Adótanácsadó

Általános adózási tájékoztató kis- és középvállalkozások részére a 2016-os évre

Szerzők:

Keztyűs Mónika, a PricewaterhouseCoopers Magyarország Kft. munkatársa (1., 3-5., 7-9. fejezet)

Szikszai Kinga, a PricewaterhouseCoopers Magyarország Kft. munkatársai (2. fejezet)

Farkas Gábor, a PricewaterhouseCoopers Magyarország Kft. munkatársa (6. fejezet)

1. SZEMÉLYI JÖVEDELEMADÓ A KIS- ÉS KÖZÉPVÁLLALKOZÁSOK VONATKOZÁSÁBAN

A következőkben az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatban felmerülő adókötelezettség megállapítását foglaljuk össze az Szja tv-ben meghatározott rendelkezések alapján.

Az Szja tv rendelkezései értelmében az egyéni vállalkozók e tevékenységük eredményeképpen felmerülő adókötelezettségük meghatározására kétféle adózási módból választhatnak.

Mindkét adómegállapítási eljárás esetében adóalapnak a vállalkozói tevékenységből származó jövedelem tekinthető. Az egyik adózási mód a bevételek és a költségek különbözete alapján megállapított vállalkozói jövedelem szerinti adózás, a másik pedig az átalányadózás. Az említett két adómegállapítási mód abban tér el egymástól, hogy míg az első esetben a ténylegesen felmerült, számlával igazolt költségek számolhatóak a bevétellel szemben, addig átalányadózás esetén legfeljebb az Szja tv-ben meghatározott mértékű költség érvényesíthető, tételes költségelszámolásra tehát nincs lehetőség ebben az esetben.

Az egyéni vállalkozó több jogcímen köteles adófizetést teljesíteni a vállalkozói tevékenységére tekintettel. A vállalkozó személyes munkavégzése címén elszámolt *vállalkozói kivét* után összevont adóalapra megállapított adót, a *vállalkozói adóalapja* után vállalkozói személyi jövedelemadót és a *vállalkozói osztalékalapja* után az osztalékból származó jövedelemre vonatkozó szabályok szerint megállapított adót fizet.

1.1. Az egyéni vállalkozó

Mindenekelőtt meg kell határozni, hogy ki tekinthető a jogszabály alapján egyéni vállalkozónak. Ennek meghatározásában az Szja tv. fogalom meghatározása nyújt iránymutatást, amely szerint e személyi körbe sorolandók a következők:

- az egyéni vállalkozói nyilvántartásban szereplő magánszemély (csak a nyilvántartásban szereplő tevékenységére tekintettel,
- a közjegyző (kivéve, ha a tevékenységet közjegyzői iroda tagjaként végzi).
- az önálló bírósági végrehajtó (kivéve, ha a tevékenységet végrehajtói iroda tagjaként végzi).
- az egyéni szabadalmi ügyvivő,
- az ügyvéd (kivéve, ha tevékenységét ügyvédi iroda tagjaként vagy alkalmazott ügyvédként végzi),
- a magán-állatorvos.

Fontos kiemelni, hogy a felsorolásban említett magánszemélyek kizárólag a fent meghatározott tevékenységeik tekintetében minősülhetnek egyéni vállalkozónak. A kata adózó, valamint az evás egyéni vállalkozók tekintetében ugyanis speciális szabályok alkalmazandóak, amelyekkel később bővebben foglalkozunk.

1.2. A vállalkozói jövedelemadó

Ahogy erre már korábban is utaltunk, az egyéni vállalkozó jövedelmét kétféle módon határozhatja meg, vagy tételes költségelszámolással vagy átalányadózással. A vállalkozói jövedelem szerinti jövedelemadózást alkalmazó egyéni vállalkozó vállalkozói jövedelmét a költségekkel csökkentett bevételekből határozza meg. Fontos kiemelni azonban, hogy a vállalkozói bevételből csak az Szja tv. alapján elismert és igazolt költségek vonhatóak le. Továbbá arra is figyelemmel kell lenni az adómegállapítás során, hogy a költségek kizárólag a bevétel erejéig érvényesíthetőek. Ezen számítás alapján meghatározott jövedelem után keletkezik adókötelezettsége az egyéni vállalkozónak.

1.3. A vállalkozói bevétel

Annak érdekében, hogy meghatározhassuk az egyéni vállalkozót terhelő adókötelezettséget, tudnunk kell, hogy mi minősül egyéni vállalkozói bevételnek. A vállalkozói tevékenységek sokszínűsége miatt az Szja tv-ben nem volt lehetőség

a gyakorlatban előforduló összes bevétel meghatározására, így a törvény mindössze a legjellemzőbb bevételeket említi, vagyis nem minősül kizárólagos felsorolásnak. Általánosságban elmondható, hogy vállalkozói bevételnek minősül minden olyan vagyoni érték, amelyre az egyéni vállalkozó vállalkozói tevékenysége ellenértékeként tesz szert az adóévben, akkor is, ha az korábbi vagy későbbi adóévekre vonatkozik. Leegyszerűsítve megfogalmazható a vállalkozói bevétel úgy, hogy a bevétel minden olyan ellenérték, mellyel kapcsolatban az egyéni vállalkozó költséget számol el, vagy amely megszerzéséhez kapcsolódóan korábban költségelszámolás történt. Fontos kiemelni, hogy az alábbi felsorolásban található legjellemzőbb bevételtípusok csak abban az esetben vehetőek figyelembe a jövedelem meghatározása során, ha azokhoz az egyéni vállalkozó vállalkozói tevékenysége során, vagy azzal összefüggésben jut hozzá. A leggyakrabban előforduló egyéni vállalkozói bevételeket az Szja tv. 10. számú melléklete foglalja össze a következők szerint:

- az értékesített áru, szolgáltatás, termék ellenértékeként vagy ezek előlegeként kapott összeg, vagyoni érték,
- a kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszközök, nem anyagi javak, anyag, félkész termékek értékesítésének ellenértéke vagy a szokásos piaci érték (ha ez a magasabb), ha annak előállítási, beszerzési költségét a vállalkozó bármelyik évben költségként elszámolta, vagy értékcsökkenési leírást számolt el,
- a kapott kamat, a kötbér, a késedelmi kamat, a bírság, a büntetés címén kapott összeg, valamint ezek visszatérítése,
- felvett támogatás (ha a támogatás cél szerinti felhasználásával kapcsolatos kiadásait a költségei között számolta),
- az előállított vagy vásárolt terméknek, végzett vagy vásárolt szolgáltatásnak a szokásos piaci értéke, ha azokat az egyéni vállalkozó saját célra felhasználta vagy ellenszolgáltatás nélkül másnak átengedte, ha ezekkel kapcsolatban bármely évben költséget számolt el, azzal, hogy nem kell bevételnek tekinteni, ha a kiadásokkal az összes költségét arányosan csökkenti, vagy a terméket adófizetési kötelezettség mellett nyújtja a magánszemélynek, vagy közadakozás címén nyújtja,
- a 100 000 forint feletti egyedi beszerzési értékű tárgyi eszköz korábban egy összegben költségként elszámolt beszerzési értékének a törvényben meghatározott hányada (amelyet az átadás időpontjától függően kell meghatározni), kivéve, ha az átadás adókötelezettség mellett történik,
- a káreseménnyel kapcsolatosan kapott kártérítés, kártalanítás,
- a biztosításból kapott érték, ha a biztosítási díjat költségként számolta el,
- a kerekítési szabályok alkalmazása során keletkezett többletjövedelem,
- vállalkozói tevékenység keretében ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó ellenérték – különösen az eladási ár, a cserében kapott dolog szokásos piaci értéke.

Előfordulhat olyan eset is, hogy egy egyéni vállalkozó egyidejűleg többféle tevékenységet végez. Ez esetben az egyéni vállalkozó vállalkozói tevékenységből származó valamennyi bevétele összeszámolandó, és az ezekkel kapcsolatosan felmerült költségeket is együttesen kell figyelembe venni.

1.3.1. A vállalkozói bevételt módosító tételek

Az Szja tv. rendelkezik arról, hogy milyen esetekben és módon kerül sor a vállalkozói bevétel korrigálására. A jogszabály ugyanis meghatározza mind a vállalkozói bevételt csökkentő, mind pedig a növelő tételeket. Fontos kiemelni a bevételt csökkentő tételek kapcsán, hogy azok összege nem haladhatja meg a bevételek összegét.

A vállalkozói bevételt *csökkentő* tételek:

- A legalább 50 százalékban *megváltozott munkaképességű* alkalmazott foglalkoztatása esetén személyenként havonta az ilyen alkalmazottaknak kifizetett bér, de legfeljebb az adott hónapra érvényes minimálbér összege.

- *Szakképző iskola tanulójával* kötött tanulószerződés alapján folytatott gyakorlati képzés esetén minden megkezdett hónapban a minimálbér 24 százaléka, illetve a szakképző iskolával kötött megállapodás alapján folytatott gyakorlati képzés esetén minden megkezdett hónapban a minimálbér 12 százaléka.
- A fenti *szakmunkástanuló* sikeres szakmai vizsgája után történő továbbfoglalkoztatása, korábban *munkanélküli* személy foglalkoztatása, a *szabadságvesztésből szabaduló* a szabadulást követő 6 hónapon belül foglalkoztatása, illetve a *pártfogó felügyelet hatálya alatt álló* személy alkalmazottként történő foglalkoztatása ideje alatt, de legfeljebb 12 hónapon át befizetett szociális hozzájárulási adó összege.
- Az egyéni vállalkozó tevékenységi körében végzett *alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés* folytatása érdekében az adóévben elszámolt költség vagy (választás alapján), ha a kiadás beruházásként történt az értékcsökkenés címén elszámolt összeg. Mindkét esetben feltétel, hogy e kiadások forrása nem támogatás és nem közvetlenül vagy közvetve társasági adóalanytól, egyéni vállalkozótól vásárolt K+F szolgáltatás ellenértéke volt.
- A 250 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató egyéni vállalkozó esetén évi 30 millió forint, de legfeljebb a kisvállalkozói kedvezmény, azzal, hogy a kedvezmény a törvényben meghatározottak szerint támogatásnak minősül.
- A *kisvállalkozói kedvezmény* azon egyéni vállalkozások esetén érvényesíthető, amelyek 250 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztatnak. A kedvezmény összege legfeljebb évi 30 millió forint, és nem lehet több mint a vállalkozói bevételnek a vállalkozói költséget meghaladó része. A kedvezmény a korábban még használatba nem vett, a vállalkozási tevékenységet közvetlenül szolgáló kizárólag üzemi célú tárgyi eszközök, nem anyagi javak együttes beruházási költsége, továbbá a vállalkozást közvetlenül szolgáló ingatlan felújítási költsége (ha volt az adóévben). A vállalkozási tevékenységet közvetlenül szolgáló tárgyi eszköznek minősül a személygépkocsi is, ha a vállalkozó a kedvezmény érvényesítése utáni 4 évben a kocsi után cégautóadót fizet, vagy ha személygépkocsi-bérbeadó vagy személyszállító tevékenységéhez (és csak ahhoz) használja fel. Üzemkörön kívüli ingatlannak számít az, amelyik nincs a vállalkozói tevékenységgel közvetlen összefüggésben (pl.: az üzemen belüli lakóépület vagy jóléti intézmény).
- A *fejlesztési tartalék összege,* azonban legfeljebb a bevételek költségeket meghaladó részének 50 százaléka, de maximum 500 millió forint (az adóbevallásban tájékoztató adatként fel kell tüntetni). A fejlesztési tartalékot a lekötést követő három adóévben akkor lehet a nyilvántartásból kivezetni, ha kizárólag üzemi célt szolgáló eszköz megszerzésére vagy előállítására fordítja, kivéve, ha a kivezetett rész után megállapítja a jövedelemadó terheket. Ha a fent említett határidőn belül nem valósul meg a feloldás, akkor az adókat késedelmi pótlékkal növelten kell megfizetni. A fejlesztési tartalékról és annak változásáról nyilvántartást kell vezetni, amelyből megállapítható a kivezetett összeg, az alapul szolgáló kiadás teljesítésének időpontja és összege, illetve a felmerülő fizetendő adó és késedelmi pótlék összege. Létszámbővítéshez kapcsolódó csökkentő tétel azon vállalkozók esetén, akik az adóév első napján (vagy a tevékenység kezdetekor) 5 főnél kevesebbet alkalmaznak, amennyiben növelik a foglalkoztatotti létszámot és az év végével nincsen köztartozásuk. A kedvezmény mértéke az átlagos foglalkoztatotti létszám emelkedésének és az év elején érvényes havi minimálbérnek az évesített szorzata.

A vállalkozói bevételt *növelő* tételek:

- Az átlagos állományi létszám csökkenése esetén a csökkenés és a minimálbér évesített összegének szorzataként kiszámított összeg 1,2-szerese, de legfeljebb az összes korábban (a foglalkoztatottak csökkenését megelőző három évben) igénybe vett foglalkoztatási kedvezmény 1,2-szerese.
- Egyéni vállalkozói tevékenység megszüntetése esetén az az összeg, amelyet korábban még nem kellett bevételként figyelembe venni.
- Az adóalapot nem érintő bevételként nyilvántartott készletérték, ha az egyéni vállalkozó átalányadózást, evát, vagy katát választott korábban, és visszatér a vállalkozói jövedelem szerinti adózásra.

- Az Eva tv. hatálya alá történő áttérés esetén az egyéni vállalkozót megillető azon ellenérték, amelyről kiállított számla, egyszerűsített számla szerinti teljesítési időpont megelőzi az eva adóalanyiság első adóévét.
- A Katv. hatálya alá történő áttérés esetén az egyéni vállalkozót megillető azon ellenérték, amelyről kiállított bizonylat szerinti teljesítési időpont megelőzi a Katv. szerinti adóalanyiság kezdő napját.
- A vagyonrendelő egyéni vállalkozó által létrehozott bizalmi vagyonkezelési szerződés keretében a vagyonkezelő tulajdonába adott készletek szokásos piaci értéke.

1.4. A költségelszámolás

Az egyéni vállalkozó az Szja tv. 4. és 11. számú mellékletében foglaltaknak megfelelően számolhat el költséget vállalkozói bevételével szemben. A jogszabály alapján kizárólag azok a kiadások számolhatók el költségként, amelyek a vállalkozói tevékenységből származó bevételének megszerzése vagy a jövedelemszerzési tevékenység folytatásának érdekében merültek fel. Ezen túlmenően további feltételként határozza meg az Szja tv. azt, hogy a bevétellel szembeállított költséget az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti bizonylattal kell igazolni, amennyiben olyan terméket vagy szolgáltatást vásárol az egyéni vállalkozó, amelynek eladója bizonylat átadására kötelezett. Abban az esetben viszont, ha nem kötelezett az eladó bizonylat kibocsátására, akkor más bizonylattal kell alátámasztani a költségelszámolást, így például szerződéssel.

Az egyéni vállalkozók esetén alapvetően pénzforgalmi szemlélet érvényesül, vagyis a kifizetés időpontja a mérvadó az adókötelezettség megállapítása szempontjából. Vannak azonban olyan esetek is, amikor ettől eltér a jogszabály, és így előfordulhat, hogy másik adóévben kerül sor az adott költségek érvényesítésére.

Az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatosan jellemzően elforduló költségek az Szja tv. 11. számú mellékletében találhatóak. Ezek közül a leggyakrabban az alábbi kiadások merülhetnek fel az egyéni vállalkozók tekintetében:

- az anyag- és árubeszerzésre, göngyöleg beszerzésére, szállításra fordított összeg, adott előleg,
- kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszközök, nem anyagi javak beszerzési, előállítási költsége, ha az nem haladja meg a 100 000 forintot, továbbá ezek zavartalan, folyamatos működését biztosító javítási, karbantartási munkálatokra fizetett összeg,
- a tárgyi eszközök és nem anyagi javak értékcsökkenési leírása,
- a vállalkozói tevékenyég kezdő évében a tevékenység megkezdését megelőző három évben beszerzett és a tevékenységhez felhasznált anyag- és árukészlet beszerzésére fordított, korábban el nem számolt költség, valamint egyéb kiadás, illetve elkezdheti a tevékenység megkezdése előtti három évben beszerzett tárgyi eszközök és nem anyagi javak értékcsökkenési leírását; amennyiben a vállalkozó több tevékenységet végez, akkor eldöntheti, hogy melyikkel szemben számolja el a költségeket, a költség azonban nem osztható meg az egyes tevékenységek között,
- az alkalmazottak bére és ezek közterhei,
- a 16. életévét betöltő segítő családtag juttatása és annak közterhei,
- az a biztosítási díj, amelynek biztosítottja alkalmazott vagy az alkalmazott részére fizetett önkéntes kölcsönös biztosítópénztárba való befizetés és közterhei,
- a köztestületi tagdíj vagy érdekképviseleti szervezetnek kifizetett tagdíj,
- a kötelezően fizetendő adók és egyéb közterhek (kivéve, ha az tárgyi eszköz beszerzési árának része),
- felvett hitelre fizetett kamat (kivéve, ha tárgyi eszköz beszerzési árának része),
- üzlet, műhely, gazdasági épület, iroda bérleti díja, a fűtés, a világítás és a technológiai energia költsége (ha a lakástól nem elkülöníthető, akkor a tevékenységgel arányos rész),

- a telefon, rádiótelefon, telefax, cb-rádió, telex, internet díja valamint ezek beszerelésének díja (ha a lakás és a telephely nem elkülöníthető, akkor az internethasználat 50%-a és a telefon árának és beszerelési díjának 50 százaléka) – a házastárs nevére szóló számla is elfogadható,
- munkáltató által a munkavállalónak adómentesen adható munkaruházat költsége,
- az úthasználat díja az üzleti célú használat arányában, a megfizetett cégautóadó,
- magánszemélynek nem pénzben jutatott vagyoni érték és azok közterhei,
- hivatali üzleti utazás esetén az utazás, szállás költsége,
- az egyéni vállalkozó által képzésre fordított összeg (ide nem értve az iskolarendszerű képzéssel összefüggő kiadást),
- a vállalkozói kivét - önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül, vele szemben költség egyéb levonás nem érvényesíthető - és annak közterhei.

1.4.1. Az értékcsökkenési leírás

Értékcsökkenési leírást az egyéni vállalkozó a tulajdonában álló, kizárólag a vállalkozói tevékenységéhez használt tárgyi eszközei, vagy nem anyagi javai tekintetében számolhat el abban az esetben, ha azok beszerzési költsége a 100 000 forint egyedi értéket meghaladja. A törvény pontos eligazítást ad abban a kérdésben, hogy mi tekinthető tárgyi eszköznek. E körbe sorolandó minden olyan anyagi eszköz, tenyészállat, amely tartósan, legalább egy éven túl szolgálja a vállalkozás tevékenységét. Az Szja tv. alkalmazásában azon forgalomképes vagy egyébként értékkel bíró jogok minősülnek nem anyagi javaknak, amelyek közvetlenül és tartósan szolgálják a vállalkozás tevékenységét. Értékcsökkenést az üzembe helyezés napjától a kiselejtezés vagy elidegenítés napjáig lehet elszámolni.

Felmerülhet olyan eset is, amikor az egyéni vállalkozó több tevékenységéhez használ bizonyos tárgyi eszközöket. Ez esetben választania kell, hogy mely tevékenységéből származó bevételével szemben érvényesíti az értékcsökkenési leírást.

Ahhoz, hogy megállapíthassuk a levonható értékcsökkenési leírást, tudnunk kell, hogy mi az értékcsökkenés alapja. Az Szja tv. értelmében az értékcsökkenési leírás alapja a beruházási költség. Amennyiben saját előállítású tárgyi eszköz tekintetében merül fel értékcsökkenési leírás érvényesítése, akkor az anyagköltség, valamint a számlával igazolt, mások által végzett munka kezelendő alapként. Fontos kiemelni, hogy az alap meghatározása során a számlában szereplő és levonható áfa összegét figyelmen kívül kell hagyni, a le nem vonható áfa azonban az értékcsökkenési leírás alapjába beszámít. A beszerzéshez kapcsolódó járulékos költségek (úgymint a szállítási, alapozási, szerelési, üzembe helyezési, valamint a beszerzéssel összefüggő közvetítői kiadások, a közterhek (kivéve az áfa), hitelfelvétel díja, stb.) a beszerzési érték részét képezik. Épület, építmény esetén pedig bekerülési értéknek főszabály szerint az adásvételi szerződésben feltüntetett összeg tekinthető.

Miután megállapításra került, hogy mely vagyonelemek tekintetében kerülhet sor értékcsökkenési leírás alkalmazására, meg kell határozni annak pontos mértékét. Az értékcsökkenés különböző leírási kulcsok alkalmazásával történik. Ha ugyanazon eszközre több szabály (leírási kulcs) is alkalmazható, akkor a vállalkozó döntése, hogy melyik módszert alkalmazza, fontos azonban, hogy ettől a későbbiekben nem lehet eltérni.

Értékcsökkenést az üzembe helyezés napjától a kiselejtezés vagy elidegenítés napjáig lehet elszámolni. Az értékcsökkenési leírás kapcsán tekintettel kell lenni arra is, hogy az így meghatározott költség nem osztható meg az egyes tevékenységekből származó bevételek között.

Az Szja tv. választ ad arra a kérdésre is, hogy miként történik az értékcsökkenési leírás megállapítása abban az esetben, ha a tárgyi eszközök vagy nem anyagi javak megszerzésére év közben kerül sor. Ez esetben az Szja tv. értelmében napi arányosítással kell megállapítani az értékcsökkenés összegét.

Továbbá arra is megoldást nyújt a törvény, hogy miként határozható meg az értékcsökkenési leírás akkor, ha az egyéni vállalkozó részletfizetéssel szerzi meg a tárgyi eszközt. Ez esetben - feltéve, hogy 1996. december 31-ét követően került sor a tárgyi eszköz részletfizetéssel történő megszerzésre - az értékcsökkenési leírást a beszerzési ár egészére alkalmazhatja, melyet nem befolyásol az a tény, hogy milyen módon teljesíti a vállalkozó a részletfizetést. Ezzel kapcsolatban azonban meg kell jegyezni, hogy a részletfizetéshez kapcsolódó kamat nem tekinthető a beszerzési érték részének, ugyanis ahogy már korábban utaltunk, azt az egyéni vállalkozó a kifizetés évében költségként számolhatja el. Az üzembe helyezés időpontjában kell elszámolni az értékcsökkenést abban az esetben, ha a fejlesztési tartalékból meghatározott összeg felhasználásra kerül.

Érdemes kiemelni, hogy speciális rendelkezéseket tartalmaz az Szja tv. arra az esetre is, ha a tárgyi eszköz egyedi beszerzési ára, előállítási értéke a 200 000 forintot nem haladja meg, továbbá akkor is, ha 33 százalékos értékcsökkenési norma alá sorolható be a tárgyi eszköz. Ekkor ugyanis az egyéni vállalkozó dönthet úgy, hogy két év alatt 50-50 százalékban számolja el az értékcsökkenést. A törvény értelmében a hátrányos helyzetű kistérségekben üzembe helyezett tárgyi eszközöknél - a személygépkocsi kivételével - teljes egészében elszámolható a beszerzési érték. Fontos utalnunk azonban arra, hogy nincs lehetőség értékcsökkenés elszámolására azon tárgyi eszközök esetében, melyek bekerülési értékét az egyéni vállalkozó korábban egy összegben elszámolta vagy azt értékcsökkenésként leírta, továbbá akkor sem, ha azt lízing útján szerezte be.

Mindeddig a kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszközök tekintetében alkalmazandó szabályokkal kerültek részletezésre. Felmerül azonban a kérdés, hogy miként lehet értékcsökkenést elszámolni olyan tárgyi eszközök, nem anyagi javak esetében, mely nem kizárólag üzemi célt szolgálnak. Ezzel kapcsolatosan az Szja tv. úgy rendelkezik, hogy az érintett tárgyi eszközök tekintetében egyszer, a használatbavétel évében, átalányban számolható el értékcsökkenés. Az alkalmazandó átalányösszeg azonban több hasonló tárgyi eszköz esetén sem haladhatja meg az egyéni vállalkozó éves bevételének 1 százalékát, továbbá nem lehet több mint az érintett eszközök értékének 50 százaléka. Ezen rendelkezések azonban nem alkalmazhatóak nem anyagi javak tekintetében, amennyiben azok nem üzleti célt szolgálnak.

1.4.2. A járművek költsége

Mindenekelőtt fontos tisztázni, hogy milyen járművek tekintetében ad lehetőséget a jogszabály a költségelszámolásra az egyéni vállalkozók számára. A Szja tv. alapján csak a saját vagy az egyéni vállalkozó házastársa tulajdonában álló (illetve zártvégű lízingbe vett), kizárólag üzemi célt szolgáló járművel kapcsolatban felmerült üzemanyag-felhasználás, a jármű számlával igazolt költségei, továbbá értékcsökkenés számolható el költségként. A - feltételként meghatározott - tulajdonjog fennállása a kötelező felelősségbiztosítás befizetését igazoló csekkszelvénnyel támasztható alá. A kizárólag üzemi célt szolgáló jármű kritérium pedig abban az esetben teljesül, ha annak tulajdonosa a személygépkocsi-bérbeadó vagy személyszállító egyéni vállalkozó, és az adott gépjárművet - nyilvántartásában megfelelően alátámasztva - csak e tevékenysége során használja.

Az üzemanyagok költségének elszámolása vonatkozásában választási lehetőséget biztosít a jogszabály az egyéni vállalkozó számára. Sor kerülhet a költségelszámolásra számlával igazoltan, illetve elfogadható azon megoldás is, ha az adóhatóság által meghatározott üzemanyag fogyasztási norma és az üzemanyagár szorzataként megállapított összeget tekinti költségnek az egyéni vállalkozó. A választás lehetősége minden negyedév elején fennáll az egyéni vállalkozó számára. Meg kell említeni azonban, hogy azon egyéni vállalkozó, aki az üzemanyag áfáját levonhatja, nem alkalmazhatja a hatósági norma alapulvételével történő költségelszámolást. Mindemellett lehetőséget biztosít az Szja tv. az értékcsökkenési leírás alkalmazására is. A leírási kulcs ez esetben 20 százalék, fontos továbbá, hogy a fenntartás, javítás, felújítás miatt felmerülő kiadásokat bizonylattal, számlával kell alátámasztani.

Felmerülhet a kérdés az egyéni vállalkozó oldalán, hogy miként számolható el a járműhöz kapcsolódó költség akkor, ha az nem saját tulajdonú, kizárólag üzleti célt szolgáló gépjármű. Ezzel kapcsolatosan a jogszabály úgy rendelkezik, hogy az igazolt bérleti vagy lízingdíj, továbbá az üzemanyag-fogyasztás és a számlával igazolt egyéb kiadások abban az esetben számolhatóak el, ha azok a bérbevevőt terhelik.

Gyakran előfordul az az eset is, hogy a jármű - ide nem értve a személygépkocsit - az egyéni vállalkozó saját tulajdonát képezi ugyan, azonban azt nem kizárólag üzleti célra használja. Ekkor a jármű beszerzési árával szemben átalány értékcsökkenési leírás érvényesíthető. Személygépkocsi esetén átalány szerinti elszámolásnál az éves bevétel 1 százaléka, de legfeljebb a kocsi beszerzési értékének 10 százaléka vehető figyelembe a használatbavétel évében. A jármű fenntartásával, javításával kapcsolatos költségek, valamint az üzemanyagköltség pedig az üzemi használat arányában vehetők figyelembe.

További választási lehetőséget biztosít az Szja tv. akkor, ha saját tulajdonú személygépkocsival rendelkezik az egyéni vállalkozó. Ez esetben a fent leírtak helyett választható, hogy az üzemanyag költségeken túl 9 Ft/km normaköltség elszámolására kerüljön sor. Fontos kiemelni azonban, hogy e választása köti a vállalkozót, ugyanis ennek megfelelően kell eljárnia a tulajdonában álló valamennyi személygépkocsinál a teljes adóévben.

Az egyéni vállalkozó útnyilvántartás vezetésével igazolhatja az üzemi célú használatot. Az Szja tv. meghatározza az útnyilvántartás kötelező tartalmi elemeit, melyek a következők: a gépjárműre vonatkozó adatok, az utazás időpontja, időtartama, az üzleti partner megnevezése és a megtett kilométerek száma. Meg kell jegyezni, hogy a jogszabály alapján az útnyilvántartás helyett havi 500 km átalány is elszámolható a norma szerinti áron, amely független a személygépkocsik számától, illetve egész adóévre alkalmazandó.

Ki kell emelni továbbá, hogy több gépjármű esetén sem haladhatja meg a bérleti vagy lízingdíj miatti költség a bevétel 1 százalékát. Kivételt jelentenek ez alól a személygépkocsi-bérbeadó vagy személyszállító vállalkozó tevékenységéhez használt járművek. A nem saját tulajdonú személygépkocsi üzemi célú használata esetén pedig az üzemanyag-fogyasztás és a számlával igazolt egyéb költség üzemi használatra eső része elszámolható, amennyiben ezek szerződés szerint az egyéni vállalkozót terhelik.

1.4.3. A költségként el nem számolható kiadások

Az Szja tv. tételesen felsorolja, hogy melyek azok a kiadások, amelyek nem számolhatóak el költségként. Ilyennek tekinthető például:

- jogszabály megsértése miatt kivetett bírság, pénzbüntetés,
- felvett hitel összegének visszafizetése,
- közcélú adományok,
- vállalkozó személyi jövedelemadója, a vállalkozói személyi jövedelemadó és az osztalékalap után fizetett személyi jövedelemadó befizetése,
- munkavállalónak adott vissza nem térítendő támogatás,
- a magánszemély bevétele után külföldön megfizetett adó,
- az egyszerűsített foglalkoztatásról szóló törvény szerinti munkaviszonyban foglalkoztatott részére az egynapi munkabérből a minimálbér napi összegének kétszeresét meghaladó kifizetés.

1.5. A veszteségelhatárolás

Az Szja tv. lehetőséget biztosít az egyéni vállalkozónak arra, hogy a bevételeit meghaladó költségeit a későbbi évek vállalkozói jövedelemével szemben elszámolja, ez az ún. elhatárolt veszteség. Az elhatárolt veszteség képzése során a korábbi évek elhatárolt veszteségét a tárgyévi elhatárolt veszteségnél figyelmen kívül kell hagyni. A levonás során a

jogszabály sorrendiséget határoz meg, azaz mindenképpen a korábbi évekről áthozott elhatárolt veszteséget kell figyelembe venni először. E szabályok alkalmazásának nem feltétele, hogy az egyéni vállalkozó előzetesen adóhatósági jóváhagyást kérjen, pusztán a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének megfelelően kell eljárnia e rendelkezések alkalmazása során.

Már 2015-től alkalmazandó az a rendelkezés, miszerint az egyéni vállalkozó csak a keletkezést követő öt évben határolhatja el a veszteségét. Ezt megelőzően ilyen időkorlát nem volt, ezért a 2014-ig keletkezett, és adóalap csökkentésre még fel nem használt veszteség esetén a keletkezés időpontjában érvényes feltételeket kell alkalmazni, azonban legkésőbb 2025-ig lehet érvényesíteni a 2015 előtt keletkezett veszteséget. A veszteség felhasználásról az egyéni vállalkozó saját maga dönt, azzal, hogy az elszámolt elhatárolt veszteség nem haladhatja meg az elhatárolt veszteség nélkül számított vállalkozói adóalap 50%-át.

(Abban az esetben, ha meghal az egyéni vállalkozó, akkor az adóhatósághoz megtett bejelentés alapján a tevékenységet folytató özvegy vagy örökös a vállalkozókra előírt rendelkezések szerint számolhat el elhatárolt veszteséget.)

A mezőgazdasági tevékenységet végző egyéni vállalkozó az adóévben keletkező veszteségét a megelőző két év jövedelmével szemben is felhasználhatja, ha azon évek bevallásait önellenőrzi. Adóévenként az elhatárolt veszteség 30 százalékával csökkentheti a megelőző két év mezőgazdasági tevékenységből szerzett jövedelmét. Átalányadózás vagy egyszerűsített vállalkozói adóalany esetén az elhatárolt veszteségből évenként 20 százalékot elszámoltnak kell tekinteni.

1.6. A vállalkozói adóalap meghatározása

A vállalkozói személyi jövedelemadót a vállalkozói adóalap után kell megfizetni. A vállalkozói adóalap az adott évi, növelő és csökkentő tételekkel módosított bevétel és az elszámolható költségek különbségeként számított vállalkozói jövedelem, melyet csökkenteni lehet az előző évekről áthozott, és a tárgyi vállalkozói jövedelemmel szemben érvényesített veszteség összegével.

Abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó költségei meghaladják a módosított bevételeit, illetve amennyiben nem haladja meg ugyan azt, de annak összege nem éri el a következőkben részletezett jövedelemminimumot, akkor az egyéni vállalkozó személyi jövedelemadó bevallásában nyilatkozatot ad az adóhatóság számára arra vonatkozóan, hogy a jövedelemminimumot tekinti ez esetben adóalapnak, vagy nem alkalmazza az erre vonatkozó rendelkezéseket.

1.6.1. A jövedelemminimum

Az Szja tv. már tavalyi évben is alkalmazandó rendelkezése értelmében a jövedelem-(nyereség-) minimum a vállalkozói bevétel 2 százaléka.

+ Bevétel	**+ Bevétel**	**Bevétel**
+ Növelő tételek	**+ Növelő tételek**	
- csökkentő tételek		
- költségek	**- költségek**	
- veszteség		
Vállalkozói adóalap	**Hasonlítási alap**	**Az összeg 2%-a a jövedelemminimum**

A fent szemléltetett táblázat segítségével könnyen meghatározható az, hogy az egyéni vállalkozó milyen összeg után kötelezett személyi jövedelemadó fizetésére. Abban az esetben ugyanis, ha a hasonlítási alap meghaladja a jövedelemminimumot, akkor az egyéni vállalkozó a vállalkozói adóalap után köteles adófizetésre. Amennyiben viszont a hasonlítási alap nem éri el a jövedelemminimum összegét, a vállalkozónak a jövedelemminimumot kell adóalapnak

tekintenie, vagy bevallásában nyilatkozatot tehet arról, hogy nem alkalmazza a legalább jövedelemminimum utáni adófizetést.

Az Szja tv. meghatározza azon eseteket, amikor a jövedelemminimumra vonatkozó rendelkezések nem alkalmazandóak. E körbe tartozik a tevékenységét az adóévben kezdő egyéni vállalkozó a kezdés évében az azt követő adóévben sem, ha a megelőző 36 hónapban nem végzett vállalkozói tevékenységet, vagy ezen időszakban nem keletkezett vállalkozói bevétele. Továbbá abban az esetben is mentesül az egyéni vállalkozó e szabályok alkalmazása alól, ha az adóévben vagy a megelőző adóévben elemi kár sújtotta.

1.6.2. Az adóalap meghatározása külföldi telephely esetén

Azon egyéni vállalkozónak, aki külföldi telephellyel is rendelkezik, a telephelyhez kapcsolódó, egyezmény alapján külföldön adóköteles jövedelmet a vállalkozói jövedelme meghatározása során figyelmen kívül kell hagynia. A bevételeket, a bevételt növelő és csökkentő tételeket és a költségeket telephelyek szerint kell figyelembe venni. Abban az esetben, ha az egyes telephelyekhez tartozó tételek nem állapíthatóak meg egyértelműen, akkor azokat a külföldi és belföldi bevételek arányában kell megosztani az egyes telephelyek között. Ez irányadó a jövedelemminimum megállapítása során is.

1.7. A jövedelemadó meghatározása a vállalkozói jövedelem után

Két adókulcsot határoz meg az Szja tv. az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatban. Az adó 10 százalékos mértékű a vállalkozói adóalap 500 millió forintot meg nem haladó része után, míg az ezt meghaladó rész tekintetében 19 százalékos mértékű adókötelezettséggel kell számolni. A fizetendő adó - legfeljebb annak erejéig - tovább csökkenthető az alábbiakkal:

- A külföldön igazoltan megfizetett adó 90 százaléka, de legfeljebb az erre az adóalapra jutó átlagos vállalkozói személyi jövedelemadó kulccsal kiszámított adó, ha adott országgal nemzetközi szerződés nem áll fenn.
- A kisvállalkozások adókedvezménye az adó 70 százalékáig.

A *kisvállalkozói adókedvezmény*t a 250 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató egyéni vállalkozó veheti igénybe a 2000. december 31-e után megkötött szerződés alapján pénzintézettől tárgyi eszköz beszerzésére, előállítására felvett hitel kamata után. A kedvezmény a kamat 40 százaléka, 2013. december 31-ét követően megkötött hitelszerződések esetén a kamat 60 százaléka. Az adókedvezmény összege de minimis támogatásnak minősül.

Az egyéni vállalkozó az adókedvezményt abban az adóévben veheti igénybe utoljára, amikor a hitelt vissza kell fizetnie, feltéve, hogy az eszközt nem idegeníti el. Figyelemmel kell lenni azonban arra, hogy a kisvállalkozói kedvezmény érvényesítését követő négy éven belül a vállalkozói személyi jövedelemadót növelni kell, amennyiben az eszközt a vállalkozó nem veszi használatba, elidegeníti, nem megfelelően veszi használatba, vagy az egyéni vállalkozói jogállása megszűnt. Továbbá vállalkozói jövedelemadót és vállalkozói osztalékalap utáni adót kel fizetni azon fejlesztési tartalék után is, amit nem használt fel az egyéni vállalkozó a megadott határidőig.

1.8. A vállalkozói osztalékalap

Az Szja tv. alapján az adózás utáni vállalkozói jövedelemből vállalkozói osztalékalapot kell megállapítani. Az adózás utáni vállalkozói jövedelem úgy határozható meg, hogy a vállalkozói adóalapot csökkentjük a megállapított jövedelemadó, valamint a nemzetközi szerződés vagy viszonosság hiányában külföldön megfizetett adó összegével, és növelni kell a kisvállalkozói kedvezménnyel.

A törvény alapján az adózás utáni vállalkozói jövedelmet növeli:

- Tárgyi eszköz 3 éven belül történő, ellenszolgáltatás nélküli átruházása esetén a beszerzési ár arányos része, kivéve, ha adófizetési kötelezettséggel járó átadásról van szó.
- Tárgyi eszköz, nem anyagi javak értékcsökkenési leírása megkezdésének évében a vonatkozó beruházási költséget képező kiadások azon része, amellyel az egyéni vállalkozói osztalékalapját a megelőző években csökkentette.
- A beruházási költséget képező kiadással első ízben történő csökkentését követő negyedik évben, a kiadás azon részével, amellyel az egyéni vállalkozó a megelőző adóévben a vállalkozói osztalékalapját csökkentette.

Az adózás utáni vállalkozói jövedelmet csökkenti (legfeljebb az adózás utáni jövedelmet növelő tételekkel módosított összegéig):

- Tárgyi eszköz, nem anyagi dolog értékéből az adóéven elszámolt értékcsökkenést meghaladó összeg, ha az értékcsökkenési leírást ebben az évben kezdte el az egyéni vállalkozó,
- Az olyan pénzbüntetés bírság, amelyet a tevékenység gazdasági, pénzügyi ellenőrzése során feltárt szabálytalanságok következménye,
- Az adóévben felmerült és nyilvántartott beruházási költséget képező kiadás összege, ha az értékcsökkenési leírást még nem kezdte meg az egyéni vállalkozó.

Az egyéni vállalkozó a vállalkozói osztalékalap után, tekintettel a 2016. január 1-jétől alkalmazandó adómérték csökkenésre, 15 százalékos mértékű személyi jövedelemadó fizetésére köteles, melyet vállalkozói személyi jövedelemadó bevallása benyújtásának határidejéig kell megfizetnie.

Példa:

Tegyük fel, hogy az egyéni vállalkozó 2016-ban 100 millió forint vállalkozói bevételre tett szert, az ezzel szembeállítható költségek összege pedig 45 millió forint. Kivétként közterheivel együtt havonta 350 ezer forintot vett ki a vállalkozásból. Emellett 50 százalékban megváltozott munkaképességű személyt is foglalkoztatott egész évben a vállalkozó, akinek a havi jövedelme 150 ezer forint volt. Tárgyi eszköz vásárlásra 5,5 millió forint hitelt vesz fel a vállalkozó 2016. március 1-jén. A tárgyi eszközt azonnal üzembe helyezte, és 50 százalékos mértékű leírási kulccsal értékcsökkenést számolt el rá. A felvett hitel tekintetében pedig összesen 200 ezer forint kamatot fizetett meg az adóévben. Emellett 2 kiskorú gyermeke van.

A vállalkozói személyi jövedelemadó meghatározása		
Vállalkozói bevétel (1)		100 000 000
A vállalkozói bevételt csökkentő tételek		
Megváltozott munkaképességű alkalmazott foglalkoztatása (2015-es minimálbérrel számolva) (2)	12 x 105 000 Ft	1 260 000
kisvállalkozói kedvezmény (3)	5,5 millió <30 M < 55 M	5 500 000
Vállalkozói bevétel összesen (1)-(2)-(3) = (4)		**93 240 000**
Vállalkozói költségek (5)+(6) = (7)		**47 305 479**
Leírható költségek (munkabérek, vállalkozói kivét, anyagbeszerzés) (5)		45 000 000
Értékcsökkenés (6)	5 500 000 x 50% / 365 x 306	2 305 479
Vállalkozói adóalap (4)-(7)=(8)		**45 934 521**
Vállalkozói jövedelemadó (9)	45 934 521 x 10%	**4 593 452**
Kisvállalkozói adókedvezmény (10)	200 000 x 60% < 4 593 452 x 70%	120 000

Fizetendő vállalkozói személyi jövedelemadó (9)-(10) = (11)		***4 473 452***
Adózás utáni jövedelem (8)+(3)-(11) = (12)	45 934 521 + 5 500 000 – 4 473 452	46 961 069
Csökkentő tétel (adóévben üzembe helyezett tárgyi eszköz) (3)-(6) = (13)	5 500 000 – 2 305 479	3 194 521
A vállalkozói osztalékadó alapja (12)-(13) = (14)		**43 766 548**
A vállalkozói osztalékalap utáni adó (15)	43 766 548 x 15%	***6 564 982***
A vállalkozói osztalékalap utáni eho (16)	450 000 – 225 503	***224 497***
Az éves jövedelem – bruttó kivét (17)	12 x 268 456	3 221 472
Családi adóalap kedvezmény (18)	2 x 12 x 83 330	1 999 920
Adóalap (17)-(18) = (19)		**1 221 552**
Kivét után fizetendő adó (20)	1 221 552 x 15%	***183 233***
Kivét után fizetendő társadalombiztosítási járulék és szocho (21)		***1 574 496***
Összes fizetendő adó (11)+(15)+(16)+(20)+(21)		***13 020 660***

1.9. Az átalányadózás

Az egyéni vállalkozó abban az esetben jogosult átalányadózás választására, ha a vállalkozói bevétele az adóévet közvetlenül megelőző adóévben nem haladta meg a 15 millió forintot és az adóévben sem fogja meghaladni. Az adóévben kizárólag kiskereskedelmi tevékenységet folytató egyéni vállalkozó esetén ezen összeghatár 100 millió forint. Az átalányadózásra vonatkozó választás a teljes egyéni vállalkozói tevékenységre és az adott adóév egészére kiterjed.

Előfordulhat olyan eset, hogy egy magánszemély egyidejűleg egyéni vállalkozóként és mezőgazdasági kistermelőként is jogosult átalányadózás választására. Ebben az esetben - választása szerint - külön-külön és egyidejűleg is alkalmazható az átalányadózás az adott tevékenységek tekintetében.

Azon egyéni vállalkozó, aki tevékenységét az adóévben kezdi meg, a tevékenység megkezdésekor választhatja az átalányadózást, a bevételi értékhatárokat azonban esetében arányosan kell megállapítani. Az átalányadózás választásáról az egyéni vállalkozó a megelőző évre vonatkozó bevallásában nyilatkozhat, mely nyilatkozat annak visszavonásig érvényes.

Abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó megszünteti az átalányadózást, vagy az arra vonatkozó jogosultsága megszűnik, akkor a megszűnést követő 4 adóévben nem szerez jogosultságot az átalányadózás ismételt választására. Nem alkalmazható ez a rendelkezés azonban akkor, ha az átalányadózásra való jogosultság a bevételi értékhatár meghaladása miatt szűnt meg. Ez esetben ugyanis ismét folytatható az átalányadózás, amint az Szja tv-ben meghatározott bevételi értékhatár növekedett.

1.9.1. A jövedelem megállapítása átalányadózás esetén

Átalányadózás esetén a vállalkozói bevételek meghatározása a vállalkozói jövedelem szerinti adózáshoz hasonlóan történik, annyi eltéréssel, hogy átalányadózás esetén a törvény alapján nem csökkenthető kedvezményekkel a bevétel. Fontos kiemelni, hogy nem minősül bevételnek átalányadózás során a tevékenységhez kapcsolódó költségei fedezetére vagy a fejlesztési célra jogszabály vagy nemzetközi szerződés alapján folyósított vissza nem térítendő támogatás. Az átalányadózó egyéni vállalkozó jövedelmének számítása a bevételből a törvényben meghatározott százalékmértékek szerinti költséghányadok figyelembevételével történik.

A törvény eltérő költséghányadokat határoz meg az alapján, hogy főállású vagy kiegészítő tevékenységet folytató az átalányadózást választó egyéni vállalkozó. Ezek figyelembe vételével az alábbi költséghányadok alkalmazhatóak átalányadózás esetén:

- Általános rendelkezés szerint a bevételből 40 százalék, kiegészítő tevékenység esetén 25 százalék a költséghányad.
- A törvényben megnevezett ipari, mezőgazdasági, szolgáltatási és kereskedelmi tevékenységet végző vállalkozó esetén 80 százalék (kiegészítő tevékenység esetén 75%) – annak, aki más tevékenységet is végez a 40 (25) százalékos költséghányad alkalmazása engedélyezett.
- Az adóév egészében kizárólag kiskereskedelemi tevékenységet folytató egyéni vállalkozó 87 százalék (kiegészítő tevékenység esetén 83%) költséghányad levonása engedélyezett.
- Az előző pontban említett egyéni vállalkozó, amennyiben együttesen vagy külön-külön kizárólag a törvényben nevesített üzletek működésére kiterjedő tevékenységet végez, 93 százalék (kiegészítő tevékenység esetén 91%) költséghányaddal számolhat.
- A mezőgazdasági kistermelő 85 százalék költséghányaddal számolhat, de a bevételének azon részére tekintettel, amely állattenyésztésből vagy állati termék előállításából származik 94 százalék költséghányad alkalmazható.

Az Szja tv. választ ad arra a kérdésre is, hogy mi a teendő abban az esetben, ha az adóév folyamán megváltozik az egyéni vállalkozó tevékenysége, és így a korábban alkalmazott költséghányad már nem alkalmazható. Ez esetben a változás időpontjában az év első napjára visszamenőleg át kell térnie az egyéni vállalkozónak a változást követően alkalmazandó költséghányadra. Hasonlóan kell eljárni abban az esetben, ha az adóév bármely napján kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozónak minősül a magánszemély. Ez esetben is a teljes adóévre a kiegészítő tevékenységű átalányadózókra irányadó rendelkezések alkalmazandóak.

1.9.2. Az átalányban megállapított jövedelem utáni adókötelezettség

Az átalányban megállapított jövedelem az összevont adóalap részét képezi, mely a 2016. január 1-jétől hatályos rendelkezések alapján 15 százalékos adókulccsal adózik.

Átalányadózás választása esetén negyedéves előlegfizetési kötelezettség terheli az egyéni vállalkozót, melyet az év elejétől megállapított bevétele és az átalányban megállapított jövedelme figyelembevételével kell meghatároznia.

1.10. Az egyéni vállalkozói tevékenység megszüntetése

Abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó megszünteti - az egyéni cég alapításától eltekintve - a vállalkozói tevékenységét, akkor a személyi jövedelemadó bevallás benyújtásáig (következő adóév február 25-e), a vállalkozói tevékenységére tekintettel befolyt bevétel a megszűnés évében megszerzett bevételnek tekintendő. Bevételével szemben elszámolható a vállalkozói tevékenységével összefüggő, igazolt költség a megszűnés évében. A bevallás benyújtását követően felmerült bevételek és költségek vonatkozásában azonban már az önálló tevékenységből származó jövedelemre irányadó rendelkezések alkalmazandóak.

A vállalkozói személyi jövedelemadó meghatározása során a megszűnés napján szerzett bevételnek minősülnek az alábbiak:

- A korábban költségként elszámolt, a megszűnés napján meglévő összes leltári készlet.
- A 100 000 forintot (2001. január 1-ét megelőzően történt beszerzés esetén a 30 000 forintot, a 2006. január 1-jét megelőző beszerzés esetén 50 000 forintot) meg nem haladó értékű tárgyi eszköz leltári értéke (korábban költségként elszámolta).

