

# MELYIKET VÁLASSZAM? A MEZŐGAZDASÁGI TEVÉKENYSÉGET TÁMOGATÓ ÜGYVITELI SZOLGÁLTATÁSOK FEJLESZTÉSI LEHETŐSÉGEI

## WHICH ONE SHOULD I CHOOSE? THE DEVELOPMENT OPPORTUNITIES OF THE SUPPORTING ADMINISTRATIVE SERVICES OF AGRICULTURAL ACTIVITIES

Musinszki Zoltán<sup>1</sup> – Nagy Zoltán<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ph.D., egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, 3515 Miskolc, Egyetemváros, musinszki.zoltan@uni-miskolc.hu

<sup>2</sup> Ph.D., egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, 3515 Miskolc, Egyetemváros, jogdrnz@uni-miskolc.hu

### ÖSSZEFOGLALÁS

*A mezőgazdasági tevékenységnek fontos szerepe van – illetve ahol ez nem jelentős fontos szerepe lehet – a vidék fejlesztésében önmagában és a kapcsolódó tevékenységek révén (falusi turizmus, feldolgozó ipar). Az ügyviteli szabályozások (elsősorban az adójogi és a számviteli szabályozás) elősegítheti vagy akadályozhatja a változást. A tanulmány egy rövid áttekintéssel bemutatja a mezőgazdasági tevékenység adójogi háttérét és költségeinek nyomon követési lehetőségeit. Felveti az ezzel kapcsolatos problémákat, fejlesztési lehetőségeket.*

### SUMMARY

*The agricultural activity plays an important role – and where this is not significant, can play an important role – in the rural development, alone or through the related activities (rural tourism, manufacturing industry). The administrative regulations (primarily the tax and accounting rules) may facilitate or prevent the change. This study presents with a short overview the agricultural activity's tax background and the follow-up opportunities of its costs. It deals with the related problems and development possibilities.*

### AZ AGRÁRIUM ADÓJOGI SZABÁLYOZÁSÁNAK NÉHÁNY ASPEKTUSA

A vidéken és az elmaradott térségekben élő emberek számára fontos munkahely-teremtési lehetőséget jelenthet az agrárszektor illetve az ehhez kapcsolódó falusi turizmus. A társadalmi megújulás alapja lehet a fennálló természeti adottságok kihasználása, amely lehetőséget teremthet a családi vállalkozások kialakulásához illetve a foglalkoztatás növeléséhez. Ahhoz azonban, hogy a társadalmi változások elinduljanak, szükség van a szabályozási környezet megismerésére és esetleges változtatások megtételére. (Raisz – Szilágyi, 2012) A szabályozás szempontjából az egyik legfontosabb terület az adójog, hiszen kedvező feltételek biztosításával az adminisztratív terhek csökkentésével elősegítheti a mezőgazdasági tevékenység fejlesztését. (Jakab – Szilágyi, 2013) Ebből a szempontból helyes és előremutató szabályokat is találunk a jelenlegi jogalkotásban, de még mindig jelentősek és bonyolultak az adóadminisztrációs terhek és emiatt is fontos lenne az ingyenes és a lakosságnak helyben lehetővé tett tanácsadás. Érdemes lenne a kistélepüléseken az ingyenes, az önkormányzat által finanszírozott jogsegélyszolgálat bevezetése, amely egyben a fenti problémára is megoldást jelentene. (Természetesen ha a szűkös források ezt akadályozzák, megvalósulhat több

önkormányzat összefogásával , vagy erre lehetőséget adó pályázat vagy állami forrás biztosításával.)

Általánosságban megállapítható, hogy az adójogi szabályozás kiemelten kezeli a mezőgazdasági tevékenységet, illetve az ilyen tevékenységet végző adóalanyokat. A különböző adónemek között a szabályozásban lényeges eltéréseket találunk, hiszen az egyes adójogszabályok jellegükből eredően sajátosan kezelik ezt a területet. Minden adójogszabály törekszik az általános jellegű szabályozásra és a versenysemlegesség érvényesítésére, de a jogalkotó preferálja az adóalanyok azon körét, amelyek mezőgazdasági tevékenységet<sup>1</sup> 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), az adóalanyok jó része kiegészítő tevékenységként végzi a mezőgazdasági tevékenységet, ezért jelentéktelenebb az ebből elért jövedelem. Kiemelendő továbbá, hogy eszköz és munkaigényes szektor, illetve a beruházások csak lassan, hosszabb távon térülnek meg. Az állam számára kiemelten kezelt, stratégiai ágazat a mezőgazdaság, ezért sem a tevékenységet végzőket, sem a fogyasztót nem lehet magas adóval súlytani (kivétel a jövedéki termékek köre).

Mindezeket figyelembe véve az adójog saját eszközeivel igyekszik előnyös helyzetbe hozni az ágazatot. Ilyen eszköz többek között az egyes adóalanyok számára különleges adózási módok és jogállás biztosítása, a mezőgazdasági tevékenységből származó termék vagy a tevékenység speciális adózásának biztosítása, külön adómértékek meghatározása, adómentességek biztosítása, adóalap csökkentő kedvezmények előírása, adókedvezmények biztosítása. Az eszközökből kiindulva kitérek néhány adónemre, amely különösen jelentős az adójogi szabályozás szempontjából.

