

ADÓZÁS/SZÁMVITEL

A SZAKMA LAPJA

Széles Imre
A 2020. évi tb-változásokról

Dr. Csátaljay Zsuzsanna

A vevői készlettel kapcsolatos
új áfaszabályok



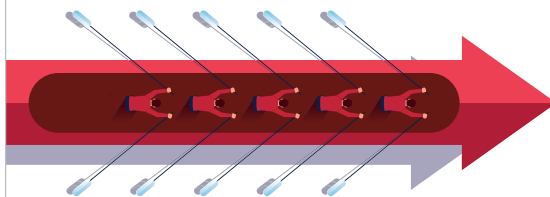
Horváthné Szabó Beáta

Az elengedett
követelés adózási
következményei



Dr. Sallai Csilla

Miért fontos
a mérlegkészítés
időpontja?

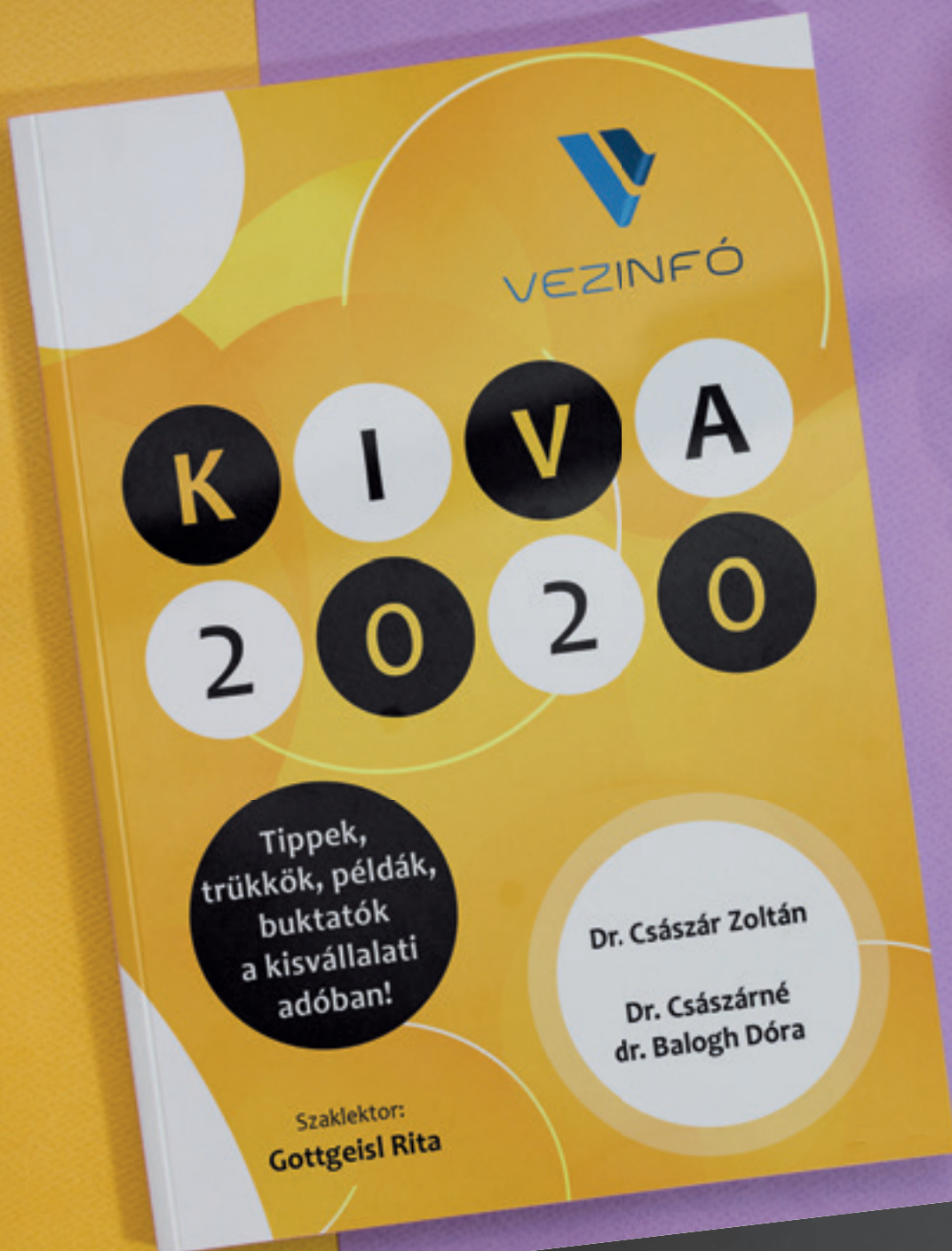


Dr. Andor Ágnes – Tóth Mihály

Kapcsolt vállalkozások
a társasági adóban,
a kisvállalati adóban



VEZINFÓ
Kiadó és Tanácsadó Kft.



Már megjelent!

Megrendelhető:

www.vezinfo.hu
(szakkönyvek menü)

Kiadja a VEZINFÓ Kiadó és Tanácsadó Kft.
1143 Budapest, Gizella út 42-44.
Tel.: (06-1) 236-0635, e-mail: info@vezinfo.hu
www.vezinfo.hu

Felelős kiadó, főszerkesztő: Tóth Csaba

Szakmai szerkesztő: Horváth Géza

Szerzők, közreműködők:

Dr. Andor Ágnes
Berkeiné Dobrocsi Beáta
Bonác Zsolt
Dr. Bölcskei Krisztián
Böröczkyné Verebélyi Zsuzsanna
Dr. Császár Zoltán
Dr. Csátaljay Zsuzsanna
Czöndör Szabolcs
Egri István Iván
Egri-Retezi Katalin
Farkasné Gondos Krisztina
Dr. Futó Gábor
Gottgeisl Rita
Dr. Horváth István
Horváthné Szabó Beáta
Jancsa-Pék Judit
Karácsony Imréné
Kelemen István
Dr. Kelemen László
Dr. Kovács Ferenc
Láng Noémi
Dr. Sallai Csilla
Széles Imre
Dr. Sztankó Dániel
Tóth Mihály
Vadász Iván
Vira Sándor

Kiadói szerkesztő: Koczka Erika

Nyomdai munkák: Gelbert Eco Print Kft.

Felelős vezető: Gellér Róbert ügyvezető



© Vezinfo Kiadó és Tanácsadó Kft.
ISSN 2631-102X

Minden jog fenntartva! Az Adózás/Számvitel szaktájékoztató tartalma jogvédett. A lapban közzétett cikkek, hírek, információk másolása, sokszorosítása, fordítása, közreadása és publikációs célokra történő felhasználása csak a kiadó, illetve a szerző írásbeli hozzájárulásával megengedett. A szakmai információkat, híreket a legmegbízhatóbb forrásokból merítjük és ellenőrizzük; a megjelenés időpontjában fennálló köteles gondosságunk ellenére átvett téves értesülésekért felelősséget nem vállalunk.

Tartalom

2. évfolyam 1. szám, 2020. január

Széles Imre A 2020. évi tb-változásokról Az új Tbj.	4
Dr. Csátaljay Zsuzsanna A vevői készlettel kapcsolatos új áfaszabályok A termék másik tagállamba történő továbbításához fűződő joghatás (az eladó szemszögéből) A termék belföldre történő továbbításához fűződő joghatás (a vevő szemszögéből)	8
Dr. Sallai Csilla Miért fontos a mérlegkészítés időpontja? Az időpont megválasztása Az előző évek ellenőrzésének, önellenőrzésének hatása Értékelési eljárások alkalmazása	14
Horváthné Szabó Beáta Az elengedett követelés adózási következményei A jövedelem jogcíme és szerzési időpontja Adóelőleg-megállapítási és -levonási kötelezettség Bizonylatkiállítási kötelezettség Társadalombiztosítási járulékok és a foglalkoztatót terhelő kötelezettségek Társasági adó és illeték	21
Bonác Zsolt Az állandó telephely fogalma Az adóhatóság jogerős döntése A bíróság döntése A Kúria döntése	25
Dr. Andor Ágnes – Tóth Mihály Kapcsolt vállalkozások a társasági adóban, a kisvállalati adóban A kapcsolt vállalkozási viszony létrejötte A kapcsolt vállalkozási viszony következményei Példák a társasági adó és a kiva szerinti kapcsolt vállalkozási viszonyra	28
Dr. Császár Zoltán A műemléki ingatlant érintő beruházások tao-kedvezménye (1. rész) Az adóalap-kedvezmény jogi háttere és alkalmazásának feltételei Adóalap-csökkentés a kapcsolt vállalkozás által nem érvényesített kedvezményre tekintettel	31
Bonác Zsolt Az iratbetekintési jog korlátozása Eseti döntés és jogalkotói indoklás A Kúria 35.306/2013/7. számú ítélete	36

A 2020. ÉVI TB-VÁLTOZÁSOKRÓL

A 2020. évi társadalombiztosítási jogszabályi változások meghatározó része – különös tekintettel a kötelezettségek alakulására – az új Tbj. 2020. évi július 1-jei hatályba lépéséből következik, így az új előírások többségét csak ettől a dátumtól kell alkalmazni. Ugyanakkor a módosítások jellege és volumene miatt – a tervezhetőség érdekében – mind a munkaadók és vállalkozások, mind pedig a munkavállalók számára hasznos, ha már most megismerhetik a néhány hónap múlva hatályba lépő új rendelkezéseket.



SZÉLES IMRE

Mielőtt a biztosítási kötelezettséget érintő újdonságokat sorra vesszük, néhány szót mindenképpen ejtenünk kell az új Tbj.-ről, azaz a társadalombiztosítás ellátásaira jogosultakról, valamint ezen ellátások fedezetéről szóló 2019. évi CXXII. törvényről.

Az új Tbj.

A társadalombiztosítás újrafogalmazott alapjogszabálya a jelenleg hatályos Tbj. (1997. évi LXXX. törvény) legtöbb előírását egy az egyben átveszi, kiegészítve (törvényi szintre emelve) a törvény végrehajtását segítő kormányrendelet [195/1997. (XI. 5.) Korm. rendelet] számos előírását is.

A biztosítottak körének változása, különös tekintettel a nyugdíjasok keresőtevékenységére

Az új Tbj.-ben a biztosítottak körét az (eddig 5. § helyett) a 6. szakasz alatt találjuk. A felsorolás szinte egy az egyben megegyezik a jelenlegi felsorolással. Ami jelentős eltérés, hogy az említett jogszabályi hely valamennyi bekezdésre, illetve alpontra vonatkozóan rögzíti, hogy a biztosítás csak a kiegészítő tevékenységűnek nem minősülő személyekre terjed ki.

Ezzel párhuzamosan a törvény 4. § (a fogalmak az új Tbj.-ben szintén e szakasz alatt találhatóak) 11. alpontja értelmében kiegészítő tevékenységet folytató személy a 6. § szerinti biztosítási kötelezettség alá eső jogviszonyban kereső tevékenységet folytató saját jogú nyugdíjas személy, továbbá az az özvegyi nyugdíjban részesülő személy, aki a reá irányadó nyugdíjkorhatárt betöltötte és egyéni vagy társas vállalkozónak minősül, akkor is, ha a saját jogú vagy a hozzátartozói nyugellátás folyósítása szünetel.

Az új megközelítésben tehát nemcsak a nyugdíjas egyéni vagy társas vállalkozó tekintendő kiegészítő tevékenységűnek, hanem minden olyan saját jogú nyugdíjas is, aki biztosítási kötelezettséggel járó jogviszonyt létesít.

Ebből következően a saját jogú nyugdíjban részesülő személyek 2020. július 1-jétől nemcsak az Mt. szerinti munkaviszony, hanem semmilyen más jogviszony keretében nem lesznek biztosítottak, és ebből következően járulék fizetésére kötelezettek. Például a 2020. július 1-jétől a megbízási jogviszony keretében munkát végző nyugdíjas személy is mentesül a járulékfizetés alól, függetlenül a megbízási díj összegétől.

Ennek a változásnak értelemszerűen a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló 1997. évi LXXXI. (Tny.) törvény több szakaszát érintően is következményei lesznek. Az egyik, hogy 2020. július 1-jétől okafogyottá válik a jogszabály 22/A. szakasza, illetve 83/B. szakasza, amelyek ennek megfelelően – a vonatkozó törvényjavaslat szerint – ettől a naptól hatályukat is veszítik. Ezzel megszűnik a 0,5 százalékos nyugdíjnövelés intézménye, illetve a korhatárt be nem töltött nyugdíjasok kereseti korlátja.

A 2020. január 1-től június 30-ig terjedő időszakban szerzett jövedelem alapján azonban az ebben érintettek számára továbbra is fennáll a kereseti korlát (a 2020. évi minimálbér 18-szorosa), és a hivatalból megállapításra kerül a félszázalékos nyugdíjnövelés, az eddigi gyakorlatnak megfelelően a tárgyévét követő évben, azaz 2021-ben.

A nyugellátás folyósításának a 83/A. szakasza szerinti (kérelemre történő), illetve a 83/C. szerinti (közzolgálati jogviszonyban munkát végző nyugdíjasok esetében hivatalból történő) szüneteltetésére vonatkozó szabályok továbbra is hatályban maradnak. Ugyanakkor a közzolgálati jogviszonyban álló nyugdíjasokra július 1-jétől szintén nem terjed ki a biztosítás, tehát e tevékenységből származó jövedelmük is járulégmentessé válik.

A nyugdíj mellett bármilyen jogviszonyban munkát végzők társadalombiztosítási jogállása, e jogviszonyból származó – 2020. január 1-je és június 30. között szerzett – jövedelmének társadalombiztosítási terhei egyelőre megegyeznek a 2019. évi terhekkel.

Eszerint 2020. június 30-ig minden biztosítási kötelezettséggel járó jogviszonyban álló nyugdíjas

- változatlanul köteles megfizetni a 10 százalékos nyugdíjjárulékot (ami alapján megilleti a társadalombiztosítási nyugellátásáról szóló 1997. évi LXXXI. (Tny.) törvény 22/A. szakasza alapján a 0,5 százalékos nyugdíjnövelés) és a 4 százalékos természetbeni egészségbiztosítási járulékot, míg
- a kifizetőknek az érintettek jövedelme után változatlanul le kell rónia a 17,5 százalékos szociális hozzájárulási adót, illetve a szakképzési hozzájárulást;
- a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni és társas vállalkozóknak továbbra is meg kell fizetniük az egészségügyi szolgáltatási járulékot (havi 7710 forint) és a kivét, illetve a tagi jövedelem után le kell róni a 10 százalékos nyugdíjjárulékot, illetve
- a nyugdíjkorhatárt még be nem töltött nyugdíjasokra változatlanul vonatkozik a Tny. 83/B. szakasza szerinti kereseti korlát.

A felsorolt szabályok tehát csak július 1-jétől veszítik hatályukat, amely időponttól semmilyen jogviszonyban nem terjed ki a biztosítás a nyugdíjasokra, a jövedelmüket pedig nem terheli járulék.

Ezzel párhuzamosan a szociális hozzájárulási adóról szóló 2018. évi LII. törvény 5. § (1) g) pontja mentesíti a kifizetőt a Tbj. szerint kiegészítő tevékenységet folytató személyeknek juttatott összevont adóalapba tartozó jövedelem után a szociális hozzájárulási adó megfizetése alól. A kiegészítő tevékenységű egyéni és társas vállalkozók (akik a jelenleg hatályos Tbj. alapján sem biztosítottak, de bizonyos járulékfizetés terheli őket és megilletik bizonyos ellátások) szintén mentesülnek július 1-jétől valamennyi járulék alól és a vállalkozásnak nem kell megfizetnie utánuk az egészségügyi szolgáltatási járulékot sem.

Társadalombiztosítási jogállásukat illetően azonban egy apró különbségre figyelmeztetnünk kell. Az egyéni vagy társas vállalkozó abban az esetben is kiegészítő tevékenységűnek tekintendő, ha nem saját jogú nyugdíjas ugyan, de betöltötte a reá irányadó öregségi nyugdíjkorhatárt és özvegyi nyugdíjban részesül.

A kiegészítő tevékenységű státuszt egyébként egyetlen személyi körben sem érinti, ha az érintett nyugellátásának a folyósítása valamely okból szünetel. Például, az a nyugdíjas, akinek a közszolgálati

jogviszonya miatt a Tny. 83/C. szakasza alapján szünetel a nyugellátásának a folyósítása, 2020. július 1-jétől mentesül a biztosítási és járulékfizetési kötelezettség alól. (Miközben az I. félévben 10 százalékos nyugdíjjárulék és 7 százalékos egészségbiztosítási járulék fizetésére kötelezett.)

A jogalkotó ezúttal az egyszerűsített közteherviselési hozzájárulást választó nyugdíjasokról sem feledkezett meg. Az e körbe tartozókat július 1-jétől csak a 9,5 százalékos ekho terheli, és megszűnik a velük kapcsolatos kifizetői ekho is.

A korhatár előtti ellátás, illetve a szolgálati járandóság melletti munkavégzés szabályai nem módosulnak, az e körbe tartozókra változatlanul vonatkozik a kereseti korlát az eddigi szabálynak megfelelően. (A Tny. kereseti korlátra vonatkozó előírásai – melyeket a megváltozott munkaképességű személyekre is megfelelően alkalmazni kell – július 1-jétől a korhatár előtti ellátásról szóló CLVII. törvény 11. szakasza tartalmazza.) E személyi kör esetében a kereseti korlát éves összegének a számításánál mind a 2020. I. félévi (nyugdíjjárulék alapot képező), mind pedig a II. félévi (társadalombiztosítási járulék alapjául szolgáló) jövedelmet figyelembe kell majd venni.

A kiegészítő tevékenységet folytatók biztosításból történő kizárásán kívül még egy pontban módosult a biztosítottak köre: az új szakképzési törvény hatálybalépésével a Tbj.-ben, a Szcho, illetve az Szja tv.-ben hatályukat veszítették a tanulószervezővel rendelkező szakképző iskolai tanulmányokat folytatókra vonatkozó rendelkezések. Ezeket az előírásokat (a 2019. december 31-i állapotnak megfelelően) mindaddig alkalmazni kell, amíg a tanulószervezővel rendelkezők befejezik a tanulmányaikat.

Az említett törvények január 1-jétől (illetve július 1-jétől a hatályba lépő új Tbj.) már csak a tanulószervezőt felváltó szakképzési munkaszerződéssel összefüggő szabályokat tartalmazzák, noha ennek létesítésére legkorábban a 2020/21-es tanévtől lesz mód.

A munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyok esetében – Tbj. 5. § (1) g) pont, illetve (2) bekezdés – a minimálbér változásával (január 1-jétől 161 000 forint) módosul a biztosítási összeghatár (havi szinten 48 300, napi szinten 1610 forint) módosul.)

A járulékalapot képező jövedelem fogalma, a munkaviszonyban álló dolgozók minimális járulékfizetési kötelezettsége

Az év a járulékalapot képező, illetve nem képező jövedelmek tekintetében három változást hozott/hoz:

- január 1-jétől megszűnt „a tanulószersződés alapján ténylegesen kifizetett díj” mint járulékalap és helyét átveszi „a szakképzési munkaszerződés alapján ténylegesen kifizetett pénzbeli juttatás” (ez utóbbi egyébként nem alapja szociális hozzájárulási adónak),
- július 1-jétől a vendéglátó üzlet felszolgálójaként a fogyasztótól közvetlenül kapott borraavaló nem képezi járulékalapját, illetve
- július 1-jétől a biztosított munkaviszonyban álló dolgozó esetében bevezetésre kerül a minimum járulékfizetési kötelezettség.

Az új Tbj. törvény tervezetének 27. § (2) bekezdése értelmében a munkaviszonyban álló dolgozó esetében a havi járulékalapnak el kell érnie a minimálbér (tehát csak a minimálbér és nem a garantált bérminimum) 30 százalékát, azzal, hogy ha

- a biztosítási kötelezettséget eredményező jogviszony hónap közben keletkezik vagy szűnik meg,
- a biztosítási jogviszony a hónap egészében nem áll fenn, vagy
- az adott hónapban táppénzben, baleseti táppénzben részesül a biztosított,

a járulékfizetési alsó határ meghatározása során a kieső naptári napokat figyelmen kívül kell hagyni. Amennyiben az előzőekben meghatározott körülmények a naptári hónap csak egy részében állnak fenn, a járulékfizetési alsó határ kiszámításánál egy-egy naptári napra a járulékalap harmincad részét kell alapul venni.

Ugyanakkor a járulékfizetési alsó határra vonatkozó rendelkezést nem kell alkalmazni a munkaviszonyban álló és

- GYED-ben, GYOD-ban, örökbefogadói díjban, GYET-ben, gyermeknevelési támogatásban, ápolási díjban részesülő,
- a köznevelésről szóló törvény hatálya alá tartozó nappali rendszerű iskolai oktatás keretében vagy nappali oktatás munkarendje szerinti köznevelési intézményben, továbbá a nemzeti felsőoktatásról szóló törvény hatálya alá tartozó felsőoktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében tanulmányokat folytató tanuló, hallgató, továbbá a szakképzésben részt vevő személy esetében.

Egyéni járulékok összevonása, társadalombiztosítási járulékalap

Az új Tbj. egyik legmarkánsabb változása az egyéni járulékok összevonása. Július 1-jétől a biztosított a

10 százalékos nyugdíjjárulék, illetve a 8,5 (4+3+1,5) százalékos egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékalap helyett 18,5 százalékos társadalombiztosítási járulékalapra kötelezett.

