

Szakképzési munkaszerződéssel kapcsolatos adó- és járulékkötelezettségek

A szakképzési munkaszerződést a *szakképzésről szóló 2019. évi LXXX. törvény* (a továbbiakban: Szt.) hívta életre 2020. január 1-jével. Jelen cikkben a szakképzési munkaszerződésre vonatkozó hatályos adózási szabályokat ismertetjük.

Szakképzési munkaszerződés¹

Mindenekelőtt alapvető fontosságú a szakképzési munkaszerződés megkötésére vonatkozó szabályok áttekintése.

Szakképzési munkaszerződés a szakmai oktatás időtartamán belül a szakirányú oktatásra köthető. A szakmai oktatás két részből áll: ágazati alapoktatásból és szakirányú oktatásból. A szakirányú oktatást ágazati alapoktatás előzi meg, melyre szakképzési munkaszerződést nem lehet kötni. Ennek megfelelően, ha például a szakképzési munkaszerződés alapján oktatott szakma képzési ideje a Szakmajegyzék² szerint 3 év, és ebből az ágazati alapoktatás 1 év, akkor a szakképzési munkaszerződést főszabályként 2 évre (pl. 2021. szeptember 1. – 2023. június 30.) kell megkötni. A szakképzési munkaszerződést jellemzően a szakképzés végéig kötik, de nem mindig a szakirányú oktatás elejétől (pl. képzőhelyváltás miatt).

Szakképzési munkaszerződést csak duális képzőhely köthet a tanulóval, a képzésben részt vevő személlyel. A duális képzőhelyek nyilvántartását a gazdasági kamarák vezetik. Duális képzőhelyként képzőközpont vagy – a szakképző intézmény kivételével – más olyan gazdálkodó szervezet vehető nyilvántartásba, amely megfelel a nyilvántartásba vétel törvényi feltételeinek.

Előfordulhat azonban, hogy a szakképzési munkaszerződés megkötésére azért nem kerül sor, mert a munkáltató és a képzésben részt vevő személy között már munkaviszony áll fenn. Ezt az esetet a *szakképzésről szóló törvény végrehajtásáról szóló 12/2020.*

(II. 7.) kormányrendelet (a továbbiakban: Vhr.) 248. §-a szabályozza, mely szerint ha a képzésben részt vevő személy a nem nappali rendszerű szakmai oktatásban vagy szakmai képzésben úgy vesz részt, hogy azzal párhuzamosan foglalkoztatásra irányuló jogviszonya áll fenn, és ezen jogviszonyában az őt foglalkoztató tevékenysége kapcsolódik az adott szakma ágazatához, akkor a szakirányú oktatás az őt foglalkoztatónál is teljesíthető, tekintet nélkül arra, hogy a foglalkoztató duális képzőhelynek minősül-e. Ebben az esetben a felek nem kötnek külön szakképzési munkaszerződést, hanem a képzésben részt vevő személy munkaszerződését módosítják a szakképzési munkaszerződésnek megfelelő tartalommal úgy, hogy abban – az eredeti munkaköri feladatok ellátása mellett vagy helyett – szerepeltetni kell a szakképzési munkaszerződés tartalmi elemeit (a továbbiakban: módosított munkaszerződés). Ha a képzésben részt vevő személy az eredeti munkaköri feladatait is ellátja, a munkaszerződésben meg kell határozni a munkaköri feladatokra és a szakképzésben való részvételre fordítható munkaidő arányát, és ehhez igazodóan a képzésben részt vevő személyt megillető munkabér, illetve szabadság mértékét. A felek ebben az esetben úgy is rendelkezhetnek, hogy a képzésben részt vevő személyt szerződéses munkaideje teljes időtartamára továbbra is az eredeti munkabére illeti meg.

A módosított munkaszerződés az adójogszabályok szempontjából szakképzési munkaszerződésnek tekinthető, ugyanis a szóban forgó esetben a munkáltató nem is köthet a már meglévő munkaszerződés mellett „önálló” szakképzési munkaszerződést a munkavállalóval, mivel a Vhr. 248. § (2) bekezdése a fennálló munkaszerződés módosítását ebben az esetben kötelező jelleggel írja elő („szakképzési munkaszerződésnek megfelelő tartalommal úgy kell módosítani”).

