

TARTALOM

Dr. Horváth István

Búcsút intenek – a munkaviszony megszüntetésének néhány aktualitásáról 1

- | A határozott idejű munkaviszony felmondhatósága
- | A közös megegyezéssel történő munkaviszony-megszüntetés
- | Felmondási tilalom
- | Minőségi csere
- | Kölcsönzött munkavállalók
- | A jogellenes munkáltatói munkaviszony megszüntetésének jogkövetkezményei
- | Sérelemdíjra való jogosultság jogellenes munkaviszony megszüntetés esetén

Karácsony Irén

A béren kívüli juttatások szabályai 5

- | Kifizetői adó mellett adható juttatások
- | Kedvezményes béren kívüli juttatások
- | Üdülési szolgáltatás nyújtása
- | Étkezési juttatások
- | SZÉP-számlára utalt munkáltatói támogatás
- | Helyi utazási bérlet juttatása
- | Iskolarendszerű képzés

Bonácz Zsolt

Vételár meg nem fizetése 8

- | Az uniós jog
- | Az áfatörvény rendelkezése
- | Kúria-ítéletek

Dr. Sallai Csilla

A mezőgazdaság számvitele (1. rész) 11

- | Tevékenységismeret
- | Számviteli sajátosságok – általánosságban
- | Számviteli politika
- | A 6-os, 7-es számlaosztály vezetése

DR. HORVÁTH ISTVÁN ROVATA

Búcsút intenek – a munkaviszony megszüntetésének néhány aktualitásáról

A törvény által védett munkaviszony megszüntetése gyakorta komoly fejtörés elé állít. Ha az Olvasó átélte, hogy például a bizalma megrendült egy közvetlen kollégájában, ezt nem lehet feltétlenül a felmondás indokolásában a jog által megkövetelten leírni, és számos létező körülmény bíróság előtti bizonyítása felettébb nehézkes. Mint ahogyan a szerelem elmúlásának okát sem lehet mindig a családi jog nyelvéen megfogalmazni.

Ha a határozott idő letelte után tovább dolgozik a munkavállaló

Az immár bő két éve hatályos Munka Törvénykönyve (a továbbiakban: Mt.) nem tartalmazza „elődjének” azon szabályát, amely szerint a határozott idejű munkaviszony határozatlan idejűvé alakult, ha a munkavállaló az időtartam lejártát követően legalább egy munkanapot, közvetlen vezetője tudtával tovább dolgozott. A 30 napos vagy ennél rövidebb időre létesített munkaviszony azonban csak annyi idővel hosszabbodott meg, amilyen időtartamra eredetileg létrehozták [rég Mt. 79. § (6)]. A rendelkezés hiánya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy jogkövetkezmény nélküli lenne, ha a munkavállaló a munkáltató illetékeselőtt is ismerten a határozott idő letelte után is bejár dolgozni.

Ha a fenti helyzet állna elő, két törvényi rendelkezésre hívom fel a figyelmet. Az Mt. 22. § (4) bekezdése szerint ugyan az alaki kötöttség megsértésével tett jognyilatkozat – ha az Mt. eltérően nem rendelkezik – érvénytelen, de az érvénytelenség jogkövetkezménye nem alkalmazható, ha a jognyilatkozat a felek egyezős akaratából teljesedésbe ment. A 44. § alapján a munkaszerződést írásba kell foglalni. Viszont az írásba foglalás elmulasztása miatt a munkaszerződés érvénytelenségére csak a munkavállaló – a munkába lépést követő 30 napon

belül – hivatkozhat. Összességében, ha főnöke tudomásával a határozott idő lejártát követően is tovább dolgozik, véleményem szerint a felek közöttük fennálló munkaszerződést – kölcsönös ráutaló magatartásukkal – határozatlan idejűvé módosították. A megállapodás ennek folytán ugyanis teljesedésbe ment, és ha az írásbeliség elmulasztására a munkavállaló nem hivatkozik, nincs olyan törvényi rendelkezés, amelybe adott esetben a munkáltató kapaszkodhatna, hogy szabaduljon továbbfoglalkoztatott alkalmazottjától.

Értelmezésemet erősíti az Mt. megállapodásról szóló szabálya. E szerint a megállapodás a felek kölcsönös és egybehangzó jognyilatkozatával jön létre [14. §]. A határozott idő letelte utáni, az alkalmazott felett közvetlenül munkáltatói jogkört gyakorló tudtával történő továbbfoglalkoztatás kielégíti a megállapodáshoz fűzött kölcsönösség és a ráutaló magatartások egybehangzóságát. Lehet, hogy még meg is beszéltek...

A határozott idejű munkaviszony felmondhatósága

Különösen ha a határozott idő lejártáig még hosszú idő van hátra, meglehetősen költséges a munkáltatónak, ha az Mt. 79. §-a szerint azonnali hatályú felmondással – ugyan indokolás nélkül – megszüntetheti a munkavi-

szonyt, mivel ekkor a munkavállaló jogosult tizenkét havi, vagy ha a határozott időből hátralévő idő egy évnél rövidebb, a hátralévő időre járó távolléti díjára. A jogalkotó mentesíteni kívánta a munkáltatót a határozott időtartamra létesített, de a rendeltetését vesztett munkaviszony további fenntartásának költségeitől. Szemben a régi Mt.-vel, az új törvény nemcsak a munkáltatónak, de a munkavállalónak is lehetővé teszi a határozott idejű munkaviszony felmondását. Minderre azonban csak az Mt.-ben nevesített ok fennállása esetén van mód, így – az általános szabályoktól eltérően – a munkavállaló is köteles indokolni felmondását.

Mely indokkal mondhat fel a munkáltató?

A munkáltató a határozott idejű munkaviszonyt felmondással megszüntetheti

- a felszámolási vagy csődeljárás tartama alatt vagy
- a munkavállaló képességére alapított okból vagy
- ha a munkaviszony fenntartása elháríthatatlan külső ok következtében lehetetlenné válik. [Mt. 66. § (2)]

Az a) ponthoz kapcsolódóan: a felmondás indoka önmagában annál a ténynél fogva okszerű, hogy a munkáltató felszámolási vagy csődeljárás hatálya alatt áll. A felszámolási, illetve csődeljárás kezdő időpontját külön törvény határozza meg (*lásd erről részletesen a 1991. évi XLIX. törvényt a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról 10. § és 27. §*). A b) pont szerinti képesség hiánya megmutatkozhat egészségbeli vagy a szakmai alkalmasság vonatkozásban is. Az egészségügyi alkalmatlanságot foglalkozás-egészségügyi orvos szakvéleménye, a szakmai alkalmatlanságot az általános magatartási követelmények alapján elvárt szakértelem hiánya (pl. az átlagostól jelentősen, rendszeresen elmaradó teljesítmény, a vezetői képességek, a munkaszervezési képesség hiánya) alapozza meg.

A c) pontban említett, a munkaviszony fenntartásának elháríthatatlan külső ok következtében lehetetlenné válása olyan külső okot jelent, amely a munkáltató ráhatási képességén kívül esik (pl. nem tartozik e körbe, ha „elfogynának” a megrendelők). Ez az ok elháríthatatlan is, melynek folyamánnyaként a munkaviszony fenntartása objektíve lehetetlenné válik (pl. természeti katasztrófa folytán a munkavégzési helyként szolgáló üzemcsarnok úgy megrongálódik, hogy helyreállítására ésszerű időn belül nincs mód).

Mely indokkal mondhat fel a munkavállaló?

Az Mt. 67. § (2) bekezdése szerint a határozott idejű munkaviszonyának felmondását a munkavállaló köteles megindokolni. A felmondás indoka csak olyan ok lehet, amely számára a munkaviszony fenntartását lehetetlenné tenné vagy körülményeire tekintettel aránytalan sérelemmel járna. Idesorolhatjuk azt az esetet, mely szerint a munkáltató működését a korábbi tényleges munkavégzési helyhez képest jelentősen megváltoztatja, e körbe tartozik a családi körülmények olyan alapvető változása – így például a család több száz kilométerrel történő elköltözése –, amely aránytalanul sérelmessé tenné a munkavállalónak munkaviszonya további fenntartását.

A közös megegyezéssel történő munkaviszony-megszüntetés

Ha a munkáltatónak alkalmazottjával magatartásbeli vagy munkájával kapcsolatos olyan gondjai vannak, amely túllépet azon a ponton, hogy a munkaviszony a jövőben fenntartható legyen, érdemes két papírral készülni. Az azonnali hatályú vagy a „sima” felmondás mellett a közös megegyezést tartalmazó tervezettel.

Munkáltatói előnyök

A közös megegyezés elfogadtatása esetén a munkaadó minimalizálja a megszüntetéssel szembeni sikeres perindítás esélyét. A munkavállaló egyrészt csak akkor támadhatja meg alappal a munkaszerződése megszüntetéséről aláírt alkut, ha bizonyítja: a megállapodás megkötésekor lényeges körülmény tekintében tévedésben volt, feltéve, ha azt munkáltatója okozta vagy felismerhette. A másik lehetőség a megtévesztés okán történő megtámadás, feltéve, ha a munkavállaló által bizonyítást nyer: a munkáltatói jogkör gyakorlója szándékosan tévedésbe ejtette. [Mt. 28. § (1) és (3)]

A megtámadás leggyakoribb este, ha a munkavállaló munkáltatója jogellenes fenyegetésére hivatkozik [Mt. 28. (4)]. Az ítélezési gyakorlat szerint a munkaviszony közös megegyezéssel történt megszünése esetén az azonnali hatályú felmondás kilátásba helyezése miatt tett jognyilatkozat – azaz a közös megegyezés aláírása – nem támadható meg sikeresen a munkavállaló részéről. Ebből következően nincs jelentősége, és konkrét intézkedés hiányában nem is vizsgálható, hogy az azonnali hatályú felmondás – a jogszabály összes feltételét figyelembe véve – jogszerű lett volna-e [BH2002. 74]. Nem jelent tehát jogellenes fenyegetést, ha a munkavállaló arra hivatkozik, hogy egy valótlan indokolású felmondással zsarolták meg,

ezért írta alá a munkaviszony megszüntetéséről szóló megállapodást.

Egy másik bírósági verdikt sikeresnek minősítette a megtámadást azon esetben, amikor a munkáltató a munkaviszony megszüntetésének módja tekintetében az azonnali döntésre való felszólítással olyan helyzetet teremtett, amely alkalmas arra, hogy az a munkaviszony megszüntetésének jogi feltételeiben járatlan munkavállalóra kényszerítően hasson, őt megfélemlítse vagy megtévevssze. Ennek folytán a megállapodás érvénytelen lett, és a munkaviszony jogellenes munkáltatói megszüntetésének jogkövetkezményeit alkalmazta a bíróság. [BH2001. 340]

Miért lehet jó a munkavállalónak?

