

A felszámolás kezdő időpontja előtt a munkavállaló munkabéréből levont, de meg nem fizetett közteher nem tartozik a felszámolás hatálya alá eső vagyona. A felszámolás kezdő időpontjában meglévő, bizonyíthatóan ilyen forrásból származó pénzeszköz, hitelező követelésének kielégítésére nem szolgálhat [1991. évi XLIX. tv. (Cstv.) 4. § (3) bek. f) pont, 26. § (5) bek., 31. § (1) bek. i) pont].

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú bíróság 2014. július 4. napján benyújtott kérelem alapján az adós gazdálkodó szervezet fizetéseképtelenségét megállapította és felszámolását elrendelte. A felszámolás kezdő időpontja: 2014. október 17. napja volt.

[2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: kifogást előterjesztő) 2014. november 11. napján kelt, a felszámoló által 2014. december 8. napján visszaigazolt és nyilvántartásba vett hitelezői igény bejelentését követően 2015. február 11. napján kelt beadványában felszólította az adós felszámolóját, hogy a gazdálkodó szervezet által a munkavállaló munkabéréből a felszámolás kezdő időpontja előtt levont, de meg nem fizetett közterhek összegét az adóhatóság felé fizesse meg. Tájékoztatta a felszámolót, hogy az adós társaság a tevékenységzáró bevallásban 115 000 Ft pénzeszközt, mint vagyoni elemet szerepeltetett.

[3] A felszámoló a fizetési felszólításra előadta, hogy a zárómérlegben kimutatott 115 000 Ft pénzeszköz – az adós nyilatkozata alapján – a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (továbbiakban: Cstv.) 26. § (5) bekezdésében foglalt céltartalékként került átadásra, ezért a munkavállalótól levont, meg nem fizetett közteher jogcímén kimutatott 21.000 Ft-ot nem áll módjában megfizetni.

A kifogás tárgya és a felszámoló álláspontja

[4] A felszámoló elutasító nyilatkozata alapján a kifogást előterjesztő a Cstv. 51. § (1) bekezdésén alapuló kifogásában kérte a felszámoló kötelezését 21 000 Ft munkavállalótól levont, meg nem fizetett közteher megfizetésére. Álláspontja szerint a felszámolási eljárás kezdő időpontjában a munkavállalók munkabéréből már levont, de még be nem fizetett közteher nem tartozik az adós vagyonába, ezért az ezzel kapcsolatos fizetési kötelezettséget elsőként kell teljesíteni, függetlenül attól, hogy ezt a vagyonrészt a felszámoló pénzeszközként, vagy – a pénzeszköz átminősítésével – céltartalékként tartja nyilván.

[5] A felszámoló a kifogás elutasítását kérte. Előadta, hogy a 2014. évi XV. törvény 73. § (3) bekezdésével 2014. április 1. napjától hatályosan módosított Cstv. 26. § (5) bekezdése alapján az adós társaság céltartalékot köteles képezni a felszámolási eljárás lefolytatása érdekében felmerülő költségekre. A Cstv. meghatározza a céltartalék felhasználhatóságának jogcímait és annak minimum mértékét. Hangsúlyozta, hogy a felszámoló a részére ilyen címen átadásra kerülő pénzeszköz terhére nem kötelezhető a céltartalék felhasználásának jogcímétől eltérő módon a levont, de meg nem fizetett közteher megfizetésére, ezen kívül pedig a felszámoló egyéb pénzeszközt nem vett át.

Az első- és másodfokú végzés

[6] Az elsőfokú bíróság végzésében kötelezte a felszámolót, hogy az adós mérlegében szereplő és céltartalékként kezelt 115 000 Ft pénzösszegeből 15 napon belül fizessen meg a kifogást előterjesztő hitelező részére 21 000 Ft levont, de még be nem fizetett közterhet.