(Emlékezzünk: a szociális hozzájárulási adó bevezetése előtt ezzel az elnevezéssel a foglalkoztató fizetett járulékot.)

A társadalombiztosítási járulékalapot a biztosítási kötelezettséggel járó jogviszony alapján kifizetett járulékalapot képező jövedelem után kell majd az foglalkoztatónak a biztosítottól levonni.

A változás azt jelenti, hogy az egyéni járulékalap helyett számos jogviszonyban nő, hiszen az 1,5 százalékos munkaerő-piaci járulékalapot jelenleg csak munkaviszony és egyéni vagy társas vállalkozói jogviszony esetén kell megfizetni. Ugyanakkor a módosítást követően a családi járulékkedvezményt adott esetben magasabb járulékösszeg figyelembe vételével lehet érvényesíteni.

Nyugdíjjárulékalap

Az egyházi személy, az álláskereső támogatásban részesülő személy, illetve a szociális szövetkezet tagja tagi munkavégzése ellenértékéért kapott pénzbeli juttatás után július 1-jét követően is változatlanul 10 százalékos nyugdíjjárulékalapot fizet majd, ahogy továbbra is 10 százalékos nyugdíjjárulékalap terhel számos szociális vagy családtámogatási ellátást (ápolási díj, GYES stb.).

Az egyéni és társas vállalkozók járulékfizetési kötelezettsége

Az egyéni és társas vállalkozók járulékfizetési kötelezettsége (a minimálbér és garantált bérminimum összegének a változásából adódó minimális járulékfizetési kötelezettség összegét érintő változást figyelmen kívül hagyva) június 30-ig nem módosul. Illetve január 1-jétől nem áll fenn a havi minimális járulékfizetési kötelezettség az örökbefogadói díj folyósításának a tartama alatt.

Az említett ellátás az egészségbiztosítás új pénzbeli ellátásai közé tartozik (ahogy a nagyszülő által igénybe vehető GYED is), és ez év január 1-jétől igényelhető. Részletes szabályait a kötelező egészségbiztosítás ellátásairól szóló 1997. évi LXXXIII. törvény 42/H., (illetve a szülői GYED-re vonatkozó előírásokat a 42/G.) szakasza alatt találjuk.

Az új Tbj. hatályba lépését követően változik a havi minimális adó- és járulékfizetési kötelezettség alapja is. Július 1-jétől a társadalombiztosítási járulé-

kot csak a minimálbér (vagy garantált bérminimum) alapul vételével kell megfizetni, tehát megszűnik a 150 százalékos szabály. Ugyanakkor a szociális hozzájárulási adó alapja továbbra is a minimálbér (garantált bérminimum) 112,5 százaléka marad.

Mezőgazdasági őstermelők járulékfizetési kötelezettsége

Július 1-jétől módosul a mezőgazdasági őstermelő járulékfizetési kötelezettsége is. A kezdő őstermelő és a 8 millió forintnál magasabb előző évi bevétellel rendelkező őstermelő a 18,5 százalékos társadalombiztosítási járulékot a minimálbér 92 százaléka után lesz köteles megfizetni.

Az az őstermelő, akinek az e tevékenységből származó, tárgyévét megelőző évben elért bevétele nem haladja meg a 8 millió forintot, az előző évi bevételenek 15 százaléka egy tizenketted része után köteles megfizetni a társadalombiztosítási járulékot.

A mezőgazdasági őstermelő szociális hozzájárulási adó fizetésére vonatkozó szabályok viszont július 1-jét követően sem módosulnak.

Egészségügyi szolgáltatási járulékfizetés

Az egészségügyi szolgáltatási járulék havi összege 7710 forintra nő. E kötelezettség július 1-jét követően csak a nem biztosított és egészségügyi szolgáltatásra nem jogosult magánszemélyt, illetve a szociális szövetkezetet terheli tagi munkavégzés esetén.

Ami a magánszemélyek egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettségét illeti: a jelenleg hatályos Tbj. 16. § (1) r) pontja úgy rendelkezik, hogy egészségügyi szolgáltatásra jogosult a 39. § (2) bekezdése szerint egészségügyi szolgáltatási járulék fizetésére kötelezett.

Jövő július 1-től az új Tbj. rájuk vonatkozó 22. § (1) v) pontja így fogalmaz: (egészségügyi szolgáltatásra jogosult, aki) a 43. § (1) bekezdése szerinti egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettséget teljesítette.

Tehát az egészségügyi szolgáltatási járulék fizetésére kötelezettek köre nem bővül, a fizetési kötelezettség feltételei sem módosulnak. (Kötelezett, aki belföldi, nem biztosított, más jogcímen nem illeti meg az egészségügyi szolgáltatás és legalább egy éve bejelentett lakóhellyel rendelkezik.) Ami újdonság július 1-jétől, hogy aki nem tesz eleget e kötelezettségnek, nem illeti meg az egészségügyi szolgáltatás. Tehát esetében az orvosnál a továbbiakban nem piros, hanem barna szint mutat a lámpája.

Ennek megfelelően az új Tbj. 46. § (1) bekezdés úgy rendelkezik, hogy 43. § (1) bekezdés a) pontja szerinti egészségügyi szolgáltatási járulék megfizetése alapozza meg az 22. § (1) bekezdés v) pontja szerinti személy egészségügyi szolgáltatásra való jogosultságát.

A jogszabályi hely (2) bekezdés szerint, ha az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetésre kötelezett személy a 43. § (1) bekezdés a) pontja szerinti fizetési kötelezettségét nem teljesíti és az ebből keletkező hátralék összege meghaladja az egészségügyi szolgáltatási járulék havi összegének háromszorosát, a tajszáma egészségügyi szolgáltatás igénybevétele vonatkozásában érvénytelen, az egészségügyi szolgáltatás térítésmentesen nem vehető igénybe, kivéve akkor, ha a tartozás az egészségügyi szolgáltatás igénybevétele előtt visszamenőleg kiegyenlítésre kerül.

További fontos szabály (46. § (3) bekezdés), hogy ha az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetésre nem kötelezett személy (így különösen az EGT más tagállamában biztosított személy) egészségügyi szolgáltatási járulék fizetés alapján vesz igénybe egészségügyi szolgáltatást, akkor köteles az egészségügyi szolgáltatás Egészségbiztosítási Alapot terhelő költségeit megtéríteni. A jogalap nélküli egészségügyi szolgáltatási járulék adószámlán előírt összegét az adóhatóság törli, az igénybe vett egészségügyi szolgáltatás értékét – az Egészségbiztosítási Alap kezeléséért felelős szerv azonnali adatszolgáltatása alapján – az egészségügyi szolgáltatási járulék nyilvántartására szolgáló adószámlán kötelezettségként előírja.

Például, ha valaki elmulasztja bejelenteni, hogy valamely EGT tagállamban biztosítási jogviszonyt létesített és továbbra is fizeti Magyarországon az egészségügyi szolgáltatási járulékot, akkor az ez alapján igénybe vett szolgáltatás díját köteles megfizetni.

Elévülési idő figyelmen kívül hagyására irányuló eljárás

A Tbj. 78. szakasza egy teljesen új jogintézményt – az elévülési idő figyelmen kívül hagyására irányuló eljárást – vezet be július 1-jétől, ami azt jelenti, hogy bizonyos esetekben mód lesz elévülési időn túli időszak tekintetében bevallásra, illetve járulék visszaigénylésre.

A jogszabályi hely (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényben (Art.) meghatározott elévülési idő figyelmen kívül

hagyására nyugdíj-megállapítási eljárás során akkor van lehetőség, ha

- 1.) a természetes személy 1997. évi LXXX. törvény 5. §-a szerinti biztosításának nem kellett volna fennállnia és ő vagy foglalkoztatója ennek ellenére eleget tett társadalombiztosítási kötelezettségének és járulékfizetés történt,
- 2.) a természetes személy a 6. § vagy az 1997. évi LXXX. törvény 5. §-a szerint biztosított volt, és ő vagy foglalkoztatója járulék megállapítási- és fizetési kötelezettségének eleget tett, de bevallási kötelezettségét nem vagy hiányosan teljesítette,
- 3.) a hatóság határozatban helytelenül állapította meg az alkalmazandó jogot, és a természetes személynek belföldön kellett volna a 6. § vagy a társadalombiztosítás ellátásaira és az 1997. évi LXXX. törvény 5. §-a szerint biztosítottként lennie és társadalombiztosítási kötelezettségeit teljesítenie.

Az 1.) pontban említett esetben a természetes személynek arra biztosít lehetőséget a jogszabály, hogy az Art.-ban meghatározott elévülési idő figyelmen kívül hagyásával a befizetett járulékokat visszaigényelje. Erre a Tbj. hatálybalépésétől (tehát 1998. január 1-től) kezdődő időszak vonatkozásában nyílik lehetősége.

A 2.) pont a foglalkoztató számára teszi lehetővé, hogy a biztosított bejelentését és a bevallási köte-

lezettségét az elévülési időn túl a NAV-hoz pótolja. Ebben az esetben a 2007. január 1-je utáni időszak tekintetében van mód eljárást indítani.

A 3.) pont alapján ugyancsak a foglalkoztató tehet eleget utólagosan az 1997. december 31-ét követő biztosított bejelentésének és társadalombiztosítási (különösen a járulékfizetési és bevallási) kötelezettségeinek.

Az említett eljárások – melyek esetében az Art. késedelmi pótlékra, önellenőrzési pótlékra, adóbírságra, mulasztási bírságra és intézkedésekre vonatkozó szabályait alkalmazni nem kell – a nyugdíj megállapításért felelős szervnél vagy NAV-nál kérelemre indulnak.

Az 1.) pontban említett eljárás lefolytatását követően a nyugdíj megállapításért felelős szerv határozatot hoz, amelyben rendelkezik arról, hogy mely időszakot nem lehet figyelembe venni a nyugellátás megállapításához, azért mert erre az időszakra a biztosítási kötelezettségnek nem kellett volna kiterjednie, és intézkedik a járulék visszafizetéséről.

A kisadózók társadalombiztosítási jogállása és kötelezettségei nem módosulnak, azzal, hogy az örökbefogadói díj esetükben is mentesít a havi adó megfizetése alól.

Széles Imre

A VEVŐI KÉSZLETTEL KAPCSOLATOS ÚJ ÁFASZABÁLYOK

A közösségi kereskedelmet, Közösségen belüli termékértékesítéseket érintő új szabályokat Quick Fix vagy gyors intézkedések összefoglaló névvel is illetjük. Ezeket a szabályokat az egész Unió területén egységesen 2020. január 1-jétől vezették be, így Magyarországon is most január 1-jétől léptek hatályba. Az előző lapszámokban részletesen beszéltünk a közösségi adómentes termékértékesítést és a láncügyletet érintő változásokról. Ennek az írásnak a keretében az utolsó e körbe tartozó változást, a vevői készletes egyszerűsítés szabályait ismertetjük.



DR. CSÁTALJAY ZSUZSANNA

Az áfa-irányelv módosításának eredményeként a tagállamok között vevői készlet céljából továbbított termékkel összefüggésben 2020. január 1-jétől har-

monizált szabályok szerint érvényesül az egyszerűsítés.

Főszabály szerint, ha az adóalany az egyik tagállamból másikba továbbít terméket, azt úgy kell tekinteni, hogy az adóalany a termék feladásának, elfuvarozásának helye szerinti tagállamban teljesít egy Közösségen belüli termékértékesítést, a termék rendeltetésének tagállamában pedig egy Kö-

zösségen belüli beszerzést. Ezért az adóalanynak a rendeltetési hely szerinti tagállamban adóalanyként be kell jelentkeznie, és az ügylet utáni adófizetési kötelezettséget teljesítenie. Ezzel szemben a vevői készletre vonatkozó egyszerűsítés lényege, hogy a terméket továbbító adóalanynak a rendeltetési hely szerinti tagállamban nem kell adóalanyként regisztrálnia magát, feltéve, hogy megfelel a vevői készlet alkalmazására vonatkozó feltételeknek.

Fontos szabály, hogy 2020-tól is kizárólag közösségi viszonylatban alkalmazható a vevői készletes egyszerűsítés.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 2020. január 1-jétől hatályos előírásai alapján a termék vevői készlet céljára történő, tagállamok közötti mozgatása esetén az alábbiakra kell figyelemmel lenni.

I. A termék másik tagállamba történő továbbításához fűződő joghatás (az eladó szemszögéből)

Az áfatörvény 12. § (1) bekezdése értelmében ellenérték fejében teljesített termékértékesítés az is, ha az adóalany a vállalkozása tulajdonában tartott terméket továbbítja, vagy bizományba átvett terméket továbbít belföldről a Közösség más tagállamába vállalkozása szükségleteire. A továbbítás minden olyan módozatot magában foglal – függetlenül attól, hogy azt az adóalany maga vagy javára más végzi –, aminek eredményeként a termék a küldeményként való megérkezésekor, illetve a fuvarozás befejezésekor a Közösség más tagállamában van, mint amiben a feladáskor, illetve a fuvarozás megkezdésekor volt. Ez a termékértékesítésnek minősülő eset adómentes, ha teljesülnek rá a Közösségen belüli értékesítés adómentességére vonatkozó törvényi feltételek.

Ezzel szemben a termék továbbításához fűződő joghatás nem áll be, vagyis az átszállítás időpontjában még nincsen Közösségen belüli termékértékesítés, ha az adóalany a terméket a Közösség más tagállamában fenntartott vevői készlet céljára továbbítja.

1. Mik a vevői készletes egyszerűsítés feltételei?

Azt, hogy mi minősül a Közösség más tagállamában fenntartott vevői készlet céljára történő termék továbbításának, 2020. január 1-jétől új, az áfa-irányelv módosításával összhangban meghatározott feltételek figyelembevételével kell megállapítani.

Ezeket a feltételeket az áfatörvény 12/A. § (2) bekezdése határozza meg. E szerint a Közösség más

tagállamában fenntartott vevői készlet céljára történő terméktovábbítás akkor valósul meg, ha a következő feltételek együttesen fennállnak:

- a termék másik, rendeltetési hely szerinti tagállamba továbbítása abból a célból valósul meg, hogy azt megérkezése után egy későbbi időpontban értékesítsék egy olyan adóalanynak, aki a terméket továbbító adóalannal fennálló megállapodása alapján jogosult e termék tulajdonjogát megszerezni (a továbbiakban: tulajdonjog megszerzésére jogosult adóalany) – erről már előzetesen megállapodást kell kötni az eladónak és a majdani vevőnek;
- a terméket továbbító adóalany nem rendelkezik gazdasági célú letelepedéssel abban a tagállamban, amelybe a terméket feladják vagy elfuvarozzák – az, ha adószámmal rendelkezik, nem kizáró feltétel;
- a termék tulajdonjogának megszerzésére jogosult adóalany adószámmal rendelkezik abban a tagállamban, amelybe a terméket továbbítják – de nem kell letelepedettnek lennie abban a tagállamban;
- a terméket továbbító adóalany a termék feladásának, elfuvarozásának kezdetekor már tudja, hogy ki jogosult azon a későbbiekben tulajdonjogot szerezni (potenciális vevő), és ismeri ennek az adóalanynak a termék rendeltetési helye szerinti tagállambeli adószámát;
- a terméket továbbító adóalany rögzíti annak továbbítását a vevői készletről vezetett nyilvántartásában;
- a terméket továbbító adóalany az összesítő nyilatkozatában feltünteti a termék tulajdonjogának megszerzésére jogosult adóalanynak a termék rendeltetési helye szerinti tagállambeli adószámát.

Ha ezek a feltételek fennállnak, akkor nem áll be a termék továbbításához fűződő joghatás, azaz a más tagállambeli eladónak nem kell beregisztrálnia a vevői készlet tagállamában.

A fentiekből látható, hogy 2020-tól már nem szerepel a feltételek között az, hogy csak a vevő tulajdonában lehet a raktár vagy csak a vevő bérelheti. Ebből következően most már az eladó tulajdonában is lehet a raktár vagy ő is bérelheti, azonban figyelemmel kell lenni arra, hogy ez nem eredményezhet az eladó számára a vevő tagállamában telephelyet. Az eladói letelepedettség ugyanis a fenti feltételrendszer alapján kizáró ok a vevői készletes egyszerűsítésnél, így javasolt, hogyha a raktározás felett az

eladó akar diszponálni, akkor inkább csak logisztikai szolgáltatást vegyen igénybe és ne béreljen, pláne ne tulajdonoljon raktárat.

Az is szembevetendő, hogy az áfatörvény vevői készlet szabályainak hatálybalépésével egyidejűleg kikerült az a korábbi feltétel is, miszerint az eladó és a vevő közötti tulajdonátruházásnak meg kell történnie a vevői készletből történő kitárolás időpontjában. Ebből következően a közösségi joggyakorlat értelmezése szerint elvileg elképzelhető olyan konstrukció is, amelyben nem kerül sor a tulajdonátruházásra a kitárolással egy időben, hanem csak később. Az azonban lényeges, hogy amikor a tulajdonátruházásra sor kerül, akkor megvalósul az eladónál a közösségi adómentes értékesítés, a vevőnél a közösségi termékbeszerzés.

A jogszabály új elemként a vevői készletes egyszerűsítéshez **időbeli korlátot** is meghatároz: meghatározza, hogy maximum mennyi ideig lehet vevői készleten az áru. A határidő a másik tagállamba vevői készlet céljára továbbított terméknek a másik tagállamba való megérkezését követő naptól számított 12 hónap leteltével jár le. Így abban az esetben, ha a vevői készlet céljából továbbított terméket a határidő lejártáig nem értékesítik (és más olyan esemény sem történik, ami miatt a termék továbbításához fűződő joghatás beáll), akkor a 12 hónap lejártát követő napon a joghatás beáll, vagyis a terméket továbbító adóalany ezen a napon, belföldön (Magyarországon) Közösségen belüli termékértékesítést, és a vevői készlet helye szerinti tagállamban Közösségen belüli termékbeszerzést valósít meg. Ez pedig azt eredményezi, hogy adóalanyként be kell regisztrálnia.

2. Hogyan kezelendő az az eset, amikor a potenciális vevő a másik tagállamba továbbított vevői készletben lévő terméken 12 hónapon belül tulajdonjogot szerez?

Amint az az előzőekben szerepelt, ha a jogszabályi feltételek együttesen fennállnak, akkor a termék továbbításához fűződő joghatás nem áll be, tehát nem kell az eladónak a vevő tagállamában adóalanyként beregisztálni, mert nem történik saját termék mozgás. Ezzel szemben, amikor a vevői készletben lévő terméket a terméket továbbító adóalany értékesíti a törvényi feltételeknek megfelelő vevőnek, akkor az értékesítő ezt mint Közösségen belüli termékértékesítést kezeli belföldön (a termék feladási helye szerinti tagállamban), a vevő pedig mint Közösségen belüli termékbeszerzést a másik tagállamban (a vevői készlet helye szerinti tagállamban).

3. Hogyan kezelendő az az eset, amikor a másik tagállamba továbbított vevői készletben lévő terméken 12 hónapon belül nem az eredeti potenciális vevő szerez tulajdonjogot?

Előfordulhat, hogy a termék tulajdonjogát a 12 hónapos határidőn belül nem az szerzi meg, akinek azt eredetileg szánták. Az adókötelezettség ebben az esetben is úgy alakul, mintha a terméket az eredeti potenciális vevő szerezte volna be, amennyiben

- az, aki a tulajdonjogot megszerzi, megfelel a termék más tagállamban fenntartott vevői készlet céljára továbbítása tekintetében meghatározott egyéb feltételeknek,
- a terméket továbbító adóalany a vevői készletről vezetett nyilvántartásában és összesítő nyilatkozatában szerepelteti a tulajdonjog megszerzésére jogosult adóalany személyében bekövetkezett változást.

4. A 12 hónapos határidő alatt milyen események bekövetkezésekor, mikor állhat be a termék továbbításához fűződő joghatás?

A termék továbbításához fűződő joghatás azt jelenti, hogy a terméket továbbító adóalanyának a termék feladási helye szerinti tagállamban (jelen esetben belföldön) Közösségen belüli termékértékesítés jogcímén, a vevői készlet helye szerinti tagállamban pedig Közösségen belüli termékbeszerzés jogcímén adófizetési kötelezettsége keletkezik, azaz az eladónak adóalanyként be kell regisztrálnia a vevői készlet tagállamában.

- Beáll a joghatás, ha
 - nem az szerez a terméken tulajdonjogot, akinek a vevői készletet szánták, hanem egy másik személy, és
 - a tulajdonjogot megszerző személy nem felel meg a termék más tagállamban fenntartott vevői készlet céljára továbbítása tekintetében meghatározott egyéb feltételeknek.

A joghatás ilyenkor a tulajdonjog megszerzését közvetlenül megelőzően áll be, tehát ebben az időpontban kell adószámot váltani és közösségi termékbeszerzés címén ott adót fizetni.

- Beáll a joghatás, ha
 - a terméket a vevői készlet szerinti másik tagállamból továbbítják egy másik tagállamba (ez tehát az eredeti tagállamhoz képest már a harmadik tagállam), feltéve, hogy
 - nem a terméket továbbító adóalany nyilvántartásában is feltüntetett, belföldre történő visz-

szaszállítás valósul meg (tehát ha nem az első, eredeti tagállamba, az indulás tagállamába szállítják vissza).

