



Varga Norbert LL.M. - Bényei
Károly Balázs

**A tényleges üzletvezetési
hely szerepe az adózásban
különös tekintettel a
potenciális jogsértésekre**

Corvinus Law Papers

CLP 2/2025

The primary purpose of the Corvinus Law Papers (CLP) is to publish the results of research projects performed by those connected to the Department of Business Law as research reports, working papers, essays and academic papers. The CLP also publishes supplementary texts to be used for practical and theoretical training of students.

Editor-in-Chief:

Dániel Bán (Associate Professor, Corvinus University of Budapest, Department of Business Law)

Contact: daniel.ban@uni-corvinus.hu

Editorial Board:

Dániel Bán (Associate Professor, Corvinus University of Budapest, Department of Business Law)

Contact: daniel.ban@uni-corvinus.hu;

Mónika Csöndes (Assistant Professor, Corvinus University of Budapest, Department of Business Law)

Contact: monika.csondes@uni-corvinus.hu;

Zoltán Nemessányi (Associate Professor, Corvinus University of Budapest, Department of Business Law)

Contact: zoltan.nemessanyi@uni-corvinus.hu

Address of the Editorial Board:

Corvinus Law Papers
1093 Budapest, Fővám tér 8. III. emelet 321/A

Publisher:

Corvinus University of Budapest
H-1093 Budapest, Fővám tér 8.

Responsible for the edition:

Dániel Bán

ISSN 2416-0415

A tényleges üzletvezetési hely szerepe az adózásban különös tekintettel a potenciális jogsértésekre

Varga Norbert LL.M.¹ - Bényei Károly Balázs²

Abstract:

This study aims to demonstrate the relevance of determining the place of effective management being aware of the fact that it is such a crucial problematic issue of the current international tax law that can be source of different abuses. Defining and creating a place of effective management has a highlighted importance especially in companies active in the field of holding and capital investment activities. Comparing the operative and strategic decisions of such business entities may lead to specific features irrespective of the trading or service providing nature of the involved companies. I would like to put forward my proposals based on the analysis of the different double taxation conventions, national tax legislations and national case laws and the best practices of the national tax authorities.

Kulcsszavak: tényleges üzletvezetési hely, kettős adóztatás, nemzetközi adótervezés, OECD Modellegyezmény, tie-breaker szabály, székhelyszolgáltató, bizalmi vagyonkezelés

Keywords:

place of effective management, double taxation, international tax planning, OECD Model Convention, tie-breaker rule, company service provider, trust services

¹ PhD hallgató, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola

² okleveles nemzetközi és forgalmi adószakértő, okleveles közgazdász, gazdaságvédelmi szakközgazdász

I. Bevezető gondolatok

Valamennyi nemzetközi adózási és nemzetközi adójogi probléma háttérében makroszinten a globalizáció, a határokon átívelő kereskedelem, az abban részvevő szereplők (különösen vállalatok, vállalatcsoportok) eltérő honossága, különböző joghatóság alá tartozása áll. Mára már néhány szocialista diktatúrát vagy a világgazdaságban egyébként elhanyagolható szerepet betöltő néhány törpeállamot kivéve szinte valamennyi ország érintett lehet nemzetközi adózási, adójogi problémát felvető ügyben. A nemzetközi adózás, mint jelenség Herich György által adott meghatározása ennél radikálisabb hangvételű definíció képében jelenik meg a mértékadó tankönyvirodalomban, mely szerint annak oka egyfelől az elszigetelt (lokális) adórendszerek létezésének ténye, másfelől a "határokat nem ismerő vagy azt folyamatosan feszegető emberi, kereskedelmi, vállalkozási kapcsolatrendszer" jelensége, egészen pontosan e kettő közötti ellentmondás.³ E diszharmónia feloldása érdekében ugyan elméleti megoldásként szóba jöhetne az egyes nemzeti adórendszerek megszüntetése, amint arra Herich György e helyen rá is mutat, minthogy álláspontja szerint nemzetközi adózásról a lokális adórendszerek fennmaradásáig lehet beszélni, azonban köztudomású tény, hogy jelenleg még az Európai Unióban is csak a közösségi vámjog szabályanyaga tekinthető harmonizáltnak a költségvetés bevételeinek finanszírozását megoldani hivatott állami bevételtípusok között dacára annak, hogy az EU ma egyértelműen világszinten a legszorosabb gazdasági és politikai jellegű intézményes együttműködés saját jogalkotó, végrehajtó (kormányzati) és igazságszolgáltató szervezettel, amely szuverén államok között létezik és maga nem képez önálló államot. Az adószuverenitás, nevezetesen adott állam azon joga, hogy felségterületén korlátlan adóhatalmat gyakorolhassa, a nemzeti szuverenitás ágazati megvalósulásaként értelmezhető. Ennek csak azon nemzetközi adójogi normaanyag szabhat határt, amely - a nemzetközi magánjoghoz hasonlóan, hasonló megfontolásból létrejött - olyan nemzetközi adójogi (voltaképpen kollíziós) joganyagot foglal magában, amely az érintett adóalanyok vonatkozásában azok valamely előre meghatározott időszak alatt világviszonylatban megszerzett összjövedelmét egyszeri alkalommal, teljes mértékben hivatott megadóztatni.

II. A világjövedelem megadóztatásának igénye

A világjövedelem megadóztatása az adótárgy oldaláról megközelítve az ún "univerzalitás elvének" olyan gyakorlati megvalósulása, amelyet a területiség elvével szokás összevetni, és amely az adóalapra vetítetten az adóalany egész világon keletkezett (meglévő) jövedelmét és vagyonát vonja

³ Herich György: Nemzetközi adózás, Penta Unió Zrt., Budapest, 2019., p. 25.

