

Szakértői vélemény

a Fővárosi Önkormányzat fenntartásában álló, közfeladatot ellátó intézményekkel kötendő ingatlanvagyonkezelési szerződés adózási és számviteli vonatkozásairól

A Fővárosi Önkormányzat (továbbiakban: Önkormányzat) az általa fenntartott, önkormányzati közfeladat-ellátásban közreműködő intézményeivel (továbbiakban: Intézmény) vagyonkezelői szerződést kíván kötni a feladatellátásukat jelenleg is szolgáló, fővárosi tulajdonban álló ingatlan vagyon vagyonkezelésbe adására vonatkozóan. Ezen ingatlanokat a Fővárosi Önkormányzat az Intézmény működtetéséhez szükséges feltételek körében már az Intézmény rendelkezésére bocsátotta. Az Intézmények tehát – bár nem vagyonkezelési szerződés alapján – jelenleg is rendelkeznek a közfeladat ellátásához szükséges vagyonnal. Ezen vagyonelemek használata, működtetése, esetleges fejlesztése az Intézmény alapító okirata, valamint a Vagyonrendelet 53-54. §-a alapján a vagyonkezelési szerződés megkötését megelőzően is feladatát képezte az adott Intézménynek. Az intézményi feladatellátást szolgáló vagyonelemek teljes körű nyilvántartásáról az Intézmény jelenleg is gondoskodik, a vagyonnilyvántartásában elkülönítetten megjelenítve a feladatellátást szolgáló vagyonelemeket, azok vagyonnövekményét a rendelkezésére álló egyéb vagyoni körtől. A hivatkozott jogszabályhely alapján az intézmény gazdasági szervezetének vezetője, bizonyos feltételek mellett - természetesen az Intézmény alapító okiratában meghatározott alapfeladat sérelme nélkül - önállóan, vagy egyes feltételek megléte esetén az Önkormányzat hozzájárulásával dönthet az általa használt vagyonelemek hasznosításáról.

A vagyonkezelési szerződések előkészítése során az esetlegesen felmerülő adózási és számviteli kérdések megfelelő kezelésének kidolgozásában az Önkormányzat szakértők munkájára is támaszkodott, mely szakértők megismerték a kialakult helyzetet, részt vettek az előzetesen egyeztetéseken és véleményezték az elkészült vagyonkezelési szerződést.

A munkában szakértőként részt vettek: dr. Kelemen László, Kardos Péter, Lilliné Fecz Ildikó (alvállalkozó). Jelen összefoglaló a szakértők véleményét mutatja be a vagyonkezelési szerződés adózási és számviteli vonatkozását illetően.

Tartalom

1.	A vagyonkezeléshez kapcsolódó általános forgalmi adó vonatkozások	3
1.1.	A vagyonkezelési szerződés megkötésének áfa következményei	3
1.1.1.	A termékértékesítés jogszabályi fogalma	3
1.1.2.	Az irányadó Európai Bírósági jogesetek	3
1.1.3.	A vonatkozó magyar jogi iránymutatások	5
1.1.4.	Összefoglalva	6
1.2.	Vagyonkezelésbe vett ingatlan hasznosításának áfa vonatkozásai	6
1.3.	A vagyonkezelésbe vett ingatlanon végzett beruházások áfa-kezelése	6
1.3.1.	Beruházások Áfa tv. szerinti megítélése	6
1.3.2.	A Fővárosi Önkormányzat által megvalósított beruházások áfa megítélése	8
1.3.3.	Intézmények által megvalósított beruházások áfa megítélése	8
1.3.4.	Az Intézmény által megvalósított, tárgyi eszköz előállítását nem eredményező munkákhoz kapcsolódó áfa következmények	9
1.4.	Vagyonkezelési szerződés megszűnéséhez kapcsolódó elszámolás	9
1.4.1.	(1) eset: a vagyon ellenérték fejében történő értékesítése	9
1.4.2.	(2) eset: a beruházás Fővárosi Önkormányzat részére történő ingyenes átadása	11
2.	A vagyonkezeléshez kapcsolódó SZÁMVITEL vonatkozások	13
2.1.	A számviteli szabályozás előzménye	13
2.2.	A szabályozás változása	13
2.3.	Jelenlegi számviteli előírások	15
2.4.	Számviteli feladatok a vagyonkezelési szerződés megkötése kapcsán	16

1. A VAGYONKEZELÉSHEZ KAPCSOLÓDÓ ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓ VONATKOZÁSOK

1.1. A vagyonkezelési szerződés megkötésének áfa következményei

1.1.1. A termékértékesítés jogszabályi fogalma

Annak érdekében, hogy megvizsgáljuk az esetleges forgalmi adózási következményeket a termékértékesítés tényállását szükséges megvizsgálni. Az áfa¹ törvény rendelkezései szerint:

„9. § (1) Termék értékesítése: birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet.”

A HÉA² Irányelv 14. cikk (1) bekezdése a fentiekhez hasonlóan fogalmazza meg a termékértékesítést:

„Termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

A fenti jogszabályhely tényállási elemei tehát az alábbiak:

- (1) birtokba vehető dolog,
- (2) átengedése,
- (3) amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja fel,
- (4) (valamint a magyar szabályok szerint ezen elemek kiegészülnek még azzal, hogy „a dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet”).

A fent ismertetett tényállásban bár (1) az önkormányzati tulajdon kétségkívül birtokba vehető dolognak tekintendő, de arra vonatkozóan sem (2) átengedés nem történik, sem pedig (3) tulajdonosként való rendelkezési jog átruházása nem történik. Azzal, hogy az Intézmény számviteli kötelezettségeinek teljesítése érdekében esetlegesen köteles könyvviteli nyilvántartásában átvezetni az Önkormányzat tulajdonában álló vagyont, illetőleg az, hogy ezen vagyonelemeket az Önkormányzat esetlegesen más könyvelési tételek alatt mutatja ki nem jelenti azt, hogy a vagyonelemek bármilyen formában átadásra („átengedésre”) kerüljenek. A vagyonelemek birtoklásának joga folytatólagosan az Intézményeket illeti meg, ezen vagyonelemeket semmilyen formában nem engedi át az Önkormányzat részére. A fenti feltételek közül a (3) sem teljesülhet, hiszen sem tulajdonátruházás, sem pedig „tulajdonosként való rendelkezési jog átruházása” nem történik. Itt fontos kiemelni, hogy a forgalmi adózás rendszere nem önmagában a tulajdonjog átruházásához, hanem a tulajdonosként való rendelkezési jog átruházásához köti a termékértékesítésekre vonatkozó joghatást. A tényállásban említett esetben valóban elválik a tulajdonjog (amely kizárólag az Önkormányzatot illeti meg) és a tulajdonosként való rendelkezési jog (amely pedig egyértelműen az Intézménynél található), de a kérdéses esetben egyik jogosultság (sem a tulajdonjog, sem a tulajdonosként való rendelkezési jog) sem kerül átruházásra.

1.1.2. Az irányadó Európai Bírósági jogesetek

Fenti érveink alátámasztására egyrészt a tulajdonjog- és a tulajdonosként való rendelkezési jog elkülönítésére vonatkozó ítéletekre kívánunk hivatkozni. A SAFE³ ügyben a Bíróság arra világított rá, hogy:

„a termékértékesítés kifejezés nem abban az értelemben utal a tulajdonlás átruházásra, ahogyan azt az alkalmazandó nemzeti jog által előírt eljárások használják, hanem vonatkozik a dologi tulajdon mindazon átruházásaira, melyekkel az átruházó fél feljogosítja a másik felet, hogy ténylegesen úgy rendelkezzen a tulajdonnal, mintha annak tulajdonosa lenne [...] a termékértékesítés szót úgy kell értelmezni, hogy jelenti annak a jognak az átruházását, amely az átvevőt a dologi tulajdon felett, annak tulajdonosaként való rendelkezésre jogosítja, még akkor is, ha a jog szerinti tulajdonlás átruházása (transfer of legal ownership of the property) nem történik meg.

Ez a megközelítés összhangban van az irányelv céljával, amely, többek között, az, hogy az egységes többletértéktadó-rendszert az adóköteles ügyletek egységes definíciójára alapozza. Ezt a célkitűzést veszélyeztethetné, ha a termékértékesítés – amely egyike a

¹ Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény

² a Tanács 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértéktadó-rendszerről

³ Case C-320/88. Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

három adóköteles tranzakciónak - előfeltételei tagállamonként különböznenek, ahogyan azok a feltételek különböznek, amelyek a tulajdonlás átruházását, a polgári jog szerint irányítják...A nemzeti bíróság feladata, minden egyes ügyben eldönteni, az ügyre vonatkozó tények alapján, hogy megtörtént-e annak a jognak az átruházása, amely az átvevőt a dologi tulajdon felett, annak tulajdonosaként való rendelkezésre jogosítja"

A Fast Bunkering ügyben⁴ hozott ítélet ezt megerősítve kiemelte, hogy:

„Márpedig ahhoz, hogy valamely ügylet [...] termékértékesítésnek minősüljön, szükséges, hogy az említett ügylet feljogosítsa e személyt arra, hogy e termék felett ténylegesen tulajdonosként rendelkezzen. Ugyanis az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a „termékértékesítés” e rendelkezés szerinti fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (Evita-K ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).”

