TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2006. gada 23. februārī *

Lieta C-491/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Apvienotā Karaliste), iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 24. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 29. novembrī, tiesvedībā

Dollond & Aitchison Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*], P. Kūris [*P. Kūris*] (referents), Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Klučka [*J. Klučka*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 10. novembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Dollond & Aitchison Ltd* vārdā — K. Pārkers [*K. Parker*], *QC*, kuru pilnvarojis *KPMG* advokātu birojs, *solicitors*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — R. Kodvela [*R. Caudwell*], pārstāve, kurai palīdz M. Halla [*M. Hall*], *QC*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Šulce-Bāra [*C. Schulze-Bahr*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 29. pantu Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulā (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Muitas kodekss").

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Dollond & Aitchison Ltd* (turpmāk tekstā — "*D & A*") un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") par muitas vērtību kontaktlēcām, kuras pa pastu piegādātas no Džersijas salas (Normandijas salas) uz Apvienoto Karalisti, kurā papildus šai piegādei tiek veikti šo lēcu pārbaudes, konsultāciju un apkopes pakalpojumi.

Atbilstošās tiesību normas

3 Saskaņā ar 2. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK (OV L 384,

47. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") minētās direktīvas piemērošanas joma ir definēta šādi:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

2. par preču ievešanu."

4 Šīs direktīvas 3. pantā ir noteikta tās teritoriālā piemērojamība, tās 2. punktā paredzot, ka "valsts teritorija" nozīmē Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma piemērošanas areālu, kā 227. pantā [jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 299. pants] noteikts attiecībā uz katru dalībvalsti.

5 EKL 299. panta 6. punkta c) apakšpunktā noteikts, ka "[..] šis līgums attiecas uz Normandijas salām [..] tikai tiktāl, ciktāl tas vajadzīgs, lai nodrošinātu to noteikumu īstenošanu, kas attiecas uz minētajām salām un ko paredz 1972. gada 22. janvārī parakstītais Līgums par jaunu dalībvalstu pievienošanos Eiropas Ekonomikas kopienai un Eiropas Atomenerģijas kopienai."

6 Protokola Nr. 3, kas pievienots Aktam par Dānijas Karalistes, Īrijas un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes pievienošanās nosacījumiem un Līgumu

pielāgojumiem (OV 1972, L 73, 14. lpp.), 1. panta 1. punktā noteikts, ka "Kopienas noteikumus attiecībā uz muitas jautājumiem un kvantitatīviem ierobežojumiem, jo īpaši šos noteikumus Pievienošanās aktā, Normandijas salām [..] piemēro uz tādiem pašiem nosacījumiem, kā tos piemēro Apvienotajai Karalistei. [..]"

7 Saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta B daļas 1. punktu ar nodokli apliekamā summa ir "muitas vērtība, ko nosaka saskaņā ar spēkā esošajiem Kopienas noteikumiem".

8 Šo muitas vērtību nosaka saskaņā ar Muitas kodeksa 29. pantu, kurā noteikts:

"1. Ievestu preču muitas vērtība līdzinās darījuma vērtībai, tas ir, cenai, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju, kas vajadzības gadījumā ir precizēta saskaņā ar 32. un 33. pantu [..].

[..]

3. a) Cena, kas faktiski samaksāta vai maksājama, ir pircēja samaksātā vai maksājamā kopējā summa pārdevēja labā par ievestajām precēm, un tajā ietilpst visi pircēja samaksātie vai maksājamie maksājumi pārdevējam saskaņā ar ievesto preču pārdošanas nosacījumiem vai trešai pusei, lai izpildītu saistības pret pārdevēju. [..]"