A munkavállalónak is előnyös lehet a közös megegyezéssel történő „elválás”. Egyrészt kedvezőbb anyagi paraméterekkel távozhat annál, mintha felmondtak volna, másfelől nem kell egy későbbi állásinterjúban magyarázni a bizonyítványt. Például azt, hogy nem is igazak a rendszeres késései, soha nem volt üzletrésze a konkurenciánál, vagy hogy csak pihenőidejében nyitja ki a borosüveget. Közös megegyezéssel megszabadulhat a múlt egy árnyékos oldalától, a pályázati meghallgatáson még azt is mondhatja, vágyott a változásra.

Egy kritikus mondat

Gyakorta olvassuk a megállapodás utolsó mondataként: a felek elszámoltak, kijelentik, egymással szemben a munkaviszonyból eredő igényük nincs. Az Mt. 5. § (2) bekezdése szerint a jogról lemondó vagy abból engedő nyilatkozatot nem lehet kiterjesztően értelmezni. Azaz ha a munkavállaló az elévülési időn belül pert indít ki nem fizetett túlóráért vagy prémiumáért, alperesként korábbi munkáltatója alappal nem hivatkozhat a közös megegyezésről szóló megállapodásra. Ez csak a munkaviszony megszüntetésével kapcsolatos jogosultságokra vonatkozik.

Felmondási tilalom – a várandósság és az arról történő tájékoztatás

Az új Mt. pontosabban körülírta a terhességről várandósságra átkeresztelt és az emberi reprodukciós eljárásban történő részvételre vonatkozó felmondási tilalom érvényesülésének egyik feltételét. A 65. § (5) bekezdése szerint a munkavállaló a várandósságra és az emberi reprodukciós eljárásban történő részvételre a felmondási védelem alkalmazása szempontjából csak akkor hivatkozhat, ha e körülményről a munkáltatót a felmondás közlését megelőzően tájékoztatta. Az Alkotmánybíróság 17/2014. (V. 30.) AB határozatával május 31-től

megsemmisítette az idézett törvényszövegéből „a felmondás közlését megelőzően” szövegrészt. A megmaradt törvényszöveg szerint a várandósságra és az emberi reprodukciós eljárásban történő részvételre mint felmondási tilalomra a munkavállaló csak akkor hivatkozhat, ha erről a körülményről a munkáltatót tájékoztatta.

Az AB határozat indokolása némi kétséget ébreszt a megmértett rendelkezés normatív tartalmának teljes körű ismeretével kapcsolatban. A döntés egyik okaként azt olvashatjuk: az Mt. vitatott rendelkezése alapján a munkavállaló nők arra kényszerülnek, hogy már aznap tájékoztassák a munkaadójukat, amikor tudomásukra jut a terhességük. A törvényszövegben alkotmány-sértőnek minősített négy szövből nem az következett, hogy már a fogantatás első jelére kopogtatni kellett a direktor ajtaján. A „közlést megelőzően” ennél egy jóval rövidebb időintervallumot jelent. Kétségtelen ugyanakkor, hogy a tájékoztatás előzetessége a tilalom érvényesülése szempontjából más problémát okozhatott, például a postai úton közölt felmondás esetén, ha a kismama ezt megelőzően nem adott tájékoztatást úton lévő gyermekéről.

Ha közli a munkáltató a felmondást

A jövőre nézve kérdés, egyrészt miként teljesítendő a tájékoztatási kötelezettség, és hogyan ítéljük meg azt a helyzetet, ha a felmondás közlésekor a munkavállaló még nem tudott áldott állapotáról. A válaszhoz megítélésem szerint segítségül hívhatjuk a régi Mt. alapján született egyes ítéleteket. A bírói gyakorlat értelmében a munkavállaló a munkaviszonyban a jóhiszeműség és tisztesség követelményeinek megfelelően köteles együttműködni a munkáltatójával, a felmondási tilalom szempontjából jelentős tény szándékos eltagadása mindezen követelményeknek nem felel meg [Mfv.I.10. 372/2009/3. számú ítélet]. Mindebből az következik, hogy a felmondás személyes közlésekor a munkavállaló – ha korábban nem tette volna meg – haladéktalanul köteles tájékoztatni várandósságáról. Véleményem erősíti az Mt. 18. § (1) bekezdésében a tájékoztatásra előírt követelmény: a tájékoztatást olyan időben és módon kell megtenni, hogy az lehetővé tegye a joggyakorlását és a kötelezettség teljesítését.

Javasolom, hogy indokolt esetben a munkáltató kérdezzen rá a felmondás közlését közvetlenül megelőzően a várandósságra, valamint a felmondásról szóló irat végén megfogalmazható egy olyan nyilatkozat, melyben a munkavállaló kijelenti, nem áll felmondási tilalom hatálya alatt.

Ha a felmondás közlésekor a munkavállaló nem tudott várandósságáról

Az AB határozat kifejti, hogy a várandósság első időszakában a nők sok esetben maguk sem tudnak a várandósságról. Így a jogalkotó azon munkavállalók számára, akik még nem szereztek tudomást a várandósságukról, lehetetlen feltevélt szabott a felmondási védelem érvényesítéséhez. Ezért a vizsgált Mt. szabály az Alaptörvénybe ütközött, a jogalkotó az egyéni szempontok figyelmen kívül hagyásával tárgyilagos mérlegelés szerinti ésszerűtlen okból tett különbséget a várandós nők között. Véleményem szerint fenntartható a régi Mt. bírói gyakorlata, mely szerint ha a munkavállaló nem tudott a várandósságáról a felmondás közlésekor, annak utólagos megállapítása a felmondás jogellenességét eredményezi. A felmondás közlésekor a terhességre tekintettel fennálló tilalom ugyanis objektív jellegű [BH 2004. 521.]. Ugyanakkor az Mt. általános magatartási követelményeinek megfelelően, a jóhiszemű és tisztességes joggyakorlás szellemében, ha a munkáltató tudomást szerez a várandósságról, és vissza kívánja vonni a felmondást, mindehhez a munkavállaló köteles hozzájárulni. Szerintem még akkor is, ha mindezt az Mt. általános és nem ezen különös szituációra megalkotott szabálya a munkavállaló hozzájárulásához köti.

Nincsen az Mt.-ben, mégis felmondás oka lehet – a minőségi csere

Nem a munkavállaló képességeivel, hanem a munkáltató működésével összefüggő okként ismeri el az ítélkezési gyakorlat a minőségi cserével indokolt felmondást. Önmagában ugyanis az, hogy a munkavállaló a meglévő képzettsége birtokában kifogás nélkül ellátta a munkakörét, és nem merült fel a munkavégzésével semmi probléma, még nem zárja ki a minőségi csere jogszerűségét. A minőségi csere keretében a munkáltató meglévő munkavállalója helyett egy magasabb végzettségű, képzettségű, nagyobb gyakorlattal, szakmai tapasztalattal vagy jobb nyelvismerettel rendelkező másik munkavállalót alkalmaz – ezáltal emelve a munkavégzés színvonalát. A cseréhez kapcsolódó szempontok meghatározása – a munkakör betöltéséhez kapcsolódó jogszabályi előírásokon túlmenően – a munkáltató gazdálkodásával összefüggő kérdés. Így a munkáltató szabadon dönthet arról, mit jelent számára az érintett munkakör magasabb színvonalú ellátása [EBH 2003. 968]. A munkakörök összevetésénél a végzendő munkák jellegét és a beosztási szintet kell vizsgálni a minőségi csere alapított felmondás esetén [BH2003. 87.].

A bíróság nem bírálhatja felül a munkáltatót – akkor sem, ha egy alacsonyabb szakképzettséggel, kevesebb gyakorlattal, de lényegesen jobb nyelvismerettel rendelkező munkavállalót alkalmaz egy adott munkakörben dolgozó munkavállaló helyett, s ezért szünteti meg a munkaviszonyt felmondással. A munkaügyi jogvita keretein kívül esik ugyanis annak megítélése, hogy a munkáltató számára miért fontosabb a nyelvtudás, mint a szakismeret, hiszen ez célszerűségi, illetve munkaszervezési kérdés [EBH 2003. 968]. Azt viszont már vizsgáltnia kell a bíróságnak, hogy az újonnan felvett kolléga elődjétől eltérő kvalitása kapcsolódik-e a betöltött munkakörhöz. Ha például a munkáltató külföldi partnereivel kizárólag angolul folyik a kommunikáció, a középfokú angol nyelvvizsgával rendelkező munkavállaló helyébe egy heidelbergi felsőfokú némettudással rendelkező felvétele nem alapozza meg a munkáltatói felmondás jogszerűségét. Ilyen esetekben általában joggal való visszaélés áll a háttérben, az Mt. által nem akceptálható körülmény miatt kívánna megválni a kollégától.

Az ítélkezési gyakorlat szerint önmagában viszont nem minősülhet minőségi cserének a hosszabb ideig távol lévő munkavállaló munkakörének olyan más munkavállalóval való betöltése, aki csak a munkavállalóval azonos iskolai végzettséggel és szakmai ismeretekkel rendelkezik, és a munkáltató az adott munkaterületen – annak átszervezése során – nem alkalmazott kvalifikáltabb munkavállalókat. [BH2001. 86.]

A 2008-ban megjelenő válság apropóján megfogalmazódott a kérdés: elfogadná-e bíróság a negatív minőségi cserét?! Mert például a munkáltatónak elfogytak a külföldi megrendelői, így az érintett munkakörök betöltéséhez nem szükséges a magasabb bérért dolgozó, szakmai idegennyelv-ismerettel rendelkező foglalkoztatása. Magyar ügyfélhez elég a magyar nyelv is.

Kölcsönzött munkavállalók – rugalmas bizonytalanság

Alkotmányos vonatkozásban is aggyalys módon hozta hátrányosabb helyzetbe a munkaerő-kölcsönzés keretében foglalkoztatottakat más munkavállalókhöz képest a munkaviszony megszüntetésének szabályaival kapcsolatban a 2012-ben életbe lépett Mt. Persze amíg ez a hatályos jog, mindez gazdaságosabbá teheti a működést, hiszen – a kölcsönbeadó díjának megfizetése mellett – a kölcsönvevő a minimális ellenállás mentén szabadulhat a számára nem kelendő munkaerőtől.

A munkáltatói felmondás esetén a kölcsönbeadó működésével összefüggő oknak minősül a kikölcsönzés megszü-

nése [Mt. 220. § (1)]. Így a kölcsönbeadó abban az esetben is felmondhatja a munkaviszonyt, ha a kölcsönvevő megszünteti az érintett munkavállaló kikölcsönzését is biztosító munkaerő-kölcsönzési szerződést, vagy csupán a kölcsönvevő a munkavállaló munkájára nem tart igényt. Mindez ténylegesen azt jelenti, hogy nem kell indokolni a kölcsönbeadónak munkáltatóként a felmondást, mivel a kölcsönvevőnek sem kell – az Mt. felmondási indoklására irányadó szabályai szerint – megjelölni, miért nem tart igényt a kölcsönzött munkájára.