[7] A felszámoló által képviselt adós fellebbezése alapján eljáró ítélőtábla végzésével az elsőfokú bíróság végzését helybenhagyta. Határozatának indokolásában kifejtette, hogy a kifogás elbírálása során a Cstv. 26. § (5) bekezdésének és a Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjának egymáshoz való viszonyáról, valamint együttes alkalmazásáról kellett határozni. Osztotta a fellebbezés azon érvelését, hogy a céltartalékot sem a felszámoló, sem a hitelezőként fellépő adóhatóság nem minősítheti át. Céltartalék képzésére azonban az adós a saját vagyonából jogosult, abban az időbeli és logikai láncolatban, amely a felszámolás kezdő időpontjában már levont, de még be nem fizetett közteherrel a céltartalék-képzésen át a zárómérlegben kimutatott pénzeszköz átadásáig terjed. Elsődleges jelentősége a levont, de be nem fizetett köztehernek van, amellyel szemben nem csak a

céltartalék átminősítése kizárt, de az adós sem jogosult arra, hogy a vagyonába nem tartozó levont, de még meg nem fizetett közterhet „átminősítse”, és átadási kötelezettségének nem teljesítése mellett azt céltartalékként a felszámolási költségek fedezetére különítse el.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[8] Az adós képviselőjében eljáró felszámoló felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős végzés megváltoztatását, a hitelező kifogásának elutasítását és az eljárással felmerült költségekben marasztalását kérte. Másodlagos felülvizsgálati kérelme a jogerős végzésnek az elsőfokú végzésre is kiterjedő hatályú hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróságnak új eljárásra és új határozat hozatalára utasítására irányult. Felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős végzésnek a Cstv. 26. § (5) bekezdésébe, az 1. § (3) bekezdésébe, a 3. § (1) bekezdés e) pontjába, 4. § (1) – (2) bekezdésébe és a 38. § (3) bekezdésébe, valamint a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 5:40. §-ába ütközését, másodlagosan a Cstv. 48. § (3) bekezdésébe, 57. § (1) bekezdésébe, továbbá a 31. § (1) bekezdés a), b) és i) pontjába ütközését állította.

[9] Végül hivatkozott arra, hogy a jogerős végzés az Alaptörvény B. Cikkében – Magyarország független, demokratikus jogállam – foglaltakba, valamint az Alaptörvény 28. Cikkébe ütközik, amikor erre irányuló jogszabály által meghatározott vélelem nélkül arra a következtetésre jut, hogy „amennyiben az adós rendelkezik szabad pénzeszközzel, feltételezhető, hogy ez a be nem fizetett közteher” összege.

[10] A kifogást előterjesztő hitelező felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős végzés hatályban tartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

[11] A Kúria a jogerős végzést a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálta felül a Cstv. 6. § (3) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 275. § (2) bekezdése szerint.