adózás alá.⁴ Könnyen belátható, hogy az univerzalitás elve a nemzetközi adózásban az adóalany korlátlan adókötelezettségét hivatott realizálni, míg ezzel szemben a területiség elve a belföldön megszerzett jövedelmek és vagyontárgyak adóztatására ad jogalapot. Miután már a magyar Sza tv. (1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról) 1. § (3) bekezdés 1. mondata is kimondja, hogy “a magánszemély minden jövedelme adóköteles” (Alapvető rendelkezések, alapelvek), így pusztán ezen az alapon már indokolt felvetni a kettős vagy többször adóztatás elkerülésének fontosságát. A minden jövedelem adókötelessé tételének princípiuma az adózási, következésképpen adófizetési kötelezettség elkerülhetetlenségét célozza meg, melyből az következik, hogy amennyiben több joghatóságban azonos szabályozás van hatályban, úgy a fizetési kötelezettség elkerülhetetlenségén túlmenően az adóalany kötelezettsége elméletben teljesíthetlenné és egyúttal méltánytalanná is válik. A világjövedelem megadóztatásának igénye más államok jogrendszereihez hasonlóan a magyar anyagi adójogban is kodifikált joggá válik, melynek jogosultja a magyar állam, kötelezettje az érintett adóalany. Ez más államok esetében mutatis mutandis ugyanilyen formában jelentkezik. Az adóterhük maximalizálása szempontjából az országhatáron átívelő tevékenységet végző adóalanyok ugyanúgy érdekeltté váltak a túladóztatást megakadályozó jogintézmények rendszerének kialakításában, mint azon államok, amelyek világjövedelmet adóztatnak, ugyanis az adófizetési kötelezettségek pénzügyi teljesíthetősége bármilyen morális megfontolást félretéve ezen államoknak elemi érdeke, hiszen közbevételeikre mindez kihatással van. A kettős vagy többször adóztatás (a továbbiakban: kettős adóztatás) elkerülése érdekében megkötött nemzetközi egyezmények a nemzetközi adójog olyan dokumentumai, melyek a világjövedelem tisztességes megadóztatása érdekében jöttek létre, és ugyanilyen érdekek mentén fognak hasonló megállapodások a jövőben megszületni. Ezen szabályanyag célja kettős: egyfelől az aluladóztatás, másfelől a túladóztatás elkerülése. A nemzetközi adótervezés diszciplínájának is onnantól van létjogosultsága, hogy az adóztatandó adóalany, még konkrétabban a hozzá köthető adóztatandó ügylet vagy gazdasági esemény két vagy több lehetséges államot érint, következésképpen két vagy több állam anyagi adójogi szabályainak opcionális alkalmazását veti fel, melynek során a profitmaximum elérésében érdekelt érintett a maga számára a jogszabályi keretek között globálisan az optimális állapot elérésében és fenntartásában érdekelt. A fent említettek alapján megállapítható, hogy egy olyan multinacionális vagy transznacionális vállalat, amely önmagában a helyzeténél fogva a nemzetközi adótervezésben rejlő lehetőségeket kihasználhatja, azaz ily módon optimalizálhatja adóját, állami intervenció (különadók) hiányában könnyen versenyelőnybe kerülhet azon konkurenseivel, akik előtt a csupán országon belüli (nemzeti) jelenlétüknél fogva a fenti kreatív megoldások igénybevételének még a lehetősége sem nyílik meg. E helyen érdemes megjegyezni azt, hogy a transzferárazás

⁴ Herich, p. 37.

intézménye, amely leegyszerűsítve az adott vállalatcsoportba tartozó vállalatok közötti azonos elszámoló ár alkalmazását jelenti, tulajdonképpen azonos céllal - a globális adófizetési kötelezettség minimalizálása érdekében - jött létre⁵ (A transzferárazásnak, mint nemzetközi adótervezési jogintézménynek emellett másik fő célja az adókockázat minimalizása.)

III. A tényleges üzletvezetés helye a magyar és nemzetközi jogszabályok alapján

Fenti rövid bevezetést követően célszerű beazonosítani a tényleges üzletvezetés helyét a hazai Tao tv. (1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról) és a fontosabb nemzetközi jogszabályok és dokumentumok (OECD modellegyezmény, OECD tanulmányok, álláspontok) alapján. Minderre a gyakorlatban is nagy szükség van, mert az üzletvezetés helye adóztatási pontot keletkeztet. Az előzőekben már tárgyaltak a Tao tv.-ben is visszaköszönnek, ugyanis az univerzalitás elvét e helyen (3. § (1) bekezdés) törvényi rendelkezés implementálja, úgy mint teljes körű adókötelezettség, e szerint: "A belföldi illetőségű adózó adókötelezettsége a belföldről és a külföldről származó jövedelmére egyaránt kiterjed." Logikus, hogy e körben a belföld és külföld együttesen kiadja a földrajzi teljességet, mert a Tao tv.-nek az Áfa tv.-től eltérő fogalmi rendszerében a külföld fogalma nem harmadik országra vonatkozik, minthogy a belföldön és a külföldön kívül nincs külön definiálva a közösségi (európai uniós) jogalany, mint köztes kategória sem. Ezt követően (3. § (2) bekezdés) a törvény a külföldi illetőségű adózónak a korlátozott adókötelezettségét határozza meg, ahol a belföldi telephely immár jogi relevanciát kap, ugyanis a külföldi által itt végzett vállalkozási tevékenységből származó jövedelme már magyar szempontból adókötelezettség alá esik. Kérdés: Mi minősül az ő vonatkozásában belföldi telephelynek és ott végzett tevékenységnek? Első ránézésre jogértelmezési probléma nem merülhet fel, mert a Tao tv. megalkotása során a telephely fogalmának meghatározásánál a zárt taxáció⁶ megoldását alkalmazták, azaz a fogalmak között a telephely definíciója egyértelműen meghatározott (4. § 33. pont). A telephely kritériumoknak megfelelő helyeket tételesen felsoroló pozitív (33. pont a)-f) alpont) és a telephelynek nem minősülő helyeket e

⁵ Kazainé Ónodi Annamária: A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei. In Budapesti Corvinus Egyetem Vállalatgazdasági Intézet, 105. számú műhelytanulmány, Budapest 2008, p. 22, internetes hivatkozás: <https://edok.lib.uni-corvinus.hu/299/1/Kazaine105.pdf>

⁶ Némileg vitatható a taxáció zártsága, mert bár a 33. pont a) alpontja expressis verbis tartalmazza az exemplifikatív felsorolásokra jellemző "különösen" szót, amikor a telephely kifejezés értelmezésére tartalmaz rendelkezést: "a telephely kifejezés magában foglalja különösen az üzletvezetés helyét, ...", azonban az egyes alpontokban meghatározott, egymással tartalmilag összefüggő telephely meghatározásokból rendre kiderül, hogy a jogalkotó adott kategóriában a teljességre törekvést tartotta szem előtt. Erre utalnak az alábbi szövegrészek: "függetlenül attól, hogy az adózó milyen jogcímen használja" (a) alpont), "ideértve az ezen tevékenységekkel kapcsolatos felügyeleti tevékenységet is" (b) alpont).