Másodsorban kétszeresen is olcsóbb a kölcsönzött munkavállalótól történő „megszabadulás”. Az Mt. 220. § (2) bekezdése szerint a felmondási idő – az általános 30 napos törvényi minimumhoz képest – 15 nap. Ezen túlmenően jogszerűen meg lehet fosztani a kölcsönzöttet a végkielégítésre való jogosultságától. Az Mt. 222. § (5) bekezdése szerint kölcsönzésre irányuló munkaviszony esetén nem a kölcsönbeadónál fennálló munkaviszony tartama az irányadó, a végkielégítésre való jogosultság megállapításakor a munkaviszonynak az utolsó kikölcsönzés alatti tartamát kell figyelembe venni. Azaz nem kell mást tenni, minthogy a végén talál a kölcsönbeadó egy strómant, aki pár napra kikölcsönzi a munkavállalót, és máris „ugrik” a végkielégítés, amelynek összege az Mt. 77. § (3) bekezdése alapján legfeljebb az ötéves munkaviszony alapján kéthavi távolléti díj lehet, miután ennél többet egy kölcsönvevőnél megszakítás nélkül a kölcsönzött munkavállaló nem dolgozhat. Az egyenlő bánásmód érvényesülését kiinduló további kérdés, nem minősül-e negatív diszkriminációnak, hogy más munkaviszonyban dolgozók az Mt. szerint 25 év munkaviszony esetén hat havi távolléti díjnak megfelelő végkielégítést is kaphatnak, a kölcsönzöttnek pedig ekkor is legfeljebb két havi összeg jár. Persze csak akkor, ha nem jön a stróman.

A jogellenes munkáltatói munkaviszony megszüntetésének jogkövetkezményei – meddig számolják a 12 havi távolléti díjat?

Munkáltatói jogellenes munkaviszony megszüntetése esetén a felperes munkavállaló az elmaradt jövedelem címén a következő törvényi alternatíva alapján érvényesítheti kárigényét: egyrészt az Mt. 82. § (2) bekezdése alapján legfeljebb 12 havi távolléti díj összegének erejéig érvényesíthető az igény, másfelől e helyett átalány kártérítésként a munkáltatói felmondás esetén irányadó felmondási időre járó távolléti díjnak megfelelő összeg követelhető.

Az első esetben az elmaradt jövedelem számítása nem a távolléti díjra vonatkozó szabályok szerint történik, hanem az Mt. 169. § (1) és (2) bekezdés szerinti valamennyi juttatást figyelembe kell venni – így például az alapbér és a bérpótlékokon kívül a prémiumot, a bónuszt vagy a húségjutalmat. Olyan díjazási jogcímeket is, melyek a távolléti díjba nem számítanak bele. A per azonban az ügyek meghatározó hányadában nem első fokon ér véget, kérdés: felemlhető-e a másodfokú eljárásban a kereseti követelés a 12 havi távolléti díj erejéig, ha az elmaradt jövedelem címen igényelt kártérítés az elsőfokú ítéletig ennél alacsonyabb összeg volt?!

Tudomásom szerint a kérdésben az alsóbb fokú ítélkezési gyakorlat bizonytalan. Vannak ügyek, amelyek tekintetében a Polgári perrendtartás (Pp.) 146. § (5) bekezdés c) pontjára hivatkozással a másodfokú eljárásban a bíróság megengedi a kereset kiterjesztését az elmaradt jövedelem 12 havi távolléti díjra eléréséig, ha az elsőfokú ítélet meghozataláig az e jogcímen megítélhető összeg nem éri el az Mt. 82. § (2) bekezdésében foglalt összeghatárt. [A Pp. 146. § (5) bekezdésének c) pontja szerint nem keresetváltoztatás az, ha a felperes a keresetét leszállítja, illetve az eredetileg nem követelt járulékokra vagy a követeléseknél, illetőleg járulékoknak a per folyamán esedékessé vált részleteire is kiterjeszti.]

Mikor nem követelhető átalány kártérítés?

Az Mt. 83. § (1) bekezdése szerint a munkavállaló kérelmére a bíróság a munkaviszonyt helyreállítja, ha

- a) a munkaviszony megszüntetése az egyenlő bánásmód követelményébe,
- b) felmondási tilalomba,
- c) a védelemre megjelölt választott szakszervezeti tisztségviselőre vonatkozó rendelkezésbe (szakszervezeti egyetértés a munkáltató felmondásához) ütközött,
- d) a munkavállaló a munkaviszony megszüntetésekor munkavállalói képviselő volt,
- e) a munkavállaló a munkaviszony közös megegyezéssel történő megszüntetését vagy erre irányuló saját jognyilatkozatát sikerrel támadta meg.

Az Mt. szabálya e tekintetben az elmaradt jövedelem címén érvényesíthető kártérítés esetén nem biztosítja pernyertesnek a fent említett alternatívát. Az ezt szabályozó Mt. 82. § (4) bekezdés ugyanis nem általánosan alkalmazható; a törvényhely szövege visszautal a 82. § (1)–(2) bekezdésére, amely a fentebb felsorolt öt jogsértés valamelyikének bírósági megállapításakor

nem alkalmazható. Így az átalány kártérítés érvényesítésére csak a felsoroltaktól eltérő okból jogellenesnek ítélt munkaadói munkaviszony-megszüntetés esetén van mód. Mindez pedig hátrányos helyzetbe hozza azon felpereseket, akik például az Mt.-től eltérő hosszabb felmondási idővel rendelkeznek és ügyükben akár az első tárgyaláson megállapítható, hogy a munkáltató jogellenesen „intett búcsút”.

Sérelemdíjra való jogosultság jogellenes munkaviszony megszüntetés esetén

A munkaviszony munkáltatói megszüntetése sértheti a munkavállaló személyiségi jogát. Akár akkor is, ha egyébként a megszüntetés jogszerű. Példák az ítélkezési gyakorlatból: Átszervezésre alapított munkáltatói felmondás közlésével együtt tanúsított, a munkavállaló jó hírnevéhez való jogát sértő magatartás megalapozza a nem vagyoni kártérítés (az új Ptk. szerint sérelemdíj) iránti igényt [EBH2000. 359], akkor is, ha a felmondás jogszerű volt. Egy másik határozat tényállása szerint a felmondása kézhezvételétől a munkavállaló kísérőkkel mozoghatott a munkaadó telephelyén, irodájában személyes dolgai elvitelét is ellenőrizték, majd sokak szeme láttára az udvaron keresztül a portáig kísérték, továbbá a munkáltató utasítást adott a portaszolgálatnak kitiltására, amit írásban is kifüggesztettek, megvalósította a személyiségi jogi jogsértést. Az ítélet szerint a munkáltató eljárása a munkavállalót emberi méltóságában sértette. A bíróság szerint a munkáltató eljárása – a felmondás jogellenessége mellett – alappal értékelendő olyannak, amely a munkavállalót becsületében sértette, munkáját, általában személyét illetően rosszindulatú szóbeszédet indított el, és szélesebb körben megütközést keltett. [Legf. Bír. Mfv. I. 10 619/1999. sz.]

A Ptk. 2:52. § (1) bekezdése szerint akit személyiségi jogában megsértenek, sérelemdíjat követelhet az őt ért nem vagyoni sérelemért. Jogászok között vita van abban, hogy önmagában a munkaviszony jogellenes megszüntetése – miután sérti az Alaptörvényben kodifikált munkához való jogot – megalapozza-e a sérelemdíjra való jogosultságot. Bár a mennyiség nem feltétlenül jelent minőséget, hajlok arra, hogy az általam ismert többségi álláspont szerint a munkaviszony munkáltatói jogellenes megszüntetése önmagában, többlettényállás nélkül nem valósít meg személyiségi jogsérelmet. Ehhez még szükséges valamely konkrét – például a fent ismertetett két ítéletben nevesített – személyiségi jog munkaadó általi megsértése.

KARÁCSONY IRÉN ROVATA

A béren kívüli juttatások szabályai

A Parlament előtt lévő adócsomag-javaslat jelentősen növelné a munkáltatók és munkavállalók körében egyaránt népszerű cafetéria-rendszert érintő egyes nem pénzbeli juttatások adóterheit. Az újratervezéshez, a jelenlegi szabályok ez évi kihasználásához segítségül, cikkünkben összefoglaltuk a 2014-ben érvényes szabályokat.

Kifizetői adó mellett adható juttatások

Egyes – jellemzően nem pénzbeli – juttatásokra külön adó- és járulékszabályok vonatkoznak, de csak abban az esetben, ha a juttatás körülményei és módja megfelel az Szja törvényben foglalt feltételeknek.

A rendelkezésekben nevesített juttatások után a 16%-os mértékű adó a kifizetőt terheli, ezek a juttatások nem képeznek szociális hozzájárulásiadó-alapot, a kifizetőnek a kedvezményes béren kívüli juttatások után 14%-os, egyébként 27%-os mértékű egészségügyi hozzájárulást kell fizetnie.

Ezeket a juttatásokat **utalvány formájában is lehet adni**, de ehhez a következő feltételeknek kell teljesülnie:

- a juttatás feleljen meg a vonatkozó rendelkezésben foglalt előírásoknak, továbbá
- az utalványon legyen feltüntetve, hogy azt az előbbieknél megfelelően milyen termékre vagy szolgáltatásra, illetve a termékek és szolgáltatások milyen körében lehet felhasználni,
- az utalvány – a magánszemélynek ki nem osztott (nem juttatott) utalványok visszaváltása kivételével – nem visszaváltható.

Nem lehet kifizetői adókötelezettség mellett adni értékpapírt, értékpapírra vonatkozó jogot, továbbá bármire felhasználható utalványt és készpénz-helyettesítő fizetési eszközt. Nem juttatható kifizetői adókötelezettség mellett természetes vagy tenyésztett gyöngy, drágakő, féldrágakő, nemesfém, nemesfémekkel plattírozott fém és ezekből készült áru, valamint ékszerutánzat és érme, ha a körülmények alapján megállapítható, hogy a juttatás nem felel meg a rendeltetészerű joggyakorlás követelményének.

A kifizetőt terhelő adó mellett adható juttatás esetén jövedelemnek a juttatás értéke minősül, amely ingyenesen vagy kedvezményesen juttatott termék, szolgáltatás esetében annak szokásos piaci értéke, illetőleg abból az a rész, amelyet a magánszemély

nem köteles megfizetni. Az szja alapja (és az eho alapja is) az előzőek szerint meghatározott jövedelem 1,19-szerese. Az adót és az ehót a juttatás hónapja kötelezettségeként kell a kifizetőnek bevallania és megfizetnie.

Kedvezményes béren kívüli juttatások

Az Szja tv. 71. §-ában nevesített juttatások kedvezménye annyit jelent, hogy a juttatások értékének 1,19-szerese után az szja 16%, a fizetendő eho 2014-ben 14%, azaz az összes közterh $1,19 \times (16 + 14) = 35,7\%$.

Az e körbe tartozó juttatások a következők:

- kedvezményes üdültetés,
- étkezési juttatás,
- a munkáltató által a Széchenyi Pihenő Kártya-számlára utalt támogatás,
- iskolakezdési támogatás,
- helyi utazási bérlet juttatása,
- iskolarendszerű képzés átvállalt költsége,
- a szövetkezet közösségi alapjából nem pénzben juttatott jövedelem,
- munkáltatói hozzájárulás az önkéntes kölcsönös pénztárakba,
- foglalkoztatói hozzájárulás a foglalkoztatói nyugdíjnyújtó intézménybe,
- a munkáltatói tag által az önkéntes kölcsönös biztosító pénztárakról szóló törvény előírásai szerint célzott szolgáltatásra befizetett összeg.

