

Finnország

7.6. Cocktail rule

If goods or services which, if supplied for separate considerations (prices), would have been liable at different rates of VAT, are supplied for a single inclusive consideration (price), the law provides that the entire consideration is chargeable to VAT at the higher or highest VAT rate which would otherwise apply. For example, a taxable person who sells a book (zero rate) and a cassette tape (standard rate) as a package and charges one inclusive price for both, should apply the higher rate to the total consideration. Similarly, if the taxable person for example lets an office and the consideration includes the rental fee (standard rate) and the fee of the electricity and gas (reduced rate) as well, the higher rate should be applied for the total consideration.

HM CUSTOMS & EXCISE

VAT-információs Kiadvány, 2001/2. szám

2001. július

többelemű

Hogyan döntsük el, hogy egységes vagy többszörös értékesítésről van szó?

1. A Business Brief 2001/2. száma, amely 2001. február 16-án jelent meg, közölte azoknak a döntéseknek az értelmezését, amelyeket az Európai Bíróság és Lordok Háza a Card Protection Plan (CPP) ügyben hozott. Az ítéletek iránymutatást adnak arra vonatkozóan, hogy a vállalkozásoknak mi alapján kell eldönteniük, vajon az általuk végzett értékesítések a VAT szempontjából egységes vagy többszörös értékesítésnek minősülnek-e.

Melyek az egységes és többszörös értékesítések, és hogyan befolyásolják a VAT-kötelezettséget.

2. A VAT bevezetése óta mindig problémát jelentett a helyes VAT-kötelezettség megállapítása azoknak az értékesítéseknek az esetében, amelyek több különálló terméket, illetve szolgáltatást foglaltak magukban. Különösen lényeges ez a kérdés az olyan esetekben, ahol az értékesített termékek vagy szolgáltatások közül egyesek adókötelesek, mások viszont – amennyiben azokat külön értékesítik – VAT-mentességre jogosultak.

3. Ide tartoznak például az olyan adóköteles oktatási szolgáltatások, amelyek keretében a szükséges könyveket is biztosítják (mivel a könyvek különálló értékesítése a nullakulcs alá tartozik). A kérdés az, hogy a VAT megállapításánál kezelhető-e a könyvek értékesítése az alapkulcsos oktatási szolgáltatástól elkülönítve, vagy pedig annak részét képezi. Számos egyéb olyan eset is említendő, ahol ugyanez a probléma

merül fel. Ez történik például, amikor az alapkulcsos autóbérléssel együtt adómentes biztosítási szolgáltatást is nyújtanak, vagy amikor a nullakulcs alá tartozó közlekedési eszközökön az alapkulcs szerint adóköteles ételeket és italokat szolgálnak fel.

4. Sem az Egyesült Királyság, sem pedig az Európai Unó VAT-törvényei nem tartalmazzak szabályokat ezeknek a kérdéseknek az eldöntésére vonatkozóan. Az évek során viszont számos idevágó ügyet tárgyalt mind a Többletértékesítő-bíróság, mind más Egyesült-királyságbeli bíróságok, és az ítéletek iránymutatást adnak a tekintetben, hogyan közelíthető meg a probléma. Ezekben az ítéletekben jelentek meg a „többszörös értékesítés” és az „egységes értékesítés” kifejezések. Az első azokat az értékesítéseket jelenti, amelyeknél az egyes értékesítésre kerülő elemeket elkülönítve kell kezelni, a második pedig azokat, ahol azok egyetlen értékesítést alkotnak. Az említett bírósági ítéletek hiányossága volt, hogy nem adtak egyértelmű megoldást a problémára, aminek eredményeként az egyes ügyek vizsgálata rendszerint a többi esettől elkülönítve történt, ami pedig újabb fellebbezésekhez vezetett.

Miért nagyobb jelentőségű a CPP a korábbi döntéseknél?

5. A Lordok Háza a CPP által benyújtott fellebbezést követően az ügyet az Európai Bíróság elé terjesztette, és arra kérte a Bíróságot, határozza meg, milyen feltételek alapján kell eldönteni, hogy egységes vagy többszörös értékesítésről van-e szó. Mivel az Európai Bíróság ítéleteit a nemzeti bíróságoknak el kell fogadniuk, azok minden uniós tagállam számára meghatározzák a VAT alkalmazásának irányelveit. Ennek megfelelően a Bíróságnak az egységes és többszörös értékesítések vonatkozásában adott iránymutatása csökkentette a problémát övező, és leszűkítette a vita lehetőségét.

Mi az ítélet következménye?

6. A Bíróság felismerte, hogy, mivel a kérdés egymástól nagyban eltérő esetekben is felmerülhet, igen nehéz minden helyzetre alkalmazható, átfogó megoldást találni. Ehelyett a döntés néhány vizsgálati szempontot határoz meg, amelyek a legtöbb körülményre alkalmazhatók. Minden esetben ugyanazokat a szempontokat kell figyelembe venni, és csomagként kell őket alkalmazni, anélkül, hogy önmagában bármelyik is döntő szerepet kapna a válasz kialakításában.