halmazból kivevő negatív taxáció (33. pont g) alpont) kiegészül a törvényben néhány extra, ide vonatkozó értelmező rendelkezéssel (fióktelep útján végzett tevékenység, 183 napot meghaladó belföldi tevékenység, pótlólagos szabály szerint a vonatkozó bilaterális egyezmény alapján telephellyel rendelkezőnek minősülő külföldi). Egzaktnak tekinthető a telephely meghatározása a magyar társasági adó szabályozásban, azonban tekintettel arra, hogy az adójogi szabályozás többszörös (létezik egy nemzetközi egyezményi szint az egymással adott esetben ellentétben álló nemzeti adótörvényekkel szemben) kétséges esetekben a telephely meghatározása nehézségekbe ütközhet a jogalkalmazók számára. A nemzetközi szervezetek közül kiemelendő a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD), mely a kezdetektől fogva élenjáró volt abban, hogy az általa kiadott Modellegyezményével (Model Convention), annak folyamatosan kiadott újabb kiadásával (úgymond hatályosított verzióival), valamint az azokhoz kapcsolódó kommentárjaival elősegítse az egyes érdekelt államokat abban, hogy egymás között nemzetközi adózási tárgyú egyezményeket, jellemzően kettős adóztatás elkerülését célzó bilaterális egyezményeket kössenek egymással. A legutolsó, 2017-ben kiadott modellegyezmény (hivatalos angol elnevezése: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017) a tizedik kiadás, amely jelenleg hatályban van, azonban fontos hangsúlyozni, hogy az OECD egyetlen dokumentumához hasonlóan maga a Modellegyezmény sem a nemzetközi jog kötelező érvényű jogi normája, hanem az ún. "soft law" részét képezi, melynek mint ajánlásnak (modellnek) a felhasználásával az egyes államok által kötött kétoldalú adóegyezmények már a saját nemzeti jogrendszerükben olyan jogszabályok lesznek, amelyek a jogforrási hierarchiában bármely nemzeti jogszabálytípus felett állnak. Tekintettel arra, hogy a jogfejlődés az egyes államok esetében eltérő időpontban jutott el arra a szintre, amelynek révén az egyedi, kettős adóztatás elkerülését célzó bilaterális egyezmények megszülettek, így az azok alapjául szolgáló Modellegyezmény verziók különböző kiadások voltak. Már önmagában ez okból sem lehet arra számítani, hogy az egyes egyezmények egymást tartalmukban lefedik, ehelyett kétségtelen az, hogy azok az érintett államok közötti adódiplomáciai munka produktumának leképeződései. A helyzetet bonyolítja, hogy az ENSZ-nek is van hasonló tárgyú modellegyezménye, melyet az eddigi tapasztalatok szerint főként a fejlődő országok alkalmazzák a saját bilaterális egyezményeik megalkotása során, mint bázisdokumentumot. Minthogy az OECD jobbra - néhány, az utóbbi években hozzá csatlakozott latin-amerikai országtól (Kolumbia - 2020, Costa Rica - 2021) eltekintve - fejlett gazdaságú tagországokból alakult és utóbb ilyen országokkal kibővült nemzetközi szervezet, logikus, hogy a Modellegyezmény is mindenkor a fejlett országok gazdasági érdekeinek érvényesítését szolgálja. Az állandó telephely (permanent establishment) problémájával a Modellegyezmény 5. cikkelye foglalkozik, az ehhez kapcsolódó kommentár szerint az adózó vonatkozásában részben térbeli, részben időbeli meghatározottságú állandóságot feltételez a fogalom,

mely olyan “állandó üzleti hely” formájában manifesztálódik, amely egy konkrétan meghatározható földrajzi helyhez kötődik, és ahol a definíció szempontjából meghatározó tevékenység folytatására időben huzamosan (jellemzően 12 hónapig) kerül sor. Külföldi adózók esetében tehát a mindenkor irányadó joghatóság (adó jogi szaknyelven: illetőség) megítélésében a telephely kérdése meghatározó. Nagyon leegyszerűsítve: ha a telephellyé nyilvánítás / telephelynek minősülés feltételei a külföldi adózóval szemben belföldön fennállnak, úgy az ahhoz kötődő üzleti nyereség után a külföldinek belföldön adókötelezettsége keletkezik. Az adótervezés szempontjából tehát, melynek fent említett közismert célja az adóoptimalizálás, igenis kulcsfontosságú, hogy ha több lehetősége van az adózónak a telephelye meghatározására, előzetesen elvégezze a szükséges gazdasági kalkulációit, kezdve a bevételeinek jövőbeli becslésétől, mert ez alapján az egyes opcionálisan választható országok vonatkozásában prognosztizált fizetendő adóit egymással összehasonlítva felelősségteljesen meghozhatja a telephely létesítésére irányuló vagy ha nem is kifejezetten ezt célzó, de ilyen eredményre vezető üzleti döntését. Természetesen ez esetben sem lehet “biztosra menni”, mert a döntés során az adózó mindig futja a jogi szabályozás alapjául szolgáló politikai kockázatot, amely horribile dictu odáig terjedhet, hogy valamely érintett tagállam felmondja a partnerével megkötött bilaterális egyezményét, és az addig alkalmazandó kettős adóztatás elkerülése érdekében meghozott jogszabályi rendelkezések hatálytalanok, alkalmazhatatlanok és kikényszeríthetetlenek lesznek.⁷ E potenciális dereguláció kockázatát álláspontom szerint legfeljebb telephely diverzifikációval lehet mérsékelni, de az nyilvánvalóan nem hasonlítható egy befektető értékpapírokból álló portfóliójának diverzifikálásához, mert önmagában a telephelyhez kötődő reáleszközök és a hozzájuk kapcsolódó termelés feltételeit meghatározó emberi erőforrások átrendezése és likvidálása nem gombnyomásra történik. A telephely keletkeztetése és módosítása

