

## IV. MEZŐGAZDASÁGI TERMELŐK A TÁRSASÁGI ADÓ RENDSZERÉBEN

Mezőgazdasági tevékenységet természetesen nem csak egyéni vállalkozóként, vagy őstemelekként lehet folytatni, hanem akár gazdasági társaság, akár szövetkezet keretében is. A mezőgazdasági tevékenységet az említett szervezeti formában végző adózók – főszabály szerint – a társasági adó hatálya alá tartoznak. Az adókötelezettségeiket a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao. tv.) előírásai szerint teljesítik. A Tao. tv. néhány jogintézmény kapcsán speciális rendelkezéseket tartalmaz a mezőgazdasági tevékenységet végző adózók vonatkozásában, ugyanakkor ezen adózókra is elsősorban a Tao. tv. általános előírásai irányadók.

Az alábbiakban bemutatjuk a társasági adó levezetésének módját, a legjellemzőbb adóalap-korrekciós tételeket, továbbá ismertetjük mezőgazdasági tevékenységet végző adózókra vonatkozó speciális szabályokat.

### 1. A társasági adókötelezettség meghatározásának általános módja

A fizetendő társasági adó összegét a következőképpen határozhatjuk meg:

Adóévi bevételek
- Adóévi költségek, ráfordítások
± Adózás előtti eredmény
- Csökkentő korrekciós tételek [Tao. tv. 7. §, 18. §]
+ Növelő korrekciós tételek [Tao. tv., .8. §, 18. §, 3. számú melléklet]
± Adóalap
(+) Adóalap x 9%
= Számított társasági adó
- Adókedvezmény
<b>Fizetendő adó</b>

Az adóalap meghatározásának kiindulópontja a beszámolóban kimutatott adózás előtti eredmény, amely tulajdonképpen az adóévi bevételek és költségek, ráfordítások különbözeteként definiálható. Az adózás előtti eredményt módosítani (csökkenteni/növelni) kell a korrekciós tételekkel, így kapjuk meg az adóalapot. Az adóalap a 9%-os mértékű adókulcsot rávetítve meghatározhatjuk a számított adót. A számított adó csökkenthető a többféle jogcímen igénybe vehető adókedvezmények összegével. Az adókedvezmények összegével csökkentett számított adó adja a fizetendő adót.

### 2. A legjellemzőbb korrekciós tételek a mezőgazdasági tevékenységet folytató adózók szempontjából

#### 2.1. Az értékcsökkenési leírás

A tárgyi eszközök, az immateriális jóságok a tartós használat, a folyamatos fizikai elhasználódás miatt folyamatosan veszítenek értékükből. Számviteli értelemben ezt a folyamatot nevezzük értékcsökkenésnek.

Az adóalap megállapítása során figyelembe kell venni a Tao. tv. által meghatározott, az értékcsökkenési leíráshoz kapcsolódó korrekciós tételeket. Főszabály szerint a vállalkozás által az adóévben valamely eszközre a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Szt.) alapján elszámolt terv szerinti, egyösszegű, illetve terven felüli értékcsökkenés összege növeli az adózás előtti eredményt [Tao. tv. 8. § (1) bekezdés b) pont]. Az adott eszközre a Tao. tv. szabályai szerint megállapított értékcsökkenési leírás összege pedig csökkenti az adózás előtti eredményt [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés d) pont]. A terven felüli értékcsökkenés adóévben visszaírt összege is – bizonyos kivételekkel – adóalap csökkentő tétel [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés cs) pont].

A Tao. tv. szabályai alapján megállapított, az adóalapban elismert értékcsökkenési leírás összege azonban a legtöbbször eltér az Szt. szabályai alapján értékcsökkenésként elszámolható összegétől. Előfordulhat például az, hogy a Tao. tv. szerinti leírási kulcsok az eszköz értékének gyorsabb megtérülését biztosítják, más esetekben viszont az is lehet, hogy a Tao. tv. az adóalap meghatározása során egyáltalán nem ismeri el a számviteli szabályok szerint figyelembe vett összeget. Mindez azt eredményezi, hogy az évenként elszámolt értékcsökkenésről a vállalkozásnak két nyilvántartást kell vezetnie. A nyilvántartásokhoz eltérő nettó érték kapcsolódik, más a számviteli elszámolásnál a könyv szerinti értéket (bekerülési érték és az elszámolt értékcsökkenés különbözetét) kell figyelembe venni, míg a társasági adó szempontjából a számított nyilvántartási érték (bekerülési érték csökkentve az adóalaphoz érvényesített értékcsökkenési leírással, növelve a terven felüli értékcsökkenés visszaírt összegével) a meghatározó. A két nettó értéket korrekciós tételként kell figyelembe venni abban az esetben,

ha a vállalkozás az adott eszközt kivonja a használatból. Tehát csökkenti a számított nyilvántartási értéket, növeli a könyv szerinti értéket az adózás előtti eredményt az ingatlan bármely jogcímen történő kivételésekor – kivéve, ha az kedvezményezett eszközátruházás miatt következik be, és az előírt feltételek teljesülnek –, a forgóeszközök közé való átsorolásakor, feltéve, hogy az ingatlan értékcsökkenését az adózó az Szt. szerint az adózás előtti eredmény terhére számolta el.

Főszabály szerint nem számolható el értékcsökkenési leírás olyan eszközökre, amelyekre az Szt. szerint nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés, vagy nem szabad terv szerinti értékcsökkenést elszámolni (így például a földterületre). Nem érvényesül azonban ez a tiltás a nulla könyv szerinti értékű, illetve a maradványértéknek megfelelő értékű eszközre, továbbá a számviteli elszámolás szerinti terven felüli értékcsökkenés érvényesítése esetén [Tao. tv. 1. számú melléklet 4. pont]. Tehát, ha a vállalkozás a számvitelben már nem számol el értékcsökkenést, mivel az eszköz könyv szerinti értéke elérte a maradványértéket, attól függetlenül a Tao. tv. szerinti értékcsökkenési leírást még alkalmazhatja. A főszabály alóli kivételek közé tartoznak továbbá az épületek és az építmények. E körben is érvényesíthető az adóalap-csökkentő tétel, függetlenül attól, hogy a számvitelben elszámolható-e értékcsökkenés. Ha a tárgyi eszközök telemek is tartozik, a telemek bekerülési értékét el kell különíteni.

A Tao. tv. a terven felüli értékcsökkenést nem minden – az Szt. által meghatározott – esetben ismeri el, hanem csak az adóév utolsó napján állományban lévő

- vagyoni értékű jog esetében, ha az a szerződés módosulása miatt csak korlátozottan, vagy egyáltalán nem érvényesíthető,
- olyan eszközre (kivéve a beruházást), amelyre az Szt. szerint nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés, vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést,
- az előzőekben nem említett tárgyi eszközre (ideértve a beruházást is), ha az eszköz megrongálódása elháríthatatlan külső ok miatt következett be [Tao. tv. 1. számú melléklet 10. pont].



Az egyes eszközökre vonatkozó leírási kulcsokat döntőrészt a Tao. tv. 2. számú melléklete tartalmazza. Az épületek esetében az épület műszaki jellegétől függően

- 2%-os (hosszú élettartamú szerkezet),
- 3%-os (közepes élettartamú szerkezet) vagy
- 6%-os (rövid élettartamú szerkezet)

a leírási kulcs. Az épület jellegét a három ismérv (felmenő szerkezet, kitöltő falazat, vízszintes teherhordó szerkezet) közül a rövidebb élettartamot jelentő alapján kell meghatározni. Az épületgépészet körébe tartozó gépek és berendezések értékcsökkenését az épülettől függetlenül, a gépeknél megadott leírási kulcsokkal is el lehet számolni („megengedő szabály”). Az épületbe beépített technológiai gépek és berendezések, az ezeket kiszolgáló vezetékek leírását az épülettől függetlenül, a gépeknél, illetve vezetékeknél megadott leírási kulcsok alapján kell megállapítani,

A Tao. tv. 2. számú melléklete alapján építmények esetén 2-25%-ig terjed a leírási kulcsok mértéke, az ültetvényekre a 4, 5, 6, 10 és a 15%-os kulcs az irányadó.

