

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

23. února 2006 *

Ve věci C-491/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) ze dne 24. listopadu 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 29. listopadu 2004, v řízení

Dollond & Aitchison Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, R. Schintgen, P. Kūris (zpravodaj), G. Arestis a J. Klučka, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. listopadu 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Dollond & Aitchison Ltd K. Parkerem, QC, zmocněným kanceláří KPMG, solicitors,

- za vládu Spojeného království R. Caudwell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s M. Hall, QC,

- za německou vládu M. Lummou a C. Schulze-Bahr, jako zmocněnci,

- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 29 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307, dále jen „celní kodex“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Dollond & Aitchison Ltd (dále jen „D & A“) a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“) ve věci celní hodnoty kontaktních čoček dodávaných poštou z ostrova Jersey (britské Normanské ostrovy) do Spojeného království, kde jsou navíc k nim poskytovány vyšetření, porady a údržba.

Právní rámec

- 3 Podle článku 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992

(Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224, dále jen „šestá směrnice“) je rozsah působnosti uvedené směrnice uveden následovně:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

4 Článek 3 odst. 2 této směrnice vymezuje územní působnost této směrnice tak, že „[...] ‚tuzemskem‘ se rozumí území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku 227 [nyní po změně článek 299 ES]“.

5 Článek 299 odst. 6 písm. c) ES zakotvuje, že „[...] ustanovení této smlouvy se vztahují na britské Normanské ostrovy [...] jen v míře nezbytné pro zajištění použitelnosti pravidel, jež jsou pro tyto ostrovy stanoveny [stanovena] ve Smlouvě o přistoupení nových členských států k Evropskému společenství a k Evropskému společenství pro atomovou energii podepsané dne 22. ledna 1972“.

6 Článek 1 odst. 1 Protokolu č. 3 připojeného k Aktu o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku

a úpravách Smluv (Úř. věst. 1972, L 73, s. 14) stanoví, že „[...] právní úprava Společenství v oblasti cel a množstevních omezení, a zejména právní úprava Aktu o přistoupení, se použije na britské Normanské ostrovy [...] za stejných podmínek jako na Spojené království. [...]“

- 7 Podle čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice je základem daně „celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství“.
- 8 Uvedená celní hodnota je určena v souladu s ustanoveními článku 29 celního kodexu, který stanoví:

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33, [...]“

[...]

3. a) Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží; zahrnuje veškeré platby, které kupující uskutečnil nebo má uskutečnit jako podmínku prodeje dováženého zboží prodávajícímu nebo třetí osobě k uspokojení závazku prodávajícího. [...]“

- 9) Pokud nelze celní hodnotu určit v souladu s článkem 29 celního kodexu, je namíste použít ustanovení čl. 30 odst. 2 téhož kodexu, podle kterých:

„Celní hodnotou určenou podle tohoto článku je

- a) hodnota transakce u stejného zboží prodáváného pro vývoz do Společenství a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno;

- b) hodnota transakce u podobného zboží prodáváného pro vývoz do Společenství a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno;

- c) hodnota založená na jednotkové ceně, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné zboží prodává ve Společenství v největším úhrnném množství osobám, které nejsou ve spojení s prodávajícími;

- d) hodnota vypočtená jako součet
 - nákladů na materiál a výrobu nebo jiné zpracování, které jsou vynaloženy na produkci dováženého zboží, nebo hodnoty těchto položek,

- částky pro zisk a všeobecné výdaje ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodejů zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží určené k vývozu do Společenství,

- nákladů na všechny položky uvedené v čl. 32 odst. 1 písm. e) nebo jejich hodnoty. [...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 D & A je společnost provozující optiky s pobočkami v celém Spojeném království. Do roku 1998 D & A pracovala na základě systému, ve kterém si zákazníci jednou za tři měsíce obstarávali své kontaktní čočky na jedno použití u místní pobočky. Měli nárok na určité profesionální služby a museli jednou ročně chodit na oční kontrolu. Daňové orgány měly za to, že tento systém zahrnoval dva rozdílné prvky, a to dodání zboží, na které se uplatní základní sazba daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a poskytování služeb osvobozených od této daně.

