



**Nemzeti Adó- és Vámhivatal**  
**Központi Hivatala**  
**Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály**

Iktatószám:

3527717224

Ügyiratszám: 2217749428/2015.

Ügyintéző: Ácsné Molnár Judit

Telefonszám: 428-5315

Tárgy: Jövedéki adóellenőrzés megállapításai

**Dr. Tatár Klára**

ügyvéd

**Monor,**

Petőfi S. u. 8.

2200

**Tisztelt dr. Tatár Klára ügyvédnő!**

Hivatalunkhoz címzett tárgybani megkeresésére – amelyben egy gazdasági társaságnál a 2014. évben a **2011. évre** vonatkozóan felmerült, jogerős adóhatósági megállapítások: **jövedéki adóhiány**, az adóhiánnyal összefüggésben kiszabott **adóbírság**, valamint **késedelmi pótlék** számviteli elszámolásával, társasági adókötelezettségre gyakorolt hatásával kapcsolatos kérdéseket vet fel – a következők szerint tájékoztatom.

A jövedéki adóellenőrzés során tett megállapítások elszámolása, rendezése azon **sajátos helyzetre** figyelemmel merült fel kérdésként, hogy a kérdéses társaságnál korábban a **2011. évre** is kiterjedően végzett átfogó ellenőrzés – amely valamennyi adónemet (kivéve a jövedéki adót) érintette – **ellenőrzéssel lezárt időszakot** keletkeztetett, többek között a **társasági adónemben**.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény [Szt.] a korábbi, már beszámolóval lezárt üzleti év(ek)re vonatkozóan utólag – az elévülési időn belül – az ellenőrzés keretében feltárt, az eredményt, a saját tőkét érintő hibákat, hibahatásokat két csoportba sorolja; megkülönbözteti a jelentős összegű, valamint a nem jelentős összegű hibákat. Az Szt. továbbá e két csoportba tartozó hibákhoz eltérő könyvviteli elszámolási szabályokat rendel, illetve meghatározza a hiba feltárásának az éve szerinti beszámolóban történő megjelenítés módját. Ilyen, eredményt érintő hiba lehet, ha valamely költséget, vagy bevételt nem számolt el a társaság, **például** a 2011. évben nem vett figyelembe valamely jövedéki adóköteles terméket, akkor azt – a hiba súlyának megfelelően – a hiba feltárásának (az ellenőrzés) évében, adott esetben 2014-ben kell nyilvántartásba venni.

**Ellenőrzés:** a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott beszámolóval lezárt üzleti év(ek) adatainak – a gazdálkodó, illetve az adóhatóság általi – utólagos ellenőrzése az önellenőrzés, illetve az adóhatósági ellenőrzés keretében [Szt. 3. § (3) bekezdés 1. pont].

*Jelentős összegű hiba: ha a hiba feltárásának évében, a különböző ellenőrzések során, egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes (előjeltől független) összege meghaladja a számviteli politikában meghatározott értékhatárt. Minden esetben jelentős összegű a hiba, ha a hiba feltárásának évében az ellenőrzések során – ugyanazon évet érintően – megállapított hibák, hibahatások eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő értékének együttes (előjeltől független) összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2 százalékát, illetve ha a mérlegfőösszeg 2 százaléka nem haladja meg az 1 millió forintot, akkor az 1 millió forintot [Szt. 3. § (3) bekezdés 3. pont].*

*Nem jelentős összegű hiba: ha a hiba feltárásának évében, a különböző ellenőrzések során, egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes (előjeltől független) összege nem haladja meg a jelentős összegű hiba 3. pont szerinti értékhatárát [Szt. 3. § (3) bekezdés 4. pont].*

*Amennyiben az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) éves beszámolójában elkövetett jelentős összegű hibá(k)at állapított meg, akkor az előző év(ek)re vonatkozó – a mérlegkészítés napjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve a jogerőssé vált megállapítások miatti – módosításokat a mérleg és az eredménykimutatás minden tételénél az előző év adatai mellett be kell mutatni, azok nem képezik részét az eredménykimutatás tárgyévi adatainak. Ez esetben a mérlegben is, az eredménykimutatásban is **külön-külön oszlopban szerepelnek** az előző üzleti év adatai, a lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások, valamint a tárgyévi adatok. [Szt. 19. § (3) bekezdés.]*

