TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 23 d. *

Byloje C-491/04

dėl *VAT and Duties Tribunal,* Mančesteris (Jungtinė Karalystė) 2004 m. lapkričio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. lapkričio 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Dollond & Aitchison Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai R. Schintgen, P. Kūris (pranešėjas), G. Arestis ir J. Klučka,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. lapkričio 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Dollond & Aitchison Ltd*, atstovaujamos *QC* K. Parker, įgalioto kontoros *KPMG solicitors*,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos R. Caudwell, padedamos *QC* M. Hall,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Schulze-Bahr,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymu priimti prejudicinį sprendimą prašoma išaiškinti 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1, toliau – Muitinės kodeksas), 29 straipsnį.

2 Šis prašymas pateiktas byloje *Dollond & Aitchison Ltd* (toliau – D&A) *prieš Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl iš Džersio salos (Normanų salos) paštu į Jungtinę Karalystę pristatytų kontaktinių lęšių, kurie ten buvo tiekiami kartu teikiant apžiūros, konsultavimo ir priežiūros paslaugas, muitinės vertės.

Teisinis pagrindas

3 Pagal 1977 m. gegužės 17 d Šeštosios. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1992 m.

gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EB (OL L 384, p. 47, toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnį šios direktyvos taikymo sritis apibrėžta taip:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) prekių importas."

4 Šios direktyvos 3 straipsnyje apibrėžtas jos teritorinis taikymas, 2 dalyje nurodant, kad „<...> „šalies teritorija" – tai teritorija, kuriai taikoma Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis, kaip nurodyta kiekvienos valstybės narės atžvilgiu 227 straipsnyje (dabar, po pakeitimo – EB 299 straipsnis)".

5 EB 299 straipsnio 6 dalies c punktas nurodo, kad „<...> ši Sutartis taikoma Normanų saloms <...> tik tiek, kiek reikia įgyvendinti susitarimams dėl šių salų, nurodytiems Sutartyje dėl naujų valstybių narių įstojimo į Europos ekonominę bendriją ir į Europos atominės energijos bendriją, pasirašytoje 1972 m. sausio 22 d."

6 Protokolo Nr. 3, pridėto prie Akto dėl Danijos Karalystės, Airijos ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės stojimo sąlygų ir Sutarčių

pritaikomųjų pataisų (OL L 73, 1972, p. 14) 1 straipsnio 1 dalis nustato, kad „Bendrijos taisyklės, o ypač tos, kurios įtvirtintos Stojimo akte, susijusios su muitinės veikla ir kiekybiniais apribojimais, Normanų saloms <...> taikomos tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir Jungtinei Karalystei. <...>“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B skirsnio 1 dalį, apmokestinamoji vertė yra „muitinė vertė, nustatyta pagal galiojančias Bendrijos nuostatas“.

8 Muitinė vertė nustatoma pagal Muitinės kodekso 29 straipsnį, kuriame numatyta:

„1. Importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais <...>

<...>

3. a) Faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina – tai visi pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui arba pardavėjo naudai už importuotas prekes, įskaitant visus įvykdytus arba priklausančius įvykdyti pirkėjo mokėjimus pardavėjui arba, vykdant pardavėjo įsipareigojimus, trečiajam asmeniui, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga <...>“.

9 Jei muitinės vertės negalima nustatyti vadovaujantis Muitinės kodekso 29 straipsniu, reikia vadovautis šio kodekso 30 straipsnio 2 dalimi, kuri nustato:

„Muitine verte, nustatyta vadovaujantis šiuo straipsniu, laikoma:

a) tapačių prekių, parduotų eksportui į Bendriją ir eksportuotų tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė nustatinėjama, sandorio vertė;

b) panašių prekių, parduotų eksportui į Bendriją ir eksportuotų tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė yra nustatinėjama, sandorio vertė;

c) vertė, nustatyta pagal prekių vieneto kainą, už kurią Bendrijoje su pardavėjais nesusijusiems asmenims parduotas didžiausias bendras importuotų prekių ar tapačių arba panašių importuotų prekių kiekis;

d) apskaičiuotoji vertė, gauta susumavus:

— medžiagų ir gamybos arba kitokio perdirbimo, atlikto gaminant importuotas prekes, išlaidas arba vertę;

— pelną ir bendrąsias išlaidas, kurių dydis lygus pelnui ir bendrosioms išlaidoms, kurios paprastai atsispindi šalies eksportuotojos gamintojų vykdomoje prekyboje prekėmis, parduodamomis eksportui į Bendriją, kurios yra tos pačios klasės ar rūšies kaip ir prekės, kurių vertė nustatinėjama;

— 32 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų elementų išlaidas arba vertę. <...>".

