

Pénzügyi jogi eszközök a vidékfejlesztés területén

Nagy Zoltán

1. Bevezetés

Az utóbbi évtized egyre nagyobb kihívása a vidék népességmegtartó erejének növelése. A társadalmi és gazdasági folyamatok következtében az elkövetkező évtizedekben folyamatosan nő a városi lakosság, ezen belül is a nagyvárosi lakosság lélekszáma, míg a vidéki kistelepülésen lakók száma gyors ütemben csökken. Ez a tendencia komoly társadalmi, szociális, környezeti és gazdasági problémákat vet fel. A kis területen élő népességből eredő gazdasági előny a modern technológiai fejlődéssel egyre inkább csökken, illetve egyre jelentősebb szociális és környezeti problémát generál. A nagyvárosok túlzott mértékű népeseződése a közműszolgáltatások területén és a közlekedésben is egyre nagyobb mértékű zavart okoz, nem beszélve a még elfogadható határértéket átlépő környezetszennyezésről. Mindezek a kihívások – ahogy arra a szakirodalom is rámutat – felvetik az intenzívebb állami szerepvállalást a jogi szabályozás területén a vidéki közösségek fenntartása érdekében, elismerve a vidéki életközösségek pozitív társadalmi jelentőségét.¹ Ez pedig egy hatékony vidékfejlesztési stratégia kialakításával valósulhat meg.²

A vidékfejlesztésnél a vidéki élet fenntartása összetett kérdés, amely magában foglalja a munkahelyteremtést és -fenntartást, az oktatás, az egészségügyi és kulturális szolgáltatások, illetve a magas szintű közműszolgáltatások biztosítását. Mindezek és a közösség önszerveződésének biztosítása nélkül nem lehetséges a vidéki életforma hosszabb távon történő fenntartása. Sajnos az uniós támogatások elsősorban az agrárpolitikai célkitűzésekre koncentrálnak, maga a vidékfejlesztési politika is a közös agrárpolitika második pillérének

¹ SZILÁGYI J. E. (2016): Változások az agrárjog elméletében? *Miskolci Jogi Szemle*, 11. évf. 1. sz. 30–36. A szerzővel egyetértve megállapítható, hogy a vidéki étellel kapcsolatos kihívások intenzívebb állami szerepvállalást indokolnak, amely növekvő támogatást kellene, hogy jelentsen ezen a területen. A támogatásokkal kapcsolatos eddigi tapasztalatok is hasznosak a helyes problémamegoldás szempontjából. Erre a szerző több művében is rámutat. SZILÁGYI János Ede (2007): Az agrár- és vidékfejlesztési támogatások új rendszere: 2007. *Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica*, Tomus 25/2. 719–733.; SZILÁGYI J. E. (2008): A vidékfejlesztés pénzügyi és intézményi rendszere a Közös Agrárpolitikában. In OLAJOS I. szerk.: *Videkfejlesztési politika támogatásának joga*. Miskolc, Novotni Kiadó. 65–93.

² RAISZ A. – SZILÁGYI J. E. (2012): Az agrárjog kapcsolódó területeinek (környezetjog, vízjog, szociális jog, adójog) fejlődése az Európai Unióban, a nemzetállamokban és a WTO-ban. *Agrár- és Környezetjog*, 7. évf. 12. sz. 107–148.

tekintendő. Ezt támasztja alá az uniós prioritási rendszer is, amely hat uniós prioritást határoz meg a 2014–2020 közötti támogatási időszakra:³

- az innováció és a tudásátadás ösztönzése a mezőgazdaságban,
- versenyképesebb és innovatívabb agrártechnológiák támogatása,
- az élelmiszer-ellátási lánc, az állatjólét és a mezőgazdaságikockázat-kezelés megszervezésének támogatása,
- a mező- és erdőgazdasággal kapcsolatban lévő ökoszisztémák megőrzése,
- az erőforrás-hatékonyság és az alacsonyabb szén-dioxid-kibocsátás ösztönzése a mezőgazdaságban és az élelmiszeriparban,
- a vidéki térségek gazdasági és társadalmi fejlődésének az elősegítése.

Jól látszik tehát, hogy bizonyos területek nem kapnak kellő uniós támogatást, így azokra a központi költségvetésnek vagy a helyi önkormányzatoknak kell forrást előteremteni. A központi költségvetés azonban elsősorban a nagyvárosokra koncentrál, ott indít el fejlesztési programokat, a kisebb települések számára, a vidékfejlesztésre kevesebb forrás jut. Mindemellett a nagyvárosok több saját bevétellel rendelkeznek, az ott lakók adóerőképessége is nagyobb, mint a kisebb településeké. Így azon kistelepülési önkormányzatok számára áll rendelkezésre kevesebb forrás, amelyek egyébként is forráshiányosak. Pedig a helyi lakosság igényeinek felmérése, a vidékfejlesztés irányainak kialakítása a helyi közösség érdekében csak akkor valósul meg, ha a helyi önkormányzatok a döntési jog mellett forrásokat is kapnak a célok megvalósítására. Az utóbbi évek költségvetési politikája nem ebbe az irányba mutat, hiszen a közfeladat-ellátásban az erős központosítás érvényesül. Az igaz, hogy csökkent az önkormányzatok által ellátandó közfeladatok száma, de ezzel párhuzamosan erőteljesen csökkentek az önkormányzatok részére folyósított központi költségvetési források volumene is. A tanulmányban megvizsgálom az önkormányzatok költségvetési lehetőségeit a vidékfejlesztés finanszírozására. Milyen adók korlátozzák a forráslehetőségeiket, illetve milyen adóbevételei lehetőségek állnak rendelkezésre?

