WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 23 lutego 2006 r. *

W sprawie C-491/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 24 listopada 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 listopada 2004 r., w postępowaniu:

Dollond & Aitchison Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, R. Schintgen, P. Kūris (sprawozdawca), G. Arestis i J. Klučka, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 listopada 2005 r.

rozważywszy uwagi przedłożone:

— w imieniu Dollond & Aitchison Ltd przez K. Parkera, QC, umocowanego przez kancelarię KPMG, solicitors,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez R. Caudwell, działającą w charakterze pełnomocnika oraz przez M. Hall, QC,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumma i C. Schulze-Bahr, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 29 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, str. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania w sprawie Dollond & Aitchison Ltd (zwanej dalej „D&A") przeciwko Commissioners of Customs & Excise (zwanymi dalej „Commissioners") dotyczącego wartości celnej soczewek kontaktowych dostarczanych za pośrednictwem poczty z wyspy Jersey (Wyspy Normandzkie) do Zjednoczonego Królestwa, gdy towarzyszy im badanie, porada oraz dalsza opieka świadczona na żądanie klienta.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady

92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, str. 47, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") zakres przedmiotowy dyrektywy został określony następująco:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

2. przywóz towarów".

4 Artykuł 3 dyrektywy określa zakres terytorialny jej stosowania, stanowiąc w ust. 2, iż „[...] przez »terytorium kraju« rozumie się obszar stosowania Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, określony dla każdego z państw członkowskich w art. 227 [obecnie, po zmianie, art. 299 WE]".

5 Artykuł 299 ust. 6 lit. c) WE stanowi, iż „[...] niniejszy Traktat stosuje się do wysp Kanału La Manche i Wyspy Man tylko w zakresie niezbędnym do zapewnienia stosowania ustaleń dotyczących tych wysp, zawartych w traktacie dotyczącym przystąpienia nowych państw członkowskich do Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej oraz Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej, podpisanym 22 stycznia 1972 roku".

6 Artykuł 1 ust. 1 protokołu nr 3 załączonego do Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej

Brytanii i Irlandii Północnej i dostosowań w Traktatach (Dz.U. 1972, L 73, str. 14) stanowi, iż „zasady Wspólnoty dotyczące spraw celnych i ograniczeń ilościowych, zwłaszcza określone w Akcie Przystąpienia, mają zastosowanie do Wysp Normandzkich i Wyspy Man w taki sam sposób jak do Wielkiej Brytanii".

7 Zgodnie z art. 11 część B ust. 1 szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania jest „wartość do celów celnych [wartość celna] ustalana zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi".

8 Wartość celna jest ustalana zgodnie z przepisami art. 29 kodeksu celnego, który stanowi:

„1. Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 [...].

[...]

3. a) Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonana lub mająca zostać dokonana przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań sprzedającego. [...]"

9 Jeżeli wartość celna nie może zostać ustalona zgodnie z art. 29 kodeksu celnego, zastosowanie znajduje art. 30 ust. 2 kodeksu, stosownie do którego:

„Wartością celną ustalaną na podstawie niniejszego artykułu jest:

a) wartość transakcyjna identycznych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;

b) wartość transakcyjna podobnych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;

c) wartość oparta na cenie jednostkowej, po jakiej towary przywożone lub towary identyczne bądź podobne sprzedawane są we Wspólnocie w największych zbiorczych ilościach osobom niepowiązanym ze sprzedawcami;

d) wartość kalkulowana, która jest sumą:

— kosztów lub wartości materiałów i produkcji bądź innych procesów zastosowanych przy wytworzeniu przywożonych towarów;

— kwoty zysku i kosztów ogólnych równych kwocie zwyczajowo wliczanej w cenę sprzedaży towarów tego samego gatunku lub rodzaju jak te, dla których ustalana jest wartość celna, wytworzonych przez producentów z kraju wywozu na eksport do Wspólnoty;

— kosztów lub wartości elementów wymienionych w art. 32 ust. 1 lit. e) [...]"

Postępowanie przed sądem krajowym oraz pytania prejudycjalne

10 D&A jest firmą optyczną, posiadającą oddziały na całym terytorium Zjednoczonego Królestwa. Do 1998 r. D&A stosowała system, w ramach którego klienci nabywali soczewki kontaktowe regularnej wymiany w lokalnym oddziale firmy co trzy miesiące. Przysługiwało im prawo do pewnych usług specjalistycznych oraz mogli oni poddać się corocznemu badaniu okulistycznemu. Zdaniem organów podatkowych system ten składał się z dwóch odrębnych elementów, a mianowicie dostawy towarów podlegającej podstawowej stawce podatku od wartości dodanej (dalej zwanego „podatkiem VAT") oraz świadczenia usług zwolnionego od tego podatku.

