

VI. Mezőgazdasági őstermelők a társasági adó rendszerében

A mezőgazdasági ágazatba tartozó adózókra a társasági adózásban többnyire a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao. tv.) általános rendelkezései irányadók, ugyanakkor több olyan előírása van a törvénynek, amely a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózók tekintetében speciális szabályokat határoz meg. Jelen írás célja, hogy bemutassa az ezen tevékenységet folytató adózókra vonatkozó – az általánostól eltérő – előírásokat, amelyeket a 2017-es adókötelezettség meghatározása során is figyelembe kell venni az adózóknak. Mindemellett röviden ismertetjük az adómérték változással összefüggő, a 2017-től hatályba lépett változásokat, amelyek minden társasági adóalanyt, így a mezőgazdasági tevékenységet folytatókat is érintik.

1. A társasági adókötelezettség meghatározásának általános módja

A fizetendő társasági adó **levezetése** a következő:

$$\begin{aligned} & \text{Adóévi bevételek} \\ & - \text{Adóévi költségek, ráfordítások} \\ & \pm \text{Adózás előtti eredmény} \\ & - \text{Csökkentő korrekciós tételek} \\ & [\text{Tao. tv. 7. §, 18. §}] \\ & + \text{Növelő korrekciós tételek} \\ & [\text{Tao. tv., .8. §, 18. §, 3. számú melléklet}] \\ & \pm \text{Adóalap} \\ & (+) \text{Adóalap} \times 9\% \\ & = \text{Számított társasági adó} \\ & - \text{Adókedvezmény} \\ & \hline & \text{Fizetendő adó} \end{aligned}$$

2. Mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó visszamenőleges hatályú veszteségleírása

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 százalékával.** Ha az adózó e lehetőséggel nem él, az elhatárolt veszteségre, ha az adóévben keletkezett elhatárolt veszteségnek csak egy részét használja fel az önellenőrzés során, a fennmaradó részre a veszteségleírásra 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 meghaladóan érvényesíthet veszteségleírást.

Példa: az adózó 2019-ben önellenőrzést végez, s adatai a következőképpen alakulnak:

- 2016. adóévi adóalap – 70 egység
- 2017. adóévi adóalap + 100 egység (még a veszteség leírása nélküli összeg)
- 2017. adóévi adózás előtti eredmény + 80 egység
- 2018. adóévi adóalap – 40 egység.

A 2017. adóévi tényleges – veszteségleírással csökkentett – adóalap (100 – 50) 50 egység, mert a 100 adóalap 50%-a nem több, mint a 70 egység (felhalmozott veszteség), az adózó a 2016. adóévi bevallásában (50 x 10%) 5 egység fizetendő adót szerepeltet.

A 2017. adóévi adózás előtti eredmény 30%-a (80 x 30%) 24 egység, és mivel 24 < 40, ezért a 2016. adóévi adózás előtti eredmény – az önellenőrzés következtében – csökkenthető 24 egységgel. Így (50 – 24) 26 egység az adóalap, amely után fizetendő adó (26 x 10%) 2,6 egység. A visszajáró adó (5 – 2,6) 2,4 egység.

Összességében a 2017. adóévi adózás előtti eredmény veszteségleírás címén (50 + 24) 74 egységgel került csökkentésre (ami a példa szerint 74%-os adóalap-csökkentést jelent).

Speciális szabályok vonatkoznak arra az esetre, amikor az adózóval szemben kezdeményezett csődeljárás vagy felszámolási eljárás jogerős bírósági végzéssel jóváhagyott egyezséggel szűnik meg. Ilyenkor ugyanis a korábbi adóévek elhatárolt vesztesége legfeljebb a felhasználása (az adózás előtti eredmény csökkentéseként történő elszámolása) nélkül számított adóévi adóalap 50 százalékanak az **egyezségre tekintettel elengedett** (rendkívüli bevételként elszámolt, időbelileg el nem határolt) **kötelezettség felével növelt összegben számolható el az adózás előtti eredmény csökkentéseként.**

E rendelkezés azt szolgálja, hogy a korábban veszteségesen működő adózónál az egyezség során elengedett tartozások ne generáljanak további veszteségeket és az adózó ne kerüljön emiatt újra felszámolás, csőd eljárás alá.