Az uniós támogatások kapcsán is jól látszik, hogy a vidékfejlesztés szorosan kapcsolódik a mezőgazdasági termeléshez. A tanulmányban elemzem az adójog szerepét a mezőgazdasági tevékenység támogatásában. Ennek két szempontból is nagy jelentősége van. A mezőgazdaság a helyi munkahelyteremtésben játszhat fontos szerepet; a mezőgazdasági tevékenységet végzők száma jelentősen csökken a vidéki lakosság csökkenésével, s ez hosszabb távon egyes régiókban a mezőgazdasági tevékenység megszűnésével fenyegethet. Mindezek a változások fontos kihívást jelentenek a költségvetési politika, ezen belül pedig az adópolitika számára.

2. A mezőgazdasági tevékenység egyes adóztatási kérdései

Az adójogi szabályozás kiemelten kezeli a mezőgazdasági tevékenységet, illetve az ilyen tevékenységet végző adóalanyokat. A különböző adónemek között a szabályozásban lénye-

³ *Vidékfejlesztési politika, 2014–2020*. Elérhető: https://ec.europa.eu/agriculture/rural-development-2014-2020_hu (A letöltés dátuma: 2016. 12. 30.); Csűrös G. (2015): *Uniós pénzügyek – Az európai integráció fejlődésének pénzügyi jogi vizsgálata*. Budapest, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 302–306.

ges eltéréseket találunk, hiszen az egyes adójogszabályok jellegükből eredően sajátosan kezelik ezt a területet.

Általánosságban elmondható, hogy minden adójogszabály törekszik az általános jellegű szabályozásra és a versenysemlegesség érvényesítésére. Mindezek mellett a jogalkotó preferálja az adóalanyok azon körét, amelyek mezőgazdasági tevékenységet⁴ végeznek. A jogalkotó a szabályozásnál tekintettel van arra, hogy az ágazat nagy költségigényű, és a költségekről bizonylat nem minden esetben áll rendelkezésre (saját munkaerő kifejtése, saját előállítású alapanyagok felhasználása), továbbá az adóalanyok jó része kiegészítő tevékenységként végzi a mezőgazdasági tevékenységet, ezért jelentéktelenebb az ebből elért jövedelem. Fontos kiemelni még, hogy ez egy eszköz- és munkaigényes szektor, illetve a beruházások csak lassan, hosszabb távon térülnek meg, ugyanakkor az állam számára kiemelten kezelt stratégiai ágazat, ezért sem a tevékenységet végzőket, sem a fogyasztót nem lehet magas adóval sújtani.

Mindezeket figyelembe véve az adójog saját eszközeivel igyekszik előnyös helyzetbe hozni az ágazatot. Ilyen eszközök: az egyes adóalanyok számára különleges adózási módok és jogállás biztosítása, mezőgazdasági tevékenységből származó termék vagy a tevékenység speciális adózásának biztosítása, kedvezményes adómértékek meghatározása, adómentességek biztosítása, adóalap-csökkentő kedvezmények előírása, adókedvezmények biztosítása. A tanulmány terjedelme miatt a teljesség igénye nélkül mutatom be egyes jelentősebb adónemek szabályozásában a kiemelt szabályozási területeket.

2.1. A személyi jövedelemadó agrárjogot érintő speciális szabályai

Agrárjogi szempontból a személyi jövedelemadóra vonatkozó törvény veszi figyelembe leginkább az ágazat sajátosságait. A legtöbb magánszemély a mezőgazdasági tevékenységet nem egyéni vállalkozóként, hanem kiegészítőjövedelem-szerzés céljából végzi, és ez a falusi lakosság részére fontos jövedelemforrás.⁵ Az ágazat másik sajátossága a költségek nagy hányada, illetve ezek igazolhatóságának kérdése, továbbá az, hogy az agrárium nagy költségigényű ágazat, a költségek jó része saját maga által végzett munkában, vagy saját előállítású termék felhasználásában ölt testet, amelyről bizonylattal nem rendelkezik az adózó.

Mindezek alapján adózási szempontból speciálisan kezeli az Szja. tv. a mezőgazdasági tevékenységet végző magánszemélyek e tevékenységből származó bevételét úgy, hogy létrehozza a mezőgazdasági őstermelő és kistermelő adójogi kategóriáját, adómentességeket határoz meg, bevételt csökkentő kedvezményeket biztosít, speciális kistermelői költségátalányt állapít meg, adókedvezményt biztosít a mezőgazdasági őstermelő számára, különleges adózási szabályként az átalányadózás szabályait állapítja meg.

⁴ A mezőgazdasági tevékenység jogi meghatározásának nehézségeiről lásd CsÁK Cs. (2010): The Hungarian National Report on the Legal Forms of Agricultural Undertakings, with Attention to Traditional and Industrial Cultivation. *Journal of Agricultural and Environmental Law*, Vol. 5. No. 8. 21–24.; SZILÁGYI J. E. (2009): The Dogmatics of Agricultural Law in Hungary from an Aspect of the EC Law. *European Integration Studies*, 2009/1. 48–49.; SZILÁGYI J. E. (2007): Az agrárjog dogmatikájának új alapjai – útban a természeti erőforrások joga felé? *Jogtudományi Közlöny*, 62. évf. 3. sz. 118–119.