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 *D&A* yra optikos įmonė, turinti filialų visoje Jungtinėje Karalystėje. Iki 1998 m. *D&A* taikė sistemą, pagal kurią pirkėjai kas tris mėnesius įsigydavo vienkartinius kontaktinius lęšius vietos filiale. Jie turėjo teisę gauti tam tikras profesionalias paslaugas ir privalėjo kasmet pasitikrinti regėjimą. Mokesčių tarnybų nuomone, šią sistemą sudaro du atskiri elementai, t. y. prekių tiekimas, apmokestinamas standartiniu pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifu, ir nuo šio mokesčio atleistas paslaugų teikimas.

11 1998 m. sistema pakito taip, kad su ieškove pagrindinėje byloje nesusijusi bendrovė ėmė siųsti kontaktinius lęšius, plovimo tirpalus ir laikymo dėžutes iš Škotijos. *D&A* nepakeitė PVM apskaičiavimo būdo, nepaisant to, kad dėl Teisingumo Teismo praktikos pasikeitimo priėmus sprendimą *Leightons Ltd prieš CEC* mokesčių tarnybos nusprendė, jog kontaktinių lęšių tiekimas yra mišrus tiekimas, kurį sudaro prekių tiekimas ir paslaugų, apimančių visas profesionalias paslaugas, įskaitant kontaktinių lęšių patikrinimą ir pritaikymą, teikimas.

12 Nuo 1999 m. liepos mėn. bendrovė perkėlė sandėliavimą į Džersį, kad galėtų naudotis pigesnėmis pašto paslaugomis.

13 *Dolland & Aitchison Lenses Direct Ltd* (toliau – *DALD*), tos pačios grupės bendrovė, įsteigta pagal Džersio salos įstatymus, 1999 m. liepos 1 d. – 2001 m. birželio 30 d. iš Džersio paštu siuntė vienkartinius kontaktinius lęšius abonentams Jungtinėje Karalystėje. Abonentai mokėjo nustatyto dydžio mėnesinį mokestį, už kurį periodiškai gaudavo vienkartinius kontaktinius lęšius kartu su jų priežiūrai būtinais plovimo tirpalais ir laikymo dėžutėmis. Kaina taip pat apėmė su kontaktiniais lęšiais susijusias konsultacijas ir pirminę apžiūrą, jų patikrinimą bent kartą per metus bei kitą su jų naudojimu susijusią vėlesnę priežiūrą.

14 *Commissioners* 1999 m. spalio 18 d. sprendimu nustatė, kad *DALD*, iš Džersio siųsdama kontaktinius lęšius pirkėjams Jungtinėje Karalystėje, tik tiekė prekes, o ne tiekė prekes ir teikė paslaugas. Antru 2001 m. rugsėjo 6 d. sprendimu jie nurodė, kad realią siuntos vertę sudarė visos kaip prekių pardavimo pirkėjui sąlyga mokėtinos sumos, t. y. bendra kaina.

15 *D&A* apskundė šiuos du sprendimus apeliacine tvarka.

16 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal,* Mančesteris, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

1) Ar pirkėjo atlikto mokėjimo <...> (*DALD*) dalis, skirta atlyginti už nurodytas paslaugas, teikiamas <...> (*D&A*) arba jos įgaliotų bendrovių, įtrauktina į bendrą

sumą, mokamą už nurodytas prekes, ir sudaro už nurodytas prekes mokamos ar mokėtinos kainos (Muitinės kodekso) 29 straipsnio prasme neatskiriamą dalį, kai pirkėjas yra privatus vartotojas ir importuotojas, kurio vardu <...> (*DALD*) moka importo PVM?

Šiuo atveju nurodytos prekės yra šios:

i) kontaktiniai lęšiai;

ii) plovimo tirpalai;

iii) laikymo dėžutės.

Šiuo atveju nurodytos paslaugos yra šios:

iv) su kontaktiniais lęšiais susijusi apžiūra;

v) konsultacijos kontaktinių lęšių klausimais;

vi) bet kokia vėlesnė priežiūra pirkėjo pageidavimu.

2) Jei atsakymas į pirmąjį klausimą neigiamas, ar mokėjimo už nurodytas prekes suma vis dėlto gali būti apskaičiuojama pagal minėtą <...> (Muitinės kodekso) 29 straipsnį, ar turi būti nustatoma pagal jo 30 straipsnį?

