



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ**  
**Προϊστάμενος Διεύθυνσης**

Οδυσσέας Πυλάλης

**Παρουσίαση:**

**«Πρακτικά ζητήματα αμοιβαίου διακανονισμού»**

*ΑΘΗΝΑ, 8 Μαΐου 2017*

# Τι είναι ο αμοιβαίος διακανονισμός;



- Η διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές των Κρατών να διαβουλεύονται μεταξύ τους ώστε να επιλύουν ζητήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας
  - Μηχανισμός επίλυσης διεθνών φορολογικών διαφορών που αφορούν σε περιπτώσεις διπλής φορολογίας (νομικής ή οικονομικής) καθώς και σε ασυνέπειες στην ερμηνεία και εφαρμογή των Συμβάσεων
- Διαδικασία δημοσίου διεθνούς δικαίου: ανεξάρτητη από τα εθνικά μέσα θεραπείας

# Πού προβλέπεται;



- Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας
  - Ελλάδα: 57 διμερείς Συμβάσεις
- Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. (άρθρο 25)
- Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1049/2017
- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 63<sup>A</sup>)

# Πρακτικά ζητήματα – Γενική επισκόπηση



Πρακτικά ζητήματα αμοιβαίου διακανονισμού:

- Υποθέσεις που υπάγονται σε αμοιβαίο διακανονισμό
- Εκκίνηση διαδικασίας
- Εμπρόθεσμο του αιτήματος
- Περιεχόμενο του αιτήματος
- Ζητήματα εκκρεμοδικίας
- Απόρριψη αιτήματος
- Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού
- Ρόλος και υποχρεώσεις φορολογούμενου
- Διάρκεια επίλυσης μίας υπόθεσης
- Εφαρμογή συμφωνίας αμοιβαίου διακανονισμού
- Διασφάλιση απορρήτου – δημοσιότητα

# Υποθέσεις αμοιβαίου διακανονισμού



Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού αφορά:

- φόρους που καλύπτονται ρητά από την εφαρμοζόμενη Σύμβαση
- πρόσωπα που είναι κάτοικοι ενός εκ των δύο συμβαλλόμενων Κρατών
- περιπτώσεις που οι κανόνες μίας Σύμβασης συνδέονται με κανόνες της εσωτερικής νομοθεσίας των Κρατών που δεν έχουν εφαρμοστεί ορθά

# Υποθέσεις αμοιβαίου διακανονισμού



Ενδεικτικά παραδείγματα:

- περιπτώσεις διπλής κατοικίας
- εφαρμογή υψηλότερου από τον προβλεπόμενο συντελεστή παρακράτησης φόρου στην πηγή σε μερίσματα ή τόκους ή δικαιώματα
- φορολόγηση ενός εισοδήματος σε ένα Κράτος, όταν η Σύμβαση προβλέπει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στο άλλο Κράτος
- σύγκρουση ως προς τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος
- σύγκρουση σχετικά με την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης
- περιπτώσεις μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την απόδοση κερδών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- μη εφαρμογή των διατάξεων περί απαγόρευσης της διακριτικής μεταχείρισης

# Εκκίνηση διαδικασίας



- Μόνο κατόπιν έγγραφου αιτήματος
- Το αίτημα υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή του Κράτους του οποίου το πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος

*Στην περίπτωση της Ελλάδας:*

- Α.Α.Δ.Ε., Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Α' - Φορολογικών Θεμάτων
  - Α.Α.Δ.Ε., Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Ελέγχων, Τμήμα Δ' - Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων (**για αιτήματα που αφορούν αποκλειστικά στην εξάλειψη διπλής φορολογίας συνεπεία διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων**)
- Δεν υπάρχουν παράβολα για την υποβολή αιτήματος

# Εμπρόθεσμο αίτημα



- Υποβολή εντός της προβλεπόμενης από την εκάστοτε Σύμβαση διετούς ή τριετούς προθεσμίας από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης επιβολής φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης
- Όταν δεν προβλέπεται προθεσμία στη Σύμβαση, ισχύει τριετής προθεσμία, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας



# Περιεχόμενο αιτήματος



1. Στοιχεία του αιτούντος προσώπου
2. Βάση αιτήματος (*εφαρμοζόμενη Σύμβαση και διατάξεις*)
3. Πραγματικά περιστατικά
4. Ανάλυση του ζητήματος προς επίλυση (υπόμνημα αιτούντος) και σχετική τεκμηρίωση
5. Εάν το αίτημα έχει υποβληθεί και στην αρμόδια αρχή του αντισυμβαλλόμενου Κράτους
6. Λεπτομερή στοιχεία σχετικά με τυχόν διαδικασίες ενδικοφανούς προσφυγής, περαίωσης, διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, διοικητικού συμβιβασμού, δικαστικής προσφυγής και εν γένει διαδικασίες ενώπιον Δικαστηρίων ή οποιεσδήποτε σχετικές δικαστικές αποφάσεις
7. Νομιμοποιητικό έγγραφο για ορισμό νομίμου εκπροσώπου
8. Δήλωση του αιτούντος ότι όλες οι παρασχεθείσες πληροφορίες και τεκμηρίωση είναι ακριβείς
9. Ηλεκτρονικός φάκελος σε οπτικό δίσκο – CD ή USB stick με όλα τα παραπάνω