⁵ A vidéki lakosság és a mezőgazdaság kapcsolatának fontos vonatkozásairól lásd még OLAJOS I. (2008): *A vidékfejlesztési jog kialakulása és története*. Miskolc, Novotni Kiadó. 19–44.

Az agrárjogi területhez kapcsolódóan több adómentesség emelhető ki: a termőföldért kapott életjáradék, a termőföld átruházásából származó jövedelem, illetményföld-juttatás, a termőföld bérbeadása, az erdőhasználati jogosultság átadása. Mindezek adómentességének fontos törvényi feltételei vannak. A fenti felsorolásból is látszik, hogy az adójog főként a termőfölddel kapcsolatos jövedelmeket mentesíti a személyi jövedelemadó alól.

A vidék fejlődésének, a munkahelyteremtésnek egyik fontos pillére lehet az idegenforgalom. Ezt a célt szolgálta többek között az adójog is azáltal, hogy a korábbi szabályozás mentesítette a falusi vendégfogadásból származó bevételt, a törvény által meghatározott jövedelemhatárig. Az új szabályozás alapján 2010-től önálló tevékenységből származó jövedelemként adókötelessé vált az agroturisztikai szolgáltatásból és a szállásadásból származó jövedelem. Az adózónak ugyanakkor lehetősége nyílik arra, hogy a szállásadásból származó bevétele után külön adózást válasszon, és tételes átalányadózás alapján adózzon.

Az Szja. tv. az adómentesség biztosítása mellett a mezőgazdasági tevékenységet végző adóalanyok számára biztosít kedvező adózási feltételeket.⁶ Sajátos szabályozás vonatkozik a mezőgazdasági őstermelőre és a mezőgazdasági kistermelőre, illetve a mezőgazdasági őstermelőkre vonatkozó szabályokat alkalmazza a törvény a családi gazdálkodókra és közreműködő családtagjaikra is, továbbá kiterjeszti a mezőgazdasági és vidékfejlesztési támogatási szerv által vezetett ügyfélnyilvántartási rendszerben nyilvántartott mezőgazdasági termelő magánszemélyre.

Az Szja. tv. a különleges adózási feltételeket csak a mezőgazdasági őstermelői tevékenységet végző magánszemélyek számára biztosítja, azaz a mezőgazdasági őstermelő fogalmának fontos eleme a tevékenység, illetve a termék, amire irányul ez a tevékenység. Mezőgazdasági őstermelői tevékenységnek minősül a saját gazdaságban történő növénytermelés, ültetvénytelepítés, állattenyésztés, termékfeldolgozás (ha az a saját gazdaságban előállított alapanyag felhasználásával történik), a saját gazdaságban egyes mezőgazdasági termékek jogszabályba nem ütköző gyűjtése, saját tulajdonú földterületen végzett erdőgazdálkodás, ha az előállított termék vagy tevékenység az Szja. tv.-ben meghatározottak körébe tartozik.⁷

A mezőgazdasági kistermelő fogalma a mezőgazdasági őstermelő fogalmán belül egy szűkebb kategóriát takar. Mezőgazdasági kistermelőnek tekintjük azt a mezőgazdasági őstermelőt, akinek a tevékenységből az adóévben megszerzett bevétele a 8 millió forintot nem haladja meg.

A mezőgazdasági őstermelő tevékenységből származó jövedelem az összevontan adózó jövedelmeken belül az önálló tevékenységből származó jövedelmek közé tartozik, így a jövedelem megállapítása tételes költségelszámolással vagy 10%-os költséghányad elszámolásával történik.⁸ A törvény a mezőgazdasági őstermelő esetén adómentes bevételi kategóriát is meghatároz, így ha az őstermelői tevékenységből származó bevétel a 600 ezer

⁶ SZAKÁCS I. (2008): *Az adózás nagy kézikönyve*. Budapest, KJK–KERSZÖV. 762.

⁷ Szja. tv. 6. sz. melléklete.

⁸ A tételes költségelszámolás azt jelenti, hogy az adózó maximum a bevételnek mértékéig bevételeiből jogosult költségek levonására. Költség a Szja. tv. 4. § (3) bekezdése alapján a bevételszerző tevékenységgel közvetlenül összefüggő, kizárólag a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében a naptári évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadás. A törvény a kiadás tényleges kifizetésétől függetlenül költségnek minősíthet más tételeket is, törvényi vélelem alapján. (A 10%-os költséghányad levonására például a törvény ad lehetőséget annak ellenére, hogy ezt ténylegesen nem fizetik ki.)

forintot nem haladja meg, akkor ezen bevételből jövedelmet nem kell figyelembe venni.⁹ A tételes költségelszámolást alkalmazó mezőgazdasági őstermelő számára a jogalkotó lehetővé teszi bevételt csökkentő kedvezmények igénybevételét is.¹⁰

Kizárólag a mezőgazdasági kistermelő számára kistermelői költségátalányt állapít meg a törvény, amelynek révén a tételes költségelszámolást alkalmazó mezőgazdasági kistermelő az e tevékenységéből származó bevételéből 40%-ot igazolás nélkül számolhat el költségként, az igazolt költségein felül.¹¹ A speciális költségelszámolási és bevételcsökkentő szabályok mellett még további kedvezményként adókedvezményt is biztosít a jogalkotó a mezőgazdasági őstermelő számára, az e tevékenységéből származó jövedelme adójának megfelelő összegben.¹²

