

MISKOLCI EGYETEM – GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR
Üzleti Információgazdálkodási és Módszertani Intézet
Számvitel Intézeti Tanszék

ELLENŐRZÉSI ESETTANULMÁNYOK
Számvitel MSC szak

2012. szeptember

Összeállította: Dr. Nagy László
címzetes egyetemi docens

<p><u>A tantárgy célja:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Korábban megszerzett</u> (számviteli, adózási, elemzési, ellenőrzési) <u>elméleti ismeretek gyakorlati alkalmazása</u> <ul style="list-style-type: none"> ○ példákön, esettanulmányokon keresztül ○ megoldásorientáltan ○ (elemző, szintetizáló) készségfejlesztéssel ❖ <u>Eligazodás, elsődlegesen a számvitel és az adózás ellenőrzési kérdéseiben</u> 	
--	--

<p><u>Általános ellenőrzési modell (1):</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Ellenőrzés tárgya</u> (példákkal) ❖ <u>Követelmények</u> <ul style="list-style-type: none"> ○ anyagi és eljárási szabályok <ul style="list-style-type: none"> – a jellemzően normatív és keretjellegű szabályozásról – a számvitel szabályozásáról (példákkal) – a számviteli törvény és az adótörvények viszonyáról (példákkal) – az ún. háttér szabályokról ○ a gazdálkodók belső szabályzatai ○ a gazdálkodók számviteli politikájáról és követelményként funkcionálásáról ○ néhány számviteli politikai szabályozási területről (kapcsolódóan az esetekhez) <ul style="list-style-type: none"> – mérleg készítés időpontja – mi a jelentős a számvitelben – tárgyi eszközök bekerülési értékének meghatározása – tárgyi eszközök un. értéknövelő felújítása – kísérleti fejlesztés aktivált értékével kapcsolatban – terven felüli écs-vel összefüggésben – értékvesztésekkel kapcsolatban ○ jogalkalmazással összefüggő kötelezések, magyarázatok és iránymutatások <ul style="list-style-type: none"> – állásfoglalások kezelése – bírósági ítéletek kezelése 	
---	--

<p><u>Általános ellenőrzési modell (2):</u></p>	
<p>❖ <u>A tények feltárása, tisztázása és bizonyítása</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> ○ főszabályként az ellenőrök kötelezettsége 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ tények-követelmények összevetése, értékelése – ennek alapvető módszere (teljeskörű feltárás, tisztázás) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ az eltérés vagy megegyezés megállapítása (teljeskörű bizonyítás) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ a teljeskörű realizálás és tartalma 	

Példák, feladatok és esetek a jogalkalmazásra

<u>Alapmodellre</u> (egyszerű eset)	
<u>Tárgy:</u> egy gazdálkodónál a vásárolt készletek értékvesztésével összefüggő értékelés és elszámolás szabályszerűsége	
<u>Követelmény:</u>	
<ul style="list-style-type: none">• lsd. számviteli törvény előírása<ul style="list-style-type: none">○ piaci értéktől eltérés○ előírásoknak meg nem felelés○ bizonylati fegyelem része○ mérlegkészítés időpontja• lsd. belső szabályozás<ul style="list-style-type: none">○ jelentős és tartós értékek meghatározása	
<u>Tényfeltárás:</u>	
A gazdálkodó egy készletfajta vonatkozásában – a piaci érték alakulással (és követelménnyel összevetés) összefüggésben – elmulasztotta elszámolni az értékvesztést (az egyértelmű belső szabályozás ellenére)	
<u>Feladat:</u> realizálja a megállapítást és mutassa be az összes kihatását.	

Feladat: Állítsa össze a kísérleti fejlesztés aktivált értékének számviteli politikai (belső) szabályozását (illetve ennek szempontrendszerét) egy olyan gazdálkodóra, amely intenzív K+F tevékenységbe kezd.

Feladat: Állítsa össze a terven felüli értékcsökkenési leírás számviteli politikai (belső) szabályozását (illetve ennek szempontrendszerét) egy olyan gazdálkodóra, ahol ennek elszámolási gyakorisága nagy.

<p><u>Eset a belső szabályozás változására</u></p> <p>Egy tartós fogyasztási cikket gyártó gazdálkodó úgy döntött, hogy a korábban február 15. napjában rögzített mérlegkészítés időpontját két év után megváltoztatja és február utolsó napjában határozta meg. Vizsgálja meg, hogy a döntést milyen feltételek mellett jogszerű és milyen gazdasági eseményeken keresztül befolyásol(hat)ja a gazdálkodó adózás előtti eredményét.</p>	
--	--

<p><u>Jog eset az áfa levonási és visszaigénylési jogra (A LB alap iránymutatása)</u></p> <p>Az általános forgalmi adó levonási és visszaigénylési jog kizárólag több feltétele együttes fennállása esetén gyakorolható.</p> <p>A társaság olyan – egyébként formailag, alakilag a jogszabályi előírásoknak megfelelő – számlák általános forgalmi adó tartalmát helyezte levonásba, amelyek esetében – az adóellenőrzés során – a kibocsátó egyéni vállalkozó elismerte, hogy fiktívek, mert mögöttük tényleges gazdasági esemény nem volt.</p> <p>Az adóhatóság erre alapozva adóhiánynak minősülő adókülönbötet állapított meg a társaság terhére. Emellett az adóhatóság nem vitatta, hogy a termékbeszerzés megtörtént, csak ez nem a számlákon szereplő eladó-vevő között meg végbe.</p> <p>Az ügyben mind az I. fokú, mind a II. fokú bíróság új eljárás lefolytatására kötelezte az adóhatóságot. Az indoklás szerint ugyanis a társaság bizonylatai alapján vizsgálni kellett volna, hogy a számlán szereplő termékértékesítés ténylegesen megtörtént-e és az ellenértéket (adóval együtt) a társaság megfizette-e. Az adóhatóság tehát nem tett teljes körűen eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének.</p> <p>Felülvizsgálati kérelem, majd a társaság ellenkérelmének benyújtásával a per a Legfelsőbb Bíróságon folytatódott. Az ellenkérelemben ismételten arra hivatkozott, hogy a gazdasági esemény végbement, a számla szabályos és a hitelességéért a számla kibocsátója felel (lsd. áfa tv.).</p> <p>A LB ítéletével az első és másod fokú bíróságok ítéleteit hatályon kívül helyezte és a társaság keresetét elutasította. <u>Indokolása egyben iránymutatásul is szolgál.</u> Kimondta, hogy a levonási jogot csak a formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén lehet gyakorolni. <u>Fejezze be az esetet: milyen tartalmi feltételekről, mint követelményekről van szó?</u></p> <p>Miért „csak” iránymutatásról (és nem jogegységi döntésről) van szó?</p>	
--	--

<p><u>Eset a gazdálkodó jogalkalmazást elősegítendő állásfoglalás kérésére, állásfoglalás kiadására, adóellenőrzési megállapításra és az ügy LB-i lezárására.</u></p>	
<p><u>Tényállás</u> A vizsgált Rt., az áruházára kiterjedő felújítása során új üzleti berendezéseket (állványokat, salgópolcokat, hűsakasztókat, iker gondolat) szerzett be 22.600 ezer Ft értékben. Ezt 425 db-ra megbontva, 100 eFt egyedi érték alatti tárgyi eszközökre megállapítva, a használatba vételkor egy összegben elszámolt értékcsökkenési leírásként.</p>	
<p><u>Állásfoglalás kérés</u> (elszámolás előtt !) Az Rt. kérelmében előadta, hogy az egyes elemet egy éven túli tartosságúak és önmagukban alkalmasak a vállalalkozási cél szolgálatára, így – megítélése szerint – tárgyi eszköznek minősíthetők.</p>	
<p><u>Állásfoglalás</u> (tv. előkészítő és adóhatóság) Rövidítve: megerősítette, hogy ilyen feltételek mellett tárgyi eszköznek tekintendők.</p>	
<p><u>Adóellenőrzési megállapítása</u> (I. és II. fokú eljárásban) Eljárása ellentétes a Sztv-ben (... § ... bek) foglaltakkal, mely szerint a tárgyi eszközök között a mérlegben azokat a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembehelyezett anyagi eszközöket (.....) kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalalkozási tevékenységet. Az Rt. az egyes elemeket összeszerelte és úgy működteti. Szándéka az áruház berendezésére, árusítására alkalmas tételek beszerzésére irányult. Ez a cél nem érhető el a részekre bontott eszközökkel. A vállalalkozási tevékenység szolgálatát az egyes modul elemek önmagukban nem teljesítik. (A LB határozata ezt megerősítette, azzal a kiegészítéssel, hogy az összeszerelt egységek értékbeni szétbontása kizárólag az egyösszegű elszámolhatóság érdekében történt).</p>	
<p><u>Feladat:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Az adóellenőrzés a kiadott állásfoglalást miért nem vette figyelembe – kapcsolódóan van-e realizálási kötelezettsége ? ❖ Mi a megállapítás kihatása ? (Nem számszerűsítve). ❖ Az adóhatóság hivatkozhatott volna-e arra is, amire a LB? 	

<p><u>Eset, befogadott költség számlák elszámolására és az előzetesen felszámított áfa bevallására</u></p>	
<p>A Kft. – 2010 decemberében teljesített anyagbeszerzések után – 2011 januárjában olyan számlákat kapott, amelyeknél a szerződés szerinti teljesítés 2010 évre vonatkozott. A szállítójával határozott</p>	

<p>időre vonatkozó pénzügyi elszámolásban állapotott meg. Az ellenérték megfizetésének esedékessége 2011. január 31., melyet a Kft. maradéktalanul teljesített. A Kft.-nél a mérlegkészítés meghatározott időpontja február 10., (mérleg fordulónap dec.31.). A Kft. a számlákat, a 2010 éves beszámoló készítése során, 2010 évi szállítói kötelezettségként mutatta ki. Az előzetesen felszámított áfát – mint havi bevalló – a 2010. december hónapra vonatkozó bevallásában levonásba helyezte.</p> <p>Feladat: Ellenőrizze az anyagbeszerzésekkel összefüggő elszámolások szabályszerűségét. Megállapításait indokolja.</p>	

<p><u>Eset, hulladékgazdálkodási tevékenységet végző Kft.-nél, behajthatatlan követelés elszámolására</u></p> <p>A Kft. hulladékgazdálkodási tevékenységet végzett, önkormányzatok, lakosság és más gazdálkodók részére. Ez, az önkormányzatok közszolgáltatási körébe tartozó tevékenység. A Kft. az érintett önkormányzatokkal szerződött ennek a feladatnak az ellátására. Az ingatlantulajdonosok egy része évek óta halmozódóan nem fizetett az önkormányzatoknak, díjhátralékuk (köztartozásuk) keletkezett és így az önkormányzatok sem fizettek – ennek erejéig – a Kft.-nek. A Kft. erre alapozva, a 2008-as üzleti évre 49 millió Ft behajthatatlan követelésállományt számolt el, de a mérlegkészítés időpontjáig erről csak belső bizonylattal rendelkeztek, egyéb dokumentummal nem. A Kft. könyvvizsgálója ezt megkifogásolta és jogszerűtlennek minősítette az elszámolást.</p> <p>Feladat: Fejtse ki, hogy a könyvvizsgáló mire alapozta (alapozhatta) a megállapítását és mivel bizonyította. Fejtse ki a véleményét az esetről.</p>	

<p><u>Eset a követelményhez (jogsabályhoz) viszonyítás nehézségére és kezelésére</u></p> <p>A mezőgazdasági és élelmiszeripari tevékenységet végző N Kft vizsgálata során az ellenőrök megállapították, hogy üzletviteli tanácsadásra 2008 évre szerződést kötött a PC Kft-vel negyedévenként 14 millió Ft+Áfa díj mellett. A teljesítés megtörtént és dokumentált volt. Ezek különféle – egyébként sikeres ! – pályázatok és beruházási hitelkérelmek összeállítását valamint az üzleti partnerekkel való megállapodások, szerződések előkészítését jelentették.</p> <p>Az N Kft-nek voltak olyan alkalmazottai, akik – képzésük és gyakorlatuk alapján – ezt elvégezhették volna, de munkaköri leírásukban nem szerepelt.</p>	

<p>A PC Kft. 97 %-os részarányban ST magánszemély tulajdonában volt, a maradék 3% a fiáé. Kapcsolódó vizsgálat keretében az ellenőrök megállapították, hogy a Kft-nek alkalmazottjai nem voltak és alvállalkozókat sem vettek igénybe.</p> <p>Az írásos dokumentumokat ST készítette. ST magánszemély 2008 évben a vizsgált N Kft-nek többségi tulajdonosa volt és egyben – munkaszerződés alapján – cégvezetői munkakörben is alkalmazta a társaság. Heti 8 órában, 200 eFt/hó díjazással. A munkaköri leírásban a következő szerepelt: „A cégvezető hatáskörébe tartozik a társaság termelésével, működésével kapcsolatos intézkedések és kötelezettségek gyakorlása, harmadik személlyel szemben képviselő, illetve a társaság nevében jogok szerzése és kötelezettségek vállalása.”</p> <p>Az ellenőrök megállapítást tettek és a PC Kft-vel kötött ügylet ellenértékét nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerülő költségnek minősítették. Tao tv-re hivatkozással:</p> <p>„Az általános forgalmi adó nélkül 200 ezer forintot meghaladó szolgáltatás ellenértéke (vagy annak egy része), ha a körülmények (így különösen az adózó vállalkozási tevékenysége, árbevétele, a szolgáltatás jellege, a szolgáltatás ellenértéke) alapján egyértelműen megállapítható, hogy a szolgáltatás igénybe vétele ellentétes az ésszerű gazdálkodás követelményeivel; „</p> <p>Az N Kft. nem fogadta el a megállapítást.</p> <p>Feladat:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Elemezzük az esetet: <ul style="list-style-type: none"> • Kellően egzakt-e a követelmény ? • Összevethető-e a tényhellyzettel ? • Törvényes-e a megállapítás ? 	

<p><u>Ellenőrzési fajtákról</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Könyvvizsgálat <ul style="list-style-type: none"> • Kötelezettek köre és törvényi változások • könyvvizsgálói jogok és kötelezettségek • könyvvizsgálói jelentés és záradék ❖ Adóellenőrzés fajták és tartalmak (röviden) <ul style="list-style-type: none"> • adóbevallások utólagos vizsgálata • egyes adókötelezettségek ellenőrzése <ul style="list-style-type: none"> - adókötelezettség tartalma • adatok gyűjtését célzó • ismételt ellenőrzés <ul style="list-style-type: none"> - kiemelten, ha az adózó kéri (változás: 2011) • állami garancia beváltásához kapcsolódó 	

<p><u>Adóellenőrzés indítása (esetekkel)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Mikor kerül elrendelésre adóellenőrzés ?</u> <ul style="list-style-type: none"> • informatikai támogatottság • kiválasztás: kockázatelemzés (változás: 2012.01.01.) ❖ Ellenőrzéssel <u>lezárt időszak</u> megállapítása. <ul style="list-style-type: none"> • ami nem önellenőrizhető • kivételek (változás: 2012) ❖ <u>Illetékesség</u> megállapítása. <ul style="list-style-type: none"> • kivételek ❖ <u>Vizsgálati program (nem csak adóellenőrzésre)</u> <ul style="list-style-type: none"> • Mire szolgál ? <ul style="list-style-type: none"> – cél és feladat behatárolása – vizsgálat módszerének meghatározása – rendszerszemlélet érvényesítésére – vezetői utasításra (és elszámoltatásra) – ellenőrzöttek és ellenőrök védelmére ❖ <u>A célszerűség és a gazdaságosság követelménye.</u> 	
--	--

<p><u>Eset, ellenőrzéssel lezárt időszakra tett megállapításra</u></p> <p>Egy kft-nél 2009 évre minden adónemre kiterjedő (átfogó) utólagos adóellenőrzésre került sor.</p> <p>A megbízólevél 2009 évre bevallások utólagos ellenőrzésére szólt. A nettó árbevétel (és kapcsolódóan az áfa) elszámolásának ellenőrzése során megállapításra került, hogy a 2009. január 1-vel bevezetett új számlázási program nem zárt. Időbeli elszámolás szempontjából szabálytalanul kezeli az árbevételt érintő utólagosan adott árengedményeket.</p> <p>A rendszerbeli hiba miatt az adóellenőrök megállapítást tettek – árbevétel (és adózás előtti eredményre) valamint az áfa alapját és összegét érintően. A megállapítás kihatása áthúzódott 2010. 01 és 02. hónapjaira is. – amit jegyzőkönyvben rögzítve – meg is állapítottak áfa alap és összeg vonatkozásában.</p> <p>Az adózó a jegyzőkönyvre észrevételt tett. Elismerte a rendszerbeli hibát, de 2010.01. havi áfa bevallására önellenőrzést nyújtott be, 2010. 02. hó vonatkozásában pedig jelezte, hogy azt az adóhatóság, áfa adónemben már (un. kiutalás előttiként) levizsgálta.</p> <p><u>Feladat:</u></p> <p><u>Beszéljük meg az esetet, megállapítva a törvényes és a törvénytelen eljárásokat.</u></p>	
--	--

<p><u>Eset illetékesség megállapítására</u></p> <p>Egy miskolci székhelyű Kft-nél egyes adókötelezettségekre irányuló ellenőrzés indult 2010. április 13-án. Az adózó (az iratanyagával együtt) csak többszöri megkeresésre állt rendelkezésre. Az iratanyag áttekintése után, 2009 évre áfa bevallások utólagos ellenőrzése került elrendelésre. 2010. május 11-én az adózó képviselője az adóhatóság hivatali helyiségében megjelent. Bemutatott egy – a cégbíróóság által 2010. május 08-án átvett – változás bejelentési kérelmet, mely szerint a székhelyét Budapestre helyezte át és kérte ennek bejegyzését. A megbízólevelet átvette, de nem írta alá, hanem rávezette, hogy az Apeh Észak-magyarországi Regionális Igazgatóságát nem tartja illetékesnek. A 2010. május 11-én lekért cégjegyzékben még a miskolci székhely szerepelt.</p> <p><u>Feladat:</u> Hogyan folytatja az ellenőrzést ?</p>	
---	--

