



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Gfv.30.315/2021/5.

A tanács tagjai: Dr. Farkas Attila a tanács elnöke

Dr. Csőke Andrea előadó bíró

Dr. Vezekényi Ursula bíró

A felperes: felperes

A felperes jogi képviselője: dr. Engler Szilvia kamarai jogtanácsos cím1

Az alperes: alperes1

Az alperes jogi képviselője: Dr. Mátyás Hajnal ügyvéd cím2

Az **Az eljárás tárgya:** vezető tisztségviselő felelősségének megállapítása

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A másodfokú bíróság neve és a jogerős határozat száma: Győri Ítéltábla,
Gf.II.20.185/2020/12.

Az elsőfokú bíróság neve és a határozat száma: Székesfehérvári Törvényszék,
34.G.40.031/2020/28.

Rendelkező rész

A Kúria a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az A. Kft. (adós) egyszemélyes tulajdonosa és 1992. július 1. napjától ügyvezetője az alperes volt. A felperes 2018. május 14-én előterjesztett kérelmére a bíróság 2018. december 20-án indította meg az adós felszámolását.

[2] A felperes 2013. valamint 2014. adóévre adóellenőrzéseket folytatott az adósnál ÁFA adónem vonatkozásában, melynek során megállapította, hogy az adós árbevétele e két évben magasabb volt, mint amit a főkönyveiben szerepeltetett, azaz a főkönyvi kantonok és az adós iratanyaga nem a valós helyzetet mutatta, az adós „árnyékkönyvelést folytatott”, működési veszteségeit az alperes 30.500.000 Ft összegű tagi hitellel fedezte.

[3] A felperes hatóságként 2013. évre 14.217.000 Ft. nettó árbevételt megállapítva 3.857.000 Ft ÁFA hiány, 7.714.000 Ft bírság és 317.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte az adóst. Az elsőfokú határozatot 2015. augusztus 28-án kézbesítették az adósnak, aki erre nem képzett tartalékot. Az adókülönbözet és a szankciók 2016. január 19-én váltak esedékessé.

[4] A felperes hatóságként 2014. évre az „árnyékkönyveléssel” eltitkolt árbevételt 8.331.000 Ft-ban, az ÁFA hiányt 2.249.000 Ft-ban, az adóbírságot 4.498.000 Ft-ban, míg a késedelmi pótlékot 157.000 Ft-ban állapította meg. Az adós ebben az évben is veszteségesen működött, melyet az alperes tagi hitelek befizetésével pótolta.

[5] Az alperes az adóellenőrzés során 2016. október 5-én úgy nyilatkozott, hogy az adós 2014. év végi készlet értéke azért volt 30.042.000 Ft, mert a még 2001-ben importált autóalkatrészek jelentős része eladhatatlanná vált.

[6] Az alperes a 2013. évi adóellenőrzés jogerős határozata bírósági felülvizsgálata iránt keresetet nyújtott be, melyet a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. június 10. napján kelt 14.K.27.036/2016/24. számú ítéletében elutasított. Megállapította, hogy az adós „árnyékkönyvelést” vezetett, a könyvelésében a tényleges bevételtől eltérő bevételi adatokat tüntetett fel.

[7] A felperes 2008-tól kezdődően 12 alkalommal rendelt el végrehajtást az adóssal szemben. Az adós folyószámla egyenlege 2013. december 31-én 223.000 Ft adózói tartozást mutatott. Az adós 2016. január-februárban még teljesített önkéntes adóbefizetést, 2017-18-ban már nem. 2017-ben még azonnali beszedési megbízással megtérült 306.837 Ft, ezt követően a végrehajtás eredménytelen volt. Az adós a pénzeszközeit részben nem bankszámlán tartotta.

[8] Az adós 2014. január 1. napjától fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetben volt. 2016. januárjától már nem működött, bevétele sem keletkezett.

[9] 2016. június 10-én – azaz a közigazgatási perben hozott ítélet keltének napjára dátumozottan – az adós könyvelésében megjelent 14.107.000 Ft tagi kölcsön visszafizetés.

[10] A felperes az adós felszámolási eljárásában csak 6.364.550 Ft összegű hitelezői igényt jelentett be, a felszámoló vagyon hiányában és az adós iratanyaga hiányosságaira is figyelemmel egyszerűsített módon kívánta az eljárást befejezni.

A felperes keresete, az alperes ellenkérelme

[11] A felperes módosított keresetében kérte, a bíróság állapítsa meg, hogy az alperes mint az adós vezető tisztségviselője az adós fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetének bekövetkeztét követően vezetői feladatait nem a hitelezői érdekek figyelembevételével látta el és ezzel okozati összefüggésben a felperes 6.364.550 Ft összegű követelésének teljes mértékben történő kielégítése más okból meghiúsulhat.

[12] A fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontját 2014. január 1. napjában, másodsorban 2015. augusztus 28. napjában, harmadsorban 2016. május 31. napjában jelölte meg.

[13] A csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (Cstv.) 33/A. §-ba ütköző, követelése kielégítését meghiúsító alperesi magatartásként az adós „árnyékkönyvelését” (az árbevétel elvonását), a céltartalékképzés elmaradását, az adós pénzeszközeinek kezelését, az adós törvényes működése érdekében szükséges intézkedések megtételének elmulasztását és a tagi kölcsön visszafizetését jelölte meg.

[14] Rámutatott, hogy az eltitkolt árbevételre eső ÁFA az értékesítés szerinti eredeti esedékesség időpontjában az igény állapotába került, ezért az ÁFA tartozással növelten kell az adós fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetét vizsgálni (BH2013.12., BH2015.343.). Ha az adós bevallotta volna a tényleges forgalmát, úgy a fizetendő adó – 2013-14. viszonylatában – 6.580.000 Ft-tal lett volna magasabb.

