

Tájékoztató
a Választottbírósági Egyezmény alapján
a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetése
céljából indított
kölcsonös egyeztetési eljárásokról

1. A kölcsönös egyeztetési eljárás alapja és célja

A kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-án Brüsszelben aláírt Egyezmény (a továbbiakban: Választottbírósági Egyezmény), amelyet Magyarországon a 2006. évi XXXVI. törvénnyel hirdettek ki, lehetőséget biztosít az adózók számára, hogy az illetékes hatóságuktól a szerződő államok közötti egyeztetés (kölcsonös egyeztetési eljárás; Mutual Agreement Procedure, MAP) megindítását kérjék transzferárat érintő kettős adóztatás felmerülése vagy annak valószínűsíthetősége esetén a kettős adóztatás megszüntetése céljából.

A kölcsönös egyeztetési eljárás egy nemzetközi vitarendezési mechanizmus, amelynek keretében a szerződő államok illetékes hatóságai közvetlenül kommunikálhatnak egymással annak érdekében, hogy egyedi ügyekben a magyarországi és más államokbeli adózást érintő megállapodásra jussanak. Az adózók a kölcsönös egyeztetési eljárásban közvetlenül nem vesznek részt. Az adózók azonban a választottbíróság előtt kérelemre megjelenhetnek vagy képviseltethetik magukat, illetve a választottbíróság felhívására kötelesek ezt megtenni.

A Választottbírósági Egyezmény sajátossága a kettős adóztatás elkerüléséről szóló többi (kétoldalú) egyezménnyel szemben, hogy ha az érintett illetékes hatóságok az egyeztetési eljárás során két év alatt nem tudnak megegyezni, akkor az ügyet választottbíróság (az Egyezmény szóhasználatában tanácsadó bizottság) elé kell vinni. A választottbíróság hat hónapon belül köteles meghozni döntését, amely kötelező érvényű lesz a tagállamok számára.

A Választottbírósági Egyezményt is az OECD jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménye alapján szövegezték meg. 2017 decemberében az OECD új kiadását tette közzé a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménynek és kapcsolódó Kommentárnak. A Modellegyezmény alapjául szolgál a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények tárgyalásainak, a Kommentár a megkötött egyezmények értelmezésében nyújt segítséget. Tekintettel arra, hogy Magyarország OECD-hez történő csatlakozásakor vállalva a tagsággal járó kötelezettségeket, csatlakozott a szervezet okmányaihoz is, a nemzetközi adózási ügyletek megítélése, illetve a több mint 80 kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, valamint a Választottbírósági Egyezmény értelmezése során az OECD kiadványa a jogalkalmazás során elfogadott iránymutatásnak minősül.

2. Az eljáró hatóság

A kérelmet a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás** Ellenőrzési Főosztály Szokásos Piaci Ár-megállapítási Osztályához (1054 Budapest, Széchenyi utca 2.), mint illetékes hatósághoz kell benyújtani.

3. A kérelem előterjesztője és a kérelem indoka

Azon belföldi székhelyű vagy belföldön állandó telephellyel rendelkező adózó fordulhat a KI-hez, amely úgy véli, hogy esetében sérült – a Választottbírósági Egyezmény 4. cikkében

kimondott – szokásos piaci ár elve. [Ez lényegében megegyezik a *társasági adóról és az osztalékadóról* szóló 1996. évi LXXXI. törvény 18. §-ának (1) bekezdésével.] Az adózó – bírósági felülvizsgálat kivételével – az egyéb jogorvoslatok igénybe vételétől függetlenül jogosult kölcsönös egyeztetési eljárást kezdeményezni.

A (gazdasági) kettős adóztatással érintett másik kapcsolt vállalkozás székhelyének vagy állandó telephelyének a Választottbírósági Egyezményben részes másik államban, azaz az Európai Unió valamely másik tagállamában kell lennie.

4. A kérelem benyújtásának határideje

Az ügyben a hatósághoz az azon intézkedésről szóló első értesítésétől számított három éven belül kell fordulni, amely a kettős adóztatást eredményezte, vagy valószínűleg eredményezi.

Ilyen intézkedésről szóló értesítés alatt értendő az adóhatóságnak a fizetési kötelezettségre, adó-visszatérítési igény elutasítására vonatkozó határozata, a bevallás pótlására irányuló felhívása, illetőleg az adózó által benyújtott bevallásra, önellenőrzésre vonatkozó értesítése, ellenőrzés esetében a jegyzőkönyv kézhezvétele.

