



NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL

Vezetője



Tárgy: tájékoztatás
Ügyszám: 5168169587
Hivatkozási szám: IV/2756-10/2015.
Melléklet: 4 db ítélet + 1 db NAV elnöki
döntés



Alkotmánybíróság

Budapest

Donáti u. 35-45.
1015

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	10/2756-11/2015
Érkezett:	2016 MÁJ 27.
Példány:	1
Melléklet:	5 db
Kezelőiroda:	←

Tisztelt 

Hivatkozással a IV/2756-10/2015. számú végzésre, melyben az Alkotmánybíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 2009-2014. közötti időszakban hatályos 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentességgel összefüggésben előterjesztett alkotmányjogi panaszok kivizsgálása kapcsán a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága álláspontját kérte, a következőkről tájékoztatom.

A feltett kérdésekkel összefüggésben előjáróban rögzíteni szükséges, hogy a jogalkotói cél – melyet a mellékelt csatolt Legfelsőbb Bíróság, illetve Kúria által hozott ítéletek szerint a bírói gyakorlat is következetesen érvényre juttat – az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség biztosításával arra irányult, hogy a mezőgazdasági munkát saját személyükben végzőket támogassa, az illetékmentesség által elősegítse azon személyek termőföldszerzését, akik a megszerzett termőföldön saját maguk kívánnak mezőgazdasági tevékenységet végezni. A törvényalkotó tehát kizárólag azon vagyonszerzőket kívánta illetékmentességben részesíteni, akik a termőföldön maguk végzik a mezőgazdasági tevékenységet, az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség a befektetési céllal vásárló személyeket nem illeti meg. Az Itv. megkeresés szerinti időszakban hatályos rendelkezései „a mezőgazdasági és vidékfejlesztési támogatási szerv által kiadott

regisztrációs igazolással rendelkező, mezőgazdasági tevékenységet végző magánszemély általi, visszteher ellenében történő” termőföldszerzést, majd 2013. január 1-től „*a regisztrációs számmal rendelkező őstermelő, egyéni mezőgazdasági vállalkozó vagy családi gazdálkodó általi, visszteher ellenében történő*” termőföldszerzést tették mentessé, mely törvényi szövegezés nyelvtani értelmezése szerint a magánszemély saját tevékenysége a mentesség egyik feltétele.

Az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség feltételes mentesség. Véglegessé válásának feltétele, hogy a vagyonszerző az illetékmentesség kérelmezésekor vállalt, törvényben foglalt feltételeknek eleget tegyen az öt éves időtartam alatt. Amennyiben ennek nem tesz eleget, vagyis a megszerzett termőföldet a törvényi határidő letelte előtt elidegeníti, vagy azon vagyoni értékű jogot alapít, illetve nem mezőgazdasági célra hasznosítja, akkor az egyébként járó illeték kétszeresét kitevő összegű pótilleték terheli.

Fontosnak tartom rögzíteni, hogy az adóhatóságnak egyrészt az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség feltételeinek fennállását, másrészt a vállalt feltételek teljesítését kell vizsgálnia. Az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség törvényi feltételeinek fennállása elsőként a vagyonszerző illetékmentesség iránti kérelmének elbírálásakor vizsgálandó annak megállapítása érdekében, hogy a feltételes illetékmentesség alkalmazható-e az adott illetékügyben. Amennyiben pedig a vagyonszerző az illeték kiszabása során feltételes illetékmentességben részesült, akkor az adóhatóságnak az öt éves törvényi határidő leteltét követően hivatalból kell ellenőriznie, hogy a vagyonszerző a vállalásának eleget tett-e.

A jogalkotó az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontját többször módosította, azonban – a jogszabályi rendelkezés megfogalmazásából következően – annak mindvégig feltételét képezte a termőföldnek a vagyonszerző saját maga által történő hasznosítása. Az illetékmentesség feltétele mind a következetes bírói gyakorlat, mind pedig a jogalkotói cél alapján akkor teljesül, ha a megszerzett termőföldet a vagyonszerző maga műveli, a jogszabály ugyanis a vagyonszerző által történő mezőgazdasági hasznosítást állította az illetékmentesség feltételéül. (Mellékelten csatolva a legfőbb bírói fórum EBH2007.1658 számon közzétett döntése, valamint az egyedi ügyben hozott LB-H-KJ-2011-493 számú és a K-H-KJ-2013-318 számú ítélet.)