- A gazdasági épület, az üzlet, a műhely, az iroda és az egyéb ingatlan (ha az a tevékenység folytatását szolgálja) bérleti vagy használati jogáról való lemondás miatti ellenérték, ha azzal szemben a vállalkozó korábban költséget számolt el.

Az egyéni vállalkozó halála miatt a vállalkozói tevékenységet nem folytató örökös vagy özvegy által megszerzett bevétel a fent leírtakhoz hasonlóan önálló tevékenységből származó jövedelemnek tekintendő. Ehhez hasonlóan kell megállapítani az adókötelezettséget az átalányadózás megszüntetése esetén is.

1.10.1. Az egyéni vállalkozói tevékenység szüneteltetése

Az Szja tv-ben foglaltak alapján az egyéni vállalkozó szüneteltetheti e tevékenységét. Ennek időtartama legkevesebb 1 hónap, de legfeljebb 5 évig terjedhet. Amennyiben 5 éven belül nem folytatja egyéni vállalkozói tevékenységét a magánszemély, e jogállás a törvény erejénél fogva megszűnik. A tevékenység szüneteltetését az egyéni vállalkozónak elektronikus úton kell bejelentenie az adóhatóságnak, továbbá a vállalkozói számlát vezető hitelintézetnek. Az ennek elmulasztásából eredő adókövetkezmények a magánszemélyt terhelik.

Jelentősen csökkenti az adminisztrációs terheket az, hogy amennyiben az egyéni vállalkozó az adóév egészében szünetelteti vállalkozói tevékenységét, nem kötelezett személyi jövedelemadó bevallás benyújtására a vállalkozói tevékenységére tekintettel. E rendelkezés azonban nem alkalmazható az alábbi esetekben, ugyanis ekkor is köteles bevallást benyújtani az egyéni vállalkozó az alábbiakról:

- kisvállalkozói kedvezménnyel,
- fejlesztési tartalékként nyilvántartott összeggel,
- foglalkoztatási kedvezménnyel,
- nyilvántartott adókülönbözettel,
- kisvállalkozások adókedvezményével kapcsolatban keletkezett adófizetési kötelezettségéről.

Amennyiben az adóév utolsó napján a vállalkozói tevékenység szünetel, akkor az említett kedvezmények és csökkentő tételek nem vehetők igénybe. Fontos kiemelni, hogy a szünetelés időtartama alatt a magánszemély nem folytathat vállalkozói tevékenységet. A szünetelés során befolyt bevételről és az igazoltan felmerült kiadásról a szünetelés kezdésének adóévéről benyújtott bevallásban kell számot adni. Ezt követően azonban, a későbbi adóévekben a tevékenységre tekintettel befolyt bevételek és kiadások tekintetében az önálló tevékenységből származó jövedelemre irányadó szabályok alkalmazandóak.

A vállalkozói tevékenység folytatása (szünetelés megszüntetése) esetén a még szünetelés időszakában felmerült és a tevékenységgel összefüggő költségek elszámolhatóak, továbbá az ebben az időszakban beszerzett tárgyi eszközök, nem anyagi javak értékcsökkenési leírása is megkezdhető.

1.11. Az egyéni vállalkozó nyilvántartási kötelezettségei

Az egyéni vállalkozó alap- és részletező nyilvántartás vezetésére köteles. Az alapnyilvántartás vezetésére a naplófőkönyv vagy a pénztárkönyv szolgál. Ezzel biztosítható, hogy az egyéni vállalkozó tevékenységével kapcsolatos pénzbevételt és kiadást eredményező gazdasági események nyomon követhetőek legyenek. A részletező nyilvántartások közül csak azokat kell vezetnie az egyéni vállalkozónak, amelyek a jövedelemszámítást alátámasztják.

Az átalányadózó egyéni vállalkozó mindössze bevételi nyilvántartás vezetésére köteles, amennyiben az áfa levonási jogát nem érvényesíti. Abban az esetben azonban, ha megszűnik az átalányadózásra való jogosultsága, alap- és részletező nyilvántartás vezetésére válik kötelezetté az egyéni vállalkozó. Az átalányadózás időszaka alatt az elhatárolt veszteség évenkénti 20-20 százalékát elszámoltnak kell tekinteni, csakúgy, mint az összes költséget és az időszakra jutó értékcsökkenési leírást.

1.12. Az eljárási szabályok

Az egyéni vállalkozó személyi jövedelemadó bevallását a tárgyévet követő év február 25-ig köteles benyújtani az adóhatósághoz az adott évre vonatkozó ’53-as számú nyomtatványon. Ezzel egyidejűleg köteles eleget tenni a még fennálló személyi jövedelemadó fizetési kötelezettségének is.

Emellett további bevallási kötelezettség terheli az egyéni vállalkozót abban az esetben, ha alkalmazottat foglalkoztat. Ez esetben ugyanis a munkavállalója számára kifizetett összeg utáni adóról és járulékokról havonta, a tárgyhót követő hónap 12-ig köteles számot adni a ’08-as számú bevalláson.

Az egyéni vállalkozó a vállalkozói jövedelemadót negyedévente előlegként köteles megfizetni, a tárgynegyedévet követő hónap 12-ig. Nem áll fenn előlegfizetési kötelezettség azonban abban az esetben, ha az előleg összege a 10 000 forintot nem haladja meg. Az egyéni vállalkozó által negyedévenként fizetendő adóelőleg:

- a negyedévben elszámolt vállalkozói kivét után az összevont adóalap után fizetendő adó (2016.01.01-től 15%) mértéke,
- a vállalkozói adóelőleg-alap személyi jövedelemadójának az a része, amely meghaladja a már megállapított adóelőlegek és a negyedév végéig a vállalkozót megillető kisvállalkozások adókedvezményének összegét.

Ahogy ezt már korábban kifejtettük, az adóelőleg-alap 500 millió forintig 10 százalékos, az afölötti rész 19 százalékos mértékű adókötelezettséget von maga után.

2. TÁRSASÁGI ADÓ

A gazdasági társaságoknak tárgyévi jövedelmük után – amennyiben nem valamely speciális adózási formát választják – társasági adót kötelesek fizetni. A társasági adóra vonatkozó legfontosabb rendelkezéseket a Tao tv. tartalmazza. Fontos háttérjogszabályok az Art, valamint az Szt.

2.1. A társasági adó alanya

A társasági adó alanya – egyebek mellett – a gazdasági társaság, az egyesülés, a szövetkezet, kivéve, ha a jogi személy

- az adóévben az egyszerűsített vállalkozói adó alanyának minősül, vagy
- az adóévben a kisadózó vállalkozások tételes adójának alanya, vagy
- a kisvállalati adó alanya.

2.2. A társasági adó mértéke

A társasági adó mértéke 10% a társasági adóalap 500 millió Ft-ot meg nem haladó összegéig, 19% az 500 millió forintot meghaladó részére.

2.3. A társasági adó alapja

A társasági adó alapja a számviteli szabályok szerint meghatározott adózás előtti eredmény, módosítva a Tao tv-ben meghatározott adóalap módosító tételekkel, kivéve, ha az adózó a jövedelemminimum szerinti adóalapot tekinti a társasági adó alapjának. Ez utóbbiról a fizetendő adó meghatározásánál írunk bővebben.

2.3.1. Adóalap csökkentő tételek

A társasági adóalap meghatározása során a kis- és középvállalkozó adózók az alábbi adóalap-csökkentő tételeket alkalmazzák a leggyakrabban:

- a korábbi adóévek *elhatárolt veszteség*éből az adózó döntése szerinti összeg, de legfeljebb a veszteségelhatárolás figyelembe vétele nélkül számított adóalap 50%-a, azzal hogy a 2015-ben kezdődő adóévtől keletkező veszteségek felhasználása esetén 5 éves időkorlát van;
- a jövőbeni költségekre képzett *céltartalék* felhasználása miatt az adóévben bevételként elszámolt összeg;
- a tárgyi eszközre, immateriális jószágra a Tao tv. szerinti szabályok alapján *értékcsökkenésként* megállapított összeg;
- a tárgyi eszköz, immateriális jószág eszköz-állományból való kivezetésekor az eszköz *számított nyilvántartás szerinti érték*e (csökkentve a készletre vett hulladékanyag, haszonanyag értékével);
- a *bejelentett részesedés* értékesítésének adóévi árfolyamnyeresége;
- az adózó döntése szerint a meghatározott – fedezeti ügylettel nem fedezett – devizás eszközökre és kötelezettségekre elszámolt árfolyam-különbözet *(nem realizált árfolyamnyereség);*
- az adóévben képzett *fejlesztési tartalék*, melynek összege nem haladhatja meg az adózás előtti eredmény 50%-át vagy adóévenként az 500 millió forintot;
- az adózónál a kapott (járó) *osztalék* és részesedés címén elszámolt bevétel, kivéve, ha az ellenőrzött külföldi társaságtól származik;
- az *iskolai rendszerű szakképzésben közreműködő adózónál* tanulónként minden megkezdett hónap után havonta az adóév első napján érvényes minimálbér 24 százaléka (2015-ben 25.200 Ft), ha a gyakorlati képzést jogszabályban meghatározott tanulószerződés alapján végzi, illetve 12 százaléka (2015-ben 12.600 Ft), ha az iskolával kötött együttműködési megállapodás alapján végzi;
- az előző pontban említett, sikeres szakmai vizsgát tett szakképző iskolai tanuló után folyamatos tovább foglalkoztatása esetén, valamint a korábban munkanélküli személy, a szabadulást követő 6 hónapon belül alkalmazott szabadságvesztésből szabaduló személy, illetve a pártfogó felügyelet hatálya alatt álló személy után a foglalkoztatásának ideje alatt, de legfeljebb 12 hónapon át *befizetett társadalombiztosítási járulék* (a járulék költségként elszámolásán túl);
- a követelésre az adóévben *visszaírt értékvesztés*, a követelés bekerülési értékéből a behajthatatlanná vált rész, valamint a követelés átruházásakor, kiegyenlítésekor, beszámításakor elszámolt bevétel, de legfeljebb a nyilvántartott értékvesztés;
- a kapott *jogdíj* alapján elszámolt bevétel 50 százaléka, de legfeljebb az adózás előtti eredmény 50%-a;
- a saját tevékenységi körben végzett *alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés* közvetlen költsége (ideértve a megrendelésre végzett kutatás-fejlesztési tevékenységet is), valamint választható a kapcsolt vállalkozás kutatás-fejlesztési tevékenységének közvetlen költsége, amennyiben a kapcsolt fél azt kedvezményként nem vagy nem teljes mértékben vette igénybe és nyilatkozik a kedvezményként érvényesíthető összegről;
- az adóellenőrzés, önellenőrzés során megállapított, adóévi bevételként, vagy aktivált saját teljesítmény növeléseként vagy adóévi költség, ráfordítás csökkenéseként elszámolt összeg;
- a legalább 50 százalékban *megváltozott munkaképességű* munkavállaló alkalmazása esetén személyenként, havonta a megváltozott munkaképességű munkavállalónak kifizetett munkabér, de legfeljebb a minimálbér (2015-ben 105.000 Ft), ha a munkavállalók száma kevesebb, mint 20 fő;
- a legfeljebb 5 főt foglalkoztató mikrovállalkozások esetében a *foglalkoztatottak* átlagos állományi *létszáma növekedésének* (előző adóévhez viszonyítva) és az adóév első napján érvényes havi minimálbér adóévre számított összegének (2015-ben: 1.260.000 Ft) szorzata;
- a közhasznú szervezetnek, a közhasznú szervezettel kötött adományozási szerződés keretében, a közhasznú tevékenység *támogatás*ára, vagy a Magyar Kármentő Alapnak, illetve a Nemzeti Kulturális Alapnak vagy a felsőoktatási intézménynek felsőoktatási támogatási megállapodás keretében az adóévben visszafizetési

kötelezettség nélkül adott támogatás, juttatás, térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értékének, térítés nélkül nyújtott szolgáltatás bekerülési értékének
    - 20 százaléka - tartós adományozási szerződés keretében 40 százaléka - közhasznú szervezet,
    - 50 százaléka a Magyar Kármentő Alap és a Nemzeti Kulturális Alap,
    - 50 százaléka felsőoktatási intézmény felsőoktatási támogatási megállapodás alapján történő támogatása esetén
    - de együttesen legfeljebb az adózás előtti eredmény összege;
- az adóév utolsó napján kis- és középvállalkozásnak minősülő adózó esetében korábban még használatba nem vett ingatlan vagy műszaki gépek üzembe helyezése érdekében elszámolt adóévi beruházások értéke, de legfeljebb az adózás előtt eredmény összege vagy 30 millió Ft (bővebben lásd 2.4.4. pont).

2.3.2. Adóalap növelő tételek

Az adóalap növelő tételek közül a kis- és középvállalkozó adózók az alábbi tételeket alkalmazzák a leggyakrabban:

- a várható kötelezettségekre és a jövőbeni költségekre képzett *céltartalék*, céltartalékot növelő összeg következtében az adóévben elszámolt ráfordítás;
- a tárgyi eszközre, immateriális jószágra a számviteli törvény szerinti szabályok alapján terv szerinti vagy terven felüli *értékcsökkenésként* elszámolt ráfordítás;
- a tárgyi eszköz, immateriális jószág eszköz-állományból való kivezetésekor az eszköz *könyv szerinti értéke* (csökkentve a készletre vett hulladékanyag, haszonanyag értékével);
- nem a vállalkozás érdekében felmerült költség, amelyek közül a legfontosabbak:
    - az *igénybe vett szolgáltatás*ok értéke, amennyiben nem igazolható, hogy a szolgáltatás igénybe vétele a gazdasági tevékenység érdekében történt;
    - a bíróság előtt nem érvényesíthető vagy *elévült követelés*re tekintettel elszámolt ráfordítás;
    - tárgyi eszköz *selejtezés*ekor az eszköz könyv szerinti értéke, ha a selejtezés nincs megfelelően dokumentálva;
    - a nem adomány célú, *ingyenes*en átadott eszköz, támogatás értéke, kivéve, ha a kedvezményezett belföldi illetőségű adóalany és írásbeli nyilatkozatot tesz, amely szerint adózás előtti eredménye a támogatás figyelmen kívül hagyása esetén sem lenne negatív;
    - a kisvállalati adó alanyának vagy külföldi személy részére juttatott *támogatás*, ingyenes eszközátadás következtében elszámolt ráfordítás összege;
    - a kiegészítő sportfejlesztési támogatás adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege
- az adózó, amennyiben élt a nem realizált árfolyamnyereséghez kapcsolódó adóalap csökkentési lehetőséggel, akkor a meghatározott – fedezeti ügylettel nem fedezett – devizás eszközökre és kötelezettségekre elszámolt árfolyam-különbözet (nem realizált árfolyam veszteség);
- Ugyancsak adóalap növelő tétel az eszköznek a befektetett pénzügyi eszközök közül történő kikerülésekor (ideértve az értékvesztés elszámolását is), a kötelezettségnek a könyvekből történő kikerülésekor a megelőző adóévekben a nem realizált árfolyamnyereségre tekintettel az adózás előtti eredmény csökkentéseként elszámolt összeg (2.3.1. pont);
- a jogerős határozatban megállapított *bírság*, és a kapcsolódó jogkövetkezményekből adódó kötelezettség ráfordításként elszámolt összege, kivéve, ha önellenőrzéshez kapcsolódik;
- az adóévben követelésre elszámolt *értékvesztés* összege;
- a behajthatatlan követelésnek nem minősülő, adóévben *elengedett követelés*, ha kapcsolt vállalkozással szemben állt fenn a követelés;

- az egyes kötelezettségekre (kivéve a pénzügyi intézménnyel szemben fennálló kötelezettséget) fizetett kamatnak az az arányos része, amelyet bizonyos saját tőke elemek napi átlagos állományának háromszorosát meghaladó kötelezettségrészre fizet az adózó (*alultőkésítési szabály*);

Példa:

A társaság 2016-ban az egész év során 1 millió Ft váltótartozást, 8 millió Ft tagi kölcsönt és 20 millió Ft banki kölcsönt mutat ki, amelyekre 10% kamatot fizet. A saját tőke elemek között az év elején szerepel 500 ezer Ft jegyzett tőke, 500 ezer Ft tőketartalék, 200 ezer Ft eredménytartalék és 200 ezer Ft értékelési tartalék. A tulajdonosok április 2-án 400 ezer Ft-os tőkeemelést hajtottak végre. Kell-e alkalmazni az alultőkésítésre vonatkozó szabályokat?

Megoldás:

(1) Meg kell vizsgálni, hogy az alultőkésítési szabály vonatkozásában milyen kötelezettségeket kell figyelembe venni. A társaság esetében ez a váltótartozás és a tagi kölcsön, míg a hitelintézettel szemben fennálló kötelezettséget nem kell figyelembe venni. A két kötelezettség összege 9 millió Ft, amelyek után az adóévben 900 ezer Ft kamatot kell fizetni.

(2) A következő lépésben a releváns saját tőke elemek adóévi napi átlagos állományát kell összeadni, amelyek a társaság esetében a következők: jegyzett tőke, tőketartalék és eredménytartalék. Az értékelési tartalékot a számítás során nem kell figyelembe venni.
*[500.000 Ft + 500.000 Ft + 200.000 Ft +(274 nap/365 nap)*400.000 Ft]=1.500.000 Ft*
Ennek a háromszorosa 4.500.000 forint, tehát a társaság esetében alkalmazni kell az alultőkésítésre vonatkozó szabályokat.

(3) Arányosítással meg kell határozni, hogy mekkora összeggel kell növelni az adóalapot
[(9.000.000 Ft - 4.500.000 Ft) / 9.000.000 Ft] = 50%, azaz a 900.000 Ft kamat 50%-a (450.000 Ft) adóalap növelő tétel.

- az *adóellenőrzés* során megállapított, adóévi költségként, ráfordításként vagy adóévi nettó árbevétel, bevétel, aktivált saját teljesítmény csökkentéseként elszámolt összeg;
- azon összeg kétszerese, amelyet a kis-és középvállalkozás beruházásra tekintettel érvényesített (2.3.1. pont), ha a Tao tv-ben meghatározott feltételeket az adózó nem teljesítette.

Fontos megjegyezni, hogy az előzőekben felsorolt adóalap csökkentő és növelő tételeken kívül más módosító tételt is felsorol a Tao tv, itt azonban a terjedelmi korlátok miatt kizárólag a legfontosabbakat soroltuk fel.

2.4. Az egyes adóalap módosító tételekkel kapcsolatos szabályok

2.4.1. Az értékcsökkenés elszámolásával kapcsolatos szabályok

Ahogy azt korábban írtuk, a Szt. alapján elszámolt terv szerinti, terven felüli értékcsökkenés, valamint a kivezetett eszközök könyv szerinti értéke adóalap növelő tétel, ugyanakkor az eszközökre elszámolt Tao tv. szerint értékcsökkenés összegével csökkenteni kell a társasági adó alapját. A tárgyi eszközök, immateriális jószágok értékcsökkenésére vonatkozó szabályokat a Tao tv. az alábbiak szerint határozza meg:

- a Tao tv. szerinti értékcsökkenés alapja az eszköz teljes bekerülési értéke, tehát a maradványértéket nem lehet figyelembe venni. Kivételt jelenthet e szabály alól azon eset, amikor a Tao tv. az Szt. szerinti értékcsökkenést ismeri el (pl. immateriális javaknál, kivéve az üzleti vagy cégértéket);
- az értékcsökkenési leírást az immateriális jószág, a tárgyi eszköz üzembe helyezése napjától az állományból való kivezetés napjáig, időarányosan (lineáris módon) kell elszámolni;

- nem számolható el értékcsökkenés azon eszközökre, amelyekre az Szt. szerint nem lehet értékcsökkenést elszámolni (pl. telek esetében, amelynek értéke a használat során nem csökken);
- Szt. szerint megállapított terv szerinti értékcsökkenés érvényesíthető például
  - az immateriális javaknál (kivéve az üzleti vagy cégértéknél) és az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogoknál;
  - a legfeljebb kétszázezer forint bekerülési értékű tárgyi eszközök esetében;
  - tenyészállatok esetében;
  - a kizárólag alapkutatáshoz, alkalmazott kutatáshoz vagy kísérleti fejlesztéshez használt tárgyi eszköz esetében;
  - a közúti személyszállításhoz használt járműveknél;
- az egyéb eszközök esetében a Tao tv. tételesen meghatározza, hogy mely eszközhöz milyen leírási kulcs alkalmazandó, amennyiben egy eszközhöz több kulcs is alkalmazható, akkor az adózó választhat, hogy melyiket alkalmazza;
- az adózó választhat a Tao tv-ben meghatározott értékcsökkenési kulcsoknál alacsonyabb kulcsokat, azonban az így érvényesített értékcsökkenés nem lehet kevesebb, mint az Szt. szerint elszámolt terv szerinti értékcsökkenés;
- üzleti vagy cégérték esetében az adózók – a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményeit szem előtt tartó gazdálkodás folytatása mellett – évi 10%-os mértékű társasági adó szerinti értékcsökkenést számolhatnak el 2015-től kezdődően.

A Tao tv. a terven felüli értékcsökkenés érvényesítését csak az alábbi esetekben engedélyezi az adóév utolsó napján állományban lévő:

- vagyoni értékű jogra, ha az a szerződés módosulása miatt csak korlátozottan, vagy egyáltalán nem érvényesíthető;
- kísérleti fejlesztés aktivált értékére, ha a befejezett kísérleti fejlesztés révén megvalósuló tevékenységet korlátozzák vagy megszüntetik, illetve az eredménytelen lesz;
- olyan eszközre (kivéve a beruházást), amelyre a számvitelről szóló törvény szerint nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés;
- a szellemi termékre, tárgyi eszközre (ideértve a beruházást is), ha az eszköz megrongálódása elháríthatatlan külső ok miatt következett be.

Ha az adózó az eszköz terven felüli értékcsökkenését az adott adóévben a társasági adó alapjában nem érvényesíti adóalapjánál, akkor az Szt. szerint elszámolt terven felüli értékcsökkenés összegét az adóévet követő négy adóévben egyenlő részletekben érvényesítheti a társasági adóalap meghatározása során. A terven felüli értékcsökkenés visszaírása következtében elszámolt bevétellel csökkenthető a társasági adó alapja.

Példa:

Egy társaság egy 10 millió Ft bekerülési értékű gépsort helyezett üzembe 2012. április 1-jén. A gépsor várható élettartama 5 év, várható maradványértéke 1 millió Ft. A gépsor értéke egy értékelés alapján 2014-ben tartósan a könyv szerint érték alá csökken, ezért a társaság 2 millió Ft terven felüli értékcsökkenést számol el. A gépsort a társaság 2015. június 30-ával értékesíti és kivezeti az eszközt a könyveiből. A Tao tv. szerinti értékcsökkenési kulcs 14,5%.

(5) Hatás az adóalapra [(1)+(2)+(3)+(4)]	*262 500*	*350 000*	*2 350 000*	*- 2 962 500*

Mellékszámítások:

*(1) Terv szerinti értékcsökkenés: (10.000.000 – 1.000.000)*20% = 1.800.000/év, az állományban eltöltött idő szerint arányosítva az adott évre;*

(2) *Adótörvény szerinti értékcsökkenés: 10.000.000*14,5% = 1.450.000 Ft/év, az állományban eltöltött idő szerint arányosítva az adott évre;*

(3) *A tárgyi eszköz bekerülési értéke, csökkentve a kivezetésig elszámolt számvitel szerinti értékcsökkenés összegével (10.000.000 – 1.350.000 – 1.800.000 – 3.800.000 – 900.000 = 2.150.000);*

(4) *A tárgyi eszköz bekerülési értéke, csökkentve a kivezetésig elszámolt Tao tv. szerint elszámolt értékcsökkenés összegével (10.000.000 – 1.087.500 – 1.450.000 – 1.450.000 – 725.000 = 5.287.500);*

2.4.2. A céltartalékok elszámolása

A céltartalékok elszámolását meghatározott esetekben az Szt. írja elő. Az Szt. szerint egy társaság köteles céltartalékot elszámolni az olyan múltbeli vagy folyamatban lévő ügyletből származó fizetési kötelezettségek fedezetére, amelyek a mérlegfordulónapon ismert információk szerint bizonyosan felmerülnek, de összegük vagy esedékességük bizonytalan. Egy társaság jogosult céltartalékot képezni az időszakonként felmerülő jövőbeni költségek fedezetére, amelyek a mérlegfordulónapon ismert információk szerint feltételezhetően vagy bizonyosan felmerülnek. A céltartalékokat képzéskor az egyéb ráfordításokkal szemben, a céltartalékok feloldását az egyéb bevételekkel szemben kell elszámolni.

A Tao tv. szerint az adóalapban a képzett céltartalékokat nem lehet érvényesíteni, tehát a képzett céltartalékok ráfordításként elszámolt összegével növelni kell az adóalapot, míg a feloldott céltartalékokra tekintettel elszámolt bevétellel csökkenthető az adóalap.

2.4.3. Az elhatárolt veszteség felhasználása

- A társaságok a negatív adóalapjukat elhatárolhatják, a veszteséget az elkövetkező évek társasági adóalapjának csökkentésére használhatják fel az alábbi időkorlátok figyelembe vételével: a 2015-ben kezdődő adóévtől képződő veszteségek tekintetében öt adóév a veszteségek felhasználására álló időkeret;
- a 2014-ben kezdődő adóév utolsó napjáig keletkezett, és az adóalapnál még nem érvényesített elhatárolt veszteséget az adózó a keletkezése időpontjában érvényes feltételek szerint írhatja le azzal, hogy az elhatárolt veszteséget legkésőbb 2025. december 31. napját magában foglaló adóévben lehet az adózás előtti eredmény csökkentéseként érvényesíteni.

Az elhatárolt veszteség legfeljebb az elhatárolt veszteség figyelmen kívül hagyásával számított társasági adóalap 50%-ának megfelelő összegig használható fel.

Átalakulás – például beolvadás – esetén az elhatárolt veszteség akkor vihető tovább, ha az átalakulás során az adózóban kapcsolt vállalkozás szerez többségi befolyást és a jogutód társaság a jogelőd társaság legalább egy tevékenységét folytatja, és abból bevételt szerez. Cégvásárlás esetén, amennyiben nem kapcsolt vállalkozás szerzi meg a többségi befolyást, akkor az elhatárolt veszteség csak akkor vihető tovább, ha a társaság a tevékenységét a többségi befolyás megszerzését követő két adóévben tovább folytatja és annak természete jelentősen nem tér el a megszerzését megelőzően végzett tevékenységtől. 2015-től további szigorítás, hogy a jogutódnál az átalakulás során szerzett elhatárolt veszteségnek adóévenként legfeljebb csak azon hányada kerülhet felhasználásra (leírásra), amelyet a továbbfolytatott tevékenységre vonatkoztatott adóévi árbevétel, bevétel az átalakulást megelőzően a jogelődnél az utolsó három adóévre számított átlagos árbevételére, bevételre vetítve képviselt. Hasonló szigorítás alkalmazandó nem kapcsolt vállalkozás által történő többségi befolyásszerzés esetén is.

2.4.4. A tárgyévi beruházáshoz kapcsolódó adóalap-kedvezmény

A kis- és középvállalkozások csökkenthetik társasági adóalapjukat

- a korábban még használatba nem vett ingatlan,

- a korábban még használatba nem vett, a műszaki berendezések, gépek, járművek közé sorolandó tárgyi eszköz üzembe helyezése érdekében elszámolt adóévi beruházások,
- az ingatlan bekerülési értékét növelő adóévi felújítás, bővítés, rendeltetés-változtatás, átalakítás, valamint
- az immateriális javak között az adóévben állományba vett, korábban még használatba nem vett szellemi termékek, illetve szoftvertermékek felhasználási jogának

értékével. Ezt a kedvezményt egy társaság abban az adóévben alkalmazhatja, amelyben (az év egészében) valamennyi tagja (részvényese, üzletrész-tulajdonosa) kizárólag magánszemély volt.

A kedvezményt nem lehet alkalmazni az üzemkörön kívüli ingatlan, az ültetvény bekerülési értékére, az üzemkörön kívüli ingatlan, az ültetvény bekerülési értékét növelő adóévi felújítás, bővítés, rendeltetés-változtatás, átalakítás értékére, valamint a hibás teljesítés miatt a jótállási időn belül cserébe kapott tárgyi eszköz, szellemi termék bekerülési értékére, ha a cserére visszaadott tárgyi eszközre, szellemi termékre az adózó alkalmazta az adóalap csökkentést.

Az adóalap csökkentés összege nem haladhatja meg az adózás előtti eredményt, vagy a 30 millió forintot.

2.4.5. Fejlesztési tartalék

A fejlesztési tartalékhoz kapcsolódó kedvezmény lényege, hogy a fejlesztési tartalék képzésével a következő négy adóévben megvalósított beruházás keretében megvásárolt vagy előállított tárgyi eszközök Tao tv. szerinti értékcsökkenése előrehozható.

A társaságok saját döntésük alapján csökkenthetik társasági adóalapjukat a tárgyévben az eredménytartalékból a lekötött tartalékba átvezetett összeggel, az ún. fejlesztési tartalékkal. Egy adóévben képzett fejlesztési tartalék összege nem haladhatja meg az adózás előtti eredmény 50%-át vagy az 500 millió forintot. A képzett fejlesztési tartalék a lekötés adóévét követő négy adóévben megvalósított beruházások bekerülési értékének megfelelően oldható fel. (A lekötött tartalék feloldható akkor is, ha a feloldott fejlesztési tartalékra a társasági adót és a késedelmi pótlékot a társaság megfizeti.) A tárgyi eszköz beszerzése, előállítása alapján feloldott fejlesztési tartalék összegét elszámolt Tao tv. szerint értékcsökkenésnek kell tekinteni.

Példa:

Egy társaság 2012-ben 2,5 millió Ft fejlesztési tartalékot képez – az összeget lekötött tartalékba helyezte – amely adóalap csökkentő tétel. 2013. június 30-án a vállalkozás 5 millió Ft értékű műszaki gépet vásárol és aktivál, amelyet várhatóan 10 évig fog használni. Az adótörvény szerinti értékcsökkenés 14,5%. Milyen adóalap módosításokat vehet figyelembe a vállalkozás?

Megoldás:

*Az első évben a lekötött fejlesztési tartalék összege csökkenti az adóalapot 2,5 millió Ft-tal. A Tao tv. szerinti értékcsökkenés 5.000.000 Ft * 14,5%, a Szt. szerinti 5.000.000 Ft * 10%. Az egyes években elszámolandó adóalap módosításokat az alábbi táblázat foglalja össze 2017-ig.*

Adóalap módosító tételek	*-2 500 000*	*- 112 500*	*- 225 000*	*- 225 000*	*- 187 500*	*500 000*

** A tárgyi eszköz nyilvántartás értékéből le kell vonni a lekötött fejlesztési tartalék értékét, mint elszámolt értékcsökkenést.*

2.4.6. Kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árakkal kapcsolatos adóalap módosítás

A Tao tv. szerint kapcsolt vállalkozásnak minősül - többek között - :

- az adózó és az a személy, amelyben az adózó - a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával - közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik;

- az adózó és az a személy, amely az adózóban - a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával - közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik;
- az adózó és más személy, ha harmadik személy - a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával - közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik azzal, hogy azokat a közeli hozzátartozókat, akik az adózóban és a más személyben többségi befolyással rendelkeznek, harmadik személynek kell tekinteni;
- az adózó és más személy, ha köztük az ügyvezetés egyezőségére tekintettel az üzleti és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásgyakorlás valósul meg.

A Tao tv. szerint a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekre speciális szabályok vonatkoznak. Amennyiben a kapcsolt vállalkozások egymás közötti ügyleteikben magasabb vagy alacsonyabb árat alkalmaznak a szokásos piaci árnál, azaz annál az árnál, amit független felek egymás között érvényesítenének hasonló körülmények között, akkor a szokásos piaci ár és az alkalmazott ár különbözetének megfelelő összeggel az adózó:

- csökkenti adózás előtti eredményét, ha a szokásos ártól eltérő árak alkalmazása miatt adóalapja magasabb, mint a szokásos árak alkalmazása esetén lett volna, vagy
- növeli adózás előtti eredményét, ha a szokásos ártól eltérő árak alkalmazása miatt adóalapja alacsonyabb, mint a szokásos árak alkalmazása esetén lett volna.

A csökkentés feltétele, hogy a társaság rendelkezzen a másik fél által aláírt nyilatkozattal, amely tartalmazza a különbözet összegét, és a vele szerződő kapcsolt vállalkozás belföldi illetőségű adózó, vagy olyan külföldi személy legyen, amely az illetősége szerinti állam jogszabályai szerint a társasági adónak megfelelő adó alanya. A fenti adóalap-módosításokat a Tao tv-ben előírt más, az adózás előtti eredményt módosító jogcímtől függetlenül alkalmazni kell.

A kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyletekkel kapcsolatosan a társaságoknak adminisztrációs kötelezettségük is keletkezhet. A kisvállalkozásnak nem minősülő gazdasági társaság köteles az éves szinten az 50 millió forintot meghaladó tranzakcióknál a külön miniszteri rendeletben meghatározottak szerint rögzíteni a szokásos piaci árat, az annak meghatározásánál általa alkalmazott módszert, valamint az azt alátámasztó tényeket és körülményeket. A dokumentációt a társasági adó bevallásának határidejéig kell elkészíteni. 2015-től az egyes transzferárazási módszerek alkalmazásával kapcsolatban új rendelkezés lép életbe. Ennek értelmében az adózó indokolt esetben köteles lesz az interkvartilis tartomány használatára árai szokásos piaci jellegének meghatározása, bemutatása során.

2.5. A jövedelemminimummal kapcsolatos szabályok

Amennyiben egy adózó adózás előtti eredménye vagy a fentiek alapján számított társasági adóalapja közül a magasabb összeg nem éri el az elvárt minimális összeget, akkor az adózó az alábbi lehetőségek közül választhat:

- megfizeti a társasági adót az elvárt minimális adóalapra, vagy
- a társasági adóbevallással együtt egy nyilatkozatot tesz az adóhatóságnak.

A nyilatkozatot választó adózók a nyilatkozatot a társasági adóbevallás egy pótlapjaként kötelesek megtenni. Az adóhatóság a nyilatkozatot (bevallást kiegészítő nyomtatvány) értékeli, és kockázatelemző program alapján, számítógépes úton egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére választja ki azokat az adózókat, amelyeknél feltételezhető, hogy a vállalkozási tevékenység kimutatott eredménye a bevételek eltitkolásának vagy szabálytalan költségelszámolásnak a következménye. Az adóhatóság által kétségbe vont gazdasági események valódiságát és megtörténtét, illetőleg azt, hogy a költségek (ráfordítások) ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel, az adózónak kell bizonyítania.

Az elvárt minimális társasági adóalap a következőkben meghatározott összeg 2%-a: a társaság sztv. szerint meghatározott összes bevétele (beleértve az egyéb és rendkívüli bevételeket is), módosítva törvényben meghatározott növelő és

csökkentő tételekkel. A korábbi évektől eltérően 2015. január 1-jét követően már nem számít csökkentő tételnek az eladott áruk beszerzési értéke és a közvetített szolgáltatások értéke.

Nem kell az elvárt minimumadó szabályokat figyelembe venni az előtársasági adóévben és az azt követő adóévben (ha nincs előtársasági időszak, akkor az első adóévében), vagy ha az adóalanyt az adóévben vagy az azt megelőző adóévben elemi kár sújtotta, ha az elemi kár mértéke eléri az elemi kár bekövetkezését megelőző adóév árbevétel 15%-át.

2.6. A fizetendő társasági adó meghatározása

A fizetendő társasági adó a társaság adózás előtti eredménye, növelve az adóalap növelő tételekkel és csökkentve az adóalap csökkentő tételekkel. Az így kapott adóalap – vagy választás esetén a jövedelemminimum alap – első 500 millió Ft-ig terjedő részére az adókulcs 10%, az 500 millió Ft-ot meghaladó részére 19%. Az így számított adó összegét csökkentik a Tao tv-ben meghatározott adókedvezmények.

2.6.1. Kis- és középvállalkozások adókedvezménye

A kis- és középvállalkozásnak minősülő adózók hitelszerződés alapján tárgyi eszköz beszerzéséhez, előállításához pénzügyi intézménytől igénybe vett, és kizárólag e célra felhasznált hitelre (ideértve a pénzügyi lízinget is) tekintettel fizetett kamat után adókedvezményt vehetnek igénybe. 2014-től az adókedvezmény összege a hitelre a tárgyévben fizetett kamat 60 százaléka, de csak ha a szerződést 2013. december 31-ét követően kötötték meg. A korábban kötött szerződések vonatkozásában a kedvezmény mértéke változatlanul a tárgyévben fizetett kamat 40 százaléka.

Az adókedvezmény összege egy adóévben nem haladhatja meg a 6 millió Ft-ot.

Az adókedvezményt legfeljebb a hitel visszafizetésének eredeti szerződés szerinti időpontjáig lehet igénybe venni, amennyiben a tárgyi eszköz az adott adóév utolsó napján a társaság tárgyi eszköz nyilvántartásában szerepel.

Az adókedvezményt késedelmi pótlékkal növelten kell visszafizetni, ha a hitelszerződés megkötésének évét követő négy éven belül a beruházást a társaság nem helyezi üzembe vagy a tárgyi eszközt az üzembe helyezés évében vagy az azt követő három évben elidegeníti.

2.6.2. Fejlesztési adókedvezmény

A társaságok fejlesztési adókedvezményt vehetnek igénybe:

- jelenértéken legalább 3 milliárd forint értékű vagy a kedvezményezett településen megvalósított jelenértéken legalább 1 milliárd forint értékű beruházás;
- a jelenértéken legalább 100 millió forint értékű, korábban már használatba vett, állati eredetű élelmiszert előállító létesítmény élelmiszer-higiéniai feltételeinek megteremtését szolgáló beruházás;
- jelenértéken legalább 100 millió forint értékű önálló környezetvédelmi beruházás;
- a jelenértéken legalább 100 millió forint értékű, az alapkutatást, az alkalmazott kutatást vagy a kísérleti fejlesztést szolgáló beruházás;
- jelenértéken legalább 100 millió forint értékű, kizárólag film- és videógyártást szolgáló beruházás;
- munkahelyteremtést szolgáló beruházás;
- jelenértéken *legalább 500 millió forint értékű, kis- és középvállalkozás által megvalósított beruházás,*
- a szabad vállalkozási zóna területén üzembe helyezett és üzemeltetett jelenértéken legalább 100 millió forint értékű beruházás

üzembe helyezése és üzemeltetése esetén.

További feltétel, hogy a beruházás, új létesítmény létrehozatalát, meglévő létesítmény bővítését, létesítmény termékkínálatának a létesítményben addig nem gyártott termékekkel történő bővítését vagy egy meglévő létesítmény teljes

termelési folyamatának lényegi átalakítását eredményezze. Szintén támogatható az olyan létesítmény eszközeinek eladótól független, harmadik fél beruházó általi felvásárlása, amely létesítmény bezárásra került vagy bezárásra került volna.

A fejlesztési adókedvezményről a beruházás megkezdése előtt meghatározott adattartalommal bejelentést kell tenni az adópolitikáért felelős miniszternek (jelenleg a nemzetgazdasági miniszternek) és ugyancsak be kell jelenteni a beruházás befejezésének napját.

Az érvényesíthető adókedvezmény összege – nettó jelenértéken – a megvalósított beruházás elszámolható költségeinek jelenértéke és a beruházás megvalósításának helyére megállapított támogatási intenzitás szorzata, legfeljebb a bejelentésben szereplő összeg. 2014. július 1-jétől a 2014-2020-as támogatási időszakra vonatkozó intenzitásokkal kell a kedvezmény összegét kiszámolni, így ettől az időponttól kezdve nagyvállalatok esetében Budapest és Pest megye bizonyos településein megvalósított beruházások nem lesznek jogosultak a fejlesztési adókedvezmény igénybevételére, illetőleg Közép- és Nyugat Dunántúl maximális támogatási intenzitása 5-5 százalékponttal csökkent. A fejlesztési adókedvezmény összegéből le kell vonni a beruházáshoz kapcsolódó más támogatások összegét.

Az adókedvezményt a beruházás befejezését követő 10 adóévben vagy a beruházás befejezésének évében és az azt követő 9 adóévben lehet felhasználni, legfeljebb a tárgyévi fizetendő adó 80%-áig.

Az adókedvezmény igénybevételének egyéb feltételeit (pl. létszámnövelési kötelezettség) a Tao tv. és a 165/2014. (VII. 17.) Korm. rendelet szabályozza.

2.6.3. Előadó-művészeti és látványcsapatsport támogatás

Látványcsapatsport támogatása keretében az adózó a következő szervezeteknek nyújthat támogatást (juttatást):

- a látványcsapatsport országos sportági szakszövetsége részére
- a látványcsapatsport országos sportági szakszövetsége tagjaként működő amatőr sportszervezet – ideértve a szakszövetség tagjaként működő sportiskolát is – részére
- a látványcsapatsport országos sportági szakszövetsége tagjaként működő hivatásos sportszervezet részére
- a látványcsapatsport fejlesztése érdekében létrejött közhasznú alapítvány részére
- a sport stratégiai fejlesztését szolgáló, a költségvetési törvényben meghatározott állami sportcélú támogatás felhasználásában döntéshozatali jogkörrel rendelkező és a támogatást folyósító sportköztestület (a továbbiakban: Magyar Olimpiai Bizottság) részére

A látványcsapatsport támogatáshoz hasonlóan adókedvezmény vehető igénybe a filmalkotásokra és az előadó-művészeti szervezeteknek nyújtott támogatások után. Azon szervezeteket lehet támogatni, amelyek szerepelnek az illetékes hatóság nyilvántartásában.

A látvány-csapatsport, valamint a film és előadó-művészeti támogatásra tekintettel elszámolt ráfordítás csökkenti a társaság adózás előtti eredményét, továbbá a támogatás összegét a társaság döntése szerinti megbontásban a támogatás kifizetésének évében és az azt követő hat adóévben társasági adókedvezményként érvényesítheti. Az adókedvezmény mértéke legfeljebb a tárgyévi adófizetési kötelezettség 70%-a lehet.

Ezek az adókedvezmények akkor vehetőek igénybe, ha a támogatással párhuzamosan kiegészítő támogatást is nyújt a vállalkozás, mely nem elismert költség. Így a maximálisan elérhető adóelőny mértéke a támogatási összeg 104,75%-a (19%-os társasági adó kulcsot feltételezve).

A 2015-ös évtől kezdődően bevezetésre kerül a *"Rendelkezés az adóról"* koncepció, amely rendszer lehetőséget nyújt az adófizetőknek arra, hogy a fizetendő adójuk legfeljebb 80%-át felajánlják sporttámogatásra (illetve színház- és filmtámogatásra is) és ezért adójóváírásban részesüljenek. Az adójóváírás mértéke attól függ, hogy az adózó már a társasági adóelőlege legfeljebb 50%-ának, illetve adóelőleg kiegészítésnek („feltöltés") a felajánlásáról rendelkezik-e

(effektív adóelőny a támogatási összeg 7,5%-a, sporttámogatás esetén 6,49%-a), vagy csak a társasági adóbevallás benyújtásakor a fizetendő adóról (effektív adóelőny a támogatási összeg 2,5%-a, sporttámogatás esetén 2,16%.a).

2015-től tehát a korábban érvényben lévő sporttámogatási rendszerhez képest magasabb "adóelőny" érhető el a felajánlók számára.

A korábbi látvány-csapatsport támogatási rendszer továbbra is érvényben marad, *a két rendszer azonban párhuzamosan nem alkalmazható.*

Könnyítésként értelmezhető, hogy az adózók a 8 napos bejelentési kötelezettség elmulasztásához kapcsolódó jogkövetkezmények alól a 2015. évi társasági adó bevallását megelőzően az adóhatósághoz benyújtott kérelmük alapján mentesülhetnek.

Az előadó-művészeti szervezetek támogatásának konstrukciója kapcsán 2016-tól új támogatási korlát kerül bevezetésre, mely szerint az előadó-művészeti szervezetnek jutatott összes támogatás – ideértve a kiegészítő támogatást és az adóról való rendelkezés intézményének keretében jutatott felajánlások összegét is – nem haladhatja meg az előadó-művészeti szervezet előző évi EGT tagállamban elért éves jegybevételének a 80 százalékát és nem lehet több mint 1,5 milliárd forint (korábban csak a 80%-os korlát volt alkalmazandó). Ezen módosítás ugyanakkor a támogató adózót a gyakorlatban nem érinti.

2.7. A társasági adó bevallása és megfizetése

A társasági adóbevallást évente, a tárgyévet követő év május 31-ig kell elkészíteni. Amennyiben a társaság üzleti éve eltér a naptári évtől, akkor a bevallást az üzleti év utolsó napját követő ötödik hónap utolsó napjáig kell benyújtani.

Az adóalanyokat előleg fizetési kötelezettség is terheli az előző években fizetendő társasági adó alapján. Az adóelőleg havonta, egyenlő részletekben esedékes, ha az előző adóévi fizetendő adó meghaladja az 5 millió forintot, negyedévente, egyenlő részletekben, ha az előző adóévi fizetendő adó legfeljebb 5 millió forint. Az adóelőleg az adóévet megelőző adóév fizetendő adójának összege, ha az adóévet megelőző adóév időtartama 12 hónap volt, minden más esetben az adóévet megelőző adóév fizetendő adójának a működés naptári napjai alapján 12 hónapra számított összege. A fizetendő előleget, a tárgyhónapot/tárgynegyedévet követő hónap 20. napjáig kell teljesíteni. Amennyiben a társaság előző évi árbevétele meghaladta a 100 millió Ft-ot, akkor a társaságnak tárgyév utolsó hónapjának 20-ik napjáig (ha az adóév megegyezik a naptári évvel, akkor december 20-ig) feltöltési kötelezettségnek is eleget kell tennie a társaságnak, azaz a társasági adóelőlegek összegét ki kell egészíteni a tárgyévre várhatóan fizetendő társasági adó összegére.

2.8. Növekedési adóhitel

2015. június 25-i hatállyal egy új, halasztott adófizetési lehetőséget biztosító jogintézmény, a növekedési adóhitel konstrukció került bevezetésre a társasági adó rendszerébe. A növekedési adóhitel választásával az adózónak lehetősége nyílik arra, hogy a tárgyévi adózás előtti eredményének a megelőző adóév adózás előtti eredményét meghaladó, a növekedési adóhitelnek minősülő része után fizetendő adót (a növekedési adóhitelre jutó adót) a tárgyév helyett a soron következő két adóévben fizesse meg, és azt mintegy kamatmentes kölcsönt a további növekedésre fordíthatja. Az adózó abban az esetben választhatja ezen konstrukciót, ha az adóévi adózás előtti eredményének a megelőző adóévi adózás előtti eredményét meghaladó része eléri vagy meghaladja az adózó megelőző adóévi adózás előtti eredménye abszolút értékének az ötszörösét, azzal, hogy a növekedési adóhitel összegének számításakor nem lehet figyelembe venni (korrekciós tételek):

- a kapott (járó) osztalék összegét,
- a kapott (esedékes) kamat összegét,

- az adóévben az adózó kapcsolt vállalkozásától visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatás, juttatás, véglegesen átvett pénzeszköz összegét, és térítés nélkül átvett eszköz értékét, továbbá az adózó kapcsolt vállalkozása által ellenérték nélkül átvállalt kötelezettségnek adóévi bevételként elszámolt összegét.

Az adózó – a fentieken felül- az alábbi kritériumok teljesülése esetén jogosult ezen konstrukció szerint megfizetni az adót:

- társasági adóalanyisága az adóévet megelőző harmadik adóévben vagy azt megelőzően keletkezett;
- az adóévben és az azt megelőző három adóévben nem vett részt átalakulásban, egyesülésben vagy szétválásban;
- az adóelőleg-kiegészítési (feltöltési) kötelezettség teljesítésére nyitva álló határidőig (azaz naptári éves adózóknál december 20-áig) az adóhatóságnak nyilatkozik arról, hogy a növekedési adóhitel intézményét igénybe kívánja venni.

Az adózó a tárgyévi adóelőleg-kiegészítéskor a növekedési adóhitel várható összege vonatkozásában megállapítja és bevallja az adóelőleget, melynek 25%-át két egyenlő részletben a következő adóév első két negyedévében a negyedévet követő második hónap 20. napjáig kell megfizetnie, továbbá a tárgyévre vonatkozó éves adóbevallásban a növekedési adóhitelre jutó adót megállapítja, és az előlegek csökkentésével számított fennmaradó összeget a következő hat negyedévben egyenlő részletekben fizeti meg. Az adóévet megelőző adóév negatív adózás előtti eredményére jutó adóelőleg és adó összegét nem kell megfizetni.