Személyi jövedelemadó

A szakképzési munkaszerződéssel a tanuló, illetve a képzésben részt vevő személy és a duális képzőhely között munkaviszony jön létre, mely alapján részére munkabér jár.³

1) Szt. 8. §, 10. §, 19. §, 76. §, 78. § (1) bekezdés, 82. §, 83. §

2) A Szakmajegyzék a szakképzésről szóló törvény végrehajtásáról szóló 12/2020. (II. 7.) kormányrendelet 1. számú mellékletében található.

3) Szt. 85. §, Vhr. 253. §

A szakképzési munkaszerződés alapján kifizetett munkabér havi mértékének összege – a tanuló, illetve a képzésben részt vevő személy és a duális képzőhely megállapodása alapján – a szakirányú oktatás önköltségének⁴ egyhavi összege, vagyis 100 000 forint, de legfeljebb annak 168 százaléka, azaz 168 000 forint.

Ezen túlmenően a tanulót, illetve a képzésben részt vevő személyt egyéb juttatásként megilletik a duális képzőhelyen az általuk választott szakmához szükséges szakképzettséggel betöltött munkakörben foglalkoztatottak részére biztosított juttatások (a továbbiakban: egyéb juttatás). Az egyéb juttatást a választott szakmához szükséges szakképzettséggel betöltött munkakörben foglalkoztatottak részére biztosított juttatással azonos mértékben, de legfeljebb évente a szakirányú oktatás önköltsége egyhavi összegének 168 százalékáig, vagyis 168 000 forintig kell biztosítani. Az egyéb juttatásra a tanuló, illetve a képzésben részt vevő személy az általa ledolgozott napokra tekintettel arányosan jogosult.

A Vhr. rögzíti, hogy a juttatásokat (munkabér, egyéb juttatás) az igazolatlan mulasztással arányosan csökkenteni kell.

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 1. számú mellékletének 4.11. pontja mentesíti az adó alól a szakképzési munkaszerződés alapján a duális képzőhelyen folytatott szakirányú oktatásban részt vevő magánszemélynek

- az Szkt. alapján meghatározott mértékben kifizetett munkabért és
- a minimálbért meg nem haladó mértékű más pénzbeli és nem pénzbeli juttatást.

A **munkabér** adómentességére vonatkozó összeghatár tehát megegyezik az Szkt.-ban meghatározott mértékkel, így az legfeljebb havi 168 000 forintig lehet adómentes. Figyelemmel kell lenni továbbá az Szkt. 83. § (7) bekezdésére is, mely szerint, ha a szakképzési munkaszerződés megkötésére más munkáltatóval fennálló, foglalkoztatásra irányuló jogviszony mellett kerül sor, akkor a tanuló, illetve a képzésben részt vevő személy tekintetében a díjazásra

vonatkozó szabályokat a szakképzési munkaszerződés alapján létrejövő munkaviszony időtartamával arányosan kell alkalmazni. Ekkor az adómentesség is csak az arányos munkabér összegéig áll fenn, mivel az Szja tv. az Szkt. alapján meghatározott mértékben kifizetett munkabért mentesíti az adó alól, ami adott esetben a szakképzési munkaszerződés alapján létrejövő munkaviszony időtartamával arányosan megállapított munkabér. Ugyanez a megítélése a módosított munkaszerződés alapján a munkaköri feladatokra és a szakképzésben való részvételre fordítható munkaidő arányához igazodóan megállapított munkabérnek. A személyijövedelemadó-mentesség ekkor szintén az arányosan járó munkabér után érvényesíthető.

Az **egyéb juttatások** nem a Vhr.-ben meghatározott évi 168 000 forintig mentesek az adó alól, hanem a havi minimálbért meg nem haladó mértékben, vagyis az adóévben összesen 200 000 forint összegben adhatók adómentesen. Fontos, hogy az egyéb juttatások esetében éves keretösszegről beszélünk, amely kimeríthető egyszeri kifizetéssel, vagy akár az adóév több hónapjára elosztva is. Az egyéb juttatások lehetnek pénzbeli és nem pénzbeli juttatások. Ennek a megkülönböztetésnek akkor van jelentősége, ha a juttatás meghaladja az adómentes összeghatárt.