Agrárjogi szempontból a személyi jövedelemadó törvény veszi figyelembe leginkább az ágazat sajátosságait. A legtöbb magánszemély a mezőgazdasági tevékenységet nem egyéni vállalkozóként, hanem kiegészítő jövedelemszerzés céljából végzi, és ez a falusi lakosság részére fontos jövedelemforrás.<sup>2</sup>

Az ágazat másik sajátossága a költségek nagy hányada, illetve ezek igazolhatóságának kérdése. Mindamellet, 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.

Az Szja. tv. meghatároz olyan bevételeket, amelyeket a jövedelem meghatározásánál figyelmen kívül kell hagyni,<sup>3</sup> amelyeknek egyik típusa az adómentes bevétel.<sup>4</sup> Az agrárjogi területhez kapcsolódóan fontos adómentesség a földművesnek juttatott gazdaságátadási támogatás havi minimálbért meg nem haladó része, a termőföldért kapott állami életjáradék, a termőföld átruházásából származó jövedelem a törvényi feltételek szerint, az illetményföld-juttatás, illetve a szociális szövetkezet által tagi munkavégzésért juttatott utalvány vagy

<sup>1</sup> A mezőgazdasági tevékenység jogi meghatározásának nehézségeiről lásd CSÁK Csilla: The Hungarian National Report on the legal forms of agricultural undertakings, with attention to traditional and industrial cultivation. *Journal of Agricultural and Environmental Law*, 2010, 8. szám, 21-24. p.; SZILÁGYI János Ede: The Dogmatics of Agricultural Law in Hungary from an Aspect of the EC Law. *European Integration Studies*, 2009, 1. szám, 48-49. p.; SZILÁGYI János Ede: Az agrárjog dogmatikájának új alapjai – útban a természeti erőforrások joga felé? *Jogtudományi Közöny*, 2007, 3. szám, 118-119. p.

<sup>2</sup> A vidéki lakosság és mezőgazdaság kapcsolatának fontos vonatkozásairól lásd még OLAJOS: *A vidékfejlesztési jog kialakulása és története*. Miskolc, 2008, Novotni Kiadó, 19-44. p.

<sup>3</sup> SZAKÁCS Imre: *Az adózás nagy kézikönyve*. Budapest, 2008, KJK-Kerszöv, 772-775. p.

<sup>4</sup> 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról (Szja tv.) 7. § (1) bek. a., pont illetve 1. sz. melléklet.

élelmiszer a törvényi korlátok között. A felsorolásból is látszik, hogy az adójog főként a termőfölddel kapcsolatos jövedelmeket mentesíti a személyi jövedelemadó alól. Célszerű lenne egyes elmaradott térségekben a tevékenységek vonatkozásában is adómentességeket biztosítani, kiszélesíteni az adómentességi kört nem csak a termőföldből származó jövedelmekre, hanem a vidéki élethez kapcsolódó kézműves és élelmiszert előállító tevékenységekre is.

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. Álláspontom szerint vissza kellene állítani a tevékenységre vonatkozó adómentességi szabályokat ezzel is segítve a falusi turizmus fejlődését.

Az Szja. tv. az adómentesség biztosítása mellett a mezőgazdasági tevékenységet végző adóalanyok számára biztosít kedvező adózási feltételeket.<sup>5</sup> 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. 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.<sup>6</sup> Ilyen termék az állat és állati termékek közül például az élőállat, tej, tejtermékek vagy a növények és növényi termékek közül például a fűszernövények, gabonafélék, ipari növények. A tevékenységek közül az erdőgazdálkodást, az ültetvénytelepítést és a kistermelői élelmiszer-termelést említi a törvény. Mezőgazdasági őstermelői tevékenységnek minősül továbbá a saját gazdaságban előállított virágok és dísznövények értékesítése, ha az ebből származó bevétel a törvényi mértéket nem haladja meg. Ide tartozik továbbá a saját gazdaságban termelt szőlőből készített szőlőmust, sűrített szőlőmust, szőlőbor értékesítése és a saját gazdaságban termelt gyümölcs felhasználásával bérfőzés keretében történő párlatkészítés is. Álláspontom szerint ezt a tevékenységi kört bővíteni kellene olyan kézműves ipari tevékenységgel, amely közvetlenül vagy közvetve kapcsolódik a mezőgazdasági tevékenységhez vagy a falusi turizmushoz (bőr és kerámia termékek, készétel készítés többek között).

A törvény lehetőséget teremt ún. közös őstermelői tevékenység végzésére.<sup>7</sup> A magánszemély jogosult arra, hogy a vele közös háztartásban élő családtagjaival (házastárs, egyeneságbeli rokon) együtt közös őstermelői igazolvány kiváltásával folytassa az őstermelői tevékenységet. Ennek révén csökkenthető az adminisztrációs teher mégpedig úgy, hogy csak az egyik adóalanynak kell ezt elvégezni.

A mezőgazdasági kistermelő fogalma a mezőgazdasági őstermelő fogalmán belül egy szűkebb fogalmat takar. Mezőgazdasági kistermelőnek tekintjük azt a mezőgazdasági őstermelőt, akinek a tevékenységéből az adóévben megszerzett bevétele a 8 millió forintot nem haladja meg. A mezőgazdasági kistermelő kategóriájának a megalkotása révén kedvezőbb adózási lehetőség nyílik meg az adóalany számára.

<sup>5</sup> SZAKÁCS (2008): Op. cit. 762. p.