A növekedési adóhitel vonatkozásában a fizetendő adóelőleg és adó megállapításakor az adózó a Tao tv. szerinti adóévi adóalap-csökkentő és növelő jogcímeken figyelembe vett összeget arányosan veszi számításba (a növekedési adóhitelnek az adóévi, korrekciós tételek figyelembevételével számított részarányával), azzal, hogy amennyiben az arányszám elérné vagy meghaladná a száz százalékot, akkor az adóalap-módosító tételeket teljes összegükben kell figyelembe venni. A növekedési adóhitelre vonatkozó rendelkezéseit az adózó első alkalommal a 2015. adóévi adókötelezettsége megállapítása során alkalmazhatja.

További kedvezményes szabály, hogy az adózó csökkentheti a növekedési adóhitelre jutó adó még esedékessé nem vált összegét, ha a nyilatkozatának megtételét követő két adóévben tárgyi eszköz beruházást vagy a foglalkoztatottai létszámának növelését valósítja meg, feltéve, hogy ezen beruházás vonatkozásában más adókedvezményt nem vesz igénybe, továbbá nem él a rendelkezés az adóról intézmény nyújtotta adójóváírás lehetőségével. A csökkentés mértéke a kedvezményezett beruházási érték 19 százaléka, de legfeljebb a növekedési adóhitelre jutó adó még esedékessé nem vált összegének 90 százaléka.

Kedvezményezett beruházási érték:

- a nyilatkozattétel adóévét követő 2 adóévben az adózó által beszerzett, előállított, korábban még használatba nem vett tárgyi eszköz bekerülési értéke,
- de legfeljebb a foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma nyilatkozattétel adóévét követő adóévben, majd pedig a második adóévben bekövetkezett növekményének
- és 10 M Ft-nak a szorzata,
- azzal, hogy a csökkentés nem érvényesíthető olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban elszámolt beruházásra, amely tárgyi eszközre nem számolható el vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést.

A kedvezményezett beruházási érték alapját képező tárgyi eszköz vonatkozásában a csökkentés összegét az adóalapnál elszámolt értékcsökkenési leírásnak kell tekinteni. A kedvezmény igénybevételének feltétele, hogy az adózó a foglalkoztatottak átlagos állományi létszámát növelje és azokat az új munkahelyeket, amelyeket a foglalkoztatottak átlagos

állományi létszáma növekményénél figyelembe vett az első alkalommal történő betöltésük időpontját követően legalább két éven keresztül az érintett régióban fenntartja.

Amennyiben az adózó tényleges létszámnövekménye kisebb, mint amit az adózó év közben várható létszámnövekményként figyelembe vett és emiatt több kedvezményt (adócsökkentést) vett igénybe, mint amennyi a tényleges létszámnövekménye alapján elérhető, akkor a kedvezmény többletet a kedvezmény érvényesítésének adóévére vonatkozó társaságiadó-bevallásában köteles bevallani és társasági adóként visszafizetni.

3. EGYSZERŰSÍTETT VÁLLALKOZÓI ADÓ

Az egyszerűsített vállalkozói adó (továbbiakban: eva) választása azon kisvállalkozói kör számára adott, amelyek áfával növelt éves bevétele az adóévben nem haladja meg a 30 millió forintot. Ezen adózási mód előnye, hogy jelentősen csökkenti a választására jogosult adóalanyok nyilvántartási kötelezettségeit és adminisztrációs terheit, valamint mérsékli a tevékenységgel kapcsolatosan felmerülő adóterheket. Választása azon kisvállalkozók számára előnyös, amelyeknél a tevékenység jellegénél fogva az általános szabályok alkalmazása nehézségbe ütközhet.

3.1. Az egyszerűsített vállalkozói adó alanya

Az evára vonatkozó rendelkezéseket az Eva tv. tartalmazza, melynek 2. §-a határozza meg azon alanyi kört, akik esetében választható az eva alanyiság. Ezek a következők: az egyéni vállalkozó, az egyéni cég, a korlátolt felelősségű társaság, a szövetkezet, a betéti és a közkereseti társaság, a szövetkezet és lakásszövetkezet, a végrehajtói iroda, az ügyvédi iroda, a szabadalmi ügyvivői iroda, a közjegyzői iroda, valamint az erdőbirtokossági társulat.

3.1.1. Az eva adózás választásának feltételei

Ahhoz, hogy egy kisvállalkozó az eva alanyiság választására jogosult legyen, a jogszabályban meghatározott feltételeknek kell megfelelnie az adóévet megelőző adóévben, valamint az azt megelőző adóévben is. Az eva alanyiság választására való jogosultság feltételeit az alábbiak szerint foglalja össze a jogszabály, az egyes adóalanyokra eltérő feltételeket meghatározva attól függően, hogy az egyéni vállalkozó vagy jogi személy:

- az egyéni vállalkozó e tevékenységét folyamatosan végezte,
- jogi személy és egyéni cég nem alakult át, valamint új tagok (együttesen) nem szereztek 50 százalékot meghaladó szavazati jogot biztosító részesedést a társaságban,
- az adóhatóság nem rendelte el jogerősen mulasztási bírság kiszabását számla- vagy nyugtaadási kötelezettség ismételt elmulasztása miatt,
- az Áfa törvény szerint nem kötelezett a használt ingóságokra, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra vagy az utazásszervezésre vonatkozó különös adózási jogszabályok alkalmazására,
- nem állt végelszámolás, bíróság által jogerősen elrendelt felszámolás alatt,
- az egyéni vállalkozó az általa végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás alapján bevételt, a jogi személy és az egyéni cég árbevételt számolt el.

Az alanyiság választására vonatkozó feltétel az is, hogy a vállalkozásnak belföldi pénzforgalmi számlával kell rendelkeznie. További követelmény az adóalanyiság választása esetén, hogy a választás adóévét megelőző második adóévben a vállalkozás éves szintre átszámított összes bevétele nem haladta meg, és az adóévet megelőző adóévben ésszerűen várható éves szintre arányosított bevétele nem haladja meg a 30 millió forintot.

Mindezek mellett előírja a törvény, hogy az adóalany nem folytathat jövedékköteles termékek forgalmazásával kapcsolatos tevékenységet és vámjogszabályokban meghatározott közvetett képviselői tevékenységet.

Jogi személyek és egyéni cégek esetén további elvárás a jogosultság megállapítása során, hogy valamennyi tagja magánszemély kell, hogy legyen, valamint az is, hogy az adóalany más jogi személyben nem rendelkezhet részesedéssel.

Ez utóbbi alól azonban kivételt jelent a szövetkezeti hitelintézet által kibocsátott részjegy vagy a nyilvánosan működő részvénytársaság részvénye.

3.2. Bejelentési szabályok

A fent meghatározott feltételeknek történő megfelelés esetén az adóalanyok az adóévet megelőző év december 20-ig jelenthetik be az adóhatósághoz azt, hogy a következő adóévben az Eva tv. szerint kívánnak adózni. Ezen határidő jogvesztő, a határidő lejártáig pedig a nyilatkozat visszavonható. A bejelentést az adózó akkor teheti meg, ha a bejelentés időpontjában valamennyi törvényi feltételnek megfelel, továbbá nincs az állami és önkormányi adóhatóságnál, valamint a vámhatóságnál 1 000 forintot meghaladó adótartozása.

Ugyanezen határidő (december 20-a) irányadó abban az esetben is, ha az Eva tv. hatálya tartozó adózó azt kívánja bejelenteni az adóhatósághoz, hogy a következő adóévtől kezdődően megszüntetné az eva alanyiságát. A nyilatkozat visszavonásának lehetősége a jelzett időpontig ez esetben is adott a vállalkozó számára.

Fontos utalni arra, hogy köteles bejelentést tenni az eva adózó az adóhatóság felé akkor is, ha december 20-án már nem felel meg a jogszabályban előírt feltételeknek, továbbá abban az esetben is, ha 1000 forintot meghaladó nyilvántartott adótartozással rendelkezik bármely adóhatóságnál vagy a vámhatóságnál.

3.2.1. Áttérés a személyi jövedelemadó hatálya alól

Személyi jövedelemadó szerint adózó egyéni vállalkozónak az eva alanyiságot megelőző adóév utolsó napján vállalkozói bevételnek kell tekintenie mindazon vállalkozói bevételt, melyet e tevékenységére tekintettel megszerzett, és amelyekről kiállított számla teljesítési időpontja megelőzi az eva alanyiság évét. Az áttérés évére vonatkozó jövedelem megállapítása során az Szja tv-ben meghatározott, vállalkozói tevékenység megszűnésére vonatkozó rendelkezések szerint köteles eljárni. Vagyis köteles megállapítani a készletekre vonatkozó bevételt, amelyet adóalapot nem érintő bevételnek tekint mindaddig, amíg eva szerint adózik. A készletek értékét pedig az áttérést megelőző évi bevallásában szerepeltetnie kell.

Amennyiben az egyéni vállalkozó kisvállalkozói kedvezményt, adókedvezményt, fejlesztési tartalékot, foglalkoztatási kedvezményt érvényesített, akkor az eva alanyiság alatt is alkalmazandóak rá a kedvezmények végleges érvényesítésére vonatkozó szabályok. Például ha a kisvállalkozói kedvezmény alapjául szolgáló tárgyi eszközt értékesíti, akkor az eszköz értékének kétszeresét alapul véve a kedvezmény igénybe vételének évében érvényes adókulccsal számolt adó megfizetésére kötelezett.

3.2.2. *Áttérés a társasági adó hatálya alól*

Az evára való áttérés esetén a vállalkozásoknak a Tao tv. jogutód nélküli megszűnésről szóló rendelkezéseit kell alkalmaznia. Ebből következően az áttérés éve előtti évről a 71EVA számú, megszűnés esetén alkalmazandó nyomtatványt kell benyújtania. Az evát választó adóalanynak a bejelentés adóévére vonatkozóan a társasági adóbevallásban adóelőleget nem kell bevallania, és az azt követő évre adóelőleget nem kell fizetnie.

A bevételi nyilvántartást vezetését vállaló közkereseti társaság, betéti társaság és korlátlan egyéni felelősséggel működő egyéni cég a 2015. üzleti évre vonatkozó beszámolója alapján, a letétbe helyezésre előírt határidőig megállapítja az osztalék utáni adót kiváltó adót, melyet három egyenlő részben kell megfizetnie a társaságnak. Az *osztalék utáni adót kiváltó adó* adóalapja az alábbiaknak megfelelően határozható meg:

± Eredménytartalék
+ Saját elhatározásból lekötött tartalék
± Mérleg szerinti eredmény
+Jóváhagyott osztalék, részesedés alapján a taggal szemben fennálló kötelezettség

– Immateriális javak és tárgyi eszközök könyv szerinti értéke

± Adóalap

Az adó mértéke 16 százalék, melyet az adózónak az üzleti évre vonatkozó társaságiadó-bevallásában vagy kiva bevallásában elkülönítetten kell bevallania. A bevallott összeget három egyenlő részletben, az üzleti évre és az üzleti évet követő két adóévre - de legkésőbb az adóalanyiságának utolsó adóévére - vonatkozó társaságiadó-bevallás, kiva bevallás, illetve eva-bevallás benyújtásával egyidejűleg kell megfizetnie. Az osztalék utáni adót kiváltó adó megfizetésével a társaság korábbi vagyona adózottá válik.

3.3. Az áfa alanyiság megszűnésével összefüggő adókötelezettségek

Az Eva tv. szerinti adózásra való áttérés esetén az adózó áfa alanyisága megszűnik. Előfordulhat azonban bizonyos esetekben, hogy az eva alanyiság időtartama alatt is felmerülhet áfa fizetési kötelezettség. Az áfa alanyiság megszűnése miatt felmerülő áfa kötelezettséget az eva bejelentkezés napját is magába foglaló időszakra benyújtott áfa bevallásban kell feltüntetni és egyidejűleg teljesíteni. Emellett az alábbi speciális rendelkezések alkalmazandóak az eva adózásra áttérő áfa alanyok esetén:

- Ha a vállalkozó a vagyon egy részét az áfa alanyiság megszűnésével kivonja a tevékenysége alól, akkor a kivont vagyon után az Áfa törvény bevételszerző tevékenységre történő termékkivonásról rendelkező szabályai szerint kell az adót megállapítani és megfizetni.
- Az eva adózásra való áttérés évében beszerzett tárgyi eszköz és a tárgyi eszközre fizetett előleg után adófizetési kötelezettség merülhet fel. A tárgyi eszköz beszerzésére fizetett előleget a tárgyi eszköz beszerzési értékének kell tekinteni.

3.4. Az eva alap és az adómérték

Az adóalany által fizetendő eva alapja az általa az adóévben megszerzett összes bevétel, melyeket az Eva tv-ben meghatározott korrekciós tételekkel módosítani kell. A fizetendő eva 37 százalékos mértékű, abban az esetben pedig, ha az adóévi bevétel összege meghaladja az adóalanyiság választására jogosító értékhatárt, akkor az eva mértéke 50 százalék a meghaladó rész tekintetében.

3.4.1. Az evás bevétel

A bevétel meghatározására eltérő szabályok alkalmazandóak attól függően, hogy az eva alany a számviteli törvény hatálya alá tartozik-e vagy sem. A számviteli törvény hatálya alá tartozó adóalany tekintetében ugyanis a bevétel a számviteli törvényben meghatározott elszámolt árbevétel, amely az adózó éves beszámolójában szerepel.

A számviteli törvény hatálya alá nem tartozó adóalany bevételének a vállalkozó gazdasági tevékenységére tekintettel bármely formában és jogcímen kapott vagyoni érték tekintendő, hozzászámítva ehhez az áthárított áfa összegét is.

Fontos kiemelni azonban, hogy nem minősül bevételnek a vállalkozás által korábban átadott vagyoni érték ellenszolgáltatás nélküli visszaszolgáltatása (pl. nyújtott hitel összege), emellett az a vagyoni érték, amelyet a vállalkozás köteles visszaszolgáltatni, továbbá az a vagyoni érték sem, amelyet szokásos piaci áron szerez a vállalkozó. Amennyiben a beszerzési ár a szokásos piaci ár alatt van, akkor a szokásos piaci ár és a beszerzési ár közötti különbség bevételnek minősül. Egyéni vállalkozó esetén pedig a nem a vállalkozói tevékenységgel összefüggésben kapott vagyoni érték nem tekintendő bevételnek.

3.4.2. Az eva alapot növelő és csökkentő tételek

Az Eva tv. három kategóriát különböztet meg a bevétel módosító tételetek tekintetében. Egyes korrekciós tételek ugyanis minden adóalany esetében alkalmazandóak, míg mások vagy csak a számviteli törvény szerinti nyilvántartást választó illetve nem választó adóalanyok esetén, avagy csak az egyéni vállalkozók esetén alkalmazandók.

Az eva alap megállapításakor a bevételt a következők *növelik*:

- A kapcsolt vállalkozástól kapott bevétel (a kapcsolt féltől szerzett bevételt kétszeresen kell figyelembe venni).
- Egyéni vállalkozó esetében az adóalanyiság megszűnésének évében megállapított készlet értéke, kivéve, ha átalányadózásra tér át a vállalkozó.
- A számviteli törvény szerinti adóalany estében az adóévben kapott előleg.
- A számviteli törvény hatálya alá nem tartozó korlátlan mögöttes felelősséggel működő egyéni cég esetén az előző üzleti évre vonatkozó beszámoló mérlegében a passzív időbeli elhatárolások között kimutatott bevétel, az egyszerűsített mérlegben a tevékenységhez jogszabály vagy államközi megállapodás alapján kapott vissza nem térítendő támogatás alapján a kötelezettségek között kimutatott tétel.

Az eva alap megállapításakor a bevételt *csökkentik* az alábbiak:

- Jogszabály, jogerős bírósági vagy hatósági határozat alapján kapott kártérítés, kártalanítás, sérelemdíj, valamint a tevékenységhez használt vagyontárgyak károsodására a károkozótól, biztosítójától vagy harmadik féltől kapott bevétel, és az biztosítótól elemi kárra tekintettel kapott bevételként elszámolt kártérítés összege.
- Olyan bevétel, amellyel kapcsolatban a vállalkozó a személyi jövedelemadó, általános forgalmi adó vagy társasági adó megállapítására volt kötelezett és az adót meg is állapította.
- Egyéni vállalkozók esetén a jogszabályi kötelezettség alapján visszafizetett támogatás.
- A számviteli törvény hatálya alá tartozó adóalany esetén a kapott előlegből az adóévben elszámolt vagy visszafizetett összeg, illetve az egyszeres könyvvitelről a kettős könyvvitelre áttérés miatt korrekciós tételnek elszámolt bevétel.
- A számviteli törvény hatálya alá nem tartozó vállalkozásoknál a megelőző üzleti évekre a mérlegben aktív időbeli elhatárolások között kimutatott és a bejelentés évében az egyszerűsített mérlegben kimutatott vevőkkel szembeni követelés alapján elszámolt bevétel.

3.4.3. A bevétel megszerzésének időpontja

A számviteli törvényben meghatározott bevételszerzési időpontot kell a bevétel megszerzése időpontjának tekinteniük a számviteli törvény hatálya alá tartozó vállalkozásoknak. Az e körbe nem tartozó adóalanyoknak viszont az Eva tv-ben foglaltakat kell alkalmazniuk a bevétel megszerzésének időpontja tekintetében. Míg pénz esetén a bevétel megszerzésének időpontja az átvétel vagy a jóváírás napja, igénybe vett szolgáltatás esetén ez az időpont az adófizetési kötelezettség keletkezésének napja. Általánosságban megállapítható, hogy a bevétel megszerzésének időpontjának az az időpont tekinthető, amikor a vállalkozóra átszáll a vagyoni értékhez kapcsolódó rendelkezési jog.

Egyéni vállalkozó, bevételi nyilvántartást vezető közkereseti társaság, betéti társaság, valamint az egyéni cég esetén a bevétel megszerzésének az időpontja a bizonylat kibocsátásának napját követő harmincadik nap, még abban az esetben is, ha a bevételt a fent leírtak alapján az adóalany ténylegesen még nem szerezte meg.

3.4.4. Az evás adóév

Eva alany esetében adóévnek a naptári év tekintendő. Abban az esetben, ha az adóalanyiság év közben szűnik meg, a naptári év értelemszerűen az adóalanyiság megszűnéséig tart.

Az éves eva bevallást a számviteli törvény hatálya alá nem tartozó evás vállalkozás esetén az adóévet követő év február 25-ig kell benyújtani, amennyiben azonban az adóalanyiság év közben szűnik meg, akkor soron kívüli bevallási kötelezettség terheli az adóalanyt, vagyis a megszűnés napját követő 30. nap a bevallás benyújtásának határideje.

Azon eva alanynak azonban, aki a számvitelről szóló törvény hatálya alá tartozik, az éves bevallást az adóévet követő év május 31-ig kell benyújtania, megszűnés esetén pedig a megszűnést követő ötödik hónap utolsó napjáig kell eleget tennie az adóalanynak az adóbevallás benyújtási kötelezettségének.

3.4.5. Az adóelőleg és az adó megállapítása, megfizetése

Az eva adóalanyt negyedéves adóelőleg megállapítási- és megfizetési kötelezettség terheli. Az első három negyedév tekintetében az adóelőleget az adott negyedévet követő hónap 12-ig kell megállapítani és megfizetni. Ennek összege a negyedéves adóelőleg-alap 37 százaléka. Emellett feltöltési kötelezettség is terheli az eva alanyokat, ami azt jelenti, hogy az adóelőleget az adóév december 20-ig az adóévben várható adó éves összegének 90 százalékáig ki kell egészítenie.

Érdemes megemlíteni, hogy az a nap tekinthető az adó, illetve az adóelőleg megfizetése napjának, mikor az adóalany a belföldi pénzforgalmi számláját megterhelte. Az éves adó összegét meghaladóan megfizetett adóelőleg visszaigénylésére az éves bevallásban van lehetőség, melyet az eva alany belföldi bankszámlájára teljesít az adóhatóság.

3.5. Az evás vállalkozó szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettsége

Az eva alanyt havonta szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettség terheli az általa foglalkoztatott munkavállalókra tekintettel, munkavállalónként számolva. A szakképzési hozzájárulás mértéke az adott hónapra érvényes minimálbér 1,5 százaléka, amelyet az eva alanynak negyedévente kell megállapítania, és a negyedévet követő hónap 12-ig kell megfizetnie.

3.6. Nyilvántartási kötelezettségek

Az Eva tv. választási lehetőséget biztosít a nyilvántartási kötelezettség vonatkozásában meghatározott adóalanyok számára, más adóalanyok azonban csak az Eva tv-ben meghatározottak szerint tehetnek eleget a nyilvántartás vezetési kötelezettségnek. Bizonyos adóalanyok kizárólag a számviteli törvény szerinti kettős könyvvitelt vezethetnek. A választási lehetőséggel rendelkező evás vállalkozók dönthetnek, hogy az Eva tv. szerinti nyilvántartást, vagy a számviteli törvény szerinti kettős könyvvitelt vezetnek.

Az Eva tv. melléklete értelmében alapvetően három csoport különböztethető meg a nyilvántartási kötelezettség tekintetében:

- A *bevételi nyilvántartásnak* tartalmaznia kell a sorszámot, a megszerzés időpontját, a bizonylat sorszámát, a gazdasági esemény rövid leírását, valamint az összeget.
- A *közterhek nyilvántartásában* szerepeltetni kell az egyéb adó és járulék megnevezését, a közteher esedékességének időpontját, a közteher alapját és mértékét, a csökkentő tételeket és ezek jogcímét, a fizetendő adót és annak megfizetési és bevallási időpontját.
- A *szigorú számadású nyomtatványok nyilvántartásában* fel kell tüntetni a nyomtatvány nevét és számjelét, a beszerzés keltét, a tömb sorszámát, a használatbavétel, a felhasználás és a kiselejtezés keltét.

A nyilvántartásokat az adó megállapításhoz való jog elévüléséig kell megőrizni. Fontos kiemelni azonban, hogy az Eva tv. szerinti nyilvántartások vezetése nem mentesíti az adóalanyt a más jogszabályokban meghatározott nyilvántartási kötelezettség alól.

3.7. Bizonylatolási kötelezettség

Az eva adózót bizonylat kibocsátási kötelezettség terheli az általa teljesített tevékenységekkel kapcsolatban. A kötelezettséget illetően ugyanis az Áfa törvény általános rendelkezései irányadóak, mely szerint a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője részére köteles számlát kibocsátani az adóalany. Abban az esetben, ha az ellenérték vagy az előleg megfizetésére a teljesítésig sor kerül, a számlát azonnal ki kell bocsátani, ellenkező esetben 15 nap áll rendelkezésre a számlakibocsátásra.

A számlán az Áfa törvényben előírt kötelező adatokat kell feltüntetni, a bizonylaton az adott termékre vagy szolgáltatásra meghatározott adómértéknek megfelelő adót kell áthárítani. Fontos megemlíteni azonban, hogy az eva adózó nem háríthatja át az áfát az olyan ügylet esetén, amely nem belföldön teljesül, vagy amikor az Áfa törvény előírásai szerint az áfa megfizetésére a termékbeszerző vagy a szolgáltatást igénybevevő kötelezett.

3.8. Az eva alanyiság megszűnése

- A naptári évet követő évre bejelentette, hogy a továbbiakban nem az eva szerint szeretne adózni, ebben az esetben a megszűnés a naptári év utolsó napján történik.
- Amennyiben a vállalkozás bármely, a törvényben szereplő feltételnek már nem felel meg, akkor a változás bekövetkezésének napját megelőző naptól szűnik meg az eva alanyiság.
- Amennyiben a vállalkozás bevétele meghaladja az adóalanyiság értékhatárra vonatkozó feltételét, akkor az azt követő nappal már nem minősül eva adózónak.
- A naptári évben összesen 30 millió forintot meghaladó előlegről bocsátott ki számlát, akkor az utolsó számla kibocsátásának napját megelőző naptól megszűnik az adóalanyiság.
- Amennyiben az adóhatóság mulasztási bírsággal sújtotta számla- vagy nyugtaadási kötelezettség elmulasztása vagy adóellenőrzés akadályozása miatt, akkor a határozat jogerőre emelkedésétől megszűnik az eva alanyiság.
- A magánszemély egyéni vállalkozói jogállása megszűnése esetén a jogállás megszűnése napjától.
- Végelszámolás, a felszámolás, a kényszertörlési eljárás kezdő napját megelőző nappal.
- Amennyiben a jogi személyben, az egyéni cégben 50 százalékot meghaladó szavazati jogot szerez a vállalkozásban korábban tagi jogviszonyban nem álló magánszemély, a megszerzés napját megelőző nappal.
- Amennyiben az egyéni cég tagjának felelőssége korlátolttá válik, megszűnik az eva alanyiság a változás bekövetkezését megelőző nappal.
- Kata alanyiság létrejötte esetén az ezt megelőző nappal megszűnik az eva alanyiság.
- Kiva alanyiság létrejötte esetén is megszűnik az eva alanyiság az ezt megelőző nappal.

Az Eva tv. alapján az adóalanyiság megszűnését követő négy éven belül az eva alanyiság ismételten nem választható. Kivételt jelent azonban ez alól az az eset, ha egyéni cég alapítása miatt szűnt meg az egyéni vállalkozói státusz. Ez esetben már két év után megnyílik a lehetőség az eva alanyiság ismételt választására, amennyiben a törvényben meghatározott feltételek egyébként teljesülnek.

Fontos kiemelni azonban, hogy nem szűnik meg az eva alanyiság abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó cselekvőképességét elveszíti vagy meghal, és a vállalkozói tevékenységet az özvegy vagy az örökös folytatja. Ez esetben 90 napon belül kell nyilatkoznia az özvegynek vagy az örökösnek arról, hogy folytatni kívánja a tevékenységet, valamint arról, hogy az eva vagy az Szja tv. szerint kíván adózni.

3.8.1. Teendők az eva adóalanyiság megszűnése esetén

Amennyiben megszűnik az egyéni vállalkozó eva alanyisága, a továbbiakban az Szja tv. szerint teljesíti az adókötelezettségét. Átalányadózást azonban csak abban az esetben választhat, ha megfelel az átalányadózás törvényi feltételeinek. A megszűnést követően az Szja tv-ben meghatározott nyilvántartások vezetésére köteles az egyéni

vállalkozó, az adóalanyiság megszűnésének adóévét követő első adóév első napjára pedig részletes vagyonleltárt kell készítenie.

Említést érdemel továbbá az is, hogy az egyéni vállalkozónak az evás adóévben teljesített költségeit az áttéréskor elszámoltnak kell tekintenie. Az evás időszakban adóévenként 20-20 százalékot elszámoltnak kell tekinteni az időszakot megelőző évekről áthozott veszteségből. Az evából való kikerülést követően az eva időszakában megszerzett tárgyi eszközökre, nem anyagi javakra pedig értékcsökkenést csak a más által kiállított számla birtokában lehet elszámolni.

3.8.2. Jogi személy, egyéni cég adóalanyiságának megszűnése

A számviteli törvény hatálya alá tartozó eva alany az eva adóalanyiság megszűnésének napjától számított ötödik hónap utolsó napjáig köteles elkészíteni a beszámolóját, amelynek fordulónapja a megszűnés napja.

A társasági adó tekintetében az eva időszakban elszámoltnak kell tekinteni az értékcsökkenési leírást, az összes költségnek minősülő kiadást, és a nyitó mérlegben kimutatott bekerülési értéknek az utolsó nem evás adóévben lévő beszámolójában kimutatott bekerülési értéket meghaladó részét.

Továbbá elszámoltnak kell tekinteni - evás adóévenként - az evás időszakot megelőző évekről áthozott veszteség 20-20 százalékát.

Meg kell említeni továbbá, hogy az eva alanyként lezárt adóévet figyelembe kell venni adóévként olyan adókedvezmény esetén, amely meghatározott adóévben vehető igénybe.

4. KISADÓZÓ VÁLLALKOZÁSOK TÉTELES ADÓJA

2013-tól került bevezetésre a kisadózó vállalkozások tételes adója, az úgynevezett kata, amely jellemzően a kis költségigényű lakossági szolgáltatással foglalkozó mikro- és kisvállalkozások számára biztosít kedvező adózási feltételeket az adminisztrációs és adóterhek mérséklésével.

4.1. Kata alanyok

A Katv. 3. §-a tételesen meghatározza a kata alanyiság választására jogosultak körét, amely az egyéni vállalkozót, az egyéni céget, és a kizárólag magánszemély taggal rendelkező betéti társaságot és közkereseti társaságot foglalja magában.

A törvény meghatározza azon eseteket is, amikor a kata alanyiság nem választható. Az egyik ilyen eset akkor áll elő, ha a vállalkozás adószámát az adóhatóság a bejelentést megelőző két éven belül törölte, vagy ezen időszakban a vállalkozás adószáma jogerősen fel volt függesztve. Emellett az a vállalkozás sem jogosult a kata alanyiság választására, amely az adóalanyiság választásának évében az Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke, illetve a TEÁOR 2008 szerint 68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenységből bevételt szerzett.

4.2. A kata választásának feltételei

Egy vállalkozás úgy válhat a kata alanyává, hogy az erre irányuló szándékát meghatározott nyomtatványon bejelenti az adóhatósághoz. Érdemes megemlíteni ezzel kapcsolatban azt, hogy nem akadálya az adóalanyiság választásának az, ha az egyéni vállalkozó az Szja tv. szerinti átalányadózást vagy az eva alanyiságot választotta.

A Katv. nem határoz meg határidőt az adóalanyiság választásával kapcsolatban, így az - a jogszabályban előírt feltételek teljesülése esetén - bármikor választható. Az adóhatósághoz megtett bejelentés alapján a kata alanyiság a bejelentést követő hónap első napjával kezdődik. Erről az adóhatóság értesítő levélben tájékoztatja a kisadózó vállalkozást.

4.3. A kisadózó

A kata alanyiság választására vonatkozó bejelentés megtételével egyidejűleg a vállalkozás köteles bejelenteni azon kisadózó vagy kisadózók nevét, címét, adóazonosító jelét, valamint TAJ számát, akik közreműködnek a társaság

tevékenységében, függetlenül attól, hogy milyen jogviszonyban történik mindez. Így például be kell jelenteni azon kisadózók adatait, akik személyesen közreműködnek a társaság tevékenységében, akik vezető tisztségviselőként tevékenykednek vagy megbízási jogviszony keretében látják el tevékenységüket a társaságban. Fontos hangsúlyozni azonban, hogy munkaviszony nem állhat fenn a vállalkozás és a kisadózó magánszemély között.

Egyéni vállalkozó kisadózó vállalkozás tekintetében kisadózó személyként magát az egyéni vállalkozót kell bejelenteni.

Az adóhatósághoz megtett bejelentéssel egyidejűleg a vállalkozásnak nyilatkoznia kell arra vonatkozóan is, hogy a bejelentett kisadózó magánszemélyek főállásúnak minősülnek-e, továbbá, hogy ezen személyek biztosítása a kisadózóként való bejelentkezéssel jött-e létre.

A Katv. alapján főállású és nem főállású kisadózóról beszélhetünk. A törvény az alábbiak szerint definiálja a *főállású kisadózó fogalmát*. E szerint e körbe sorolandó az, aki a tárgyhó bármely napján a következő feltételek valamelyikének nem felel meg:

- legalább heti 36 órás foglalkoztatással járó munkaviszonyban áll, (ez esetben az egyidejűleg fennálló munkaviszonyokban előírt munkaidőt össze kell számítani),
- a társadalombiztosítási jogszabályok szerint kiegészítő tevékenységet folytatónak minősül,
- külföldön biztosított - EU rendelet vagy kétoldalú egyezmény alapján,
- rokkantsági, baleseti rokkantsági nyugdíjban, rokkantsági ellátásban vagy rehabilitációs ellátásban részesül,
- rokkantsági ellátásban részesül és egészségi állapota a rehabilitációs hatóság komplex minősítése alapján 50 százalékos vagy kisebb mértékű,
- a kisadózó vállalkozáson kívül más vállalkozásban nem kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozónak vagy társas vállalkozónak minősül, ideértve más kisadózó vállalkozásban fennálló főállású kisadózó jogállást is.

4.4. A kata alanyiság megszűnése

Amennyiben a Katv. 5. §-ában meghatározott valamely feltétel teljesül, megszűnik a kisadózó vállalkozó adóalanyisága. A törvény alapján az alábbi esetekben és az itt meghatározott időpontokban kerülhet sor az adóalanyiság megszűnésére:

- Amennyiben bejelenti, hogy már nem a kata szerint akar adózni, a bejelentés hónapjának utolsó napja a megszűnés napja.
- A kisadózó egyéni vállalkozói jogállásának a megszűnése napjával.
- A kisadózó egyéni cég, betéti társaság vagy közkereseti társaság jogutód nélküli megszűnésének napjával.
- A bejelentett kisadózó tag halála esetén, ha más kisadózó tag nincs a vállalkozásban, és más 90 napon belül nem is kerül bejelentésre.
- Amennyiben egyetlen bejelentett tag van a társaságban, aki kilép a kisadózó vállalkozásból, és más kisadózó a kilépést követő napig nem kerül bejelentésre, a kilépést követő nappal.
- Ha a vállalkozásnak nem magánszemély is tagjává válik, akkor a tagsági jogviszony keletkezése napjával.
- Számla- vagy nyugtaadás elmulasztásáért, be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatásáért vagy igazolatlan eredetű áru forgalmazásáért kiszabott mulasztási bírságot megállapító határozat jogerőre emelkedése napjával.
- Adószámot felfüggesztő vagy törlő határozat esetén annak jogerőre emelkedése napjával.
- Amennyiben a vállalkozásnak az állami adóhatóságnál nyilvántartott, végrehajtható, nettó módon számított adótartozása a naptári év utolsó napján meghaladja a 100 000 forintot, akkor a megszűnés időpontja az az adóalanyiság megszűnéséről rendelkező határozat jogerőre emelkedésének napját magában foglaló hónap utolsó napjával.
- Végelszámolás, felszámolás, kényszertörlési eljárás esetén, az eljárás megkezdését megelőző nap.

- Amennyiben nem megengedett tevékenységből szerez jövedelmet a vállalkozás, akkor a bevételszerzés napját megelőző nap.
- Amennyiben átalakulás, egyesülés, szétválás következtében a vállalkozás már nem felel meg a törvényi feltételeknek, az átalakulást, egyesülést, szétválást megelőző nappal.

Az első négy eset kivételével az adóhatóság határozatot hoz a kata alanyiság megszűnéséről. Fontos kiemelni, hogy az adóalanyiság megszűnését követő 24 hónapban nem lehet újra a kata szerinti adózást választani.

4.5. A kata mértéke és megfizetése

A kisadózó vállalkozást terhelő, a főállású kisadózó után fizetendő adó mértéke havonta 50 000 forint, a nem főállású kisadózók után havi 25 000 forint. Az 50 000 forint összegű tételes adót kell megfizetnie a kisadózó vállalkozásnak abban az esetben is, ha a kisadózó a hónap akár csak egyelten napján is főállású kisadózónak minősül. A fizetendő tételes adót minden egyes kisadózó magánszemély után köteles megfizetni a katás vállalkozás.

A 2014. január 1-jétől hatályos jogszabályszöveg alapján lehetőség nyílik magasabb, havi 75 000 forint összegű tételes adó választására a főállású kisadózók tekintetében. Ez esetben az emelt összegű tételes adó már a választásra irányadó nyilatkozat megtételének hónapjában esedékes. Mindaddig a magasabb összegű tételes adó megfizetésére köteles a kisadózó, míg választását vissza nem vonja, főállású jogállása, vagy kata alanyisága a korábbiakban meghatározott okból meg nem szűnik.

Abban az esetben, ha a katás vállalkozás éves bevétele meghaladja a 6 millió forintot, az év közben kata alanyiságot választó vállalkozás esetén ennek - havonta 500 000 forinttal számított - arányosított részét, akkor ezen összeghatárt meghaladó rész után további 40 százalékos mértékű adót kell fizetnie a vállalkozásnak. A 40 százalékos adó megfizetése nem szünteti meg a kata alanyiságot.

A tételes adót a tárgyhót követő hónap 12. napjáig kell megfizetni.

A törvény meghatározza azon eseteket is, amikor a kisadózó vállalkozás mentesül a tételes adófizetési kötelezettség alól. E szabály azon kisadózók esetében alkalmazható, akik tekintetében az adott hónap egészében vagy legalább 30 napig (ha az állapot abban a hónapban szűnik meg) az alábbi feltételek teljesülnek:

- táppénzben, baleseti táppénzben, terhességi-gyermekágyi segélyben, gyermekgondozási segélyben, gyermekgondozási díjban, gyermeknevelési támogatásban vagy ápolási díjban részesült;
- katonai szolgálatot teljesítő önkéntes katona, fogvatartott, egyéni vállalkozói tevékenységét szüneteltette.

Kivételt jelent, ha ezen időszakban az érintett magánszemélyek kisadózó tevékenységet végeztek.

Az adófizetési kötelezettség alóli mentességet a tárgyhót követő hó 12. napjáig be kell jelenteni az adóhatósághoz. Kiemelést érdemel az, hogy az egyéni vállalkozót nem terheli havi szinten ismételt bejelentési kötelezettség a tételes adófizetési kötelezettség alóli mentesülés kapcsán abban az esetben, ha az egyéni vállalkozói tevékenységét szünetelteti.

4.6. A kata alany közteher fizetési kötelezettsége

A tételes adó megfizetésével a katás vállalkozók mentesülnek az alábbi adókötelezettségek alól:

- vállalkozói személyi jövedelemadó és vállalkozói osztalékalap utáni adó vagy átalányadó megállapítása, bevallása és megfizetése alól,
- társasági adó megállapítása, bevallása és megfizetése alól,
- a személyi jövedelemadó, járulékok és az egészségügyi hozzájárulás megállapítása, bevallása és megfizetése alól,
- a szociális hozzájárulási adó és egészségügyi hozzájárulás, valamint a szakképzési hozzájárulás megállapítása, bevallása és megfizetése alól.

Fontos megjegyezni, hogy a kisadózónak nem minősülő személyekre tekintettel fennálló adókötelezettségek (bejelentési és adófizetési kötelezettség) alól a kata alanyiság ellenére sem mentesül a kisadózó vállalkozás. Az előbbi mentességek nem jelentik egyben az áfa kötelezettség alóli mentesülést is, azonban a kisadózó választhatja az alanyi mentességet, amennyiben e törvényi feltételeknek megfelel.

4.7. A kisadózók jövedelme és az őket megillető ellátások

A kisadózó magánszemély jövedelmének más jogszabályok szempontjából a kisadózó vállalkozás bevételének 60 százaléka tekintendő, több tag esetén ezen összeg fejenként egyenlő része a jövedelem, de legalább a minimálbér.

A főállású kisadózó biztosítottnak minősül, és valamennyi ellátására jogosultságot szerezhet e jogállásának időtartama alatt. Az ellátások számításának alapja havi 81 300 forint, magasabb összegű tételes adó megfizetése esetén pedig 136 250 forint. A fent leírtakkal ellentétben a főállásúnak nem minősülő kisadózó nem válik biztosította ezen jogállása időtartamára.

Ahogy arra már utaltunk, egyes esetekben a kisadózó vállalkozás mentesül a tételes adó megfizetése alól. Ezen időszakban a főállású kisadózó biztosítása is szünetel.

4.8. Számla-kibocsátási, nyilvántartási és adatszolgáltatási (bevallási) kötelezettség

A kisadózó vállalkozó esetében is az Áfa törvény rendelkezései irányadóak a számlaadási kötelezettség tekintetében. A Katv. mindössze azt a többletkötelezettséget írja elő ezzel kapcsolatban a kisadózó számára, hogy az általa kiállított számlán fel kell tüntetnie a „Kisadózó” kitételt. Ennek elmulasztása esetén az adóhatóság mulasztási bírságot szabhat ki.

A kisadózó vállalkozás bevételi nyilvántartás vezetésére kötelezett, mely tartalmazza a sorszámot, a bizonylat sorszámát, a bevétel összegét és a bevétel megszerzésének időpontját. A bevételi nyilvántartás vezetési kötelezettség teljesítéseként elfogadható a törvény alapján az a megoldás is, hogy a kisadózó vállalkozás az általa kiállított nyugtákat, számlákat teljes körűen megőrzi, amennyiben e dokumentumokból a bevétel megszerzésének időpontja hitelesen megállapítható.

Abban az esetben, ha a kata alany vállalkozói tevékenységéből származó éves bevétele nem haladja meg a 6 millió forintos értékhatárt, kizárólag egy nyilatkozatot kell benyújtania a kisadózónak az adóhatósághoz az adóévet követő év február 25-ig az általa elért bevételekről. Amennyiben azonban az említett értékhatár túllépése miatt 40 százalékos mértékű különadó fizetési kötelezettsége is keletkezik, akkor február 25-ig bevallást is köteles benyújtani, és ezzel egyidejűleg az adót is megfizetni.

A Katv. bizonyos esetekben speciális adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő az adóalanyok számára. Abban az esetben ugyanis, ha a kata alanynak ugyanazon üzleti partnerétől az adóévben 1 millió forintot meghaladó bevétele származik, akkor erre vonatkozóan az éves bevallásában adatot kell szolgáltatnia. Ezt az indokolja, hogy az adóhatóság egy törvényi vélelmet alkalmaz ez esetben, amely szerint a két fél között munkaviszony áll fenn. E vélelem megdöntése a kisadózó feladata. A törvényi vélelem megdöntése úgy történhet, hogy az adózó bizonyítja, hogy a Katv-ben meghatározott hat feltétel közül legalább kettő fennáll. Példálózó jelleggel az alábbi feltételek bizonyítása hárulhat a kisadózóra annak érdekében, hogy megdöntse a törvényi vélelmet:

- kisadózó bevételének legfeljebb 50 százaléka származott adott üzleti partnertől,
- az üzleti partner nem adhatott utasítást a tevékenység végzésének módjára,
- a tevékenység végzésének rendjét a kisadózó határozta meg,
- a tevékenység végzéséhez szükséges eszközöket és anyagokat nem az üzleti partner bocsátotta rendelkezésre.

4.9. Az egyéni vállalkozóra vonatkozó áttérési szabályok

A kata adózásra áttérő egyéni vállalkozó köteles rendezni az Szja tv. hatálya alá tartozó tevékenységéből származó azon jövedelmét, amelyről kiállított bizonylat szerinti teljesítési időpont az áttérés előtti időszakra esik. Továbbá a már teljesített költségeit még abban az esetben is az Szja tv. szerint kell elszámolnia, ha azok tényleges megszerzése, felmerülése már a kata alanyiság időszakában történt. Ezeket a bevételeket és kiadásokat a kata alanyiság kezdő napját megelőző napon kell elszámolni. Ahogy ezt már az egyéni vállalkozókra vonatkozó részben is megemlítettük, az áttérés évében az egyéni vállalkozói tevékenység megszűnésére irányadó szabályokat kell alkalmazni.

Emellett a kata alanyiság minden 12 hónapjára a megelőző időszak elhatárolt veszteségét 20-20 százalékban elszámoltnak kell tekinteni. Az egyéni vállalkozó által az Szja tv. szerint igénybevett kedvezmény feltételeinek a kata szerinti adóalanyiság időszaka alatt is meg kell felelnie.

4.10. A társasági adóról való áttérés esetén alkalmazandó szabályok

Ezen alanyi kör a kata alanyiságra való áttéréskor a társasági adó törvény jogutód nélküli megszűnésre irányadó rendelkezéseit köteles alkalmazni, és ennek megfelelően kell a megszűnéssel összefüggő bevallást beadnia. Az áttérést megelőző időszakban keletkezett eredmény után osztalék utáni adót kiváltó adót kell fizetnie a vállalkozásnak. Ez tulajdonképpen megfelel annak az adónak, amelyet az eva adózásra való áttéréskor kell megfizetnie az adózónak. Az áttérést megelőző időszak elhatárolt veszteségéből adóévente 20-20 százalékot kell elszámoltnak tekinteni. A katás időszakot megelőzően érvényesített kedvezményekkel kapcsolatban pedig - hasonlóan a fent leírtakhoz - a katás időszakban is teljesítenie kell az adózónak a feltételeket, ellenkező esetben társasági adó fizetési kötelezettsége keletkezik.

5. KISVÁLLALATI ADÓ

A kata adózáshoz hasonlóan a kisvállalati adó is egyszerűbb adózási lehetőséget biztosít a kis-és a középvállalkozások számára. A kiva adózás a pénzforgalmi szemlélet szerinti adózás lehetőségét kínálja az arra jogosult adóalanyok számára.

5.1. A kiva alanyok, a kiva alanyiság választásának időpontja

A Katv. 16. §-a határozza meg a kiva adózásra jogosult alanyi kört. E szerint a kiva alanya lehet egyéni cég, közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, zártkörű részvénytársaság, szövetkezet és lakásszövetkezet, erdőbirtokossági társulat, végrehajtói iroda, ügyvédi és közjegyzői iroda, szabadalmi ügyvivői iroda, külföldi vállalkozó, belföldi üzletvezetési hellyel rendelkező külföldi személy abban az esetben, ha megfelelnek a törvényben előírt feltételeknek, és a kiva alanyiság választására vonatkozóan elektronikus úton bejelentést tesznek az adóhatósághoz az erre rendszeresített formanyomtatványon.

A fent meghatározott vállalkozások akkor jogosultak a kiva adózás választására, ha az alábbi feltételeknek megfelelnek:

- az adóévet megelőző adóévben az átlagos statisztikai állományi létszáma várhatóan nem haladja meg a 25 főt,
- az adóévet megelőző adóévben elszámolandó bevétele várhatóan nem haladja meg az 500 millió forintot, ennél rövidebb adóév esetén ennek időarányos részét,
- állami adóhatóság jogerősen nem törölte vagy függesztette fel az adószámát az adóévet megelőző két naptári évben,
- üzleti évének mérlegforduló napja december 31,
- az adóévet megelőző adóévéről készítendő beszámolójában a mérlegfőösszege várhatóan nem haladja meg az 500 millió forintot, ennél rövidebb adóév esetén az 500 millió forint időarányos részét.

Az állományi létszám és a bevételi határok számításánál a kapcsolt vállalkozások azonos adatait együttesen kell számításba venni, melyeket az utolsó beszámolóval lezárt üzleti év adatai alapján kell figyelembe venni.

5.2. A kiva alanyiság feltételei

A kiva alanyiság választása tekintetében - a katás szabályoktól eltérően - a Katv. határidőt ír elő. A kiva alanyiság választását ugyanis a jogosult vállalkozásnak az erre rendszeresített formanyomtatványon az adóévet megelőző év december 1-je és 20-a között kell megtennie, elmulasztása esetén igazolási kérelem nem nyújtható be.

Ez esetben is lehetőséget biztosít a törvény a nyilatkozat visszavonására, a vállalkozás ugyanis a bejelentéstől számított 30 napon belül elektronikus úton visszavonhatja a nyilatkozatát, azonban ez a határidő is jogvesztő. Az adóhatósághoz megtett nyilatkozat alapján az adóalanyiság a következő év január 1-jétől egészen addig fennmarad, ameddig a vállalkozó nem tesz az adóalanyiság megszüntetésére irányuló nyilatkozatot. A törvény lehetővé teszi az újonnan alakuló vállalkozások számára is a kiva alanyiság választását. Erre irányuló szándékukat a megalakulástól számított 30. napig jelenthetik be a társaságok. Fontos kiemelni, hogy a bejelentés nem jogszerű akkor, ha a vállalkozó állami adóhatóságnál nyilvántartott, végrehajtható adó- és vámtartozása az 1 millió forintot meghaladja.

5.3. A kiva alanyiság megszűnése

A fent leírt eseten kívül (a vállalkozó bejelenti a kiva adózás megszüntetésére vonatkozó szándékát) a kiva alanyiság az alábbi esetekben is megszűnik a törvény alapján:

- Amennyiben a vállalkozás bevétele a negyedév első napján meghaladja az 500 millió forintot, a túllépést megelőző nappal.
- Végelszámolás, felszámolás, kényszertörlési eljárás esetén az eljárás kezdő időpontját megelőző napon.
- Megszűnés esetén a megszűnés napjával.
- Egyesülés, szétválás esetén az ezt megelőző nappal.
- Számla- vagy nyugtaadási kötelezettség elmulasztásáért, be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatásáért vagy igazolatlan eredetű áru forgalmazásáért jogerősen megállapított mulasztási vagy jövedéki bírság esetén, az adóhatósági határozat jogerőre emelkedésének napját megelőző hónap utolsó napjával.
- Amennyiben az adóalany adószámát felfüggesztik vagy törlik, a határozat jogerőre emelkedésének hónapját megelőző hónap utolsó napjával.
- Amennyiben az adóalany nyilvántartott, végrehajtható adó- és vámtartozása a naptári negyedév utolsó napján meghaladja az 1 millió forintot, a naptári negyedév utolsó napjával.
- Amennyiben az állományi létszáma meghaladta az 50 főt, a létszámváltozás hónapjának utolsó napjával.

