

ADÓZÁSI KÉZIKÖNYVEK

# Társasági adó 2017



*Budapest, 2017*

Szerzők:  
*Ácsné Molnár Judit*  
*Pölöskei Pálné*

A kézirat lezárva:  
*2017. április 30.*

ISBN 978-963-638-526-2

ISSN 2416-2310 (*Tanácsadói könyvek*)

ISSN 1788-0165 (*Adózási kézikönyvek*)

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.  
Felelős kiadó: Sibinger Márta a SALDO Zrt. vezérigazgatója  
A SALDO Kiadó az 1795-ben alapított Magyar Könyvkiadók  
és Könyvterjesztők Egyesülésének tagja

---

© *A Saldo Kiadó valamennyi kiadványa szerzői jogvédelem alatt áll.*  
*E kiadvány bármely részének sokszorosítása, bármilyen adatrendszerben való*  
*tárolása (papír, elektronikus stb.) a kiadó előzetes írásbeli engedélye nélkül tilos!*

# TARTALOMJEGYZÉK

<b>I. ALAPELVEK</b> .....	7
<b>II. ADÓALANYOK, AZ ADÓKÖTELEZETTSÉG</b> .....	11
1. A TÁRSASÁGI ADÓ ALANYAI.....	11
1.2. Belföldi illetőségű, teljes körű adókötelezettségű adózók.....	12
1.3. Adóalanyként nem minősülő szervezetek.....	13
2. A TÁRSASÁGI ADÓKÖTELEZETTSÉG .....	14
2.1. Az adókötelezettség keletkezése, megszűnése .....	14
2.1.1. Belföldi illetőségű adózók .....	14
2.2. Sajátos előírások .....	15
2.3. Beszámoló .....	15
2.4. Bevallás .....	17
<b>III. ADÓALAP</b> .....	18
1. AZ SZT. SZERINTI BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ ADÓZÓK ADÓALAPJA.....	18
1.1. Az adózás előtti eredmény korrekciós tételei .....	18
1.1.1. Veszteség.....	19
1.1.2. Céltartalék.....	31
1.1.3. Jogdíjra jogosító immateriális jószág .....	33
1.1.4. Értékcsökkenés .....	41
1.1.5. Bejelentett részesedés .....	56
1.1.6. Nem realizált árfolyam-különbözet .....	60
1.1.7. Fejlesztési tartalék .....	63
1.1.8. Kapott osztalék, részesedés .....	68
1.1.9. Részesedés kivonása .....	70
1.1.10. Kedvezményezett átalakulás miatt kivezetett részesedés .....	72
1.1.11. Kedvezményezett részesedéscsere alapján kivezetett részesedés .....	74
1.1.12. Kedvezményezett eszközátruházás .....	76
1.1.13. Szakképzésben közreműködő adózó .....	78
1.1.14. Pályakezdő, korábban munkanélküli, egyéb személy foglalkoztatása .....	79
1.1.15. Mobilitási célú lakhatási támogatás .....	80
1.1.16. Munkásszállás költségei .....	80
1.1.17. Kisajátításhoz kapcsolódó nyereség .....	82
1.1.18. Korai fázisú vállalkozásba történő befektetés.....	82
1.1.19. Követelések értékvesztése.....	85
1.1.20. Társasháztól kapott bevétel.....	90
1.1.21. A beszámoló pénznemének megváltoztatása .....	91
1.1.22. Tulajdoni részesedésre visszairt értékvesztés .....	91
1.1.23. Bíróság, egyéb jogkövetkezmények .....	92
1.1.24. Műemlék karbantartás, beruházás, felújítás .....	92
1.1.25. K+F tevékenység .....	103
1.1.26. Adóellenőrzés, önellenőrzés megállapítása .....	108
1.1.27. Megváltozott munkaképességű személy foglalkoztatása .....	111
1.1.28. Mikroállalkozás létszámnövelése, -csökkenése .....	112

