

Tájékoztató a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények szerinti kölcsönös egyeztetési eljárásról, az esetleges kettős adóztatás feloldásáról

1. A kölcsönös egyeztetési eljárás alapja és célja

Magyarország a jövedelem- és vagyonadókat területén a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló adóegyezményeit a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD Modellegyezmény alapul vételével köti. A hatályos és alkalmazandó adóegyezmények listáját Magyarország 2018. január 1-jétől alkalmazható adóegyezményeiről szóló NAV adózoói tájékoztató tartalmazza (http://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Adozoi_tajekoztato_Ma20180115.html).

A hatályos és alkalmazható adóegyezmények – az OECD Modellegyezmény 25. cikke alapján – lehetőséget teremtenek az adózók számára a szerződő államok közötti egyeztetés (ún. Mutual Agreement Procedure, rövidített szóhasználatban: MAP) megindítására az esetleges kettős adózás felmerülése vagy annak valószínűsíthetősége esetén annak rendezése 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. Kölcsönös egyeztetési eljárásra az adóegyezmények értelmezése vagy alkalmazása során felmerülő nehézségek vagy kétségek feloldása céljából is sor kerülhet.

Mindemellett kölcsönös egyeztetési eljárás kezdeményezésére, illetve lefolytatására sor kerülhet a kapcsolt vállalkozások szokásos piaci ár elvtől eltérő alkalmazására tekintettel alkalmazott nyereségkiigazítással kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetését célzó, multilaterális egyezmény, a Magyarországon a 2006. évi XXXVI. törvénnyel kihirdetett Választottbírószági Egyezmény alapján is, amelyet egy külön adózoói tájékoztató tartalmaz.

2. Az eljáró hatóságok

A kapcsolt vállalkozásokat érintő transzferár- ügyek kivételével a kölcsönös egyeztetési eljárás iránti kérelmet a Magyarországon illetékes hatóságként eljáró **Pénzügyminisztérium** Adópolitikai és Nemzetközi Adózási Főosztályához (1051 Budapest, József nádor tér 2–4.), mint illetékes hatósághoz kell benyújtani.

A kettős adóztatás elkerülésére szolgáló kétoldalú adóegyezmények, valamint a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény (Választottbírószági Egyezmény) alapján indított kapcsolt vállalkozásokat érintő, transzferár-ügyekkel kapcsolatos eljárásban a kérelmet a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás** Ellenőrzési Főosztály Szokásos Piaci Ár-megállapítási Osztályához (1054 Budapest, Széchenyi utca 2.), mint az illetékes hatósághoz kell benyújtani.

3. A kérelem előterjesztője és a kérelem indoka

Az eljárást abban az esetben kezdeményezheti Magyarországon egy belföldi illetőségű magánszemély vagy társaság (vagy más belföldi személy), ha úgy véli, hogy az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései számára olyan adózáshoz vezetnek vagy vezethetnek, amely nem áll összhangban az alkalmazandó adóegyezmény rendelkezéseivel.

4. A kérelem benyújtásának határideje

Az OECD Modellegyezmény 25. cikkének 1. bekezdése alapján az eljárást a magyar belföldi illetőségű adózó legkésőbb a sérelmesnek vélt intézkedésről szóló értesítést követő 3 éven belül terjesztheti elő Magyarországon, függetlenül a hazai jog szerinti jogorvoslati lehetőségek igénybe vételétől. Konkrét eljárások esetében mindig az ügyben érintett, szerződő államok által kötött, kétoldalú adóegyezményekben foglalt határidő bír jelentőséggel. Sérelmesnek vélt 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 (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 már letelt. Ez vonatkozik arra az esetre is, ha az eljárást külföldi illetékes hatóság kezdeményezi Magyarországon. Az eljárás megindítására vonatkozóan hazai belső jogszabály, *az adózás rendjéről* szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) is tartalmaz vonatkozó rendelkezést. Az Art. 205. § (1) bekezdése alapján „[a] kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi szerződés alapján – ha nemzetközi szerződés másként nem rendelkezik – a kölcsönös egyeztetési eljárás lefolytatásának feltétele, hogy az egyeztetési eljárásra irányuló kérelem, vagy bármilyen, az eljárás megindításának alapjául szolgáló értesítés a másik szerződő állam illetékes hatóságától az adómegállapításhoz való jog vagy az adóvisszatérítés iránti jog elévülési idején belül a magyar illetékes hatósághoz beérkezzen”. A postára adás tehát nem elegendő, szükséges az is, hogy a kérelem ténylegesen beérkezzen.

