

# Οι μηχανισμοί επίλυσης διαφορών στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Γιάννης Παπαδάκης

Tax Partner | Δρυλλεράκης Δικηγορική Εταιρεία



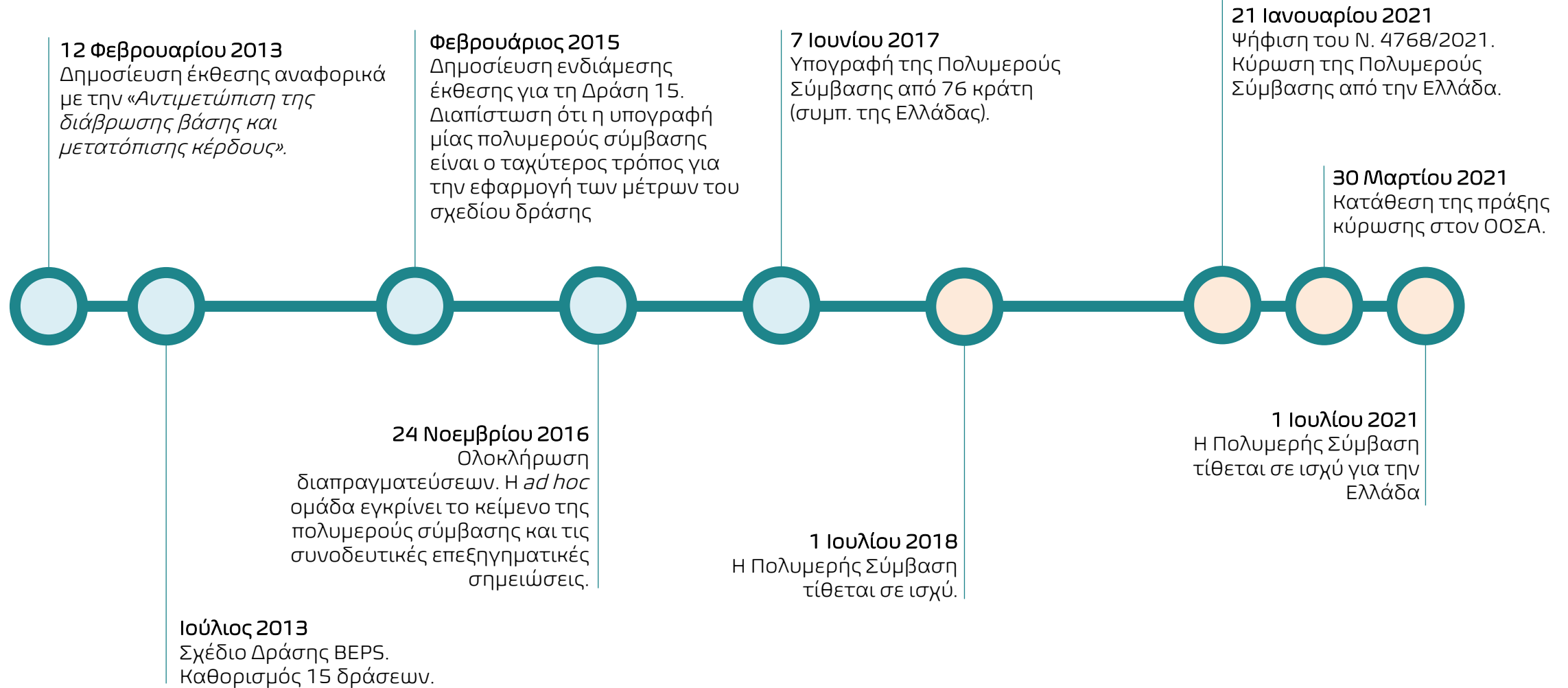
ΔΡΥΛΛΕΡΑΚΗΣ  
ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ



October 31, 2024  
The Athens Concert Hall | Banqueting Hall  
ANNUAL Tax®  
Forum  
Connecting Experts  
and Shaping Reforms  
AMERICAN-HELLENIC CHAMBER OF COMMERCE

# I. Πολυμερής Σύμβαση ΟΟΣΑ

## Ιστορική αναδρομή



# I. Πολυμερής Σύμβαση ΟΟΣΑ

## Καλυπτόμενα αντικείμενα / συμβάσεις

### Βελτίωση των διαδικασιών επίλυσης διαφορών (MAP & MAP Arbitration)

- Δράση 14 BEPS – Κεφάλαια V & VI Σύμβασης:
  - Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (άρθρα 12 – 17)
  - Διαιτησία (άρθρα 18 – 26)
- Υπαγόμενες ΣΑΔιΦ στην Πολυμερή Σύμβαση:
  - σε ισχύ
  - συναφθείσες μεταξύ συμβαλλομένων μερών
  - δηλωθείσες από αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη στον ΟΟΣΑ ως υπαγόμενες την Πολυμερή Σύμβαση
- Η Ελλάδα έχει δηλώσει ως Καλυπτόμενες Φορολογικές Συμφωνίες όλες τις υπογραφείσες ΣΑΔιΦ.



# Ι. Πολυμερής Σύμβαση ΟΟΣΑ

## Στατιστικά στοιχεία



### Στατιστικά στοιχεία

(ισχύοντα κατά τον Οκτώβριο 2024):

Συμβαλλόμενα μέρη	104
Διμερείς συμβάσεις κατ' αρχήν δυνάμενες να υπαχθούν	2.973

#### Εκ των οποίων:

- έχουν δηλωθεί ως καλυπτόμενες και από τα δύο μέρη	1.965
- έχουν δηλωθεί ως καλυπτόμενες από μόνο ένα μέρος	216
- βρίσκονται σε αναμονή δήλωσής τους ως καλυπτόμενων	792

### BEPS MLI Matching Database \*

Τήρηση βάσης δεδομένων αντιστοίχισης, ώστε να είναι εφικτός ο άμεσος εντοπισμός των διατάξεων της Πολυμερούς Σύμβασης που διέπουν έκαστη επιμέρους διμερή σύμβαση

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP)

### Οι προβλέψεις της Πολυμερούς Σύμβασης

Υποχρέωση εφαρμογής ελάχιστου προτύπου αναφορικά με τη βελτίωση της επίλυσης διαφορών («**the Action 14 minimum standard**»)

#### Άρθρο 16 – Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (Mutual Agreement Procedure – “MAP”)

- Τα κράτη οφείλουν να συμπεριλάβουν στις υφιστάμενες ΣΑΔιΦ τις διατάξεις του **άρθρου 25 παρ. 1 – 3 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ**.
- Παρέχει οδηγίες στα κράτη αναφορικά με τη διαδικασία:
  - εντοπισμού των ΣΑΔιΦ που αποκλίνουν από το ελάχιστο πρότυπο,
  - τροποποίησης αυτών και,
  - ενσωμάτωσης της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού σε όλες τις υφιστάμενες ΣΑΔιΦ.