Például: egy felszámolás alá került mezőgazdasági tevékenységet végző adózó esetén az eljárás 2016. április 30-án egyezséggel zárul, így – naptári év szerint működőként – a 2016. május 1. - 2016. december 31. közötti adóévében kerül vissza a Tao. tv. hatálya alá, s ebben az adóévében számolja el bevételként az egyezségekre tekintettel elengedett kötelezettség összegét. Határozzuk meg a veszteségeirás címén alkalmazható csökkentő-tétel összegét a táblázatban foglalt adatok alapján! (Az adózónak bevételként csak az elengedett kötelezettség következtében keletkezett és a veszteségeiráson kívül más korrekciós tétele nincs.)

Az átalakulás, egyesülés, szétválás, valamint a cégfelvásárlás kapcsán átvett veszteség felhasználására is újabb, további korlátok figyelembevételével kerülhet sor. A jogutód társaság az átalakulás (egyesülés, szétválás) útján átvett elhatárolt veszteséget adóévenként legfeljebb olyan arányban használhatja fel, amilyen arányt a jogutód társaságnál a jogelőd által folytatott tevékenység folytatásából származó adóévi bevétel, árbevétel a jogelőd ugyanezen tevékenységből származó bevételének, árbevételének az átalakulást (egyesülést, szétválást) megelőző három adóév átlagában számított összegében képvisel [Tao. tv. 17. § (8a) bekezdés]. E szabály megfelelően irányadó a cégfelvásárlást követően továbbfolytatott tevékenységre. Ha például a jogutód az átalakulást követő adóévben 300 egység árbevételt ér el egy a jogelőd által is folytatott tevékenységből, amely tekintetében a jogelőd utolsó három adóévének adatai 680, 490, és 330 egység (azaz mindösszesen 1.500 egység, átlagosan adóévente 500 egység), akkor a jogutód az adóévben csak az átvett veszteség 3/5 (300/500 egység) részét használhatja fel.

Korábbi adóévek elhatárolt vesztesége	12.000
Adózás előtti eredmény az elengedett kötelezettség bevételként való figyelembe vétele nélkül	- 2.500
Az egyezségekre tekintettel elengedett összeg	9.000
Adózás előtti eredmény	-2.500 + 9.000 = 6.500
Leírható veszteség összege	(6.500 : 2) + (9.000 : 2) = 3.250 + 4.500 = 7.750
Adóalap	6.500 – 7.750 = - 1.250
Továbbvihető veszteség	12.000 – 7.750 = 4.250

3. A mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó társasági adóelőleg fizetése

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 időjellegére 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

	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



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 2016. adóév első félévében még a 2014-es évről (2015. május 31-éig) benyújtott 1429-es számú bevallásban feltüntetettek szerint fizeti az adóelőleget, a 2016. adóév második félévében már a 2015. évről (2016. május 31-éig benyújtott) 1529-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.)

A feltöltésre kötelezett adózók esetén a 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.

4. Termőföldből átminősített ingatlanral kapcsolatos korrekciók

A Tao. tv. rendszerében található, az adózás előtti eredményt módosító tételek között, két olyan korrekciós tétel szerepel, amelynek alkalmazása összefüggésbe hozható a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózók által folytatott tevékenységgel. Az adóalap-növelő tétel azt az adózót terheli, amely

a) adózó a termőföldből átminősített ingatlanvagyont tulajdonában tartó társaság tagjaként részesedését a szokásos eredményt meghaladó nyereséggel értékesíti, egyéb jogcí-

men kivezeti; növeli az adózás előtti eredményt azon összeg kétszerese, amellyel a részesedés értékesítéséből, kivezetéséből származó bevételi többlet meghaladja a szokásos eredményt [8. § (1) bekezdés k) pont];

b) 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 [8. § (1) bekezdés l) pont].

Termőföldből átminősített ingatlan: a művelési ág változás ingatlan-nyilvántartási 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 adóévvel megelőzően került sor [4. § 18/c. pont]. A termőföldből átminősített ingatlan fogalma kizárólag a külterületi ingatlanok vonatkozásában értelmezhető.

Termőföldből átminősített ingatlanvagyont tulajdonában tartó társaság [az a) pont alkalmazásához] az olyan adózó, 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% [4. § 18/b. pont].