Ebben az esetben a joghatás a termék továbbítását közvetlenül megelőzően áll be, tehát már akkor be kell jelentkezni adóalanyként.

- Nem áll be azonban a joghatás abban az esetben, ha
 - a vevői készlet céljára másik tagállamba továbbított terméket visszaszállítják belföldre, feltéve, hogy
 - a termék tulajdonjogát nem engedték át és
 - az adóalany rögzíti a vevő készletről vezetett nyilvántartásában a termék visszaszállítását.

Ebből következik, hogy ha az adóalany előre látja, hogy 12 hónapon belül nem kerül sor a nyilvántartásba bejegyzett vevő általi kitarolásra, célszerű azt megelőzően inkább az eredeti tagállamba visszaszállítani az árut.

- Beáll a joghatás a vevői készletben lévő termék megsemmisülése, elvesztése, ellopása, eltűnése esetén is. A joghatás beállásának időpontja
 - az az időpont, amikor a termék ténylegesen eltűnt vagy megsemmisült, vagy
 - ha az előzőek szerinti időpontot lehetetlen meghatározni, akkor az az időpont, amikor kiderült, hogy a termék megsemmisült vagy hiányzik.

Ezzel a feltétellel kapcsolatosan megjegyezzük, hogy e szabályozáshoz az Európai Bizottság által fűzött magyarázat szerint, ha bizonyos feltételek mellett nem éri el a hiány az 5%-ot, akkor nem áll be a saját termék mozgatás. Azonban Magyarországon még nem került közzétételre ilyen értelmezés.

- Beáll a joghatás, ha az előzőeken kívül bármely más okból nem teljesülnek a terméknek a más tagállamba vevői készlet céljára való továbbítása tekintetében meghatározott törvényi feltételek. Ilyen eset például az, ha a terméket továbbító adóalany állandó telephelyet létesít abban a tagállamban, amelybe a terméket vevői készlet céljára továbbította, vagy már nincsen megállapodás a potenciális vevőjével.

A joghatás abban az időpontban áll be, amikor a törvényi feltétel már nem teljesül.

- Beáll a joghatás, ha
 - a vevői készletben lévő terméket nem hozzák vissza belföldre a terméket továbbító adóalany részére, és
 - a terméken nem szerez tulajdonjogot az, akinek a vevői készletet szánták vagy más a feltételeknek megfelelő személy és

- a 12 hónapos határidő lejártát megelőzően nem valósul meg más, a termék továbbításához fűződő joghatást eredményező esemény.

Ebben az esetben a joghatás a 12 hónapos határidő lejártát követő napon áll be.

A termék továbbításához fűződő joghatás beállásakor a terméket másik tagállamba továbbító belföldi adóalany Közösségen belüli termékértékesítést teljesít belföldön, ami a törvényi feltételek fennállása esetén adómentes.

A termékét másik tagállamba továbbító adóalanynak a fenti esetekben adókötelezettsége keletkezik a másik tagállamban, amelynek teljesítéséhez adószámmal kell rendelkeznie abban a tagállamban, amelyikbe a terméket továbbította. Az, hogy az adóalany másik tagállamban is rendelkezzen adószámmal, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének is feltétele.

5. Mit kell szerepeltetni az összesítő nyilatkozatban?

A terméket vevői készlet céljára másik tagállamba továbbító adóalany az 'A60 Összesítő nyilatkozat 01-es lapjának (d) oszlopában „W” (vevői készletmozgás) jelölést kell feltüntetni.

Szerepeltetnie kell

- annak az adóalanyának az adószámát, akinek a terméket vevői készlet céljából továbbította a termék továbbításának időpontjában,
- az adatokban bekövetkezett változást (pl. ha az eredeti vevő helyébe más vevő lép), ideértve a termék belföldre továbbítását, azaz a visszaszállítást is.

Emellett természetesen szerepeltetnie kell a Közösségen belüli termékértékesítés adatait is, annak megvalósulásakor.

6. Milyen nyilvántartási kötelezettsége van a terméket továbbító adóalanyoknak, tehát az eladónak?

A vevői készlet céljából másik tagállamba továbbított termékről folyamatos nyilvántartást kell vezetni, amelyben a következők szerepeltetendők:

- az a tagállam, amelyből a terméket feladták vagy elfuvarozták;
- a termékek feladásának vagy elfuvarozásának az időpontja;
- az a tagállam, amelybe a terméket feladják vagy elfuvarozzák (a továbbiakban: rendeltetési hely szerinti tagállam);

- a termék tulajdonjogának megszerzésére jogosult adóalanynak az az adószáma, amit a termék rendeltetési helye szerinti tagállam állapított meg;
- annak a raktárnak a címe, ahol a terméket érkezőkor tárolják, a termék raktárba való beérkezésének az időpontja, valamint a raktár üzemeltetőjének az adószáma;
- a raktárba beérkezett termékek értéke, megnevezése és mennyisége;
- ha a termék tulajdonjogának megszerzésére jogosult adóalany helyébe másik személy lép, és ez a személy is megfelel a termék más tagállamban fenntartott vevői készlet céljára továbbítása törvényi feltételeinek, akkor ennek a személynek az adószáma;
- az értékesített termék adóalapja, megnevezése és mennyisége, a termékértékesítés teljesítésének az időpontja, továbbá a beszerző adószáma;
- a termék adóalapja, megnevezése és mennyisége, a joghatás beállításának időpontja és a joghatás beállításának indokolása, ha arra nem a vevői készlet céljára továbbított termék tulajdonjogának adószámmal rendelkező adóalany általi megszerzése miatt kerül sor;
- a visszaküldött termékek értéke, megnevezése és mennyisége, valamint a termékek visszaküldésének időpontja, ha a terméket a rendeltetési hely szerinti tagállamból visszaküldték abba a tagállamba, amelyből azt vevőkészlet céljára feladták, elfuvarozták.

7. Mikortól alkalmazandóak az új előírások?

A 2019. december 31-ét követően másik tagállamba továbbított termékekre az új szabályok alkalmazandóak.

A 2020. január 1-je előtt másik tagállamba továbbított termék vonatkozásában a termékértékesítéshez fűződő joghatás akkor áll be, amikor a rendeltetési hely szerinti tagállam szabályai szerint a termék után Közösségen belüli termékbeszerzés jogcímén adófizetési kötelezettség keletkezik. Az ilyen módon továbbított termékek nyilvántartására a törvény 2019. december 31-éig hatályos előírásait kell alkalmazni.

II. A termék belföldre történő továbbításához fűződő joghatás (a vevő szemszögéből)

Az áfatörvény 22. § (1) bekezdése értelmében termék Közösségen belüli ellenérték fejében teljesített beszerzése az is, ha az adóalany (vagy javára más) a másik tagállamban kitermelt, előállított, megmunkált, vásárolt, beszerzett, importált termékét vagy bizo-

mányba átvett terméket ad fel küldeményként vagy fuvaroz el belföldre, vállalkozásának szükségletére. A Közösségen belüli beszerzés után az adóalanyt (a termékre vonatkozó adómérték figyelembevételével) adófizetési kötelezettség terheli és az áfabevallás mellett összesítő nyilatkozatot is be kell nyújtania.

1. Milyen feltételek fennállása esetén nem áll be a joghatás a termék belföldre történő továbbításakor?

Nem áll be a Közösségen belüli termékbeszerzéshez fűződő joghatás, ha

- fordított esetben a termék más tagállamban fenntartott vevői készlet céljára történő továbbításának minősülne;
- ha a termék tulajdonjogának átengedése nem valósul meg és a terméket 12 hónapon belül visszajuttatják abba a tagállamba, ahonnan vevői készlet céljára feladták, elfuvarozták;
- ha a vevői készlet céljára belföldre továbbított termék tulajdonjogának megszerzésére jogosult adóalany személyében olyan változás következik be, ami fordított esetben a termék más tagállamban fenntartott vevői készlet céljára továbbításának minősülését nem befolyásolná.

2. Hogyan kezelendő az, amikor a potenciális vevő 12 hónapon belül tulajdonjogot szerez?

Ha az a belföldi adóalany, akinek a vevői készletet szánták, 12 hónapon belül megszerzi a termék tulajdonjogát, akkor a tulajdonjog megszerzésének az időpontjában a terméket továbbító adóalany Közösségen belüli termékértékesítést teljesít a termék feladása, elfuvarozása szerinti tagállamban, a vevő pedig Közösségen belüli termékbeszerzést belföldön. A 12 hónapos időtartam számítása azon napot követő naptól kezdődik, amikor a termék belföldre megérkezik.

3. Hogyan kezelendő az, amikor 12 hónapon belül a potenciális vevő helyett más szerzi meg a tulajdonjogot?

Előfordulhat, hogy a termék tulajdonjogát a 12 hónapos határidőn belül nem az szerzi meg, akinek azt szánták. Ez esetben is az előzőekben ismertetettek alapján kell eljárni, feltéve, hogy

- a tulajdonjog megszerzésére jogosult adóalany helyébe lépő belföldi adóalany rendelkezik közösségi adószámmal és
- a terméket továbbító másik tagállami adóalany a vevői készletről vezetett nyilvántartásában és ösz-

szesítő nyilatkozatában szerepelteti a tulajdonjog megszerzésére jogosult adóalany személyében bekövetkezett változást.

4. Milyen egyéb esetekben áll be a Közösségen belüli termékbeszerzéshez fűződő joghatás a 12 hónapos határidőn belül?

- Beáll a joghatás, ha
 - nem az a személy, aki a terméket tulajdonjogot, aki a vevői készletet szánták, hanem egy másik személy, és
 - a tulajdonjogot megszerző személy nem felel meg a termék más tagállamban fenntartott vevői készlet céljára továbbítása tekintetében meghatározott egyéb feltételeknek (pl. belföldön nem regisztrált adóalany, a terméket továbbító nem tünteti fel a vevő adószámát az összesítő nyilatkozatában, nincs olyan előzetes megállapodás, amelynek értelmében a vevő jogosult a vevői készletben lévő termék tulajdonjogát megszerezni).

A joghatás ilyenkor a tulajdonjog megszerzését közvetlenül megelőzően áll be.

- Beáll a joghatás, ha
 - a terméket belföldről egy másik tagállamba továbbítják, feltéve, hogy
 - a terméket nem abba a tagállamba továbbítják, amelyből belföldre feladták, elfuvarozták (nem annak az adóalanynak szállítják vissza, aki azt belföldre továbbította).

Ebben az esetben a joghatás a termék továbbítását közvetlenül megelőzően áll be.

- Beáll a joghatás a vevői készletben lévő termék megsemmisülése, elvesztése, ellopása, eltűnése esetén is. A joghatás beállásának időpontja
 - az az időpont, amikor a termék ténylegesen eltűnt vagy megsemmisült, vagy
 - ha az előzőek szerinti időpontot lehetetlen meghatározni, akkor az az időpont, amikor kiderült, hogy a termék megsemmisült vagy hiányzik.
- Beáll a joghatás, ha az előzőeken kívül bármely más okból nem teljesülnek a terméknek a más tagállamba vevői készlet céljára való továbbítása tekintetében meghatározott törvényi feltételek. Ilyen eset például az, ha a terméket belföldre továbbító adóalany állandó telephelyet létesít Magyarországon.

A joghatás abban az időpontban áll be, amikor a törvényi feltétel már nem teljesül.

- Beáll a joghatás, ha
 - a terméket nem továbbítják belföldről, és
 - a terméket nem szerez tulajdonjogot az, akinek a vevői készletet szánták vagy más személy és
 - a 12 hónapos határidő lejártát megelőzően nem valósul meg más, a termék Közösségen belüli beszerzéséhez fűződő joghatást eredményező esemény.

Ebben az esetben a joghatás a 12 hónapos határidő lejártát követő napon áll be.

A termék Közösségen belüli beszerzéséhez fűződő joghatás beálltakor a terméket belföldre továbbító adóalany Közösségen belüli termékbeszerzést teljesít belföldön. Az ehhez kapcsolódó adókötelezettség teljesítéséhez belföldön nyilvántartásba vett – közösségi adószámmal is rendelkező – adóalanynak kell lennie.

5. Mit kell szerepeltetni az összesítő nyilatkozatban?

Annak az adóalanynak, akinek a részére a terméket vevői készlet céljából továbbították, a termék belföldre érkezésének időpontját is magába foglaló időszakról benyújtott 'A60 Összesítő nyilatkozat 02-es lapján szerepeltetnie kell a másik tagállami adóalanyt, aki az adószámát, amelyet a termék feladásának, elfuvarozásának helye szerinti tagállamban állapított meg. A vevői készlet céljára történő behozatal kapcsán a 02-es lap (d) rovatában „Y” jelölés alkalmazandó.

Emellett természetesen – az ahhoz fűződő joghatás beálltakor – szerepeltetendők a Közösségen belüli termékbeszerzés adatai (a termék áfa nélküli ellenértéke és az eladó adószáma) is.

6. Milyen nyilvántartási kötelezettsége van annak, akinek a terméket vevői készlet céljára továbbították?

Ha a Közösség másik tagállamában nyilvántartásba vett adóalany belföldön vevői készletet tart fenn, akkor a belföldi adóalanyt folyamatos nyilvántartást kell vezetnie a vevői készletből részére értékesíteni szándékozott termékekről. Nyilvántartási kötelezettsége van tehát annak az adóalanyt, akinek a részére a terméket vevői készletként belföldre juttatták. Amennyiben a vevői készletből tulajdon szerzésére jogosult belföldi adóalany személyében – a 12 hónapos határidőn belül – változás következik be, akkor a közösségi adószámmal rendelkező új jogszallat terheli a nyilvántartási kötelezettség.

A nyilvántartásban a következő adatokat kell szerepeltetni:

- a vevői készletre vonatkozó megállapodás keretében a termék továbbítását végző másik tagállambeli adóalany adószámát;
- a nyilvántartást vezető adóalanynak szánt termékek megnevezését és mennyiségét;
- a termékek raktárba való beérkezésének időpontját;
- a nyilvántartást vezető adóalany részére értékesített termékek adóalapját, megnevezését és mennyiségét, a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítésének időpontját;
- a termékek megnevezését és mennyiségét, valamint azt az időpontot, amikor a termékeket az – azokat vevői készlet céljából belföldre továbbító – adóalany utasítására kitarolják a raktárból;
- a megsemmisült vagy hiányzó termékek megnevezését és mennyiségét, valamint azt az időpontot, amikor a raktárba korábban beérkezett termékek megsemmisültek, elvesztek vagy azokat ellopták, illetve ha ez az időpont nem azonosítható, akkor

azt az időpontot, amikor a termékek megsemmisülését vagy hiányát megállapították.

7. Mikortól alkalmazandóak az új előírások?

A másik tagállamból 2019. december 31-ét követően belföldre juttatott termékekre az új szabályok alkalmazandóak.

A 2020. január 1-je előtt, belföldön fenntartott vevői készlet céljára továbbított termékekre a 2019. december 31-én hatályos szabályok alkalmazandóak. Abban az esetben azonban, ha a 2020. január 1-je előtt belföldre továbbított termék még 2020. december 31-én is vevői készleten van, akkor arra 2020. december 31-én beáll a joghatás. Így az ilyen termék után Közösségen belüli termékbeszerzés címen adófizetési kötelezettség teljesítendő. A kötelezettség azt az adóalanyt terheli, aki a terméket vevői készlet céljára belföldre továbbította.

*Dr. Csátaljay Zsuzsanna
áfaszakértő*

MIÉRT FONTOS A MÉRLEGKÉSZÍTÉS IDŐPONTJA?

A kis- és középvállalkozások egy jelentős részénél nem fordítanak nagy (elégséges) figyelmet a mérlegkészítés időpontjára mint számviteli fogalomra. A menedzsment (tulajdonosok, ügyvezetők) jellemzően nem is tudja, miért van jelentősége ennek az időpontnak, a könyvelők többsége pedig örül, ha május 31-ig elkészül a beszámolóval.



DR. SALLAI CSILLA

Az már igazán tájékozott könyvelőnek számít (a cikk írójának szomorú tapasztalata szerint), akinek a mérlegképes oktatásról vagy a továbbképzésekről dereng, hogy a beszámoló fordulónapja után még figyelembe kell venni bizonyos dolgokat.

De sok esetben ő is csak legyint: „Hol van arra idő a sok munka közepette, hogy ilyen dolgokra is figyeljen az ember?” Ennek pedig az lehet a következménye, hogy sok beszámoló tartalmaz kisebb-nagyobb hibákat.

A fogalom

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Szt.) valójában a gazdálkodó beszámoló-készítési feladatait fogalmazza meg. A beszámoló elkészítéséért ugyanis a gazdálkodó szervezet vezetése a felelős. Mivel azonban sok vezető nem jártas a számvitelben és/vagy számos más „fontosabb” dolga is akad, a beszámoló elkészítését szinte teljes mértékben a könyvelőre hagyja. Annak szakmai tudásában, cégismeretében annyira megbízik, hogy meg sem fordul a fejében, hogy egy adott évről készülő beszámoló – akár minden jó szándék ellenére is – téves adatokat tartalmazhat. Pedig tényként kell elfogadni, hogy a könyvelő – legyen az belső alkalmazott könyvelő vagy kiszervezett könyv-

viteli szolgáltató – bizonyos területeken soha sem rendelkezhet mindazon adatokkal, információkkal, mint a menedzsment, hiszen

- nem az ő kezében van a gazdálkodás vezetése, irányítása, s nem kapja meg száz százalékban azokat az információkat, amelyek a menedzsment szintjén keletkeznek;
- nem ismeri azokat a célokat, amelyekkel a menedzsment a céget irányítja.

Márpedig a beszámoló összeállításához sok helyen olyan adatokra, információkra lenne szükség, amelyeket a menedzsment ismer vagy ismernie kellene akkor, ha megfelelő körültekintéssel vezeti a céget, szemléli a vállalkozáson kívüli környezetét.

Az Szt. egyértelműen rögzíti a mérlegkészítés időpontját.

„Mérlegkészítés időpontja: a mérleg egyes tételeihez kapcsolódóan meghatározott azon – az üzleti év mérlegfordulónapját követő – időpont, amely időpontig a megbízható és valós vagyoni helyzet bemutatásához szükséges értékelési feladatokat el lehet és el kell végezni.” [Szt. 3. § (6) 1.]

A megbízható és valós vagyoni helyzet bemutatásához szükséges értékelések elvégzéséhez azonban – ahogy fentebb is jeleztük – sok esetben nélkülözhetetlen információkra van szükség a gazdálkodó környezetéből, környezetéről. Azok az eljárások, amelyek által a gazdálkodó adott üzleti évről készített beszámolója tényleg a valós helyzetet fogja mutatni, a következők:

- a piaci értékhez való viszonyítás, s ennek alapján
 - az értékvesztések leszámolása és visszairása,
 - terven felüli értékcsökkenések elszámolása és visszairása,
 - az értékhelyesbítések elszámolása és visszaírása;
- céltartalékok elszámolása és feloldása;
- elhatárolások elszámolása;
- bemutatási feladatok.

Mindezek figyelembevételére az Szt. óvatosság elve ad alapot.

„Nem lehet eredményt kimutatni akkor, ha az árbevétel, a bevétel pénzügyi realizálása bizonytalan. A tárgyévi eredmény meghatározása során az értékvesztés elszámolásával, a céltartalék képzésével kell figyelembe venni az előrelátható kockázatot és feltételezhető veszteséget akkor is, ha az az üzleti év mérlegének fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között vált ismertté. Az értékcsökkenéseket, az értékvesztéseket és a céltartalékokat el kell számolni, füg-

getlenül attól, hogy az üzleti év eredménye nyereség vagy veszteség (az óvatosság elve).” [Szt. 15. § (8)]

Az időpont megválasztása

Mérlegkészítési időpontként olyan időpontot **célszerű választani**, amely

- elég rálátást biztosít a gazdálkodónak a saját cégekben, illetve a cég környezetében folyó viszonyoknak az átlátására, szükséges egyeztetések elvégzésére;
- lehetőséget biztosít a gazdálkodó és a könyvelője számára, hogy a fenti eljárásokat körültekintően el tudja végezni;
- biztosítja, hogy a beszámoló összeállítására jusson elégséges idő;
- biztosítsa az tulajdonosok (legfőbb döntéshozó szerv) számára, hogy felkészülhessenek a beszámoló elfogadó közgyűlésre, taggyűlésre, illetve a beszámoló elfogadására.

Ha a gazdálkodó tulajdonosai szintén gazdálkodó szervezetek, akkor gyakran úgy választják meg a leányvállalat mérlegkészítésének időpontját, hogy az anyavállalat beszámolójának elfogadásakor meghozandó osztalékdöntésnél már figyelembe tudják venni a leányvállalat beszámolójának elfogadásakor hozott osztalékdöntést is. Az anya- és leányvállalatok mérlegfordulónapjának, illetve a taggyűlési (közgyűlési) időpontoknak az ügyes összhangja esetén lehetőség van arra, hogy az osztalék – akár a döntések szintjén, akár konkrét pénzügyi utalásokon keresztül – több tulajdonosi lépcsőfokot is érintve jusson el a kívánt tulajdonosi körhöz.

A mérlegkészítés dátumát a számviteli politikában kell rögzíteni. A dátum meghatározása történhet konkrét időpont megjelölésével vagy valamely hónap valahányadik napjára való utalással.