- 11 Během roku 1998 se tento systém vyvinul tak, že společnost nepropojená s žalobkyní v původním řízení odesílala čočky, roztoky a misky na kontaktní čočky ze Skotska. D & A nezměnila svůj způsob výpočtu DPH, a to i přesto že daňové orgány v důsledku přelomu v judikatuře v řízení Leightons Ltd v. CEC dospěly k závěru, že dodání kontaktních čoček je považováno za smíšené dodání zboží a poskytování služeb, které zahrnují veškeré aspekty profesionální péče včetně měření a zakládání čoček.

- 12 Za účelem využití méně nákladných poštovních služeb převedla společnost od července 1999 své skladovací činnosti na ostrov Jersey.
- 13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (dále jen „DALD“), společnost téže skupiny, založená v souladu s právem ostrova Jersey, distribuovala mezi 1. červencem 1999 a 30. červnem 2001 poštou ve formě paušálu kontaktní čočky na jedno použití z ostrova Jersey do Spojeného království. Odběratelé hradí měsíční paušální platbu a jako protiplnění periodicky dostávají kontaktní čočky na jedno použití, jakož i roztoky a misky na jejich údržbu. Cena kromě jiného zahrnovala poradu nebo vstupní vyšetření ohledně kontaktních čoček, jejich kontrolu nejméně jednou ročně a jakékoli následné služby týkající se péče o ně.
- 14 Commissioners v rozhodnutí ze dne 18. října 1999 uvedli, že vzhledem k tomu, že DALD distribuovala kontaktní čočky z ostrova Jersey zákazníkům ve Spojeném království, prováděla tak pouhé dodávky zboží spíše než dodávky zboží a poskytování služeb. Druhým rozhodnutím ze dne 6. září 2001 stanovili, že skutečná hodnota zásilky zahrnovala všechny dlužné částky jako podmínku prodeje, tedy celkovou cenu.
- 15 D & A napadl tato dvě rozhodnutí žalobou.
- 16 Za takových podmínek se VAT and Duties Tribunal, Manchester rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Je třeba zahrnout část platby zákazníka ve prospěch [...] [DALD] za dodání konkrétních služeb od [...] [D & A] nebo jeho koncesovaných partnerů do

celkové platby za konkrétní zboží, čímž tvoří nedílnou součást ceny, která byla nebo má být zaplacená ve smyslu článku 29 [...] [celního kodexu], jestliže zákazník je soukromým spotřebitelem a dovozcem, na jehož účet platí [...] [DALD] DPH z dovozu zboží?

V projednávaném případě se jedná o následující zboží:

- i) kontaktní čočky;
- ii) čisticí roztoky;
- iii) misky na kontaktní čočky.

V projednávaném případě se jedná o následující služby:

- iv) vyšetření ohledně kontaktních čoček;
- v) porada ohledně kontaktních čoček;
- vi) jakýkoli požadavek zákazníka týkající se následné obvyklé péče.

- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku, je nicméně možné vypočítat výši platby za určené zboží v souladu s článkem 29, nebo je třeba ji vypočítat v souladu s článkem 30 uvedeného [...] [celního kodexu]?
- 3) S ohledem na skutečnost, že britské Normanské ostrovy jsou součástí celního území Společenství, avšak nejsou součástí území podléhajícího DPH pro účely šesté směrnice [...], je třeba použít některé nebo všechny poznatky uvedené v rozsudku Soudního dvora ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973) za účelem určení, kterou část nebo části transakce obsahující dodání určeného zboží a poskytování určených služeb je třeba zohlednit pro účely použití společného celního sazebníku Evropských společenství?“

K předběžným otázkám

- 17 Úvodem je namíste připomenout, že ostrov Jersey je nedílnou součástí celního území Společenství, ale ve vztahu k předpisům obsaženým v šesté směrnici tvoří území třetího státu. V důsledku toho je dodání zboží společností se sídlem na ostrově Jersey zákazníkovi s bydlištěm ve Spojeném království dovozem ve smyslu čl. 2 odst. 2 šesté směrnice. Základ daně je tak stanoven v čl. 11 části B odst. 1 uvedené směrnice jako „celní hodnota“ stanovená v souladu s článkem 29 celního kodexu.
- 18 V důsledku toho je namíste odpovědět na otázky položené předkládajícím soudem pouze z pohledu jejich přezkumu ve světle posledně uvedeného ustanovení.