⁷ Sokszor több évtizede fennálló bilaterális adóegyezmény felmondására is sor kerülhet, erre legkézenfekvőbb példa az, hogy az Amerikai Egyesült Államok 2022 júniusában felmondta a magyar–amerikai kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt, amely 2023. január 8-án meg is szűnt, azonban egyes rendelkezései 2023. december 31-ig alkalmazhatók voltak. 2024. január 1. óta a másik államból származó jövedelem adóztatására mindkét állam a saját, belső jogszabályai alapján jogosult, és az ilyen jövedelmet nem egyezményes országból származó jövedelemként kell kezelni. (Ezzel kapcsolatosan kiemelésre érdemes, hogy a magyar kormány az egyezmény amerikai felmondását követően több ponton módosította (kiegészítette) az Szja tv.-t, hogy az egyezmény hiányában egyes addig az egyezmény hatálya alá tartozó tevékenységek, ügyletek egyértelműen a hazai adózás szabályai alá tartozzanak, ilyen volt többek között a cégen keresztül végzett előadóművészi tevékenység, az Egyesült Államokban belföldi illetőséggel rendelkező személy által fizetett kamat, valamint az ellenőrzött tőkepiaci ügylet definíciójának kiterjesztése. A cél minden esetben az egyéb jövedelem jogi helyzetének rendezése volt, valamint az, hogy az egyezmény amerikai részes fél általi felmondása után a magyar adóalanyok ezáltal megnövekedett adófizetési kötelezettsége mérséklődhessen.) Ld.: https://nav.gov.hu/ado/szja/Szja-valtozasok_a_magyar_amerikai_kettos_adoztatasi_elkerulo_egyezmeny_megszunese_miatt

olyan, legalább középtávú (stratégiai) döntés, mely az érintett gazdálkodóra nem csak mint adózóra, hanem mint az adott üzleti környezet szerves tagját képező cég adózáson kívüli valamennyi tevékenységére kihat. E helyen kívánom példákkal bemutatni azt, hogy az egyes bilaterális adóegyezmények közötti telephely definíciók közötti különbségek milyen helyzeteket eredményezhetnek. A magyar-román adóegyezmény (1996. évi XCIX. törvény a Magyar Köztársaság és Románia között a kettős adóztatás elkerülésére és az adóztatás kijátszásának megakadályozására a jövedelem- és a vagyoadók területén Bukarestben, 1993. szeptember 16-án aláírt Egyezmény kihirdetéséről) 5. cikk 3. pont a) alpontja értelmében építési terület telephellyé válásához időbeli feltétel kötődik, azaz az ilyen terület vagy az ott végzett kivitelezési, szerelési és berendezési munkálatok és az azokhoz kapcsolódó felügyeleti tevékenység csak kilenc hónapos folyamatos fennállás esetén keletkeztet telephelyet. A magyar-német adóegyezmény (2011. évi LXXXIV. törvény a Magyar Köztársaság és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a jövedelem- és a vagyoadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, Budapesten, 2011. február 28. napján aláírt Egyezmény kihirdetéséről) 5. cikk 3. bekezdése értelmében az építési terület 12 hónap alatt válik telephellyé. A német vagy román telephely konkurálása kapcsán végezetül érdemes hivatkozni az Európai Unió Bíróságának (EUB) C-333/20. számú ítéletére, mely elvi érveléssel kimondta, hogy álláspontja szerint bár az áfa telephely nem követeli meg, hogy az adóalany saját tárgyi eszközökkel és vele munkaviszonyban álló alkalmazottakkal biztosítsa a szükséges személyi és tárgyi feltételeket, nem beszélhetünk „megfelelő szervezet”-ről, ha azokat kizárólag és teljes egészében egy leányvállalat nyújtja.⁸

IV. A valós gazdasági jelenlét ismérvei

Előljáróban megállapítható, hogy az Art. (2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről) tartalmaz két olyan a hazai adózásra / adóztatásra megkerülhetetlenül érvényes alapvető rendelkezést, melyek kötelező rendelkezések valamennyiünk számára és a visszaélések megelőzését, megvalósulásuk esetén a történeti tényállás helyes jogértelmezését segítik elő. Az Art. 1. §-a a rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma) keretében kimondja, hogy: “Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése.” A 2. §, mely a szerződés tartalom szerinti minősítésének követelményét (valódisági

⁸ Internetes hivatkozás: <https://pkf.hu/2022/05/02/letrejon-e-afa-telephely-a-masik-tagallamban-ha-a-szukseges-szemelyi-es-targyi-felteteleket-egy-leanyvallalat-biztositja/>

klauzula) szabályozza, ehhez hozzáteszi, hogy: "Az adóhatóság eljárásában a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti." A bázistársaság megléte minden esetben a valós gazdasági jelenlét meglétét feltételezi. Bázistársaság: alatt olyan vállalkozásokat értünk, amelyek magas adózású területen illetékességgel rendelkező befektetők alapítottak kedvező adottságú országokban és csak székhelyükön kívül végeznek vállalkozási tevékenységet. A látszatügyletek, a visszaéléses adózási konstrukciók beazonosítása szintén a valós gazdasági jelenlétre utal. A fiktív szerződések helyes jogi megítélésénél minden esetben vizsgálni kell a racionális és életszerű gazdasági célt. Sarkos példával élve, ha adott egyedi gyanús ügyletre vagy tranzakciók sorozatára semmilyen észszerű magyarázat nem hozható fel, azt semmivel nem lehet megindokolni, és egyértelműen látszik, hogy az érintett adózók egyetlen célja az adófizetési kötelezettség alóli mentesülés lehetett, úgy könnyen felmerül a költségvetési csalás (adócsalás) elkövetésének gyanúja, mely valamennyi országban kriminális kategória. A valós gazdasági jelenlét ténye kiemelten vizsgálható holdingtársaságok esetén, ahol a tényleges holdingfunkció abban mutatkozik meg, hogy adott vállalatcsoport tagjai felett az irányítási, ellenőrzési, tulajdonosi jogok gyakorlása mereven elkülönül az operatív működéstől, melyre nem terjedhet ki magának a holdingnak a tevékenysége.

V. A "tie-breaker szabály", névleges ügyvezetők és intellektuális strómanok

Az adóügyi illetőség megalapozásánál a szakma következetesen alkalmazza az ún. "tie-breaker" szabályt, mely kifejezés eredete a sportban gyökerezik, nevezetesen az azonos pontszámot elért versenyzők között a nyertes meghatározására, annak sportágspecifikus módszertanára irányul. A sejtelmes kifejezés mögötti adójogi tartalom kibontására első körben kiválóan alkalmas az USA kormányzati honlapjának meghatározása, melynek legfőbb megállapítása az, hogy a tie-breaker rule értelmében amennyiben valamely adókedvezmény igénybevételére több személy jogosult egy a jogosultságot megalapozó gyermekre (qualifying child) történő hivatkozás alapján, úgy ezt a gyermeket csak az egyik személy használhatja fel (use) jogainak érvényesítéséhez.⁹ Kétség nem fér ahhoz, hogy valamely fizetési kötelezettség vonatkozásában igénybe vehető kedvezmény azonos jogosult utáni duplikált igénybe vétele csalárd magatartást eredményez. Nehéz megítélésű esetek azok, ahol a gazdasági társaság operatív irányítása nem kötődik meghatározott földrajzi helyhez, hasonlóképpen problémás, ha a cégjegyzékbe bejegyzett vállalatvezető ugyan névleges cégvezetőnek