Az illetékmentesség törvényi feltételeinek fennállását minden esetben a kérelmezőnek, azaz a vagyonszerzőnek kell igazolnia. A feltételes illetékmentesség öt éves határidejének leteltét követően pedig az adóhatóságnak kell ellenőriznie a vállalt feltételek teljesítését. A feltételek vizsgálata – mivel a föld használójára vonatkozó adatokat közhiteles nyilvántartás tartalmazza – elsődlegesen a nyilvántartások alapján történik, azonban a nyilvántartás adatai tekintetében az ellenbizonyítás megengedett, így a vagyonszerző – figyelemmel a szabad bizonyítás elvére is – a termőföld saját maga általi hasznosítását igazolhatja.

Tájékoztatom, hogy a megkeresésben hivatkozott (archivált) tájékoztatók a NAV korábbi (2016. január 01. napja előtt működő) regionális főigazgatóságainak honlapjain általános jelleggel kívánták felhívni az adózók figyelmét arra, hogy mit célszerű figyelni az illetékmentesség kérelmezésekor. Azonban az adóhatóság minden ügyet egyedileg vizsgál meg, az erdő művelésű águ földek esetén a speciális ágazati szabályokat is figyelembe véve.

Mindezek előrebocsátását követően [REDACTED] kérdéseire az alábbi válaszok adhatók:

1. Milyen jogszabályi rendelkezésre vezethető vissza, hogy a NAV az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontjában foglalt illetékmentesség feltételeit – erdő művelési águ ingatlanok esetén – a földhasználati (erdőgazdálkodói) nyilvántartás alapján ellenőrzi?

A mező- és erdőgazdasági földek forgalmáról szóló 2013. évi CXXII. törvénnyel összefüggő egyes rendelkezésekről és átmeneti szabályokról szóló 2013. évi CCXII. törvény 93. §-a, illetve az erdőről, az erdő védelméről és az erdőgazdálkodásról szóló 2009. évi XXXVII. törvény (Evt.) 17. § (2) bekezdése értelmében mind a földhasználati, mind az erdőgazdálkodói nyilvántartás közhiteles hatósági nyilvántartásnak minősül.

Tekintettel arra, hogy a közhiteles hatósági nyilvántartásba feljegyzett tények és bejegyzett jogok esetében az ellenkező bizonyításáig vélelmezni kell, hogy azok fennállnak, ezért az adóhatóság az illetékmentesség feltételei teljesítésének vizsgálata körében – a megalapozott döntés előkészítése érdekében – e közhiteles hatósági nyilvántartások, valamint az ingatlan-nyilvántartás adatait veszi figyelembe a tényállás tisztázása során.

Az illetékmentesség azon vállalt feltételének teljesítését, hogy a termőföldet a törvény által előírt határidőn belül valóban a vagyonszerző használta, hasznosította-e, az adóhatóság a megyei kormányhivatalok erdészeti igazgatóságánál vezetett erdőgazdálkodói nyilvántartás alapján tudja ellenőrizni. Az erdészeti célú hasznosítás megítélése az erdőgazdálkodói nyilvántartás tartalma alapján azonban összetett feladat, mert az erdő hasznosítása történhet erdőbirtokossági társulat, illetve társult erdőgazdálkodási tevékenység körében is.

Erdőbirtokossági társulat esetében, ha az erdőbirtokossági társulatról szóló 1994. évi XLIX. törvény 8. § (2) bekezdésének j) pontjában foglaltak alapján a társulat alapszabályában rögzítésre kerülnek az erdei haszonvétel gyakorlásának általános feltételei, vagyis ha a tulajdonosi jogon alapuló haszonvételek gyakorlását az alapszabály nem ruházza át az erdőbirtokossági társulatra, hanem azt az egyes erdőtulajdonosok jogaként nevesíti, akkor e közreműködés keretében megvalósul a mezőgazdasági célú személyes hasznosítás feltétele, és az illetékmentesség biztosítható az adózó számára.