A megszűnés napjával önálló üzleti év végződik. Fontos megjegyezni, hogy a kiva alanyiság megszűnését követő két évben a kiva szerinti adózás újra nem választható.

5.4. A kiva alapja

Ahogy erre már korábban is utaltunk, a kivára vonatkozó szabályozás pénzforgalmi szemlétű, ebből következően a kiva alany adóalapja a társaság pénzforgalmi szemléletű eredménye, azaz a pénzeszközök beszámolóban kimutatott adóévi értékének és az előző évi értékének a különbsége. Az így megállapított összeget a járulékalapot is képező személyi jellegű ráfordítások, valamint a törvényben meghatározott módosító tételek is növelik. Az adó alapja azonban nem lehet kisebb a járulékalapot képező személyi jellegű ráfordítások összegénél, vagyis legalább ezen összeg után meg kell fizetni a kivát. Személyi jellegű ráfordításként a minimálbér 112,5 százalékát kell figyelembe venni, akkor is, ha a tagra jutó ráfordítás ennél kisebb, hiszen a járulék alapját ez fogja képezni.

A kiva esetén is módosító tételekkel kell korrigálni a fent leírtak szerint megállapított adóalapot. A vállalkozásba kívülről bevont pénzösszegek (pl. hitelfelvétel, tőkeemelés, osztalék megszerzése) csökkentik, míg a kihelyezett pénzeszközök (pl.

hitel nyújtása, visszafizetése, tőkeleszállítás, osztalékelőleg kifizetése) növelik az adóalapot. Azonban nem képez adóalapot a vállalkozásba visszaforgatott nyereség.

A nem a vállalkozás érdekében teljesített pénzeszközkiadások az eredményt növelik. A törvény szerint ilyennek minősül például a végleges pénzeszközátadás, az 50 000 forintot meghaladó szolgáltatás, eszköz, ha annak igénybevétele/beszerzése ellentétes az ésszerű gazdálkodás követelményeivel, az egészségbiztosítási járulék megfizetése és az ellenőrzött külföldi társasággal szemben teljesített kifizetés.

Az adóalapot szintén növeli az olyan pénzkiadással nem járó ráfordítás, amely nem a vállalkozás érdekében merül fel, ilyen lehet például a kapcsolt vállalkozással szembeni követelés elengedése, a térítés nélkül nyújtott szolgáltatás, eszközátadás, a tartozás átvállalása.

Módosítja az adóalapot az is, ha a kiva adóalany vállalkozás és a kapcsolt vállalkozása között fennálló szerződés alapján a közöttük alkalmazott ár eltér a szokásos piaci ártól.

Abban az esetben, ha a pénzforgalmi szemléletű eredmény bármely adóévben negatív, és a rendeltetésszerű joggyakorlás elve teljesül, ezen összeggel a későbbi adóévekben a pozitív pénzforgalmi szemléletű eredményét csökkentheti a vállalkozás. Az elhatárolt veszteséget 10 év alatt egyenlő részletekben használhatja fel az adózó, az időbeli keletkezés sorrendjében. Azt a veszteséget, amely beruházással kapcsolatban merült fel, korlátlan ideig felhasználhatja a kiva alany, és ezzel a veszteséggel a személyi jellegű ráfordítások összege, mint adóalap is csökkenthető.

5.5. A kiva mértéke, egyes adókötelezettségek alóli mentesülés

Az adó mértéke 16 százalék. A kiva megfizetésével az adózó mentesül a társasági adó, a szociális hozzájárulási adó és a szakképzési hozzájárulás megfizetése alól.

5.6. Bevallási határidő

A kiva alanynak az adóévet követő év május 31-ig kell az adót megállapítania és megfizetnie. Az év közben megszűnő kiva alany az adóbevallási kötelezettségének a megszűnést követő ötödik hónap utolsó napjáig köteles eleget tenni. A számviteli beszámoló készítésére nem kötelezett kiva adózó az adóév utolsó napjára készített könyvviteli zárlat alapján állapítja meg a fizetendő adót.

5.7. Az adóelőleg-fizetési kötelezettség

Valamennyi kiva adózó a 2015. január 1-jétől hatályos rendelkezések értelmében egységesen negyedévente köteles megállapítani és megfizetni a kiva előleget, amelynek a negyedévet követő hónap 20-áig kell eleget tennie.

Az adóelőleg alapja a vállalkozásban bekövetkezett pénzeszközváltozás növelve a járulékalapot képező jövedelemmel, a kifizetett osztalékkal, osztalékelőleggel, kisvállalati adóval és kisvállalati adóelőleggel. Az adózó választása szerint figyelembe veheti azokat a korrekciós tételeket, amelyeket a későbbiekben az adóalap megállapításánál alkalmazni fog. Fontos kiemelni azonban, hogy a megállapított adóelőleg alap nem lehet alacsonyabb, mint az adott időszakban a járulékalapot képező jövedelem.

5.8. Áttérési szabályok a társasági adó alanyok esetén

Kiva alanyiság választása esetén is a társasági adó törvény jogutód nélküli megszűnésre irányadó rendelkezései irányadóak. A korábbi társasági adóalanyt nem terheli társasági adóelőleg-bevallási kötelezettség a bejelentés évében, továbbá az azt követő adóévben sem, kivéve, ha jogszerűtlenül tette meg a kiva alanyiság választására vonatkozó bejelentést a vállalkozó.

Érdemes megemlíteni továbbá, hogy a társasági adóalanyiság alatt fel nem használt kedvezményeket a vállalkozásnak akkor kell elszámolnia, ha a kiva alanyiság alatt a társasági adó törvény szerinti eredménynövelési vagy adófizetési kötelezettség terhelné.

6. ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓ

6.1. Az áfa hatálya, az adóalanyiság

Az Áfa törvény hatálya alá tartozik, azaz áfa köteles az adóalanyok által belföldön, ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a termék Európai Közösségen belüli adóalany általi beszerzése, valamint a termék adóalany általi importja.

A fenti ügyletek tehát csak akkor áfa kötelesek, ha azokat adóalany, adóalanyi minőségében teljesíti.

Adóalanynak minősül az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére. Gazdasági tevékenység: valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik. Ez alapján gazdasági tevékenység egyik kritériuma az ellenérték elérése, vagy az arra való irányultság. E mellett a tevékenység áfa kötelezettségének megítélésekor érdektelen, hogy egyébként nyereséges vagy veszteséges-e. A veszteségeses tevékenység is megalapozhatja az adóalanyiságot, ha azt az adóalany egyébként ellenérték fejében, rendszeresen vagy tartósan folytatja. A gazdasági tevékenység megvalósulásának további feltétele, hogy azt üzletszerűen vagy tartósan, rendszeresen folytassák. Üzletszerűnek tekinthető a tevékenység, amennyiben a személy, szervezet jövedelmi, vagyoni viszonyaihoz mérten meghatározó, illetve, ha az értékesítés körülményei erre utalnak. Rendszeresség esetén nem feltétel, hogy a személy, szervezet jövedelmet érjen el, az értékesítések ismétlődése már önmagában adóalannyá teheti. A fentiek alapján például a magánszemély online piacon történő értékesítése, ameddig az a megunt, használt, feleslegessé vált vagyontárgyainak alkalomszerű értékesítésére korlátozódik, nem keletkeztet adóalanyiságot. Azonban, ha megállapítható, hogy a magánszemély az ilyenfajta értékesítést már üzletszerűen végzi, például a környékről felvásárolt használt cikkeket értékesíti, az megalapozza adóalanyiságát. A független kitétel miatt a munkaviszonyban végzett tevékenység sosem fog az áfa hatálya alá tartozni. Ezen kívül meg kell jegyezni, hogy az áfa szektor-semleges adó, amely azt jelenti, hogy a piac minden szereplőjére, minden személyre, szervezetre egyaránt vonatkozik, az adókötelezettség megállapításakor nem differenciál aszerint sem, hogy a tevékenységet végző személy, szervezet mire fordítja az elért nyereséget. Ennek megfelelően az alapítványok és egyéb non profit szervezetek is az áfa alanyává válnak, ha olyan tevékenységet végeznek (pl. árverés, jótékonysági vacsora szervezése), amely ellenérték elérésére irányul és jövedelmi viszonyaikat befolyásolja.

Vannak olyan tevékenységek is, amelyek automatikusan, önmagukban megalapozzák az adóalanyiságot, nem kell a fenti feltétel rendszernek megfelelniük. Ez alapján adóalanyiságot keletkeztet minden esetben az új közlekedési eszköz – akár egyszeri - értékesítése belföldről a Közösség más tagállamába. Szintén megalapozza az adóalanyiságot az új beépített ingatlan vagy/és az építési telek sorozat jelleggel történő értékesítése.(A sorozat jelleg akkor valósul meg, ha 2 naptári éven belül négy ilyen jellegű ingatlan értékesítésére kerül sor.)

Nem gazdasági tevékenység és nem eredményez adóalanyiságot a közhatalmi tevékenység. Közhatalmi tevékenység különösen a jogszabály-alkotási, az igazságszolgáltatási, az ügyészi, a védelmi, a rendvédelmi, a külügyi és igazságügyi igazgatási, a közigazgatási jogalkalmazói, a hatósági ellenőrzési és pénzügyi ellenőrzési, a törvényességi felügyeleti és ellenőrzési, az államháztartási, európai uniós és egyéb nemzetközi támogatás elosztásáról való döntési tevékenység. Például a közreműködő külső vizsgaállomások által végzett gépjármű műszaki vizsgáztatás is közhatalmi tevékenység, így a vizsgáló állomások az őket megillető díjtételt áfa körön kívül bizonylatolják az ügyfelek felé.

Az eva hatálya alá tartozó személyek, szervezetek nem áfa alanyok, rájuk csak akkor kell alkalmazni az Áfa törvény rendelkezéseit, ha az eva kifejezetten így rendelkezik.

6.1.1. Az áfa-csoport

A csoportos adóalanyiságot a belföldön letelepedett kapcsolt vállalkozások választhatnak az adóhatóság felé történő bejelentéssel. A csoportos adóalanyiság lényege, hogy a tagjai áfa szempontból (csak áfa szempontból!) egy adóalanynak fognak minősülni, anélkül, hogy egyébként egymástól való jogi függetlenségüket elvesztenék. Ez azt jelenti, hogy a tagok egymás közti ügyletei – mintha azok egy adóalanyon belül valósulnának meg – áfa körön kívüliek lesznek. Külső felekkel szemben pedig egy adóalanyként jelennek meg. Adókötelezettségeiket (bevallás, számlakiállítás stb.) is egy adóalanyként kell teljesíteniük, és az adólevonási jog szempontjából is a tagok tevékenységét együtt, egy adóalany tevékenységeként kell figyelembe venni.

6.2. Egyes adókötelezettségek teljesítése

6.2.1. Bejelentkezés

Az adóalanynak az Áfa törvény hatálya alá tartozó tevékenység folytatásának megkezdése előtt szükséges bejelentkeznie az adóhatóságnál, és ezzel egyidejűleg részletes információt kell szolgáltatnia gazdasági tevékenységével kapcsolatban. Nyilatkoznia kell arról, ha pénzforgalmi elszámolást választ, valamint az áfa-fizetési kötelezettség megállapításának módjáról: miszerint adómentes tevékenységet végez, adómentes tevékenység esetén adókötelessé tételt választja, alanyi adómentességet választ, az adómegállapítás különleges módjáról, az általános szabályok szerinti adózás választásáról illetve az áfa alanyiságának speciális okáról, ha van ilyen.

Amennyiben az adóalany meg kívánja változtatni fenti nyilatkozatai valamelyikét, ezt többnyire a változást megelőző adóév utolsó napjáig teheti meg.

Abban az esetben, ha az adóalany az Európai Közösség más tagállamában lévő adóalannyal kíván kereskedelmi kapcsolatot létesíteni, közösségi adószámot szükséges kérnie.

6.2.2. Bevallás

Az adóalanynak alapesetben negyedévenként szükséges áfa bevallást benyújtania. 2015-től a tevékenységüket kezdő adóalanyok havi áfa bevallásra kötelezettek a megalakulásuk évében és az azt követő évben. Az adóbevallás benyújtásának gyakorisága havi, ha a tárgyévet megelőző második év adómegállapítási időszakaiban az elszámolandó adó (a fizetendő adó és az előzetesen felszámított adó különbsége) együttes összege pozitív előjelű, és eléri az 1.000.000 Ft-ot. Az adóbevallás benyújtásának gyakorisága éves, ha a tárgyévet megelőző második év adómegállapítási időszakaiban az elszámolandó adó együttes összege előjeltől függetlenül nem éri el a 250.000 Ft-ot. Közösségi adószám megléte esetén éves bevallás benyújtása nem lehetséges, az adóalanynak legalább negyedéves gyakoriságúnak kell lenni.

Éves bevallást benyújtóknál a bevallási határidő az adóévet követő év február 25-e, negyedéves bevallóknál negyedévet követő hó 20-a, havi bevallóknál pedig a tárgyhót követő hó 20-a.

Az adóalanynak az áfa bevallási gyakoriságát az adóhatóság minden év elején újra meghatározza a tárgyévet megelőző második év adatai alapján (2015-től például évesről negyedéves áfa-bevallásra kell áttérnie azon adózónak, akinek a tárgyévet megelőző második évben az áfa nélküli termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása meghaladja az 50 millió forintot). Ettől függetlenül, ha év közben az adóalany év elejétől számított göngyölített elszámolandó adójának összege vagy más körülmény (pl. közösségi adószám kérése) azt indokolja, év közben gyakoribb bevallási kötelezettségre kell áttérnie.

6.2.3. Adófizetési kötelezettség

Az áfát a termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál általánosan a teljesítésre kötelezett adóalany fizeti az államháztartás felé. A főszabálytól eltérően azonban vannak olyan esetek, amikor a megfizetésre nem a gazdasági tevékenységet végző kötelezett, hanem az ún. fordított adózás rendelkezései érvényesülnek. Ezekben az esetekben a terméket értékesítő, szolgáltatás nyújtó nem hárít át adót a megrendelőre, hanem, a megrendelő adóalany lesz közvetlenül a fizetendő áfa megállapítására és megfizetésére köteles.

A fordított adózásnak két esete különböztethető meg:

- külföldi által teljesített ügylet,
- belföldi adóalanyok közötti ügyletek.

Abban az esetben, ha a szolgáltatás az Áfa törvény rendelkezései szerint belföldön teljesül, de a szolgáltatást nyújtó adóalany belföldön gazdasági céllal nem telepedett le (nincs belföldön székhelye, állandó telephelye), az adót, a szolgáltatást igénybe vevő belföldön nyilvántartott adóalany fizeti meg. Meghatározott termékértékesítések esetén, pl. a termék fel-, és összeszerelés tárgyául szolgál, vagy földgáz-, villamos energia értékesítése esetén is érvényesül a fenti – külföldi vonatkozású – fordított adós szabály. Az említett esetekben tehát a terméket beszerző lesz az adófizetésre kötelezett személy, az ő kötelessége azt bevallásában szerepeltetni (egyben levonásba is helyezheti, ha a beszerzett termék, igénybevett szolgáltatás adóköteles gazdasági tevékenységéhez hasznosul). Nem vonatkozik a fordított adózás arra az esetre, ha a beszerző nem adóalany személy, szervezet. Ebben az esetben a terméket értékesítő adóalanynak be kell jelentkeznie a belföldi adóhatóságnál és meg kell fizetnie az adót.

Belföldi adóalanyok közötti fordított adózás alkalmazandó, azaz az adót az adóalany megrendelő fizeti:

- építési – szerelési munkával létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzendő ingatlan átadása esetén;
- szolgáltatás nyújtásának minősülő olyan építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányul (feltéve, hogy az ügylet építési hatósági engedély-köteles, vagy az építési hatóság tudomásvételi eljárásához kötött);
- bármely, termékértékesítéshez, szolgáltatás nyújtásához kapcsolódó munkaerő-kölcsönzés esetén;
- beépített ingatlan és ehhez tartozó földrészelt értékesítése, valamint beépítetlen ingatlan (építési telken kívül) értékesítése esetén, ha az adóalany adómentesség helyett adókötelezettséget választott;
- az Áfa törvény 6. számú mellékletében felsorolt termékek (bizonyos hulladékok) értékesítése esetében;
- az adós és a hitelező, valamint az adós és a hitelező által kijelölt harmadik személy viszonylatában olyan termék értékesítése esetében, amely dologi biztosítékként lejárt követelés kielégítésének érvényesítésére irányul;
- tárgyi eszköz, vagy 100 ezer Ft forgalmi értéket meghaladó termék felszámolási, vagy más fizetésképtelenséget jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt álló adóalany értékesítése esetén;
- üvegházhatású gáz kibocsátására jogosító forgalomképes vagyoni értékű jog átruházása esetén;
- a 6/A. mellékletekben felsorolt mezőgazdasági termékek értékesítése esetén;
- a 6/B. számú mellékletben felsorolt acélipari termékek értékesítése esetén.

Építési - szerelési szolgáltatásnyújtás illetve igénybevétel esetén a törvény előírja, hogy a szolgáltatás igénybevevője a teljesítést megelőzően írásban nyilatkozzon a szolgáltatásnyújtó részére arról, hogy a megrendelt szolgáltatásával építési-hatósági engedélyköteles, vagy tudomásvételi eljáráshoz kötött munkában működik közre. Erre azért van szükség, hogy a fővállalkozó mellett tevékenykedő valamennyi alvállalkozó tisztában legyen azzal, hogy az általa elvégzett munka/szolgáltatás végső soron az ingatlan olyan módosításához járul hozzá, amely építési hatósági engedélyköteles. Erről a teljes vállalkozói láncot értesíteni kötelesek az illetékesek.

A belföldi fordított adózás alkalmazásának további feltétele, hogy az érintett felek mindegyike belföldön nyilvántartásba vett adóalany legyen, és ne legyen egyiküknek se olyan jogállása (pl. alanyi adómentes), amelynek alapján tőle az adó fizetése ne lenne követelhető.

6.2.4. Összesítő nyilatkozatadási kötelezettség

Az adóalanynak közösségi ügyletei, valamint egyes belföldi ügyletei kapcsán merülhet fel adatközlési, ún. összesítő nyilatkozatadási kötelezettsége.

Közösségi ügyleteket folytató adóalanynak áfa bevallása mellé összesítő nyilatkozatot is szükséges benyújtania. Az összesítő nyilatkozatban az adóalany nyilatkozik a Közösség területén belüli értékesítésekről, és szolgáltatásnyújtásokról, valamint a Közösség területéről történő termékbeszerzésről és szolgáltatás igénybevételekről. Az összesítő nyilatkozat benyújtásának gyakorisága és határideje az áfa bevalláséhoz igazodik. Az áfa bevallás gyakoriságától függetlenül azonban, az összesítő nyilatkozat gyakorisága havira változhat, ha a Közösség területén belüli termékértékesítés összesített nettó értéke tárgynegyedévben eléri az 50.000 eurónak megfelelő összeget.

Az adózónak - a Közösségi ügyleteket érintő összesítő nyilatkozathoz hasonlóan - áfa bevallásában nyilatkoznia szükséges egyes belföldi tranzakciókról kiállított és befogadott számláival kapcsolatban. A nyilatkozat abban az esetben kötelező, ha belföldi termékértékesítések, termékbeszerzések, szolgáltatásnyújtások vagy szolgáltatások igénybevétele esetén az áthárított áfa összege eléri, vagy meghaladja a 1.000.000 Ft-ot. A nyilatkozatnak tartalmaznia kell az eladó/vevő adószámát, a számla sorszámát, a számla teljesítésének dátumát, ennek hiányában annak keltét, a forgalmi adó alapját és az áfa összegét. Továbbá, a bevallásadásra kötelezett adóalany választása alapján az imént meghatározott értékhatár alatti ügyleteit is jelentheti az adóhatóság felé.

6.2.5. EKAER

2015. január 1-től működésbe lépett az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer (EKAER). A szabályozás alapján útdíj-köteles gépjárművel végzett, közúti fuvarozással járó Közösségen belüli termékügyleteket, illetve belföldi, nem végfelhasználó részére történő első adóköteles termékértékesítést csak a szállítmányra vonatkozó érvényes EKAER-számmal rendelkező adózó folytathat. A 15 napig érvényes EKAER-szám igénylése céljából az adózónak előzetes bejelentést kell tenni a fuvar meghatározott részletes adatairól az adóhatóságnak.

Kockázatos élelmiszerek, illetve kockázatos termékek esetén szigorúbb szabályok érvényesek, többek között a súly és az érték is hatással van a bejelentési kötelezettség terjedelmére. Emellett kockázatos termékek közúti fuvarozása esetén főszabály szerint kockázati biztosítékot kell nyújtani (bizonyos kivételektől eltekintve).

A bejelentési kötelezettség nem teljesítésének jogkövetkezménye, hogy a be nem jelentve fuvarozott termék igazolatlan eredetűnek minősül, és az adóhatóság az áru értékének 40 százalékáig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki, emellett biztosítékként lefoglalhatja az árut.

6.3. Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás

6.3.1. Termékértékesítés

Áfa szempontból termékértékesítésnek minősül a birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet.

Termékértékesítésének minősül továbbá az áfa rendszerében:

- a részletvétel és a zártvégű pénzügyi lízing, amikor a vevő a tulajdonjogot legkésőbb a határozott idő lejártával, illetőleg az ellenérték maradéktalan megtérítésével megszerzi [Ezen ügyletek esetében már az érintett termék

vevő részére történő birtokbaadásakor beáll az adófizetési kötelezettség a teljes ügyletre, a teljes ellenérték vonatkozásában, függetlenül attól, hogy a vételár maradéktalan kiegyenlítésére és a tulajdonjog megszerzésére csak később kerül sor.];

- a megbízó és bizományos között a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog átszállása [A megbízó és a bizományos között akkor valósul meg a termékértékesítés, amikor a bizományos és a harmadik fél között is megvalósul a megbízás tárgyára az ügylet];
- az adós és hitelező között a termék feletti rendelkezési jog átszállása, ha a hitelező a dologi biztosítékul szolgáló terméket saját maga értékesítheti;
- az építési szerződés keretében létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzendő ingatlan átadása a megrendelőnek.

6.3.2. Szolgáltatásnyújtás

Az áfa rendszerében szolgáltatásnyújtásnak minősül bármely olyan ellenértékes ügylet, amely nem termék értékesítése. Szolgáltatásnyújtásnak minősül a vagyoni értékű jogok időleges vagy végleges átengedése, valamint a kötelezettségvállalás valamely tevékenység egészbeni vagy részbeni abbahagyására, vagy annak végzésétől való tartózkodásra, illetőleg valamely helyzet tűrésére.

6.3.3. Termék értékesítésére és szolgáltatás nyújtására vonatkozó közös szabályok (átalakulás, apport, üzletágátadás)

A termék értékesítésére, szolgáltatás nyújtására nincs befolyással, ha a szerződéskötés, jogszabályi rendelkezés, bírósági és más hatósági határozat (végzés) alapján, illetőleg árverés útján történik. Ezért például a kisajátításra vagy a hatósági árverés útján történő értékesítésre is az általános áfa szabályok vonatkoznak.

A megszűnés esetére előírt adókötelezettség alól (ld. 6.3.4. pont) az Áfa törvény felmentést ad, ha az adóalany jogutódlással szűnik meg, feltéve, hogy az az Áfa törvény 18. § (1) és (2) bekezdésében meghatározott feltételek szerint történik. Az Áfa törvény olyan jogutódlásként, amely esetén mentesülni lehet az adófizetési kötelezettség alól, kizárólag az alábbi esetköröket ismeri el:

- gazdasági társaságnak a gazdasági társaságokról szóló törvény szerinti átalakulását (ideértve az egyesülést, a szétválást és a részleges átalakulást is);
- szövetkezetnek a Szöv-tv. szerinti átalakulását;
- szövetkezet gazdasági társasággá való átalakulása vagy jogutód nélküli megszűnése esetében a közösségi alap Szöv-tv. szerinti átadását más szövetkezet vagy szövetkezeti szövetség részére;
- egyéni vállalkozói tevékenység egyéni cégként való folytatását, valamint egyéni cégnek az egyéni vállalkozóról és egyéni cégről szóló törvény szerinti átalakulását;
- egyéni vállalkozó, mezőgazdasági termelő halálát vagy cselekvőképességének elvesztését, feltéve, hogy az egyéni vállalkozói, őstermelői tevékenységet
    - elhalálozás esetében az özvegy vagy örökös folytatja; illetőleg
    - cselekvőképesség elvesztése esetében az egyéni vállalkozó, mezőgazdasági őstermelő nevében és javára a törvényes képviselője folytatja;
- az áfa csoport létesítését, megszűnését vagy a csoporthoz való csatlakozást;
- gazdaságátadást, ha az az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból nyújtott támogatással történik;
- költségvetési szerv államháztartásról szóló törvény szerinti átalakítását, vagy irányító (felügyeleti) szervének megváltozását;
- köztestület átalakulását.

Nem tekinti továbbá az Áfa törvény sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnak az apportot, amennyiben az a törvényben meghatározott feltételekkel történik.

Nem keletkezik áfa kötelezettség az üzletág átadása esetén sem, amennyiben meghatározott feltételek teljesülnek. Olyan esetekben mentesül az üzletág átadás az áfa fizetési kötelezettség alól, ha az átadás kapcsán áthárított áfa összegét az átvevő adóalany egyébként is levonhatná az adóköteles felhasználás miatt. Az üzletág a vállalkozásnak olyan működő egysége, amely szervezeti szempontból függetlenül, a hozzá tartozó vagyonnal alkalmas önálló gazdasági tevékenység tartós folytatására.

6.3.4. Termékértékesítésnek, szolgáltatásnak minősülő ingyenes ügyletek

Főszabály szerint csak az ellenérték fejében teljesített ügyletek áfa kötelesek. Azonban az Áfa törvény nevesít néhány ún. „ingyenes" ügyletet is, melyek mégis áfa fizetési kötelezettséget keletkeztetnek. Ezek egy része tulajdonképpen egy adóztatási pont beiktatásával az adóalany korábbi adólevonási jogát hivatott korrigálni, olyan esetekben, amikor olyan termékek, melyhez korábban adólevonási joga kapcsolódott az adóalanynak utólag mégis adólevonásra nem jogosító módon kerülnek felhasználásra.

Ellenérték fejében teljesített termékértékesítés (azaz adóköteles) az is, ha az adóalany a terméket vállalkozásából véglegesen kivonva, azt saját vagy alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen felhasználja, illetőleg azt más tulajdonába ingyenesen átengedi, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg. A körülmények változása miatt előfordulhat, hogy az adóalany egyes termékek beszerzésekor, előállításakor még nem tudja, hogy nem adóköteles gazdasági tevékenységhez fog történni a termék felhasználása. Ilyenkor, ha a gazdasági tevékenységhez hasznosítás feltételezhető, az adóalany levonásba helyezheti az érintett termék áfáját. Ha ezt követően az adóalany a terméket mégis ingyenesen átadja, az termékértékesítésnek minősül és adófizetési kötelezettséget keletkeztet. Például, ha számítógép kereskedelemmel foglalkozó adóalany továbbértékesítési céllal laptopokat szerez be, azok áfáját levonásba helyezheti. Azonban, ha később úgy dönt, hogy egy pár laptopot marketing céllal kisorsol vásárlói között, azok ingyenes átadása miatt adófizetési kötelezettsége keletkezik. Fontos megjegyezni, hogy ez a szabály csak azokra az esetekre vonatkozhat, amikor az adóalany az ingyenesen átadott termékek beszerzésekor még nem tudta/nem tudhatta, hogy azokat adólevonásra nem jogosító módon fogja hasznosítani. Ha tehát, az előző példánál maradva, a kereskedő már kifejezetten a sorsolás céljára szerzi be a laptopokat, azok áfáját eleve nem is helyezheti levonásba. Az adólevonási jog hiányában pedig azok ingyenes átadása sem lesz áfa-köteles.

Az adó alapja ingyenes termékátadás esetén a termék vagy az ahhoz hasonló termék beszerzési ára, ilyen ár hiányában pedig a teljesítéskor megállapított előállítási értéke. A beszerzési ár alatt azt az árat kell érteni, amelyen az adott termék az ingyenes átadás időpontjában, az átadáskori állapotában a „piacon" beszerezhető.

Nem keletkezik ugyanakkor adókötelezettség az ingyenes átadás kapcsán, termékminta, illetve kis értékű termék vállalkozási céllal történő ingyenes átadása esetén. Szintén mentesíti a törvény az áfa kötelezettség alól a közcélú adományt.

A fenti logika alapján az Áfa törvény ugyancsak ellenérték fejében történő termékértékesítésnek tekinti az adóalany megszűnését a megszűnéskor birtokolt olyan termékeknél, amelyekhez részben vagy egészben adólevonási jog kapcsolódott.

Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül továbbá a tárgyi eszköznek nem minősülő terméknek a felhasználása is, amelyet az adóalany adólevonásra nem jogosító gazdasági tevékenység folytatására használ fel, amennyiben a termékhez részben vagy egészben adólevonási jog kapcsolódott.

Szintén ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek – és így gazdasági tevékenységnek – minősül az adóalany vállalkozásán belül végzett saját beruházása, ha ennek eredményeként tárgyi eszközt állít elő. (Szemben az előzőekben ismertetett esetkörökkel, a saját rezsis beruházás nem csupán akkor keletkeztet adóztatható tényállást, ha ahhoz levonható adó kapcsolódott,)

A korábban keletkezett adólevonási jog utólagos korrekciója okán, egyes ingyenes szolgáltatásokat is megadóztat az Áfa törvény. Az ingyenes termékértékesítésekhez analóg módon szintén adóköteles:

- Az olyan ügylet, amikor az adóalany a saját vagy az alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére másnak ingyenesen nyújt szolgáltatást, de ez esetben is csak akkor, ha a szolgáltatáshoz kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.
- Az olyan ügylet, amikor az adóalany a terméket a vállalkozásából időlegesen kivonva, azt a saját vagy az alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen használja, illetőleg azt másnak ingyenesen használatba adja, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.

Termékértékesítésként kell kezelni az áfa rendszerében azt is, ha az adóalany a vállalkozása tulajdonában tartott termékét, annak értékesítése nélkül továbbítja belföldről a Közösség más tagállamába vállalkozási célból. Ez azt jelenti, hogy úgy kell eljárni, mintha az adóalany a továbbított terméket Közösségen belüli értékesítés keretében értékesítené belföldről. A termék érkezésének tagállamában pedig az adóalany Közösségen belüli beszerzést valósít meg. Az adóalanynak a terméktovábbítás okán az érintett tagállamokban adókötelezettségét ennek megfelelően kell teljesítenie. Ugyanakkor az Áfa törvény számos kivételt is tartalmaz, amikor a terméktovábbítás mégsem valósít meg áfa körbe tatozó ügyletet, azaz annak kapcsán áfa kötelezettsége nem keletkezik az adóalanynak. Ezek az alábbiak:

- a terméket fel-vagy összeszerelés céljából továbbítják más tagállamba;
- a termék távértékesítés keretében kerül más tagállamba;
- a termék vasúti-, vízi- vagy légiközlekedési eszközön történő értékesítése a Közösség területén végzett személyszállítás alatt;
- a gáz, hő- vagy hűtési energia, villamos energia hálózaton keresztüli értékesítése;
- a termék értékesítése termékexport, Közösségen belüli adómentes értékesítés keretében
    - ha a terméken a megérkezés tagállamában munkát végeznek, majd annak befejezését követően a terméket belföldre visszahozzák;
    - ha a terméket a másik tagállamban a szolgáltatás nyújtása érdekében használják ideiglenesen;
    - ha a terméket 24 hónapot meg nem haladó ideiglenes használat céljából továbbítják a Közösség más tagállamába (ahol ha ugyanezt a terméket importálták volna, az importált termék ideiglenes behozatal jogcímén teljes adó- és vámmentességben részesülne);
- a terméket szakértői értékelés céljából viszik ki,
- a terméket a Közösség más tagállamában fenntartott vevői készlet céljára továbbítják.

Az ún. vevői készlet egyszerűsítés számos tagállamban ismert. Azt jelenti, hogy abban az esetben, ha a leendő eladó a saját tagállamából az eladni kívánt terméket a leendő vevő tagállamába, a vevő által fenntartott raktárba továbbítja anélkül, hogy azon a leendő vevő még tulajdonjogot szerezne, a terméktovábbítás nem keletkeztet adókötelezettséget. A vevői készleten tartott termékre a Közösségi értékesítés akkor teljesül csak, amikor a vevő a készletből beszerzi (kitárolja) a terméket. A vevőnek is csak ezen időponttal kell Közösségi beszerzés címén adókötelezettségeit teljesítenie a saját tagállamában.

6.4. Közösségen belüli termékbeszerzés

Közösségen belülről történő termékbeszerzés címen azok az ellenérték fejében megvalósuló termékbeszerzések adókötelesek belföldön, amelyeknél a terméket más tagállambeli adóalanytól szerzi be a belföldi adóalany, és a terméket akár ő vagy az eladó, vagy bármelyikük megbízásából egy harmadik személy juttatja, fuvarozza belföldre egy másik tagállamból. Ha az értékesítő a saját tagállamában alanyi adómentességet választott, vagy az értékesítés a távértékesítés (Áfa törvény 29. §) vagy a fel- és összeszerelés tárgyául szolgáló termék értékesítésére vonatkozó (Áfa törvény 32. §) különös szabályok alkalmazása alá tartozik, a vevőnek nem keletkezik adókötelezettsége Közösségen belüli beszerzés címén.

A Közösségen belüli beszerzés teljesítési helye abban a tagországban van (azaz annak a tagállamnak áfáját kell fizetni), ahol a fuvarozás befejezésekor található a termék. A Közösségen belüli beszerzés adózási mechanizmusának lényege, hogy a beszerzőnek a beszerzett termékre vonatkozó belföldi áfakulcs (5%, 18%, 27%) alapján kell az áfabevallásban a fizetendő adót elszámolni. Az adófizetési kötelezettség a Közösségen belülről történő termékbeszerzés esetén a beszerzést igazoló számla, egyszerűsített számla vagy egyéb, a gazdasági eseményt hitelesen dokumentáló bizonylat kibocsátásának napján, de legkésőbb a teljesítés napját magába foglaló hónapot követő hónap 15. napján keletkezik.

Közösségen belülről történő termékbeszerzéshez fizetett előleghez az Áfa törvény szabályai alapján nem kapcsolódik az előleg átadásának időpontjában adófizetési kötelezettség, így legkorábban a teljes – előleget is tartalmazó - ellenértékére vonatkozóan az adott beszerzésről kiállított bizonylat kibocsátásának időpontjában, de legkésőbb a teljesítés napját magában foglaló hónapot követő hó 15-én keletkezik az adófizetési kötelezettség.

Új közlekedési eszköz Közösségen belüli beszerzése estén mindig az áfa hatálya alá tartozó, adóköteles Közösségen belüli beszerzés valósul meg, akkor is, ha a beszerző egyébként nem adóalany vagy különös jogállású adóalany.

6.4.1. Különleges beszerzői körre vonatkozó közösségi szabályok

Az Áfa törvény meghatároz egy különleges adózói kört, melynek Közösségen belüli beszerzésére speciális szabályok vonatkoznak. E különleges adózói körbe tartozik a mezőgazdasági tevékenységet folytató különös jogállású adóalany, a kizárólag adólevonásra nem jogosító tevékenységet végző adóalany, az alanyi adómentes adóalany, a nem adóalany jogi személy, valamint az eva alanya. Ezen adózói kör Közösségen belüli beszerzése - eltekintve az új közlekedési eszköz és a jövedéki termék beszerzésétől – ugyanis fő szabály szerint nem esik belföldön adókötelezettség alá, ha az adott naptári évben Közösségen belüli beszerzései ellenértékének - adó nélkül számított és éves szinten göngyölített - összege nem haladja meg a 10.000 eurónak megfelelő pénzösszeget, és, ha ez a feltétel az adott naptári évet megelőző naptári évre is teljesült (ha ilyen beszerzései már akkor is történtek). Ez nem jelenti azt, hogy e beszerzői kör ilyen jellegű beszerzése közösségi szinten mentesítve lenne a hozzáadottérték-adó alól. Ugyanis a terméket értékesítő adóalany a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelv (továbbiakban: HÉA-Irányelv) 139. Cikk (1) bekezdésével összhangban ilyen esetben (tehát amikor a beszerzés után belföldön adófizetésre nem köteles az adóalany) nem értékesíthet Közösségen belüli adómentes termékértékesítés címén adómentesen, tehát a termék feladásának tagállama szerinti hozzáadottérték-adót köteles áthárítani az értékesítés során.

2010. január elsejétől figyelni kell arra is, hogy amennyiben e különös adózói körbe tartozó személy vagy szervezet a Közösségből történő termékbeszerzése során - az egyébként más okból (a Közösség más tagállamában illetőséggel bíró adóalanynak nyújtott, vagy tőle igénybevett szolgáltatás okán) már megszerzett - közösségi adószámát a termék értékesítőjének megadja, és az annak figyelembevételével jár el (közösségi adómentes termékértékesítést teljesít feléje), úgy kell tekinteni, mint aki a Közösségen belüli beszerzéseire adókötelezettséget választott volna. Az adóalanynak e tényt a rendelkezéssel érintett első Közösségen belüli beszerzés teljesítésének napját követő hónap 20. napjáig kell bejelenteni az állami adóhatóságnak.

6.5. Termékimport

Az Áfa rendszerében termékimport az, amikor olyan terméknek a Közösségbe történő behozatala történik (harmadik országból), amely termék nem tekinthető vámjogi értelemben szabad forgalomba helyezettnek. A termékimport tényállása akkor valósul meg, amikor a behozott termék szabad forgalomba helyezése megtörténik.

A termék harmadik országból történő bejuttatását követően nem feltétlenül történik meg azonnal annak szabad forgalomba helyezése, előfordulhat ugyanis, hogy az valamilyen különleges vámeljárás alá vagy különleges vámjogi helyzetbe kerül. Ilyen lehet például: a vám elé állítás során történő átmeneti megőrzés, a vámszabad területre vagy vámszabad raktárba történő betárolás, a vámraktározási eljárás, az aktív feldolgozás felfüggesztő eljárás, a külső közösségi árutovábbítási eljárás. A termékimport ezekben az esetekben csak akkor valósul meg, amikor a termék az említett vámeljárások hatálya alól kikerül, vagy vámjogi helyzete megszűnik és egyúttal szabad forgalomba helyezése megtörténik.

A termékimport mindig abban a tagállamban teljesül ahol a terméket vámjogi értelemben szabad forgalomba helyezik.

A termékimport adóalapját a vámhatározatban megállapított vámértékből kiindulva kell meghatározni. A vámértéken túl ugyanakkor az adóalapot növelik az adók, illetékek, hozzájárulások, lefölözések és más kötelező jellegű olyan befizetések, amelyek egyrészt az importáló közösségi tagállamon kívül merülnek föl, másrészt, amelyeket a termék importjához kapcsolódóan vetnek ki, kivéve magát az általános forgalmi adót. Növelik továbbá az import áfa alapját azok a járulékos költségek is, amelyek az importáló közösségi tagállamon belül az első rendeltetési helyig merülnek föl, mint pl. a fuvarozási, biztosítási, csomagolási költségek, feltéve, hogy a vámértékbe nem épültek be. A teljesítéskor ismert – az első közösségi rendeltetési helytől eltérő – további közösségi rendeltetési helyig felmerült költségek is az áfa alapját képezik.

A fő szabály szerint az importálónak nem önadózással kell megállapítania, bevallania az importot terhelő áfát, hanem a vámhatóság kivetéssel állapítja azt meg (határozatot hoz az import áfa alapjáról, és annak összegéről). A kivetéses adózás során a vámhatóság által kivetett import áfát meg kell fizetni az államháztartás részére, azonban azt fizetendő áfaként az importálónak az áfa bevallásában szerepeltetni nem kell és nem is lehet.

A termékimport kapcsán lehetőség van önadózásra is, ha az adóalany import önadózásra jogosító engedéllyel rendelkezik. Az import önadózásra jogosító engedélyt a vámhatóságtól kell kérelmezni, aki határozattal adja ki azt, feltéve, hogy az adóalany az Áfa törvényben az engedély kiadásához előírt feltételeket maradéktalanul teljesíti.

Mind a kivetés, mind az önadózás esetén az importálónak lehetősége van az import áfa önadózás keretében történő levonására. Levonási joga akkor nyílik meg, amikor az importra az áfa fizetési kötelezettség keletkezik (ez jellemzően az import vám határozat kelte).

A termékimport kapcsán az adó megfizetésére fő szabályként az importáló kötelezett. Importálni ugyanakkor ún. közvetett vámjogi képviselő igénybevételével is lehet. A közvetett vámjogi képviselő egy olyan képviselő, aki (amely) nem az ügyfele – azaz az importáló – nevében, hanem a saját nevében, de az importáló javára jár el. Ez azt jelenti, hogy amennyiben az adóalany közvetett vámjogi képviselőt vesz igénybe, akkor az import áfa megfizetésére nem az importáló, hanem a közvetett vámjogi képviselő lesz kötelezett. Amennyiben az import áfát közvetett vámjogi képviselő fizette meg, lehetőség van arra, hogy a felek megállapodása alapján az így megfizetett áfát vagy a közvetett vámjogi képviselő vagy maga az importáló helyezze levonásba.

Az Áfa törvény a termékimportot számos esetben mentesíti az áfa-fizetési kötelezettség alól. Ezek közül leggyakoribb az import adómentessége a termék vámmentessége okán.

6.6. Teljesítési hely szabályok

Az ügyletek Áfa törvény szerinti teljesítési helyének a meghatározása kiemelkedő jelentőséggel bír, mivel ez határozhatja meg azt, hogy melyik állam törvényét kell alkalmazni az ügylet megítélése során, illetve, hogy melyik félnek kell az adót

felszámítania és megfizetnie. A teljesítési hely meghatározására a törvény eltérő szabályokat határoz meg a termékértékesítésekre és a szolgáltatásnyújtásokra, ezért ezeket külön-külön fogjuk vizsgálni.

6.6.1. Teljesítés helye termékértékesítés esetén

Főszabály szerint, ha az értékesített terméket küldeményként nem adják fel, illetve nem fuvarozzák el, akkor a teljesítés helye az a hely, ahol a termék az értékesítés teljesítésekor ténylegesen van. A főszabálytól eltérően, ha a terméket az értékesítés következtében akár az értékesítő akár a beszerző elfuvarozza, akkor az ügylet teljesítési helye az a hely, ahol a feladás helye van, vagy ahol a fuvarozás megkezdődik. Ennek a szabálynak a gyakorlati jelentősége abban az esetben van, ahol a feladás helye és a rendeltetés helye eltérő országokban van.

A törvény speciális vélelemmel határozza meg a teljesítési helyet, olyan értékesítés esetén, amelynek során a terméket többször (legalább kétszer) értékesítik úgy, hogy a termék közvetlenül az eladótól a végső vevőhöz kerül elszállításra (láncügylet). Ebben az esetben a korábban tárgyalt szabályt, amely szerint a fuvarozással párosuló termékértékesítés helye a fuvarozás megkezdésének a helye, csak egy értékesítésre vonatkozhat. A láncértékesítések esetén meg kell vizsgálni, hogy melyik az az értékesítés, amelyik a fuvarozásos értékesítésnek tekinthető és csak arra az értékesítésre alkalmazható a korábban említett szabály. Ha a sorban az első értékesítő fuvaroz, akkor a fuvarozásos értékesítés az első értékesítő által teljesített termékértékesítés lesz, és ez az ügylet a fuvarozás megkezdésének a helyén fog adózni. Ha a végső vevő fuvaroz, akkor a fuvarozásos értékesítést a végső vevő felé értékesítő fogja teljesíteni, így ez az utolsó értékesítés fog a fuvarozás megkezdésének a helyén adózni. Ha a láncértékesítés során a közbenső szereplő végzi a fuvarozást, aki egyrészt vevőként másrészt értékesítőként vesz részt az ügyletben akkor a törvényi vélelem szerint úgy kell őt tekinteni, mintha vevői minőségben járna el, kivéve, ha bizonyítja, hogy eladói minőségben vett részt. A vélelem ellenbizonyítására csak a közbenső szereplőnek van lehetősége. Ha mint vevő fuvaroz, fuvaroztat, akkor az általa igénybevett (a felé számlázott) értékesítéshez kapcsolódik a fuvarozás, így ez az értékesítés adózik az indulás helyén, ha pedig mint eladó, akkor az általa teljesített értékesítés adózik ezen a helyen. Azok az értékesítések, amelyek a láncban megelőzik a fuvarozással érintett értékesítést a fuvarozás megkezdésének helyén lesznek teljesítettek, és azok az értékesítések, amelyek követik a fuvarozásos értékesítést a rendeltetési helyen teljesülnek. Ha „A” magyar adóalany „B” német adóalanynak úgy étékesít egy terméket, hogy azt az „C” osztrák adóalany részére kell elszállítani, akkor a teljesítési hely szabály alapján azt kell meghatározni, hogy melyik értékesítés tekinthető a fuvarozásos értékesítésnek. Ha a fuvarozást az „A” bonyolítja, akkor az „A” és „B” közötti értékesítés teljesítési helye Magyarország lesz, ennek az értékesítésnek az eredményeként hagyja el a termék az országot, ez fogja megvalósítani a határon átnyúló Közösségi mentes ügyletet. „B” és „C” közötti értékesítés teljesítései helye a végső rendeltetés helye, tehát Ausztria, Ausztriában belföldi ügyletként lesz adóköteles.

Olyan láncértékesítés esetén, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor a Közösség tagállamán kívül helyezkedik el, a termékértékesítés helye a Közösség azon tagállama lesz ahol a termék importja megvalósul. Ha közbenső magyar adóalany Ukrajnából szerez be terméket úgy, hogy azt Németországba értékesíti tovább, és a termék importja Magyarországon megvalósul, akkor az eddig tárgyal szabályok szerint a teljesítési hely vagy Ukrajnában lenne, vagy pedig Németországban, attól függően, hogy ki szervezi a termék fuvarozását. Ilyen import esetén azonban a jogalkotó úgy tekinti, hogy az import megszakítja a láncolatot, és a Magyarországon teljesített termékimport után a német vevő felé történő termékértékesítés teljesítési helye szintén Magyarországon lesz függetlenül a korábban tárgyalt szabályoktól.

Távolsági értékesítésnek nevezzük, ha egy tagállami adóalany egy másik tagállambeli adófizetésre nem kötelezett adóalanynak, vagy nem adóalanynak értékesít, oly módon, hogy a fuvarozást is az értékesítő végzi. Ezeknél az ügyleteknél fontos kritérium, hogy vevőként csak nem adóalanyok, vagy speciális adóalanyok szerepelhetnek, akik saját tagállamuk joga szerint nem adófizetése kötelezettek az Áfa törvény értelmében. A távolsági értékesítések teljesítési helye főszabályként a rendeltetési hely. Tehát ha egy osztrák adóalany Magyarországra nem adóalany magánszemélynek úgy értékesít, hogy a fuvarozást a német értékesítő bonyolítja, akkor a teljesítési hely Magyarország lesz és a főszabály szerint

az osztrák értékesítőnek bejelentkezési kötelezettsége lesz Magyarországon. A jogszabály azonban lehetőséget biztosít arra, hogy a távolsági értékesítésre mégse a rendeltetési hely szerinti teljesítési szabályt kelljen alkalmazni és az eladónak ne kelljen bejelentkeznie, ha az értékesítő nem jövedéki terméket értékesít és az értékesítései az adóévben nem haladják meg a 35 ezer eurót. Ilyenkor az értékesítőnek nem kell bejelentkeznie Magyarországon, és a teljesítés helye ott lesz, ahol a fuvarozás megkezdődik (adott esetben Ausztria), vagy a feladás megtörténik.