1.1.29. Adomány, egyes alapok, felsőoktatási intézmény támogatása .....	114
1.1.30. KKV-k beruházási kedvezménye.....	122
1.1.31. Elengedett követelés .....	129
1.1.32. Alultőkésítési szabály .....	131
1.1.33. Termőföldből átminősített ingatlannal kapcsolatos korrekciós tételek .....	134
1.1.33.1. A tag részesedés-kivonása .....	134
1.1.33.2. Saját termőföldből átminősített ingatlan kivezetése .....	135
1.1.34. Kivásként bevont tőke a társasági adóalanyiság alatt .....	136
1.1.35. A vállalkozási tevékenység érdekében elismert, el nem ismert költségek, ráfordítások.....	136
2. IFRS BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ ADÓZÓK ADÓALAPJA .....	139
2.1. IFRS beszámolót készítő .....	139
2.1.1. A 2017-es üzleti évtől az éves beszámolót az IFRS-ek szerint köteles elkészíteni .....	139
2.1.2. A 2017-es üzleti évtől az éves beszámolót az IFRS-ek szerint készítheti el.....	139
2.1.3. Nem választhatja az IFRS-ek szerinti éves beszámoló készítését.....	139
2.2. Az adóalap .....	140
2.3. Az adózás előtti eredmény, korrigált adózás előtti eredmény .....	140
2.4. A korrigált adózás előtti eredmény módosítása .....	140
2.5. A Tao. szerinti korrekciós tételek alkalmazásánál figyelembe veendő tényezők .....	143
2.6. Eltérés az IFRS beszámolót készítőkre előírt szabályoktól .....	144
2.7. Adatszolgáltatás .....	145
3. JÖVEDELEM-(NYERESÉG-) MINIMUM.....	146
3.1. Összes bevétel .....	146
3.1.1. Az összes bevételt csökkenti .....	146
3.1.2. Az összes bevételt növeli .....	147
3.2. Adóalap jövedelem-(nyereség-)minimum alapján.....	148
3.2.1. Nem kell jövedelem-(nyereség-)minimumot számítani .....	148
4. A SZIT TÁRSASÁGKÉNT MŰKÖDŐ ADÓZÓK .....	150
4.1. A Szit társaságként történő működés feltételei .....	150
4.2. Társasági adókötelezettség .....	150
5. KORLÁTOZOTT ADÓKÖTELEZETTSÉGŰ SZERVEZETEK.....	151
5.1. Az alapítvány, az egyesület, a közalapítvány, a köztestület, az egyházi jogi személy, a lakásszövetkezet, az önkéntes kölcsönös biztosító pénztár, a közhasznú szervezetként besorolt felsőoktatási intézmény, az európai területi társulás, a foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézmény adókötelezettsége.....	152
5.1.1. Vállalkozási (gazdasági-vállalkozási) tevékenység .....	152
5.1.2. Adókötelezettség keletkezése .....	154
5.1.3. Nyilvántartás .....	155
5.1.4. Társasági adóalap.....	156
5.1.5. Közhasznú jogállással nem rendelkező szervezetek .....	160
5.1.6. Közhasznú jogállással rendelkező szervezetek.....	161
5.1.7. Egyházi jogi személy és az országos érdekképviselői szervezetek .....	162
5.1.8. Elsődlegesen gazdasági-vállalkozási tevékenységet végző szervezetek.....	162
5.2. Az iskolaszövetkezet adókötelezettsége .....	162
5.3. Az MRP szervezet adókötelezettsége .....	163
5.4. Nonprofit gazdasági társaság adókötelezettsége.....	164
5.4.1. Közhasznú nonprofit gazdasági társaság adókötelezettségének keletkezése, megszűnése.....	164
5.4.2. Közhasznú nonprofit gazdasági társaság adóalapja .....	165
5.4.3. A közhasznú nonprofit gazdasági társaság adómentessége .....	166

5.4.4. <i>Elsődlegesen gazdasági-vállalkozási tevékenységű szervezetnek minősülő közhasznú nonprofit gazdasági társaság</i> .....	167
5.4.5. <i>A közhasznú jogállás elvesztése két lezárt üzleti év adatai alapján</i> .....	167
5.5. A szociális szervezet adókötelezettsége.....	168
5.6. A vizitársulat adókötelezettsége.....	168
5.6.1. <i>A vizitársulat adóalapja</i> .....	168
5.7. Jövedelem-(nyereség-)minimum .....	169
5.8. Adóelőleg.....	169
5.9. Adóbevallás .....	170
6. A KÜLFÖLDI ILLETŐSÉGŰ SZEMÉLYEK ADÓKÖTELEZETTSÉGE .....	170
6.1. Külföldi vállalkozó .....	170
6.1.1. <i>Az adókötelezettség keletkezése</i> .....	170
6.1.2. <i>Adókötelezettség megszűnése</i> .....	171
6.1.3. <i>Nyilvántartás</i> .....	171
6.1.4. <i>Telephely</i> .....	171
6.1.5. <i>Az adóalap levezetése, az adókötelezettség</i> .....	173
6.2. Az ingatlannal rendelkező társaság tagjának adókötelezettsége.....	174
6.2.1. <i>Ingatlannal rendelkező társaság</i> .....	174
6.2.2. <i>Bejelentés az adóhatósághoz</i> .....	176
6.2.3. <i>Adókötelezettség keletkezése, adóalap, adómérték</i> .....	177
<b>IV. ADÓMÉRTÉK</b> .....	178
<b>V. KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK, A SZOKÁSOS PIACI ÁR</b> .....	179
1. Kapcsolt vállalkozás .....	179
2. Szokásos piaci ár meghatározása, módszerek, nyilvántartás .....	185
2.1. Szokásos piaci ár, módszerek .....	185
2.2. Nyilvántartási kötelezettség .....	186
2.2.1. <i>Nem kell nyilvántartást készíteni</i> .....	187
2.2.2. <i>Alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatások nyilvántartása</i> .....	188
3. Adózás előtti eredménymódosítás .....	188
3.1. Nem kell az adóalapot módosítani.....	189
3.2. Adózás előtti eredménynövelés .....	190
3.3. Adózás előtti eredménycsökkentés .....	190
<b>VI. ADÓKEDVEZMÉNYEK</b> .....	191
1. Filmgyártás és előadó-művészeti szervezet támogatása (közös szabályok).....	191
1.1. Filmgyártás támogatása .....	192
1.2. Előadó-művészeti szervezet támogatása .....	193
2. Látvány-csapatsport támogatása .....	194
2.1. Támogatható szervezetek, célok.....	194
2.2. A támogató kedvezménye.....	196
2.3. A kedvezmények érvényesítésének feltétele .....	196
3. Szövetkezeti közösségi alap.....	199
4. KKV-k hitelkamat utáni adókedvezménye .....	200
4.1. Az adókedvezmény érvényesítésének feltételei .....	200
4.2. Az adókedvezmény visszafizetése .....	201
5. Fejlesztési adókedvezmény.....	202
5.1. A fejlesztési adókedvezménnyel támogatható célok és feltételek .....	202