Az említett juttatások meghatározott feltételekkel és egyedi értékbeli korlátozással tartozhatnak a kedvezményes adózás alá, és – az önkéntes kölcsönös biztosító pénztárakról szóló törvény előírásai szerint célzott szolgáltatásra befizetett összeg kivételével – együttes értéküknek 2014-ben **személyenként 500 ezer forintot meg nem haladó része** tartozhat ide. Ezt a keretösszeget az adóévi munkaviszonyban személyes közreműködői jogviszonyban töltött napokkal kell arányosítani azok esetében, akiknek e jogviszonyuk az adóéven belül megszűnik. A

magánszemély halála esetén a keretösszeget nem kell arányosítani. Az egyedi korlátokat, illetve keretösszeget meghaladó juttatás értéke ún. egyes meghatározott juttatásnak minősül, amely után a kifizető közterhe $1,19 \times (16 + 14) = 51,17\%$.

Ahol az egyedi értékbeli korlátokat törvény a minimálbér százalékában határozza meg, ott az év első napján érvényes kötelező legkisebb munkabér havi összegét kell alapul venni (2014-ben 101 500 forint).

A kedvezményes juttatások szempontjából a társas vállalkozást is munkáltatónak kell tekinteni, a személyesen közreműködő tagot pedig munkavállalónak. Szintén munkavállalónak minősül az Mt. előírásai szerint a munkáltatóhoz kirendelt munkavállaló is. Munkaerő-kölcsönzés, illetve egy munkakerő több munkáltatóval kötött munkaszerződés esetén a béren kívüli juttatásra vonatkozó korlátokat a kölcsönbeadó és a kölcsönvevő, illetve a több munkáltató ilyen juttatásának együttes összegére vonatkozóan kell irányadónak tekinteni.

Amennyiben a juttató a rendelkezésekben foglalt feltételeket nem ismeri (pl. iskolakezdési támogatás esetén a családi pótlékra való jogosultság), az adókötelezettséget a magánszemély nyilatkozata alapján határozhatja meg. Ha valamely béren kívüli juttatásra vonatkozóan az adóhatóság megállapítja a feltételek fennállásának hiányát, a jogkövetkezményeket – ha nem rendelkezik a magánszemély nyilatkozatával – a kifizető viseli. Ha azonban az adóhiány a magánszemély valótlan nyilatkozatának a következménye, illetve ha a magánszemély a nyilatkozat átadását nem tudja igazolni, az adóhiányt és jogkövetkezményeit a magánszemélynek az adóhatóság határozata alapján kell viselnie.

Üdülési szolgáltatás nyújtása

Üdülési szolgáltatást évenként a minimálbér mértékéig, a nem üzleti célú közösségi szabadidős szálláshelyszolgáltatásról szóló kormányrendelet szerint üdülőként nyilvántartásba vett szálláshelyen lehet kedvezményes adózás mellett nyújtani, ha az üdülő a munkáltató tulajdonában, vagyongazdálkodásában, a munkáltató cég kapcsolt vállalkozásának, költségvetési szerv esetében a felügyeleti szervnek és a miniszter irányítása alatt álló szervnek a tulajdonában, vagyongazdálkodásában van. A Magyar Tudományos Akadémia által fenntartott üdülőkben nyújtott szolgáltatás esetében az MTA munkáltatónak, az MTA tagja, a tudományos fokozattal rendelkező személy munkavállalónak minősül.

E szolgáltatásban részesülhet

- a munkavállaló és a társas vállalkozásban személyesen közreműködő tag, valamint közeli hozzátartozóik,
- a szakképző iskolai tanuló, a kötelező szakmai gyakorlatának ideje alatt a hallgató,
- a nyugdíjban részesülő magánszemély és közeli hozzátartozója, ha a juttató a volt munkáltató vagy annak jogutódja, az elhunyt munkavállaló közeli hozzátartozója,
- a szakszervezet tagja, nyugdíjas tagja, az elhunyt tag közeli hozzátartozója.

Étkezési juttatások

Étkezési juttatás kedvezményes adózás mellett adható

- munkahelyi (üzemi) étkeztetésnek minősülő szolgáltatás keretében a munkáltató telephelyén működő étkezőhelyen megvalósuló ételfogyasztás formájában, illetve kizárólag itt felhasználható – a munkáltató vagy az étkezőhelyet üzemeltető által kibocsátott – utalvány, elektronikus adathordozó formájában havi 12 500 forintot meg nem haladó értékben; és/vagy
- Erzsébet-utalvány formájában (az adóéven belül utólagosan adva is) a juttatás alapjául szolgáló jogviszony minden megkezdett hónapjára havi 8000 forintot meg nem haladó értékben.

E juttatásokra

- a munkavállaló, a társas vállalkozásban személyesen közreműködő tag,
- a szakképző iskolai tanuló,
- kötelező szakmai gyakorlatának ideje alatt a hallgató, valamint
- ha a juttató a volt munkáltató vagy annak jogutódja – a nyugdíjban részesülő magánszemély jogosult.

Erzsébet-utalvány: a Magyar Nemzeti Üdülési Alapítvány által papír alapon vagy elektronikus formában kibocsátott, fogyasztásra kész étel és melegkonyhás vendéglátóhelyeken étkezési szolgáltatás vásárlására felhasználható utalvány.

Az Erzsébet-utalvány juttatása a munkaviszony minden megkezdett hónapjára tekintettel adható, azaz a munkaviszony létrejöttékor és megszűnésekor a tört hónapokat is egész hónapnak kell tekinteni. Így például ha a munkaviszony március 31-én kezdődik és június 2-án szűnik meg, az Erzsébet utalvány 4 hónapra adható. Annak sincs akadálya, hogy az Erzsébet-utalványt a munkáltató utólag (akár december hónapban), illetve előre (januárban) odaadja a dolgozónak, nyugdíjasának. Ez utóbbi esetben,

amennyiben a dolgozó munkaviszonya az adóéven belül megszűnik, és a magánszemély több juttatást kapott, mint a munkaviszony megkezdett hónapjai és a 8000 forint szorzata, akkor a felettes rész – hacsak a munkáltató vissza nem fizeteti – egyes meghatározott juttatásnak minősül.

SZÉP-számlára utalt munkáltatói támogatás

Béren kívüli juttatásnak minősül a munkáltató (ideértve a társas vállalkozást is) által a munkavállalónak (a társas vállalkozás személyesen közreműködő tagjának) az adóévben a SZÉP-kártya számlára utalt – több juttató esetén együttevve – legfeljebb

- kormányrendeletben meghatározott szálláshely-szolgáltatásra felhasználható 225 ezer forint támogatása;
- melegkonyhás vendéglátóhelyeken (ideértve a munkahelyi étkeztetést is) kormányrendeletben meghatározott étkezési szolgáltatásra felhasználható 150 ezer forint támogatása;
- a szabadidő-eltöltést, a rekreációt, az egészségmegőrzést szolgáló, kormányrendeletben meghatározott szolgáltatásra felhasználható 75 ezer forint támogatása.

A SZÉP-kártya alszámlára utalt étkezési szolgáltatásra felhasználható támogatás juttatása nem zárja ki, hogy a munkáltató emellett még juttasson Erzsébet-utalványt, illetve munkahelyi (üzemi) étkeztetésnek minősülő szolgáltatást is.

A munkavállaló a közeli hozzátartozói, illetve élettársa részére is igényelhet ún. társzkártyát a munkáltatójánál vagy közvetlenül a kártyát kibocsátó intézmény ügyfélszolgálatán. (Az élettársi kapcsolat fennállásáról a munkavállalónak nyilatkozzal kell igazolnia a munkáltató, illetve az intézmény felé.)

A SZÉP-kártya kibocsátásának és felhasználásának szabályait az 55/2011. (IV. 12.) Korm. rendelet tartalmazza, amely szerint a fel nem használt elektronikus utalványok a juttatás évét követő második naptári év május 31. napját követően lejárnak minősülnek. Ezek ellenértékét a kibocsátó intézménynek vissza kell fizetnie a munkáltatónak vagy jogutódjának az utalvány lejártá évének június 30. napjáig, kivéve, ha a munkáltató jogutód nélkül megszűnt.

Tehtetttel arra, hogy a juttatások adókötelezettségét a kifizetőnek a juttatás időpontjában kell minősíteni, az adókötelezettség nem változik azáltal, hogy az adott juttatást ténylegesen felhasználták-e vagy sem. Ebből kö-

vetkezően a SZÉP-kártya után megfizetett adó és eho nem igényelhető vissza abban az esetben sem, ha a SZÉP-kártyáról a magánszemély által fel nem használt összeget a kibocsátó intézmény a munkáltatónak vissza-utalja.

Iskolakezdési támogatás

Iskolakezdési támogatás címen gyermekenként, tanulónként az év első napján érvényes kötelező legkisebb havi munkabér (minimálbér) 30%-át meg nem haladó összeg adható béren kívüli juttatásként. A kedvezményes adózás csak abban az esetben alkalmazható, ha az iskolakezdési támogatás tankönyv, taneszköz, ruházat vásárlására beváltható papír alapú vagy elektronikus utalvány formájában történik, és a juttatásra a tanév első napját megelőző 60 naptól és azt követően december 31-éig kerül sor. E támogatásra mindkét szülő jogosult, akkor is, ha egy munkahelyen dolgoznak, a juttatásra való jogosultság feltételeinek fennállását a szülőknek nem kell igazolniuk, elegendő arról (a gyermek tanulói jogviszonyáról, a családi kapcsolat fennállásáról) nyilatkozni a munkáltatónak.

Iskolakezdési támogatást a munkáltató a vele munkaviszonyban álló munkavállalónak, a társas vállalkozás személyesen közreműködő tagjának adhat akkor, ha az a családok támogatásáról szóló törvény alapján családi pótlék-juttatásra, vagy bármely EGT-állam hasonló jogszabálya alapján a családi pótléknak megfelelő ellátásra jogosult.

Helyi utazási bérlet juttatása

Béren kívüli juttatásként adható a helyi utazási bérlet is, amelyet a munkáltató mellett a társas vállalkozás is adhat kedvezményesen a személyesen közreműködő tagjának.

Tehtetttel arra, hogy az Szja törvény nem maximálja sem a juttatás összegét, sem a bérletek számát, nem zárható ki, hogy munkáltató a vidéken élő, de Budapesten dolgozó munkavállalójának mindkét helységben megterítse a helyi bérlet árát.

A helyi bérlet biztosítása például a kézbesítők, szociális gondozók esetében a napi munkavégzés feltétele, így annak juttatása a tevékenység ellátásához biztosított dolognak tekinthető akkor, ha a munkavállaló napi gyakorisággal a munkáltató székhelyén, telephelyén kívül végzi a tevékenységét, és ez a munkaköri leírásából is egyértelműen kiderül. Ezekben az esetekben a munkáltató a munkavégzés ellátása érdekében biztosítja a helyi közlekedési bérletet. Az Szja tv. 4.