*Az ellenőrzés során a mérlegkészítés időpontjáig megállapított – az előző üzleti év(ek)re vonatkozó – **jelentős összegű hibák** elkülönítetten kimutatott eredményre gyakorolt hatásának összegét (mérleg szerinti eredményét) az eredménytartalékot növelő-csökkentő tételként a hiba megállapításának üzleti évében kell elszámolni [Szt. 37. § (5) bekezdés].*

*Az ellenőrzés által megállapított **nem jelentős összegű hibák** eredményre gyakorolt hatását az eredménykimutatás megfelelő tárgyévi adatai tartalmazzák [Szt. 71. § (3) bekezdés].*

A szabályozás alapján rögzíthető, hogy a hiba feltárásának évéről (2014.) készülő mérleg- és eredménykimutatásban

- a **jelentős összegű hibákat** – a 3-oszlopos beszámoló: „1. előző év”, „2. előző év(ek) módosításai”, „3. tárgyév” megfelelő sorának az „előző év(ek) módosításai” elnevezésű középső oszlopában kell elkülönítetten feltüntetni, míg
- a **nem jelentős összegű hibákat** az „tárgyév” elnevezésű oszlopban, a tárgyévi adatok körében (a tárgyévi tényleges adattal, valamint a korábbi évek adatával, a „hibával” együttesen) kell a megfelelő sorban szerepeltetni.

- 1.) Ha a feltárt hiba **jelentős összegű**, akkor az elszámolások nem érintik a hiba feltárásának éve szerinti (2014. évi) eredményt, csak a saját tőkét [Szt. 37. § (5) bekezdés], s ehhez nem kapcsolódik a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény [Tao. tv.] szerinti korrekciós előírás. A hiba adóhatását ekkor mindenképpen az eredeti időszakban (2011.) kell kezelni, fő szabályként önellenőrzés útján (lásd még később is).
- 2.) Ha azonban a feltárt hiba **nem jelentős összegű**, akkor annak elszámolása megjelenik a feltárás éve szerinti (2014. évi) eredményben [Szt. 71. § (3) bekezdés], megjelenik az adózás előtti eredményben, amely a Tao. tv. 6. § (1) bekezdés szerinti társasági adóalap

kiindulási pontja. Ennek semlegesítése érdekében a Tao. tv. a következők szerinti előírásokat tartalmazza:

- a) **Csökkenti** az adózás előtti eredményt az adóellenőrzés, önellenőrzés során megállapított, **adóévi bevételként**, vagy aktivált saját teljesítmény növeléseként (egyszeres könyvvitelt vezetőnél adóköteles bevételként, kifizetett vásárolt készlet növekedéseként) **vagy adóévi költség, ráfordítás csökkenéseként** elszámolt összeg [7. § (1) bekezdés u) pont];
- b) **Növeli** az adózás előtti eredményt az adóellenőrzés, önellenőrzés során megállapított, **adóévi költségként, ráfordításként** (egyszeres könyvvitelt vezetőnél ideértve a kifizetett vásárolt készletek csökkenését is) **vagy adóévi nettó árbevétel, bevétel**, aktivált saját teljesítmény **csökkentéseként** elszámolt összeg [8. § (1) bekezdés p) pont];
- c) **Nem kell alkalmaznia** az adózónak az előző, 8. § (1) bekezdés p) pontnak az **önellenőrzésre** vonatkozó rendelkezését akkor, ha a nem jelentős összegű hibát a feltárás napját magában foglaló adóévről (2014.) szóló adóbevallásában veszi figyelembe, **feltéve**, hogy a nem jelentős összegű hibával érintett adóévi (2011.) adóalapja meghaladja a nem jelentős összegű hiba összegét [8. § (8) bekezdés]. Ez utóbbi – az adózót a javára mutató, a korábbi adóévek adózás előtti eredményét csökkentő különbözet esetén megillető – lehetőség választása esetén tehát nem szükséges helyesbiteni a korábbi adóév(ek) (2011.) adóalapját, **így nem is kell alkalmazni a növelő tételt.**

Az – előző, a) és b) pont szerinti – korrekció(k) következtében „tisztán” a tárgyévi (2014. évi) adatok alapján kerülhetne megállapításra a tárgyévi (2014. évi) adóalap és adófizetési kötelezettség, amely mellett a hiba elkövetésének éve (2011.) szerinti társasági adóbevallás önellenőrzésére lenne lehetőség, ha az még nem lenne ellenőrzéssel lezárt időszak.