5.2. Nem támogatható tevékenységek, vállalkozások .....	205
5.3. Az adókedvezmény igénybevétele .....	205
5.4. Támogatási mérték.....	206
5.5. Jogosulatlan igénybevétel.....	208
5.6. Adatszolgáltatás .....	208
5.7. Eljárási szabályok.....	209
6. Olimpiai pályázat támogatása .....	209
6.1. Az adókedvezmény igénybevételének feltétele.....	210
6.2. A támogatás figyelembevétele az adóalapnál .....	210
7. Energiahatékonysági célokat szolgáló beruházás .....	211
7.1. Az adókedvezmény mértéke.....	211
7.2. Az adókedvezmény igénybevételének korlátozása.....	212
8. Adókedvezmény előzenei szolgáltatáshoz .....	212
9. Szövetkezeti adókedvezmény termőföld utalvány ellenében történő eladása alapján .....	213
<b>VII. RENDELKEZÉS AZ ADÓRÓL.....</b>	<b>214</b>
1. Rendelkezés az adóról.....	214
1.1. A rendelkezés módja, a nyilatkozat tartalma .....	214
1.2. A felajánlott összeg utalása a kedvezményezettnek .....	215
1.3. „Túlnyilatkozás”.....	216
1.4. „Túlutalás”.....	216
1.5. Adójóváírás .....	217
<b>VIII. KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE .....</b>	<b>218</b>
<b>IX. ADÓELŐLEG, NÖVEKEDÉSI ADÓHITEL.....</b>	<b>224</b>
1. Adóelőleg .....	224
1.1. Az adóelőleg összege, gyakorisága .....	224
1.1.1. <i>A nem mezőgazdasági, erdőgazdálkodási, halászati ágazatba sorolt adózó</i> .....	224
1.1.2. <i>Mezőgazdasági, erdőgazdálkodási és halászati ágazatba sorolt adózó</i> .....	224
1.2. Soron kívüli adóelőleg bevallás .....	225
1.3. Nem kell adóelőleget bevallani .....	226
1.4. Adóelőleg kiegészítés .....	227
2. Növekedési adóhitel.....	227
2.1. A növekedési adóhitelre jutó adó.....	229
2.2. A növekedési adóhitelre jutó adó megfizetése.....	230
2.3. Kedvezmény a halasztott adóból (adóelőlegből) .....	230
2.3.1. <i>Kedvezmények halmazának kizárása</i> .....	231
2.3.2. <i>A meg nem fizetett halasztott adó visszafizetése</i> .....	232
2.4. Elszámoltnak minősülő értékcsökkenés .....	232
<b>X. ELJÁRÁSI SZABÁLYOK .....</b>	<b>233</b>
1. Adóbevallás .....	233
2. Az adó megfizetése .....	233
<b>1. számú melléklet .....</b>	<b>234</b>
<b>2. számú melléklet .....</b>	<b>239</b>
<b>3. számú melléklet .....</b>	<b>244</b>
<b>4. számú melléklet .....</b>	<b>246</b>

### III. ADÓALAP

#### 1. AZ SZT. SZERINTI BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ ADÓZÓK ADÓALAPJA

Az adóalapot az Szt. szerinti beszámolóban (ennek hiányában könyvviteli zárlat alapján) kimutatott adózás előtti eredményből kiindulva kell – a korrekciós tételek alkalmazásával – meghatározni.

- ± Adózás előtti eredmény
- Csökkentő tételek
- + Növelő tételek
- ± **Adóalap**

##### 1.1. Az adózás előtti eredmény korrekciós tételei

A korrekciós tételek az alábbi típusokba sorolhatók:

- **az adóalap védelmét szolgáló korrekciós tételek**; ezek célja, hogy elősegítsék a várható adóbevételt, illetve megnehezítsék az adóalap mesterséges csökkentését. E korrekciók jellemző módon kapcsolódnak a számviteli elszámolásokhoz: az eredmény terhére elszámolt költségekkel, ráfordításokkal növelő, illetve az eredmény javára elszámolt bevételekkel csökkentő tételek alkalmazandók (korrekció páros, vagy szóló tételek formájában);
- **a kedvezményt jelentő korrekciós tételek**; ezek döntő része – az eredményt mérséklő – költségek, ráfordítások összegével történő további csökkentést biztosítják valamely adózói kör, tevékenység preferálása érdekében (például K+F tevékenység kedvezménye, beruházás ösztönzése, műemléki ingatlanok felújítása, foglalkoztatás elősegítése, adományozás kedvezménye);
- **egyéb, általános korrekciós tételek** (adóellenőrzéshez, önellenőrzéshez kapcsolódó módosító tételek, bírságok, jogkövetkezmények költségei, fejlesztési tartalék képzése, alultőkésítés, off-shore céggel kapcsolatos ügyletek);
- **különös korrekciós tételek**, amelyek az adózó jogutód nélküli megszűnéséhez (társasági adóalanyok közül való kikerüléséhez), szervezeti változásához (pl. átalakulásához), a felszámolási eljárás egyezséggel történő befejezéséhez kapcsolódnak.

### 1.1.1. Veszteség

#### *Általános rendelkezések*

**Csökkent** az adózás előtti eredményt a korábbi adóévek elhatárolt veszteségéből – meghatározott szabályok szerint – az adózó döntése szerinti összeg [Tao. 7. § (1) a)]. Elhatárolható veszteség alatt a Tao. 6. § (1)-(4) bekezdése szerinti, azaz az **általános szabályok** szerint meghatározott **negatív adóalapot** kell érteni. Amennyiben tehát az adóévi adóalap negatív (veszteség), annak összegéről – a csökkentő tétel érvényesítése érdekében – az adózó elkülönített nyilvántartást vezet (elhatárolja), az évszám megjelölésével (keletkezés sorrendje). A jövedelem-(nyereség-)minimum szabályainak alkalmazása [Tao. 6. § (5)] semmilyen módon nem befolyásolja az elhatárolt veszteséget, függetlenül attól, hogy – az adóalaprak tekintett – jövedelem-(nyereség-)minimum is negatív, vagy annak pozitív összege után fizet az adózó adót. Az általános szabályok szerint bármely adóévben keletkezett veszteséget lehet elhatárolni, s lehet azt az adózó **döntése szerinti** megosztásban – a további szabályokra is figyelemmel – felhasználni, feltéve, hogy a negatív adóalap a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének betartásával keletkezett. [Tao. 17. § (1).]