Gyakorlatias szempontok is érvényesülhetnek a mérlegkészítés időpontjának kiválasztásánál – jó, ha hónap végére vagy a hónapon belül valamely könnyen kezelhető napra esik a mérlegkészítés időpontja. Mindezek figyelembevételével a gyakorlatban általában a mérleg fordulónapját követő első, második, harmadik, esetleg negyedik hónap utolsó napját szokták a gazdálkodók választani, amely a naptári évvel megegyező üzleti év esetén január 31., február 28. (29.), március 31. vagy április 30. Ha a mérlegkészítés időpontját február végére teszik, akkor célszerű – a szökőévek miatt – nem a konkrét naptári napot rögzíteni, hanem szövegesen utalni az utolsó napra.

Tehát itt egy tudatos előzetes időpont-meghatározásról van szó. Az egymást követő beszámolási időszakokról összeállítandó beszámolóknál azonos időpontot célszerű választani, hogy ezzel is biztosítsa a gazdálkodó az összehasonlíthatóságot. Gondoljunk bele, milyen torzító hatása lehet annak, ha az egyik évben az üzleti év végét követő egy havi információkat, a következő üzleti év után pedig például 4 hónap történéseit vesszük figyelembe.

Ez azonban nem jelenti azt, hogy – indokolt esetben – ne lehetne a mérlegkészítés időpontját megváltoztatni! A változtatás indokát és hatását azonban a kiegészítő mellékletben – a beszámolót olvasók tájékoztatása érdekében – be kell mutatni.

Az előző évek ellenőrzésének, önellenőrzésének hatása

A beszámoló mérlegében és eredménykimutatásában minden tételnél fel **kell** tüntetni az előző üzleti év megfelelő adatát. Ha az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) éves beszámolójában jelentős összegű hibá(ka)t állapított meg, akkor azok nem képezhetik részét az eredménykimutatás tárgyevi adatainak. A mérlegkészítés napjának azért van itt nagy szerepe, mert az addig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve a jogerőssé vált megállapításokat (hibákat és hibahatásokat) az előző évre vonatkozóan kell az eredménytartalékkal szemben könyvelni és bemutatni. Ha az adóhatósági ellenőrzés megállapítása e szabály alapján elszámolásra került, de azt a következő üzleti évben vagy években, legkésőbb a mérlegkészítés időpontjáig az illetékes hatóság, bíróság jogerősen megváltoztatta, akkor ennek hatását a tárgyévre vonatkozóan **kell** elszámolni. [Lásd Szt. 19. § (3), (3a) és 37. § (5)]

Az eszközök átminősítése

Az eszközöket rendeltetésük, használatuk alapján **kell** a befektetett eszközök vagy a forgóeszközök közé sorolni. Ha egy adott eszköz használata, rendeltetése az eredeti besorolást követően megváltozik, mert az eszköz a tevékenységet, a működést tartósan már nem szolgálja vagy fordítva, akkor annak besorolását meg **kell** változtatni. Ezeket az eszközöket

- a befektetett eszközök közül a forgóeszközök közé vagy
- a forgóeszközök közül a befektetett eszközök közé

kell átsorolni. Az átsorolást legkésőbb a mérlegkészítés időszakában – de a mérlegfordulónapra vonatkozóan – kell megtenni. [Lásd Szt. 23. § (5)]

Osztalékláncolat

Ahogy a mérlegkészítés időpontjának mint figyelembe veendő tételnek a megválasztásánál is jeleztük, az időpontnak a vállalkozói osztalékláncolatban is fontos szerepe lehet. Az osztalékkorlát meghatározásánál a szabad eredménytartalék és saját tőke összegének meghatározásánál növelő tételként figyelembe lehet venni az előző üzleti évi beszámolóban még nem szereplő, de a tárgyévből a mérlegkészítés időpontjáig elszámolt, kapott (járó) osztalék, részesedés összegét. E szabály alapján az anyavállalatnál lehetőség nyílik a leányvállalatnál keletkezett osztaléknak ugyanazon évre vonatkozó, még azonos mérlegkészítési periódusban való osztalékdöntésbe való bevonására. [Lásd Szt. 39. § (3a) és 84. § (1)]

Céltartalék képzése

A beszámoló elkészítésénél fontos tétel a céltartalék képzése. Erre az Szt. egyes esetekben kötelező jelleggel előírásokat tartalmaz, más esetekben azonban lehetőséget biztosít a számviteli elvek minél hatékonyabb érvényesülésére, illetve a piaci szereplők számára nagyon fontos valós vagyoni, pénzügyi és jövedelmi viszonyok bemutatására.

A céltartalék képzési kötelezettség vagy lehetőség figyelembevétele során azokat is számításba **kell**, illetve lehet venni, amelyek csak a mérleg fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között válnak ismertté. Ebből a szempontból kiemelkedően nagy szerepe van a mérlegkészítés helyes – értsd: a vállalkozó által reálisnak ítélt – megválasztásának.

Mely esetekről van szó?

„Az adózás előtti eredmény terhére céltartalékot **kell** képezni – a szükséges mértékben – azokra a múltbeli, illetve a folyamatban lévő ügyletekből, szerződésekből származó, harmadik felekkel szembeni fizetési kötelezettségekre [ideértve különösen a jogszabályban meghatározott garanciális kötelezettséget, a függő kötelezettséget, a biztos (jövőbeni) kötelezettséget, a korengedményes nyugdíj, illetve a helyébe lépő korhatár előtti ellátás, a végkielégítés miatti fizetési kötelezettséget, a környezetvédelmi kötelezettséget], amelyek a mérlegfordulónapon valószínű vagy bizonyos, hogy fennállnak, de összegük vagy esedékességük időpontja még bizonytalan, és azokra a vállalkozó a szükséges fedezetet más módon nem biztosította.” [Szt. 41. § (1)]

„Az adózás előtti eredmény terhére – a valós eredmény megállapítása érdekében a szükséges mértékben – céltartalék képezhető az olyan várható, jelentős és

időszakonként ismétlődő jövőbeni költségekre (különösen a fenntartási, az átszervezési költségekre, a környezetvédelemmel kapcsolatos költségekre), amelyekről a mérlegfordulónapon feltételezhető vagy bizonyos, hogy a jövőben felmerülnek, de összegük vagy felmerülésük időpontja még bizonytalan és nem sorolhatók a passzív időbeli elhatárolások közé.” [Szt. 41. § (2)]

Értékelési eljárások alkalmazása

A gazdálkodó eredményének meghatározásakor figyelembe **kell** venni az egyes mérlegtételek értékelése során minden olyan

- értékcsökkenést vagy
- értékvesztést,

amely a mérleg fordulónapján meglévő eszközöket érinti, és amely a mérlegkészítés időpontjáig ismertté vált.

Az értékelési eljárások alkalmazásában fontos az adott állapot fennállásának időtartama.

Tartósnak minősül

- a könyv szerinti érték és a piaci érték különbsége, ha az múltbeli tények vagy jövőbeni várakozások alapján legalább egy évig fennáll, illetve
- az adott különbség – fennállásának időtartamától függetlenül – akkor is, ha a rendelkezésre álló információk alapján véglegesnek tekinthető.

Látható, hogy a mérlegkészítés időpontjának ismét kiemelt szerepe van, hiszen ha addig megállapítható egy folyamat végleges hatása, akkor annak hatását el kell számolni az eredményben. [Lásd Szt. 46. §]

A számvitel az egyes eszköztípusokhoz köti a fenti alkalmazandó eljárásokat.

Tárgyi eszközök és immateriális javak – terven felüli értékcsökkenés

A tárgyi eszközök és immateriális javak könyv szerinti értékének csökkentését olyan mértékig **kell** végrehajtani, hogy az immateriális jószág, a tárgyi eszköz, a beruházás használhatóságának megfelelő, a mérlegkészítéskor érvényes (ismert) piaci értéken szerepeljen a mérlegben. [Lásd Szt. 53. §]

A piaci érték meghatározására többféle módszer is rendelkezésre áll; a gazdálkodónak kell döntenie arról, hogy ezek közül melyiket tekinti legjobban alkalmazhatónak az adott eszközfajta. Elvileg ez nem könyvelői feladat, hiszen a könyvelő általában nem ismeri annyira az egyes eszköztípusok forgalmának sajátosságait, mint az általa könyvelt cég vezetése. (A gyakorlat azonban sok esetben rácsófol erre, illetve a gazdálkodó – a könyvelő kérésére sem – adja meg az ilyen jellegű információkat a könyvelőnek.)

Tehát az Szt. szerint a mérleg készítésekor érvényes (ismert) értéket kellene figyelembe venni a terven felüli értékcsökkenés elszámolásánál. Ez az érték jellemzően nem különbözik a mérleg fordulónapján meglévő értéktől, de lehetnek olyan rendkívüli – piaci vagy a cég működésében bekövetkezett – események, amelyek miatt a két érték eltérhet egymástól. Ezt a körülményt minden esetben vizsgálni kell!

Tulajdoni részesedések – értékvesztés

A gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetésnél – függetlenül attól, hogy az a forgóeszközök, illetve a befektetett pénzügyi eszközök között szerepel – értékvesztést **kell** elszámolni, a befektetés könyv szerinti értéke és piaci értéke közötti – veszteségjellegű – különbség összegében, ha ez a különbség tartósan mutatkozik és jelentős összegű. Az Szt. nem hangsúlyozza az értékvesztés elszámolási kötelezettségnél azt, hogy a mérlegkészítés időpontjában lévő értékhez kell viszonyítani, de az óvatosság számviteli elvéből ez levezethető.

A befektetés piaci értékének meghatározásakor több tételt is figyelembe **kell** venni:

- a gazdasági társaság tartós piaci megítélését, annak tendenciáját,
- a befektetésnek a felhalmozott osztalékkal csökkentett árfolyamát, annak tartós tendenciáját,
- a megszűnő gazdasági társaságnál a várhatóan megterülő összeget,
- a gazdasági társaság saját tőkéjéből a befektetésre jutó részt,
- külföldi pénzügyi értékre szóló befektetés esetén az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozó választott devizaárfolyamon átszámított forintértéken számított értéket.

Ha a tulajdoni részesedést jelentő befektetésnek a mérleg készítésekor érvényes piaci értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a befektetés könyv szerinti értéke, a különbséggel a korábban elszámolt értékvesztést visszairással csökkenteni **kell**. [Lásd Szt. 54. § (1)-(3)]

Hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok – értékvesztés

A hitelviszonyt megtestesítő, egy évnél hosszabb lejáratú értékpapírnál – függetlenül attól, hogy az a forgóeszközök, illetve a befektetett pénzügyi eszközök között szerepel – értékvesztést **kell** elszámolni, ha a hitelviszonyt megtestesítő értékpapír könyv szerinti értéke és – (felhalmozott) kamatot nem tartalmazó –

piaci értéke közötti különbséget veszteségjellegű, tartósan mutatkozik és jelentős összegű.

Ha a hitelviszonyt megtestesítő értékpapír mérlegkészítéskor érvényes piaci értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a könyv szerinti értéke, a különbséggel a korábban elszámolt értékvesztést visszairással csökkenteni **kell**. [Lásd Szt. 54. § (4)-(5)]

Az elszámolásnál itt is az óvatosság elvéből kell kiindulni, amely szerint nem mutatható ki olyan bevétel, illetve túlzott értékelésből eredő eszközérték, amely a későbbiekben nem realizálódik. Amennyiben a mérlegkészítésig kiderül ez a helyzet, az értékvesztés visszairásával kell a mérlegfordulónapra vonatkozó helyes értékelést biztosítani.

Követelések – értékvesztés

A vevő vagy más adósok minősítése alapján az üzleti év mérlegfordulónapján fennálló és a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg nem rendezett követelésnél értékvesztést **kell** elszámolni a követelés könyv szerinti értéke és a követelés várhatóan megtérülő összege közötti veszteségjellegű különbséget összegében, ha ez a különbség tartósan mutatkozik és jelentős összegű.

A követelések teljes skálájára vonatkozik ez az értékelési kötelezettség, azaz a hitelintézetekkel, pénzügyi vállalkozásokkal szembeni követeléseket, a kölcsönként, az előlegként adott összegeket, továbbá a bevételek aktív időbeli elhatárolása között lévő követelésjellegű tételeket is. A minősítést a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján kell elvégezni. [Lásd Szt. 55. § (1)]

A mérlegben behajthatatlan követelést nem lehet kimutatni. A részben vagy egészében behajthatatlan követelést legkésőbb a mérlegkészítéskor – a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján – az üzleti év hitelezési veszteségeként le **kell** írni. [Lásd Szt. 65. § (7)]

Nagyon gyakori hiba, hogy a gazdálkodó vevője, adósa valamikor a mérlegkészítés időszakában felszámolási eljárás alá kerül. A mérleg fordulónapján még a teljes értékű követelést tartja a cég a könyveiben számon. Az óvatosság számviteli elvéből eredően azonban a mérlegben már egy csökkentett értékkel kellene a tételnek szerepelnie, ha közben kiderül a felszámolási eljárás. Ilyen esetben a gazdálkodónak számba kell vennie a partneréről, annak fizetési képességéről, a várható megtérülésről rendelkezésre álló adatokat, információkat és ez alapján kellene az eredeti követelés értékét értékvesztéssel csökkenteni.

Itt is arra kell felhívni a figyelmet, hogy a könyvelő – jellemzően – nem rendelkezik az általa könyvelt cég vevőinek, adósainak fizetési hajlandóságára, képességére vonatkozó információkkal, így ezt az Szt. által előírt értékelést sem tudja önmagában elvégezni.

Készletek – értékvesztés

Az Szt. szerint a készletekre értékvesztést kell elszámolni az alábbi esetekben:

- Vásárolt készletek (anyag, áru) esetében – ha a vásárolt készlet bekerülési (beszerzési), illetve könyv szerinti értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a mérlegkészítéskor ismert tényleges piaci értéke, akkor a tényleges piaci értéken kell a mérlegben kimutatni.
- A saját termelésű készlet (befejezetlen termelés, félkész és késztermék, állat) esetén – ha a saját termelésű készlet előállítási (illetve könyv szerinti) értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a mérlegkészítéskor ismert és várható eladási ára, akkor azt a mérlegben a még várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett, várható támogatásokkal növelt eladási áron számított értéken kell kimutatni.

A készletek értékét a különbségetnek értékvesztéskénti elszámolásával **kell** csökkenteni.

Vannak olyan további esetek, amelyeknél szintén alkalmazni kell a készletek értékének értékvesztéssel történő csökkentését. Ez akkor következik be, ha a készlet:

- a vonatkozó előírásoknak (szabvány, szállítási feltétel, szakmai előírás stb.), illetve eredeti rendelkezésének nem felel meg,
- megrongálódott,
- felhasználása, értékesítése kétségesévé vált,
- feleslegessé vált.

A készlet értékének csökkentését – a különbségetnek értékvesztéskénti elszámolásával – ezekben az esetekben is addig a mértékig **kell** elvégezni, hogy a készlet a használhatóságnak, az értékesíthetőségnek megfelelő, mérlegkészítéskor, illetve a minősítés elvégzésekor érvényes (ismert) piaci értéken szerepeljen a mérlegben. Az Szt. tehát a készletek értékének ezen csökkenése esetén kicsit tágabb (vagy szűkebb – attól függ, honnan nézzük) időkorlátot enged meg, mert a mérlegkészítéskor érvényes érték mellett, vele egyenrangúan szerepel a minősítés elvégzésének időpontjában is. Így, ha a minősítést korábban végzi a gazdálkodó, mint a mérlegkészítés rögzített időpontja, az is elfogadható. [Lásd Szt. 56. §]

Értékhelyesbítés elszámolása

Ha egyedi szellemi termékek, vagy tárgyi eszköz mérlegkészítéskor érvényes piaci értéke jelentősen meghaladja a könyv szerinti értékét, azaz a terv szerinti (esetleg terven felüli) értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó értékét, akkor a különbözet összegét – a saját tőkében szereplő értékelési tartálékkal szemben – ki lehet mutatni az eszközök között értékhelyesbítésként. Ez azonban „csak” lehetőség, az eredményre semmilyen hatással nincs. [Lásd Szt. 58. §]

A lényeg, hogy ebben az esetben is az egyedi eszköz mérlegkészítésekor adott piaci értéke a kiindulási pont. Erre vonatkozóan – ahogy fentebb is már utaltunk rá – szükséges meghatározni, hogy milyen módszert választ a gazdálkodó a piaci érték meghatározásához. A módszert a számviteli politikában rögzíteni kell! Sem a módszer meghatározása, sem pedig a piaci érték meghatározása nem a könyvelő feladata, hiszen – jellemzően – nem rendelkezik a szükséges ismeretekkel, információkkal az adott eszközre, a piaci környezetre vonatkozóan. A könyvelő feladata addig terjed, hogy a lehetőségről, az alkalmazás feltételeiről tájékoztatja a gazdálkodót. E tájékoztatás tartalmazza – a cikk témája szerint – a figyelemfelhívást, hogy a piaci értéket a mérlegkészítés időpontjára vonatkozóan kell meghatározni. Az értékhelyesbítés elszámolása alapvetően olyan eszközökre történik, amelyeknél ugyan nincs jelentős különbség a mérleg fordulónapján és a mérleg készítésekor ismert piaci érték között, de itt lehetnek rendkívüli események, amelyek eltérítik egymástól a két piaci értéket. Éppen ezért fontos a megfelelő, objektív értékelés és dokumentálás.

Egyéb bevételek

Az egyéb bevételek között **kell** elszámolni:

- a káreseményekkel kapcsolatosan kapott bevételeket,
- a kapott bírságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, behajtási költségátalányok, kártérítések, sérelemdíjak összegét,
- a behajthatatlannak minősített – és az előző üzleti év(ek)ben hitelezési veszteségként leírt – követelésekre kapott összeget,
- a termékpálya-szabályozáshoz kapcsolódó, terméktanácsok által fizetett termékpálya-szabályozás összegét,

ha az a tárgyévhez vagy a tárgyévet megelőző üzleti év(ek)hez kapcsolódik és azt a mérlegkészí-

tés időpontjáig pénzügyileg rendezték. Az egyéb bevételkénti elszámolásnak nem feltétele a mérlegkészítés időpontjáig történő pénzügyi rendezés, ha külön jogszabály eltérően rendelkezik.

A támogatások elszámolásánál is nagy jelentősége van a mérlegkészítés időpontjának. Az egyéb bevételként kell elszámolni

- a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – belföldi vagy külföldi gazdálkodótól, illetve természetes személytől, valamint államközi szerződés vagy egyéb szerződés alapján külföldi szervezettől kapott támogatás, juttatás összegét, ha a támogatási szerződés alapján a mérlegkészítés időpontjáig a támogatással való elszámolás megtörtént;
- a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – az adóhatóságtól, jogszabály által meghatározott szervezettől megkapott, illetve az üzleti évhez kapcsolódóan a mérlegkészítés időpontjáig – a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelően – igényelt (járó) támogatás, juttatás összegét.

Egyéb bevételként kell elszámolni a biztosító által fizetett, illetve a mérlegkészítés időpontjáig elfogadott, visszaigazolt – tárgyévi, illetve a tárgyévet megelőző üzleti évi káreseményhez kapcsolódó – összeget is. [Lásd Szt. 77. § (2)-(3)]

Ezek a tételek akár jelentős mértékben befolyásolhatják az adott üzleti év eredményét, s éppen ezért nem mindegy, hogyan választja meg a gazdálkodó a mérlegkészítés időpontját.

Egyéb ráfordítások

Az egyéb ráfordítások között **kell** elszámolni:

- az üzleti év mérlegfordulónapja előtt bekövetkezett, a mérlegkészítés időpontjáig ismertté vált káreseményekkel kapcsolatos – a le nem vonható általános forgalmi adót is magában foglaló – kifizetéseket, elszámolt, fizetendő összegeket;
- a fizetett, illetve a mérlegkészítés időpontjáig ismertté vált, elszámolt, fizetendő, a mérlegfordulónap előtti időszakhoz kapcsolódó bírságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, behajtási költségátalányok, kártérítések, sérelemdíjak összegét. [Lásd Szt. 81. § (2)]

Dr. Sallai Csilla





VEZINFÓ

IRÁNYT MUTATUNK!

A legjobb szakmai ajánlatok egy helyen!

KÉPZÉSEK
TANÚSÍTVÁNNYAL

KONFERENCIÁK

SZAKKÖNYVEK

ADÓZÁS/SZÁMVITEL
MAGAZIN

www.vezinfo.hu

AZ ELENGEDETT KÖVETELÉS ADÓZÁSI KÖVETKEZMÉNYEI

A lap korábbi számában már olvashattak a kifizető magánszeméllyel szemben fennálló követelése után keletkező kamatkedvezmény adókötelezettségéről. A továbbiakban olyan jövedelmek utáni adó- és járulékkötelezettségekről lesz szó, melyek azáltal keletkeznek, hogy a kifizető elengedi a magánszemély tartozását.