<sup>6</sup> Szja. Tv. 6. sz. melléklete.

<sup>7</sup> HADI (2010.): Op. cit., 872. p.; Szja. tv. 3. § 18. pont.

A törvény a mezőgazdasági őstermelő esetén adómentes bevételi kategóriát is meghatároz, így ha az őstermelői tevékenységből származó bevétel a 600.000 forintot nem haladja meg, akkor ezen bevételből jövedelmet nem kell figyelembe venni.<sup>8</sup> Ha azonban meghaladja ezt az értékhatárt az adózó be áll a teljes jövedelemre az adókötelezettség. Álláspontom szerint ez az értékhatár már alacsony, ezért célszerű lenne ennek a felemelése akár egy millió forintra, hiszen az alacsony jövedelem hányad a magas költségek miatt ezt mindenképpen indokolná.

A tételes költségelszámolást alkalmazó mezőgazdasági őstermelő számára a jogalkotó lehetővé tesz bevételt csökkentő kedvezmények igénybevételét.<sup>9</sup> Ilyen kedvezmény a legalább 50%-ban megváltozott munkaképességű alkalmazott foglalkoztatása, a szakképző iskolai tanuló gyakorlati képzése, a munkanélküli személy, szabadságvesztésből 6 hónapon belül szabaduló, továbbá pártfogó felügyelet alatt álló személy, sikeres szakmai vizsgát tett szakképző iskolai tanuló továbbfoglalkoztatása. Az adóalany kedvezményként a törvényi szabályok szerint a minimálbér meghatározott százalékaival illetve a szociális hozzájárulási adóval csökkentheti a bevételét.

A szabályozás a kedvező költségelszámolással is segíti az adózókat. Kizárólag a mezőgazdasági kistermelő számára kistermelői költségátalányt állapít meg a törvény, amelynek révén a tételes költségelszámolást alkalmazó mezőgazdasági kistermelő, az e tevékenységből származó bevételéből, a bevétel 40%-át igazolás nélkül számolhatja el költségként, az igazolt költségein felül.<sup>10</sup> A mezőgazdasági kistermelőt preferálja továbbá a törvény – az egyéni vállalkozók mellett – azáltal, hogy lehetővé teszi számára a különleges szabályokat tartalmazó átalányadózás választását. Az átalányadózás lényege, hogy nem kell tételes költségelszámolást végrehajtani, az átalányadót a bevételekből kiindulva kell meghatározni.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup> 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 speciális költség-elszámolási és bevételcsökkentő szabályok mellett még további kedvezményként adókedvezményt is biztosít a jogalkotó a mezőgazdasági őstermelő számára, az e tevékenységből származó jövedelme adójának megfelelő összegben.<sup>13</sup>

Ezen adókedvezményi csoporton belül jogosult még az őstermelő könyvelői díjkedvezményre (könyvelőnek fizetett, számlával igazolt, az őstermelői tevékenységgel arányos díj) is. A két kedvezmény együttesen is igénybe vehető, de mértéke legfeljebb 100 ezer forint lehet. A két adókedvezményt együttesen hívjuk őstermelői adókedvezménynek. Azonban ez a kedvezmény az adóévben igénybe vett agrár csekély összegű (agrár de minimis) támogatásnak minősül.<sup>14</sup> Véleményem szerint ez az adókedvezmény a mértékével nem jelent jelentős támogatást az adózók számára ezért vagy a mértékét kellene növelni vagy megszüntetni a kedvezményt és más módon pótolni a kieső kedvezményt.

<sup>8</sup> Szja. tv. 23. §.

<sup>9</sup> Szja. tv. 21. §.

<sup>10</sup> Szja. tv. 22. § (6) bek.

<sup>11</sup> Szja. tv. 50-57/A. §.

<sup>12</sup> Szja. tv. 53. §.

<sup>13</sup> Szja. tv. 39. § (1) bek., SZAKÁCS (2008.): Op. cit., 852-853. p.

<sup>14</sup> Szja. tv. 3. § 41. pont Agrár csekély összegű (agrár de minimis) támogatás az EK-szerződés 87. és 88. cikkének a halászati ágazatban nyújtott csekély összegű (de minimis) támogatásokra való alkalmazásáról és az 1860/2004/EK bizottsági rendelet módosításáról szóló 875/2007/EK bizottsági rendelet (2007. július 24.) vagy az EK-szerződés 87. és 88. cikkének a mezőgazdasági termelőágazatban nyújtott csekély összegű (de minimis) támogatásokra való alkalmazásáról szóló 1535/2007/EK bizottsági rendelet (2007. december 20.) által csekély összegű támogatásnak minősített támogatás.

A mezőgazdasági tevékenységet az adóalany egyéni vállalkozóként is végezheti, de ebben az esetben az általános szabályok vonatkoznak rá – az általános adózás kivételével –, mivel ezt a nem mezőgazdasági tevékenységet végző egyéni vállalkozó is választhatja.<sup>15</sup>

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 érvényes különleges szabályozás itt csekélyebb jelentőségű és kisebb mértékű, mint a mezőgazdasági őstermelőnél.

A személyi jövedelemadó mellett a forgalmi adók közül az általános forgalmi adóról szóló törvényben találunk a mezőgazdasági tevékenység szempontjából jelentősebb szabályokat (2007. évi CXXVII. törvény).

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 résztvevőkről, és az agrártermékek fogyasztóiról.

