

Zaak C-491/04

Dollond & Aitchison Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise

(verzoek van het VAT and Duties Tribunal, Manchester, om prejudiciële beslissing)

„Communautair douanewetboek – Douanewaarde – Douanerechten bij invoer – Levering van goederen door op Jersey gevestigde vennootschap en verrichting van diensten in Verenigd Koninkrijk”

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 23 februari 2006

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Invoer van goederen*

(Verordening nr. 2913/92 van de Raad, art. 29; richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, lid 2, en 11, B, lid 1)

2. *Gemeenschappelijk douanetarief – Douanewaarde – Transactiewaarde – Vaststelling*

(Verordening nr. 2913/92 van de Raad, art. 29)

1. Aangezien het eiland Jersey integraal deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap, maar een derde grondgebied vormt voor de toepassing van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, is de levering van een goed door een op Jersey gevestigde vennootschap aan een in het Verenigd Koninkrijk wonende klant invoer in de zin van artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn. De maatstaf van heffing is derhalve die welke is bepaald in artikel 11, B, lid 1, van de richtlijn, namelijk „de waarde die [...] wordt omschreven als de douanewaarde” overeenkomstig artikel 29 van verordening nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek.

Met betrekking tot een handeling die uit meerdere elementen bestaat, kunnen de uit de rechtspraak voortvloeiende beginselen die betrekking hebben op de omvang van een dergelijke binnen een lidstaat aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen handeling, niet worden gebruikt om te bepalen welke elementen van de transactie in aanmerking moeten worden genomen voor de toepassing van artikel 29 van het douanewetboek.

(cf. punten 17, 22, dictum 2)

2. Artikel 29 van verordening nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek moet aldus worden uitgelegd dat het bedrag dat is betaald voor bepaalde diensten, zoals een onderzoek, een consult of nazorg op verzoek met betrekking tot contactlenzen, en het bedrag dat is betaald voor goederen zoals de betrokken contactlenzen, reinigingsvloeistoffen en lenshouders, samen de „transactiewaarde” als bedoeld in dat artikel 29 vormen en derhalve belastbaar zijn, voor zover het gaat om een globaal aanbod tegen een vaste prijs.

(cf. punten 34-35, dictum 1)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

23 februari 2006 (*)

„Communautair douanewetboek – Douanewaarde – Douanerechten bij invoer – Levering van goederen door op Jersey gevestigde vennootschap en verrichting van diensten in Verenigd Koninkrijk”

In zaak C-491/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, Manchester (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 24 november 2004, ingekomen bij het Hof op 29 november 2004, in de procedure

Dollond & Aitchison Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, R. Schintgen, P. Kriš (rapporteur), G. Arestis en J. Klučka, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 november 2005,

gelet op de opmerkingen van:

- Dollond & Aitchison Ltd, vertegenwoordigd door K. Parker, QC, gemachtigd door KPMG, solicitors,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Caudwell als gemachtigde, bijgestaan door M. Hall, QC,

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Schulze-Bahr als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 29 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1; hierna: „douanewetboek”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Dollond & Aitchison Ltd (hierna: „D & A”) en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners”) met betrekking tot de douanewaarde van contactlenzen die per post vanaf het eiland Jersey (behorend tot de Kanaaleilanden) worden geleverd aan klanten in het Verenigd Koninkrijk, waar daarbij tevens onderzoeks?, consultatie? en onderhoudsdiensten worden verstrekt.

Het rechtskader

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”), definieert de werkingssfeer van deze richtlijn als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
2. de invoer van goederen.”

4 Artikel 3 van deze richtlijn omschrijft het geografische toepassingsgebied van de richtlijn. Lid 2 van dit artikel bepaalt dat „[...] ‚het binnenland’ overeenkomt met de werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap zoals die in artikel 227 [thans, na wijziging, artikel 299 EG] voor elke lidstaat is omschreven”.

5 Artikel 299, lid 6, sub c, EG bepaalt dat „[...] de bepalingen van dit Verdrag op de Kanaaleilanden [...] slechts van toepassing [zijn] voorzover noodzakelijk ter verzekering van de toepassing van de regeling die voor deze eilanden is vastgesteld in het op 22 januari 1972 ondertekende Verdrag betreffende de toetreding van nieuwe lidstaten tot de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie”.

6 Artikel 1, lid 1, van protocol nr. 3 dat is gehecht aan de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden van het Koninkrijk Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de aanpassing der Verdragen (PB 1972, L 73, blz. 14), bepaalt dat „de communautaire regeling inzake douaneaangelegenheden en inzake kwantitatieve beperkingen en met name die vervat in de Akte van toetreding, [...] ten aanzien van de Kanaaleilanden [...] onder dezelfde voorwaarden van toepassing [is] als die welke voor het

Verenigd Koninkrijk gelden [...]”.