6.6.2. Teljesítés helye szolgáltatások nyújtása esetén

Szolgáltatásnyújtások esetén a teljesítési hely megállapítása szempontjából kiemelkedő jelentősége van annak a ténynek, hogy a szolgáltatást megrendelője adóalanynak minősül-e vagy sem. Főszabály szerint ez a körülmény fogja eldönteni, hogy áfa szempontjából hol minősül teljesítettnek az ügylet. Ha egy áfa adóalany nem az adóalanyiság a körében rendel meg egy szolgáltatást, tehát nem gazdasági tevékenysége során hasznosítja, akkor is adóalanynak minősül a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározásakor. Előfordulhat azonban olyan eset is, hogy az egyébként adóalanynak minősülő személy vagy szervezet mégsem minősül adóalanynak az adott szolgáltatás tekintetében. Ez akkor fordulhat elő, ha az adóalany olyan szolgáltatást rendel meg, amely közvetlenül saját vagy alkalmazottainak magánszükségleteit szolgálja. A jogszabály alkalmazása körében adóalanynak minősülnek a harmadik országbeli illetőséggel bíró adóalanyok is. Ha az adóalanynak a székhelye mellett több állandó telephelye is van, akkor a teljesítési hely meghatározása szempontjából azt a székhelyet vagy telephelyet kell tekinteni, amelyik az ügylet teljesítésével legközvetlenebbül érintetett. Eva adóalany által nyújtott, vagy igénybe vett szolgáltatást úgy kell tekinteni, mintha áfa adóalany nyújtotta vagy vette volna igénybe.

Főszabály szerint adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetén a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági céllal letelepedett, gazdasági letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

A nem adóalany igénybevevők esetén, a számukra nyújtott szolgáltatások teljesítési helye főszabályként az a hely, ahol a szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal letelepedett, gazdasági letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

Az Áfa törvény azonban számos, a főszabálytól eltérő, speciális szabályt határoz meg egyes szolgáltatások teljesítési helyére. E különös szabályok az alábbiak szerint csoportosíthatóak:

- Szolgáltatások, melyek teljesítési helyét az igénybevevő adóalanyiságától függetlenül különleges szabályok alapján kell megállapítani:
    - Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknál az ingatlan fekvése a teljesítés helye. Az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatás tehát akkor adózik belföldön, ha az ingatlan fekvésének helye belföld.
    - Személy szállítása esetében a teljesítés helye az az útvonal, amelyet a szolgáltatás nyújtása során ténylegesen megtesznek, tehát az áfatörvény hatálya alá kizárólag a belföldön megtett útszakasz tartozik.
    - Közlekedési eszközök rövid időtartamú bérbeadása esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a közlekedési eszközt ténylegesen a bérbevevő birtokába adják. Közlekedési eszköz rövid tartamú bérbeadásáról akkor beszélünk, ha a közlekedési eszköz folyamatos használata vízi közlekedési eszközök esetében a 90 napot, egyéb közlekedési eszközök esetében pedig 30 napot nem haladja meg.
    - Éttermi és egyéb vendéglátó-ipari szolgáltatások nyújtása esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítik. Eltérő szabályok vonatkoznak az éttermi és egyéb vendéglátó-ipari szolgáltatások nyújtására, ha azokra a Közösség területén végzett személyszállítás tartama alatt, vasúti, vízi vagy légi közlekedési eszközön kerül sor, ilyenkor a szolgáltatás nyújtásának teljesítési helyét a személyszállítás indulási helye határozza meg.

- Szolgáltatások, melyek teljesítési helyét kizárólag akkor kell különleges szabályok alapján megállapítani, ha azok igénybevevője nem adóalany. Ide tartoznak, az ügynöki szolgáltatás, a termékfuvarozás, a személy szállításához, termék fuvarozásához járulékosan kapcsolódó szolgáltatások, az ingókra irányuló szakértői értékelés, valamint a bérmunka és a közlekedési eszköz rövidtávú bérbeadása.
- Kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási és sportszolgáltatások esetén, ideértve ezek szervezését is, valamint az előbbiekhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások esetében, ha megrendelője nem adóalany a teljesítési helyét az a hely határozza meg, ahol a szolgáltatást ténylegesen végzik. Amennyiben adóalanynak nyújtanak ilyen szolgáltatást, annak teljesítési helye a főszabály szerint alakul, azaz az igénybevevő gazdasági célú letelepedettsége lesz az irányadó. Ez alól kivételt képeznek azok a szolgáltatások, melyek az ilyen jellegű rendezvényekre a belépést biztosítják, ugyanis azok teljesítési helye – akkor is, ha adóalany a megrendelő - az a hely, ahol az eseményt, rendezvényt ténylegesen megrendezik.
- Az Áfa törvény 46. §-ának hatálya alá tartozó szolgáltatások esetében, ha a szolgáltatást igénybevevő harmadik országban letelepedett nem adóalany, a szolgáltatás teljesítési helyét az igénybevevő Közösség területén kívüli letelepedési helye, vagy annak hiányában lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye határozza meg. Ezek a szolgáltatások jellemzően valamely más szolgáltatáshoz, vagy főtevékenységhez kapcsolódnak. Ezek a szolgáltatások például a tanácsadási szolgáltatás, ügyvédi, számviteli szolgáltatás, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások.
- A „fogyasztás, illetve a tényleges használat" elve egyes esetekben felülírhatja a fenti szabályokat, például, ha megállapítható, hogy a közlekedési eszközök bérbeadása tényleges igénybevétele máshol van, mint a szolgáltatásra a fentiek szerint megállapított teljesítési hely.
- Az uniós szabályoknak megfelelően a nem adóalanyoknak (pl. magánszemélyeknek) nyújtott
  - telekommunikációs szolgáltatások;
  - a rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások, valamint
  - az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások

  teljesítési helye ezen nem adóalanyok letelepedettségének tagállama lesz (a korábbi szabályok alapján a szolgáltató székhelye szerinti tagállam helyett). Ez adott esetben azt jelentheti, hogy a magyar szolgáltatók alacsonyabb áfa-kulccsal nyújthatják szolgáltatásaikat más tagállambeli magánszemély ügyfeleiknek.

6.7. Teljesítési időpont

Az egyes ügyletek vonatkozásában a teljesítési időpont Áfa törvény szerinti pontos meghatározása azért lényeges, mert főszabályként – hacsak az Áfa törvény kifejezetten eltérően nem rendelkezik - ez az időpont határozza meg, hogy az adóalanynak mikor keletkezik az adott ügylet kapcsán adófizetési kötelezettsége, illetve, hogy mely adóbevallási időszakáról szóló bevallásában kell szerepeltetnie az érintett ügyletet

Az Áfa törvény 55. § (1) bekezdése rendelkezik – főszabályként – az adóztatandó ügyletek teljesítési időpontjáról, illetve az adófizetési kötelezettség keletkezéséről. A hivatkozott rendelkezés szerint az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (teljesítés). A tényállásszerű megvalósulásról akkor beszélünk, amikor a szerződés minden lényeges eleme, a felek akarata teljesen megvalósul.

Az Áfa törvény 57. §-a úgy rendelkezik, hogy termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha az ügylet tárgya természetben osztható és a részteljesítésnek egyéb akadálya nincs, a részteljesítés is teljesítés. Ez azt jelenti, hogy a természetben osztható ügyletek esetében az egyes külön-külön megvalósuló részteljesítésekre külön-külön beáll az áfa fizetési kötelezettség. Például, ha a felek 5 mázsa gabona értékesítésében állapodnak meg úgy, hogy 2 mázsát

augusztusban, 3 mázsát szeptemberben fog leszállítani az eladó, ebben az esetben a 2 mázsa tekintetében augusztusban, míg a 3 mázsa tekintetében szeptemberben áll be az adófizetési kötelezettség.

Az Áfa törvény 2015. december 31-éig hatályos 58. §-ának (1) bekezdése értelmében termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha a felek részletfizetésben vagy határozott időre szóló elszámolásban állapodtak meg, teljesítés az ellenérték megtérítésének esedékessége, amelyre az adott részlet vagy elszámolás vonatkozik (ezek az ún. elszámolási időszakos ügyletek). E szabály akkor alkalmazandó, ha a felek között folyamatos jogviszony van, amelynek során a közöttük megvalósult teljesítésekről az általuk megállapodott időszakokra vonatkozóan összevontan számolnak el, illetve ha rendszeresen, ismétlődő jelleggel történik az adott időszakban nyújtott szolgáltatások, teljesített termékértékesítések vonatkozásában összevontan díjfizetés (tipikusan ilyenek az átalánydíjas ügyletek, a bérbeadás vagy a közüzemi szolgáltatások). Minden olyan esetben, amikor a felek elszámolási időszakhoz kötött ügyletet bonyolítanak egymás között, az adófizetési kötelezettség az adott elszámolás fizetési határnapján keletkezik, azaz a fizetési határidő lesz a teljesítés időpontja.

Ezen, ún. elszámolási időszakos ügyletek esetében azonban 2015. július 1-jétől, illetve 2016. január 1-től változtak a teljesítési időpont meghatározásának szabálya. Az új szabályok szerint az időszakos elszámolású ügyletek esetén a teljesítési időpont főszabályként az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napja. Két esetben is vannak azonban kivételes szabályok, a következők szerint:

- amennyiben fizetés esedékessége és a számla/nyugta kibocsátása az elszámolási időszak utolsó napját megelőzi, a teljesítés időpontja a számla/nyugta kibocsátásának időpontja,
- amennyiben pedig a fizetés esedékessége az elszámolási időszak utolsó napját követő időpontra esik, a teljesítés időpontja a fizetés esedékessége, de legfeljebb az elszámolási időszak utolsó napját követő 30. nap, amely végső határidő 2015. január 1-jétől 60 napra módosul. .

A fenti változás két lépésben lépett hatályba:

- a könyvviteli, könyvvizsgálati és adótanácsadási szolgáltatások esetében az új szabályokat az olyan 2015. június 30-át követően kezdődő időszakokra kell először alkalmazni, amelyek esetén a fizetés esedékessége is 2015. június 30. utánra esik;
- a többi időszakos elszámolású ügylet esetén az olyan 2015. december 31-ét követően kezdődő időszakokra kell először alkalmazni, amelyek esetén a fizetés esedékessége és a számla/nyugta kiállítása is 2015. december 31. utánra esik.

Ha a felek részletfizetésben állapodtak meg, az Áfa törvény 58. §-a akkor alkalmazandó, ha egy adott részlet kifizetése mögött a teljesítés egy része áll. Azaz, azokban az esetekben, amikor a teljesítés megtörtént, és csak az ellenérték pénzügyi rendezése történik részletekben, akkor a teljesítés időpontja az Áfa törvény 55. § (1) bekezdése szerint alakul. Amennyiben azonban a részletfizetés azért történik, mert eleve mindig csak az adott részlethez igazított (részleges) teljesítés valósul meg a felek között, akkor az egyes részletek mögötti részügylet teljesítési időpontjára az Áfa törvény 58. §-át kell alkalmazni. Például, ha egy adott napon teljesülő költözési szolgáltatás esetén a felek úgy állapodnak, meg hogy annak ellenértéke három részletben kerül megfizetésre, az adófizetési kötelezettség keletkezésének megállapítására nem alkalmazható az Áfa törvény 58. §-a. Szolgáltatás tényleges teljesítésének napjával a teljes ellenértékre beáll az adófizetési kötelezettség (függetlenül attól, hogy valójában csak később kerül teljes egészében a szolgáltatást nyújtó részére kifizetésre), valamint ezzel egyidejűleg a teljesítési időponttal a teljes ellenértéket le kell számlázni.

Az Áfa törvény 59. §-a értelmében termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha a teljesítést megelőzően ellenértékbe beszámítható vagyoni előnyt juttatnak (a továbbiakban: előleg), a fizetendő adót pénz vagy készpénz-helyettesítő fizetési eszköz formájában juttatott előleg esetében annak jóváírásakor, kézhezvételekor, egyéb esetben annak

megszerzésekor kell megállapítani. A jóváírt, kézhez vett, megszerzett előleget úgy kell tekinteni, mint amely a fizetendő adó arányos összegét is tartalmazza.

Ez utóbbi kitétel azonban csak abban az esetben értelmezhető, ha a teljesítésre kötelezett egyben az adófizetésre kötelezett is (a vevőnél ugyanis kézhez vétel, jóváírás az előleg kapcsán nem merül fel, hiszen az előleget ő fizeti meg az eladója felé). Így, abban az esetben, ha fordított adózást kell alkalmazni, akkor az előleg átvételekor ilyen jogcímen nem keletkezik adófizetési kötelezettség az adóalanynál, hanem az Áfa törvény 60. §-a alapján megállapított időpontban. A közösségi harmonizáció okán ugyanakkor, az olyan import szolgáltatás igénybevételénél, amely kapcsán a belföldön letelepedett megrendelő adóalany az adófizetésre köteles – hiába minősül fordított adós ügyletnek – az előleg átadása mégis áfa-fizetési kötelezettséget keletkeztet.

Figyelemmel kell lenni ugyanakkor arra is, hogy, ha az ügylet a fordított adózás alá esik, az adófizetési kötelezettség az Áfa törvény 60. §-a alapján keletkezik. E szerint termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha adófizetésre a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő adóalany kötelezett, a fizetendő adót

- az ügylet teljesítését tanúsító számla vagy egyéb okirat kézhezvételekor, vagy
- az ellenérték megtérítésekor, vagy
- a teljesítést követő hónap tizenötödik napján

kell megállapítani. A felsoroltak közül az alkalmazandó, amely a leghamarabb következik be.

A fordított adózás alá eső ügyletek esetén tehát az Áfa törvény 55-58. §-a alapján megállapított teljesítési időpontot kell ugyan a számlán feltűntetni, azonban az adófizetési kötelezettség nem a teljesítés napján, hanem az Áfa törvény 60. § (1) bekezdésében megjelölt időpontok valamelyikén áll be. Abban az esetben, ha olyan import szolgáltatásnyújtás történik, melynek a teljesítési helyét az Áfa törvény 37. § (1) bekezdése (fő szabály) alapján kell meghatározni és az adó fizetésére a belföldön letelepedett adóalany igénybevevő a köteles az Áfa törvény 60. § (1) bekezdésének szabálya nem alkalmazható. Ilyenkor elsősorban az Áfa törvény fent hivatkozott 55. §-a (57. §-a), vagy 58. §-a szerint kell megállapítani az adófizetési kötelezettség keletkezését.

A fenti időpontoktól eltérő, halasztott adófizetési kötelezettségre van lehetősége egyes adóalanyoknak, akik könyvvezetésüket pénzforgalmi szemléletben vezetik. Esetükben az adófizetési kötelezettségük halasztható az ellenérték részükre történő megfizetéséig, de legfeljebb a teljesítéstől számított 45. napig. E halasztott adófizetési kötelezettség nem azonos a pénzforgalmi szemléletű különös adózási móddal.

6.8. Az adó alapja

Az Áfa alapja, amelyre a fizetendő áfa összegét számítania kell az adóalanynak, az a pénzben kifejezett ellenérték, amely az ügylet teljesítőjét megilleti. Az ügylet adóalapjába beletartozik az az összeg is, amit nem az ügylet tényleges igénybevevője, hanem harmadik fél fizet az adóalanynak, de kifejezetten az ügylet teljesítésére tekintettel. Ilyen például a gyógyszertárakat megillető OEP támogatás a támogatott gyógyszerek értékesítése után. A támogatást ilyen esetben kifejezetten a konkrét gyógyszerek értékesítésére tekintettel kapja a gyógyszertár, így az beépül azok adóalapjába. Ez azt jelenti, hogy a gyógyszertárnak a gyógyszer értékesítését terhelő áfát a vásárló által fizetett összeg és az OEP támogatás együttes összegére kell megállapítania, megfizetnie. Egy támogatás ugyanakkor nem képez adóalapot, nem áfa köteles, ha az nem köthető az adóalany által teljesített valamely konkrét termékértékesítéshez, szolgáltatáshoz, például tipikusan ilyenek az ún. intézmény vagy működésfinanszírozások.

A kártérítés soha nem képez áfa alapot, nem áfa köteles, azt számlázni sem kell. A kártérítés ugyanis jogellenesen okozott kár megtérítésére fizetett összeg, amely mögött sosem áll termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, nem tekinthető valamilyen teljesítés ellenértékének.

Az adó alapját a termék vagy a szolgáltatás szokásos piaci ára képzi azokban az esetekben, ha a felek abban állapodnak meg, hogy kölcsönösen nyújtanak egymásnak szolgáltatást /teljesítenek termékértékesítést (csereügyletek), azok egymással szemben elszámolásra kerülnek, tehát ellenértéküket nem pénzben egyenlítik ki egymásnak a felek. Ilyenkor a mindkét félnek a saját ügyletéről számlát kell kiállítania partnere felé, melyen adóalapként a partnere által felé teljesített ügylet szokásos piaci árát tünteti fel. Ilyen eset például, ha egy cég bérbe veszi egy társasház tetőterét és az egy éves bérleti díjat azzal egyenlíti ki, hogy cserébe felújítja a társasház tetőszerkezetét.

Adóalap védelem miatt szintén a termék, szolgáltatás szokásos piaci árát kell alapul venni adóalapként, ha az ügylet egymástól nem független felek között történik és a köztük megállapított ellenérték aránytalanul magasabb vagy alacsonyabb a szokásos piacinál. (A bírói gyakorlat értelmében aránytalanságról 40-50 százalékos eltérés esetén beszélünk). Ezen adóalap védelmi intézkedés csak akkor alkalmazandó, ha az ügylet jellege vagy a felek jogállása miatt a résztvevő feleket az ügylet tekintetében nem vagy nem teljes egészében illeti meg az adólevonási jog.

Az adó alapjába beletartoznak az áfán kívüli egyéb adók, vámok, illetékek, járulékok, hozzájárulások, lefölözések és más, kötelező jellegű befizetések, valamint az ügylet teljesítésével felmerült olyan járulékos költségek is, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére (ide tartoznak például a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek).

Az adó alapjába ugyanakkor nem számít bele az adóalany által a vásárlójától elszámolási kötelezettséggel átvett pénzösszeg, melyet nyilvántartásában is elkülönítetten kezel.

6.8.1. Engedmények

A gazdasági élet szereplői számos jogcímen, módszerrel nyújtanak egymásnak és vásárlóiknak engedményt. Az áfa rendszerében csak akkor beszélünk engedményről, ha annak valódi adóalap és ezen keresztül adó csökkentő hatása van. Ahhoz, hogy az engedmény összege azonnal vagy utólag, de csökkenthesse az ügylet adóalapját és így a fizetendő adót, mindenképpen igazolhatóan üzletpolitikai céllal kell, hogy nyújtsa azt az adóalany. Az Áfa törvény szerint feltétel nélkül megvalósul az üzletpolitikai cél, ha az engedményt azért nyújtják, mert az ügylet vevője/igénybe vevője az ellenértéket az eredeti esedékességhez képest előbb megtéríti (skontó), vagy a korábban beszerzett termék, igénybe vett szolgáltatás mennyiségére tekintettel adott engedmény (rabat) esetén. Egyéb esetekben az üzletpolitikai cél akkor valósul meg, ha az független fél részére nyújtott, illetve független fél számára is ésszerűen elérhető. További feltétel, hogy az árengedmény megállapodásban előre rögzített legyen vagy, hogy a pénzben kifejezett - adó nélkül számított - összesített összege kisebb legyen, mint az árengedmény igénybevételére jogosító termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások pénzben kifejezett - adó nélkül számított - összesített ellenértéke.

Általánosságban rögzítendő, hogy az engedmények az általános forgalmi adó rendszerében kizárólag akkor értelmezhetőek, amennyiben azokat az alapügylettel egyidejűleg (a teljesítéskor azonnal), vagy azt követően (a teljesítést követően utólag) nyújtják. Nincsen azonban arra lehetőség, hogy akár a természetben adott, akár más engedmény időben az alapügyletet megelőzze. Az azonnal adott engedmény eleve nem képezi az áfa alap részét, azzal az adott termékértékesítés adóalapja csökkentendő.

Az adó alapjának az engedménnyel történő utólagos csökkentése azonban az adóalany választásától függ. Ha ugyanakkor az adóalany az engedménnyel az adó alapját utólag csökkenteni akarja, az ügyletről kiállított eredeti számlát is ennek megfelelően helyesbítenie kell.

Az engedmények egyik speciális területe a természetben adott engedmény. Természetbeni engedmény esetében is megkülönböztetjük az alapügylet teljesítéséig/azonnal és a teljesítést követően adott engedményt. Természetben adott engedményről akkor beszélhetünk, amikor az adóalany nem az általa értékesített termék árából ad kedvezményt, hanem az árengedmény pénzben kifejezett összege erejéig további terméket, szolgáltatást juttat a vásárlónak.

6.8.2. *Az adóalap utólagos csökkenése, valamint az utólagos korrekciós elszámolások a számla kiállító és számlabefogadó oldalán*

Az Áfa törvény 77. §-a tételesen felsorolja termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalap utólagos csökkenésének lehetséges eseteit. E szerint a visszatérített vagy visszatérítendő előleg vagy ellenérték összegével utólag csökken az adó alapja,

- ha arra a teljesítést követően a szerződés módosulása, valamint megszűnése miatt kerül sor;
- ha termék zártvégű lízing, részletvétel keretében történő értékesítése, bérbeadás, vagyoni értékű jog időleges átengedése utóbb meghiúsul és a felek az ügylet kötése előtti helyzetet állítják helyre, vagy ha ez nem lehetséges, az ügyletet a meghiúsulás bekövetkezéséig terjedő időre hatályosként elismerik;
- ha betétdíjas termék visszaváltásakor a betétdíjat visszatérítik;
- ha az 58. § szerinti ún. elszámolási időszakos termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében visszatérítik azt az összeget, amellyel az elszámolási időszak egésze tekintetében megfizetett vagy megfizetendő összeg meghaladja az erre az elszámolási időszakra vonatkozó ellenértéket (például közüzemi szerződéseknél a korábban fizetett átalányok összegéből a tényleges fogyasztás alapján történő visszatérítés, jóváírás esetén);
- ha a teljesítést követően adnak árengedményt (ez utóbbi esetben az adóalap csökkentése lehetőség).

2014. január 1-je óta az adó alapja utólag csökkenthető, ha a teljesítést követően a kötelezett kupon alapján pénzt térít vissza olyan adóalany vagy nem adóalany részére, aki (amely) azt a terméket, szolgáltatást, amely beszerzése, igénybevétele pénzvisszatéríttetésre jogosít, nem közvetlenül tőle szerezte be, vette igénybe, feltéve, hogy

- az a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amelyet közvetlenül a pénzvisszatéríttetésre jogosult részére teljesítettek, belföldön teljesített adóköteles ügylet, és
- a visszatérítendő összeg kisebb, mint a kötelezett által teljesített ügylet adóval növelt összege.

Ez az új szabályozás (közvetett engedmény) lehetőséget biztosít arra, hogy az adóalany utólag csökkentse fizetendő adóját abban az esetben is, ha nem közvetlen üzleti partnerének, hanem annak vevőjének nyújt utólag pénzvisszatérítés formájában üzletpolitikai céllal engedményt. Ebben az esetben a pénzvisszatérítést teljesítő adóalanynak nincs számlamódosítási kötelezettsége az adóalap-csökkentés kapcsán (hiszen nincs közte és a kedvezményezett fél között olyan alapügylet, melynek a bizonylata módosítható lehet). Az adóalap-csökkentés feltételekén azonban az adóalanynak rendelkeznie kell a pénzvisszatéríttetésre jogosult részére történt termék értékesítéséről, szolgáltatás nyújtásáról kibocsátott számla másolati példányával, amely egyértelműen igazolja, hogy az adott ügylet, amelyre vonatkozóan a pénzvisszatérítést adják vagy adták, belföldön adóköteles, valamint a visszatérített pénz átutalásáról vagy a készpénz kifizetéséről szóló bizonylattal.

Az adóalap utólagos csökkentés egyéb eseteinek ugyanakkor továbbra is feltétele, hogy a számlakiállító az eredeti számlát (amennyiben számlakiállítás kísérte az ügyletet) értelemszerűen érvénytelenítse vagy módosítsa (helyesbítse) az adóalap-csökkenésnek megfelelően.

Abban az esetben, ha a korábban megállapított adóalap vagy fizetendő adó utólag csökken - akár a fent részletezett utólagos adóalap csökkenési esetekben, akár más adminisztrációs hiba miatt - a különbözetet az adóalanynak nem önellenőrzéssel kell/lehet rendeznie, hanem az Áfa-tv. 153/B. §-a alapján, az ott meghatározott időpontok szerinti aktuális időszakban számolhatja el. E szerint legkorábban, abban az adómegállapítási időszakban vehető figyelembe az adókülönbözet

- amikor az eredeti számlát érvénytelenítő számla vagy a módosító számla a jogosult rendelkezésére áll, ha az ügyletről érvénytelenítő, módosító számlát bocsátanak ki,

- amikor az ellenérték, az előleg, a betétdíj visszatérítése megtörténik, ha a csökkenést számlakorrekció nem kíséri,
- közvetett un. pénzvisszatérítéses engedmény esetében a pénz visszatérítés időpontjában,
- amikor a hatóság igazolása a kiléptetésről az adóalany, a módosító számla pedig a jogosult rendelkezésére áll export esetén, ha a termék a teljesítést követő 90 napon túl, de 360 napon belül hagyja el a közösség területét (speciális export szabály az Áfa törvény 98.§ (5) bekezdése alapján).

Az aktuális időszaki korrekció ugyanakkor nem alkalmazható azokban az esetekben, amikor az adóalap vagy a fizetendő adó utólagos csökkenése során nem azonosítható valamely fenti időpont. Ilyenkor az Art. általános szabálya szerint szükséges eljárni, és annak megfelelően önellenőrzést kell végrehajtani. Ilyen lehet például, ha nyugtás értékesítés során tévesen alacsonyabb adómértéket alkalmaztak az előírtnál. A korrekció következtében az adó alapja csökkenni fog, módosító bizonylatot azonban nem állítanak ki, és ellenérték visszafizetésére sem kerül sor. Szintén kizárólag önellenőrzéssel lehet korrigálni azt az esetet is, amikor a fizetendő áfa csökkenését a korábban alaptalanul (tényleges ügylet hiányában) kiszámlázott áfa korrekciója okozza (Áfa törvény 55. § (2) bekezdése).

A számlabefogadói oldalon az áthárított (levonható) áfa összege akár csökken, akár nő utólagos változás miatt , a különbözetet a számlabefogadó önellenőrzés nélkül mindig az aktuális időszakban számolhatja el. Ez azt jelenti, hogy, ha a levonható adó utólag csökken a számlabefogadó adóalany köteles a különbözetet úgy figyelembe venni, mint a fizetendő adó összegét növelő tételt abban az adómegállapítási időszakban, amelyben a változás bekövetkezik. Azonban, ha az eredetileg levonható előzetesen felszámított adó összege számlán alapult, akkor a különbözet rendezése arra az adó-megállapítási időszakra esik, amelyben a különbözet alapjául szolgáló módosító vagy érvénytelenítő számla az adóalany személyes rendelkezésére áll, de legkésőbb a módosító vagy érvénytelenítő okirat kibocsátásának hónapját követő hónap 15. napja szerinti adómegállapítási időszakra. Ha az ún. pénzvisszatérítéses kedvezmény jogosultja adóalany, amely az alapügylet kapcsán adólevonásra jogosult volt, a visszatérített összegre eső áfával levonható adója utólag csökken. A különbözetet a visszatérítés időpontja szerinti bevallásában kell fizetendő adóként feltüntetnie.

Amennyiben a számlabefogadói oldalon a korrekció eredményeként a levonható adó növekszik – azaz a számlabefogadó a korrekció nyomán több áfa levonására jogosult, mint amennyi áfát eredetileg levonhatóként figyelembe vett – a különbözetet legkorábban abban az adómegállapítási időszakban számolhatja el, amelyikben a korrekciós bizonylat a személyes rendelkezésére áll. Ugyanakkor a fordított adózás alá eső ügyletek, valamint a saját vállalkozásban megvalósított beruházás esetében az adóalany a levonható adó korrekcióját mindig ugyanabban az adómegállapítási időszakban jogosult/köteles elvégezni, amelyben a fizetendő adót korrigálnia kell.

6.8.3. A fizetendő adó forintban történő meghatározása

Az adóalanynak, ha devizában állítja ki számláját, vagy olyan devizás számlát fogad be, amelynek alapján saját maga köteles a fizetendő áfa összegének meghatározására és rendezésre (fordított adózás), a fizetendő áfa összegét forintban meg kell tudnia határoznia. (Az áfa összegének forintban történő feltüntetése egyébként kötelező tartalmi eleme is a magyar szabályok szerint kiállított számlának.) Az Áfa törvény az adóalap forintra történő átszámításának szabályait tartalmazza, amely alapján kell meghatározni forintban a fizetendő áfa összegét is. Az Áfa törvény 80.§-a részletesen szabályozza, hogy egyes ügyleteknél mely napon érvényes átváltási árfolyamot kell alkalmazni. Az adózó választhat, hogy valamely belföldi hitelintézet deviza eladási árfolyamát, az MNB árfolyamot vagy az Európai Központi Bank által közzétett árfolyamot alkalmazza-e. A két utóbbi alkalmazását előre be kell jelentenie az adóalanynak adóhatóság felé, mely választása egységesen minden ügyletére kiterjed. E választása egy naptári évig köti az adóalanyt.

6.9. Az adó mértéke

Az adóalapra számított általános áfa kulcs 27%. Ezt az adómértéket kell alkalmazni minden termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, Közösségen belüli beszerzésre és termékimportra, hacsak az érintett ügyletre kedvezményes

adókulcsot vagy mentesítő szabályt nem tartalmaz az Áfa törvény. Az Áfa törvény alapján két kedvezményes adókulcs alkalmazható. Az Áfa törvény 3. számú mellékletben felsorolt termékek, szolgáltatások esetében az adó mértéke az adó alapjának 5 %-a. Például ide tartoznak meghatározott orvosi eszközök, gyógyszerek, gyógyhatású készítmények, könyv, napilap stb, ha azok vtsz. száma vagy ISO kódja megfelel a mellékletben hivatkozottnak, valamint a távhőszolgáltatás is. Az egyes nagy testű állatok (például juh, kecske, szarvasmarha) élő és feldolgozott formában történő értékesítése is 5%-os adókulcs alá tartozik. A 3/A. számú mellékletben felsorolt termékek, szolgáltatások esetében az adó mértéke az adó alapjának 18 %-a. Ide jellemzően azok a tej és liszt/gabona alapú készítmények tartoznak, melyek vtsz. szám alapján is megfelelnek a felsoroltaknak, valamint ide tartozik a kereskedelmi szálláshely adás és az alkalmi, szabadtéri rendezvényekre történő belépés is.

6.10. Adó alóli mentesség

Az adó alóli mentesség egyes eseteit az Áfa törvény VI. fejezete tárgyalja, a HÉA-Irányelv által meghatározott tartalmi keretek között. A VI. fejezet által mentesített ügyleteket alapvetően két kategóriába lehet sorolni: a valódi mentes ügyletekre, amelyek adólevonásra jogosítják az adóalanyt (nemzetközi vonatkozású ügyletek) és a nem valódi mentes ügyletekre, amelyek adólevonásra nem jogosítják az adóalanyt (közérdekű, illetve egyéb sajátos jellegre való tekintettel mentesített ügyletek).

Az alábbiakban a teljesség igénye nélkül a leggyakrabban felmerülő mentességi eseteket részletezzük.

6.10.1. Adó alóli mentesség a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel

Az Áfa törvény VI. fejezete elsőként a közérdekű jelleggel bíró adómentes tevékenységeket listázza, taxatív felsorolást adva. A törvény értelmében csak a közszolgáltatók által végzett ilyen tevékenységek minősülnek adómentesnek. A törvény felsorolja, hogy mely személyek, szervezetek tekinthetők közszolgáltatónak.

Ebbe a kategóriába tartoznak többek között az egyetemes postai szolgáltatások, bizonyos humán-egészségügyi ellátások, a szociális ellátás szolgáltatásai, a gyermek- és ifjúságvédelemmel kapcsolatos szolgáltatások, a közszolgáltatás keretében nyújtott sportolással kapcsolatos szolgáltatásnyújtás, bizonyos iparművészeti termékek vásárának szervezése, illetve értékesítése egyes feltételek mellett, de a köz-és felsőoktatás, illetve az egyéb oktatás keretében nyújtott szolgáltatásokat is itt mentesíti az Áfa törvény (85. §).

Az Áfa törvény által közérdekű jellegre való tekintettel mentesített ügyletek kategóriája 2011. január 1-jével kiegészült az együttműködő közösség jogintézményével: az együttműködő közösség lényegét tekintve egy költségmegosztó társaság, melynek tagjai közös cél megvalósulása érdekében működnek együtt és bocsátják rendelkezésre az ehhez szükséges anyagi fedezetet. Az adómentesség a közös cél megvalósítása érdekében felmerülő kiadásoknak az egyes tagokat terhelő része ellenében a közösség által a tagok felé nyújtott szolgáltatások tekintetében érvényesülhet, ha az ott meghatározott feltételek maradéktalanul megvalósulnak.

Ugyancsak áfa mentesen kell kezelni annak a terméknek az értékesítését is, amelyet az értékesítést megelőzően kizárólag adólevonásra nem jogosító tevékenységhez használtak, valamint, amennyiben a termék beszerzéséhez tételes levonási tilalom kapcsolódott, például személygépkocsi esetén (Áfa törvény 87. §).

6.10.2. Adó alóli mentesség a tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel

A HÉA-Irányelv rendelkezéseivel összhangban mentesíti az Áfa törvény a *pénzügyi szolgáltatásokat is*. Ide tartoznak például a biztosítási, viszontbiztosítási szolgáltatások (beleértve az alkusz és a közvetítő szolgáltatásait), a hitel-, pénzkölcsön szolgáltatások (és ezek közvetítése), a folyó-, betét- és ügyfélszámlával, fizetéssel, átutalással, pénzügyi eszközzel kapcsolatos szolgáltatások, a jogi személyben tulajdonosi (tagsági) jogviszonyt, valamint a hitelezési jogviszonyt megtestesítő vagyoni értékű jog átengedése és az ezekkel kapcsolatos szolgáltatások, a befektetési alap és a

kockázati tőkealap kezelése, valamint a magánnyugdíjpénztár, az önkéntes kölcsönös biztosító pénztár és a foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézmény részére végzett portfólió-kezelés (Áfa törvény 86. § (1) bekezdés a)-g) pont). Áfa-mentes továbbá a biztosítástechnikai tartalékok fedezetét képező eszközök portfólió-kezelése, azonban egyes pénzügyi eszközökkel (pl. tagsági és hitelezési jogviszonyt megtestesítő értékpapírokkal) kapcsolatos portfólió-kezelés áfa-köteles szolgáltatásnak minősül.

Amennyiben egy ügylet tartalmában a fenti kategóriák valamelyikébe esik, úgy adómentes pénzügyi szolgáltatásként kezelendő. Fontos azonban megjegyezni, hogy a releváns Európai Bírósági ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a pénzügyi szolgáltatásokat – a fő szabály alóli kivételként – megszorítóan, valamint közösségi szinten egységesen kell értelmezni.

Az egyéb sajátos jellegű tevékenységek között rendelkezik továbbá az Áfa törvény *ingatlanok értékesítésével, illetve bérbeadásával* kapcsolatos mentességekről is. Ennek megfelelően mentes az adó alól a beépített és beépítetlen ingatlan értékesítése, kivéve az építési telket, valamint az új (használatba még nem vett vagy 2 éven belül használatba vett) beépített ingatlant. Mentes továbbá az adó alól az ingatlan bérbe-, vagy haszonbérbeadása, bizonyos kivételekkel (Áfa törvény 86. § (1) bekezdés j)-l) pont). Ezen kivételek közé tartozik a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás nyújtás, a parkolóhelyek, az ingatlannal tartósan egybekötött gép, valamint széf bérbeadása.

Az Áfa törvény azonban arra is lehetőséget ad az adóalanyoknak, hogy – előzetes bejelentés alapján – adókötelessé tegyék a fentiek szerint adómentesség alá eső ingatlanértékesítést, illetve ingatlan bérbe- vagy haszonbérbeadást. Amennyiben az adózó így választ, akkor az ingatlan bérbe- és haszonbérbeadását az adóköteles szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó fő szabály szerint, a beépített, illetve beépítetlen ingatlan értékesítését (amely a választása miatt adóköteles) a fordított adózás szabályai szerint kell kezelnie. Amennyiben az adózó az ingatlanértékesítés vagy ingatlan bérbeadás (vagy mindkettő) tekintetében az adóköteles kezelésről nyilatkozik, választása a bejelentést követő ötödik év végéig köti.

Ha az adóalany korábban nyilatkozott az állami adóhatóságnak arról, hogy az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) és k) pontjában említett valamennyi termékértékesítését adókötelessé teszi, a nyilatkozatát 2015. február 28-ig a lakóingatlan értékesítésére vonatkozóan megváltoztathatja. A lakóingatlan-értékesítés adó alóli mentességére vonatkozó nyilatkozat 2015. január 1-jétől kezdődően tehető.

A szabályozás következtében tehát a beépített ingatlanok értékesítésének áfa szempontbeli megítélése az alábbiak szerint alakulhat: az új ingatlannak minősülő beépítetett ingatlan értékesítése a fő szabály szerint egyenesen adóztatandó ügylet. A beépített ingatlan használatba vételi engedély jogerőre emelkedése utáni két év elteltével azonban az értékesítés adómentesként kezelendő ügylet az adózó ezzel ellentétes nyilatkozata hiányában. Amennyiben viszont az adózó az adókötelessé tételt választja, úgy a tranzakciót a fordított adózás szerint köteles kezelni, a választás évét követő ötödik év végéig.

6.10.3. Adó alóli mentesség termék Közösségen belüli értékesítése esetében

A közösségi szabályokkal összhangban mentes az adó alól a belföldön küldeményként feladott, vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése *igazoltan* belföldön kívülre, de a Közösség területére olyan adóalany vevő részére, amely közösségi adószámmal rendelkező adóalany vagy nem adóalany jogi személy (Áfa törvény 89. §).

Annak igazolására, hogy a termék elhagyta Magyarország területét, alapvetően a vevő által aláírt és lepecsételt fuvarokmány (CMR) a legmegfelelőbb. Amennyiben nincs lehetőség fuvarokmány kiállítására (mert pl. a vevő maga végzi a fuvarozást) vagy annak beszerzése aránytalan nehézséget, költséget jelentene az adózó számára valamely körülmény folytán, akkor a fuvarokmányon kívül más okmánnyal is igazolható a terméknek a Közösség valamely tagállamába történő kiléptetése. Általános alapelv, hogy a fuvarokmánytól eltérő dokumentum elsősorban akkor vehető figyelembe kétséget kizáró igazolásként, amennyiben az a felektől független féltől származik.

6.10.4. Adó alóli mentesség termék exportjához kapcsolódóan

Mentes az adó alól a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése a Közösség területén kívülre, feltéve, hogy a termék feladását vagy fuvarozását az értékesítő maga vagy (javára) más végzi. Ha a feladást vagy fuvarozást a beszerző végzi, a mentesség akkor érvényesül, ha a beszerző a beszerzéssel összefüggésben nem telepedett le belföldön. (Ettől függetlenül nem érvényesíthető a mentesség akkor, ha a beszerző kiránduló hajó, turista repülőgép vagy magánhasználatra vonatkozó közlekedési eszköz belföldön beszerzett felszerelését (tartozékát) vagy az üzemeltetéséhez, ellátásához szükséges terméket maga fuvarozza el.) A mentesség feltétele, hogy a termék a teljesítést követő legfeljebb 90 napon belül elhagyja a Közösség területét, és ezt a tényt a kiléptető vámhatóság igazolja, továbbá, hogy a kiléptetésig az exportra szánt terméket a kipróbálás és próbagyártás kivételével nem használják, illetve egyéb módon nem hasznosítják. Mentes az adó alól a terméken (kivéve az ingatlant) belföldön végzett munka is abban az esetben, ha amely terméket kifejezetten ilyen célból szereztek be vagy importáltak, majd a munka elvégzését követően a termék exportértékesítésre kerül (Áfa törvény 101. §).

A Közösségen belüli ügyletekhez hasonlóan a termékexporthoz kapcsolódó mentesség alátámasztására is igazolni kell azt a tényt, hogy a termék az értékesítéssel a Közösség területéről kiléptetésre kerül. Alapesetben a kiléptető vámhatóságtól származó igazolás alkalmas a kiszállítás megfelelő igazolására.

2014. január 1-jétől export értékesítések esetében, amennyiben az adómentesség kizárólag a 90 napos határidő túllépése miatt nem volt alkalmazható, az adózónak lehetősége lesz a fizetendő adóját utólag csökkenteni az értékesítés után bevallott és megfizetett adó összegével, ha az értékesítéstől számított 360 napon belül a terméket mégis kiléptetik az Unió területéről, és ezt a tényt a kiléptető hatóság igazolja. A fizetendő adó csökkenését az adóalany legkorábban abban az elszámolási időszakban tudja érvényesíteni, amelyben a termék kiléptetéséről szóló hatósági igazolás rendelkezésére áll és a módosító számlát is a vevője rendelkezésére bocsátotta.

6.10.5. Termék importjához, Közösségből történő kiléptetéséhez kapcsolódó egyes szolgáltatások adómentessége

Mentes az adó alól a szolgáltatás nyújtása abban az esetben, ha annak ellenértéke az importált termék adóalapjába beépül, így különösen az importhoz kapcsolódó fuvar. Nagyon fontos, hogy a termékimporthoz kapcsolódó szolgáltatást nyújtó adóalanynak megfelelő igazolással kell rendelkeznie arról, hogy az általa teljesített szolgáltatás az importált termék adóalapjába beleépül. Ilyen igazolás lehet – többek között – az importhatározat másolata, ha abból és az egyéb dokumentumokból kitűnik, hogy a szolgáltatással érintett termék, valamint azon importált termék, amelynek az adóalapjába a szolgáltatás ellenérték-igazoltan beleépült, egyértelműen megegyezik egymással.

Mentes továbbá az a szolgáltatás, amely olyan termékhez kapcsolódik, amelyet igazoltan kiléptetnek a Közösségen kívülre. Az adómentesség akkor vonatkozik a szolgáltatásra, ha az a termék, amelyre a szolgáltatás irányul már a kiviteli eljárás hatálya alatt áll. Ezen szolgáltatások közé tartozik különösen a termék fuvarozása és a termék fuvarozásához járulékosan kapcsolódó szolgáltatás. Ebben az esetben is az adómentes szolgáltatást végzőnek megfelelően igazolnia kell tudnia (pl. a kiléptető vámhatározat másolatával), hogy szolgáltatása olyan termékre irányult, amely kiviteli eljárás alatt állt.

6.11. Az adólevonási jog

Az áfa, mint többfázisú adó szabályszerűségéből adódik, hogy az a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás minden értékesítési fázisában felszámításra és megfizetésre kerül. Ugyanakkor az adóalanynak csak a saját maga által végzett tevékenységének értéke után kell az áfa összegét megfizetnie. Az adólevonási jog intézménye biztosítja a korábbi értékesítési fázisokban felszámított áfa összegek halmozódásának elkerülését, úgy, hogy az adóalanyoknak lehetőséget ad a rájuk előzetesen felszámított, valamint az általa közvetlenül megfizetett (a fordított adózás szabályai szerint, ideértve a Közösségen belüli beszerzést a termékimportot és az importszolgáltatásokat is) áfa levonására. Az adólevonási jog csak

annyiban illeti meg az adóalanyt, amennyiben az adólevonási jog tárgyi és tartalmi feltételei teljesülnek és az érintett áfa összeg olyan termékbeszerzéshez, szolgáltatás igénybevételhez kapcsolódik, mely nem áll valamely tételes adólevonási tilalom alatt.

A levonási jog tárgyi feltételei (Áfa törvény 127. §) között legfontosabb helyen a számlát említhetjük meg. Az adóalany a belföldi, egyenes adós ügyletek valamint a Közösségen belüli beszerzés kapcsán adólevonási jogát csak a szabályszerűen, a gazdasági ügyletet hitelesen tartalmazó, nevére kiállított számla alapján gyakorolhatja. A számla akkor tekinthető szabályszerűnek, ha a törvényben felsorolt (Áfa törvény 169. §) tartalmi elemekkel rendelkezik. Ugyanakkor a levonáshoz szükséges tárgyi feltételek között termékimport esetén a termék szabad forgalomba bocsátásáról rendelkező határozat szerepel az adóalany nevére szóló, az adó megfizetését igazoló okirattal együtt. A saját vállalkozásán belül végzett beruházás és a fordított adós ügyletek kapcsán mindazon okiratok jelentik a levonás tárgyi feltételét, amelyek a fizetendő adó összegszerű megállapításához szükségesek.

A levonási jog tartalmi feltétele (terjedelme) alapján az adóalany egyes beszerzéseit, beruházásait terhelő előzetesen felszámított adó olyan mértékben vonható csak le, amilyen mértékben az adóalany adóköteles, adólevonásra jogosító tevékenységét szolgálja. Ezért abban az esetben, ha egy társaság egyaránt végez áfa-levonásra jogosító és áfa-levonásra nem jogosító tevékenységet is, a beszerzéseit terhelő áfát maradéktalanul nem helyezheti levonásba, hanem kizárólag csak azok adólevonásra jogosító tevékenységéhez betudható része lesz levonható. Ez azt eredményezi, hogy a társaságnak külön kell választania azon beszerzéseire jutó előzetesen felszámított áfát, amely adólevonásra jogosító tevékenységéhez kapcsolódóan merült fel, azon beszerzéseket terhelő áfától, amely adólevonásra nem jogosító tevékenységéhez hasznosul. A levonható és le nem vonható áfa megosztását az alábbi lépcsőzetes rendszerben kell elvégeznie a Társaságnak:

- Az első lépés minden esetben a tételes elkülönítés. A vegyes tevékenységet végző társaság elsődleges kötelezettsége, hogy azoknál a beszerzéseknél, amelyeknél megállapítható, hogy kizárólag egyik, vagy másik fajta tevékenységet szolgálják, a hozzájuk kapcsolódó előzetesen felszámított adót nyilvántartásaiban tételesen elkülönítse. Tételes elkülönítés azon beszerzések tekintetében valósulhat csak meg, amelynél egyértelműen megállapítható, hogy tisztán az egyik, vagy másik (adólevonásra jogosító, vagy adólevonásra nem jogosító) tevékenységet szolgálják. Nagyon fontos, hogy a tételes elkülönítés – amennyiben az lehetséges – nem lehetőség, hanem kötelezettség. Ez azt jelenti, hogy amennyiben egy adott termékről, igénybe vett szolgáltatásról egyértelműen eldönthető, hogy kizárólag adólevonásra jogosító, vagy kizárólag adólevonásra nem jogosító tevékenységet szolgál, akkor a további – az alábbiakban részletezett - megosztásba már nem vonható be.
- Abban az esetben, ha a vegyes tevékenységet végző társaságnak vannak olyan beszerzései is, amelyek a fentiek szerinti tételes elkülönítésbe nem vonhatóak be (mivel egyaránt szolgálnak adólevonásra jogosító és nem jogosító tevékenységet is), akkor a levonható adó meghatározásához a következő lehetőség egy olyan arányszám meghatározása, amely híven tükrözi (igazolhatóan reális eredményre vezet) az adólevonásra jogosító és az adólevonásra nem jogosító tevékenység – így a levonható és le nem vonható áfa – arányát. Ebben az esetben azonban egy adóhatósági vizsgálat során is bizonyítani kell, hogy az alkalmazott számítási módszer helyes eredményre vezet. Fontos, hogy a társaságnak nem kötelező élni ezzel a lehetőséggel, a tételes elkülönítés alkalmazhatóságának hiányában dönthet úgy is, hogy a megosztáshoz nem a saját maga által kidolgozott módszer szerinti arányszámot, hanem az Áfa törvény 5. számú melléklete szerinti arányosítási képletet (ld. 3) pont) alkalmazza.
- Amennyiben a vegyes tevékenységet végző társaság a levonható és le nem vonható áfa összegét a tételes elkülönítés szabályai szerint megosztani nem tudja, továbbá nem tud, vagy nem kíván az előző pontban ismertetett megoldással élni, akkor a levonható és le nem vonható áfát az Áfa törvény 5. számú mellékletében foglalt arányosítási képlettel kell meghatározni. Ezen arányosítási képlet szerint az arányosításba bevont beszerzések levonható áfájának összegét a társaság összes levonásra jogosító és összes levonásra nem jogosító

szolgáltatásnyújtásának és termékértékesítésének egymáshoz viszonyított aránya határozza meg. Az arányosítási képletet naptári évekre az éves adatokkal kell számolni.

Az 5. melléklet tartalmaz néhány további speciális előírást is arra vonatkozólag, hogy milyen elemekkel kell növelni a levonási hányados nevezőjét, illetve mely összegeket kell figyelmen kívül hagyni a hányados értékének megállapításánál. Kizárólag az adóalapot nem képező, kapott támogatásra tekintettel nem keletkezik a társaságnak levonható adó megosztási, arányosítási kötelezettsége. Ugyanakkor abban az esetben, ha a társaság adólevonásra jogosító és nem jogosító tevékenységet egyaránt végez, és ezzel kapcsolatban merül fel egyébként is arányosítási kötelezettsége, melyet az Áfa törvény 5. számú mellékletében foglalt képlet alkalmazásával teljesíti, akkor az arányosítási képletbe az adóalapot nem képező támogatás összegét is bele kell vonni (azzal a nevezőt növelni kell). Fontos továbbá tudni, hogy a levonási hányadost felfelé kerekítve, 2 tizedes jegy pontossággal kell meghatározni (pl. 0,4314-et 0,44-re kell kerekíteni).