A tulajdonjog és a tulajdonosként való rendelkezési jog (gazdasági tulajdonlás) elválasztásán túl az Európai Bíróság egy olyan eset vonatkozásában is ítéletet hozott, amely a tényállásban ismertetett jogügyletnek hasonló jegyeket mutat. Mydibel esetben⁵ a Bíróság egy visszlízing ügyletben felmerült áfa kérdéseket vizsgált meg. Az alapügyben a Mydibel saját ingatlanja vonatkozásában héamentes sale and lease back (visszlízing) ügyletet kötött: a pénzüzetek javára 99 éves időtartamra szóló örökhaszonbérleti jogot alapító megállapodást, másrészt ugyanezen ingatlanokra vonatkozóan pénzügyilízing megállapodást kötött, amellyel ugyanezen pénzüzetek a szóban forgó ingatlanokat negyedéves bérleti díj ellenében 15 éves időtartamra visszavonhatatlanul a Mydibel használatába adják. (Azaz leegyszerűsítve a tényállást: az adóalany formálisan átadta a használatában álló ingatlanokat, majd az ingatlanokat formálisan, lízingügylet keretében visszavéve azokat folytatólágosan, megszakítás nélkül használatában tartotta). A kérdést a Mydibel ingatlan beruházáskor levont áfa jogának korrekciója képezte. A Bíróság döntése szerint:

„az alapügyben szóban forgó valamennyi sale and lease back (visszlízing) ügylet egységes ügyletet alkot. E körülmények között ezen ügyletek nem minősíthetők „termékértékesítésnek”, mivel az említett ügyleteket követően az alapügyben szóban forgó pénzüzetekre átruházott jogok, nevezetesen az ingatlanokra vonatkozó pénzügyi lízingből fakadó, a Mydibelt megillető jogokkal korlátozott örökhaszonbérleti jogok nem jogosították fel a pénzüzeteket arra, hogy az alapügyben szóban forgó ingatlanok felett úgy rendelkezzenek, mintha azok tulajdonosai lennének [...]

A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó sale and lease back (visszlízing) ügyleteket a Mydibel likviditásának a növelésére irányuló tisztán pénzügyi ügyletek alkotják, és hogy az alapügyben szóban forgó ingatlanok ez utóbbi adóalany birtokában maradtak, aki azokat adóköteles tevékenységének folytatása érdekében megszakítás nélkül és tartósan használta. [...]

„a „termékértékesítés” fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne”

A fent hivatkozott esetek szerint tehát még abban az esetben sem feltétlenül történik termékértékesítés, ha tulajdonjog átruházás történik, de a visszlízing konstrukcióban akkor sem, ha a tulajdonjoghoz hasonló örökhaszonbérleti jog átruházása úgy történik, hogy a jogosultat ezen ügylet tényleges tulajdonosként való rendelkezésre nem jogosítja (és az ingatlanok töretlenül a másik adóalany birtokában - használatában maradnak).

⁴ Case C-526/13 UAB "Fast Bunkering Klaipėda" v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

⁵ Case C 201/18, Mydibel SA v État belge

1.1.3. A vonatkozó magyar jogi iránymutatások

A tulajdonjog és a tulajdonosként való rendelkezési jog elválásáról a tényállásban ismertetett esetekhez hasonló kérdésekben is születtek adóhatósági iránymutatások (adózási kérdések). A vagyongazdálkodáshoz hasonló kérdéseket vet fel az idegen (vagy bérelt) ingatlanon végzett beruházások adójogi megítélése.

A 2023/8. Adózási kérdés⁶ egy áfaalany az általa bérelt, vagyis nem a saját tulajdonában álló, de a gazdasági tevékenysége körében használt, hasznosított ingatlanon saját költségén végzett beruházást adójogi kezelésével kapcsolatban utal arra, hogy az ingatlant használó adóalany a beruházást saját tárgyi eszközöként köteles kezelni, attól függetlenül, hogy magánjogi szempontból nem a tulajdonosa. Azaz ezen adózási kérdés evidenciaként kezeli, hogy a tulajdonjog és a tulajdonosként való rendelkezési jog elválhat és forgalmi adózási joghatást nem tulajdonjoghoz, hanem csakis a tulajdonosként való rendelkezési joghoz lehet kötni.

Még specifikusabb válaszokat ad a 2015/69. Adózási kérdés⁷, amely kifejezetten a vagyongazdálkodók beruházásának áfa kezeléséről rendelkezik. Az adózási kérdés szerint:

„Az állami vagyonnal való gazdálkodásról szóló 254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Korm. rendelet) 2013. november 30-tól hatályos 18. § (3) bekezdése értelmében a vagyongazdálkodási szerződés módosítását megelőzően a megvalósított értéknövelő beruházás, felújítás, valamint a létrehozott új eszköz értékét (a továbbiakban: beruházás) a vagyongazdálkodó a tulajdonosi joggyakorló által meghatározott módon és gyakorisággal adatszolgáltatás keretében igazolja a tulajdonosi joggyakorló felé. Az adatszolgáltatás módját és gyakoriságát, annak rendjét és tartalmát a vagyongazdálkodási szerződésben kell rögzíteni.

A Korm. rendeletben szabályozott, előzőek szerinti adatszolgáltatás önmagában nem keletkeztet áfafizetési kötelezettséget. Ahhoz, hogy a vagyongazdálkodó áfafizetési kötelezettsége keletkezzen, az Áfa tv. 2. §-a szerinti esetben kell megvalósulnia. Azaz abban a tekintetben, hogy a vagyongazdálkodó Áfa tv. hatálya alá tartozó esetet valósít-e meg, az Áfa tv. rendelkezései az irányadók.

A vagyongazdálkodási szerződés fennállása alatt a vagyongazdálkodó által a kezelt vagyonon végzett beruházás a tulajdonosi joggyakorló részére történő tényleges átadás időpontjáig nem minősül az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése vagy 14. §-a alapján ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak, így azzal összefüggésben áfafizetési kötelezettség nem merül fel. Amennyiben a vagyongazdálkodó által a kezelt vagyonon elvégzett beruházás átadása a tulajdonosi joggyakorló részére megtörténik és az átadás térítésmentesen valósul meg, akkor - feltéve, hogy a vagyongazdálkodót a beruházáshoz kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illette meg - az átadás az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése vagy 14. §-a alapján ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelyre tekintettel a vagyongazdálkodó áfafizetési kötelezettsége keletkezik.

Amennyiben a vagyongazdálkodó által elvégzett beruházás - akár a vagyongazdálkodási szerződés fennállása alatt, akár a vagyongazdálkodási szerződés megszűnéséhez kapcsolódóan - úgy kerül átadásra a tulajdonosi joggyakorló részére, hogy annak ellenértékét a tulajdonosi joggyakorló a vagyongazdálkodó részére megtéríti vagy a vele szemben fennálló (nem az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény szerinti visszafizetési kötelezettségből származó) követelésébe beszámítja, akkor az ügylet az Áfa tv. általános szabályai szerint adóköteles. Amennyiben a kezelt vagyonon elvégzett beruházás ellenérték fejében kerül átadásra a tulajdonosi joggyakorló részére (ideértve azt az esetet is, ha a fentiek szerinti beszámításra kerül sor), a vagyongazdálkodó - feltéve, hogy az adott esetre alkalmazandó törvényi előírásból más nem következik - nem mentesülhet az általános forgalmi adóárfizetési, valamint a számlaadási és bevallási kötelezettség alól.”

⁶ Bérelt ingatlanon végzett beruházással kapcsolatos egyes áfakérdések [Áfa tv.]135-136. §, 259. § 21. pont]

⁷ egyéb vagyongazdálkodó értéknövelő beruházása [Áfa tv. 2. §]

A fentiek alapján tehát levezethető, hogy az Intézmények, amelyek ténylegesen nem adják át az Önkormányzatnak sem a korábban az Önkormányzat által részükre rendelkezésre bocsátott vagyont, sem pedig annak vagyonnövekményét (értéknövelő beruházásait) nem teljesítenek áfa fizetési kötelezettséggel járó termékértékesítést.

