

ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ & ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΑΝΑΠΤΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Η επίλυση διασυνοριακών φορολογικών διαφορών εντός της ΕΕ

Κατερίνα Πέρρου

Αθήνα, 25 Ιανουαρίου 2020

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Διαδικασία υιοθέτησης...

- **26/10/2016:** Πρόταση οδηγίας «Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union» **COM/2016/0686 final**
- **22/02/2017:** γνώμη ECOSOC – υιοθέτηση χωρίς συζήτηση
- **06/07/2017:** Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο: έγκριση με τροποποιήσεις
- **10/11/2016 – 10/10/2017:** Συζητήσεις στο Συμβούλιο
- **10/10/2017:** Υιοθέτηση από το Συμβούλιο «Council **Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017** on tax dispute resolution mechanisms in the European Union (*OJ L 265, 14.10.2017, p. 1–14*)»

Επίλυση Φορολογικών Διαφορών εντός ΕΕ

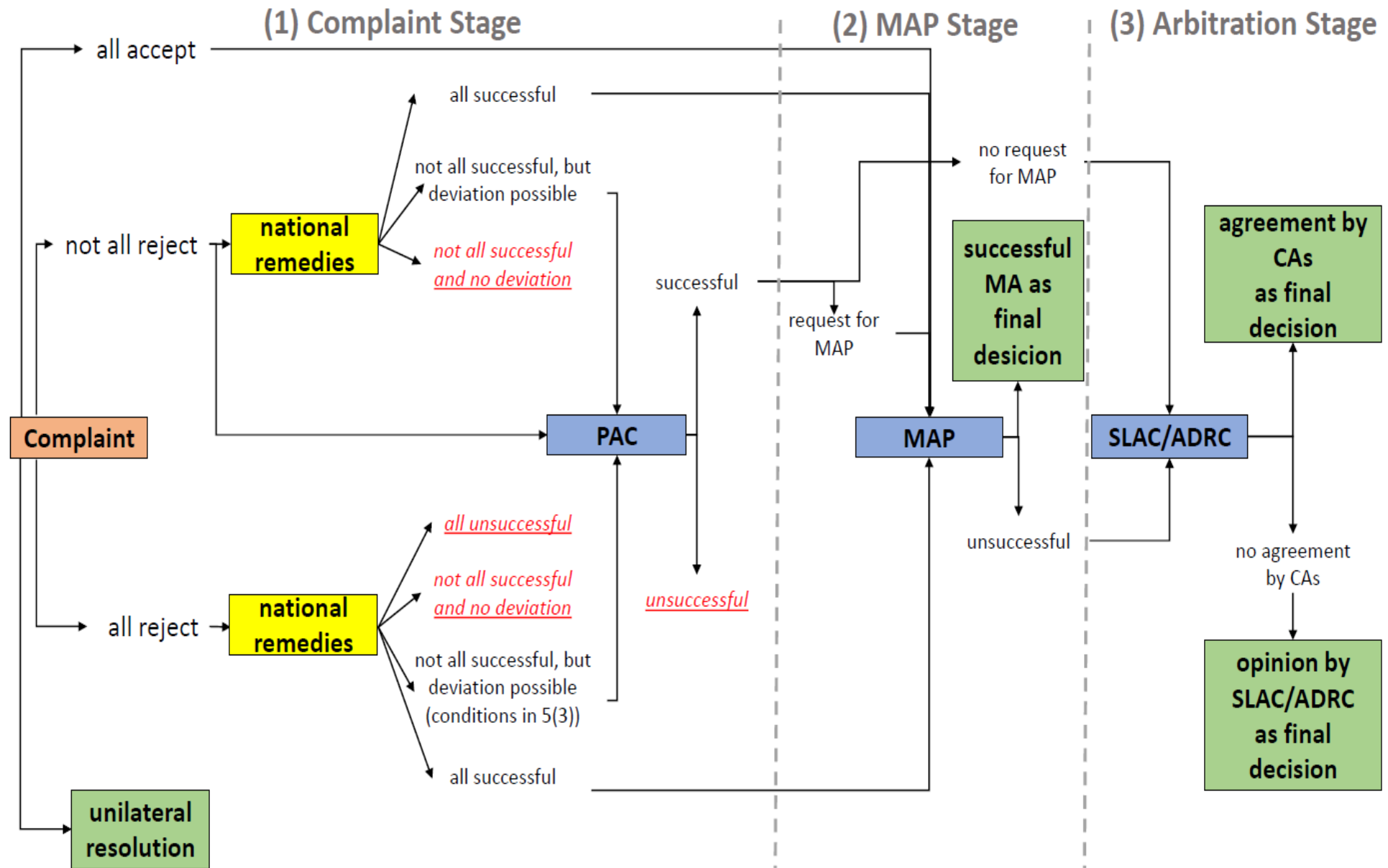
Πληθώρα νομικών βάσεων

- Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας: άρθρο 25 → Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού και Διαιτησία
- Σύμβαση Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ)
- Οδηγία Επίλυσης Διαφορών 1852/2017