11 W 1998 r. system ten uległ zmianie polegającej na tym, iż firma niepowiązana ze skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym wysyłała soczewki kontaktowe, płyny do ich pielęgnacji oraz pojemniki na soczewki kontaktowe ze Szkocji. D&A nie zmieniła sposobu rozliczania podatku VAT nawet wówczas, gdy organy podatkowe uznały, iż w związku ze zmianą linii orzecznictwa, która nastąpiła w wyroku w sprawie Leightons Ltd przeciwko CEC, dostawa soczewek kontaktowych stanowi dostawę mieszaną towarów i usług obejmującą wszelkie aspekty specjalistycznego świadczenia usług, włącznie z pomiarami i doborem soczewek.

12 Poczynając od lipca 1999 r., spółka przeniosła obsługę towarową na Jersey z uwagi na niższe koszty usług pocztowych.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (dalej zwana „DALD"), spółka należąca do tej samej grupy, utworzona zgodnie z prawem obowiązującym na wyspie Jersey, prowadziła w okresie od 1 lipca 1999 r. do 30 czerwca 2001 r. w formie abonamentu sprzedaż wysyłkową soczewek kontaktowych regularnej wymiany z Jersey do Zjednoczonego Królestwa. Osoby zainteresowane uiszczały miesięcznie pewną kwotę ryczałtową, otrzymując w zamian okresowo soczewki kontaktowe regularnej wymiany oraz płyny i pojemniki niezbędne do ich pielęgnacji. W cenie zawarta była ponadto porada lekarska lub badanie wstępne obejmujące dobór soczewek, wizyta kontrolna co najmniej raz w roku i wszelkiego rodzaju konsultacje związane z użyciem soczewek.

14 W decyzji z dnia 18 października 1999 r. Commissioners uznali, iż DALD, dokonując z Jersey sprzedaży soczewek kontaktowych klientom w Zjednoczonym Królestwie, realizowała jedynie dostawę towarów, a nie dostawę towarów i świadczenie usług. W kolejnej decyzji z dnia 6 września 2001 r. uznali oni, iż rzeczywista wartość przesyłki obejmuje całkowitą, należną jako warunek sprzedaży kwotę płatności, czyli cenę łączną.

15 D&A wniosła odwołania od obu ww. decyzji.

16 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal, Manchester, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy część płatności dokonanej przez klienta na rzecz [...] [DALD] z tytułu świadczenia, przez [...] [D&A] lub jej franczyzobiorców, wskazanych usług

powinna zostać wliczona do całkowitej kwoty płatności za towary tak, by stanowiła część ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za wskazane towary w rozumieniu art. 29 [...] [kodeksu celnego], gdy klient jest osobą fizyczną, konsumentem lub importerem, w imieniu którego [DALD] dokonuje zapłaty podatku VAT od przywozu?

Wskazanymi towarami są:

i) soczewki kontaktowe;

ii) płyny pielęgnacyjne;

iii) pojemniki na soczewki kontaktowe.

Wskazanymi usługami są:

iv) badanie związane z doborem soczewek kontaktowych;

v) porada związana z doborem soczewek kontaktowych;

vi) jakakolwiek dalsza opieka świadczona na żądanie klienta.

2. Czy w razie przeczącej odpowiedzi na pierwsze pytanie kwota płatności za wskazane towary może zostać mimo to ustalona na podstawie art. 29, czy też konieczne jest jej ustalenie na podstawie art. 30 [...] [kodeksu celnego]?

3. Czy w świetle okoliczności, że Wyspy Normandzkie, będąc częścią obszaru celnego Wspólnoty, nie należą jednakże do obszaru, na którym stosowane są przepisy o podatku VAT zgodnie z szóstą dyrektywą [...], jakiekolwiek wskazówki udzielone w wyroku Trybunału z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973 mają zastosowanie dla ustalenia, jaka część lub części transakcji obejmującej świadczenie wskazanych usług lub dostawę wskazanych towarów powinna zostać uwzględniona dla celów zastosowania Taryfy Celnej Wspólnot Europejskich?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Na wstępie należy przypomnieć, iż wyspa Jersey stanowi integralną część obszaru celnego Wspólnoty, lecz zgodnie z zasadami ustanowionymi w szóstej dyrektywie traktowana jest jak państwo trzecie. Zatem dostawa towarów przez spółkę utworzoną na Jersey na rzecz klienta zamieszkałego w Zjednoczonym Królestwie stanowi przywóz towarów w rozumieniu art. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zgodnie z art. 11 część B ust. 1 dyrektywy podstawa opodatkowania została zdefiniowana jako „wartość celna" ustalana stosownie do art. 29 kodeksu celnego.