Az adózó az ellenőrzéssel lezárt időszakra tekintettel – önellenőrzés helyett – élhet az előző, c) pontban foglaltakkal, amennyiben annak feltételei fennállnak. Ha ugyanis az utólag feltárt jövedéki adó összegének ráfordításkénti érvényesítése „elmaradt” a 2011. évi társasági adóalap tekintetében (az adóhatóság nem állapította azt meg az adózó javára mutató különbözetként), akkor, ha az adóévi (2011.) adóalapra előírtak is fennállnak, alkalmazható az adózó részéről a Tao. tv. 8. § (8) bekezdése. Ha pedig az adózó ez utóbbi feltételnek nem felel meg, akkor **a javára a 2011. adóévi társasági adónemben mutatkozó különbözetre tekintettel** – az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 115-116. §-a értelmében – **ismételt ellenőrzés elrendelését kezdeményezheti.**

Így kell eljárni akkor is, ha a feltárt **hiba jelentős összegű**; a hiba adóhatását ugyan ez esetben is önellenőrzés útján – a 2011. évi társasági adókötelezettség módosításával – lehetne rendezni (az önellenőrzés lehetősége nem függ a hiba mértékétől), jelen esetben azonban erre az ellenőrzéssel lezárt időszak miatt nincs mód.

A megállapítások számviteli elszámolását illetően – az Szt. vonatkozó előírásaira figyelemmel – a következők szerint kell eljárni.

Az ellenőrzés során feltárt hibák következtében az adóhatóság által megállapított **jövedéki adóhiány összegét** – mivel előző év(ek)re vonatkozik – előző év(ek) adókötelezettségeként, egyéb ráfordításként, de szintén a megállapítás évében (a 2014. évben) kell elszámolni.

*Az egyéb ráfordítások között kell elszámolni az államháztartás egyes alrendszereivel (a központi kormányzat, az elkülönített állami pénzalapok, a helyi önkormányzatok, a társadalombiztosítás költségvetéseivel), az Európai Unió különböző pénzügyi alapjaival (pénzügyi forrásaival) elszámolt – a bekerülési érték részét nem képező, illetve a költségek között el nem számolható – adók, díjak, illetékek, hozzájárulások tárgyévire bevallott, fizetett, illetve fizetendő összegét [Szt. 81. § (2) bekezdés e) pont].*

Az ellenőrzés által megállapított **bírságot, késedelmi pótlékot** szintén az egyéb ráfordítások között, de ezeket a jogerőre emelkedés évének kötelezettségeként kell elszámolni az adóhatósági határozat jogerőre emelkedése időpontjában (2014. évben) az Szt. szerint.


*Az egyéb ráfordítások között kell elszámolni a fizetett, illetve a mérlegkészítés időpontjáig ismertté vált, elszámolt, fizetendő, a mérlegfordulónap előtti időszakhoz kapcsolódó bírságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, behajtási költségátalányok, kártérítések, sérelemdíjak összegét [Szt. 81. § (2) bekezdés b) pont].*

Ehhez is kapcsolódik korrekciós előírás. Az adózás előtti eredményt ugyanis **meg kell növelni** a jogerős határozatban megállapított **bírság**, továbbá az adózás rendjéről, továbbá a társadalombiztosításról szóló törvények szerinti jogkövetkezményekből adódó kötelezettség (így például a **késedelmi pótlék**) ráfordításként elszámolt összegével, kivéve, ha önellenőrzéshez kapcsolódik [Tao. tv. 8. § (1) bekezdés e) pont].

Végül tájékoztatom, hogy a válaszban foglaltak szakmai véleménynek minősülnek, kötelező jogi erővel nem bírnak.

Budapest, 2015. március „31”

Tisztelettel

  
Dr. Horváth Ilona  
főosztályvezető

Erről értesülnek:

1. a címzett
2. a központi irattár