⁹ "Only one person can use the same qualifying child. If a child is the qualifying child of more than one person, only one person can claim the child as a qualifying child for all of the following tax benefits: ..." Internetes hivatkozás: <https://www.eitc.irs.gov/eitc-central/tie-breaker-rules>

minősíthető, de rendelkezik a szakirodalomban kidolgozott, az “intellektuális strómanokra” jellemző attribútumokkal. A Magyar Nemzeti Bank által alkalmazott meghatározás szerint e körbe tartoznak azon személyek, akik tudatos tevékenységükkel, kifejezetten magas bérezés fejében vállalják, hogy egy ügylethez saját nevüket adják.¹⁰ Az intellektuális strómanok alkalmazásának egyik esetköre az, amikor olyan nemzetközi adótervezést alkalmaznak a gyakorlatban, hogy két gazdasági társaság közé beiktatnak egy közbenső társaságot, melyet az árnyékvezető személyének leplezése érdekében intellektuális stróman vezet, és melynek kifejezett szerepe az, hogy az érintett vállalatok kapcsolt vállalati státuszát elfedje, és ennek mentén jellemzően “átszámlázó” céggént funkcionáljon, illetve kamat - osztalék jövedelem átalakítást hajtson végre. Belátható, hogy az ilyen közbeiktatott gazdasági társaságok névleges ügyvezetője már kell, hogy rendelkezzen magas szintű pénzügyi, jogi ismeretekkel ahhoz, hogy tevékenységét a fent ismert szerepénél és jellegénél fogva hatékonyan el tudja látni. A teljesség kedvéért meg kell említeni a speciális jogi helyzetet élvező egyszemélyes kft.-t, melynek esetében a cégtulajdonos utasítás adási joggal rendelkezik. Az OECD Modellegyezmény és az annak alapján megalkotott egyéb szabályozók egységesek a “létérdek központján” (COMI, “center of main interest”, azaz lényegében adott személy adott földrajzi helyhez történő legszorosabb személyi és gazdasági kötődése) alapuló adóügyi illetékesség jogintézményének megítélésében. A két államban is jelenlévő adóalany esetében az állandó lakóhelynek / székhelynek, ennek hiányában rendre telephelynek, üzletvezetés helyének / tartózkodási helynek van jelentősége a belföldi illetőség meghatározásakor. Tekintettel arra, hogy az év szökőéveket kivéve 365 nappól áll, így a vizsgált egy év hosszúságú perióduson belül jogilag releváns 183 nap hosszúságú, azonos helyen történő “életvitelszerű letelepedettség” meghatározza adott helyen az adóügyi illetékességet.¹¹

VI. A központi ügyintézés helye székhelyszolgáltatás esetén, a tényleges haszonhúzó jelentősége

A központi ügyintézés helye és adott gazdasági társaság székhelye jellemzően - ideális esetben - egybeesik. Sajátos helyzet akkor áll elő, ha az adott cég székhelyszolgáltatást vesz igénybe, azaz egy kifejezetten erre szakosodott féllel olyan szerződést köt, mely számára székhelyet biztosít, illetve a szerződés tartalma (a megrendelt szolgáltatási csomag) alapján további szolgáltatások (postázás, levelezés, adminisztratív feladatok elvégzése, kontírozás, könyvelés) igénybe vételére biztosít lehetőséget. A magas látenciára való tekintettel e körben tudományos igényű publikációk nem állnak

¹⁰ Id. Magyar Nemzeti Bank: Összefoglaló a pénzmosás és terrorizmus finanszírozása kockázatairól szóló nemzeti kockázatértékelés felülvizsgálatáról, Budapest, 2021, Internetes hivatkozás: <https://www.mnb.hu/letoltes/osszefoglalo-nra21.pdf>

¹¹ Id. Herich, p. 59.

rendelkezésre, ennek hiányában internetes forrásokra, a székhelyszolgáltatók honlapjainak, hirdetéseinek tartalmára alapozva azt lehet megállapítani, hogy adott gazdasági társaságot számos érdek motiválhatja abban, hogy székhelyét székhelyszolgáltatóhoz jegyeztesse be. Ilyenek lehetnek különösen: helyi iparüzési adó kedvezmény igénybevétele¹², adóigazgatósági illetékesség megváltozásának elérése, a fiktív székhelyszolgáltató címen az esetleges adóellenőrzések, egyéb adóhatósági eljárások (büntetőeljárás, végrehajtási eljárások) lefolytatásának megnehezítése, ad absurdum ellehetetlenítése. A gazdaság kifehéritése érdekében tett mérföldkő jelentőségű pozitív jogalkotási aktusként értékelhető az, hogy a Pmt. (2017. évi LIII. törvény a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról) 2020. január 10-én hatályba lépett módosítása értelmében immár a székhelyszolgáltatókra is kiterjed az állam pénzmosási szempontból történő teljes kontrollja. A Pmt. 1. § (1) bekezdése, mely a törvény hatálya alá tartozó, azaz többek inter alia ügyfél-átvilágítási és gyanús tranzakció esetén operatív bejelentési kötelezettséggel rendelkező, szolgáltatókat sorolta fel teljes körűen, immár tartalmazza a r) pont alatt a székhelyszolgáltatókat. Az állam tétlenségét kifogásoló érveléssel szembeni ellenérvként felhozható ugyan az, hogy az állami kontroll lehetősége korlátozott terjedelemben 2020-ig is biztosított volt, mert a Ptk. (2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről) 3:96. §-a értelmében, ha adott gazdálkodó szervezet székhelye és a központi ügyintézés helye eltért egymástól, úgy korábban is kötelező volt a létesítő okiratban ez utóbbi helyet feltüntetni. Ezen túlmenően egyéb cégeljárási és adózás rendjével kapcsolatos rendelkezések is a cég elérhetőségét voltak hivatottak elméletileg biztosítani. Kovács Krisztián ügyvéd még PhD hallgatóként írt egyik tanulmányában nagyon szemléletesen mutatja be az újlengyeli jelenség kialakulásának okát, mely arra vezethető vissza, hogy a község vezetése még a '90-es években arra a következtetésre jutott, hogy mivel vállalkozások elhanyagolható számban vannak jelen a településen, érdemi bevételre nem számíthat az adó bevezetéséből, ugyanakkor ha az adót nem veti ki, abból származhat némi haszna.¹³ Újlengyel esetében a település méretéből és jellegéből adódóan a józan ész belátása alapján következtethetünk arra, hogy ott fűrőtornyokkal végzett ipari méretű olajkitermelő tevékenységet nem lehet végezni. Konkrét esetben amennyiben adott jogalany egyidejűleg több telephely is rendelkezik, úgy helyi iparüzési adó esetében is annak vizsgálni kell annak megosztását a jogkövető adózói magatartás érdekében. Röviden ki kell térni arra, hogy az OECD Modellegyezménye a haszonhúzó fogalmához sokáig nem adott kimerítő iránymutatást még a hozzá kapcsolódó kommentárban sem. 2014 őszén ez