7. A vizsgálati szempontokat két fázisban kell alkalmazni. Először az ügylet lényegi jellemzőit kell meghatározni, köztük azt, hogy mit kap a megrendelő. Önálló értékesítés csak akkor történik, ha a megrendelőnek átadott termék, illetve szolgáltatás önmagában is körülhatárolható, más termékektől, szolgáltatásoktól független; több kell, legyen, mint csupán a teljes értékesítés egy eleme. Kerülni kell a kereskedelmi szempontból nyilvánvalóan egységesnek tekintett értékesítések mesterséges felosztását.

Vizsgáljuk meg például az autószervez esetét. Bár a javítási szolgáltatás rendszerint különböző munkálatokból tevődik össze, ezek nem tekinthetők önmagukban körülhatárolhatónak és önállóknak a megrendelő által elvárt teljes szolgáltatás szempontjából. Minden olyan törekvés, amely ezeket különálló értékesítésnek igyekszik feltüntetni nyilvánvalóan mesterséges.

8. Amennyiben az első vizsgálati fázis szerint különálló értékesítésekről van szó, akkor második lépésként azt kell eldönteni, hogy tekinthető-e ezek mindegyike fő értékesítésnek, vagy vannak közöttük olyanok, amelyek a fő értékesítést csupán kiegészítik. Azok az értékesítések minősülnek kiegészítő jellegűnek, amelyek – az átlagmegrendelő számára –nem önmagukban jelentik a megrendelés célját, hanem csak a fő értékesítést segítik elő.

A különbség jól érzékeltethető a szállítási szolgáltatással együtt nyújtott vendéglátás példáin keresztül. Az egyik lehetőség az ún. légivendéglátás (in-flight catering). Ennek az esetében a légiutasok nem kifejezetten az ételt és italt kívánják megvásárolni, csupán feltételezik, hogy felszolgálják nekik ilyesmit, mivel ez a légiutazás szokásos velejárója. Az étel és ital fogyasztása tehát nem jelenti az átlagmegrendelő célját, csupán a szállítási szolgáltatás teljesebb élvezetét szolgálja. Ezért (bár önálló értékesítésük adóköteles) az étel és ital felszolgálása a fenti körülmények között nem VAT-köteles, mivel csak kiegészíti a nullakulcsos szállítási szolgáltatást.

A szállítás és vendéglátás együttes értékesítésének egy másik módja, amikor a megrendelő kiadós étkezést is magában foglaló folyami kirándulást vásárol. Ilyenkor az étkezés nem csupán kiegészíti a kirándulást, az átlagmegrendelő azt önmagában is célnak tekinti, például egy különleges alkalom megünneplésére, vagy az éttermi étkezés alternatívájaként. Ebben az esetben két fő értékesítés történik, nullakulcsos szállítás és alapkulcsos vendéglátás.

9. Nem szabad figyelmen kívül hagyni azt, hogy az ellenérték felszámításának módja önmagában nem határozza meg, egy vagy több értékesítés történt-e. Az ellenérték egy tételben történő felszámítása nem jelenti automatikusan, hogy egy fő értékesítésre került sor, és a több részletben felszámított ár sem feltétlenül utal arra, hogy kettő vagy annál több fő értékesítés történt.

Vannak-e konkrét példák a fenti vizsgálati szempontok alkalmazására?

10. Az alábbiakban konkrét példákon keresztül mutatjuk be, hogyan alkalmazták az Európai Bíróság által előírt módszert az Egyesült Királyság többletértéktadó- és más bíróságai.

EGYSÉGES ÉRTÉKESÍTÉSEK

11. Lordok Háza: British Telecommunications plc.

A BT álláspontja szerint az új autók megvásárlásához kapcsolódóan nyújtott házhozzállítási szolgáltatás különálló értékesítést képezett. A cég szerint tehát minden esetben két értékesítésre került sor, egy termék (az autó), és egy szolgáltatás (az autó kiszállítása) értékesítésére. A Lordok Háza által hozott ítélet szerint azonban a

kereskedelmi valóság logikája alapján a házhoz szállított autó eladása egységes értékesítést képez, sőt, ha a házhozszállítás értelmezhető lenne is úgy, mint különálló értékesítés, csupán kiegészítő jellegűnek minősülne az autó értékesítése mellett.

12. Többletértékesítő-bíróság: British Sky Broadcasting Group plc

A BSkyB arra az álláspontra helyezkedett, hogy az általa az előfizetői részére biztosított televíziós műsorújság átadása nullakulcsos termékértékesítésnek minősül. Az újság fizikai jellemzői világosan elválaszthatóvá tették annak értékesítését a műsorszolgáltatástól, és a borítón is feltüntetett, külön árral rendelkezett, amelyen bárki megvásárolhatta (azok is akik a műsorszolgáltatásra nem fizettek elő). A Többletértékesítő-bíróság azonban úgy ítélte meg, hogy ezek a tények nem adnak kellő alapot a kérdés eldöntéséhez, ezért az ügylet körülményeinek vizsgálata, és lényegi jellemzőinek meghatározása mellett döntött. A vizsgálat azt mutatta, hogy az előfizetői szerződés szerint a műsorújság az alapkulcsos műsorszolgáltatás részét képezte.