A mezőgazdasági kistermelőt támogatja továbbá a törvény – az egyéni vállalkozók mellett – azáltal, hogy lehetővé teszi számára a különleges szabályokat tartalmazó átalányadózás választását. Ennek lényege, hogy nem kell tételes költségelszámolást végrehajtani, az átalányadót a bevételekből kiindulva kell meghatározni.¹³ Az átalányadó alapja is eltér az általános szabályoktól. Az átalányadó alapja az átalányadózó jövedelem, amelyet úgy számolunk ki, hogy a bevételeket csökkentjük az Szja. tv.-ben meghatározott, bevételek százalékában kifejezett költséghányaddal.¹⁴ Az adóalap (jövedelem) tehát rendkívül alacsony mértékű lesz a mezőgazdasági kistermelőnél, hiszen normál esetben 15% (költséghányad 85%), illetve állattenyésztés és állati termék előállításánál 6% (költséghányad 94%).

A mezőgazdasági tevékenységet az adóalany egyéni vállalkozóként is végezheti, de ebben az esetben az általános szabályok vonatkoznak rá – az átalányadózás kivételével –, mivel ezt nem mezőgazdasági tevékenységet végző egyéni vállalkozó is választhatja.¹⁵ Egyébként az egyéni vállalkozásból származó jövedelem a külön adózó jövedelmek körébe tartozik. A versenysemlegesség miatt az Szja. tv. szabályainak e területe sokban hasonlít (adó mérték, költségelszámolás) a társasági adó szabályaira. Az agrárszektorra érintő különleges szabályozás itt is a veszteségelhatárolást, illetve az értékcsökkenési leírást érinti. (Ilyenek például a leírási kulcsok ültetvények, építmények esetén.)

⁹ Szja. tv. 23. §.

¹⁰ Szja. tv. 21. §.

¹¹ Szja. tv. 22. § (6) bekezdés.

¹² Szja. tv. 39. § (1) bekezdés; SZAKÁCS 2008, 852–853.

¹³ Szja. tv. 50–57/A. §.

¹⁴ Szja. tv. 53. §.

¹⁵ Az egyéni vállalkozó adójogi fogalmát az Szja. tv. 3. § 17. pontja határozza meg részletesen. Ebbe a fogalomba nemcsak a vállalkozói igazolvánnyal rendelkező magánszemély, egyéni cég tartozik bele, hanem a közjegyző, az önálló bírósági végrehajtó, az egyéni szabadalmi ügyvivő, az ügyvéd, a magánállatorvos, a magángyógy-szerész, a falugondnok, a tanyagondnok és az európai közösségi jogász is.

2.2. Az általános forgalmi adó agrárjogot érintő egyes speciális szabályai

Az általános forgalmi adóról – külön adónemenként – a 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) rendelkezik. Az áfa jellege szerint általános, fogyasztási típusú adó.¹⁶ Az adó általános, mivel az adókötelezettség – a törvényi kivételekkel – minden termék, szolgáltatás értékesítésére és a termékek importjára egyaránt kiterjed, ideértve az Európai Unión belülről történő termékbeszerzést. Fogyasztási típusú az adó, mert az adó terhének viselője a fogyasztó vagy a végső felhasználó. Láthatjuk tehát, hogy az általános forgalmi adó szektorsemleges, azaz főszabályként az agrárszektorra is az általános szabályok vonatkoznak, és csak speciális szabályozásként említi a törvény a mezőgazdasági termékeket és a mezőgazdasági tevékenységet végzőket. Az Áfa törvény szabályai kivételes szabályokban rendelkeznek az agrárszektorban részt vevőkről, és az agrártermékek fogyasztóiról. A különös szabályozás egyrészt az adómértékekben és az adómentesség biztosításával, másrészt a mezőgazdasági termelő különleges jogállásán és speciális szabályozásán keresztül valósulhat meg.

Az általános forgalmi adó a végső fogyasztót terheli, azaz az adó mértékének növelése és csökkentése befolyásolja a fogyasztói árat a végső fogyasztók számára. A központi költségvetés számára fontos érdek lehet, hogy az alapvető élelmiszerek tekintetében kedvezményes adókulcsokat alkalmazzon, vagyis ezek ára az adómérték miatt ne váljon megfizethetlenné az alacsonyabb jövedelmű fogyasztók számára. Sajnos ez az elv nem érvényesült az új 2007-es szabályozásban, amelyet azonban a törvény módosításai során korrigált a jogalkotó. Több mezőgazdasági termék és szolgáltatás tartozott a korábbi áfa-törvényben a kedvezményes kulccsal adózó termékek és szolgáltatások körébe,¹⁷ de ezt a 2007-es szabályozás már nem preferálta. A mezőgazdaságot érintő, kedvezményes 5%-os kulcs csak a gyógynövénydrogok esetén maradt meg. A 2007-es, illetve a 2008-as agrárarobbanás következtében ismét felvetődött a jogalkotás területén, hogy az agrártermékekre kedvezményes áfakulcsot kellene megállapítani. Az agrártermékekre azonban nem az 5%-os adókulcsot vezette be a jogszabály, hanem egy külön kedvezményes adókulcsot, a 18%-os adómértéket. A gyógynövénydrogok megmaradtak az 5%-os kulcs alá sorolva, de az alapvető fogyasztási cikkek (tejtermékeket, gabona, liszt vagy tej felhasználásával készült termékeket) a 18%-os kulcs alá sorolták be. Az utóbbi években az élőállat és a feldolgozott egész vagy fél állatok, illetve a tojás került az 5%-os kulcs alá. A kedvezményes kulcs tehát csak korlátozott mezőgazdasági termékkörre vonatkozik.