¹² A székhelyszolgáltatás igénybevétele több potenciálisan szóba jöhető, de egyaránt fiktív székhely esetén egyfajta "forum shoppingként" értékelhető.

¹³ Kovács Krisztián: Újlengyeli fűrőtornyok, offshore és csoportfinanszírozás. In: Jogi tanulmányok tehetségek tollából, érvelések az Európai Parlament kapcsán, Pázmány Press, Budapest, 2014, p. 118.

megváltozott és a Modellegyezményben és kommentárjának új kiadásában már találkozhatunk a tényleges haszonhúzó fogalmának magyarázatával, mely nemcsak az osztalék- hanem a kamat- és jogdíjjövedelmeket is érintette. A fogalmat a cikk első bekezdésében szereplő „belföldi illetőségű személynek fizetett” szóösszetétel és az egyezmény céljának figyelembevételével szükséges alkalmazni, ami a kettős adóztatás elkerülése és az adókijátszás megakadályozása. A kommentár szerint az így kialakult adóelkerülési struktúra miatt nem lehet az egyes esetekben a juttatás közvetlen címzettjét tényleges haszonhúzónak tekinteni, mert annak aki a juttatás címzettje, korlátozott joga van arra, hogy használja és élvezze az általa kapott juttatást. Ez a korlátozás szerződéses vagy jogi kötelezettség, amelyből fakadóan a neki juttatott kifizetést más személynek tovább kell adnia – ilyen az ügynök, a meghatalmazott és a vagyongekezelő. Azonban a jogi dokumentumokon túlmenően a tények és a körülmények is megalapozzák a tényállást, amelyben a juttatás közvetlen címzettje nem minősül tényleges haszonhúzónak (mesterséges áteresztő társaság).

VII. Potenciális jogsértések

A nemzetközi adótervezés során számos jogsértés elkövetésének az elvi lehetősége felmerülhet, tekintettel arra, hogy a szóban forgó adójogszabályok alkalmazása történhet visszaélészerűen, úgy hogy az adózó család szándékára a jól felderített történeti tényállásból konkrét esetben egyértelműen következtetni lehet. Ezzel kapcsolatosan előjáróban Deák Dániel egyik műhelytanulmányában tett megállapításra hivatkoznék, mely szerint “az adózás területén a joggal való visszaélés a jogilag meg nem engedhető adótervezéssel, vagyis az adóelkerüléssel azonosítható”¹⁴. A szerző által adójogi értelemben használt joggal való visszaélés kétségtelenül túl tág esetkört ölel fel (legalábbis polgári jogi fogalomparjához képest), minthogy az mindarra kiterjed, ami “jogilag meg nem engedhető”, amint az a műhelytanulmányból kitűnik, mert e körbe tartozik az olyan adóelkerülés (tax avoidance), amely tételes adózást érintő jogszabályi rendelkezést közvetlenül nem sértő magatartással ugyan nem jár együtt, mégis az adófizetési kötelezettség csökkenését eredményezi. Ennél súlyosabb és összetettebb kategória az adókijátszás (tax evasion), amely már egyértelműen jogellenes, és esetenként adott állam tételes anyagi büntetőjogi normájának törvényin tényállását valósítja meg (költségvetési csalás / adócsalás - budgetary / tax fraud). Az ellenőrzés / eljárás alá vont adóalany számára a felelősségének értékelése szempontjából egyáltalán nem lényegtelen, hogy vitatottá tett magatartása melyik kategóriába szubszumálható. E helyen említendő, hogy Deák Dániel rámutat közleményében arra az ellentmondásosságra, amely az adóelkerülés kapcsán az adójog és a polgári

¹⁴ Deák Dániel: A pozitív jog csődje, etikai és jogi szempontok, adóelkerülés. In: Corvinus Law Papers, 2015. évi 5. szám, Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2015, p. 2.

jog (színlelt szerződések tilalma) szabályai¹⁵, valamint az adójogi elvek és a konkrét adójogi szabályok között mutatkozó feszültségben nyilvánul meg, mely álláspontja szerint (2015) azáltal, hogy a világszerte a megengedő jogértelmezés kapott tág teret, mindez azzal járt, hogy, az adójogi megítélés a polgári jogi megítéléstől eltávolodott, továbbá az adójogi alapelvekre alapított elmarasztaló döntések idővel aggályossá váltak.¹⁶ Saját kiemelésem alapján a jogsértések sorában súlyuknál fogva külön említést érdemel a repatriálás (repatriation) és a rejtett osztalék (hidden dividend) kifizetésének esete, mint jogsértéstípus. A repatriálás lényegében azt jelenti, hogy a leányvállalat az adott országban megtermelt nyereséget vagy annak jelentős részét az anyavállalat székhelye szerinti országba transzferálja, tulajdonképpen profitrepatriálást hajt végre. A rejtett osztalék alkalmazása pedig valójában olyan költséget eredményez, amely abból adódik, hogy a vállalkozás az osztalékfizetés során a proficéljaihoz szabottan határozza meg a kifizetett összeget és / vagy annak időzítését.¹⁷ Az agresszív adótervezés külön kategóriáját képez, mert a megítélését tekintve az OECD meghatározása értelmében etikailag aggályos, lényege abban rejlik, hogy az adózók nem kerülnek meg a jogszabályi rendelkezéseket, hanem a nemzetközi gazdasági kapcsolatok terén nem létező jogi rendelkezéseket játszik ki. Jellemzően multinacionális társaságok a bevételeiket oda "irányítják", azaz olyan államban mutatják ki, ahol a legkedvezőbb adókulcsokat alkalmazzák, így a konszolidált profitjukat e módszer révén növelik. de ahogyan a pénzmosás is külön kategóriát alkot, immár bűncselekményi súlyú jogsértésben megnyilvánulva, mely sok esetben nem is pénzügyi alaphűncselekményre vezethető vissza. Emellett kereskedelempolitikai okokból meghozott jogszabályi rendelkezések szándékos megsértése is akár büntetőjogi megítélésű jogsértés elkövetéséhez vezethet, ilyen lehet pl. a nemzetközi gazdasági tilalom megszegése, mely aktuálisan megvalósulhat "átszámlázó társaságok" közreműködésével, akik oroszországi embargók kijátszása érdekében tevékenykednek. Amennyiben a potenciális jogsértéseket a költségvetési támogatások