[12] A felszámolási eljárás körébe tartozó vagyon fogalmát a Cstv. 4. § (1)-(5) bekezdése rendelkezései, valamint a Cstv. 3. § (1) bekezdés e) pontja határozza meg. A Cstv. 4. § (3)-(5) bekezdése negatív meghatározást ad a felszámolási vagyon körére, amikor a gazdálkodó szervezet vagyonába nem tartozó egyes vagyonelemeket részletezi. Az adós gazdálkodó szervezet felszámolási vagyonába nem tartozó vagyonelemek két csoportra oszthatók. A Cstv. 4. § (3) bekezdés a-d) pontjai és a Cstv. 4. § (4) és (5) bekezdése azon vagyonelemeket tartalmazza, amelyek a felszámolási eljárást megelőzően az adós vagyonába tartozónak minősültek, azokon különböző jogszabályi rendelkezések alapján tulajdonosi jogokat, vagyonkezelői jogot, vagy más használatot biztosító jogot gyakorolt, illetve külön jogszabályok alapján a vagyonából meghatározott célra történő elkülönítési, illetve tartalékképzési kötelezettsége volt. Az ebbe a csoportba tartozó vagyonelemeket az adós felszámolási eljárásában, a számviteli rendelkezések szerint, elkülönült vagyonként történő kezelésük mellett fel kell tüntetni [a felszámolás számviteli feladatairól szóló 225/2000.(XII.19.) Korm. rendelet 5. § (1) bekezdés, 8. § (3) bekezdés a) pont]. Az adós felszámolási vagyonába nem tartozó ezen vagyonelemekhez fűz a Csődtörvény külön a vagyonnal kapcsolatos rendelkezési szabályokat [Cstv. 61. § (6) bekezdés], valamint ezzel összhangban, ezen vagyonszámra fogalmazza meg – ezen vagyontárgyak értékének erejéig – az állam helytállási kötelezettségét [Cstv. 62. § (1) bekezdés]. A felszámolási vagyonba nem tartozó másik vagyoni kört a Cstv. 4. § (3) bekezdés e), f), g) és h) pontjai tartalmazzák. Az itt felsorolt, az adós vagyonába a felszámolás kezdő időpontját megelőzően sem tartozó vagyonelemek esetén, a külön jogszabályokban meghatározott jogosultakat megillető, elkülönült tulajdonjog, azzal a következménnyel jár, hogy a felszámolási eljárás tényétől függetlenül ezeket a felszámolási vagyonba nem tartozó vagyonelemeket, ki kell adni. Ezekre - az adós vagyonába a felszámolás kezdő időpontját megelőzően sem tartozó vagyonelemekre - sem a vagyonnal kapcsolatos külön rendelkezési szabályok, sem az állam mögöttes helytállási felelősségének szabálya nem értelmezhető.

[13] A Cstv. 4. § (3) bekezdésében foglalt, az adós gazdálkodó szervezet vagyonába nem tartozó

vagyonelemeken belül, a Cstv. 4. § (3) bekezdés e)-g) pontjaiban felsorolt vagyonelemek annyiban speciális jellegűek, hogy míg az egyéb pontokban konkrétan meghatározott vagyontárgyak képezik a felszámolási vagyonból jogszabály alapján kivett vagyonrészt, addig ezen pontokban a jogalkotó nem vagyontárgyakról rendelkezik, hanem pénzről, amely értékmérő, helyettesíthető dologként – jellegadó ismérvéből következően – ténylegesen nem lenne elkülöníthető az adós gazdálkodó szervezet vagyonába tartozó pénzeszköztől.

[14] A Cstv. 4. § (3) bekezdés e)-g) pontjába tartozó igények általános jellemzője, hogy ezeknél az adós gazdálkodó szervezet a munkavállalójától, mint munkáltató von le meghatározott jogcímű összegeket: az e) pont alapján szakszervezeti, vagy egyéb érdekképviselési tagdíjat, az f) pont alapján a külön jogszabályi rendelkezések szerinti közteher összegeket (a munkavállalót terhelő személyi jövedelemadó előleget, Egészségbiztosítási Alapot, Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető járulékot, egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékot), a g) pont alapján pedig gyermek-, vagy rokontartásdíjat, vagy egyéb, végrehajtás alá eső tartozást.

[15] A jelen eljárásban vitatott, a Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjába tartozó, a felszámolás kezdő időpontjában már levont, de meg nem fizetett közteher igény alapja a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: Szja.tv.) 15. § (1) bekezdésén alapuló, az adós munkavállalóját terhelő adófizetési kötelezettség, továbbá a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (továbbiakban: Tbj.) 18. § (1) bekezdés a) pontján és a Tbj. 19. § (2) és (3) bekezdésén alapuló, a munkavállalót terhelő járulékfizetési kötelezettség. Az Szja.tv. 46. § (3) bekezdése alapján, ha az a bevétel, amelyből az összevont adóalapba tartozó jövedelmet kell megállapítani, kifizetőtől származik – főszabály szerint – az adóelőleget a kifizető állapítja meg. Az adóelőleg-megállapításra kötelezett kifizetőnek – az Szja.tv. 46. § (7) bekezdésében meghatározott kivétellel – a megállapított adóelőleget a kifizetés (a juttatás) hónapját követő hónap 12. napjáig kell megfizetnie, továbbá az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezései szerint kell bevallania [Szja.tv. 46. § (8) bekezdés]. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 35. § (1) bekezdése alapján az adót az e törvényben, vagy más törvényben meghatározott esedékességgel az köteles megfizetni, akit arra jogszabály kötelez. A levont adót, adóelőleget annak kell megfizetnie, aki azt levonta. Az Szja.tv. 15. § (3) bekezdése alapján, ha a kifizető az adót, adóelőleget levonta, az adóhatóság a továbbiakban azt csak a kifizetőtől követelheti. A nyugdíjjárulékot, az egészségbiztosítási- és munkaerő-piaci járulékot illetően az előbbiekkal érdemben azonos szabályozást tartalmaz a Tbj. 24. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és 52. § (7) bekezdése.