- 19 Otázky je třeba přezkoumat tak, že první v pořadí bude přezkoumána třetí otázka, která je nezbytným předpokladem pro přezkum první otázky.

K třetí otázce

- 20 Svou třetí otázkou se předkládající soud dotazuje, zda zásady vyslovené ve výše uvedeném rozsudku CPP jsou relevantní za účelem určení prvků transakce, které je třeba vzít v úvahu pro účely použití článku 29 celního kodexu.
- 21 Je namístě upřesnit, že, z důvodů uvedených v bodu 17 tohoto rozsudku a jak to uplatňují jak Komise Evropských společenství, tak i Spojené království, tento rozsudek, a zejména jeho bod 27 pojednávající o rozsahu operace podléhající DPH na území členského státu, nelze vykládat jako vodítko, jež by mohlo být využito v projednávaném případě pro účely použití ustanovení článku 29 celního kodexu.
- 22 Na třetí otázku je proto namístě odpovědět tak, že zásady vyslovené ve výše uvedeném rozsudku CPP nelze v projednávaném případě uplatnit za účelem určení prvků transakce, které je třeba vzít v úvahu pro účely použití článku 29 celního kodexu.

K první otázce

- 23 Touto otázkou se předkládající soud dotazuje, zda platbu provedenou zákazníkem za dodání takových konkrétních služeb, jako je vyšetření, porada a následná péče související s kontaktními čočkami, je třeba připočítat k celkové platbě za určené zboží, jež zahrnuje kontaktní čočky, čisticí roztok a misky na kontaktní čočky tak, aby společně tvořily hodnotu transakce ve smyslu článku 29 celního kodexu.
- 24 D & A tvrdí, že část platby provedené zákazníkem za dodání konkrétních služeb nelze zahrnout do celkové platby za určené zboží tak, aby tvořila nedílnou část hodnoty transakce ve smyslu článku 29 celního kodexu. Z toho nicméně vyvozuje, že výši platby za určené zboží lze vypočítat v souladu s článkem 29, aniž by bylo potřeba použít článek 30 uvedeného kodexu.
- 25 Německá vláda, vláda Spojeného království, jakož i Komise mají za to, že celní hodnotu určeného zboží je třeba vypočítat z hodnoty včetně hodnoty připisované konkrétním službám.
- 26 Za účelem odpovědi na takto formulovanou předběžnou otázku je namístě připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že za účelem určení pojmu „hodnota transakce“ je při výpočtu třeba vycházet z podmínek, za kterých došlo k individuálnímu prodeji (viz rozsudek ze dne 4. února 1986, Van Houten, 65/85, Recueil, s. 447, bod 13).