1.1.4. Összefoglalva

Összefoglalva a fentieket: **szakmai álláspontunk szerint azzal, hogy az Önkormányzat I az intézmények részére vagyionkezelésbe adja az általuk jelenleg is használt vagyont, nem valósul meg az áfa törvény hatálya alá tartozó, bármely fél részéről adófizetési kötelezettséggel járó tényállás.**

1.2. Vagyonkezelésbe vett ingatlan hasznosításának áfa vonatkozásai

Az Intézmények a vagyonkezelésbe vett ingatlanok használatával **adóköteles, adómentes vagy az Áfa tv. tárgyi hatályán kívüli tevékenységeket** végezhetnek.

Az ingatlanok hasznosításának gyakori formája az ingatlan bérbeadása, haszonbérbeadása, amely az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés I) pontjának megfelelően főszabály szerint adómentes. Kivételt képeznek ez alól az Áfa tv. 86. § (2) bekezdésében felsorolt ingatlanok, melyek esetében a bérbeadás csak adókötelesen történhet:

- „a) az olyan bérbeadás, amely tartalma alapján kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás nyújtásának minősül;*
- b) a közlekedési eszköz elhelyezésének, parkolásának biztosítását szolgáló bérbeadás;*
- c) az ingatlannal tartósan összekötött gép, egyéb berendezés bérbeadása;*
- d) a széf bérbeadása.”*

Az Áfa tv. 88. § ugyanakkor lehetőséget biztosít arra, hogy az adóalanyok – adóhatóságnak tett ilyen irányú előzetes bejelentésük alapján – a főszabálytól eltérjenek, és az Áfa tv. 86. § (2) bekezdése alá nem tartozó ingatlanok tekintetében is **adókötelessé tételt válasszanak**, azaz ilyen ingatlanjaikat is adókötelesen adják bérbe. Az adóalanyok az adókötelessé tételt választhatják csak (i) a lakóingatlanok nem minősülő ingatlanok vagy (ii) mind a lakóingatlanok, és mind a lakóingatlanok nem minősülő ingatlanok tekintetében, azzal, hogy a választás évét követő ötödik naptári év végéig nem térhetnek el ezen választástól.

1.3. A vagyonkezelésbe vett ingatlanon végzett beruházások áfa-kezelése

1.3.1. Beruházások Áfa tv. szerinti megítélése

A beruházás fogalmát az Áfa tv. nem definiálja, az Áfa tv. 11. § (2) bekezdésének a) pontja szerint ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősül az adóalany vállalkozásán belül végzett saját beruházása, ha ennek eredményeként tárgyi eszközt állít elő. A beruházások az áfa rendszerében tárgyi eszköznek, az ingatlanon végzett különböző beruházásokon belül ingatlanok minősülhetnek.

A **tárgyi eszköz** fogalmát az Áfa tv. 259. § 21. pontja az alábbiak szerint határozza meg:

“21. tárgyi eszköz: az ingatlan, valamint az olyan ingó termék, amely vállalkozáson belüli rendeltetésszerű használatot feltételezve, legalább 1 évet meghaladó időtartamban szolgálja a gazdasági tevékenység folytatását;”

Az **ingatlan** fogalmát a Magyarországon is közvetlenül alkalmazandó 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelete⁸ (a továbbiakban: Vhr.) 13b. cikke az alábbiak szerint határozza meg:

„a) a föld bármely meghatározott területe, akár a földfelszínen vagy a földfelszín alatt, amely tulajdonjog tárgyát képezheti és amely birtokba vehető;

⁸ a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet

b) bármely épület vagy építmény, amely tengerszint fölött vagy alatt a földhöz vagy a földbe rögzített, és amelyet nem lehet könnyen lebontani vagy elmozdítani;

c) az épület vagy építmény szerves részét alkotó bármely olyan alkotóelem, amelyet már beépítettek, és amely nélkül az épület vagy építmény nincs befejezve, mint például az ajtók, ablakok, tetők, lépcsők és liftek;

d) az épületbe vagy építménybe állandó jelleggel beépített bármely olyan alkotóelem, felszerelés vagy gép, amely az épület vagy építmény lerombolása vagy megváltoztatása nélkül nem távolítható el.”

A fenti definíció alapján a 2023/8. Adózási kérdés⁹ szerint „az áfa rendszerében- az épületen, építményen túl az épület, építmény szerves részét alkotó, meghatározott alkotóelemek, illetve az épületbe, építménybe állandó jelleggel beépített, meghatározott alkotóelemek önmagukban is ingatlannak minősülnek.”

Tekintettel arra, hogy az Áfa tv. a tárgyi eszközök saját beruházás eredményeként történő előállítására és a tárgyi eszközökhöz kapcsolódóan az adólevonási jog gyakorlására vonatkozóan speciális szabályokat tartalmaz, az elvégzett munkákhoz kapcsolódóan minden esetben vizsgálni szükséges, hogy azok az áfa rendszerében tárgyi eszköznek, illetve ingatlannak minősülnek-e.

Bár az Áfa tv. és a Számv. tv.¹⁰ is saját definíciót tartalmaz a tárgyi eszközök és ingatlanok tekintetében, a feni definíciók során hasonló feltételek megvalósulását kell vizsgálni. Ennek megfelelően pl. a tárgyi eszköz Áfa tv. és Számv. tv. szerinti fogalma is tartós, 1 évet meghaladó használatot, valamint rendeltetésszerű használatot követel meg. Ingatlanok esetén mindkét fogalom alapvetően a földdel tartós kapcsolatban létesített épületeket, építményeket, valamint a számviteli meghatározás az ingatlanon megvalósuló beruházásokat, illetve az áfa szerinti meghatározás az épület, építmény szerves részét alkotó, illetve azokba állandó jelleggel beépített, meghatározott alkotóelemeket nevesíti. A jogszabályi feltételek hasonlósága miatt a legtöbb esetben a könyvekben tárgyi eszközként, illetve ingatlanként aktivált, rendeltetésszerűen használatba vett eszköz az áfa szempontjából is tárgyi eszközként, illetve ingatlanként kezelendő.

A fenti értelmezésnek megfelelően **a számvitelben aktivált beruházások jellemzően áfa szempontból is beruházásnak minősülnek**, ennek megfelelően adófizetési kötelezettséget keletkeztetnek az Áfa tv. 11. § (2) bekezdése szerint, **amennyiben a beruházás eredményeként tárgyi eszköz kerül előállításra**. A fenti esetben az adóalap az Áfa tv. 68. §-a szerint a termék teljesítéskor megállapított beszerzési ára, ilyen ár hiányában pedig a teljesítéskor megállapított előállítási értéke. A saját vállalkozáson belül megvalósított beruházások esetén az előállítási érték a beruházás aktivált bekerülési értékének felelhet meg.

Amennyiben a beruházás, felújítás eredményeként nem kerül sor Áfa tv. szerinti tárgyi eszköz (ideértve az ingatlan) előállítására (pl. a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező beruházások, illetve az elhasználdott tárgyi eszközök eredeti állagának (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló felújítások, valamint a karbantartási tevékenységek esetén), a beruházás, felújítás, karbantartás az Áfa tv. 11. § (1) bekezdésének (2) bekezdése szerint nem eredményez adófizetési kötelezettséget, továbbá az nem változtatja meg az Áfa tv. szerinti tárgyi eszközök értékét.

Az Áfa tv. szerinti értelmezés szerint ingatlannak minősül az idegen ingatlanon végzett beruházás is. A 2023/8. Adózási kérdés szerint **„Ha az áfaalany a bérelt ingatlanon olyan értéknövelő beruházást hajt végre, mely önmagában megfelel a Vhr. 13b. cikke szerinti ingatlan fogalomnak, akkor e beruházás önmagában is ingatlannak, és ezáltal tárgyi eszköznek minősül az Áfa tv. alkalmazásában.”**

⁹ a bérelt ingatlanon végzett beruházással kapcsolatos egyes áfakérdések című, 2023/8. Adózási kérdés, Pénzügyminisztérium Fogasztási és Forgalmi Adók Főosztály PM/4280/2023 – NAV KI Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 2440659964.

¹⁰ 2000. évi C. törvény a számvitelről

1.3.2. A Fővárosi Önkormányzat által megvalósított beruházások áfa megítélése

Az érintett ingatlanokhoz kapcsolódóan a Fővárosi Önkormányzat, vagy az intézményi vagyonkezelők az ingatlanokhoz kapcsolódóan különböző munkákat (beruházásokat, felújításokat) végezhetnek vagy végeztethetnek el.

Amennyiben a fenti munkákat a Fővárosi Önkormányzat rendeli meg, a beruházáshoz kapcsolódóan a beruházás rendeltetésszerű használatbavételének az időpontjával az Áfa tv. 11. § (2) bekezdése szerint a fordított adózás szabályai szerint keletkezik adófizetési kötelezettsége, amelynek alapja az Áfa tv. 68. §-a szerint a beruházás előállítási költsége.