Az előzetesen felszámított adó arányos megosztását véglegesen csak a tárgyévre vonatkozó adatok teljes ismeretében, a tárgyév utolsó adómegállapítási időszakáról szóló bevallás elkészítésének keretében lehet/kell megtenni. Ugyanakkor, ha az adóalany az évesnél gyakoribb bevallásra köteles az előzetesen felszámított adó arányosítását ideiglenesen is, a tárgyévi adómegállapítási időszakokról szóló bevallások keretében el kell, hogy végezze. Ideiglenes megosztás alkalmazásakor az adóalany a levonási hányados meghatározásához választhatja egyfelől a tárgyévet megelőző évre vonatkozó végleges levonási hányadost (amennyiben ilyennel rendelkezik), vagy a tárgyévre vonatkozó évközi adatok adómegállapítási időszakok között göngyölített eredményét.

Az Áfa törvény (124. §-a) egyes termékek beszerzéséhez, szolgáltatások igénybevételéhez kapcsolódóan tételes adólevonási korlátozást is tartalmaz. Ide tartozik például a motorbenzin, személygépkocsi üzemeltetéshez szükséges üzemanyag és egyéb termékek, a szervízelési szolgáltatásainak 50%-a, kifejezetten maga a személygépkocsi, a lakóingatlan, a lakóingatlan bérbevétele, a lakóingatlan építéséhez, felújításához szükséges termékek, szolgáltatások az élelmiszer és az ital, a taxi-, parkolási, úthasználati, vendéglátó-ipari, valamint a szórakoztatási célú szolgáltatások, a telefon szolgáltatás 30%-a. Ugyanakkor az Áfa törvény bizonyos feltételek teljesülése esetén megengedi, hogy az adóalany mégis élhessen az említett termékek beszerzéséhez, szolgáltatások igénybevételéhez kapcsolódóan rá áthárított áfa levonásának jogával. Jellemzően mentesülnek a tételes áfa levonási korlátozás alól, ha a termékeket, szolgáltatásokat az adóalany adókötelesen továbbszámlázza, vagy túlnyomó részben beépíti az általa teljesített egyes termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások adóalapjába.

Az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor az előzetesen felszámított adónak megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani. Ennek megfelelően az adóalany adólevonási joga egy ügylet után főszabály szerint azon a napon keletkezik, amikor az ügyletre beáll az adófizetési kötelezettség. Adólevonási jogát az adóalany azonban csak akkor gyakorolhatja, ha a levonási jog tárgyi feltételei is már a rendelkezésére állnak.

Abban az esetben, ha az adóalany terméket tárgyi eszközként használ vállalkozásán belül, a tárgyi eszköz rendeltetésszerű használatbavételének hónapjától kezdődően

- ingó tárgyi eszköz esetében 60 hónapig,
- ingatlan tárgyi eszköz esetében pedig 240 hónapig

terjedő tartamban az adóalanynak évente vizsgálni kell, hogy a tárgyi eszköz beszerzéséhez, előállításához kapcsolódó adó levonási jogát befolyásoló tényezőkben történt-e olyan változás, amely adólevonási jogát utólag lényegesen befolyásolja. Ha a tárgyi eszköz adólevonásra jogosító és nem jogosító tevékenységhez történő felhasználásnak arányában olyan változás következik be, melynek eredményeként adódó különbözet összege abszolút értékben kifejezve eléri vagy meghaladja a 10.000 forintnak megfelelő pénzösszeget az adott évben, az adóalany köteles a tárgyi eszközre jutó előzetesen felszámított adó összegének

- ingó esetében 1/5 részére,
- ingatlan esetében pedig 1/20 részére

vonatkozóan utólagos kiigazítást elvégezni az év végén. Szintén utólagos korrekciós kötelezettség merülhet fel a tárgyi eszköz figyelési időn belüli értékesítése esetén.

A tárgyi eszközökhöz kapcsolódó előzetesen felszámított adó korrekciójának szabályait a vagyoni értékű jogokra is kiterjeszti 2014. január 1-jétől az Áfa törvény. Az új szabályokat a 2014. január 1. napján vagy azután szerzett vagyoni értékű jogokra kell alkalmazni. Lehetőség van az új szabályok alkalmazására 2014. január 1. napját megelőzően szerzett vagyoni értékű jogok esetén is, mely esetben az érintett korábbi bevallási időszakok önellenőrzése pótlékmentesen végezhető el.

Korábban az adózó a beszerzéseit terhelő levonható áfát a levonási jog keletkezését követően elévülési időn belül tetszőlegesen bármely adómegállapítási időszakról szóló adóbevallásában érvényesíthette. 2016. január 1-jétől ez a lehetősége jelentősen korlátozódik. Az olyan beszerzéseit terhelő áfát, amely megfizetésére ő köteles (fordított adózás, Közösségen belüli termékbeszerzés, importszolgáltatás), valamint az import beszerzését terhelő, önadózással megállapított áfát csak abban az adómegállapítási időszakban érvényesítheti levonhatóként, amikor az adófizetési kötelezettség is keletkezett. Ha ezen időszakról szóló bevallásában az érintett levonható adót nem szerepelteti az adózó, utóbb – elévülési időn belül – csak ugyanezen bevallás önellenőrzéssel érvényesítheti azt. Az egyéb – előzőekben nem említett - beszerzései tekintetében pedig a bevallásában csak azt a levonható áfát szerepeltetheti, amely vagy az adott bevallási időszakban, vagy a bevallási időszakot magában foglaló naptári évben vagy az azt megelőző egy naptári éven belül keletkezett. Ezen időkorlát elmulasztása esetén már szintén csak az adólevonási jog keletkezése szerinti bevallási időszak önellenőrzésével érvényesítheti az adózó elévülési időn belül a levonható áfát. Az új szabályozást azon ügyletek esetén kell először alkalmazni, amikor a levonási jog 2016. január 1. napján vagy azt követően keletkezik

Amennyiben az adózónál egy adott időszakban a levonásba helyezett adó meghaladja a fizetendő adó összegét az adóalanynak lehetősége nyílik a fennmaradó rész visszaigénylésére, vagy ennek hiányában a különbözet későbbi időszakokra történő tovább görgetésére elévülési időn belül. Fontos különbséget tenni az adólevonási jog és az adó visszaigénylési jog keletkezése között. Ugyanis az adó levonását követően az áfa visszaigénylése csak akkor lehetséges, ha az adózó

- a visszaigénylést az adóhatóságtól kérelmezi és
- havi áfa bevallásra kötelezett és a visszaigényelhető adó eléri, vagy meghaladja az 1 millió forintot, vagy;
- negyedéves áfa bevallásra kötelezett és a visszaigényelhető adó eléri, vagy meghaladja a 250 ezer forintot, vagy;
- éves áfa bevallásra kötelezett és a visszaigényelhető adó eléri, vagy meghaladja az 50 ezer forintot.

Azonban ha az adóalany jogutódlással, vagy jogutód nélkül megszűnik, akkor az előbbi értékhatárokra tekintet nélkül kérheti a visszaigényelhető adójának kiutalását.

Ha az adózó visszaigényelhető adó kiutalását kéri az adóhatóságtól, akkor azt a következő határidők szerint teljesíti az adóhatóság: Amennyiben az áfa bevallásban nyilatkozik az adóalany arról, hogy az adott áfa bevallásában levonható adóként feltűntetett összes ügyletéhez kapcsolódó beérkező szállítói számláját maradéktalanul megtérítette a szállítói felé, akkor a visszaigényelt adót 30 napon (1 millió forintot meghaladó visszaigénylés esetén 45 napon) belül utalja ki az adóhatóság. Ezen nyilatkozat hiányában az adóhatóságnak 75 napja van az áfa visszautalására, amely megbízható adós esetében 2016. január 1-jétől kedvezményesen 45 nap. Kockázatos adózó esetében a kiutalás határideje mindig – függetlenül a megfizetettségtől – 75 nap.

6.12. Belföldön nem letelepedett adóalany adó-visszatérítettési joga

Külföldiek adó visszatérítésére azon adóalany jogosult, aki a naptári évben gazdasági céllal belföldön nem telepedett le, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhelye, vagy szokásos tartózkodási helye nincs belföldön és Magyarországon olyan gazdasági tevékenységet sem végez, ami miatt adóalanyként regisztrálnia kellett volna. Nem kizáró körülmény, ha a belföldön nem letelepedett adóalanynak van Magyarországon kereskedelmi képviselete. Az Áfa törvény további feltételként határozza még meg a jogosult adóalanyokkal szemben, hogy a Közösség területén vagy elismert harmadik országban (Svájci Államszövetség vagy Liechtensteini Hercegség) rendelkezzen letelepedettséggel. A belföldön nem letelepedett adóalany olyan beszerzései tekintetében élhet adó-visszatérítési jogával, amelyek során belföldi áfa került részére felszámításra (jellemzően kamionjának üzemanyag beszerzése belföldön), továbbá jogosult a belföldön általa vagy közvetett vámjogi képviselője által megfizetett áfa visszatéríttetésére is. (A kompenzációs felár tekintetében is megilleti az adó-visszatéríttetési jog a belföldön nem letelepedett adóalanyt.)

Az adó csak abban az esetben téríttethető vissza, ha az érintett beszerzés a külföldi adóalany egyébként adóköteles gazdasági tevékenységét szolgálja. Nem kérhető az ingatlan beszerzését terhelő adó visszatérítése valamint olyan termék beszerzését terhelő, amelynek értékesítése mentes lenne az adó alól (közösségi értékesítés, export értékesítés).

A Közösség területén letelepedett adóalanynak kérelmét elektronikusan a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságához kell benyújtania. Harmadik országbeli külföldi adóalanyok a kérelmet közvetlenül a magyar adóhatósághoz nyújtják be, számukra az elektronikus ügyintézés nem kötelező.

A kérelmet és az abban közölt információkat magyar, német, francia illetőleg angol nyelven lehet megadni. A kérelem kötelező adattartalmát a letelepedés tagállamának az adóhatósága határozza meg.

A kérelmet az adó-visszatérítési időszakra lehet beadni, amely nem lehet rövidebb, mint három hónap, kivéve, ha az adó visszatérítési kérelem olyan időszakra vonatkozik, amely egy naptári év 3 naptári hónapnál kevesebb fennmaradó része, ha a visszatéríttetni kért adó összege eléri vagy meghaladja az 50 eurót. Amennyiben az adóalany negyedévente akar visszaigényelni akkor a visszaigénylendő adó összegének a 400 eurót kell elérnie. Az adó-visszatérítési igény benyújtási határideje a tárgyévet követő év szeptember 30. napja. A határidő elmulasztása valamennyi kérelmező esetén jogvesztő.

6.13. Számlázás

Az adóalanyok által kiállított és befogadott számla helyességének kiemelkedő jelentősége van a gazdasági tevékenység dokumentálásánál, az adólevonási jog gyakorlásánál, valamint emiatt az adóhatósági revízióknak is kedvelt célpontját jelentik a számlák. A számlázásra vonatkozó magyar szabályok a sok módosítást megért Áfa törvény szakaszain keresztül mára harmonizálva lettek az európai uniós irányelvvel.

A számlára vonatkozó jogszabályi előírások közül megkülönböztetjük a számla tartalmi és formai kritériumait. A számla akkor megfelelő, helyes, adólevonásra alkalmas, ha mindkét fajta kritériumnak maradéktalanul megfelel. Kérdésként merülhet fel, hogy a külföldi partnertől befogadott számlának milyen formai és tartalmi követelményeknek kell megfelelniük. Erre a magyar áfa szabályok azt mondják, hogy a magyar törvény elfogadja számlának mindazon európai unió más tagállamában letelepedett adóalany által kiállított okiratot, mely tartalmában megfelel a tagállam joga szerint az irányelv előírásainak. Ebből a szempontból tehát mindig a kiállító tagállamának joga határozza meg a számla formai és tartalmi helyességét. A harmadik országos adóalany által kiállított számlára a magyar jogszabály nem tartalmaz és nem is tartalmazhat kötelező rendelkezéseket.

A formai követelményekkel kapcsolatban a 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet (továbbiakban: NGM rendelet) tartalmaz szabályokat. A számla elektronikusan vagy papíralapon állítható elő. Az elektronikus számlázásról a későbbi fejezetben lesz szó. A papíralapú számla két féle módon jöhet létre: nyomtatványként nyomdai úton előre előállított számlaként, vagy

számítástechnikai eszközzel előállított számlaként. Nyomtatványként nyomdai úton előre előállított számlának az adóhatóság által előre meghatározott sorszámtartományba kell illeszkednie. A sorszám kihagyás és ismétlés nélküli felhasználása kötelező. Számítástechnikai eszközzel előállított számla akkor felel meg a formai követelménynek, ha a program, amit a számla kiállítására használnak, képes a szigorú sorszámadás követelményének teljesítésére: azaz kihagyás és ismétlés nélkül folyamatos sorszámozást biztosítja. A számlázó programnak rögzíteni kell a hiányos, hibás, megsemmisült vagy elveszett számlákat is.

Az NGM rendelet alapján pedig az adóalany köteles az általa használt számlázó programok, illetve on-line számlázó rendszerek

- nevét, azonosítóját;
- fejlesztőjének nevét, és – ha van – adószámát;
- értékesítőjének, rendelkezésre bocsátójának nevét, adószámát;
- beszerzésének, használata megkezdésének vagy – saját fejlesztésű program használata esetén – a rendeltetésszerű használatbavételének időpontját

az utolsó pont szerinti időpontot követő 30 napon belül az adóhatósághoz, az erre a célra rendszeresített nyomtatványon bejelenteni (valamint a fenti adatokat és a használatból történő kivonás tényét az azt követő 30 napon belül).
A számlázó programnak 2016. január 1-jétől olyan önálló, de a programba beépített, adóhatósági ellenőrzési adatszolgáltatás elnevezésű funkcióval kell rendelkeznie, amelynek elindításával adatexport végezhető

a) a kezdő és záró dátum (év, hónap, nap) megadásával meghatározható időszakban kibocsátott, illetve

b) a kezdő és a záró számlasorszám megadásával meghatározható sorszámtartományba tartozó számlákra.

Az online pénztárgépeknek nem kell adóhatósági ellenőrzési adatszolgáltatás elnevezésű funkcióval rendelkezniük, függetlenül attól, hogy alkalmasak lehetnek számla kibocsátására is. Az adatexportot az adóalanynak csak eseti jelleggel, ellenőrzés során kell teljesítenie. Az adatexport során az adóalanynak az adatokat az NGM rendelet 2. melléklete szerint és a 3. mellékletben meghatározott adatszerkezetben kell az adóhatóság rendelkezésére bocsátania.

A számla tartalmi követelményeit az Áfa törvény tartalmazza részletesen. A számla kötelező tartalmi elemei a következők:

- A számla kibocsátásának kelte.
- A számla sorszáma, amely a számlát kétséget kizáróan azonosítja. A számla sorszámának zárt tartományba tartózónak és a számozásnak sorszám folytonosnak kell lennie.
- A termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának adószáma, amely alatt a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását teljesítette.
- A termék beszerzőjének, szolgáltatás igénybevevőjének adószáma, ha beszerző az adófizetésre kötelezett (például: belföldi fordított adós ügylet esetén – építés szerelési munka egyes esetei) vagy Közösségen belüli értékesítés esetén. 2015-től fel kell tűntetni a beszerző adószámát a számlán, ha számlán feltűntetett áfa értéke az 1.000.000 forintot eléri vagy meghaladja, és az értékesítő, vagy szolgáltatás nyújtó Magyarországon letelepedett.
- A termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának, valamint a termék beszerzőjének, szolgáltatás igénybevevőjének neve és címe. A címre vonatkozóan nincsen speciális előírás, de olyan adatokat kell, hogy tartalmazzon, ami földrajzilag egyértelműen körbehatárolja azt a területet, ahol az adóalany elérhető. Ennek megfelelően az áfa törvény értelmezése szerint postafiók nem adható meg számlázási címként.
- Az értékesített termék megnevezése.
- Az ügylet teljesítési időpontja, ha az eltér a számla kibocsátásától.
- A „pénzforgalmi elszámolás” kifejezés, amennyiben ez alkalmazandó.

- Az adó alapja, továbbá az értékesített termék adó nélküli egységára vagy a nyújtott szolgáltatás adó nélküli egységára, ha az természetes mértékegységben kifejezhető (kg, m, l stb.), valamint az alkalmazott árengedmény, feltéve, hogy azt az egységár nem tartalmazza.
- Az alkalmazott adó mértéke. A mérték lehet általános és csökkentett adómérték.
- Az áthárított adó. Az áthárított áfa összeget mindig kötelező forintban is feltűntetni, függetlenül attól, hogy a számla egyébként valamely más devizában került kiállításra.
- Az „önszámlázás" kifejezés, ha a számlát a terméket beszerző vagy a szolgáltatást igénybevevő állítja ki.
- Adómentesség esetében jogszabályi vagy az uniós irányelv vonatkozó rendelkezéseire történő hivatkozás vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása mentes az adó alól. (Közösségen belüli értékesítés esetén például az Áfa törvény 89. § (1) bekezdésére vagy a HÉA-Irányelv 138. Cikkére hivatkozás)
- A „fordított adózás" kifejezés, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett.
- Új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítése esetében az új közlekedési eszközre vonatkozó adatok.
- A „különbözet szerinti szabályozás - utazási irodák" kifejezés, a különös szabályok szerinti utazásszervezési szolgáltatás nyújtása esetében.
- A „különbözet szerinti szabályozás - használt cikkek" vagy a „különbözet szerinti szabályozás - műalkotások", vagy a „különbözet szerinti szabályozás - gyűjteménydarabok és régiségek" kifejezések közül a megfelelő kifejezés a különös szabályok szerinti használt ingóság, műalkotás, gyűjteménydarab vagy régiség értékesítése esetében.
- Pénzügyi képviselő alkalmazása esetében a pénzügyi képviselő neve, címe és adószáma.

Az Áfa törvény szerint az az adóalany köteles a számlát kibocsátani, aki a termék értékesítését vagy a szolgáltatásnyújtást végzi tőle eltérő más adóalany részére. Köteles az adóalany továbbá számlát kibocsátani, ha előleget kap adóalanytól, vagy ha 900.000 forint összeget meghaladó előleget nem adóalanytól kapja. Nem adóalany felé akkor is köteles számlát kiállítani egy adóalany, ha azt a vevő kéri. Fontos tudni, hogy nem csak az adóalany, hanem helyette meghatalmazott is eleget tehet a számla kibocsátási kötelezettségének. Ha az adóalany meghatalmazottat jelöl ki, akkor a felek kötelesek előzetesen írásban megállapodni egymással a számlakibocsátás feltételeiről és módjáról. A meghatalmazás kötelező tartalmi elemeit az Áfa törvény részletesen tartalmazza.

A számla megőrzésére vonatkozó szabály szerint a számla kibocsátásának időpontjától a számla megőrzésére vonatkozó időszak végéig biztosítani kell a számla eredetének hitelességét, adattartalma sértetlenségét és olvashatóságát. A papír alapon kibocsátott számlák elektronikusan is megőrizhetőek a fenti szempontok betartása mellett.

6.13.1. A számlabefogadó felelőssége

A számlával kapcsolatban nem csak a kiállítót terheli felelősség, hanem a számla befogadóját is. A számla befogadó lesz az, aki a számla alapján legtöbb esetben jogosult lesz az előzetesen felszámított áfát levonni. Az adólevonási jog többek között akkor gyakorolható, ha a befogadott számla megfelel tartalmi és formai szempontból is az Áfa törvény előírásainak. Ezért a számla befogadó kötelessége a számlát leellenőrizni és meg kell győződni arról, hogy a számla megfelel az előírásoknak. A számla tartalmát tekintve a befogadó felelőssége csak arra terjedhet ki, ami a kellő gondossággal történő eljárás keretei között ésszerűen elvárható tőle. Ennek alapján tehát felelős a számlabefogadó például azért, hogy a számlán a számla kiállítónak érvényes adószáma kerüljön feltűntetésre, de nem terheli azzal kapcsolatban felelősség, hogy meggyőződjön arról, hogy a számla kiállítója megfizette-e az azon áthárított áfát. Fiktív számlázás esetén a számla befogadója akkor sem alapíthat levonási jogot a számlára, ha a számla teljes mértékben megfelel mind formai mind pedig tartalmi szempontból az Áfa törvény előírásainak. Fiktív számla esetén ugyanis a felek között nem történt meg a számlán feltűntetett valós gazdasági esemény. Ebben az esetben a számlabefogadót adólevonási jog nem illeti meg.

6.13.2. A számlakiállítás időpontja

A számla kibocsátásnak határidejét egy összetett szabály rendszeralapján határozza meg a törvény. Ezek szerint a számlát legkésőbb teljesítésig, illetve előleg fizetése esetén az előleg fizetésének napján kell kiállítani, de mindkét esetben legfeljebb az azt követő ésszerű időn belül Az ésszerű idő Közösségen belüli ügyletek esetében a teljesítést követő hónap 15. napja; olyan esetekben, ahol az ellenértéket készpénzzel vagy készpénz helyettesítő eszközzel térítik meg, az ésszerű idő a fizetés pillanata; minden más esetben (pl. belföldi termékértékesítés) a teljesítést követő 15 nap.

6.13.3. Speciális számlatípus

Az Áfa törvény által meghatározott speciális esetekben a számla egyszerűsített adattartalommal is kibocsátható (egyszerűsített adattartalmú számla). Az egyszerűsített adattartalmú számla lényegében abban különbözik a teljes adattartalmútól, hogy azon nem kerül külön feltűntetésre az adó alapja és az áthárított adó összege. Az egyszerűsített adattartalmú számla a bruttó (áfát tartalmazó) ellenérték összegét, valamint a bruttó értékből felülről számított áfa tartalom százalékos értékét tartalmazza. Ezen kívül kötelező adattartalma a számla sorszáma, a kibocsátás kelte, a termékértékesítő/szolgáltatásnyújtó azonosító adatai, a termékbeszerző/szolgáltatás igénybevevő azonosító adatai, az értékesített termék/szolgáltatás adatai. Ezek az esetek a következők:

- Ha a számlakibocsátásra kötelezett adóalany egy másik adóalanytól, vagy nem adóalany jogi személytől előleget kap.
- Ha magánszemély, vagy nem jogi személy szervezet fizet előleget a számla kibocsátására kötelezett adóalanynak és annak összege a 900.000 Ft-ot eléri vagy meghaladja.
- Ha a magánszemély vagy nem jogi személy szervezet kéri a számla kiállítását.
- Ha a teljesítésig megtörténik a számla ellenértékének kiegyenlítése készpénzzel vagy készpénz helyettesítő fizetési eszközzel.
- Belföldön kívül (Közösség vagy harmadik ország területén) teljesített szolgáltatásról, termékértékesítésről az ilyen ügylettípusról kiállított egyszerűsített számlának, amennyiben az indokolt része a teljesítés időpontja és a „fordított adózás” kifejezés is.
- Ha a számla végösszege 100 euró bruttó (adóval növelt) összeget nem haladja meg.

Számla helyett *nyugtát* bocsáthat ki az adóalany, ha a teljesítés időpontjáig megtörténik a készpénzzel történő kiegyenlítés, és a vásárló számla kiállítását nem kéri (jellemzően például kiskereskedelmi tevékenységet végző vállalkozások esetében). A nyugtának a számlához képest lényegesen kevesebb információt kell tartalmaznia, melyek a következők: nyugta kibocsátásának kelte, nyugta sorszáma, nyugta kibocsátójának adószáma, neve és címe, és az ellenérték adóval együtt számítva. Abban az esetben, ha a nyugta egyúttal az abban megjelölt szolgáltatás igénybevételére is jogosít (pl. színházjegy, mozijegy, buszjegy), akkor a nyugta kibocsátásának kelte helyett elegendő feltüntetni azt az időpontot vagy időszakot, amikor a nyugtában megjelölt szolgáltatás igénybe vehető. Nem kell nyugtát sem kiállítania annak az adóalanynak, aki speciális körű terméket (sajtótermék), vagy speciális módon értékesít (kezelőszemélyzet nélküli automata berendezés útján). Az adóhatóság 2013. május 1-jétől megteremtette a pénztárgépek on-line felügyeletét. 2014. január 1-jétől nyugta elektronikusan is kibocsátható. A nyugtára vonatkozóan is előírás, hogy a kibocsátás időpontjától a megőrzésre vonatkozó időszak végéig biztosítani kell az eredet hitelességét, adattartalma sértetlenségét és olvashatóságát.

6.13.4. A számla módosítása

A számlát az Áfa törvény szerint számlával egy tekintet alá eső okirattal lehet módosítani, helyesbíteni. A számlával egy tekintet alá eső okirat kötelező tartalmi elemei: az okirat kibocsátásának kelte; az okirat sorszáma, amely az okiratot kétséget kizáróan azonosítja; hivatkozás arra a számlára, amelynek adattartalmát az okirat módosítja; a számla adatának megnevezése, amelyet a módosítás érint, a módosítás természete; a módosítás számszerű hatása, ha ilyen van.

Amennyiben egy bizonylat a fenti tartalmi követelményeknek megfelel, az Áfa törvény értelmében számlával egy tekintet alá eső okiratnak minősül, és adójogilag alkalmas az utólagos számlakorrekcióra. Mivel a felsorolásban nem szerepel a „Számlával egy tekintet alá eső okirat" elnevezés követelménye, nem érvényességi kritérium annak feltüntetése.

6.13.5. Elektronikus számlázás

A papír alapú és az elektronikus számlák mindenben egyenértékűek, azonban jellegükből, megjelenésükből fakadóan a kibocsátásukban, megőrzésükben és felhasználásukhoz kapcsolódó egyes területekben mutatkozó különbségek miatt külön tárgyalást igényelnek.

Az elektronikus számlázás szabályai 2013. január 1-jétől a HÉA- Irányelv szabályaival összhangban jelentősen átalakultak. Az új áfa szabályozás definiálja az elektronikus számlát továbbá az eredetiség hitelességét, az adattartalom sértetlenségét, melyeket (az olvashatóság mellett) a hagyományos papír alapú számlákhoz hasonlóan valamennyi elektronikus számlának biztosítania kell.

Az új szabályozás szerint 2013. január 1-jétől immár bármilyen olyan üzleti ellenőrzési eljárással eleget lehet tenni az elektronikus számlákra vonatkozó követelménynek, mely a számla és a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás között megbízható ellenőrzési kapcsolatot biztosít. Az új szabályozás már nem korlátozza az elektronikus számla kibocsátására elfogadott módszereket a legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírással és minősített szolgáltató által kibocsátott időbélyegzővel ellátott számlákra (PKI), illetve az EDI módszerre, példajelleggel azonban két módszer, a (1) minősített aláírással ellátott számla, illetve a (2) EDI rendszerben kiállított számla alkalmazhatóságát kifejezetten rögzíti. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy a korábbi szabályozásban elfogadott PKI módszer a jövőben ne lenne alkalmazható. Annak a megállapítása, hogy egy adott rendszer (amely nincs kifejezetten nevesítve a szabályozásban) valóban megfelel-e az áfa törvényben megadott feltételeknek, minden rendszerre vonatkozóan, egyedi, extenzív vizsgálatokat igényel.

Az elektronikus számlázással kapcsolatban fontos megemlíteni, hogy senkit nem lehet az elektronikus számla befogadására rákényszeríteni, az mindenképp a számla befogadójának beleegyezéséhez kötött (EDI rendszer esetében, előzetesen kötött írásbeli megállapodáshoz). Az előzetes beleegyezése előírása azért is indokolt, mivel az elektronikus számlával (a kibocsátással és a befogadással egyaránt) olyan többlet kötelezettségeknek kell az adóalanyoknak megfelelniük, melyek felkészültséget kívánnak. Ilyen felkészültséget kíván az elektronikus számlák megőrzése és kontírozása is. A *digitális archiválás szabályairól szóló 114/2007. (XII. 29.) GKM rendelet* alapján az elektronikus számlát olyan módon kell megőrizni, amely kizárja az utólagos módosítás lehetőségét, valamint védi az elektronikus számlát a törlés, a megsemmisítés, a véletlen megsemmisülés és sérülés, illetve a jogosulatlan hozzáférés ellen. A kontírozási információknak *a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* szerinti feltüntetése is külön intézkedéseket kíván, hiszen a szükséges könyvviteli információk feltüntetése értelemszerűen nem történhet meg az elektronikus számlára történő utólagos rávezetéssel az adattartalom sértetlenségére vonatkozó elv megsértése nélkül.

6.14. Különös adózási szabályok

6.14.1. Alanyi adómentesség

Az alanyi adómentesség egy olyan, személyhez fűződő mentességi forma, mely alapján az adóalany az alanyi adómentesség hatálya alatt, alanyi adómentes minőségében főszabály szerint adófizetésre nem köteles, ugyanakkor előzetesen felszámított adó levonására sem jogosult.

Az alanyi adómentességet az a vállalkozás választhatja, amelynek gazdasági tevékenységből származó (áfa nélkül számított) bevétele sem az alanyi adómentességgel érintett adóévét megelőző naptári évben ténylegesen, sem az alanyi mentesség adóévében ésszerűen várhatóan nem haladja meg a 6.000.000 forintot. Az értékhatárba nem számít bele a vállalkozás befektetett eszközeinek (tárgyi eszköz, immateriális javak) értékesítéséből, tárgyi eszköznek nem minősülő új

közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítéséből, új épített ingatlan vagy építési telek értékesítéséből származó bevétele. Nem számít bele az értékhatárba továbbá a közérdekű jellegükre tekintettel egyébként is adómentes tevékenységekből, valamint az olyan adómentes pénzügyi szolgáltatásokból származó ellenérték, melyet a vállalkozás csak kiegészítő jelleggel végez. Ha a vállalkozás az alanyi adómentességgel párhuzamosan különös adózási szabályok alá tartozó mezőgazdasági tevékenységet is végez, annak bevétele szintén nem számít bele az alanyi adómentesség értékhatárába.

Az alanyi adómentesség hatálya főszabály szerint az adóalany minden szolgáltatására, termékértékesítésére kiterjed (azaz azok kapcsán adófizetésre nem köteles, előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult, a kiállított számláiban adót nem háríthat át). Vannak azonban olyan – az Áfa törvény 193.-194.§ - ai szerinti – ügyletek is, melyek teljesítésekor az alanyi mentes adóalanynak is az általános szabályok szerint adófizetési kötelezettsége keletkezik, illetve amelyekhez kapcsolódóan adólevonásra jogosult. Adófizetésre köteles például a tárgyi eszközök, a tárgyi eszköznek nem minősülő új épített ingatlan vagy építési telek értékesítésekor. Szintén az általános szabályok szerint kell teljesítenie adókötelezettségét, ha az adóalany ingyenesen ad át, vagy von ki a vállalkozásából olyan terméket, vagy nyújt olyan szolgáltatást, melyhez korábban adólevonási joga kapcsolódott, illetve a saját vállalkozásban megvalósított beruházás esetén is. Termékimport esetén is az általános szabályok szerint keletkezik adófizetési kötelezettsége. Adófizetési kötelezettsége keletkezhet olyan szolgáltatások igénybevétele kapcsán is, melyek teljesítési helye az Áfa törvény rendelkezései szerint Magyarország, de azok nyújtója Magyarországon gazdasági céllal nem letelepedett adóalany. Ilyen esetben az adófizetési kötelezettség az Áfa törvény 140. §-a szerint ráfordul az alanyi adómentességet választott adóalanyra is.

Az adóalany nem járhat el alanyi mentes minőségében abban az esetben sem, ha az alanyi adómentesség időszakát megelőzően keletkezett levonható előzetesen felszámított adó összegét meghatározó tényezőkben utólag, az alanyi adómentesség időszakában olyan változás következik be, amelynek eredményeként az eredetileg levonható előzetesen felszámított adó összegét a különbözet csökkenti, és ezért az adóalanynak pótlólag adófizetési kötelezettsége keletkezik. Ilyen eset lehet, ha az adóalany alanyi mentes időszakában olyan helyesbítő számlát fogad be, amely hatására a korábban, az alanyi adómentesség időszakát megelőzően levont áfa összege csökken. Ekkor pótlólagos áfa fizetési kötelezettségének eleget kell tennie. Szintén ide tartozik a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó levonható adó figyelési időn belüli utólagos korrekciójának esete is. (Mivel az alanyi adómentesség időszaka az adóalanyt adólevonásra nem jogosítja, ezért, ha ezen időszak alatt olyan tárgyi eszközt használ, melynek áfáját korábban levonásba helyezte és az eszközre a figyelési idő még nem telt el, év végén feltehetőleg utólagos korrekciós (áfa fizetési) kötelezettsége keletkezik az Áfa törvény 135. § (2) bekezdése alapján.). Ugyanakkor, ha az alanyi mentesség időszakát megelőzően keletkezett levonható előzetesen felszámított adó utólag, a fenti változások eredményeként pozitív irányba változik (azaz nő) az adóalanynak lehetősége van az alanyi mentesség időszaka alatt is pótlólag levonási jogot érvényesíteni a különbözetre.

Az adóalany adólevonási jogával kivételesen élhet az alanyi adómentesség időszaka alatt is a saját vállalkozásban megvalósított beruházáshoz, az új közlekedési eszköz Közösségen belüli, illetve a tárgyi eszköz, az új épített ingatlan és az építési telek értékesítéséhez kapcsolódóan is.

A Közösségen belüli adómentes értékesítésre vonatkozó általános szabályok nem alkalmazhatóak abban az esetben, ha az adóalany alanyi adómentes minőségében értékesít terméket a Közösség más tagállamába, még, ha vásárlója közösségi adószámmal rendelkezik is. Ugyanis ilyen esetben az adóalany értékesítése nem azért mentes az adó alól, mert, hogy megfelel a Közösségen belüli adómentes értékesítés feltételeinek, hanem az adóalany személyhez fűződő adómentessége miatt. E két mentességi forma között az a különbség, hogy még a Közösségen belüli adómentes értékesítés után a beszerző a beszerzés tagállamában főszabályként adófizetésre lesz köteles a harmonizált közösségi szabályok alapján, addig az adóalany alanyi adómentes minőségében teljesített értékesítése után a beszerzőt saját tagállamában sem fogja hozzáadottérték-adó terhelni. Továbbá az ilyen minőségében teljesített értékesítései után adólevonási jog sem illeti meg az

alanyi adómentes adóalanyt. Az alanyi adómentesnek ilyen minőségében teljesített, a Közösség más tagállamába irányuló értékesítésére tekintettel nem kell közösségi adószámot sem kérnie. A számlában az alanyi adómentességre hivatkoznia kell. Ezeknek az értékesítéseknek az ellenértéke az általános szabályok szerint az alanyi mentességre jogosító értékhatárba beleszámít.

Közösségen belüli beszerzései esetében az alanyi adómentes adóalany az ún. különleges beszerzői körbe tartozik, melyről már a korábbiakban esett szó.

Az alanyi mentes adóalany nem járhat el alanyi adómentes minőségben, ha olyan szolgáltatást teljesít, melynek Áfa törvény szerinti teljesítési helye külföld. Ez azt jelenti, hogy az adott szolgáltatásra már nem vonatkozik az alanyi adómentesség, tehát, ha a szolgáltatás a teljesítési helye szerinti államban nem adómentes, a szolgáltatás után adófizetési kötelezettség keletkezik a teljesítés helyén. (Ha az igénybevevő a teljesítés helyén bejelentkezett adóalany, ezt a kötelezettséget feltehetőleg teljesíteni fogja saját államában a fordított adózás szabályai szerint.) Ezzel összhangban – tekintve, hogy az adóalany nem alanyi adómentes minőségében jár el – belföldön az általános szabályok szerint megilleti az adólevonási jog is a külföldi teljesítési hellyel nyújtott szolgáltatásai tekintetében. Továbbá figyelni kell arra, hogy, ha e szolgáltatást közösségen belüli adóalanynak nyújtja, köteles lehet közösségi adószám kiváltására, és a közösségi szolgáltatásról összesítő nyilatkozat adására is.

Az adóalany mind az alanyi mentesség választásáról, mind annak megszűnéséről az állami adóhatóságnak nyilatkozni köteles a bejelentés/változás bejelentés szabályai szerint. Fontos megjegyezni, hogy az alanyi menetesség csak az adóalany választásának hatóság felé történő bejelentését követően alkalmazható jogszerűen. Az adóalany ezt a bejelentést megteheti adóalanyként történő első bejelentkezésekor vagy működő adóalany a mentesség alkalmazásának évét megelőző naptári év végéig.

Az alanyi adómentesség három esetben szűnik meg. Első eset, ha az adóalany választása szerint, a tárgy naptári évet követő naptári évre már nem kívánja alkalmazni az adómentesség szabályait. Ezt a választását az tárgyév utolsó napjáig kell bejelentenie. Az alanyi adómentesség a választására jogosító összeghatár (6.000.000 forint) túllépésével is megszűnik (akár év közben), amit az értékhatár elérését követő 15 napon belül, mint adókötelezettséget érintő változást az adóhatósághoz be kell jelentenie az adóalanynak. Amennyiben az alanyi adómentes adóalany – akár év közben – jogutódlással megszűnik, a jogutódnak szintén lehetősége van az alanyi adómentesség helyett általános szabályok szerinti adózást választania (akár saját döntése alapján, akár azért, mert nem felel meg az alanyi adómentességhez szükséges feltételeknek).

Ha az alanyi mentesség az értékhatár túllépése miatt szűnik meg, akkor az adóalany az alanyi adómentességet a megszűnés évét követő második naptári év végéig nem választhatja ismét.

6.14.2. Pénzforgalmi elszámolás

2013. január 1-jétől a magyarországi kisvállalkozások jogosultak pénzforgalmi elszámolást alkalmazni. E szabályozás célja azon kis- és középvállalkozások segítése, amelyek számára nehézséget jelent, hogy az áfát azt megelőzően fizessék meg az illetékes hatóságnak, hogy az ügylet ellenértékét a vevőjüktől megkapták volna.

Abban az esetben, ha az adóalany a pénzforgalmi elszámolást választja az általa belföldön, a pénzfogalmi elszámolás időszakában teljesített összes termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után az általa fizetendő adót az ellenérték jóváírásakor, kézhezvételekor állapítja meg, illetve a termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan rá áthárított adó levonási jogát a pénzforgalmi időszakban, legkorábban az ellenérték megfizetésekor gyakorolhatja. Részletfizetés esetén csak a megfizetett részletre áll be az adófizetési kötelezettség, illetve a levonási jogosultság.

A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy abban az esetben, például ha negyedéves bevalló januárban teljesít egy termékértékesítést, melynek ellenértékét két részletben, áprilisban és júliusban téríti csak meg a vevő, akkor az általános szabályok szerint az ügylet teljesítésekor (az első negyedévben) beállna a teljes ellenérték tekintetében az adófizetési kötelezettség, függetlenül a számla kiegyenlítettségétől. Abban az esetben, viszont ha az adóalany pénzforgalmi elszámolást választott, az egyes ellenérték részletekre akkor áll be az adófizetési kötelezettség, amikor azt részére a vevő megfizeti (adott esetben az első részletre a másodok negyedévben, a második részletre a harmadik negyedévben).

A pénzforgalmi elszámolás részletszabályait az Áfa törvény 196/A-G. §-ai tartalmazzák.

6.14.3. Mezőgazdasági tevékenység

Az Áfa törvény XIV. fejezete az általánostól eltérő, különös módon szabályozza a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyok egyes adókötelezettségeit.

Főszabály szerint a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany, e tevékenysége körében adófizetésre nem kötelezett, előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult. Mentesül továbbá az adóalany a bevallástételi kötelezettség alól arra az adómegállapítási időszakra, amikor kizárólag különös jogállású mezőgazdasági tevékenységet folytatóként jár el és nincs összesítő nyilatkozat adási kötelezettsége sem. A főszabálytól eltérően azonban előfordulhat számos olyan eset, amikor e különleges jogállású adóalanynak mégis adóbevallási, adófizetési vagy egyéb adókötelezettsége keletkezik, ezek a következőek lehetnek: Közösségen belüli termékbeszerzése esetében, külföldre nyújtott, vagy onnan igénybevett egyes szolgáltatások kapcsán, termékimport (termék harmadik országból történő beszerzése) esetében, tárgyi eszköz értékesítése, illetve a tárgyi eszközhöz kapcsolódó előzetesen felszámított levonható áfa utólagos korrekciója kapcsán.

A mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany terméke értékesítésének, szolgáltatása nyújtásának teljesítésével kompenzációs felárat hárít át a felvásárlóra („szed be a felvásárlótól”), mellyel elszámolási kötelezettsége nincs az államháztartás felé, az végső soron őt illeti. A kompenzációs felár alapja a felek közt kialkudott ellenérték. A kompenzációs felár mértéke a kompenzációs felár alapjának 12 százaléka a növényi termékek, és 7 százaléka állati termékek, valamint a 7. számú melléklet II. részében felsorolt szolgáltatások esetében. A megfizetett kompenzációs felár előzetes felszámított, levonható adóként vehető figyelembe a felvásárlónál.

Ha a felvásárló belföldi adóalany, akkor a felvásárló az ügylet teljesítését tanúsító felvásárlási okiratot bocsát ki a mezőgazdasági tevékenységet végző adóalany felé, ezzel ő mentesül a számla/nyugta kibocsátása alól. Ha a felvásárló külföldi adóalany vagy más személy, szervezet, akkor az adóalanynak az általános szabályok szerint kell számlát kiállítania, azzal az eltéréssel, hogy azon az adóalap helyett a kompenzációs felár alapját, az adómérték helyett az alkalmazott kompenzációs felár mértékét, az áthárított adó helyett az áthárított kompenzációs felárat tünteti fel.

Ha a mezőgazdasági tevékenységet végző adóalany Közösségen belüli értékesítése során kompenzációs felárat érvényesíthet (mivel a felvásárló személye ehhez megfelelő), akkor ezzel párhuzamosan az Áfa törvény Közösségen belüli adómentes értékesítésre vonatkozó szabályainak alkalmazása kizárt. Ebben az esetben termékértékesítése okán közösségi adószámot kiváltania sem kell. A mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany a Közösségen belüli termékbeszerzései során a különleges adózói körbe tartozik, melyről már a korábbiakban írtunk.

6.14.4. Utazásszervezés

Az adóalanynak utazásszervezési tevékenységére akkor kell alkalmazni az Áfa törvény XV. fejezete szerinti különös adózási módot, az ún. árrés adózást, ha az alábbi feltételek együttesen fennállnak: a szolgáltatásnak utazásszervezési tartalma legyen, utasnak nyújtsák és más adóalanytól igénybevett szolgáltatásokat, termékértékesítéseket tartalmazzon.

Az utazásszervezési szolgáltatás alapvetően más adóalany(ok)tól megrendelt ügyletekből áll össze, azokat azonban az utazásszervező összeszervezetten saját nevében eljárva nyújtja tovább az utas felé. Utazásszervezési szolgáltatás nyújtása

esetében a teljesítés helye az a hely, ahol az utazásszervező gazdasági céllal letelepedett, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

Utazásszervezési szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja alapvetően az utazásszervező árrése, melynek meghatározására a részletszabályokat az Áfa tv. XV. fejezete tartalmazza. Az alkalmazandó adómérték főszabály szerint 27%. Ugyanakkor, adómentes az utazásszervezési szolgáltatás azon része, amelynek teljesítéséhez az utazásszervező olyan, más személy által nyújtott szolgáltatást vesz igénybe, amely harmadik országban teljesül.

6.14.5. Viszonteladók adózása

Az adóalany az egyes termékek beszerzésére és értékesítésére abban az esetben alkalmazhatja az Áfa törvény viszonteladóra vonatkozó különös szabályait (különbözet szerinti adózást), ha az alábbi feltételek együttesen teljesülnek: Az értékesítés tárgya vagy használt ingóság, vagy műalkotás, régiség illetve gyűjteménydarab. Az értékesítés tárgyát az adóalany eleve továbbértékesítési céllal szerezte be, importálta, vagy egyébként tartotta a tulajdonában. Az alkalmazás további feltétele, hogy az érintett termékeket a viszonteladó a Közösség területéről szerezze be, jellemzően olyan körből, akik értékesítésük során nem hárítanak át áfát a kereskedőre: pl. nem adóalany személytől, szervezettől, vagy viszonteladótól, vagy adóalanytól, ha az tárgyi eszközét az Áfa törvény 87. §-a szerint adómentesen értékesítette.

A viszonteladóra vonatkozó különös szabályok szerint az adó alapja a viszonteladó árrése, csökkentve magával az árrésre jutó adó összegével. Az árrést az adóalany két módszerrel is meghatározhatja (ennek részleteit az Áfa tv. 214-224. §-ai tartalmazzák).

A viszonteladói értékesítés során alkalmazott adómérték az adott termékre irányadó általános adómértékkel egyezik meg.

A viszonteladó ilyen minőségében előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult.

A viszonteladó értékesítéseiről az Áfa törvény általános szabályainak megfelelően köteles számla vagy nyugta kiállítására. A viszonteladó kizárólag olyan számla kibocsátásáról gondoskodhat, amelyben áthárított adó, illetőleg adómérték nem szerepel.

7. TÁRSADALOMBIZTOSÍTÁS

Társadalombiztosítási terhek keretében beszélhetünk munkavállalói, illetve munkáltatói terhekről. A munkavállalói társadalombiztosítási kérdéseket a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény; míg a munkáltatói részt, vagyis a szociális hozzájárulási adót, az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény IX. fejezete szabályozza.

A kis- és középvállalkozásokat tekintve öt csoportot különböztetünk meg a társadalombiztosítási szabályozások vonatkozásában, amelyek a következők:

- egyéni vállalkozók
- társas vállalkozók
- egyszerűsített vállalkozói adózást választók
- kisadózó vállalkozások tételes adóját választók
- kisvállalati adót választók

Az alábbiakban az első három csoport sajátos társadalombiztosítási szabályait mutatjuk be, míg az utolsó két csoportot érintő kérdéseket, azaz a kisadózó vállalkozások tételes adóját, valamint a kisvállalati adót érintő fejezetek részletezik.

7.1. Egyéni vállalkozókra vonatkozó általános társadalombiztosítási szabályok

Az egyéni vállalkozók társadalombiztosítási szempontból nem minősülnek foglalkoztatott személyeknek, így a járulékok fizetése szempontjából speciális szabályokat kell alkalmaznunk esetükben.

7.1.1. Egyéni vállalkozó fogalma

Társadalombiztosítási szempontból egyéni vállalkozónak minősül:

- az egyéni vállalkozókról és az egyéni cégről szóló törvény szerinti egyéni vállalkozói nyilvántartásban szereplő természetes személy,
- az ügyvédekről szóló törvény hatálya alá tartozó ügyvéd, európai közösségi jogász,
- az egyéni szabadalmi ügyvivő,
- azon közjegyzők, illetve önálló bírósági végrehajtók, akik önállóan végzik tevékenységüket; tehát nem közjegyzői iroda, illetve nem végrehajtói iroda tagjaként,
- magán állatorvosi tevékenység gyakorlására jogosító igazolvánnyal rendelkező magánszemély, gyógyszerészeti magántevékenység, falugondnoki tevékenység, tanyagondnoki tevékenység vagy szociális szolgáltató tevékenység folytatásához szükséges engedéllyel rendelkező magánszemélyek.

7.1.2. Az egyéni vállalkozó biztosítási jogviszonya

Egyéni vállalkozó esetében a biztosítási jogviszony időtartamát az egyéni vállalkozói tevékenységre jogosító engedély hivatalos kezdő, illetve végső dátuma határozza meg, nem pedig a tényleges munkavégzés, illetve a tevékenység kezdetének vagy megszűnésének az időpontja.

7.1.3. Az egyéni vállalkozó jogosultsága a biztosítási jogviszonyára tekintettel

A társadalombiztosítási jogszabály két csoportot különböztet meg a társadalombiztosítási ellátások körében. Beszélhetünk egészségügyi, illetve nyugdíjbiztosítási ellátásokról.

Az *egészségbiztosítási ellátások* keretében az egyéni vállalkozó jogosult egészségügyi szolgáltatásra, pénzbeli ellátásokra (csecsemőgondozási díj, gyermekgondozási díj, táppénz), baleseti ellátásokra (baleseti egészségügyi szolgáltatás, baleseti táppénz, baleseti járadék) és megváltozott munkaképességűek ellátására (rokkantsági ellátás, rehabilitációs ellátás). A *nyugdíjbiztosítási ellátások* keretében pedig saját jogú nyugellátásra (öregségi nyugdíj), hozzátartozói nyugellátásra (özvegyi nyugdíj, árvaellátás, szülői nyugdíj, baleseti hozzátartozói nyugellátások) és rehabilitációs járadékra jogosult az egyéni vállalkozó.