§-ának (2) bekezdése szerint nem keletkezik bevétel olyan dolog használatára, szolgáltatás igénybevételére tekintettel, amelyet a munkáltató a tevékenységében közreműködő magánszemély (munkavállaló) részére a munkavégzés, a tevékenység ellátásának hatókörében, a tevékenység ellátásának feltételeként biztosít akkor sem, ha a munkavállaló feladatának ellátására tekintettel történő hasznosítás, használat igénybevétel mellett a szolgáltatás személyes szükséglet kielégítésére is alkalmas, és egyébként a magáncélú hasznosítás, használat, igénybevétel nem zárható ki. Mindezekre tekintettel egymástól elválasztható a tevékenység hatókörében felmerülő bérelthesználat és a béren kívüli juttatásként személyes használatra biztosított bérllet adókötelezettsége. Így a helyi bérllet biztosítása azon munkavállalók esetében, akiknél a munkavégzéshez elengedhetetlen, dologi kiadásnak minősül, a kifizetőt szja-kötelezettség nem terheli.

Iskolarendszerű képzés

Az iskolarendszerű képzés átvállalt költsége évente a minimálbér 2,5-szereséig a munkáltatónál és a személyesen közreműködő tag esetében a társas vállalkozásnál béren kívüli juttatásnak minősül.

Iskolarendszerű képzés alatt az olyan képzés értendő, amelynek résztvevői a képzést folytató intézménnyel tanulói, illetőleg hallgatói jogviszonyban állnak. Ide tartozik különösen a felsőoktatásról szóló törvény alapján a felsőoktatási intézményekben zajló alap- és mesterképzés, a doktori képzés, a közoktatásról szóló törvény alapján folyó középfokú képzés, valamint a szakképzésről szóló törvény alapján folyó iskolai szakképzés. Iskolai rendszerű szakképzésnek a közoktatás keretében – a közoktatási és a szakképzési törvény alapján – szakképző iskolában, illetve a felsőoktatási intézményben folyó középfokú vagy felsőfokú szakképzés minősül. Ilyen lehet például valamely OKJ-s szakképesítés megszerzése is, ha azt közoktatási vagy felsőoktatási intézmény szervezi és a részvétel tanulói, vagy hallgatói jogviszonyt eredményez.

Az iskolarendszerű képzés átvállalt költségének béren kívüli juttatásként történő adóztatása ahhoz a feltételhez kötött, hogy a képzés munkáltatói elrendelés alapján, a munkakör betöltéséhez szükséges ismeret megszerzését, bővítését szolgálja. Munkáltatói elrendelés esetén a kedvezményes adózás arra a képzésre is vonatkozik, amelynek költségét nem a munkáltató viseli, továbbá arra a képzésre is, amely a

munkavállaló, a társas vállalkozás tevékenységében személyesen közreműködő tag számára szükséges olyan szakmai ismeretek megszerzését, bővítését szolgálja, amely összefügg a munkáltató, a társas vállalkozás tevékenységével.

A képzés költségeként elsősorban az oktatási szolgáltatásnak a képző intézmény által kiállított számla szerinti ellenértékét lehet figyelembe venni. Iskolarendszerű képzés esetében ez az adott oktatási időszakra (tanulmányi félévre) fizetendő tandíj, költségtérítés összege, míg iskolarendszeren kívüli képzés esetében az oktatásszervező, szolgáltató által számlázott részvételi díjból az oktatási szolgáltatás ellenértéke. Mindkét esetben figyelembe lehet venni a vizsgadíjakat, az oktatáshoz szükséges tankönyvek, taneszközök árát is.

A képzéshez kapcsolódó járulékos kiadások (utazás, szállás, étkezés költsége) nem tartoznak a képzési költségek közé, de a hivatalt, üzleti utazásra vonatkozó szabályok alkalmazhatóak, ha a képzésben való részvételt a munkáltató rendelte el, vagy a képzés a kifizető tevékenységével összefüggő feladat ellátása érdekében szükséges. Ez azt jelenti, hogy az utazási kiadások esetében a költségtérítésekre, illetve a költségek elszámolására vonatkozó rendelkezések alkalmazhatóak, az étkezés és egyéb szolgáltatás átvállalt költsége után pedig a költséget viselőnek (a juttatónak) kell a közterheket megfizetnie.

Átmeneti szabályok

Az iskolai rendszerű képzések átvállalt, megtérített költségére vonatkozó átmeneti szabályok jelenleg is hatályban vannak, ami azt jelenti, hogy a 2010. január 1-jét megelőzően megkezdett iskolai rendszerű képzések esetében nem a béren kívüli juttatásra vonatkozó rendelkezést, hanem az átmeneti rendelkezéseket kell alkalmazni. Az előzőekből következik az is, hogy a 2010. január 1-je előtt megkezdett iskolarendszerű képzések átvállalt költségének az átmeneti rendelkezésekkel érintett részét nem kell beszámítani a béren kívüli juttatásokra meghatározott 500 ezer forintos keretbe.

Tekintettel arra, hogy az átmeneti szabályok a béren kívüli juttatásra vonatkozó szabályok helyett alkalmazhatók, az átmeneti rendelkezés hatálya alá tartozó képzéseknél az értékhatárt meghaladóan megtérített képzési költséget egyes meghatározott tartozó juttatásnak kell tekinteni. Így például, ha a képzés 2009. február 1-je után, de 2010. január 1-je előtt kezdődött, a mi-

nimálbér 2,5-szereséig átvállalt költség után nem kell adózni, a meghaladó rész 1,19-szerese után az szja16%, az eho 27%.

A szövetkezet közösségi alapjából nem pénzben juttatott jövedelem Béren kívüli juttatásnak minősül a szövetkezet közösségi alapjából a szövetkezetekről szóló 2006. évi X. törvényben foglaltaknak megfelelően az adóévben nem pénzben juttatott – egyébként adóköteles – jövedelem együttes értékéből személyenként a minimálbér havi összegének 50%-át meg nem haladó rész.

Önkéntes pénztári munkáltatói hozzájárulás, foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézménybe teljesített foglalkoztatói hozzájárulás Béren kívüli juttatásnak minősül a minimálbér 50–50%-áig havonta adott önkéntes kölcsönös nyugdíjpénztári munkáltatói hozzájárulás, illetve foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézménybe teljesített foglalkoztatói hozzájárulás, valamint a minimálbér 30%-áig havonta adott önkéntes kölcsönös egészség- és önszegélyező pénztárakba történő munkáltatói hozzájárulás.

Az önkéntes pénztárba, illetve foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézménybe történő munkáltatói, foglalkoztatói hozzájárulások esetében a béren kívüli juttatásként történő adózás feltétele a magánszemély nyilatkozata arról, hogy más juttatótól nem kapott az adott hónapban munkáltatói/foglalkoztatói hozzájárulást. A juttató a hozzájárulást több hónapra előre vagy utólagosan legfeljebb három hónapra egy összegben is utalhatja a pénztárba. A juttatónak az adót előre történő utalás esetén a juttatás közölt hónapjainak, utólagos utalás esetén az utalás hónapjának kötelezettségeként kell bevallania és megfizetnie.

Önkéntes pénztári célzott szolgáltatásra fizetett munkáltatói befizetés

Béren kívüli juttatásnak minősül a munkáltatói tag által az önkéntes kölcsönös biztosító pénztárakról szóló törvény előírásai szerint célzott szolgáltatásra befizetett összegből az a rész, amely évente nem haladja meg a pénztártag alkalmazottak létszáma és a minimálbér szorzatát. E juttatásnak az egy magánszemélyre jutó összegét az 500 ezer forintos keretösszeg számításánál figyelmen kívül kell hagyni, az alkalmazottak létszámaként a befizetéskor – az adóéven belül több befizetés esetén az első befizetéskor –

pénztártag alkalmazottak létszámáva lehet számolni.

Célzott szolgáltatásként a pénztár alapszabályában (szolgáltatási szabályzatában) szereplő szolgáltatások nyújthatók. Ezek közül a munkáltató választja ki a kívánt szolgáltatást. Ilyen lehet például az egészségügyi szolgáltatás, de lehetséges például a devizahitel törlesztésének támogatása is.

[A 2015. évre vonatkozó változásokat – elfogadásuk után – a 2014/decemberi és/vagy 2015/januári számunkban mutatjuk be. A témával kapcsolatban további részletes információkhoz juthat a 2014. december 4-ei „Cafeteria + Munkaügy 2015” című szakmai konferenciánkon, amelynek előadója: Karácsony Irén, Dr. Horváth István.

Jelentkezés a kiadó weboldalán: www.vezinfo.hu]

Karácsony Irén
(TMC First Tanácsadó Kft.)



BONÁ CZ ZSOLT ROVATA

Vételár meg nem fizetése

Manapság nem ritka, hogy az értékesített termék kiszámlázott vételárát a vevő nem vagy csak részben fizeti meg. Ekkor a vállalkozás vezetőjében felmerülhet az a kérdés – amelyet vélhetően a könyvelőnek is feltesz –, hogy ez alapot adhat-e a kiszámlázott és az áfa-bevallásban elszámolt fizetendő áfa utólagos csökkentésére. Cikkünkben ezt a tényállást vizsgáljuk meg termékértékesítésnél az áfatörvény és az uniós jog összevetésével, valamint az e tárgyban hozott Kúria-ítéleteket is ismertetjük.

Az uniós jog

Az 2006/112/EK rendelet (a továbbiakban: Irányelv) 90. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdéstől.”

Az Irányelv 90. cikk (1) bekezdése azt az alapvető adóztatási elvet fejezi ki, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből következően az Európai Unió tagállamának adóhatósága általános forgalmi adó címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyhez az adóalany hozzájutott.

Ezzel szemben a 90. cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az (1) bekezdésben megfogalmazott elvtől eltérően rendelkezzenek az ügylet árának teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén. Ha ezzel a lehetőséggel élt az adott tagállam, akkor az adóalanyok nem hivatkozhatnak a 90. cikk (1) bekezdésére, így nem nyílik meg az általános forgalmi adó alapjának csökkentésének joga a vételár meg nem fizetése esetében.

Az Irányelv e rendelkezése elismeri az olyan tagállami rendelkezést, amely az adóalapot csökkentő esetek felsorolásakor nem említi az ügylet árának meg nem fizetését. Ilyen értelmezéssel a tagállami rendelkezést úgy kell ér-

telmeznit, hogy a tagállam élt az Irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséggel, amely szerint eltért az (1) bekezdésben biztosított lehetőségtől.

Az Irányelvben biztosított döntési lehetőség arra az esetre vonatkozik, ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés megghiúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, továbbá a vevő továbbra is köteles megfizetni a megálapodás szerinti árat, valamint az eladónak – bár már nem tulajdonosa a terméknek – továbbra is fennáll a követelése, amelyet akár bíróságon is érvényesíthet.