A beruházás folyamán a megrendelt munkákhoz kapcsolódóan felmerült előzetesen felszámított áfát vagy az Önkormányzat által a fordított adózás szabályai szerint fizetendő adóként megállapított adót az Önkormányzat nem jogosult levonásba helyezni, tekintettel arra, hogy az ingatlanokat nem a Fővárosi Önkormányzat hasznosítja, továbbá a fenti munkákhoz kapcsolódóan a tulajdonosként való rendelkezési jog az intézményi vagyonkezelőt illeti, ennek megfelelően ezen munkákat az Önkormányzat az intézményi vagyonkezelők kezelésébe adja.

Az Önkormányzat az Áfa tv. 11. § (2) bekezdése szerint a fordított adózás szabályai szerint megállapított fizetendő adót nem jogosult levonásba helyezni, tekintettel arra, hogy az ingatlanokat nem a Fővárosi Önkormányzat hasznosítja, továbbá a fenti munkákhoz kapcsolódóan a tulajdonosként való rendelkezési jog az intézményi vagyonkezelőt illeti, ennek megfelelően ezen munkákat az Önkormányzat az intézményi vagyonkezelők kezelésébe adja. A vagyonkezelésbe adás az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerinti ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősülne a tulajdonosként való rendelkezési jog vagyonkezelőre való átszállása következtében, amennyiben az Önkormányzatot a munkák megrendeléséhez kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illetné meg. Amennyiben már a munkák megrendelése során ismert, hogy azokat az Önkormányzat a Vagyonkezelési Szerződés rendelkezéseinek megfelelően ingyenesen az Intézmények vagyonkezelésébe adja, a munkákhoz kapcsolódó előzetesen felszámított áfa, illetve az Önkormányzat által a fordított adózás szabályai szerint megállapított áfa nem helyezhető levonásba. Adólevonási jog hiányában a fenti munkák során létrejövő beruházások, felújítások Intézmények részére történő vagyonkezelésbe adásához kapcsolódóan nem keletkezik áfa fizetési kötelezettség az Áfa tv. ingyenes átadásra vonatkozó 11. § (1) bekezdése szerint.

1.3.3. Intézmények által megvalósított beruházások áfa megítélése

1.3.3.1. Adólevonási jog az Intézmény által a vagyonkezelésbe vett ingatlanokon megvalósított saját rezsiz beruházáshoz kapcsolódóan

A tárgyi eszköz előállítását eredményező beruházáshoz kapcsolódóan az Intézménynek a beruházás **rendeltetésszerű használatbavételének** az időpontjával az Áfa tv. 11. § (2) bekezdése szerint a fordított adózás szabályai szerint keletkezik adófizetési kötelezettsége, amelynek alapja az Áfa tv. 68. §-a szerint a beruházás előállítási költsége.

Az Intézmény a fentieknek megfelelően a fordított adózással megállapított áfa tekintetében az adólevonási jogát az Áfa tv. 120. §-a szerinti főszabály szerint gyakorolhatja (a 124-126. § szerinti levonási korlátozások figyelembevételével), azaz olyan mértékben jogosult adólevonásra, amilyen mértékben a beruházást/tárgyi eszközt adóköteles gazdasági tevékenysége érdekében használja. Amennyiben az Intézmény az ingatlant kizárólag adólevonásra nem jogosító adómentes vagy áfa körön kívüli tevékenységhez hasznosítja, adólevonásra nem jogosult.

A **beruházás folyamán (a használatbevételt megelőzően) felmerült áfa** tekintetében a saját vállalkozásban végzett beruházás utáni adófizetési kötelezettség és adólevonási jogosultság keletkezése című 2009/9. Adózási kérdésben foglalt hivatalos álláspont szerint a beruházást megvalósító Intézmény **csak abban az esetben jogosult adólevonásra, ha a beruházás kizárólag adóköteles tevékenységet szolgál.** Amennyiben a beruházás akár csak részben is adólevonásra nem jogosító tevékenységet szolgál, a beruházás folyamatában felmerült előzetesen felszámított áfa (teljes összege) csak a beruházás rendeltetésszerű használatbavételekor helyezhető levonásba az Áfa tv. 134. § szerint.

1.3.3.2. Tárgyi eszközök nyilvántartása, figyelési időszak

Tekintettel arra, hogy a beruházás eredményeként tárgyi eszköz (ingatlan) kerül előállításra, ahhoz kapcsolódóan az előzetesen felszámított adó levonásának joga az általános szabályok mellett az Áfa

tv. tv. 134-136. §-aiban foglalt, tárgyi eszközre vonatkozó különös szabályokra is tekintettel gyakorolható.

Az Áfa tv. 135–136. §-ai értelmében, ha a tárgyi eszköz beszerzésének évéhez képest **a figyelési időszakon belül** (mely ingatlan esetében a tárgyi eszköz rendeltetésszerű használatbavételének hónapjától kezdődő 240 hónap, egyéb tárgyi eszköz esetén 60 hónap) változás következik be a levonható előzetesen felszámított adó összegét meghatározó tényezőkben, vagy a tárgyi eszköz értékesítésre kerül, az **adóalany a tárgyi eszközre jutó előzetesen felszámított adó összegének meghatározott része tekintetében utólagos kiigazításra válhat kötelezetté**. Ennek megfelelően, ha a beszerzés évéhez képest a beruházás rendeltetésszerű használatbavételétől számított 240 hónapon belül változik az ingatlan az adólevonásra jogosító gazdasági tevékenységhez történő felhasználási aránya, akkor minden olyan naptári év utolsó adómegállapítási időszakában, amely év teljes időtartamában az ingatlan az adóalany rendeltetésszerű használatában állt, a beruházással összefüggő beszerzéseket terhelő előzetesen felszámított adó 1/20-ad részére vonatkozóan utólagos kiigazítást kell végezni, feltéve, hogy a levonható adóban így adódó különbözet összege legalább 10 000 forint.

A fenti kiigazítási kötelezettség az Intézmény által áfa szempontból tárgyi eszközként használatba vett eszközökre vonatkozik. Tekintettel arra, hogy a Vagyonkezelési Szerződés 5.3. pontja szerint az ingatlanok vagyonkezelésbe adásához kapcsolódóan nem kerül sor átruházásra, ennek megfelelően áfa fizetési kötelezettség sem keletkezik, illetve az Intézménynél nem merül fel előzetesen felszámított áfa, amelyre a fenti kiigazítási kötelezettség vonatkozna. **A kiigazítási kötelezettség csak az ingatlanok vagyonkezelésbe adását követően az Intézmények által megvalósított beruházásokra terjed ki.**

A tárgyi eszközökhöz kapcsolódóan az adólevonási jog figyelési időszakon belüli gyakorlása érdekében olyan nyilvántartás (**Áfa tv. szerinti tárgyi eszköz nyilvántartás**) vezetése szükséges, amely tartalmazza a beszerzett, illetve saját beruházás eredményeként előállított tárgyi eszközöket, azok rendeltetésszerű használatbavételének időpontját, továbbá az előzetesen felszámított adó és az Intézmény által levonásba helyezett adó mértékét.

1.3.4. Az Intézmény által megvalósított, tárgyi eszköz előállítását nem eredményező munkákhoz kapcsolódó áfa következmények

Amennyiben az Intézmény olyan munkákat végeztet, amelyek nem eredményezik tárgyi eszköz előállítását (pl. meglévő tárgyi eszközök felújítása, karbantartása), az adólevonási joga az általános szabályok szerint gyakorolható,

1.4. Vagyonkezelési szerződés megszűnéséhez kapcsolódó elszámolás

A vagyonkezelési szerződés megszűnésekor az Intézmények a vagyonkezelésbe vett ingatlanokat (vagyont) és az általuk az ingatlanokon megvalósított beruházásokat visszaszolgáltatják a Fővárosi Önkormányzat részére.

Az ingatlanok a Fővárosi Önkormányzat tulajdonát képezik, ennek megfelelően azok visszaszolgáltatása esetén ellenérték fizetési kötelezettség nem merül fel. Tekintettel arra, hogy a vagyonkezelésbe adáshoz (átadáshoz) kapcsolódóan áfa fizetési kötelezettség nem merült fel, az ingatlanok vagyonkezelésbe vételéhez kapcsolódó előzetesen felszámított áfa hiányában az Intézménynél a visszaszolgáltatáshoz kapcsolódóan az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerint nem merül fel áfa fizetési kötelezettség.

A kezelt ingatlanokon az Intézmények által megvalósított beruházások visszaszolgáltatására ellenérték fejében vagy ingyenesen kerülhet sor.