Szokásos eredmény:

– a részesedés bekerülési értéke 0,3%-ának a tulajdonban tartás naptári napjaival megszorított összege [az a) pont alkalmazásához],
– az ingatlan bekerülési értéke (a beruházási számlán kimutatott összeggel növelt együttes értéke) 0,3%-ának a tulajdonban tartás naptári napjaival megszorított

összege [a b) pont alkalmazásához],
Például, határozzuk meg, hogy „A” cégnek keletkezik-e adókötelezettsége, a következők szerinti ügylete kapcsán [a b) pont alkalmazásával]:

– értékesíti a 2017. október 12-én termőföldből átminősített ingatlanát 200 Mft-ért,

– az átminősített ingatlan bekerülési értéke és könyv szerinti értéke 120 Mft,

– az értékesített ingatlannal kapcsolatban a beruházási számlán kimutatott összeg (közművesítés) értéke 30 Mft,
– az átminősített ingatlan tulajdonban tartásának időszaka: 100 nap.

Elszámolt jövedelem: 200 Mft – 120 Mft – 30 Mft = 50 Mft.

Szokásos eredmény: (120 Mft + 30 Mft) x 0,3% x 100 nap = 45 Mft, és 50 Mft > 45 Mft.

„A” cégnél az adózás előtti eredmény növelő tétel (50 Mft – 45 Mft) x 2 = 10 Mft.

5. A 9%-os adómérték bevezetése és annak hatása a társasági adóelőlegekre

A Tao. tv. 19. §-ának értelmében a társasági adó mértéke 2017. január 1-jétől 9%. valamennyi adózó vonatkozásában. A 2016-os adóévről szóló – általános esetben – 2017. május 31-éig benyújtandó elszámoló bevallásban természetesen még a sávosan progresszív adókulcsok figyelembevételével kell meghatározni a társasági adókötelezettséget.

Annak érdekében, hogy a Tao. tv. 19. §-a szerinti adómérték csökkentése „azonnal” éreztesse a hatását és elkerülhető legyen, hogy egyes adózóknak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [a továbbiakban: Art.] 42. § (2) bekezdése szerinti adóelőleg-mérséklési kérelemmel kelljen fordulni az illetékes adó- és vámigazgatósághoz, külön átmeneti rendelkezés beiktatása vált szükségessé

– a 2017. adóév első félévére bevallott, illetve

– a 2017. adóév második félévére és a 2018. adóév első félévére bevallandó

adóelőlegek vonatkozásában.

A 2017. adóév első félévére bevallott társasági adóelőleget a 2015. adóévi

	1. eset		2. eset	
	2016-os adókötelezettség levezetése	2017. második félévére és 2018. első félévére vonatkozó adóelőleg	2016-os adókötelezettség levezetése	2017. második félévére és 2018. első félévére vonatkozó adóelőleg
Adóalap	160 000	160 000	800 000	800 000
Számított adó	16 000	14 400	107 000	72 000
Adókedvezmény (a számított adó 80%-áig)	-	-	85 600	57 600 (85 600 > 72 000 x 0,8)
Adókedvezmény (a számított adó 70%-áig)	6 000 ²	6 000 (6 000 < 14 400 x 0,7)	14 980	10 080 (14 980 > [72 000 - (72 000 x 0,8)] x 0,7)
Fizetendő adó/ adóelőleg			6 420	4 320
	10 000	8 400		

fizetendő adó összege határozta meg, az adózók ugyanis – általános esetben – a 2016. július 1-jétől 2017. június 30-áig terjedő időszakára a 1529 jelű bevallásban vallottak be előleget. A 2017. első félévére áthúzódóan bevallott adóelőleget az 500 millió forintot meghaladó adóalappal rendelkező adózók természetesen még a 10/19%-os adómértékkel állapították meg. Az ilyen adózóknak a Tao. tv. 29/A. § (51) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezés szerint az adóhatóság újraszámolja a 2017. adóév első félévére vonatkozó adóelőlegét. Az újraszámított adóelőleg összegéről az adóhatóság a 2017. adóév első hónapjának 15. napjáig, vagyis általános esetben 2017. január 15-éig határozatban értesíti az érintett adózókat. Az újraszámított adóelőleget a következők szerint kell meghatározni:

2017. adóév első félévére eső adóelőleg = [(2015. adóévi fizetendő adó x 9/19) + 20 M Ft] / 2, de legfeljebb 2015. adóévi fizetendő adó / 2

Ha például az adózó 2015. adóévi adóalapja 620 M Ft, a fizetendő adója¹ a sávós adókulcsok alapján 72,8 M Ft (500 M Ft x 10% + 120 M Ft x 19%) volt, ezt az összeget vallotta be adóelőlegként a 2016. július 1-jétől 2017. június 30-áig tartó időszakra. Ennek az összegnek a fele, vagyis 36,4 M Ft esik 2017. első félévére. Az adózónak a 2017. adóévs első félévére eső újraszámított előlege [(72,8 M Ft x 9/19) + 20 M Ft] / 2 = 27,24 M Ft lesz [hiszen ez az összeg kevesebb, mint a 2015. adóévi fizetendő adó fele (36,4

M Ft)]. Az újraszámított adóelőleg nagyjából megegyezik a 620 M Ft-os adóalapra vetített 9%-os adómértékkel meghatározott összeg felével [(620 M Ft x 9%) / 2 = 27,9 M Ft]. Az átmeneti szabály tehát közel olyan helyzetbe hozza az adózót, mintha a 2017. adóév első félévére eső adóelőleget is már a 9%-os adómértékkel határozta volna meg.

Azon adózók esetében, amelyeknél a 2015. adóévi társasági adókötelezettség megállapítása a 10%-os adómértékkel történt (adóalapjuk legfeljebb 500 millió forint volt), nem kerül újraszámításra a bevallott adóelőlegük. Amennyiben esetükben a 10% és a 9% közötti különbséget olyan mértékű túlfizetést eredményezne, amelyet nem kívánnak teljesíteni, módjukban áll az Art. 42. § (2) bekezdés szerinti előleg mérséklési kérelemmel élni

A mezőgazdasági ágazatba tartozó adózók adóelőlegének újraszámítása során az adóhatóság figyelembe veszi, hogy az adózók az érintett ágazatba tartoznak és ahogy azt az 1) pontban láthattuk nem egyenlőre részletekben fizetik a társasági adóelőleget.

A 2017. adóév második és a 2018. adóév első félévére vonatkozó adóelőleg bevallása a 2016. adóévre vonatkozó elszámoló bevallásban valósul meg, ahol az adózó még a 10%-os, vagy a 10/19%-os adókulccsal állapítja meg az adózó a 2016. adóévi adókötelezettségét. A Tao. tv. 29/A. § (52) bekezdésében rögzített átmeneti rendelkezés szerint a 2017. adóév második és a 2018. adóév első

félévére bevallandó előleget – az általános szabályoktól [Tao. tv. 26. §] eltérően – a 9%-os mértékkel számítottan (ideértve különösen az adókedvezmények összegét) kell megállapítani. Az új szabály szerint a fizetendő adóelőleg meghatározásakor a 1629 jelű bevallásban levezetett adóalapra már a 9%-os adókulcsot kell rávetíteni, ez az összeg (a „9%-os kulcs alapján meghatározott számított adó”) csökkenthető az adókedvezmények, illetve a beszámítás alapján visszatartott adó – e korláthoz igazított – összegével. A Tao. tv. 29/A. § (52) bekezdésébe beiktatott szabály célja a „teljes újraszámítás”, vagyis adott esetben például az adóelőleg alapjának, összegének meghatározásakor adókedvezményként figyelembe vett összeg eltérhet a 1629 jelű bevallásban ténylegesen érvényesített összegtől. A fentieket a következő példákon szemléltetjük:

A példában a 2017. adóév második félévére és a 2018. adóév első félévére vonatkozó adóelőleg meghatározásakor az adókedvezmények kapcsán figyelembe vett „kisebb” értékek természetesen nem jelentik azt, hogy az adózónak a 2016-os adókötelezettség levezetésekor figyelembe vett adókedvezményt módosítania kellene a bevallásában. Az említett tételek átszámításához „mindössze” az adóelőleg alapjának meghatározásához van szükség.

dr. Németh Nóra

¹ A számított adó a példában megegyezik a fizetendő adóval, adókedvezményvel, beszámított adóval nem számolunk.