[15] Az adós forgóeszközvagya a mérleg szerint meghaladta rövid lejáratú kötelezettségeit, azonban a 2013-14. évi mérlegben szereplő készleteket az adós nem tudta

leltárral alátámasztani. Az árnyékkönyvelés miatt egyéb módon is valótlan mérlegadatokat fényében így nincs jelentősége annak, hogy a 2014-15. évi mérleg még nem jelez fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetet. A 2013. évi végi 36.086.800 Ft készletérték 2016. év végére 7.913.000 Ft-ra csökkent úgy, hogy 2015-ben az értékesítés árbevétele csupán 5.427.000 Ft volt. A 2016. év végére bekövetkezett jelentős készletérték-csökkenés oka részben lehetett az időközbeni selejtezés, de fő oka az volt, hogy a csökkentett készletérték felelt meg a valós értékeknek.

[16] A Cstv. 33/A. § szerinti felelősséget megalapozó magatartások kapcsán rámutatott, hogy az alperes nem a hitelezők érdekeinek figyelembevételével járt el, „árnyékkönyvelést” végzett. Az eltitkolt árbevételt az adós nem mutatta ki a könyveiben és az nem az adós érdekében került felhasználásra. A be nem vallott értékesítés bevételeinek elvonása az adós vagyonát csökkentette, emiatt nem állt rendelkezésre megfelelő pénzeszköz az adótartozás rendezésére.

[17] Az adós a pénzeszközeit nem bankszámlán tartotta, a 2013. évi elsőfokú határozat kézhezvételét (2015. aug. 28.) követően sem képzett céltartalékot.

[18] Az adós a pénzeszközeit a saját tagi hitele visszafizetésére és nem az adótartozás kiegyenlítésére fordította.

[19] Az alperes kérte a kereset elutasítását.

[20] A fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontja kapcsán arra hivatkozott, hogy a készleteit a valós értéken tüntette fel, a 2014-ben ténylegesen le is selejtezett 6.050.115 Ft értékű készlet volt csak eladhatatlan, a többi nem. Minden jogszabályi alapot nélkülöz az a felperesi érvelés, hogy a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet beálltát a később kelt jogerős határozatok által becsléssel megállapított és konkrét vevőhöz sem köthető ÁFA tartozással növelten kellene vizsgálni. A forgóeszközök és a rövid lejáratú kötelezettségek egybevetése alapján 2013-2015 években nem volt fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetben, 2016. május 31-én már igen, azonban az adós ekkor nem is működött.

[21] A bizonyítás a felperest terheli a hitelezői érdekeket sértő alperesi magatartás, a követelés kielégítésének megghiúsulása és az ezek közötti okozati összefüggés vonatkozásában. Ténykérdés, hogy a bevétel csak 2013-14-ben kerülhetett eltitkolásra („kivételre”), ami megelőzi a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet beálltát, így a hitelezői érdekeket nem sérti, a Cstv. 33/A. § alapján nem értékelhető.

[22] A felperes által kifogásolt magatartások nem vezettek volna oda, hogy a hitelezők számára pénzeszköz állt volna rendelkezésre.

[23] A kereset szerinti tagi kölcsön visszafizetések mögött tényleges pénzmozgás nem állt. Kizárólag a közigazgatási eljárásban megállapított „eltitkolt bevétel” rendezték könyveléstechnikai befizetésekkel és a tagi kölcsön kivétellel.

[24] Az alperes még 2016-ban is tagi kölcsönöket nyújtott az adósnak, hitelezői igényt pedig az adós felszámolási eljárásában nem érvényesített. Az általa nyújtott kölcsönök a vagyonsökkenés kompenzálásaként értékelhetők.

Az első- és a másodfokú bíróság határozata

[25] Az elsőfokú bíróság ítéletében megállapította, hogy az alperes mint az adós vezető tisztségviselője az adós fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetének bekövetkeztét követően ügyvezetési feladatait nem a hitelezők érdekeinek figyelembevételével látta el, és ezzel okozati összefüggésben a hitelezők 6.364.550 Ft összegű követelésének teljes mértékben történő kielégítése más okból megghiúsulhat. Az ítélet indokolásában megállapította, hogy az adós 2014. január 1. napjától fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetben volt.

[26] Az alperes felróható magatartásaként értékelte az árnyékkönyvvezetést, melynek eredményeként 8.331.000 Ft került elvonásra és a hitelezői igények nem kerülnek kiegyenlítésre.

[27] Az elsőfokú bíróság egyebek mellett kifejtette, hogy az alperes nem a tagi kölcsön visszafizetésével valósította meg a hitelezői érdekeket sértő magatartást – mert ténylegesen nem történt tagi kölcsön kivétele –, hanem azzal, hogy az adós társaságnál bekövetkezett fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetet követően az árnyékkönyvvezetés révén elvonta a társaság vagyonát. Amennyiben ez nem történt volna meg, úgy a felperes által bejelentett hitelezői igény megtérülésére rendelkezésre állt volna a pénzeszköz (elsőfokú ítélet [53] bekezdés). Hitelezői érdekeket sértő magatartásként értékelte tehát az árnyékkönyvvezetést, a céltartalékképzés elmaradását és a pénzeszközök kezelését.

[28] Az alperes fellebbezése alapján eljáró másodfokú bíróság az elsőfokú bíróság ítéletét helybenhagyta. Az ítélet indokolásában megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a jogvita elbírálásához szükséges körben a tényállást feltárta, és azt helyesen állapította meg.

[29] A másodfokú felülbírálat során a bizonyítási érdek és teher az általános szabályok szerint alakult.