1.4.1. (1) eset: a vagyon ellenérték fejében történő értékesítése

Amennyiben a vagyonkezelési szerződés megszűnésekor az Intézmények a vagyonkezelésbe vett ingatlanokat és az ingatlanokon megvalósított beruházásokat visszaszolgáltatják a Fővárosi Önkormányzat részére, amelyhez kapcsolódóan a Fővárosi Önkormányzat megtéríti az ingatlanokon megvalósított beruházások értékét, az Intézmények által a vagyonkezelésbe vett ingatlanon végzett beruházás átadása az áfa rendszerében a 2015/69. Adózási kérdésben foglaltaknak megfelelően adóköteles ügyletnek minősül:

„Amennyiben a vagyonkezelő által elvégzett beruházás - akár a vagyonkezelési szerződés fennállása alatt, akár a vagyonkezelési szerződés megszűnéséhez kapcsolódóan - úgy kerül átadásra a tulajdonosi joggyakorló részére, hogy annak ellenértékét a tulajdonosi joggyakorló a vagyonkezelő részére megtéríti vagy a vele szemben fennálló (nem az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény szerinti visszapótlási kötelezettségből származó) követelésébe beszámítja, akkor az ügylet az Áfa tv. általános szabályai szerint adóköteles. Amennyiben a kezelt vagyonon elvégzett beruházás ellenérték fejében kerül átadásra a tulajdonosi joggyakorló részére (ideértve azt az esetet is, ha a fentiek szerinti beszámításra kerül sor), a vagyonkezelő - feltéve, hogy az adott esetre alkalmazandó törvényi előírásból más nem következik - nem mentesülhet az általános forgalmi adófizetési, valamint a számlaadási és bevallási kötelezettség alól.”

A 2023/8. Adózási kérdés szerint a fenti esetben azt, hogy az értékesítés adóköteles vagy adómentes, **az ingatlan-értékesítésre vonatkozó áfaszabályok szerint kell megítélni, az ingatlanon végzett beruházást önmagában vizsgálva**, vagyis függetlenül attól az ingatlantól, amelynek a beruházás a részét képezi.

Beépített ingatlan értékesítése vonatkozásában az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontja úgy rendelkezik, hogy **mentes az adó alól** „a beépített ingatlan (ingatlanrész) és az ehhez tartozó földrészlet értékesítése, kivéve annak a beépített ingatlannak (ingatlanrésznek) és az ehhez tartozó földrészletnek az értékesítését, amelynek

ja) első rendeltetésszerű használatbavétele még nem történt meg; vagy

jb) első rendeltetésszerű használatbavétele megtörtént, de a használatbavételi engedély véglegessé válása, vagy a használatbavétel tudomásulvétele, vagy az épített környezet alakításáról és védelméről szóló törvény szerinti egyszerű bejelentés alapján épített lakóingatlan felépítésének megtörténtét tanúsító hatósági bizonyítvány kiállítása és az értékesítés között még nem telt el 2 év; vagy

jc) első rendeltetésszerű használatbavétele megtörtént, de mint önálló rendeltetési egység rendeltetését vagy a rendeltetési egységeinek számát megváltoztatták, és az ezt igazoló hatósági bizonyítvány kiállítása és az értékesítés között még nem telt el 2 év.”

Az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pont ja) alpontjában foglalt feltétel jellemzően nem teljesül, mivel a beruházás rendeltetésszerű használatbavételére rendszerint a vagyonkezelési szerződés megszűnését megelőzően már sor kerül.

Ha az ingatlanon végzett beruházás önmagában olyan, amelynek megvalósítása valamilyen, fent felsorolt engedélyhez, eljáráshoz, hatósági bizonyítvány kiállításához kötött, akkor az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pont jb) – jc) alpontjai alapján a beruházás értékesítése – az ott meghatározott feltételek teljesülése esetén – adóköteles. Ennek megfelelően, amennyiben **a beruházásra vonatkozóan kiállított rendeltetésszerű használatbavételt igazoló engedély vagy hatósági bizonyítvány kiállításától, vagy a használatbavétel tudomásulvételétől számítva még nem telt el két év, a beruházás értékesítése az általános szabályok szerint adóköteles**. A beruházás értékesítésére vonatkozó áfa kezelést nem befolyásolja, hogy az az ingatlan, amelynek a beruházás a részét képezi, az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontja szerinti fenti kivételszabályban foglalt feltételek alapján új ingatlannak minősül-e vagy sem.

Amennyiben az Intézmény az Áfa tv. 88. § (1) bekezdés a) pontja alapján **az ingatlanok értékesítésére adókötelezettséget választott**, akkor az ingatlanon végzett beruházás értékesítése abban az esetben is adóköteles, amennyiben az ingatlanon végzett beruházások nem minősülnek új ingatlannak. Ez utóbbi esetben az értékesítésre az Áfa tv. 142. § (1) bekezdésének e) pontja szerint a **fordított adózás** szabályai alkalmazandók, ennek megfelelően a vagyonkezelési szerződés megszűnéséhez kapcsolódóan az áfa megfizetésére a Fővárosi Önkormányzat köteles a fordított adózás szabályai szerint.

A fenti esetben figyelemmel kell lenni a **tárgyi eszköz figyelési időszakon belül történő értékesítése** esetén az Áfa tv. 136. §-ára, mely szerint, ha az adóalany a tárgyi eszközt a figyelési időszakon belül értékesíti, akkor az értékesítés teljesítésének hónapjára és a hátralévő hónapokra együttesen időarányosan jutó előzetesen felszámított adó összegét az adóalany

- véglegesen levonhatja, ha a tárgyi eszköz értékesítése adólevonásra jogosítaná,
- véglegesen nem vonhatja le, ha a tárgyi eszköz értékesítése adólevonásra nem jogosítaná.

Ennek megfelelően, amennyiben az ingatlan értékesítése nem tartozik az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontja alá vagy az Áfa tv. 88. § (1) bekezdés a) pontja alapján az ingatlanok értékesítésére adókötelezettséget választott, **az Intézmény az ingatlanon végzett beruházás adóköteles értékesítésére tekintettel az Áfa tv. 136. § (1) bekezdés a) pontja alapján véglegesen levonhatja a beruházás értékesítésének teljesítése hónapjára és a figyelési időszakból hátralévő hónapokra együttesen időarányosan jutó előzetesen felszámított adó összegét.**

Amennyiben az ingatlan értékesítésére az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pont jb)–jc) alpontjai alapján adómentesen kerül sor, az Intézmény a beruházás értékesítésének teljesítése hónapjára és a figyelési időszakból hátralévő hónapokra együttesen időarányosan jutó előzetesen felszámított adó összegét véglegesen nem vonhatja le, ennek megfelelően, ha korábban adólevonási jogot gyakorolt a beruházás teljes összege után, a vagyonkezelési szerződés megszűnéséhez kapcsolódóan a beruházások értékesítéséhez kapcsolódóan az értékesítés teljesítésének hónapjára és a figyelési időszak hátralévő hónapjaira vonatkozóan visszafizetési kötelezettsége keletkezik.

1.4.2. (2) eset: a beruházás Fővárosi Önkormányzat részére történő ingyenes átadása

Amennyiben a vagyonkezelési szerződés megszűnésekor az Intézmények a vagyonkezelésbe vett ingatlanokat és az ingatlanokon megvalósított beruházásokat **ellenérték fizetése nélkül adják át a Fővárosi Önkormányzat részére**, az Intézmények által a vagyonkezelésbe vett ingatlanon végzett beruházások átadása az áfa rendszerében a 2015/69. Adózási kérdésben foglaltaknak megfelelően adóköteles ügyletnek minősül:

„A vagyonkezelési szerződés fennállása alatt a vagyonkezelő által a kezelt vagyronon végzett beruházás a tulajdonosi joggyakorló részére történő tényleges átadás időpontjáig nem minősül az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése vagy 14. §-a alapján ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak, így azzal összefüggésben áfafizetési kötelezettség nem merül fel. Amennyiben a vagyonkezelő által a kezelt vagyronon elvégzett beruházás átadása a tulajdonosi joggyakorló részére megtörténik és az átadás térítésmentesen valósul meg, akkor - feltéve, hogy a vagyonkezelőt a beruházáshoz kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illette meg - az átadás az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése vagy 14. §-a alapján ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelyre tekintettel a vagyonkezelőnek adófizetési kötelezettsége keletkezik.”

Amennyiben a vagyonkezelési szerződés megszűnéséhez kapcsolódóan az Intézmények által a Fővárosi Önkormányzat tulajdonát képező ingatlanokon megvalósított beruházások az ingatlanok visszaszolgáltatásával ellenérték fizetése nélkül kerülnek átadásra a Fővárosi Önkormányzat részére, a 2023/8. Adózási kérdésben kifejtett logikáját követve, tekintettel arra, hogy a beruházás az áfa rendszerében tárgyi eszköznek, azon belül ingatlannak minősül, ennek megfelelően vizsgálandó, hogy a beruházás átadásához kapcsolódóan az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerint vagy az átadásra tekintettel az Áfa tv. 136. §-a szerint keletkezik-e áfa fizetési kötelezettség.