<p><u>Példa vizsgálati programpont meghatározására:</u></p> <p>A nettó árbevétel felülvizsgálatának feladatát, egy jogi személyiségű gazdasági társaságnál a következőképpen célszerű meghatározni.</p> <p>A nettó árbevétel elszámolásának ellenőrzése mind a belföld, mind az export vonatkozásában, a 2009. január, február, december és a 2010. január, február, december havi, 1000 ezer forint feletti kimenő számlák esetében.</p> <p>Vizsgálandó:</p> <ul style="list-style-type: none"> – a feltételek megléte (a szerződés szerű teljesítés illetve ennek a vevő általi elismerése, export esetében a külföldinek, külföldre történő teljesítés a meghatározott időtartamon belül). – az időbeli elszámolás helyessége (évek illetve a vizsgálatra kijelölt hónapok között), – az összegszerűség helyessége (vevő általi elismerés, az utólag adott engedmények elszámolása, exportnál a teljesítés időpontjában az adózó által meghatározott deviza árfolyamokon történő átszámítás, a külföldi útszakaszra eső szállítási és rakodási költség figyelembe vétele) <p>Az ellenőrzést szerződések, számlák, teljesítést igazoló okmányok, vevői levelezések, peres iratok, banki értesítések áttekintésével és vizsgálatával kell lefolytatni. A végrehajtás során tekintettel kell lenni a program pontjaiban meghatározott vizsgálati feladatokkal való összefüggéseire.</p> <p>Milyen vizsgálati területekkel van összefüggése – figyelemmel a rendszerszemlélet érvényesítésére ?</p>	
--	--

<p><u>Példa áfa ellenőrzési feladat végrehajtásának indítására</u></p> <p>Az általános forgalmi adó kötelezettség teljesítésének felülvizsgálatakor a feladat meghatározása mindenkor úgy kezdődik, hogy az analitikus nyilvántartás(ok) kialakított rendszere és az alapbizonylatok – bizonylati elv és fejelem oldaláról vizsgált – kezelése, áramoltatása, a rendszerükben biztosítják-e az adókötelezettség szabályszerű teljesítését, figyelemmel a vizsgált időszakra vonatkozó törvényi változásokra.</p> <p><u>Feladat még:</u> Beszéljük meg az Európai Bíróság 2011. évben hozott ítéletét, az áfa visszaigényelhetőség kérdéskörében !</p>	
--	--

AZ ELLENŐRZÉS VÉGREHAJTÁSA I.

<p><u>Az ellenőrzöttek legfontosabb jogai és kötelezettségei az eljárásban</u> (jellemzően – de nem kizárólagosan – a hatósági ellenőrzésekhez kötődően)</p> <p>Jogok:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ ellenőrzés elhalasztására kérelem (magánszemélyeknél) ○ meggyőződés a revizorok személyazonosságáról és megbízásáról (elektronikusan is) ○ képviseltről gondoskodás ○ ellenőrzési cselekményeknél jelen lenni ○ igazolási kérelemmel élni ○ iratbetekintéssel élni ○ bizonyítási indítvány előterjesztése ○ megállapítással kapcsolatos tájékoztatás, felvilágosítás kérés (bizonyítékok megismerése) ○ a méltányos eljáráshoz való jog ○ jogorvoslati „skála”: <ul style="list-style-type: none"> – észrevétel – fellebbezés – bírósági felülvizsgálat kezdeményezés (polgári peres) – felügyeleti intézkedés kezdeményezése (felülvizsgálati kérelem) ○ <u>speciális</u> <ul style="list-style-type: none"> – ismételt ellenőrzés kérése – ellenőrzés elhalasztásának kérése (adóell.) – ellenőrök kizárásának kezdeményezése 	
--	--

Kötelezettségek: <ul style="list-style-type: none"> ○ együttműködési kötelezettség <ul style="list-style-type: none"> – az ellenőrzés feltételeinek biztosítása – iratok, adatok rendelkezésre bocsátása – ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények megismerésének biztosítása ○ idézésre megjelenés ○ nyilatkozattételi kötelezettség (nem saját ügyében !) ○ intézkedés a rend helyreállítására ○ a jogokat rendeltetésszerűen (jóhiszeműen) gyakorolni <ul style="list-style-type: none"> - mit jelent ? (Lsd. Art) 	

Az ellenőrök legfontosabb jogai és kötelezettségei az eljárásban

(jellemzően, - de nem kizárólagosan – a hatósági ellenőrzésekhez kötődően)

JOGOK: <ul style="list-style-type: none"> ○ az ellenőrzött irataival kapcsolatban <ul style="list-style-type: none"> – betekintés, megvizsgálás – iratokról másolat, kivonat készítés <ul style="list-style-type: none"> - iratok bevonása (feltételei) ○ belépés üzleti, üzemi (vagy egyéb, a tevékenységgel összefüggő) helyiségekbe – feltételei ! ○ ellenőrzött képviselőjétől, alkalmazottjától felvilágosítás kérés ○ rendőri intézkedés kezdeményezése, benne <ul style="list-style-type: none"> – ellenőrzött elővezetésének elrendelése (feltételek) ! – tanúmeghallgatási fogantatása ○ <u>speciális</u> <ul style="list-style-type: none"> – helyiségek, eszközök, munkafolyamatok megvizsgálása – szerződések (ügyletek) valódi tartalmuk szerinti minősítése – banktitok megismerése (feltételei ?!) (NAV) – magánszemély esetében személyazonosság igazolására felhívás – nyomozati jogkör (NAV) 	

KÖTELEZETTSÉGEK: <ul style="list-style-type: none"> ○ az ellenőrzés törvényes megkezdése <ul style="list-style-type: none"> – értesítés (elmaradhat ?) (változás: 2012.) – ellenőrzési jogosultság igazolása – ellenőrzés tárgyáról és várható időtartamáról tájékoztatás 	

<ul style="list-style-type: none"> - képviselet - illetékesség 	
<ul style="list-style-type: none"> - kapcsolódóan adóregisztrációs eljárás és fokozott adóhatósági felügyelet (NAV) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ az ellenőrzöttet, a gazdasági tevékenységében a legkisebb mértékben akadályozni 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ <u>a tényállást teljeskörűen feltárni, tisztázni és bizonyítani!</u> 	
<ul style="list-style-type: none"> - objektivitás, hibák feltárás - ellenőrzött javára szóló tények feltárása is - kivételek (pl. becslési eljárásban) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ tájékoztatási kötelezettség - bizonyítási eljárásokról 	
<ul style="list-style-type: none"> - az ellenőrzés megállapításáról, benne a bizonyítékokról 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ az ellenőrzés határidőben történő lezárása 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ a megállapítások teljeskörű realizálása 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ titkok megőrzése (állami, szolgálati, üzleti, adó) 	

Feladat: Röviden határozza meg az alábbi jogok és kötelezettségek tartalmát

Ellenőrzötték jogai és kötelezettségei:

- Képviseltről gondoskodás
-
- Igazolási kérelemmel élés
-
- Bizonyítási indítvány előterjesztése
-
- A megállapításokkal szembeni jogorvoslati lehetőségekkel élés
-
- Együttműködési kötelezettség
-
- Nyilatkozattételi kötelezettség
-
- A jogokat rendeltetésszerűen (jóhiszeműen) gyakorolni
-

Az ellenőrök jogai és kötelezettségei:

- Minden iratba betekinthez, iratokat bevonhat
-
- Tanúmeghallgatás foganatosítása
-
- Belépés üzleti, üzemi (egyéb, a tevékenységgel összefüggő) helyiségekbe – van kivétel ? – és miért ?
-
- A tényállás teljeskörű feltárása, tisztázása, bizonyítása
-
- A megállapítások teljeskörű realizálása
-
- Titkok megőrzése
-
- Szerződészek (ügyletek) valódi tartalmuk szerinti minősítése (pl.)
-

<p><u>Eset az adóellenőrzés megkezdésére</u></p> <p>Egy Bt. értesítést kapott, hogy adóbevallások utólagos (átfogó) ellenőrzésére került sor, helyszíni indítással, 2009. és 2010. évekre vonatkozóan, 12 revizori nap tervezett ráfordítással.</p> <p>Az adóellenőrzés megkezdésére megjelölt időpontban a két revizor megjelent a Bt. székhelyén, amely a kültag családi háza volt. A Bt. jelenlévő kültagjának bemutatották a megbízólevelüket (amelynek egy példányát a kültag átvette) és szolgálati igazolványukat. Ezt követően megkezdtek az ellenőrzést azzal, hogy átvizsgálták és „lezárták” az önellenőrzési nyilvántartást. Hat nap után közbeeső tájékoztatást adtak a megállapításokról. Közte olyanról, hogy a Tb jogszabályok szerinti jog következményekből adódóan (adóbírság, késedelmi pótlék, elmulasztották a vizsgált évek adózás előtti eredményét megnövelni).</p> <p>A nyolcadik napon a revizorokat más irányú, sürgős feladat ellátására – egy más cégnél tett megállapításaik realizálásával összefüggésben – visszarendelték, megszakítva ezzel az adóellenőrzést.</p> <p>Az ezt követő napon a Bt. ill. bejegyzett képviselője, társasági adónemben önellenőrzést készített és nyújtott be az adóhatósághoz, mindkét évre vonatkozóan módosította az adó alapját és összegét.</p> <p><u>Feladat:</u> Szabályszerűségi szempontból minősítse az esetet.</p>	
--	--

<p><u>Eset a képviseleti jogosultságra és a kapcsolódó felelősségre</u></p>	
<p>A könyvelő szabályszerűen bejelentette az adóhatósághoz, hogy egyéni vállalkozó ügyfele általános meghatalmazást adott neki az adóhatóság előtti képviseletre. Az adóhatóság ezt visszajelezte az adózónak, akitől visszajelzést nem kapott. Az áfa bevallásokat is a könyvelő nyújtotta be elektronikus úton. Az egyik időszakra vonatkozó bevallás nagyobb összegű, pénzügyileg is realizálható visszaigénylést mutatott, de ennek kiutalását nem kérték. Az adófolyószámlán így megjelenő túlfizetést később – miután a többi adónemben rendezett volt a számla – kérte kiutalni, ami meg is történt. Az adóhatóság kockázatelemző részlege megállapította, hogy hasonló konstrukcióban – csak kis összegekben – korábban is történtek kiutalások.</p> <p>Ennek nyomán az áfa bevallás utólagos ellenőrzésére került sor. A nyilvántartásokat és bizonylatokat a könyvelő bocsátotta rendelkezésre.</p> <p>Széleskörű kapcsolódó vizsgálatokkal bizonyítottan a revizorok megállapították, hogy az előzetesen felszámított áfa alapbizonylatainak egy részén valótlan (fiktív) gazdasági események rögzítődtek. Az áfa bevallás pozíciója befizetendőre változott és így adóhiány megállapítására került sor.</p> <p>Az egyéni vállalkozó mind az észrevételében, mind a fellebbezésében azt terjesztette elő, hogy a bevallást a könyvelő (mint képviselője) készítette és nyújtotta be, így ő, a szabálytalanságért felelősséggel nem tartozik. Sőt időközben büntető feljelentést tett a könyvelője ellen és kérte, hogy ennek befejezéséig a realizálás (a határozat kiadása) kerüljön felfüggesztésre.</p> <p><u>Feladat:</u> Értékelje az esetet. Hogyan döntene az adóhatóság helyében?</p>	

<p><u>Eset a nem rendeltetésszerű (nem jóhiszemű) joggyakorlásra</u></p>	
<p>Egy villanyszereléssel foglalkozó Kft számlákat fogadott be, egy hasonló tevékenységet végző, egyszerűsített vállalkozói adó (EVA) szerint adózó egyéni vállalkozótól. Ez utóbbi a 2009. évi 13.198 eFt-al szemben, 2010 évben összesen 23.044 eFt árbevételt szerepeltetett nyilvántartásában és bevallásában. A Kft – melynek többségi tulajdonosa és ügyvezetője az egyéni vállalkozó házastársa – 2009 évben vállalkozási szerződést kötött az egyéni vállalkozóval, felelős műszaki vezetői teendőik ellátására, a társaság villanyszerelési munkáinál, havi 1.000 eFt+áfa díjazás ellenében.</p>	

<p>A vállalkozási szerződés nem tartalmaz konkrétumot arra vonatkozóan, hogy mely munkákhoz kapcsolódik a műszaki vezetés.</p>	
<p>Az adóellenőrzés feltárta, hogy az egyéni vállalkozás egyidejűleg a Kft. alkalmazottjaként un. operációs igazgatási munkakört látott el, havi 350 eFt munkabérért. A revízió a Kft-nél az iratanyagban fellelt felmérési naplók, műszaki átadás-átvételi jegyzőkönyvek alapján megállapította, hogy a magánszemély alkalmazottként látta el a vállalkozási szerződés szerinti felelős műszaki vezetői teendőket. Az egyéni vállalkozónkénti munkavégzést semmilyen irat nem támasztotta alá.</p>	
<p>Feladat: Az eset alapján állapítsa meg, hogy a két adóalany milyen követelményt sértett meg és ennek milyen kihatása van.</p>	

AZ ELLENŐRZÉS VÉGREHAJTÁSA II.

<u>A tényállás tisztázása és bizonyítása</u>	
<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Főszabályként</u>: a hatósági ellenőrzés – és nemcsak kizárólagosan ennek - során a tényállást a hatóság köteles feltárni, tisztázni és bizonyítani. 	
<ul style="list-style-type: none"> • kivételek vannak ! 	
<ul style="list-style-type: none"> • ellenőrzött garanciális joga az egész folyamatban: <ul style="list-style-type: none"> ○ bizonyítási indítvány előterjesztése 	
<ul style="list-style-type: none"> • ellenőrzött kötelezettsége: a tényállási tisztázásában közreműködni. 	
<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Eszközei</u> (ismétlés !) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ közvetett (könyvek, nyilvántartások, okiratok, bizonylatok) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ közvetlen (példákkal !) 	
<ul style="list-style-type: none"> – egyeztetés 	
<ul style="list-style-type: none"> – helyszíni szemle 	
<ul style="list-style-type: none"> – kísérlet 	
<ul style="list-style-type: none"> – mintavétel 	
<ul style="list-style-type: none"> – próbagyártás 	
<ul style="list-style-type: none"> – próbavásárlás 	
<ul style="list-style-type: none"> – speciális (csak kiemelések): 	
<ul style="list-style-type: none"> = árueredet vizsgálata 	
<ul style="list-style-type: none"> = foglalkoztatás ellenőrzése 	
<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Bizonyítékok</u> (többek között !) 	
<ul style="list-style-type: none"> • teljes bizonyító erejű 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ eredeti iratok = hitelesített másolatok és kivonatok 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ tanúsítvány 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ fénykép 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ tanúvallomás 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ kapcsolódó vizsgálatok megállapításai 	
<ul style="list-style-type: none"> • nem teljes bizonyító erejű 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ nyilatkozat (saját ügyében) 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ szakértői vélemény 	

<u>Jogeset a tényállás nem teljes körű tisztázására</u>	
<p>Egy Kft. 2010 évre kiterjedő áfa ellenőrzése során a revizorok egy beérkező (költség) számlát fiktívnek minősítettek. A tényállás tisztázása során kapcsolódó vizsgálatot végeztek, megállapítva, hogy az egyéni vállalkozó a bejelentett telephelyén vállalkozói tevékenységet nem folytat, ott nem található és tartózkodási helye ismeretlen (figyelembe véve minden ismert címet).</p>	
<p>Erre alapozva megállapították, hogy a Kft. jogosulatlanul</p>	

<p>helyezett levonásba és igényelt vissza általános forgalmi adót. Az adóhatósági határozatok kiadásán túlmenően más realizálási intézkedés nem történt.</p> <p>Az adózó, többszöri sikertelen jogorvoslati lépés után a Legfelsőbb Bírósághoz (LB) fordult.</p> <p>Felülvizsgálati kérelmében kifejtette: az adóhatóság nem bizonyította, hogy az egyéni vállalkozó nem folytat ténylegesen tevékenységet, hiszen ő valóban vásárolt a számla kibocsátójától, a számla rendelkezik a törvényekben meghatározott alaki, formai, tartalmi kellékekkel és hiteles bizonylattal igazoltan kifizette (készpénzzel) az ellenértéket. A tényállás tehát nem teljeskörűen tisztázott.</p> <p>A LB az adóhatóság határozatát hatályon kívül helyezte és egyben új eljárás lefolytatására kötelezte.</p> <p>Feladat: Beszéljük meg, hogy mivel indokolta az LB a határozatot. A teljeskörű realizálás követelményének eleget tett-e a hatóság ?</p>	

ESET *a tényállás megismerése közvetett és közvetlen eszközeinek együttes alkalmazására (összefüggőbb a nem elégséges dokumentáltsággal)*

Egy Rt-nél az ellenőrök vizsgálták a tárgyi eszköz beruházások, értéknövelő felújítások és karbantartások elszámolásának szabályszerűségét, előre meghatározott nagyságrend feletti tételeknél. A költségként elszámolt karbantartási munkák között, egy külső cég által végzett munka számláján az Rt. iparvágány hálózata egy részének bontási munkái kerültek rögzítésre (leszámlázásra), mintegy 58 millió Ft-os nagyságrendben. (Megjegyzés: az értéknövelő felújítás vagy karbantartás minősítés illetve az elhatárolás független az értéktől). Ellenőrzési szempontból viszont figyelemfelhívó szerepe van.)

