A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. február 23. *

A C-491/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, Manchester (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. november 29-én érkezett, 2004. november 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Dollond & Aitchison Ltd**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Schintgen, P. Kūris (előadó), G. Arestis és J. Klučka bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. november 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Dollond & Aitchison Ltd képviseletében K. Parker QC, a KPMG iroda megbízásából, solicitors,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segítője: M. Hall QC,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Schulze-Bahr, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatali kérelem a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o., a továbbiakban: Vámkódex) 29. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Dollond & Aitchison Ltd (a továbbiakban: D&A) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között olyan kontaktlencsék vámértékének tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyeket a Jersey-szigetről (Csatorna-szigetek) az Egyesült Királyságba értékesítettek, ahol azokkal kapcsolatban vizsgálatra, konzultációra és utókezelésre vonatkozó szolgáltatásokat nyújtottak.

Jogi háttér

3 Az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK

hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. termékimport."

4 Az irányelv területi hatályának a 3. cikk (2) bekezdésében írt meghatározása szerint „[...] »belföld«: az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés területi hatálya alá tartozó terület, amint azt a 227. cikk [jelenleg, a módosítást követően 299. cikk] a tagállamok vonatkozásában meghatározza."

5 Az EK-Szerződés 299. cikke (6) bekezdésének c) pontja szerint „[...] e szerződés a Csatorna-szigetekre [...] csak annyiban alkalmazható, amennyiben erre szükség van az új tagállamoknak az Európai Gazdasági Közösséghez és az Európai Atomenergia-közösséghez történő csatlakozásáról szóló, 1972. január 22-én aláírt szerződés e szigetekre vonatkozó szabályainak alkalmazása érdekében."

6 A Dán Királyság, Írország, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága csatlakozásának feltételeiről és a szerződések kiigazításáról szóló

okmányhoz csatolt, a Csatorna-szigetekről és a Man-szigetről szóló 3. jegyzőkönyv (HL 1972., L 73., 164. o., a továbbiakban: 3. jegyzőkönyv) 1. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „[a] vámügyekre és a mennyiségi korlátozásokra vonatkozó, különösen a csatlakozási okmányban előírt, közösségi szabályokat a Csatorna-szigetekre [...] ugyanolyan feltételek mellett kell alkalmazni, mint az Egyesült Királyság esetében [...]".

7 A hatodik irányelv 11. cikk B. részének (1) bekezdése szerint az adóalap a „vám szempontjából meghatározott érték, amelyet a hatályos közösségi rendelkezéseknek megfelelően állapítanak meg [helyesen: a hatályos közösségi rendelkezések által vámértékként meghatározott érték]".

8 A vámérték meghatározása a Vámkódex 29. cikke rendelkezéseinek megfelelően történik:

„(1) Az importált áru vámértéke az ügyleti érték, vagyis a Közösség vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő, szükség esetén a 32. és 33. cikknek megfelelően kiigazított ár [...].

[...]

(3) a) A ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár az importált áruért az eladónak vagy az eladó javára a vevő részéről teljesített vagy teljesítendő teljes kifizetés, és magában foglal a vevő részéről az eladónak vagy a vevő részéről valamely harmadik félnek az eladó kötelezettségének teljesítésére az importált áru eladásának feltételeként teljesített vagy teljesítendő minden kifizetést. [...]"

9 Ha a vámérték a Vámkódex 29. cikke alapján nem határozható meg, akkor a 30. cikk (2) bekezdésében foglalt rendelkezéseket kell alkalmazni, amelyek szerint:

„Az e cikk alapján meghatározott vámérték:

a) a Közösségbe irányuló exportra eladott és az áru értékelésével azonos vagy közel azonos időpontban exportált azonos áru ügyleti értéke;

b) a Közösségbe irányuló exportra eladott és az áru értékelésével azonos vagy közel azonos időpontban exportált hasonló áru ügyleti értéke;

c) azon az egységáron alapuló érték, amelyen az importált árukkal azonos vagy hasonló importált árut a legnagyobb összmennyiségben értékesítették a Közösségen belül az eladókkal kapcsolatban nem lévő személyek számára;

d) a számított érték, amely az alábbiak összegéből áll:

– az anyagok, illetve a gyártás vagy az importált áru előállításában alkalmazott más feldolgozás költsége vagy értéke,

– az értékelendő áruval azonos típusú vagy fajtájú, az exportálás országában a Közösségbe irányuló exportra előállított áru eladásánál rendszerint jelentkező nyereség és általános költségek,