9 Ja muitas vērtību nevar noteikt saskaņā ar Muitas kodeksa 29. pantu, jāatsaucas uz šī kodeksa 30. panta 2. punktu, saskaņā ar kuru:

"Muitas vērtība, ko nosaka saskaņā ar šo pantu, ir:

a) darījuma vērtība vienādām precēm, kas pārdotas izvešanai uz Kopienu un izvestas tajā pašā vai aptuveni tajā pašā laikā, kad novērtējamās preces;

b) darījuma vērtība līdzīgām precēm, kas pārdotas izvešanai uz Kopienu un izvestas tajā pašā vai aptuveni tajā pašā laikā, kad novērtējamās preces;

c) vērtība, kas balstās uz vienas vienības cenu, par kādu vienādas vai līdzīgas ievestās preces tiek pārdotas Kopienā vislielākajā kopapjomā personām, kas nav saistītas ar pārdevēju;

d) izskaitļotā vērtība, ko veido šādu lielumu summa:

— ievesto preču ražošanā izmantoto materiālu un izgatavošanas vai citu pārstrādes darbību cena vai vērtība,

— peļņas un vispārīgo izdevumu summa, kas vienāda ar summu, kas parasti parādās, pārdodot tāda paša veida vai tipa preces kā novērtējamās, kuras izvešanai uz Kopienu izgatavo izvedējas valsts ražotāji,

— 32. panta 1. punkta e) apakšpunktā minēto priekšmetu cena vai vērtība [..]."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

10 *D & A* ir optiķu sabiedrība, kurai visā Apvienotajā Karalistē ir filiāles. Līdz 1998. gadam *D & A* vadīja sistēmu, kurā klienti iegādājās vienreizējas lietošanas kontaktlēcas kādā no vietējām filiālēm ik pēc trīs mēnešiem. Viņiem bija tiesības saņemt profesionālus pakalpojumus, un katru gadu viņiem vajadzēja iziet redzes pārbaudi. Nodokļu iestādes uzskatīja, ka šo sistēmu veidoja divas atsevišķas daļas, proti, ar pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") parasto likmi apliekama preču piegāde un ar šo nodokli neapliekamu pakalpojumu sniegšana.

11 1998. gadā sistēma attīstījās tādējādi, ka kāda, ar prasītāju nesaistīta sabiedrība nosūtīja lēcas, šķīdumu un lēcu mitrināšanas konteinerus no Skotijas. *D & A* nemainīja PVN aprēķināšanas kārtību, taču tai pat laikā nodokļu iestādes uzskatīja, ka sakarā ar izmaiņām judikatūrā lietā *Leightons Ltd v CEC* kontaktlēcu piegāde ir uzskatāma par preču un pakalpojumu jauktu piegādi, kurā iekļauti visi profesionālie pakalpojumi, ieskaitot lēcu mērīšanu un ielikšanu.

12 Sākot ar 1999. gada jūliju, sabiedrība pārcēla savu noliktavu uz Džersiju, lai izmantotu lētākus pasta pakalpojumus.

13 *Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd* (turpmāk tekstā — "*DALD*"), kas ir tāda paša veida sabiedrība un kura ir dibināta saskaņā ar Džersijas tiesībām, laikā no 1999. gada 1. jūlija līdz 2001. gada 30. jūnijam pa pastu un abonementu veidā nosūtīja vienreizējas lietošanas kontaktlēcas no Džersijas uz Apvienoto Karalisti. Abonenti maksāja vienreizēju mēneša maksu, par ko tie regulāri saņēma vienreizējas lietošanas lēcas, kā arī šķīdumu un lēcu mitrināšanas konteinerus, kas ir nepieciešami [to] tīrīšanai. Cenā tāpat bija iekļauta konsultācija un kontaktlēcu sākotnējā pārbaude, to pārbaude vismaz reizi gadā un jebkura cita uzraudzība saistībā ar to lietošanu.