A különös szabályozás egyrészt az adó mértékekben 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, azaz ezek ára az adó mérték miatt nem 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.

A törvény három adókulcsot határoz meg.<sup>16</sup> Általános adó mértékként a 27%-os adókulcsot, illetve kedvezményes adókulcsokként az 5%-os és a 18%-os adókulcsot. Ezek az adó mértékek különféle termékekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódnak. Az általános adó mértéket nem nevesíti a törvény, ez ún. gyűjtő kulcs, azaz minden olyan termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál fel kell számítani, ahol nem biztosít a jogalkotó kedvezményes adókulcsot.<sup>17</sup>

Több mezőgazdasági termék és szolgáltatás tartozott a korábbi ÁFA törvényben a kedvezményes kulccsal adózó termékek és szolgáltatások körébe,<sup>18</sup> de ezt a 2007-es szabályozás már nem preferálta. A mezőgazdaságot érintő kedvezményes 5%-os kulcs, csak a gyógynövény drogok esetén maradt meg. A 2007-es illetve a 2008-as agrár árrögzítés következtében ismét felvetődött a jogalkotás területén, hogy az agrár termékekre kedvezményes ÁFA kulcsot kellene megállapítani. Az agrártermékekre azonban nem elsősorban az 5%-os adókulcsot vezette be a jogszabály, hanem egy külön kedvezményes adókulcsot a 18%-os adó mértéket. A gyógynövény drogok megmaradtak az 5%-os kulcs alá sorolva az élő és darabolt állatok mellett, de az alapvető fogyasztási cikkek (tej, tejtermékek, gabona, liszt vagy tej felhasználásával készült termékek) a 18%-os kulcs alá sorolódtak be. A hazai mezőgazdasági termék-előállítás szempontjából nagy jelentősége lenne az alacsonyabb adókulcs alkalmazása a mezőgazdasági termékek és a vidéken nyújtott szolgáltatások esetén.

<sup>15</sup> 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, önálló bírósági végrehajtó, egyéni szabadalmi ügyvivő, ügyvéd, magán-állatorvos, magán-gyógyszerész, falugondnok, tanya gondnok és az európai közösségi jogász is.

<sup>16</sup> Áfa tv. 82. § (1)-(2) bek.

<sup>17</sup> SZAKÁCS (2008): Op. cit. 97. p.

<sup>18</sup> 1992. évi LXXIV. törvény (korábbi ÁFA tv.) 1. sz. melléklete tartalmazta ezeket a kedvezményes kulcsokat, amely 15%-os mértéket jelentett. (Hús, hal, tejtermékek stb.)

Az intézkedésnek természetesen vannak költségvetési vonzatai, de az alacsonyabb adókulcs a fogyasztás növekedésével esetleg pótolná a kieső forrásokat.

A kedvezményes kulcs tehát csak korlátozott mezőgazdasági termékkörre vonatkozik és a kedvezményezett termékek köre mellett a kedvezmény mértéke is elmarad a 2007 előtti ÁFA törvényhez képest.

Az agrárszektorba tartozó adóalanyok is főszabályként az általános szabályok szerint adóznak, de egyes speciális tevékenységet végző adóalanyok számára a törvény lehetőséget 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 ezzel 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.<sup>19</sup>

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 áfa törvényben 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).<sup>20</sup>

Az adóalanynál 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.<sup>21</sup>

A forgalmi adó a mezőgazdasági tevékenység külön szabályokkal való segítése nagyon fontos adójogi lépés, azonban álláspontom szerint alacsony mértékben került meghatározásra az az árbevétel mérték (6 millió forint), ameddig alkalmazhatóak ezek a kedvező szabályok. Fontos lenne az árbevétel-határ további növelése és ezáltal a kedvezmény kiterjesztése, hiszen ez jelentősen segítené az adminisztratív terhek csökkentését a mezőgazdasági tevékenységet végzők szélesebb körénél.

<sup>19</sup> 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 befektetés célú arany forgalmazását, az elektronikus nyújtott szolgáltatásokat, továbbá különleges szabályokat állapít meg a törvény belföldön nem letelepedett adóalanyok adó-visszatérítési jogára.

<sup>20</sup> Áfa tv. 198. § a-c., pont. A törvény 7. sz. mellékletének I. és II. részében felsorolja a mezőgazdasági tevékenység körébe tartozó termékeket és szolgáltatásokat (pl. élő növény, élő állat, állati termék, mezőgazdasági termékek feldolgozásából származó élelmiszer-ipari termék, talajművelés, mezőgazdasági termékek csomagolása, tárolása).

<sup>21</sup> Áfa tv. 201-202. §.

## **HELYZETKÉP A MEZŐGAZDASÁGI TEVÉKENYSÉG KÖLTSÉGRENDSZEREIRŐL**

Az elmúlt negyed évszázadban mélyreható változások sokasága érte a magyar mezőgazdaságot. Megváltoztak a tulajdonviszonyok, átalakult a birtokszerkezet, a gazdaságok számának növekedésével csökkent az átlagos birtokméret. A piaci viszonyok változása mellett módosult a termelés szerkezete is. A munkaiigényes kertészeti, állattenyésztési tevékenység háttérbe szorult, dominánssá vált a gabonafélékre és ipari növényekre alapozó növénytermelés. Az agrárium szempontjából lényegtelen, de témánk szempontjából nem elhanyagolható, hogy ez idő alatt lényegesen módosultak a számviteli előírások is. Ezekre a változásokra vajon reagáltak-e, és ha igen, akkor hogyan a mezőgazdasági vállalkozások, a mezőgazdasági (költség)számvittel foglalkozó gazdasági szakemberek, oktatók, kutatók?