A **pénzbeli egyéb juttatásnak** az adómentes összeghatárt meghaladó része munkaviszonyból származó jövedelemnek minősül, mely az összevont adóalap részeként adóköteles (ide tartozhat a munkavállaló nevére kiállított számla alapján a helyi közlekedési bérlet árának megtérítése).

A **nem pénzbeli egyéb juttatás** esetében meg kell vizsgálni, hogy van-e más speciális adómentességi rendelkezés, amely az Szja tv. 1. számú melléklet 4.11. pontját „megelőzően” alkalmazandó. Így például, ha a tanuló részére a munkáltató munkaruhát biztosít, úgy az az Szja tv. 1. számú melléklet 8.24. pontja alapján mentesül az adó alól. Bizonyos juttatások pedig az Szja tv. 4. § (2a) bekezdés a) pontja alapján nem minősülnek adóköteles bevételnek, vagyis lényegében adómentesek (ilyen lehet a munkahelyi zuhanyzó használata).⁵ Kiemelendő, hogy ha egy juttatást az Szja tv. külön adó-

4) A Magyarország 2022. évi központi költségvetésének a veszélyhelyzettel összefüggő eltérő szabályairól szóló 814/2021. (XII. 28.) kormányrendelet 6. §-a szerint a szakirányú oktatás önköltségének összege 2022-ben 1 200 000 forint/fő/év.

5) Szja tv. 4. § (2a) bekezdés a) pontja szerint nem keletkezik bevétel valamely személy által a tevékenységében közreműködő magánszemély részére biztosított olyan dolog (eszköz, berendezés, jármű, munkaruházat stb.) használatára, szolgáltatás (világítás, fűtés stb.) igénybevételére tekintettel, amelynek használata, igénybevétele a munkavégzés, a tevékenység ellátásának hatókörében, a tevékenység ellátásának feltételeként történik (ideértve azt is, ha ez iskolarendszeren kívüli képzés, betanítás, valamint a biztonságos és egészséget nem veszélyeztető munkavégzés feltételeinek a munkavédelemről szóló törvény előírásai szerint a munkáltató felelősségi körébe tartozó biztosítása), abban az esetben sem, ha a dolog, a szolgáltatás személyes szükséglet kielégítésére is alkalmas, és a tevékenység hatókörében történő hasznosítás, használat, igénybevétel mellett egyébként az igénybevétel során nem zárható ki a magáncélú hasznosítás, használat, igénybevétel, kivéve, ha e törvény a hasznosítást, használatot, igénybevételt vagy annak lehetőségét adóztatható körülményként határozza meg.

mentességi jogcímen mentesít (pl. az említett munkaruházati termék), akkor annak összege az Sza tv. 1. számú mellékletének 4.11. pontja szerint adómentesen adható 200 000 forintos éves keretösszeget nem csökkenti.

Az évi 200 000 forintos adómentes **keretösszeget meghaladóan adott nem pénzbeli juttatás** az Sza tv. 70. § (3) bekezdése alapján egyes meghatározott juttatásnak minősül, ha az abban foglalt feltételek maradéktalanul teljesülnek, úgymint: a munkáltató által a szakképzési munkaszerződés alapján duális képzőhelyen folytatott szakirányú oktatásban részt vevő magánszemélyek részére azonos feltételekkel és módon ingyenesen vagy kedvezményesen átadott termék, nyújtott szolgáltatás révén juttat adóköteles bevételt (pl. a tanulóknak a munkavégzés helyén biztosít étkezést). Ebben az esetben az adó a munkáltatót terheli, melynek alapja a jövedelem 1,18-szorosa. Ha a termék, szolgáltatás nyújtása nem „azonos feltételekkel és módon” történik, akkor az ilyen módon megszerzett jövedelem a tanuló, képzésben részt vevő személy munkaviszonyból származó jövedelme lesz.

A nem pénzbeli juttatások körében külön figyelmet érdemel a **SZÉP-kártya-juttatás**, mely a fentieknek megfelelően éves szinten a havi minimálbért meg nem haladó összegben adható adómentesen. A SZÉP-kártya-juttatásnak a minimálbért meghaladó része az Sza tv. 71. § (1) bekezdése szerint béren kívüli juttatásként vagy – az egyes alszámlákra vonatkozó keretösszegekre és az éves rekreációs keretösszegekre tekintettel – az Sza tv. 70. § (7) bekezdése alapján egyes meghatározott juttatásként adóköteles.