HORVÁTHNÉ SZABÓ BEÁTA

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 4. § (1)-(2) bekezdése segít értelmezni, hogy a magánszemélynél milyen módon keletkezik jövedelem. Eszerint a jövedelem megállapításakor figyelembe kell venni bármilyen vagyoni értéket, amelyben a magánszemély részesül, legyen az pénz, kereskedelmi utalvány, dolog, értékpapír, igénybe vett szolgáltatás, forgalomképes vagy értékkel bíró jog, de ide tartozik a magánszemély javára elengedett vagy érdekében teljesített kiadás is. Ebből az következik, hogy amennyiben a kifizetőnek követelése van a magánszeméllyel szemben, és ezt elengedi, akkor olyan jövedelmet juttat, mely az elengedés idején már nem jár pénzmozgással, de a kifizetőt mégis számos adókötelezettség terheli ezen gazdasági döntésével összefüggésben.

A társaságok működése során leggyakrabban előforduló követelések keletkezhetnek munkabérelőleg folyósításakor, munkáltatói kölcsönnél (gondolok itt a lakáscélú kölcsönökre, a korábbi lakáscélú támogatás időn túli felhasználásának igazolására vagy akár a megtartási célból juttatott kölcsönökre). Követelés állhat fenn hivatali, üzleti utazásra utólagos elszámolásra kiadott összegek elszámolásakor, adó- és járulékkötelezettségek törvény által előírt „átvállalásakor” vagy tanulmányi szerződés megszegése következtében is. A továbbiakban ezen követelések elengedésének adó- és járulékkötelezettségét vizsgáljuk.

A kötelezettség alapvetően nem függ attól, hogy az elengedésre a munkáltató jóhiszemű magatartása következményeként vagy a behajtás nehézsége miatt kerül sor. Erre sor kerülhet közös megegyezés eredményeképpen, de akár egyoldalúan is olyan esetekben, amikor a kifizető nem képes behajtani a ma-

gánszemélytől a tartozását, de szeretne „szabadulni” a követeléssel járó adminisztrációtól. Előfordulhat az is, hogy a kifizető követelése a pénzügyi intézmény felszámolása miatt szűnik meg, s ekkor az Szja tv. 7. § (1d) pontja alapján a magánszemélynél nem keletkezik jövedelem. Azonban a továbbiakban nem a pénzintézetekre vonatkozó speciális szabályokról lesz szó, hanem a munkáltató és a munkavállaló, a volt munkavállaló vagy a társaság tagja között fennálló követelés elengedéséről.

A jövedelem jogcíme

A kifizetőnek minden jövedelem juttatásakor elsősorban meg kell határoznia a jövedelem jogcímét, melyhez az Szja tv. 2. § (6) bekezdése értelmében a felek (a magánszemély és a kifizető) között egyébként fennálló jogviszonyt és a szerződés körülményeit kell figyelembe venni. Jogviszony hiányában az Szja tv. 28. §-a szerint összevonandó egyéb jövedelem keletkezik. Érdemes elidőzni egy kicsit azon a kérdésen, hogy az elengedett követelés összege mikor melyik jövedelemkategóriába tartozik. Nem önálló tevékenységből származó bevételként kell figyelembe venni minden olyan bevételt, amelyet a magánszemély e tevékenységével összefüggésben, vagy egyébként az e tevékenysége alapjául szolgáló jogviszonyára tekintettel megszerez. Az vitathatatlan, hogy a kölcsönt, a munkabérelőleget stb. a munkavállaló a munkaviszonyára tekintettel szerzi meg. Ha azonban a tartozást a munkavállaló nem fizeti vissza, akkor a követelés elengedésénél véleményem szerint vizsgálni kell a munkáltató és a munkavállaló közötti megállapodást, vagy éppen annak hiányát. Előfordulhat, hogy a munkáltató a munkaviszony fennállása alatt eltekint a követelésétől. Például a munkavállaló lakásvásárlási kölcsönt vett fel, időközben gyermeke született és a gyed összegéből nem tudta törleszteni. A munkáltató megállapodott a munkavállalóval: ha a tartozás felét visszafizeti, akkor a másik felét elengedi. Ebben az esetben vitathatatlan, hogy ezt a jövedelmet

a munkaviszonyra tekintettel, a tevékenységével összefüggésben szerzi meg a munkavállaló. A kulcspozícióban lévő munkatársak megtartása érdekében, ha olyan prémium „előleget” fizetett ki a munkáltató, melynek feltétele volt, hogy három évig a munkatárs állományban maradjon, akkor három év után az elengedett követelés összege, szintén munkaviszonyból származó nem rendszeres jövedelemnek minősül. (Nem az előleg kifizetésekor, hanem annak elengedésekor minősül jövedelemnek, miközben a követelés teljes futamidejére a kifizetőnek meg kell fizetnie a kamatkülönbözet utáni szja és szocho összegét.)

Azonban olyan esetekben, amikor a munkavállaló jogviszonya megszűnik és a követelés elengedése a jogviszony megszűnését követően nem egy közös megállapodás eredményeképpen kerül sor (például az adós elhunyt vagy ismeretlen helyre távozott), akkor elgondolkodtató, hogy vajon az adóhatóság egyéb jövedelemnek vagy nem önálló munkából származó jövedelemnek minősítené az elengedett összeget.

Úgy gondolom, amennyiben a volt munkáltató bizonyíthatóan mindent megtett annak érdekében, hogy a követelés behajtásra kerüljön, de az mégis behajthatatlanná vált, akkor a követelés összegét már nem a tevékenységre és nem a munkaviszonyra tekintettel kapja a magánszemély, hanem attól függetlenül, így a behajthatatlan követelés elengedése valóságos tartalmát tekintve inkább tekinthető egyéb jövedelemnek.

A jövedelem szerzési időpontja

A követelés elengedése következtében megszerzett jövedelmet a magánszemély azon a napon szerzi meg, amelyen az adóalany kötelezettsége megszűnt. Ez különbözik az általános alapelvtől, mely szerint a jövedelem akkor keletkezik, amikor az összeget a magánszemély részére kifizetik, azaz az összeg fellett rendelkezni jogosult. Ezt a különbségtételt az indokolja, hogy a követelés alapjául szolgáló vagyoni értéket a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni, mivel azt a magánszemély köteles visszaszolgáltatni. Az Szja tv. külön nevesíti, hogy ide tartozik a kapott kölcsön, hitel. A felsorolás nem taxatív, ide tartozik bármilyen vagyoni érték, amelyet csak ideiglenesen, visszafizetési kötelezettség (munkabérelőleg, kölcsön) vagy utólagos elszámolás (kiküldetésre felvett előleg, osztalékelsőleg) mellett kap a magánszemély. [Szja tv. 7. § (1) bekezdés c) pontja]

Ebből az következik, hogy amikor a munkavállaló ötéves visszafizetés mellett kap három millió forint

munkáltatói lakáscélú kölcsönt, melyből egy millió forintot nem tud visszafizetni, akkor az egymillió forint után azon a napon keletkezik az adókötelezettség, amikor a kifizető könyveiben kimutatott kötelezettség megszűnik.

Adóelőleg-megállapítási és -levonási kötelezettség

Az elengedés következtében keletkező jövedelem után a kifizető szja-adóelőleg-megállapítási és -levonási kötelezettség terheli. Az Szja tv. a kifizető terhére úgy rendelkezik, hogy a kifizetőnek az általa kifizetett (juttatott) bevételt terhelő adóelőleget akkor is meg kell állapítani, ha az szja-előleg levonása a bevételből nem lehetséges. Ez az eset áll fenn tipikusan a követelések elengedésekor, amikor tényleges pénzkifizetés a magánszemély részére nem történik. A probléma abból adódik, hogy a törvény újabb követelést „generál” a juttató társaság és a jövedelemben részesülő magánszemély között. Ugyanis előírja: ha a magánszemély a céggel még munkaviszonyban áll vagy személyesen közreműködő tag, akkor a megállapított adóelőleget köteles megfizetni, s ezt az összeget a magánszeméllyel szemben követelésként nyilvántartásba venni.

Ezután a juttató az újabb követelését beszámíthatja a magánszeméllyel szemben fennálló bármely kötelezettségébe. Persze ez a gyakorlatban sokszor nehézségekbe ütközik, mivel a követelés elengedése jellemzően olyan esetben kerül sor, amikor a munkáltató nem tudja a követelését érvényesíteni, ezért engedi el, melynek következtében újabb kötelezettsége keletkezik. Kíváncsinos lenne, ha ilyen esetben a törvény lehetőséget biztosítana a kifizetőnek, hogy ne kelljen az adót és a járulékot megfizetnie, hanem azt csak jelenítene kellene az adóhatóságnak, amely aztán gondoskodna az adók és járulékok behajtásáról. Egyébként nem lenne ismeretlen az eljárás, hiszen az adóéven túl feltárt tévedés esetén (AJK nyomtatvány) erre lehetőséget teremt a jogalkotó, mely azonban adóéven belül a normál eljárási rendben nem alkalmazható.

Ennél a témakörnél érdemes egy kicsit foglalkozni a munkabérből történő levonásokra vonatkozó szabályokkal.

A munkabérből a levonás a törvényben meghatározott szabályok szerint az alábbi esetekben lehetséges [a Munka törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (a továbbiakban: Mt.) 161. §-a]:

- jogszabály alapján, mint például a munkabérelőleg törlesztése, vagy az szja és az egyéni járulékok levonása;

- végrehajtható határozat alapján, tipikusan a bírósági vagy közigazgatási letiltásnál, ilyen pl. a gye-
rektartási díj;
- a munkavállaló hozzájárulása alapján.

A levonást nehezíti, hogy a levonás maximális mértékére vonatkozó előírásokat is be kell tartani. A levonás nem haladhatja meg a nettó munkabér 33%-át, tartásdíj érvényesítése esetén az 50%-át, valamint nem lépheti túl a levonásmentes munkabérrészt, mely az öregségi nyugdíjminimum (2020-ban 28 500 forint). Az Szja tv. idevonatkozó rendelkezése szerint ennél kedvezőbb szabályt tartalmaz a munkavállaló előnyére. Ugyanis a magánszemélyt megillető munkaviszonyból származó rendszeres bevétel esetében a beszámítást követően kifizetendő összeg nem lehet kevesebb a minimálbér havi összegének 50 százalékánál (2020-ban 80 500 forint).

A fentiekén túl a munkáltatónak a munkavállaló hozzájárulása alapján van lehetősége a munkavállaló nettó munkabéréből levonást teljesíteni, a levonásmentes munkabérrész erejéig. A normál eljárási rend borul, amikor a munkavállaló munkaviszonya a vártnál hamarabb megszűnik, és a munkáltatónak a levonási korlátozásokra figyelemmel kilépéskor nincs lehetősége levonni a munkavállaló tartozását az éppen esedékes munkabéréből. Az Szja tv. rendelkezéseit figyelembe véve ilyen esetben egyszerűbb a kifizető helyzete, mivel a törvény úgy fogalmaz, ha a magánszeméllyel szemben nincs – valamint az adóévben a körülményekből következően várhatóan nem is keletkezik – olyan pénzben teljesítendő kötelezettsége, amelyből a le nem vont, de befizetett adóelőleg levonása megtörténhet, akkor a kifizetőt csak bizonylatkiállítási kötelezettség terheli.

Bizonylatkiállítási kötelezettség

A kifizetőnek az adóköteles bevételről igazolást kell kiállítania, melyen fel kell tüntetni a le nem vont szja-adóelőleg összegét is, és fel kell hívni a magánszemély figyelmét arra, hogy az adóelőleg le nem vont részét köteles megfizetni. A kifizető az adóelőleg le nem vont részéről adatot szolgáltat az állami adó- és vámhatóság részére. Nehézséget okozhat a bizonylat átvételének igazolása minden olyan esetben, amikor a volt dolgozó levelezési címe ismeretlen. Ilyen esetben célszerű tértivevényes postai szolgáltatást igénybe venni és az utolsó ismert címre továbbítani az igazolást annak bizonyítása érdekében, hogy a kifizető minden tőle telhetőt megtett a kötelezettség teljesítése érdekében. Ilyen esetben ugyanis mentesül a mulasztási bírság alól.

Az a magánszemély, akitől nem volt lehetséges az adóelőleg levonása, a jövedelem szerzését követően, a negyedévet követő hónap 12. napjáig kell, hogy az adóelőleget megfizesse. Ellenkező esetben az adóhatóság késedelmi pótlékot állapíthat meg a késedelmesen megfizetett adóelőleg után. Ez alól kivételt jelent, ha az adóelőleg összege az adóév elejétől összesítve, vagy egyébként a negyedévben a fizetendő összeg nem haladja meg a 10 000 forintot. [Szja tv. 46. § (6-9) bekezdése]

Társadalombiztosítási járulékok és a foglalkoztatót terhelő kötelezettségek

A társadalombiztosítási járulékok vonatkozásában talán még bonyolultabb helyzet áll elő, ha a kifizető nem tudja a magánszemély tartozását behajtani és meghozza azt a gazdasági döntést, hogy a követelést elengedi.

Társadalombiztosítási járulékok

2019. január 1-jétől már a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény – a továbbiakban Tbj. törvény – módosításából nyilvánvalóvá vált, hogy járulékalapot képező jövedelemként kell figyelembe venni azt a jövedelmet is, amelynek kifizetése egy későbbi időpontban ugyan, de olyan időszakra tekintettel történik, amely időszakban a Tbj. alapján biztosítási jogviszony állt fenn. Ezen szabálynak köszönhetően nincs különbség a járulékkötelezettség vonatkozásában, hogy egy követelést a foglalkoztató még a jogviszony fennállása alatt vagy azt követően, de a jogviszonyra tekintettel enged el. Mindkét esetben a foglalkoztatónak (illetve a volt foglalkoztatónak) meg kell állapítania a biztosítottat terhelő járulékokat, melyek összegét a 08-as adóbevallásban is fel kell tüntetni. Ekkor kezdődik a bonyodalom, mely abból ered, hogy a foglalkoztató a biztosítottat terhelő járulékot akkor is köteles bevallani és befizetni, ha annak levonása a tárgyhónapban kifizetett jövedelemből nem lehetséges. A megelőlegezett járulékot a foglalkoztató a biztosítottal szemben fennálló követeléseként veszi nyilvántartásba. [Tbj 50. § (5)]

A Tbj. törvény nem tartalmaz az Szja tv.-hez hasonló rendelkezést, miszerint, ha a magánszemély már nem áll jogviszonyban, akkor a kötelezettséget a magánszemélynek kellene teljesítenie. Ez amiatt van, hogy a járulékokat csak a foglalkoztató tudja beval-
lani, arra a magánszemélynek nincs lehetősége. Persze ez alól is van kivétel, amikor a külföldi foglalkozta-

tó nem teljesíti a kötelezettségét és a magánszemély egyetemleges bevallási és fizetési kötelezettsége belép. Ilyen esetben a magánszemély a 08INT bevallás benyújtásával teljesíti a járulék-megállapítással és -fizetéssel kapcsolatos kötelezettségét.

Visszatérve a magyar foglalkoztató elengedett követelésére, a járulékot a foglalkoztatónak meg kell fizetnie, követelésként nyilván kell tartania és meg kell próbálnia behajtani a magánszemélytől. Abban az esetben, ha a behajtási eljárás nem járt eredménnyel, akkor a volt foglalkoztató csapdahelyzetbe kerül, tekintettel arra, hogy a törvényen alapuló járulékkövetelés elengedése újabb jövedelmet keletkeztet, mely újabb járulékfizetést von maga után. Azaz a folyamat kezdődik előről, és ami még rosszabb, ez egy véget nem érő történet...

Ennek elkerülésére létezik megoldás, amely azonban jelentős többletterhet ró a követeléséről lemondó kifizetőre. A követelés megszüntetésének egyik lehetséges módja, hogy számfejtünk annyi bruttó jövedelmet, amelynek nettó összege azonos a követelés összegével. Azaz bruttósítunk.

Elgondolkodtató a Tbj. törvény azon szabálya, amely a járulékkülönbözet elszámolásáról rendelkezik olyan esetben, amikor a munkáltató, kifizető a természetes személynek teljesített kifizetésről szóló igazolás kiállítását követően tárja fel, hogy a természetes személyt terhelő járulékot nem a törvényben meghatározottak szerint állapította meg és vont le. Ilyen esetben ugyanis lehetőséget ad a törvény arra, hogy a behajtásban az adóhatóság közreműködését vegyük igénybe. Amennyiben saját hatáskörben feltárjuk a hibát, de a munkavállaló időközben munkahelyet változtatott, a munkáltató a levonás megíúsulásától számított 15 napon belül a különbözet fennálló összegéről és a természetes személy adóazonosító számáról értesíti a természetes személy állami adó- és vámhatóságát, amely az egyébként rá vonatkozó szabályok szerint intézkedik a hátralék beszedése érdekében. Mennyivel egyszerűbb lenne, ha a törvény a magánszemélyt kötelezné az szja-hoz hasonló módon a járulékok és a szocho összegének megfizetésére minden olyan esetben, amikor egy behajthatatlan követelés miatt a kifizető kénytelen elengedni a követelését. Sajnos erre mindaddig nincs lehetőség, ameddig a törvények ez irányú módosítására nem kerül sor.

Szocho- és szakho-kötelezettség

A vonatkozási időszak a szociális hozzájárulási adóról szóló 2018. évi LII. törvényben (a továbbiakban:

Szocho tv.) is megjelenik. A korábbi jogviszonyra tekintettel elengedett követelés összege után a foglalkoztatónak 17,5% szocho-kötelezettsége is keletkezik.

Egyébként a szocho-kötelezettség abban az esetben is felmerül, ha az elengedett jövedelemre nem úgy tekintünk, mint egy korábbi időszakban fennálló jogviszonyra tekintettel elengedett összegre. Azaz az elengedésre nem azért kerül sor, mert a magánszemély korábban a foglalkoztatóval jogviszonyban állt, hanem azért, mert a kifizető követelése behajthatatlanná vált. Ilyen esetben a jogviszonyban nem álló személy részére elengedett követelés összege az Szja tv. rendszerében egyéb összevonás alá eső jövedelemnek minősül. Az egyéb jövedelem után nem keletkezik társadalombiztosítási járulékfizetési kötelezettség – mivel nem képezi a járulékok alapját –, de szocho-t ezután is kell a kifizetőnek fizetnie, tekintettel arra, hogy a Szocho tv. első mondata így szól: szocho-fizetési kötelezettség áll fenn az Szja tv. szerint összevont adóalapba tartozó ad (adóelőleg-)alap számításánál figyelembe vett jövedelem után.

Melyek azok a jövedelmek, amelyek ebbe a körbe tartoznak? Az összevont jövedelmek közé az önálló, a nem önálló és az egyéb jövedelmek tartoznak. Ennek következtében, ha a jövedelem egyéb jogcímen adóztatható, akkor a kifizetőt ezután 17,5% szocho-kötelezettség terheli.

Az szja-előleg alapja után a kifizetőt a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2011. évi CLV. törvény (a továbbiakban: Szakhoz. tv.) alapján 1,5% szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettség terheli abban az esetben, ha a kifizetés, juttatás az önálló vagy a nem önálló tevékenységből származó jövedelmek kategóriájába tartozik. Az egyéb jövedelem után nem kell szakho-t fizetni.

A leírtakat jól szemlélteti a következő táblázat, mely összehasonlítja, hogy 100 000 forint követelés elengedése kinek és milyen kötelezettséget eredményez, ha az elengedésre munkaviszonyra tekintettel kerül sor, illetve amikor az elengedés összege egyéb jövedelemnek tekinthető. A magánszemélynek összesen 33 500 forint adót és járulékot kell fizetnie, míg a munkáltatónál a 100 000 forint be nem folyt követelésen túl még 19 000 forint kötelezettség keletkezik. Egyéb jövedelem esetében a magánszemélyt és a kifizetőt közel hasonló mértékű adókötelezettség terheli.

A kifizető teljes költsége	Mértéke	Elengedett követelés	
		Munkaviszonyra tekintettel	Egyéb jogcímen
Bruttó jövedelem = követelés összege		100 000	100 000
Személyi jövedelemadó	15,0%	15 000	15 000
Nyugdíjjárulék	10,0%	10 000	
Egészségbiztosítási járulék	7,0%	7 000	
Munkaerőpiaci járulék	1,5%	1 500	
Nettó összeg		66 500	85 000
Szociális hozzájárulási adó	17,5%	17 500	17 500
Szakképzési hozzájárulás	1,5%	1 500	
Teljes költség		119 000	117 500

Olyan esetben, amikor a foglalkoztató úgy dönt, hogy a követelés összegét felbruttósítja annak érdekében, hogy a követelést a könyvekből kivezesse, ez a gazdasági döntés mintegy 50%-kal nagyobb költséget,

A kifizető teljes költsége	Mértéke	Elengedett követelés
Bruttó jövedelem		150 376
Személyi jövedelemadó	15,0%	22 556
Nyugdíjjárulék	10,0%	15 038
Egészségbiztosítási járulék	7,0%	10 526
Munkaerőpiaci járulék	1,5%	2 256
Követelés összege		100 000
Szociális hozzájárulási adó	17,5%	26 316
Szakképzési hozzájárulás	1,5%	2 256
Teljes költség		178 947

ráfordítást eredményez a munkáltató számára. Ilyen esetben a juttatás azonos megítélés alá esik azzal, mintha a dolgozó részére jutalmat számfejtene a munkáltató. Egyéb jövedelem esetében a bruttósítás nehezen lenne indokolható, mivel véleményem szerint nem reális, hogy a kifizető nem tud behajtani egy követelést, ráadásul ennek ellenére „megajándékozta” a magánszemélyt egy extra jövedelemmel.