## 2.2. A fejlesztési tartalék

A fejlesztési tartalék egy meghatározott beruházási célra elkülönített összeg, amellyel összefüggésben a csökkentő tétel alkalmazása a tartalékképzés adóévében történik. A fejlesztési tartalékot az Szt. 38. § (3) bekezdés g) pontja alapján az eredménytartalékból a lekötött tartalékba történő átvetéssel kell kimutatni, amennyiben az adózó úgy dönt, hogy későbbi beruházásai forrásául tartalékot kíván képezni.

A fejlesztési tartalék képzése címén való adóalap-csökkentésnek az alábbi feltételei, korlátai vannak:

- az adózó adóévi adózás előtti eredménye pozitív legyen (negatív vagy nulla adózás előtti eredmény esetén az adózó nem élhet kedvezménnyel);
- rendelkezzen az adózó fejlesztési tartalék címén az adóévben lekötött tartalékba átvetetett és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összeggel;
- ez az előzőek szerinti összeg pedig nem lehet több mint az adóévi pozitív adózás előtti eredmény 50 százaléka, és nem lehet több – adóévenként – 500 millió forintnál [Tao. tv. 7. § (15) bekezdés].

Egyes esetekben további korlátozó előírást tartalmaz a Tao. tv. 16. § (1) bekezdés a) pontja, amely szerint nem képezhető fejlesztési tartalék

- a végelszámolás kezdő napját megelőző nappal lezáruló adóévben;

- a felszámolás kezdő napját megelőző nappal lezáruló adóévben;
- a végelszámolás időszaka alatt;
- a végelszámolás, felszámolás nélkül, jogutód nélkül megszűnő adózó az utolsó adóévében (így például a Tao. tv. hatálya alól való kikerüléskor).

A fejlesztési tartalék felhasználásával kapcsolatos előírásokat a Tao. tv. 7. § (15) bekezdésében találjuk. E szabályok szerint a fejlesztési tartalék szankció nélküli feloldásra –amely az adózó által megvalósított beruházás adóévi bekerülési értékének megfelelően történhet – alapvetően négy adóév áll rendelkezésre. Mivel az adómentes feloldásra előírt törvényi határidő adóévekben van megszabva, ezért természetesen, ha valamilyen oknál fogva több adóév van egy naptári évben, akkor erre is figyelemmel kell lenni. Tipikus példa lehet erre az, ha a fejlesztési tartalékot képzett társaság átalakul (társasági formát vált), egyesül, szétválk, vagy például a naptári év szerint működő társaság eltérő üzleti év szerinti működésre tér át.

A Tao. tv. 7. § (15) bekezdése alapján felhasználható a fejlesztési tartalék:

- az adóévben megvalósított beruházás bekerülési értékének megfelelően, ide értve
- a műemlék, illetve a helyi egyedi védelem alatt álló épület-, építmény-beruházást.

Beruházásnak minősül [Szt. 3. § (4) bekezdés 7. pont] mindaz a tevékenység, amely új tárgyi eszköz beszerzéséhez, létesítéséhez, illetve meglévő tárgyi eszköz bővítéséhez, rendeltetésének megváltoztatásához hozzákapcsolható. Így beruházással kapcsolatos tevékenységek: a bővítés, a rendeltetés megváltoztatása, az átalakítás, az élettartam, teljesítőképesség növekedését eredményező tevékenység.

A fejlesztési tartalék jogszerű feloldásához nem feltétel, hogy a beruházást az adózó a saját tulajdonán végezze, így ez, például bérleti szerződés alapján vagy más jogcímen az adózó által használt – más tulajdonában álló – ingatlan bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező tevékenységhez is felhasználható [Szt. 26. § (2), (4)-(5) bekezdés]. Beruházásnak minősül az is, ha az ingatlan beszerzése pénzügyi lízing keretében történik, vagyis élhet a lízingbe vevő a beruházásként elszámolt összeg kedvezményével.

Nem használható fel a fejlesztési tartalék

- az apportként átvett tárgyi eszköz alapján,

- a térítés nélkül átvett tárgyi eszköz címén,
- az olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban (például telek), amely után nem számolható el, vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést (ide nem értve a műemlék, illetve a helyi egyedi védelem alatt álló épületet, építményt).

A Tao. tv. 1. számú mellékletének 12. pontja szerint az adózás előtti eredmény csökkentéseként elszámolt értékcsökkenési leírásnak kell tekinteni a tárgyi eszköz beszerzése, előállítása alapján a felhasznált (feloldott) fejlesztési tartalék összegét azzal, hogy az értékcsökkenési leírás a tárgyi eszköz üzembe helyezésének napjától folytatható. E szerint tehát a fejlesztési tartalékból a beruházásra feloldott összegig az üzembe helyezett tárgyi eszköz esetében nem számolható el – adózási szempontból – értékcsökkenési leírás, mivel azt már elszámoltak kell tekinteni (nincs csökkentő tétel). Ha azonban az adózó a beruházást nemcsak a képzett fejlesztési tartalék terhére, hanem egyéb saját forrással is kiegészítve valósította meg, úgy ezt az elszámoltnak minősülő összeget meghaladó rész után az általános szabályok szerint – a teljes bekerülési értékre vetítve – értékcsökkenési leírás-ként elszámolhatja (van csökkentő tétel). Ugyanakkor az adóalapnál elszámoltnak tekintendő, illetve elszámolható értékcsökkenési leírás nem érinti az Szt. szerinti értékcsökkenést, vagyis annak a teljes bekerülési értékre vetített összegével meg kell növelni az adózás előtti eredményt. E szabályozásra tekintettel nevezik a fejlesztési tartalék képzését előrehozott értékcsökkenési leírásnak vagy pedig gyorsított értékcsökkenési leírásnak.

A Tao. tv. szankciós jellegű kötelezettség alkalmazását írja el az alábbi esetekben:

- az adózó a fejlesztési tartalékot nem tárgyi eszköz beruházásra oldja fel (hanem például immateriális jószág bekerülési értéke alapján), vagy
- az adózó a fejlesztési tartalékot „tiltott” tárgyi eszköz-beruházásra oldja fel (például telekvásárlásra), vagy
- az adózó a lekötés adóévt követő negyedik adóév végéig a fejlesztési tartalékot nem oldja fel, illetve
- az adózó a végelszámolás, a felszámolás kezdő napját megelőző nappal lezáruló adóév utolsó napjáig a fejlesztési tartalékot nem használja fel jogszerűen beruházásra.

### 2.3. A kis- és középvállalkozások beruházási adóalap-kedvezménye

A Tao. tv. 7. § (1) bekezdés zs) pontja értelmében az adóév utolsó napján mikro-, kis- vagy középvállalkozásnak minősülő adózó adóalap-kedvezményt vehet igénybe bizonyos új, korábban még használatba nem vett tárgyi eszközök, immateriális javak adóévi beruházási értéke után. A csökkentő tétel érvényesítése az adózó döntésétől függ, e választást önellenőrzés során nem lehet módosítani.