Az adómentesség biztosítása azonban előnyösebb a végső fogyasztó számára, hiszen árnövelő tényezőként az adó nem terheli a végső fogyasztót, azaz az adó alapjára külön általános forgalmi adót nem számítanak fel. Előnyös továbbá azért, mert az alacsony árbevételel rendelkező adóalanyokat mentesíti egyes adókötelezettségek és az adminisztratív terhek alól.

Az agrárszektorba tartozó adóalanyok főszabályként az általános szabályok szerint adóznak, de egyes speciális tevékenységet végző adóalanyok számára a törvény lehetőséget

¹⁶ FÖLDES G. (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó. 244. A többféle jellemzők közül e kettő sűrít legjobban az áfa lényegét. További jellemzők: forgalmi adó, nettó típusú adó, elszámolásokban átfutó tételként szereplő adó, szektorsemleges, többfázisú adó, közvetett adó. A jellemzőket a szakirodalom részletesen ismerteti. vö. SZAKÁCS 2008, 13–14.

¹⁷ 1992. évi LXXIV. törvény (korábbi Áfa tv.) 1. sz. melléklete tartalmazta ezeket a kedvezményes kulcsokat, amelyek 15%-os mértéket jelentettek. (Hús-, hal-, tejtermékek stb.)

biztosít különleges adózási mód alkalmazására. Témánk szempontjából a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany (mezőgazdasági termelő) adózási szabályainak van kiemelt jelentősége. A különleges szabályozás két szempontból előnyös az adóalany számára: egyrészt mentesül az adókötelezettségek, illetve az ezekkel járó adminisztratív terhek alól, másrészt a kompenzációs feláron keresztül az adóalany „egyfajta sajátos költségvetési támogatásban” részesül, illetve mivel nincs adólevonási joga, ezen keresztül megtérülhet a beszerzéseiben felmerült áfa összege.¹⁸

A mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany e tevékenysége tekintetében – a termékimport kivételével – adó fizetésére nem kötelezett, de adólevonási jogát sem gyakorolhatja, illetve nem terheli bevallási és elszámolási kötelezettség. A törvény mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyként a mezőgazdasági termelő különleges jogállásáról beszél, így meghatározza az adójogi fogalmát is az általános forgalmi adó szempontjából: mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany, amely egészben vagy túlnyomó részben mezőgazdasági tevékenységet folytat, külön törvény szerinti mikro- és önálló vállalkozás (vagy ilyennek minősülne), és gazdasági céllal belföldön telepedett le, illetve ennek hiányában lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye belföldön van. Mezőgazdasági tevékenységnek minősül az áfatörvényben felsorolt termékek saját vállalkozásban történő termelése és feldolgozása (Áfa tv. 7. sz. melléklet I. rész), illetve a saját vállalkozás eszközei felhasználásával nyújtott szolgáltatás (Áfa tv. 7. sz. melléklet II. rész).¹⁹

Az adóalanyról a le nem vonható adó ellentételezése gyakorlatilag a kompenzációs feláron keresztül valósul meg, a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanytól történő felvásárlás esetén. A kompenzációs felár az ellenérték részeként, de a felvásárlási áron felül a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany e tevékenysége körében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után az átvevő adóalany által kötelezően fizetendő összeg.²⁰ A kompenzációs felár mértékét az áfatörvény határozza meg: jellemzően növények és növényi termékek esetén 12%, élő állatok és állati termékek esetén 7%, szolgáltatások esetén pedig szintén 7%. A kompenzációs felár tehát többletbevételt biztosít a mezőgazdasági tevékenységet végző adóalany számára. Ez a végső fogyasztót terheli csak, mivel az átvevő adóalany jogosult ezt előzetesen felszámított adóként figyelembe venni, azaz őt a törvényi feltételek fennállása esetén adólevonási jog illeti meg.

2.3. A társasági adó agrárjogot érintő egyes speciális szabályai

A jövedelemadók csoportjába tartozik a társasági adó, amelynek szabályait az 1996. évi LXXXI tv. (Tao tv.) rögzíti.

¹⁸ Áfa tv. 197–253. § Különleges adózási módként szabályozza a törvény a mezőgazdasági tevékenységet, az utazásszervezési szolgáltatást, a használt ingóságok, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek értékesítését, a befektetéscélú arany forgalmazását, az elektronikusan nyújtott szolgáltatásokat, továbbá különleges szabályokat állapít meg a törvény belföldön nem letelepedett adóalanyok adó-visszatérítési jogára.

¹⁹ Áfa tv. 198. § a–c., pont. A törvény 7. sz. mellékletének I. és II. részében felsorolja a mezőgazdasági tevékenység körébe tartozó termékeket és szolgáltatásokat (például élő növény, élő állat, állati termék, mezőgazdasági termékek feldolgozásából származó élelmiszeripari termék, talajművelés, mezőgazdasági termékek csomagolása, tárolása).

²⁰ Áfa tv. 201–202. §.

Az adókötelezettség a vállalkozási tevékenységet végző belföldi és külföldi illetőségű adóalanyokra egyaránt kiterjed. Előbbieket egyedileg határozza meg a törvény,²¹ szemben a külföldi illetőségű adózó, illetve külföldi személy fogalmával.²² A belföldi illetőségű adóalanyokat teljes körű adókötelezettség terheli, míg a külföldi illetőségű adóalanyokat csak korlátozott, azaz esetükben csak a belföldi jövedelemre terjed ki a törvény hatálya.