18 Następnie należy udzielić odpowiedzi na pytania przedstawione przez sąd odsyłający, dokonując ich analizy wyłącznie pod kątem przywołanego powyżej przepisu.

19 Analizy przedstawionych pytań należy dokonać, poczynając od trzeciego pytania jako warunku wstępnego udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie.

W przedmiocie pytania trzeciego

20 W pytaniu trzecim sąd odsyłający oczekuje wyjaśnienia, czy określone w powołanym powyżej wyroku CPP zasady mają znaczenie dla ustalenia elementów transakcji, jakie należy uwzględnić w związku ze stosowaniem art. 29 kodeksu celnego.

21 Należy stwierdzić, iż — ze względów wskazanych w pkt 17 niniejszego wyroku oraz podobnie jak podnoszą Komisja Wspólnot Europejskich oraz rząd Zjednoczonego Królestwa — wyroku tego, a w szczególności jego pkt 27, który dotyczy zakresu czynności podlegających podatkowi VAT na terytorium państwa członkowskiego, nie można interpretować w ten sposób, że zawiera on wskazówki, które mogą zostać zastosowane jako takie w związku ze stosowaniem art. 29 kodeksu celnego.

22 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, iż zasady określone w ww. wyroku w sprawie CPP nie mogą zostać zastosowane jako takie celem ustalenia elementów transakcji, które należy wziąć pod uwagę w związku ze stosowaniem art. 29 kodeksu celnego.

W przedmiocie pytania pierwszego

23 W pytaniu tym sąd odsyłający oczekuje wyjaśnienia, czy dokonana przez klienta płatność związana ze świadczeniem określonych usług, takich jak badanie, porada lub wizyty kontrolne związane z soczewkami kontaktowymi, powinna zostać wliczona do całkowitej kwoty płatności za wskazane towary, wśród których znajdują się: soczewki kontaktowe, płyny pielęgnacyjne oraz pojemniki na soczewki kontaktowe, by w ten sposób stanowiły one łącznie wartość celną w rozumieniu art. 29 kodeksu celnego.

24 D&A twierdzi, iż część płatności dokonanej przez klienta z tytułu świadczenia wskazanych usług nie powinna zostać wliczona do całkowitej kwoty płatności za towary w taki sposób, aby stanowiła część wartości celnej w rozumieniu art. 29 kodeksu celnego. Jej zdaniem jednak kwota płatności za ww. towary powinna zostać ustalona zgodnie z art. 29 bez potrzeby odwoływania się do art. 30 kodeksu celnego.

25 Rządy Zjednoczonego Królestwa i Niemiec, jak również Komisja, ze swej strony, twierdzą, iż wartość celna wskazanych towarów powinna zostać ustalona z uwzględnieniem wartości wskazanych usług.

26 W celu udzielenia odpowiedzi na tak sformułowane pytanie prejudycjalne należy przypomnieć, iż Trybunał orzekł, że dla ustalenia „wartości transakcyjnej" należy przyjąć za punkt wyjścia warunki dokonania sprzedaży detalicznej (zob. wyrok z dnia 4 lutego 1986 r. w sprawie 65/85 Van Houten, Rec. str. 447, pkt 13).

27 Trybunał uznał również, iż oprogramowanie komputerowe nie jest towarem, lecz wartością niematerialną niepodlegającą Taryfie Celnej, a koszty jego nabycia stanowią integralną część ceny zapłaconej lub należnej za towary, o ile jest ono ich częścią składową (zob. wyrok z dnia 18 kwietnia 1991 r. w sprawie C-79/89 Brown Boveri, Rec. str. I-1853; pkt 21).

28 Ponadto, stwierdzając, iż badania dokonane w następstwie przywozu stanowiły czynność konieczną dla dokonania dostawy towarów zgodnie z warunkami umowy, Trybunał orzekł, iż koszty rzeczonych badań, które importer wykazał w wystawionej kupującemu fakturze, poza ceną towarów, stanowią integralną część wartości transakcyjnej tych ostatnich (zob. wyrok z dnia 19 października 2000 r. w sprawie C-15/99 Sommer, Rec. str. I-8989, pkt 24 i 27).