[30] Az ítéletábra elsőként leszögezte, hogy az elsőfokú bíróság nem terjeszkedett túl a felperes keresetén. A felperes keresetében az alperes „árnyékkönyvvezetését” – melybe szükségképpen beleértendő a nettó árbevétel eltitkolása és elvonása – is megjelölte a hitelezői igénye kielégítése megghiúsulása okaként (keresetlevél 7. oldal 4. bekezdés, illetve a felperes fellebbezési ellenkérelmében megjelölt perfelvételi nyilatkozatok). A felperes az adósi vagyón alperes magatartása miatti csökkenésére is utalt perfelvételi nyilatkozataiban (10. sz. beadvány 7. oldal utolsó előtti bekezdés, 18. sz. jkv. 4. oldal utolsó és 5. oldal első bekezdés, 22. számú beadvány 3. oldal (4) bekezdés).

[31] A fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet elsőfokú ítéletben meghatározott kezdő időpontját az elsőfokú bíróság a peradatoknak a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 279. § (1) bekezdésének megfelelő értékelésével állapította meg.

[32] Az elsőfokú ítélet indokolása a Cstv. 33/A. §-a kapcsán a keresetben megjelölt valamennyi tényállást felölelte, illetve kitért az alperes felelősségét megalapozó egyes magatartásokkal összefüggő releváns jogszabályi rendelkezésekre is. Az elsőfokú ítélet (5)-(6) és (49) pontjaiban foglaltak egybevetéséből megállapítható, hogy az alperes 2013-14-ben végzett árnyékkönyvvizetést, melynek kapcsán – és ez az elsőfokú ítélet indokolásában megjelölt bevétel mértékéből értelemszerűen következik – a 2014. évi, a könyvelésben nem szereplő 8.331.000 Ft elvont árbevétel kapcsán került sor az alperes felelősségének megállapítására.

[33] Az elsőfokú ítélet (43) és (44) pontjából megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság a 2013. december 31-i mérleg és a per egyéb adatai – döntően az alperes per előtti és a per alatt tett nyilatkozatai és a később elért árbevétel mértéke – alapján indult ki abból, hogy az alperes készleteinek értéke a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontjában is a később realizált 5.427.000 Ft-nak volt megfeleltethető.

[34] A fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontjaként az elsőfokú bíróság helyesen indult ki abból, hogy a mérlegben megjelölt értéken olyan eladhatatlan árukészlet szerepelt az adós mérlegében, melynek nem tulajdonítható az értékesítés során ténylegesen elért 5.427.000 Ft-ot meghaladó érték. Az 5.427.000 Ft készletérték és a 228.000 Ft készpénz volt a 2021. dec. 31-i mérlegállapot (s ebből következően a 2014. január 1-jén fennálló állapot) szerint az adós likvid vagyónának tekinthető, s rövid lejáratú kötelezettségeit is ehhez kell mérni.

[35] A készlet értékelésével kapcsolatban hangsúlyozta, hogy az piaci értékét meghaladó értéken szerepelt a mérlegben, s az alperes azt nem korrigálta. Az adóssal szemben több végrehajtási eljárás folyt, de az alperes nem szolgáltat érdemi magyarázattal arra, hogy a végrehajtás alóli mentes időszak alatt az alperes szerint nem eladhatatlan készlet miért nem volt jó áron eladható. Ebből következően e készlet vagy nem is kezelhető az adós Cstv. 33/A. § szempontjából ténylegesen likvid vagyoni elemként, vagy ha mégis, úgy annak nem tulajdonítható a ténylegesen elért vételárat meghaladó érték.

[36] Az adós terhére megállapított 2013. évi adóhiány (ÁFA) a termékértékesítés időpontjában, de legkésőbb 2014. február 25-én esedékessé vált, ezért az adó összege a rövid lejáratú kötelezettséget növelő tényező.

[37] A könyvelésen kívüli értékesítéssel elvont árbevétel eszközoldalon történő figyelembevételére azonban nincs lehetőség. Az elsőfokú eljárásban maga az árnyékkönyvvizetés ténye volt vitatott, s nem annak megállapítása esetén az árbevétel egyidejű (2013-14. évi) elvonása, hiszen éppen erre figyelemmel tagadta a 2016. június 10-én kelt pénztárbizonylatokhoz kapcsolódóan az alperes a valós pénzmozgást.

[38] Ebből adódóan a rövid lejáratú kötelezettségek mértéke 2014. január 1-jén vagy 8.827.000 Ft vagy 12.684.000 Ft (8.827.000+3.857.000 Ft) volt. Mindkettő meghaladta a készpénz és a készlet – fentiek szerint elfogadott – valós értékét, mellyel a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet fennállta igazolt.

[39] Az alperes által csatolt leltár – hiányosságai miatt – bizonyító erővel nem bír, nem alkalmas a mérlegben feltüntetett értékek helyességének igazolására.

[40] Az adósnak kiegyenlített adótartozása volt 2013. év végén (223.000 Ft), s a 2013. évi likviditási gyorsráta mutató értéke 0,12 volt.

[41] 2014. év vonatkozásában az árnyékkönyvelést – és vele együtt az aktív vagyonszökkenését eredményező bevétel elvonását – az elsőfokú bíróság helyesen értékelte a Cstv. 33/A. §-ba ütköző magatartásként. Az árbevétel elvonása nem tekinthető a 2014. március 14. napjáig a hitelezői érdekek elsődlegességét, ezt követően a hitelezői érdekek figyelembevételét előíró rendelkezésnek megfelelő magatartásnak. Ez jellegénél fogva olyan alperesi magatartás, mellyel kapcsolatban az alperes nem hivatkozhat a szubjektív feltétel hiányaként arra, hogy magatartása adós fizetőképességét érintő következményeit nem láthatta előre, s azzal azért nem kellett számolnia, mert a felperesi adóellenőrzés csak később (2014. június 23-án) indult meg.