A személyi jövedelemadó mértéke 15 százalék. Ha a tanuló, a képzésben részt vevő személy még nem töltötte be a 25. életévét, akkor az összevont adóalapba tartozó, munkaviszonyból származó jövedelme tekintetében érvényesíthető a 25 év alatti fiatalok kedvezménye,⁶ de természetesen más, az összevont adóalap adóját csökkentő kedvezmény is, ha annak törvényi feltételei fennállnak.

Társadalombiztosítási járulék

Az Szkt. rögzíti, hogy a tanuló, illetve a képzésben részt vevő személy a szakképzési munkaszerződés időtartama alatt a társadalombiztosítás ellátásaira való jogosultság szempontjából munkaviszonyban foglalkoztatott biztosítottként minősül, a munkaviszony időtartama nyugellátásra jogosító szolgálati időnek, munkabére nyugdíjalapot képező jövedelemnek számít.⁷

A társadalombiztosítás ellátásaira jogosultakról, valamint ezen ellátások fedezetéről szóló 2019. évi CXXII. törvény (a továbbiakban: Tbj.) nem nevesíti külön a biztosítottak között a szakképzési munkaszerződéssel foglalkoztatott tanulókat, képzésben részt vevő személyeket, ezért a Tbj. 6. § (1) bekezdés a) pontja szerinti munkaviszonyban álló személynek tekintjük őket. Ennek megfelelően a kiegészítő tevékenységet folytató személynek nem minősülő, szakképzési munkaszerződés alapján fennálló munkaviszonyban álló tanuló, képzésben részt vevő személy biztosított.

Tekintettel arra, hogy a szakképzési munkaszerződés alapján kifizetett munkabér, egyéb juttatás az Sza tv.-ben meghatározott összeghatárig adómentes, vagyis nem része az összevont adóalapnak, ezért a Tbj. kifejezetten kimondja, hogy esetükben a járulékalapot képező jövedelem a szakképzési munkaszerződés alapján ténylegesen kifizetett **pénzbeli** juttatás. A társadalombiztosítási járulék mértéke 18,5 százalék.

Mivel a szakképzési munkaszerződéssel történő foglalkoztatás a Tbj. 6. § (1) bekezdés a) pontja alá tartozik, így esetükben is alkalmazni kell a járulékfizetési alsó határra vonatkozó szabályt,⁸ amennyiben a tanuló, a képzésben részt vevő személy pénzbeli juttatása, vagyis a járulékalap nem éri el havonta legalább a minimálbér 30 százalékát, azaz a 60 000 forintot. A járulékfizetési alsó határra vonatkozó rendelkezést ugyanakkor nem kell alkalmazni az Szkt. szerint szakképző intézményben nappali rendszerű szakmai oktatás keretében tanulmányokat folytató tanuló esetében. Ebből következik, hogy a nem nappali rendszerű oktatás esetében a járulékfizetési alsó határ alkalmazása alóli mentesülés nem érvényesül.⁹ Ekkor a munkáltató a járulékfizetési alsó határ alapján köteles a társadalombiz-

⁶ Sza tv. 29/F. §

⁷ Szkt. 85. § (4) bekezdés

⁸ Tbj. 27. § (2) bekezdés, 77. § (1) bekezdés

⁹ Tbj. 27. § (3) bekezdés b) pontja

tosítási járulékot megállapítani. Ha a tárgyhónapban a tanuló, a képzésben részt vevő személy részére kifizetett jövedelem a járulékfizetési alsó határt, valamint a tárgyhónapban elszámolt járulék a járulékfizetési alsó határ után számított járulék összegét nem éri el, a munkáltató köteles a munkavállaló helyett a járulékalapot képező jövedelem és a járulékfizetési alsó határ közötti különbözet után fizetendő járulékot megfizetni. Ez jellemzően akkor fordulhat elő, ha a szakképzési munkaszerződés megkötésére más munkáltatóval fennálló, foglalkoztatásra irányuló jogviszony mellett kerül sor, mivel ekkor a díjazást a szakképzési munkaszerződés alapján létrejövő munkaviszony időtartamával arányosan kell meghatározni.¹⁰ Az arányos munkabér bizonyos esetekben lehet olyan alacsony, hogy nem éri el a minimum járulékalapot.

