

**28/2013. Adózái kérdés-válasz**  
**Több munkáltató által létesített munkaviszony általános forgalmi adó**  
**vonatkozásai**

[az áfatörvény 2. § a) pontja és 71. § (1) bekezdés c) pontja, az Art. 16. § (4b) bekezdése, Mt. 195. § ]

A munka törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (továbbiakban: Mt.) 195. § (1) bekezdése értelmében több munkáltató és a munkavállaló a munkaszerződésben egy munkakörbe tartozó feladatok ellátásában állapodhatnak meg. Ebben az atipikus munkaviszonyban a munkavállaló feladatait több munkáltató részére teljesíti, de egy munkaviszony keretében (ez megvalósulhat pl. úgy, hogy a munkavállaló munkaideje megoszlik az egyes munkáltatók között, de úgy is, hogy a munkavállaló egyidejűleg dolgozik minden munkáltató számára). A munkaszerződésben meg kell határozni a bérfizetési kötelezettség módját, azaz, hogy a munkabér kifizetését melyik munkáltató teljesíti a munkavállaló irányába.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 16. § (4b) bekezdése értelmében az Mt. 195. §-a szerinti több munkáltató által létesített munkaviszony esetén a munkáltatók a munkaviszony létesítésével egyidejűleg kötelesek írásban az adókötelezettségek teljesítésére egy munkáltatót kijelölni, továbbá a kijelölt munkáltató személyéről a munkavállalót tájékoztatni. A kijelölt munkáltató a munkavállaló tekintetében adókötelezettségeit saját nevében teljesíti. Az Art. arról is rendelkezik, hogy amennyiben a munkáltatók nem jelölnék ki maguk közül egyet az adókötelezettségek teljesítésére, akkor e munkaviszonyból eredő adókötelezettségek teljesítésére az állami adóhatóság bármely, a munkaviszonyban érintett munkáltatót kötelezheti. A kijelölt munkáltató kötelezettségévé teszi a törvény a munkaviszonyban résztvevő többi munkáltatóra vonatkozóan meghatározott adatok állami adóhatósághoz történő bejelentését.

Ellentétben az Mt. XVI. fejezete szerinti munkaerő-kölcsönzéssel, a több munkáltató által létesített munkaviszony esetén nem a munkavállaló feletti munkáltatói jogkör visszterhes átengedéséről van szó (tehát a munkaszerződést megkötő munkáltató és a tényleges foglalkoztató munkavállaló személye nem különül el egymástól), hanem eleve több jogalany kerül a munkáltatói pozícióba, akiket a munkáltatói jogok és köteleességek teljessége megillet, illetve terhel. Ennek megfelelően kell megkülönböztetni az Mt. 195. §-a szerinti munkaviszonyt az Mt. 53. § által szabályozott munkaszerződéstől eltérő foglalkoztatástól is.

Az Mt. 195. §-a értelmében a munkaszerződésben kijelölt munkáltatónak kell teljesítenie a munkavállaló felé a munkabér-fizetési kötelezettséget, az Art. 16. § (4b) bekezdés alapján a

munkáltatók által kijelölt munkáltatót terhelik az állami adóhatóság irányába a munkaviszonyból eredő adókötelezettségek. A kijelölt munkáltató ezen tevékenységének az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: áfatörvény) szerinti megítélése során az alábbi rendelkezéseket kell figyelembe venni a munkáltatók között létrejövő megállapodás tartalmától függően.

**1. a)** A kijelölt munkáltató és a többi munkáltatók a munkaszerződésben megállapodhatnak úgy, hogy a foglalkoztatással összefüggően felmerült költségeket (munkabér és annak terheit illetve a foglalkoztatással felmerülő egyéb költségeket) egymás között arányosan megosztják aszerint, hogy mindegyik munkáltató a foglalkoztatással kapcsolatosan felmerülő költségek rá eső részét viseli és ezt az arányos összeget téríti meg a kijelölt munkáltató részére. Abban az esetben, ha a kijelölt munkáltató a többi munkáltató érdekében saját név alatt kifejtett ezen tevékenységét (bérkifizetés és az adókötelezettségek teljesítése) ellenérték nélkül végzi, úgy e szolgáltatásnyújtás az áfatörvény 2. § a) pontja értelmében, mint ellenérték nélküli ügylet nem tartozik az áfatörvény alkalmazási hatálya alá, azaz adókötelezettséget nem keletkeztet a kijelölt munkáltató részéről.

Abban az esetben tekinthető úgy, hogy a kijelölt munkáltató ellenérték nélkül vállalja e kötelezettségek teljesítését, ha a többi munkáltatótól együttesen legfeljebb akkora összeget kap, amely a munkavállaló náluk történő foglalkoztatásával összefüggésben felmerült összköltség fedezésére szolgál. Ehhez képest más kérdés a b) pontban részletezett, megtérítésre kötelezett munkáltatók egymás közti költségmegosztása.

Fontos kiemelni továbbá, hogy a kijelölt munkáltató részéről az elszámolási kötelezettséggel átvett pénzüsszeget tekintve sem valósulhat meg ellenérték fejében kifejtett szolgáltatásnyújtás, figyelemmel az áfatörvény 71. § (1) bekezdés c) pontjában foglalt rendelkezésre, miszerint még adóalapot sem képezhet az a pénzüsszeg, amelyet az adóalany a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybevevőjétől – mint az áthárított költség igazolt végső viselőjétől – kap, feltéve, hogy az így kapott összeget az adóalany saját nyilvántartásában elszámolási kötelezettségként tartja nyilván.