6. A kérelem formája és tartalma

A kölcsönös egyeztetési eljárás iránti kérelem díj-, és illetékmentes. Transzferárat érintő ügyben a NAV honlapjáról letölthető 'TPMAP űrlap alkalmazható, egyébként a kérelem formanyomtatvány kitöltése nélkül benyújtható.

Az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. 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, a 'TPMAP űrlapot, illetve nem transzferár ügyben a kérelmét elektronikusan kell benyújtania. Más kérelmező a kérelmet választása szerint papír alapon vagy elektronikus úton küldheti meg. Transzferárat nem érintő ügyben a kérelem elektronikus benyújtásra az e-Papír rendszeren van lehetőség. A 'TPMAP nyomtatvány alkalmazása papír alapú kapcsolattartás esetében nem kötelező.

A kérelem célszerűen megküldendő minimális tartalmi elemei az alábbiak:

- adózót azonosító adatok, vonatkozó adóévek;
- külföldi adóhatóság azonosítása, illetve e hatóság bármely releváns irata;
- külföldön/ belföldön folyamatban lévő ügy összefoglalása (pl. fellebbezés, visszatérítési kérelem, stb.);

- az adóegyezmény nem megfelelően alkalmazott cikkének megjelölése, adózó értelmezésével, tények összefoglalása;
- bármely egyéb tény, összefüggés, amelyet az adózó fontosnak tart;
- adózó álláspontja az összeütközés feloldására vonatkozóan;
- képviseleti jogosultság igazolása.

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, 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 céllenőrzés 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 – a tájékoztató 5. pontjában foglalt, kérelem benyújtására vonatkozó korlátok figyelembe vétele mellett – az elévülési időn túl is végezhet az eljárás lefolytatásához szükséges ellenőrzési cselekményeket az Art. 205. §-a (2) bekezdése alapján. A 2018. január 1-je előtt indult eljárások esetében amennyiben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi szerződés szerinti kölcsönös egyeztetési eljárás lefolytatásához szükséges, az adózó, a munkáltató (kifizető) köteles az állami adóhatóság 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 lezárultánál időpontjáig tarthat *az adózás rendjéről* szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 47. §-ának (7) bekezdése alapján.

2018. január 1-jén vagy azt követően indult eljárások esetében az új Art. 78. § (7) bekezdése alkalmazható, amely 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

Az érintett államok közti kölcsönös egyeztetés lefolytatására nyitva álló határidőt, illetve államok közti kifejezett megállapodási kötelezettséget a Modellegyezmény nem tartalmaz. Ugyanakkor a kölcsönös egyeztetési eljárás során az érintett államok illetékes hatóságai között létrejött megállapodást az OECD Modellegyezmény 25. cikkének 2. bekezdése alapján

– függetlenül a szerződő államok belső jogszabályai által előírt határidőktől – érvényesíteni kell. Mindez a hazai eljárási jogszabályban is megjelenik, így az Art. 205. § (3) bekezdésének utolsó mondatában foglaltak szerint a megállapodást azon adómegállapítási időszakok tekintetében is végre kell hajtani, amelyekre vonatkozó adómegállapítási jog a megállapodás megkötésének időpontjában már elévült.

10. Adótitok szabályok

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények szerinti együttműködés során a magyar illetékes hatóság, valamint az illetékes hatóság feladatait jogszabályi vagy egyéb kijelölés alapján ellátó hatóság által közölt, továbbított vagy szerzett információ adótitoknak minősül *az adó-és egyéb közterhekkkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól* szóló 2013. évi XXXVII. törvény 43. §-ának (1) bekezdése alapján.

11. OECD információk

A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) honlapján, a www.oecd.org oldalon érhető el az OECD kölcsönös egyeztetési eljárásokkal összefüggő országspecifikus adatbázisa, amely hasznos információkat tartalmaz a külföldi államok illetékes hatóságairól és eljárási szabályairól.

12. Irányadó szabályok, nemzetközi sztenderdek

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

- a jövedelem és a vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről szóló bilaterális adóegyezmények;
- az OECD jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménye, valamint Kommentárja;
- az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (új Art.);
- az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény;
- belső jogi szabályozások a társaságok és a magánszemélyek adóztatására vonatkozóan (többek között a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény [Tao.]; a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény [Szja.]);
- az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény (Aktv.) V. fejezet.