14 *Commissioners*, pieņemot 1999. gada 18. oktobra lēmumu, uzskatīja — ja *DALD* kontaktlēcas no Džersijas ir izplatījusi patērētājiem Apvienotajā Karalistē, *DALD* ir veikusi tikai preču, nevis preču un pakalpojumu piegādi. Savā otrajā 2001. gada 6. septembra lēmumā *Commissioners* apstiprināja, ka sūtījuma reālajā vērtībā kā pārdošanas nosacījums ir bijušas iekļautas visas maksājamās summas, tas ir, kopējā cena.

15 *D & A* cēla prasību, apstrīdot šos abus lēmumus.

16 Šādos apstākļos *VAT and Duties Tribunal, Manchester* [Mančestras PVN un nodokļu tiesa], nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai maksājuma daļa, ko klients veicis [*DALD*] par [*D & A*] vai tā franšīzes ņēmēju izdarīto attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, ir jāietver kopējā cenā par

attiecīgām precēm, lai tā būtu daļa no samaksātās vai maksājamās cenas par attiecīgajām precēm [Muitas kodeksa] 29. panta izpratnē, ja klients ir fiziska persona, patērētājs un importētājs, kura vārdā [..] [*DALD*] samaksā PVN par ievešanu?

Šajā lietā attiecīgās preces ir:

i) kontaktlēcas;

ii) tīrīšanas šķīdumi;

iii) lēcu mitrināšanas konteineri.

Šajā lietā attiecīgie pakalpojumi ir:

iv) kontaktlēcu pārbaude;

v) konsultācijas par kontaktlēcām;

vi) jebkāda klientam nepieciešamā kārtējā lēcu apkope.

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai par attiecīgajām precēm veicamā maksājuma summa tomēr var tikt aprēķināta saskaņā ar 29. pantu, vai arī nepieciešams šo aprēķinu veikt saskaņā ar [..] [Muitas kodeksa] 30. pantu?

3) Ņemot vērā, ka Normandijas salas ir daļa no Kopienas muitas teritorijas, bet nav daļa no teritorijas, kurai piemērojams PVN, Sestās direktīvas [..] izpratnē, vai kāds no Tiesas 1999. gada 25. februāra spriedumā lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp.) minētajiem ieteikumiem ir pilnībā vai daļēji piemērojams, lai noteiktu kura/-as no darījuma, kurā ietilpst noteiktu preču piegāde un noteiktu pakalpojumu sniegšana, daļām ir novērtējamas atbilstoši Eiropas Kopienu Muitas Tarifa piemērošanas mērķiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

17 Vispirms jāatgādina, ka Džersijas sala ir daļa no Kopienas muitas teritorijas, taču tā ir trešā valsts attiecībā uz Sestajā direktīvā paredzētajiem noteikumiem. Tādējādi preces piegāde, ko veikusi kāda Džersijā dibināta sabiedrība Apvienotajā Karalistē dzīvojošam klientam, ir imports Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē. Tādējādi ar nodokli apliekamā summa ir noteikta minētās direktīvas 11. panta B daļas 1. punktā kā "muitas vērtība" saskaņā ar Muitas kodeksa 29. pantu.

18 Tālāk ir jāatbild uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, izvērtējot tos, atsaucoties tikai un vienīgi uz Muitas kodeksa 29. pantu.

19 Jautājumu izvērtēšana jāsāk ar trešo jautājumu, kas ir priekšnosacījums pirmā jautājuma izvērtēšanai.

Par trešo jautājumu

20 Uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai iepriekš minētajā spriedumā *CPP* noteiktie principi ir atbilstoši, lai noteiktu darījuma sastāvdaļas, kas ņemamas vērā, piemērojot Muitas kodeksa 29. pantu.

21 Jāprecizē, ka, ņemot vērā šā sprieduma 17. punktā izklāstītos motīvus un — kā to arī norāda gan Eiropas Kopienu Komisija, gan Apvienotās Karalistes valdība — šis spriedums un it īpaši tā 27. punkts, kas attiecas uz kādā dalībvalstī ar PVN apliekama darījuma apjomu, nav interpretējams kā tāds, kas sniegtu norādes par to, ka tās var tikt izmantotas kā tādas, lai piemērotu Muitas kodeksa 29. pantu.