#### Άρθρο 17 – Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις ενδοομιλικές διαφορές

Τα κράτη οφείλουν ομοίως να συμπεριλάβουν στις υφιστάμενες ΣΑΔιΦ τη διάταξη του **άρθρου 9 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ**.

Ειδικότερα:

- να παρέχουν **πρόσβαση** στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP) **και ως προς τις υποθέσεις Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Transfer Pricing)** και
- να εφαρμόζουν τις αμοιβαίες συμφωνίες που προκύπτουν (π.χ. διενεργώντας τις απαραίτητες διορθώσεις στον επιβληθέντα φόρο).

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP)

### Άρθρο 16 – Γνωστοποιήσεις Ελλάδας



#### Διατάξεις Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Άρθρο 16)

Διατάξεις Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Άρθρο 16)		Γνωστοποιήσεις Ελλάδας αναφορικά με υφιστάμενες ΣΑΔιΦ (N. 4768/2021)
<b>παρ. 1 εδ. (α)</b>	<i>Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών έχουν ή θα έχουν για αυτό το πρόσωπο ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις μιας Καλυπτόμενης Φορολογικής Συμφωνίας, αυτό το πρόσωπο μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών, να θέσει την υπόθεση υπόψη της αρμόδιας αρχής οποιασδήποτε εκ των δύο Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών.</i>	<p>Η διάταξη αυτή αντικαθιστά τις υφιστάμενες και προστίθεται σε όσες ΣΑΔιΦ ελλείπει.</p> <p>Αντίστοιχη διάταξη περιλαμβάνουν όλες οι ΣΑΔιΦ, πλην:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Ηνωμένο Βασίλειο</li><li>2. Σουηδία (δεν ισχύει πλέον)</li></ol>
<b>εδ. (β)</b>	<i>Η υπόθεση πρέπει να τεθεί υπόψη εντός τριών ετών από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Καλυπτόμενης Φορολογικής Συμφωνίας.</i>	<p>Η διάταξη αυτή αντικαθιστά τις υφιστάμενες που παρεκκλίνουν και προστίθεται σε όσες ΣΑΔιΦ ελλείπει.</p> <p>ΣΑΔιΦ που έχουν προθεσμία μικρότερη των 3 ετών:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Βέλγιο (2 έτη)</li><li>2. Ιταλία (2 έτη)</li><li>3. Πορτογαλία (2 έτη)</li></ol> <p>ΣΑΔιΦ που δεν έχουν προθεσμία:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Γερμανία</li><li>2. Ηνωμένο Βασίλειο (χωρίς εν γένει διάταξη)</li><li>3. ΗΠΑ</li><li>4. Ινδία</li><li>5. Σουηδία (δεν ισχύει πλέον)</li></ol>

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ)

### Άρθρο 16 – Γνωστοποιήσεις Ελλάδας



#### Διατάξεις Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Άρθρο 16)

#### Γνωστοποιήσεις Ελλάδας αναφορικά με υφιστάμενες ΣΑΔιΦ (N. 4768/2021)

<b>παρ. 2 εδ. (α)</b>	<i>Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν θεωρήσει βάσιμη την ένσταση και εάν η ίδια δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση, να επιλύσει την υπόθεση με αμοιβαία συμφωνία με την αρμόδια αρχή της άλλης Συμβαλλομένης Δικαιοδοσίας, με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με την Καλυπτόμενη Φορολογική Συμφωνία.</i>	
<b>εδ. (β)</b>	<i>Οποιαδήποτε συμφωνία επιτευχθεί εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τις προθεσμίες που ορίζονται στην εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών.</i>	Η διάταξη αυτή προστίθεται σε όσες ΣΑΔιΦ ελλείπει. ΣΑΔιΦ που δεν έχουν αντίστοιχη πρόβλεψη είναι οι: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Βέλγιο</li><li>2. Γαλλία (αντικαταστάθηκε με νέα)</li><li>3. Γερμανία</li><li>4. Δανία</li><li>5. Ελβετία</li><li>6. ΗΒ (χωρίς εν γένει διάταξη)</li><li>7. ΗΠΑ</li><li>8. Ινδία</li><li>9. Ιταλία</li><li>10. Κύπρος</li><li>11. Μεξικό</li><li>12. Πορτογαλία</li><li>13. Ρουμανία</li><li>14. Σλοβακία</li><li>15. Σουηδία (δεν ισχύει πλέον)</li><li>16. Τουρκία</li><li>17. Τσεχία</li></ol>

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ)

### Άρθρο 16 – Γνωστοποιήσεις Ελλάδας



#### Διατάξεις Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Άρθρο 16)

Διατάξεις Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Άρθρο 16)		Γνωστοποιήσεις Ελλάδας αναφορικά με υφιστάμενες ΣΑΔιΦ (N. 4768/2021)
<b>παρ. 3 εδ. (α)</b>	<i>Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών προσπαθούν να επιλύουν με αμοιβαία συμφωνία οποιοσδήποτε δυσχέρειες ή αμφιβολίες ανακύπτουν ως προς την ερμηνεία ή εφαρμογή της Καλυπτόμενης Φορολογικής Συμφωνίας.</i>	Η διάταξη αυτή προστίθεται σε όσες ΣΑΔιΦ ελλείπει. ΣΑΔιΦ που δεν έχουν αντίστοιχη πρόβλεψη είναι οι:  <ol style="list-style-type: none"><li>1. ΗΒ (χωρίς εν γένει διάταξη)</li><li>2. Ινδία</li></ol>
<b>εδ. (β)</b>	<i>Μπορούν επίσης να διαβουλεύονται για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από την Καλυπτόμενη Φορολογική Συμφωνία.</i>	Η διάταξη αυτή προστίθεται σε όσες ΣΑΔιΦ ελλείπει. ΣΑΔιΦ που δεν έχουν αντίστοιχη πρόβλεψη είναι οι:  <ol style="list-style-type: none"><li>1. Βέλγιο</li><li>2. Γερμανία</li><li>3. ΗΒ (χωρίς εν γένει διάταξη)</li><li>4. ΗΠΑ</li><li>5. Ινδία</li><li>6. Ιρλανδία</li><li>7. Ιταλία</li><li>8. Μεξικό</li><li>9. Ουκρανία</li><li>10. Σουηδία (δεν ισχύει πλέον)</li></ol>



## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ)

### Άρθρο 17 – Γνωστοποιήσεις Ελλάδας



#### Αντίστοιχες διορθώσεις (Άρθρο 17)

**παρ. 1**

*Σε περίπτωση που μια Συμβαλλομένη Δικαιοδοσία περιλαμβάνει στα κέρδη μιας επιχείρησης αυτής της Συμβαλλομένης Δικαιοδοσίας –και φορολογεί αναλόγως– κέρδη για τα οποία μία επιχείρηση της άλλης Συμβαλλόμενης Δικαιοδοσίας έχει φορολογηθεί σε αυτή την άλλη Συμβαλλόμενη Δικαιοδοσία και τα κέρδη που περιελήφθησαν με αυτό τον τρόπο είναι κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση της πρώτης Συμβαλλόμενης Δικαιοδοσίας, εάν οι όροι που επικρατούν μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ήταν οι ίδιοι με εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε αυτή η άλλη Συμβαλλόμενη Δικαιοδοσία διορθώνει ανάλογα το ποσό του φόρου που έχει επιβληθεί σε αυτή τη Δικαιοδοσία επί αυτών των κερδών. Κατά τον καθορισμό μίας τέτοιας διόρθωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λοιπές διατάξεις της Καλυπτόμενης Φορολογικής Συμφωνίας και οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Δικαιοδοσιών διαβουλεύονται, εάν κριθεί απαραίτητο.*

#### Γνωστοποιήσεις Ελλάδας αναφορικά με υφιστάμενες ΣΑΔιΦ (Ν. 4768/2021)

**Προσθήκη της διάταξης σε όσες ΣΑΔιΦ ελλείπει, ήτοι:**

Βέλγιο, Βουλγαρία, Γαλλία (αντικαταστάθηκε με νέα), Γερμανία, Ελβετία, ΗΒ, ΗΠΑ, Ινδία, Ισραήλ, Ιταλία, Κατάρ, Κύπρος, Νότια Αφρική, Νορβηγία, Ουγγαρία, Πολωνία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία, Τσεχία, Φινλανδία

**Επιφύλαξη Ελλάδας [βάσει άρθρου 17(2)] για τη μη προσθήκη της διάταξης σε ΣΑΔιΦ που ήδη εμπεριέχουν αντίστοιχες προβλέψεις και σε αντικατάσταση αυτών, ήτοι:**

Άγιος Μαρίνος, Αζερμπαϊτζάν, Αίγυπτος, Αλβανία, Αρμενία, Αυστρία, Βοσνία & Ερζεγοβίνη, Γεωργία, Δανία, Εσθονία, ΗΑΕ, Ιρλανδία, Ισλανδία, Ισπανία, Καναδάς, Κίνα, Κορέα, Κουβέιτ, Κροατία, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Μαρόκο, Μεξικό, Μολδαβία, Κάτω Χώρες, Ουκρανία, Ουζμπεκιστάν, Πορτογαλία, Ρωσία, Σαουδική Αραβία, Σερβία, Σλοβενία, Τουρκία, Τυνησία

# II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP) ΣΑΔιΦ Ελλάδας – Γαλλίας



## Άρθρο 23 Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού

1. Όταν ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν ή θα έχουν ως αποτέλεσμα γι' αυτό την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, δύναται, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να θέσει την υπόθεσή του υπόψη της αρμόδιας αρχής οποιουδήποτε από τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Η υπόθεση πρέπει να τεθεί υπόψη εντός τριών ετών από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, αν θεωρήσει ότι η ένσταση είναι βάσιμη και αν η ίδια δεν μπορεί να καταλήξει σε ικανοποιητική λύση, να επιλύσει την υπόθεση κατόπιν αμοιβαίας συμφωνίας με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, με σκοπό την αποφυγή φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης. Η επιτευχθείσα συμφωνία εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τις προθεσμίες που ορίζονται στην εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλόμενων Κρατών.

3. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών προσπαθούν να επιλύουν κατόπιν αμοιβαίας συμφωνίας οποιεσδήποτε δυσχέρειες ή αμφιβολίες ανακύπτουν ως προς την ερμηνεία ή την εφαρμογή της Σύμβασης. Μπορούν επίσης να διαβουλεύονται για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται στη Σύμβαση.

4. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών μπορούν να επικοινωνούν μεταξύ τους απευθείας, μεταξύ άλλων μέσω μιας μικτής επιτροπής αποτελούμενης από τις εν λόγω αρχές ή τους εκπροσώπους αυτών, με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας κατά την έννοια των προηγούμενων παραγράφων.

### Συσχετισμός με Πολυμερή Σύμβαση

Άρθρο 16 παρ. 1  
εδ. (α) & (β)

Άρθρο 16 παρ. 2  
εδ. (α) & (β)

Άρθρο 16 παρ. 3  
εδ. (α) & (β)

Πρόβλεψη χωρίς αντιστοίχιση  
στην Πολυμερή Σύμβαση

## Άρθρο 9 Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

2. Αν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος περιλαμβάνει στα κέρδη μιας επιχείρησης αυτού του Κράτους - και φορολογεί ανάλογα - κέρδη για τα οποία μια επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους έχει φορολογηθεί σε αυτό το άλλο Κράτος και τα περιληφθέντα κατ' αυτόν τον τρόπο κέρδη αποτελούν κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση του πρώτου μνημονευθέντος Κράτους, αν οι όροι που έχουν τεθεί μεταξύ των δύο επιχειρήσεων είναι οι ίδιοι με εκείνους που θα ετίθεντο μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε αυτό το άλλο Κράτος προσαρμόζει ανάλογα το ποσό του φόρου που έχει επιβληθεί εντός αυτού του Κράτους επί εκείνων των κερδών. Κατά τον καθορισμό μιας τέτοιας προσαρμογής, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λοιπές διατάξεις της παρούσας Σύμβασης και οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διαβουλεύονται μεταξύ τους, αν κριθεί απαραίτητο.