Az Evt. 17. § (6) bekezdése, valamint a 2009. július 9. napjáig hatályban lévő, az erdőről és az erdő védelméről szóló 1996. évi LIV. törvény (rég. Evt.) 13. § (4) bekezdése alapján a tulajdonosok társult erdőgazdálkodási tevékenységet kötelesek folytatni, ha

a) a földrészletnek több tulajdonosa van, vagy

b) az erdőrészlet több földrészletből áll és a földrészletek különböző személyek tulajdonában vannak.

Az Evt. 17. § (7) bekezdése – és a régi Evt. 13. § (4) bekezdés a) pontja – értelmében társult erdőgazdálkodás esetén a tulajdonosoknak az erdőt egy személy használatába kell adniuk.

Az Evt. 17. § (1) bekezdése szerint erdőgazdálkodó az erdészeti hatóság által vezetett erdőgazdálkodói nyilvántartásban szereplő tulajdonos vagy jogszerű használó (ugyanígy rendelkezett a régi Evt. 13. § (1) bekezdése).

Az Evt. 19. § (1) bekezdése kimondja, hogy erdő vagy erdőgazdálkodás célját közvetlenül szolgáló földterület használatára kötött megállapodást írásba kell foglalni.

Az Evt. 5. § 9. pontja értelmében erdőgazdálkodás: az erdő 2. § (1) bekezdésében foglaltak szerinti fenntartására, közcélú funkcióinak biztosítására, őrzésére, védelmére, az erdővagyon bővítésére, valamint - a vadászati jog gyakorlása, hasznosítása kivételével - az erdei haszonvételek gyakorlására irányuló tevékenységek összessége; a régi Evt. 7. §-ának meghatározása szerint pedig e törvény alkalmazásában erdőgazdálkodásnak minősül az erdő 2. §-ban foglaltak szerinti fenntartására, közcélú funkcióinak biztosítására, őrzésére, védelmére, az erdővagyon bővítésére, valamint az erdei haszonvételek gyakorlására irányuló tevékenységek összessége.

A hivatkozott jogszabályi rendelkezések értelmében tehát, amennyiben a földrészletnek több tulajdonosa van, vagy az erdőrészlet különböző személyek tulajdonában álló több földrészletből áll, a tulajdonosok társult erdőgazdálkodást kötelesek folytatni. Ebben az esetben az erdőt egyetlen személy – az erdőgazdálkodói nyilvántartásban bejegyzett erdőgazdálkodó – használatába kell adni, ez azonban nem zárja ki annak a lehetőségét, hogy a tulajdonosok a megbízott erdőgazdálkodóval megállapodást kössenek a tulajdonukat képező földrészlet saját maguk által történő hasznosítására vonatkozóan. Az erdő vagy erdőgazdálkodás célját közvetlenül szolgáló földterület használatára kötött megállapodást írásba kell foglalni, és ha a megállapodás alapján az erdőgazdálkodóra át nem ruházott haszonvételekkel kapcsolatos jogosítványokat a magánszemély erdőtulajdonosok mezőgazdasági őstermelőként gyakorolják, akkor az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontja szerinti illetékmentesség feltétele teljesül.

Megjegyzem, hogy a Kúria egy – a tárgyi illetékmentességgel kapcsolatosan hozott, jelen levellemhez szintén csatolt – eseti döntésében akként döntött, hogy az adóhatóság a közhiteles nyilvántartások adatai alapján bizonyítási kötelezettségének eleget téve állapította meg, hogy az illetékmentesség feltételei nem álltak fenn. Rámutatott a Kúria, hogy az adózónak módjában állt az ellenbizonyítás, de az általa felajánlott,

csatolt bizonyítékok nem voltak alkalmasak a közhiteles nyilvántartáson alapuló tények megdöntésére. (K-H-KJ-2014-638. számú határozat)

2-3. Valóban feltétele-e az illetékmentességnek – amint erre a 2015. január 12-ei állásfoglalás utal –, hogy a földhasználati lapon a vagyonszerző saját használata legyen bejegyezve?