– a 32. cikk (1) bekezdésének e) pontjában említett tételek költsége vagy értéke [...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A D&A optikusi tevékenységet folytató társaság, amely az egész Egyesült Királyságban értékesítési hálózattal rendelkezik. Olyan programot működtetett 1998-ig, amelynek keretében vevői háromhavonta átvették eldobható kontaktlencséiket a hálózat helyi tagjától. A vevők igénybe vehettek bizonyos optikusi szolgáltatásokat, és kötelesek voltak évente egyszer szemvizsgálaton részt venni. Az adóhatóság álláspontja szerint a program két egymástól elkülönülő részből, a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) általános kulcsa szerint adóköteles termékértékesítésből és adómentes szolgáltatásnyújtásból állt.

11 A program 1998-ban bekövetkezett módosítását követően a lencsék, az ápolószerek és a tárolódobozok szállítását az alapügy felperesétől független társaság végezte Skóciából. A D&A annak ellenére nem módosította a HÉA-ra vonatkozó számításait, hogy az adóhatóság az ítélkezési gyakorlatot megváltoztató Leightons Ltd kontra CEC ügy nyomán a kontaktlencsék értékesítését termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást tartalmazó olyan vegyes ügyletnek minősítette, amely magában foglalja az optikusi szolgáltatások valamennyi típusát, ideértve a lencsék elkészítését és testreszabását.

12 A társaság 1999 júliusától Jersey-re helyezte át raktározási tevékenységét annak érdekében, hogy kihasználja az olcsóbb postai szolgáltatásokat.

13 Az ugyanazon cégcsoportba tartozó, Jersey joga szerint alapított Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd társaság (a továbbiakban: DALD) 1991. július 1-je és 2001. június 30-a között előfizetés keretében postai úton kontaktlencséket értékesített Jersey-ről az Egyesült Királyságba. Az előfizetők az általuk havonta befizetett átalányösszegért rendszeres időközönként eldobható kontaktlencsét, valamint a lencse használatához szükséges ápolószereket és tárolódobozt kaptak. Az ár ezenkívül tartalmazta a kontaktlencsével kapcsolatos első vizsgálatot, illetve konzultációt, az évente legalább egyszer történő felülvizsgálatot, valamint a lencsehasználattal kapcsolatos folyamatos utókezelést.

14 A Commissioners 1999. október 18-i határozatában úgy határozott, hogy amikor a DALD kontaktlencséket szállított Jersey-ről az Egyesült Királyságba, nem termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, hanem egyszerű termékértékesítést végzett. A Commissioners 2001. szeptember 6-i határozatában megállapította, hogy a küldemény tényleges értéke megfelelt a szerződés szerint teljesítendő fizetések összegének, azaz a teljes árnak.

15 A D&A keresetet nyújtott be a két határozattal szemben.

16 E körülmények között a VAT and Duties Tribunal, Manchester akként határozott hogy felfüggeszti az eljárást és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az ellenérték azon részét, amelyet a vevő a [...] [DALD], a [...] [D&A] vagy franchise vállalkozásai által nyújtott, alább meghatározott szolgáltatásokért fizet,

bele kell-e a foglalni az alább meghatározott árukért fizetett vagy fizetendő árba a [...] [Vámkódex] 29. cikke alapján, amennyiben a vevő magánszemély fogyasztó és importőr, aki helyett a [DALD] fizeti be az import után kivetett HÉA-t?

A jelen ügyben szóban forgó áruk a következők:

i) kontaktlencsék;

ii) ápolószerek;

iii) tárolódobozok.

A jelen ügyben szóban forgó szolgáltatások a következők:

iv) a kontaktlencsével kapcsolatos vizsgálat;

v) a kontaktlencsével kapcsolatos konzultáció;

vi) a vevő kérésére folyamatosan igénybe vehető utókezelés.

2) Amennyiben az első kérdésre adott válasz nemleges, kiszámítható-e a meghatározott árukra vonatkozó fizetés összege a 29. cikk alapján, vagy azt a [...] [Vámkódex] 30. cikke szerint kell kiszámítani?