### Συσχετισμός με Πολυμερή Σύμβαση

Άρθρο 17 παρ. 1

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ) Εθνική νομοθεσία



Οι προβλέψεις για τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού:

- εισήχθησαν με το **άρθρο 59 παρ. 2 Ν. 4438/2016** με την προσθήκη **νέου άρθρου 63Α** στον τότε ισχύοντα ΚΦΔ (Ν. 4174/13)
- κωδικοποιήθηκαν στο **άρθρο 63Α** του εν συνεχεία ισχύσαντα ΚΦΔ (Ν. 4987/22).
- ενσωματώθηκαν στον (όπως προσφάτως) κυρωθέντα νέο ΚΦΔ (Ν. 5104/24).

	<b>Ν. 4174/2013</b>	<b>Ν. 4987/2022</b>	<b>Ν. 5104/2024</b>
Αντιστοίχιση διατάξεων	Άρθρο 63 <sup>Α</sup> παρ. 1	Άρθρο 63 <sup>Α</sup> παρ. 1	Άρθρο 73 παρ. 1
	Άρθρο 63 <sup>Α</sup> παρ. 2	Άρθρο 63 <sup>Α</sup> παρ. 2	Άρθρο 73 παρ. 2
	Άρθρο 63 <sup>Α</sup> παρ. 3	Άρθρο 63 <sup>Α</sup> παρ. 3	Άρθρο 83 παρ. 52

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ) Εθνική διαδικασία (Α. 1226/2020)

Υποβολή  
αιτήματος

Τυπικός  
έλεγχος

Ουσιαστικός  
έλεγχος

Διαβούλευση

Αποτέλεσμα

**Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του ΚΦΔ έχουν εκδοθεί:**

**ΠΟΛ. 1049/2017** (καταργηθείσα)

**Α. 1226/2020** (σε ισχύ)

Ισχύει για όσα αιτήματα υποβάλλονται από 13.10.2020 εφεξής, καθώς και για προϋποβληθέντα αιτήματα, για τα οποία δεν είχε εκδοθεί απόφαση έως και τις 13.10.2020

**Έναρξη Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ)**

- **Υποβολή αιτήματος** ενώπιον των αρμοδίων αρχών **οποιοδήποτε** εμπλεκόμενου κράτους.
- **Ανεξάρτητη** από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία.

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP)

Εθνική διαδικασία (Α. 1226/2020)

