ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Η διαιτησία στις διεθνείς φορολογικές διαφορές

ΚΑΤΕΡΙΝΑΣ ΠΕΡΡΟΥ
Δικηγόρου Αθηνών - Υποτρόφου ΙΚΥ

Εισαγωγή
Α. Η χρήση της ρήτρας διαιτησίας για διεθνείς φορολογικές διαφορές
1. Η ανεπάρκεια της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και η ανάγκη συμπλήρωσής της
2. Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας
α) Τα βασικά χαρακτηριστικά της διαιτητικής διαδικασίας
β) Κριτική-συμπεράσματα
3. Οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας
α) Η προβληματική που αναπτύχθηκε στην Ελλάδα
β) Η εμπειρία από άλλες χώρες
i. Η Σύμβαση Γαλλίας-Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας
i. Η πρακτική των ΗΠΑ κατά τη σύναψη ΣΑΔΦ
Β. Προς μια γνήσια διαιτητική διαδικασία - Η επέκταση της χρήσης της ρήτρας διαιτησίας για τις διεθνείς φορολογικές διαφορές
1. Η πρόταση του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου για υποχρεωτική διαιτησία
2. Η ρήτρα διαιτησίας στην νέα ΣΑΔΦ μεταξύ Γερμανίας-Αυστρίας
Συμπεράσματα

Εισαγωγή

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που προκύπτουν αμφιβολίες ή διαφορές κατά την ερμηνεία ή την εφαρμογή των διεθνών διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου (στο εξής: ΣΑΔΦ), που συνάπτονται μεταξύ των Κρατών κατά την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ[1]. Για την διευθέτηση αυτών των διεθνών φορολογικών διαφορών, εκτός από τα ένδικα μέσα που προβλέπουν οι εθνικές έννομες τάξεις, προβλέπεται από τις ίδιες τις Συμβάσεις μια ειδική διαδικασία, η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, κατά την οποία οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών έρχονται σε συνεννόηση προκειμένου να αποφευχθεί η επιβολή της απειλούμενης διπλής φορολογίας ή να αρθεί αυτή σε περίπτωση που έχει ήδη επιβληθεί, έχει αποδειχθεί αρκετά αποτελεσματική αλλά όχι απολύτως ικανοποιητική, ούτε για τις φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατών ούτε και για τους φορολογούμενους. Για τον λόγο αυτό προτείνεται η συμπλήρωσή της με μια διαδικασία που ενώ θα παρουσιάζει τα ίδια πλεονεκτήματα που έχει η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, θα είναι, ταυτόχρονα απαλλαγμένη από τις αδυναμίες της πρώτης.

Η διαιτησία, έχει προταθεί εδώ και αρκετά χρόνια ως μια τέτοια εναλλακτική λύση, αλλά μόνο τελευταία γίνονται βήματα προς την κατεύθυνση της υιοθέτησής της. Στη συνέχεια (μέρος Α), μετά από μια σύντομη κατάδειξη της ανεπάρκειας της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (υπό Α.1), γίνεται διερεύνηση των κειμένων όπου προβλέπεται η διαιτησία ως τρόπος επίλυσης των διεθνών φορολογικών διαφορών. Συγκεκριμένα παρουσιάζεται η διαιτητική διαδικασία της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας (υπό Α.2) καθώς και η διαιτητική διαδικασία που προβλέπεται σε ορισμένες πρόσφατα συναφθείσες ΣΑΔΦ (υπό Α.3).

Παρά τη διστακτικότητα των κρατών να υιοθετήσουν τη ρήτρα διαιτησίας για τις μεταξύ τους φορολογικές διαφορές, που έχει τις ρίζες της στην ανάγκη διατήρησης της εθνικής τους κυριαρχίας, όλο και περισσότερο αναγνωρίζονται τα πλεονεκτήματα από την θεσμοθέτηση της υποχρεωτικής διαιτησίας για τις διεθνείς φορολογικές διαφορές. Σε αυτό το πλαίσιο κινείται τόσο η πρόταση του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου (υπό Β.1) όσο και το παράδειγμα της πρόσφατης ΣΑΔΦ μεταξύ Γερμανίας και Αυστρίας που προτείνει τη χρήση του ΔΕΚ ως διαιτητικού δικαστηρίου (υπό Β.2).

