

Adószakmai álláspont a vállalkozási formában működő közfinanszírozott egészségügyi szolgáltatók egészségügyi szakdolgozói bruttó bérek helyes megállapításáról és adózásáról

A Magyar Közlöny tavaly évi 194. számában megjelent a **663/2023. (XII.29.) Korm. rendelet**, mely módosította a **43/1999. (III.3.) Korm. rend. 16. §-át**. Ennek alapján az eddig megszokottakhoz képest, teljesen új kötelező bruttó bérmegállapítás lép hatályba a vállalkozási formában működő közfinanszírozott alapellátást nyújtó egészségügyi szolgáltatóknál a szakdolgozóikra vonatkozóan.

A nem vállalkozási formában működő egészségügyi szolgáltatók bruttó bérmegállapítási és adózási kérdéseire jelen álláspontban nem kívánok kitérni, tekintettel arra, hogy az érintettek vállalkozási formában működő egészségügyi szolgáltatók, így a szakdolgozói bérmegállapítást a teljesség igénye nélkül, a rájuk vonatkozó rendelkezések tükrében értelmezem és számukra kívánok eligazodást nyújtani a Tb. finanszírozási, számviteli és adózási jogszabályok szempontjából.

Az említett módosítás hatályba lépése előtt a szakdolgozók legkisebb bruttó munkabérének megállapításnak alapja azon bértábla volt, amely a legkisebb szakdolgozói munkabért a munkakörhöz rendelt iskola végzettség oszlopának és a ledolgozott évek számához rendelt sorának keresztmetszete adta. A háziorvosi és fogorvosi alapellátó praxisok tekintetében ez a már szinte köznyelvivé vált híres „E” kategória megnevezés volt. Természetesen a bértábla csupán a kötelező legkisebb munkabért írta elő, teljes foglalkoztatási időtartamra, ennél magasabb bruttó munkabérben a munkáltató és munkavállaló továbbra is megállapodhatott, csak érvényesen kevesebbről nem. A bértábla oszlopaiban és soraiban előírt kötelező legkisebb összegek többször is módosultak az elmúlt években, ezt váltja fel egy teljesen új logika és jogszabályi előírás. Ennek fényében már nem elegendő csupán a **43/1999. (III.3.) Korm. rendelet** ismerete, de szükséges a mögöttes és legfőképp az egészségügyi szolgálati jogviszonyról szóló 2000. évi C. törvény egyes rendelkezéseinek ismerete is. *(továbbiakban Eszjtv.)*

2024. március 1-jétől két ponton módosul a **43/1999. (III.3.) Korm. rendelet**. Az egyik pont, hogy módosult az eddig megszokottakhoz képest az egészségügyi bértáblának alkalmazása, pontosabban fogalmazva megszűnik és kivezetésre került a rendszerből. Továbbá nem az egészségügyi szakdolgozó egészségügyi munkakörben ledolgozott éveinek száma alapján fog történni a kötelező legkisebb fizetési osztályba történő besorolás, hanem Eszjtv. I/A melléklete alapján. A módosítás értelmében a közfinanszírozott egészségügyi szolgáltató köteles az **Eszjtv. I/A melléklete** szerinti a III. alap fizetési osztály számtani sávhatárainak számtani középértékét bruttó munkabérként megállapítani. Tekintettel arra, hogy a jogszabály konkrét számot, összeget nem jelöl, a matematika szabályai szerint kell eljárni $(410.000+684.000)/2=547.000$. Ft. Tehát teljes foglalkoztatási időben a legkisebb egészségügyi szakdolgozói munkabér 547.000 Ft. Ennél több a

munkáltató és munkavállaló megállapodása (munkaszerződés módosítás) alapján adható, de az egészségügyi szolgáltató ezen összeg megfizetésénél magasabb összeg megfizetésére nem kötelezhető. A másik pont a praxistámogatás mértékének változása, melynek képlete $Pt=Bt*0,177+X*32.450$ hatályos 2024. február 29-ig. 2024. március 1-jétől hatályos egyenlet $Pt=Bt*0,412+X*82.000$ Ft. Tehát a praxis támogatás ceteris paribus növekedni fog.