Miután a számla a ténylegesen elvégzett munkát, annak tartalmát nem mutatta, további dokumentumok vizsgálata vált szükségessé.

A vállalkozási szerződés iparvágány-hálózat felújítási munkáiról szól. Benne a műszaki tartalmát áttekintve, az ellenőrök megállapították, hogy a bontás után egyes vágányszakaszon un. helyreállításról, még más szakaszok esetében a vágánybontás utáni új ágyazat, tükör és – drainső beépítéssel – folyóka alap készítéséről, majd melegbitumenes útalapról aszfalt kötőrétegről és aszfalt betonburkolat készítéséről szólt a szerződés, ami az iparvágány helyén út építésére utalt. A műszaki átadás – átvételi jegyzőkönyv nem adott további tényállás tisztázási és bonyolítási lehetőséget, mert ismételten csak szűkszavúan a bontási és helyreállítási munkákról szólt.

Az Rt. a számviteli politikájában – lévén jelentős nagyságrendű – az iparvágány részleges vagy teljes cseréjét (értéknövelő) felújításként nevesítette. Út építéséről külön kiemelten nem rögzített előírást a szabályozásában, de – törvényi megfogalmazásban – tárgyi eszköz létesítését eredményező beruházás.

Feladat: Fejezze be az esetet (tárja fel és bizonyítsa teljeskörűen a tényállást) és tegyen megállapítást !)

<p>❖ <u>A bizonylati elv és fegyelem érvényesülésének vizsgálata az ellenőrzések során</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • érvényesülése a szabályszerűség legfőbb biztosítéka • követelmények <ul style="list-style-type: none"> ○ lsd külön feladatban • néhány ellenőrzési szempont <ul style="list-style-type: none"> ○ érvényesül-e a bizonylati elv (lsd Sztv) ○ szabályozott-e a bizonylatok kialakításának, kezelésének, áramoltatásának rendje (lsd Bizonylati Szabályzat) ○ betartja-e az adózó a könyvvezetésre, nyilvántartás vezetésre vonatkozó szabályokat (példákkal !) – külön a költségvetési kapcsolatok analitikája ○ szabályszerűen kialakítottak-e a bizonylatok ○ van-e belső szabályozási kötelezettség ○ eleget tesz-e az ellenőrzött a bizonylat megőrzési kötelezettségének • mikor hiteles az ellenőrzés szempontjából egy bizonylat <ul style="list-style-type: none"> - alaki, formai, (tartalmi) kellékek - egyes bizonylatoknál az aláírási kellékek - valóság számviteli alapelv érvényesülése • <u>kapcsolódóan: teljes vagy részleges irathány kezelése az ellenőrzés során</u> 	
<p>Feladat:</p> <p>A bizonylati elvet és fegyelmet (és a számviteli rendet)</p> <ul style="list-style-type: none"> • mely törvények (és alacsonyabb rendű jogszabályok) szabályozzák • kikre vonatkoznak (személyi hatályuk) ? • milyen könyvvezetési, nyilvántartási, elszámolási (adózással összefüggő) területeket szabályoznak ? <ul style="list-style-type: none"> ○ számviteli törvény ○ áfa törvény..... ○ szja törvény ○ Art ○ jövedéki adóról szóló törvény ○ Btk 	

AZ ELLENŐRZÉS VÉGREHAJTÁSA III.

<p><u>A számla (szerződések és teljesítést igazoló okmányok) kitüntetett szerepe az ellenőrzések során</u></p>	
<p>❖ <u>Lényegi összefüggései</u> (többek között)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • az árbevétel (bevétel) – és költség (ráfordítás) elszámolások szabályszerűségével <ul style="list-style-type: none"> ○ az adózás előtti eredmény valódiságával 	
<ul style="list-style-type: none"> • az áfa elszámolás (kiemelten a levonhatóság) szabályszerűségével 	
<p>❖ <u>Számla kibocsátási kötelezettségről</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • esetei – a teljesítés időpontja 	
<p>❖ <u>Számla adattartalma</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • számviteli bizonylat is (számv.tv.) 	
<p>❖ <u>Számla fajták</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • elszámolásban játszott szerepük 	
<p>❖ <u>Teljesítést igazoló okmányok szerepe</u></p>	

<p><u>A számla fiktív volta – áfa levonási jog – bizonyítás – kivédése !</u></p>	
<p>❖ <u>A fiktív számlák alapesetei</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • a számlakibocsátó nem „élő” vállalkozó (nem adóalany) 	
<ul style="list-style-type: none"> • a gazdasági esemény fiktív <ul style="list-style-type: none"> ○ nem jött létre ○ nem azonos a valóságban létrejöttel ○ a szerződés színlelt, semmis (példákkal !) ○ nem a számlában feltüntetett felek között jött létre 	
<p>❖ <u>A számlakibocsátó azonosítása illetve valódisága avagy a számlabefogadó kellő körütekintése</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • jelentősége (áfa levonási jog és költségelszámolás !) 	
<ul style="list-style-type: none"> • a számlakibocsátó felelőssége 	
<ul style="list-style-type: none"> • azonosítás a meglévő adatbázisokból avagy mi a kellő körütekintéssel eljárás lényege, avagy a tőle elvárhatóság kérdésköre 	
<ul style="list-style-type: none"> • adatbázisok 	
<ul style="list-style-type: none"> – cégnyilvántartás 	
<ul style="list-style-type: none"> – egyéni vállalkozók nyilvántartása 	
<ul style="list-style-type: none"> – nemzeti adóhatóság adatbázisai 	
<ul style="list-style-type: none"> • létező, de nem elérhető számlakibocsátó kezelése 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ a feltárástól az adószám felfüggesztésig és cégjegyzékből való törlésig 	
<ul style="list-style-type: none"> – esetei 	
<p>❖ <u>Adószám felfüggesztés (2012. 01.01.)</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • jelentősége 	
<ul style="list-style-type: none"> • esetei 	

<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Adószám törlése, felfüggesztés nélkül</u> (2012.01.01.) <ul style="list-style-type: none"> • esetei 	
<p><u>Kapcsolódó szabályozási (ellenőrzési) konstrukciók (Art. 2012.01.01.)</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Adóregisztrációs eljárás</u> (NAV) <ul style="list-style-type: none"> • a szabályozás irányultsága • adószám megadásának kizárása • kimentési kérelem lehetősége ❖ <u>Fokozott adóhatósági felügyelet</u> (NAV) <ul style="list-style-type: none"> • kockázatelemzési eljárás • tartalom • kapcsolódó következmény 	
<p><u>Feladat:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Az adatbázisokból milyen adatok (információk) hasznosíthatók az un. kellő körültekintéssel összefüggésben? • Dolgozza ki a beérkező (költség) számlák folyamatba épített ellenőrzésének programját ! (Itt most csak határozza meg a szempontrendszerét, rávilágítva egyes pontok összefüggésére, indoklással is ellátva azt !) 	

<p><u>Eset a bizonyítási kötelezettségre, áfa levonási joggal összefüggésben</u></p>	
<p>Az adóhatóság Z Kft.-nél általános forgalmi adó kiutalás előtti ellenőrzést végzett. Megállapította, hogy a Kft. egy X Bt. által kibocsátott, ügynöki jutalék előlegről szóló, teljesítési időpontot nem tartalmazó számlát számolt el és áfa tartalmát levonásba helyezte. A Kft. áfa bevallásában ez – egyenlegében – visszaigénylési pozíciót eredményezett. A számlakibocsátó tevékenységi körében ügynöki szolgáltatás, piackutatás, közvetítés nem szerepelt. A Bt. belfogója (ifj. V. úgy nyilatkozott, hogy a tevékenységet az édesapja, a Bt. idős (83 éves) kültagja végezte.</p>	
<p>Az adóellenőrök – házi orvosi igazolással, kórházi kezelések dokumentumaival – bizonyították, hogy id. V. a fizikai és egészségi állapota miatt nem végezhetett el a tevékenységet. Meghallgatására nem kerülhetett sor, mert időközben elhunyt. A Bt. másik belfogója is viszont azt nyilatkozta, hogy tényleges teljesítés történt és becsatolt két vállalkozási szerződést, amelyet olasz ügyfelekkel kötöttek.</p>	
<p>A Bt.-nél végzett kapcsolódó vizsgálat eredménytelen volt, mert könyvelési anyag nem állt rendelkezésre. Az</p>	

<p>adóhatóság minderre alapozva jogtalan áfa visszaigénylést állapított meg.</p>	
<p>Az ügy a bíróságon folytatódott és az első fokú bíróság az adóhatóság határozatát hatályon kívül helyezte, megállapítva, hogy további bizonyítékok beszerzése az új eljárás lefolytatásától sem várható.</p>	
<p>Indokolásában kimondta, hogy a bizonyítási kötelezettség az adóhatóságot terheli és a beszerzett bizonyítékok (id. V. egészségi állapotára, a számlában foglalt tevékenység a Bt. tevékenységi körébe nem tartozott, a könyvelési anyag hiánya) nem támasztják alá a gazdasági esemény hiányát. Emellett értékelte a két becsatolt vállalkozási szerződést és megállapította, hogy a Kft. az áfa levonásához hiteles számlával rendelkezett. Az ítélet ellen az adóhatóság nyújtott be fellebbezést (felülvizsgálati kérelmet).</p>	
<p>A Legfelsőbb Bíróság az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta és a Kft. keresetét elutasította.</p>	
<p>Feladat: Beszéljük meg, hogy miért döntött így a LB!?</p>	

<p><u>Eset a bizonyítási kötelezettségre, irathiánnyal összefüggésben</u></p>	
<p>Az adóhatóság kiértékelte a társaságot, hogy egy évre kiterjedően áfa adónemben ellenőrzést tart.</p>	
<p>Ezt követően a cég képviselője bejelentette, hogy a személygépkocsiját feltörték és az utolsó negyedévi összes bizonylatát elvitték. Ezt rendőrségi jegyzőkönyvvel is alátámasztotta. A vizsgálatot az adóhatóság megkezdte, és határidő tűzésével engedélyezte a (költség) számlák pótlását. Az adózó a – nem széleskörű- szállítói körtől fénymásolt számlamásolatokat szerzett be. Az adóhatóság ezeket nem fogadta el hiteles bizonylatként, így az áfa tartalmukat sem levonható adóként és adókülönbötetet állapított meg – áfa törvényi előírásokra hivatkozással – az adózó terhére. Az adózó, arra alapozva, hogy ténylegesen gazdasági eseményekről van szó, fellebbezett.</p>	
<p>Az első fokú adóhatósági határozat új eljárás elrendelése mellett megsemmisítésre került, mert a revízió eljárási hibákat vétett.</p>	
<p>Milyen eljárási hibákat vétett?</p>	

<u>Az utólagosan adott árengedmények, árbevétel és áfa kapcsolatuk</u>	
❖ <u>Jelentősége és problematikája</u>	
❖ <u>A számviteli tv. szabályozása és az áfa kapcsolat</u>	
<ul style="list-style-type: none"> • ami nem érinti a nettó árbevételt (és az áfa-t sem) <ul style="list-style-type: none"> ○ közvetett kötődés ○ skontó 	
<ul style="list-style-type: none"> • ami érinti a nettó árbevételt (és az áfa alapját, összegét is) <ul style="list-style-type: none"> ○ közvetlen kötődés 	
• szavatossági igényhez kapcsolódás	
❖ <u>A dokumentáltság tartalma</u>	
• a módosító (helyesbítő) számla tartalma	
• egyéb számviteli bizonylat szerepe	
• a szabálytalan helyesbítések	

<u>ESET utólagosan adott engedményre</u>
<p>Az Rt., a (kereskedelmi és vendéglátóipari) vevőivel különböző jogcímű/ különböző elnevezésű/ utólagos engedmény adásában állapodott meg.</p>
<p>Ezek a következők voltak:</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Alapkedvezmény (a számla nettó végösszegéből 5 %). • Fix bónusz (1 %, negyedéves elszámolással). • Progresszív bónusz (a közös forgalom sávjaihoz kötődően, pl. 30 millió Ft nettó forgalomig 0%, 30-40 millió Ft között 1%, 40-50 millió Ft között 2%, 50 millió Ft forgalomtól 3 %). • Jutalék (a felek megállapodása alapján a tárgyhót követően a megállapodás szerinti forgalom után, a jutalékkulcs 5 %).
<p>Valamennyi jogcím esetében az engedmény alapja a meghatározott forgalom, illetve a forgalom nagysága. Az engedményeket, megállapodás szerint a vevők számlázták ki az Rt. felé, ÁFA felszámításával.</p>
<p>Az Rt. az engedmények összegeit a költségei között számolta el, az előzetesen felszámított ÁFÁ-t pedig levonásba helyezte a számlákon megjelölt teljesítési időpontokban. Az időszaki forgalom alapján adott utólagos engedmények nem konkrét értékesítésekhez kapcsolódtak.</p>
<p>Az eladó (Rt.) a forgalom biztosítása, illetve a forgalom növekedéséből származó többletbevétele egy részét juttatta vissza a vevőhöz. A kibocsátott számlák esetében sem termékértékesítés, sem szolgáltatásnyújtás nem történt a vevők részéről.</p>
<p>Számviteli törvény oldaláról, adás-vételi szerződésen alapuló, de az eladó által nem számlázott /eredeti, konkrét eladási számlákhoz nem kapcsolható/ utólag adott engedményekről van szó, amelyet egyéb ráfordítások között kell elszámolni.</p>
<p>ÁFA szempontjából az adólevonási jog az Rt.-t nem illette meg, mivel az az adózó részére teljesített termékértékesítési és szolgáltatásnyújtás során áthárított adó esetében illeti meg, kizárólag az adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában.</p>

<p><u>Sajátos eset, engedmény nyújtásához kötődően</u></p> <p>A mezőgazdasági termékek forgalmazásával foglalkozó kft. 2009. évi értékesítési tevékenysége során összesen 30 millió Ft engedményt nyújtott a vevői részére, melyet az egyéb ráfordításai között számolt el. Az engedményt utólag, kétféle módon nyújtotta (ugyanazon üzletfelek felé). Egyrészt az integrált termelők a vásárolt keveréktakarmány ellenértékéből (végösszegéből) egységesen 2%-ra, másrészt a tápforgalom után 1-10% között ingadozó, - mindkét formában nem számlázott – engedményt kaptak.</p> <p>Az engedmény nyújtások sem szerződéssel (megállapodással), sem más okmánnyal nem voltak alátámasztva.</p> <p><u>Feladat:</u></p> <p>Ellenőrizze a gazdasági események számviteli elszámolásának és a társasági adóalap megállapításának szabályszerűségét.</p>	
--	--

ESET

A kibocsátott számla hitelességére, az adólevonási jog gyakorlására, a számlabefogadó kellő körültekintésére, az utólagosan adott árengedmény elszámolására és az elszámolások időbeli helyességére.

Ellenőrzött adózó:	Bútorker Kft.
Ellenőrzés fajta:	bevallások utólagos felülvizsgálatára irányuló
Ellenőrzött adónem:	áfa!
Ellenőrzés alá vont időszak:	2009. december és 2010. január, február, március hónapok

Az adóellenőrök – a tényfeltárási, tisztázási és bizonyítási lépések után - a következőket állapították meg:

- **A Bútorker Kft.** 2009. decemberében **szereződést kötött a Szálloda Kft-vel egy 36 szobás panzió kifestésére és teljes bútor cseréjére.** A szerződésben az átadás-átvétel időpontja 2010. február 20. napjában került meghatározásra, kétszeri számlázási lehetőséggel.

Az első részszámla kibocsátása még 2010. januárjában megtörtént. **A festés és a bútorcsere határidőre befejeződött,** a végszámlát a Bútorker Kft. az átadást követő 3. napon kibocsátotta. Előtte külön **megállapodásban rögzítették, hogy a ha a Szálloda Kft. az esedékességként meghatározott 30. nap helyett 10 napon belül kiegyenlíti a végszámlát, akkor a Bútorker Kft. 1%-os utólagos árengedményt ad. A Szálloda Kft. ezt teljesítette és az ellenérték a 9. napon a Bútorker Kft. számláján jóváírásra került.**

- A Bútorker Kft. **az árengedményről módosító számlát bocsátott ki,** módosítva az áfa alapját és összegét.

- **A munkákba négy alvállalkozó is bevonásra került.** A Bútorker Kft. az alvállalkozói számlákat befogadta és a számlákban feltüntetett, előzetesen felszámított áfá-t a bevallásban levonásba helyezte.

- **Az adóellenőrök felülvizsgálták az alvállalkozói számlákat.**

Az egyik számlakibocsátó egyéni vállalkozó volt, azonban – az adóhatósági nyilvántartásból megállapíthatóan – 2008. év végén megszüntette a tevékenységét és a vállalkozói igazolványa is visszavonásra került.

A másik számlakibocsátó egy Bt., amely a cégnyilvántartásban szereplő, „élő” vállalkozás. Az adóellenőrök megállapították, hogy a Bt. 2008. és 2009. években adóbevallási és befizetési kötelezettségének nem tett eleget. A kibocsátott számlán ún. „kirakós” bélyegző lenyomat szerepel. Kapcsolódó vizsgálattal az is megállapításra került, hogy a Bt. a bejelentett székhelyén már nem található – bár korábban itt működött. A Bt. beltagja ismeretlen helyen tartózkodik. Az adóhatósági törzsben szereplő minden címről „ismeretlen helyre költözött” megjelöléssel jött vissza az idézés. A Bt. kültagja, a cégjegyzékből ismert lakáscímén elérhető volt. Azt nyilatkozta, hogy a beltaggal már egy éve nem találkozott, hollétéről és a Bt. ügyeiről nem tud nyilatkozni. Az adóellenőrök ezeket az eseményeket dokumentálták.