22 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka iepriekš minētajā spriedumā *CPP* noteiktie principi nav izmantojami kā tādi, lai noteiktu darījuma sastāvdaļas, kas ņemamas vērā, piemērojot Muitas kodeksa 29. pantu.

Par pirmo jautājumu

23 Uzdodot šo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai klienta veiktais maksājums par attiecīgu pakalpojumu sniegšanu, tādu kā kontaktlēcu pārbaude, konsultācijas par kontaktlēcām vai to apkope, ir pieskaitāms kopējai maksai par attiecīgajām precēm, proti, kontaktlēcām, tīrīšanas šķīdumiem un lēcu mitrināšanas konteineriem, lai tie kopā veidotu darījuma vērtību Muitas kodeksa 29. panta izpratnē.

24 *D & A* apgalvo, ka daļa no klienta veiktā maksājuma par attiecīgu pakalpojumu sniegšanu nav iekļaujama kopējā summā, kas maksājama par attiecīgajām precēm, lai tā būtu darījuma vērtības neatņemama sastāvdaļa Muitas kodeksa 29. panta izpratnē. *D & A* no tā tomēr izsecina, ka maksājuma apmērs par attiecīgajām precēm var tikt aprēķināts saskaņā ar minēto 29. pantu, neatsaucoties uz minētā kodeksa 30. pantu.

25 Vācijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Komisija no savas puses uzskata, ka attiecīgo preču muitas vērtība ir aprēķināma, iekļaujot tajā attiecīgajiem pakalpojumiem piešķirto vērtību.

26 Lai atbildētu uz šādi formulētu prejudiciālu jautājumu, jāatgādina, ka Tiesa jau ir lēmusi, ka, nosakot "darījuma vērtības" jēdzienu, aprēķinā vispirms jāņem vērā apstākļi, kādos attiecīgais pārdevums tiek veikts (skat. 1986. gada 4. februāra spriedumu lietā 65/85 *Van Houten*, *Recueil*, 447. lpp., 13. punkts).

27 Tiesa ir uzskatījusi arī, ka, lai arī programmatūra nav prece, bet bezķermeniska lieta, kas nav pakļauta Kopienas muitas tarifam, tās iegādes izmaksas ir uzskatāmas par cenas neatņemamu sastāvdaļu, kas samaksāta vai kas ir maksājama par precēm, ja šī bezķermeniskā lieta tajā ir iekļauta (skat. 1991. gada 18. aprīļa spriedumu lietā C-79/89 *Brown Boveri, Recueil*, I-1853. lpp., 21. punkts).

28 Turklāt Tiesa pēc tam, kad bija atzinusi, ka darbības, kas veiktas pēc ievešanas, bijušas darījums, kas nepieciešams, lai preces piegāde notiktu saskaņā ar līguma noteikumiem, ir nolēmusi, ka minēto darbību izmaksas, kuras importētājs iesniedz pircējam papildus preču cenai, ir uzskatāmas par preču "darījuma vērtības" neatņemamu sastāvdaļu (skat. 2000. gada 19. oktobra spriedumu lietā C-15/99 *Sommer, Recueil*, I-8989. lpp., 24. un 27. punkts).

29 Visbeidzot, Tiesa savā 2002. gada 5. decembra spriedumā lietā C-379/00 *Overland Footwear* (*Recueil*, I-11133. lpp., 17. punkts) ir nolēmusi, ka Muitas kodeksa 29., 32. un 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pirkšanas starpniecības nauda, kas ir iekļauta deklarētajā muitas vērtībā un kas ievešanas deklarācijā nav nodalīta no preču pārdošanas cenas, ir uzskatāma par darījuma vērtības sastāvdaļu šī kodeksa 29. panta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokli.