Τέλος, ζητήματα σχετικά με τη συνταγματικότητα της ρήτρας διαιτησίας για τις διεθνείς φορολογικές διαφορές δεν θα μας απασχολήσουν εδώ, αφού το θέμα αυτό έχει λυθεί οριστικά υπέρ της συνταγματικότητας της διαιτησίας στις φορολογικές διαφορές[2].

---

1. Η Φορολογική Επιτροπή του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), του οποίου η Ελλάδα αποτελεί ιδρυτικό μέλος, έχει εκπονήσει μια Πρότυπη Σύμβαση («Model Convention»), που αποτελεί τη βάση για τις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνάπτουν τα κράτη, η οποία συνοδεύεται από επίσημα σχόλια («Commentary»), και υπόκειται σε συνεχή αναθεώρηση. Για την τελευταία αναθεωρημένη Πρότυπη Σύμβαση και τα σχόλια που την συνοδεύουν βλ. *OECD*, Model Tax Convention on income and on capital, condensed version, April 2000. Για ιστορικά στοιχεία σχετικά με την Πρότυπη Σύμβαση καθώς και για την υπεροχή των διεθνών συμβάσεων σε σχέση με το εσωτερικό δίκαιο βλ. *Γ. Αναστόπουλο/Θ. Φορτσάκη*, Φορολογικό Δίκαιο, αρ. 381 επ. και 385 επ., αντίστοιχα, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2002 (υπό έκδοση)· *Κ. Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, Β΄ έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 1999, σ. 193 επ.· *Κ. Γιαννόπουλο*, Η ρήτρα διαιτησίας στις διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ΔΦΝ 1981, 114· *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο Έλληνας διοικητικός δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ΕΔΔΔ 1995, 183 επ.· *Κ. Perrou*, Tax Treaty Interpretation in Greece, in: *M. Lang* (ed.), Tax Treaty Interpretation, Kluwer Law International, 2001, σ. 153 επ. Αναλυτικό κατάλογο των διεθνών συμβάσεων που έχει υπογράψει η Ελλάδα βλ. σε *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία και Διοικητικές Διαφορές, εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 1998, σ. 222 επ., ιδίως υποσημείωση 159. Για τα κείμενα των συμβάσεων αυτών βλ. *Αθ. Μάρκο*, Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 2001.

2. Αναλυτικά για το θέμα της συνταγματικότητας της διαιτησίας στις διοικητικές και ειδικότερα στις φορολογικές διαφορές βλ. *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία και διοικητικές διαφορές, εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 1998. Επίσης για συνοπτική και σχηματικά παρουσιασμένη βιβλιογραφία για τις απόψεις υπέρ και κατά της συνταγματικότητας της διαιτησίας

Α. Η χρήση της ρήτρας διαιτησίας για διεθνείς φορολογικές διαφορές

Παρά την υιοθέτηση της ρήτρας διαιτησίας τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε διεθνές επίπεδο, η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού παραμένει το κοινό σημείο εκκίνησης κάθε προσπάθειας για τη διευθέτηση των διεθνών φορολογικών διαφορών.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού συνεχίζει να αποτελεί το πρώτο στάδιο της σχετικής διαδικασίας και είναι καταστρωμένη με τον ίδιο τρόπο τόσο στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας όσο και στις ΣΑΔΦ. Οι αδυναμίες που παρουσιάζει όμως (κατωτέρω υπό 1) οδήγησαν στην αναζήτηση και υιοθέτηση πληρέστερης διαδικασίας. Έτσι σήμερα η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού έχει συμπληρωθεί από μια διαιτητική διαδικασία τόσο στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας (κατωτέρω υπό 2) όσο και σε ορισμένες διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (κατωτέρω υπό 3).