Az egyéni vállalkozók közül csak az minősül biztosítottnak társadalombiztosítási szempontból, aki nem tekintendő kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozónak. A kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó a biztosítottnak minősülő egyéni vállalkozóval ellentétben csak baleseti ellátásra és egészségügyi ellátásra szerezhet jogosultságot.

7.1.4. Az egyéni vállalkozó bejelentési és nyilvántartási kötelezettségei társadalombiztosítási szempontból

Az egyéni vállalkozó köteles a jogszabályban meghatározott nyilvántartás vezetésére, és bevallásában adatszolgáltatás teljesítésére.

A kiegészítő tevékenységet folytatónak nem minősülő egyéni vállalkozó adóazonosító számának, székhelyének közlésével az illetékes elsőfokú állami adóhatóságnak elektronikus úton biztosítottként köteles bejelenteni személyi adatait (név, születési név, anyja születési neve, születési helye és ideje), adóazonosító jelét, a biztosítási jogviszonyának kezdetét, kódját, a biztosítási jogviszonyának megszűnését, és a biztosítás szünetelésének időtartamát.

A bejelentést a ’T1041 számú adatlapon a biztosítás kezdetére vonatkozóan legkésőbb a biztosítási jogviszony első napján, a jogviszony megszűnését, a szünetelés kezdetét és befejezését követő 8 napon belül kell teljesíteni.

A bejelentett adatokban bekövetkezett változásról a változást követő 15 napon belül értesíteni kell az adóhatóságot. Ilyen változások lehetnek:

- saját jogú nyugdíj megállapítása, ennek szüneteltetése,
- legalább heti 36 órás munkaviszony létesítése, vagy ennek a szüneteltetése, megszűnése,
- közép- vagy felsőoktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében folytatott tanulmányok megkezdése.

Az egyéni vállalkozó a biztosítással összefüggő adatairól köteles a külön törvényben meghatározottak szerint nyilvántartást vezetni, amelyben szerepel a biztosított neve és személyi adatai, társadalombiztosítási azonosító jele, a biztosítási időre és szolgálati időre vonatkozó adatok és a biztosítottól levont járulékok alapja és összege. Amennyiben az egyéni vállalkozó foglalkoztatónak is minősül, ebben az esetben nem csak saját magára vonatkozóan, hanem a biztosított foglalkoztatottakról is köteles a fent említett nyilvántartást vezetni.

7.1.5. Az egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettségei

A társadalombiztosítási jogszabályok értelmében az egyéni vállalkozó által fizetendő járulékfajták az alábbiak:

- egészségbiztosítási (természetbeni és pénzbeli járulék),
- munkaerő-piaci járulék,
- nyugdíjjárulék,
- táppénz-hozzájárulás,
- egészségügyi szolgáltatási járulék.

Eltérő esetekben keletkezik egészségbiztosítási valamint egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettség, amely az egyéni vállalkozói tevékenység foglalkozástípusától függ. Az egyéni vállalkozónak akkor keletkezhet táppénz-hozzájárulási fizetési kötelezettsége, ha munkaviszony keretében foglalkoztat magánszemélyt. Ekkor az alkalmazott magánszemély részére keresőképtelensége, illetve kórházi (klinikai) ápolásának időtartamára folyósított táppénz egyharmadát az egyéni vállalkozó fizeti meg, mint táppénz- hozzájárulás.

Az egyéni vállalkozó, a járulékfizetés alól mentesített időszakok kivételével a teljes biztosítási jogviszonyban töltött ideje alatt köteles a járulékok teljes megfizetésére.

7.1.6. Az egyéni vállalkozói tevékenységre vonatkozó foglalkozástípusok

Az egyéni vállalkozó vállalkozói tevékenységét végezheti

- főfoglalkozásban,
- mellékfoglalkozásban,
- illetve mint kiegészítő tevékenység.

Mindhárom foglalkozástípusra sajátos társadalombiztosítási szabályok vonatkoznak, és emiatt különböző járulékfizetési kötelezettséget vonnak maguk után. Foglalkozástípustól függően az egyéni vállalkozó biztosítottnak vagy nem biztosítottnak minősül.

7.1.7. A főfoglalkozásban végzett vállalkozói tevékenység

7.1.7.1. Főfoglalkozású egyéni vállalkozók fogalma

Főfoglalkozású egyéni vállalkozónak minősül az a személy, aki az egyéni vállalkozási tevékenység végzésével egyidejűleg

- nem áll egyidejűleg legalább heti 36 órás foglalkoztatással járó munkaviszonyban,

- nem folytat tanulmányokat közép- vagy felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében,
- megbízási szerződés vagy vállalkozási jogviszony keretében, és nem munkaviszonyban foglalkoztatott más foglalkoztatónál,
- nem minősül kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozónak.

A főfoglalkozásban végzett vállalkozói tevékenység alapján az egyéni vállalkozó biztosítottnak minősül. Továbbá az az egyéni vállalkozó is az egyéni vállalkozói jogviszonyában minősül biztosítottnak főszabály szerint, aki egyidejűleg társas vállalkozóként is biztosított.

7.1.7.2. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési és bevallási kötelezettsége

A főfoglalkozású egyéni vállalkozó mind nyugdíjjárulékot, mind egészségbiztosítási – és munkaerő-piaci járulékot köteles fizetni. A nyugdíjjárulék mértéke 10 százalék, míg az egészségbiztosítási – és munkaerő-piaci járulék mértéke 8,5 százalék (természetbeni egészségbiztosítási járulék 4 százalék, pénzbeli egészségbiztosítási járulék 3 százalék, munkaerő-piaci járulék 1,5 százalék).

A főfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettségének, beleértve az egészségügyi- és munkaerő-piaci járulék megfizetését valamint a nyugdíjjárulék megfizetését, a tárgyhót követő hónap 12-ig kell, hogy eleget tegyen és ugyancsak havonta, a tárgyhót követő hónap 12-ig kell járulékbevallást tennie az adóhatóság felé. A járulékbevallást elektronikus úton teheti meg az ’58-as számú nyomtatványon.

7.1.7.3. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettségének alapja

Egyéni vállalkozó esetében a fizetendő járulékok alapját az határozza meg, hogy a vállalkozói jövedelem szerinti adózást, vagy az átalányadózást választotta-e az adott adóévre.

Adózás módja:	**Járulékfizetési kötelezettségének alapja:**
vállalkozói jövedelem szerinti adózás	**vállalkozói kivét**
átalányadózás	**az átalányban megállapított jövedelem**

A személyi jövedelemadó törvény szerint vállalkozói kivétnek számít az egyéni vállalkozói tevékenység során személyes munkavégzés címén elszámolt vállalkozói költség, amellyel szemben további költség, költséghányad vagy más levonás nem érvényesíthető. A törvényi szabályozásban szerepel egy úgynevezett járulékfizetési alsó határ, amit olyan esetekben kell alkalmazni, amikor a járulékalap nem éri el a jogszabályban meghatározott minimális szintet. A járulékfizetési alsó határ nyugdíjjárulék esetében havonta legalább a minimálbér, egészségbiztosítási – és munkaerő- piaci járulék esetében pedig havonta legalább a minimálbér másfélszerese. Mindkét járulékfizetési alsó határ meghatározásakor a minimálbér helyett a garantált bérminimumot kell figyelembe venni abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó által végzett főtevékenység legalább középfokú iskolai végzettséget vagy középfokú szakképzettséget igényel.

7.1.7.4. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó által érvényesíthető családi járulékkedvezmény

A családi járulékkedvezmény szabályai 2014. január 1-jével kerültek bevezetésre, és a biztosítottnak minősülő egyéni vállalkozó is igénybe veheti amennyiben a személyi jövedelemadó törvény által előírt családi adóalap kedvezményre jogosító feltételeknek megfelel. A családi járulékkedvezmény a biztosított által fizetendő természetbeni és pénzbeli egészségbiztosítási járulék valamint a nyugdíjjárulék összegét csökkenti (ebben a meghatározott sorrendben legfeljebb az említett járulékok együttes összegéig). A 1,5 százalék mértékű munkaerő piaci járulékkal szemben nem lehet érvényesíteni a családi járulékkedvezményt. Fontos megjegyezni, hogy a családi járulékkedvezmény kizárólag a ténylegesen elért jövedelem (vállalkozói kivét, átalányban megállapított jövedelem vagy személyes közreműködői díj) után érvényesíthető.

Abban az esetben tehát, ha az egyéni vállalkozó az úgynevezett alsó járulékhatár figyelembe vételével teljesíti a járulékkötelezettségeit, akkor családi járulékkedvezményt nem érvényesíthet. A következő példában szemléltetve 121 000 forint bruttó vállalkozói kivét esetén két gyermek után a kedvezmény mértéke így alakul:

A következő példában szemléltetve nézzük meg hogy alakul a családi járulékkedvezmény érvényesíthetősége abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó az úgynevezett alsó járulékhatár figyelembe vételével teljesíti a járulékkötelezettségeit. A példánkban a vállalkozónak 2 gyermeke van, és a vállalkozói kivét bruttó 121 000 forint.

Személyi jövedelemadó kötelezettség: **121 000*0,15= 18 150**	**Családi adóalap kedvezmény adóban kifejezett összege két gyermek (akik kedvezményezett eltartottnak minősülnek) után:** **25 000**
Érvényestésre nem kerülő családi adóalap kedvezmény: **25 000-18 150 = 6 850**	**Természetbeni egészségbiztosítási járulék kötelezettség:** **121 000*4%= 4 840**
	Pénzbeli egészségbiztosítási járulék kötelezettség: **121 000*3%= 3 630**
Családi járulékkedvezmény után fizetendő pénzbeli egészségbiztosítási járulék kötelezettség: **6 850 - (4 840+ 3 630)= 1 620** **1 620 forint pénzbeli egészségbiztosítási járulékot tehát már meg kell fizetnie a vállalkozónak.**	

A fentiek alapján a családi adóalap kedvezmény érvényesítése után a fennmaradó és egyben érvényesíthető családi járulékkedvezmény összege 6 850 forint. Ez az összeg (6 850 forint) nem fogy el még a természetbeni egészségbiztosítási járulékkal, így tovább érvényesíthető még a pénzbeli egészségbiztosítási járulékkal szemben is. A pénzbeli egészségbiztosítási járuléknál elfogy a kedvezmény, így annak egy részét (1 620 forintot) már meg kell fizetnie a vállalkozásnak. A nyugdíjjárulékkal szemben már nem marad érvényesíthető járulékkedvezmény.

Fontos hangsúlyozni, hogy a családi kedvezmény érvényesítése nem érinti a biztosított társadalombiztosítási ellátásokra való jogosultságának tényét, valamint az ellátások összegét.

7.1.7.5. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó mentesülési lehetőségei a járulékfizetési kötelezettség alól

Az egyéni vállalkozó a következő esetekben mentesül az egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulék, valamint a nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség alól:

- ha az egyéni vállalkozó táppénzben, baleseti táppénzben, terhességi-gyermekágyi segélyben, gyermekgondozási díjban, gyermekgondozási segélyben, gyermeknevelési támogatásban, ápolási díjban részesül – kivéve, ha a gyermekgondozásai segély, az ápolási díj folyósításának tartama alatt vállalkozói tevékenységét személyesen folytatja,
- ha az egyéni vállalkozó katonai szolgálatot teljesít, mint önkéntes tartalékos katona, fogvatartott,
- ha az egyéni vállalkozó ügyvédi tevékenységét, szabadalmi ügyvivőként, közjegyzőként kamarai tagságát, egyéni vállalkozói tevékenységét szünetelteti.

Amennyiben a fenti feltételek valamelyike nem áll fenn az adott hónap minden napján, akkor a járulékfizetés alsó határát arányosan, naptári naponként egy harmincad rész figyelembe vételével meg kell állapítani.

7.1.8. Az egyidejűleg több biztosítási jogviszonyban (másod- vagy mellékfoglalkozásként) végzett vállalkozói tevékenység

7.1.8.1. Másodfoglalkozású egyéni vállalkozók fogalma

Az az egyéni vállalkozó, aki egyéni vállalkozói tevékenysége mellett egyidejűleg munkaviszonyban is áll, és a munkaviszonyban lévő foglalkoztatása eléri a heti 36 órát; valamint aki a vállalkozói tevékenység folytatásával egyidejűleg közép- vagy felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében folytatja tanulmányát másod-, illetve mellékfoglalkozású egyéni vállalkozónak minősül.

7.1.8.2. A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési és bevallási kötelezettsége

A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó köteles megfizetni a 10 százalék mértékű nyugdíjjárulékot, valamint a 4 százalék természetbeni egészségbiztosítási járulékot és a 3 százalék pénzbeli egészségbiztosítási járulékot. Munkaerő-piaci járulékot (1,5%) a másodfoglalkozású egyéni vállalkozó nem fizet.

A főfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettségéhez hasonlóan a másodfoglalkozású egyéni vállalkozónak is tárgyhót követő hónap 12-ig kell megfizetnie a járulékokat, és függetlenül az adóbevallási gyakoriságtól havonta a tárgyhót követő hónap 12-ig elektronikus úton az ’58-as számú nyomtatványon járulékbevallást kell benyújtania az adóhatóság felé.

7.1.8.3. A járulékfizetési kötelezettség alapja másodfoglalkozású egyéni vállalkozó esetében

A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó a járulékokat (nyugdíjjárulék, természetbeni- és pénzbeli egészségbiztosítási járulék) a tényleges járulékalapot képező jövedelem után köteles megfizetni.

Abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó egyidejűleg társas vállalkozóként is biztosított, akkor az egyéni vállalkozásánál fennálló jogviszonya tekintetében köteles az előírt alsó járulékfizetési határ szabályát alkalmazni, miszerint a járulék alapja havonta nyugdíjjárulék esetén legalább a minimálbér, egészségbiztosítási járulék estén pedig legalább a minimálbér másfélszerese. Amennyiben az egyéni vállalkozó ezt egyéni vállalkozásánál alkalmazza, úgy a társas vállalkozásnál fennálló járulékfizetési kötelezettség alapja a tényleges járulékalapot képező jövedelem. Az előbbi akkor is igaz, ha a magánszemély a tárgyév január 31-ig úgy nyilatkozik a társas vállalkozásnál, hogy kéri a járulékfizetési alsó határ alkalmazását az egész évre tekintve a társas vállalkozásnál megszerzett jövedelem vonatkozásában. Így az egyéni vállalkozásánál a vállalkozói kivét, míg átalányadózás esetén a kiszámított átalány lesz a járulékfizetési kötelezettség alapja, és nem kell a járulékfizetési alsó határt alkalmazni.

7.1.8.4. Családi járulékkedvezmény érvényesítése másodfoglalkozású egyéni vállalkozó esetében

Az a biztosítottnak minősülő másodfoglalkozású egyéni vállalkozó, aki tevékenysége folytatásával egyidejűleg munkaviszonyban is áll, és a személyi jövedelemadó törvény által előírt családi adóalap kedvezményre jogosító feltételeknek megfelelt, igénybe veheti a családi járulékkedvezményt a vállalkozásából származó jövedelemmel szemben, amennyiben ezt a munkaviszonyára tekintettel még nem érvényesítette.

7.1.8.5. A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó mentesülése a járulékfizetési kötelezettség alól

A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó ugyanazon feltételek fennállása mellett mentesül a járulékfizetés alól, mint a főfoglalkozású egyéni vállalkozó; továbbá abban az esetben is, ha keresőképtelennek minősül.

7.1.9. Kiegészítő tevékenységet folytatóként végzett egyéni vállalkozó tevékenység

7.1.9.1. Kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó fogalma

A társadalombiztosítási szabályok alapján az az egyéni vállalkozó minősül kiegészítő tevékenységet folytatónak, aki

a vállalkozói tevékenységét saját jogú nyugdíjasként folytatja, vagy
a vállalkozói tevékenysége folytatása mellett özvegyi nyugdíjban részesül úgy, hogy a rá vonatkozó öregségi nyugdíj korhatárt már elérte.

7.1.9.2. A kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó járulékfizetési és bevallási kötelezettségei

A kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó a törvény alapján nem minősül biztosítottnak, így amellett, hogy megfizeti a 10 százalékos nyugdíjjárulékot, úgynevezett egészségügyi szolgáltatási járulékot is köteles fizetni. 2016. január 1-jétől az egészségügyi szolgáltatási járulék havi összege 7 050 forint (napi 235 forint). Amennyiben a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó egyidejűleg több jogviszony alapján lenne köteles fizetni az egészségügyi szolgáltatási járulékot, úgy azt csak az egyik jogviszonyában kell megfizetnie.

Abban az esetben, ha a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó egyidejűleg társas vállalkozó is, az egészségügyi szolgáltatási járulék kötelezettségét egyéni vállalkozóként köteles megfizetni. Az egyéni vállalkozó választhatja azt, hogy a társas vállalkozásnak lenyilatkozza a tárgyév január 31-ig a teljes évre vonatkozóan, hogy a társas vállalkozás keretében szeretné teljesíteni az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettségét. Ez esetben egyéni vállalkozóként már nem terheli egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettség.

A járulékok megfizetését illetően eltérő szabályozás vonatkozik a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozóra. Mind a nyugdíjjárulékot, mind az egészségügyi szolgáltatási járulékot negyedévente, a negyedévet követő hónap 12-ig köteles megfizetni, járulék bevallási kötelezettségét pedig évente egyszer kell teljesítenie az ’53-as számú nyomtatványon az adóévet követő év február 25-ig.

7.1.9.3. A járulékfizetési kötelezettség alapja kiegészítő tevékenységet folytató vállalkozó esetében

Kiegészítő tevékenységet folytató vállalkozó esetén a nyugdíjjárulék alapja a vállalkozói tevékenységből származó vállalkozói kivét, átalányadózó esetén az átalányban meghatározott jövedelem.

7.1.9.4. A családi járulékkedvezmény érvényesíthetősége a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó esetében

Tekintettel arra, hogy a törvény alapján a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó nem minősül biztosítottnak, nem veheti igénybe a családi járulékkedvezményt.

7.1.9.5. A kiegészítő tevékenységet folytatónak minősülő egyéni vállalkozó mentesülési lehetőségei a járulékfizetési kötelezettség alól

A kiegészítő tevékenységet végző egyéni vállalkozó a nyugdíjjárulékot minden esetben köteles megfizetni a járulék alapjául szolgáló jövedelem után. A következő időszakokban azonban mentesülhet az egészségügyi szolgáltatási járulék megfizetése alól:

- gyermekgondozási segélyben részesül, keresőképtelen,
- állat-egészségügyi szolgáltató tevékenysége szünetel,
- fogvatartott,
- ügyvédi tevékenysége valamint szabadalmi ügyvivőként, közjegyzőként fennálló kamarai tagsága szünetel,
- egyéni vállalkozói engedélye szünetel,

- foglalkoztatása a munkaviszonyban vagy egyidejűleg fennálló több munkaviszonyban együttesen eléri a heti 36 órát.

7.1.10. Az egyéni vállalkozó szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettsége

Az egyéni vállalkozó főszabály szerint köteles saját maga után megfizetni a szociális hozzájárulási adót. A kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozót azonban nem terheli szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettség, mert nem szerepel az adó alanyai között.

A szociális hozzájárulási adó alapja a következőképpen alakul:

Adózás típusa:	**a vállalkozói jövedelem szerinti adózás**	**átalányadózás**
A szociális hozzájárulási adó alapja:	**vállalkozói kivét**	**átalányban meghatározott jövedelem**

A szociális hozzájárulási adó mértéke 27 százalék.

A szociális hozzájárulási adó alapjának meghatározásakor az egyéni vállalkozóra különös szabályok vonatkoznak. Az egyéni vállalkozót saját maga után havonta terhelő szociális hozzájárulási adó alapja legalább a minimálbér 112,5 százaléka. Amennyiben egy adott hónapban az egyéni vállalkozó jogállás nem áll fenn minden nap, akkor az egyéni vállalkozói jogállás fennállása minden napjára számítva legalább a minimálbér 112,5 százalékának harmincad része lesz a szociális hozzájárulási adó alapja.

Azokon a napokon, melyeken az egyéni vállalkozót nem terheli egyéni társadalombiztosítási járulékfizetési kötelezettség, nem köteles szociális hozzájárulási adót sem fizetni.

Nem kell a különös adóalapmegállapítási szabályt alkalmazni, vagyis nem kell figyelembe venni a minimálbér 112,5 százalékát a szociális hozzájárulási adó alapjának megállapításánál, ha

- a vállalkozó legalább heti 36 órás foglalkoztatással járó munkaviszonyban áll,
- közép- illetve felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében folytat tanulmányokat,
- gyermeknevelési támogatás tartama alatt vállalkozói tevékenységét folytatja.

Amennyiben az egyéni vállalkozó egyidejűleg több munkaviszonyban foglalkoztatott, az egyes munkaviszonyokban előírt munkaidőt össze kell számolni a heti legalább 36 órás foglalkoztatás megállapításánál. Több munkaviszony fennállása esetében a szociális hozzájárulási adót az egyéni vállalkozónak csak a tényleges adóalap után kell megfizetnie.

Abban az esetben, ha az egyéni vállalkozó egyidejűleg társas vállalkozó is, akkor eldöntheti, hogy az egyéni vállalkozói vagy a társas vállalkozói jogviszonyára tekintettel fizeti meg a szociális hozzájárulási adót a minimálbér 112,5 százalékának a figyelembevételével. Ha egyéni vállalkozóként választja azt, hogy az adót a minimálbér legalább 112,5 százaléka után fizeti meg, úgy a társas vállalkozói jogviszonyában a tényleges jövedelem után kell szociális hozzájárulási adót fizetnie. Ha viszont a tagsági jogviszonyára tekintettel vállalja a minimum adóalap utáni adókötelezettség megfizetését, akkor erről nyilatkozatot kell tennie a társaság felé tárgyév január 31-ig. Az előbbi esetben az egyéni vállalkozásában már csak a ténylegesen elért jövedelme után kell megfizetnie a szociális hozzájárulási adót.

Az egyéni vállalkozónak az egyéni járulék bevallással együtt kell teljesítenie a szociális hozzájárulási adóról a bevallási kötelezettségét az ’58-as számú nyomtatványon havonta a tárgyhónapot követő hónap 12-ig. A fizetési kötelezettséget a bevallási határidővel egyidejűleg kell teljesítenie.

7.1.11. Az egyéni vállalkozó egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettsége

Az egyéni vállalkozó a személyi jövedelemadó törvény által meghatározott vállalkozói osztalékalapra tekintettel köteles a 15 százalékos mértékű személyi jövedelemadón felül 14 százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulást fizetni. Az egészségügyi hozzájárulás éves felső határa 450 000 forint, melynek számításánál figyelembe kell vennie a már a tárgyévben a biztosítási jogviszonyában megfizetett 4 százalékos mértékű természetbeni és 3 százalékos mértékű pénzbeli egészségbiztosítási járulékot, valamint az egyéb jogcímeken megfizetett 14 százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulást. Abban az esetben, ha a tárgyévben megfizetett egészségbiztosítási járulék összege eléri a 450 000 forintot, akkor további fizetési kötelezettség egészségügyi hozzájárulás címén már nem terheli az egyéni vállalkozót.

A kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó esetében a tárgyévben teljesített egészségügyi szolgáltatási járulék összegét is figyelembe kell venni a 450 000 forintos éves határ alkalmazásánál.

A fentiekben részletezett egészségügyi hozzájárulást az egyéni vállalkozónak a tárgyévre vonatkozó ’53 jelű éves személyi jövedelemadó bevallásban kell bevallania, illetve a fizetési kötelezettségét is az éves bevallási kötelezettséggel egyidejűleg kell teljesítenie.

7.2. Társas vállalkozásokra vonatkozó társadalombiztosítási szabályok

7.2.1. Társas vállalkozások meghatározása társadalombiztosítási szempontból

A társadalombiztosítási jogszabály a társas vállalkozás kifejezést gyűjtőfogalomként használja. A törvény szerint társas vállalkozásnak minősülnek a közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, közös vállalat, egyesülés (európai gazdasági egyesülés), szabadalmi ügyvivői társaság, szabadalmi ügyvivő iroda, a gépjárművezető-képző és az oktató munkaközösség, az ügyvédi iroda, közjegyzői iroda, a végrehajtói iroda, egyéni cég.

A közkereseti társaság, a betéti társaság, a korlátolt felelősségű társaság, és az egyesülés a Ptk. szerint minősül gazdasági társaságnak.

A Ptk. által gazdasági társaságnak minősített társas vállalkozások esetében a társadalombiztosítás szabályai már az előtársasági időszakban is alkalmazandóak.

7.2.2. Társas vállalkozók

A társas vállalkozások vonatkozásában társas vállalkozónak tekinti a társadalombiztosítási törvény a következő személyeket:

- betéti társaság bel- és kültagját,
- ügyvédi, közjegyzői és végrehajtói iroda tagját,
- közkereseti társaság, korlátolt felelősségű társaság, közös vállalat, egyesülés és európai gazdasági egyesülés tagját,
- szabadalmi ügyvivő társaság, szabadalmi ügyvivői iroda tagját,
- gépjármű-vezetőképző és oktatói munkaközösség tagját,
- egyéni cég tagját,
- betéti társaság, közkereseti társaság és korlátolt felelősségű társaság olyan természetes személy tagját, aki a társaság ügyvezetését nem munkaviszony alapján látja el, kivéve, ha ez a természetes személy egy betéti társaság bel- vagy kültagjaként, vagy egy közkereseti társaság, korlátolt felelősségű társaság, közös vállalat, egyesülés vagy európai gazdasági egyesülés tagjaként már társas vállalkozónak minősül.

A társas vállalkozások tagjai esetében először azt kell megvizsgálnunk, hogy milyen jogviszonyban végeznek munkát a társas vállalkozásban. Tisztázni kell, hogy a magánszemély a társaság tevékenységében személyesen közreműködik-e,

továbbá, hogy e tevékenységét milyen jogviszony keretében látja el. Alapvetően háromféle jogviszonyban végezhető munka egy társaságban, munkaviszonyban, megbízási jogviszonyban vagy tagsági jogviszonyban.

Fontos hangsúlyozni azonban, hogy különbséget kell tenni aszerint is, hogy a tag a gazdasági társaság vezető tisztségviselőjének minősül-e vagy sem. Amennyiben egy tag a társaság működéséhez csak tőkével járul hozzá, akkor rá nem vonatkoznak az alább részletezett járulékfizetési szabályok.

7.2.3. Társas vállalkozók bejelentési és nyilvántartási kötelezettsége

A társas vállalkozás köteles elektronikus úton bejelenteni az adóhatósághoz az általa foglalkoztatott biztosítottak természetes azonosító adatait, állampolgárságukra vonatkozó adatokat, adóazonosító jelüket, a biztosítási jogviszonyok kezdetének dátumát, kódját, megszűnését, a biztosítás szünetelésének az időtartamát, a heti munkarendjüket és a FEOR-számukat.

A társas vállalkozásnak, mint foglalkoztatónak az előbbi bejelentést követő napon törvényi kötelezettsége (illetve a biztosított magánszemély kérelmére 3 munkanapon belül) igazolást kiadni a biztosított részére, mely tartalmazza a bejelentésben foglalt adatokat, illetve a bejelentés időpontját.

A bejelentési kötelezettség mellett nyilvántartási kötelezettség is terheli a foglalkoztatónak minősülő társas vállalkozót. A nyilvántartásban szerepeltetni kell a biztosított nevét és személyi adatait, társadalombiztosítási azonosító jelét (TAJ szám), a foglalkoztató adatait, a biztosítási időre és a szolgálati időre vonatkozó adatokat, a biztosítottól levont járulékok alapját és összegét. A foglalkoztató a jövedelemigazoláshoz csatoltan a tárgyévet követő év január 31-ig köteles a nyilvántartás adataival egyező igazolást kiadni a biztosított részére. A kiadott igazolásnak tartalmaznia kell a biztosítási idő tartamát, továbbá a tárgyévre levont járulékok összegét. Ugyanezt az igazolást kell kiadni a biztosított részére, ha a biztosítási jogviszonya év közben szűnik meg.

A foglalkoztatónak további kötelezettsége, hogy havi szinten a tárgyhavi jövedelmével egyidejűleg, írásban tájékoztassa a biztosítottat az adott hónapban levont egészségbiztosítási- és munkaerő- piaci járulékokról, valamint a levont nyugdíjjárulékról.

7.2.4. Vezető tisztségviselők biztosítási kötelezettsége

A Ptk. szerint vezető tisztségviselőnek minősül:

- közkereseti társaság esetén a tagok közül kijelölt vagy megválasztott egy vagy több természetes személy ügyvezető,
- betéti társaság esetén az üzletvezetésre jogosult egy vagy több tag; azzal, hogy a kültag nem lehet vezető tisztségviselő,
- a korlátolt felelősségű társaság esetén egy vagy több természetes személy ügyvezető,
- egyesülésnél az ügyvezetést az igazgató látja el; azzal, hogy a társasági szerződésben rendelkezhetnek arról, hogy az ügyvezetésre három tagból álló igazgatóságot hozzanak létre.

7.2.4.1. Vezető tisztségviselői tevékenység személyes közreműködés nélkül

A vezető tisztségviselői feladatot a vezető tisztségviselő munkaviszony, vagy a Ptk. megbízásra vonatkozó szabályai szerint láthatja el.

Egyszemélyes gazdasági társaság tagja, valamint az üzletvezetésre egyedül jogosult közkereseti és betéti társaság tagja, ha csak a társasági szerződésben máshogy nincs kikötve, munkaviszonyban nem láthat el vezető tisztségviselői feladatokat.

A fenti kivételtől eltekintve a társas vállalkozó megbízási jogviszony vagy munkaviszony keretében végezheti el vezető tisztségviselői feladatait, ezzel kizárva azt, hogy e tevékenységét tagsági jogviszony keretében végezze. Azok a tagok, akik

nem minősülnek vezetői tisztségviselőnek, valamint azok, akik vezetői tisztségviselői feladataik mellett a társaságnál más tevékenységet is végeznek, ezt megtehetik munkaviszony, megbízási jogviszony és tagsági jogviszony (társas vállalkozóként) keretében.

Munkaviszony	Megbízási jogviszony
Munkaviszonyára tekintettel biztosítottnak minősül és a munkaviszonyra vonatkozó járulékfizetési szabályok szerint teljesíti kötelezettségeit.	**Megbízási jogviszony alapján biztosítottnak minősül és a tevékenységéért kapott díjazás után teljesíti a járulékkötelezettségeket, kivéve, ha a jövedelme nem éri el a mindenkori minimálbér 30 százalékát (naptári napokra nézve ennek a 30-ad részét), ekkor ugyanis a törvény által meghatározott társas vállalkozókra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.**

7.2.4.2. Vezető tisztségviselő a társaságban való személyes közreműködéssel – több jogviszony egyidejű fennállása

Abban az esetben, ha a magánszemély egyéb feladatokat is ellát a vezető tisztségviselésen kívül ugyanazon társaság részére, ahol ő a vezető tisztségviselő, akkor társadalombiztosítási szempontból már többféle jogállásról beszélhetünk. A munkaviszonyban, illetve a megbízási jogviszony keretében végzett tevékenység nem minősül a törvény szerint személyes közreműködésnek, így csak az tekinthető személyes közreműködésnek, amit a társas vállalkozó a tagi jogviszonyára tekintettel végez, és ez társas vállalkozói minősítést von maga után.

Vezető tisztségviselői feladatok ellátása:	Vezető tisztségviselői feladatok ellátása mellett végzett további tevékenység:	Társadalombiztosítási kezelés:
munkaviszony keretében	**munkaviszony keretében**	**vezető tisztségviselői feladatai tekintetében munkaviszony alapján lesz biztosított, az ezen túli feladatok elvégzésére tekintettel, mivel ezt is munkaviszony keretében végzi, ugyancsak a munkaviszonyra vonatkozó szabályok lesznek irányadóak**
munkaviszony keretében	**megbízási jogviszony keretében**	**vezető tisztségviselői feladatai tekintetében munkaviszony alapján lesz biztosított, az ezen túli feladatok elvégzésére tekintettel a minimálbér 30 százalékáig társas vállalkozóként, amennyiben a díjazás ezt a határ meghaladja biztosítottként**
munkaviszony keretében	**tagi jogviszony keretében (személyes közreműködés)**	**vezető tisztségviselői feladatai tekintetében munkaviszony alapján lesz biztosított, személyes közreműködésére társas vállalkozóként lesz járulékköteles**
megbízási jogviszony	**munkaviszony keretében**	**vezető tisztségviselői feladatai tekintetében társas vállalkozóként lesz biztosított, az ezen túli feladatok elvégzése tekintetében**

keretében		**munkaviszonya alapján lesz járulékköteles**
megbízási jogviszony keretében	**megbízási jogviszony keretében**	**vezető tisztségviselői feladatai tekintetében társas vállalkozóként lesz biztosított, tekintettel a minimálbér 30 százalékáig társas vállalkozóként, amennyiben a díjazás ezt a határ meghaladja biztosítottként**
megbízási jogviszony keretében	**tagi jogviszony alapján**	**személyes közreműködése révén válik társas vállalkozóvá, így ugyanabban a vállalkozásban nem lehet az ügyvezetésre tekintettel is társas vállalkozó. Az ügyvezetésre tekintettel a választott tisztségviselőre vonatkozó szabályok alkalmazandóak, tehát vizsgálni kell, hogy díjazása eléri-e a minimálbér 30 százalékát**

7.2.4.3. Vezető tisztségviselő – egyéb többes jogviszony valamint kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozói esetek

Társadalombiztosítási szempontból a társas vállalkozó lehet

- főfoglalkozású
- ún. többes jogviszonyos (ide tartozik a heti 36 órás foglalkoztatással járó munkaviszonyban álló, illetve közép- vagy felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében tanulmányokat folytató tanuló)
- kiegészítő tevékenységet folytató (társas vállalkozó, aki saját jogú nyugdíjas, megbízás keretében kizárólag ügyvezetői feladatokat végez a társaság számára)

7.2.5. Társas vállalkozó biztosítási kötelezettsége

A társas vállalkozó biztosítási kötelezettsége a következő időszakokban áll fenn:

Gazdasági társaság, egyesülés, szabadalmi ügyvivői társaság, szabadalmi ügyvivői iroda tagja esetében a tényleges személyes közreműködési kötelezettség kezdete napjától annak megszűnése napjáig.	**Ha betéti társaság, közkereseti társaság és korlátolt felelősségű társaság természetes személy tagja ügyvezetőként minősül társas vállalkozónak, akkor a vezető tisztségviselői jogviszony létrejötte napjától annak megszűnése napjáig.**
Egyéb esetben a társas vállalkozásnál létesített tagsági jogviszony létrejötte napjától annak megszűnése napjáig.	**Egyéni cég tagja esetében az egyéni cég tagjává válás napjától az egyéni cégben fennálló tagság megszűnésének napjáig.**

A biztosítási jogviszony kezdeténél azt kell vizsgálni, hogy a tag mikor kezdi meg ténylegesen a személyes közreműködését. Ha ez a nap nem állapítható meg, akkor a társasági szerződésben megadott időpont az irányadó. Kivétel a szabály alól az egyéni cég, mert az egyéni cég tagja a törvény erejénél fogva társas vállalkozónak minősül az egyéni cég tagjává válásának napján.

7.2.6. Főfoglalkozású társas vállalkozók járulékfizetési és bevallási kötelezettsége valamint járulékalapja

A főfoglalkozású társas vállalkozó nyugdíjjárulékot, valamint egészségbiztosítási járulékot és munkaerő-piaci járulékot köteles fizetni a személyes közreműködésére tekintettel megszerzett járulékalapot képező jövedelmének alapulvételével. A járulékfizetési kötelezettségnél figyelembe kell venni az úgynevezett járulékfizetési alsó határt, mely értelmében a nyugdíjjárulék alapja havonta legalább a mindenkori minimálbér összege, valamint az egészségbiztosítási - és munkaerő-

piaci járulék alapja pedig legalább havonta a minimálbér másfélszerese. Ha a társas vállalkozó által végzett tevékenység középfokú iskolai végzettséget vagy középfokú szakképzettséget igényel, akkor a garantált bérminimumot kell figyelembe venni, mint járulékfizetési alsó határ.

Ha a vezető tisztségviselő társas vállalkozói jogállását a vezető tisztségviselői tevékenység váltotta ki, akkor a járulékfizetés alapja a vezetői tisztségviselésért kapott díjazás. Az alábbi időszakokat a járulékalap alsó fizetési határának megállapításánál figyelembe kell venni, és ezekkel az időszakokkal arányosan csökkenteni kell a járulékfizetés alsó határát:

- a társas vállalkozó táppénzben, baleseti táppénzben, csecsemőgondozási díjban, gyermekgondozási díjban, gyermekgondozási segélyben, gyermeknevelési támogatásban, ápolási díjban részesül (kivéve, ha a gyermekgondozási segély, ápolási díj fizetésének időtartama alatt társas vállalkozói tevékenységét személyesen folytatja),
- fogvatartott, katonai szolgálatot teljesítő önkéntes tartalékos katona,
- ügyvédként, szabadalmi ügyvivőként, közjegyzőként a kamarai tagsága szünetel.

Ha a fenti időszak valamelyike nem tart adott hónapban a hónap minden napján, akkor a járulékfizetési alsó határ meghatározásánál a minimálbér harmincad részét kell figyelembe venni, és alkalmazni azokra a napokra, amikor a biztosítási jogviszony fennállt.

Társas vállalkozások esetében a járulékkötelezettség bevallásának és teljesítésének a határideje elektronikus úton a ’08-as számú nyomtatványon a tárgyhót követő hónap 12-e.

7.2.7. Járulékfizetési kötelezettség az egyidejűleg több biztosítási jogviszonnyal rendelkező társas vállalkozó esetében

Járulékfizetési szempontból egyidejűleg többes jogviszonnyal rendelkezőnek tekinti a törvény azokat a társas vállalkozókat, akik:

- társas vállalkozói tevékenységük mellett munkaviszonyban állnak és e jogviszony keretében foglalkoztatásuk eléri a heti 36 órát (több munkaviszony egyidejű megléte esetén a különböző munkaviszonyokban összesen meghatározott foglalkoztatási időt kell fegyelembe venni)
- akik közép- illetve felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében tanulmányokat folytatnak

A többes jogviszonnyal rendelkező társas vállalkozó kötelezett megfizetni a 10 százalékos nyugdíjjárulékot és a 7 százalékos egészségbiztosítási járulékot a ténylegesen elért járulékalapot képező jövedelem után.

Fenti esetekben fennálló többes munkaviszony esetében a járulékot a tényleges járulékalapot képező jövedelem után kell a társas vállalkozónak megfizetnie, figyelmen kívül hagyva a járulékfizetési alsó határt.

Amennyiben a társas vállalkozó több gazdasági társaságban közreműködik személyesen, esetleg ügyvezető tisztségviselője, akkor a járulékfizetési alsó határt csak az egyik jogviszonyára tekintettel kell alkalmaznia, a többi jogviszonyára tekintettel pedig a ténylegesen elért járulékalapot képező jövedelme után kell megfizetnie a járulékokat. Annak érdekében, hogy ezt az előírást alkalmazhassa, nyilatkoznia kell erről a szándékáról a tárgyév január 31-ig annál a gazdasági társaságnál, ahol alkalmazni szeretné a járulékfizetési alsó határ szabályt.

Abban az esetben, ha a társas vállalkozó egyben egyéni vállalkozó is, akkor főszabály szerint a járulékfizetési alsó határát az egyéni vállalkozói tevékenysége során kell alkalmaznia, és ezen fizetési kötelezettség alól mentesül a társas vállalkozása keretében, tehát ott a ténylegesen elért járulékalapot képező jövedelem után köteles megfizetni a járulékokat. Az egyidejűleg egyéni és társas vállalkozónak is minősülő magánszemélynek lehetősége van arra, hogy a társas vállalkozás felé nyilatkozatban közölje tárgyév január 31-ig, hogy a társas vállalkozásban kívánja megfizetni a járulékait a

járulékfizetés alsó határt alkalmazva. Ennek eredményeképpen az egyéni vállalkozásában az elért járulékalapot képező jövedelme után kell megfizetnie a járulékokat.

7.2.8. Kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozók járulékfizetési kötelezettségei

Kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozónak minősül az, aki:

- vállalkozói tevékenysége folytatásával egyidejűleg saját jogú nyugdíjas, vagy
- vállalkozói tevékenysége folytatása mellett özvegyi nyugdíjban részesül úgy, hogy a rá vonatkozó öregségi nyugdíj korhatárt már elérte.

A kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó a törvény szerint nem minősül biztosítottnak, ezért rá nem az általános járulékfizetési szabályok az irányadóak.

A kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó egészségügyi szolgáltatási járulékot köteles fizetni, mely havi 7 050 forintra (napi 635 forint) emelkedik 2016. január 1-jétől. Az egészségügyi szolgáltatási járulékot a társas vállalkozás fizeti meg a társas vállalkozó után.

A kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozót 10 százalék mértékű nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség terheli saját maga után, amit a részére személyes közreműködésére tekintettel kifizetett, illetve ügyvezetői tevékenysége alapján juttatott járulékalapot képező jövedelme után köteles megfizetni. A kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó tevékenységének megszűnése után kifizetett, a személyes közreműködés vagy ügyvezetői tevékenység alapján járó járulékalapot képező jövedelem után is meg kell fizetni a járulékot.

A társas vállalkozás mentesül az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettség alól, ha a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó keresőképtelennek, fogvatartottnak minősül, illetve ha ügyvédként, szabadalmi ügyvivőként, közjegyzőként kamarai tagságát szünetelteti; továbbá amennyiben a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozónak egyidejűleg több jogviszony alapján kellene az egészségügyi szolgáltatási járulékot megfizetni, mert ekkor csak egy jogviszonyban kell megfizetnie a havi 7 050 forintot egészségügyi szolgáltatási járulék címén.

Abban az esetben, ha a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó egyidejűleg egyéni vállalkozó is, akkor főszabály szerint az egészségügyi szolgáltatási járulékot az egyéni vállalkozásában köteles megfizetni, ezzel mentesítve a társas vállalkozást a fenti járulék megfizetésétől. Lehetősége van azonban az egyidejűleg egyéni és társas vállalkozónak nyilatkozni a társas vállalkozás felé tárgyév január 31-ig, hogy a társas vállalkozás fizesse meg az egészségügyi szolgáltatási járulékot.

Amennyiben a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó több társas vállalkozásnak a tagja, akkor is meg kell tennie a fenti nyilatkozatot annak érdekében, hogy meghatározza, hogy melyik társas vállalkozásnál teljesítsék az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettséget.

7.2.9. Családi járulékkedvezmény érvényesítése társas vállalkozók esetében

A biztosítottnak minősülő társas vállalkozó érvényesítheti a családi járulékkedvezményt a tényleges jövedelme (vállalkozói kivét, átalányban megállapított jövedelem vagy személyes közreműködői díj) után abban az esetben, ha a személyi jövedelemadó törvény által meghatározott családi adóalap kedvezményre jogosító feltételeknek megfelelt.

7.2.10. Szociális hozzájárulás adó társas vállalkozók esetében

A szociális hozzájárulási adó megfizetésére a társas vállalkozás köteles.

A kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozók nem alanyai a törvénynek, így rájuk tekintettel nem terheli szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettség a társas vállalkozásokat. A következő jogviszony keretében végzett tevékenységek szociális hozzájárulási adókötelezettséget eredményeznek:

- közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, közös vállalt, egyesülés, európai gazdasági egyesülés, szabadalmi ügyvivői társaság, szabadalmi ügyvivői iroda és természetes személy tagja között fennálló, a tagnak a jogi személy, az egyéb szervezet tevékenységében való személyes közreműködési kötelezettséget eredményező tagi jogviszony
- ügyvédi iroda, közjegyzői iroda, végrehajtói iroda, egyéni cég és természetes személy tagja között fennálló tagi jogviszony

Az adó alapja a társaság által a vele adófizetési kötelezettséget eredményező jogviszonyban álló természetes személy részére kifizetett vagy jutatott, a személyi jövedelemadó törvény által meghatározott nem önálló tevékenységből származó jövedelem. Nem önálló tevékenységnek minősül a társas vállalkozás tagjának személyes közreműködése, valamint a vezető tisztségviselői tevékenység. Így az e tevékenységekért juttatott díjazás után is köteles a társas vállalkozás a szociális hozzájárulási adót megfizetni. A társas vállalkozások esetében is alkalmazandóak az adóalap megállapításának különös szabályai. A tagi jogviszonyra tekintettel a társas vállalkozást havonta terhelő szociális hozzájárulási adó alapja legalább a minimálbér 112,5 százaléka. Az adó alapja legalább az adófizetési kötelezettséget eredményező jogviszony fennállása minden napjára számítva a minimálbér 112,5 százalékának harmincad része, ha a jogviszony nem áll fenn a hónap minden napján. A minimálbér tekintetében a társadalombiztosítási szabályok által meghatározott minimálbér összegét kell figyelembe venni.

A társas vállalkozás mentesül a szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettsége alól azokon a napokon, amikor a társas vállalkozó táppénzben, baleseti táppénzben, csecsemőgondozási díjban, gyermekgondozási díjban, gyermekgondozási segélyben, gyermeknevelési támogatásban, ápolási díjban részül, kivéve, ha annak tartama alatt a tag személyes közreműködését személyesen folytatja, önkéntes tartalékos katonaként katonai szolgálatot teljesít, fogvatartott, az ügyvédi iroda, a szabadalmi ügyvivői társaság, a közjegyzői iroda tagjának kamarai tagsága szünetel.

Nem kell a különös járulékfizetési szabályt alkalmaznia a társaságnak, ha a társas vállalkozó a társas vállalkozói tevékenysége mellett legalább heti 36 órás foglalkoztatással járó munkaviszonyt folytat, vagy közép- illetve felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében folytat tanulmányokat. Ez esetben a szociális hozzájárulási adó alapja a ténylegesen realizált jövedelem.

Azokon a napokon sem kell alkalmaznia a társas vállalkozásnak a különös szabályt, amikor a társas vállalkozó más társaságnál is társas vállalkozónak minősül, vagy egyidejűleg egyéni vállalkozónak is minősül. Ebben az esetben a társas vállalkozónak nyilatkoznia kell a társas vállalkozás felé, hogy hol fogja teljesíteni a szociális hozzájárulási adó kötelezettségét figyelembe véve a különös szabályt. Nyilatkozata alapján tehát az egyik társas vállalkozásban teljesíti a szociális hozzájárulási adófizetési kötelezettségét legalább a minimálbér 112,5 százaléka után, és a többi társas vállalkozásnál (illetve az egyéni vállalkozásában) a szociális hozzájárulási adó alapja a tényleges adóalapot képező jövedelme.

A szociális hozzájárulási adó mértéke 27 százalék, amit a fentiekben meghatározott adóalapra vonatkozóan kell kiszámítani. A fizetendő adó eltérhet a számított adótól abban az esetben, ha a szociális hozzájárulási adóhoz kapcsolódó kedvezményeket érvényesít a társas vállalkozó. A lehetséges szociális hozzájárulási adó kedvezményekről a ’Szociális hozzájárulási adókedvezmények’ részben olvashat.

A szociális hozzájárulási adót bevallani és megfizetni is tárgyhót követő hónap 12-ig kell a társas vállalkozónak. Amennyiben valamilyen kedvezményt vesz igénybe a társas vállalkozó, az esetben a kedvezménnyel csökkentett adót kell megfizetnie és bevallania, a bevalláson feltüntetve az adókedvezmény jogcímét, alapját illetve összegét.

7.2.11. Társas vállalkozók egészségügyi hozzájárulás kötelezettsége

A társas vállalkozó az adóévben megszerzett vállalkozásból kivont jövedelem valamint az osztalék, illetve az árfolyamnyereségből származó jövedelem után köteles 14 százalék mértékű egészségügyi hozzájárulást fizetni.

Az egészségügyi hozzájárulást éves szinten mindaddig fizetnie kell a magánszemélynek, amíg a biztosítási jogviszonyában megfizetett 4 százalék természetbeni, és 3 százalék pénzbeli egészségbiztosítási járulék, illetve a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó esetében a megfizetett egészségügyi szolgáltatási járulék nem éri el a 450 000 forintot. Amennyiben a tárgyévben fizetett együttes egészségbiztosítási járulék összege eléri a 450 000 forintot, úgy a vállalkozásból kivont jövedelemre, az osztalékra, vagy árfolyamnyereségre már nem kell egészségügyi hozzájárulást fizetni.