Az Áfa tv. 136. §-a abban az esetben írja elő a korrekció elvégzésének kötelezettségét, amennyiben a tárgyi eszköz értékesítésére kerül sor. A beruházások ingyenes átadása esetén a felek között azonban nem kerül sor értékesítésre, az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerinti feltételek teljesülése esetén megvalósuló ingyenes átadás nem tekinthető értékesítésnek. A fenti rendelkezés alapján az adófizetési kötelezettség nem minősül a felek között megvalósuló értékesítésnek, hanem az az értékesítő oldalán a korábban az átadott termékekhez kapcsolódóan levont adó utólagos korrekcióját szolgálja. A fentieknek megfelelően, amennyiben az Intézmény az adóköteles gazdasági tevékenysége érdekében megvalósított beruházásokhoz kapcsolódóan korábban adólevonási jogot gyakorolt, **a beruházás ingyenes átadásához kapcsolódóan az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerint keletkezik adófizetési kötelezettsége.**

„11. § (1) Ellenérték fejében teljesített termékértékesítés [2. § a) pontja] az is, ha az adóalany a terméket vállalkozásából véglegesen kivonva, azt saját vagy alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen felhasználja, illetőleg azt más tulajdonába ingyenesen átengedi, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek megszerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.”

Az adófizetési kötelezettség keletkezésének feltétele a fenti esetben, hogy az átadó Intézményt a beruházás megvalósításához kapcsolódóan korábban részben vagy egészben adólevonási jog illette meg.

Az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerinti ingyenes termékértékesítés esetén az általunk ismert hatósági álláspont szerint **nem alkalmazható sem a tárgyi adómentesség, sem a fordított adózás**, tekintettel arra, hogy a fenti rendelkezés szerinti adóztatási pont alkalmazásának célja az értékesítő oldalán a korábban az átadott termékekhez kapcsolódóan levont adó utólagos korrekciója.

Amennyiben a felek megállapodása alapján az Önkormányzat megtéríti az Intézmény részére az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerint fizetendő áfa összegét, az Önkormányzat az Áfa tv. 120. § a) pontja alapján jogosult az Intézmény által kiállított számla alapján az áthárított áfa levonására (az Áfa tv. szerinti jogszabályi feltételek teljesülése esetén). Ilyen megállapodás hiányában, tekintettel arra, hogy adó áthárítására nem kerül sor a felek között, az Önkormányzat nem jogosult az Intézmény által az átadáshoz kapcsolódóan megfizetendő áfa levonására.

A beruházás Áfa tv. 11. § (1) bekezdése szerinti átadása esetén a fizetendő áfa alapja az Áfa tv. 68. §-a szerint határozható meg:

„68. § A 11. és 12. §-ban említett esetekben az adó alapja a termék vagy az ahhoz hasonló termék teljesítéskor megállapított beszerzési ára, ilyen ár hiányában pedig a teljesítéskor megállapított előállítási értéke.”

A fenti rendelkezés szerint az adó alapja az átadott beruházások szokásos piaci értéke („teljesítéskor megállapított beszerzési ára, illetve előállítási értéke”, amelynek meghatározása további kérdéseket vet fel, tekintettel arra, hogy a beruházást az Intézmény a Fővárosi Önkormányzat tulajdonát képező ingatlanokon valósította meg, a beruházások az Önkormányzat tulajdonát képező ingatlan részét képezik, így azok harmadik személy részére nem értékesíthetők. A fenti esetben, amennyiben a beruházás piaci értéke nem állapítható meg, felmerül a könyv szerinti érték alkalmazásának lehetősége. A Kúria Kfv.V.35.553/2018/7. ítélete szerinti ügyben a NAV is a beruházások könyv szerinti értéke alapján állapította meg a bérleti szerződés megszűnésekor az új bérlő részére átadott beruházások áfa alapját.

2. A VAGYONKEZELÉSHEZ KAPCSOLÓDÓ SZÁMVITEL VONATKOZÁSOK

2.1. A számviteli szabályozás előzménye

A vagyonkezelési szerződés a Ptk.-ban nem nevesített szerződéstípus (kivéve a bizalmi vagyonkezelés, amely a magánszféra vagyonával kapcsolatos szerződési forma, magánszféra szereplői között jöhet létre).

Az önkormányzatok közfeladataikat bármilyen szervezeti formával, vagy szerződési típusokkal elvégezhetik, ha törvény azt nem korlátozza [Ötv.¹¹ 9. § (4), Mötv.¹² 41. § (6)-(8)]. Így a képviselőtestület a közfeladatok ellátására önkormányzati költségvetési szerveket hozhat létre, A szóban forgó esetekben ezen költségvetési szervek létesítő (alapító) okirata tartalmazta, hogy milyen önkormányzati vagyont ad át az önkormányzat a költségvetési szerv tevékenységéhez.

Ez a korábbi államháztartási számviteli előírások szerint vagyonkezelésként minősült, szerződéskötési kötelezettség előírása nélkül. Az önkormányzati körben az államháztartáson kívüli szereplőkre az önkormányzati vagyonkezelési szerződéskötési lehetőség csak 2008-tól jelent meg a korábbi Ötv. (a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény) 80/A-80/B. §-ában. A vagyonkezelés szabályrendszerét 2011-ig a három törvény figyelembevételével kellett alkalmazni:

- az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény [23-28. §],
- a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény [80/A-80/B. §] és
- az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény [Áht. 105/A. §-105/D. §].

A korábbi Ötv. megkülönböztette az ingyenes kijelöléssel történő vagyonkezelési szerződés létrehozását, melyet a közfeladatok ellátása érdekében csak más önkormányzatokkal, azok többségi tulajdoni gazdasági társaságaikkal, illetve az állami többségi tulajdoni gazdasági társaságokkal volt megköthető. Az állami vagyon szabályozását törvény tartalmazta, az állami (korábbi megnevezéseként kincstári) vagyon önkormányzatok általi működtetése esetében pedig ingyenesen vagyonkezelési szerződés.

Az ellenérték fejében történő vagyonkezelési szerződéskötési forma az előbbi körbe nem tartozó, államháztartáson kívüli szereplőkre korlátozódott. Az ilyen esetekben a szerződés megkötése előtt kötelezően vagyonértékelést kellett végezni annak érdekében, hogy a vagyonkezelő a vagyon használata során annak értékállóságát biztosítsa. Így az önkormányzati vagyon felújítási feladata átszállt az önkormányzatról a vagyonkezelési szerződést ellenérték fejében megkötő államháztartáson kívüli szereplőre. Amelyik önkormányzat az ellenérték fejében történő vagyonkezelési szerződéstípust alkalmazni kívánta, a részletszabályokat vagyonrendeletében kellett szabályoznia.

2.2. A szabályozás változása

2011-től a nemzeti vagyonra vonatkozóan új törvény lépett hatályba, új önkormányzati törvény, új államháztartási törvény jelent meg, módosult az állami vagyontörvény és annak kormányrendelete. A vagyonkezeléssel kapcsolatos jogi szabályok átrendeződtek, kevésbé részletes előírások léptek érvénybe. Az új Áht.-ból kikerült a vagyonkezelés szabályozása. Az állami vagyon és az önkormányzati vagyon a nemzeti vagyon fogalmába került összevonásra és szabályait a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény [Nvt.] tartalmazza. A jogalkotó alapvetően az állami vagyon vagyonkezelési előírásait emelte át az Nvt.-be, amely szerződéskötési kényszert írt elő vagyonkezelés létrehozása esetében.

A vagyonkezelői jog a jelenlegi előírások szerint vagyonkezelési szerződéssel, vagy törvényben történő felhatalmazás alapján kijelöléssel jön létre [Nvt. 11. §]. A vagyonkezelői jogot az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény előírásai szerint be kell jegyeztetni. Az Nvt.-ben lévő kijelöléssel létrejövő vagyonkezelés lehetőségét a jelenlegi gyakorlat külön törvényben történő felhatalmazás eseteként

¹¹ a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény

¹² Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény

értelmezi és csak a központi körre alkalmazza. A gyakorlatban azonban ekkor is kötnek vagyonkezelési szerződést.

Mindeközben a vagyona vonatkozó szabályok az önkormányzati költségvetési szervekre vonatkozóan az új önkormányzati törvényben nem változtak meg [Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény Mötv.]. A képviselő testület továbbra is rendelettel létrehozhat közfeladat ellátására költségvetési szervet, mely rendeletben rögzítheti a feladat ellátáshoz átadott vagyont is. Ebben az esetben az Mötv. továbbra sem tartalmazza a vagyon használatához kapcsolódó díjfizetési kötelezettséget. (Közgazdasági értelemben ez értelmetlen kategória, hiszen nem jellemző, hogy a költségvetési szerv irányító szerve támogatástól függetlenül, saját bevételeiből képes lenne önálló gazdálkodásra, melyből nyeresége keletkezne, amely a visszapótlást biztosítani tudná.)