Az adóalap-kedvezményt csak abban az adóévben alkalmazhatja az adózó, amely adóév egészében valamennyi tagja (részvényese, üzletrész-tulajdonosa) kizárólag magánszemély volt. Nem zárja ki a törvény a kedvezmény igénybevételét, ha az adózó tagjai között Munkavállalói Résztulajdonosi Program szervezete is van, továbbá az sem kizáró tényező, ha a visszavásárolt saját részvényt, üzletrésszel rendelkezik a társaság [Tao. tv. 7. § (11) bekezdés].

A következő beruházások jogosítanak adóalap-kedvezmény igénybevételére:

- 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 értéke,
- az ingatlan bekerülési értékét növelő adóévi felújítás, bővítés, rendeltetés-változtatás, átalakítás értéke,
- az immateriális javak között az adóévben állományba vett, korábban még használatba nem vett szoftvertermékek felhasználási joga, szellemi termék bekerülési értéke,

2017-től kedvezően változott az igénybe vehető kedvezmény mértéke, ugyanis megszűnt az adózás előtti eredmény csökkentésének 30 millió forintos korlátja. Az új szabályok szerint értékhatártól függetlenül a teljes beruházási érték összege után jár az adóalap-kedvezmény azzal, hogy a csökkentő tétel összege nem haladhatja meg az adóévi pozitív adózás előtti eredményt. Ez azt is jelenti, hogy ha az adózás előtti eredmény negatív vagy nulla, akkor az adóalap-kedvezményt nem lehet igénybe venni (e tekintetben nincs változás 2017-től). Ha a beruházás értéke kisebb, mint az adózás előtti eredmény, akkor csak a beruházás értékének megfelelő összeg csökkentheti az adózás előtti eredményt.

Az adóévben beruházásként elszámolt összeg szolgál a kedvezmény alapjául, a kedvezmény igénybevételének nem feltétele a beruházás üzembe helyezése.

Valamely földterület vonatkozásában – annak ingatlanügyi hatóságnál történő nyilvántartási módjától függetlenül – eleve kizárt, hogy az korábban még használatba nem vett, új ingatlanként minősüljön, tekintettel annak dologi jogi jellegére. A jogszabályhely hivatkozott fordulatára figyelemmel az adóalap-csökkentő tétel megvásárolt szántóföldre, építési telekre nézve nem alkalmazható. Nem érvényesíthető adóalap-kedvezmény a telektől el nem választható közmű, és az üzemkörön kívüli ingatlanok minősülő út esetében sem. Az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog (például ingatlan használati joga, bérleti joga) megszerzése esetén sem jogosít a csökkentő tétel igénybevételére, hiszen az említett vagyoni értékű jogok nem tartoznak a Tao. tv. 4. § 18. pontja szerinti ingatlan fogalmába. Szintén nem jogosít kedvezményre a telekvásárlás sem.

Az adózó által érvényesített kedvezmény adótartalma (2017-től a 9%-os adókulcs alapulvételével meghatározott összege) a közösségi szabályozás alapján állami támogatásnak minősül, amely

- ha a beruházás elsődleges mezőgazdasági termelést szolgál, az *Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének alkalmazásában a mezőgazdasági és az erdészeti ágazatban, valamint a vidéki térségekben nyújtott támogatások bizonyos kategóriáinak a belső piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról szóló 702/2014/EU rendeletben* [továbbiakban: *mezőgazdasági csoportmentességi rendelet*] foglalt támogatásnak minősül,
- ha a beruházás mezőgazdasági termék feldolgozását vagy mezőgazdasági termék forgalmazását szolgálja az adózó választása szerint, a *mezőgazdasági csoportmentességi rendeletben* foglalt támogatásnak vagy az adóévben az *1407/2013/EU rendelet* alapján igénybe vett csekély összegű (de minimis) támogatásnak vagy a *kis- és középvállalkozásoknak nyújtott állami támogatásra vonatkozó bizottsági 651/2014/EU rendeletben* [a továbbiakban: *általános csoportmentességi rendelet*] foglaltak szerinti támogatásnak minősül;
- minden más esetben az adózó választása szerint, az adóévben igénybe vett csekély összegű (de minimis) támogatásnak, vagy az *általános csoportmentességi rendeletben* foglaltak szerinti támogatásnak minősül [Tao. tv. 7. § (12) bekezdés].

Az adózónak az igénybe vett állami támogatás összegéről, amely azonos a kedvezmény adótartalma összegével, adatot kell szolgáltatnia a társasági adóbevallásában (a '29 jelű bevallás 02-es lapján).

A Tao. tv. 7. § (12) bekezdésének idézett rendelkezése alapján a KKV-k beruházási adóalap-kedvezményét érvényesítő adózónak nem csak a Tao. tv. rendelkezéseinek, hanem az állami támogatásokról szóló közösségi irányelvek rendelkezéseinek is meg kell felelniük. Ha a beruházás elsődleges mezőgazdasági termelést szolgál, úgy az adózónak nincs választási lehetősége, a Tao. tv. előírásai mellett a mezőgazdasági csoportmentességi rendelet szabályainak kell eleget tenni. A mezőgazdasági csoportmentességi rendelet alapján támogatás igénybevételére az alábbi esetekben van lehetőség:

- az elsődleges mezőgazdasági termeléssel, mezőgazdasági termékek feldolgozásával, forgalmazásával foglalkozó mikro-, kis- és középvállalkozásoknak beruházásaikhoz (kkv-k),
- a mezőgazdasági üzem területén található kulturális vagy természeti örökség megőrzésére irányuló beruházásoknál,
- a természeti katasztrófák által a mezőgazdasági ágazatban okozott károk orvoslásánál,
- a mezőgazdasági és erdészeti ágazatban nyújtott kutatásnál fejlesztésnél,
- erdészeti ágazatnál.

Elszámolható költségnek minősül a beruházás célját szolgáló tárgyi eszköznek a bekerülési értéke, illetve az immateriális javak közül a vagyoni értékű jogok, a szellemi termékek bekerülési értéke. Elszámolható költségnek minősülnek az előbbiekhöz kapcsolódó általános költségek, például az építésszek, mérnökök díjai, tanácsadói díjak, a környezeti és a gazdasági fenntarthatóságra vonatkozó tanácsadással kapcsolatos díjak, ideértve a megvalósíthatósági tanulmányok költségeit is; a megvalósíthatósági tanulmányok költségei akkor is elszámolható kiadásnak minősülnek, ha a tanulmányok eredményei alapján nem merülnek fel elszámolható költségnek minősülő kiadások.

A támogatási intenzitás (a támogatható költségek és az összes költség hányadosa) nem haladhatja meg a kedvezményezett települési önkormányzat területén az elszámolható költségek 50%-át; nem kedvezményezett települési önkormányzat területén az elszámolható költségek összegének 40%-át. Kedvezményezett települési önkormányzat az Észak-Magyarország, Észak-Alföld, Dél-Alföld és Dél-Dunántúl régióban lévő települési önkormányzat. Földterület esetében a támogatás mértéke nem haladhatja meg az adott művelethez kapcsolódó elszámolható költségek teljes összegének 10%-át.



Ha a beruházás mezőgazdasági termék feldolgozását vagy mezőgazdasági termék forgalmazását szolgálja, úgy az adózónak nem kötelező a mezőgazdasági csoportmentességi rendelet előírásait irányadónak tekinteni, hanem választhatja azt is, hogy az általános csoportmentességi rendelet, vagy pedig az 1407/2013/EU rendelet (de minimis rendelet) előírásainak felel meg. E két EU rendelet kapcsán a következőket érdemes röviden kiemelni.

Az általános csoportmentességi rendelet alapján – elsősorban – regionális támogatás, vagy pedig KKV-k részére nyújtott támogatás vehető igénybe. Elszámolható költségeknek a tárgyi eszközökre és immateriális javakra irányuló beruházási költségek minősül.

