ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 23. februára 2006 *

Vo veci C-491/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené kráľovstvo), z 24. novembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 29. novembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Dollond & Aitchison Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia R. Schintgen, P. Kūris (spravodajca), G. Arestis a J. Klučka,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. novembra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Dollond & Aitchison Ltd, v zastúpení: K. Parker, QC, splnomocnený kanceláriou KPMG, solicitors,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: R. Caudwell splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci M. Hall, QC,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Schulze-Bahr, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie konania o prejudiciálnej otázke sa týka výkladu článku 29 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1, Mim. vyd. 02/004, s. 307, ďalej len „colný kódex").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Dollond & Aitchison Ltd (ďalej len „D & A") a Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners") týkajúceho sa colnej hodnoty kontaktných šošoviek zasielaných poštou z ostrova Jersey (Normandské ostrovy) do Spojeného kráľovstva, ku ktorým sa poskytovali súčasne vyšetrenia, poradenstvo a ošetrovanie.

Právny rámec

3 Podľa článku 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/ES zo

14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica"), je oblasť pôsobnosti tejto smernice definovaná takto:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani,

2. dovoz tovaru."

4 Článok 3 tejto smernice vymedzuje územnú oblasť pôsobnosti smernice vo svojom odseku 2 tak, že „... ‚územie štátu' predstavuje oblasť pôsobnosti Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ako ho vzhľadom na každý členský štát vymedzuje článok 227 [zmenený, teraz článok 299 ES]".

5 Článok 299 ods. 6 písm. c) ES stanovuje, že „... táto zmluva sa vzťahuje na Normandské ostrovy... iba v rozsahu nevyhnutnom na zabezpečenie plnenia dojednaní pre tieto ostrovy, ako je uvedené v zmluve o pristúpení nových členských štátov do Európskeho hospodárskeho spoločenstva a do Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu podpísanej 22. januára 1972".

6 Článok 1 ods. 1 protokolu č. 3, ktorý je prílohou aktu o podmienkach pristúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska

a o zmenách zmlúv [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 14), stanovuje, že: „právna úprava Spoločenstva v colnej oblasti a v oblasti množstevných obmedzení, a najmä právna úprava aktu o pristúpení, sa uplatní na Normandské ostrovy... za rovnakých podmienok ako na Spojené kráľovstvo...".

7 V zmysle článku 11 B ods. 1 šiestej smernice základom dane je „hodnota na colné účely [colná hodnota — *neoficiálny preklad*] stanovená v zhode s platnými predpismi spoločenstva".

8 Uvedená colná hodnota sa určuje v súlade s ustanoveniami článku 29 colného kódexu, ktorý stanovuje:

„1. Colnou hodnotou dovážaného tovaru je jeho prevodná hodnota, t. j. cena skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť za tovar predávaný na vývoz na colné územie spoločenstva, podľa potreby upravená podľa článku 32 a 33...

...

3. a) Cenou, ktorá bola alebo ktorá má byť za tovar skutočné zaplatená sa rozumie celková platba, ktorá bola alebo má byť zaplatená kupujúcim predávajúcemu alebo v jeho prospech za dovážaný tovar a zahrňuje všetky platby, ktoré boli platené kupujúcim predávajúcemu alebo kupujúcim tretej osobe ako podmienku predaja dovážaného tovaru predávajúcemu alebo tretej osobe k splneniu záväzku predávajúceho. ..."

9 Pokiaľ nie je možné colnú hodnotu určiť podľa článku 29 colného kódexu, treba postupovať podľa ustanovení článku 30 ods. 2 tohto kódexu, ktorý znie:

„Colnou hodnotou podľa tohto článku je:

a) prevodná hodnota rovnakého tovaru predávaného na vývoz do spoločenstva, v rovnakej alebo približne rovnakej dobe ako tovar, pri ktorom sa určuje colná hodnota;

b) prevodná hodnota podobného tovaru predávaného na vývoz do spoločenstva v rovnakej alebo približne rovnakej dobe ako tovar, pri ktorom sa určuje colná hodnota;

c) hodnota založená na jednotkovej cene, za ktorú sa dovážaný tovar alebo rovnaký alebo podobný tovar predáva v spoločenstve v najväčšom úhrnnom množstve osobám, ktoré nie sú s predávajúcim v spojení;

d) hodnota vypočítaná z nasledovných hodnôt:

— ceny alebo hodnoty materiálu, výroby ako aj iného spracovania alebo prepracovania, ktoré sú vynaložené pri výrobe dovážaného tovaru,