[16] Megállapítható, hogy a Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjában meghatározott, a munkavállaló munkabéréből a felszámolási eljárás kezdő időpontjában már levont, de még meg nem fizetett közteher ténylegesen a munkavállaló adó- és jövedelem terhe, amelyhez kapcsolódóan a jogszabályi előírások csupán a levonási, bevallási és továbbutalási kötelezettséget telepítették a munkáltatóra. A munkavállalót terhelő adó- és járulékfizetési kötelezettség jogosultja az állami költségvetés. A megfizetett munkabér után a tényleges kifizetés arányában keletkezik adóelőleg-, valamint járulékfizetési kötelezettség a munkavállalónál. A munkáltató által benyújtott bevallás adatai így – az ellenkező bizonyításáig – azt igazolják, hogy az adós, mint munkáltató a tényleges bérkifizetés után fennálló, azzal arányos adóelőleget és járulékterheket a munkavállalótól levonta, ez pedig azt eredményezi, hogy az adósnak, mint munkáltatónak az állami költségvetés, mint jogosult felé befizetési kötelezettsége keletkezik, olyan vagyonelemet érintően, amely a külön jogszabályi rendelkezések alapján nem volt soha az adós vagyona, és a levonás teljesítése esetén sem tartozhat oda.

[17] Az adóst, mint munkáltatót terhelő levonási és befizetési kötelezettség alapján a Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjában meghatározott igény – a felszámolási vagyonba nem tartozó – olyan sui generis tulajdoni igény, amelynek érvényesítése – a jogszabály kifejezett rendelkezése alapján – kívül esik a Cstv. 38. § (3) bekezdésének kötelmi jellegű igényérvényesítési körén. A jogalkotó a

Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjában meghatározott szabályozással kívánta hangsúlyozni a felszámolás kezdő időpontjában már levont, de meg nem fizetett közteher tulajdoni igény jellegét és ebből fakadó kielégítési elsőbbségét, arra az esetre, ha az adós a felszámolás kezdő időpontjában pénzeszközzel rendelkezik.

[18] A Kúria ezért nem osztotta a felülvizsgálati kérelemnek a Ptk. 5:40. §-ára alapított álláspontját. A „nemo plus iuris” alapelve alól [Ptk. 5:39. § (1) bekezdés] kivételt teremtő, a pénzre, valamint az értékpapírok átruházására vonatkozó Ptk.-beli szabályozáshoz képest – a felszámolás jogerős elrendelése okán – ugyanis a Csődtörvény, mint lex speciális kivételt teremt a Cstv. 4. § (3) bekezdés e), f), g) pontjába foglalt szabályozással. Ennek éppen az a lényege, hogy a jogalkotó – lehetőség szerint – ki kívánta zárni az ilyen, az adós gazdálkodó szervezet vezetője által jogellenesen visszatartott, nem az adós vagyontát képező pénzeszközöknek felszámolási vagyonná válását, egyben azt is, hogy az ilyen jellegű igény az adós felszámolási vagyonával szembeni kötelmi igényné alakuljon át, akkor, ha egyébként a felszámolás kezdő időpontjában az adósnak kimutatható pénzeszköze van.