# Ζητήματα εκκρεμοδικίας



- Η τυχόν άσκηση ένδικου βοηθήματος **δεν** εμποδίζει την εξέταση ενός αιτήματος, υπό την προϋπόθεση ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί κατά τον χρόνο κατάθεσης του αιτήματος (*απαραίτητη βεβαίωση από τη Γραμματεία του οικείου Δικαστηρίου ότι η εν λόγω υπόθεση δεν έχει συζητηθεί*)
- Σε περίπτωση συζήτησης της υπόθεσης, η διαδικασία ολοκληρώνεται χωρίς αποτέλεσμα

# Λόγοι απόρριψης αιτήματος



- όταν το αίτημα δεν είναι εμπρόθεσμο
- όταν το αίτημα δεν είναι παραδεκτό, δηλαδή δεν αναφέρεται σε επιβολή φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης
- εάν δεν παρασχεθούν από τον αιτούντα οι ελάχιστες απαιτούμενες πληροφορίες εντός της τεθείσας προθεσμίας
- εάν τα έτη, στα οποία αναφέρεται το αίτημα, έχουν παραγραφεί, κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος
- εάν έχει εκδοθεί από το αρμόδιο δικαστήριο στο Κράτος κατοικίας οριστική απόφαση σε σχέση με την υπόθεση

# Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού - Στάδια



Στάδιο 1: Τυπικός Έλεγχος

Στάδιο 2: Ουσιαστικός Έλεγχος

Στάδιο 3: Διαβούλευση αρμόδιων αρχών

Στάδιο 4: Αποτέλεσμα – Απόφαση αμοιβαίου  
διακανονισμού

*Σημείωση: οι διαδικασίες είσπραξης φόρου δεν αναστέλλονται κατά τη διάρκεια της ΔΑΔ*

# Στάδιο 1: Τυπικός έλεγχος αιτήματος



εμπρόθεσμο

παραδεκτό

προσκομισθέντα στοιχεία

# Στάδιο 2: Ουσιαστικός έλεγχος αιτήματος



Τα πραγματικά και νομικά ζητήματα της υπόθεσης, λαμβάνοντας υπόψη:

- τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας
- τις διατάξεις της εφαρμοζόμενης Σύμβασης
- το αίτημα για εκκίνηση αμοιβαίου διακανονισμού
- τις πληροφορίες που έλαβε από τον αιτούντα
- τις διαπιστώσεις τυχόν διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου από την ελληνική φορολογική αρχή
- τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας ή των ομάδων εργασίας που δύνανται, κατά περίπτωση, να συστήνονται -με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.- για την αντιμετώπιση ειδικότερων ζητημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο του αμοιβαίου διακανονισμού

# Στάδιο 3: Διαβούλευση αρμόδιων αρχών



- Ανταλλαγή εγγράφων στα οποία εκτίθενται οι θέσεις των αρμόδιων αρχών
  - Το έγγραφο διατύπωσης θέσεων της αρμόδιας αρχής περιλαμβάνει:
    - ✦ την υποβληθείσα υπόθεση,
    - ✦ τους λόγους για τους οποίους θεωρεί ότι έχει προκύψει ή θα προκύψει φορολογία μη σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης,
    - ✦ παρουσίαση της πρότασής της ως προς τον τρόπο επίλυσης της διαφοράς
- ΔΕΝ κοινοποιείται στον αιτούντα
- Η αντισυμβαλλόμενη αρμόδια αρχή απαντά εγγράφως στο έγγραφο αυτό, διατυπώνοντας τη συμφωνία ή διαφωνία της με τις εκτεθείσες απόψεις

# Στάδιο 4: Αποτέλεσμα αμοιβαίου διακανονισμού



- 1) συμφωνία μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών
  - ανταλλαγή επιστολών/μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή κοινό έγγραφο
  - ο αιτών δύναται να αποδεχθεί το αποτέλεσμα εντός 60 ημερών από την κοινοποίηση, καλείται να παραστεί σε συνάντηση με την αρμόδια αρχή για να συναινέσει ή όχι στο αποτέλεσμα
    - Πρακτικό Αποδοχής της συμφωνίας → *Δεσμεύει τον φορολογούμενο!*
    - Πρακτικό Απόρριψης της συμφωνίας
  - έγγραφη δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και το δικαίωμα της προσφυγής
- 2) μη επίτευξη συμφωνίας μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών
  - έγγραφο διαπίστωσης της μη επίτευξης συμφωνίας
  - Όπου προβλέπεται: στάδιο διαιτησίας