Ilyen esetben nem zárható ki, hogy a követelés véglegesen behajthatatlanná válik, ezért az Irányelv minden tagállam részére biztosítani kívánja a választási lehetőséget abban a tekintetben, hogy a vételár meg nem fizetésének esetére alapozva – amely önmagában nem eredményezi a teljesítés megghiúsulását vagy a szerződéstől való elállást, így az említett esetekkel ellentétben, nem helyezi vissza a szerződő feleket az eredeti pozíciójukba, az eredeti állapot nem áll helyre – a szabályozásban meghatározott feltételek szerint a meg nem fizetésnek megfelelő mértékben lehetővé válik az adóalap-csökkentés, vagy ezt nem engedi meg.

Ha az adóalap-csökkentő esetek felsorolásakor az adott tagállamok szabályozása nem veszi át az Irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében említett valamennyi esetet, akkor ebből nem következik, hogy az adott tagállam szabályozása nem biztosítja az Irányelv érvényesülését.

Az áfatörvény irányadó rendelkezése 2013. december 31-ig

2013. december 31-ig az Áfa tv. 77. §-a a következők szerint rendelkezett:

„(1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében az adó alapja a jogosultnak visszatérített vagy visszatérítendő ellenértékkel utólag csökken, ha a teljesítést követően

a) az ügylet érvénytelensége jogcímén:

aa) az ügylet kötése előtt fennállott helyzetet állítják helyre, vagy

ab) az ügyletet az érvénytelenítő határozat meghozataláig terjedő időre hatályossá nyilvánítják, vagy

ac) az ügyletet az aránytalan előny kiküszöbölésével érvényessé nyilvánítják;

b) az ügylet hibás teljesítése jogcímén:

ba) a jogosult eláll az ügylettől, vagy

bb) a jogosult ár- vagy díjleszállítást kap.

(2) Az adó alapja utólag csökken abban az esetben is, ha

a) teljesítés hiánya miatt az előleget visszafizetik;

b) a kötelezett a termék 10. § a) pontja szerinti értékesítése vagy bérbeadása esetében az ellenérték maradéktalan megtérítésének hiánya miatt eláll az ügylettől, és a felek az ügylet kötése előtti helyzetet állítják helyre, vagy ha ez nem lehetséges, az ügyletet a felek a megghiúsulás bekövetkezéséig terjedő időre hatályosként elismerik;

c) betétdíjas termék visszaváltásakor a betétdíjat visszatérítik.

(3) Az adó alapja utólag csökkenthető, ha a teljesítést követően adnak a 71. § (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint árengedményt.”

Az Áfa tv. 77. §-ai nem tartalmaz olyan esetet, amely szerint az áfa alapjának csökkenése következik be abban az esetben, ha a termék beszerzője, a szolgáltatás igénybevevője az ellenértéket részben vagy egészben nem fizette meg.

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése alapján az adó alapja akkor sem csökken, ha a teljesítést követően az eladó a szerződést felbontja, mivel a vevő

részben, vagy egészben fizetési kötelezettségét nem teljesítette.

A szerződés felbontásánál az visszamenőleges hatállyal, a megkötés időpontjára vonatkozóan szűnik meg, és a már teljesített szolgáltatások visszajárnak. A felbontás folytán a szerződést úgy kell tekinteni, mintha a felek azt meg sem kötötték volna. Ennek következtében a szerződés megkötése előtti helyzetet kell visszaállítani, és a kölcsönösen teljesített szolgáltatásokat el kell számolni. Mindkét fél köteles tehát a kapott szolgáltatást vagy más vagyoni előnyt természetben vagy értékben visszatéríteni. Az eredeti állapot visszaállításának lehetetlensége miatt egyes szerződéseket nem lehetséges felbontani. A használatra jogosító szerződések (pl. haszonkölcsön, bérlet, lízing stb.), a letét, a tartási és életjáradéki szerződés, a megbízási szerződés felbontása nem lehetséges, ha a teljesítés már megkezdődött, így az említett szerződéseket csak a jövőre nézve lehet megszüntetni.

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése arra az esetre sem vonatkozik, amikor a szerződés felbontását követően a vevő az eladó részére visszaszolgáltatja a korábban átvett terméket (termékeket). Ennek az az oka, hogy az Áfa tv. 77. §-a az ügylet érvénytelenségére, illetve hibás teljesítésére hivatkozik, amely nem azonos a szerződés felbontásának jogintézményével.

Az áfatörvény irányadó rendelkezése 2014. január 1-től

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdésének szövegezése a következőképpen módosult [a § (2) bekezdése c) alponttal egészült ki, (4) és (5) bekezdés is hatályba lépett, de e változások a tárgyalt téma vonatkozásában nem relevánsak, így azokat nem ismertetem]:

„(1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, termék Közösségen belüli beszerzése esetén az adó alapja utólag csökken a szerződés módosulása, valamint megszűnése - ideértve a szerződés érvénytelenségének és létre nem jöttének eseteit is - miatt egészben vagy részben visszatérített, visszatérítendő előleg vagy ellenérték összegével.”

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése azokat az eseteket öleli fel, amelyekben a felek közötti szerződés utóbb módosul vagy nem teljesül:

- a szerződő felek között volt ügylet, de nem az eredeti megállapodás szerint jött létre;
 - a felek az ügyletet létre kívánták hozni, de az nem teljesült;
- s ezért részben vagy egészben a korábban fizetett előleg és/vagy az ellenér-

ték visszajár a termék vevőjének, a szolgáltatás megrendelőjének.

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdésének alkalmazásában visszatérítendő összeg a vevő által meg nem fizetett ellenérték is. Szintén visszatérítendő összeg az az ellenérték is, amelyet a vevő ugyan megfizetett, de azt más jogcímen az eladó visszatartja.

Gyakran a szerződés alapján a vevő **foglalót** köteles fizetni, amely az áfatörvény alkalmazásában előleg jogcímen adóköteles. Amennyiben az ügylet a vevő hibájából hiúsul meg, a korábban fizetett foglaló az eladónál marad kártérítés jogcímen. Ebben az esetben is a ténylegesen vissza nem járó foglaló visszatérítendő összeg az áfatörvény értelmében, mivel az eladónál nem előleg címen marad.

Tegyük fel, hogy a szerződés szerint az eladó 100 db háztartási gép leszállítására vállalt kötelezettséget a vevő részére 10 000 egység + áfa vételár fejében. Az eladó a 100 db háztartási gépet a szerződésben meghatározott határidőig leszállította a vevő részére, a vevő a mennyiség és minőség tekintetében a szerződés szerinti teljesítést elismerte. A vevő az eladó részére a szerződés szerinti vételárból csak 1 500 egység + áfa vételárat fizetett meg, s emiatt az eladó a szerződést felbontotta. A példában az eladó részéről a teljesítés a szerződésben meghatározottak szerint megtörtént, ezért ezen eset az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése alá nem sorolható.

Az uniós jog és az áfatörvény összevetése

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése 2013. december 31-ig, valamint azt követően sem nem terjedt ki az Irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében említett teljes vagy részleges nemfizetés esetére. Ebből adódóan az adó alapjának csökkenését az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése nem engedi/engedte meg akkor, ha nem érvénytelen, vagy létre nem jött szerződéshez kapcsolódó teljesítést követően a vevő nem- vagy részbeni nemfizetése miatt az eladó, illetve az eladó és a vevő közös akaratából kifolyólag a szerződés visszamenőlegesen megszűnik.

A Kúria Kfv.I.35.387/2014. ítélete

A vállalkozás 2008. augusztus és szeptember hónapban repcét értékesített. A repcemagok leszállítása és raktárba történő beraktározása megtörtént, ugyanakkor a vevő a vételárat nem egyenlítette ki. A felek a 2008. október 1-jén kötött megállapodásukban rögzítették, hogy a repcemagok a felperes tulajdonát képezik, azokkal a felperes jogosult kizárólag rendelke-

ni, a vevő azokat nem terhelheti meg, nem értékesítheti és harmadik személy birtokába sem adhatja. A felek a repcemagok visszaszolgáltatásának határidejét meghatározták, addig a vevő a felelős őrzés szabályai szerint volt köteles eljárni. A vevő az árut nem szolgáltatva vissza, mivel azokat a közraktár lefoglalta.

A felperes polgári pert indított a repcemagok kiadása iránt. A Szegedi Ítéltábla jogerős ítéletében kötelezte a vevőt a repcemag kiadására, ennek hiányában a bíróság által meghatározott összeg megfizetésére. Az Ítéltábla hangsúlyozta, hogy a felek a létrejött adásvételi szerződéseket felbontották, így a repcemagok tulajdonosa az eladó.

A vállalkozás a bírósági ítélet alapján helyesbítette a vevő számára kiállított számlákat, és azok alapján 2009. december havi időszak bevallásában nagy összegű visszaigényelhető áfát vallott be. Az adóhatóság utólagos vizsgálat alá vonta a 2009. decemberi időszakot. Az ellenőrzés során megállapította, hogy a bevallás jogosulatlan visszaigénylést tartalmazott a visszaigényelhető adó összegéből a módosító számlák alapján elszámolt összeg erejéig.

Az adóhatóság álláspontja szerint az ellenérték kifizetésének elmaradása ellenére megvalósult a vállalkozás által az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítés. Ennek következtében az eredetileg kibocsátott számlák helyesbítésére nem nyílt jogalap, és a feleknek az értékesítést követő megállapodása új ügyletnek minősül. Ezen túlmenően az eredeti állapot helyreállítása sem valósult meg, hiszen a repcemag kiszolgáltatása meghiúsult, és a megállapodás szerinti ár sem került kifizetésre.

Az adóhatóság jogértelmezése szerint a Áfa tv. 77. § (1) és (2) bekezdésének rendelkezései előírják az adóalap utólagos csökkentését az ügylet érvénytelensége esetében, amely eset nem azonos a szerződés jelen ügyben szereplő felbontásával. Az áfatörvény ugyanis nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely önmagában az ellenérték meg nem fizetése vagy csak részbeni megfizetése miatt az adóalap utólagos csökkentését tenné lehetővé.

A vállalkozás a jogerős adóhatósági határozattal szemben keresetet nyújtott be, amelyet az első fokú bíróság elutasított, ezért a Kúria részére felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. Felülvizsgálati kérelmében kifejtette, hogy a szerződés felbontásával ismét ő vált az eladott termékek tulajdonosává, ezért adójogi szempontból nem önálló ügylet valósult meg, hanem az

eredeti adásvételi szerződéshez szorosan és szervesen kapcsolódó ügylet, mivel a vevő csak akkor vált volna a repcemagok tulajdonosává, ha azok vételárát megfizette volna. Továbbá előadta, hogy az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésére tekintettel az adóalap csökkentését jogszerűen érvényesítette.

A Kúria megállapította, hogy a 2009. december havi áfa-bevallásban előterjesztett visszaigénylési kérelem benyújtásakor az áfatörvény hatálya nem terjedt ki az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésében felsorolt valamennyi esetre, és nem rendelkezett többek között az elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés esetére az adóalap-csökkentési lehetőségről. A Kúria szerint kérdésként vetődik fel, hogy az áfatörvény nem fosztotta-e meg az adóalanyokat az e jogcímenek felmerülő jogosultságaitól. A kérdés eldöntéséhez a Kúria előzetes döntéshozatali eljárás keretében az Európai Bírósághoz fordult.