A rendeltetésszerű joggyakorlás az adójogviszonyok alapelvi követelménye; általánosságban az adótörvények szerinti kötelezettségek teljesítését, kedvezmények jogszerű érvényesítését jelenti. Az Art. az alapelvi körében [2. § (1)] – mintegy negatív megközelítéssel – rögzíti, hogy az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényekben foglalt rendelkezések megkerülése, de a meghatározásra nincs pontos definíció. A rendeltetésszerű joggyakorlás tartalmi követelményeit alapvetően az adóhatósági és a bírósági joggyakorlat formálja, alakítja.

Az adózó a veszteségleírásra irányuló döntését az adózás előtti eredmény csökkentéseként figyelembe vett üzleti évről készített beszámolóban a legfőbb szerv által történő elfogadásával hozza meg, amelyről a Ptk. 3:109. § (2) bekezdése rendelkezik (a döntés tehát kizárólag ekként értelmezhető).

A beszámoló elfogadása az adóévi bevallásban kimutatott negatív adóalap elhatárolását is jelenti, ha nem rögzítik, hogy nem kívánják a negatív adóalapot elhatárolni, továbbá a felhasználásra vonatkozó döntést jelent az adózás előtti eredményt csökkentő tétel érvényesítése. A legfőbb szervnek a Ptk.-ban meghatározott jogköre nem vonható el, a társasági adóbevallásnak – jogkövető magatartás esetén – az elfogadott beszámolóban szereplő adatokat kell tükröznie. Ebből következően az adózás előtti eredmény csökkentéseként beállított elhatárolt veszteség összege önellenőrzéssel nem módosítható [az adóellenőrzés, önellenőrzés esetén – ha a döntés az elhatárolt veszteség teljes körű levonására vonatkozott – figyelembe vehető módosítást ld.: később].



A leírható veszteség mértékére vonatkozóan korlátozásként a Tao. – 2012.01.01-jétől hatályos – 17. § (2) bekezdése előírja, hogy a korábbi adóévek elhatárolt vesztesége legfeljebb a felhasználása nélkül számított adóévi adóalap 50 százalékáig vehető igénybe az adózás előtti eredmény csökkentéseként. Ezt az „**50 százalékos**” korlátot – tekintettel arra, hogy a 2004. előtt keletkezett, elhatárolt veszteség felhasználására külön átmeneti rendelkezések vonatkoznak – a **2004-től keletkezett** és elhatárolt veszteségre kell alkalmazni.

Bevezetése óta változatlan az a szabály, hogy az elhatárolt veszteségeket a keletkezésük sorrendjének megfelelően – először mindig a legrégebbit – kell felhasználni [Tao. 17. § (3)].

### *Átmeneti rendelkezések*

Az elhatárolt veszteség – attól függően, hogy mikor keletkezett – különböző időszakok szerinti előírásokra figyelemmel érvényesíthető az adóalapnál. A felhasználásra nyitva álló határidőt tekintve a 2004-2014. közötti adóévek veszteségei 2025-ig írhatóak le, illetve 2004.01.01. előtt, valamint 2015.01.01-jétől (ismét) 5 adóéves időkorlátot tartalmaz a szabályozás. (A 2004. előtti szabályok körében – például a 2001-2003. adóévekben keletkezett veszteségre, ha az az alapítás éve, vagy az azt követő 3 adóévi veszteség – korlátlan idejű leírás is szerepelt, amelynek érvényesítése felmerülhet akár 2017-ben is). Ha a veszteség

- **2015-ben vagy azt követően** keletkezett, akkor a keletkezése adóévét követő 5 adóévben érvényesíthető [Tao. 17. § (1)];
- **2004-2014. között** keletkezett, akkor a 2014.12.31-én hatályos előírások szerint írható le, utoljára a 2025.12.31-ét magában foglaló adóévben [Tao. 29/A. § (6)];
- **2001-2003. között** keletkezett, akkor a keletkezése időpontjában érvényes feltételek szerint érvényesíthető [Tao. 29/F. § (2)];
- **1997-2000. között** keletkezett, akkor a Tao. 17. § 2000.12.31-én hatályos rendelkezéseinek alkalmazásával használható fel [Tao. 29/C. § (13)];
- **1997. előtt** keletkezett, úgy annak – *a társasági adóról szóló 1991. évi LXXXVI. törvény* előírásai szerint elhatárolt – összege az elhatárolás időpontjában érvényes feltételek szerint írható le [Tao. 29. § (2)].

### *1. Példa*

Határozzuk meg az adózó 2017. adóévi adóalapját, ha annak a veszteség leírása nélküli összege 13 000 ezer forint, és a nyilvántartott, elhatárolt veszteségei a következők:

- 2003. adóévi 3 000 ezer forint,
- 2014. adóévi 2 000 ezer forint,
- 2015. adóévi 4 000 ezer forint.

Megnevezés	Összeg
2017. adóévi adóalap (veszteség leírása nélkül)	13 000
Csökkentő tétel (2003. adóévi veszteség)	3 000
Korrigált adóalap	10 000
Korrigált adóalap 50%-a	5 000
Csökkentő tétel (2014., 2015. adóévi veszteség)	5 000*
Csökkentő tétel veszteségleírás címén (1729. jelű bevallásban)	8 000
<b>2017. adóévi adóalap (1729. jelű bevallásban)</b>	<b>5 000</b>

\* A 2015. adóévi veszteségből (2 000 ezer + 4 000 ezer – 5 000 ezer) 1 000 ezer forint a fel nem használható, tovább vihető összeg.