Társasági adó és illeték

A magánszemély munkáltató felé fennálló tartozásának elengedése személyi jellegű kifizetésnek minősül. A társasági adóalap megállapításakor az elengedett követelés összege a társasági adóalapot növelő jogcímenek minősül a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.) 8. § (1) bekezdés h) pontja alapján, amely szerint az adóalapot meg kell növelni a behajthatatlannak nem minősülő, elengedett követelés összegével, kivéve, ha elengedése magánszemély javára történik.

Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) szerint az ajándékozási illeték tárgyát képezi a vagyoni értékű jog ingyenes átengedése [Itv. 11. § (1) bekezdés c) pont]. Magánszeméllyel szemben fennálló követelés elengedésekor illetéket nem kell fizetni, mivel ez a jogügylet mentes az illetékkötelezettség alól, ha a juttatót vagy az ajándékban részesülő magánszemélyt szja-, tb- vagy szocho-fizetési kötelezettség terheli.

Horváthné Szabó Beáta
adószakértő

AZ ÁLLANDÓ TELEPHELY FOGALMA

Amennyiben a szolgáltatás megrendelője külföldi vállalkozás és a teljesítés helyét a fő szabály [Áfa tv. 37. § (1) bekezdése] szerint kell meghatározni, akkor mindig meg kell vizsgálni, hogy a megrendelő rendelkezik-e belföldön állandó telephellyel. Ha igen, akkor azt kell megítélni, hogy az érintett-e legközvetlenebbül a szolgáltatás igénybevételével. A Kúria Kfv.V.35.023/2019/4. számú ítéletében az állandó telephely fogalmát értelmezte, amelyet az Áfa tv. 259. § 2. pontja foglal magában.



BONÁCZ ZSOLT

Tényállás

A NAV 2011. évre vonatkozóan átfogó (valamennyi adónemre kiterjedő) ellenőrzést folytatott le a né-

metországi székhelyű, német és magyar adószámmal is rendelkező vállalkozásnál.

A vállalkozást a NAV magyarországi telephellyel, fiókteleppel nem rendelkező áfaalanyként vette nyilvántartásba. A német vállalkozás a vizsgálat alá vont időszakban egy Zrt.-től Magyarországon végzett bér-munkáról, az M Kft.-től könyvelési szolgáltatásokról fogadott be számlákat, amelyek áfatartalmát levon-

ható adóként számolta el. A német vállalkozás a bér-munka során előállított termékeket magyar adószáma alatt értékesítette egy magyar adószámú Gmbh.-nak. Az értékesítés után áfát számított fel, mivel a termékek nem hagyták el Magyarország területét.

Az ellenőrzés feltárta, hogy a Zrt. részére a gyártás során használt eszközöket és felhasznált nyersanyagot a német vállalkozás biztosította, valamint az eszközök karbantartásával kapcsolatos költségeket is finanszírozta. A Zrt. csak hozzáadott értéket állított elő, amely alapvetően munkabér- és üzemeltetési költségekből állt.

A bér munkát végző Zrt. a gyártással összefüggésben rendszeresen adatokat szolgáltatott a német társaság kapcsolt vállalkozásánál dolgozó projektmenedzser felé is, aki képviselte a német vállalkozást a Zrt. által végzett bér munka során. E tevékenysége keretében közreműködött annak ellenőrzésében is, hogy a Zrt. a német vállalkozás eszközeinek karbantartását megfelelően végezte-e.

Az adóhatóság jogerős döntése

A fenti tényállás alapján az adóhatóság azt az álláspontot képviselte, hogy a német vállalkozás nem rendelkezik belföldön gazdasági letelepedéssel. Ennek következtében a vizsgált bér munka szolgáltatás és könyvelési szolgáltatás ügyletek teljesítési helye nem belföld, hanem Németország. Ezáltal a Zrt. és az M Kft. által teljesített szolgáltatások a magyar Áfa tv. területi hatályán kívül esnek. Erre való tekintettel a befogadott számlákra alapított áfalevonási jogot elutasította.

Az adóhatóság jogerős határozatában álláspontját a következőkkel indokolta.

A gazdasági célú letelepedést megalapozó állandó telephelynek huzamos/tartós jellegűnek kell lennie, valamint a személyi és tárgyi feltételek tekintetében is kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel kell rendelkeznie. Ez a kritérium nem valósult meg, mivel a német vállalkozás a belföldön végzett értékesítési tevékenységével összefüggésben saját irodát, apparátust nem tartott fenn belföldön. Az értékesítésekhez kapcsolódó valamennyi érdemi feladat ellátására a Németországban található humánerőforrásával és eszközeivel kerül sor. A projektmenedzser kizárólag az értékesítési tevékenység kiegészítő részfeladatának ellátásában vett részt, az általa használt irodahelyiség és az abban található eszközök (1 db elkülönített tároló szekrény és 1 db telefon) nem elégségesek az értékesítési tevékenység folytatásához.

A bíróság döntése

A német vállalkozás az adóhatóság jogerős határozatával szemben keresetet nyújtott be. Abban előadta, hogy üzleti tevékenységének személyi feltételeit a projektmenedzserként tevékenykedő munkavállaló biztosította Magyarországon, a tárgyi feltételek pedig azáltal valósultak meg, hogy a projektmenedzser által használt irodában külön szekrényben tárolta a német vállalkozás iratait, továbbá egy külön vonalas telefon állt a rendelkezésére, melyet kizárólag a német vállalkozás tevékenysége érdekében használt.

Keresetében arra is hivatkozott, hogy az állandó telephely működését biztosító emberi és technikai erőforrások nemcsak nála, hanem annak 100%-os magyarországi leányvállalatánál is rendelkezésre állhatnak az Európai Unió Bíróságának C-260/95. számú ítélete alapján.

Az elsőfokú bíróság ítéletével az adóhatóság határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Az elsőfokú ítélet leszögezte, hogy a német vállalkozás kapcsolt vállalkozásának székhelyén, fizikailag körülhatárolt helyen végezte. Ezen túl a projektmenedzser a német vállalkozás németországi munkavállalóival és beszállítókkal folyamatosan tartotta a kapcsolatot, részt vett a gépek karbantartásának ellenőrzésében, a projektmenedzser kapta meg és továbbította Németországba a napi gyártási jelentéseket, irodájában külön szekrényben tárolta a német vállalkozás iratait, és külön német vonalas telefon állt rendelkezésére, munkája során a kapcsolt vállalkozás eszközeit is használhatta. Az említett körülmények alapján a német vállalkozás belföldön állandó telephellyel rendelkezett.

A Kúria döntése

Az adóhatóság a bíróság döntésével szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, amelyben kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását.

Kérelmében a következőkre hivatkozott.

Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte. A német vállalkozás a belföldi értékesítéseit a németországi humán erőforrásaival és eszközeivel végezte, és a projektmenedzser tevékenysége keretében az értékesítéseket a reklamációk kezelésével csupán elősegítette.

A Zrt. által végzett bér munka teljesítéséhez szükséges berendezések és alapanyag a német vállal-

kozás tulajdonában voltak, de a projektmenedzser előkészítő, kisegítő adminisztratív tevékenysége, és a telefon, az iratok külön kezelése nem jelenti sem az értékesítés, sem a szolgáltatás igénybevétel vonatkozásában az állandó telephely meglétét.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet megalapozottnak találta, döntését a következőkkel indokolta.

Szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni azt az ügyletet, amely kizárólag abból áll, hogy a megrendelő által rendelkezésre bocsátott gépalkatrészeket összeszerelik. Ennek következtében a Zrt. által a német vállalkozás részére teljesített ügylet szolgáltatásnyújtás, melyet a német vállalkozás nevében és javára végzett, így a Zrt. a tevékenység tekintetében a közvetítőnek minősül.

Az 2006/112/EK irányelv 44. cikke a közvetítő által nyújtott szolgáltatások tekintetében a teljesítés helyét az alábbiak szerint határozza meg.

„A más nevében és javára eljáró közvetítő által nyújtott szolgáltatás teljesítési helye, az 50. és az 54. cikkben, valamint az 56. cikk (1) bekezdésében meghatározott eltérésekkel az a hely, ahol az elsődleges ügyletet ezen irányelvvel összhangban teljesítik. Amennyiben azonban a közvetítői szolgáltatás megrendelőjét a hÉA szempontjából másik tagállamban tartják nyilván, mint amelynek területén az elsődleges ügyletet teljesítik, a közvetítő által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyét azon tagállam területén teljesítettnek kell tekinteni, amely a szolgáltatás megrendelőjének azt a HÉA-azonosító számot adta ki, amely alapján a szolgáltatást részére nyújtották.”

Az Európai Unió Bíróságának C-605/12. számú ügyében minősített tényállása jelen ügytől ugyan eltérő, de annak elvi tartalma irányadó.

Ezen ítélet 39. pontja szerint a teljesítés helye a közvetítői szolgáltatásoknál nem az azt nyújtó, hanem az azt igénybe vevő adóalanyhoz kötendő. Az ítélet kiemelte azt is, hogy a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározásakor az ún. elsődleges kapcsoló elv (vagyis általános szabály) alapján az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének a székhelye található.

A szóban forgó ítélet 58. pontja kihangsúlyozta, hogy az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatából az a következtetés vonható le, hogy valamely állandó telephelynek a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel kell rendelkeznie a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és igénybe vételéhez.

A jelen perbeli esetben az C-605/12. számú ítélet 39. pontja alapján a teljesítési hely Németország, ugyanakkor a német vállalkozás magyar adószámmal is rendelkezett. Azonban a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 11. cikk (3) bekezdése szerint az a tény, hogy valamely telephely adóazonosító számmal rendelkezik, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy az adóalanynak állandó telephelye is van.

A fentiek értelmében tehát akkor tekintendő Magyarországon igénybe vett szolgáltatásnak a Zrt. által végzett bér munka, ha a német vállalkozás magyar adószáma szerinti önálló, itt letelepedett, legkövetlenebb gazdasági tevékenysége körében alkalmas arra, hogy fogadja ezt a szolgáltatást.

A német vállalkozás értékesítéseit Németországban szervezték, a bér munka megrendelése is innen történt, annak végzéséhez szükséges berendezések és az alapanyag a bér munkát végző Zrt. birtokában, de a német vállalkozás tulajdonában állnak. Továbbá a gépeken a napi üzemeltetéshez szükséges karbantartást a Zrt. végezte, a javítási igényt a projektmenedzser részére jelezte, aki a szükségesség igazolása esetén továbbította azt Németországba, valamint ellenőrizte a német vállalkozás költségére való javítás megtörténtét.

Az alapanyag Németországból Magyarországra történő elszállítása a Zrt. feladatát képezte, a Németországból szervezett éves auditon a projektmenedzser is részt vett, a napi jelentéseket továbbította Németországba, részt vett a reklamációk kezelésében, intézésük ellenőrzésében.

A projektmenedzser önálló, elkülönült irodával nem rendelkezett, azt munkáltatója biztosította, itt a német vállalkozás németországi székhelyének telefonszámán közvetlen melléke volt.

A projektmenedzser munkavállalóként a munkakörébe tartozó feladatként látta el a német vállalkozás képviselőjét. A projektmenedzser munkáltatója (amely a német vállalkozás kapcsolt vállalkozása) e tevékenység elvégzése során felmerült költségeit ki-számlázta a német vállalkozás felé.

A német vállalkozás belföldi adószáma alatt nem végzett önálló gazdasági tevékenységet, a kapcsolt vállalkozásának munkavállalója projektmenedzserként a székhely gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó kiegészítő és adminisztratív feladatokat látott el.

A Zrt. által nyújtott bér munka – mint az Áfa tv. szerint szolgáltatásként adózó ügylet – fogadása tekintetében a legkövetlenebb érintettség a német adóalanynál jelentkezett, a magyarországi gazdasági

tevékenység német adóalanytól való önállóságának hiánya miatt a német vállalkozás belföldi állandó telephellyel nem rendelkezett.



TIPP

Amennyiben a szolgáltatás teljesítés helyét a fő szabály [Áfa tv. 37. § (1) bekezdése] szerint kell meghatározni, és a külföldi megrendelő nem rendelkezik belföldön gazdasági letelepedéssel, akkor a szolgáltatás teljesítési helye nem lehet belföld. Emiatt a szolgáltatásnyújtó nem számíthatna fel az Áfa tv. alapján általános forgalmi adót.

Gyakran a szolgáltatást nyújtó magyar vállalkozás „biztos, ami biztos” alapon felszámítja az áfát a magyar adószámmal rendelkező, de belföldön állandó telephellyel nem rendelkező külföldi megrendelő részére.

Ez több szempontból praktikusnak tűnik.

Egyrészt a külföldi megrendelő rendelkezik magyar adószámmal, így nem kényszerül „ELEKAFA” nyomtatvány beadására a rá áthárított áfa visszaigényléséhez, hanem azt minden további nélkül levonható adóként számolhatja el.

Másrészt a magyar vállalkozás azt is feltételezi, hogy a külföldi vállalkozásnál az áfa levonásából nem származhat probléma, mivel a felszámított

adót fizetendő adóként bevallja áfabevallásában és a bevallott befizetendő adót az adóhatóság felé pénzügyileg is rendezi.

Az esetek többségében az áthárított áfa jelentős nagyságrendet tesz ki, így a külföldi vállalkozás magyar áfabevallásában nagy összegű áfát igényelhet vissza. A NAV jelentős összeget kitevő áfa-visszaigénylések esetén többségében ellenőrzést rendel el. Ha a revizorok az áfa jogalap nélküli felszámítását felismerik, akkor vélhetően „késztetést” éreznek arra, hogy az áfa levonását elutasítsák. Ezt a döntést azzal „adják” el a külföldi vállalkozásnak, hogy ténylegesen nem éri veszteség, mivel a jogalap nélkül felszámított áfát a számlakibocsátó köteles részére visszafizetni. Azonban a szolgáltatás nyújtójának problémát okozhat az áfa azonnali visszafizetése.

A NAV a levonható áfa elutasításából következően jogtalan áfa-visszaigénylést állapíthat meg külföldi vállalkozás terhére, amely után adóbírságot szabhat ki. Fennáll annak lehetősége, hogy ezt a külföldi vállalkozás esetleg a szolgáltatás nyújtójával kívánja megtéríttetni.

Bonác Zsolt
adószakértő

KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK A TÁRSASÁGI ADÓBAN, A KISVÁLLALATI ADÓBAN

Míg a számvitelben a befolyási viszonyok feltérképezésének a célja a helyes besorolás, a kapcsolott vállalkozásokkal folytatott ügyletek kimutatása, a vállalati adókban ennek célja egyrészt az egymással folytatott ügyletek piaci értékének (a transzferárak) megállapíthatósága, másrészt az adótörvények és egyéb jogszabályok által nyújtott kedvezmények juttatási körének meghatározása.



DR. ANDOR ÁGNES –
TÓTH MIHÁLY

Fogalmi besorolások

A társasági adóról szóló törvény fogalmai között megtaláljuk (Tao tv. 4. § 23. pont) a **kapcsolt vállal-**

kozás fogalmát, ezt a fogalmat használja a kisvállalati adószabályokat tartalmazó törvény (Kiva tv. 2. § 9. pont) is.

Egymás kapcsolott vállalkozásának számít az **Szt. szerinti anyavállalat** és az **Szt. szerinti leányvállalat**. Szintén kapcsolott vállalkozás a taóban, kiváiban az a két vállalat, amelyekben ugyanaz a személy rendelkezik többségi befolyással („**testvérvállalatok**”).

Az előbbi mindhárom esetben a közvetett befolyást is nézni kell. Ez a többségi befolyással rendelkező személy lehet vállalkozás, lehet például egy helyi önkormányzat, és lehet természetes személy is. Természetes személyek esetében pedig a Ptk.-nak a többségi befolyásra vonatkozó azon rendelkezését is alkalmazni kell, amely szerint a közeli hozzátartozók közvetlen és közvetett tulajdoni részesedését vagy szavazati jogát egybe kell számítani.

Mivel a társasági adóban természetes személyek többségi befolyását is figyelembe kell venni, ideértve a közeli hozzátartozókat is, szükséges tudnunk a Ptk. közeli hozzátartozókra vonatkozó rendelkezéseit [Ptk. 8:1. § (1) bek. 1. pont]. Eszerint **közeli hozzátartozó**

- a házastárs,
- az egyeneságbeli rokon,
- az örökbe fogadott, a mostoha- és a nevelt gyermek,
- az örökbe fogadó, a mostoha- és a nevelőszülő,
- a testvér (ideértve a féltestvért is).

Fontos változás a Ptk. közeli hozzátartozókra vonatkozó rendelkezéseiben, hogy az élettárs 2014. március 15-étől nem tartozik a közeli hozzátartozók közé.

A társasági adó és a kisvállalati adó az anya-, leány- és testvérvállalatokon túl egymás kapcsolt vállalkozásainak tekinti a külföldi vállalkozás magyarországi **telephelye (fióktelepe)** és a külföldi vállalkozás, valamint a telephely (fióktelep) és a külföldi vállalkozás kapcsoltjai (anya, leány, testvér) közötti közvetlen kapcsolatokat is. Szintén kapcsolt vállalkozásnak minősül az előbbi esetek fordítottja, a magyar vállalkozás külföldi telephelye (fióktelepe) és a magyar vállalkozás, valamint a telephely (fióktelep) és a magyar vállalkozás kapcsoltjai (anya, leány, testvér) közötti ügyletek.

A néhány éve bevezetett szabály szerint az a két vállalkozás is kapcsolt vállalkozásnak minősül, amelyeknek azonos személy az **ügyvezetőjük**. Fontos, hogy ez csak akkor teljesül, ha az azonos személy ügyvezető mindkét cégben önálló képviseleti joggal rendelkezik, azaz önállóan is meghatározhatja a cég egyes döntéseit.

Szintén kapcsolt vállalkozási viszonyban állónak kell tekinteni a cég magánszemély többségi tulajdonosa (illetve az ő közeli hozzátartozója) által létrehozott egyéni vállalkozást, azaz a cég és az egyéni vállalkozó egymás kapcsoltjai ez esetben.

A társasági adó (és a kisvállalati adó) fogalmai szerint – Tao tv. 4. § 23. pont g) alpont – ellenőrzött

társaságok esetében a fenti szabályok által meghatározott kapcsolt vállalkozási kör bizonyos mértékben tovább tágul, de ezt a különleges esetet e helyütt nem tárgyaljuk.

A kapcsolt vállalkozási viszony létrejötte

A kapcsolt vállalkozási viszony létrejöttének vizsgálatához az Szt. alapján tárgyalt eseteken túl szükséges a közeli hozzátartozói viszonyok ismerete, a cég telephelyeinek, fióktelepeinek ismerete, a többségi tulajdonos által alapított további cégekben szerzett szavazati jogok aránya, a többségi tulajdonos, illetve közeli hozzátartozója által alapított egyéni vállalkozások ismerete, a cégháló ügyvezetőinek feltérképezése stb.

Látható, hogy egy házassággal, egy ügyvezető-váltással, egy örökléssel, egy fióktelep-alapítással teljesen megváltozhat egy cégháló befolyási viszonyrendszere, amelyről a számvittel foglalkozó munkatársak nem vagy csak későn értesülnek. Cél szerű ezért a céghálót feltérképezni a rendelkezésre álló nyilvánosan elérhető adatokból, valamint az ügyvezető(k), a tulajdonos(ok) nyilatkozatait kérni a viszonyrendszerre vonatkozóan. A kapcsoltságra vonatkozó adatokban bekövetkezett változásokat is érdemes idejekorán lekövetni, újabb nyilatkozattételre kérve az érintetteket.

A kapcsolt vállalkozási viszony következményei

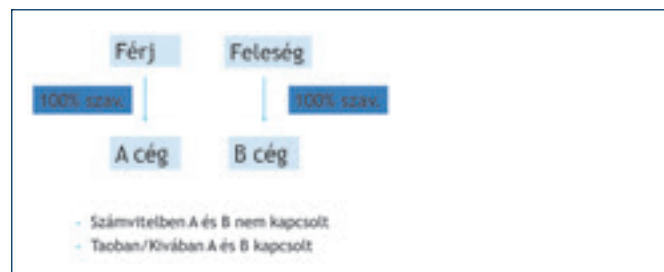
A társasági adószabályok, a kisvállalati adószabályok alapján létrejött kapcsolt vállalkozási viszonyokat nem szükséges azok létrejöttékor bejelenteni. Bejelentési kötelezettség akkor keletkezik, ha a kapcsolt felek egymással szerződést, megállapodást kötnek. A szerződéskötést követő 15 napon belül kell ezeket a viszonyokat bejelenteni a 201T nyomtatványon. Amennyiben a szerződéskötést követően teljesítésre is sor kerül, akkor az ügyleteket célszerű elkülöníteni, hiszen a transzferár-nyilvántartási kötelezettség bekövetkezését kell vizsgálni, amennyiben főszabály szerint ezek az egymás közötti egyedi ügyletek az 50 millió forintot meghaladják, és a társaság nem minősül a Kkv tv. szerinti mikro- és kisvállalkozásnak.

A transzferár-szabályokat a 32/2017. (X. 18.) NGM-rendelet alapján kell kialakítani és alkalmazni, a transzferár-nyilvántartási kötelezettséget nem teljesítőkre pedig az Art. 230. §-a alkalmazható.