3) Tekintettel azon körülményre, hogy a Csatorna-szigetek a Közösség vámterületének részét képezik, azonban nem esnek a [...] hatodik irányelv szerinti HÉA területi hatálya alá, a Bíróságnak a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítéletében (EBHT 1999., I-973. o.) kifejtett iránymutatás alkalmazandó-e annak eldöntése során, hogy a fent meghatározott szolgáltatásnyújtásból és termékértékesítésből álló jogügylet mely eleme vagy elemei képezik részét az Európai Közösségek közös vámtarifája alkalmazása érdekében meghatározandó értéknek?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

17 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Jersey-sziget a közösségi vámterület szerves része, azonban a hatodik irányelvben foglalt szabályok szempontjából harmadik területnek minősül. Ennélfogva a jerseyi székhelyű társaság által az Egyesült Királyságban lakó vevő részére történő termékértékesítés a hatodik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése szerinti termékimportnak minősül. Az irányelv 11. cikke B. részének (1) bekezdésében rögzített adóalap tehát a Vámkódex 29. cikkében említett „vámértékként meghatározott" érték.

18 Következésképpen a nemzeti bíróság által feltett kérdésekre kizárólag e rendelkezés vizsgálata alapján lehet válaszolni.

19 A kérdések vizsgálatát célszerű a harmadik kérdéssel kezdeni, amely az első kérdés megválaszolásának előfeltétele.

A harmadik kérdésről

20 A kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítéletben kifejtett elvek irányadóak-e annak meghatározása során, hogy az ügylet mely összetevőit kell figyelembe venni a Vámkódex 29. cikkének alkalmazása szempontjából.

21 Meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 17. pontjában kifejtett indokokra tekintettel, és amint azt az Európai Közösségek Bizottsága és az Egyesült Királyság Kormánya megjegyzi, a fenti ítéletet és különösen annak a belföldön adóköteles ügylet terjedelmére vonatkozó 27. pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy az a jelen ügyben a Vámkódex 29. cikkének alkalmazása céljából felhasználható iránymutatást tartalmaz.

22 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítéletben kifejtett elvek a jelen esetben nem alkalmazhatók annak meghatározásához, hogy az ügylet mely összetevőit kell figyelembe venni a Vámkódex 29. cikkének alkalmazása szempontjából.

Az első kérdésről

23 A kérdést előterjesztő bíróság e kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a vevő által a vizsgálathoz, a konzultációhoz, illetve a kontaktlencsével kapcsolatos utókezeléshez hasonló szolgáltatásokért teljesített fizetést a Vámkódex 29. cikkében rögzített ügyleti érték meghatározása szempontjából hozzá kell-e számolni a szóban forgó áruk – a kontaktlencsék, ápolószerek és tárolódobozok – ellenértékéhez.

24 A D&A szerint a vevő által teljesített fizetésnek a meghatározott szolgáltatás nyújtására eső részét nem szabad oly módon hozzászámítani a meghatározott árukért fizetett összeghez, hogy az a Vámkódex 29. cikke szerinti ügyleti érték részét képezze. Ebből azonban a D&A arra a következtetésre jut, hogy a teljesített fizetésnek az árukra eső részét az említett 29. cikk szerint kell kiszámítani, anélkül azonban, hogy helye lenne a 30. cikk alkalmazásának.

25 A német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya a maga részéről úgy véli, hogy a szóban forgó áruk vámértékét a fenti szolgáltatásoknak tulajdonított érték hozzáadásával kell meghatározni.

26 A fenti módon átfogalmazott előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság megállapítása szerint az „ügyleti érték" fogalmának meghatározása céljából végzett számítást az adott értékesítés körülményeire figyelemmel kell elvégezni (lásd a 65/85. sz., Van Houten ügyben 1986. február 4-én hozott ítélet [EBHT 1986., I-447. o.] 13. pontját).

27 A Bíróság szintén kimondta, hogy a szoftver ugyan nem áru, hanem a közösségi vámtarifa alá nem sorolt immateriális jószág, az annak beszerzésével összefüggő költségeket azonban az áruért fizetett vagy fizetendő vételár szerves részének kell tekinteni, mivel az áru azokat magában foglalja (lásd a C-79/89. sz., Brown Boveri ügyben 1991. április 18-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-1853. o.] 21. pontját).

28 Továbbá, miután a Bíróság kifejtette, hogy az importot követően végzett vizsgálatok szükségesek ahhoz, hogy az áru értékesítése a szerződésnek megfelelően történjék, megállapította hogy e vizsgálatnak az áru vételárába nem tartozó, az importáló által a vevő részére kiszámlázott költségeit úgy kell tekinteni, hogy azok az áru „ügyleti értékének" szerves részét képezik (lásd a C-15/99. sz. Sommer-ügyben 2000. október 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-8989. o.] 24. és 27. pontját).