**b)** A munkáltatók az egymás közti költségmegosztás tekintetében rendelkezhetnek úgy is, hogy a munkavállaló foglalkoztatásával összefüggően felmerült költségeknek nem a rájuk eső arányos részét térítik meg a kijelölt munkáltató részére, hanem ettől egymás javára eltérhetnek pozitív illetve negatív irányban (mely példaként azt is eredményezheti, hogy az egyik munkáltató a rá eső résznél nagyobb mértékben viseli a költségeket, átvállalva ezzel a költségeknek egy másik munkáltatóra eső arányos részét, vagy annak töredékét).

Amennyiben a kijelölt munkáltató ellenérték nélkül végzi ezen tevékenységét, úgy az az áfatörvény 2. § a) pontjának figyelembevételével nem esik adókötelezettség alá. Ebből a

szempontból nincsen annak relevanciája, hogy a megtérítésre kötelezett munkáltatók egymás között hogyan osztják meg a felmerült költségeket (rájuk eső arányos részt térítik-e meg vagy sem).

**c)** Előfordulhat olyan eset is, amikor a munkáltatók nem osztják meg egymás között a munkabér illetve a költségvetés felé teljesítendő, a foglalkoztatással összefüggésben felmerülő adók (és egyéb költségek) összegét, hanem azt egyedül a kijelölt munkáltató viseli. Itt is az vizsgálendő, hogy a kijelölt munkáltató nyújt-e munkabér kifizetésének és az adókötelezettségek teljesítésének átvállalásával összefüggésben az áfatörvény hatálya alá tartozó szolgáltatást a többi munkáltató részére.

Amennyiben a munkabér és az adó összegét (illetve annak egy részét) az egyes munkáltatók átvállalják a többi munkáltatóktól, abban az esetben tartozás átvállalásra kerül sor. A tartozást átvállaló munkáltató viszont csak abban az esetben valósíthat meg áfatörvény hatálya alá tartozó szolgáltatást az érintett többi munkáltató felé e jogcímen, amennyiben a szolgáltatásnyújtásra az áfatörvény szerinti ellenérték fejében kerül sor. Amennyiben a tartozást átvállaló munkáltató részéről ingyenes szolgáltatásnyújtás történik, de nem állnak fenn az áfatörvény 14. § (2) bekezdése szerinti feltételek, abban az esetben az áfatörvény 2. § *a)* pontja értelmében az ügylet adókötelezettséget sem keletkeztet.

**2.** Az Mt. 195. §-a szerinti több munkáltatóval létesített munkaviszony során a munkáltatók között létrejövő megállapodás érintheti a munkaeszközök munkavállaló részére történő használatba adását is, e kérdéskörön belül érdemes kitérni arra az esetkörösre, amikor az egyik munkáltató a tulajdonában álló munkaeszközöket úgy bocsátja a munkavállaló rendelkezésére, hogy a munkavállaló azt jogosult a munkavégzése során a vele jogviszonyban álló többi munkáltató érdekében is használni.

**a)** Abban az esetben, ha a munkaeszközök tulajdonosa részéről a munkaeszközök használatba adása ingyenesen történik, úgy az alábbiakra kell figyelemmel lenni. Az ellenérték nélküli ügyletek körében az áfatörvény 14. §-ában foglaltak vizsgálandóak. Az áfatörvény 14. § (1) bekezdése a vállalkozásból történő időleges kivonás jogcímén adókötelezettséget rendel alkalmazni olyan ügyletekre is, amelyek tényleges ellenszolgáltatással nem járnak. E rendelkezés értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás [2. § *a)* pontja] az is, ha az adóalany a terméket vállalkozásából időlegesen kivonva, azt saját vagy alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen használja, illetőleg azt másnak ingyenesen használatba adja, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.

Tekintettel azonban arra, hogy jelen esetben a munkavállaló foglalkoztatása és ennek keretében a munkaeszközök munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátása a tulajdonos munkáltató gazdasági tevékenységéhez kapcsolódik, így megítélésünk szerint a munkaeszközök munkavállaló általi ingyenes felhasználása nem tekintendő vállalkozásból való kivonásnak. Mindezek alapján nem valósul meg az áfatörvény szerint adóztatandó ügylet sem az eszköztulajdonos munkáltató és a munkavállaló, sem pedig a tulajdonos munkáltató és azon munkáltatók között, akiknél foglalkoztatás keretében a munkavállaló használja az adott eszközt.

**b)** Abban az esetben, ha az a) pont szerinti, munkavállaló részére történő használatba adáshoz kapcsolódóan a munkáltatók egymás között ellenértéket kötöttek ki, úgy a két munkáltató között ellenérték fejében teljesített szolgáltatás valósul meg az áfatörvény 13. § (2) bekezdés alapján. Az áfatörvény 259. § 4. pontja értelmében a bérbeadás, -vétel fogalmába beletartozik a bérleti szerződésen alapuló jogviszony mellett minden olyan egyéb jogviszony is, amelynek tartama alatt a jogosult az ellenérték egészét vagy túlnyomó részét a termék időleges használatáért téríti vagy téríteni köteles a kötelezettnek.

Ez esetben tehát a munkaeszközök ellenérték fejében történő használatba adása a munkáltatók között az áfatörvény szerinti bérleti ügyletnek minősül. Az áfatörvény 86. § (1) bekezdés *l)* pontja értelmében a törvény erejénél fogva kötelezően adó alóli mentesség vonatkozik az ingatlan (ingatlanrész) bérbeadására, de az áfatörvény 88. §-a alapján lehet élni az adókötelessé tétel lehetőségével. Ingó bérbeadásra nem vonatkozik adómentesség, arra minden esetben az általános szabályokat kell alkalmazni.

Az eszköztulajdonos munkáltató és a munkavállaló közötti viszony megítélésére az *a)* pontban leírtak az irányadóak ilyen esetben is.

*[NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 3709220937]*