

el készít tevékenység nincs adóköteles bevétel végelszámolás

áfa levonása

http://www.nav.gov.hu/nav/ado/afa080101_hatalyos/Vegelszamolas_ala_ker20151012.html

2015.10.12.

Végelszámolás alá kerül gazdasági társaság adólevonási joga adóköteles gazdasági tevékenység megkezdésének hiányában, illetve a végelszámolás alatti adóköteles gazdasági tevékenység és adóköteles bevétel hiányában

[az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. §-ához]

Az adólevonási jog gyakorlásával összefüggésben kérdésként merülhet fel, hogy az olyan általános forgalmi adóalany gazdasági társaságot, amely általános forgalmi adóköteles gazdasági tevékenység folytatása érdekében jön létre, azonban az adóköteles gazdasági tevékenység tényleges megkezdését és adóköteles bevétel realizálását megelőzően végelszámolás útján megszűnik, megilleti-e az adólevonás joga az e tevékenység megkezdése érdekében elengedhetetlen végelszámolás eltti, valamint a végelszámolás alatti beszerzései vonatkozásában. További kérdésként merülhet fel, hogy az olyan adóalanyt, amely adóköteles gazdasági tevékenységét egyébként megkezdi, majd végelszámolási eljárás hatálya alá kerül oly módon, hogy a végelszámolás során nem folytat adóköteles gazdasági tevékenységet, nem realizál adóköteles bevételt, azonban ezen időszakban is felmerülnek olyan költségei, amelyek elzetesen felszámított adót tartalmaznak, megilleti-e az adólevonás joga ezen beszerzései vonatkozásában.

A kérdések vizsgálata során szükséges figyelemmel lenni arra, hogy az általános forgalmi adó/hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: áfa/héa) uniós szinten harmonizált adónem. Így a vonatkozó álláspont kialakítása során egyaránt tekintettel kell lenni az Áfa tv. előírásaira, valamint az adónem uniós szintű szabályait tartalmazó, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) rendelkezéseire, és az ahhoz kapcsolódó uniós joggyakorlatra.

Az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmében (amely az Irányelv 168. cikkét ülteti át a magyar jogba) abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen mértékben - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Áfa tv. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.

Ahogy az az következetes ítélkezési gyakorlatában az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) is megállapítja, a levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhetét illetően a tökéletes semlegességet, bármilyen legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk f szabály szerint HÉA-kötelesek. Amennyiben az adóalany - e mértékben eljárva - az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett

HÉA levonására. A levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

A HÉA-rendszer, következésképpen a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg. Az adóalany e minőségében jár el, ha az Irányelv 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a gazdasági tevékenységei érdekében jár el. Annak kérdése, hogy az adóalany e minőségében jár-e el, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni. [Az utolsó két bekezdés tekintetében lásd például a C-153/11. sz. ügyben hozott ítélet 35-36. és 39-41. pontjait.]

A Bíróság megállapította, hogy a gazdasági tevékenységek több, egymást követő cselekményből állhatnak, és az el készítő tevékenységeket, mint amilyen például az eszközök beszerzése, a gazdasági tevékenységek közé kell sorolni. A HÉA semlegességének elve megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és megkezdésének megkezdését szolgáló elsősorú beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek, és ellentétes lenne ezzel az elvvel, ha a gazdasági tevékenység például csak a beszerzett tárgyi eszköz tényleges hasznosításának időpontjában, tehát az adóköteles jövedelem keletkezésekor kezdődne meg. Bármely más értelmezés a gazdasági szereplőt anélkül terhelné a gazdasági tevékenysége során felmerülő HÉA költségével, hogy lehetőséget adna neki a HÉA levonására, és önkényesen tenne különbséget a gazdasági tevékenység megkezdése előtt és folyamán felmerülő beruházási kiadások között. [Lásd például a C-268/83. sz. ügyben hozott ítélet 22-23. pontjait, a C-280/10. sz. ügyben hozott ítélet 28-29. pontjait.]

A Bíróság szerint bárkit, aki ilyen, jövőbeni gazdasági tevékenységhez (gazdasági tevékenység megkezdéséhez) szorosan kapcsolódó és ahhoz szükséges beruházási cselekményeket valósít meg, az Irányelv értelmében adóalanyként kell tekinteni. [Lásd például a C-280/10. sz. ügyben hozott ítélet 30. pontját.] A fentieket összefoglalva tehát a levonási jog gyakorlása akkor is jogszerű, ha ténylegesen nem jön létre olyan adóköteles tevékenység, illetve bevétel, amihez közvetlenül kapcsolható lenne a beszerzés, de maga a beszerzés egyébként nyilvánvalóan, kétségtelenül a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység érdekében valósult meg.