# Στάδιο 4: Απόφαση αμοιβαίου διακανονισμού



- Εκδίδεται από την αρμόδια αρχή εντός 30 ημερών από την υπογραφή του Πρακτικού Αποδοχής
- Υπογράφεται από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
- Κοινοποιείται μαζί με αντίγραφο του πρακτικού σε όλα τα εμπλεκόμενα μέρη
- Δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα
- Περιλαμβάνει τουλάχιστον:
  - ✦ τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου
  - ✦ αναφορά στο περιεχόμενο και την ημερομηνία του αιτήματος
  - ✦ αναφορά στην αλλοδαπή αρμόδια αρχή
  - ✦ περιληπτική αναφορά στο περιεχόμενο του τελικού εγγράφου
  - ✦ αναφορά στο Πρακτικό Αποδοχής
  - ✦ τον τρόπο εφαρμογής της συμφωνίας
  - ✦ το ότι δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα
- Για κάθε φορολογικό έτος εκδίδεται ξεχωριστή Απόφαση
- Δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.
- Δεν δημιουργεί προηγούμενο για την επίλυση μεταγενέστερων υποθέσεων

# Ρόλος και υποχρεώσεις φορολογούμενου



- Δεν συμμετέχει στη διαδικασία διαβούλευσης  
ΑΛΛΑ ενδέχεται να κληθεί να συμμετάσχει ανεπισημώς: διακριτική ευχέρεια αρμοδίων αρχών
- Δεν λαμβάνει γνώση των εγγράφων που αποστέλλονται μεταξύ των αρμόδιων αρχών  
ΑΛΛΑ ενημερώνεται για την εξέλιξη της υπόθεσής του από την αρμόδια αρχή
- Υποχρεούνται να συνεργάζεται πλήρως με την αρμόδια αρχή, προσκομίζοντας έγκαιρα πλήρεις και ακριβείς πληροφορίες καθώς και τη σχετική τεκμηρίωση

# Διάρκεια επίλυσης μίας υπόθεσης



- Στόχος: η όσο το δυνατόν ταχύτερη επίλυση των υποθέσεων
- Λαμβάνονται υπόψη ποικίλοι παράγοντες: πολυπλοκότητα της κάθε υπόθεσης, ανταπόκριση της αρμόδιας αρχής του αντισυμβαλλόμενου Κράτους, έγκαιρη παροχή των απαραίτητων πληροφοριών και τεκμηρίωσης από τον φορολογούμενο κλπ.
- Στις Συμβάσεις που περιέχουν ρήτρα διαιτησίας, συνήθως υπάρχει προθεσμία για επίτευξη συμφωνίας αμοιβαίου διακανονισμού

# Εφαρμογή συμφωνίας αμοιβαίου διακανονισμού



- Υλοποίηση συμφωνίας παρά τις προθεσμίες παραγραφής που προβλέπονται από τις εσωτερικές τους νομοθεσίες
- **Ωστόσο** τα Κράτη δύνανται να εισάγουν στην ίδια την αμοιβαία συμφωνία προθεσμίες προσαρμοσμένες στην κατά το εσωτερικό τους δίκαιο προθεσμία παραγραφής
- Εφαρμογή σχετικών διατάξεων εφαρμοζόμενης Σύμβασης

# Διασφάλιση απορρήτου - δημοσιότητα



- Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας:
  - διατάξεις περί ανταλλαγής πληροφοριών της εφαρμοστέας Σύμβασης
  - ισχύουσες διατάξεις περί επαγγελματικού και φορολογικού απορρήτου
- Δημοσίευση των αποφάσεων: ανωνυμοποίηση των στοιχείων του φορολογουμένου.  
Εάν ο φορολογούμενος διαφωνεί με τη δημοσίευση του συνόλου της Απόφασης, δημοσιεύεται περίληψη αυτής

# Σχετικοί σύνδεσμοι



- Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας  
[http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis\\_site/ddos/d\\_gr.html](http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/ddos/d_gr.html)
- Εγχειρίδιο διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού  
<http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/archive/32943/>
- Εγχειρίδιο του Ο.Ο.Σ.Α. για αποτελεσματική διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού  
<http://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>
- Προφίλ κρατών σχετικά με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού  
<http://www.oecd.org/ctp/dispute/country-map-profiles.htm>
- Στατιστικά στοιχεία του Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με τις υποθέσεις αμοιβαίου διακανονισμού  
<http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>

# ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ

Ευχαριστώ πολύ για την προσοχή σας  
Οδυσσέας Πυλάλης

**Odysseas Pylalis**

*Head of International Economic Relations Directorate*

**Independent Authority for Public Revenue**

**Hellenic Republic**

Kar. Servias 8, 101 84, Athens, Greece

Tel. No: +30 210 3375734, -580

ypoik@otenet.gr