Szintén a kapcsolt vállalkozási viszony következménye, hogy kisvállalati adóalanyiság választási le-

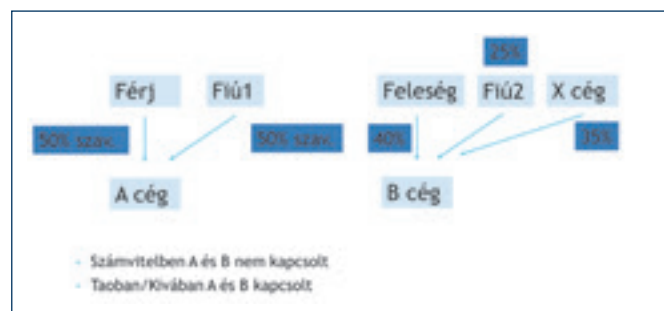
hatóságénél betartandó létszám- és bevételi határokat a kapcsolt vállalkozási viszonyban lévők együttes adatai alapján kell számítani.

Példák a társasági adó és a kiva szerinti kapcsolt vállalkozási viszonyra



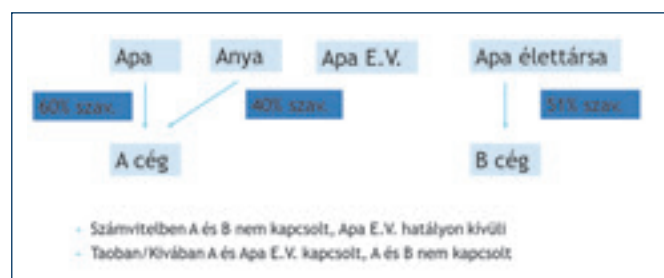
1. ábra: Kapcsolt vállalkozási viszony a taóban/kivában (1. példa)

Az 1. ábra szerint A cégnek és B cégnek egy házaspár a kizárólagos szavazati jogokkal rendelkező tagjai. Mivel a házaspárok tagjai egymás közeli hozzátartozói, a taóban/kivában a két cég kapcsolt.



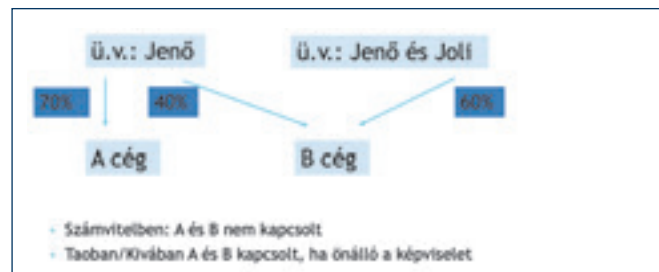
2. ábra: Kapcsolt vállalkozási viszony a taóban/kivában (2. példa)

A 2. ábra szerint A cégnek a teljes szavazati jogával két családtag rendelkezik, míg B cégnek együttesen a többségi szavazatát birtokolja a feleség és a fiúgyermek. Ebből következően A és B a taóban/kivában kapcsolt vállalkozások. Megjegyzendő, hogy X cég és B cég között pedig a számvitelben jelentős tulajdoni részesedési viszony áll fenn.



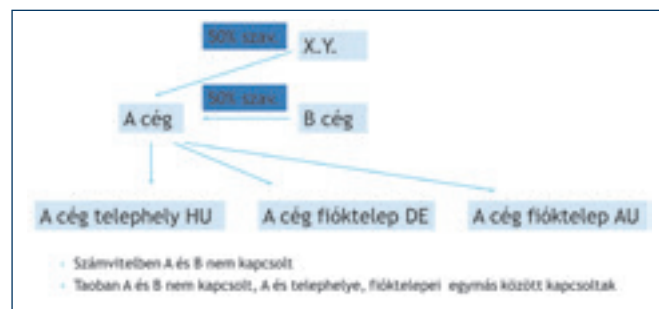
3. ábra: Kapcsolt vállalkozási viszony a taóban/kivában (3. példa)

A 3. ábra szerint A cégben ugyanaz a természetes személy rendelkezik a többségi szavazati jogokkal, aki létrehozott egy egyéni vállalkozást is, így ők kapcsoltak. B cég többségi szavazati jogainak birtokosa előbbi magánszemély élettársa. A és B azért nem kapcsoltak, mert az élettárs nem tekintendő közeli hozzátartozónak.



4. ábra: Kapcsolt vállalkozási viszony a taóban/kivában (4. példa)

A 4. ábrán az A cégben ügyvezető személy B cégben is ügyvezető. A két cég akkor lesz kapcsolt, ha ennek a személynek önálló képviseleti joga van B cégben is. Ha ez nem teljesül, a két cég akkor is lehet kapcsolt, ha a B cég két természetes személy tulajdonosa egymás közeli hozzátartozói.



5. ábra: Kapcsolt vállalkozási viszony a taóban/kivában (5. példa)

Az 5. ábra szerint A cégnek van egy telephelye Magyarországon, és rendelkezik két külföldi fiókteleppel. Az A cég és a telephely, valamint a két fióktelep minden relációban kapcsoltak egymással, viszont A cég és B cég nem kapcsoltak. A számviteli besorolás szempontjából A és B cég egymással jelentős tulajdoni részesedési viszonyban áll.

A témáról bővebben a szerzők új, **Számvitel 2020** című szakkönyvében olvashat, amely a Vezinfó Kiadó gondozásában jelenik meg.

Dr. Andor Ágnes
Tóth Mihály

A MŰEMLÉKI INGATLANT ÉRINTŐ BERUHÁZÁSOK TAO-KEDVEZMÉNYE (1. RÉSZ)

Az ingatlanokat érintő számviteli és társaságiadó-szabályozásban bizonyos tekintetben külön elbírálás alá esnek a műemlékvédelmi – és egyéb, helyi védelem alatt álló – ingatlanok. Egyrészt a számvitelben értékcsökkenési leírás nem számolható el utánuk, másrészt külön adózás előtti eredményt csökkentő tétel vehető igénybe a társasági adóban az azokat érintő beruházás, karbantartás, felújítás után.



DR. CSÁSZÁR ZOLTÁN

Mivel 2019. december 19-től könnyítés lépett életbe az adóalap-kedvezmény szabályozásában, érdemes egységesen áttekinteni a műemléki ingatlanokra vonatkozó, megváltozott adózási környezetet. Cikkünk első részében a vonatkozó jogszabályi hátteret tekintjük át és magyarázzuk, kitérve a csoportosítás, elhatárolás problémáira; míg a második részben a jogalkalmazás során gyakrabban felmerült példákat tekintünk majd át esettanulmány jelleggel.

1. Az adóalap-kedvezmény jogi háttere és alkalmazásának feltételei

A társasági adó alanyának minősülő adózók

- a műemléki ingatlant,
- a nyilvántartott műemléki értéknek minősülő ingatlant, illetve
- a helyi egyedi védelem alatt álló ingatlant

érintő beruházás, karbantartás, felújítás esetén az alábbiak figyelembevételével csökkenthetik az adózás előtti eredményüket. Az egyszerűség kedvéért a továbbiakban a három említett ingatlankategóriát egységesen műemléki ingatlanoknak nevezzük. Az adóalap-kedvezmény vonatkozó előírásai a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 7. § (1) bekezdés sz), ty) és x) pontjaiban, illetve a 7. § (26)-(29) bekezdéseiben találhatóak.

Megjegyezzük, hogy a műemléki ingatlanok mellett az azok ingatlan jellegű védett tartozékát, a védett területet, a történeti kertet, a történeti temetkezési helyet, ezek maradványát, továbbá azok rendeltetés-

szerűen összetartozó együttesét, rendszerét érintő beruházások, felújítások, karbantartások esetén is igénybe vehető az adóalap-kedvezmény.

Az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (Ét.) alapján az építészeti örökség elemei országos, illetve helyi védelemben részesülhetnek. Az építészeti örökségnek azok az elemei, amelyek értékük alapján az Ét. 56. § szerint nem részesülnek országos egyedi műemléki védelemben, de a sajátos megjelenésüknél, jellegzetességüknél, településképi vagy településszerkezeti értéküknél fogva a térség, illetőleg a település szempontjából kiemelkedőek, hagyományt őriznek, az ott élt emberek és közösségek munkáját és kultúráját híven tükrözik, a helyi építészeti örökség részét képezik [Ét. 57. § (1) bekezdés]. A helyi védetté nyilvánításról vagy annak megszüntetéséről, továbbá a védettséggel összefüggő korlátozásokról és kötelezettségekről és támogatásokról a települési önkormányzat (a fővárosban a fővárosi és a kerületi önkormányzat is) a településképi rendeletben dönt.

Az országos védelemben részesülő építészeti örökségi elemek kapcsán elmondható, hogy a nyilvántartott műemléki értékek a kulturális örökség védelméről szóló 2001. évi LXIV. törvény (a továbbiakban: Kötv.) alapján általános védelem alatt állnak. Ezen műemléki értékek közül jogszabállyal lehet műemlékké nyilvánítani a megfelelőeket. Műemléknek minősül az olyan nyilvántartott műemléki érték, amelyet miniszteri döntéssel, határozattal vagy e törvény alapján miniszteri rendelettel védetté nyilvánítottak [Kötv. 7. § 15. pont]. A Kötv. 29. § (1) bekezdése alapján a nyilvántartott műemléki érték műemlékké nyilvánítása hivatalból indul vagy a hatóságnál jogszabályban meghatározott módon kezdeményezhető.

1.1 A műemléki ingatlant érintő beruházás fogalma

A Nemzeti Kulturális Tanácsról, a kultúrstratégiai intézményekről, valamint egyes kulturális vonatkozású törvények módosításáról szóló 2019. évi CXIV. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 2019. december 19-ei hatályú módosítása nyomán az adóalap-kedvezmény vonatkozásában a tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő beruházást el kell különíteni a tárgyi eszköz beszerzésnek nem minősülő beruházástól. A megkülönböztetést a következők indokolják.

A 2019. december 18-ig hatályos szabályozás azt mondta ki, hogy a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Szt.) szerinti, műemléki ingatlant érintő, kulturális örökségvédelmi célú beruházás bekerülési értékének kétszeresével lehetett csökkenteni az adózás előtti eredményt a beruházás befejezésének adóévében és az azt követő öt adóévben.

A jogalkalmazás során problémát jelentett, hogy egy műemléki ingatlan megvásárlása esetén önmagában az adásvétel feljogosította-e az adózót arra, hogy érvényesítse az adóalap-kedvezményt műemléki ingatlan-beruházás jogcímén. Mivel a Tao tv. önálló beruházásdefiniációt nem ad, az Szt. előírásai alapján állapítható meg, hogy beruházásról van-e szó.

Az Szt. 3. § (4) bekezdés 7. pontja szerint beruházás a tárgyi eszköz beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban történő előállítás, a beszerzett tárgyi eszköz üzembe helyezése, rendeltetésszerű használatbavétele érdekében az üzembe helyezésig, a rendeltetésszerű használatbavételig végzett tevékenység (szállítás, vámkezelés, közvetítés, alapozás, üzembe helyezés, továbbá mindaz a tevékenység, amely a tárgyi eszköz beszerzéséhez hozzákapcsolható, ideértve a tervezést, az előkészítést, a lebonyolítást, a hitel igénybevételt, a biztosítást is); beruházás a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező tevékenység is, az előbbieken felsorolt, e tevékenységhez hozzákapcsolható egyéb tevékenységekkel együtt.

Ennek alapján elmondható volt ugyan a korábbi szabályozás alapján is, hogy a tárgyi eszköz – adott esetben egy műemléki ingatlan – beszerzése, megvásárlása beruházásnak minősül, azonban az adózók több esetben szembesülhettek azzal a problémával, hogy a területileg illetékes örökségvédelmi hatóság a beszerzés kapcsán nem állította ki a beruházás-

sal kapcsolatos igazolást, amely az adóalap-kedvezmény igénybevételének egyik kötelező feltétele. Az említett igazolás – kiállítás esetén – a kulturális örökségvédelemmel kapcsolatos beruházás szabályszerű elvégzését és összegét tanúsítja, azonban előfordult olyan eset, hogy önmagában az adásvételi szerződést az örökségvédelmi hivatal nem tartotta elegendőnek annak bizonyítására, hogy a beruházás kulturális örökségvédelmi célokat szolgál, ezért az igazolás kiadásának megtagadására kerülhetett sor. Igazolás hiányában pedig az adózó nem tudta érvényesíteni a Tao tv. 7. § (1) bekezdés ty) pontja szerinti adóalap-csökkentő tételt.

2019. december 19-től könnyítés a műemléki ingatlant vásárló adózók részére, hogy tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő beruházás esetén nem szükséges örökségvédelmi hatósági igazolás az adóalap-kedvezmény érvényesíthetőségéhez. A Módtv.-hez fűzött indokolás szerint ezen jogügyletek szabályszerű megtörténtéről és azok összegéről a tevékenység jellegéből adódóan (pl. adásvételi szerződés) az örökségvédelmi hatóság nyilatkozni nem tud, ezért ilyen esetekben az adózás előtti eredmény csökkentéséhez nem kell beszerezni az említett igazolást.

Ez egyúttal azt is jelenti, hogy a *tárgyi eszköz beszerzésnek nem minősülő beruházások* esetén az adóalap-csökkentésnek továbbra is feltétele a kulturális örökségvédelmi hatóság által kiállított igazolás megszerzése.

Újdonság, hogy 2019. december 19-étől szintén csökkenthető az adózás előtti eredmény abban az esetben, ha az adózó műemléki ingatlant érintő vagyoni betétet (részvény, üzletrész, szövetkezeti részesedés, átalakított befektetői részjegy) szerez az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) szerinti belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban akként, hogy az adózó tulajdonába kerülő vagyoni betétek aránya eléri vagy meghaladja az összes vagyoni betét 75%-át és a társaság ingatlanvagyonában kizárólag műemléki ingatlan vagy nyilvántartott műemléki értéknek minősülő ingatlan, illetve a helyi egyedi védelem alatt álló ingatlan szerepel (azaz másfajta ingatlannal a társaság nem rendelkezik). A módosítás alapján tehát a törvény kvázi ingatlanvásárlásnak minősíti az utóbb nevesített jogügyletet, az Itv. 18. § (2) bekezdés h) pontjában nevesített rendelkezéssel összhangban.

Szükséges továbbá felhívni a figyelmet arra, hogy a Módtv. 13. §-ában szereplő átmeneti rendelkezés alapján az adózó az említett törvénymódosításokat

a 2019. évre is alkalmazhatja választása szerint. Ez azt jelenti, hogy bár a cikkben ismertetésre kerülő megváltozott szabályozás 2019. december 19-től hatályos, az adózó akként is dönthet, hogy már a 2019. évről benyújtandó 1929 számú társasági adóbevallását is a módosult szabályrendszer alapján tölti ki.

1.2 A műemléki ingatlant érintő felújítás

Felújításnak minősül az Szt. 3. § (4) bekezdés 8. pontja alapján az elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló, időszakonként visszatérő olyan tevékenység, amely mindenképpen azzal jár, hogy az adott eszköz élettartama megnövekszik, eredeti műszaki állapota, teljesítőképessége megközelítően vagy teljesen visszaáll, az előállított termékek minősége vagy az adott eszköz használata jelentősen javul és így a felújítás pótlólagos ráfordításából a jövőben gazdasági előnyök származnak; felújítás a korszerűsítés is, ha az a korszerű technika alkalmazásával a tárgyi eszköz egyes részeinek az eredetitől eltérő megoldásával vagy kicserélésével a tárgyi eszköz üzembiztonságát, teljesítőképességét, használhatóságát vagy gazdaságosságát növeli (...). Nem felújítás az elmaradt és felhalmozódó karbantartás egy időben való elvégzése, függetlenül a költségek nagyságától.

1.3 A műemléki ingatlant érintő karbantartás

Karbantartásnak tekintendő a használatban lévő tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási tevékenység, ideértve a tervszerű megelőző karbantartást, a hosszabb időszakonként, de rendszeresen visszatérő nagyjavítást, és mindazon javítási, karbantartási tevékenységet, amelyet a rendeltetésszerű használat érdekében el kell végezni, amely a folyamatos elhasználódás rendszeres helyreállítását eredményezi [Szt. 3. § (4) bekezdés 9. pont].

1.4 Az adóalap-kedvezmény érvényesítésének feltételei

A műemléki ingatlant érintő *beruházás, felújítás* esetén az adóalap-kedvezmény igénybevételének feltétele, hogy az említett beruházás, felújítás kulturális örökségvédelmi célt szolgáljon.

Az adóalap-kedvezmény érvényesítésére jogosult személyek:

- az ingatlant, illetve a vagyoni betétet nyilvántartó adózó, továbbá

- a kincstári vagy az önkormányzati vagyonba tartozó ingatlan – törvényi kijelölés vagy vagyonkezelési szerződés szerinti – vagyonkezelője;
- a pénzügyi lízing keretében használatba vett ingatlan esetén a lízingbe vevő,
- a koncessziós szerződés alapján beszerzett, megvalósított ingatlanok tulajdonosa.

Amennyiben tehát egy adózónál a felsorolt jogcímek egyikén alapul a műemléki ingatlan használata (hasznosítása), akkor ezen ingatlan vonatkozásában a társasági adóalany jogosult lehet az adózás előtti eredményét csökkenteni, az egyéb ide vonatkozó feltételek teljesülése esetén. Megjegyezzük, hogy a másik kedvezményezett kör, amikor nem az adózó érvényesíti saját jogcímén az adóalap-kedvezményt, hanem annak jogát átadja egy vagy több kapcsolatos vállalkozása részére. Erről a cikk 2. pontjában írunk részletesen.

A 2019. december 19-ig hatályos szabályozás szerint a műemléki ingatlant érintő beruházás, felújítás esetén a beruházás, valamint a felújítás befejezésének adóévében és az azt követő öt adóévben lehetett csökkenteni az adózás előtti eredményt. Ez azt jelentette, hogy ha a felújítási munkákhoz kapcsolódóan több adóéven keresztül folyamatosan merültek fel beruházási költségek (és a rendeltetésszerű használatbavétel az ingatlan teljes körű befejezésekor történt meg), az adózó a felújítás adóévei alatt még nem alkalmazhatta az adóalap-csökkentést egészen addig, ameddig a felújítás be nem fejeződött. A módosítás célja volt, hogy a műemléki ingatlant érintő beruházás, felújítás során a ráfordítások már a beruházás, felújítás megkezdésének adóévében és azt követően is folyamatosan figyelembe vehetők legyenek az adózás előtti eredmény csökkentése során, ne csak a beruházás, felújítás befejezésének adóévéből kezdődően. Ezáltal a több éven át tartó, jelentős ráfordítást igénylő – a műemlékek megóvását, felújítását célzó – tevékenységek esetén, a ráfordítások megtörténtével párhuzamosan, lehetősége nyílik az adóalanyoknak az adózás előtti eredmény csökkentésére.

Az adózás előtti eredményt csökkentő tétel mértéke a következő:

- tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő beruházás esetén a bekerülési érték kétszerese,
- belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése esetén a bekerülési érték kétszerese,
- a beruházás, felújítás adóévi bekerülési értéke tárgyévi növekedésének kétszerese, ha a beruházás, felújítás az adóévben nem fejeződik be,

- a beruházás, felújítás korábbiakban adóalap-csökkentésként fel nem használt bekerülési értékének kétszerese, ha a beruházás, felújítás az adóévben befejeződik.

Az adóalap-csökkentő tétel a beszerzés adóévében és az azt követő öt adóévben, illetve a beruházás, valamint a felújítás megkezdésének adóévéától a beruházás, továbbá felújítás befejezését követő öt adóévben, az adózó döntése szerinti részletekben vehető igénybe.

A műemléki ingatlant érintő *karbantartás* – Tao tv. 7. § (1) bekezdés sz) pont – adóévben elszámolt költsége, ráfordítása, de legfeljebb az adózás előtti nyereség 50 százaléka csökkenti az adózás előtti eredményt.

Ugyanazon adóév tekintetében, ugyanazon műemléki ingatlanra vonatkozó, beruházás, felújítás jogcímén igénybe vehető adóalap-korrekciós tétel együttesen is alkalmazható a műemléki ingatlant érintő karbantartás jogcímén fennálló kedvezményre.

Az adóalap-csökkentés feltétele mind beruházás (felújítás), mind karbantartás esetén, hogy az említett műveletre ne hatósági kötelezés eredményeként kerüljön sor, kivéve, ha az ilyen kötelezettséggel terhelt ingatlanra vonatkozóan új, az adózó kapcsolt vállalkozásának nem minősülő tulajdonos (vagyonkezelő, lízingbe vevő) vállalja a kötelezettség teljesítését és azt újabb hatósági felszólítás nélkül teljesíti.

Amint már utaltunk rá, főszabály szerint az adózás előtti eredmény csökkentésének egyik feltétele a területileg illetékes örökségvédelmi hatóság által kiállított igazolás a beruházás, illetve felújítás vagy karbantartás szabályszerű elvégzéséről és összegéről, amelynek az adóévre vonatkozó társasági adóbevallás benyújtásakor az adózónál rendelkezésre kell állnia. Kivételként említi a Tao tv., hogy örökségvédelmi hatósági igazolás

- tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő beruházás, valamint
- a Tao tv. (26a) bekezdés szerinti vagyoni betét beszerzése esetén

a megszerzés időpontjában nem szükséges.

A kulturális örökség védelmével kapcsolatos szabályokról szóló 68/2018. (IV. 9.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Rendelet) IV. fejezet 32. pontja rendelkezik a külön jogszabályban meghatározott adó- és illetékkedvezményekkel kapcsolatos igazolásról.