- 27 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že i když software není sám o sobě zbožím, ale nehmotným majetkem, na něž se nevztahuje celní sazebník Společenství, na náklady na pořízení nehmotného majetku je třeba nahlížet jako na nedílnou součást ceny, která byla nebo má být zaplacená za zboží, pokud je tento v něm obsažen (viz rozsudek ze dne 18. dubna 1991, *Brown Boveri*, C-79/89, Recueil, s. I-1853, bod 21).
- 28 Mimoto po zjištění, že přezkoušení provedená po dovozu byla nezbytnou operací pro to, aby dodání zboží bylo provedeno v souladu s ustanoveními smlouvy, Soudní dvůr rozhodl, že náklady na tato přezkoušení, jež dovozce účtuje kupujícímu k ceně zboží, je třeba považovat za nedílnou součást „hodnoty transakce“ posledně uvedeného (viz rozsudek ze dne 19. října 2000, *Sommer*, C-15/99, Recueil, s. I-8989, body 24 a 27).
- 29 Nakonec ve svém rozsudku ze dne 5. prosince 2002, *Overland Footwear* (C-379/00, Recueil, s. I-11133, bod 17) Soudní dvůr rozhodl, že články 29, 32 a 33 celního kodexu není možné vykládat jinak než tak, že nákupní provizi, která je zahrnuta v celní hodnotě uvedené v celním prohlášení a není v dovozním prohlášení vykázána odděleně od kupní ceny zboží, je třeba považovat za součást hodnoty transakce ve smyslu článku 29 téhož kodexu, a je tudíž zdanitelná.
- 30 V projednávaném případě je třeba přezkoumat, zda služby poskytované ve Spojeném království jsou nedílnou součástí ceny za zboží odesílané z ostrova Jersey tak, aby bylo možné se domnívat, že tyto dva prvky tvořící společně hodnotu transakce ve smyslu článku 29 celního kodexu.

- 31 V tomto ohledu nemá skutečnost, že jeden ze dvou prvků je uskutečňován na celním území Společenství a druhý mimo toto území, vliv na určení hodnoty transakce (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. března 1991, C-116/89, BayWa, Recueil, s. I-1095, bod 15).
- 32 Ze spisu jednak vyplývá, že obchodní nabídka označená jako „Contact Lenses by Post“ (dále jen „CLBP“) kromě dodání kontaktních čoček na jedno použití a roztoků z ostrova Jersey přímo do místa bydliště zákazníků zahrnuje určené služby, tj. úvodní poradou ohledně kontaktních čoček následovanou přípravou a vkládáním čoček a následnou profesionální péčí na základě případné žádosti zákazníků. Všechny tyto služby poskytuje D & A nebo její koncesovaní partneři. Kromě toho je namíste upřesnit, že zákazníci platí DALD měsíční zálohy automatickým převodem nerozlišujícím mezi poradou a dalšími službami a zbožím, že smlouva nestanoví doplňkové volitelné služby a že podle vlády Spojeného království je poskytování služeb dotčené v původním řízení závazkem podle vnitrostátních právních předpisů, jenž je tak podmínkou prodeje.
- 33 Je třeba poznamenat, že podle D & A, pokud zákazník nepřijme dříve popsanou nabídku CLBP, je poskytování služeb účtováno samostatně.
- 34 V důsledku toho je namíste konstatovat, že se jedná o celkovou nabídku za jednu zaplacenou cenu. Na poskytování služeb je tak třeba nahlížet jako na část „plateb, které kupující uskutečnil nebo má uskutečnit jako podmínku prodeje dováženého

zboží prodávajícímu [...] k uspokojení závazku prodávajícího“ ve smyslu článku 29 celního kodexu, a tudíž jako na nedílnou část celní hodnoty.

- 35 Proto je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, platba za poskytování takových konkrétních služeb, jako jsou vyšetření, porada nebo žádost o následnou péči související s kontaktními čočkami a platba za určené zboží zahrnující uvedené čočky, čisticí roztoky a misky na kontaktní čočky tvoří společně „hodnotu transakce“ ve smyslu článku 29 celního kodexu, a tudíž podléhá clu.

Ke druhé otázce

- 36 Vzhledem k odpovědi na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

- 37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 29 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, je třeba vykládat tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, platba za poskytování takových konkrétních služeb, jako jsou vyšetření, porada nebo žádost o následnou péči související s kontaktními čočkami a platba za určené zboží zahrnující uvedené čočky, čisticí roztoky a misky na kontaktní čočky tvoří společně „hodnotu transakce“ ve smyslu článku 29 celního kodexu, a tudíž podléhá clu.**

- 2) **Zásady vyslovené ve rozsudku ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96), nelze v projednávaném případě uplatnit za účelem určení prvků transakce, které je třeba vzít v úvahu pro účely použití článku 29 celního kodexu.**

Podpisy.