### Kivételek

A Tao. a 17. § (5)-(6) bekezdésében rögzítettek szerint **tiltja** a keletkezett veszteség elhatárolását, felhasználását:

- annál a társaságnál, amelyet **privatizációs lízingszerződéssel** vásároltak meg, s a szerződés időtartama alatt vagyont veszít, vagy nem törleszti a vevő a lízingdíjat, de az állam nevében a szerződést megkötő ennek ellenére azonnali hatállyal nem mondja fel a szerződést. A veszteségelhatárolás annak az adóévnek a negatív adóalapjára nem alkalmazható, amelyik adóévben a vagyonvesztés vagy a törlesztés meghiúsult,
- a szabályozott ingatlanbefektetési elővállalkozás, a szabályozott ingatlanbefektetési társaság és a szabályozott ingatlanbefektetési projektársaság formában működő adózó [**Szit társaságok**] esetén.

Az előzőekben ismertetett, általános rendelkezéseket alkalmazza a külföldi vállalkozó tevékenységét folytató **európai részvénytársaság, európai szövetkezet** a külföldi vállalkozónál, illetve az európai részvénytársaság, az európai szövetkezet tevékenységét folytató **külföldi vállalkozó** az európai részvénytársaságnál, az európai szövetkezetnél keletkezett és az adózás előtti eredmény csökkentéseként még el nem számolt elhatárolt veszteségre [Tao. 17. § (10)].

### Önellenőrzés, adóellenőrzés

Az Art. 49. § (1) bekezdés előírásainak körében rögzíti, hogy nincs helye önellenőrzésnek, ha az adózó a törvényben megengedett választási lehetőséggel jogszerűen él, és ezt az önellenőrzéssel változtatná meg. Erre kell figyelemmel lenni a Tao. rendszerében biztosított egyes – döntésen alapuló (jogdíj, KKV beruházás stb.) – kedvezmények esetében is.

A Tao. 17. § (11) bekezdése azonban „felülírja” ezen fő szabályt, s kifejezetten rendelkezik arról, hogy **ha az adózó döntése arra irányul**, hogy a fizetendő adója az elhatárolt veszteség **teljes körű** – 2012-től az adóalap „50 százalékos” korlátja szerinti teljes körű – levonásával kerüljön megállapításra, akkor ezt az önellenőrzés során is figyelembe kell venni. Így kell eljárni az adóhatósági ellenőrzés során is. *(Ez azt is jelenti, hogy például egy 2011. adóévre vonatkozó 2017. adóévi önellenőrzés, vagy adóhatósági ellenőrzés hatására akkor merülhet fel pótlólagos veszteségleírás, ha a csökkentés a veszteség 100 százalékaival, de legfeljebb a 2011. adóévi adózás előtti eredmény lenullázásával – teljes körűen – történt.)*

Lényeges a teljes körűség kitétele. Az utólagos érvényesítés ugyanis kizárólag akkor alkalmazható, ha az adózó a rendelkezésére álló maximális leírással élt; ide értve azt az esetet is, ha – negatív adóalap esetén – egyáltalán nem tudott veszteséget leírni (ez utóbbi is teljes körű felhasználásnak minősül). *Ha azonban az adózó az adott adóévi maximális – például 100 egység – leírás helyett kevesebb, 80 egység veszteségleírás mellett döntött (ez is jogszerű), azt ön(ellenőrzéssel) „feltárt adóalap” esetén sem lehet megváltoztatni (sem 90, sem 100 egységre).* Döntésnek minősül az is, ha az adózó – a lehetősége ellenére – egyáltalán nem él veszteségleírással (ez sem változtatható meg).

## 2. Példa

Határozzuk meg a felhasználható elhatárolt veszteség korrigált összegét, ha az adózó 2017. évi önellenőrzése során a 2015. adóévi adóalapját magasabb összegben állapította meg, mint azt a bevallásában szerepeltette.

*EFT-ban*

Megnevezés	1529-es bevallás szerint	Önellenőrzéssel korrigált
Felhalmozott elhatárolt veszteség	15 000	
Adóalap veszteségleírás nélkül	20 000	26 000
Felhasznált/felhasználható veszteség	10 000 (teljes körű)	13 000 (felhasználható)*
Adóalap	10 000	13 000

\* A továbbvihető veszteség összege 2 000 ezer forint.

## Különös szabályok

- a) **A mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó** a fő szabály, a keletkezés adóévet követő 5 adóévi csökkentés helyett – lehetőségként – különös szabályok szerint élhet a veszteség felhasználásával. Az ilyen adózó az adóévben keletkezett elhatárolt veszteséget az adóévet megelőző 2 adóévben befizetett adójának önellenőrzéssel való módosításával is rendezheti oly módon, hogy a megelőző 2 adóév adózás előtti eredményét csökkenti az elhatárolt veszteség összegével, de legfeljebb adóévenként

(külön-külön a megelőző mindkét adóév) adózás előtti eredményének 30 százaléka-ban meghatározott összeggel, azaz az adóévi „**30 százalékos**” **korlátra** figyelemmel. Ha az adózó e lehetőséggel nem él, akkor az elhatárolt veszteség egészére, ha pedig a visszamenőleges érvényesítéssel részben él (a veszteségnek csak egy részét használja fel önellenőrzés útján), akkor az elhatárolt veszteség fennmaradó részére az általános rendelkezéseket alkalmazza. [Tao. 17. § (4).]