7 Ingevolge artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing „de waarde die bij de geldende communautaire bepalingen wordt omschreven als de douanewaarde”.

8 Deze douanewaarde wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek. Dit artikel bepaalt:

„1. De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33 [...]

[...]

3. a) De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan. [...]

9 Indien de douanewaarde niet overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek kan worden vastgesteld, moet te rade worden gegaan met artikel 30, lid 2, van ditzelfde wetboek, dat bepaalt:

„De met toepassing van dit artikel vastgestelde douanewaarden zijn:

a) de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de Gemeenschap zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald;

b) de transactiewaarde van soortgelijke goederen die voor uitvoer naar de Gemeenschap zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald;

c) de waarde die berust op de prijs per eenheid bij verkoop in de Gemeenschap van de ingevoerde goederen of van ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de grootste totale hoeveelheid, aan niet met de verkopers verbonden personen;

d) de berekende waarde, bestaande uit de som van:

– de kosten of de waarde van de materialen en van de vervaardiging of van andere, bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen verrichte handelingen;

– een bedrag voor winst en bedrijfskosten dat gelijk is aan het bedrag dat gewoonlijk in aanmerking wordt genomen wanneer producenten in het land van uitvoer goederen van dezelfde aard of dezelfde soort als die waarvan de waarde dient te worden bepaald, voor uitvoer naar de Gemeenschap verkopen;

– de kosten of waarde van de in artikel 32, lid 1, sub e, genoemde elementen.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

10 D & A is een vennootschap van opticiens en heeft vestigingen in heel het Verenigd Koninkrijk. Tot in 1998 beheerde D & A een systeem waarbij de klanten om de drie maanden hun

wegwerpcontactlenzen kochten bij een plaatselijke vestiging. Zij hadden recht op bepaalde professionele diensten en moesten jaarlijks een oogcontrole ondergaan. Volgens de belastingautoriteiten bestond dit systeem uit twee onderscheiden elementen, te weten een aan het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) onderworpen levering van goederen en een van deze belasting vrijgestelde dienst.

11 In 1998 is het systeem aldus geëvolueerd dat een niet aan verzoekster in het hoofdgeding verbonden vennootschap de lenzen, vloeistoffen en lenshouders vanuit Schotland verstuurde. Hoewel de belastingautoriteiten op grond van een omgaan van de rechtspraak in de zaak Leightons Ltd/CEC van mening waren dat leveringen van contactlenzen gemengde leveringen van goederen en diensten, waaronder alle aspecten van de professionele service met inbegrip van het maatnemen voor en het aanmeten van de lenzen, vormen, heeft D & A haar methode voor het berekenen van de BTW niet gewijzigd.

12 In juli 1999 heeft de vennootschap haar expeditieafdeling naar Jersey overgebracht om gebruik te kunnen maken van lagere posttarieven.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (hierna: „DALD”), een tot dezelfde groep behorende vennootschap naar het recht van het eiland Jersey, heeft tussen 1 juli 1999 en 30 juni 2001 per post en in de vorm van abonnementen vanuit Jersey wegwerpcontactlenzen geleverd aan klanten in het Verenigd Koninkrijk. De abonnees betaalden maandelijks een vast bedrag in ruil waarvoor zij periodiek wegwerplenzen alsmede voor het onderhoud ervan noodzakelijke vloeistoffen en lenshouders ontvingen. De prijs omvatte onder andere een consult of een initieel onderzoek voor contactlenzen, minstens één keer per jaar een controle van deze lenzen en alle andere nazorg in verband met het gebruik ervan.

14 Bij beslissing van 18 oktober 1999 hebben de Commissioners geoordeeld dat DALD bij het toesturen van contactlenzen vanaf Jersey aan klanten in het Verenigd Koninkrijk alleen goederen, en niet goederen en diensten leverde. Bij een tweede beslissing, van 6 september 2001, hebben de Commissioners geoordeeld dat de werkelijke waarde van een zending alle bedragen omvat die als voorwaarde voor de verkoop moeten worden betaald, dat wil zeggen de volledige prijs.

15 D & A is opgekomen tegen deze twee beslissingen.

16 In deze omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Maakt het deel van de betaling van een klant aan [...] [DALD] dat betrekking heeft op het verstrekken van bepaalde diensten door [...] [D & A] of haar franchisenemers, deel uit van de totale betaling voor bepaalde goederen, en dus van de voor de betrokken goederen betaalde of te betalen prijs in de zin van artikel 29 van [...] [het douanewetboek] wanneer de klant, een particuliere consument, de goederen invoert en [DALD] de BTW bij invoer betaalt?