A harmadik számlakibocsátó, egy Kft. 2009. decemberi keltű kihirdetéssel felszámolás alá került. A szállításokba 2010. februárjában kapcsolódott be. A Bútorker Kft. az alvállalkozói szerződést a Kft. f.a., felszámolás előtti egyik tulajdonosával kötötte (2010. januárjában), aki egyben – korábban - a cég képviselője is volt.

A számlát ez a személy bocsátotta ki.

A negyedik alvállalkozó, egy Kft. a cégjegyzékben szereplő „élő” cég. Kapcsolódó vizsgálattal az ellenőrök megállapították, hogy 2010. májusában tulajdonos váltásra került sor. Az új tulajdonos egyben képviselője is a Kft.-nek. A képviselő nem tudott iratanyagot átadni, mert - nyilatkozata szerint – a korábbi tulajdonosa nem adott át semmit. A korábbi tulajdonos (és képviselő) semmilyen ismert címen nem volt elérhető.

- Az alvállalkozókkal összefüggő, előző tények feltárása miatt az **ellenőrök** fokozottan vizsgálták a gazdasági esemény megtörténtét. Ellenőrizték - a számlákhoz kötődően – a megkötött szerződéseket, a beszállítások eseményeit, az átadás-átvételi jegyzőkönyveket és a hatósági engedélyek meglétét. Végül helyszíni szemlét tartottak. **Megállapították, hogy a számlák valós gazdasági eseményről szólnak, adóigazgatási azonosításra alkalmasak, megfelelnek a jogszabályokban meghatározott alaki és formai követelményeknek.**

- Az adóellenőrök a feltárt – a valós gazdasági esemény ellenére – **áfa levonásra nem jogosító, nem hiteles számlának minősítették**

- a volt egyéni vállalkozó és

- A Bt. által kibocsátottat.

A Kft. f.a. számláját áfa levonásra jogosítónak és hitelesnek minősítették.

A negyedik alvállalkozó (Kft) számláját áfa levonásra jogosítónak minősítették.

Megállapításaikról előzetesen tájékoztatták a Bútorker Kft. képviselőjét. Az adózó az érintett számlák hitelességével kapcsolatban a következő nyilatkozatot tette:

- Az egyéni vállalkozóval 2004. év óta áll kapcsolatban, évente végez alvállalkozóként munkát a Kft.-nek. Adóalanyiságát 2004. évben dokumentáltan leellenőrizte. Megítélése szerint **nem várható el tőle, hogy ezt minden újabb szerződéskötéskor megtegye, mert első alkalommal kellő körültekintéssel járt el.**
- **A Bt. képviselőjét személyesen ismeri, bár a cégnyilvántartásban nem győződött meg a cég működő voltáról, de a korábbi munkákkal kapcsolatban dokumentáltan referenciát kért.** Hogy a képviselő nem elérhető, hogy nem adott bevallást és nem teljesíti adófizetési kötelezettségét, arról nem tehet. Egyébként is az **áfa törvény kimondja, hogy a számla helyességéért, hitelességéért a számla kibocsátója felel** és ezt mindkét számlára alkalmazandónak tartja.

Feladat:

1. A feltárt tényállás és az adózói nyilatkozat alapján, szabályszerűségi oldalról minősítse a gazdasági eseményeket. Döntse el, hogy mit rögzít az adóellenőrzési jegyzőkönyvben, fogalmazza meg a megállapítást (bevallási időszakot érintően) és röviden (max. 2-3 mondattal) indokolja döntését.
2. Ha az esetleges megállapításnak van bírság vonzata, tegyen javaslatot az adóbírság mértékére – egy mondattal indokolja a javaslatát.
3. A feltárt tények alapján – ha szükséges – tegyen javaslatot a teljeskörű realizálásra.

ELLENŐRZÉSEK VÉGREHAJTÁSA IV.

<p><u>A számviteli alapelvek néhány (csak kiemelt !)</u> <u>összefüggése az ellenőrzési területekkel és módszerekkel</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Vállalkozás folytatásának elve</u> ❖ <u>Teljesség elve</u> ❖ <u>Összemérés elve</u> ❖ <u>Óvatosság elve</u> ❖ <u>Tartalom elsődlegessége a formával szemben</u> ❖ <u>Költség-haszon elv</u> <p><u>Feladat:</u> Határozza meg, hogy mely ellenőrzési területekkel összefüggésben funkcionálnak követelményként ezek a számviteli alapelvek !</p>	

<p><u>Az árbevételek (bevételek) és költségek (ráfordítások) szabályszerűségi ellenőrzése (nettó árbevétel oldaláról közelítve)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Az elszámolási feltételei adottak ?</u> <ul style="list-style-type: none"> • (szerződészerű) teljesítés • a teljesített vevő (megrendelő) általi elismerése <ul style="list-style-type: none"> – mi van, ha nem szerződészerű ? • export esetében <ul style="list-style-type: none"> – külföldre (közösségen kívüli harmadik országba) és külföldinek történjen ❖ <u>Időbeli elszámolás helyessége !?</u> <ul style="list-style-type: none"> • éven belüli ❖ <u>Összegerszerűen helyes-e?</u> <ul style="list-style-type: none"> • esetei (kiemelések) ❖ <u>Az ellenőrzési megállapítások bizonyítása</u> <ul style="list-style-type: none"> • a kapcsolódó dokumentumok (bizonylatok) 	

ESET export árbevétel és minőségi kifogás elszámolására

A POLIMER Rt. december 29-i teljesítéssel 1000 tonna különféle műanyag félkész terméket – melynek tonnánkénti előállítási költsége 400 USD – értékesített a Holczer nevű svájci cégnek, összesen 500 ezer USD értékben és számolt el 2010. évre export árbevételként.

A számlavezető banknál a teljesítéskori devizavételi árfolyam – amit az Rt. választott a forintra törtnő átszámításnál – 200 Ft/USD volt.

2010. december 27-én a külföldi fél úgy rendelkezett, hogy 200 tonnát – ugyancsak december 29-i teljesítéssel – ne a saját telephelyére, hanem a győri székhelyű MŰKER Leányvállalatának közvetlenül szállítsa le az Rt. Ennek teljesítése elismerten megtörtént.

A POLIMER Rt-nek, mint exportőrnek és vámkezelést kérőnek a nevére szóló egységes vámáru nyilatkozat szerint **800 tonna műanyag félkész terméket a vámhatóság 2010. december 28-án kiléptetett az országból és a termék december 29-én a Holczer telephelyére érkezett, amelyet a svájci cég elismert.** 2011. január 16-án azonban a külföldi 200 tonna termékre – szakértői véleménnyel alátámasztva – **minőségi kifogást emelt és termékcsereét igényelve nem fogadta el – ilyen mennyiség erejéig – a teljesítést.** Az Rt. viszont szerződés szerinti teljesítésnek minősítette az ügyletet és peresítette a követelést.

Az első tárgyalásra 2011. május 5-én került sor, amelyen **(I. fokon) az Rt. pernyertes lett. A külföldi fél azonban fellebbezett. 800 tonna ellenértékének pénzügyi kiegyenlítése 2011. február 10-én megtörtént** (az Rt. számláján 87.600 eFt került jóváírásra).

A devizás követelések december 31-i átértékelési különbözete nem volt jelentős. Az árfolyamok változásából eredő különbözetet 2011. évre a pénzügyi műveletek bevételei között elszámolta.

A szabályszerűségi ellenőrzésre 2011. június hónapban került sor.

Feladat: vizsgálja meg az elszámolások jogszerűségét. (A megoldás számszerűsítés nélkül is elfogadható).

ESET nettó árbevétel (belföldi és export), adott árengedmény és elfogadott kötbér elszámolására

Az Agrochem Rt. szerződést kötött az orosz Agrotarm céggel 1000 tonna – 100 USD/tonna előállítási költségű – mezőgazdasági termény szállítására, 2010. december 20-i teljesítési időpontra, 110 USD / tonna szerződéses áron, 2011. január 20-i fizetési határidővel.

Megállapodtak abban, hogy ha a pénzügyi teljesítés 15 nappal korábban megtörténik, az Rt. 1%-os árengedményt ad az orosz cégnek.

Ebből 800 tonna kiszállítására és vámhatóság általi kiléptetésére 2010. december 28-án került sor. 200 tonna vonatkozásában az Rt. hiányosan nyújtotta be az okmányokat és ezt a hiányt – felszólításra – 2010. december 31-én pótolta. A kiléptetésre – a torlódások miatt – 2011. január 2-án került sor. A szállítmányok mindkét esetben még aznap az orosz fél telephelyére érkeztek, aki mennyiségben és minőségben elismerte a teljesítését.

Az Rt. az ügyletet egyösszegben leszámlázta és 2010. évi export árbevételként számolta el. A külföldi fél 2011. január 4-én pénzügyileg, egyösszegben kiegyenlítette a számlát.

Az Rt. szerződés szerint, a korábbi pénzügyi teljesítés miatt 2011. január 6-án értesítette az orosz felet, hogy – nem számlázottan – megadta az 1 %-os árengedményt. Ennek összegét pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között 2010. évre számolta el.

Az orosz fél a késedelmes teljesítés miatt 2011. január 15-én kötbér igényt jelentett be, - megbontva – a 800 tonna kiszállításához kötődően 1500 USD, a 200 tonna kiszállításához kötődően 500 USD összegben. Az Rt. a

<p>kötbér igény jogosságát elismerte és 2010. évre elszámolta az egyéb ráfordításai között.</p> <p>Az Rt. számviteli politikája szerint a mérlegkészítés időpontja február 15. napja. Az üzleti év azonos a naptári évvel.</p> <p>Az USD árfolyamok:</p> <table> <tr> <td>2010. 12.28.</td> <td>200.-Ft/USD</td> </tr> <tr> <td>2010. 12.31.</td> <td>200.-Ft/USD</td> </tr> <tr> <td>2011. 01.02.</td> <td>198.-Ft/USD</td> </tr> <tr> <td>2011. 01.04.</td> <td>197.-Ft/USD</td> </tr> <tr> <td>2011. 01.15.</td> <td>196.-Ft/USD</td> </tr> </table> <p>Feladat:</p> <p>Ellenőrizze az elszámolások jogszerűségét és állapítsa meg</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ a követelményektől való eltérést és/vagy megfelelést, ○ eltérés esetén üzleti évenként az adózás előtti eredményre gyakorolt (növelő és/vagy csökkentő) kihatását. <p>Az egyszerűbb megoldás érdekében számszerűsítés nélkül is elfogadásra kerül a jó megoldás !</p>	2010. 12.28.	200.-Ft/USD	2010. 12.31.	200.-Ft/USD	2011. 01.02.	198.-Ft/USD	2011. 01.04.	197.-Ft/USD	2011. 01.15.	196.-Ft/USD	
	2010. 12.28.	200.-Ft/USD									
	2010. 12.31.	200.-Ft/USD									
	2011. 01.02.	198.-Ft/USD									
	2011. 01.04.	197.-Ft/USD									
	2011. 01.15.	196.-Ft/USD									

Eset, belföldi és export árbevétel elszámolásának szabályszerűségére illetve kapcsolódó kötbér elszámolására

A Chem Kft szerződést kötött a Műanyag-feldolgozó és Forgalmazó (MAF) Rt-vel műanyag késztermék alapanyagának szállítására. Mindkét cég belföldi székhelyű, és mindkettőben a magyar (magán) tulajdon rész többségi, mértékadó külföldi (20,5%-os orosz) részesedés csak a MAF Rt-ben van, de ez utóbbi nem biztosít irányítást jelentő befolyást. Számviteli elszámolásokat illetően az üzleti év mindkét cégnél a naptári év, a mérlegkészítés időpontja pedig a Kft-nél január 31., az Rt-nél pedig február 15. A szerződés szerint 2010. évben 24 ezer tonnát, havi egyenlő ütemezésben, rögzített fix áron kell szállítani, az adott hónap utolsó napja teljesítési időponttal. A fizetés havonta a teljesítést követő 30 napon belül átutalással történik.

A Chem Kft-nél 2010. második felében átmenetinek minősített, kisebb likviditási nehézségek léptek fel. Ezért a Kft 2010. szeptemberében úgy döntött, hogy ha a MAF Rt. esedékesség előtt 10 nappal kifizeti az ellenértéket, akkor az utólagosan 2%-os árengedményt ad. Közben a MAF Rt-ben 2010. október 24-i hatállyal az orosz fél többségi (77 százalékos) részesedést szerzett, de emellett a cég minden vállalásai azonosító adata változatlan maradt.

Az Rt. többségi tulajdonosa keresztülvitte a szerződés módosítását úgy, hogy a 10., 11. és 12. havi szállításokból a mennyiség felét, a korábbi ütemezésben – a szállítási költség csökkentése érdekében – a Kft. közvetlenül az orosz anyacég felé teljesítette. A számlázás azonban – a szerződéses kapcsolatoknak megfelelően – továbbra is a MAF Rt. felé történt és az országhatáron történő kiléptetéshez a vámkezelést is az Rt. kérte!

A Chem Kft. a szállításokat – a megrendelő által elismerten – a következőképpen teljesítette:

- az október havi november 12-én
- a november havi december 5-én
- a december havi december 30-án, de ennél az értékesített mennyiség felét csak 2011. január 3-án léptette ki a vámhatóság az országból.

A Kft. az elismerten teljesített értékesítések felét belföldi, felét pedig export árbevételként elszámolta 2010. évre.

A havonkénti teljesítésekről kettő db számlát állított ki és **az exportként elszámolt tételekre nulla áfa kulcsot tüntetett fel.**

Az ellenérték kiegyenlítése minden esetben az esedékesség előtt 8-10 nappal megtörtént. A Chem Kft. módosító számlákat bocsátott ki, csökkentette az árbevételét és a belföldiként elszámolt tételeknél a felszámított általános forgalmi adót. A MAF Rt. az októberi és novemberi késedelmes szállítások miatt 2011. január 10-i értesítéssel kötbért érvényesített, amit a Chem Kft. elfogadott és 2011. évre az egyéb ráfordítások között elszámolt.

Feladat:

Ellenőrizze a Chem Kft.-nél a 2010. év 10., 11. és 12. havi szállításokhoz kötődő és / vagy abból eredő számviteli elszámolások szabályszerűségét!

Eset a vásárolt készletekre elszámolt árfolyamvesztésnek ráfordításként történt elszámolására

A Zrt., az adott üzleti évben (mérleg fordulónap dec.31.) a vásárolt készleteinek analitikus nyilvántartását euróban vezette, mivel a beszerzések 90%-a euróban történt. A készleteit az utolsó beszerzési áron tartotta nyilván és a FIFO módszer szerint meghatározott bekerülési értéken mutatta ki könyveiben. December 31-én azonban a Zrt. a vásárolt készleteit is átértékelte a dec. 31-én érvényes devizaárfolyamra. Az átértékelés következményeként árfolyamvesztéget mutatott ki, amelyet az adózás előtti eredmény terhére, az egyéb ráfordítások között számolt el.

Feladat:

A számviteli törvény előírásai alapján – szabályszerűség szempontjából – minősítse az elszámolást. Megállapítását részletesen indokolja, kitérve arra, hogy a FIFO módszer alkalmazása esetén mire van lehetősége a társaságnak.

Eset árbevétel (bevétel) és költség (ráfordítás) elszámolásokra

A Drót Kft. 2009. szeptemberében szerződést kötött egy ukrán társasággal összesen 100 tonna különféle drótkötél, drótháló legyártására és értékesítésére. Két teljesítési időpontot határoztak meg 2009. november 15. napját és 2009. december 20. napját, 50-50 tonna értékesítésére. A szerződésben rögzítetten a teljes helye az eladó telephelye.

Innen az ukrán fél szállítja el a magyar ukrán határon átléptetve egy nagy beruházáshoz. Rögzítették a szerződésben azt is, hogy az átvételtől (teljesítéstől) a kockázat az ukrán céget terheli, de nem nevesítették, hogy milyen kockázatokról van szó. A Drót Kft. értékesítésre készen határidőre legyártotta az 50-50 tonnát. Mindkettő átvétele és a teljesítés elismerése az ukrán fél részéről megtörtént. A Drót Kft. kiszámlázta az értékesítést (2009.november 30-án és 2010. január 3-án) külön számlában a drótkötél és a külön drótháló értékesítést és azt 2009. évre export árbevételként elszámolta.

2010. január 10-én az ukrán fél minőségi kifogást emelt a második kiszállításhoz kötődő 10 tonna drótháló vonatkozásában, hivatkozva arra, hogy a beépítéskor minőségi problémák jelentkeztek és a nagyberuházás egy blokkja is áll emiatt.

Ezért a 10 tonna dróthálóra – szakértői véleményekkel alátámasztottan – a teljesítést nem fogadta el. A Drót Kft. választott bíróságon 2010. január 20-án benyújtva peres eljárást kezdeményezett. Első fokon azonban 2010. április 24-én hozott ítéletében az ukrán fél pernyertes lett.