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Επισκόπηση του μηχανισμού της Οδηγίας

- Επίλυση διαφορών σε τρία στάδια:
 - (1) **Complaint Stage - ΕΝΣΤΑΣΗ**
 - (2) **MAP Stage - ΔΑΔ**
 - (3) **Arbitration Stage - ΔΙΑΙΤΗΣΙΑ**
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή μπορεί να ενεργοποιηθεί σε δυο φάσεις:
 - ❑ **Complaint Stage:** Article 6(1)(a) – Decision on the acceptance of the complaint of the affected person → **Procedural Advisory Commission (PAC)**
 - ❑ **Arbitration Stage:** Article 6(1)(b) – Dispute resolution where MAP fails/no request for MAP has been made after decision by PAC → **Substantive Law Advisory Commission (SLAC)** → Αυτή μπορεί να αντικατασταθεί από
- **Alternative Dispute Resolution Commission (ADRC – Art. 10)**



PAC = Procedural Advisory Commission Article 6(1)(a)
 SLAC = Substantive Law Advisory Commission Article 6(1)(b)
 ADRC = Alternative Dispute Resolution Commission Article 10

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Προοίμιο

Σημεία (1) και (2)

(1) Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες **περισσότερα του ενός κράτη μέλη ερμηνεύουν ή εφαρμόζουν διαφορετικά** τις διατάξεις διμερών φορολογικών συμφωνιών ή συμβάσεων, περιλαμβανομένης της σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) [\(3\)](#) («η σύμβαση περί διαδικασίας διαιτησίας της Ένωσης»), μπορούν να δημιουργήσουν **σοβαρά φορολογικά εμπόδια για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο.**

Συνεπάγονται υπερβολική φορολογική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις και είναι πιθανό να οδηγήσουν σε οικονομικές στρεβλώσεις και αναποτελεσματικότητα, και να έχουν αρνητικές συνέπειες στις διασυνοριακές επενδύσεις και στην ανάπτυξη.

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Προοίμιο

Σημεία (1) και (2)

(2) Για τον λόγο αυτό, είναι αναγκαίο να υπάρχουν **μηχανισμοί** στην Ένωση οι οποίοι διασφαλίζουν την αποτελεσματική επίλυση των διαφορών που αφορούν την ερμηνεία και εφαρμογή των εν λόγω διμερών φορολογικών συνθηκών και της σύμβασης περί διαδικασίας διαιτησίας της Ένωσης, **ειδικότερα** δε των διαφορών που οδηγούν σε διπλή φορολογία.

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Πεδίο Εφαρμογής

- a. “Πρόσωπα”
- b. Αντικείμενο
- c. Χρόνος
- d. Έδαφος

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Πεδίο εφαρμογής

a. “Πρόσωπα”: Κράτη Μέλη + Θιγόμενα πρόσωπα

➤ **Άρθρο 1:** Η παρούσα οδηγία θεσπίζει κανόνες για μηχανισμό επίλυσης διαφορών **μεταξύ των κρατών μελών** οι οποίες προκύπτουν από την ερμηνεία και την εφαρμογή συμφωνιών και συμβάσεων που προβλέπουν την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εισοδήματος και, κατά περίπτωση, κεφαλαίου. Ορίζει επίσης **τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των θιγόμενων προσώπων** όταν προκύπτουν τέτοιες διαφορές. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας το θέμα το οποίο εγείρει τέτοιες διαφορές αναφέρεται ως «αμφισβητούμενο ζήτημα».

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

a. “Πρόσωπα”:

- **Άρθρο 2(1)(δ): «θιγόμενο πρόσωπο»:** κάθε πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των φυσικών προσώπων, το οποίο είναι **κάτοικος** σε κράτος μέλος για φορολογικούς σκοπούς και του οποίου η φορολόγηση επηρεάζεται άμεσα από αμφισβητούμενο ζήτημα
- Προοίμιο (7): “Η παρούσα οδηγία θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλους τους φορολογούμενους που υπόκεινται σε φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που καλύπτονται από διμερείς φορολογικές συνθήκες και τη σύμβαση περί διαδικασίας διαιτησίας της Ένωσης.”
- **ΜΕ τρίτων χωρών → ΔΕΝ ΚΑΛΥΠΤΟΝΤΑΙ**

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

b. Αντικείμενο: «Διαιτησία» μόνο εφόσον υπάρχει διπλή φορολογία;