Az egészségügyi hozzájárulást a társas vállalkozás havonta köteles megállapítani, a jövedelemből levonni és a kifizetést követő hónap 12-ig megfizetni. Továbbá az egészségügyi hozzájárulást a tárgyhónapot követő hónap 12-ig kell bevallani elektronikus úton a ’08-as nyomtatványon.

7.3. Egyszerűsített vállalkozói adózást választókra vonatkozó társadalombiztosítási szabályok

Az Eva tv. nem tartalmaz külön előírásokat az eva adózók járulékfizetésére vonatkozóan. Az egyszerűsített vállalkozói adót választó adózók közül csak az egyéni vállalkozóknak minősülő természetes személyekre vonatkoznak eltérő társadalombiztosítási és szociális hozzájárulási adó szabályok. Az egyszerűsített vállalkozói adót választó társas vállalkozókra és a társas vállalkozónak minősülőkre az általános társadalombiztosítási és szociális hozzájárulási adó szabályokat kell alkalmazni.

7.3.1. Az eva adózó egyéni vállalkozók

Az eva adózó egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettsége attól függően alakul, hogy milyen tevékenységként végzi a vállalkozását. Megkülönböztetünk:

- főfoglalkozású,
- többes jogviszonyos (heti 36 órás foglalkoztatással járó munkaviszonyban álló, illetve nappali tagozaton tanulmányokat folytató),
- kiegészítő tevékenységet folytatónak minősülő egyéni vállalkozót.

7.3.1.1. Eva adózó főfoglalkozású vállalkozó egyéni járulék és szociális hozzájárulási adó kötelezettsége

A főfoglalkozású eva adózó egyéni vállalkozónak a következő járulékfizetési kötelezettsége keletkezik:

Járulék típusa és mértéke:	**Járulék alapja:**
10%-os nyugdíjjárulék	**legalább a minimálbér**
7%-os egészségbiztosítási járulék	**legalább a minimálbér másfélszerese**
1,5%-os munkaerő-piaci járulék	**legalább a minimálbér másfélszerese**

A főfoglalkozású eva adózó esetében a minimálbér a tárgyhónap első napján, a teljes munkaidőre érvényes minimálbér; azonban, ha az egyéni vállalkozó személyesen végzett főtevékenysége legalább középfokú iskolai végzettséget, vagy középfokú szakképzettséget igényel, akkor a garantált bérminimum.

A főfoglalkozású eva adózó egyéni vállalkozó ugyanazon időszakokban mentesül a járulékfizetési kötelezettségek alól, mint az egyéni vállalkozó.

Amennyiben a mentesítő feltétel nem áll fenn a naptári hónap minden napján, akkor a járulékfizetési alsó határ kiszámításánál egy-egy naptári napra a járulékalap harmincad részét kell alapul venni. Ezt kell alkalmazni akkor is, ha az egyéni vállalkozó biztosítási jogviszonya hó közben kezdődött vagy szűnt meg.

Az eva adózó egyéni vállalkozó szociális hozzájárulási adó fizetésére is kötelezett legalább a minimálbér (nagyobb szakképzettséget igénylő pozíciók esetében a garantált bérminimum) 112,5 százaléka alapul vételével.

A főfoglalkozású egyéni vállalkozónak az egyéni járulékfizetési kötelezettségét, beleértve az egészségügyi- és munkaerő-piaci járulékot valamint a nyugdíjjárulékot, és a szociális hozzájárulási adót is a tárgyhót követő hónap 12-ig kell teljesítenie.

Az Eva tv. hatálya alá tartozó egyéni vállalkozó a magasabb összegű társadalombiztosítási ellátások megszerzése érdekében egyoldalú nyilatkozattal vállalhatja, hogy az egyéni járulékokat a minimálbérnél/minimálbér másfélszeresénél magasabb járulékalap után fizeti meg. Az erre irányuló nyilatkozatnak az aktuális adóévre kell vonatkoznia, és az első évben az adóévet megelőző december 20-ig, a további években pedig a november hónapra vonatkozó járulékbevallással egyidejűleg kell benyújtani az állami adóhatóság felé. Az egyoldalú nyilatkozat az adózás rendjéről szóló törvény szerint végrehajtó okiratnak minősül.

A következő időszakokat a járulékalap alsó fizetési határának a megállapításánál figyelembe kell venni és ezen időszakokkal arányosan csökkenteni kell a járulékfizetési alsó határt:

- táppénzben, baleseti táppénzben, terhességi-gyermekágyi segélyben, gyermekgondozási díjban, gyermekgondozási segélyben, gyermeknevelési támogatásban, ápolási díjban részesül (kivéve, ha a gyermekgondozási segély, a gyermeknevelési támogatás, az ápolási díj fizetésének időtartama alatt vállalkozói tevékenységét folytatja),
- fogvatartott, katonai szolgálatot teljesítő önkéntes tartalékos katona,
- ügyvédként, szabadalmi ügyvivőként, közjegyzőként a kamarai tagsága szünetel.

Az eva szerint adózó egyéni vállalkozónak egyéni járulék, valamint szociális hozzájárulási adó bevallási kötelezettségét a tárgyhót követő hónap 12-ig kell teljesítenie elektronikus úton az ’58-as számú nyomtatványon.

7.3.1.2. Eva adózó másodfoglalkozású (többes jogviszonyos) vállalkozó járulék és szociális hozzájárulási adó kötelezettsége

Másodfoglalkozású eva adózó egyéni vállalkozóknak minősül az, aki

- az egyéni vállalkozásával egyidejűleg heti 36 órás (több munkaviszony esetén összesítve) foglalkozatással járó munkaviszonyban foglalkoztatott,
- közép- illetve felsőfokú oktatási intézményben nappali rendszerű oktatás keretében tanulmányokat folytat.

A másodfoglalkozású eva adózó egyéni vállalkozónak a következő járulékfizetési kötelezettsége keletkezik:

Járulék típusa és mértéke:	**Járulék alapja:**
10%-os nyugdíjjárulék	az eva törvényben meghatározott adóalap négy százaléka
7%-os egészségbiztosítási járulék	az eva törvényben meghatározott adóalap négy százaléka

Az másodfoglalkozású eva adózó egyéni vállalkozó szociális hozzájárulási adó fizetésére is kötelezett.

Adó típusa és mértéke:	Adó alapja:
27%-os szociális hozzájárulási adó	az eva törvényben meghatározott adóalap négy százaléka

A többes jogviszonyos eva adózónak sem az egyéni járulékok, sem a szociális hozzájárulási adó tekintetében nem kell alkalmaznia az ún. járulékfizetési alsó határ szabályát.

A többes jogviszonyos eva adózó egyéni vállalkozónak is lehetősége van arra, hogy a magasabb összegű társadalombiztosítási ellátások megszerzése érdekében arról nyilatkozzon, hogy magasabb járulékalap után fizeti meg a járulékokat. A nyilatkozat megtételére vonatkozó szabályok megegyeznek a főfoglalkozású egyéni vállalkozóra vonatkozó szabályokkal, illetve esetükben a választás a munkaviszony, illetve tanulói, hallgatói jogviszony megszűnését követő tárgyévi időszakra is szólhat.

A járulékokat, és a szociális hozzájárulási adót negyedévente köteles bevallani és megfizetni a többes jogviszonyos eva egyéni vállalkozó a negyedévet követő hónap 12. napjáig. A bevallást az egyéni vállalkozónak az ’58-as nyomtatványon kell benyújtania, a kötelezettséget pedig a tárgynegyedév utolsó hónapjának a kötelezettségeként tünteti fel.

7.3.1.3. Eva adózó kiegészítő tevékenységet végző vállalkozó járulék és szociális hozzájárulási adó kötelezettsége

Kiegészítő tevékenységet folytató eva adózó egyéni vállalkozónak minősül az, aki

- vállalkozói tevékenysége folytatásával egyidejűleg saját jogú nyugdíjas vagy
- vállalkozói tevékenysége folytatása mellett özvegyi nyugdíjban részesül úgy, hogy a rájuk vonatkozó öregségi nyugdíj korhatárt már elérte.

Az eva adózást választó kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozónak 10 százalékos nyugdíjjárulékot kell fizetnie az eva törvényben meghatározott adóalap tíz százaléka után, valamint az úgynevezett egészségügyi szolgáltatási járulékot, melynek mértéke 2016. január 1-jétől 7 050 forint havonta.

Több jogviszony egyidejű fennállása esetén, mint például ha az egyéni vállalkozó egyszerre társas vállalkozó is, az egészségügyi szolgáltatási járulékot csak egy jogviszonyra tekintettel köteles megfizetni. Főszabály szerint elsősorban az egyéni vállalkozói jogviszonyára tekintettel köteles ezt a járulékfizetési kötelezettségét teljesíteni. Ha a tárgyév január 31-ig nyilatkozik a társas vállalkozás részére, hogy az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettségét a társas vállalkozás keretében szeretné teljesíteni, úgy egyéni vállalkozóként ez alól a kötelezettség alól mentesül.

Nem kell fizetnie a kiegészítő tevékenységet folytató eva vállalkozónak az egészségügyi szolgáltatási járulékot, ha

- keresőképtelen,
- gyermekgondozási segélyben részesül,
- fogvatartott,
- állat-egészségügyi szolgáltató tevékenysége, ügyvédi tevékenysége, közjegyzői vagy szabadalmi ügyvivői kamarai tagsága vagy egyéni vállalkozói tevékenysége szünetel,
- foglalkoztatása a munkaviszonyában vagy egyidejűleg fennálló több munkaviszonyában együttesen eléri a heti 36 órát.

Az eva törvény hatálya alá tartozó kiegészítő tevékenységet folytatónak minősülő egyéni vállalkozónak nem keletkezik szociális hozzájárulási adókötelezettsége.

Járulékfizetési (nyugdíj és egészségügyi szolgáltatási) kötelezettségét az adóévet követő hónap 12-ig kell teljesítenie a kiegészítő tevékenységet folytató eva egyéni vállalkozónak, míg járulék bevallási kötelezettségét az adóévet követő év február 25-éig a ’43-as számú nyomtatványon kell eleget tennie.

7.3.2. Egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettsége az eva adózó egyéni vállalkozónak

Az eva hatálya alá tartozó egyéni vállalkozóra ugyanazon szabályok vonatkoznak az egészségügyi hozzájárulási kötelezettséget tekintve, mint a személyi jövedelemadó törvény hatálya alá tartozó egyéni vállalkozóra.

7.4. Szociális hozzájárulási adókedvezmények

A munkahelyvédelmi akciótervben foglaltak megvalósítása érdekében szükséges egyes törvények módosításáról szóló 2012. évi CXLVI. törvény rendelkezik a szociális hozzájárulási adóból érvényesíthető kedvezmény bevezetéséről, amelyeket a munkaerő-piaci szempontokból leginkább hátrányos helyzetben lévő munkavállalók után lehet igénybe venni. A szociális hozzájárulási adóból 2016-ban továbbra is több jogcímen vehető igénybe adókedvezmény. Ugyanakkor a Start kártyákhoz kapcsolódó kedvezmények fokozatos kivezetése után 2015-től már nem alkalmazhatók. A kifizető választhat, hogy melyik szociális hozzájárulási adókedvezményt érvényesíti az ugyanazzal a személlyel fennálló, adófizetési kötelezettséget eredményező jogviszonyra tekintettel.

7.4.1. A szociális hozzájárulási adóból érvényesíthető kedvezményrendszer

7.4.1.1. A szakképzettséget nem igénylő munkakörben foglalkoztatott munkavállaló után érvényesíthető adókedvezmény

A kifizető az általa a Foglalkozások Egységes Osztályozási Rendszerében meghatározott (FEOR-08) 9. csoportjába tartozó munkakörben munkaviszony keretében foglalkoztatott személy szociális hozzájárulási adókötelezettségére vonatkozóan érvényesítheti ezt a kedvezményt. A kedvezményt a kifizető havonta állapítja meg és érvényesíti a munkabéren keletkezett szociális hozzájárulási adó összegéből. A kedvezményt a kifizető csak akkor érvényesítheti az egész hónapra vonatkozóan, ha a munkavállalót az adómegállapítási időszak teljes egészében, az itt meghatározott munkakörben foglalkoztatta. Az adókedvezménynek időbeli korlátja nincs, mértéke a bruttó munkabér, de maximum 100 000 forint 14,5%-a.

7.4.1.2. A huszonöt év alatti és az ötvenöt év feletti foglalkozatott munkavállaló után érvényesíthető adókedvezmény

A kifizető a huszonöt év alatti vagy az ötvenöt év feletti természetes személy után adókedvezményt vehet igénybe a munkavállaló munkaviszonyára tekintettel. A kedvezményt a kifizető azokban a hónapokban is teljes mértékben érvényesítheti, amelyekben a foglalkoztatott betölti a 25. vagy 55. életévét.

A kedvezményt a kifizető havonta állapítja meg és érvényesíti a munkabéren keletkezett szociális hozzájárulási adóval szemben, de legfeljebb 100 000 forint 27 százalékával.

7.4.1.3. A huszonöt év alatti pályakezdőnek minősülő foglalkozatott munkavállaló után érvényesíthető adókedvezmény

Ezt az adókedvezményt a kifizető érvényesítheti a nála munkaviszonyban foglalkoztatott legfeljebb 180 nap munkaviszonnyal rendelkező 25 év alatti személy után keletkező szociális hozzájárulási adókötelezettségen. A kedvezmény érvényesítésének feltétele, hogy a munkavállaló birtokában legyen egy 15 napnál nem régebbi adóhatósági igazolás arról, hogy nem rendelkezik 180 napot meghaladó munkaviszonnyal a foglalkoztatás kezdetét megelőzően. A kedvezményt a kifizető havonta állapítja meg és érvényesíti a munkabéren keletkezett szociális hozzájárulási adóval szemben, de legfeljebb 100 000 forint 27 százalékával a foglalkoztatás első két évében.

7.4.1.4. A gyermekgondozási díj, gyermekgondozási segély, valamint a gyermeknevelési támogatás folyósítását követően foglalkoztatott munkavállaló után érvényesíthető kedvezmény

Az adókedvezményt a kifizető a nála gyermekgondozási díj folyósítását követően, a gyermekgondozási segély, valamint a gyermeknevelési támogatás folyósítása alatt, vagy azt követően munkaviszonyban foglalkoztatott után keletkező szociális hozzájárulási adókötelezettségéből érvényesíti. A kedvezmény érvényesítésének feltétele, hogy a munkavállaló rendelkezzen egy hatósági igazolással arról, hogy részesül vagy részesült a fent felsorolt ellátások valamelyikében.

A kedvezmény összege egyenlő a bruttó munkabér, de legfeljebb 100 000 forint 27 százalékával a foglalkoztatás első két évében, és 14,5 százalékával a foglalkoztatás harmadik évében.

7.4.1.5. A tartósan álláskereső személy után érvényesíthető adókedvezmény

A kifizető a nála tartósan álláskereső személynek minősülő munkaviszonyban foglalkoztatott után keletkező szociális hozzájárulási adókötelezettségéből érvényesíthet adókedvezményt. A törvény szerint az a személy minősül tartósan álláskeresőnek aki, a közfoglalkoztatásban való részvételt nem tekintve, a kedvezményezett foglalkoztatást megelőző kilenc hónapban legalább hat hónapig álláskeresőként volt nyilvántartva. A kedvezmény további feltétele, hogy a kedvezményezett foglalkoztatott rendelkezzen egy hatósági igazolással arról, hogy ő tartósan álláskeresőnek minősült kedvezményezett foglalkoztatottságát megelőzően. A kedvezmény egyenlő a bruttó munkabér, de legfeljebb 100 000 forint 27 százalékával a foglalkoztatás első két évében, 14, 5 százalékával a foglalkoztatás harmadik évében.

7.4.2. A megváltozott munkaképességű vállalkozó után érvényesíthető adókedvezmény

A szociális hozzájárulási adóból részkedvezmény illeti meg az egyéni vállalkozót a saját maga után fizetendő adóból, illetve a társadalombiztosítási szabályok szerint társas vállalkozásnak (a gépjárművezető-képző és az oktató munkaközösség kivételével) minősülő vállalkozást a tagjával fennálló adófizetési kötelezettséget eredményező jogviszonyára tekintettel terhelő adóból. A kedvezmény feltétele, hogy az egyéni vállalkozó illetve társas vállalkozás tagja a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló törvény alapján rokkantsági, baleseti rokkantsági nyugdíjra volt jogosult, és a megváltozott munkaképességű személyek ellátásairól és egyes törvények módosításairól szóló törvény alapján rokkantsági ellátásban vagy rehabilitációs ellátásban részesül. Továbbá akkor is érvényesíthető a kedvezmény, ha az egyéni vállalkozó vagy a társas vállalkozás tagja rokkantsági ellátásban részesül, és egészségi állapota a rehabilitációs hatóság komplex minősítése alapján 50 százalékos vagy kisebb mértékű.

A kedvezmény egyenlő az adómegállapítási időszakra megállapított adóalappal, de maximum a minimálbér kétszeresének 27 százalékával.

7.4.3. További szociális hozzájárulási adókedvezmények

A fentieken túl további kedvezmények is érvényesíthetőek a szociális hozzájárulás alapjából, azonban a korábbi Start kártyákhoz tartozó kedvezmények 2015-től már kivezetésre kerültek.

Az egyik ilyen elérhető (fentiekben nem részletezett) kedvezmény a szabad vállalkozási zónákban működő vállalkozások adókedvezménye, a másik pedig a kutatók foglalkoztatása után járó adókedvezmény. Mindkét adókedvezmény érvényesíthető kis- és középvállalkozások esetében is, amennyiben a törvényben foglalt feltételeknek megfelelnek.

8. SZAKKÉPZÉSI HOZZÁJÁRULÁS KIS- ÉS KÖZÉPVÁLLALKOZÁSOK VONATKOZÁSÁBAN

A szakképzési hozzájárulásra vonatkozó rendelkezéseket a Szakhoz tv. foglalja össze.

8.1. A szakképzési hozzájárulásra kötelezettek

A Szakhoz tv. 2. §-a határozza meg a szakképzési hozzájárulásra kötelezettek körét az alábbiak szerint:

- gazdasági társaság, kivéve a szakképzésről szóló törvény szerinti szakképzési feladatot ellátó nonprofit gazdasági társaság, szövetkezet, kivéve a lakásszövetkezetet, a szociális szövetkezetet, valamint az iskolaszövetkezetet,
- állami vállalat, tröszt, tröszti vállalat, közös vállalat, erdőbirtokossági társulat, vízgazdálkodási társulat - kivéve a víziközmű-társulatot -, egyes jogi személyek vállalata és a leányvállalat,
- ügyvédi iroda, végrehajtó iroda és szabadalmi ügyvivő iroda,
- közjegyzői iroda,

- a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott egyéni vállalkozó,
- egyéni cég, gazdasági társaság.

A fenti felsorolás alapján megállapíthatjuk, hogy a társasági adó alanyainak teljes köre szakképzési hozzájárulás fizetésére köteles, valamint az alkalmazottat foglalkoztató egyéni vállalkozó is kötelezett szakképzési hozzájárulásra az általa alkalmazott munkavállaló vonatkozásában. Fontos megjegyeznünk azonban, hogy az egyéni vállalkozót saját maga tekintetében nem terheli szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettség.

Az adóalanyiság speciális jellegéből adódóan az evás egyéni vállalkozók az Eva törvényben meghatározott módon kötelesek eleget tenni a szakképzési hozzájárulással kapcsolatos adókötelezettségeknek. További sajátos rendelkezést tartalmaz a Szakhoz tv. az átalányadózó adóalanyok tekintetében. Az e körbe tartozó adóalanyok ugyanis az átalányadó megfizetésével mentesülnek a szakképzési hozzájárulás megfizetése és bevallása alól.

Hasonlóképpen mentesül az egyéni cég, a végrehajtó iroda, a szabadalmi ügyvivő iroda, az ügyvédi iroda, a közjegyző iroda a szakképzési hozzájárulási kötelezettség alól a tevékenységében személyesen közreműködő tagjai tekintetében. Azonban – mint ahogy azt már az egyéni vállalkozó esetében láttuk – a szakképzési hozzájárulásra vonatkozó kötelezettség az általános szabályok szerint terheli ezen adóalanyi kört az általa foglalkoztatott alkalmazottak tekintetében.

8.2. A szakképzési hozzájárulás alapja, mértéke és az érvényesíthető kedvezmények

A szakképzési hozzájárulás alapja megegyezik az adóalanyt terhelő szociális hozzájárulási adó alapjával, mértéke pedig az adóalap 1,5 százaléka. A szakképzési hozzájárulásra kötelezett az őt terhelő szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettséget a naptári évre vonatkozóan köteles megállapítani.

Érdemes kiemelni, hogy azon adóalany, aki a minimálbér 112,5 százaléka után köteles teljesíteni a szociális hozzájárulási adó megfizetését, azonos módon kell eljárnia a szakképzési hozzájárulás kötelezettség megállapítása során is.

Az eva alanyokat, az általuk foglalkoztatott munkavállalókra tekintettel terhelő szakképzési hozzájárulás mértéke a tárgyhónap első napján érvényes minimálbér kétszeresének a 1,5 százaléka.

Megjegyezzük, hogy a kiva és kata adózást választó adóalanyok mentesülnek a szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettség alól.

A szociális hozzájárulási adó törvényben biztosított adókedvezmények nyomán a következő esetekben csökken a szakképzési hozzájárulás alapja is. A szakképzési hozzájárulás alapja az alábbi esetekben a szociális hozzájárulási adó alapjának megállapításánál csökkenthető a foglalkoztatás első két évében, a gyermekre tekintettel folyósított pénzbeli ellátások esetén a foglalkoztatás első három évében, és legfeljebb bruttó 100 000 forintig a következő jogcímeken:

- a huszonöt év alatti vagy ötvenöt év feletti foglalkoztatottak utáni adókedvezmény,
- a tartósan álláskeresők után érvényesíthető adókedvezmény,
- a gyermekgondozási díj folyósítását követően, a gyermekgondozási segély, valamint a gyermeknevelési támogatás folyósítása alatt vagy azt követően foglalkoztatottak utáni adókedvezmény,
- a szabad vállalkozási zónában működő vállalkozások újonnan foglalkoztatottjai utáni adókedvezmény,
  a kutatók foglalkoztatása után járó szociális hozzájárulási adókedvezmény.

Részmunkaidőben foglalkoztatott munkavállaló esetén legfeljebb 100 000 forint arányosan csökkentett része vehető figyelembe.

8.3. A szakképzési hozzájárulás teljesítésének módja

Több lehetőséget biztosít a teljesítésre a törvény a szakképzési hozzájárulás adóalanya számára. E kötelezettségnek gyakorlati képzés megszervezésével, gyakorlati képzés időszakos vagy részbeni megszervezésével, illetve a szakképzési

hozzájárulás megfizetésével lehet eleget tenni. A gyakorlati képzés szervezésével a szakképzési hozzájárulásra kötelezett az alábbiak szerint teljesíthet:

- a szakképző iskola és a kötelezett között létrejött együttműködési megállapodás alapján, az iskolai rendszerű szakképzésben, a nappali rendszerű oktatásban és a nappali oktatás munkarendje szerint szervezett felnőttoktatásban szervezett gyakorlati képzés, vagy
- szakképző iskola tanulója és a kötelezett között létrejött tanulószerződés alapján gyakorlati képzés szervezésével.

Meg kell jegyeznünk, hogy a gyakorlati képzés részét képezi a szorgalmi idő befejezését követően teljesített szakmai gyakorlat is.

A fent leírtak mellett a hozzájárulásra vonatkozó kötelezettség az alábbi módokon is teljesíthető a Szakhoz tv. értelmében:

- a gyakorlatigényes alapképzési szak keretében szakmai gyakorlati hely biztosításával, ha a szakmai gyakorlatra külső képzőhelyen, a hallgatóval kötött hallgatói munkaszerződés alapján kerül sor,
- saját munkavállalók számára felnőttképzési szerződés és tanulmányi szerződés vagy a tanulmányok folytatására történő munkáltatói kötelezés alapján megszervezett szakmai vagy nyelvi képzés jogszabályban meghatározott költségeivel (ide nem értve a hatósági jellegű képzést).

Ahogy erre már korábban is utaltunk, a szakképzési hozzájárulásra vonatkozó kötelezettségnek részben vagy időszakosan megszervezett gyakorlati képzésekkel is eleget tehet a hozzájárulásra kötelezett, illetve amennyiben nem alkalmazza a fent leírt módok egyikét sem, teljes egészében szakképzési hozzájárulás megfizetésével is teljesítheti a kötelezettségét.

8.4. A szakképzési hozzájárulást csökkentő tételek

Gyakorlati képzéssel – akár részben, akár egészben – történő teljesítés esetén az éves bruttó kötelezettség csökkenthető a személyenkénti 453 000 forint alapnormatíva és a vonatkozó kormányrendeletben meghatározott gyakorlati képzésekre irányadó normatíva szorzatával. Amennyiben saját dolgozók számára tanulószerződés alapján biztosít szakmai vagy nyelvi képzést a hozzájárulásra kötelezett, ezen csökkentésre csak a bruttó kötelezettség 16,5 százalékáig van lehetőség a Szakhoz. tv. alapján akkor, ha havonta legalább 45 fő részére teljesít gyakorlati képzést, valamint az előírt adatszolgáltatást a tárgyévet követő év január 12-ig teljesít.

Az első két teljesítési mód esetén nem zárja ki a törvény annak lehetőségét sem, hogy bizonyos esetekben a hozzájárulásra kötelezett visszaigényelje az adóhatóságtól a csökkentő tételnek a bruttó kötelezettséget meghaladó részét.

Az olyan eva adóalany, amely e kötelezettségének szakképző iskolával kötött együttműködési megállapodás alapján vagy a tanulóval kötött tanulószerződés alapján gyakorlati képzésben való közreműködés keretében tesz eleget, kötelezettségét legfeljebb a minimálbér kétszeresének másfél százalékával csökkentheti.

8.5. A szakképzési hozzájárulás bevallási és teljesítési kötelezettsége

A szakképzési hozzájárulás fizetésére kötelezett adóalanyt havonta, az 1-11. hónapokra vonatkozóan előleg-bevallási és fizetési kötelezettség is terheli a tárgyhónapot követő hónap 12-ig napjáig. A teljes adóévre vonatkozó adókötelezettségről - ideértve az adóalap, a kötelezettség és a csökkentő tételek feltüntetését is - pedig éves elszámolás keretében bevallást kell benyújtania a tárgyévet követő év január 12-ig. Mind az előleg, mind az éves bevallás a ’08-as számú havi adó- és járulékbevalláson teljesíthető.

Amennyiben visszaigénylésre jogosult az adóalany, akkor ezen összeg visszaigénylését a bevallással egyidejűleg kérvényezheti, az esedékességet követő időponttal. Eltérő rendelkezések alkalmazandóak az eva adózók esetén, ők ugyanis negyedévente kötelesek megállapítani és teljesíteni az adóelőleget a negyedévet követő hónap 12-ig. Bevallási kötelezettségét pedig a már teljesített előlegek tekintetében az éves bevallásban teljesíti az eva adózó.

9. EGYES ADÓNEMEK ÖSSZEHASONLÍTÁSA

Egyéni Vállalkozók

	KATA	VSZJA	Átalányadó (40%)	EVA Opció 1	EVA Opció 2
Bevétel	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000
Költség arány	20%	20%	40%	20%	20%
Költség	1 500 000	1 500 000	3 000 000	1 500 000	1 500 000
Vállalkozói kivét/járulék	0	1 933 395	-	1 933 395	0
Összes kiadás	1 500 000	3 433 395	-	3 433 395	1 500 000
SZJA/EVA alap	-	4 066 605	4 500 000	7 500 000	7 500 000
Adó (és járulék)	1 200 000	406 661	1 507 500	2 775 000	2 775 000
Osztalékadó alap	-	3 659 945	-	-	-
Osztalékadó (15%)	-	548 992	-	-	-
EHO (14%)	-	347 520	-	-	-
HIPA	50 000	150 000	108 000	75 000	75 000
Összes adófizetés	1 250 000	2 413 007	1 615 500	3 809 835	2 850 000
Nettó jövedelem	4 750 000	4 560 553	2 884 500	2 190 165	3 150 000
Effektív adókulcs	16,7%	32,2%	21,5%	50,8%	38,0%

Egyéni Vállalkozók

	KATA	VSZJA	Átalányadó (40%)	EVA Opció 1	EVA Opció 2
Bevétel	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Költség arány	20%	20%	40%	20%	20%
Költség	2 000 000	2 000 000	4 000 000	2 000 000	2 000 000
Vállalkozói kivét/járulék	0	1 933 395	-	1 933 395	0
Összes kiadás	2 000 000	3 933 395	-	3 933 395	2 000 000
SZJA/EVA alap	-	6 066 605	6 000 000	10 000 000	10 000 000
Adó (és járulék)	2 200 000	606 661	2 010 000	3 700 000	3 700 000
Osztalékadó alap	-	5 459 945	-	-	-
Osztalékadó (15%)	-	818 992	-	-	-
EHO (14%)	-	347 520	-	-	-
HIPA	50 000	200 000	144 000	100 000	100 000
Összes adófizetés	2 250 000	2 933 007	2 154 000	4 759 835	3 800 000
Nettó jövedelem	5 750 000	5 414 513	5 846 000	3 240 165	4 200 000
Effektív adókulcs	22,5%	29,3%	21,5%	47,6%	38,0%

Feltételezéseink:

- Első példánkban évi 7 500 000, míg másodikban évi 10 000 000 forintos bevétellel kalkuláltunk.
- 20 %-os költséggel számoltunk, mely nem tartalmazza a vállalkozói kivétet.
- 1 fő 2015. évi garantált bérminimum utáni járulékfizetést vettünk alapul. (122 000 forint)
- Főállású egyéni vállalkozót feltételezünk, aki alanyi áfa mentességet választott.
- EVA Opció 1: van vállalkozói kivét
- EVA Opció2: nincs vállalkozói kivét

Bt/Kkt Opció 1

	KATA	KIVA	TAO	EVA
Nettó árbevétel	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000
Költség arány	33%	33%	33%	33%
Költség	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000
Ebből személyi jellegű kifizetés	-	1 464 000	1 933 395	1 933 395
Adó alap	-	6 464 000	5 000 000	7 500 000
Adó	1 200 000	1 034 240	500 000	2 775 000
Osztalékadó alap	-	3 965 760	4 500 000	0
Osztalékadó (15%)	-	594 864	675 000	0
EHO (14%)	-	347 520	347 520	0
HIPA	50 000	120 000	150 000	75 000
Összes adófizetés	1 250 000	2 587 064	2 632 355	3 809 835
Nettó jövedelem	3 750 000	3 386 496	3 341 205	2 163 725
Effektív adókulcs	16,7%	34,5%	35,1%	50,8%

Bt/Kkt Opció 2

	KATA	KIVA	TAO	EVA
Nettó árbevétel	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Költség arány	33%	33%	33%	33%
Költség	3 300 000	3 300 000	3 300 000	3 300 000
Ebből személyi jellegű kifizetés	-	1 464 000	1 933 395	1 933 395
Adó alap	-	8 164 000	6 700 000	10 000 000
Adó	2 200 000	1 306 240	670 000	3 700 000
Osztalékadó alap	-	5 393 760	6 030 000	0
Osztalékadó (15%)	-	809 064	904 500	0
EHO (14%)	-	347 520	347 520	0
HIPA	50 000	195 936	200 000	100 000
Összes adófizetés	2 250 000	3 149 200	3 081 855	4 759 835
Nettó jövedelem	4 450 000	4 524 360	4 591 705	2 913 725
Effektív adókulcs	22,5%	31,5%	30,8%	47,6%

Feltételezéseink:

- Első példánkban évi 7 500 000, míg második példánkban évi 10 000 000 forintos bevétellel kalkuláltunk.
- 33 %-os költséggel számoltunk.
- A vállalkozásoknál felmerülő költségeket egyenlőnek feltételeztük.
- A társasági adó esetében nem számoltunk a növelő és csökkentő tételekkel.
- A társaságok esetén csak magánszemély tagokat feltételeztünk.
- Az evánál vállalkozói kivéttel számoltunk.
- 1 fő 2015. évi garantált bérminimum utáni járulékfizetést vettünk alapul (122 000 forint).

A fenti számítások egyszerűsített modellek, melyek mindössze hozzávetőleges összehasonlítást tesznek lehetővé, így egyes adózási módok bizonyos előnyei (pl. adminisztráció, áfa státuszt) a számítás egyszerűsége miatt nem mutatkoznak. Emiatt javasoljuk, hogy a számításokat minden esetben az adott vállalkozás konkrét, részletes adataival végezze el, hiszen teljes képet így kap az egyes adózási módokról.

Felhasznált jogszabályok:

- A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a szövegben: Szja tv.)
- A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a szövegben: Tao tv.)
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a szövegben: Art.)
- A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a szövegben: Szt.)
- Az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (a szövegben: Eva tv.)
- A kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról szóló 2012. évi CXLVII. törvény (a szövegben: Katv.)
- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a szövegben: Áfa törvény)
- A szövetkezetekről szóló törvény (a szövegben: Szöv-tv.)
- A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a szövegben: Tbj.)
- Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a szövegben: Szocho tv.)
- A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról a 2011. évi CLV. törvény (a szövegben: Szakhoz tv.)
- A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a szövegben: Ptk.)
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény és egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi CLXXXVII. törvény
- Az adózással összefüggő egyes törvények módosításáról szóló 2015. évi LXXXI. törvény

Tartalomjegyzék

1. SZEMÉLYI JÖVEDELEMADÓ A KIS- ÉS KÖZÉPVÁLLALKOZÁSOK VONATKOZÁSÁBAN 2
1.1. Az egyéni vállalkozó 2
1.2. A vállalkozói jövedelemadó 2
1.3. A vállalkozói bevétel 2
1.3.1. A vállalkozói bevételt módosító tételek 3
1.4. A költségelszámolás 5
1.4.1. Az értékcsökkenési leírás 6
1.4.2. A járművek költsége 7
1.4.3. A költségként el nem számolható kiadások 8
1.5. A veszteségelhatárolás 8
1.6. A vállalkozói adóalap meghatározása 9
1.6.1. A jövedelemminimum 9
1.6.2. Az adóalap meghatározása külföldi telephely esetén 10
1.7. A jövedelemadó meghatározása a vállalkozói jövedelem után 10
1.8. A vállalkozói osztalékalap 10
1.9. Az átalányadózás 12
1.9.1. A jövedelem megállapítása átalányadózás esetén 12
1.9.2. Az átalányban megállapított jövedelem utáni adókötelezettség 13
1.10. Az egyéni vállalkozói tevékenység megszüntetése 13
1.10.1. Az egyéni vállalkozói tevékenység szüneteltetése 14
1.11. Az egyéni vállalkozó nyilvántartási kötelezettségei 14
1.12. Az eljárási szabályok 15
2. TÁRSASÁGI ADÓ 15
2.1. A társasági adó alanya 15
2.2. A társasági adó mértéke 15
2.3. A társasági adó alapja 15
2.3.1. Adóalap csökkentő tételek 15
2.3.2. Adóalap növelő tételek 17
2.4. Az egyes adóalap módosító tételekkel kapcsolatos szabályok 18
2.4.1. Az értékcsökkenés elszámolásával kapcsolatos szabályok 18
2.4.2. A céltartalékok elszámolása 20
2.4.3. Az elhatárolt veszteség felhasználása 20
2.4.4. A tárgyévi beruházáshoz kapcsolódó adóalap-kedvezmény 20
2.4.5. Fejlesztési tartalék 21
2.4.6. Kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árakkal kapcsolatos adóalap módosítás 21
2.5. A jövedelemminimummal kapcsolatos szabályok 22
2.6. A fizetendő társasági adó meghatározása 23
2.6.1. Kis- és középvállalkozások adókedvezménye 23
2.6.2. Fejlesztési adókedvezmény 23
2.6.3. Előadó-művészeti és látványcsapatsport támogatás 24

2.7. A társasági adó bevallása és megfizetése ... 25
2.8. Növekedési adóhitel ... 25
3. EGYSZERŰSÍTETT VÁLLALKOZÓI ADÓ ... 27
3.1. Az egyszerűsített vállalkozói adó alanya ... 27
3.1.1. Az eva adózás választásának feltételei ... 27
3.2. Bejelentési szabályok ... 28
3.2.1. Áttérés a személyi jövedelemadó hatálya alól ... 28
3.2.2. Áttérés a társasági adó hatálya alól ... 28
3.3. Az áfa alanyiság megszűnésével összefüggő adókötelezettségek ... 29
3.4. Az eva alap és az adómérték ... 29
3.4.1. Az evás bevétel ... 29
3.4.2. Az eva alapot növelő és csökkentő tételek ... 30
3.4.3. A bevétel megszerzésének időpontja ... 30
3.4.4. Az evás adóév ... 30
3.4.5. Az adóelőleg és az adó megállapítása, megfizetése ... 31
3.5. Az evás vállalkozó szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettsége ... 31
3.6. Nyilvántartási kötelezettségek ... 31
3.7. Bizonylatolási kötelezettség ... 32
3.8. Az eva alanyiság megszűnése ... 32
3.8.1. Teendők az eva adóalanyiság megszűnése esetén ... 32
3.8.2. Jogi személy, egyéni cég adóalanyiságának megszűnése ... 33
4. KISADÓZÓ VÁLLALKOZÁSOK TÉTELES ADÓJA ... 33
4.1. Kata alanyok ... 33
4.2. A kata választásának feltételei ... 33
4.3. A kisadózó ... 33
4.4. A kata alanyiság megszűnése ... 34
4.5. A kata mértéke és megfizetése ... 35
4.6. A kata alany közteher fizetési kötelezettsége ... 35
4.7. A kisadózók jövedelme és az őket megillető ellátások ... 36
4.8. Számla-kibocsátási, nyilvántartási és adatszolgáltatási (bevallási) kötelezettség ... 36
4.9. Az egyéni vállalkozóra vonatkozó áttérési szabályok ... 37
4.10. A társasági adóról való áttérés esetén alkalmazandó szabályok ... 37
5. KISVÁLLALATI ADÓ ... 37
5.1. A kiva alanyok, a kiva alanyiság választásának időpontja ... 37
5.2. A kiva alanyiság feltételei ... 38
5.3. A kiva alanyiság megszűnése ... 38
5.4. A kiva alapja ... 38
5.5. A kiva mértéke, egyes adókötelezettségek alóli mentesülés ... 39
5.6. Bevallási határidő ... 39
5.7. Az adóelőleg-fizetési kötelezettség ... 39
5.8. Áttérési szabályok a társasági adó alanyok esetén ... 39

6. ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓ 40
6.1. Az áfa hatálya, az adóalanyiság 40
6.1.1. Az áfa-csoport 41
6.2. Egyes adókötelezettségek teljesítése 41
6.2.1. Bejelentkezés 41
6.2.2. Bevallás 41
6.2.3. Adófizetési kötelezettség 42
6.2.4. Összesítő nyilatkozatadási kötelezettség 43
6.2.5. EKAER 43
6.3. Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás 43
6.3.1. Termékértékesítés 43
6.3.2. Szolgáltatásnyújtás 44
6.3.3. Termék értékesítésére és szolgáltatás nyújtására vonatkozó közös szabályok (átalakulás, apport, üzletágátadás) . 44
6.3.4. Termékértékesítésnek, szolgáltatásnak minősülő ingyenes ügyletek 45
6.4. Közösségen belüli termékbeszerzés 47
6.4.1. Különleges beszerzői körre vonatkozó közösségi szabályok 47
6.5. Termékimport 48
6.6. Teljesítési hely szabályok 48
6.6.1. Teljesítés helye termékértékesítés esetén 49
6.6.2. Teljesítés helye szolgáltatások nyújtása esetén 50
6.7. Teljesítési időpont 51
6.8. Az adó alapja 53
6.8.1. Engedmények 54
6.8.2. Az adóalap utólagos csökkenése, valamint az utólagos korrekciós elszámolások a számla kiállító és számlabefogadó oldalán 55
6.8.3. A fizetendő adó forintban történő meghatározása 56
6.9. Az adó mértéke 56
6.10. Adó alóli mentesség 57
6.10.1. Adó alóli mentesség a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel 57
6.10.2. Adó alóli mentesség a tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel 57
6.10.3. Adó alóli mentesség termék Közösségen belüli értékesítése esetében 58
6.10.4. Adó alóli mentesség termék exportjához kapcsolódóan 59
6.10.5. Termék importjához, Közösségből történő kiléptetéséhez kapcsolódó egyes szolgáltatások adómentessége 59
6.11. Az adólevonási jog 59
6.12. Belföldön nem letelepedett adóalany adó-visszatéríttetési joga 63
6.13. Számlázás 63
6.13.1. A számlabefogadó felelőssége 65
6.13.2. A számlakiállítás időpontja 66
6.13.3. Speciális számlatípus 66
6.13.4. A számla módosítása 66
6.13.5. Elektronikus számlázás 67
6.14. Különös adózási szabályok 67

6.14.1. Alanyi adómentesség ... 67
6.14.2. Pénzforgalmi elszámolás ... 69
6.14.3. Mezőgazdasági tevékenység ... 70
6.14.4. Utazásszervezés ... 70
6.14.5. Viszonteladók adózása ... 71
7. TÁRSADALOMBIZTOSÍTÁS ... 71
7.1. Egyéni vállalkozókra vonatkozó általános társadalombiztosítási szabályok ... 72
7.1.1. Egyéni vállalkozó fogalma ... 72
7.1.2. Az egyéni vállalkozó biztosítási jogviszonya ... 72
7.1.3. Az egyéni vállalkozó jogosultsága a biztosítási jogviszonyára tekintettel ... 72
7.1.4. Az egyéni vállalkozó bejelentési és nyilvántartási kötelezettségei társadalombiztosítási szempontból ... 72
7.1.5. Az egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettségei ... 73
7.1.6. Az egyéni vállalkozói tevékenységre vonatkozó foglalkozástípusok ... 73
7.1.7. A főfoglalkozásban végzett vállalkozói tevékenység ... 73
7.1.7.1. Főfoglalkozású egyéni vállalkozók fogalma ... 73
7.1.7.2. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési és bevallási kötelezettsége ... 74
7.1.7.3. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési kötelezettségének alapja ... 74
7.1.7.4. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó által érvényesíthető családi járulékkedvezmény ... 74
7.1.7.5. A főfoglalkozású egyéni vállalkozó mentesülési lehetőségei a járulékfizetési kötelezettség alól ... 75
7.1.8. Az egyidejűleg több biztosítási jogviszonyban (másod- vagy mellékfoglalkozásként) végzett vállalkozói tevékenység ... 76
7.1.8.1. Másodfoglalkozású egyéni vállalkozók fogalma ... 76
7.1.8.2. A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó járulékfizetési és bevallási kötelezettsége ... 76
7.1.8.3. A járulékfizetési kötelezettség alapja másodfoglalkozású egyéni vállalkozó esetében ... 76
7.1.8.4. Családi járulékkedvezmény érvényesítése másodfoglalkozású egyéni vállalkozó esetében ... 76
7.1.8.5. A másodfoglalkozású egyéni vállalkozó mentesülése a járulékfizetési kötelezettség alól ... 76
7.1.9. Kiegészítő tevékenységet folytatóként végzett egyéni vállalkozó tevékenység ... 77
7.1.9.1. Kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó fogalma ... 77
7.1.9.2. A kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó járulékfizetési és bevallási kötelezettségei ... 77
7.1.9.3. A járulékfizetési kötelezettség alapja kiegészítő tevékenységet folytató vállalkozó esetében ... 77
7.1.9.4. A családi járulékkedvezmény érvényesíthetősége a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó esetében 77
7.1.9.5. A kiegészítő tevékenységet folytatónak minősülő egyéni vállalkozó mentesülési lehetőségei a járulékfizetési kötelezettség alól ... 77
7.1.10. Az egyéni vállalkozó szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettsége ... 78
7.1.11. Az egyéni vállalkozó egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettsége ... 79
7.2. Társas vállalkozásokra vonatkozó társadalombiztosítási szabályok ... 79
7.2.1. Társas vállalkozások meghatározása társadalombiztosítási szempontból ... 79
7.2.2. Társas vállalkozók ... 79
7.2.3. Társas vállalkozók bejelentési és nyilvántartási kötelezettsége ... 80
7.2.4. Vezető tisztségviselők biztosítási kötelezettsége ... 80
7.2.4.1. Vezető tisztségviselői tevékenység személyes közreműködés nélkül ... 80
7.2.4.2. Vezető tisztségviselő a társaságban való személyes közreműködéssel – több jogviszony egyidejű fennállása ... 81

7.2.4.3. Vezető tisztségviselő – egyéb többes jogviszony valamint kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozói esetek 82
7.2.5. Társas vállalkozó biztosítási kötelezettsége ... 82
7.2.6. Főfoglalkozású társas vállalkozók járulékfizetési és bevallási kötelezettsége valamint járulékalapja ... 82
7.2.7. Járulékfizetési kötelezettség az egyidejűleg több biztosítási jogviszonnyal rendelkező társas vállalkozó esetében 83
7.2.8. Kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozók járulékfizetési kötelezettségei ... 84
7.2.9. Családi járulékkedvezmény érvényesítése társas vállalkozók esetében ... 84
7.2.10. Szociális hozzájárulás adó társas vállalkozók esetében ... 84
7.2.11. Társas vállalkozók egészségügyi hozzájárulás kötelezettsége ... 86
7.3. Egyszerűsített vállalkozói adózást választókra vonatkozó társadalombiztosítási szabályok ... 86
7.3.1. Az eva adózó egyéni vállalkozók ... 86
7.3.1.1. Eva adózó főfoglalkozású vállalkozó egyéni járulék és szociális hozzájárulási adó kötelezettsége ... 86
7.3.1.2. Eva adózó másodfoglalkozású (többes jogviszonyos) vállalkozó járulék és szociális hozzájárulási adó kötelezettsége ... 87
7.3.1.3. Eva adózó kiegészítő tevékenységet végző vállalkozó járulék és szociális hozzájárulási adó kötelezettsége ... 88
7.3.2. Egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettsége az eva adózó egyéni vállalkozónak ... 89
7.4. Szociális hozzájárulási adókedvezmények ... 89
7.4.1. A szociális hozzájárulási adóból érvényesíthető kedvezményrendszer ... 89
7.4.1.1. A szakképzettséget nem igénylő munkakörben foglalkoztatott munkavállaló után érvényesíthető adókedvezmény 89
7.4.1.2. A huszonöt év alatti és az ötvenöt év feletti foglalkozatott munkavállaló után érvényesíthető adókedvezmény ... 89
7.4.1.3. A huszonöt év alatti pályakezdőnek minősülő foglalkozatott munkavállaló után érvényesíthető adókedvezmény 89
7.4.1.4. A gyermekgondozási díj, gyermekgondozási segély, valamint a gyermeknevelési támogatás folyósítását követően foglalkoztatott munkavállaló után érvényesíthető kedvezmény ... 89
7.4.1.5. A tartósan álláskereső személy után érvényesíthető adókedvezmény ... 90
7.4.2. A megváltozott munkaképességű vállalkozó után érvényesíthető adókedvezmény ... 90
7.4.3. További szociális hozzájárulási adókedvezmények ... 90
8. SZAKKÉPZÉSI HOZZÁJÁRULÁS KIS- ÉS KÖZÉPVÁLLALKOZÁSOK VONATKOZÁSÁBAN ... 90
8.1. A szakképzési hozzájárulásra kötelezettek ... 90
8.2. A szakképzési hozzájárulás alapja, mértéke és az érvényesíthető kedvezmények ... 91
8.3. A szakképzési hozzájárulás teljesítésének módja ... 91
8.4. A szakképzési hozzájárulást csökkentő tételek ... 92
8.5. A szakképzési hozzájárulás bevallási és teljesítési kötelezettsége ... 92
9. EGYES ADÓNEMEK ÖSSZEHASONLÍTÁSA ... 93

Az általános adózási tájékoztató kis- és középvállalkozások részére a 2016-os évre című kiadványt a PricewaterhouseCoopers Magyarország Kft. készítette a Magyar Kereskedelmi és Iparkamara közreműködésével.

Ez a kiadvány kizárólag általános tájékoztatásul szolgál és nem minősül szakmai tanácsadásnak.© 2016 PricewaterhouseCoopers Magyarország Kft. Minden jog fenntartva. Ebben a dokumentumban a “PwC” kifejezés a PricewaterhouseCoopers Magyarország Kft.-re utal, egyes esetekben pedig a PwC hálózatra vonatkozik. Minden tagvállalat önálló jogi személy. További információért, kérjük keresse fel a http://www.pwc.com/structure weboldalt.