De betrokken goederen zijn:

- i) contactlenzen,
- ii) reinigingsvloeistoffen,
- iii) lenshouders.

De betrokken diensten zijn:

- iv) een contactlensonderzoek,
- v) een contactlensconsult,
- vi) alle door de klant gewenste nazorg.

2) Voor het geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag: mag het bedrag van de betaling voor de betrokken goederen niettemin overeenkomstig artikel 29 worden berekend, of moet dit overeenkomstig artikel 30 van het [...] [douanewetboek] worden berekend?

3) Moeten de in het arrest van het Hof van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973), gegeven richtsnoeren geheel of ten dele worden toegepast om te bepalen welk deel of welke delen van de transactie die welbepaalde diensten en welbepaalde goederen omvat, in aanmerking genomen moet(en) worden voor de toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief van de Europese Gemeenschappen, gelet op het feit dat de Kanaaleilanden wel deel uitmaken van het douanegebied van de Gemeenschap, maar niet van het BTW-grondgebied in de zin van de Zesde richtlijn [...]?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

17 Allereerst zij eraan herinnerd dat het eiland Jersey integraal deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap, maar een derdegrondgebied vormt voor de toepassing van de Zesde richtlijn. Derhalve is de levering van een goed door een op Jersey gevestigde vennootschap aan een in het Verenigd Koninkrijk wonende klant invoer in de zin van artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn. De maatstaf van heffing is derhalve die welke is bepaald in artikel 11, B, lid 1, van de richtlijn, namelijk „de waarde die [...] wordt omschreven als de douanewaarde” overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek.

18 Bijgevolg dienen de door de verwijzende rechter gestelde vragen uitsluitend te worden beantwoord vanuit het oogpunt van dit laatste artikel.

19 Het antwoord op de eerste vraag is afhankelijk van het antwoord op de derde vraag, die derhalve eerst moet worden behandeld.

De derde vraag

20 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de beginselen die in het reeds aangehaalde arrest CPP zijn geformuleerd, relevant zijn om te bepalen welke elementen van de transactie in aanmerking moeten worden genomen voor de toepassing van artikel 29 van het douanewetboek.

21 Gepreciseerd zij dat, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de regering van het Verenigd Koninkrijk hebben betoogd, om de in punt 17 van het onderhavige arrest uiteengezette redenen dat arrest, en met name punt 27 ervan, dat betrekking heeft op de omvang van een binnen een lidstaat aan de BTW onderworpen handeling, niet aldus kan worden uitgelegd dat daarin richtsnoeren worden gegeven die als zodanig voor de toepassing van artikel 29 van het douanewetboek kunnen worden gebruikt.

22 Op de derde vraag moet derhalve worden geantwoord dat de beginselen die in het reeds aangehaalde arrest CPP zijn geformuleerd, als zodanig niet kunnen worden gebruikt om te bepalen welke elementen van de transactie in aanmerking moeten worden genomen voor de toepassing van artikel 29 van het douanewetboek.