A bíróság értékelte a szakértői véleményeket és figyelembe vette, hogy a szerződésben nem derült ki milyen kockázatok szálltak át az ukrán félre. A Drót Kft. nem fellebbezett, hanem a szakértői kiutaztak a nagy beruházás helyszínére megvizsgálni a minőségi kifogást. Ennek eredményeként a Drót Kft. peren kívüli egyezségekre tett ajánlatot, hogy 5 tonna drótháló ellenértékének megfelelő árengedményt ad elismerve, hogy a megfelelő biztonság érdekében dupla mennyiség beépítésére van szükség. Az ajánlatot az ukrán fél elfogadta. A Kft. módosító (helyesbítő) számlát bocsátott ki az utólagosan adott árengedményről, amellyel - önellenőrzéssel – módosította a 2009. évi export árbevételét. A szerződésben a teljesítést követő 30 napos fizetési határidőben állapotok meg. Az első teljesítési időponthoz kötődő ellenérték kiegyenlítésére az ukrán fél szerződés módosítást kezdeményezett és kérte, hogy 4 havi egyenlő részletben fizethessen. A Drót Kft. mérlegelve az ukrán vevő indokait, ezt úgy fogadta el, hogy utolsó két részlet teljesítésére egy összegben és egy időben kerüljön sor. Ennek teljesítése esetén 0,5 %-os engedményt ad. A pénzügyi teljesítések ennek megfelelően történtek az utolsó, 2010. február 15-én. A Kft. az árengedmény összegét a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításaként 2009. évre számolta el. A második teljesítési időponthoz kötődő ellenérték kiegyenlítésére két havi egyenlő részletben állapotok meg. Az ukrán fél csak a 40 tonna drótkötél vétel ellenértéket fizette ki. A minőségi kifogással érintett 10 tonna drótháló ellenértékét nem. A Drót Kft-nél a mérlegkészítés számvitel politikában meghatározott időpontja február 15. napja.

Feladat:

- **Ellenőrizze a gazdasági események szabályszerűségét, megállapítva a követelményeknek való megfelelést és az azoktól való eltérést !**
- **Megállapításait indokolja !**
- **Állapítsa meg a kihatásokat!**

Eset, költség (ráfordítás) elszámolásokra

Egy gazdasági társaságnál (gt.) az ellenőrzés, az üzleti év költségelszámolásait érintően a következő tényeket állapította meg:

Számviteli politikájában a mérlegkészítés időpontját január 31. napjában határozta meg.

- A gt. szerződést kötött egy Kft-vel üzemépületeinek és irodaházának kifestésére. A teljesítés megtörtént (határidőben, elfogadott minőségben) A kibocsátott számla alapján az ellenértéket a gt. költségként elszámolta, az előzetesen felszámított áfát pedig levonásba helyezte. Az ellenőrzés feltárta, hogy a Kft. – cégjegyzékből láthatóan – adószám felfüggesztés alatt áll, ezért kapcsolódó vizsgálatot végzett. Megállapította, hogy a Kft. alvállalkozóval végeztette el a munkát, egy Bt-vel. A Bt-nek nem profilja a festés, a Kft-vel való kapcsolat nem is szerepel a könyveiben, hogy bejelentett 1 fő alkalmazottja van, így fizikailag is lehetetlen volt a feladatot ellátnia, illetve tanúmeghallgatás során a Bt. beltagja úgy nyilatkozott, hogy nem is ismeri a Kft-t.
- A gt. szerződést kötött az Egyetemmel egy karácsonyi termék fejlesztésére. A kidolgozás (tanulmány, terv) határideje az üzleti év szeptember 30. napja, a próbagyártás befejezésének október 31. napja, a piacra bocsátás november 15. napja volt. A szerződés szerinti teljesítés elfogadás határideje december 20. napja. Az Egyetem a terveket késve, október 15-én bocsátotta rendelkezésre, de a teljesítés december 20-án elfogadásra került. Az Egyetem a számlát un. ésszerű időn túl, az üzleti évet követő január 20-án bocsátotta ki. A gt ezt az üzleti évre költségként elszámolta. A késedelmes teljesítés miatt azonban kötbér igénytel lépett fel, február 10-én, amelyet az Egyetem elfogadott. Ennek összegét a gt. az új üzleti évre számolta el, egyéb bevételei között.
- A gt. egy őrző-védő Kft-vel szerződést kötött vagyontárgyainak őrzésére. A Kft. által kibocsátott számla alapján az ellenértéket költségként elszámolta, az előzetesen felszámított áfát pedig levonásba helyezte. A Kft-nek egyetlen alkalmazottja sem volt, a munkát alvállalkozóval, egy Bt-vel végeztette el. A gt. erről nem tudott, a szerződésben csak a kft. szerepelt a munka elvégzőjeként. A kapcsolódó vizsgálat megállapította, hogy a Bt-nek nincs alkalmazottja. Ezt követően a gt. székhelyén, telephelyén a revizorok helyszíni ellenőrzést tartottak és megállapították, hogy az őrzés ténylegesen megvalósul, de azt a Bt. bejelentetlen alkalmazottai végzik. Az őrzést ellátó személyek úgy nyilatkoztak, hogy szóban kötöttek szerződést és rendszeresen megkapják a járandóságukat a Bt. beltagjától, de a pénz átvételéről nem rendelkeznek bizonylattal.
- A peres ügyek áttekintése során megállapítható volt, hogy egy vételár hátralék megfizetése és a kapcsolódó késedelmi kamat ügyben, a mérlegfordulónappal lezárt évet követő év február 2-án jogerős bírói ítélet született. Ebben a kamat megfizetésére kötelezték a társaságot. Az ítéletet február 15-én kapta kézhez a gt. A kamatot a fordulónappal lezárt évre számolta el, egyéb ráfordításként.

Feladat:

- **A tényállások alapján tegyen megállapításokat a követelményektől való eltérésre és/vagy megegyezésre.**
- **Megállapításait indokolja.**

Eszközökkel kapcsolatos néhány egyszerű feladat és eset

<p>Szoftverek számviteli elszámolása (jegyzőkönyvi tényállási elemek)</p> <p>❖ A Kft. 2009. évben egyes szoftvereihez újabb felhasználási jogokat vásárolt, valamint több, korábbi program legújabb változatát is beszerezte és más szoftvereihez újabb összetevőket (modulokat) vásárolt, miközben a számlákon szereplő összegeket egy összegű ráfordításként számolta el, a számviteli törvény előírásait megsértve.</p> <p><u>Bizonyítás – a megsértett követelmények – kihatás</u></p> <p>❖ A pótlólagos felhasználási jogok vásárlásának elszámolása egyedi felhasználásra készült szoftver esetében: a már meglévő szoftver újabb felhasználó számára történő legális hozzáférhetőségéért a pótlólagos licencdíj megfizetését a szoftver egy új példányának megvásárlásaként kell elszámolni az immateriális javak között, szellemi terméként. Az általános szabályok szerint kell megtervezni és elszámolni az értékcsökkenési leírását is.</p> <p>❖ Az egy időpontban vásárolt, azonos feltételeket biztosító licencjogokkal megszerzett új szoftverpéldányok esetében lehetőség van azok csoportos nyilvántartására is, mivel az említett pótlólagos hozzáférési jogokat általában előre meghatározott darabszámban (csomagban) értékesítik, amelyben az egyes jogok ugyanolyan paraméterekkel rendelkeznek.</p> <p>❖ A pótlólagos felhasználási jogok vásárlásának elszámolása hálózati típusú felhasználásra készült szoftver esetében: a szoftver újabb felhasználók számára biztosított hozzáférhetőségéért fizetendő pótlólagos licencdíjat a – számviteli törvény 47.§-a szerinti – bekerülési értékét növelő tételként kell elszámolni, mivel ebben az esetben a szoftver eredeti rendeltetését bővítették (több felhasználót szolgál ki). A számviteli törvény 53.§ (3) bekezdése szerint a szoftver terv szerinti értékcsökkenését újra kell tervezni, ha a felhasználói kör pótlólagos hozzáférési jogok megvásárlásával történő kibővítése (értéknövelése) miatt megváltozik a szoftver várható használati ideje, és – ebből adódóan – a maradványértéke is.</p> <p>❖ Ha a meglévő szoftver frissítését egy külön e célból előállított szoftver program segítségével végzik el, az upgrade szoftver beszerzési árát a segítségével frissíteni kívánt szoftver bekerülési értékét növelő tételként kell elszámolni. A frissített szoftver bekerülési értéke az upgrade szoftver értékéből, másrészt az alapul szolgáló szoftver még le nem írt – értékéből tevődik össze.</p>	
--	--

<p>Szoftverfrissítés esetében a frissített szoftver – értékcsökkenését, a frissített verzió várható használati idejének alapul vételével – a számviteli törvény 53.§ (3) bekezdését figyelembe véve – újra meg kell tervezni.</p> <p>❖ A már meglévő szoftverbe beépülő, attól elkülönítetten rendeltetészerűen nem használható, pótlólag vásárolt szoftverkomponensek (modulok) bekerülési értéke az alapszoftver bekerülési értékét növeli (tehát pótlólagos beruházásnak minősül), abban az esetben, ha az alapszoftver felhasználási területe a beépített j összetevővel kibővül (az alapszoftver a korábbi felhasználási területhez képest új funkciókkal bővül, új feladatokat képes ellátni). Mivel az új összetevő beépítésének hatására a kiegészített szoftver várható használati ideje megváltozik, így – a számviteli törvény 53.§ (3) bekezdésének figyelembevételével – indokolt a kiegészített szoftver értékcsökkenésének újratervezése is</p>	

<p><u>Kísérleti fejlesztéssel kapcsolatos eset</u></p> <p>A vállalkozás intenzív K+F tevékenységet folytat. Ennek keretében – a korábban vásárolt, de még működők helyett – új minőségellenőrző berendezéseket fejlesztett ki.</p> <p>A kutatás – üzleti éven belüli - befejezése után a fejlesztést a vállalkozás szempontjából hasznosnak (számviteli politikájában rögzített kritériumok figyelembevételével) – nyereséget hozónak – ítélte és a berendezéseket üzemszerűen használatba vette. A ráfordításokat a kísérleti fejlesztés aktivált értéke mérlegtételen mutatta ki. Egyidejűleg a még működő, nullára le nem írt berendezéseket leállította és nem is szándékozik újra üzemeltetni. Analitikájában (könyveiben) továbbra is nettó értéken nyilvántartja.</p> <p><u>Feladat:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Vizsgálja meg az elszámolások szabályszerűségét. 2. Értékelje a vállalkozás döntéseit. 3. Vizsgálja meg az adózás előtti eredményre gyakorolt hatásokat, (a növelő és csökkentő tételek meghatározásával). 	

<p><u>Eset egy megvásárolt jog költségkénti elszámolására</u></p> <p>A Kft. engedményezési megállapodást kötött egy Zrt-vel. Az engedményezés arról szólt, hogy a Kft. jogot szerzett a Zrt. három vállalkozó megrendelője (vevői köre) fuvarozási szolgáltatás igényének teljesítésére és az ennek fejében járó fuvardíjra. A jog 2008. december 9-től 2010. december 31-ig szólt, 10 millió Ft+Áfa ellenértékért. A Kft. az ügyletről</p>	

<p>befogadott számla alapján az ellenérték nettó összegét, üzleti, ügynöki jutalékként számolta el 2008. évre, a költségei között.</p> <p>Feladat: Ellenőrizze az elszámolás szabályszerűségét, minősítse a gazdasági eseményt számviteli és adózási szempontból.</p>	

<p><u>Tárgyi eszközök bekerülési értékének meghatározásával összefüggő feladat</u></p> <p>Egy Rt-nél azt a feladatot kapja, hogy módosítsa/pontosítsa/ a tárgyi eszközök között nyilvántartott gépek, berendezések bekerülési értéknek meghatározásával összefüggő számviteli politikai előírásokat úgy, hogy a szabályozás egzakt követelményként funkcionáljon a értékelés, elszámolás és ellenőrzés során.</p> <p>Kiemelt figyelemmel kell lenni arra, hogy a közeljövőben kapacitást bővítő, új technológiát meghonosító beruházás fejeződik be, amelyhez kötődően a meglévő számviteli politika nem ad teljeskörű és egyértelmű szabályozást. A gépek, berendezések importból kerülnek beszerzésre, szerelésük, alapozásuk részben külső cégek közreműködésével, részben saját kivitelező kapacitás felhasználásával történik. A gépekhez, berendezésekhez az üzemszerű, biztonságos üzemelést lehetővé tevő tartozékok és tartalékalkatrészek kerülnek beszerzésre.</p> <p>A fejlesztés pénzügyi forrásai között megjelenik a saját erő és a pénzügyi hitel is. (Az egyszerűbb megoldás érdekében egy-egy mondatos előírások ill. módszerek elfogadásra kerülnek).</p>	

<p><u>Eset, tárgyi eszköz bekerülési értékének vizsgálatára</u></p> <p>A Kft. 2009. évben – egy fővállalkozó kivitelezésében – új gyártócsarnokot helyezett üzembe, 2.503 millió Ft bekerülési értéket meghatározva. Az üzembe helyezés előtt tartalék alkatrészeket is beszerzett, 150 millió Ft értékben, amelyek a biztonságos üzemelést hivatottak biztosítani. Ezt a ráfordítást a bekerülési érték részeként határozta meg. Az új gyártócsarnok a meglévő félkészáru raktárral egybeépült. A kivitelezés alatt a raktár teljes tetőcseréjére is sor került. Ennek 35 millió Ft-os ráfordítását a Kft. a költségei között számolta el. Egy másik vállalkozó kivitelezésben a gyártócsarnok csapadékvíz elvezetését végeztették el, 60 millió Ft ráfordítással. Erről a számla a gyártócsarnok üzembehelyezését követően 10 nappal érkezett meg. A Kft. ennek összegét költségei között számolta el. Ettől a másik</p>	

<p>vállalkozótól – erre a munkára – utólag kapott 1% árengedményt, amelyet módosító számla alapján az egyéb bevételei között számolt el. A Kft. számviteli politikája a beruházás, az értéknövelő felújítás, a karbantartás és a bekerülési érték meghatározásáról csak a törvény szerinti szabályozást isméli.</p> <p>Feladat: Ellenőrizze az elszámolások szabályszerűségét és állapítsa meg a követelményeknek való megfelelést vagy eltérést kihatásaival együtt.</p>	

<p>Értéknövelő felújítással kapcsolatos eset</p> <p>Egy termelő vállalkozás a számviteli politikájában rögzítette, hogy befektetett eszközként működő gépei, berendezései esetében, értéknövelő felújításnak azt tekinti, ha a használati idő 90%-a utáni nagyjavításra kerül sor és ez legalább egy évvel meghosszabbítja az eszköz élettartamát.</p> <p>A vállalkozásnál az egyik tárgyi eszköz (berendezés) tervezett használati ideje 5 év. A rendszeres karbantartás mellett a harmadik éves működés végére folyamatosan csökkent a termelési kapacitása és a berendezés olyan mértékben meghibásodott, hogy használhatatlanná vált.</p> <p>A vállalkozás megvizsgálta a meghibásodást és gazdaságossági számításokat végezve úgy döntött, hogy a berendezést felújítja.</p> <p>A beindult nagyjavítással összefüggő műszaki felülvizsgálat kiderítette, hogy nagyértékű alkatrészek rejtett minőséghibák voltak. Ezek cseréjére és általános felújítására került sor, melynek eredményeképpen újra az eredeti kapacitással üzemelt a berendezés.</p> <p>A felmerült ráfordításokat a vállalkozás ráaktiválta a tárgyi eszközre, azaz ezzel megnövelte a meglévő nettó értéket.</p> <p>Feladat:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ellenőrizte az elszámolások szabályszerűségét és állapítsa meg ezek jogszerű vagy jogszerűtlen voltát. 2. Minősítse a vállalkozás döntését. 	

Eset, beruházás megvalósítására és a kapcsolódó gazdasági események elszámolására

A Vegyi kft. új műanyag alapanyag gyártó üzemet épített, a már 3 éve működő – 6 éves használati időre tervezett – fóliagyártó gépsorának alapanyaggal való ellátására. A beruházást azon a területen valósított meg, ahol a régi raktárépülete volt, ezért az épületet lebontották. A bontás költségeit az egyéb ráfordítások között számolta el.

(A raktárépületet másik beruházás keretében un. könnyű szerkezetes építési módszerrel újjá építették).

A beruházás (üzemépület és termelő berendezések) szeptember 10-én befejeződött és egy hetes próbaüzem után szeptember 20-án üzembe helyezték. A végleges használatba vételi engedélyt október 18-án kapta meg a kft. A szakhatóságok szeptember 15-én megtartották az üzembejárást. Néhány apróbb változtatást igényeltek, a tűzoltóberendezések elhelyezését illetően, de jegyzőkönyvben rögzítették, hogy a végleges használatbavételi engedélyt kiadják.

Az üzemhelyezés előtt és a próbaüzem ideje alatt a termelőberendezések kezelésére a szállító cég kiképezte a Kft. dolgozóit. Ennek költségeit leszámlázta, a kft. pedig költségei között elszámolta. A üzembe helyezés és a bekerülési érték meghatározása után a szállító a termelőberendezések árából utólag 5 %-os árengedményt adott. A Kft. az árengedmény összegével, az üzembe helyezés időpontjára visszamenőleg módosította a bekerülési értéket és a hónap utolsó napján elszámolt értékcsökkenést.

A beruházással egyidejűleg felújítást végeztek a fóliagyártó gépsoron is. Ez az üzembe helyezés után két évig két műszakban üzemelt, de a harmadik évben – a növekvő kereslet miatt – 3 műszakra tértek át, újra tervezve az értékcsökkenési leírását. A nagyobb igénybevétel gyorsabb elhasználódáshoz vezetett és a termelési kapacitása mintegy 10%-kal csökkent, valamint növekedett a selejt aránya.

A felújítás – melyet a kft. saját karbantartói végeztek el – alkatrészcserekből, a berendezések tisztításából és újrafestéséből állt. A felújítás után a termelési kapacitásuk javult, noha nem érte el az eredetét, viszont a selejtarány a korábbi, elfogadott szinten volt. A Kft. a felújítási ráfordításait karbantartási költségei között számolta el.

A Kft. számviteli politikájában úgy szabályozott, hogy a bekerülési értéknek a több tárgyi eszközt érintő tételeit a beszerzési ár és/vagy előállítási költség arányában kell megosztani. Nem határozta meg, hogy mit tekint jelentős eltérésnek, aránynak, összegnek.