13. Többletértékesítő-bíróság: Doctors Beynon & Partners

A fellebbező fél szerint az orvosok által a betegeknek adott gyógyszerek és eszközök különálló értékesítést képeztek, és nem csupán részét alkották a gyógyászati szolgáltatásoknak, mint egységes értékesítésnek. A Többletértékesítő-bíróság álláspontja az volt, hogy a kérdést minden korábbi ítéletre való hivatkozás nélkül egyedül azon alapelvek alapján kell eldönteni, amelyeket az Európai Bíróság a CPP ügyben hozott ítéletében fektetett le. Az alapelvekre építve a bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a gyógyszerek értékesítése „önmagában nem jelentette a célt” és „csupán eszköz volt arra, hogy a gyógyászati szolgáltatások megfelelő eredményt hozzanak”.

TÖBBSZÖRÖS ÉRTÉKESÍTÉSEK

14. Legfelsőbb Polgári Bíróság: *Appleby Bowers*

Az Appleby Bowers arra kötött szerződést, hogy promóciós szolgáltatásokat nyújt egy ügyfél részére, amely szolgáltatások ellenében havi díjat számított fel. A szolgáltatás időről-időre magában foglalta nyomtatott prospektusok előállítását is, amelyre külön díjat számolt fel a cég. A Legfelsőbb Polgári Bíróság úgy ítélte meg, hogy az értékesítés két elhatárolható elemből áll, és – különböző okokból – arra a következtetésre jutott, hogy a prospektusok nem csupán kiegészítették a promóciós szolgáltatásokat, hanem önmagukban is önálló értékesítést alkottak.

15. Legfelsőbb Polgári Bíróság: *Sea Containers Ltd*

A Sea Containers az Orient Expressen lebonyolított, étkezést is tartalmazó egynapos kirándulásokat és charter-utakat értékesített. Egyes esetekben külön számította fel a vonat bérletét és az étkezéseket, máskor viszont közös árat állapított meg. A Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte, hogy a szállítás és a vendéglátás minden esetben különálló értékesítés volt, mivel a kereskedelmi valóság logikája szerint a vendéglátás az értékesítésnek kellően lényeges részét képezte ahhoz, hogy önmagában is a megrendelő

célját képezze. A vendéglátás ebben az esetben sokkal több volt, mint csupán az utazás teljesebb élvezetét szolgáló kiegészítő elem, ezért önálló értékesítésnek kell tekinteni.

Mit kell tennem?

16. Az alábbi felsorolás korántsem kimerítő, bemutat viszont néhányat azon területek közül, ahol az egységes és többszörös értékesítések problémája felmerülhet.

Házhozszállított termékek

Orvos által felírt szemüvegek

Orvos által felírt hallókészülékek

Klubtagságok, társasági tagságok

Magazinokhoz rögzítve értékesített termékek

Oktatással együtt értékesített könyvek, stb.

A szállítást is magukban foglaló repülőtéri parkolási szolgáltatások

Hirdetési szolgáltatásokkal együtt értékesített nyomdai termékek

Személyszállítás és vendéglátás

Be- vagy felszerelt termékek

Műsorújságok és műsorszóró szolgáltatások

Kapcsolatlan értékesített promóciós termékek

17. Amennyiben ön a felsorolt értékesítések valamelyikét végzi, vagy olyan értékesítést végez, amelynél vélhetően szintén felmerül az egységes, illetve többszörös értékesítés problémája, akkor az érintett értékesítéseket vesse alá a fent ismertetett szempontok szerinti vizsgálatnak. Abban az esetben, ha jelenleg valamely korábbi jogi döntésre támaszkodva bírálja el értékesítéseit, akkor a Business Brief 2001/2. száma előírja, hogy önnek az új kritériumok fényében újra kell vizsgálnia e kérdéses értékesítéseket, és az adókezelésükkel kapcsolatos minden szükséges változtatást végre kell hajtania 2001. június 1-jéig.

Honnan kérhetek további segítséget vagy iránymutatást?

18. Ha önnek további segítségre vagy iránymutatásra van szüksége, kérjük keresse fel telefonon az Országos Tanácsadó Szolgálatot a 0845 010 9000-as számon, vagy írjon a helyi Üzleti Tanácsadó Központba, melynek címét a telefonkönyvben "Customs & Excise" név alatt találja meg. A Business Brief 2001/2. száma az Üzleti Tanácsadó Központokban és Internetes oldalunkon (<http://www.hmce.gov.uk>) is beszerezhető.