A regionális támogatás esetén a támogatási intenzitás nem haladhatja meg az érintett területen a támogatás nyújtásakor hatályos regionális támogatási térkép szerinti maximális támogatási intenzitást, amelyeket a 37/2011. (III. 22.) Kormányrendelet 25. § (1) bekezdése tartalmazza. Magyarországon esetében 2014. július 1-jétől a következő regionális támogatás intenzitások érvényesek:

- Észak-Magyarország, Észak-Alföld, Dél-Alföld és Dél-Dunántúl esetében 50 %;
- Közép-Dunántúl esetében 35%;
- Nyugat-Dunántúl esetében 25%;
- Közép-Magyarországi régió felsorolt települései tekintetében 35%, vagy 20%.

A fenti maximális regionális támogatási intenzitás kisvállalkozások beruházásai esetében 20 százalékponttal, középvállalkozások esetében 10 százalékponttal növelhető.

A KKV-knak nyújtott beruházási támogatás esetén a támogatási intenzitás – adott régiótól függetlenül – nem haladhatja meg kisvállalkozás esetében az elszámolható költségek 20%-át, középvállalkozás esetében az elszámolható költségek 10%-át.

A de minimis rendelet szerint az adórendszer keretében (közvetett) és az adórendszeren kívüli (közvetlen) támogatások együttes összege bármely 3 egymást követő, a vállalkozó által alkalmazott pénzügyi év (adóév) időszakában nem haladhatja meg a 200 ezer eurót, illetve a közúti áruszállítási tevékenységet végző vállalkozás (ide nem értve azt a vállalkozót, aki saját magának szállítja a terméket, illetve vevőjének a saját áruját) részére odaítélt támogatás összege a 100 ezer eurót. Az igénybe vehető de minimis támogatás mértékét nem az egyes vállalkozásokra önállóan, hanem az egy és ugyanazon vállalkozásokra összesítve kell megállapítani. Az egy és ugyanazon vállalkozás fogalmát a de minimis rendelet 2. cikk (2) bekezdése határozza meg.

Bizonyos esetekben szankciós visszafizetési kötelezettség merül fel kis- és középvállalkozások által érvényesített beruházási adóalap-kedvezményrel összefüggésben. Az adózónak az igénybe vett adóalap-kedvezmény kétszeresével meg kell növelnie az adózás előtti eredményt a következő esetekben [Tao. tv. 8. § (1) bekezdés u) pont]:

- Ha az adóalap-kedvezmény érvényesítését követő negyedik adóév utolsó napjáig a kedvezmény alapjául szolgáló beruházást nem helyezi üzembe az adózó. Ilyenkor az adózás előtti eredményt az adóalap-kedvezmény igénybevételének adóévet követő negyedik adóévben kell az adóalap-kedvezmény kétszeresével megemlíteni. Nem vonatkozik az adóalap-növelési kötelezettség arra az esetre, ha az üzembe helyezés elháríthatatlan külső ok miatti megrongálódás következtében marad el (akkor sem, ha nem maga a kedvezmény alapjául szolgáló beruházás, hanem például annak üzembe helyezéséhez szükséges más eszköz rongálódik meg). Elháríthatatlan külső ok jellemzően valamilyen természeti esemény lehet.
- Ha az adózó az adóalap-kedvezmény alapjául szolgáló beruházást követően üzembe helyezett tárgyi eszközt (akár részben) üzemkörön kívüli ingatlanként használja, illetve a tárgyi eszközt a forgóeszközök közé sorolja át. Ilyenkor az adózás előtti eredményt az említett első használat, illetve az átsorolás adóévére vonatkozóan kell növelni. Nem vonatkozik az adóalap-növelési kötelezettség arra az esetre, ha a forgóeszközök közé történő átsorolás a tárgyi eszköz elháríthatatlan külső ok miatti megrongálódásának következménye.
- Ha az adózó az adóalap-kedvezmény alapjául szolgáló beruházást vagy az ilyen beruházás alapján üzembe helyezett tárgyi eszközt, illetve az adóalap-kedvezmény alapjául szolgáló szellemi terméket az adóalap-kedvezmény igénybevételének adóévet követő negyedik adóév végéig elidegeníti, akkor az elidegenítés adóévére vonatkozóan kell az adóalap-növelési kötelezettséget figyelembe venni. E rendelkezés alkalmazásában elidegenítésnek minősül például az értékesítés, az apportálás és a térítés nélküli átadás.
- Ha a vállalkozás az adóalap-kedvezmény igénybevételének adóévet követő negyedik adóéven belül átalakul, akkor az adóalap-növelési kötelezettség – a jogutódra egyébként irányadó szabályok szerint – azon jogutódjára vonatkozik, amely az eszközt az átalakulási vagyoni mérleg (az azt alátámasztó vagyonelemtár) alapján átvette. Az adózó jogutód nélküli megszűnése esetén (ideértve a Tao. tv. hatálya

alóli kikerülés más esetét is) az utolsó adóévben az adóalap megállapításakor az adózás előtti eredményt meg kell növelni az utolsó adóévben, vagy az azt megelőző négy adóévben igénybe vett adóalap-kedvezmény összeg azon részének kétszeresével, amely korábban nem növelte az adózás előtti eredményt.

#### 2.4. A termőföldből átminősített ingatlan-összefüggő korrekciós tételek

Az adózás előtti eredményt módosító tételek között, két olyan további korrekciós tétel is szerepel, amelynek alkalmazása összefüggésbe hozható a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózók által folytatott tevékenységgel.

Termőföldből átminősített ingatlanok minősül a művelési ág változás ingatlan-nyilvántartás átvezetéséről szóló döntés meghozatalának a napjától számított 5 adóéven keresztül az a külterületi ingatlan, amely a művelési ág változás átvezetése eredményeként az ingatlan-nyilvántartásban termőföldből művelés alól kivett területté vált, kivéve, ha a termőföld tulajdonjogának megszerzésére a termőföld végleges más célú hasznosításának engedélyezéséről szóló ingatlanügyi hatósági döntés jogerőre emelkedése napját legalább 5 adóévvél megelőzően került sor [Tao. tv. 4. § 18/c. pont].

Termőföldből átminősített ingatlanra vagyontulajdonában tartó társaságnak az olyan adózó minősül, amelynek a beszámolójában az eszközök mérlegfordulónapi értékének a követelések, értékpapírok és pénzeszközök összegének figyelembe vétele nélkül számított összegéből a belföldön fekvő, termőföldből átminősített ingatlan értéke több mint 75% [Tao. tv. 4. § 18/b. pont].

Adóalap-növelő tételt annak az adózónak kell alkalmazni, amely

- a termőföldből átminősített ingatlanra vagyontulajdonában tartó társaság tagjaként részesedését a szokásos eredményt meghaladó nyereséggel értékesíti, egyéb jogcímen kivezeti; növeli az adózás előtti eredményt azon összeg kétszeresére, amellyel a részesedés értékesítéséből, kivezetéséből származó bevételi többlet meghaladja a szokásos eredményt [Tao. tv. 8. § (1) bekezdés k) pont];
- adózó a termőföldből átminősített ingatlant az ilyen esetben irányadó szokásos eredményt meghaladó összegben értékesíti, vagy más módon a könyvekből kivezeti; növeli az adózás előtti eredményt az elszámolt jövedelem – azaz az elszámolt bevétel és a könyv szerinti

érték, valamint a beruházási számlán kimutatott összeg különbözete – azon részének a kétszerese, amellyel az elszámolt jövedelem meghaladja a szokásos eredményt [Tao. tv. 8. § (1) bekezdés l) pont].