5. A kérelem benyújtásának korlátai

Az OECD Modellegyezmény 25. cikkéhez fűzött Kommentár 27. bekezdéséhez tett magyar észrevétel, illetve szintén e cikkhez fűzött magyar fenntartás alapján (a Kommentár 95., illetve 101. pontjában) az illetékes hatóságok közötti kölcsönös egyeztetési eljárás megindítását kizárja, ha az ügyben magyarországi bíróság érdemi határozatot hozott, illetve ha az ügyben az eljárás kezdeményezésekor a magyar jog szerinti elévülési idő eltelt. Ez arra az esetre is vonatkozik, ha az eljárást a külföldi illetékes hatóság kezdeményezi a magyar hatóságnál.

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 205. § (1) bekezdése szerint „[a] kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi szerződés alapján – ha a nemzetközi szerződés másként nem rendelkezik – a kölcsönös egyeztetési eljárás lefolytatásának feltétele, hogy az eljárás megindítására irányuló kérelem vagy bármilyen arra utaló értesítés, amely az eljárás megindításának alapjául szolgál, a másik szerződő állam illetékes hatóságától az adómegállapításhoz való jog vagy az adó-visszatérítés iránti jog elévülési idején belül a magyar illetékes hatósághoz beérkezzen”. A postára adás tehát nem elegendő, szükséges az is, hogy a kérelem ténylegesen beérkezzen.

Amennyiben az érintett vállalkozások valamelyike a nyereségkiigazítás alapjául szolgáló tevékenységek okán a bírósági vagy közigazgatási eljárás során meghozott jogerős határozat értelmében súlyos büntetéssel sújtandó, kölcsönös egyeztetési eljárás nem folytatható le. A súlyos büntetés Magyarország vonatkozásában az adóüggyel kapcsolatos bűncselekményekre kiszabható büntetőjogi, illetve az 50 millió forint értéket meghaladó adóhiány után megállapított adóügyi szankció.

A jogutód nélkül megszűnt adózók esetében Magyarországon nincs lehetőség a kölcsönös egyeztetési eljárás lefolytatására.

6. A kérelem formája és tartalma

A kölcsönös egyeztetési eljárás iránti kérelem díj- és illetékmentes; a 'TPMAP formanyomtatvány kitöltésével nyújtható be. *Az elektronikus ügyintézés és a bizalmi*

szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (a továbbiakban: E-ügyintézési törvény) 9. §-a alapján elektronikus ügyintézésre köteles a gazdálkodó szervezet, illetve az ügyfél jogi képviselője. Így ha az adózó gazdálkodó szervezet, illetve ha az adózó jogi képviselővel jár el, az űrlapot az elektronikusan kell benyújtania. Más kérelmező a kérelmet választása szerint papír alapon vagy elektronikus úton küldheti meg. A nyomtatvány alkalmazása papír alapú kapcsolattartás esetében nem kötelező.

A kérelemnek – *az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól* szóló 2013. évi XXXVII. törvény (a továbbiakban: Aktv.) 42. §-ának (3) bekezdése alapján – tartalmaznia kell:

- a) a kérelmező és a kérelemmel érintett személyek azonosító adatait (elnevezés, székhely, adóazonosító szám),
- b) az adóügy tényállásának lényeges elemeit (így különösen a kérelmező és a kérelemmel érintett személyek jogviszonyának leírását, az adómegállapítási időszakot, a kettős adóztatást eredményező adóhatósági döntés, intézkedés azonosításához szükséges adatokat), ehelyett az adózó kérelméhez csatolhatja a döntésről vagy intézkedésről szóló irat másolatát,
- c) az adóüggyel kapcsolatban a kérelmező vagy a kérelemmel érintett személyek által (külföldön, illetve belföldön) kezdeményezett közigazgatási jogorvoslati, illetve polgári peres eljárások adatait, és
- d) a kérelem előterjesztésének indokát (azaz milyen okból és mennyiben sérült az adózó álláspontja szerint a szokásos piaci ár elve).

A kérelemnek szükséges – az eljárás megfelelő időben történő lefolytatása céljából – tartalmaznia az adózó kötelezettségvállalását arra nézve, hogy a lehető legteljesebben és leggyorsabban válaszol az illetékes hatóság minden jogos és helytálló kérésére, valamint dokumentációt bocsát az illetékes hatóságok rendelkezésére. Adózói együttműködés hiányában ugyanis a kölcsönös egyeztetési eljárás elhúzódhat, illetve eredménytelen maradhat.

