

## **meghiúsult beruházás INZO C-110/94. sz. jogeset**

áfa levonás

### **2014/3. Adózási tanács**

#### **a meghiúsult beruházás általános forgalmi adót érint konzekvenciái**

Napjainkban számtalan okból fordulhat el, hogy egy vállalkozás az általa megkezdett beruházást - bizonyos egyedi körülmények folytán - nem fejezi be. Ilyen körülmények lehetnek például a finanszírozási problémák, a társaság tulajdonosai közötti személyi ellentétek, a beruházás technikai kivitelezésével kapcsolatos nehézségek, a cég tevékenységére vonatkozó kereslet visszaesése, valamint a beruházás érdekében történő hatósági engedélyezési eljárás során fellépő akadályok is. Az említett esetekben - a kizárólag adóköteles tevékenységet szolgáló tárgyi eszköz létrehozatalára irányuló beruházásokat érintően - gyakorta felmerül az adózók részéről az azon kérdés, hogy a meg nem valósult beruházással összefüggő beszerzéseket terhelő elzetesen felszámított adó levonásba helyezése hogyan kezelendő az általános forgalmi adó rendszerében, azaz szükséges-e annak valamilyen módon (akár önellenírt elvégzése útján) az állami költségvetésbe való visszafizetése. Jelen cikkünkben a fenti kérdés eldöntéséhez kívánunk segítséget nyújtani.

A tárgyalt témakör bemutatása után mindenképpen szükséges rögzíteni, hogy a szóban forgó tényállások körébe tartozó esetekben az adókötelezettség esetleges fennállása kizárólag az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) rendelkezéseinek figyelembevételével állapítható meg, következésképpen az egyéb jogszabályok elírásai - például a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben foglaltak -, valamint az azok alkalmazása során kialakult gyakorlati eljárások lefolytatásának ténye (különös tekintettel az adózók beadványaiban gyakran hivatkozott selejtezési eljárásra) ezen szempontból nem bírnak relevanciával. A már említett Áfa tv. rendelkezéseinek alapulvételével ugyanakkor - egy konkrét eset adójogi konzekvenciáinak megállapítása érdekében - vizsgálni kell mind az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó szabályok alkalmazásának jogszerűségét, mind azon körülményt, hogy az Áfa tv.-ben elírt adóztatandó tényállások valamelyike megvalósul-e az adott tényállás keretében. Elzeteseknek megfelelően, az adókötelezettség megítélése érdekében - jelen cikkünk tematikájával megegyezően - mind az Áfa tv. vonatkozó, a beruházás folyamatában fennálló adólevonási jogra vonatkozó rendelkezéseit, mind a már említett jogszabály által elírt ingyenes ügyletek lehetséges eseteit és azok áfa-rendszerbeli megítélését át kell tekintenünk.

#### ***1. Az adólevonási jog fennállása a beruházás folyamatában***

Az adólevonási joggal kapcsolatos legfontosabb szabályt az Áfa tv. 120. § (1) bekezdésének felvezető szövege állapítja meg, amikor meghatározza, hogy az adóalany az egyes beszerzéseit terhelő (elzetesen felszámított) adót abban a mértékben jogosult levonni az általa fizetendő adóból, amilyen mértékben az adott beszerzést - adóalanyi minőségében - adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, hasznosítja.

Mindez tehát azt jelenti, hogy amennyiben az adóalany jogos várakozása szerint a beruházás kizárólag adóköteles tevékenységet szolgáló tárgyi eszköz létrehozatalára irányul, akkor az Áfa tv. 120. §-ának a) pontja értelmében a tárgyi eszköz létrehozatala során folyamatosan levonhatja

az adólevonási jog keletkezésének időpontjában az elállításhoz felhasznált termékeket, igénybevett szolgáltatásokat terhelően az adólevonásból levont adót.

Ennek megfelelően az a megállapítás tehető, hogy abban az esetben, ha a beruházást tervező adóalany által a szolgáltatás igénybevételére, illetve a termék megvásárlására azzal a céllal került sor, hogy azt a „saját vállalkozáson” belül végzett, tárgyi eszköz elállítását eredményezze a beruházás érdekében, azaz az Áfa tv. 11. § (2) bekezdésének a) pontja értelmében adóköteles termékértékesítés érdekében használja, hasznosítsa, az adott adómegállapítási időszakban jogszerűen gyakorolta az adólevonási jogát.