[19] Más a helyzet, ha a felszámolás kezdő időpontjában van levont, de meg nem fizetett közteher, azonban az adós e mellett pénzeszköz vagyonnal nem rendelkezik. Ebben az esetben a jogosult sui generis tulajdoni igényét kártérítési jellegű kötelmi igény váltja fel, amely ez esetben hitelezői igényként, nyilvántartásba vételi díj fizetési kötelezettség mellett, a hitelezői igénybejelentésre nyitva álló határidőn belül érvényesíthető az adós egyéb felszámolási vagyonával szemben, a Cstv. 57. § (1) bekezdésében meghatározott kielégítési rangsor szabályai alkalmazása mellett.

[20] A Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjában meghatározott sui generis tulajdoni igény – amennyiben az adós a felszámolás kezdő időpontjában van pénzeszköze – , olyan, a tulajdonjog védelmére vonatkozó szabályok szerinti speciális rei vindicatiós igény, amely egyébként más dolgokra vonatkozóan az 1959. évi IV. törvény (régi Ptk.) 115. § (3) bekezdésében, jelenleg a Ptk. 5:36. § (1) bekezdésében szabályozott.

[21] A levont, de meg nem fizetett közteher iránti igény, mint speciális tulajdoni igény, az adós vagyonába nem tartozó pénzösszeg kiadására irányul. Jellegénél fogva azonban az adós a felszámolás kezdő időpontjában ténylegesen meglévő pénzeszköz vagyonával szemben érvényesíthető, amennyiben a számviteli szabályok szerint az adós vagyonába ténylegesen tartozó pénzeszköztől való számviteli elkülönítésére nincs mód.

[22] Téves a felülvizsgálati kérelem álláspontja abban is, hogy a levont, de meg nem fizetett közteherre vonatkozó igény, a tulajdonjog fenntartással értékesített eszközök felszámolás alatti kezelésével kapcsolatos bírósági gyakorlat analógiájára lenne értelmezhető. A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott kúriai eseti döntések a jelen eljárásban azért nem irányadók, mert a levont, de meg nem fizetett közteher éppen a jogalkotó által hangsúlyozott tulajdoni igény jellege okán nem kerül be a felszámolási vagyomba, az adós egyéb pénzeszköz vagyonával való vegyülése csupán látszólagos. A levont, de meg nem fizetett közteher az adós egyéb pénzeszközétől nem elválaszthatatlan, a tulajdonjog fenntartás jogintézménye pedig a pénzre, mint értékmérő fizetési eszközre, a Ptk. általános szabályai alapján sem értelmezhető.

[23] A Cstv. 26. § (5) bekezdésének 2014. április 1. napjától hatályos szabályozása az adós vagyona terhére írta elő a céltartalék-képzési kötelezettséget, annak céljából, hogy a felszámolás alá került cég vagyonából az eljárás minimális bonyolításához szükséges forrásokat megteremtse. A levont, de meg nem fizetett közteher tulajdoni igény minőségéből következik, hogy a Cstv. 4. § (3) bekezdés f) pontjának, valamint a Cstv. 26. § (5) bekezdésének egymással konkuráló rendelkezései értelmezése során – amennyiben egyéb adatokból a felszámolás kezdő időpontjában fennálló pénzeszköz pontosabb forrása nem határozható meg, de megállapítható, hogy az adós a munkavállalókat terhelő adóelőleg- és járulék bevallási és levonási kötelezettségei közül a bevallási kötelezettségét a munkabér fizetési kötelezettsége teljesítéséhez kapcsolódóan teljesítette –, úgy az adós pénzeszközének terhére a bevallott, de meg nem fizetett járulék-, illetve adóelőleg összegét az adós

vagyonaiba nem tartozó vagyonelemként kell minősíteni. A jogalkotó ugyanis a Cstv. 26. § (5) bekezdése beiktatásával a céltartalék- képzési kötelezettséget – szándéka helyes értelmezésével – nem terjesztette ki az adós vagyonaiba nem tartozó olyan levont, de a jogosultak részére tovább nem fizetett pénzeszközökre, amelyek felett az adósnak tulajdonjoga és annak részét képező rendelkezési joga a külön jogszabályok szerint soha nem volt és jogszerű magatartás mellett nem is lehet.