[42] Az okozati összefüggés fennálltára valóban nem tért ki külön az elsőfokú ítélet, abból a tényből azonban, hogy a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontját követően (2014. év folyamán) az alperes a felszámolási eljárásban bejelentett hitelezői igényeket meghaladó összegben (8.331.000 Ft) vonta el az adós készpénzvagyonát, az okozati összefüggés fennállta – részletesebb indokolás hiányában – is egyértelmű. A fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontját (2014. január 1.) követően elvont 8.331.000 Ft megléte esetén a hitelezői igények teljeskörűen térülhettek volna.

[43] A sérelmezett alperesi magatartás (árnyékkönyvvizetés és az árbevétel elvonása) nem egymozzanatú cselekmény volt, így időben nem egységesen és csak egyféleképpen értékelhető. Adójogi szempontból jogellenes magatartásként nem csak azt eredményezi, hogy az adós fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetbe kerül (az árbevétel elvonásával és ÁFA fizetési kötelezettség generálásával), hanem – mint folyamatosan tanúsított magatartás – a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet beálltát követő időszak alatt (immár csődjogi szempontból is jogellenes magatartásként) a hitelezői igények kielégítését is megghiúsíthatja.

[44] A 2013. évi adóellenőrzés során feltárt ÁFA fizetési kötelezettség a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet okaként bír jelentőséggel, a 2014. évi adóellenőrzés kapcsán feltárt 8.331.000 Ft nettó árbevétel elvonása az alperesi felelősséget megalapozó jogellenes elkövetési magatartásként értékelendő, s nem a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kiváltó okaként.

[45] A bírói gyakorlat a céltartalék képzési kötelezettség elmulasztását is a Cstv. 33/A. §-a szerinti jogellenes magatartásaként értékeli. Az adós a 2013. évi adóellenőrzés elsőfokú határozatának kézbesítését (2015. aug. 28.) követően is gazdálkodott, a 2015. évi gazdálkodási eredmény nem zárta volna ki azt, hogy az ÁFA-ra – legalább részben – céltartalékot képezzen. Ennek elmaradása mulasztással elkövetett jogellenes magatartásnak minősül.

[46] A pénzeszközök tárolásával összefüggésben nem állapítható meg az alperes felelőssége, mert az, hogy az adós a pénzeszközeit nem bankszámlán tartja, nem valósít meg vagyonsökkenést, s a hitelezői igények kielégítését egyéb módon sem hiúsítja meg. Nem volt jelentősége annak sem, hogy az alperes miért nem kezdeményezte a legfőbb szerv intézkedéseit, miután az adós egyszemélyes gazdasági társaság, tulajdonosa az alperes.

[47] Kifejtette még – egyebek mellett –, hogy önmagában a tagi kölcsön nyújtása nem ad alapot a mentesülésre, mert ennek folytán az adós vagyona nem nő, hiszen a kölcsönadó az adós hitelezőjévé válik. Az alperes tagi kölcsönrel kapcsolatos, annak vagyonsökkenést kompenzáló funkcióját megalapozó tényállást nem adott elő. Az alperes által állított tagi kölcsön a felperes irányában tényleges kompenzáló funkcióval nem bírt, céltartalék képzésére ennek terhére sem került sor, felhasználása is ismeretlen.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[48] Az alperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és – tartalma szerint – az elsőfokú bíróság ítéletének megváltoztatásával a felperes keresetének elutasítását. Másodlagosan kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a másodfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását.

[49] Állította a Pp. 279. § (1) bekezdésének, 237. § (2) és (4) bekezdésének, 342. § (1) bekezdésének, 346. § (4) és (5) bekezdésének 380. § c) pontjának, a Cstv. 33/A. § (1), (3) és (4) bekezdésének a megsértését.

[50] Elsőként állította a kereseti kérelmen való túlterjeszkedést. A felperes keresetének tényállás ismertetési részében szerepel az árnyékkönyvvezetésre, az árbevétel eltitkolására és elvonására vonatkozó mondatrész, a kereset jogi érvelése egyértelműen rögzíti, hogy a felperes milyen ügyvezetői magatartásokat tekintett olyannak, amely a hitelezői igények kielégítésének megghiúsítását álláspontja szerint megvalósította. A felperes a 2020. július 1-jén tett nyilatkozatában sem hivatkozott az ügyvezető felróható intézkedései körében erre, s a fellebbezési ellenkérelemben maga is elismerte, hogy az árnyékkönyvvezetésre, mint hitelezői igények kielégítését megghiúsító ügyvezetői magatartásra nem hivatkozott.

[51] A felperes tehát sem keresetében, sem írásbeli-szóbeli nyilatkozataiban nem hivatkozott arra, hogy az alperes árnyékkönyvvezetésének eredményeként 8.331.000 Ft került elvonásra és ezáltal a hitelezői igények nem kerültek kiegyenlítésre. Az ítélet tábla a Pp. 342. § (1) bekezdését megsértve túlterjeszkedett a felperesi kereseti kérelmen és iratellenes megállapításokat tett.

[52] Másodikként jogszabálysértőnek állította egy jogi indokolás nélküli ítélet helybenhagyását. Hangsúlyozta, hogy már a fellebbezésében rámutatott, az elsőfokú ítélet indokolása tartalmilag nem teljes és nem helyes. Nem derül ki, hogy az alperes pontosan mikor végzett árnyékkönyvvezetést, mekkora összegű vagyont és mikor vont el ennek révén. Miután az ítélet tábla ezt pontosan megjelölte és kiemelte, nyilvánvalóan lényeges körülmény, mégsem sérelmezte ennek hiányát az elsőfokú ítéletből.