Mindezek fényében felmerülnek munkajogi, számviteli, adózási kérdések is. Miután a társadalombiztosítási finanszírozási jogszabályok rendelkezései értelmezésre kerültek, megállapítható a fenti jogszabályi összefüggés alapján előírt 547.000 Ft a legkisebb munkabér, ami az egészségügyi szakdolgozónak jár, teljes foglalkoztatási időtartam esetén, nem több és nem kevesebb. Jogosan merül fel a kérdés, hogy szükséges-e a munkaszerződéseket módosítani vagy sem. Erre kérdésre csak a konkrét munkaszerződések ismeretében lehet válaszolni, de általános tájékoztatásként fontos megemlíteni, hogy a Munka Törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény 45. (1) bek. alapján a munkaszerződés kötelező tartalmi elemeként írja elő a munkavállaló alapbérét és munkakörét. Ugyanakkor fontos kiemelni azt, hogy a munkajog vegyes jogi szakág, ahol a diszpozitivitás és kógens szabályozási elemek egyaránt fennállnak. Tekintettel arra, hogy amit jogszabály rendez, arról nem szükséges szerződni és szerződést módosítani, amennyiben a munkavállalónak az kedvező, tehát magasabb bért ír elő, mint a jelenlegi szerződés, hiszen a jelenlegi szerződés, a hivatkozott kormányrendelet hatálybalépése előtt a diszpozitivitás szabályai alapján írt elő egy alacsonyabb munkabért, amely a kormányrendelet normaszövege alapján kógens jelleggel felülír, tehát az a felek akaratától függetlenül módosul magasabb összegre. Természetesen azon kérdésekben, melyet jogszabály nem rendez, szükséges a felek írásbeli megállapodása az alaki érvényességhez, tehát ha magasabb összeget kíván a munkáltató és munkavállaló munkabéréként megállapítani, akkor ennek írásba foglalása szükséges. Természetesen a kormányrendelet módosítása után hatályos új bérről is lehet munkaszerződés módosítást készíteni, de ez nem szükséges, minden esetre precíz és a félreértések elkerülése végett célszerű is, bár munkajogilag szükségtelen. Ezen módosítást csupán azért tartom célszerűnek, mert utóbbi időkben, információim szerint sok fogászati asszisztens keresgélte az interneten a konkrét számokat, csak nem találták, és minden érintettnek más szám jött ki. Egy szerződésmódosítás csupán emberi oldalról elkerülheti a munkáltató és munkavállaló között esetleges nézeteltéréseket.

Ki kell emelnem, hogy az egységes szakdolgozói fizetés méltánytalan, hiszen nem ismeri el a szakdolgozó egészségügyben ledolgozott éveit a kötelező legkisebb munkabér megállapítása során. Ugyanakkor a 43/1999. (III.3.) Korm. rendelet 36. számú melléklete, amely a szakdolgozói bértámogatást tartalmazza nem változik. A fogászati alapellátó praxisok egészségügyi szakdolgozói után a bértámogatást továbbra is az egészségügyi szakdolgozó egészségügyi munkakörben eltöltött éveit után kapják. Ez változatlan, viszont tapasztalható,

hogy a változatlan bértámogatást, a praxistámogatás kompenzálja, melynek számítási alapja szintén a szakdolgozó, de a könyvviteli nyilvántartásokban árbevételként kerülhet kimutatásra, a bértámogatás egyéb bevételként történő kimutatásával szemben, mely felveti a helyi iparüzési adónem tekintetében a házi orvosokra és fogorvosokra vonatkozó mentességi határból történő kiszorulás elvi lehetőségét. A **helyi adókról szóló 1999. évi C. törvény 39/C § (1) bek. 3) pontja** (továbbiakban *Htv.*) alapján, amennyiben az önkormányzati képviselő-testülete rendeletben úgy dönt, hogy házi orvosoknak, fogorvosoknak helyi iparüzési adó tekintetében adófizetési kötelezettség alól mentességet ad, figyelemmel kell lenni a 20 millió forintos adóalapra vonatkozó értékhatárra. Amennyiben az önkormányzat területén bevezetésre kerül a helyi iparüzési adónem tekintetében a házi orvos/fogorvosi adómentesség fontos megvizsgálni az alábbi feltételeket:

1. A házi orvos/fogorvos a NEAK-kal szerződött és nettó árbevételének legalább 80 %-a NEAK-tól származik (bértámogatás nem árbevétel, hanem egyéb bevétel) **Htv. 52.§. 23. pont.**

