

Tájékoztató
a Választottbírósi Egyezmény alapján
a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás
megszüntetése céljából indított
kölsönös egyeztető eljárásokról

1. A kölsönös egyeztetési eljárás alapja és célja

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

A kölsönös 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 kölsönös egyeztetési eljárásban közvetlenül nem vesznek részt. Az adózók azonban a Választottbírósi eljárás előtt kérelemre megjelenhetnek vagy képviseltethetik magukat, illetve a Választottbírósi eljárás felhívására kötelesek ezt megtenni.

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

A Választottbírósi Egyezményt is az OECD jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménye alapján szövegezték meg. 2014 őszén 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 70 kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, valamint a Választottbírósi Egyezmény értelmezése során az OECD kiadványa a jogalkalmazás során elfogadott iránymutatásnak minősül.

2. Az eljáró hatóság

A kérelmet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal **Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságához** (KAVIG), mint illetékes hatósághoz kell benyújtani (1077 Budapest, Dob utca 75–81.; Levelezési cím: 1410 Budapest, Pf.: 138.).

3. A kérelem előterjesztője és a kérelem indoka

Azon belföldi székhelyű vagy belföldön állandó telephellyel rendelkező adózó fordulhat a KAVIG-hoz, amely úgy véli, hogy esetében sérült – a Választottbíróági Egyezmény 4. cikkében¹ kimondott – szokásos piaci ár elve. 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 Választottbíróági 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 értesítéstől 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.

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 egyeztető 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 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 164. §-ának (11) 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.

¹ Amely lényegében megegyezik a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 18. §-ának (1) bekezdésével.

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

6. A kérelem formája és tartalma

A kölcsönös egyeztetési eljárás iránti kérelem díj- és illetékmentes; formanyomtatvány kitöltése nélkül benyújtható. A kérelem elektronikus úton nem nyújtható be.

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 egyeztető 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 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 Art. 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, és amennyiben úgy ítéli meg, hogy a kifogás megalapozott, de önmaga nem képes kielégítő megoldást találni, azaz a kérelem nem teljesíthető egyoldalúan, és a kettős adóztatási helyzet más módon nem oldható fel, 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. 164. §-a (11) bekezdése alapján.²

Az 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 egyeztető eljárás lezárultának időpontjáig tarthat.

9. A kérelem elbírálásának határideje és a megállapodás végrehajtása

Ha az érintett illetékes hatóságok az egyeztető eljárás során két év alatt nem tudnak megegyezni, akkor az ügyet Választottbíróság elé kell vinni. A Választottbíróság 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 Választottbíróság 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 Választottbírósági Egyezmény alapján kölcsönös egyeztetéssel és az érintett kapcsolt vállalkozások egyetértésével lemondhatnak a kétéves határidőről.

Nem lehet az ügyet Választottbíróság elé kell vinni, ha az adózó az ügyben Magyarországon bírósági keresettel élt, és azt az határozathozatal előtt nem vonta vissza. Ugyancsak nem lehet az ügyet Választottbíróság 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. 164. §-ának (11) 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 Egyezménnyel 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”.

² E szabály nincs ellentmondásban azzal, hogy a kérelemnek az elévülési időn belül kell beérkeznie. Ha a kérelem az elévülési időn belül beérkezett, és az elévülés ezt követően állt be, az adóhatóság ennek ellenére a kérelem beérkezését követően elévült éveket is ellenőrizheti.

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

A kölcsönös egyeztetési, valamint a választottbíróági eljárásban a következő szabályokat 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 Aláírási 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 Aláírási Jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 2006. évi XXXVI. törvény
- az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.)
- 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
- OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára
- OECD jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménye
- OECD jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezményének Kommentárja
- Az EU-nak a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény hatékony végrehajtását célzó felülvizsgált magatartási kódexe

13. Egyebek

Az EU Nemzetközi Transzferár Fórumának (Joint Transfer Pricing Forum) ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm³

³ Az oldal csak angolul, franciául és németül érhető el.

oldalán elérhető, a kölcsönös egyeztetési eljárásokkal összefüggő országspecifikus adatbázisa hasznos információkat tartalmaz a külföldi államok illetékes hatóságairól és eljárási szabályairól. A nemzetközi adózásról további hasznos információk találhatók az OECD-nek a www.oecd.org/tax címen hozzáférhető angol vagy francia nyelvű oldalain.