Biztosítotti bejelentés

A biztosítotti bejelentés a 22T1041 jelű „Bejelentő és változásbejelentő adatlap a munkáltató vagy a kifizető által foglalkoztatott biztosítottak adatairól” elnevezésű nyomtatványon történik. A biztosítási jogviszony kódja: 1101 (munkaviszony), vagyis nincs külön kód a szakképzési munkaszerződés alapján létrejött munkaviszony bejelentésére. *Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (a továbbiakban: Art.) 1. mellékletének 3. pontja alapján a munkáltatónak be kell jelentenie többek között az általa foglalkoztatott heti munkaidejét is. A szakképzési munkaszerződésben ugyanakkor a szakirányú oktatás teljes időtartamát kell meghatározni, nem pedig a heti munkaidőt.¹¹ Az Szt. 78. § (1) bekezdése csupán annyi megkötést tartalmaz, hogy a szakirányú oktatás időtartama a napi nyolc órát, ha pedig a tanuló, illetve a képzésben részt vevő személy fiatal munkavállaló, akkor a napi hét órát nem haladhatja meg. A heti munkaidőt mindettől függetlenül a bejelentőlapon meg kell adni, mivel azt az Art. kötelezően előírja. A heti munkaidő meghatározása a munkáltató feladata.

Járulékebevallás

A társadalombiztosítási járulékot a 2208 jelű „Havi bevallás a kifizetésekkel, juttatásokkal összefüggő adóról, járulékokról és egyéb adatokról” elnevezésű nyomtatványon kell bevallani. A bevallásban a szakképzési munkaszerződéssel

történő foglalkoztatás – eltérően a 22T1041 adatlaptól – már külön kódon szerepel (foglalkoztatás minősége: 120), de a heti munkaórák számát a bevallásban nem kell – és nem is lehet – megadni, a FEOR-szám kitöltése pedig nem kötelező.

Biztosítotti bejelentés

és járulékebevallás módosított munkaszerződés esetében

A biztosítotti bejelentés és a járulékebevallás szempontjából külön figyelmet érdemel a módosított munkaszerződés.

A T1041-es adatlapon az eredeti munkaviszonyra vonatkozóan korábban megtett bejelentést akkor kell módosítani (változásbejelentés), ha az összes munkaóraszám – vagyis az eredeti munkaviszonyban a heti munkaórák száma és a szakirányú oktatás időtartama együttesen – változik. Szintén módosítani kell az eredeti bejelentést, ha a munkaszerződés módosítását követően új munkakörbe helyezik a munkavállalót, és emiatt a FEOR-szám megváltozik. Ebből következik, hogy ha a munkaszerződés módosításával a heti munkaórák száma és a FEOR-szám nem változik, akkor az eredeti bejelentést nem kell módosítani. Ez akkor is így van, ha a szakirányú oktatás körébe tartozó munkafeladatok¹² eltérnek az eredeti munkaszerződésben meghatározott munkakörtől, feltéve természetesen, hogy a munkavállalót az eredeti munkakörében változatlanul foglalkoztatják.

Nézzünk erre két példát!

Máté a meglévő munkaviszonyában napi 8 órát dolgozik, majd a munkaszerződése módosítását követően az eredeti munkakörében a munkaórák száma napi 6 órára csökken, és emellett napi 2 óra szakirányú oktatásban vesz részt. Meglévő munkaviszonyában a munkaköre nem változik. Ekkor a már benyújtott T1041-es bejelentőlapot nem kell módosítani, hiszen az eredeti munkaköre és a heti munkaórák száma együttesen változatlan.