— sumy týkajúce sa zisku a všeobecné výdavky, ktoré zodpovedajú týmto sumám a ktoré výrobcovia v krajinách vývozu zahŕňajú do predaja tovaru rovnakej povahy alebo rovnakého druhu ako tovar, pri ktorom sa určuje jeho hodnota a ktoré sú určené k vývozu do spoločenstva,

— ceny alebo hodnoty všetkých položiek uvedených v článku 32 ods. 1 písm. e) ...“

Konanie pred vnútroštátnych súdom a prejudiciálne otázky

10 D & A je spoločnosť predávajúca optiku, ktorá má pobočky v celom Spojenom kráľovstve. Do roku 1998 sa D & A riadila systémom, podľa ktorého si klienti každé tri mesiace prevzali ich jednorazové kontaktné šošovky v miestnej pobočke. Klienti mali právo na niektoré odborné služby a museli sa podrobiť ročnej očnej kontrole. Daňové orgány sa domnievali, že tento systém zahŕňal dve odlišné zložky, a to dodávku tovarov zdaňovanú bežnou sadzbou dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a poskytovanie služieb, ktoré sú od tejto dane oslobodené.

11 V priebehu roka 1998 sa zmenil systém v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá nie je v spojení so žalobcom vo veci samej, zasielala šošovky, roztoky a puzdrá na kontaktné šošovky zo Škótska. D & A nezmenila svoj spôsob výpočtu DPH, hoci sa daňové úrady domnievali, že následkom zmeny judikatúry vydanej vo veci Leightons Ltd v CEC, dodávky kontaktných šošoviek sú zmiešanými dodávkami tovarov a služieb obsahujúce všetky aspekty odborných služieb vrátane meraní a vkladania šošoviek.

12 Od júla 1999 spoločnosť premiestnila sklady do Jersey, aby využila nižšie náklady spojené s poštovými službami.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (ďalej len „DALD"), spoločnosť patriaca do tej istej skupiny, zriadená podľa práva ostrova Jersey, od 1. júla 1999 do 30. júna 2001 distribuovala poštou vo forme predplatného jednorazové kontaktné šošovky z Jersey do Spojeného kráľovstva. Abonenti platili mesačný paušál, na základe ktorého pravidelne dostávali jednorazové šošovky, ako aj roztoky a puzdrá na kontaktné šošovky potrebné na ich ošetrovanie. Do ceny bolo okrem iného zahrnuté aj poradenstvo alebo vstupné vyšetrenie týkajúce sa kontaktných šošoviek, ich kontrola minimálne raz za rok a celá následná starostlivosť spojená s ich používaním.

14 Commissioners sa v rozhodnutí z 18. októbra 1999 domnievali, že pokiaľ DALD distribuoval kontaktné šošovky z Jersey určené pre klientov v Spojenom kráľovstve, jednoducho uskutočňoval skôr dodávky tovarov ako dodávky tovarov a služieb. V ďalšom rozhodnutí zo 6. septembra 2001 rozhodli, že do skutočnej hodnoty zásielky sa započítavajú všetky dlžné sumy ako podmienka predaja, to jest celková cena.

15 D & A napadla tieto dve rozhodnutia žalobou.

16 Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa časť platby zaplatená klientom v prospech... [DALD] za poskytnutie určitých služieb zo strany... [D & A] alebo jej nadobúdateľov franšízy zahrnúť do

celkovej platby za určité tovary tak, aby bola integrálnou súčasťou ceny, ktorá bola alebo má byť zaplatená za určité tovary v zmysle článku 29... [colného kódexu], pokiaľ klient je súkromnou osobou, spotrebiteľom a dovozcom, v mene ktorého... [DALD] platí DPH pri dovoze?

Určitými tovarmi v predmetnom prípade sú:

i) kontaktné šošovky;

ii) čistiace roztoky;

iii) puzdrá na kontaktné šošovky.

Určitými službami v predmetnom prípade sú:

iv) vyšetrenie kontaktných šošoviek;

v) poradenstvo pre kontaktné šošovky;

vi) akákoľvek následná bežná starostlivosť požadovaná klientom.

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, môže byť výška platby za určité služby napriek tomu vypočítaná podľa článku 29 alebo sa musí pri tomto výpočte postupovať podľa článku 30 uvedeného... [colného kódexu]?