A korrekciós tételek alkalmazásához a szokásos eredmény fogalmának tisztázása szükséges. A szokásos eredmény

- a részesedés bekerülési értéke 0,3%-ának a tulajdonban tartás naptári napjaival megszorított összege [a Tao. tv. 8. § (1) bekezdés k) pontja szerinti növelő tétel alkalmazásában],
- az ingatlan bekerülési értéke (a beruházási számlán kimutatott összeggel növelt együttes értéke) 0,3%-ának a tulajdonban tartás naptári napjaival megszorított összege [a Tao. tv. 8. § (1) bekezdés l) pontja szerinti növelő tétel alkalmazásában].

*Példa: határozzuk meg, hogy „X” cégnek keletkezik-e adókötelezettsége (kell-e adóalap-növelő tételt alkalmaznia) az alábbi ügylet kapcsán:*

- 2018. október 22-én értékesíti termőföldből átminősített ingatlanát 300 000 eFt-ért,
- az átminősített ingatlan bekerülési értéke és könyv szerinti értéke különbözete 180 000 eFt,
- az értékesített ingatlannal kapcsolatban a beruházási számlán kimutatott összeg (közmvésítés) értéke 50 000 eFt,
- az átminősített ingatlan tulajdonban tartásának időszaka: 100 nap.

*Elszámolt jövedelem: 300 000 eFt*

*– 180 000 eFt – 50 000 eFt = 70 000 eFt.*

*Szokásos eredmény: (180 000 eFt*

*+ 50 000 eFt) x 0,3% x 100 nap = 69 000 eFt, és 70 000 eFt > 69 000 eFt.*

*„X” cégnél az adózás előtti eredményt*

*növelő tétel összege: (70 000 eFt*

*– 69 000 eFt) x 2 = 2 000 eFt.*

## 2.5. A Kárenyhítési Alap részére nyújtott támogatás kedvezménye

2017-től adóalap-kedvezményre jogosít a Kárenyhítési Alap részére biztosított támogatás [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés z) pont]. A Kárenyhítési Alap az állam által működtetett, a mezőgazdasági időjárás kockázatokat kezelő rendszerrel függ össze, a mezőgazdasági termelők kockázatközössége számára biztosított kárenyhítési juttatás pénzforrásául szolgál [a mezőgazdasági termelést érintő időjárás és más természeti kockázatok kezeléséről szóló 2011. évi CLXVIII. törvény 5. §, 7. § (1) bekezdése]. A társasági adóalanyok kizárólag az önként-

sen, nem jogszabályi kötelezettség alapján teljesített támogatásai után érvényesíthetnek adóalap-kedvezményt.

A Kárenyhítési Alapnak adott ingyenes juttatás értékének 50 százalékával csökkenthető az adózás előtti eredmény.

## 2.6. A munkavállalók mobilitásával összefüggő kedvezmények

2018-tól három olyan jogcím található a Tao. tv.-ben, amely alapján a munkáltató a munkavállalók mobilitásának javítása érdekében tett intézkedéseire tekintettel adóalap-kedvezményt érvényesíthet. E kedvezmények természetesen a mezőgazdasági termelést folytató munkáltatók számára is elérhetőek, „újszerűségük” miatt röviden megemlítjük azokat.

Csökkenti az adózás előtti eredményt a Szja tv. szerinti mobilitási célú lakhatási támogatás adóévben juttatott összege legfeljebb az adózás előtti nyereség összegéig [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés k) pont ka) alpont]. A csökkentő tétel nem csak az magánszemélynek adómentesen adott ilyen juttatásra vonatkozik, az adómentes értékhatárt meghaladóan nyújtott mobilitási célú lakhatási támogatás összegével is csökkenthető az adózás előtti eredmény.

Szintén adóalap-csökkentésre jogosít az Szja tv. szerinti munkásszállás bekerülési értéke, a bekerülési értékének növekményeként kimutatott összege a beruházás, felújítás befejezésének adóévében, továbbá a munkásszállás céljára bérelt ingatlan bérleti díjaként, valamint a munkásszállás fenntartására, üzemeltetésére tekintettel az adóévben elszámolt összeg is. A munkásszállással összefüggésben elszámolt költségek csökkentő tételként való figyelembevétele során is korlátot jelent az adózás előtti nyereség összege [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés k) pont kb) alpont].

Új adóalap-kedvezményként kerül beiktatásra az adózó által a munkavállalók számára épített bérlakás beruházási költségéhez kapcsolódó csökkentő tétel. 2018-tól csökkenti az adózás előtti eredményt az adózó által a munkavállalói számára bérlakás céljából épített és e tevékenységet közvetlenül szolgáló hosszú élettartamú szerkezetű épület bekerülési értékeként, a bekerülési értékének növekményeként kimutatott összeg a beruházás, felújítás befejezésének adóévében [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés kc) pont]. A kedvezménnyel tehát a beruházás, felújítás befejezésének adóévében egy összegben csökkenthető az adózás előtti eredmény, mindemellett a hosszú élettartamú szerkezetű épület után az általános

szabályok szerint figyelembe kell venni a terv szerinti értékcsökkenést. Az Szt. szerinti terv szerinti értékcsökkenés növelő tétel [Tao. tv. 8. § (1) bekezdés b) pont], míg a Tao. tv. 1. számú melléklete szerinti értékcsökkenési leírás csökkentő tétel [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés d) pont].

A kedvezmény igénybevételének feltétele, hogy az épületben olyan legalább heti 36 órás munkaidőben foglalkoztatott munkavállaló és vele együtt lakó közeli hozzátartozója (például: házastárs, gyermek) lakjon, akinek

- a) a munkavállalónak nincs lakóhelye azon a településen, ahol a munkahelye van, továbbá,
- b) a lakóhelye és a munkahelye legalább 60 kilométerre van egymástól, vagy a munkahelye és lakóhelye közötti, naponta, tömegközlekedési eszközzel történő oda- és visszautazás ideje a 3 órát meghaladja.

A kedvezmény alkalmazása kizárt, ha az adózó kapcsolt vállalkozásának minősülő munkavállalóját, ennek hozzátartozóját szállásolja el. Ha tehát az adózó többségi tulajdonosa, vagy annak közeli hozzátartozója (aki egyben munkavállaló is) lakik az épületben, akkor a csökkentő tétel nem vehető igénybe.

Mindhárom csökkentő tétel legfeljebb az adózás előtti nyereség összegéig érvényesíthető, e korlát külön-külön irányadó.

## 2.7. A kisajátítási nyereség kezelése

Az adózás előtti eredményt csökkentő tételek körébe 2016. június 16-i hatállyal került beiktatásra a kisajátításon realizált nyereség. A kisajátításról szóló 2007. évi CXXIII. törvény [a továbbiakban: Kisajátítási tv.] 40. § (1) bekezdése korábban is akként rendelkezett, hogy „a kisajátítási tervben megjelölt ingatlanra megkötött adásvételi szerződés alapján kifizetett vételár a kisajátítási eljárás során megállapított kártalanítással megegyezően adó- és illetékmentes, ide nem értve az általános forgalmi adót.”

A kisajátítás, kisajátítási adásvétel kapcsán kapott ellenérték számviteli szempontból bevételként el kell számolni. A Kisajátítási tv.-ben foglalt általános rendelkezés ellenére 2016 előtt nem volt olyan Tao. tv.-beli rendelkezés, amely a kisajátításon realizált nyereség (a könyv szerinti értéket meghaladó bevétel) adómentességét valamilyen csökkentő tétel révén biztosította volna. A beiktatott kedvező szabály következtében csökkenti az adózás előtti eredményt a kisajátítás, valamint a kisajátítási tervben szereplő ingatlanra megkötött adásvétel során kapott ellenérték



és az érintett eszköz könyv szerinti értéke közötti pozitív különbözet az adózás előtti eredményben való megjelenése adóévben [Tao. tv. 7. § (1) bekezdés ly) pont]. E csökkentő tételt – a kapcsolódó átmeneti rendelkezés szerint [Tao. tv. 29/A. § (26) bekezdés] – már a 2016-os adóévre is alkalmazni lehet.