### 3. Példa

Határozzuk meg a mezőgazdasági ágazatba tartozó adózó által 2017. júliusában végzett önellenőrzése útján érvényesíthető veszteségleírását, ha a 2016. adóévi adóalapja – 400 ezer forint volt (veszteségleírás nélkül), illetve további adatai a következőképpen alakultak:

*EFt-ban*

Megnevezés	2014.	2015.	2016.
Adózás előtti eredmény	+ 1 000	+ 800	+ 1 000
Adóalap veszteségleírás nélkül	– 700	+ 1 000	– 400
Elhatárolt veszteség összege	700	–	400
Adóalap veszteségleírással ( $1\,000 \times 50\%$ ) < 700	–	500	
Fizetendő adó (bevallás szerint)	–	50	0
Adózás előtti eredmény 30%-a ( $800 \times 30\%$ )	–	240	
Csökkentő tétel önellenőrzéssel	–	<b>240</b>	
Adóalap ( $500 - 240$ )	–	260	
Önellenőrzés miatt visszajáró adó $50 - (260 \times 10\%)$	–	24	
Nyilvántartott elhatárolt veszteség [ $700 - 500$ ] + [ $400 - 240$ ]			360

A példa szerinti adózó a 2015. adóévi adózás előtti eredményt csökkentette önellenőrzés útján (a 2014. adóévit nem lehet, mert veszteséges).

A 2015. adóévi adózás előtti eredményt az adózó eredetileg 500 ezer forinttal (a 700 ezer forint felhalmozott veszteségből), majd önellenőrzéssel plusz **240 ezer forinttal**, azaz összesen 740 ezer forinttal csökkentette, ami – az „50 százalékos” és a „30 százalékos” korlát külön-külön történő figyelembevételével – összességében az adóalap 50 százalékát meghaladó ( $740/1\,000$  ezer, vagyis 74 százalékos) veszteségleírást eredményezett.

Az önellenőrzéssel érvényesített 240 ezer forinttal az elhatárolt veszteségnek csak egy része került felhasználásra; a fennmaradó ( $400\,000 - 240\,000$ ) **160 ezer forint** a 2016. adóévi keletkezését követő 5 adóévben írható le az általános szabályok szerint, a korábbi 2014. adóévi ( $700\,000 - 500\,000$ ) **200 ezer forint** felhasználását követően (időrendi sorrend).

- b) Ha az adózóval szemben kezdeményezett **csődeljárás vagy felszámolási eljárás** jogerős bírósági végzéssel jóváhagyott **egyezséggel szűnik meg**, akkor a korábbi adóévek elhatárolt vesztesége legfeljebb a felhasználása (az adózás előtti eredmény csökkentéseként történő elszámolása) nélkül számított adóévi adóalap 50 százalékának az egyezsége tekintettel elengedett (az adózás előtti eredmény javára elszámolt, időbelileg el nem határolt) kötelezettség felével növelt összegben számolható el az adózás előtti eredmény csökkentéseként [Tao. 17. § (13)].

#### 4. Példa

Határozzuk meg a 2017.09.08-án egyezséggel zárult felszámolási eljárást követően az adózó által – a 2017.09.09.-2017.12.31. adóévében – érvényesíthető veszteségleírás összegét, ha adatai a következők:

	<i>EFT-ban</i>
Megnevezés	Összeg
Felhalmozott elhatárolt veszteség	6 000
Egyezsége tekintettel elengedett, bevételként elszámolt kötelezettség	4 000
2017. adóévi adóalap veszteségleírás nélkül	4 400
<b>Csökkentő tétel veszteségleírás címén</b>	<b>4 200*</b>

\* Számítás: 4 400 ezer/2 + 4 000 ezer/2. A továbbvihető veszteség összege 1 800 ezer forint.

- c) A felszámolási eljárás alatt álló személy a felszámolás kezdő napjától nem alanya a társasági adónak. Felmerülhet, hogy az adózó adókötelezettsége a **felszámolási eljárás** (annak megfelelő más eljárás) **befejezését követő napon folytatódik** (az adózó nem szűnik meg). Ez esetben a felszámolás kezdő napját megelőző napig keletkezett, és az adózás előtti eredmény csökkentéseként még nem érvényesített elhatárolt veszteségre az adózó az általános szabályok szerinti veszteséghatárolást, -leírást alkalmazza – ha az eljárás egyezséggel zárult, úgy figyelemmel az előzőek szerinti, (13) bekezdésben foglaltakra is – azzal, hogy a felszámolási időszak egy adóévnek minősül [Tao. 17. § (12)].

#### 5. Példa

Határozzuk meg a veszteségleírás összegét, ha azt az adózó az egyes adóévekben teljes körűen érvényesíti, s adatai a következők:

- 2015.03.08-án kezdődött és 2017.09.08-án egyezséggel zárult felszámolási eljárással érintett adóév,
- a 2015. adóévi (2015.01.01.-2015.03.07. között keletkezett) elhatárolt vesztesége 5 000 ezer forint (5 adóéves felhasználás biztosított).

EFT-ban

Megnevezés	2015-2017. felsz. alatt	2017.	2018.	2019.	2020.
	1. adóév	2. adóév	3. adóév	4. adóév	5. adóév
Adóalap veszteségleírás nélkül	–	2 000	3 000	4 000	3 200
<b>Veszteségleírás összege</b>	–	<b>1 000</b>	<b>1 500</b>	<b>2 000</b>	<b>500</b>

- d) Egy „**másik 50 százalékos**” korlátra abban a sajátos esetben kell figyelemmel lenni, amikor az adózó adóévi adóalapja a Tao. 7. § (1) bekezdés *t) pontja* alapján érvényesített, azaz a „**t) pontos**” csökkentésre tekintettel válik **negatívvá**, és az adózó – az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény IX. Fejezete [Szocho. tv.] szerinti – **szociális hozzájárulási adókedvezmény igénybevételét választja** (az igénybevétel feltételei fennállnak).