➤ **Άρθρο 1:** Η παρούσα οδηγία θεσπίζει κανόνες για μηχανισμό επίλυσης διαφορών μεταξύ των κρατών μελών **οι οποίες προκύπτουν από την ερμηνεία και την εφαρμογή συμφωνιών και συμβάσεων που προβλέπουν την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εισοδήματος και, κατά περίπτωση, κεφαλαίου. Ορίζει επίσης τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των θιγόμενων προσώπων όταν προκύπτουν τέτοιες διαφορές. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας το θέμα το οποίο εγείρει τέτοιες διαφορές αναφέρεται ως «αμφισβητούμενο ζήτημα».**

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

b. Αντικείμενο: «Διαιτησία» μόνο εφόσον υπάρχει διπλή φορολογία;

➤ **Άρθρο 2(1)(γ): Ορισμός «διπλή φορολογία»:** η επιβολή εκ δύο (ή περισσότερων) κρατών μελών φόρων που καλύπτονται από συμφωνία ή σύμβαση του άρθρου 1 επί του ίδιου φορολογητέου εισοδήματος ή κεφαλαίου, όταν αυτή επιφέρει i) **πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση**, ii) **αύξηση φορολογικών υποχρεώσεων** ή iii) **ακύρωση ή μείωση ζημιών** οι οποίες θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την αντιστάθμιση φορολογητέων κερδών.

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

b. Αντικείμενο:

- **Νομική διπλή φορολογία** → **ναι**
- **Οικονομική διπλή φορολογία** → **ναι** (ευρύς ορισμός 'θιγόμενου προσώπου')
- Προοίμιο (2) → “ειδικότερα δε των διαφορών που οδηγούν σε διπλή φορολογία”
- Προοίμιο (6) → “Η επίλυση διαφορών θα πρέπει να εφαρμόζεται για **τη διαφορετική ερμηνεία και την εφαρμογή** διμερών φορολογικών συνθηκών, καθώς και της σύμβασης περί διαδικασίας διαιτησίας της Ένωσης — **ιδίως για τις διαφορετικές ερμηνείες και την εφαρμογή που έχουν ως αποτέλεσμα διπλή φορολογία**”

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

b. Αντικείμενο

- **Άρθρο 16(7)** : Ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί την πρόσβαση στη διαδικασία επίλυσης διαφορών βάσει του άρθρου 6, κατά περίπτωση, όταν το αμφισβητούμενο ζήτημα δεν αφορά διπλή φορολογία. Σε αυτή την περίπτωση, η αρμόδια αρχή του εν λόγω κράτους μέλους ενημερώνει το θιγόμενο πρόσωπο και τις αρμόδιες αρχές των λοιπών κρατών μελών αμελλητί.
- Ρήτρα διαφυγής; **ΔΑΔ** για όλα τα ζητήματα αλλά **ΔΙΑΙΤΗΣΙΑ** μόνο αν υπάρχει διπλή φορολογία;

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

b. Αντικείμενο

- **φορολογική κατοικία**: ίσως να μην καταλήγει πάντα σε πρόσθετη «φορολογική επιβάρυνση» αλλά οδηγεί σε «αύξηση φορολογικών υποχρεώσεων» → “διπλή φορολογία” για σκοπούς Οδηγίας
- **Απαλλασσόμενο ή εξαιρούμενο εισόδημα** σε ένα ΚΜ: δεν υπάρχει ΔΙΠΛΗ φορολογία → δεν έχει πρόσβαση ο φορολογούμενος στη διατησία;
- **Άρθρο 3(6): απόσυρση** από τον φορολογούμενο → άμεση περάτωση; Ομοίως αν παύσει να υπάρχει “αμφισβητούμενο ζήτημα” για οποιοδήποτε λόγο

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

c. Ζητήματα Χρόνου

➤ Ενσωμάτωση (Άρθρο 22): **ως 30 Ιουνίου 2019**

c. 25 /01/2020

- [Belgium](#)
- [Bulgaria](#)
- **Czechia**
- [Denmark](#)
- [Germany](#)
- [Estonia](#)
- [Ireland](#)

- **Greece**
- [Spain](#)
- [France](#)
- [Croatia](#)
- **Italy**
- [Cyprus](#)
- [Latvia](#)
- [Lithuania](#)
- [Luxembourg](#)
- [Hungary](#)
- [Malta](#)
- [Netherlands](#)
- [Austria](#)

- [Poland](#)
- [Portugal](#)
- [Romania](#)
- [Slovenia](#)
- [Slovakia](#)
- [Finland](#)
- [Sweden](#)
- [United Kingdom](#)