*Ha például egy 100 000 eFt könyv szerinti értékkel rendelkező ingatlan kisajátítása esetén az adózó 130 000 eFt kisajátítási kártalanítást kap 2018-ban, akkor 30 000 eFt (130 000 eFt – 100 000 eFt) összegű csökkentő tétel tüntethető fel a bevallásban, a Tao. tv. így biztosítja a kisajátítás során realizált nyereség adómentességét.*

### 2.8. A veszteségelírás, a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó visszamenőleges hatályú veszteségelírása

A Tao. tv. lehetőséget ad arra, hogy az adózó a nyereséges működési időszakában figyelembe vegye a korábbi veszteségét. E lehetőséget nevezzük veszteségelírásnak. A Tao. tv. 7. § (1) bekezdésének az a) pontja szerint csökkenti az adózás előtti eredményt a korábbi adóévek elhatárolt veszteségéből az adózó döntése szerinti összeg, figyelemmel a 17. §-ban, illetve az átmeneti rendelkezésekben foglalt előírásokra. A veszteségelíráshoz kapcsolódó korrekciós tétel alkalmazják „utóljára” az adózók, így az ismertetésben is az utolsóként említjük.

Az elhatárolt veszteség felhasználása 2015-től időbeli korlátozás alá esik, vagyis először a 2015-ben keletkezett, elhatárolt veszteséggel, a keletkezését követő öt adóévben csökkenthető a pozitív adóalap, figyelemmel – változatlanul – az adóalap 50 százalékos korlátjára [Tao. tv. 17. § (1), (2) bekezdés]. Átmeneti szabály vonatkozik a 2014-ben kezdődő adóév utolsó napjáig keletkezett és az adóalapnál még nem érvényesített veszteségre, az ezen időpontig felhalmozott veszteségállományt legkésőbb a 2025. december 31. napját magában foglaló adóévben lehet leírni a 2014. december 31-én hatályos szabályok szerint [Tao. tv. 29/A. § (6) bekezdés].

Változatlanul irányadó az a szabály, hogy a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó az adóévben keletkezett elhatárolt veszteséget az adóévet megelőző két adóévben befizetett adójának önellenőrzéssel való módosításával is rendezheti oly módon, hogy a megelőző két adóév adózás előtti eredményét csökkenti az elhatárolt veszteség összegével, de adóévenként legfeljebb az adóév adózás előtti eredményének 30 százalékaival. Ha az adózó e lehetőség-

gel nem él, az elhatárolt veszteségre, ha az adóévben keletkezett elhatárolt veszteségnek csak egy részét használja fel az önellenőrzés során, a fennmaradó részre a veszteségelírásra vonatkozó általános szabályokat [Tao. tv. 17. § (1)-(3) bekezdés] rendelkezéseit alkalmazza.

Amennyiben a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó él a számára biztosított önellenőrzés lehetőségével, úgy annak következtében – a Tao. tv. 17. § (2), (4) bekezdésében előírtak szerinti „50%-os” és „30%-os” korlát külön-külön történő figyelembevételével – összességében az adóalap 50%-át meghaladón érvényesíthet veszteségelírást.

*Példa: az adózó 2017-ben önellenőrzést végez, az adatai az alábbiak szerint alakulnak:*  
– 2014. adóévi adóalap – 1 400 eFt,  
– 2015. adóévi adóalap + 2 000 eFt (még a veszteség leírása nélküli összeg),  
– 2015. adóévi adózás előtti eredmény + 1 600 eFt,  
– 2016. adóévi adóalap – 800 eFt.

*A 2015. adóévi tényleges – veszteségelírással csökkentett – adóalap 1 000 eFt (2 000 eFt – 1 000 eFt), mert a 2 000 eFt adóalap legfeljebb 50%-a írható le (a felhalmozott teljes 1 400 eFt veszteség egy része). Az adózó a 2015. adóévi bevallásában 100 eFt (1 000 eFt x 10%) fizetendő adót szerepeltetett.*

*A 2015. adóévi adózás előtti eredmény 30%-a 480 eFt (1 600 eFt x 30%), a 2015. adóévi adózás előtti eredmény – a 2016-ban elvégzett önellenőrzés következtében – tovább csökkenthető 480 eFt-tal. Így 520 eFt az adóalap (1 000 eFt – 480 eFt), amely után fizetendő adó 52 eFt (52 eFt x 10%), a visszajáró adó 48 eFt (100 eFt – 520 eFt).*

Összességében a 2015. adóévi adózás előtti eredmény veszteségelírás címén 1 480 eFt-tal (1 000 eFt + 480 eFt) került csökkentésre, amely meghaladja az 50%-os korlátot. Az adózó által továbbvihető veszteség összege pedig 400 eFt (2014-es fel nem használt veszteség) és a 2016-os negatív adóalap fel nem használt része, vagyis 320 eFt (800 eFt- 480 eFt), összességében tehát 720 eFt.

### 3. Adókedvezmények

A Tao. tv. 2018-ban hatályos szabályai alapján a következő jogcímenek lehet adókedvezményt igénybe venni:

- kis- és középvállalkozások hitelkamatáinak adókedvezménye [Tao. tv. 22/A. §],
- fejlesztési adókedvezmény [Tao. tv. 22/B. §],

- előadó-művészeti tervezetek filmalkotások támogatásának adókedvezménye [Tao. tv. 22. § (1) és (3) bekezdés],
- látvány-csapatsport támogatásának adókedvezménye [Tao. tv. 22/C. §],
- energiahatékonysági célokat szolgáló beruházások adókedvezménye [Tao. tv. 22/E. §],
- élőzenei szolgáltatás adókedvezménye [Tao. tv. 22/F. §],
- a közösségi alapképzéséhez kapcsolódó adókedvezménye a szövetkezeteknek [Tao. tv. 22. § (14) bekezdés].

Az utolsóként említett két jogcímen az elsődleges mezőgazdasági termelést folytató adózók nem vehetnek igénybe adókedvezményt, ennek pedig az az oka, hogy azoknál az adókedvezmény összege de minimis támogatásnak minősül. Mivel a de minimis rendelet kizárja a hatálya alól az elsődleges mezőgazdasági termelést folytató adózókat, így például a mezőgazdasági szövetkezetek nem csökkenthetik a számított adót a közösségi alap összegével.

A többi adókedvezményt az általános szabályok alapján érvényesíthetik a mezőgazdasági termelést folytató adózók is. Az alábbiakban azokat a kedvezményeket ismertetjük röviden, amelyek valamilyen jellegű beruházáshoz kapcsolódnak.

### 3.1. A KKV-k beruházási hitel kamatának kedvezménye

A Tao. tv. 22/A. § (1) bekezdése alapján a mikrovállalkozásnak, a kisvállalkozásnak vagy középvállalkozásnak minősülő adózó a megkötött hitelszerződés (ideértve a pénzügyi lízinget is) alapján a tárgyi eszköz (így például ingatlan, gép) beszerzéséhez, előállításához pénzügyi intézménytől igénybe vett hitel kamata után adókedvezményt érvényesíthet. Az adókedvezményre való jogszerzés szempontjából a hitelszerződés megkötésének időpontja az irányadó, vagyis ennek az adóévnek az utolsó napján kell az adózónak mikro-, kis- vagy középvállalkozásnak minősülnie. Az adókedvezmény igénybevételére kizárólag a pénzügyi intézménytől (hitelintézetől, vagy pénzügyi vállalkozástól) felvett beruházási hitel kamata után van lehetőség. A Tao. tv. 22/A. § (1) bekezdés kifejezetten utal a pénzügyi lízing-szerződés alapján fizetett kamatra is, amely szintén adókedvezményre jogosít.