A mezőgazdasági számvittel foglalkozó szakkönyvek, tanulmányok a mezőgazdasági tevékenység költség- és teljesítménymérési sajátosságait a költséghelyek és költségviselők kialakításán keresztül jelenítik meg. Az elmúlt öt évtized költséghelyek, költségviselők kialakítására vonatkozó ajánlásait, előírásait vizsgálva kijelenthetjük, hogy a szakirodalom a számvitel törvényi szintű szabályozásának időszakában is az állami gazdaságokra, termelőszövetkezetekre kidolgozott eljárásokra, módszerekre épít. (Vö. György, 1964, Páli, 1973, Holics et al., 1987, Sutus, 1992, 2002, Miklósné – Siklósi – Simon, 2006.)

A mezőgazdasági vállalkozások költségrendszerét, költségelszámolási, önköltségelszámítási gyakorlatát az elmúlt években két lépésben vizsgáltuk. Első lépésben a társas mezőgazdasági vállalkozások körében kérdőíves felmérésre került sor. Az önköltőtő kérdőívet 150 vállalathoz jutattuk el, amelyek közül 74-től kaptunk válaszokat. A kutatási folyamat második szakaszában került sor a kérdőívek feldolgozására.

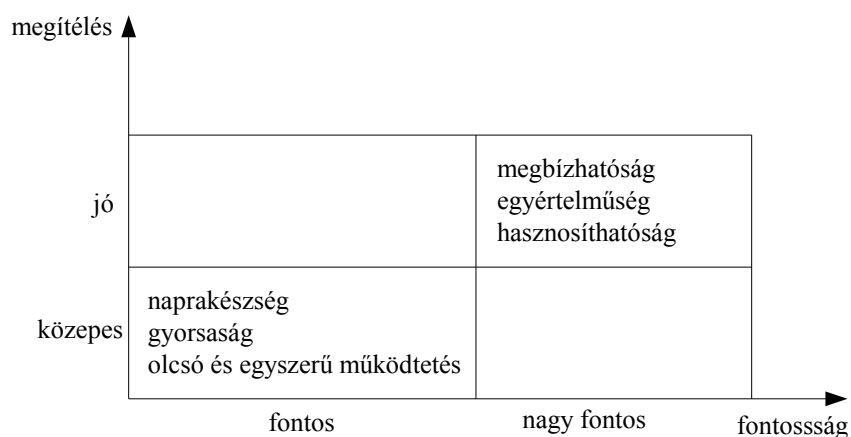
A társas mezőgazdasági vállalkozások a költségeik csoportosítása során előtérbe helyezik a számviteli előírásokat. A megjelenési forma szerinti csoportosítás mellett a vállalkozások többségénél csoportképző ismérvként jelenik meg az elszámolási mód, a felmerülés helye, illetve a költségviselő (97%). A pénzügyi számvitel szempontjából irreleváns csoportosítások közül mindössze a volumenhez való kapcsolat szerinti megkülönböztetést említi meg a vállalkozások 21%-a. A mezőgazdasági tevékenység sajátosságait magukon hordozó főbb költséghelyek és költségviselők a vállalkozások döntő többségénél megjelennek a számlatükörben. A vállalkozások közel 90%-ánál találhatunk fenntartóüzemet, segédüzemet. Az általános költségek két meghatározó csoportja a főágazati, illetve a központi irányítás általános költségei.

Költségviselők esetében két rendezőelv figyelhető meg. Egyrészt egy-egy főtermék egy-egy költségviselőt képez, a melléktermékek általában nem jelennek meg költségviselőként. Másrészt a mezőgazdasági tevékenység jellege, az értékesítés (termelés) szerkezete – a mezőgazdasági szolgáltatások kivételével – egyértelműen hatást gyakorol a költségviselői struktúrájára.

A vállalkozások döntő többsége (92%) az önköltségelszámítás legfontosabb feladatának a saját termelésű készletek értékelését emelte ki. Az igen válaszok aránya alapján az önköltségelszámítás második legfontosabb feladata az elszámoló ár kialakítása (88%). Az önköltségelszámítás elsődlegesen a pénzügyi számvitel és ezen keresztül a beszámoló információigényét elégíti ki. Az adatok felhasználásának másik kiemelt területe a döntéshozókészítés, a vezetői célú felhasználás. A válaszok alapján a cégek mintegy 80%-a használja fel az önköltségadatokat tervezésre, elemzésre, ellenőrzésre és gazdasági kalkulációk készítésére. Az árképzés és a belső teljesítmények mérése – a többi tényezőhöz képest – nem tekinthető kiemelt területnek.

A költségrendszer működése során fontosnak tekintett tényezőket két csoportba sorolhatjuk. A cégek nagyon fontosnak tekintik a megbízható, egyértelmű, a döntéshozatalban hasznosítható adatszolgáltatást. Fontos besorolást kapott a rendszer egyszerű és olcsó működtetése, illetve a naprakész és gyors adatszolgáltatás.