3. Vzhľadom na skutočnosť, že Normandské ostrovy sú súčasťou colného územia Spoločenstva, ale nie sú súčasťou územia, na ktoré by sa vzťahovalo DPH na účely šiestej smernice..., musia sa uplatňovať všetky usmernenia alebo časť usmernení uvedených v rozsudku Súdneho dvora z 25. februára 1999, CPP (C-349/96, Zb. s. I-973), s cieľom určiť, ktorá časť alebo ktoré časti transakcie zahŕňajúcej poskytovanie určitých služieb a určitých tovarov sa zohľadnia z hľadiska uplatnenia Spoločného colného sadzobníka Európskych spoločenstiev?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Na úvod treba pripomenúť, že ostrov Jersey je integrálnou súčasťou colného územia Spoločenstva, ale podľa ustanovení šiestej smernice predstavuje tretie územie. Z tohto dôvodu dodávka tovaru spoločnosťou usadenou na Jersey klientovi bývajúcemu v Spojenom kráľovstve je dovozom v zmysle článku 2 ods. 2 šiestej smernice. Základ dane je teda definovaný v článku 11 B ods. 1 tejto smernice ako „colná hodnota stanovená“ v súlade s článkom 29 colného kódexu.

18 Následne treba odpovedať na otázky predložené vnútroštátnym súdom skúmajúc ich len z hľadiska tohto posledného ustanovenia.

19 Najskôr treba skúmať tretiu otázku, ktorá je predpokladom pre skúmanie prvej otázky.

O tretej otázke

20 Treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či zásady uvedené v už citovanom rozsudku CPP sú relevantné pre určenie častí transakcie, ktoré sa vezmú do úvahy z hľadiska uplatnenia článku 29 colného kódexu.

21 Treba upresniť, že z dôvodov uvedených v bode 17 predmetného rozsudku a ako uvádzajú tak Komisia Európskych spoločenstiev, ako aj Spojené kráľovstvo, nemožno tento rozsudok, a najmä jeho bod 27 týkajúci sa rozsahu plnenia podliehajúceho DPH v rámci územia členského štátu, vykladať tak, že poskytuje usmernenia, ktoré môžu byť použité v prípade uplatňovania ustanovení článku 29 colného kódexu.

22 Na tretiu otázku teda treba odpoveď tak, že zásady uvedené v už citovanom rozsudku CPP nemôžu byť, tak ako sú, použité na určovanie častí transakcie, ktoré sa majú vziať do úvahy z hľadiska uplatnenia článku 29 colného kódexu.

O prvej otázke

23 Touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či platba, ktorá bola vykonaná klientom za poskytovanie určitých služieb, akými sú vyšetrenie, poradenstvo alebo následná starostlivosť o kontaktné šošovky, má byť zahrnutá do celkovej platby za určité tovary zahŕňajúce kontaktné šošovky, čistiace roztoky a puzdrá na kontaktné šošovky pre výpočet celkovej prevodnej hodnoty v zmysle článku 29 colného kódexu.

24 D & A tvrdí, že časť platby, ktorá bola vykonaná klientom za poskytnutie určitých služieb, nesmie byť zahrnutá do celkovej platby za určité tovary tak, že je integrálnou súčasťou prevodnej hodnoty v zmysle článku 29 colného kódexu. Vyvodzuje však z toho, že výšku platby za určité tovary možno vypočítať podľa uvedeného článku 29 bez toho, aby bolo nutné odvolávať sa na článok 30 tohto kódexu.

25 Nemecká vláda a Spojené kráľovstvo, ako aj Komisia sa domnievajú, že colnú hodnotu určitých tovarov treba vypočítať tak, že sa do tejto hodnoty zahrnie hodnota týkajúca sa určitých služieb.

26 So zreteľom na odpoveď na takto vyjadrenú prejudiciálnu otázku treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že pri vymedzení pojmu „prevodná hodnota“ musí výpočet vychádzať z podmienok, za ktorých je individuálny predaj uskutočnený (pozri rozsudok zo 4. februára 1986, Van Houten, 65/85, Zb. s. 447, bod 13).

27 Súdny dvor súčasne rozhodol, že majetok ako softwér nie je tovarom, ale je nehmotným obchodným majetkom, na ktorý sa nevzťahuje Spoločný colný sadzobník, a náklady vynaložené na jeho nadobudnutie sa musia považovať za integrálnu súčasť ceny, ktorá bola alebo ktorá má byť zaplatená za tovary, akonáhle je k týmto tovarom softwér pričlenený (pozri rozsudok z 18. apríla 1991, Brown Boveri, C-79/89, Zb. s. I-1853, bod 21).