29 Wreszcie w wyroku z dnia 5 grudnia 2002 r. w sprawie C-379/00 Overland Footwear (Rec. str. I-11133, pkt 17) Trybunał orzekł, iż art. 29, 32 i 33 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że prowizję od zakupu, która jest zawarta w zgłoszonej wartości celnej i która nie została oddzielona w zgłoszeniu przywozowym od ceny sprzedaży towaru, należy uznać za część wartości transakcyjnej w rozumieniu art. 29 tego kodeksu, która w związku z tym podlega cłu.

30 W niniejszej sprawie należy zbadać, czy usługi świadczone w Zjednoczonym Królestwie są zawarte w cenie towarów wywiezionych z wyspy Jersey, aby ustalić czy oba te elementy stanowią łącznie wartość transakcyjną w rozumieniu art. 29 kodeksu celnego.

31 W związku z powyższym okoliczność, iż jedna z tych czynności jest wykonywana na obszarze celnym Wspólnoty, a druga poza tym obszarem, nie ma wpływu na ustalenie wartości transakcyjnej (zob. wyrok z dnia 7 marca 1991 r. w sprawie C-116/89 BayWa, Rec. str. I-1095, pkt 15).

32 Z akt sprawy wynika, iż oferta handlowa o nazwie „Contact Lenses by Post" („soczewki kontaktowe pocztą", zwana dalej „CLBP") obejmuje, poza dostawą z wyspy Jersey bezpośrednio do miejsca zamieszkania klienta soczewek kontaktowych i płynów pielęgnacyjnych, wskazane usługi takie jak wstępna porada związana z doborem soczewek kontaktowych, po której następują usługi związane z wydaniem, dopasowaniem oraz specjalistyczna opieka na żądanie klientów. Usługi te są świadczone przez D&A lub jej franczyzobiorców. Jednakże należy wskazać, iż klient dokonuje na rzecz DALD miesięcznej płatności zaliczkowej w drodze polecenia zapłaty, w ramach której nie są wyszczególnione porady i inne usługi dotyczące towaru, że w umowie nie przewidziano dodatkowych usług oraz że według rządu Zjednoczonego Królestwa świadczenie usług będących przedmiotem sporu jest zgodnie z prawem krajowym obowiązkowe, stanowiąc w istocie warunek sprzedaży.

33 Należy zauważyć, iż według D&A świadczenie usług jest uwzględnione w odrębnej fakturze, jeżeli klient nie korzysta ze wskazanej powyżej oferty CLBP.

34 W związku z powyższym należy stwierdzić, iż jest to oferta globalna, objęta jednolitą ceną. Zatem świadczone usługi powinny być uznane za stanowiące część „płatności dokonanej lub mającej zostać dokonaną, jako warunek sprzedaży przywożonych towarów, przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedającego [...] celem

spełnienia zobowiązań sprzedającego" w rozumieniu art. 29 kodeksu celnego, a tym samym za stanowiące integralną część wartości celnej.

35 Na przedstawione pytanie należy zatem odpowiedzieć, iż w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, płatności za świadczenie określonych usług, takich jak badanie, porada lub dalsza opieka związana z soczewkami kontaktowymi, oraz za określone towary, takie jak soczewki kontaktowe, płyny pielęgnacyjne oraz pojemniki na soczewki kontaktowe, stanowią łącznie „wartość transakcyjną" w rozumieniu art. 29 kodeksu celnego i podlegają w związku z tym opodatkowaniu.

W przedmiocie pytania drugiego

36 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 29 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny powinien być interpretowany w ten sposób, iż w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, płatności za świadczenie wskazanych usług, takich jak badanie, porada lub dalsza opieka związana z soczewkami kontaktowymi, oraz za określone towary, takie jak soczewki kontaktowe, płyny pielęgnacyjne oraz pojemniki na soczewki kontaktowe, stanowią łącznie „wartość transakcyjną" w rozumieniu art. 29 Wspólnotowego kodeksu celnego i podlegają w związku z tym opodatkowaniu.**

2) **Zasady określone w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP nie mogą zostać zastosowane jako takie celem ustalenia elementów transakcji, które należy wziąć pod uwagę w związku ze stosowaniem art. 29 Wspólnotowego kodeksu celnego.**

Podpisy