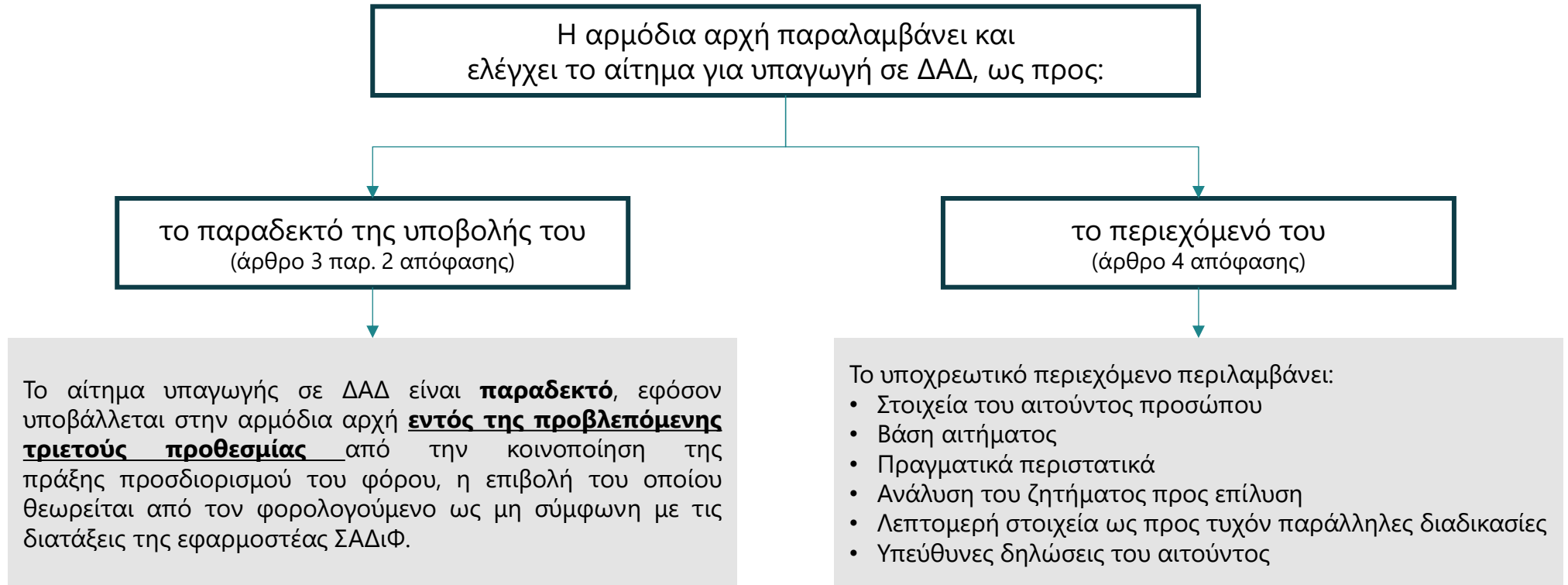
Υποβολή  
αιτήματος

Τυπικός  
έλεγχος

Ουσιαστικός  
έλεγχος

Διαβούλευση

Αποτέλεσμα

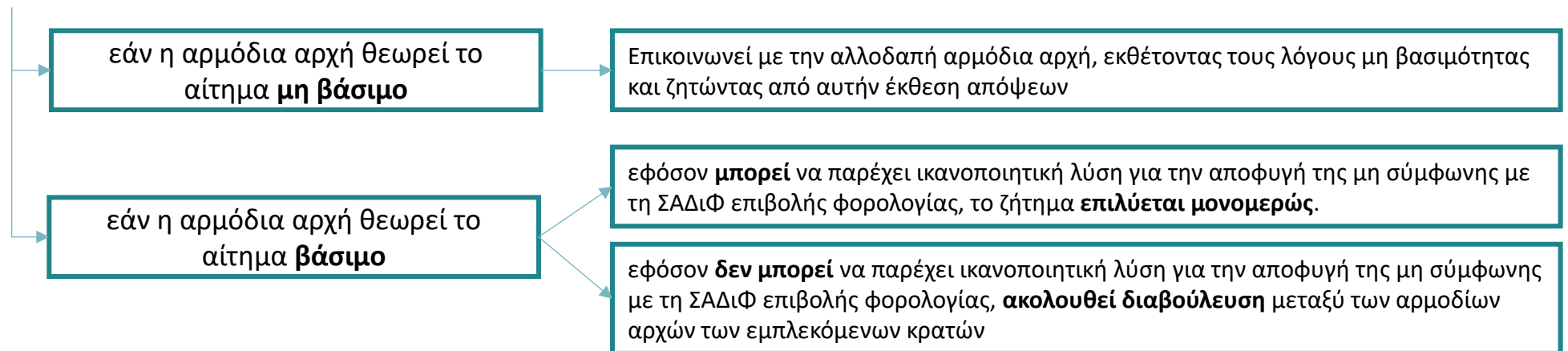


Σε περίπτωση που το αίτημα δεν είναι παραδεκτό ή δεν παρασχεθούν οι απαιτούμενες πληροφορίες από τον αιτούντα, **η αρμόδια αρχή απορρίπτει το αίτημα**, προβαίνοντας σε γραπτή ενημέρωση του αιτούντος και της αλλοδαπής αρμόδιας αρχής για τους λόγους απόρριψης.

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP) Εθνική διαδικασία (Α. 1226/2020)

Μετά την ολοκλήρωση του τυπικού ελέγχου, η αρμόδια αρχή προχωρά στον **ουσιαστικό έλεγχο του αιτήματος**, προκειμένου να εξεταστεί, εάν το αίτημα είναι βάσιμο, ήτοι εάν υπάρχει ή θα υπάρξει επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔιΦ.

Μετά την ολοκλήρωση του ανωτέρω ελέγχου:



Υποβολή  
αιτήματος

Τυπικός  
έλεγχος

Ουσιαστικός  
έλεγχος

Διαβούλευση

Αποτέλεσμα

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ) Εθνική διαδικασία (Α. 1226/2020)

Υποβολή  
αιτήματος

Τυπικός  
έλεγχος

Ουσιαστικός  
έλεγχος

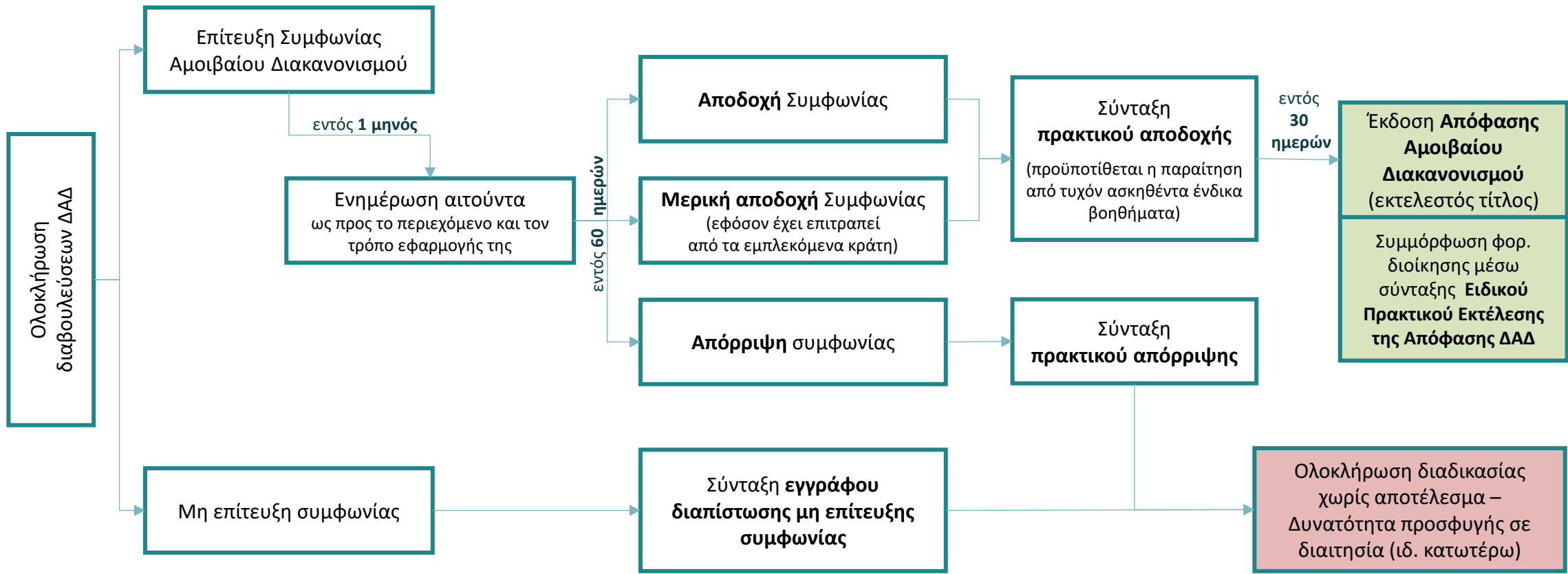
Διαβούλευση

Αποτέλεσμα

- Εάν η ΔΑΔ έχει εκκινήσει από την ελληνική αρμόδια αρχή, αυτή αποστέλλει προς την αλλοδαπή αρμόδια αρχή **έγγραφο διατύπωσης θέσεων**
- Εάν η ΔΑΔ έχει εκκινήσει από την αλλοδαπή αρμόδια αρχή, η ελληνική αρμόδια αρχή **απαντά** στο αντίστοιχο έγγραφο διατύπωσης θέσεων της αλλοδαπής αρχής **με δικό της έγγραφο**, στο οποίο διατυπώνει τη συμφωνία ή διαφωνία της με τις απόψεις της αλλοδαπής αρχής.
- **Ο αιτών δεν εμπλέκεται άμεσα στις διαπραγματεύσεις** που διεξάγονται στο πλαίσιο της ΔΑΔ και **η συμμετοχή του περιορίζεται στην** έγκαιρη και ακριβή **παροχή** όλων των **πληροφοριών** που είναι απαραίτητες για την επίτευξη λύσης στην υπόθεσή του.
- Τα έγγραφα διατύπωσης θέσεων εγκρίνονται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ και **δεν κοινοποιούνται στον αιτούντα.**