Az adókedvezmény érvényesítésének további feltétele az, hogy a tárgyi eszköz az adóév utolsó napján szerepeljen az adózó könyveiben. Az adókedvezményt utóljára tehát abban az adóévben lehet igénybe venni, amelyben a hitelt az eredeti (még nem módosított) szerződés szerint vissza-

kell fizetni. Ez azt jelenti, hogy a hitel-viszszafizetés meghosszabbítása nem teszi lehetővé – szerződésmódosítás esetén sem – az „adókedvezményes időszak” meghosszabbítását.

Az adókedvezmény összegét érintően 2017-től előnyös változásként lépett hatályba az a szabály, amely szerint az adóévben megfizetett „teljes” kamat összegével – függetlenül a hitelszerződés megkötésének évétől – csökkenthető a számított adó. Az ilyen jogcímen figyelembe vett adókedvezmény maximális összegére vonatkozóan nem tartalmaz korlátozást a Tao. tv. Nem szabad azonban megfelelkezni arról, hogy az adókedvezménnyel továbbra sem csökkenthető nullára a számított adó, mivel a Tao. tv. 23. § (3) bekezdése szerinti 70%-os korlát továbbra is irányadó.

Az adózó által érvényesített adókedvezmény összege a közösségi szabályozás alapján állami támogatásnak minősül, amely

- ha a beruházás elsődleges mezőgazdasági termelést szolgál, a *mezőgazdasági csoportmenteségi rendeletben* foglalt támogatásnak minősül,
- ha a beruházás mezőgazdasági termék feldolgozását vagy mezőgazdasági termék forgalmazását szolgálja az adózó választása szerint, a *mezőgazdasági csoportmenteségi rendeletben* foglalt támogatásnak vagy az adóévben az *1407/2013/EU rendelet* alapján igénybe vett csekély összegű (de minimis) támogatásnak vagy az általános csoportmentességi rendeletben foglaltak szerinti támogatásnak minősül;
- minden más esetben az adózó választása szerint, az adóévben igénybe vett csekély összegű (de minimis) támogatásnak, vagy az *általános csoportmentességi rendeletben* foglaltak szerinti támogatásnak minősül.

Az adózónak az igénybe vett állami támogatás összegéről, amely jelen esetben azonos az adókedvezmény összegével, adatot kell szolgáltatnia a társasági adóbevallásában (a '29 júli bevallás 02-es lapjain). Az állami támogatásokra irányadó közösségi szabályokat röviden a 2.3. pontban ismertetettük.

A Tao. tv. előír egy kötelező tartási időt, amelynek ha nem felel meg az adózó, akkor az igénybe vett adókedvezményt késedelmi pótlékkal növelten vissza kell fizetnie. Ez az alábbi esetekben érvényesül:

- a hitelszerződés megkötésének évét követő négy éven (nem adóéven) belül az adózó a beruházást nem helyezi üzembe, kivéve, ha az üzembe helyezés elháríthatatlan külső ok miatti megrongálódás következtében maradt el;

– a tárgyi eszközt üzembe helyezésének adóévében vagy az azt követő három évben (szintén nem adóév) az adózó elidegeníti.

Elidegenítésnek a tárgyi eszköz értékesítése, apportálása, térítés nélküli átadása minősül. Ha az üzembe helyezett tárgyi eszköz ily módon – 4 éven belül – kikerül az adózó könyveiből, utoljára a kivezetést megelőző évre érvényesíthet adókedvezményt, a hiteltörlesztés ezt követő időszakára már nem.

### 3.2. A fejlesztési adókedvezmény

A fejlesztési adókedvezmény igénybevételéhez jellemzően „nagyobb jellegű” beruházás szükséges, amely természetesen lehet akár egy új ingatlan (például egy termelő üzem) létesítése, vagy akár egy meglévő ingatlan bővítése is. A Tao. tv. 22/B. § (1) bekezdésében felsorolt jogcímen közül kifejezetten a kis- és középvállalkozásokra vonatkozik az i) pont, amely szerint a jelenértéken legalább 500 millió forint értékű, kis- és középvállalkozás által megvalósított beruházás adókedvezmény igénybevételére jogosít. Mindemellett a Tao. tv. 22/B. § (1) bekezdés további pontjaiban felsorolt más jogcímen is vehetnek igénybe a kis- és középvállalkozások adókedvezményt, így például a jelenértéken legalább 100 millió forint értékű, szabad vállalkozási zóna területén megvalósított beruházás, vagy jelenértéken legalább 100 millió forint értékű, korábban már használatba vett, állati eredetű élelmiszert előállító létesítmény jogszabályban meghatározott élelmiszer-higiéniai feltételeinek megteremtését szolgáló beruházás. Értékhátára vonatkozó korlátozás nélkül igénybe vehető a munkahelyteremtést szolgáló beruházás.

Az említett jogcímenek igénybe vehető fejlesztési adókedvezmény igénybevételének feltétele, hogy a beruházás

- a) olyan induló beruházásnak minősüljön, amelyet
  - aa) kis- és középvállalkozás valósít meg, vagy
  - ab) Észak-Magyarország, Észak-Alföld, Dél-Alföld, Dél-Dunántúl, Közép- Dunántúl vagy Nyugat-Dunántúl régióban nagyvállalkozás valósít meg; vagy
- b) olyan új gazdasági tevékenység végzésére irányuló induló beruházásnak minősüljön, amelyet a Közép-Magyarország régió kormányrendeletben meghatározott támogatható településeiben nagyvállalkozás valósít meg.

A fejlesztési adókedvezmény bejelentés, vagy pedig engedély alapján vehető igénybe.

A bejelentést a beruházás tervezett megkezdése előtt kell az adópolitikáért felelős miniszter részére megtenni a *fejlesztési adókedvezményről szóló 165/2014. (VII. 17.) Kormányrendelet* 1. melléklete szerinti tartalommal. Azon eseteket, amikor az adókedvezmény érvényesítéséhez az Európai Bizottság engedélyén alapuló kormányhatározat szükséges, a Tao. tv. 22/B. § (2a) bekezdése tartalmazza.

Az említett kormányrendelet 4. §-a további, az adókedvezmény igénybevételéhez szükséges feltételeket ír elő. Így például a kis- és középvállalkozások 500 millió forint értékű beruházása, illetve a jelenértéken legalább 100 millió forint értékű, szabad vállalkozási zóna területén megvalósított beruházás esetén az adókedvezmény érvényesítésének feltétele, hogy az adózó a beruházás részét képező valamennyi tárgyi eszközt üzembe helyezze és a kötelező üzemeltetési időnek eleget tegyen. Kis- és középvállalkozások esetén ez legalább három év.

Az adózó az adókedvezményt a beruházás üzembe helyezését követő adóévben – vagy döntése szerint a beruházás üzembe helyezésének adóévében – és az azt követő tizenkét adóévben, legfeljebb a bejelentés, illetve a kérelem benyújtásának adóévet követő tizenhatodik adóévben veheti igénybe [Tao. tv. 22/B. § (6) bekezdés]. Az adókedvezmény a Tao. tv. 23. § (2) bekezdése alapján a számított adó 80%-áig érvényesíthető.