A Szocho. tv. 462/H. § (1)-(2) bekezdése szerint az a kifizető, amelynek a saját tevékenységi körben végzett kutatás-fejlesztési tevékenység közvetlen költségére tekintettel a Tao. 7. § (1) bekezdés *t) pontja* alapján érvényesített adóalap-csökkentés eredményeként negatív adóalapja keletkezik – a társasági adóbevallás benyújtását követő hónaptól – a szociális hozzájárulási adóból adókedvezményt vehet igénybe. Az adókedvezmény egyenlő a Tao. 7. § (1) bekezdés *t) pontja* alapján érvényesített adóalap-csökkentés eredményeként keletkező negatív adóalap 50 százalékának a Tao. 19. § szerinti (9 százalékos) adókulccsal számított, de a Szocho. tv. szerinti maximumot meg nem haladó összegével.

**Például:** ha az adózó 2016. adóévi társasági adóalapja a „*t) pontos*” csökkentés miatt negatív, amelynek a levezetését tartalmazó 1629 jelű bevallását 2017.05.22-én nyújtja be az adóhatósághoz, úgy, ha az annak alapján, a „*t) pontos*” csökkentésre tekintettel igénybe vehető szociális hozzájárulási adókedvezmény alapja 100 ezer forint, az adókedvezmény 9 ezer forint, amely – a kutatási tevékenység közvetlen költségei között megjelenő – a munkaviszonyban foglalkoztatottak bére alapján fizetendő – szociális hozzájárulási adó mértékéig érvényesíthető, először – a 2017.06. hónapra vonatkozó, 2017.07.12-éig benyújtott 1708. jelű bevallásban, illetve a következő 11 hónapban. Ha az említett bérek utáni szociális hozzájárulási adó 2017.06. hónapban 3 ezer forint, akkor – a korlátra figyelemmel – a 1708. jelű bevallásban júniusra csak 3 ezer forint kedvezmény érvényesíthető.

Ilyen döntés esetén – amikor is a „*t) pontos*” csökkentés eredményeként keletkező negatív adóalap 50 százaléka képezi a szociális hozzájárulási adókedvezmény alapját – a „*t) pontos*” csökkentésre tekintettel keletkező negatív adóalap (másik) 50 százaléka minősül a Tao. rendszerében elhatárolható veszteségnek [Tao. 17. § (14)].

## 6. Példa

Határozzuk meg az adóévi elhatárolható veszteség összegét, ha az adózó adatai az alábbi két eset szerint alakultak.

Megnevezés	Eft-ban	
	1. eset	2. eset
Adózás előtti eredmény	5 000	5 000
Növelő korrekciós tételek	1 000	4 000
Csökkentő korrekciós tételek a „t) pontos” nélkül	8 000	7 000
A „t) pontos” csökkentő tétel	3 000	3 000
Adóalap	- 5 000	- 1 000
Negatív adóalapból a „t) pontos” csökkentésre tekintettel	3 000	1 000
Szociális hozzájárulási adókedvezmény alapja	1 500	500
<b>Elhatárolható veszteség</b>	<b>3 500</b>	<b>500</b>

- e) **Átalakulás, egyesülés, szétválás esetén a jogutód** a jogelődnél keletkezett elhatárolt veszteségre, vagy – több jogutód esetén – annak a vagyonszám szerinti részesedése arányában számított, az adóalapnál még nem érvényesített részére – a jogelődnél eltelt időt is beszámítva – az általános szabályok mellett sajátos szabályokat is köteles alkalmazni. Ez a rész kiválás esetén a jogelő elhatárolt veszteségét csökkenti. [Tao. 17. § (7).] A jogelő vagyonából a jogutód részesedését a jogelő végleges vagyonszám első oszlopa mérlegfőösszegének (könyv szerinti érték) alapján kell meghatározni.

A Tao.-nak-a jogutódra vonatkozó rendelkezéseit a kiválással (ideértve azt is, ha a társaságtól megváltó tag a társasági vagyonszám egy részével más, már működő társasághoz, mint átvevő társasághoz csatlakozik) létrejövő adózónak, a jogelőre vonatkozó rendelkezéseit kiválás esetén a fennmaradó adózónak is alkalmaznia kell [5. § (5)].

A jogelőtől „megörökölt” veszteség felhasználása tehát nem automatikusan illeti meg a jogutódot, csak a Tao. feltételeinek való megfelelés esetén.

**A jogutód** – a Tao. 17. § (8) bekezdése értelmében – **csak akkor jogosult** az átvett veszteség felhasználására (ideértve kiválás esetén a fennmaradó adózó vagyonszám szerinti részesedése alapján meghatározott veszteségét is), **ha** teljesül az alábbi kettős feltétel:

- az átalakulás, egyesülés, szétválás során benne – a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával meghatározott – közvetlen vagy közvetett **többségi befolyást** olyan tag, részvényes szerez (rendelkezik), amely, vagy amelynek kapcsolt vállalkozása a jogelődben ilyen befolyással az átalakulás, egyesülés, szétválás napját megelőző napon rendelkezett, és

- a jogutód az átalakulást, egyesülést, szétválást **követő 2 adóévben** a jogelőd által folytatott legalább egy tevékenységből **bevételt, árbevételt szerez**. Nem kell e feltételt teljesíteni, ha az adózó az átalakulást, egyesülést, szétválást követő 2 adóéven belül jogutód nélkül megszűnik, továbbá, ha a jogelőd tevékenysége kizárólag vagyonkezelésre irányult.