A fontosság megítélésének kategóriái visszaköszönnek a vállalkozásoknál a költségrendszerük értékelése során is. Jó minősítésű kategóriába sorolhatjuk a megbízhatóságot, egyértelműséget és hasznosíthatóságot, közepes minősítésű kategóriába pedig az egyszerűséget, olcsóságot, naprakészséget és gyorsaságot. Az önértékelés alapján tehát a költségrendszer pontos, hasznosítható, ám nem gyors, nem naprakész, azonban ez utóbbi két tényező fontosságát tekintve elmarad az első két tényezőtől.



1. ábra: A költségrendszer fontosság-megítélés mátrixa

*Forrás: Saját szerkesztés*

A fontosság és a rendszer-önértékelés együttes vizsgálata – lásd 1. ábra – két jól elkülöníthető szegmenst jelenít meg. A megbízhatóságot, egyértelműséget, hasznosíthatóságot nagyon fontosnak tekintő vállalkozások ezeket a tényezőket vállalkozásuknál jó rendűre értékelték. A többi tényező fontosnak és közepes minősítésűnek tekinthető. Az adott tényező fontossága és megítélése közötti korrelációt meghatározva jellemzően pozitív irányú közepesen erős kapcsolatot fedezhetünk fel. Legerősebb kapcsolat a naprakészség valamint a gyorsaság fontossága és megítélése között figyelhető meg.

1. táblázat: A költségelszámolási, önköltségszámítási rendszerrel összefüggésben tervezett módosítások az igen válaszok számában és arányában

<i>Megnevezés</i>	<i>Gyakoriság</i>	<i>%</i>
a szolgáltatott adatok hasznosíthatósága	30	46
adatszolgáltatás egyszerűsítése	29	44
adatszolgáltatás gyorsasága	27	41
a szolgáltatott adatok megbízhatósága	24	36
fedezeti összeg(ek) meghatározása	11	17
költségek felosztása, vetítési alapok	8	12
költség számlák tartalma	7	11
melléktermékek értékének meghatározása	7	11
költség számlák kialakítása	5	8
új költség számítási eljárás bevezetése	4	6
egyéb	0	0

*Forrás: Saját szerkesztés*



Mint az az 1. táblázatból is kiolvasható, a társas mezőgazdasági vállalkozások alapvetően elégedettek meglévő költségrendszerükkel, változtatni legfeljebb az adatszolgáltatás egyszerűsítése, gyorsítása, a szolgáltatott adat hasznosíthatóságának, megbízhatóságának növelése érdekében szándékoznak. Ezeket a változásokat a meglévő rendszeren belül képzelik el a költség számlák szerkezetének, tartalmának változatlanlansága mellett. A cégek tehát mereven ragaszkodnak a meglévő költség számítási technikáikhoz, új eljárások bevezetését nem tervezik.

## A KÖLTSÉGRENSZER FEJLESZTÉSI LEHETŐSÉGEI

Kaplan és Cooper (Kaplan-Cooper, 2001) a költség számítási rendszerek négy szintjét különbözteti meg. Véleményük szerint a vállalkozások többsége második szintű, a pénzügyi beszámolót középpontba állító rendszerrel rendelkezik. A rendszerre lassú, nem aktuális és pontatlan adatszolgáltatás jellemző, azaz a rendszer csak korlátozottan alkalmas a vezetői igények kielégítésére, a döntéstámogatásra. A magyar mezőgazdasági vállalkozások költségrendszere több szempontból is megfelel a Kaplan és Cooper féle elgondolásnak.

2. táblázat: A mezőgazdasági vállalkozások költségrendszereinek és a második szintű költségrendszerek összehasonlítása

Megnevezés	Mezőgazdasági vállalkozások költségrendszere	Második szintű rendszerek Kaplan-Cooper alapján
felelősségi elv	igen	igen
költségfelosztás	gépóra	munka, gépóra
kalkulációs egység	tevékenység lehet (számolják, de közvetlenül nem gyűjtik)	tevékenység nem
adatszolgáltatás	megbízható egyértelmű hasznosítható lassú nem naprakész	pontatlan korlátozottan hasznosítható lassú nem naprakész

*Forrás: Saját szerkesztés*

Ellentmondás feszül azonban a Kaplan és Cooper által megfogalmazott rendszerjellemzők és a mezőgazdasági vállalkozások véleménye között. (Lásd 2. táblázat.) Ugyanis a vállalkozások önértékelése szerint költségrendszerük lassan ugyan, de pontos és hasznosítható adatokat szolgáltat. Nagyon fontosnak tekintik a megbízható, egyértelmű, hasznosítható adatokat, és önértékelésük szerint e kritériumoknak saját költségrendszerük jó szinten eleget is tesz. A naprakész, gyors adatszolgáltatás, az olcsó és egyszerű működtetés másodlagos fontosságú. Elutasítják a költség számlák struktúrájának, tartalmának módosítását, a vetítési alapok megváltoztatását. Alapvetően elégedettek a meglévő költségelszámolási, önköltség számítási rendszerükkel, az adatszolgáltatás egyszerűsítése, gyorsítása, a szolgáltatott adatok hasznosíthatóságának, megbízhatóságának növelése a cégek felénél-harmadánál indukál változtatási szándékot. A „szent tehenek” tehát sérthetetlenek, azonban ha a szolgáltatott adatok egyértelműsége, megbízhatósága, hasznosíthatósága növelhető, akkor a gazdálkodók elgondolkodnak a szent tehenek átminősítésén, azaz hajlandóságot mutatnak új költség számítási eljárás bevezetésére, a költség számlák tartalmának módosítására, új költség felosztási technikák, vetítési alapok alkalmazására.