Amennyiben az illetékmentesség törvényi feltétele, hogy a földhasználati lapon a vagyonszerző saját használata legyen bejegyezve, mely jogszabály, milyen rendelkezéséből következik e feltétel?

Az Itv. az illetékmentesség feltételeként a használatot illetően azt írja elő, hogy a vagyonszerzőnek a termőföldet egyéni vállalkozóként vagy mezőgazdasági őstermelőként, illetőleg 2013. január 01. napjától családi gazdálkodóként mezőgazdasági célra (a 2014. május 01-i hatállyal történt módosítás szerint mező-, illetve erdőgazdasági tevékenység céljára) kell hasznosítania.

Ahogy arra fentebb már utaltam a jogalkotói cél szerint, illetve a legfőbb bírói fórum következetes ítélkezési gyakorlata szerint is a jogszabály megfogalmazása azt jelenti, hogy az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség csak abban az esetben biztosítható, ha a vagyonszerző saját maga hasznosítja a termőföldet. Alátámasztja ezt egyrészt az Itv. – megkeresés szerinti időszakban hatályban volt – szövegezése („regisztrációs igazolással rendelkező, mezőgazdasági tevékenységet végző magánszemély”, majd 2013. január 1-től „regisztrációs számmal rendelkező őstermelő, egyéni mezőgazdasági vállalkozó vagy családi gazdálkodó”), továbbá az is, hogy a mezőgazdasági őstermelők, a családi gazdálkodók, illetve a mezőgazdasági tevékenységet végző egyéni vállalkozók a rájuk vonatkozó jogszabályi rendelkezések alapján személyes közreműködésre kötelezettek.

A földhasználati nyilvántartás részletes szabályairól szóló 356/2007. (XII. 23.) Korm. rendelet 2. § (2) bekezdése alapján a földhasználati lapon kell nyilvántartani a földhasználó használatában álló, a mező- és erdőgazdasági földek forgalmáról szóló 2013. évi CXXII. törvényben meghatározott mező-, erdőgazdasági hasznosítású földet. Figyelemmel tehát arra, hogy a termőföld használójára vonatkozó adatok tekintetében közhiteles nyilvántartás áll rendelkezésre, ezért az adóhatóság a vagyonszerző személyéhez kötött mezőgazdasági célú használat ellenőrzése során elsődlegesen e nyilvántartás (földhasználati lap) adatait veszi alapul.

A fentebb írtakból is kitűnően, **nem a vagyonszerző használati jogának földhasználati lapon történő feltüntetése képezi az illetékmentesség törvényi feltételét**, hanem maga a használat. A nyilvántartás adatai **csupán** a vállalt feltétel teljesítésének **igazolásául szolgálnak**. Az adóhatóság tehát a feltétel teljesülését a közhiteles nyilvántartási adatok alapján ellenőrzi, a vagyonszerzőnek ellenbizonyításra, a saját maga általi hasznosítás tényének bizonyítására viszont módja van. Ezt a már hivatkozott, és mellékelten csatolt bírói ítéletek, illetve a szintén mellékelte NAV elnöki döntés is igazolja.

4. Van-e helye ellenbizonyításnak az erdőgazdálkodói nyilvántartással szemben az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontjában foglalt tényleges hasznosítással összefüggésben?

A közhiteles hatósági nyilvántartásokba bejegyzett adatokkal szemben ellenbizonyításnak helye van. Amennyiben a vagyonszerző az erdőgazdálkodói nyilvántartásban erdőgazdálkodóként nem szerepel, de az adóhatóság az ingatlan-nyilvántartás adatai alapján megállapítja, hogy ő is az erdő tulajdonosa, és az erdőbirtokossági társulat vagy a társult erdőgazdálkodási tevékenység keretében végzett saját maga által történő hasznosítást igazolni tudja, akkor az adóhatóság az illetékmentesség feltételeit teljesítettnek tekinti.