Az elsőként említett feltétel – másként – azt jelenti, hogy a jogutód nem jogosult az átvett veszteség felhasználására, ha benne többségi befolyást új, azaz olyan tag, részvényes szerez, vagy többségi befolyással olyan tag, részvényes rendelkezik, amely, vagy amelynek kapcsolt vállalkozása a jogelődben ilyen befolyással nem rendelkezett az átalakulás, egyesülés, szétválás napját megelőző napon.

A Ptk. 8:2. § (1) bekezdés szerint **többségi befolyás** az olyan kapcsolat, amelynek révén természetes személy vagy jogi személy (befolyással rendelkező) egy jogi személyben a **szavazatok több mint felével vagy meghatározó befolyással rendelkezik**.

A befolyással rendelkező akkor rendelkezik egy jogi személyben **meghatározó befolyással**, ha annak tagja vagy részvényese, és

- jogosult e jogi személy vezető tisztségviselői vagy felügyelőbizottsága tagjai többségének megválasztására, illetve visszahívására; vagy
- a jogi személy más tagjai, illetve részvényesei a befolyással rendelkezővel kötött megállapodás alapján a befolyással rendelkezővel azonos tartalommal szavaznak, vagy a befolyással rendelkezőn keresztül gyakorolják szavazati jogukat, feltéve, hogy együtt a szavazatok több mint felével rendelkeznek [Ptk. 8:2. § (2)].

A többségi befolyás – nem közvetlenül, hanem – **közvetett módon** is fennállhat. Közvetett befolyással rendelkezik a jogi személyben az, aki a jogi személyben szavazati joggal rendelkező más jogi személyben (köztes jogi személy) befolyással bír. A közvetett befolyás mértéke a köztes jogi személy befolyásának olyan hányada, amilyen mértékű befolyással a befolyással rendelkező a köztes jogi személyben rendelkezik. Ha a befolyással rendelkező a szavazatok felét meghaladó mértékű befolyással rendelkezik a köztes jogi személyben, akkor a köztes jogi személynek a jogi személyben fennálló befolyását teljes egészében a befolyással rendelkező közvetett befolyásaként kell figyelembe venni [Ptk. 8:2. § (3)-(4)].

Ha pedig a jogutód – az említett kettős feltétel teljesülése miatt – jogosult az átvett veszteség felhasználására, akkor azt csak arányosan érvényesítheti a 2015-ben és az azt követően keletkezett veszteségek tekintetében. Az ilyen átvett vesztesége(ke)t ugyanis a jogutód – a Tao. 17. § (8a) bekezdése szerint – **adóévenként olyan arányban** használhatja fel, amilyen arányt a jogutódnál a jogelőd által végzett tevékenység folytatásából származó adóévi bevétel, árbevétel a jogelőd ugyanezen tevékenységből származó bevételének,



árbevételének az átalakulást, egyesülést, szétválást megelőző 3 adóév átlagában számított összegében képvisel. Nem kell e rendelkezést alkalmazni (nincs arányosítás), ha a jogelőd tevékenysége kizárólag vagyonekezelésre irányult (nincs bevételi feltétel sem).

Felmerülhet, hogy a jogutódnál a 2 adóévi arányos leírás során a továbbvitt veszteség nem kerül teljes mértékben felhasználásra. Ilyen esetben – a jogelődnél keletkezett veszteség egészének érvényesítése érdekében – indokolt még tovább folytatni a „továbbfolytatott” tevékenységet.

Külön rendelkezik a szabályozás arról, hogy **beolvadás esetén** a jogutód első alkalommal már a beolvadás napját magában foglaló adóévének az adózás előtti eredményét csökkentheti a beolvadás adóévében keletkezett, átvett veszteséggel [Tao. 17. § (7)]. Ez a különös szabály a beolvadás adóévében „automatikus” érvényesítést biztosít. Figyelemmel ugyanis arra, hogy a beolvadás a jogutódnál (beolvasztó) nem keletkeztet külön adóévet, ezért esetében az átalakulás napját is magában foglaló adóévben nincs bevételi feltétel és arányosítási feltétel sem. Ezen feltételeket majd a beolvadás adóévet követő 2 adóévben kell teljesítenie.

### 7. Példa

Egy adótanácsadással, könyveléssel és bérbeadással foglalkozó kft. **2017.09.08-án átalakul** zrt.-vé. A zrt. a bérbeadási tevékenységet folytatja. A kft.-nél az átalakulás napjáig 2015-ben és 2016-ban keletkezett elhatárolt veszteség összesen 3 000 ezer forint, amelynek felhasználására a zrt. jogosult. Határozzuk meg az adóévenként leírható veszteség összegét, ha a zrt. adóalapja – veszteségleírás nélkül – minden adóévben 7 000 ezer forint (amelynek 50 százaléka nem jelent korlátot).

*Eft-ban*

Magnevezés	Jogelődnél árbevétel bérbeadásból	Jogutódnál	
		árbevétel bérbeadásból	leírható veszteség összege
2015. adóév	200		
2016. adóév	100		
2017. adóév (01.01.-09.08.)	150		
Megelőző 3 adóévi átlag	$450/3 = 150$		
2017. adóév (09.09.-12.31.)		100	$(3\,000 \times 100/150) = 2\,000$
2018. adóév		80	$(3\,000 \times 80/150) > 1\,000$

Több tevékenység tovább folytatása, abból (ár)bevétel elérése esetén valamennyi továbbfolytatott tevékenységet – abból a jogutód által elért (ár)bevételt – arányosítani kell.