Célszerű a fentiek miatt a kérelemhez csatolni *a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről* szóló 22/2009. (X. 16.) PM rendelet, illetve 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet szerinti transzferár nyilvántartást, illetve egy tartalmában azzal lényegében azonos elemzést, ha az adott ügyletre e rendelet alapján nem kellett nyilvántartást készíteni.

Amennyiben a kérelmező nevében képviselő jár el, a képviseleti jogot *az adóigazgatási rendtartásról* szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) erre vonatkozó szabályai szerint igazolni kell. A kérelem tartalmazhatja az adózó által javasolt megoldást is a kettős adóztatás megszüntetésére.

7. A kérelem elbírálása

A kérelmet – amennyiben az általános, illetve a fentiek szerinti speciális okok alapján annak elutasításának nincs helye – a magyar illetékes hatóság érdemben megvizsgálja. A hatóság a kérelem benyújtását követően visszaigazolja az adózónak a kérelem benyújtását, és tájékoztatást küld az érintett külföldi illetékes hatóságnak a kérelem benyújtásáról. A hatóság felhívja az adózó figyelmét az eljárás miatt meghosszabbodó iratmegőrzési kötelezettségre, illetve adott esetben erre végzéssel kötelezi. Szükség esetében hiánypótlási felhívást bocsát ki.

A hatóság a kérelemben foglaltak, valamint az adóhatóság számára rendelkezésre álló adatok (különösen bevallások, korábbi ellenőrzések megállapításai), illetve szükséges esetben a kérelem alapján elvégzett célellenőrzés alapján elsősorban egyoldalúan kísérli meg a kettős adóztatás megszüntetését, amennyiben a kérelem megalapozott. Amennyiben a kifogás megalapozott és a kérelem nem teljesíthető egyoldalúan, azaz a kettős adóztatási helyzet más módon nem oldható fel, akkor a hatóság kölcsönös egyeztetési eljárást kezdeményez a másik szerződő állam illetékes hatóságával az egyezménynek meg nem felelő adóztatás elkerülése, kiküszöbölése érdekében.

8. Ellenőrzés és iratmegőrzési kötelezettség az egyeztetés során

A kölcsönös egyeztetési eljárás során az adóhatóság az elévülési időn túl is végezhet az eljárás lefolytatásához szükséges ellenőrzési cselekményeket az Art. 205. §-a (2) bekezdése alapján. (E szabály nincs ellentmondásban azzal, hogy a kérelemnek az elévülési időn belül kell beérkeznie. Amennyiben tehát a kérelem az elévülési időn belül beérkezett, és az elévülés ezt követően állt be, úgy az adóhatóság a kérelem beérkezését követően elévült éveket is ellenőrizheti.)

A 2018. január 1-je előtt indult eljárások esetében az *adózás rendjéről* szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 47. §-ának (7) bekezdése alapján amennyiben a kölcsönös egyeztetési eljárás lefolytatásához szükséges, az adózó (és a kifizető) köteles az állami adó- és vámhatóság felszólítására – a felszólításban megjelölt időpontig és terjedelemben – az adómegállapításhoz szükséges iratok, bizonylatok megőrzésére. Az őrzési kötelezettség szükség szerint több alkalommal meghosszabbítható, azonban a meghosszabbítás legkésőbb a kölcsönös egyeztetési eljárás lezárultánál időpontjáig tarthat.

2018. január 1-jén vagy azt követően indult eljárások esetében az új Art. 78. § (7) bekezdése szerint „[h]a az adózó vagy a kapcsolt vállalkozása kölcsönös egyeztetési eljárást kezdeményez, az e §-ban előírt [azaz a bizonylat-megőrzési] kötelezettségek a kölcsönös egyeztetési eljárás lezárultáig, vagy ha azután választott bírósági eljárás indul, a választott bírósági eljárás lezárultáig meghosszabbodnak. Ha az e §-ban előírtaknak a kifizető, a munkáltató köteles megfelelni, az őrzési kötelezettség az adóhatóság felhívására a kölcsönös egyeztetési eljárás, illetve a választott bírósági eljárás lezárultáig meghosszabbodik”.