Lényeges kihangsúlyozni, hogy a fenti állítás kizárólag a teljesen adóköteles továbbhasznosított saját rezsizs beruházással elállított tárgyi eszköz vonatkozásában tekinthető igaznak, mivel a részben vagy egészben adómentesen hasznosuló, saját rezsizs beruházással elállított tárgyi eszköz esetében az adólevonási jog - az Áfa tv. 134. §-a értelmében - kizárólag az elállított termék használatba vételekor gyakorolható, azaz a beruházás folyamatában ez esetben nem illeti meg az adólevonási jog az adóalanyt, következésképpen a beruházás ezen típusának megíúsulása esetén a levonásba helyezett adó visszafizetési kötelezettsége elviekben fel sem merülhet (ezen esetről ebből kifolyóan jelen cikknek sem képezi témáját).

## ***2. Az ingyenes ügyletekre vonatkozó szabályok alkalmazhatósága***

Mint az már említésre került, az adólevonási jog gyakorlásával érintett olyan beszerzések vonatkozásában, melyeket illetően - a beruházás időközbeni okafogyottá válása miatt - az adóköteles tevékenység végzése érdekében történő használatra, illetve hasznosításra nem került sor, az adófizetési kötelezettség fennállásának megállapítása érdekében szükséges annak eldöntése is, hogy az adóalany megvalósít-e olyan - a beszerzés tárgyaival összefüggésbe hozható - tényállást, melyhez az Áfa tv. adókötelezettséget társít.

Tekintettel azonban arra, hogy az Áfa tv. az ingyenes ügyletekre vonatkozó szabályozás körében a beszerzés tárgyaira nézve - attól függően, hogy az a konkrét esetben az általános forgalmi adó fogalmi rendszerét alapul véve terméknek vagy szolgáltatásnak tekintendő - eltérő szabályokat tartalmaz, elengedhetetlen annak tisztázása, hogy a beszerzés tárgya terméknek vagy szolgáltatásnak minősül-e.

Az általános forgalmi adó rendszerében használatos termékértékesítés fogalom az Áfa tv. 9. § (1) bekezdésében került rögzítésre, melynek értelmében termékértékesítésnek minősül a birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet. Ennek ismeretében elmondható, hogy a termékértékesítés az általános forgalmi adó rendszerében kizárólag birtokba vehető dolog esetén értelmezhető. (Idetartozhatnak például az egyes építési anyagok.)

Az Áfa tv. 13. § (1) bekezdésében írt definíció szerint ugyanakkor szolgáltatásnyújtásnak minősül minden olyan ügylet, amely a törvény értelmében nem termék értékesítése. Ez utóbbi egyértelműsítése érdekében az Áfa tv. 13. § (2) bekezdése a szolgáltatásnyújtások körében külön nevesíti a vagyoni érték jogok - ideiglenes vagy végleges - átengedését, valamint az olyan ellenérték fejében való kötelezettségvállalást, amely valamely tevékenység - teljes vagy részbeni - abbahagyására, vagy az annak végzésétől való tartózkodásra, illetve legvalamely helyzetét részére, passzív magatartásra irányul. (Idesorolható például az építészeti terv, mint vagyoni érték jog átengedése.)

Mint arra a korábbiakban utaltunk, a cikkünk tárgyát képező tényállás adókötelezettségének megállapítása érdekében szükséges figyelembe venni azt, hogy az Áfa tv. - 11. § (1)-(2)