3) Atsižvelgiant į tai, kad Normanų salos yra Bendrijos muitų teritorijos dalis, tačiau nėra PVM taikymo teritorijos dalis Šeštosios direktyvos <...> tikslais, ar nustatant, į kokią sandorio dėl nurodytų paslaugų teikimo ir nurodytų prekių tiekimo dalį arba dalis reikia atsižvelgti taikant Europos Bendrijų bendrąjį muitų tarifą, yra taikytini visi Teisingumo Teismo 1999 m. vasario 25 d. Sprendime *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973) pateikti kriterija, ar dalis jų?

Dėl prejudicinių klausimų

17 Pirmiausia primintina, kad Džersio sala yra neatskiriama Bendrijos muitų teritorijos dalis, tačiau yra trečioji teritorija pagal Šeštosios direktyvos nuostatas. Todėl Džersyje įsteigtos bendrovės prekės pristatymas Jungtinėje Karalystėje gyvenančiam pirkėjui yra importas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalį. Tokiu atveju šios direktyvos 11 straipsnio B skirsnio 1 dalis apibrėžia apmokestinamąją vertę kaip „muitinę vertę“, nustatytą pagal Bendrijos muitinės kodekso 29 straipsnį.

18 Todėl į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus reikia atsakyti juos išnagrinėjus tik atsižvelgiant į šią nuostatą.

19 Klausimų nagrinėjimą reikia pradėti nuo trečiojo klausimo, kuris yra pirmojo klausimo nagrinėjimo prielaida.

Dėl trečiojo klausimo

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trečiuoju klausimu siekia sužinoti, ar minėtame sprendime *CPP* pateikti principai taikytini nustatant sandorio elementus, į kuriuos reikia atsižvelgti taikant Muitinės kodekso 29 straipsnį.

21 Atsižvelgiant į šio sprendimo 17 punkte nurodytas priežastis ir kaip tvirtina Europos Bendrijų Komisija ir Jungtinės Karalystės vyriausybė, būtina patikslinti, kad šis sprendimas, ypač jo 27 punktas, susijęs su valstybėje narėje PVM apmokestinamo sandorio apimtimi, negali būti aiškinamas kaip pateikiantis kriterijus, kuriais galima šiuo atveju vadovautis taikant Muitinės kodekso 29 straipsnį.

22 Todėl į trečiąjį klausimą atsakytina, kad minėtame sprendime *CPP* pateiktais principais netinka vadovautis šiuo atveju nustatant sandorio elementus, į kuriuos reikia atsižvelgti taikant Muitinės kodekso 29 straipsnį.

Dėl pirmojo klausimo

23 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar pirkėjo sumokėtą sumą už nagrinėjamas nurodytas paslaugas, t. y. su kontaktiniais lęšiais susijusią apžiūrą, konsultacijas ir bet kokią vėlesnę priežiūrą, reikia pridėti prie bendros mokėjimo už nurodytas prekes, t. y. kontaktinius lęšius, plovimo tirpalus ir laikymo dėžutes, sumos, kad šios sumos kartu sudarytų sandorio vertę Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme.

24 *D&A* tvirtina, kad pirkėjo atlikto mokėjimo dalies, skirtos atlyginti už nurodytas paslaugas, negalima įtraukti į bendrą mokėjimo už nurodytas prekes sumą taip, kad ji sudarytų sandorio vertės Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme neatskiriamą dalį. Vis dėlto ji mano, kad mokėjimo sumą už nurodytas prekes galima apskaičiuoti pagal minėtą 29 straipsnį ir nereikia vadovautis šio kodekso 30 straipsniu.

25 Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija mano, kad nurodytų prekių muitinė vertė turi būti apskaičiuota į ją įtraukiant nurodytų paslaugų vertę.

26 Atsakant į prejudicinį klausimą primintina, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog, siekiant apibrėžti „sandorio vertės“ sąvoką, apskaičiavimą reikia pagrįsti konkretaus pardavimo sąlygomis (žr. 1986 m. vasario 4 d. Sprendimo *Van Houten*, 65/85, Rink. p. 447, 13 punktą).

27 Teisingumo Teismas taip pat nustatė, kad nors programinė įranga yra ne prekė, o nematerialus turtas, kuriam netaikomas bendrasis muito tarifas, ją įsigyjant patiriamos išlaidos laikytinos neatskiriama sumokėtos ar mokėtinos kainos už prekes, į kurias ji yra inkorporuota, dalimi (žr. 1991 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Brown Boveri*, C-79/89, Rink. p. I-1853; 21 punktą).