Feladat:

- **Ellenőrizze a gazdasági események megvalósulásának és elszámolásának szabályszerűségét!**
- **Állapítsa meg a követelményeknek való megfelelést vagy attól való eltérést !**
- **Megállapításait indokolja és határozza meg a kihatásukat !**

ELLENŐRZÉSEK VÉGREHAJTÁSA V.

Speciális eljárások, módszerei (kiemelések)

<u>A tb. járulékok ellenőrzése</u>	
❖ <u>Követelmények</u>	
<ul style="list-style-type: none">• tb jogszabályok• Art és SZJA tv.• vállalkozások belső szabályai• biztosítási jogviszony vizsgálatához<ul style="list-style-type: none">– munkajogi– polgári jogi– társasági jogi szabályok	
❖ <u>Kikre terjed ki ?</u>	
<ul style="list-style-type: none">• foglalkoztatókra• biztosítottakra	
❖ <u>Kulcskérdése:</u>	
<ul style="list-style-type: none">• a biztosítási jogviszony helyes minősítése	
❖ <u>Előforduló esetek (nagy gyakorisággal)</u>	
<ul style="list-style-type: none">• szerződés megnevezése és tartalma nem fedik egymást (munkaviszonyra történő átminősítés – adóhatóság joga)• jogviszony szóbeli megállapodással jön létre• a szerződés a közterhek minimalizálására (esetenként kikerülésére) jön létre	

Eset színlelt szerződésre

Az ellenőrök egy mezőgazdasági társaságnál – bejelentésre – **adó-és járulékkikerülésre irányuló konstrukciót** tártak fel.

A vizsgált években a társaság dolgozóinak bruttó bérét a mindenkori minimálbér körüli összegre csökkentették. Az eredeti bérhez viszonyított különbözetet a dolgozók un. tejpénz formájában kapták kézhez és jövedelmük ezzel maradt szinten.

A konstrukció – szerződés szerinti – lényege:

- A társaság bérleti szerződést kötött a dolgozóival a tejelő tehen állomány bérbeadására.
- A szerződés szerint a társaság adta a tehen állományon kívül az istállókat és a technológiát, a dolgozók pedig bérleti díjat fizetnek, emellett a termelési költségek is őket terhelték.
- A tehenészet hozamából a borjú szaporulat a társaságé, a tej pedig a bérlő dolgozóké, amit a társaság felé kötelesek értékesíteni.

Mit mutatott a tényleges helyzet?

- A társaság könyveiből megállapítható volt, hogy a tehenészet hozamai és a termelési költségei a könyvekben ugyanúgy jelentek meg, mint korábban, de a tej felvásárlásáról felvásárlási jegyet, a tartási költségekről pedig számlát állítottak ki. A kettő különbözete volt az un. tejpénz, amit havonta kaptak a dolgozók („bérbevevők”).

- Széleskörű tanúmeghallgatásokkal is bizonyítottan beigazolódott, hogy a tehenek (amelyek együtt maradtak a bére nem adott állatokkal) tartásában (takarmányozásában, gondozásában, fejésében) semmi nem változott.
- A „bérebevevők” nem ismerték a kifejt tej mennyiségét. Az un. tejpénz számfejtése során először a nettó kifizetendőt állapították meg és ebből számoltak visszafelé – a tej mennyiségét és így tovább.
- A tejpénz tehát független volt a kifejt tej mennyiségétől, bizonyítottan arra szolgált, hogy a dolgozó az eredeti munkakörében (munkaidőtől, teljesítménytől függően) megkapja az eredeti bérét.

Feladat: fejezzük be az esetet !

Eset a járulékalap becslésére

Egy korlátolt felelősségű társaság földmunkát, útépitést és különböző építőipari szolgáltató tevékenységet folytatott. Az ellenőrzés alá vont évben egy Rt.-től nagyértékű megrendelése volt, földmunkára és vasbetonszerelési munkálatokra. Nyilvántartása bizonylatai (számlái) szerint **a munkálatokat a nagyobb részt alvállalkozókkal végeztette el. Ilyen nagyságrendű munka elvégzéséhez – adóellenőrök által is nyilvánvalóan megállapíthatóan a 8 fő bejelentett alkalmazottja nem elegendő.** A munkához kapcsolódóan **szállás költség került elszámolásra, az Rt. munkásszállója által kibocsátott számlák alapján.**

Az alvállalkozókat előbb az adóhatóság rendszeréből történő információszerzéssel vonták vizsgálat alá az ellenőrök.

Megállapítható volt, hogy az egyik, egyéni vállalkozó már nem adóalany, vállalkozási igazolványa visszavonásra került (az önkormányzat visszajelzése szerint azonban nem adta vissza), így számla kibocsátására nem jogosult.

A másik alvállalkozó átlagos statisztikai állományi létszáma az adott évben egy fő volt, bevételei nem tükrözték vissza a jelentős nagyságrendű teljesítést.

Az adóellenőrök vélelmezték, hogy a munkát a Kft. (vagy az alvállalkozók) bejelentetlen alkalmazottai végezték el.

Feladat:

Állapítsa meg a társadalombiztosítási terhek alapját:

- határozza meg a tényfeltárás módszereit és bizonyítási eszközeit
- alkalmazzon becslést és határozza meg ennek módszerét.

Eset: színlelt szerződések átminősítése munkaviszonnyá (az Adóellenőrzés szaklap 2007/2. számából átvett jogeset)

A vizsgált kft. az állományában lévő alkalmazottakon kívül megbízási jogviszonyban foglalkoztatott egyéni vállalkozói igazolvánnyal rendelkező két magánszemélyt. A megvizsgált szerződések tartalmi elemeinek elemzése alapján a revízió megállapította, hogy a Munka törvénykönyvéről szóló 1992. XXII. törvény által szabályozottak alapján a szerződésben a munkaviszonyra jellemző elemek vannak többségében:

- utasítás, irányítás
- alá-és fölérendeltség
- rendszeres személyes munkavégzési kötelezettség
- a munkavégzés helye, ideje, tartama
- a díjazás előre meghatározott teljesítmény szerinti elszámolás alapján.

A jogviszony munkaviszonnyá történő minősítése során az alábbi, szerződésben rögzített körülményeket vették figyelembe:

- közterületen működő újságárusító-helyen hírlapárusító munkakör ellátására kötött szerződés
- az újságkészlet, bolti árukészlet a kft. tulajdona
- a felek 90 napos próbaidőt kötöttek ki
- a ledolgozott munkaórából nyilvántartást vezettek, melyet megbízó aláírásával minden hónap utolsó munkanapján ellenjegyzett
- meghatározott munkák elvégzésére, utasíthatóságára kitétel
- az újságkészlet, bolti készlet leltározása 1-2 havonta kötelezettségként szerepelt,
- a megbízó a ledolgozott munkaórákért minden tárgyhónapot követő hónap 10. napjáig munkadíjat fizetett,
- a munkavégzés helye a vizsgált kft. tulajdonában lévő ajándékbolt volt, melyért a vállalkozó bérleti díjat nem fizetett, a bolt berendezési tárgyai, valamint az árukészlet is a kft. tulajdonát képezte,
- a díjazást jutalékban, illetve alacsony forgalom esetén fix összegben állapították meg,
- a díjazást minden hónap utolsó napját követően a pénztárgép forgalmi adata alapján kell kiszámítani,
- rövidebb nyitva tartás esetén időarányos „kiegészítés” járt.

Fentiek miatt a revízió a kifizetett „vállalkozói díjakat” munkabéreként vette figyelembe, a létrejött jogviszonyokat az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján adójogi szempontból munkaviszonnyá átminősítette. A foglalkoztatónak

<p>minősülő kft. adózó terhére a vizsgált időszakra vonatkozóan a biztosítottak minősülő személyek részére kifizetett díjazás után az ellenőrzés az általános szabályok szerint megállapította a járulék-és egészségügyihozzájárulási fizetési kötelezettséget.</p>	

Becslési eljárások az adóellenőrzések során

<p>❖ <u>Mi a becslés ?</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • olyan módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adóalapot valószínűsíti. • bizonyítási teher az adóhatóságnál <ul style="list-style-type: none"> ○ hogy a becslés alkalmazásának feltételei fennállnak ○ hogy az adatok, tények, körülmények valamint az alkalmazott módszer az adó alapját valószínűsíti • bizonyítási teher megfordulhat <ul style="list-style-type: none"> ○ az ellenőrzött az adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja • kiválasztáshoz, becslési adatbázis létrehozása (2012.01.01.) 	

<p><u>A becslési eljárások eseteiről</u></p> <p>❖ <u>Klasszikus becslés</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adóalap megállapítására (Art: nevesít eseteket) • a bevétel vagy a kiadások egy részének ismeretében az adóalap valószínűsíthető <p>❖ <u>Összehasonlító becslés</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • az adó alapja – az iratok hiányában – nem állapítható meg • más adózók adataival történő összehasonlítás (azonos időszak, hasonló körülmények) <p>❖ <u>Vagyongyarapodás</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaival nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege • specialitásai <ul style="list-style-type: none"> ○ elévülési időt megelőző időszakra is kiterjedhet a vizsgálat (meghatározott esetekben !) ○ az adóalaptól való eltérést az ellenőrzött hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. 	

<p>Beclsés alkalmazhatóságának esetei</p> <ul style="list-style-type: none"> • vagyonszerzési illeték alapjának megállapításánál • ha az adó alapja nem állapítható meg • ha jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény (számossága vagy tartalma miatt) alaposan feltételezhető, hogy az iratok nem alkalmasak a valós adóalap megállapítására. Ilyen adat, tény, körülmény pl.: <ul style="list-style-type: none"> - adóéven belüli ismételt számla-nyugtaadás elmulasztás - igazolatlan eredetű áru forgalmazása - bejelentetlen alkalmazott foglalkoztatása - jövedelmezőségi, élőmunka-és anyagszükségleti mutatók, standardok közötti lényeges eltérése • ha az adózó jelentős számban és értékben nem tudja bizonyítani az adóhatóság által kétségbe vont gazdasági események valóságát illetve hogy a költségek ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel • ha sem a bevételekről, sem a kiadásokról adatok, iratok, egyéb bizonyítékok nem állnak rendelkezésre • ha az adózó az adóköteles bevételszerző tevékenységét elmulasztotta bejelenteni • fedezetlen vagyongyarapodás esetén (lsd. külön) 	
--	--

<p>Egy egyszerű eset (igazolatlan eredetű áruból indulva, átlaghaszonkulcs módszert alkalmazva).</p> <p>Egy melegkonyhás büfét üzemeltető egyéni vállalkozónál az operatív revizorok igazolatlan eredetű forgalmazását állapították meg (nem túl jelentős, 30 eFt értékben) egy leltárellenőrzés során.</p> <p>Ennek következménye – az üzlet bezárása mellett – hogy adóellenőrzés került elrendelésre.</p> <p>A beclsési eljárás jogalapját – a fenti szabálytalanságon túlmenően – még következők biztosították:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Az adózó vizsgált évre benyújtott – egy bérleti díjból származó bevétellel korrigált – bevallásából – 2,4 %-os átlaghaszonkulcs volt számítható. <p>A revízió megbontotta az értékesítését 12 %-os, 25 %-os adókulcs alá tartozóra valamint adójegyves dohányáru értékesítésére.</p> <p>A megbontott leltár, árubeszerzés és nettó/áruértékesítésből származó/ árbevétel alapján elvégzett számítások a 12 %-osnál 77 %-os, a 25 %-osnál – 4,7%-os a dohányárúnál 4%-os haszonkulcsot mutattak.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Az adózó nyilatkozata szerinti átlaghaszonkulcsok a fenti termékeket érintően sorban 25-100 %, 8,1-200% között és 8,1 %. 	
---	--

<p>○ Az árubeszerzés árufőcsoportonkénti kigyűjtése és az adózó nyilatkozata szerinti, súlyozott átlaggal számolt átlaghaszonkulcs:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 12 %-os termékekre 51 % – 25 %-os termékekre 31,5% – adójegyves dohányárura. 8,1% <p>A becslés a 25 %-os adókulcsú termékek és a dohányáru étékesítésből származó árbevételre, valamint a számla nélküli árubeszerzés meghatározásra irányult.</p> <p>A becslés módszere a „klasszikus” volt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ árbevétel: az árufelhasználás növelése az átlaghaszonkulcsokkal (25%-os termékeknél 31%, dohányárúnál 8,1%) ○ árubeszerzésnél: a fogyasztói értékre vetített átlagárérés. <p>Az átlaghaszonkulcs meghatározásánál figyelembevételre kerültek (a nem jelentős) forgalmazási veszteségek és a töréskárok is.</p> <p>Mindennek eredményeképpen az ellenőrzés a becsült bevételi többlettel megnövelte a vállalkozás eredményét és számla nélküli beszerzés miatt vélelmezett (nem jelentős) költséget.</p>	

<p><u>Eset, árbevétel becslésére</u></p> <p>A Kft. tartósan veszteséges társaság 2009. évben 600.223 eFt összegű nettó árbevételével szemben az eladott áruk beszerzési értékeként 720.800 eFt-ot számolt el ráfordításként könyveiben. Kiadásait nagy összegű tagi kölcsönnel ellentételezte. A veszteség okát tisztázandó, a revízió nyilatkoztatta a társaság képviselőjére jogosult személyt, aki az édesség nagykereskedésnél 8%-os mértékű, egyik büféjénél minden áruféleségre 30%-os mértékű, lángossütő büféjénél pedig 40%-os mértékű árrésről nyilatkozott.</p> <p>Könyveiben ezzel szemben az édesség nagykereskedelem árbevétele jóval alacsonyabb összegben szerepelt, mint ugyanezen termékkör ELÁBÉ-ja, ugyanakkor a két büfé esetében az árbevétel többszöröse volt az eladott áruk beszerzési értékének. Ennek okaként az áruféleségek rossz költséghelyekre történő könyvelését jelölték meg. Az elszámolást korrigálendő, az ellenőrzés a társaság könyveiben kimutatott árubeszerzést a nyilatkozott árréseknek megfelelően átcsoportosította, de az édesség nagykereskedelem ELÁBÉ-ja még mindig jelentősen meghaladta az elszámolt árbevételt. Ezért a valós árbevétel becsléssel került valószínűsítésre.</p>	

<p>Feladat: Milyen becslési módszert alkalmazna az árbevétel és az adózás előtti eredmény módosításához?</p>	
---	--

<p>Eset hulladékanyag elszámolására</p> <p>A Zrt. a vizsgált időszakban a termelés elszámolásról havonként egy könyvelési feladást készített, amelynek ismeretében az ellenőrzés az alapanyag felhasználás elszámolási rendszerét, a leltározás folyamatát és a termelés során képződött hulladék kezelésének és elszámolásának rendjét vizsgálta. Ennek alapján a revízió megállapította, hogy a Zrt. az önköltség számítási szabályzatában foglaltaknak megfelelően terméktípusonként alapanyagnormákat alakított ki a termeléshez és ezen normák alapján végezte az alapanyagok raktárról történő kivitelezését majd a főkönyvi könyvelésben a közvetlen anyagköltség elszámolását.</p> <p>Az alapanyag felhasználás rögzítése a napi termelési mennyiségek alapján történt egy számítógépes rendszer segítségével. A rendszer a törzsdatként tárolt normák és egységárak alapján vételezte le az alapanyagot és határozta meg annak értékét is, amelyhez mindössze a termelt mennyiség megadására volt szükség. A termelés során az alapanyagok tényleges kiadása kiszerezési egységenként történt, amely csak megközelítőleg igazodott a termelendő mennyiséghez. Az anyagmozgatás optimalizálása érdekében a megmaradt alapanyag nem került a raktárba visszaszállításra és a soron következő megrendelés legyártásakor történt meg a felhasználása. Ez azonban azt eredményezi, hogy az elszámolási rendszer és a tényleges anyagmozgás elválnak egymástól, ezért az eltérések csak az év végi leltár során kerülnek korrigálásra.</p> <p>Az ellenőrzés megállapításai szerint a vizsgált két évben a havonkénti könyvelési feladások nem tartalmazzák költséget csökkentő tételként (megtérülésként) a termelési folyamat során norma szerint képződő hulladék összegét. A revízió további megállapításai szerint az adózó önköltségszámítási szabályzata egyáltalán nem tér ki a termelés során keletkező hulladéknak az elszámolási rendjére. A vizsgálati megállapítások szerint a Zrt-nél a szabályozás hiányából adódóan a vizsgált két évben a gyártás során norma szerint képződő hulladék havonkénti készletre vételezése nem történt meg és az év végi tényleges hulladékkészlet leltározására sem került sor. Adózó csak a hulladékkészletnek megfelelő mennyiségű és összegű megtérülést számolta el. Az ellenőrzés a valós adózás előtti eredményt becsléssel állapította meg.</p> <p>Feladat: Milyen körülményeket (jogszabályi előírásokat) sértett meg a Zrt?</p>	
--	--

Milyen becslési módszert alkalmazna a valós adózás előtti eredmény valószínűsítésére?	
---	--

Egyszerű eset vagyongyarapodásos vizsgálatokra

Egy magánszemélynél 2008 és 2009 évekre vonatkozó ellenőrzésére, névvel érkező közérdekű bejelentésre került sor, amely szerint nevezett mintegy 80 MFt értékben ingatlant és gépjárművet vásárolt. Az eljárás alatt érkezett még egy bejelentés, amely szerint adózó 100 MFt kölcsönt akart „papíron” kölcsönkérni magyar és külföldi vállalkozóktól.

Adózó bevallott nettó jövedelme 2008-2009. években 4.695 eFt. A rendelkezésre álló BM és TakarNet adatok szerint adózó ezen időszakban magánszemélyként csak ingatlant vásárolt, a gépjárművek az egyéni vállalkozása, valamint az érdekeltségi körébe tartozó vállalkozás részére kerültek beszerzésre.