¹⁵ A polgári jogunk a színlelt szerződések érvényességének megítélése kapcsán töretlenül szigorú törvényi rendelkezést tartalmaz, mely szerint az ilyen szerződés jellegénél fogva érvénytelen, azon belül is semmisnek minősülő, mert akarathibában szenved, tehát joghatás kiváltására nem alkalmas, ellenben ha ez a szerződés egy másik szerződést leplezi akkor azt az alapján kell megítélni. (rég. Ptk. 207. § (6) bekezdés, új Ptk. 6:92. § (2) bekezdés)

¹⁶ Deák, p. 2-3.

¹⁷ Arra vonatkozóan nem lehet még statisztikai becslésekbe sem bonyolódni, hogy az adózók hány százaléka indul ki az adóbevallásai, beszámoló elkészítésekor abból, hogy mekkora összegű legyen az adózás utáni eredménye, de nyilvánvaló, hogy az ekként kozmetikázott pénzügyi kimutatások jó eséllyel nem tartalmaznak valós adatokat, adatsorokat, azaz nem adhatnak megbízható és valós képet a gazdálkodó tárgyidőszaki eredményéről. Az ilyen esetek álláspontom szerint különösen felvetik a "szürke" foglalkoztatást, tekintettel arra, hogy a hivatalosan kimutatott és elszámolt valamint a tényleges bérköltségek és az ahhoz kapcsolódó bérjárulékok közötti különbség tökéletesen alkalmas arra, hogy a ráfordítások végösszegét csökkentve az eredmény sor adatai is alacsonyabb összegeket mutassanak a ténylegesen kimutatandó számokhoz képest.

biztosítása oldaláról közelítjük meg, úgy az ilyen támogatások nyilvánvalóan jogszerűtlen igénylése akár egy belföldi piacon letelepedett gazdasági szereplő látszanának keltésével már megalapozhatja egyedi esetben a költségvetési csalás bűncselekményének az elkövetését. A jogsértések megvalósításához a gyakorlatban speciálisan erre kialakított (nem cégjogi értelemben vett) társasági formákat alkalmaznak, melyek közül kiemelendő a köztes holding társaság, a “fantomcég”, az “alvócég” és a “fedőcég”. Ezenkívül ismer a szakirodalom a nemzetközi adótervezésben elterjedt adóelkerülési módszereket, mint pl.: egyezményi visszaélés (treaty shopping), EU irányelvekkel való visszaélés (directive shopping) és az egyezmények adónemenkénti szabályaival való visszaélés (rule shopping)¹⁸. Az egyezményi visszaélések csökkentése érdekében az OECD az adóalap eróziója és a nyereségáthelyezés elleni programja, a BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) keretében tud hatékonyan fellépni. Amennyiben adott adóegyezmény alapján igénybe vehető adókedvezményeket csak az abban részes felek szerinti országban honos adóalanyok vehetnék igénybe, úgy teljesen kiiktatható lehetne a nyereség eltüntetése érdekében a két ország tranzakciója közé beiktatott ún. postafiók társaságok alkalmazása. Az irányelvi visszaélésre, ahogy az egyszerű “rule shoppingra” is az egyezményi visszaélésnél említettek mutatis mutandis irányadóak, a különbség csak annyi, hogy ezen esetekben nem egy bilaterális egyezmény, hanem egy európai uniós irányelvben vagy egy egyszerű jogszabályi rendelkezésben rejlő lehetőséget aknáznak ki visszaélésszerűen.

VIII. A bizalmi vagyonkezelés és a tényleges üzletvezetési hely problematikája

Az elmúlt időszakban több hazai médiaportál is felhívást adott ki arról, hogy a bizalmi vagyonkezelési szerződések hatósági ellenőrzése szerepel a Nemzeti Adó-és Vámhivatal 2025. évi ellenőrzési tervében. A NAV 2025. évi ellenőrzési tervének IV. bekezdésének 5. pontjában foglaltak alapján a bizalmi vagyonkezelési jogviszonnyal érintett egyes szereplők vizsgálata is hangsúlyt kap majd, két megjelölt szempont, az adójogszabályokban foglalt rendelkezések megkerülésének megakadályozása, illetve a vagyonrendelés során történő fedezetelvonás vonatkozásában.¹⁹ A bizalmi vagyonkezelés esetében a tényleges üzletvezetés helye az érintett országok között a vagyonkezelésbe helyezés / adás miatt esetlegesen módosulhat. Példa lehet erre, ha egy magánszemély egy külföldi államban bejegyzett gazdasági társaságban levő teljes részesedését, mint vagyonrendelő bizalmi vagyonkezelésbe helyezi egy belföldi székhelyen bejegyzett vagyonkezelő szervezet részére. A külföldi gazdasági társaság esetében a tényleges operatív és stratégiai irányítási

¹⁸ A pozitív kicsengésű “shopping” szóval rokonérzelmű “abuse” használata is elterjedt a szakirodalomban mindhárom visszaéléstípus esetén.