[24] A Cstv. 26. § (5) bekezdése szerinti céltartalék csak az adós felszámolási vagyonaiba tartozó pénzeszköz terhére képezhető. Ebből következik, hogy a felszámoló bizonyítási terhe a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján annak bizonyítása, hogy az eljárás kezdő időpontjában meglévő pénzeszköz az általa állított részben, vagy egészben az adós vagyonaiba tartozik, amelynek a terhére a Cstv. 26. § (5) bekezdése szerint a céltartalék-képzésre kerülhet. A bizonyítási teher ezen szabálya következik abból is, hogy nemleges tény bizonyítására – a pénzeszköz nem tartozik a felszámolási vagyonaiba – az igény jogosultja nem kötelezhető, ha egyébként az adós bevallási adataival az adóst, mint kifizetőt terhelő közteher levonási kötelezettség ténye bizonyított.

[25] A Kúria álláspontja szerint nem tesz eleget a Cstv. 26. § (5) bekezdésében és a Cstv. 31. § (1) bekezdés i) pontjában előírt kötelezettségének a gazdálkodó szervezetnek az a vezetője, aki céltartalék-képzési kötelezettségét oly módon kívánja teljesíteni, hogy a munkavállalóit terhelő, külön jogszabály szerint levont összegeket az adós vagyonának minősítve céltartalékként kívánja azt a felszámolónak átadni. Ellenkező értelmezés a Cstv. 4. § (3) bekezdés e), f), és g) pontjában meghatározott jogosultak lényeges jogos érdekét sértené, egy jogellenes magatartást kedvezményezne a céltartalék-képzés megvalósítása során.

[26] A Cstv. 4. § (3) bekezdés f./ pontjában meghatározott sui generis tulajdoni igény jelleg áll összhangban az eddig ismert bírói gyakorlattal. Így a Debreceni Ítéltábla Fpkhf.IV.30.268/2013/5. számú végzésében kifejtett azon jogi állásponttal, mely szerint a levont, de meg nem fizetett közteher a felszámolás kezdő időpontjában fennálló pénzeszköz terhére megtérülő igény, az felszámolási költségigényként, avagy hitelezői igényként nem rangsorolható és nem egyenlíthető ki a felszámolási vagyona értékesítéséből utóbb befolyt pénzeszközből. A sui generis tulajdoni igény forrása a felszámolás kezdő időpontjában meglévő, ténylegesen átadott pénzeszköz, megtérülésének mértéke ehhez igazodik. A bizonyíthatóan ilyen forrásból származó pénzeszköz más hitelező követelésének kiegyenlítésére nem szolgálhat, a levont, de meg nem fizetett közteher igény ilyen okból elsőbbséget élvez a Cstv. 57. § (1) bekezdésébe tartozó hitelezői igényekkel, illetve a Cstv. 49/D. §-a szerint rangsorolt zálogjoggal, vagy végrehajtási joggal biztosított követelésekkel és az adós felszámolási vagyonával szemben érvényesíthető felszámolási költségigényekkel szemben.

[27] A felszámolás kezdő időpontja előtt levont, de meg nem fizetett közteher az adós vagyonaiba nem tartozó olyan vagyonelem, amelyre a Cstv. 62. § (1) bekezdése alapján az állam mögöttes helytállási felelőssége – a már részletezettek szerint – nem áll fenn.

[28] A Kúria a kifejtett indokolás mellett megállapította, hogy a jogerős végzés a felülvizsgálati kérelemben megjelölt okokból nem jogszabálysértő, ezért a jogerős végzést a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

(Kúria Gfv.VII.30.355/2015.)