### 3.3. Az energiahatékonysági célokat szolgáló beruházás adókedvezménye

2017. január 1-jétől adókedvezmény vehető igénybe az energiahatékonysági célokat szolgáló eszközberuházás megvalósítása és üzemeltetése esetén [Tao. tv. 22/E. §]. Energiahatékonysági célokat szolgáló beruházásnak az *energiatihékonyságról szóló 2015. évi LXXVII. törvény* szerinti energiahatékonyság növekedését eredményező beruházás minősül, amely révén a végső energia-fogyasztás csökkenését eredményező energiamegtakarításra kerül sor [Tao. tv. 4. § 11a. pont].

Az adókedvezmény 1+5, azaz 6 adóévben vehető igénybe, amelynek kezdő időpontja az adózó döntésétől függően a beruházás üzembe helyezésének adóéve, vagy pedig az azt követő adóév. Az adókedvezmény mértéke nem haladhatja meg a beruházásonként, a beruházáshoz igényelt összes állami támogatással együttesen, jelenértéken a beruházás elszámolható költsége 30 százalékának megfelelő mértéket,



	Negyedéves adóelőleg gyakoriságnál (az előző évi fizetendő adó legfeljebb 5 millió forint)	Havi adóelőleg gyakoriságnál (az előző évi fizetendő adó összege meghaladja az 5 millió forintot)
I. negyedév	az éves adóelőleg 10%-a	az éves adóelőleg 3,3%-a
II. negyedév	az éves adóelőleg 20%-a	az éves adóelőleg 6,6%-a
III. negyedév	az éves adóelőleg 30%-a	az éves adóelőleg 10%-a
IV. negyedév	az éves adóelőleg 40%-a	az éves adóelőleg 13,4%-a

de legfeljebb a 15 millió eurónak megfelelő forintösszeget. A támogatási intenzitás a kisvállalkozások esetén 20 százalékponttal, középvállalkozások esetében 10 százalékponttal növelhető, azaz a támogatás mértéke 50, illetve 40 százalék lehet. Elszámolható költségeknek

- az energiahatékonysági beruházás célját szolgáló, a magasabb energiahatékonysági szint eléréséhez közvetlenül kapcsolódó tárgyi eszköz, immateriális jószág Szt. szerinti bekerülési értéke minősül, amennyiben a beruházás összköltségén belül az energiahatékonysági célokat szolgáló beruházás költségei külön beruházásként meghatározhatóak, vagy
- az energiahatékonysági célokat közvetlenül szolgáló beruházás részét képező tárgyi eszköz, immateriális jószág Szt. szerinti bekerülési értékének az a része minősül, amely egy hasonló, kevésbé energiahatékonyságú beruházáshoz viszonyítva többletköltséggé merül fel, amely kevésbé energiahatékonyságú beruházást az adózó az itt említett adókedvezmény és a beruházáshoz igénybe vett más állami támogatás hiányában hitelt érdemlően végrehajtott volna.

#### 4. Eljárási kötelezettségek, különösen a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó társasági adóelőleg fizetése

A társasági adó egy éves elszámolású adó, amelyről az elszámoló bevallást (általános esetben a '29 jelű nyomtatványt) az adóévet követő ötödik hónap utolsó napjáig kell benyújtani. Ez a határidő a naptári éves adózóknál az adóévet követő év május 31-e. Bizonyos esetekben ettől eltérően soron kívüli bevallást kell benyújtani az adózónak, így például akkor, ha átalakul, egyesül, szétválak, vagy pedig a végelszámolási eljárás megindulása miatt.

Az adóév során a társasági adóalanyoknak előleg-fizetési kötelezettsége van. Az adóelőleg mértékét az adóévet megelőző adóév fizetendő adójának összege határozza meg. Ha ugyanis a megelőző adóév időtartama 12 hónap volt, akkor a megelőző adóévi fizetendő adó egyben az éves

adóelőleg összege is. Amennyiben az adóévet megelőző adóév rövidebb volt, mint 12 hónap, úgy a fizetendő adó évesített összegét kell figyelembe venni.

Az adóelőleg gyakorisága tekintetében – a mértékéhez hasonlóan – az előző évi fizetendő adó összege irányadó. Abban az esetben, ha az előző adóévi fizetendő adó - meghaladja az 5 millió forintot, úgy havonta - legfeljebb 5 millió forint, úgy háromhavonta kell az adózónak adóelőleg fizetnie. Ez azt jelenti, hogy a fentiek szerint meghatározott adóelőleg összegét attól függően kell felosztani tizenkettő vagy négy egyenlő részletre, hogy mennyi volt az adózó előző adóévi fizetendő adója.

Speciális szabályok érvényesülnek – az általuk végzett tevékenység idényjellegére tekintettel – a mezőgazdasági és erdőgazdálkodási ágazatba, a halászati ágba sorolt adózóknál. Esetükben ugyanis az adóelőlegeket nem egyenlő részletekben (1/12-ekben vagy 1/4-ekben) kell megfizetni. A mezőgazdasági, erdőgazdálkodási ágazatba, illetve a halászati ágba sorolt adózóknál az adóelőleg-fizetés mértékét az alábbi táblázatban mutatjuk be.

Az adóelőleg-fizetési kötelezettséghez adóelőleg-bevallási kötelezettség is kapcsolódik. Az adózónak társasági az adóbevallással egyidejűleg az adóbevallás esedékességét követő második naptári hónap első napjával kezdődő 12 hónapos időszakra (ún. keresztfél éves rendszerben) társasági adóelőleget kell bevallania az esedékességi időre eső összeg feltüntetésével. Ez a naptári éves adózóknál – a társasági adóbevallás május 31-ei esedékességére tekintettel – a július 1-jétől következő év június 30-ig tartó időintervallumot jelent.

**Így például egy folyamatosan működő naptári éves adózó a 2018. adóév első félévében még a 2016-os évről (2017. május 31-éig) benyújtott 1629-es számú bevallásban feltüntetettek szerint fizeti az adóelőleget, a 2018. adóév második félévében már**

**a 2017. évről (2018. május 31-éig benyújtott) 1729-es számú bevallásban feltüntetettek szerint.**

A fentiek szerinti kiszámított összegű és bevallott adóelőleg megfizetésének határideje az Art. rendelkezései értelmében az alábbiak szerint alakul:

- havi gyakoriság esetén minden hónap 20. napjáig
- negyedéves gyakoriság esetén a negyedévet követő hó 20. napjáig (általános esetben: október 20., január 20., április 20., július 20.)

Azon adózók, amelyeknek az adóévet megelőző évben – az éves szintre számított nettó árbevétele – a 100 millió forintot meghaladta, ún. adóelőleg-kiegészítésre, más szóval feltöltésre kötelesek. E kötelezettség azt jelenti, hogy az adóév utolsó **hónapjának 20. napjáig (általános esetben december 20-áig) az addig megfizetett előleg összegét az éves fizetendő adóra ki kell egészíteni. A felöltési kötelezettséghez bevallási kötelezettség is kapcsolódik, a jelzett időpontig a '01 jelű bevalláson be kell vallani az adóelőleg-kiegészítés összegét.**

A feltöltésre kötelezett adózók esetén az adóelőleggel összefüggésben jelölt fizetési határidők annyiban módosulnak, hogy az utolsó havi, negyedévi adóelőleget a feltöltéssel egyidejűleg, az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig kell megfizetni. E rendelkezés gyakorlatilag a negyedéves adóelőleg-fizetők számára jelent az utolsó negyedévi adóelőleg tekintetében előrehozott fizetési határidőt, hiszen az egyébként január 20-ig esedékes adóelőleget egy hónappal korábban december 20-ig meg kell fizetni.

*dr. Németh Nóra*