Az egyéni vállalkozással kapcsolatban az ellenőrzés számszaki megállapítást nem tett, azonban a rendelkezésre bocsátott pénztárkönyvi adatok 20.246 eFt negatív pénztáregyenleget mutatott. A vállalkozói iratok között fellelhetőek voltak V.I. szlovák állampolgártól származó kölcsönszerződések, melyek a vállalkozás finanszírozására befizetett 47.800 eFt-ról szóltak.

Adózó a vagyoni helyzetéről és életviteléről írásban tett nyilatkozatában ingatlan, ingó beszerzéseket ismert el, kiadásainak fedezeteként jelölte meg a 47.800 eFt-nak megfelelő szlovák 5.700 eFt magyar kölcsönt, 5.000 eFt nyitó megtakarítást és gépjármű értékesítést. Tekintettel arra, hogy adózó teljes körűen nem nyilatkozott, adat kérésre került sor. A pénztáregyenetektől, nyilatkozattételre lett elszólítva az eladott gépjármű vevője, valamint célvizsgálat végzésére került sor az adózó érdekeltségi körébe tartozó társas vállalkozásnál. A célvizsgálat feltárta, hogy adózó a nemleges nyilatkozatával szemben a vizsgált időszakban tagi kölcsönt nyújtott a Kft.-nek 42.000 eFt összegben. A tagi hitel fedezeteként ugyancsak az egyéni vállalkozásban már megjelent szlovák állampolgártól származó kölcsön volt fellelhető az iratok között.

A külföldről származó kölcsönök kontrollálása érdekében megkeresés ment a szlovák adóhatósághoz V.I.-nél ellenőrzés lefolytatását kérve.

A szlovák adóhatóságtól több részletben érkeztek az információk, amely szerint V.I. elismerte, hogy 12.200 ezer SKK kölcsönt nyújtott adózó részére, fedezetként az apjától kölcsönszerződés alapján Moszkvából érkezett 380 ezer USD-t, valamint a családi ház értékesítéséből származó jövedelmét jelölte meg. A külföldi adóhatóság a fedezetre vonatkozóan is vizsgálatot végzett, amelyeknek eredményeként többek között közölte, hogy adózó nem tudta bizonyítani, hogy a kölcsönnyújtásnak időpontjában is rendelkezésre állt az apjától kapott pénzügyi forrás, a további jövedelmei pedig a hitelezésre nem nyújtottak fedezetet. A kapott adatok alapján a szlovák kölcsön valótlannak minősült. Az 5.700 eFt belföldi kölcsönrel kapcsolatban meghallgatásra kerültek. Az ügyleti tanú, valamint a kölcsönt nyújtó magánszemélynél egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés került elvégzésre. A kölcsönt nyújtó személy a kölcsön összegére, kölcsön nyújtás helyszínére pontosan nyilatkozni nem tudott, a szerződésben megjelölt teljes összeghez pénzügyi fedezettel nem rendelkezett, így ez a kölcsön sem került elfogadásra.

Nyitókészpénz megtakarításként az ellenőrzés 3.134 eFt-ot, az egyéni vállalkozás 2007. évi pozitív eredményét vette számításba azzal az indoklással, hogy a 2007 évi vállalkozói kivétek az adózó életviteléhez voltak szükségesek, abból készpénz megtakarítás nem képződhetett.

Összességben kiadásként (életvitel, ingatlan vásárlás és illetéke, egyéni vállalkozás negatív pénztáregyenlege, tagi hitelek, pénzügyi számlára történő befizetések) 159.222 eFt került számbavételre, amelynek fedezeteként (nyitó megtakarítás, a vizsgált időszak bevallott nettó jövedelmei, bankszámláról felvett összegek, ingó értékesítésből származó jövedelem) mindössze 24.550 eFt állt rendelkezésre.

A kronologikus számítás szerint a **forráshiány** összege **136.382 eFt**, mely után az adózó terhére megállapított adókülönbözöt Szja-ban 49.148 eFt, százalékos Eho-ban 15.002 eFt, **összesen 64.150 eFt**.

Problematisabb eset, vagyongyarapodásos vizsgálatra

Kiválasztás:

A számítógépes nyilvántartásból nyert adatok szerint adózó az érdekeltségi körébe tartozó vállalkozások a 2004-2008. években 127.800 eFt tőkeemelést eszközölt.

Bevallott adóköteles nettó jövedelme ebben az időszakban mindössze 10.934 eFt.

Az ellenőrzés megállapításai, tapasztalatai:

Az adózó az ellenőrzés felhívására nyilatkozott a vagyoni helyzetére vonatkozóan, mely szerint a vizsgált időszakban a vállalkozásai részére **18.700 eFt** tagi kölcsönt nyújtott, ingó és ingatlan vásárlásra **6.183 eFt** kiadása merült fel. Fedezetként különböző bankokban, **80.000 eFt** összegű értékpapír és lekötött betétként meglévő megtakarításokat jelölt meg.

Az adózó nyilatkozatában közölt adatok kontrollálása céljából adatkérés történt a földhivatalból, a nyilatkozatból ismert számlavezető pénzügyintézetektől és a BM Közlekedési Nyilvántartó szervétől. Az adózó vállalkozásainál végzett kapcsolódó vizsgálat a tulajdonosi kölcsönöket és azok visszafizetését tisztázta.

A fentiekből nyert adatok alapján a **kiadások** összege **243.899 eFt**:

- banki betét:	80.000 eFt
- vállalkozásainak adott tulajdonosi kölcsön összege:	18.700 eFt
- a tőkeemelésre fordított összegek:	127.800 eFt
- ingó és ingatlan szerzésre fordított:	6.183 eFt
- életvitel költségei:	11.150 eFt

Az adózó az eljárás alatt 120.000 eFt vizsgált időszak előtti megtakarítást nyilatkozott, melyre bizonylatot becsatolni nem tudott, a megtakarítás forrásait nem nevezte meg. Az 1999-2003. évekre bevallott 5.699 eFt jövedelem az azonos időszakban vállalkozásai alapítására fordított 8.625 eFt-ra és az életviteli kiadások fedezetére sem volt elegendő, ezért az ellenőrzés a megtakarítás lehetőségét kizárta.

A **kiadások fedezeteként 25.993 eFt** volt számítható, melyből

- az üzletrész értékesítés ellenértéke	2.000 eFt
- ingó értékesítés bevétele	2.700 eFt
- a bevallott nettó jövedelem	10.961 eFt
- pénzügyi hozadék	10.332 eFt

A megállapított **fedezethiány 217.840 eFt**, amely miatt a számított SZJA **adóhiány 88.461 eFt**.

Adózó a jegyzőkönyvbe foglalt tényállás ismertetése alkalmával bizonyítási indítványt, a jegyzőkönyv átvétele előtt a korábbi évek megtakarításának igazolására bizonylatokat kívánt becsatolni, melyre haladékat kért. Ezt azzal indokolta, hogy az ellenőrzés

lefolytatására nyitva álló határidő még nem telt le, ezért az adóvizsgálati jegyzőkönyvet lezártak nem tekintik. További bizonylat átadása helyett az időközben meghatalmazott jogi képviselője a jegyzőkönyvet átvette és **észrevételt** nyújtott be.

Beadványában – vitatva a becslés jogalapját – a 120 millió Ft-os megtakarításának forrásaként az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőző időszakban keletkezett bevételt, így

- szülei és saját mezőgazdasági tevékenységből származó jövedelmét
- 2002-2003. években az ukrajnai vállalkozásából származó 300 ezer USA dollár nyereségét jelölte meg, melyet forint és devizaszámlán helyezett el, valamint azok nagy összegű hozadékait.

Nyilatkozatához csatolt

- 5 db 1999-2000. keltezésű kölcsönszerződést mely szerint a T Kft. részére 35 millió Ft összegű kölcsönt nyújtott, melynek ügyvezetője K.F.
- K.F. nyilatkozatát, akivel a külföldi vállalkozását és az abból származó 300 ezer dollár nyereséget, továbbá
- olyan dokumentumokat, amelyekkel meghatározott vagyontárgyak értékesítéséből származó bevételét, kötvények vásárlását és nagy összegű kamatjövedelmét kívánta bizonyítani.

A beadványban foglaltak **az ellenőrzés folytatását** tették szükségessé. A bizonyítási eljárás során

- adózó írásbeli nyilatkozatának kiegészítésére lett felszólítva az ukrajnai tevékenységével kapcsolatban
- tanúként került meghallgatásra egyrészt kölcsönnyújtás, másrészt az Ukrajnából származó nyereség vonatkozásában, továbbá a kölcsönszerződést tanúként aláíró két magánszemélyt.

Az ukrajnai tevékenységből származó 300 ezer dolláros nyereséget sem adózó, sem K.F. hitelt érdemlő adattal nem tudta alátámasztani, így 2004-2008 évekre fedezetként nem szolgálhatott.

A rendelkezésre bocsátott dokumentumok, korabeli szerződések értékelése alapján nem vitatva, hogy adózó rendelkezhetett korábbi megtakarítással – melyek egy részét vállalkozásba fektette, megélhetésére fordította - a revízió az 1999.12.31.-én meglévő 35.000 eFt-os megtakarítás, 1999-2003 közötti 5.698 eFt nettó jövedelem és 13.225 eFt-os kiadásként kimutató tőkemozgás egyenlegeként **210.020 eFt-ban** és az Szja adóhiányt **86.072 eFt-ban** állapította meg.

Adózó a **kiegészítő jegyzőkönyv** megállapításaira **is észrevételt tett**, melyben **korábbi beadványban foglaltakat fenntartva kiegészítette** azzal, hogy

- jogszabálysértő módon kerültek beszerzésre a pénzügyi adatok, ezért kerüljenek kizárásra a bizonyítékok közül.
- Az ellenőrzés a bizonyítási kötelezettségnek maradéktalanul nem tett eleget, utalva az ukrajnai tevékenységre, kamatjövedelem megszerzésére, édesanyja nyilatkozatára,
- Az adózói nyilatkozat és a tanúmeghallgatás során felmerült igazolható adatokat az adóhatóság szerezze be.

A jegyzőkönyvre tett adózói észrevételt elutasítva a kiegészítő jegyzőkönyv megállapításai realizáló **határozat** kiadásra került.

Adózó a határozat ellen **fellebbezést nyújtott be, kérve, hogy – az adatvédelmi biztoshoz benyújtott panaszuk elbírálása után – semmisítsék meg, új eljárás elrendelésével.**

Beadványban az előző észrevételeit fenntartva

- **indítványozta az orosz tolmács, valamint a tervezésben közreműködő személy tanúkenti meghallgatását, akivel az ukrainai munkavégzését kívánta bizonyítani, (nem nevesítve)**
- **kifogásolta, hogy a határozat az indítványainak, a bizonyítékok köréből történő kizárását nem indokolta.** Sérelemzte továbbá, hogy az adóhatóság nem szerezte be az általa igényelt adatokat.

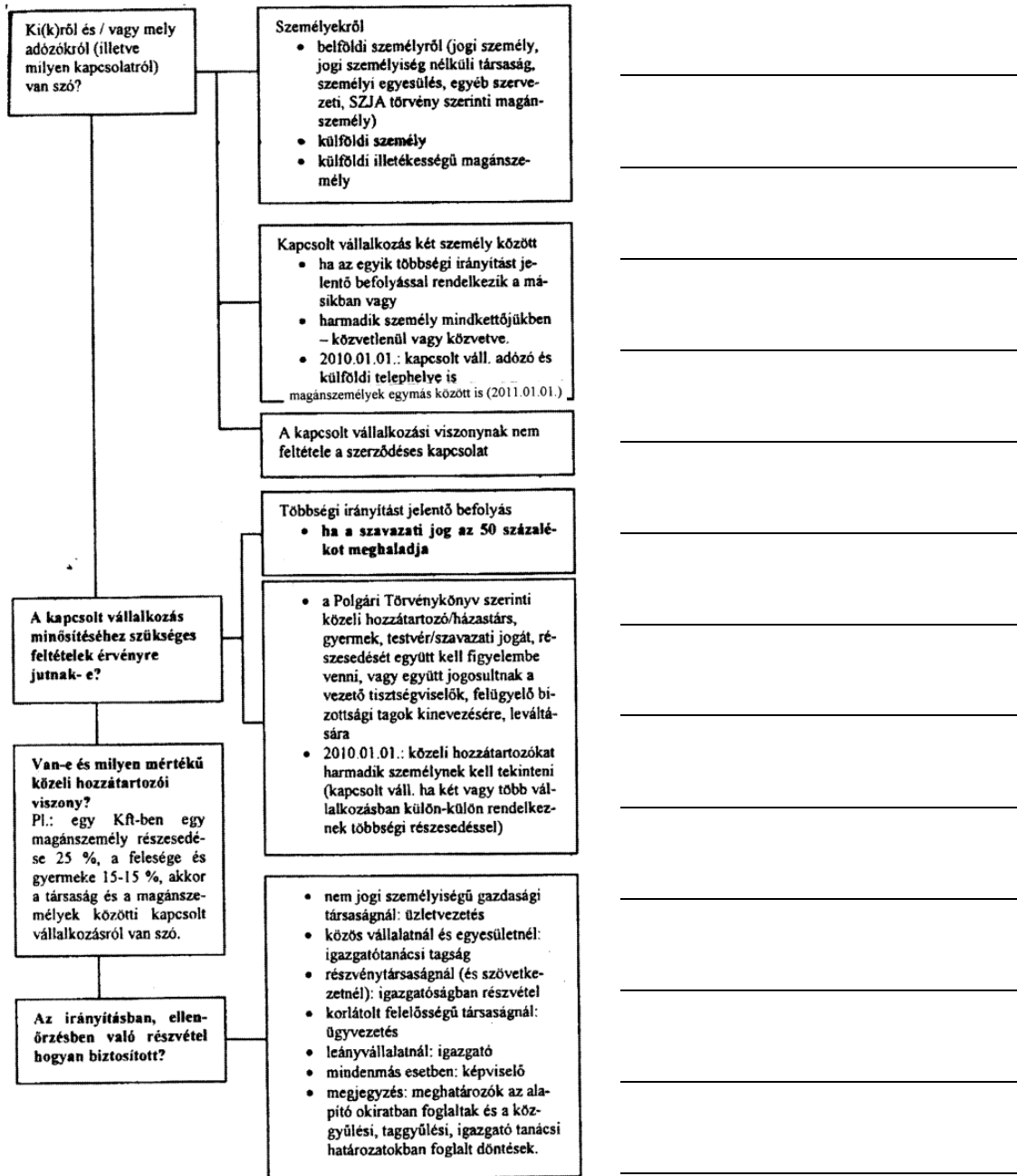
Fellebbezéséhez csatolt további megtakarításait igazolandó olyan bankszámla kivonatokat, szerződéseket, melyeket állítása szerint az ellenőrzés figyelmen kívül hagyott, valamint olyan VÁM 91 nyomtatványt és különféle épületterveket, melyek a külföldi munkavégzéssel kapcsolatban tett nyilatkozatokat erősítik.

Fellebbezést kiegészítő beadványban kifogásolta, hogy az ellenőrzés az elévülési idő előtt keletkezett jövedelmével szemben a vagyongyarapodásra vonatkozó kiadásokat nem aktualizálta.

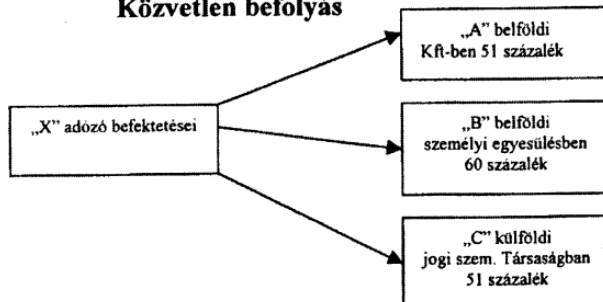
Feladat: Megítélése szerint az adóellenőrök vétettek-e eljárási hibát a tényállás feltárása és bizonyítása során?