A jelenlegi önkormányzatokat ellenőrző külső ellenőrzési gyakorlat azonban az Nvt. előírásai miatt az önkormányzati vagyonátadás esetében a rendeleti kijelölést, mint a vagyonkezelés jogi háttérét már nem látja elegendőnek. Az ellenőrzés megváltozott, újabb gyakorlata akkor fogadja el szabályosnak az ingatlanok kimutatását az önkormányzati költségvetési szerveknél, ha az önkormányzat a vagyonrendeleti szabályozás mellett vagyonkezelési szerződést is köt intézményével és ez bejegyezésre kerül az ingatlannyilvántartásba.

Ez az önkormányzatok költségvetési beszámolójának külső ellenőrzéseinél figyelhető meg legplasztikusabban. Ezeket az ellenőrzéseket a Kincstár felügyeleti ellenőrzései [Áht. 68/B. §] és az Állami Számvevőszék ellenőrzései keretében valósulnak meg. Helyi önkormányzat és költségvetési szerve esetében az ellenőrzési gyakorlatban megkülönböztetésre kerül az ingatlanvagyon és az egyéb tárgyi eszközök (gépek, berendezések, felszerelések, tenyészállatok) és az immateriális javak vagyonelemek megítélése. A Pénzügyminisztérium által jóváhagyott és kiadott, a honlapján megjelentetett Szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés módszertana 33. oldalán a tárgyi eszközök esetében az alábbiakat tartalmazza:

Formai, tartalmi szempontból egyaránt fontos vizsgálni, hogy az önkormányzati intézmény könyveiben csak akkor szerepelhetnek az ingatlanok, ha az önkormányzat a vagyonrendeletében az intézményt a vagyon kezelőjeként nevesíti. Az Nvt. 3. § 19. pontja szerint a költségvetési szerv vagyonkezelőnek minősül. Amennyiben az intézménynél tartós használatban levő önkormányzati vagyona vonatkozóan nincs szabályozás a vagyonrendeletben, akkor a vagyontárgyakat csak az önkormányzat könyveiben lehet szerepeltetni a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök között, az intézményi könyvekben ezen vagyonelemek nem jelenhetnek meg. Az Áhsz. 10. §-ának (2) bekezdése alapján az intézmény saját tulajdonának azok az eszközök minősülnek, amelyeket saját maga szerzett be, létesített, ideértve a beruházások és felújítások értékét is, illetve amelyeket pénzügyi lízing keretében átvett, valamint vagyonkezelésbe kapott.

Bár a Pénzügyminisztérium által kiadott Módszertani Útmutató kötelező elemként nem rögzíti a vagyonkezelési szerződés megkötését, de az önkormányzati Vagyonrendelet tételes szabályozása, amely az intézmények vagyonkezelését kimondja, az Nvt. szerződéskötési kényszere miatt nem elegendő. Egy ellenőrzés során ennek hiánya ellenőri megállapítást von maga után.

A Mötv-ben az önkormányzati vagyon előírásai a 106-109. §-okban találhatók. A 109. § rögzíti az önkormányzatokra vonatkozó vagyonkezelés tekintetében tartalmaz sajátos előírásokat. A vagyonkezelői jog szabályozása azonban nem teljesen pontos sem az Mötv-ben, sem az Nvt.-ben. Az állami vagyon tekintetében az állami vagyontörvény egyértelműsíti az előírásokat: A központi költségvetési szerv mindig ingyenesen kapja az állami vagyont vagyonkezelésbe és visszapótlási kötelezettsége sem keletkezhet, továbbá, hogy minden vagyonelem amit megszerez, bármilyen pénzügyi forrásból, keletkezik állami vagyonnak minősül:

„A központi költségvetési szerv – ha törvény eltérően nem rendelkezik – önálló tulajdonjoggal nem rendelkezik, bármely dolog tulajdonjogát, gazdálkodó szervezet részesedését, vagy valamely vagyoni értékű jogot az állam javára szerez meg.” [Ávt. 2. (2), és Ávt. 27. §].

Az Mötv. ezeket a fontos egyértelműsítő előírásokat sajnos tételesen nem tartalmazza, ami sokszor félreértelmezéshez vezet. Az Mötv. 109. §-ában a visszapótlási kötelezettség előírása tartalmilag az államháztartáson kívüli vagyonkezelőkre alkalmazandó. Az államháztartás önkormányzati

alrendszerében, ha van vagyonkezelési szerződése az önkormányzatnak az intézményével, ott nincs visszapótlási kényszer. Az Mötv. 109. § (4) bekezdés szerint:

*„A képviselő-testület rendeletében határozza meg a vagyonkezelői jog ellenértékét, az **ingyenes átengedés**, a vagyonkezelői jog gyakorlásának, valamint a vagyonkezelés ellenőrzésének részletes szabályait.”*

Ebből levezethető, hogy az önkormányzatnak joga van az önkormányzati vagyon ingyenes átengedésére a költségvetési szervei, központi költségvetési szervek, többségi önkormányzati gazdasági társaságai felé, ez nem ellentétes az Nvt. előírásaival.

[Nvt. 11. § (13 Nemzeti vagyon ingyenesen kizárólag közfeladat ellátása, a lakosság közszolgáltatásokkal való ellátása, valamint e feladatok ellátásához szükséges infrastruktúra biztosítása céljából az ahhoz szükséges mértékben hasznosítható, valamint adható vagyonkezelésbe.]

Fentiekből következik, hogy az Mötv. 109. § (5)-(12) bekezdése tartalmilag az ezeken kívüli, az államháztartáson kívüli szervezetek vagyonkezelési szerződésére vonatkozó előírásokat tartalmazza, benne a visszapótlási kötelezettség és annak elengedése kérdéseinek keretszabályaival. Az Mötv.-ben a korábbi Ötv.-hez képest már kötelezően nem tartalmazza az államháztartáson kívüli szereplő felé történő vagyonkezelésbe adáskor a vagyonátértékelés feladatát, meghatározva annak jelenlegi piaci értékét, de akár ez követelményként továbbra is előírható az önkormányzat vagyonrendeletében. A helyi önkormányzatnak vagyonrendeletében kell rögzítenie a vagyonkezelés különböző formáinak részletszabályait. [Mötv 143. §.(4)] Sajnos a korábbi Áht.-ban szerepelt a vagyonkezelési szerződés kötelező tartalma, de ezt az Nvt. nem emelte be szabályai közé.

A jelenlegi gyakorlat szerint a helyi önkormányzati költségvetési szerv ingatlanokat csak akkor mutathat ki mérlegében, ha van megkötött vagyonkezelési szerződése az önkormányzatával és ez bejegyzésre került az ingatlan nyilvántartásba. Az ellenőrzésen nem fogadják el, ha az ingatlan „használata” csak a létesítő okiratban, vagy a vagyonrendelet előírása alapján kerül értékkel kimutatásra mérlegükben.

Az ingatlanra vonatkozó vagyonkezelési szerződésben visszapótlási kötelezettség előírása az önkormányzati költségvetési szervre vonatkozóan értelmezhetetlen közgazdaságilag, mivel a közfeladat ellátása során „elhasznált vagyont” (melynek értékét az amortizáció testesíti meg) az önkormányzat többlet irányítószervi támogatással tudná biztosítani, az önkormányzati költségvetési szerv saját bevételei hiányában. (A visszapótlási kötelezettség rögzítése tartalmilag így az önkormányzat saját forrásainak előzetes automatikus hosszú távú lekötését nevesítené saját maga felé, valós önkormányzati költségvetési rendeleti szabad döntések szűkítését jelentené, felesleges és indokolatlan megkötéseket.)

2.3. Jelenlegi számviteli előírások

2013. december 31-én megszűnt az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet, mely az államháztartás szervezetei, köztük a helyi önkormányzatok és azok költségvetési szervezeteinek beszámolási és könyvvezetési feladatait szabályozta. Ezen időpontig az államháztartásban is a vállalkozói számvitel szabályaival megegyezően vagyonkezelés esetén mind a tulajdonos (a vagyonkezelésbe adó), mind a vagyonkezelésbe vevő szervezet szerepeltette a vagyonkezelésben lévő vagyont, függetlenül attól, hogy mint vagyonkezelő államháztartáson belüli, vagy államháztartáson kívüli szervezetnek minősült-e. Az új államháztartás számviteli kormányrendelet azonban eltérő szabályozást hozott 2014. január elsejétől [4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Áhsz.)]. Vagyonkezelés esetén a tulajdonos (a vagyonkezelésbe adó), a mérlegben értékkel elkülönített számlacsoportban csak akkor szerepeltetheti a vagyonkezelésbe adott vagyont, ha a vagyonkezelésbe vevő szervezet államháztartáson kívüli szervezet.