[53] Ugyanígy az okozati összefüggés vonatkozásában megállapította az ítéletábra, hogy erre valóban nem tért ki az elsőfokú bíróság, de annak fennállta egyértelmű. Az alperes álláspontja szerint azonban nem megalapozott az az ítélet, ahol a konkrét jogi indokolás hiányzik és az elsőfokú ítéletet felülbíráló másodfokú bíróság szerint lényeges jogi érvelés csak több különböző megállapítás egybevetésével állapítható meg. Ezzel a másodfokú bíróság megsértette a Pp. 380. § c) pontját, mert az elsőfokú bíróság jogszabálynak megfelelő jogi indokolást nem tartalmazó ítéletét helybenhagyta. Nem tekinthető egy ítélet megalapozottnak, amennyiben egy meghatározott törvényi tényállási elem fennállásáról, bizonyítottságáról még csak említés szintjén sem szól, ezért a jogerős ítélet a Cstv. 33/A. § (1) bekezdését is sérti.

[54] Harmadikként állította, hogy a másodfokú bíróság a felperes keresetét és az elsőfokú bíróság ítéletét is igyekezett olyan tényállításokkal kiegészíteni, korrigálni, amelyek a keresetből és az elsőfokú ítéletből hiányoznak, de az alperes felelősségének a megállapításához szükségesek.

[55] Az elsőfokú bíróság – a másodfokú bíróság ítéletével ellentétben – nem kizárólag a 2014. év vonatkozásában értékelte az árnyékkönyvvezetést a Cstv. 33/A. § (1) bekezdés szerinti hitelezői igényeket meghíúsító magatartásnak, ezt a kiegészítést már az ítéletábra végezte el anélkül, hogy erre utalt volna.

[56] Hangsúlyozta, hogy az árnyékkönyvvezetés ténye az elsőfokú eljárás során nem volt vitatott. Iratellenesen hivatkozott adóellenőrzési jegyzőkönyvre az ítéletábra, továbbá az elsőfokú bíróság nem indokolta meg, hogy a becsatolt leltár miért nem alkalmas a mérlegben feltüntetett értékek alátámasztására. Hangsúlyozta, hogy az adós leltárát az adóhatóság nem vizsgálta, csak az elfekvő készletről benyújtott leltárt nézte meg, ezért az adóellenőrzés során nem tehetett a perben becsatolt 2013-14. évi leltárok kapcsán megállapítást.

[57] Kiemelte, hogy a felperes keresete nem különbözteti meg a 2013. és 2014. évet, nem tekinti a 2014. évet relevánsnak, nem a 2014-ben tanúsított ügyvezetői magatartásokat tekintette olyanoknak, amelyek a hitelezői igénye kielégítését meghíúsították és nem hivatkozott arra, hogy az alperes 2014. évben tanúsított jogellenes magatartása eredményeként 8.331.000 Ft nettó árbevétel került elvonásra.

[58] Sem a kereset, sem az elsőfokú ítélet nem tartalmaz olyan jogi indokolást, hogy a 2013. évi adóellenőrzés során feltárt fizetési kötelezettség még a 2014. január 1. napjára állított fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet kialakulása kapcsán, annak okaként bír jelentőséggel, míg ezzel szemben a 2014. évi adóellenőrzés kapcsán feltárt 8.331.000 Ft nettó árbevétel 2014. folyamán történt elvonása már a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetben elkövetett, a Cstv. 33/A. § (1) bekezdése szerinti, a hitelezői követelés meghíúsulását eredményező magatartásként értékelendő.

[59] A felperes keresetében nem hivatkozott bevételeltitkolásra, vagyonsökkenésre, keresetében azt állította, hogy hitelezői igénye kielégítése más egyéb okból hiúsult meg. Az ítéletábra azonban a hitelezői érdekek meghíúsulását a 8.331.000 Ft árbevétel elvonásra alapítja, vagyis az adós társaság vagyonának a csökkenésére.

[60] A másodfokú bíróság ezért a Pp. 279. § (1) bekezdését és 342. § (1) bekezdését megsértve iratellenesen rögzítette a tényállást, a jogi indokolást és a felperes keresetét, és az abban foglaltakat korrigálta, pontosította.

[61] Állította, hogy a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet időpontja helytelenül került megállapításra, helytelen, hogy a későbbi adóellenőrzés során megállapított adó összegét, mint rövid lejáratú kötelezettséget növelő tényezőt vették figyelembe.

[62] Kiemelte, hogy 2014. január 1-jén nem volt esedékes az adóellenőrzés eredményeképpen megállapított tartozás. 2014. június 23-án kezdődött meg a 2013. évre vonatkozó ellenőrzés, az ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv kelte 2015. június 24. Kizárt ezért az adótartozás rövid lejáratú kötelezettségként való figyelembevétele akkor, amikor még el sem kezdődött az adóellenőrzés.

[63] Ha az adótartozás esedékessége az ÁFA bevallás időpontjával egyezik meg, akkor sem lehetett esedékes az adótartozás, mert az adós nem havi áfabevalló volt.

[64] Hangsúlyozta, hogy az adós a tartozásait 2014. január 1-jén képes volt kielégíteni, rövid lejáratú kötelezettségeit meghaladó értékű forgóeszközzel rendelkezett, mely ekkor nem volt eladhatatlan. A készletből csak annyi volt eladhatatlan, amennyit a későbbiekben leselejtezett a társaság (6.050.115 Ft). Egy készlet évekkel későbbi leértékelése, vagy végrehajtási eljárásban történő áron aluli értékesítése sem bizonyítja kétséget kizáróan, hogy annak értéke évekkel korábban valótlannul lett volna megállapítva.

[65] Ezzel az ítélet tábla a Cstv. 33/A. § (3) bekezdését megsértve és a Pp. 279. § (1) bekezdésébe, 346. § (4) bekezdésébe ütköző módon a rendelkezésre álló bizonyítékokkal ellentétesen állapította meg a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet beálltának időpontját.