Bence a fennálló munkaviszonyában napi 4 órát dolgozik, majd a munkaszerződése módosítását követően az eredeti munkakörében a munkaórák száma napi 4 óra marad, de emellett napi 2 óra szakirányú oktatásban vesz részt. Fennálló munkaviszonyában a bejelen-

10) Szt. 83. § (7) bekezdés

11) Vhr. 250. § (1) bekezdés 5. pont

12) Vhr. 250. § (1) bekezdés 4. pont

tett munkaköre változatlan. Ebben az esetben a korábban benyújtott T1041-es bejelentőlapot változásbejelentéssel módosítani kell, mivel a munkakörök száma napi 4 órától 6 órára növekedett.

A módosított munkaszerződés alapján fennálló jogviszony esetében a '08-as bevallás magánszemélyre vonatkozó 2208M-08 és 09-02 jelű dinamikus lapjaiból elegendő egyet-egyet kitölteni 20-as (munkaviszony) jogcímkóddal, tekintettel arra, hogy továbbra is egyetlen munkaszerződésről van szó. Nem kell több dinamikus lapot készíteni, sem pedig a 120-as jogcímkódot feltüntetni, és a járulékalapot képező jövedelmeket sem kell megosztani. Ha a munkaszerződés módosítása következtében kizárólag szakirányú oktatás valósul meg, akkor viszont a 2208M-08 és 09-02 jelű lapokon a 120-as jogcímkódot (szakképzési munkaszerződéssel történő foglalkoztatás) kell megadni.

Szociális hozzájárulási adó

A szakképzési munkaszerződés alapján létrejött jogviszonyra tekintettel juttatott jövedelem után a kifizetőnek nem keletkezik szociális hozzájárulási adófizetési kötelezettsége.¹³ A mentesség azonban csak a *szociális hozzájárulási adóról szóló 2018. évi LII. törvény* (a továbbiakban: Szcho tv.) 1. § (1)–(3) bekezdésében meghatározott jövedelmek – így többek között az összevont adóalapba tartozó jövedelmek – juttatásakor áll fenn. Mivel a szakképzési munkaszerződés alapján kifizetett munkabér, egyéb juttatás – az Sza tv.-ben meghatározott összeghatárig – mentes a személyi jövedelemadó alól, ezért az adómentes összeghatárt meg nem haladó juttatás

nem része az összevont adóalapnak, így azok után szociális hozzájárulási adókötelezettség eleve nem merül fel. A Szcho tv. által biztosított mentesség lényegében a személyijövedelemadó-mentesség összeghatárát meghaladó összevont adóalapba tartozó jövedelmek esetében áll fenn. A szociális hozzájárulási adó tekintetében a mentesség összeghatártól függetlenül megilleti a munkáltatót.

A szakképzési munkaszerződés alapján kifizetett személyijövedelemadó-köteles külön adózó jövedelmek ugyanakkor nem mentesülnek a szociális hozzájárulási adó alól. Ennek megfelelően, ha a tanulónak, a képzésben részt vevő személynek az adómentes összeghatárt meghaladó értékben adnak például SZÉP-kártya-juttatást, akkor annak az adómentes összeghatár feletti része után a munkáltatót szociális hozzájárulási adó terheli a Szcho tv. 1. § (4) bekezdése alapján.

A módosított munkaszerződés esetében ügyelni kell arra, hogy a szociális hozzájárulási adó alóli mentesség csak arra a juttatásra vonatkozik, amely a képzésben részt vevő személyt a szakképzésre tekintettel illeti meg. Ebből következik, hogy ha a módosított munkaszerződés alapján a képzésben részt vevő személy az eredeti munkaköri feladatait is ellátja, akkor a 2208 jelű bevallásban a társadalombiztosítási járulék alapja és a szociális hozzájárulási adó alapja eltér egymástól. A járulékalapba ugyanis egyaránt beletartozik az eredeti munkaköri feladatokra járó munkabér és a szakképzésben való részvételre kifizetett pénzbeli juttatás, ugyanakkor a szociális hozzájárulási adónak csak az eredeti munkakörre kifizetett munkabér képezi az alapját.

A szociális hozzájárulási adó mértéke 2022. január 1-jétől 13 százalék.

DR. SOMORJAI NÓRA

¹³ Szcho tv. 5. § (1) bekezdés ea) pontja

Kreditpontos rendezvények,
klubok, konferenciák,
könyvviteli továbbképzés, e-learning stb.

KOMP KONZULT[®]

www.kompkonzult.hu