A belföldi illetőségű adóalanyok között nevesítetten megtaláljuk a szövetkezeteket, lakásszövetkezetet és az európai szövetkezeteket is, azaz a versenysemleges szabályozás miatt az agrárjogi vállalkozások is az általános szabályok szerint adóznak, speciális szabályokat csak az adózás előtt eredményt csökkentő és növelő (adóalap-módosító) tételeknél, illetve az adókedvezmények területén találunk. A korrekciós tételek közül az elhatárolt veszteség, az értékcsökkenési leírás szabályait érinteném a téma szempontjából. Az adózó a döntése alapján az adózás előtti eredménye terhére a korábbi évek elhatárolt veszteségét elszámolhatja, azaz csökkentheti jövőbeni eredményét.²³ Speciálisan a mezőgazdasági ágazatba sorolt adózó az elhatárolt veszteségét nemcsak a jövőbeni eredménye terhére számolhatja el, hanem visszamenőleg, az adóévet megelőző két adóév adózás előtti eredményével szemben is.²⁴ (Önellenőrzés formájában módosíthatja az adóbevallását, de maximum az adózás előtti eredményének 30%-ával.)

Az értékcsökkenési leírásnak különösen nagy jelentősége van az adóalapot módosító szabályok között. Az értékcsökkenési leírás a beruházások révén létrehozott vagy vásárolt tárgyi eszközök és immateriális javak előállításai és beszerzési értékének költségeként való elszámolását teszi lehetővé a használati időszak alatt. Célja, hogy a befektetés folyamatosan megtérüljön, és a pótláshoz a forrás rendelkezésre álljon.²⁵ Immateriális dolog az a nem anyagi eszköz, amely tartósan szolgálja a vállalkozási tevékenységet (vagyon értékű jog, üzleti vagy cégérték, szellemi termék stb.). Tárgyi eszköznek azok minősülnek, amelyek a vállalkozási tevékenységet közvetlenül vagy közvetve, rendszeres használat mellett tartósan, egy évnél hosszabb ideig szolgálják. (Ilyenek például a földterület, a telek, az erdő, az ültetvény, az épület, az építmény, a műszaki berendezés, a gépjármű stb.)²⁶ A Tao tv. pontosan meghatározza a 2. sz. mellékletében a leírási kulcsok mértékét az épületekre, építményekre, ültetvényekre és a gépekre, berendezésekre, felszerelésekre. A környezetvédelmi beruházásoknak kíván kedvezni a törvény, amikor a hulladéktárolóra magasabb leírási kulcs alkalmazását teszi lehetővé. Tenyészállatok esetében az 1. sz. mellékletében visszautal a számviteli törvényre, azaz az ott megállapított terv szerinti értékcsökkenés szabályait kell alkalmazni.²⁷ (Mivel a tenyészállatok a tárgyi eszközök kategóriájába tartoznak.)

Az adóalanyok és a korrekciós tételek mellett speciális agrárjogot érintő szabályozást az adókedvezmények területén találunk. Az adókedvezmények közül csak azokra térnek ki, amelyekben az agrárterületet érintő szabályozást találunk. A *térségi és egyéb adókedvezményeknél* három adókedvezményt találunk, ezek is az egyéb adókedvezmények köré-

²¹ Tao. tv. 2. § (2) bekezdés.

²² Tao. tv. 2. § (4) bekezdés. Adóalany tehát a külföldi vállalkozó és az a külföldi személy, aki az ingatlanal rendelkező társaság tagja.

²³ Tao. tv. 7. § (1) bekezdés a) pontja és 17. § (1) bekezdés.

²⁴ FÖLDES 2004, 333.; Tao. tv. 17. § (4) bekezdés.

²⁵ SZAKÁCS 2008, 609.

²⁶ SZAKÁCS 2008, 610.

²⁷ Tao. tv. 1. sz. melléklet 5. f.

be tartoznak, hiszen a térségi adókedvezmény már csak elnevezésében létezik.²⁸ Témánk szempontjából a szövetkezeti adókedvezmény emelendő ki. A szövetkezeti adókedvezmény tulajdonképpen a közösségi alap képzése kapcsán felmerülő adókedvezményt jelenti. A szövetkezet az adóévben képzett közösségi alap 6,5%-át adókedvezményként veheti igénybe. Ez egyébként csekély összegű, vagyis *de minimis* támogatásnak minősül. A közösségi alap többek között az oktatási támogatásokra, speciális juttatásokra, kulturális támogatásokra, közművelődési és sporttevékenység támogatására képezhető.

3. Az önkormányzati szolgáltatásokat befolyásoló egyéb adók

A városüzemeltetési közfeladatrendszer sokrétű közfeladat-ellátást takar, amely egymástól eltérő adó- és díjpolitikai kérdéseket vet fel. A közfeladat-ellátást az önkormányzatok nem közvetlenül, hanem szolgáltatókon keresztül látják el, vagy megrendelőként lépnek fel a közüzemi szolgáltatóknál. A szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban azonban többféle probléma merül fel.

Egyrészt kötelező feladatellátásról van szó, tehát a szolgáltatás ár- és díjkérdéseitől függetlenül el kell látni a feladatot. Az önkormányzatnak igénybe kell vennie a szolgáltatást annak árától függetlenül is. Fontos probléma a közszolgáltatások területén a viszonylagos szolgáltatói monopolhelyzet, különösen az energiaszolgáltatás területén. A helyzetet a szolgáltatók kis száma alakítja az adott szektorban, ezért nem feltétlenül érvényesülnek a piaci viszonyok ezen a területen.