28 Navyše po zistení, že analýzy uskutočnené po dovoze tvorili nevyhnutné plnenie k tomu, aby sa dodávka tovaru uskutočnila v súlade s ustanoveniami zmluvy, Súdny dvor rozhodol, že výdavky na tieto analýzy, ktoré dovozca fakturuje kupujúcemu spolu s cenou tovarov, sa musia považovať za integrálnu súčasť „prevodnej hodnoty" tovarov (pozri rozsudok z 19. októbra 2000, Sommer, C-15/99, Zb. s. I-8989, body 24 a 27).

29 Napokon Súdny dvor vo svojom rozsudku z 5. decembra 2002, Overland Footwear (C-379/00, Zb. s. I-11133, bod 17), rozhodol, že články 29, 32 a 33 colného kódexu nemožno vykladať inak ako v tom zmysle, že nákupná provízia, ktorá je zahrnutá do deklarovanej colnej hodnoty a nie je odlíšená od kúpnej ceny tovarov v dovoznom colnom vyhlásení, sa má považovať za súčasť prevodnej hodnoty v zmysle článku 29 tohto kódexu, a preto sa zdaňuje.

30 V predmetnom prípade treba skúmať, či služby poskytované v Spojenom kráľovstve tvoria integrálnu súčasť ceny tovarov dovezených z ostrova Jersey, na to, aby sme mohli o nej uvažovať tak, že dve časti spolu tvoria prevodnú hodnotu v zmysle článku 29 colného kódexu.

31 V tejto súvislosti je pre určenie prevodnej hodnoty irelevantná skutočnosť, že jedna z týchto dvoch častí sa uskutočňuje na colnom území Spoločenstva a druhá mimo jeho územia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 1991, C-116/89, BayWa, Zb. s. I-1095, bod 15).

32 Na jednej strane zo spisu vyplýva, že komerčná ponuka s názvom „Contact Lenses by Post" (ďalej len „CLBP") zahŕňa okrem dodávky jednorazových kontaktných šošoviek a roztokov z ostrova Jersey priamo do domu klientov aj určité služby vo forme vstupného poradenstva týkajúce sa kontaktných šošoviek, následnej starostlivosti, vkladania šošoviek a následnej odbornej služby podľa individuálnej požiadavky klienta. Všetky služby poskytuje D & A alebo jeho nadobúdateľ franšízy. Na druhej strane treba upresniť, že klienti platia DALD mesačne vopred vo forme pravidelných preddavkov, pri ktorých sa nerozlišujú poradenstvá a ostatné služby k tovarom, ktoré nie sú doplnkovými voľbami podľa zmluvy, a že podľa vlády Spojeného kráľovstva poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, je záväzkom v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy a predstavuje zároveň podmienku predaja.

33 Je potrebné poznamenať, že podľa D & A sa poskytnuté služby fakturujú zvlášť v prípade, že klient nesúhlasí s ponukou CLBP popísanou vyššie.

34 V dôsledku toho treba konštatovať, že ide o komplexnú ponuku za jednotnú cenu, ktorá je platená. Preto poskytnutia služieb sa musia považovať za súčasť „ceny, ktorá bola alebo ktorá má byť zaplatená kupujúcim predávajúcemu ako podmienka

predaja dovážaných tovarov... k splneniu záväzku predávajúceho“ v zmysle článku 29 colného kódexu, a teda za integrálnu súčasť colnej hodnoty.

35 Na položenú otázku treba odpovedať tak, že za okolností ako vo veci samej je celková platba za poskytovanie určitých služieb, akými sú vyšetrenie, poradenstvo alebo následná starostlivosť, vyžadovaných pri kontaktných šošovkách a za určité tovary ako spomínané šošovky, čistiace roztoky a puzdrá na kontaktné šošovky „prevodnou hodnotou“ v zmysle článku 29 colného kódexu a z tohto dôvodu podlieha dani.

O druhej otázke

36 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1 **Článok 29 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, treba vykladať v tom zmysle, že za okolností ako vo veci samej je celková platba za poskytovanie určitých služieb, akými sú vyšetrenie, poradenstvo alebo následná starostlivosť, vyžadovaných pri kontaktných šošovkách a za určité tovary ako spomínané šošovky, čistiace roztoky a puzdrá na kontaktné šošovky „prevodnou hodnotou" v zmysle článku 29 colného kódexu a z tohto dôvodu podlieha dani.**

2 **Zásady uvedené v rozsudku z 25. februára 1999, CPP (C-349/96), nemôžu byť, tak ako sú, použité na určovanie častí transakcie, ktoré sa majú vziať do úvahy z hľadiska uplatnenia článku 29.**

Podpisy