Társult erdőgazdálkodási tevékenység folytatása esetén, amennyiben – a fentebb kifejtettek szerint – az erdőterületet más személy részére adják használatba, a haszonvételi jogok gyakorlását az adóhatóság az erdő tulajdonosainak az erdőgazdálkodóval kötött írásos megállapodása alapján vizsgálja meg. Tekintettel arra, hogy a megállapodás alapján az erdőgazdálkodóra át nem ruházott haszonvételekkel kapcsolatos jogosítványokat a magánszemély erdőtulajdonosok mezőgazdasági őstermelőként gyakorolhatják, így ezen esetekben az adóhatóság az alapján dönt az illetékmentességről, hogy effajta jogosítványokkal a magánszemély mezőgazdasági őstermelő rendelkezik-e avagy sem. Amennyiben az írásos megállapodás vizsgálata alapján az nyer megállapítást, hogy a mezőgazdasági őstermelő a haszonvételi jogok gyakorlására felhatalmazással bír, úgy részére az Itv. 26. § (1) bekezdésének p) pontja szerinti illetékmentesség megadható, ám ennek hiányában az illetékmentesség biztosítására törvényes lehetőség nincs.

Az adóhatóság tehát a tényállás tisztázása érdekében megvizsgálja a közhiteles nyilvántartásokat, és jellemzően megkeresi az erdészeti hatóságot a megállapodás beszerzése érdekében, de az adózónak a közhiteles nyilvántartással szemben lehetősége van a haszonvételi jogok általa történő gyakorlásának bizonyítására.

5. Az adóhatóság gyakorlatában milyen gyakran fordul elő, hogy az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontja alapján olyan személy is illetékmentességben részesül erdő művelési ágú ingatlan adásvétele esetén, aki az erdőgazdálkodói nyilvántartásba nincs bejegyezve erdőgazdálkodóként, de ténylegesen ő használja az ingatlant? Milyen bizonyítási eljárással lehet ezt igazolni?

Tájékoztatom, hogy az adóhatóság az őstermelői illetékmentességgel érintett ügyekről rendelkezik ugyan nyilvántartással, azonban ezen illetékügyek vonatkozásában az Itv. 102. § (1) bekezdésének m) pontja értelmében termőföldnek minősülő művelési ágak (szántó, szőlő, gyümölcsös, kert, gyeper, nádas és erdő művelési ág, halastó, valamint 2013. január 01. napjától az előzőeken túlmenően rét, legelő, gyeper és fásított terület művelési ág) szerinti külön nyilvántartást nem vezet, így az erdő művelési ágú ingatlanokról külön nyilvántartás nem áll rendelkezésre. Továbbá mivel illetékjogi következménye a vállalt feltételek nem teljesítésének van, ezért az adóhatóság nem

vezet külön kimutatást arról, hogy mely ügyekben milyen bizonyítási eljárás lefolytatásának eredményeképpen került megállapításra a vállalt feltétel teljesítése. Fentiekre figyelemmel az erdőgazdálkodói nyilvántartásba be nem jegyzett, de az erdő művelési ágú ingatlant ténylegesen használó személyek részére biztosított illetékmentességre vonatkozóan nem áll rendelkezésre külön nyilvántartás, ilyen ügyek pontos számáról konkrét információval nem rendelkezem, sem számosságát, sem arányszámát tekintve.

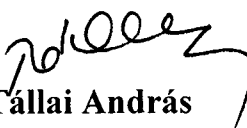
Ugyanakkor – amint azt az előző kérdések körében részleteztem – a saját hasznosításra vonatkozó feltétel teljesítését a vagyonszerző az erdészeti hatósághoz benyújtott, erdőgazdálkodóval kötött írásos megállapodással igazolhatja.

Kérem tájékoztatásom szíves elfogadását.

Budapest, 2016. május 25.

Üdvözlettel:




Tállai András