Áhsz. 10. § (2)

„A 6. § (1) bekezdés a) és f) pontja szerinti éves költségvetési beszámoló mérlegében a költségvetési szerv, a helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács a saját tulajdonában álló, a pénzügyi lízing keretében átvett és a vagyonkezelésbe kapott nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközöket és forgóeszközöket – ideértve a jogszabályi vagy szerződéses feltételek teljesítése esetén

*a jövőben tulajdonába kerülő, de a tevékenység folytatásához már átvett eszközöket is –, a más tulajdonában álló tárgyi eszközökön végzett és át nem adott beruházások és felújítások aktivált értékét, valamint a beruházások és felújítások értékét **kell kimutatni. Ha a tulajdonos, tulajdonosi joggyakorló szervezet a tulajdonában álló eszközre államháztartáson belüli szervezettel vagyongazdálkodási jogot létesített, az eszközt a mérlegében nem mutathatja ki.***

*„Áhsz. 47. § (3) **Ha a tulajdonos, tulajdonosi joggyakorló szervezetet államháztartáson belüli szervezettel vagyongazdálkodási jogot létesít – ide nem értve az Nvt. 8. § (7) bekezdése szerinti megbízáson alapuló tulajdonosi joggyakorlást –, a vagyongazdálkodásba adott tárgyi eszközök, részesedések bruttó értékét és elszámolt értékcsökkenését, értékvesztését a vagyongazdálkodásba adáskor köteles a könyveiből kivezetni, és azok bruttó értékét a 0. számlaosztály befektetett eszközei között nyilvántartani.***

Fentiek miatt az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX. 13.) NGM rendelet (átrendezési NGM rendelet) kimondta

„1. § Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Áhsz.) szerinti beszámolási és könyvviteli kötelezettségre történő áttéréshez a 2013. évről készített beszámoló mérlegét az e rendeletben foglaltak alapján át kell rendezni és az alapján rendező mérleget készíteni. A rendező mérleg mérlegfordulónapja 2014. január 1-je, amely megfelel a 2014. évi nyitómérlegnek is. A rendező mérleget forintban kell elkészíteni.”

*„5. § (1) **A rendező technikai tételek során ki kell vezetni azokat az eszközöket és kötelezettségeket, amelyeket a 2013. évi szabályok alapján könyveltek, azonban az Áhsz. szerint a mérlegben nem lehet szerepeltetni, így különösen***

„b) a tulajdonosnál, tulajdonosi joggyakorlónál azon eszközök bruttó értékét, értékcsökkenését, értékhelyesbítését, amely eszközre államháztartáson belüli szervezettel vagyongazdálkodási jogot létesített, az ezzel kapcsolatos tartalékokat és kötelezettségeket,”

A korábbi Áhsz. az önkormányzati költségvetési szervekre vonatkozóan az Nvt. hatályba lépése előtt és azt követően is a vagyongazdálkodási és az alapító okirat tartalma alapján elegendő feltételként kezelte a vagyongazdálkodást és jogszerűen megengedte a rendelkezésre bocsátott vagyon kimutatását az önkormányzati költségvetési szerv költségvetési beszámoló mérlegében értékkel a tárgyi eszközök között. Így az átrendezési feladatokról szóló jogszabály előírásainak végrehajtása során még nem volt látható, hogy vagyongazdálkodási szerződés hiányában ki kellene vezetni a könyveikből ezen vagyonelemeket és az önkormányzatoknak ezt plusz átrendezési feladatként fel kellene venniük. Tételek ilyen előírást nem tartalmazott az átrendezési NGM rendelet. Az új értelmezés számviteli kezelésének kérdésével azok az önkormányzatok találkoztak, akiket a Kincstár felügyeleti ellenőrzés alá vett 2015-től. Addig nem zárták le az ellenőrzést, ha nem volt vagyongazdálkodási szerződés, amíg az önkormányzati költségvetési szerv legalább az ingatlanokat ki nem vezette könyveiből és az önkormányzat fel nem vette könyveibe. Az ellenőrzési időszakban már nem engedték meg, hogy az önkormányzat pótolja az általuk hiányolt vagyongazdálkodási szerződést.

2.4. Számviteli feladatok a vagyongazdálkodási szerződés megkötése kapcsán

A fenti előírásokból adódóan a vagyongazdálkodási szerződés megkötését követően az Intézményeknek kell az Ingatlanokat Tárgyi eszközként kimutatni, míg a Fővárosi Önkormányzat ezen eszközöket a 0. számlaosztály befektetett eszközei között kell nyilvántartassa.

A most megkötendő vagyongazdálkodási szerződés különleges körülményei miatt azonban ez a nyilvántartási módszer már jelenleg is megvalósult, így a szerződés aláírásából adódó további könyvelési feladat nem keletkezik. (Könyvelni csak olyan esetben kell, ha a vagyongazdálkodásba vett Ingatlanokból az Intézmény visszaad, vagy a már könyvekben szereplő Ingatlanokhoz képest további ingatlanokat vesz át vagyongazdálkodásba.)

Az Önkormányzat könyveiben és költségvetési beszámoló mérlegében továbbra sem szerepeltethetők azok a tárgyi eszközök, amelyekre vagyongazdálkodási szerződés megkötésre került. Az önkormányzati

költségvetési szervek könyveiben és költségvetési beszámoló mérlegében továbbra is jogszerűen szerepeltethetők lesznek azok az ingatlanok, amelyeket a vagyonelemzési szerződés tartalmaz. Az önkormányzat költségvetési szervek költségvetésében továbbra is szerepeltethetők a tárgyi eszközökre vonatkozó kiadási előirányzatok, évközből az időközi jelentésben, a mérlegjelentésben valamennyi a tárgyi eszközökre vonatkozó gazdasági esemény elszámolható (beruházás, felújítás, amortizáció, dtb.) és jogszerűen szerepeltethető a könyvelési rendelet előírásai szerint.

Átrendezésre az önkormányzat és az önkormányzat költségvetési szervek könyvei között csak akkor kerülhet sor, ha a jelenlegi status quo megváltozik. Az önkormányzat kevesebb vagy nagyobb vagyoni körrel rendelkezik vagyonelemzési szerződésében. Ezen vagyonelemzésnél árendezési feladatok keletkeznek, melyet tőkeágon kell rendezni, elszámolni [412. számlán keresztül]. Az önkormányzati költségvetési szerveknek adatszolgáltatást kell teljesíteniük negyedévente, legkésőbb év végén a fővárosi önkormányzat felé a tárgyi eszközök állományában bekövetkezett változások értékétől és az időszak végi vagyoni záró állományának nagyságáról legkésőbb következő év február 15-ig, ezen határidőig a tárgyi eszközök változása tekintetében a könyveiket teljessé kell tenniük.

A fővárosi önkormányzat a költségvetési szervei adatszolgáltatásai alapján negyedévente, de legkésőbb következő év február 15-ig rögzíti könyveiben a 0. számlaosztályban a tárgyi eszközök bruttó érték változásait [T 011 – K 006]

Fenti véleményünket a megjelölt feltételezések, háttérinformációk és tényálláselemek ismeretében fejtettük ki. Amennyiben valós tényálláselemek és információk feltételezéseinkhez képest érdemi különbséget mutatnak, úgy megállapításaink is változhatnak. Szakvéleményünk kialakításakor a rendelkezésre álló információkat valósnak fogadtuk el, s amennyiben ezen kiindulópontunk utóbb tévesnek bizonyul, arról ügyfelünk felelőssége tájékoztatni minket. Szakvéleményünk alapjául mindemellett levelünk megírásának idején hatályos jogszabályok, hazai és nemzetközi jogi normák, illetve azok ez időben ismert értelmezése és hatósági gyakorlata szolgáltak. A hatósági és bírói joggyakorlat fejlődésével a jogértelmezés iránya változhat, melynek eredményeként szakvéleményünkben kifejtettektől eltérő hatósági jogalkalmazás sem zárható ki. Levelünk továbbá nem terjedhet ki a megszületését követően bekövetkező jogszabályváltozásokra. A szakvéleményünk alapjául szolgáló jogszabályok és jogértelmezési gyakorlat változásáról kizárólag abban az esetben vállaljuk ügyfeleink külön értesítését és tájékoztatását, ha ilyen tárgyban külön egyedi megállapodást kötünk. Ugyancsak újabb megállapodás, illetve megbízási szerződés alapján vállaljuk jelen szakvéleményünk módosult ténybeli körülmények, jogszabályok illetve jogértelmezési gyakorlat alapján történő frissítését.



dr Kelemen László
ügyvéd