Az Európai Bíróság 2014. május 15. napján kelt C-337/13. számú ítéletében leszögezte, hogy az uniós jog elsőbbsége és a közvetlen hatály elve alapján az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésére az adóalanyok áfa-alapjuk csökkentése érdekében hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt az állammal szemben. A szabályozás mind az egyoldalú, mind a két fél akaratától függő szerződés megszűnését magába foglalja.

A Kúria az Európai Bíróság döntését elemezve úgy döntött, hogy a vállalkozás és vevője között létrejött szerződésre és annak felbontására tekintettel biztosítani kell az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott adóalap-csökkentési lehetőséget. Ennek következtében a Kúria döntése alapján a vállalkozást megilleti az adóalap-csökkentés lehetősége, tekintettel arra, hogy az áru ellenértéke részére nem került megfizetésre, és azt a szerződés megszűnése (felbontása) folytán már nem is követelheti.

A Kúria Kfv.V.35.436/2014/5. ítélete

A gazdasági társaság gyógyászati segédeszközöket értékesített. Egyes vevői a részükre kiszámlázott vételárát nem fizették meg a társaság részére. A társaság önellenőrzési bevallásában részére meg nem fizetett vételárrészre eső áfa összegével csökkentette az eredetileg bevallott adóját. Az adóhatóság a társaság önellenőrzését jogtalanának minősítette. A Kúria ítéletében az indoklás részbeni megváltoztatásával hatályában fenntartotta a társaság keresetét elutasító jogerős ítéletet. A Kúria döntését az Irányelv, az áfatörvény

vonatkozó rendelkezései és az Európai Bíróság C-337/13. számú ítéletben kifejtett jogértelmezésre figyelemmel hozta meg.

Az Áfa tv. 77. § (1)–(3) bekezdései a teljes vagy részleges nemfizetés esetén nem ad lehetőséget az adóalap utólagos csökkentésére. Az Áfa tv. 77. § (1)–(3) bekezdései az adóalapot csökkentő esetek felsorolásakor nem említik meg az ügylet árának meg nem fizetését, amelyet akként kell értékelni, hogy a jogalkotó élt az Irányelv 90. cikk (2) bekezdésében biztosított eltérési lehetőséggel. A közösségi jog szabályai különbséget tesznek azon esetek között, hogy a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés megghiúsulása, illetve elállás miatt került-e sor, vagy a nemfizetés nem a teljesítés megghiúsulásának, illetve az elállásnak a következménye, mivel önmagában a vételár meg nem fizetése az eredeti állapot visszaállítását nem eredményezi.

Az adóhatósági és peres eljárás során beszerzett adatok alapján nem a teljesítés megghiúsulása és nem is a szerződéstől való elállás az oka a fogyasztók felé kiszámlázott vételár meg nem fizetésének. Továbbá Magyarország élt az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésében biztosított jogával azaz, hogy az Áfa tv. 77. §-a önmagában az ügylet árának meg nem fizetése miatt nem biztosított lehetőséget az adóalap-csökkentésre.

A Kúria által hozott ítélek lényege, összehasonlítása

A Kúria Kfv.I.35.387/2014. ítélete leszögezte, hogy a vállalkozás az Irányelv közvetlenül hatályosuló 90. cikk (1) bekezdése alapján jogosult volt az adóalap-csökkentésre, annak ellenére, hogy az elszámolás időszakában az Áfa tv. 77. §-a nem tartalmazott ilyen értelmű rendelkezést. Az adóalap-csökkentés jogalapját az a körülmény alapolta meg, hogy a vevő által a vételár nem került megfizetésre, s azt a szerződés felbontása folytán az eladó már nem követelheti.

A Kúria Kfv.I.35.387/2014. ítéletében foglaltak nemcsak a 2009. december hónapra vonatkoztathatók, hanem az azt követő időszakokra is, így 2013. december 31-ét követően is. Az Irányelv 90. cikk (1) bekezdése 2013. december 31-ét követően is közvetlenül hatályosul, annak ellenére, hogy az Áfa tv. 2014. január 1-jétől hatályos 77. § (1) bekezdése értelmében a perbeli esetben az adóalap nem csökken.

A Kúria Kfv.V.35.436/2014/5. ítéletéből az a következtetés vonható le, hogy az Irányelv 90. cikk (1) bekezdé-

se kizárólag az ellenérték nem vagy részbeni nemfizetése miatt az adóalap nem csökken. Ha a vevő nem teljesítéstől függetlenül a szerződés hatályban marad, az eladó továbbra is követelheti a vételárát, amelynek megfizetésére a vevő kötelezett. Ebben az esetben a vevő nemfizetése az Irányelv szerint sem eredményezi az adóalap-csökkenést.

Álláspontom szerint, ha adásvétel esetében a felek által kötött szerződés alapján teljesítésre került sor, de később a szerződés a vételár meg nem fizetésének okán visszamenőleges hatállyal megszűnt, az adóalap utólag csökken. Tehát a bevallott (bevallani elmulasztott) fizetendő adó csökkentését 2013. december 31-ig az Áfa tv. 78. § (3) bekezdés a) pontja, 2014. január 1-jétől a 153/B §-a alapján módosító számla alapján kell elvégezni, legkorábban akkor, amikor a módosító számla a címzett rendelkezésére áll.

Előfordulhat, hogy a módosító számla kibocsátója a címzett általi rendelkezésre állást érdekkörén kívül eső okból nem tudja biztosítani. Véleményem szerint ekkor is csökkenthető a fizetendő adó, legkorábban a rendelkezésre állás érdekében elvégzett utolsó cselekmény eredménytelenségének megállapításakor. Ugyanis az Európai Bíróság több ítéletében is leszögezte, hogy a tagállamok az adózókat megillető adócsökkentést nem korlátozhatják eljárási szabályokkal. Azonban fennáll annak lehetősége, hogy utólagos adóellenőrzés során az első fokú adóhatóság figyelmen kívül hagyja a Kúria Kfv.I.35.387/2014. ítéletében foglaltakat, ha ellentétes az ellenőrzés által kialakított jogértelmezéssel. Ezt az adóhatóság általában azzal szokta indokolni, hogy a vizsgálat alá vont adózó esetében nem pontosan ugyanazok a körülmények állnak fenn, mint amelyek a szóban forgó ítéletben, így azt nem lehet irányadónak tekinteni. Álláspontom szerint az ellenőrzésnek az ügylet lényeges jellemzői alapján kell megítélnie, hogy a vizsgálat alá vont adózó esetében a bírósági ítéletben foglaltak alkalmazhatóak-e, vagy sem. Tehát nem szükséges az, hogy az adóhatóság által feltárt és a bírósági ítéletben foglalt tényállás teljes azonosságot mutasson, ennek hiányában is irányadó lehet az adott bírósági ítéletben foglalt döntés. Ennek elkerülése érdekében, ha a vállalkozás megítélése szerint esetében az ítéletben foglalt jogértelmezés alkalmazható, a fizetendő adó utólagos csökkentését megelőzően érdemes az adóhatóságtól állásfoglalást

kérnie. Alapvető fontosságú, hogy az állásfoglalás iránti kérelemben a tényállás pontosan, a tényleges helyzetnek megfelelően kerüljön leírásra. A tény-

állás korrekt leírása esetén az állásfoglalás birtokában lényegesen kisebb esélye van annak, hogy az első fokú adóhatóság az utólagos adóellenőrzés

során az abban foglaltaktól eltérő jogértelmezést alakít ki.

Bonác Zsolt

DR. SALLAI CSILLA ROVATA

A mezőgazdaság számvitele (1. rész)

A magyar gazdaság egy jelentős részét fedi le a mezőgazdaság. Még azoknál a cégeknél is, ahol a főtevékenység más gazdasági ágba tartozik, gyakran előfordulnak az agráriumhoz többé-kevésbé kapcsolódó eszközök, könyvelési tételek. Ezért nem elhanyagolandóak az erre a szakterületre vonatkozó számviteli ismeretek, melyekről kétrészes cikksorozatunkban szólnunk.

Gyakran hangoztatjuk, hogy a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) kerettörvény. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy az Sztv. azt mondja meg a gazdálkodó szervezetek, illetve azok könyvelését végző szakember számára, hogy milyen eszközök és források szerepelhetnek a mérlegben és ezeknek milyen értékkel kell a beszámolóban szerepelni. Számviteli szakemberként gyakorta azt is mondjuk, hogy az Sztv. a „a könyvelés alaptörvénye”, s e jellege abban nyilvánul meg, hogy előírásai – bár vannak esetek, amikor más jogszabályokkal korrigáltak – minden gazdálkodóra vonatkoznak. Tehát az Sztv. szektorsemleges, azaz vonatkozik a kereskedelmi, ipari, a szolgáltatási, s így az agráriumhoz tartozó vállalkozásokra. Azt is látjuk, hogy a mezőgazdaságon belül is nagyon eltérő vállalkozási területeket lehet és kell megkülönböztetni. Itt most csak a legjelentősebb főcsoportokat megemlítve – ide tartozik:

- a növénytermesztés,
- az állattenyésztés,
- az erdőgazdálkodás,
- a vízgazdálkodás,
- a vadgazdálkodás,
- a mezőgazdasági termékek feldolgozás stb.

Könnyen belátható, hogy a fenti csoportosításon belül még számtalan gazdálkodási területet lehet megkülönböztetni, s ezekbe az ágazatokba tartozó vállalkozások gazdálkodási jellemzői jelentősen eltérnek egymástól. (Példaként gondoljunk csak bele: mennyiben más gazdálkodást jelent egy méhészet és egy tehenészeti telep, pedig mindkettő az állattenyésztés ágazatba sorolandó.)

A mezőgazdasági termékek feldolgozási területén tevékenykedő vállalkozások talán még szélesebb pa-

lettát képviselnek, hiszen ide sorolhatjuk a vállalkozásokat a borászattól a vágóhídig. Egységesen azonban elmondható, hogy ezeknek a vállalkozásoknak a gazdálkodása, és így számviteli elszámolása is, inkább hasonlít az ipari tevékenységet folytató cégekhez, mint a klasszikus agráriumhoz. Bár sok esetben találkozunk olyan termelési vertikummal, amikor saját termelésben előállított alapanyagból hoznak létre termékeket. Ezekben az esetekben a számvitel épp úgy magában kell, hogy foglalja az alapanyag előállítás (klasszikus mezőgazdasági tevékenység elszámolása), mint a ipari jellegű feldolgozást. S akkor még nem beszéltünk azokról a vállalkozásokról, ahol „csak” őrző-védő kutyák vannak, vagy a vállalkozásba valamilyen úton-módon „beke-riül” egy ló, vagy éppen a cég a megtakarításait némi erdőben, szántóban látja biztosítottnak.

Joggal vetődhet fel a kérdés, miért is kell külön foglalkozni a mezőgazdaság számvitelével. A statisztikák azt mutatják, hogy hazánk nemzeti termelésében jelentős részt képviselnek ezek a cégek, illetve az itt tevékenykedő vállalkozások számától sem lehet eltekinteni.