[66] A készlet valós értéke vonatkozásában kiemelte, az ítélet tábla az adós társaság 2016. december 31-i beszámolójában szereplő 5.427.000 Ft nettó értékesítés árbevétele kapcsán rögzítette, hogy az a 2013. december 31-i beszámoló szerinti készlet valós értékével egyezett meg, mivel a végrehajtás során az adóhatóság 5.427.000 Ft-ért értékesítette a meglévő készletet. Nincs azonban a peres eljárás iratai között olyan bizonyíték, amely igazolná, hogy a végrehajtási eljárás során az adós készlete 5.427.000 Ft-ért értékesítésre került volna. Ezzel ellentétben a felperes azt állította, hogy a végrehajtás nem vezetett eredményre. A másodfokú bíróság ítélete ezért e részében bizonyítatlan és súlyosan iratellenes. Az adós még 2016-ban is működött és gazdálkodott, s ennek árbevétele az 5.427.000 Ft.

[67] A bíróság a Pp. 346. § (4) bekezdését és 279. § (1) bekezdését megsértve az ellentmondásokat nem oldotta fel, döntését azt alátámasztó bizonyíték nélkül hozta meg.

[68] Állította, hogy a jogerős ítéletben foglaltakkal ellentétben az árnyékkönyvvezetés a hitelezői igény alapjául szolgáló adótartozás keletkezéséhez vezető ok, mely nem lehet a hitelezői igény kielégítésének a meghíúsulási oka is egyben. A felperes a keresetében az

árnyékkönyvvizsgálásra, mint a fizetéseketelenséggel fenyegető helyzet beálltának okára hivatkozott.

[69] Az ítélet tábla a Cstv. 33/A. § (1) bekezdését megsértve állapította meg, hogy az árnyékkönyvvizsgálás a fizetéseketelenséggel fenyegető helyzet beálltát követően az alperes által tanúsított hitelezői igények kielégítését megghiúsító magatartás.

[70] Álláspontja szerint az adótartozás nem függő kötelezettség, ezért nem kellett céltartalékot képeznie.

[71] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a jogerős ítélet hatályában való fenntartását. Előadta, hogy a kereset tényállítási részében és jogi érvelésében is hivatkozott az alperes „árnyékkönyvvizsgálására”, megjelölte azt hitelezői igénye kielégítése megghiúsulása okaként. A 2020. augusztus 5-én kelt nyilatkozatában is hangsúlyozta, hogy ok-okozati összefüggés áll fenn a hitelezői igények kielégítésének hiánya és a vezetői magatartás között, különös tekintettel, hogy az alperes idézte elő a fizetéseketelenséggel fenyegető helyzetet az árnyékkönyvvizsgálás, árbevétel eltitkolása révén.

[72] Hangsúlyozta, hogy az alperes felróható, a társaság könyvvizsgálási, nyilvántartási kötelezettségének megsértésében megnyilvánuló magatartása miatt utólag nem rekonstruálható a cég vagyoni helyzete, ezért nem állapítható meg 8.331.000 Ft összegnél pontosabban az elvont vagyon mértéke.

[73] A készletérték meghatározása kapcsán utalt az eljárás irataira, melyekből megállapíthatóan az adós 2016. januárjától már nem működött, tevékenységet nem folytatott, bevételei nem voltak, vagyona csak a végrehajtás alól feloldott alkatrészekből állt, melyek a harmadik árverésen sem keltek el. Ebből következően a készlet értéke nem felelt meg a mérlegben szerepeltetettnek.

A Kúria döntése és jogi indokai

[74] A Kúria a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálta felül a Pp. 423. § (1) bekezdése szerint.

[75] Az alperes elsősorban eljárási okokból támadta a jogerős ítéletet. Elsőként állította, hogy a bíróság a felperes kereseti kérelmén túlterjeszkedve állapította meg az alperes felelősségét.

[76] A felperes keresetét a Cstv. 33/A. §-ára alapította. Az eljárásban alkalmazandó Cstv. 33/A. § (1) bekezdése szerint a vezetők felelőssége megállapítható, ha a fizetéseketelenséggel fenyegető helyzet bekövetkezését követően a vezetői feladataikat nem a hitelezők érdekeinek figyelembevételével látták el, és ezzel okozati összefüggésben a gazdálkodó szervezet vagyona csökkent, vagy a hitelezők követeléseinek teljes mértékben történő kielégítése más okból megghiúsulhat.

[77] A rendelkezés szerinti két jogkövetkezmény tehát eltérő, s eltérő tényállást kell bizonyítani a megállapításukhoz és eltérő összegű lehet a megállapított vezetői felelősség is. Az első fordulat esetében konkrét magatartásból eredő, meghatározott összegű vagyonsökkenés összege alapján állapítható meg a vezető felelőssége, míg a második fordulat a vezető tisztségviselő egyéb okból, akár több elemből is összeálló magatartása következményeként a hitelezői igények kielégítésének megghiúsulása esetén rendelkezik a vezetői felelősség megállapíthatóságáról. A Cstv. irányadó rendelkezését beiktató törvénymódosítás indokolása szerint „a megállapítási keresetben azt kell tisztázni, hogy az adós volt vezetője a jogi személy fizetéseképtelenségét fenyegető helyzetének bekövetkezését követően figyelembe vette-e a hitelezők összességének érdekeit, azaz azt, hogy az adós elleni hitelezői követelések fedezete ne csökkenjen. Ha nem vette figyelembe, ennek a ténynek akkor van jelentősége, ha ennek eredményeképpen az adós jogi személy vagyona csökkent, vagy ha a más olyan körülményt idézett elő, hogy a hitelezők teljes mértékben történő kifizetése megghiúsulhat.”

[78] A felperes keresetében annak a megállapítását kérte, hogy „az alperes a felszámolás kezdő időpontját megelőző három évben a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet bekövetkeztét követően a vezetői feladatát nem a hitelezők érdekeinek figyelembevételével látta el és ezzel okozati összefüggésben a felperes 6.364.550 Ft összegű követeléseinek teljes mértékben történő kielégítése más okból megghiúsulhat”.