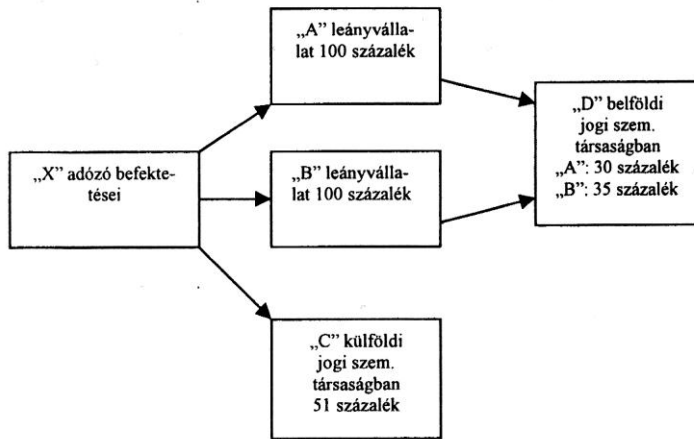
TRANSZFERÁRAK ELLENŐRZÉSE

<p><u>A témaköréről</u></p> <p>❖ Fogalma és jelentősége</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mi a transferár ? Mi a szokásos piaci ár ? <ul style="list-style-type: none"> ○ amelyekben egy vállalkozás terméket (árut) vagy immateriális javakat ad el és/vagy szolgáltatást nyújt egy kapcsolt (társult) vállalkozás részére ○ amelyeket egymástól független felek az ügyleteik során érvényesítenek illetve érvényesíthetnének vagy érvényesíthettek volna • Hatások ! <ul style="list-style-type: none"> ○ ha a transfer ár eltér (mert sok esetben eltérítik) a független felek között érvényesülő szokásos piaci ártól, akkor – összehasonlíthatóvá tette ügyletek esetében – a társasági adó alapját módosítani kell ○ az eltérés jellemzően lehet <ul style="list-style-type: none"> – az ügylet speciális célja, tartalma miatt (pl. új piacra bevezetés) – a kapcsolt vállalatcsoport egészét érintő adóminimalizálási szint elérése miatt (nagy gyakorisággal szabályszerű eszközökkel) – adókikerülési, adókijátszási célzatú – Hatások ! • egy (több) felmérés tapasztalatai • OECD (Ell. is) irányelv 	
---	--

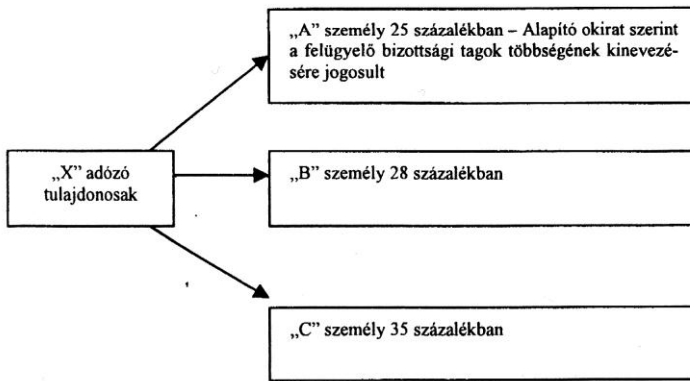


• **példák a kapcsolt vállalkozásokra**
Közvetlen befolyás

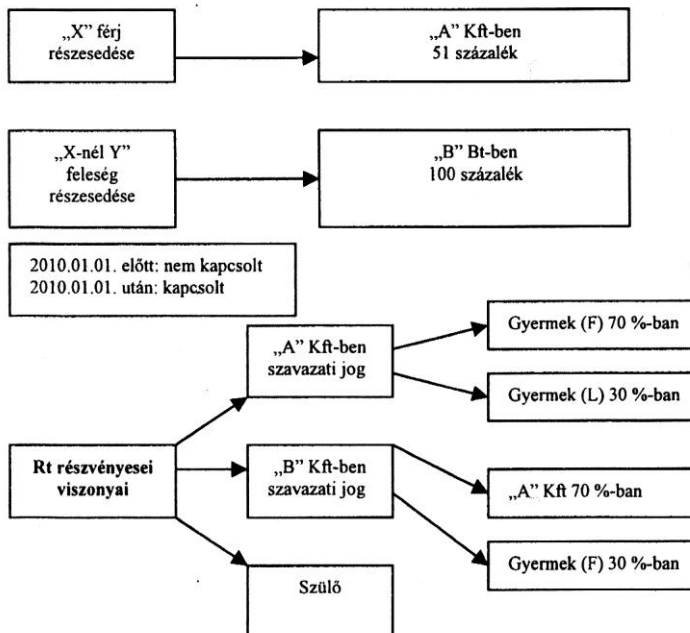




Vezetői tisztségviselők, felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezési, leváltási jogosultsága



Közeli hozzátartozók részesedéseinek összeadódása



Art.: <ul style="list-style-type: none"> • a kapcsolt vállalkozási viszonyt be kell jelenteni az állami adóhatósághoz = főszabályként: szerződéskötéskor = Zrt-nél 50%-ot meghaladó vagy minősített többségi részesedést mindenkor (2012.) = Zrt-nél és Kft-nél ha a szavazati jog az 50%-ot meghaladja, mindenkor (2012.) • a kapcsolt vállalkozási viszony megszűnését , (15 napon belül) be kell jelenteni az állami adóhatósághoz (2012.) = számviteli törvény és az adótörvények viszonya 	

Szokásos piaci ár és az attól való eltérés megállapítása adózói kötelezettség <ul style="list-style-type: none"> • a magyar szabályozás <ul style="list-style-type: none"> ○ Art., Tao tv., Szja tv., ÁFA tv. ○ elvek: <ul style="list-style-type: none"> – adózás szempontjából a kapcsolt vállalkozások egymás közötti ügyletei a piaci viszonyokat tükrözzék – „A szokásos piaci ártól eltérő szerződéses feltételeket alkalmazó kapcsolt vállalkozások ... ügyleteit adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni” • dokumentálási kötelezettség <ul style="list-style-type: none"> ○ kivételek (mikro-és kisvállalkozások) ○ alapelvek: a lényeges és jelentős körülmények, eltérések meghatározása, valamint a tőle elvárható gondosság kezelése ○ a nyilvántartás tartalma: a tranzakciók azonosítása és a teljesítés nyomon követhetősége; a tevékenység jellemzői és a megvalósulás feltételeinek számbavétele 	

<p>❖ Módszerek (a szokásos piaci ár meghatározása)</p> <ul style="list-style-type: none"> • összehasonlító árak <ul style="list-style-type: none"> ○ amelyet független felek alkalmaznak az összehasonlítható termék vagy szolgáltatás értékesítésekor a gazdaságilag összehasonlítható piacon • vizonteladási árak <ul style="list-style-type: none"> ○ az eszköznek, szolgáltatásnak független felek felé, változatlan formában történő értékesítése során alkalmazott ár, csökkentve a vizonteladó költségeivel és a szokásos haszonnal. • költség-jövedelem <ul style="list-style-type: none"> ○ az önköltség szokásos haszonnal növelt értékében • ügyleti nettó nyereség módszer (2011.01.01.) <ul style="list-style-type: none"> ○ az ügyletek bizonyos alapra (pl. költségek, árbevétel, eszközök) vetített nettó nyereségét kell összehasonlítani a hasonló ügyletek, független felek által elért (elérhető) nyereséggel • nyereség megosztásos módszer (2011.01.01.) <ul style="list-style-type: none"> ○ a közösen elért nyereséget indokolt gazdasági alapon úgy kell megosztani, ahogy független felek jártak volna el hasonló ügyekben. • egyéb <ul style="list-style-type: none"> ○ ha a normatívan előírt módszerek alapján nem határozható meg ○ ha a kialakított módszer az adott ügyletre a legjobb. <p>❖ Szokásos piaci ár az apportnál (jegyzett tőke emelésekor és leszállításakor)</p> <p>❖ Az összehasonlíthatósági probléma (csak kiemelések!)</p> <ul style="list-style-type: none"> • tevékenységek összehasonlítása <ul style="list-style-type: none"> ○ technikai felszereltség, gyártási tevékenység jellemzése • szerződéses feltételek <ul style="list-style-type: none"> ○ pl. kamat, hitel, kockázat megosztás • piaci körülmények <ul style="list-style-type: none"> ○ a piac „formái” és „tartalmi” jellemzői 	
<p>Közelítési, megoldási lehetőségek az adóellenőrzésben</p> <p>❖ Általános elvek a vizsgálatok végzéséhez</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adókikerülés feltételezése ? – nem ! • rugalmas kezelés (becslés !) • az eset bonyolultságának eldöntése 	

<ul style="list-style-type: none"> ○ a tiszta eset kezelése ● pénzügyi-politikai döntések figyelembevétele ● elszámolások szabályszerűségi felülvizsgálata ● egyeztetési eljárások <ul style="list-style-type: none"> ○ nemzeti és megyei adóhatóságok között ○ vizsgált adózóval <p>❖ Egy „könnyítés”: Az előzetes ármegállapodás</p>	

<p>Egyszerű eset - a kölcsön nyújtás</p> <p>Az Albert Kft. – a kamatláb kivételével, azonos feltételekkel – kölcsönt nyújtott a Boldog Rt-nek és a Civil Kft-nek (amely vállalkozásokban nem bírt részesedéssel), valamint a Zord Kft-nek.</p> <p>Tételesen a</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Boldog Rt-nek</td> <td>4.000 eFt-ot évi 12 %-os</td> </tr> <tr> <td>Boldog Rt-nek</td> <td>2.000 eFt-ot évi 11 %-os</td> </tr> <tr> <td>Civil Kft-nek</td> <td>6.000 eFt-ot évi 12%-os</td> </tr> <tr> <td>Zord Kft-nek</td> <td>5.000 eFt-ot évi 6%-os</td> </tr> </table> <p>kamatláb mellett, minden esetben éven belül (közel azonos időszakban), 6 hónapi időtartamra.</p> <p>Az Intel Rt 51%-ban tulajdonosa a Zord Kft-nek, az Albert Rt pedig 25 %-os részesedéssel bír az Intel Rt-ben. Az Albert Rt tulajdonosai az Intel Rt- IT-nak tagjai illetve egyikük az IT elnöke.</p> <p>Feladat:</p> <p>A társasági adó alapjának szabályszerűsége szempontjából vizsgálja meg a kölcsön ügyleteket. Ha a követelményektől eltérést állapít meg, akkor számszerűsítse a kihatást.</p>	Boldog Rt-nek	4.000 eFt-ot évi 12 %-os	Boldog Rt-nek	2.000 eFt-ot évi 11 %-os	Civil Kft-nek	6.000 eFt-ot évi 12%-os	Zord Kft-nek	5.000 eFt-ot évi 6%-os	
Boldog Rt-nek	4.000 eFt-ot évi 12 %-os								
Boldog Rt-nek	2.000 eFt-ot évi 11 %-os								
Civil Kft-nek	6.000 eFt-ot évi 12%-os								
Zord Kft-nek	5.000 eFt-ot évi 6%-os								

<p>Eset a közeli hozzátartozók részesedéseire</p> <p>A Cement Rt. cementet szállított az „A” Kft-nek 26 eFt/tonna, a „B” és a „C” Kft-nek egyaránt 30 eFt/tonna eladási áron. A „D” Kft-vel nincs szerződéses kapcsolata, de a Kft-ben a Cement Rt. részesedése – egy családon (férj, feleség, gyermek) keresztül 96%-os. Az „A” Kft-ben, a „D” Kft. tulajdonosai közül a férj 35%-os, a gyermek 30%-os szavazati joggal rendelkezik.</p> <p>Az „A” Kft., mint az Rt. nagy vevője 5%-os utólagos árengedményt kapott. A meghirdetett értékesítési feltételekből megállapítható volt, hogy az engedmény, az Rt. minden nagy vevőjét megillette. A „B” és „C” Kft-k nem tartoztak ebbe a körbe, mert – bár megközelítették – de az ellenőrzött évben nem érték el az előre meghatározott nagyságrendet.</p> <p>A termék kiszerelésében is volt eltérés, mert az „A” Kft. silós, még a „B” és „C” Kft-k zsákos kiszerelésben kapták (igényelték) a terméket. A kétféle kiszerelés között 500 Ft/tonna az eltérés, vagyis a zsákos kiszerelés ennyivel drágább.</p>

Feladat:

- Ellenőrizze a társaságok közötti tulajdonviszonyokat és – ha van – tárja fel a kapcsolt vállalkozási viszonyt. Indokolja választát!
- Vizsgálja meg a Cement Rt. által alkalmazott árakat és a társasági adóalap szempontjából állapítsa meg ezek szabályszerűségét vagy szabályszerűtlenségét. Megállapítását számszerűen – egy tonnára esően – mutassa be!

Eset az összehasonlításra, elhanyagolható eltérés eredménnyel

A Vegyi Rt műanyag alapanyagot szállít a Gt Kft-nek, amely az RT gyárterületén, de elkülönítetten működik, a tulajdonosi részarány 60%-os. Ugyanezen termékét még két belföldi független vevőjének is értékesíti. Az utólagos adóellenőrzés vizsgálat alá vonta a kapcsolt és a független partnerek felé történő értékesítés eladási árát. Megállapította, hogy a szerződéseket hat hónapos időtartamra, azonos feltételek mellett kötötték meg. A Gt Kft. felé 108 ezer Ft/t még a két független cég felé 114 eFt/t eladási árát érvényesített. Megvizsgálva az alkalmazott transzferárat, megállapításra került, hogy a Gt Kft 3 százalékos kereskedelmi árengedményt kapott, mint nagy vevő. Az Rt belső szabályozását és a meghirdetett értékesítési feltételeket áttekintve megállapítható volt, hogy ez az engedmény minden nagy vevőjét megilleti, meghatározva, hogy nagy vevő alatt az évi 2000 vagy félévi 1000 tonna felett vásárlókat érti.

A Gt Kft. ezen feltételeknek megfelel, a másik két cég nem . Emellett eltérés volt megállapítható a termék kiszerelésében. A Gt Kft. ugyanis silós kiszerelésben, még a független partnerek zsákos kiszerelésben kapták (igényelték) a terméket. Az Rt kidolgozta a kétféle kiszerelés közötti költségeltérést, amely 2900 Ft/t.

Kérdés: fejezze be az esetet és tegyen megállapítást!

Eset - bérleti jog és üzletrész értékesítésre

A Zrt. könyveiben szerepelt egy ingatlan bérleti jog, valamint egy leányvállalatban meglévő részesedés is. Utóbbi a jegyzett tőke összegével azonos, 3 millió Ft könyv szerinti értéken. A leányvállalatnak egyéb eszköze nem volt, így a saját tőkéje megegyezett a jegyzett tőke összegével.

A Zrt. az ingatlan bérleti jogot térítésmentesen átadta a leányvállalatának. Az átadást követően a leányvállalat üzletrészeit értékesítették egy független fél részére 51 millió Ft-os vételáron.

<p>Feladat: Állapítsa meg, hogy az ügyletek módosítják-e a társasági adó alapját és milyen számszerű kihatással.</p>	
---	--

<p>Eset – irodai, adminisztrációs költségek elszámolására A leányvállalat felé az osztrák anyavállalata irodai, adminisztrációs költségek címén az egyik üzleti évben 5 millió Ft-ot számlázott ki. (Könyvelést, bérszámfejtést) és egyéb adminisztrációs munkákat végzett). A következő évben ugyanezen a címen 56 millió Ft-ot terhelt ki, melyet a leányvállalat eredménye terhére elszámolta. A leányvállalat tevékenységének jellege a két év alatt nem változott, nettó árbevétele 1,1%-kal, a foglalkoztatotti létszám 2%-kal, az átlagbér (és járulékai) 5%-kal növekedtek.</p> <p>Feladat: Hogyan határozná meg a szokásos piaci árat?</p>	
---	--

<p>Eset: <i>komplex szolgáltatás piaci értékének meghatározására és az alkalmazott transzferárral történő összevetésére, egyéb módszerrel</i></p>	
<p>Az ellenőrzött Kft. és egyszemélyes Rt. tulajdonosa 5 évre szóló ún. képvisleti megállapodást kötött, komplex szolgáltatásnyújtásra, 4 százalékos mértékű jutalék ellenértékért, amelynek alapja a nettó árbevétel és a beszerzési ár (érték). A szolgáltatásra kiterjedt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alapanyag beszerzésekre és szállítói szerződések megkötésére • logisztikai szervezésre • piacfelmérésre, piackutatásra • értékesítési terv készítésére, termék regisztrációra és értékesítési szerződések megkötésére. 	
<p>A vizsgált Kft. kereskedelmi részleggel nem, még a szolgáltatásnyújtó viszont széleskörű külkereskedelmi gyakorlattal rendelkezett. A megállapodásban rögzítésre kerültek a felelősségvállalásra és a vis majorra vonatkozó kockázati elemek.</p>	
<p>Az öt év alatt a Kft. nettó árbevétele és ezen belül az export sokszorosára növekedett, a tulajdonos Rt. többszörösére növelte a jegyzett tőkét és hosszú lejáratú kölcsönt is nyújtott a társaságnak.</p>	
<p>Az ellenérték szokásos piaci árak való megfelelése a hagyományos módszerekkel nem volt lehetséges. A viszonteladási árak módszere itt nem volt értelmezhető. A költség és jövedelem módszer nem biztosított volna piackonform árképzést.</p>	
<p>Az összehasonlító árak módszeréhez pedig a szolgáltatás összetettsége és speciális volta miatt nem voltak külső összehasonlítható ügyletek. Az ügyletnek különben speciális voltát kell kiemelni, hiszen nem egy normál ügynöki tevékenységről van szó, hanem komplexen a vizsgált cég vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének javításáról. A pontos, de akárcsak a közelítő érték meghatározása lehetetlen volt.</p>	
<p>A revízió – az előzőekre figyelemmel és az adózó hathatós közreműködésével – a tranzakció nettó határhaszon módszer alkalmazása mellett döntött úgy, hogy ezt a szolgáltatást nyújtó, tehát az Rt. oldaláról vizsgálta. Az Rt. az érintett öt év során az első két évben veszteséget, az utolsó három évben nyereséget realizált.</p>	
<p>Az öt év árbevétel arányos üzemi(üzleti) eredménye átlagosan 2,5%-os értéket mutatott. A módszer alkalmazásához szükséges határértékek meghatározásához egy nemzetközi adatbázis adatait használta fel a revízió. Az adathoz való hozzájutást az adózó (az Rt.) tette lehetővé. 358 olyan európai cég adatai kerültek figyelembevételre, amelyek marketing, piackutatási, számviteli, bizományosi,</p>	

management szolgáltatásokat végeztek és adatbázisuk teljes volt	
Az elemzés a következő jövedelmezőségi rátákat (árbevétel arányos eredményt) adta százalékban:	
• a minimum érték - 65,3	
• az az érték, amelynél a cégek m 25 százalékának mutatószáma alacsonyabb (alsó kvartilis) 0,5	
• az az érték, amelynél a cég egyik 50 százalékának a mutatószáma alacsonyabb, a másik 50 százaléké pedig magasabb (medián) 3,0	
• az az érték, amelynél a cégek 25 százalékának mutatószáma magasabb (felső kvartilis) 8,2	
• a maximum érték 94,2	
A cégek egyik fele tehát 3,0 százaléknál alacsonyabb, a másik fele ennél magasabb árbevétel arányos nyereséget realizált, a középső 0 százalék mutatója pedig 0,5-8,2% közötti. Az Rt. 2,5 százalékos a vizsgált határértékkal elfogadhatóan összhangban van.	