Egy 2013. decemberi adat szerint az összes regisztrált vállalkozásnak (1 688 169 db) a 27%-a (459 092 db) tartozik a mezőgazdaság, erdőgazdálkodás, halászat ágazatba. Ez a szám azért ilyen jelentős, mert ide tartoznak az őstermelők is, akiknek 2008-tól kötelező regisztrációjával már statisztikailag is fel lehet mérni az e területen tevékenykedő személyeket. Bár az őstermelők és az egyéni vállalkozók nem tartoznak az Sztv. hatálya alá, adózásukhoz, az adminisztrációs feladatok teljesítéséhez gyakran vesznek igénybe könyvelői szolgáltatást.

Amennyiben a regisztrált társas vállalkozások számát tekintjük – szintén a 2013. decemberi adatok alapján –, látszik, hogy itt már az arány némileg kisebb, valamivel több mint 2%. Azaz a 600 346 vállalkozásból 14 013 volt statisztikailag a mezőgazdaság, erdőgazdálkodás, halászat ágazatba sorolva. [KSH 14/30 Statisztikai töké-
kör]

A valós cégnagyságot, ahol előfordulnak az agráriummal kapcsolatos tételek, így nem tudjuk pontosan számszerűsíteni, de azt a számviteli szakemberek (könyvelők és könyvvizsgálók) a saját gyakorlatukból tudják, hogy számos, nem az agráriumhoz tartozó vállalkozásnál megjelennek „melléktevékenységek”, azaz az ügyfélkör jelentős részében előfordulnak állatok, földterületek, befektetések, amelyek számviteli kezeléséhez szükséges lenne ilyen irányú speciális ismeret is.

Azok a kollégák, akik ilyen vállalkozásokhoz kerülnek – a szakirodalom gyér volta miatt – sokszor ütköznek problémákba. Még itt-ott fellelhető az Sztv. előtti időszakból származó „ágazati számlakeret”, illetve az ahhoz kapcsolódó anyagok. Nagyon gyakran az idősebb, gyakorlottabb kollégáktól „szájhagyomány által” átadott szabályok alapján könyvelnek, dokumentálnak le gazdasági eseményeket, vagy lapozgatják az előző évi anyagokat, s az addig használt gyakorlatot követik (még akkor is, ha az esetleg nem volt helyénvaló).

Ebben a helyzetben a könyvelőnek – még akkor is, ha ő alapvetően egy ipari vagy szolgáltató vállalkozás könyvelését vállalta el – le kell tudnia könyvelni a szükséges tételeket, meg kell tennie a szükséges értékeléseket. De hogyan? Ezért is foglalkozunk jelen írásunkban a mezőgazdasági területek számviteli sajátosságaival.

Tevékenységismeret

Szintén nem csak mezőgazdaságra vonatkozó íratlan elvárás, hogy a könyvelőnek rendelkeznie kell az adott területre vonatkozó szakmai, termelési technológiai ismeretekkel. Így kiemelten igaz ez az agráriumra ahhoz, hogy egy vállalkozásban folyó mezőgazdasági termelés számviteli megközelítése is helyes legyen. Senkit sem megsértve, de tapasztalhattuk már azt a sajnálatos tény, hogy lassan generációk nőnek fel úgy, hogy nem tudják a

kacsát a libától, a búzát az árpától megkülönböztetni. Ez abban a pillanatban, amikor ennek az állattenyésztő telepnek vagy gabonatermeléssel foglalkozó vállalkozásnak a könyveléséről van szó, már szakmai kérdés is. S azt sem szabad elfelejteni, hogy nemcsak számviteli kérdéssel állunk szemben, hiszen a számviteli alapból kiindulva határozzuk meg az adók egész sorát. Ekkor már könnyen belátható, hogy az adózási kockázatok csökkentése érdekében is mindenképpen szükséges a termelési folyamatok **mélyreható ismerete**.

A termelési technológián kívül a tevékenység ismeretének része a **vállalkozás**, s ezzel összhangban, de attól külön is kezelve a **menedzsment** (tulajdonosi kör, szakmai vezetés) **céljainak megismerése**.

Számviteli sajátosságok – általánosságban

Számviteli politika

A számvitelben nagyon fontos a belső szabályzatok (számviteli politika) megléte és a változások korrekt és naprakész aktualizálása. Vannak speciális szabályok az agráriumra vonatkozóan. A számviteli politikában szabályozandó kérdések közül csak kettőt emelünk ki – szemléltetve annak specialitását:

- Tudjuk, hogy a számviteli politikában meg kell fogalmazni a „jelentős” fogalmát. Erre a tenyészállatokra vonatkozóan azt lehet monda-

ni, hogy jelentősnek tekinthető az 1 évnyi értékcsökkenés mértéke.

- Vannak olyan tárgyi eszközök, amelyekről összevont nyilvántartást érdemes vezetni – ilyen például a tojótyúk. A tojótyúk akkor is tárgyi eszköz, ha nem 1 évig, hanem annál rövidebb ideig termel.)

Az Sztv. pontos iránymutatást ad arra vonatkozóan, hogy az eszközök beszerzésének a célja határozza meg azok könyvelését (hosszú távú vagy befektetési cél, forgatási cél stb.). Csak így biztosítható, hogy a gazdasági események megfelelően legyenek rögzítve az Sztv. szabályrendszerében. A mezőgazdasági területtel kapcsolatosan **az Sztv. besorolása eltérő**, nem annyira a beszerzés célját, mint inkább a **hasznosítás módját** tekinti elsődlegesnek.

26. § A tárgyi eszközök között

„(6) *Tenyészállatok között kell kimutatni azokat az állatokat, amelyek a tenyésztés, a tartás során leválasztható terméket (szaporulatot, más leválasztható állati terméket) termelnek, és a tartási költségek ezen termékek értékesítése során megtérülnek, vagy az egyéb (igateljesítmény, őrzési feladat, lovagoltatás) hasznosítás biztosítja a tartási költségek megtérülését, függetlenül attól, hogy azok meddig szolgálják a vállalkozási tevékenységet.*”

28. §

„(3) *A készletek között kell kimutatni továbbá*

b) a növendék-, a hízó- és az egyéb állatokat, amelyek a termelés (a tartás) költségei eredményeként növekednek, gyarapszik tömegük (súlyuk), függetlenül attól, hogy a vállalkozási tevékenységet mennyi ideig szolgálják.”

Az eredmény megállapításánál, illetve a saját teljesítmények elszámolásánál kiemelkedő szerepe van a **vetítési alapok optimális meghatározásának**. Ezeknek a rögzítése a számviteli politikában ajánlott. A költségek elszámolásánál a vezérelv:

- azokat a költségeket, amelyek egyértelműen hozzárendelhetőek egy adott termeléshez, egyenesen arra a termelésre, tevékenységre kell könyvelni;
- az általános költségeknél fel kell osztani – minden költségfelosztásnál meg kell keresni azt a mutatót, ami a „költségeket vonzza”. Erre sincs általános szabály, lehet az terület, léghőmérő stb.

Az elven túl célszerű rögzíteni az egyes gyakorlati előfordulásokat, s ezt követően ezt kell következetesen alkalmazni az elszámolásokban.

A számviteli politikának még számos olyan elemet kell tartalmaznia, amelyek az adott vállalkozásra, tevékenységre vonatkoznak. A számviteli politika összeállítása és folyamatos karbantartása ezen a területen sem lehet csak a könyvelő feladata, mert az ott rögzített döntések jelentős ágazati ismereteket igényelnek, és szoros összhangban vannak az üzemgazdasági megfontolásokkal, döntésekkel.

A 6-os, 7-es számlaosztály vezetése Azoknál a vállalkozásoknál, ahol mezőgazdasági termelés folyik, célszerű a 6-os, 7-es számlaosztály vezetése. Bár a mai számítástechnikai háttérrel van arra lehetőség, hogy munkaszámokkal, egyéb analitikus nyilvántartásokkal kísérje a könyvelés a költségek és ráfordítások mozgását, ennek ellenére a költséghely és költségviselő megkülönböztetése a termelési folyamat szempontjából bír jelentőséggel. Bár minden mérlegképes könyvelő tanulmányai során megismerkedett a fogalmakkal – emlékeztetőül:

- **6-os számlaosztály:** költséghelyek, általános költségek: itt azokat a költségeket kell gyűjteni, amelyeket a felmerülés helye szerint látunk (pl. melyik üzemben, gépsonon, stb.), de közvetlenül nem kapcsolhatók adott előállított termékhez, termeléshez. Ezek a költségek a későbbiekben

– vagy felosztásra kerülnek az egyes termékek (termelések) között valamilyen, a termelést jellemző mutató, arány alapján (pl. víz, villany stb.),
– vagy általános költségként később nem kerülnek a termelésre felosztásra, nem vehetők figyelembe a termék önköltségének a megállapításánál, mert olyan távol állnak a termékek előállításától.

- **7-es számlaosztály:** költségviselő: itt gyűjtjük össze az egyes termékek, termelési folyamatok (pl. szántás) előállításánál felmerülő közvetlen költségeket, ezáltal biztosítható az egyes termékek, termelési folyamatok közvetlen önköltségének a megállapítása. A gyakorlatban decimális rendszerben célszerű a különböző termékeket, termelési folyamatokat rendszerezni, illetve azok készületési fokát rendszerezni.

A sajátos számviteli tudnivalók sorát a következő részben az önköltségszámítással, a támogatásokkal, a leltározással és a beszámolókészítéssel folytatjuk.

Dr. Sallai Csilla

könyvelők lapja

Számviteli és adózási szakértők közlönye

Kiadja a VEZINFÓ Kiadó és Tanácsadó Kft.

1139 Budapest, Hajdú u. 11.

Tél.: (06-1) 236-0635, Fax: (06-1) 236-0037

www.vezinfo.hu

E-mail: info@vezinfo.hu

Felelős kiadó, főszerkesztő: Tóth Csaba

Szakmai szerkesztő: Horváth Géza

Szerkesztők és szerzők:

Bonác Zsolt, Böröczkyné Verebélyi Zsuzsanna,

dr. Csátaljay Zsuzsanna, Gottgeisl Rita,

dr. Horváth István, Karácsony Irén,

Láng Noémi, dr. Sallai Csilla

Kiadói szerkesztő: Kövesdi Edit

Nyomdai munkák: Prime Rate Kft.

© 2009–2014 Vezinfo Kiadó és Tanácsadó Kft.

ISSN 2061-3008

Minden jog fenntartva! A KÖNYVELŐK LAPJA szakértők közlönye tartalma jogvédett. A szakértők közlönyében közzétett cikkek, hírek, információk másolása, többszörözése, fordítása, közreadása és publikációs célokra történő felhasználása csak a kiadó, illetve a szerző írásbeli hozzájárulásával megengedett. A szakmai információkat, híreket a legmegbízhatóbb forrásokból merítjük és ellenőrizzük; a megjelenés időpontjában meglévő kötelező gondosságunk ellenére átvett téves értesülésekért felelősséget nem vállalunk.