29 Végül a Bíróság a C-379/00. sz., Overland Footwear ügyben 2002. december 5-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-11133. o.) 17. pontjában kimondta, hogy a Vámkódex 29., 32. és 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a Vámkódex 29. cikke szerinti ügyleti érték részét képezi, és ennélfogva vámköteles az a vételi jutalék, amelyet a bejelentett vámérték magában foglal, és amelyet az áruk vételára mellett külön nem tüntettek fel a behozatali vámáru-nyilatkozatban.

30 A jelen ügyben annak megállapításához, hogy a Jersey-szigeten feladott áruk vételára és az Egyesült Királyságban nyújtott szolgáltatások együttesen a Vámkódex 29. cikke szerinti vámértékbe tartoznak-e, azt kell megvizsgálni, hogy az áruk vételára magában foglalja-e a szolgáltatásokat.

31 E tekintetben megállapítandó, hogy az ügyleti érték meghatározása szempontjából lényegtelen az a körülmény, hogy az ügylet valamelyik összetevője a Közösség vámterületén belül, míg a másik azon kívül valósul meg (lásd e tekintetben a C-116/89. sz. BayWa-ügyben 1991. március 7-én hozott ítélet [EBHT 1989., I-1095. o.] 15. pontját).

32 Egyfelől az ügy irataiból kitűnik, hogy a „Contact Lenses by Post" (a továbbiakban: CLBP) nevű program eldobható kontaktlencséknek és ápolószereknek a Jersey-szigetről közvetlenül a vevők otthonába történő értékesítésén kívül bizonyos szolgáltatásokat, így a kontaktlencsére vonatkozó első konzultációra, a lencsék ezt követő átadására, illetve testreszabására és a vevők kérése esetén nyújtott szakszerű utókezelésre vonatkozó szolgáltatásokat is magában foglalja. Valamennyi szolgáltatást a D&A és franchise vállalkozásai nyújtották. Másfelől hangsúlyozni kell, hogy a vevők rendszeres átutalási megbízás keretében havonta előleget fizettek a DALD részére, amely fizetés megkülönböztetés nélkül vonatkozott a konzultációs, illetve egyéb szolgáltatásokra és az árukra, a szerződés nem tartalmaz további választási lehetőséget, továbbá az alapügyben szóban forgó szolgáltatások nyújtása az Egyesült Királyság Kormánya szerint a nemzeti jogban előírt kötelezettség, így azok a szerződéses feltételeknek minősülnek.

33 Meg kell jegyezni, hogy a D&A szerint a szolgáltatásokat külön számlázzák ki akkor, ha a vevő nem csatlakozik a korábban említett CLBP-programhoz.

34 Következésképpen meg kell állapítani, hogy átfogó ajánlatról van szó, amelyhez kapcsolódóan egyszeri fizetés történik. Ezért úgy kell tekinteni, hogy a Vámkódex 29. cikke értelmében a „vevő részéről az eladónak [...] az eladó kötelezettségének teljesítésére az importált áru eladásának feltételeként teljesített vagy teljesítendő

minden kifizeté[s]" magában foglalja e szolgáltatásnyújtásokat, így azok a vámérték szerves részét képezik.

35 Azt a választ kell tehát adni a feltett kérdésre, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a meghatározott szolgáltatásokért – úgymint a vizsgálatért, a konzultációért vagy a kontaktlencsékkel kapcsolatban igénybe vett utókezelésért –, valamint meghatározott árukért – úgymint kontaktlencsékért, ápolószerekért vagy tárolódobozokért – teljesített fizetések együttesen alkotják a Vámkódex 29. cikke szerinti „ügyleti értéket", és ezért e szolgáltatások és termékek vámkötelesek.

A második kérdésről

36 Figyelemmel az első kérdésre adott válaszra, a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet 29. cikkét akként kell értelmezni, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a meghatározott szolgáltatásokért – úgymint a vizsgálatért, a konzultációért vagy a kontaktlencsékkel kapcsolatban igénybe vett utókezelésért –, valamint a meghatározott árukért – úgymint kontaktlencsékért, ápolószerekért vagy tárolódobozokért – teljesített fizetések együttesen alkotják az említett 29. cikk szerinti „ügyleti értéket", és ezért e szolgáltatások és termékek vámkötelesek.**

2) **A C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítéletben kifejtett elvek a jelen esetben nem alkalmazhatók annak meghatározásához, hogy az ügylet mely összetevőit kell figyelembe venni a Vámkódex 29. cikkének alkalmazása szempontjából.**

Aláírások