9. A kérelem elbírálásának határideje és a megállapodás végrehajtása

Ha az érintett illetékes hatóságok az egyeztetési eljárás során két év alatt nem tudnak megegyezni, akkor az ügyet választottbíró elé kell vinni. A választottbíró az ügy hozzá történő benyújtásának időpontjától számított hat hónapon belül köteles meghozni döntését, amely kötelező érvényű lesz a tagállamok számára. Az illetékes hatóságok azonban – közös megegyezéssel – hozhatnak a választottbíró véleményétől eltérő határozatot is.

A kétéves időszak akkor kezdődik, amikor a kérelem, illetve annak hiánypótlásai alapján a kérelem tartalmánál írt adatok, információk és dokumentumok az illetékes hatóság rendelkezésére állnak. Az illetékes hatóságok a Választottbírói Egyezmény alapján kölcsönös egyeztetéssel és az érintett kapcsolt vállalkozások egyetértésével lemondhatnak a kétéves határidőről.

Nem lehet az ügyet választottbíró elé vinni, ha az adózó az ügyben Magyarországon bírósági keresettel élt, és azt a határozathozatal előtt nem vonta vissza. Ugyancsak nem lehet az ügyet választottbíró elé vinni, ha az ügyben érintett külföldi kapcsolt vállalkozás

nyújtott be bírósági keresetet, és az ottani jog nem teszi lehetővé a külföldi állam illetékes hatósága számára a bíróságának határozatától való eltérést kivéve, ha a keresetet a határozathozatal előtt visszavonták.

Az Art. 205. §-ának (3) bekezdése szerint „[a] kölcsönös egyeztetési eljárás eredményeként létrejött megállapodást azon adómegállapítási időszakok vonatkozásában is végre kell hajtani, amelyek a megállapodás megkötésének időpontjában már elévültek”.

10. Adótitokra vonatkozó szabályok

Az Aktv. 42. §-ának (7) bekezdése alapján „[a] Választottbírósági Egyezményvel kapcsolatos együttműködés során a magyar illetékes hatóság, valamint jogszabályi vagy egyéb kijelölés alapján az illetékes hatóság feladatait ellátó hatóság által közölt, továbbított vagy szerzett információ adótitoknak minősül”.

11. Adóvégrehajtás

Az adózó az Aktv. 42. §-ának (8) bekezdésére hivatkozva kérheti, hogy az állami adóhatóság – amennyiben az eljárás alapján a határozat (végzés) megváltoztatása várható – a határozat (végzés) végrehajtását függessze fel.

12. Irányadó szabályok, nemzetközi sztenderdek

A kölcsönös egyeztetési, valamint a választottbírósági eljárásban a következő szabályokat, nemzetközi sztenderdeket kell figyelembe venni:

- a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-án Brüsszelben aláírt Egyezmény, az Osztrák Köztársaságnak, a Finn Köztársaságnak és a Svéd Királyságnak a társult vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezményhez való csatlakozásáról szóló Egyezmény és az ehhez kapcsolódó Alírási Jegyzőkönyv, a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 1990. július 23-i egyezmény módosításáról szóló Jegyzőkönyv, valamint a Cseh Köztársaságnak, az Észt Köztársaságnak, a Ciprusi Köztársaságnak, a Lett Köztársaságnak, a Litván Köztársaságnak, a Magyar Köztársaságnak, a Máltai Köztársaságnak, a Lengyel Köztársaságnak, a Szlovén Köztársaságnak és a Szlovák Köztársaságnak a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló Egyezményhez való csatlakozásáról szóló Egyezmény és az ehhez kapcsolódó Alírási Jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 2006. évi XXXVI. törvény;
- az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (új Art.);
- az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény;
- a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao.);
- az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény (Aktv.)a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 22/2009. (X. 16.) PM rendelet, illetve 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet;
- OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások es az adóhatóságok számára;

- OECD jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménye és Kommentárja;
- Az EU-nak a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény hatékony végrehajtását célzó felülvizsgált magatartási kódexe.

13. Egyebek

Az EU Közös Transzferár Fórumának (Joint Transfer Pricing Forum) ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm angolul, franciául vagy németül elérhető oldalán a kölcsönös egyeztetési eljárásokkal összefüggő országspecifikus adatbázisa hasznos információkat tartalmaz a külföldi államok illetékes hatóságairól és eljárási szabályairól. A nemzetközi adózásról további hasznos információk található az OECD-nek a www.oecd.org/tax címen hozzáférhető angol vagy francia nyelvű oldalain.