# II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ)

## Εθνική διαδικασία (Α. 1226/2020)





## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΜΑΡ)

### Αλληλεπίδραση ΔΑΔ με άλλες διαδικασίες



**Διενέργεια φορολογικού ελέγχου, ο οποίος δεν έχει ολοκληρωθεί ή άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ**

Το αίτημα για υπαγωγή σε ΔΑΔ **δεν εξετάζεται** μέχρι την ολοκλήρωση των διαδικασιών αυτών.

1

2

**Άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων**

Δεν εμποδίζει την πρόσβαση του αιτούντος στη ΔΑΔ για όσο διάστημα η υπόθεση **δεν έχει συζητηθεί**. Εάν η υπόθεση έχει ήδη συζητηθεί κατά το χρόνο κατάθεσης του αιτήματος ή εάν συζητηθεί μετά την έναρξη της ΔΑΔ, η αρμόδια αρχή **δεν προχωρά στον ουσιαστικό έλεγχο** της υπόθεσης.

**Περαίωση, διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικός συμβιβασμός**

**Δεν εμποδίζουν την πρόσβαση του αιτούντος στη ΔΑΔ**, ωστόσο η αρμόδια αρχή δεσμεύεται από τα αποτελέσματα που απορρέουν από τις διαδικασίες αυτές.

3

4

**Υποβολή ένστασης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4714/2020**

**[ Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην ΕΕ ]**

Η διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού **περατώνεται αυτοδίκαια** κατά την ημέρα παραλαβής της ένστασης από την αρμόδια αρχή.

## II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP)

### Προβληματισμοί

- **Έλλειψη υποχρέωσης επίτευξης συμφωνίας** – Τα κράτη δεν υποχρεούνται να καταλήξουν σε συμφωνία ούτε παρέχουν εγγύηση εξάλειψης της διπλής φορολογίας. Το καθήκον των αρμοδίων αρχών περιορίζεται απλώς στο να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια επίλυσης των διαφορών, χωρίς να υποχρεούνται να καταλήξουν σε συμφωνία.
- **Έλλειψη χρονικού πλαισίου / προθεσμιών**, εντός των οποίων οφείλει να δρα η αρμόδια αρχή της ΑΑΔΕ προκειμένου:
  - να διενεργήσει τον τυπικό έλεγχο του αιτήματος
  - να διενεργήσει τον ουσιαστικό έλεγχο του αιτήματος
  - να αποφανθεί ως προς το κατ' αρχήν βάσιμο του αιτήματος και να διαπιστώσει εάν μπορεί να παρέχει ικανοποιητική λύση μονομερώς
  - να εκκινήσει τη διαδικασία διαβουλεύσεων, εφόσον απαιτείται
- **Έλλειψη δημοσιότητας** των διαβουλεύσεων μεταξύ των κρατών, δεδομένης της φύσης της ΔΑΔ ως διαδικασίας δημοσίου διεθνούς δικαίου. Για τον ίδιο λόγο, **εντελώς περιορισμένος ο ρόλος του αιτούντα**, ο οποίος:
  - **δεν εμπλέκεται άμεσα στις διαπραγματεύσεις** που διεξάγονται στο πλαίσιο της ΔΑΔ
  - **δεν έχει δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα διατύπωσης θέσεων**
  - **η συμμετοχή του περιορίζεται στην** έγκαιρη και ακριβή **παροχή** όλων των **πληροφοριών** που του ζητούνται
- **Έλλειψη δημοσιότητας στις εκδιδόμενες Αποφάσεις Αμοιβαίου Διακανονισμού**, μολονότι **η Α. 1226/2020 ρητά ορίζει ότι αυτές είναι δημοσιευτές** στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ με ανωνυμοποίηση των στοιχείων του φορολογουμένου.

# II. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP) Στατιστικά στοιχεία

Figure C.5. Cases closed in 2016, 2017 or 2018 (25 cases)

