt 19. oktoobri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-15/99: Sommer, EKL 2000, lk I-8989, punktid 24 ja 27).

29 Lõpuks on Euroopa Kohus 5. detsembri 2002. aasta otsuses kohtuasjas C-379/00: Overland Footwear (EKL 2002, lk I-11133, punkt 17) leidnud, et tolliseadustiku artikleid 29, 32 ja 33 tuleb tõlgendada nii, et ostukomisjonitasu, mis sisaldub deklareeritud tollivääruses ja mida ei ole impordideklaratsioonil näidatud kauba müügihinnast eraldi, tuleb pidada nimetatud seadustiku artikli 29 tähenduses tehinguväärtuse hulka kuuluvaks ja seega on see maksustatav.

30 Käesoleval juhul tuleb uurida, kas Ühendkuningriigis osutatavad teenused moodustavad Jersey saarelt lähetatavate kaupade hinna lahutamatu osa, nii et saab olla seisukohal, et need kaks osa koos moodustavad tehinguväärtuse tolliseadustiku artikli 29 tähenduses.

31 Sellega seoses ei oma tehinguväärtuse kindlaks määramisel tähtsust asjaolu, et üks neist tehingu osadest täidetakse ühenduse tolliterritooriumil ja teine väljaspool seda (vt selle kohta 7. märtsi 1991. aasta otsus kohtuasjas C-116/89: BayWa, EKL 1991, lk I-1095, punkt 15).

32 Esiteks tuleneb kohtutoimiku dokumentidest, et eripakkumine „Contact Lenses by Post" (edaspidi „CLBP") hõlmab lisaks ühepäevaste kontaktläätsede ja kontaktläätsevedelike tarnimisele Jersey saarelt otse kliendi koju ka asjaomaseid teenuseid, s.h esmast kontaktläätsedega seotud nõustamist, millele lisanduvad kättetoimetamis- ja sobitamisteenus ning spetsialisti osutatav järelhooldusteenus kliendi vastaval nõudmisel. Kõiki teenuseid osutab D & A või tema frantsiisivõtjad. Teiseks tuleb täpsustada, et klient teeb DALD-ile püsimaksekorralduse teel igakuise ettemakse, milles nõustamist ja teisi teenuseid ei ole kaupade hinnast eristatud, et leping ei näe ette täiendavaid võimalusi ja et Ühendkuningriigi seisukohalt on põhikohtuasja asjaoludel teenuste osutamine siseriikliku õiguse kohaselt kohustus ja seega müügitehingu tingimus.

33 Tuleb märkida, et D & A sõnul esitatakse teenuste eest arve eraldi juhul, kui klient ei liitu eespool kirjeldatud CLBP-pakkumisega.

34 Seega tuleb tõdeda, et pakkumine on terviklik ja selle eest makstav hind on üks. Järelikult tuleb teenuste osutamist pidada osaks „[t]egelikult makstud või makstav[ast] tasu[st] [...], mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest

müüjale [...] müüja kohustuse täitmiseks" tolliseadustiku artikli 29 tähenduses ja seega tolliväärtuse lahutamatuks osaks.

35 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et põhikohtuasja asjaoludel selliste asjaomaste teenuste osutamise eest nagu kontaktläätsedega seoses tehtav nägemiskontroll, nõustamine ja nõudmisel järelkontroll ning selliste asjaomaste kaupade tarnimise eest nagu kontaktläätsed, kontaktläätsevedelikud ja kontaktläätsevutlarid kokku makstav tasu moodustab tolliseadustiku artikli 29 tähenduses „tehinguväärtuse" ja on seega maksustatav.

Teine küsimus

36 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole vaja teisele küsimusele vastata.

Kohtukulud

37 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artiklit 29 tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasja asjaoludel selliste asjaomaste teenuste eest nagu kontaktläätsedega seoses tehtav nägemiskontroll, nõustamine ja nõudmisel järelkontroll ning selliste asjaomaste kaupade tarnimise eest nagu kontaktläätsed, kontaktläätsevedelikud ja kontaktläätsevutlarid kokku makstav tasu moodustab tolliseadustiku artikli 29 tähenduses „tehinguväärtuse" ja on seega maksustatav.**

2. **25. veebruari 1999. aasta kohtuotsuses C-349/96: CPP esitatud põhimõtteid ei saa vahetult kasutada tolliseadustiku artikli 29 kohaldamisel arvestatavate tehingu osade kindlaks määramisel.**

Allkirjad