2. Adóalapja nem haladja meg a 20 millió forintot. **Htv. 39/C (1) bek. 3) pont.**

Amennyiben ezen két feltétel együttesen teljesül és az önkormányzat illetékességi területén ezen önkormányzati rendelet által bevezetése került a házi orvosi adómentesség, célszerű a bevallás benyújtásával egyidőjűleg élni az adómentességgel. Fontos kihangsúlyozni, hogy nem a bevallási kötelezettség alól, hanem az adófizetési kötelezettség alól mentesíthető csak a praxis, említett feltételek fennállása esetén, viszont az adóalap levezetése bemutatásra kell, hogy kerüljön a bevallásban, és a bértámogatás/praxistámogatás aránya kedvezőtlenül befolyásolja az adómentesség adóalapra gyakorolt sávhatárát, hiszen a nem Kiva adóalanyoknál az árbevétel a kiindulási pont. Az árbevétel **a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 72. § (1) bek. alapján** (továbbiakban *Szt.*) „Az értékesítés nettó árbevételeként kell kimutatni a szerződés szerinti teljesítés időszakában az üzleti évben értékesített vásárolt és saját termelésű készletek, valamint a teljesített szolgáltatások ártámogatással és felárral növelt, engedményekkel csökkentett - általános forgalmi adót nem tartalmazó - ellenértékét. „A NEAK-tól kapott finanszírozás, könyvviteli és adózási értelemben is árbevétel, kivétel a bértámogatás elemét, mely egyértelműn a szakdolgozó bérezésére és annak közterheire fordítható csak. Ennek figyelembevételével, valamint az **Szt. 77. § (1) bek. d) pontja** alapján a költségek ráfordítások ellentételezésére és fedezetére kapott támogatás egyéb bevételnek minősül, tekintettel arra, hogy a **43/1999. (III.3.) Korm. rend. 16. § (1) bek. a 36. Sz. melléklet** szerinti bértámogatás összege csak a bérekre és annak közterheire fordítható.

Mindezekre tekintettel megállapítható, hogy a praxistámogatás 2024. március 1-jétől jelentős mértékben emelkedik, változatlan bértámogatás mellett. A szakdolgozók kötelező legkisebb munkabére teljes foglalkoztatás esetén 547.000 Ft. A bértámogatás a vállalkozási formában működő fogorvosi praxis egyéb bevétele (kettős könyvvitelre kötelezett vállalkozás esetén az eredménykimutatás

egyéb bevétel sorában kell kimutatni), és csak a szakdolgozó bérére és közterheire fordítható. Az 547.000 Ft kötelező munkabér egy része finanszírozható bértámogatásból, ami azt jelenti, hogy a bértámogatással nem fedezett szakdolgozói munkabért a finanszírozás más elemeiből szükséges kigazdálkodni. Mivel bértámogatás továbbra is életkor függvényében nő, szemben a kifizetendő bérrel, a praxisok az idősebb szakdolgozók foglalkoztatásában válnak érdekelté, akik vélelmezhetően nem értenek egyet azzal, hogy az ő kötelező bérük épp akkora, mint a pályakezdő szakdolgozóké. Ugyanakkor a praxisok pénzügyi egyensúlya szempontjából a praxistámogatás árbevételeként kerül kimutatásra, melynek következtében egyes praxisok, amelyek eddig mentesültek a helyi iparüzési adófizetési kötelezettség alól, a jövőben ezen mentességükkel nem fognak tudni élni, ez tovább szűkítheti a likviditási mozgásteret. Megszűnik az elismert szakmában töltött évek alapján történő kötelező bérbesorolás, melynek a pályakezdő szakdolgozók egyértelmű nyertesei, idősebb szakdolgozók részéről lehet semleges, hiszen csak a számítás módjában történik módosítás a végösszeg lehet épp változatlan lesz. A munkaszerződéseket kötelezően módosítani akkor kell, ha a kötelező bérnél többet több bér kerül megállapításra, vagy ha nem 40 órában dolgozik a szakdolgozó, akkor az arányosítást is szükséges elvégezni. A bértámogatást kettős könyvvitelre kötelezettek esetén célszerű 96-os, a finanszírozás egyéb elemét 91-es számlaosztályba könyvelni. A bérek elszámolást, továbbra is 54-es és a bárjárulékokat 56-os számlaosztályos célszerű tartani, Kiva alanyok pedig 893-as számlaosztályt használhatnak. A nyugdíjas szakdolgozók esetén a bruttó munkabért csak 15 % Szja terheli, így esetükben a nettó bér jóval magasabb lehet változatlan bérköltség mellett, mint a nem nyugdíjas társaiknál.

Budapest, 2024. március 06.

Mart László
adótanácsadó, vállalkozási mérlegképes könyvelő