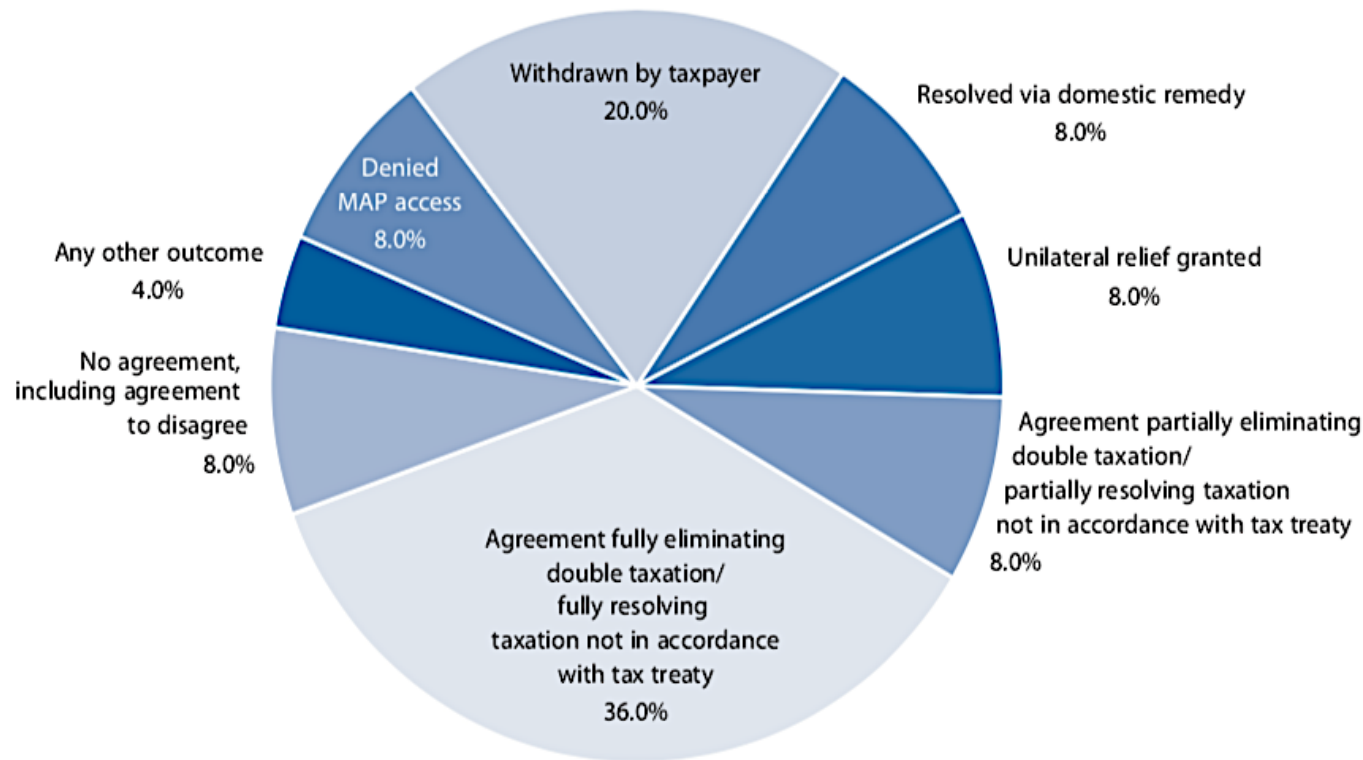


Figure C.1. Evolution of Greece's MAP caseload

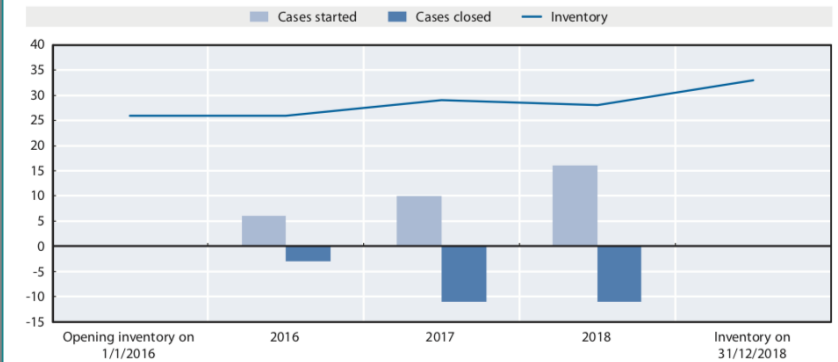
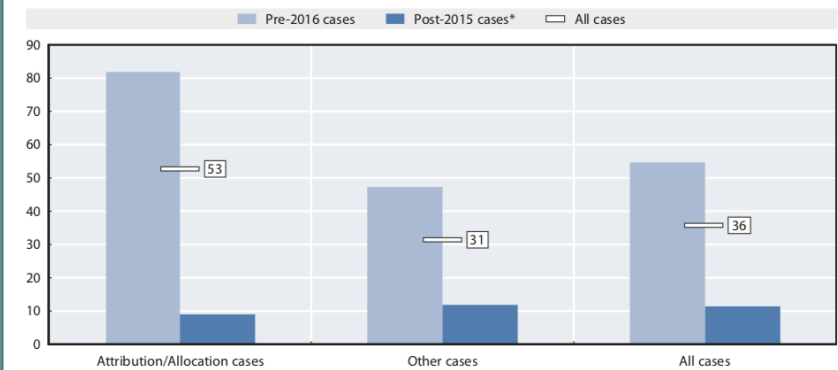


Figure C.6. Average time (in months) to close cases in 2016-18



\* Note that post-2015 cases only concern cases started and closed during 2016-18.



### ΔΙΑΙΤΗΣΙΑ

- Το **Κεφάλαιο VI (άρθρα 18 – 26)** της Πολυμερούς Σύμβασης προορίζεται να εφαρμοστεί **μόνο** μεταξύ των κρατών εκείνων που **ρητά επιλέγουν να το εφαρμόσουν**.
- Η Ελλάδα **έχει επιλέξει να εφαρμόσει** το Κεφάλαιο VI περί υποχρεωτικής και δεσμευτικής διαιτησίας.
- Η διαιτησία θα εφαρμόζεται **μόνο** στις ΣΑΔιΦ εκείνες που έχει συνάψει η Ελλάδα, στις οποίες και το έτερο κράτος έχει επιλέξει την εφαρμογή του Κεφαλαίου VI.

# III. Διαιτησία

## Γενικός κανόνας υπαγωγής σε διαιτησία



Σε περίπτωση που:

α) ένα πρόσωπο **έχει υποβάλει αίτημα για** την υπαγωγή υπόθεσής του σε **Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού** και

β) οι **αρμόδιες αρχές δεν είναι σε θέση να καταλήξουν σε συμφωνία εντός:**

- **χρονικής περιόδου δύο ετών ή**
- **άλλης χρονικής περιόδου, την οποία έχουν ρητώς συμφωνήσει οι αρμόδιες αρχές για την επίτευξη συμφωνίας ως προς τη συγκεκριμένη υπόθεση,**

τα ανεπίλυτα ζητήματα προκύπτουν από την υπόθεση **υποβάλλονται σε διαιτησία**, εφόσον το πρόσωπο προβεί σε έγγραφο προς τούτο αίτημα.

### **Άρθρο 19 (11) Σύμβασης**

Η Ελλάδα έχει επιφυλαχθεί του δικαιώματός της να αντικαθιστά την ανωτέρω προβλεπόμενη **διετή** χρονική περίοδο με αντίστοιχη **τριετή**.