[79] A követelés jogalapját – egyebek mellett – a Cstv. 33/A. § (1) bekezdésben található fordulatok közül az alábbiak szerint határozta meg: „a hitelező [...] keresettel kérheti [...] annak megállapítását, hogy azok, akik a gazdálkodó szervezet vezetői voltak a felszámolás kezdő időpontját megelőző három évben, a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet bekövetkeztét követően a vezetői feladataikat nem a hitelezők érdekeinek figyelembevételével látták el, és ezzel okozati összefüggésben a hitelezők követeléseinek teljes mértékben történő kielégítése más okból megghiúsulhat.” Megállapítható ezért, hogy nem a vagyonsökkenésre, hanem a hitelezői igény kielégítésének más okból való megghiúsulására – azaz a második fordulatra – hivatkozott.

[80] A tényállítás körében előadta, hogy „a felperes követelésének kielégítése a társaság „árnyékkönyvvezetése”, adóbevallási, adófizetési kötelezettségének elmulasztása, a tagi kölcsönök összegének visszafizetése, majd a felszámolási eljárás következtében megghiúsult” (keresetlevél 7. oldal 3. bekezdés).

[81] Jogi érvelése szerint (7. oldal aljától 11. oldal közepéig) „az adós vezetője az „árnyékkönyvvezetés” révén előre látta, hogy az adós fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetben van, a 2013. és 2014. évekre vonatkozó ellenőrzés megállapításait ismerte, hiszen a 8393731604 számú ügy kapcsán élt jogorvoslati lehetőségével, keresetet is benyújtott. Ezt követően a vezető tisztségviselő azonban nem a hitelezők érdekeinek figyelembevételével járt el, mert” tagi kölcsönt fizetett vissza, az adós a pénzeszközöket a pénztárában tartotta és nem a bankszámláján, nem hozta meg tagként a törvényes működés érdekében a szükséges intézkedéseket, továbbá nem képzett céltartalékot az ismert adótartozásra. Mindezek alapján „más okból” a felperes nyilvántartásba vett követelésének teljes mértékben történő kielégítése megghiúsulhat.

[82] A másodfokú bíróság által hivatkozott [65] felperesi nyilatkozatokat összevetve a keresetlevél előzőekben idézett részeivel, a Kúria megállapította, hogy helytállóan utalt az ítélet tábla a felperes a keresetlevelére, s egyéb, a per során tett nyilatkozataira, melyekben azokat az alperesi magatartásokat sorolta fel, amelyek a következtében a hitelezői igényének kielégítése megghiúsulhat.

[83] Így a felperes 10. számú beadványa 7. oldal utolsó előtti bekezdése a következőket tartalmazza: „az árnyékkönyvvizetés kapcsán a felperes arra is felhívja a figyelmet, hogy az adósnál a 2014. évre pénztárháányt is megállapított a NAV az adóellenőrzés során.” Az utolsó bekezdés szerint: „A be nem vallott értékesítések révén az alperes éppen az adós társaság vagyonát csökkentette, melynek révén nem állt rendelkezésre elegendő pénzeszköz a tartozások, így a NAV felé fennálló tartozás rendezésére”.

[84] A 18. sorszámú jegyzőkönyv 4. oldal utolsó és az 5. oldal első bekezdésében a fizetése képtelenséggel fenyegető helyzet kapcsán nyilatkozott a felperes: „az adóhatóság ellenőrzéséből kiderült, hogy eltitkolt bevételt a társaság, amely nem is került be a társaság könyveibe, nem a társaság érdekében került felhasználásra. Nem tudjuk, hogy mire került felhasználásra, de nem a társaság használta fel.”

[85] A 22. számú beadvány 3. oldal 4. bekezdésében a felperes a fizetése képtelenséggel fenyegető helyzet beálltával kapcsolatos érvelése között szerepel a következő mondat: „Az adós által el nem ismert „árnyékkönyvvizetés” révén, azaz az árbevétel elvonásával azonban az adós maga hozta létre a fizetése képtelenséggel fenyegető helyzetet.”

[86] Nem felel meg tehát a valóságnak az, hogy az alperesi – a hitelezői igény kielégítését más módon megghiúsító – magatartás vonatkozásában a felperes nem hivatkozott az árnyékkönyvvizetésre, ezért nem állapítható meg a Pp. 342. § (1) bekezdésének a megsértése.

[87] Nem ért egyet a Kúria az alperesnek azzal az állításával sem, hogy az elsőfokú bíróság ítélete nem tartalmazott jogi indokolást, ezért jogszabálysértő a jogerős ítélet. A fizetése képtelenséggel fenyegető helyzet bekövetkezésének megállapítása után az elsőfokú bíróság az ítélet [49]-[50] bekezdéseiben rögzítette, hogy az árnyékkönyvvizetést az alperes felróható magatartásaként értékelte, melynek következtében elvonásra került 8.331.000 Ft az adós vagyonából, és a hitelezői igények nem kerültek ezért kielégítésre. Rámutatott az elsőfokú bíróság arra is, hogy az árnyékkönyvvizetés tényét jogerős bírósági ítélet állapította meg, s ennek megállapításait elfogadta. Mindebből következően egyértelműen megállapítható, hogy az elsőfokú ítélet szerint az alperes által vezetett adós mikor végzett árnyékkönyvvizetést és ezzel mekkora összeggel csökkent az adós vagyona. Nem volt tehát indokolás nélküli az elsőfokú bíróság ítélete, az ítélet tábla ítélete ez okból sem jogszabálysértő [Pp. 346. § (4)-(5) bekezdés].

[88] A Kúria hangsúlyozza, hogy az okozati összefüggés megindokolása nem kizárólag olyan módon történhet, hogy a bíróság ezt a kifejezést alkalmazza az ítélet indokolásában. Ha ugyanis az adott tényekből (ok) a bíróság levonja a következtetését (okozat), s közöttük a kapcsolatot megindokolja, úgy eleget tesz indokolási kötelezettségének.