A Kaplan és Cooper által értelmezett harmadik szintű rendszerek egyaránt alkalmasak a tevékenységek, folyamatok, termékek, vevők pontos költségeinek meghatározására és a pénzügyi, illetve nem pénzügyi információkat is tartalmazó, operatív, a tanulást és fejlődést elősegítő visszacsatolásra. A harmadik szintű rendszert új számítástechnikai háttér kiépítése nélkül is ki lehet alakítani, a pénzügyi rendszer, valamint a vállalat többi információs

rendszere jellemzően már tartalmazza azokat az adatokat, amelyek a rendszer többi eleme (tevékenység alapú költségcsökkentési rendszer, operatív visszacsatolási rendszer) számára szükségesek.

A harmadik szintű rendszer előnye tehát abban rejlik, hogy jellemzően olyan adatokra épít, amelyet a korábbi rendszer(ek) már tartalmaznak. Nagyvállalati közegben ez azt jelenti, hogy a költségrendszer a meglévő számviteli nyilvántartások alapján továbbfejleszhető, a vállalkozások – csekély többletráfordítással – a második szintről a harmadikra léphetnek. Ezek a gondolatok a mezőgazdasági tevékenység esetében azonban nemcsak a nagyvállalati közegre értelmezhetők. A továbblépés lehetőségét a mezőgazdasági tevékenységet folytatók által vezetendő gazdálkodási napló jelenti.<sup>22</sup> A vállalkozások többségének részletező nyilvántartásaiból – elsősorban, de nem kizárólagosan a gazdálkodási naplóból – megállapítható ugyanis az egyes táblák, parcellák hozama, a táblákon elvégzett műveletek mennyisége, a főbb anyagfelhasználások. (A műveletek időigényének és költségének nyilvántartása azonban nem jellemző a mezőgazdasági tevékenységet folytatókra.)

A mezőgazdasági tevékenységet folytató gazdálkodók költségrendszerei tehát – csekély többletráfordítással – fejleszthetők. Az új kor új kihívásaira azonban a mezőgazdasági számvitel válasza a változatlanság lenne? A fejlesztési lehetőségek feltárása, új innovatív megoldások kidolgozása érdekében 2015 nyarán társas és egyéni gazdálkodók, mezőgazdasági termékeket feldolgozó vállalkozások megkeresésére került sor.

A társadalmi, gazdasági és jogszabályi környezet változása ellenére a mezőgazdasági számvittel foglalkozó szakirodalom a számvitel törvényi szintű szabályozásának időszakában is az állami gazdaságokra, termelőszövetkezetekre kidolgozott költséggyűjtőkre, eljárásokra, módszerekre épít. Továbbra is meghatározó a költségek két dimenzió (költségnem – költséghely, költségviselő) szerinti gyűjtése. A birtokméret és a tevékenység komplexitásának csökkenésével ugyanakkor – a mélyinterjúk és a visszajelzések alapján – a gazdálkodók jelentős részénél az információs igények a költségek egy dimenzió szerinti gyűjtésével is kielégíthetők, miközben a vegyes profilú, nagyobb méretű gazdaságoknál felmerül a folyamatköltségek mérési igénye is.

Kutatásunkat folytatva indokolt lenne tehát a mezőgazdasági – nem csak társas – vállalkozások, gazdálkodók költségekre, hozamokra, eredményekre vonatkozó információs igényeinek differenciáltabb felmérése. Ezt követően pedig a költségrendszerek kialakítására és működtetésére vonatkozó módszertan, valamint a szakirodalmi ajánlások elvárásokhoz, igényekhez illesztése. A jelenlegi ajánlások komplexitása meghaladja a potenciális felhasználók igényeit, miközben nemzetközi felmérések igazolják, hogy a számviteli – így a költség – adatok döntési célú felhasználása érzékelhető előnyökkel jár. Például Argilés és Slof (Argilés-Slot, 2003) kutatásai kimutatták, hogy azok a gazdálkodók, akik csatlakoztak a Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózathoz (Farm Accountancy Data Network, rövidítve: FADN), megpróbálták a FADN-nak szolgáltatott adatokat felhasználni a döntéshozatalban. Felismerték a számvitel fontosságát, és gyarapították ismereteiket, gazdaságukat.

A gazdálkodókkal és a könyvelőkkel lefolytatott interjúk alapján feltételezhető, hogy a kistermelői körben, illetve a kistermelői körhöz kapcsolódó ügyviteli szolgáltatások terén van lehetőség a munkaerőpiaci szolgáltatások illetve az eddig foglalkoztatási keretek, munkakörök bővítésére. Hiszen ebben a körben is érvényesül a négy szintű költségrendszerek elmélete, azaz a meglévő nyilvántartásokban jóval több információ tartalom van, mintsem azt első ránézésre egy gazdálkodó vagy könyvelő gondolná. Így lényegi erőforrás-felhasználás nélkül bővíthetők a meglévő munkakörök, a hagyományos ügyviteli, gazdálkodási

<sup>22</sup> 61/2009. (V. 14.) FVM rendelet - az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból nyújtott agrár-környezetgazdálkodási támogatások igénybevételének részletes feltételeiről

munkakörbe beintegrálhatók a döntéstámogatáshoz szükség feladatok is. A döntéstámogatás fejlesztésével a teljes agrobiznisz is fejleszhető, versenyképessége erősíthető. Ezáltal nemcsak a hatékonyság, hanem a kibocsátás és a helyi foglalkoztatás is növelhető. (Vö. Udovecz, 2014.)