Azt illetően, hogy a gazdasági tevékenység jövőbeni megkezdésére irányuló kifejezett szándék elegendő jogalap-e ahhoz, hogy e tevékenységet folytatni kívánó személy/szervezetet adóalanyként tekintsük, a Bíróság kimondta, hogy e vonatkozásban a kérdéses személy/szervezet feladata annak igazolása, hogy az adólevonás feltételei teljesülnek. A fenti értelmezés, tehát nem zárja ki, hogy az adóhatóságok a „kifejezett szándék” megfellelő, objektív bizonyítékokkal történő alátámasztását kívánják meg az adóalanyoktól. [Lásd például a C-268/83. sz. ügyben hozott ítélet 24. pontját.]

A Bíróság megerősítette, hogy amennyiben az adóhatóság elismerte egy társaság adóköteles tevékenység végzésére irányuló szándékát és ezáltal adóalanyiságát megállapította, az ezen adóalany általi, az adóköteles tevékenység el készítését szolgáló cselekményeket is az áfa szabályai értelmében vett gazdasági tevékenységnek kell tekinteni. Ennek megfelelően az el készítő tevékenység keretében megvalósított beszerzések vonatkozásában az általános szabályok szerint gyakorolható adólevonási jogot az adóalany.

A Bíróság kiemelte, hogy ezen adólevonási jog akkor sem enyészik el, ha az el készítő tevékenység (pl. megvalósíthatósági/megtérülési tanulmány) eredményeképpen az adóalany

letesz az adóköteles gazdasági tevékenység tényleges megkezdéséről, azaz nem realizálódik adóköteles bevétele és így fizetendő adója – ugyanis az adóhatóság által egyszer már megállapított adóalanyi státusz (és ehhez kapcsolódóan a levonási jog) ebben az esetben sem vonható utólagosan, visszaható hatállyal kétségbe. A jogbiztonság elvével összhangban tehát utólagosan sem tagadható meg a levonási jog olyan beszerzést illetően, amelyhez kapcsolódóan korábban már jogszerűen létrejött az adólevonási jogosultság. [Az utolsó két bekezdés tekintetében lásd a C-110/94. sz. ügyben hozott ítélet 18-21. pontjait.] Vagyis ez utóbbi körülmény nem eredményezheti a korábban jogszerűen keletkezett adólevonási jog utólagos elvesztését.

A fentiek mellett szükséges kiemelni, hogy az uniós joggal összhangban, természetesen az adóalany nem élhet adólevonási joggal adócsalás vagy visszaélés esetén, például amennyiben az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, valójában azonban a magánvagyonában kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehetőség. A visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges. Egyrészt, hogy az Irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben elírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tennie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése. [Lásd a C-153/11. sz. ügyben hozott ítélet 48-49. pontjait.]

A fenti megfontolások, valamint az adósemlegesség elve azt is megkívánja, hogy a gazdasági tevékenység előkészítésének szakaszához (és az ahhoz kapcsolódó beszerzések minősítéséhez) hasonlóan minősüljön a gazdasági tevékenység befejezésének szakasza is. Ugyanis az előkészítő tevékenységhez hasonlóan ezen szakasz is szükségszerűen és elengedhetetlenül megjelenik az adóalanyi működés részeként, a vállalkozás érdekében teljesítettnek minősül, a tervezett vagy megkezdett tevékenység lezárását, az adóalany jogszabályok szerinti megszűnését szolgálva. Ebből következően a megszűnéshez szükséges beszerzések, igénybevett szolgáltatások (például ügyvédi, végelszámoló, könyvelési díj) során az adóalanyra hárított elzetesen felszámított adó tekintetében is az általános szabályok szerint gyakorolható adólevonási jogot az adóalany.

A bevezetésben felvetett kérdések vonatkozásában ez egyrészt azt jelenti, hogy az adóköteles gazdasági tevékenység folytatása érdekében létrejött, azonban e tevékenységet meg nem kezdő adóalany, a megszűnéséhez szükségszerűen kapcsolódó költségekben foglalt elzetesen felszámított adót – az egyéb jogszabályi feltételek teljesülése esetén – levonásba helyezheti. E megállapításra nincs befolyással azon körülmény, hogy a végelszámolási eljárás során sor kerül-e az előkészítő szakasz során beszerzett tárgyi eszköz általános forgalmi adóköteles értékesítésére vagy sem.

Másrészt a fentiek alapján az egyébként adóköteles gazdasági tevékenységet folytató, azonban a végelszámolás során adóköteles bevételt már nem realizáló adóalany is levonásba helyezheti – az egyéb jogszabályi feltételek teljesülése esetén – a megszűnéséhez szükségszerűen kapcsolódó költségekben foglalt elzetesen felszámított adót.

[Nemzetgazdasági Minisztérium NGM/34388-2/2015 és NGM/36807-2/2015., NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 2216920961/2015.]