A piaci feltételeket tovább torzítja a fogyasztói árérzékenység, amely politikai kérdésként is felvetődik. A magyar lakosság árérzékenysége rendkívül magas, amelynek oka, hogy a közüzemi díjak a lakossági jövedelem jelentős részét, csaknem negyedét teszik ki. Az alacsony jövedelemszint és a lakossági szolgáltatók terhelhetősége sem növelhető jelentős mértékben. Az árérzékenység miatt a rezsiköltségek mértéke a politika számára is jelentős kérdéssé vált, azaz az árképzést nem pusztán piaci és a szolgáltatási színvonalhoz kapcsolódó közgazdasági kérdések befolyásolják.

A szolgáltatásokkal összefüggésben hatékonysági problémák is felmerülnek, amelyek az árképzést is befolyásolják. Ilyen hatékonysági kérdés az alacsony kapacitáskihasználtság, az alacsony szintű szolgáltatási lefedettség. A relatíve magas állandó költségek a fogyasztókra terhelődnek. Sok esetben ez olyan magas hányad, hogy megfizethetetlen ár alakulna ki, tehát nem áthárítható az árban. Ez jelentős támogatási igényt jelent az önkormányzatok felé a szolgáltatók részéről. Komoly problémát jelent továbbá az elavult technológiai háttér, a fejlesztések elmaradása, amely jelentős hálózati veszteségeket generál. Ezek a veszteségek viszont az árban csapódnak le, és szintén drágítják a szolgáltatásokat.

A városüzemeltetési szolgáltatások jellemzője, hogy új szabályozás érvényesül a díj megállapításban, figyelembe véve az indokolt költségeket, és hatósági ellenőrzés alá véve a közműszolgáltatók díjmegállapítását. Emellett a díjakat meghatározza a rezsicsökkentés is, amely maximált ár meghatározásával korlátozza a díjak növekedését, illetve a korábbi évekhez képest csökkenti azokat.

²⁸ Tao. tv. 22. § (14.) bekezdés; SZAKÁCS 2008, 673–691.

Az adójogi területen is sokszínű adószabályozás érinti a városüzemeltetési kérdéskört. Az adók többféle hatáskörűek a szabályozási területen. A kommunális jellegű adók önkormányzati bevételt jelentenek a városüzemeltetési feladatok ellátására, hiszen ezek alapvetően az infrastruktúra használatáért kirótt fizetési kötelezettségek. A magánszemélyek kommunális adója az ingatlanulajdonosokat, vagyonértékű jog jogosultjait, illetve a bérleti jog jogosultjait terheli. A másik kommunális jellegű adó az idegenforgalmi adó, amely a nem állandó lakosok önkormányzati területen való tartózkodását adóztatja. A helyi adók közül a legjelentősebb bevételt az iparüzési adó jelenti országos szinten, de ez csak azon önkormányzatok számára jelent bevételt, amelyeknél jelentősebb vállalkozási tevékenység folyik. Ez nem jellemző a kisebb településeknél, mivel ezeken sok esetben csak kevés helyi vállalkozó van alacsony adóerő-képességgel. Adóalanyok hiányában sok esetben nem is vezetnek be az iparüzési adót a kistelepülések, így ez nem jelent bevételt.

Szintén részben az önkormányzat bevételét képezi a gépjárműadó, amelyet az út-használat és környezetszennyezés ellentételezéseként megkap az önkormányzat a központi költségvetéstől.

A környezetterheléssel arányos fizetési kötelezettségeket is – önkormányzati bevételt jelentve – kivetnek, mint a talajterhelési díj, illetve a vízkészletjárulék, amely a központi költségvetést illeti meg.

A különadók közül az önkormányzatokat és a közműszolgáltatókat egyaránt jelentősen érinti a közművezetékek adója, amely a hő- és villamosenergia-ellátás mellett a víz, szennyvíz, csapadékvíz elvezetésére szolgáló közművezetékeket is terheli a hírközlési vezetékek mellett. Az adó nem terjed ki tehát valamennyi városüzemeltetési szolgáltatásra. Az adónak áttételesen hatása van az önkormányzati gazdálkodásra, hiszen a közművezeték üzemeltetője az adó alanya, és jellemzően önkormányzati tulajdonú vállalkozások üzemeltetik a víz- és hőellátást biztosító vezetékeket, így ezeket is sújtja az adó. A kötött díjszabás miatt pedig az önkormányzati gazdálkodásra is hatással van az adó, hiszen a szolgáltatók működését biztosítania kell az önkormányzatnak. A többféle különadó közül ennek a vagyoni típusú adónak van a legnagyobb hatása az önkormányzati gazdálkodásban.

A helyi adók és díjbevételek Magyarországon is meghatározó részét képezik az önkormányzati bevételi struktúrának, amelyből a közfeladatok ellátása megtörténik. Ezek egy részét fizetési kötelezettségként határozzák meg, míg mások a szolgáltatások ellenértékéként kifizetett díjak. A tanulmányban elemzett adó- és díjszabály többféle hatást gyakorol az önkormányzatokra és gazdálkodásukra. Az adók egy része az önkormányzat bevételét képezi, forrást biztosítva a városüzemeltetési feladatok ellátására, míg mások terhelik az önkormányzatokat vagy a közműszolgáltatók gazdálkodását.