bekezdéseiben - bizonyos ingyenes termékértékesítési, és - 14. § (1)-(2) bekezdéseiben - egyes szolgáltatásnyújtási konstrukciókat ellenérték fejében teljesített gazdasági eseményként, azaz adóköteles termékértékesítésként, illetve szolgáltatásnyújtásként kezel. Ezeknek az ügyleteknek általában az a jellemzője, hogy az ilyen ügylet tárgyát képező beszerzés, illetve az ilyen ügylet megvalósításához történt beszerzés elzetesen felszámított forgalmi adóját az adóalany levonhatta, mert például - mint a tárgyalta esetben is - az adó levonásának időpontjában az adóalany szándéka az volt, hogy a beszerzett terméket, igénybevett szolgáltatást az adófizetési kötelezettséggel járó ügylet megvalósításához használja fel, vagy pedig a beszerzett termék, igénybe vett szolgáltatás egy ideig valóban az adóalany adóköteles tevékenységét szolgálta, azonban utóbb mégis ingyenesen fog hasznosulni. Azáltal, hogy az Áfa tv. a ténylegesen megvalósult, adólevonásra nem jogosító, ellenszolgáltatás nélküli ügyletet ellenértékes ügyletnek tekinti, az ilyen ügylet adózásbeli következménye nem az lesz, hogy az adóalany az általa levont adót - az utóbb bekövetkezett változás miatt - önellen rész eredményeként fizeti vissza, hanem arra tekintettel, hogy nála az adott beszerzés utóbb bekövetkezett körülmény folytán mégiscsak adóköre kívüli tevékenységet (azaz ingyenes tevékenységet) fog szolgálni, az ingyenes felhasználásra tekintettel adófizetési kötelezettséget keletkeztet.

Fentieknél megfelelően az Áfa tv. értelmében ellenérték fejében teljesített, adóköteles termékértékesítés

1. ha az adóalany a terméket vállalkozásából véglegesen kivonva, azt saját vagy alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen felhasználja, illetve leg azt más tulajdonába ingyenesen átengedi, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg;

2. az adóalany vállalkozásán belül végzett saját beruházása, ha ennek eredményeként tárgyi eszközt állít el ;

3. az adóalany vállalkozásában kitermelt, el állított, összeállított, átalakított, megmunkált, illetve leg vállalkozásához vásárolt vagy importált termék felhasználása gazdasági tevékenységének folytatásához, feltéve, hogy ha a terméket ilyen állapotában másik adóalanytól szerezte volna be, adólevonási jog nem illette meg;

4. tárgyi eszköznek nem minősülő termék felhasználása adólevonásra nem jogosító tevékenység folytatásához, feltéve, hogy a termék beszerzéséhez vagy a 3. pont szerinti felhasználásához kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg;

5. az adóalany megszerzése, ha az adóalany a megszerzés időpontjában olyan terméket tart tulajdonában, amelynek beszerzéséhez vagy a 3. pont szerinti felhasználásához kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.

Szolgáltatásnyújtásként továbbá ellenérték fejében teljesítettként adóköteles, azaz gazdasági tevékenység

1. az olyan ügylet, amikor az adóalany a terméket a vállalkozásából véglegesen kivonva, azt a saját vagy az alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen használja, illetve leg azt másnak ingyenesen használatba adja, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg, továbbá

2. az olyan ügylet, amikor az adóalany a saját vagy az alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére másnak ingyenesen nyújt szolgáltatást, de ez esetben is csak akkor, ha a szolgáltatáshoz kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.

Az ingyenes ügyletek körébe tartozó tényállások előbbi felsorolása alapján látható, hogy az Áfa tv. taxatívén lefekteti azon esetköröket, amelyek teljes körű megvalósulása esetén - az ügylet ingyenes (ellenérték nélküli) jellege ellenére - adófizetési kötelezettség keletkezik, így amennyiben nem teljesülnek a fent részletezett jogszabályi kritériumok [Áfa tv. 11. § (1)-(2) bekezdései, és 14. § (1)-(2) bekezdései], az érintett rendelkezéseket az adóalanynak az okafogyott beruházásból kifolyóan nem kell alkalmaznia.

### ***3. Konklúzió:***

Fentieket összegezve tehát az mondható el, hogy a jelen cikk témáját képező esetekben a beruházás okafogyottá válása, és ezáltal a beszerzések tárgyát képező egyes termékek, szolgáltatások adóköteles tevékenységhez történő felhasználásának hiánya önmagában nem valósít meg olyan ügyletet, mely az Áfa tv.-ben meghatározottak szerint adókötelesnek minősül, így - amennyiben a beszerzés tárgyaival kapcsolatban nem valósul meg olyan, az Áfa tv. által szabályozott ingyenes ügylet, melyhez a jogszabály adókötelezettséget rendel - annak kapcsán az adóalanynak (a beszerzést terhelő előzetesen felszámított adó levonása ellenére) adófizetési kötelezettsége nem keletkezik.

*(AVÉ 2014/6.)*