A Rendelet 75. § (1)-(2), illetve (8) bekezdése alapján a védett műemléki értéket vagy helyi egyedi

védelem alatt álló ingatlant érintő, a Tao tv.-ben meghatározott beruházás, felújítás vagy karbantartás adott adóévben történt szabályszerű elvégzésének igazolására az illetékes hatóság a jogosult kérelmére hatósági bizonyítványt ad ki. A hatóság a hatósági bizonyítvány kiadására irányuló eljárásában a tényállás tisztázása érdekében helyszíni szemlét tart, amelynek során a 13. melléklet szerinti állapotfelvételi adatlapot vesz fel, vagy az I. kategóriába sorolt műemlék esetén ellenőrzi az építőipari kivitelezési tevékenységről szóló kormányrendelet szerinti szervizkönyvet. A hatóság a Tao tv.-ben meghatározott eseten túlmenően a hatósági bizonyítvány kiadását megtagadja, ha az ingatlant érintő tevékenység nem felel meg a jogszabályban meghatározott követelményeknek, illetve a hatóság a rendelkezésre álló adatokból azt állapítja meg, hogy az ingatlant érintően tevékenységet nem végeztek.

A hatósági bizonyítvány tartalmazza a jogosult által bemutatott, az érintett ingatlant érintő tevékenység költségét alátámasztó, az adott adóévre vonatkozó számviteli bizonylat szerinti összeget. Az adózó az említett igazoláson szereplő összeg figyelembevételével alkalmazza az adóalap-csökkentést, a Tao tv. rendelkezéseire is tekintettel.

Műemléki ingatlant érintő karbantartás esetén az alábbi korlátokra kell figyelemmel lenni:

- az adóalap-korrekciós tétel nem haladhatja meg az adóévi adózás előtti nyereség 50 százalékát, illetve
- az adóévenként, adózónként érvényesített összeg 9 százalékos társasági adókulccsal számított értéke nem lehet több 50 millió eurónak megfelelő forintösszeegnél.

A műemléki ingatlant érintő – tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő, illetve annak nem minősülő – beruházás, felújítás esetén az érvényesített összeg 9 százalékos adókulccsal számított értéke beruházásonként nem lehet több 100 millió eurónak megfelelő forintösszeegnél.

2. Adóalap-csökkentés a kapcsolt vállalkozás által nem érvényesített kedvezményre tekintettel

A műemlékvédelmi adóalap-kedvezményre jogosult adózók számára arra is lehetőség nyílik, hogy az általuk a választásuk szerint nem érvényesített adóévi, adóalap-csökkentésre jogosító összeget (vagy annak egy részét) átadhassák a kapcsolt vállalkozásuk, kapcsolt vállalkozásaik részére. Erre lehetőség nyílik valamennyi, a fentiekben nevesített jogcímen, tehát

- a kulturális örökségvédelmi célú, az Szt. szerinti tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő beruházás, valamint a vagyoni betét beszerzés, továbbá
- a műemléki ingatlant érintő beruházás, felújítás bekerülési értékére vagy a karbantartás költségére tekintettel. A vonatkozó szabályokat a Tao tv. 7. § (1) bekezdés x) pontja, illetve 7. § (27)-(29) bekezdései tartalmazzák.

Az átadható összeggel kapcsolatban a Tao tv. annyi megkötést tartalmaz, hogy

- a jogosult adózó által átadott összegek nem haladhatják meg a jogosult adózó által érvényesíthető összeget, illetve
- műemléki ingatlant érintő karbantartás esetén a kapcsolódó vállalkozások számára rendelkezésre bocsátott összeg nem haladhatja meg a kapcsolódó vállalkozás adózás előtti nyereségének 50 százalékát.

Az ingatlant vagy vagyoni betétet nyilvántartó adózó kapcsolódó vállalkozása abban az esetben élhet az adóalap csökkentésével, ha az adóévre vonatkozó társasági adóbevallással egyidejűleg rendelkezik az adóalap-csökkentésre jogosító összeggel rendelkező adózó által írásban kiadott nyilatkozattal. A nyilatkozatnak tartalmaznia kell

- a jogosultnál nyilvántartott műemléki ingatlanon végrehajtott karbantartás esetén a karbantartás adóévi elszámolt költségének, ráfordításának összegét, illetve
- a tárgyi eszköz beszerzésnek minősülő beruházás, illetve vagyoni betét megszerzés esetén a bekerülési érték kétszeresének összegét, illetve
- a jogosultnál nyilvántartott műemléki ingatlanon végzett beruházás, felújítás bekerülési értéke vagy annak tárgyévi növekedése kétszeresének összegét,

- az adóalap-csökkentés egészben vagy meghatározott részben történő igénybevétele mellőzésére vonatkozó nyilatkozatot, valamint
- az ingatlant, illetve a vagyoni betétet nyilvántartó adózó kapcsolódó vállalkozása által érvényesíthető adóévi összeget. [A nyilatkozat(ok)ban meghatározott összeg(ek) nem haladhatják meg az eredetileg jogosult adózó által érvényesíthető összeget].

A nyilatkozatban foglaltak teljesüléséért a jogosult adózó, illetve annak kapcsolódó vállalkozása egyetemlegesen felel. A nyilatkozatban szereplő adatokról a nyilatkozat kiállítója, valamint a kedvezményezett az adóévre vonatkozó társasági adóbevallásban adat-szolgáltatásra kötelezett.

Abban az esetben, ha az adózó a műemléki ingatlant érintő karbantartás jogcímén jogosult az adózás előtti eredmény csökkentésére, és az ennek alapján érvényesíthető összegről (vagy annak egy részéről) lemond a kapcsolódó vállalkozása részére, a kapcsolódó vállalkozás által adóévenként érvényesíthető összeg társasági adókulccsal számított értéke nem haladhatja meg az 50 millió eurónak megfelelő forintösszeget. Amennyiben műemléki ingatlant érintő beruházásról vagy felújításról van szó, az említett limit 50 millió euró helyett 100 millió eurónak megfelelő forintösszeg.

Lényeges, hogy amennyiben az adóalap-kedvezmény alkalmazására több adóévben kerül sor, az említett nyilatkozatokat adóévenként szükséges megtenni, mivel abban szerepelnie kell a kapcsolódó vállalkozás által az érintett adóévben érvényesíthető összegnek is.

Dr. Császár Zoltán



CAESAR CONSULTING

ADÓZÁS + SZÁMVITEL 2020

Kiváló előadók, szuper árak, rengeteg kreditpont!

2020. MÁRCIUS 4-5. BUDAPEST

AZ IRATBETEKINTÉSI JOG KORLÁTOZÁSA

A vizsgálat alá vont személyt megilleti az iratbetekintési jog, amely lehetőséget biztosít számára, hogy az ügyében keletkezett iratokat megismerhesse. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 43. §-a foglalja magában az iratbetekintési jog korlátozásának eseteit. A NAV leggyakrabban a 43. § (1) bekezdés a) pontjára hivatkozva tagadja meg az iratokba való betekintést. E rendelkezés szerint nem lehet betekinteni az adóhatóság, illetve a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe.



BONÁCZ ZSOLT

A NAV számos esetben más hatóságtól kapott információk alapján rendeli el az ellenőrzést. Nyilvánvalóan a vizsgálat alá vont személy szeretne betekinteni ebbe az iratba is. Ennek érdekében iratbetekintésre irányuló kérelmet szükséges benyújtani. Ezt az elsőfokú adóhatóság végzés keretében bírálja el.

Amennyiben elsőfokú adóhatóság elutasítja a kérelmet, akkor a Fellebbviteli Igazgatóságához lehet fellebbezést benyújtani a döntés ellen, amely döntését végzésben közli.

A Fellebbviteli Igazgatóság elutasító végzésével szemben közigazgatási per indítható.

Eseti döntés

A következőkben egy olyan esetet ismertetek, amelynél a vizsgálatot lefolytató területi adóhatósághoz az ellenőrzés alá vont magánszemély iratbetekintési kérelmet nyújtott be, amelyben kérelmezte, hogy betekinthesse a más hatóság által a NAV felé intézett átiratba, amely alapján az ellenőrzés elrendelésére sor került.

Az elsőfokú adóhatóság a kérelmet elutasította, arra hivatkozva, hogy az iratbetekintési jog az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja alapján nem gyakorolható. A magánszemély a végzéssel szemben fellebbezést nyújtott be, amelyben a következőket adta elő.

1. Belső levelezésről akkor van szó, ha az irat az adott hatóságon belül keletkezett. Ezt azt jelenti, hogy az iratot valamely szervezeti egység készítette el kifejezetten a döntés meghozatala érdekében, és azt ugyanezen hatóságon belül használják fel, értékelik a döntés meghozatalá-

nál. Azonban a szóban forgó iratot nem az adóhatóság, hanem más hatóság készítette. Ennek következtében az irat nem képezi részét az adóhatóság belső levelezésének.

2. Az átirat keletkezésének időpontjában vizsgálat alá vont magánszeméllyel kapcsolatba hozható adóhatósági eljárás nem volt folyamatban. Ezáltal az átirat nem hozható közvetlen összefüggésbe a NAV döntés-előkészítő tevékenységével.
3. Az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontjában foglalt szabályra való hivatkozás útján nem lehet az adóhatósági eljárás alá vont magánszemélyt megfosztani attól, hogy jogainak érvényesítése érdekében nem az adóhatóság által készített irat tartalmát megismerhesse. Ugyanis az abban foglaltakat az adóhatóság döntésének meghozatalánál nyilvánvalóan figyelembe veszi.
4. Az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontját nem lehet kiterjesztően értelmezni. Ezáltal az adózót generálisan megillető iratbetekintési jog kizárólag a döntés-előkészítéssel közvetlenül összefüggő belső iratok (pl. fellebbezés felterjesztése) tekintetében korlátozható.

Az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontjában foglalt korlátozás akkor áll fenn, ha az iratot kifejezetten döntés-előkészítési céllal készítették, s ez az adóhatóságon, vagy annak felettes szervén belül történt meg. Bármely tényállási elem hiányában az adóhatóság az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontjára nem hivatkozhat.

Jelen esetben mindkét tényállási elem hiányzik. Egyrészt a Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja nem vonatkozik olyan iratra, amelyet az adóhatóság döntésének meghozatalánál ugyan figyelembe vehet, de azt tartalma alapján nem kifejezetten valamely döntés előkészítése érdekében készítették. Másrészt az előző pontokban leírtak alapján egyértelműen megállapítható, hogy nincs szó az adóhatóságon

belül keletkezett iratról, így az nem képezheti az adóhatóság, vagy felettes hatóság belső levelezésének részét.

A Fellebbviteli Igazgatóság az előzőekben ismertett fellebbezést elutasította, amelyet az alábbiakkal indokolt.

Az Airt. 43. §-a taxatíven felsorolja azokat a dokumentumokat, amelyekbe az iratbetekintési jog kizárt.

Az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja szerint nem lehet betekinteni az adóhatóság, illetve a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe. A szóban forgó átirat a kockázatelemzés során feltárt tényezőket, adatokat tartalmaz, amelyeket a vizsgálatot lefolytató szervezeti egységnek figyelembe kell vennie. Az átirat a döntés-előkészítéshez kapcsolódó technikai jellegű levelezés. A Kúria álláspontja szerint belső levelezésnek a technikai jellegű iratváltások minősülnek. A Kúria 35.306/2013/7. sz. ítélete alapján az érdemi döntéshez kapcsolódó iratok, dokumentumok technikai jellegűnek nem minősíthetők. Az iratbetekintési jog nem kizárólag a döntés-előkészítéshez közvetlenül kapcsolódó iratok tekintetében korlátozható. Ugyanis az Air. 43. §-ához fűzött jogalkotói indoklás szerint az iratbetekintési jog korlátozása célozhatja az adóhatósági tevékenység eredményességét is. Ebből az következik, hogy a korlátozás célja nem valósulhatna meg, ha az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontját kizárólag a döntés-előkészítéssel összefüggő belső iratokra kellene alkalmazni.

Jogalkotói indoklás

A Fellebbviteli Igazgatóság döntésében hivatkozott a szóban forgó jogszabályi rendelkezéshez fűzött jogalkotói indoklásra, így azt feltétlenül érdemes áttekinteni.

A jogalkotói indoklás a következő volt:

„a(z) 43. §-hoz

E § az iratbetekintés korlátait szabályozza.

A törvényjavaslat taxatív módon sorolja fel azon dokumentumokat, amelyek esetében az iratbetekintés kizárt. A korlátozás célozhatja egyes védett adatokhoz történő hozzáférés korlátozását, vagy az adóhatósági tevékenység eredményességét. Az iratbetekintés korlátozható az ellenőrzés megkezdéséig az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében abban az esetben is, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná. Erről végzéssel dönt az adóhatóság.

Új iratbetekintetési korlát jelenik meg a törvényjavaslatban a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkereséseket érintően. A korlátozás indoka, hogy az ügy ura a megkereséssel érintett eljárást folytató más, a megkereső állam hatósága, így a megkereséssel érintett iratokba történő betekintést az adott állam jogszabályai alapján a megkereső hatóság engedélyezheti. A magyar adóhatóság által küldött megkeresés esetén a nemzetközi információcsere irataiba (a megkeresésbe, illetve válaszába) az adózó a válasz megérkezését követően betekinthez.

A Fellebbviteli Igazgatóság jogértelmezése megítélésem szerint vitatható. A jogalkotói indoklás valóban említi az adóhatósági tevékenység eredményességét. Álláspontom szerint azonban az erre való hivatkozás nem lehet korlátlan.

A korlátlan hivatkozás lehetősége azt jelentené, hogy az adóhatósági tevékenység eredményességére hivatkozva tulajdonképpen bármilyen iratba, dokumentumba való betekintés elutasítható, amely az ellenőrzés elrendelése előtt keletkezett.

Viszont ebből az következne, hogy a NAV-nak jogában áll meghatározni, mely esetekben veszélyeztetheti az iratbetekintés az ellenőrzési tevékenység eredményességét, s erre hivatkozva az iratbetekintést minden esetben megtagadhatná. Ezt továbbgondolva, akkor ezen az alapon nemcsak az ellenőrzés megkezdését megelőzően, hanem azt követően keletkezett iratok esetében is elutasítható lenne az iratbetekintési jog.

Véleményem szerint az adóhatósági tevékenység eredményessége kizárólag az Air. 43. §-ában említett esetekben korlátozhatja az adózót az iratbetekintési jogának gyakorlásában. Ennek esetét tartalmazza az Air. 43. § (1) bekezdés b) pontja, amely szerint nem lehet betekinteni a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés irataiba.

Megítélésem szerint az Air. 43. § (2) bekezdése is gyengíti a Fellebbviteli Igazgatóság álláspontját. E rendelkezés szerint nem ismerhetők meg az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná. A szóban forgó szabály az iratbetekintési jogot kizárólag időben korlátozza, miközben az adóhatósági tevékenység eredményességére való utalás kifejezetten megjelenik a jogszabályi rendelkezés szövegében.

A Kúria 35.306/2013/7. számú ítélete

Amennyiben a vizsgálat alá vont vállalkozás az Európai Unió más tagállamában illetőséggel bíró személyrel gazdasági kapcsolatban állt, akkor számíthat arra, hogy a NAV megkereséssel él a más tagállambeli adóhatóság felé. Ennek célja nyilvánvalóan a számlázott értékesítés és/vagy beszerzés hitelességének vizsgálata, valamint esetlegesen nem bizonylatolt ügyletek felderítése.

Felmerül az a kérdés, hogy vajon a nemzetközi megkeresés és az arra adott válasz minősíthető-e a döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésnek.

Ebben a tekintetében az Air. 43. § (3) bekezdése egyértelműen rendelkezik. E szabály szerint a nemzetközi információcseré keretében kiküldött megkeresésbe és az arra adott válaszbba a válasz megérkezését követően lehet betekinteni. Azonban az iratbetekintési jog nem terjed ki a nemzetközi információcserében közreműködő adóhatósági alkalmazottak személyes adataira. Tehát a megkeresés és az arra kapott választ nem tekinthető döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésnek.

Azonban az Air. hatályba lépése előtt hatályos eljárás törvény (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCI. törvény) nem tartalmazott ilyen értelmű rendelkezést. Magam részéről találkoztam olyan esettel, amikor a 2003. évi XCI. törvény alapján lefolytatott ellenőrzések során a NAV azt az álláspontot képviselte, hogy a nemzetközi megkeresést és az arra kapott választ egyaránt döntés-előkészítő tevékenységgel összefüggő belső levelezésnek kell tekinteni.

Azonban ez a jogértelmezés a Kúria ítélete alapján nem helyes.

A felperes Közösségen belüli értékesítéseit ellenőrzése során vizsgáló elsőfokú adóhatóság több román társasággal kapcsolatban nemzetközi megkeresést intézett a román adóhatóság felé, amelyekbe a felperes részére betekintést nem biztosított.

A másodfokú adóhatóság határozatában a felperes ez irányú kifogásait elutasította. Ezt azzal indokolta, hogy a felperes az adóigazgatási eljárásban a bizonyítékok megismerésétől nem volt elzárva, a nemzetközi megkeresésekben kapott válaszokról kivonat formájában értesült, melyek az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékletét képezték. A magyar és külföldi adóhatóság közötti levelezés döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésnek minősül, amelyre az iratbetekintési jog nem terjed ki.

A Kúria leszögezte, hogy a magyar és külföldi adóhatóság közötti iratváltás nem minősül belső levelezésnek, hiszen a nemzetközi megkeresésekre adott válaszok érdemben befolyásolták a közigazgatási jogviszony megítélését és eldöntését, jelen esetben az alperes többek között a román adóhatóság válaszaira alapozta a megállapításait. A nemzetközi megkereséseket és az azokra adott válaszokat a felperes jogosult lett volna teljes körűen megismerni.

A Kúria ítélete valóban tartalmazza a Fellebbviteli Igazgatóság végzésében hivatkozott kitélt, amely szerint belső levelezésnek a technikai jellegű iratváltások minősülnek. Azonban ehhez a kitételhez a Kúria azt is hozzáfűzte, hogy az érdemi döntést befolyásoló eljárási aktusok, illetve a döntés alapját képező bizonyítékokat tartalmazó iratok technikai jellegűnek nem tekinthetők.

Felvethető az a jogértelmezés, hogy az ellenőrzés elrendelése is érdemi döntésnek tekintendő. Ezáltal a döntés meghozatalának alapját képező, más hatóság által küldött átirat sem minősíthető technikai jellegű iratváltásnak.



TIPP

Tegyük fel, hogy a NAV az ellenőrzést még az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCI. törvény alapján folytatta le. Továbbá tételezzük fel, hogy a vizsgálat alá vont vállalkozás az elsőfokú adóhatóság által hozott határozattal szemben fellebbezést nyújtott be, amelyet a Fellebbviteli Igazgatóság akként bírált el, hogy az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította, amely 2017. december 31-én követően kezdődött meg.

Az Air. 139. § (1) bekezdése alapján a törvény rendelkezéseit a hatálybalépését (2018. január 1-je) követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni. Ennek megfelelően az új eljárást már az Air. rendelkezései alapján kell lefolytatni. Ezáltal annak során az Air. 43. § (2) bekezdését kell alkalmazni. Tehát, ha az alapeljárás során az adózótól a nemzetközi megkeresés és az arra kapott válasz tekintetében az iratbetekintési jogot megtagadták, akkor ezt semmiképpen sem tehetik meg az új eljárás során. Azonban erre az új eljárás során eljáró revizorok nem kötelesek felhívni az adózó figyelmét.

Bonác Zsolt
adószakértő

A VEZINFÓ konferenciákon

a részvételi díj minden esetben tartalmazza a következőket!

ELŐADÁS



OKTATÁSI
SEGÉDANYAG
NYOMTATOTT
ÉS ELEKTRONIKUS
FORMÁBAN



ÍRÓESZKÖZ



WIFI-HASZNÁLAT



KÁVÉ, TEA
ÉS ÁSVÁNYVÍZ
EGÉSZ NAP



ÉDES ÉS SÓS
SÜTEMÉNYEK
REGGEL



TÉRÍTÉSMENTES
ÁLLÓFOGADÁSOS
BÜFÉEBÉD



TANÚSÍTVÁNYT NYÚJTÓ KÉPZÉSEINK!

MAGÁNEGÉSZSÉGÜGYI PRAXIS MENEDZSER KÉPZÉS

2020. február 14. / 2020. február 21.
2020. február 28. / 2020. március 6.



FOGÁSZATI PRAXIS MENEDZSER KÉPZÉS

4 napos képzés elvégzéséről államilag elismert,
engedélyezett tanúsítványt állítunk ki.

2020. március 14. / 2020. március 21.
2020. március 28. / 2020. április 4.

EKÁER Referens Képzés / EKÁER Ügyintéző Képzés

2 napos képzés elvégzéséről államilag elismert,
engedélyezett tanúsítványt állítunk ki.

2020. MÁRCIUS 4-5.



VEZINFÓ **KIADÓ ÉS TANÁCSADÓ KFT.**

Cím: 1143 Budapest, Gizella út 42-44.

Telefon: (+36 1) 236 0635

E-mail: info@vezinfo.hu

Weboldal: www.vezinfo.hu



VEZINFÓ