### **Άρθρο 28 (2) (α) Σύμβασης**

**Η Ελλάδα έχει επιφυλαχθεί να αποκλείει από τη διαιτησία υποθέσεις, εφόσον:**

**έχει υποβληθεί αίτημα σύμφωνα με τη Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) –όπως ισχύει– ή οποιουδήποτε μεταγενέστερου κανονισμού ή οδηγίας**

**αφορούν στην εφαρμογή εθνικών αντικαταχρηστικών κανόνων**

**αφορούν στοιχεία εισοδήματος ή κεφάλαιού που δεν φορολογούνται σε ένα κράτος**

**σε βάρος του φορολογουμένου ή προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του φορολογουμένου έχει εκδοθεί οριστική καταδικαστική απόφαση από δικαστήριο για φορολογική απατή ή άλλο ποινικό αδίκημα**

# III. Διαιτησία

## Επίλυση υπόθεσης πριν την ολοκλήρωση



Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, καθώς και η διαιτητική διαδικασία σχετικά με μια υπόθεση περατώνονται εάν, σε οποιαδήποτε στιγμή μετά την υποβολή αιτήματος για υπαγωγή σε διαιτησία και πριν η διαιτητική επιτροπή υποβάλει την απόφασή της στις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών:

- οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών **επιτύχουν** μια αμοιβαία συμφωνία επίλυσης της υπόθεσης ή
- ο αιτών **αποσύρει** το αίτημα για διαιτησία ή το αίτημα για διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού.

*Άρθρο 19 (12) Σύμβασης:* Η Ελλάδα **έχει επιφυλαχθεί** για τη μη εφαρμογή της διαιτησίας εφόσον:

- α) έχει ήδη εκδοθεί δικαστική απόφαση επί του υπαγόμενου σε διαιτησία ζητήματος από πολιτικό, ποινικό ή διοικητικό δικαστήριο σε οποιοδήποτε από τα εμπλεκόμενα κράτη, ή
- β) σε οποιαδήποτε στιγμή μετά το αίτημα για διαιτησία και πριν την υποβολή της απόφασης της διαιτητικής επιτροπής στις αρμόδιες αρχές κρατών, εκδοθεί απόφαση επί του υπαγόμενου σε διαιτησία ζητήματος από πολιτικό, ποινικό ή διοικητικό δικαστήριο σε οποιοδήποτε από τα εμπλεκόμενα κράτη. Στην περίπτωση αυτή, η διαιτητική διαδικασία περατώνεται.

# III. Διαιτησία

## Ορισμός διαιτητών – Διαιτητική διαδικασία



Η **διαιτητική επιτροπή** αποτελείται από **τρία μέλη** με ειδίκευση ή εμπειρία σε διεθνή φορολογικά θέματα, εκ των οποίων:

- κάθε αρμόδια αρχή διορίζει ένα μέλος επιτροπής
- Τα δύο διοριζόμενα μέλη της επιτροπής διορίζουν ένα τρίτο μέλος, το οποίο ενεργεί ως **Προέδρος της διαιτητικής επιτροπής**. Ο Προέδρος **δεν είναι υπήκοος ή κάτοικος κανενός εκ των εμπλεκόμενων κρατών**.

### **Διαιτητική διαδικασία:**

- Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους παρέχει (χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση) σε όλα τα μέλη της επιτροπής οποιαδήποτε πληροφορία μπορεί να είναι απαραίτητη για την έκδοση διαιτητικής απόφασης.
- Η διαιτητική επιτροπή αποφασίζει επί των ζητημάτων που υπάγονται σε διαιτησία σύμφωνα με τις εφαρμοζόμενες διατάξεις της ΣΑΔιΦ και, τηρουμένων των διατάξεων αυτών, εκείνες της εσωτερικής νομοθεσίας των εμπλεκόμενων κρατών.
- Η διαιτητική απόφαση:
  - υιοθετείται με απλή πλειοψηφία των μελών της επιτροπής
  - υποβάλλεται στις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Δικαιοδοσιών εγγράφως
  - αναφέρει τις πηγές δίκαιου επί των οποίων βασίστηκε καθώς και την αιτιολογία η οποία οδήγησε σε αυτήν
  - δεν δημιουργεί δεσμευτικό προηγούμενο



# III. Διαιτησία

## Συνέπειες διαιτητικής απόφασης



Η διαιτητική απόφαση σχετικά με τα ζητήματα που υποβάλλονται σε διαιτησία εφαρμόζεται μέσω αμοιβαίας συμφωνίας στα πλαίσια της διανοιγείας Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Η διαιτητική απόφαση είναι οριστική και δεσμευτική για αμφότερα τα εμπλεκόμενα κράτη εκτός εάν:

- ένα πρόσωπο, το οποίο επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση:
  - **δεν αποδέχεται την αμοιβαία συμφωνία η οποία θέτει σε εφαρμογή τη διαιτητική απόφαση, ή**
  - **επιδιώξει την εκδίκαση, ενώπιον οποιουδήποτε πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου, των ζητημάτων τα οποία επιλυθήκαν μέσω της αμοιβαίας συμφωνίας η οποία θέτει σε εφαρμογή τη διαιτητική απόφαση.**
- εάν με τελεσίδικη απόφαση των δικαστηρίων ενός εκ των εμπλεκόμενων κρατών κριθεί ότι η διαιτητική απόφαση είναι άκυρη. Σε αυτή την περίπτωση, το αίτημα για διαιτησία θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί και η διαιτητική διαδικασία θεωρείται ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί.

*Άρθρο 24 (2) Σύμβασης:* Η Ελλάδα **έχει επιλέξει** να μην θεωρείται δεσμευτική μία διαιτητική απόφαση και να μην εφαρμόζεται, εφόσον οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών **συμφωνήσουν σε διαφορετική επίλυση όλων των ανεπίλυτων ζητημάτων εντός τριών ημερολογιακών μηνών αφότου η διαιτητική απόφαση έχει υποβληθεί σε αυτές.**

Η πρόβλεψη αυτή περί κατ' εξαίρεση μη δεσμευτικότητας της διαιτητικής απόφασης σε περίπτωση συμφωνίας των κρατών για διαφορετική επίλυση **εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις εκείνες όπου και το έτερο συμβαλλόμενο κράτος έχει προβεί σε μια τέτοια επιλογή.**

Τέλος  
παρουσίασης.  
Σας ευχαριστώ!



ΔΡΥΛΛΕΡΑΚΗΣ  
ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Χατζηγιάλλη Μέξη 5, Αθήνα, 115 28
ΤΗΛΕΦΩΝΟ	(+30) 211 000 3456
FAX	(+30) 211 000 5200
E-MAIL	<a href="mailto:lawoffice@dryllerakis.gr">lawoffice@dryllerakis.gr</a>
WEB	<a href="http://www.dryllerakis.gr">www.dryllerakis.gr</a>