¹⁹ https://nav.gov.hu/print/sajtoszoba/hirek/NAV-ellenorzesek_2025-ben

döntéseket (befektetés, tőke- és pénzeszközök allokációja) ezt követően a belföldi bizalmi vagyonkezelő részéről hozzák meg Magyarországon. Ismeretes, hogy a Tao tv. 5. § (2) bekezdésében foglaltak alapján a belföldi illetőségű adózó társasági adókötelezettsége a (bizalmi vagyonkezelésbe helyezett (kezelt vagyon) esetében a bizalmi vagyonkezelési szerződés hatályba lépésének napján kezdődik, ugyanezen törvény 2. § (6) bekezdése pedig azt is kimondja, hogy az így kezelt vagyon adójogilag belföldi illetőségű adózónak minősül. Az egyes bizalmi vagyonkezelési szerződésekkel kapcsolatos adóhatósági ellenőrzés során a tényleges üzletvezetési hely adóhatósági vizsgálata, annak pontos meghatározása, az operatív és a stratégiai döntések meghozatalának vonatkozásában álláspontom szerint annak vizsgálata mutatkozik kiemelten szükségesnek, hogy egyfelől érvényesül-e az utasítási jog hiánya (mert a Ptk. 6:316. §-a *expressis verbis* kimondja, hogy a vagyonkezelő és a kedvezményezett a vagyonrendelőt nem utasíthatja), másfelől, hogy érvényesül-e ezzel egyidejűleg a vagyonkezelő tényleges, szerződésben meghatározott, definiált rendelkezési joga (mely a Ptk. 6:318. § (2) bekezdésének alábbi rendelkezésén alapul, mely szerint: „vagyonkezelő a szerződésben foglalt feltételek szerint és korlátok között rendelkezhet a kezelt vagyonba tartozó vagyontárgyakkal”). Summa summarum: amennyiben az ilyen vagyonkezelési ügyletek egyes szereplői a mindenkor hatályos polgári jog szabályaitól eltérően szándékosan téves szerepben járnak el, úgy nemigen tudnak arra hivatkozni, hogy a bizalmi vagyonkezelési szolgáltatást rendeltetésének megfelelően vették igénybe, illetve, hogy az annak alapján nyújtott szolgáltatások is maradéktalanul megfeleltek a jogintézmény törvényből levezethető és egyedi szerződésbe is implementált céljainak.

IX. Javaslatok

Elsőként emelném ki a nemzetközi adózással érintett adóalanyok esetében az enforcement szemlélet hatékonyabb érvényre juttatása érdekében a tényleges tulajdonosi nyilvántartások adatainak ismeretében az érkezett, megtett eltérésjelzések által implikált fokozottabb, hangsúlyosabb jogkövetkezmények (pl. bankszámla megszüntetése, a jogsértés megszüntetésében közreműködni képes hatóságokkal való fokozott együttműködés, jelzések megtétele) alkalmazását. Indokolt lenne a könyvvizsgálati eljárások során az érintett cégek valós gazdasági jelenlétének részletesebb vizsgálatát a vizsgálati standardokba beépíteni (pl. METRUM-program). Mindehhez előzőleg szükséges a történeti tényállás egzakt meghatározása, melynek céljából a tanulmányban említett szolgáltatók részéről ajánlott a joghatóságuk szerinti pénzügyi felügyeleti szerv által kiadott mintaszabályzatok és az adott szolgáltató vonatkozó saját belső szabályzatai alapján a potenciális jogsértéssel érintett cégek valós gazdasági jelenlétének részletesebb és körültekintőbb vizsgálata, ezzel egyidejűleg a felmerülő kockázatok beazonosítása. Időszerűvé vált, hogy a harmadik országban bejegyzett

cégtulajdonosok esetében sor kerüljön az ilyen cégek cégbírósi eljárásának szigorúbbá tételére. A cégbejegyzési és változásbejegyzési eljárások eljárás lefolytatása során a cégvezetők, cégtulajdonosok cégbejegyzésre hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságok előtti személyes megjelenésre történő kötelezettség de lege ferenda előírásától álláspontom szerint komoly eredményeket lehet elvárni, ezzel a névleges (stróman) és árnyék cégvezetők, tulajdonosok érintett cégben történő szerepének beazonosítása, vizsgálata is könnyebbé válik a hatóságok számára. Eredmény várható továbbá az összetett, nagy nemzetközi struktúrák esetében attól, ha e struktúrákban szereplő leány- és anyavállalatok gazdasági szerepének a jelenleginél részletesebb ismertetése kikényszeríthetővé és ellenőrizhetővé válna a vállalatcsoport egyes tagjainak éves beszámolóiban. A hazai számviteli szabályozásból kiindulva minderre a szöveges formában elkészítendő kiegészítő mellékletek tökéletesen alkalmasak. Pénzmosás megelőzési szempontból pedig a “fantom”, “fedő” és “átszámlázó” társaságok esetében a belföldi pénzforgalmi számlákat vezető pénzügyi intézmények részéről alaposabb, részletesebb átvilágítási folyamattól (due diligence process) várhatók eredmények, tekintettel arra, hogy az alaposabb előkészítés támogathatja a pénzmosás gyanúját felvető releváns információk bűnmegelőző, bűnüldöző hatóságok számára történő eljutását a bejelentések, feljelentések megtétele révén.

Irodalomjegyzék

- Herich György: Nemzetközi adózás, Penta Unió Zrt., Budapest, 2019
- Kazainé Ónodi Annamária: A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei. In Budapesti Corvinus Egyetem Vállalatgazdasági Intézet, 105. számú műhelytanulmány, Budapest 2008, internetes hivatkozás: <https://edok.lib.uni-corvinus.hu/299/1/Kazaine105.pdf>
- Kovács Krisztián: Újlengyeli fűrotornyok, offshore és csoportfinanszírozás. In: Jogi tanulmányok tehetségek tollából, érvelések az Európai Parlament kapcsán, Pázmány Press, Budapest, 2014
- Deák Dániel: A pozitív jog csődje, etikai és jogi szempontok, adóelkerülés. In: Corvinus Law Papers, 2015. évi 5. szám, Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2015

Jogszabályok, nemzetközi jogi dokumentumok egyéb szakmai források

- 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról (Szja tv.)
- 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról (Tao tv.)
- 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (Art.)
- 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről (Ptk.)
- 1996. évi XCIX. törvény (magyar-román adóegyezmény)
- 2011. évi LXXXIV. törvény (magyar-német adóegyezmény)
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, 10th edition, Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet Modellegyezménye 2017, 10. kiadás
- <https://www.mnb.hu/letoltes/osszefoglalo-nra21.pdf> (Magyar Nemzeti Bank: Összefoglaló a pénzmosás és terrorizmus finanszírozása kockázatairól szóló nemzeti kockázatértékelés felülvizsgálatáról, Budapest, 2021)
- <https://www.eitc.irs.gov/eitc-central/tie-breaker-rules> (USA kormányzati honlap)
- https://nav.gov.hu/print/sajtoszoba/hirek/NAV-ellenorzesek_2025-ben
- <https://pkf.hu/2022/05/02/letrejon-e-afa-telephely-a-masik-tagallamban-ha-a-szukseges-szemelyi-es-targyi-felteteleket-egy-leanyvallalat-biztositja>