De eerste vraag

- 23 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het bedrag dat door een klant is betaald voor bepaalde diensten, zoals een onderzoek, een consult of nazorg op verzoek met betrekking tot contactlenzen, en het bedrag dat is betaald voor bepaalde goederen, die contactlenzen, reinigingsvloeistoffen en lenshouders omvatten, samen de transactiewaarde als bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek vormen.
- 24 Volgens D & A mag het deel van de door een klant voor de betrokken diensten gedane betaling niet in het totale voor de betrokken goederen betaalde bedrag worden begrepen zodat het een integreerend bestanddeel van de transactiewaarde als bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek vormt. Zij leidt hier evenwel uit af dat het voor de betrokken goederen betaalde bedrag overeenkomstig artikel 29 mag worden berekend, zonder dat naar artikel 30 van dit wetboek hoeft te worden gekeken.
- 25 De Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie menen van hun kant dat bij de berekening van de douanewaarde van de betrokken goederen de aan de betrokken diensten toegekende waarde moet worden meegeteld.
- 26 Voor het antwoord op de aldus geformuleerde prejudiciële vraag zij eraan herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat voor het begrip „transactiewaarde” bij de berekening moet worden uitgegaan van de voorwaarden waaronder de individuele verkoopovereenkomst is gesloten (arrest van 4 februari 1986, Van Houten, C?65/85, Jurispr. blz. 447, punt 13).
- 27 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat, hoewel programmatuur geen goed is, maar wel een immaterieel economisch goed dat niet onder het gemeenschappelijk douanetarief valt, de kosten voor verkrijging van het immateriële goed als bestanddeel van de voor het voorwerp betaalde of te betalen prijs moeten worden beschouwd wanneer het in het voorwerp is belichaamd (zie arrest van 18 april 1991, Brown Boveri, C?79/89, Jurispr. blz. I?1853, punt 21).
- 28 Voorts heeft het Hof, na te hebben overwogen dat de analyses die na de invoer werden verricht, een handeling waren die noodzakelijk was opdat de goederen overeenkomstig de contractuele bepalingen zouden worden geleverd, geoordeeld dat de kosten van deze analyses, die de importeur de koper naast de prijs van de goederen in rekening brengt, moeten worden geacht deel uit te maken van de „transactiewaarde” van deze goederen (zie arrest van 19 oktober 2000, Sommer, C?15/99, Jurispr. blz. I?8989, punten 24 en 27).
- 29 Ten slotte heeft het Hof in zijn arrest van 5 december 2002, Overland Footwear (C?379/00, Jurispr. blz. I?11133, punt 17), geoordeeld dat de artikelen 29, 32 en 33 van het douanewetboek niet anders kunnen worden uitgelegd dan dat een inkoopcommissie die is opgenomen in de aangegeven douanewaarde en in de invoeraangifte niet is onderscheiden van de verkoopprijs van de goederen, deel uitmaakt van de transactiewaarde als bedoeld in artikel 29 van hetzelfde wetboek, en bijgevolg belastbaar is.
- 30 In casu moet worden onderzocht of de in het Verenigd Koninkrijk verstrekte diensten deel uitmaken van de prijs van de vanaf het eiland Jersey verzonden goederen, zodat kan worden aangenomen dat de twee elementen samen de transactiewaarde als bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek vormen.
- 31 De omstandigheid dat één van de twee elementen in het douanegebied van de Gemeenschap is gesitueerd en het andere daarbuiten, is niet relevant voor de bepaling van de transactiewaarde (zie in die zin arrest van 7 maart 1991, C?116/89, BayWa, Jurispr. blz. I?1095,

punt 15).

32 Enerzijds blijkt uit de stukken dat het commerciële aanbod „Contact Lenses by Post” (hierna: „CLBP”) naast de rechtstreekse levering van wegwerplenzen en vloeistoffen vanaf het eiland Jersey aan het woonadres van de klanten, bepaalde diensten omvat, waaronder een initieel consult met betrekking tot contactlenzen, ter beschikking stellen en aanmeten van de lenzen en, op verzoek van de klant, professionele nazorg. Alle diensten worden door D & A of haar franchisenemers verstrekt. Anderzijds zij erop gewezen dat de klanten maandelijks en vooraf aan DALD een bepaald bedrag betalen bij wege van automatische afschrijving, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen de consulten en andere diensten en de goederen, dat in de overeenkomst geen extra opties zijn voorzien en dat volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk het verstrekken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten naar nationaal recht verplicht is en derhalve een voorwaarde van de verkoop vormt.

33 Volgens D & A worden de diensten afzonderlijk in rekening gebracht wanneer de klant niet op het hierboven omschreven CLBP-aanbod ingaat.

34 Derhalve moet worden vastgesteld dat het gaat om een globaal aanbod tegen een vaste prijs. Het voor de diensten betaalde bedrag moet bijgevolg worden aangemerkt als deel van de „betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen [...] door de koper aan de verkoper [...] ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan” zoals bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek, en bijgevolg als bestanddeel van de douanewaarde.

35 Op de gestelde vraag dient derhalve te worden geantwoord dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding het bedrag dat is betaald voor bepaalde diensten, zoals een onderzoek, een consult of nazorg op verzoek met betrekking tot contactlenzen, en het bedrag dat is betaald voor bepaalde goederen, zoals de betrokken contactlenzen, reinigingsvloeistoffen en lenshouders, samen de „transactiewaarde” als bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek vormen en derhalve belastbaar zijn.

De tweede vraag

36 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 29 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, moet aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding het bedrag dat is betaald voor bepaalde diensten, zoals een onderzoek, een consult of nazorg op verzoek met betrekking tot contactlenzen, en het bedrag dat is betaald voor bepaalde goederen, zoals de betrokken contactlenzen, reinigingsvloeistoffen en lenshouders, samen de „transactiewaarde” als bedoeld in artikel 29 van het douanewetboek vormen en derhalve belastbaar zijn.**

2) De beginselen die in het arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96), zijn geformuleerd, kunnen als zodanig niet worden gebruikt om te bepalen welke elementen van de transactie in aanmerking moeten worden genomen voor de toepassing van artikel 29 van het douanewetboek.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.