A díj- és adószabályozásra jellemző az erőteljes állami beavatkozás. A helyi adók tekintetében az önkormányzat adóztatási joga származékos, és a helyi adótörvény által meghatározott maximumértékeket tartalmaz. Ugyanakkor a bevezetéséről a helyi önkormányzat dönt, és meghatározza a mértékét. Szintén szigorú szabályozás alá esnek a különböző díjak. Ebben az esetben a jogi szabályozás erőteljesen behatárolja az önkormányzat döntési jogát, meghatározza a díjstruktúra kialakításának elveit. Kiemelendő ezen a területen is az állami kontroll és beavatkozás. Esetenként maximált díjszabással találkozunk, illetve a hatósági ellenőrzés is érvényesül a díjszabás felett, amely bírságolási jogot is biztosít a hatóság részére. A kötött díjszabályozás mellett a különadók és a rezsicsökkentés is komoly hatással van a díjakra.

4. Összegzés

A vidékfejlesztés területén számos pénzügyi eszköz van a központi kormányzat kezében, viszont az önkormányzat pénzügyi forrásai korlátozottak. A központi költségvetés és az Európai Unió támogatási programjai elősegíthetik a feladatok ellátását, de nem biztosítanak olyan közvetlen forrásokat, amelyek szintén elősegíthetik a vidék népességmegtartó erejének fokozását. A pályázatok nem minden esetben képesek kezelni az egyes települések sajátos problémáit, ezért jobb megoldás lenne, ha a helyi önkormányzatoknál keletkeznének olyan források, amelyeket szabadon felhasználhatnának a vidékfejlesztési célok érdekében, hiszen közelebb vannak a lakossághoz, a szolgáltatás igénybe vevőjéhez.

Sajnos azonban jól látszik az adóztatás áttekintéséből, hogy ott a legalacsonyabb az adóteher-viselő képesség, ahol a legnagyobb szükség lenne a pluszforrásokra. A kistelepeknel a helyi és települési adók szerepe elhanyagolható, tehát csak központi forrásokra és pályázati pénzekre támaszkodhatnak a szolgáltatások és az infrastruktúra fejlesztése terén. Mivel azonban erre viszonylag kevés forrás áll rendelkezésre, és nagyon sok település pályázna, nincs lehetőség rövid távon a fejlesztések megvalósítására. A fiatalok népesség megtartására pedig csak akkor lesz lehetőség, ha a városi életviszonyokkal versenyző infrastruktúra áll rendelkezésre (internet, tv, közműszolgáltatások, iskola, egészségügyi ellátás).

A munkahelyteremtés szempontjából az adózási rendszer sokféle preferenciát biztosít a mezőgazdasági tevékenységet végzők számára. Megállapítható tehát, hogy a központi adókban megfelelő szintű támogatása van az agráriumnak, kiegészítve azzal, hogy az adókon kívül még támogatások is segítik ezt a területet. A mezőgazdasági tevékenység mellett fontos a további munkahelyek létesítése a kistelepek körzetében, ez azonban már csak a központi kormányzat koordinálásával és támogatásával valósulhat meg, hiszen ez meghaladja a kistelepek költségvetési és érdekérvényesítő képességét egyaránt.

Felhasznált irodalom

- CSÁK Cs. (2010): The Hungarian National Report on the Legal Forms of Agricultural Undertakings, with Attention to Traditional and Industrial Cultivation. *Journal of Agricultural and Environmental Law*, Vol. 5. No. 8. 21–24.
- CSÜRÖS G. (2015): *Uniós pénzügyek – Az európai integráció fejlődésének pénzügyi jogi vizsgálata*. Budapest, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft.
- FÖLDES G. (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó.
- OLAJOS I. (2008): *A vidékfejlesztési jog kialakulása és története*. Miskolc, Novotni Kiadó.
- RAISZ A. – SZILÁGYI J. E. (2012): Az agrárjog kapcsolódó területeinek (környezetjog, vízjog, szociális jog, adójog) fejlődése az Európai Unióban, a nemzetállamokban és a WTO-ban. *Agrár- és Környezetjog*, 7. évf. 12. sz. 107–148.
- SZAKÁCS I. (2008): *Az adózás nagy kézikönyve*. Budapest, KJK–KERSZÖV.
- SZILÁGYI J. E. (2007): Az agrár- és vidékfejlesztési támogatások új rendszere: 2007. *Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica*, Tomus 25/2. 719–733.
- SZILÁGYI J. E. (2007): Az agrárjog dogmatikájának új alapjai – útban a természeti erőforrások joga felé? *Jogtudományi Közlemény*, 62. évf. 3. sz. 112–122.

- SZILÁGYI J. E. (2008): A vidékfejlesztés pénzügyi és intézményi rendszere a Közös Agrárpolitikában. In OLAJOS István szerk.: *Videkfejlesztési politika támogatásának joga*. Miskolc, Novotni Kiadó. 65–93.
- SZILÁGYI J. E. (2009): The Dogmatics of Agricultural Law in Hungary from an Aspect of the EC Law. *European Integration Studies*, 2009/1. 48–49.
- SZILÁGYI J. E. (2016): Változások az agrárjog elméletében? *Miskolci Jogi Szemle*, 11. évf. 1. sz. 30–50. *Videkfejlesztési politika, 2014–2020*. Elérhető: https://ec.europa.eu/agriculture/rural-development-2014-2020_hu (A letöltés dátuma: 2016. 12. 30.)