28 Be to, nustatęs, kad importavus prekes atlikti tyrimai buvo būtini, siekiant įvykdyti prekių tiekimo sutarties sąlygas, Teisingumo Teismas nusprendė, kad minėtų tyrimų išlaidos, kurias pirkėjui išrašytoje sąskaitoje importuotojas prideda prie prekių kainos, laikytinos neatskiriama prekių „sandorio vertės" dalimi (žr. 2000 m. spalio 19 d. Sprendimo *Sommer*, C-15/99, Rink. p. I-8989, 24–27 punktus).

29 Galiausiai 2002 m. gruodžio 5 d. Sprendime *Overland Footwear* (C-379/00, Rink. p. I-11133, 17 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, kad Muitinės kodekso 29, 32 ir 33 straipsniai turi būti aiškinami taip: pirkimo komisiniai, įskaityti į deklaruotą muitinę vertę ir importo deklaracijoje nenurodyti atskirai nuo prekių pardavimo kainos, laikytini sandorio kainos dalimi pagal to paties kodekso 29 straipsnį ir todėl apmokestintini.

30 Šiuo atveju būtina nustatyti, ar Jungtinėje Karalystėje suteiktų paslaugų kaina yra neatskiriama iš Džersio salos į Jungtinę Karalystę atsiųstų prekių kainos dalis, kad būtų galima laikyti, jog šie du elementai kartu sudaro sandorio vertę Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme.

31 Šiuo aspektu aplinkybė, kad vienas iš dviejų elementų yra įvykdytas Bendrijos muitų teritorijoje, o kitas – už šios teritorijos ribų, neturi reikšmės nustatant sandorio vertę (šiuo aspektu žr. 1991 m. kovo 7 d. Sprendimo *BayWa*, *C*-116/89, Rink. p. I-1095, 15 punktą).

32 Viena vertus, iš bylos dokumentų aišku, kad komercinis pasiūlymas *Contact Lenses by Post* (toliau – CLBP) apima ne tik vienkartinių lęšių ir tirpalų pristatymą iš Džersio salos tiesiogiai į pirkėjų namus, bet ir nurodytas paslaugas, t. y. pirminę konsultaciją kontaktinių lęšių klausimais, išdavimo, pritaikymo ir vėlesnės profesionalios priežiūros pirkėjo pageidavimu paslaugas. Visas paslaugas teikia *D&A* arba jos filialai. Kita vertus, pažymėtina, kad pirkėjas *DALD* moka išankstinį mėnesinį mokestį tiesioginiu debetu, kuriame konsultacijos ir kitos paslaugos nenurodytos atskirai nuo prekių, kad sutartyje nenumatyta jokių papildomų pasirinkimo galimybių ir kad, anot Jungtinės Karalystės, pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų teikimas yra privalomas pagal nacionalinę teisę, taigi yra pardavimo sąlyga.

33 Pastebėtina, kad, *D&A* teigimu, už teikiamas paslaugas pateikiama atskira sąskaita, jei pirkėjas nesinaudoja minėtu CLBP pasiūlymu.

34 Teisingumo Teismas konstatuoja, kad pasiūlymas apima viską ir už jį mokama viena kaina. Todėl mokėjimas už paslaugų teikimą turi būti suprantamas kaip „pirkėjo įvykdytų ar priklausančių įvykdyti mokėjimų pardavėjui <...> už importuotas prekes, <...> vykdant pardavėjo įsipareigojimus, <...> esančius importuotų prekių pardavi-

mo pirkėjui sąlyga“ dalis Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme ir todėl sudaro neatskiriamą muitinės vertės dalį.

35 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: pagrindinėje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis mokėjimas už nurodytas paslaugas, t. y. su kontaktiniais lęšiais susijusią apžiūrą, konsultacijas ir vėlesnę priežiūrą pirkėjo pageidavimu, ir nurodytas prekes, t. y. minėtus lęšius, plovimo tirpalus ir laikymo dėžutes, bendrai sudaro „sandorio vertę“ Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme ir todėl yra apmokestinamas.

Dėl antrojo klausimo

36 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. **1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 29 straipsnį reikia aiškinti taip: pagrindinėje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis mokėjimas už nurodytas paslaugas, t. y. su kontaktiniais lęšiais susijusią apžiūrą, konsultacijas ir vėlesnę priežiūrą pirkėjo pageidavimu, ir nurodytas prekes, t. y. minėtus lęšius, plovimo tirpalus ir laikymo dėžutes, bendrai sudaro „sandorio vertę" Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme ir todėl yra apmokestinamas.**

2. **1999 m. vasario 25 d. Sprendime *CPP* (C-349/96) pateiktais principais negalima vadovautis šiuo atveju nustatant sandorio elementus, į kuriuos reikia atsižvelgti taikant Muitinės kodekso 29 straipsnį.**

Parašai.