A munkakörbővítésnek (munkaerőpiaci szolgáltatás bővítésnek) további hozadéka lehet az is – bár ez túlmutat jelenlegi kutatási kereteinken –, hogy a mezőgazdasági kkv-khoz kapcsolódó ügyviteli szolgáltatások centrumba áramlása lassítható, leállítható. Ezáltal is támogatva a vidék munkahelymegtartó szerepét.

### **KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS**

***"A tanulmány/kutató munka a TÁMOP-4.2.1.D-15/1/KONV-2015-0009 azonosító számú projekt részeként – az Új Széchenyi Terv keretében – az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg."***

### **IRODALOMJEGYZÉK**

Argilés, J., M., – Slof, E., J., (2003): The use of financial accounting information and firm performance: an empirical quantification for farms. Accounting and Business Research. Vol. 33. No. 4. pp. 251-273.

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, 2010, 8. szám, pp. 21-24.

György, E. (1964): Mezőgazdasági számviteli ismeretek. Mezőgazdasági Kiadó, Budapest,

Holács, I. et al. (1987): Mezőgazdasági számvitel, pénzgazdálkodás és ügyvitelszervezés. Mezőgazdasági Kiadó, Budapest,

Jakab, N. – Szilágyi, J. E. (2013): Új irányvonalak a mezőgazdasági vállalkozásokban dolgozó együttélők és gyermekeik jogi helyzetében, különös tekintettel a magyar szabályozásra. Agrár- és környezetjog, 2013/15. sz. pp. 58-76.

Kaplan, R. S. – Cooper, R. (2001): Költség & Hatás, Integrált költségvetési rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai. Panem – IFUA Horváth & Partner, Budapest,

Karácsony, I. – Lutz, Z. – Surányi, I. (2012): Magyarázat a személyi jövedelemadóról. Complex DVD jogtár,

Lámfalusi, I. et al. (2014): A mezőgazdasági és élelmiszer-ipari termékekre vonatkozó áfamértékek csökkentésének lehetősége és hatásai Gazdálkodás, 2014/4. sz. pp. 320-330.

Mészáros, S. – Szabó, G. (2014): Hatékonyság és foglalkoztatás a magyar mezőgazdaságban. Gazdálkodás, 2014/1. sz. pp. 58-74.

Mészáros, S. – Szabó, G. (2015): Vitazáró: hatékonyság és foglalkoztatás a magyar mezőgazdaságban. Gazdálkodás, 2015/2. sz. pp. 175-186.

Miklósyné Ács, K. – Siklósi, Á. – Simon, Sz. (2006): A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai. Saldo Kiadó, Budapest,

Musinszki, Z. (2009): A mezőgazdasági termékek bekerülési érték alapú folyamatorientált költségvetés. Ph.D értekezés, Miskolci Egyetem, Miskolc,

Musinszki, Z. (2011): Changing World, Unchanging Accounting? Cost Systems for Hungarian Agricultural Companies. Theory Methodology Practice. Volume 7, Number 2, 2011. pp. 39-45.

Olajos, I. (2008): A vidékfejlesztési jog kialakulása és története. Novotni Kiadó, Miskolc,

Páli, L. (1973): A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere. Tankönyvkiadó, Budapest,

Raisz, A. – Szilágyi, J. E. (2012): Az agrárjog és a kapcsolódó területeinek (környezetjog, vízjognak, szociális jognak, adójognak) fejlődése az Európai Unióban, a nemzetállamokban és a WTO-ban. Agrár- és környezetjog, 2012/12. sz. pp. 107-148.

Simon, I. (2012): Pénzügyi Jog II. Osiris Kiadó, Budapest,

Sutus, I. (1992): A 6., 7. számlaosztályok a mezőgazdasági vállalkozások vezetői számvitelében. Számvitel és Könyvvizsgálat. 1992/7-8. sz. pp. 344-348.

Sutus, I. (2002): Gyakorlati számvitel a mezőgazdaságban. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest,

Szakács, I. (2008): Az adózás nagy kézikönyve. KJK-Kerszöv, Budapest,

Szilágyi, J. E. (2007): Az agrárjog dogmatikájának új alapjai – útban a természeti erőforrások joga felé? Jogtudományi Közlöny, 2007, 3. szám, pp. 118-119.

Szilágyi, J. E. (2009): The Dogmatics of Agricultural Law in Hungary from an Aspect of the EC Law. European Integration Studies, 2009, 1. szám, pp. 48-49.

Udovecz, G. (2014): Gondolatok a „Hatékonyság és foglalkoztatás a magyar mezőgazdaságban” című vitacikkhez. Gazdálkodás, 2014/5. sz. pp. 481-487.

Könyvviteli kézikönyv a mezőgazdasági vállalkozások számára I-II. kötet. Műsz Rt., 1989.

Mezőgazdasági számlakeret módosításokkal és kiegészítésekkel egybeszerkesztett szöveg. Szervezési és Ügyvitelgépesítési Vállalat, Budapest, 1985.

Segédlet a mezőgazdasági számlakeret alkalmazásához. Pénzügyminisztérium Szervezési és Ügyvitelgépesítési Intézete, Budapest, 1978.