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

c. Ζητήματα χρόνου

- Εφαρμόζεται σε κάθε ένσταση που υποβάλλεται από την 1η Ιουλίου 2019 και εξής σε αμφισβητούμενα ζητήματα που αφορούν το εισόδημα ή το κεφάλαιο που αποκτήθηκαν σε φορολογικό έτος που αρχίζει την **1η Ιανουαρίου 2018** ή μετά την ημερομηνία αυτή. Οι αρμόδιες αρχές των ενδιαφερόμενων κρατών μελών μπορούν ωστόσο να συμφωνήσουν να εφαρμόζουν την παρούσα οδηγία όσον αφορά **κάθε ένσταση που υποβλήθηκε πριν από την εν λόγω ημέρα ή σε προηγούμενα φορολογικά έτη.**

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

d. Εδαφική έκταση

➤ **Μόνο εντός ΕΕ**

- Δεν εφαρμόζεται σε διαφορές μεταξύ Κρατών της ΕΕ και κρατών εκτός ΕΕ
- Δυο ταχύτητες ως προς τη διαδικασία επίλυσης διαφορών;

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

➤ Η συμμετοχή του φορολογούμενου:

- Γενικά έχει σημαντικό έλεγχο στην εξέλιξη της διαδικασίας και αποφεύγονται οι αδικαιολόγητες καθυστερήσεις από τις Αρμόδιες Αρχές
- Submit a complaint (Art. 3)
- If all CAs reject the complaint → recourse to national courts (Art. 5(3))
- Request to set up the Advisory Commission in case the complaint is rejected by at least one but not all CAs OR in case of no agreement during MAP (Art. 6)
- If no AC is set up → recourse to domestic courts or appointing authority (Art.7)

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

➤ Συμμετοχή του φορολογούμενου

- Implementation of Rules of Functioning → recourse to domestic courts in order to obtain an order for the implementation (Art. 11(4))
- They may appear or be represented before the AC or the ADR Commission (Art. 13(2))
- Implementation of final decision → recourse to domestic courts (Art. 15(4))

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Διαφάνεια στη διαδικασία

- Ενημέρωση του φορολογούμενου σε κάθε στάδιο
 - Art. 3(2): timely acknowledge the receipt of the complaint
 - Art. 3(5) decision accepting or rejecting the complaint must be communicated to the taxpayer
 - Art. 4(3): give reasons why MAP was not reached
 - Art. 5: provide reasons why complaint was rejected
 - **Art. 18: Publicity → publication of the final result**

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Σχέση με άλλες διαδικασίες

a. Εσωτερικό δίκαιο → επιλογή

- Παράλληλη εφαρμογή και για φορολογούμενους και για φορολογικές αρχές (Άρθρο 16(1)-(2))
- Αν το ΚΜ δεσμεύεται από δικαστικές αποφάσεις χωρίς να μπορεί να αποκλίνει: παραίτηση από φορολογούμενο (Άρθρο 6(1)) αλλιώς άμεση περάτωση ΔΑΔ / Διαιτησίας (Άρθρο 16(4)) – **Βλ. και Άρθρο 4(2) για τη ΔΑΔ και 15(4) οη για Διαιτησία**
- **Escape clause #2:** όχι πρόσβαση στη Διαιτησία σε περιπτώσεις κατά τις οποίες επιβλήθηκαν κυρώσεις σε αυτό το κράτος μέλος σε σχέση με το διορθωμένο εισόδημα ή κεφάλαιο για φορολογική απάτη, εσκεμμένη μη εκπλήρωση υποχρεώσεων και βαρεία αμέλεια. (Άρθρο 16(6))

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Σχέση με άλλες διαδικασίες

- b. **ΣΑΔΦ ή Σύμβαση Διαιτησίας** → Η υποβολή ένστασης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 περατώνει κάθε άλλη εν εξελίξει διαδικασία υπό τη διαδικασία φιλικού διακανονισμού ή διαδικασία επίλυσης διαφοράς βάσει συμφωνίας ή σύμβασης που ερμηνεύεται ή εφαρμόζεται σε σχέση με το κρίσιμο αμφισβητούμενο ζήτημα. Οι εν λόγω άλλες διαδικασίες σχετικά με το συγκεκριμένο αμφισβητούμενο ζήτημα περατώνονται με ισχύ από την ημερομηνία της πρώτης παραλαβής της ένστασης από οποιαδήποτε εκ των αρμόδιων αρχών των ενδιαφερόμενων κρατών μελών. **(Άρθρο 16(5)) – βλ. και Άρθρο 3(3)(ε)(ν) → η Οδηγία καθίσταται η μόνη/κυρίαρχη διαδικασία εντός ΕΕ;**

Μπορεί υποβληθεί αίτημα ΔΑΔ βάσει ΣΑΔΦ μετά την υποβολή αίτησης βάσει της Οδηγίας;

Η Οδηγία Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Ευχαριστώ πολύ!