[89] Az elsőfokú bíróság ítélete [53] bekezdésében hangsúlyozta, hogy „az alperes tehát nem a tagi kölcsön visszafizetésével valósította meg a hitelezői érdekeket sértő magatartást, hanem azzal, hogy az adós társaságnál bekövetkezett fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzetet követően az árnyékkönyvvezetés révén elvonta a társaság vagyonát. Amennyiben ez nem történt volna meg, úgy a felperes által bejelentett hitelezői igény megtérülésére rendelkezésre állt volna a pénzeszköz.”

[90] Mindezekből következően nem állapítható meg a jogerős ítélet vonatkozásában a Pp. 380. § c) pontjának a megsértése sem.

[91] A Kúria a felülvizsgálati kérelem eljárásjogi érveivel kapcsolatban a teljesség kedvéért megjegyzi, az eljárási szabályok megsértése a Pp. 424. § (1) bekezdése szerint egyébként is csak akkor eredményezheti a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, ha lényegesen kihatott az ügy érdemi elbírálására. Ilyen lényeges eljárási szabálysértés az ügyben nem történt.

[92] Az elsőfokú bíróság valóban nem csak a 2014. évi árnyékkönyvvezetést tekintette a Cstv. 33/A. § (1) bekezdése szerinti hitelezői igényeket megghiúsító magatartásnak, hanem a készlet értékének a mérlegben nem a valóságnak megfelelő összegben való feltüntetését, a pénz bankszámlán való tartását és a céltartalék képzésének az elmulasztását is. Mindezeket a 2013. évre vonatkozó adóellenőrzés kapcsán született határozatnak a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet bekövetkezése megállapítása során történő értékelését követően vizsgálta. Az elsőfokú bíróság is kettéválasztotta tehát az adóvizsgálatokat, a 2013. évi a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet bekövetkezésének megállapítását eredményezte, míg a 2014. évre vonatkozó már a vezetői felelősség megállapításánál, a magatartás vizsgálata körében került értékelésre.

[93] A fentiekből egyértelműen megállapítható, hogy a jogerős ítélet nem a Cstv. 33/A. § (1) bekezdésének első fordulata szerinti vagyoncsökkentő magatartást, hanem a hitelezői igény kielégítésének a „más módon” való megghiúsulását vizsgálta, és ennek keretében értékelte a vezető tisztségviselő magatartását. A 2014. évi árnyékkönyvvezetés pedig alkalmas volt arra, hogy a felperes követelése kielégítésének megghiúsulását idézze elő, hiszen az árnyékkönyvelés miatt a bevétel egy része nem került be az adós vagyonába, pedig bekerülése esetén fedezetet nyújtott volna a hitelezői igényre. Erre tekintettel helyesen vizsgálta a jogerős ítélet azt is, hogy az alperes – jogszabályellenes – „árnyékkönyvelése” révén milyen bevételtől esett el az adós, a Kúria egyetért a másodfokú bíróság megállapításaival e körben is, jogszabálysértés nem állapítható meg, nem sértette meg az ítélet tábla a Pp. 279. § (1) bekezdését és a 342. § (1) bekezdését sem.

[94] Az alperesnek – ahogyan arra a másodfokú bíróság is helytállóan utalt – tisztában kellett lennie azzal, hogy az „árnyékkönyvelése” jogszabályellenes, és adójogi következményei lehetnek. A Kúria (Legfelsőbb Bíróság) már több ítéletében állást foglalt abban, hogy az utólagos adóellenőrzés során feltárt adókülönbözlet megfizetésének esedékessége a vizsgált eredeti időszakhoz kapcsolódik (BH2013.12., BH2015.343.). Ebből következően nem állítható, hogy a fizetéseképtelenséggel fenyegető helyzet időpontjának meghatározásakor az adó összegét nem kellett figyelembe venni. A másodfokú bíróság

egyebekben is helytállóan vizsgálta a fizetése képtelenséggel fenyegető helyzet kezdő időpontjának megállapítása szempontjából releváns körülményeket, következtetései a Kúria megítélése szerint nem sértik a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat, a Kúria a határozat indoklásában kifejtetteket is osztja.

[95] A készlet értékelésével kapcsolatban már a fellebbezésben is előadta az alperes, hogy az 5.427.000 Ft összegű értékesítési árbevétel háttérében nem a 2014. január 1-jén már meglévő készlet állt, azonban a másodfokú bíróság ezt az új tényelődást nem vette figyelembe a Pp. 373. § (2) bekezdése alapján. E jogszabályi rendelkezés megsértésére az alperes a felülvizsgálati kérelemben nem hivatkozott, ezért ez a kérdés a felülvizsgálati eljárásban sem vizsgálható.

[96] A céltartalék megítélése vonatkozásában a Kúria ugyancsak egyetért a jogerős ítéletben kifejtett állásponttal, mint ahogy a felülvizsgálati kérelemben felvetett egyéb kérdésekben is utal az előzőekben kifejtetteken túl a jogerős ítélet helyes indokaira, azok külön megismétlése nélkül.

[97] A fentiekből következően a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 424. § (1) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

[98] Az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan volt, ezért a Pp. 405. § (1) bekezdése és 364. §-a folytán alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján köteles megfizetni a felperes felülvizsgálati eljárással kapcsolatban felmerült költségét, amely a felperes jogi képviselőjével felmerült munkadíjból áll. A munkadíj összegét a Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.22.) IM. rendelet 3. § (3) és (5) bekezdés alapján állapította meg.

[99] A Kúria tárgyaláson hozta meg határozatát.

Budapest, 2021. november 16.

Dr. Farkas Attila s.k. a tanács elnöke, Dr. Csőke Andrea s.k. előadó bíró, Dr. Vezekényi Ursula s.k. bíró