30 Šajā lietā jāizvērtē, vai Apvienotajai Karalistei sniegtie pakalpojumi ir no Džersijas salas nosūtīto preču cenas neatņemama sastāvdaļa, lai varētu uzskatīt, ka abas darbības kopā veido darījuma vērtību Muitas kodeksa 29. panta izpratnē.

31 Šajā sakarā tam, ka viena no darbībām tiek veikta Kopienas muitas teritorijā un otra — ārpus šīs teritorijas, nav nozīmes, nosakot darījuma vērtību (šajā sakarā skat. 1991. gada 7. marta spriedumu lietā C-116/89 *BayWa*, *Recueil*, I-1095. lpp., 15. punkts).

32 Pirmkārt, no lietas materiāliem izriet, ka komerciāls piedāvājums, kas nosaukts par "*Contact Lenses by Post*" (turpmāk tekstā — "*CLBP*"), papildus vienreizējas lietošanas kontaktlēcu un šķīdumu piegādei no Džersijas salas tieši līdz attiecīgo personu dzīvesvietai ietver attiecīgus pakalpojumus, proti, sākotnējo konsultāciju par kontaktlēcām, lietošanas, ielikšanas pakalpojumu uzraudzību un profesionālu apkopi pēc atsevišķa klientu pieprasījuma. Visus pakalpojumus sniedz *D & A* vai tās franšīzes ņēmēji. Otrkārt, jāprecizē, ka klienti veic iepriekš noteiktu ikmēneša maksājumu *DALD*, regulāri atskaitot noteiktu naudas summu, kurā netiek nošķirtas konsultācijas un citi preču pakalpojumi; līgumā nav paredzētas papildu izvēles iespējas un, kā uzskata Apvienotās Karalistes valdība, pamata lietā apspriesto pakalpojumu sniegšana saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir saistība, kas tādējādi ir pārdošanas nosacījums.

33 Jānorāda, ka saskaņā ar *D & A* teikto rēķini par pakalpojumu sniegšanu tiek izsniegti atsevišķi, ja klients nepieņem iepriekš aprakstīto *CLBP* piedāvājumu.

34 Tādējādi jāatzīst, ka uz kopējo piedāvājumu attiecas vienota cena. Līdz ar to pakalpojumu sniegšana ir uzskatāma par daļu no "pircēja samaksātajiem vai maksājamiem maksājumiem pārdevējam saskaņā ar ievesto preču pārdošanas nosacījumiem [..], lai izpildītu saistības pret pārdevēju" Muitas kodeksa 29. panta

izpratnē, un tādējādi tā ir uzskatāma par muitas vērtības neatņemamu sastāvdaļu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto 2000. gada 19. oktobra spriedumu).

35 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata lietā samaksa par attiecīgu pakalpojumu sniegšanu, tādu kā kontaktlēcu pārbaude, konsultācijas par kontaktlēcām un lūgums sniegt kontaktlēcu apkopi, un par attiecīgajām precēm, proti, minētajām lēcām, tīrīšanas šķīdumu un lēcu mitrināšanas konteineriem, kopā veido "darījuma vērtību" Muitas kodeksa 29. panta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokli.

Par otro jautājumu

36 Ņemot vērā sniegto atbildi uz pirmo jautājumu, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

37 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 29. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamata lietā samaksa par attiecīgu pakalpojumu sniegšanu, proti, kontaktlēcu pārbaudi, konsultācijām par kontaktlēcām un lūgumu sniegt kontaktlēcu apkopi, un par attiecīgajām precēm, proti, minētajām lēcām, tīrīšanas šķīdumu un lēcu mitrināšanas konteineriem, kopā veido "darījuma vērtību" minētā 29. panta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokli.**

2) **1999. gada 25. februāra spriedumā lietā C-349/96 *CPP* noteiktie principi nav izmantojami kā tādi, lai noteiktu darījuma sastāvdaļas, kas ņemamas vērā, piemērojot šo 29. pantu.**

[Paraksti]