1. Η ανεπάρκεια της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και η ανάγκη συμπλήρωσής της

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού[3] προβλέπεται σε όλες τις διεθνείς διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί με βάση την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, ως διαδικασία για την επίλυση των διαφορών που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία ή την εφαρμογή αυτών. Η διαδικασία αυτή συνίσταται στην διεξαγωγή συζητήσεων μεταξύ των αρμοδίων αρχών των αντισυμβαλλομένων κρατών, προς το σκοπό της αποφυγής της απειλούμενης ή την άρση της ήδη επιβληθείσας διπλής φορολογίας κατά παράβαση των διατάξεων της σχετικής διμερούς σύμβασης.

Η διαδικασία αυτή, της οποίας δεν έχει γίνει εκτεταμένη χρήση από τις ελληνικές φορολογικές αρχές[4], παρόλο που προβλέπεται σε όλες τις συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει η Ελλάδα, παρά τα πλεονεκτήματά της είναι ατελής αφού παρουσιάζει αρκετά μειονεκτήματα[5].

Το βασικότερο μειονέκτημά της είναι ότι οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών δεν υποχρεούνται από τη σύμβαση να καταλήξουν σε συμφωνία στο πλαίσιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Η υποχρέωση που τα κράτη έχουν αναλάβει είναι απλά να προσπαθήσουν να βρουν μια λύση. Αυτό ενέχει τον κίνδυνο αν οι αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε κάποια συμφωνία η διπλή φορολογία να παραμείνει, σε αντίθεση με τις διατάξεις της Σύμβασης.

Ένα δεύτερο μειονέκτημα είναι ότι οι άμεσα ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι, που υφίστανται και την επιβάρυνση της διπλής φορολογίας αποκλείονται της διαδικασίας, η οποία διεξάγεται αποκλειστικά και μόνο μεταξύ των αρμοδίων αρχών των αντισυμβαλλομένων κρατών.

Στις διμερείς συμβάσεις όπου προβλέπεται η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού δεν θεσπίζονται ταυτόχρονα και διαδικαστικές διατάξεις, που να αφορούν την διεξαγωγή της διαδικασίας. Το διαδικαστικό πλαίσιο δεν είναι σαφές και ορισμένο ενώ υπάρχουν κενά ως προς τις προθεσμίες που τίθενται για την προσφυγή σε αυτήν ή για τον τρόπο εκτέλεσης της τυχόν επιτευχθείσας συμφωνίας.

Η έλλειψη σαφών διαδικαστικών κανόνων και προθεσμιών οδηγεί αναπόφευκτα σε καθυστερήσεις τέτοιες που μπορεί να φτάσουν ως την ουσιαστική ακύρωση της προστασίας του φορολογουμένου με την διπλή φορολογία να παραμένει ως επιβάρυνση στον φορολογούμενο.

Τέλος, ακόμα και στην περίπτωση που οι αρμόδιες φορολογικές αρχές καταλήξουν σε μια συμφωνία στο πλαίσιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και η διπλή φορολογία εξαλειφθεί, δεν υπάρχουν εγγυήσεις ότι η συμφωνία αυτή θα είναι σε αρμονία με τις διατάξεις της Σύμβασης. Εκτιμώντας όλα τα παραπάνω μειονεκτήματα της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού διαπιστώνεται η ανάγκη συμπλήρωσης της σχετικής διαδικασίας με την διαιτησία.

Η διαιτησία, σε αντίθεση με την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, καταλήγει πάντοτε σε απόφαση, είναι διαδικασία σε μεγάλο βαθμό αμερόληπτη, με εγγυημένη συμμετοχή των φορολογουμένων και οι αποφάσεις στηρίζονται στο νόμο περισσότερο παρά στην σκοπιμότητα. Παρόλο που καθυστερήσεις μπορεί να παρουσιαστούν και κατά την διεξαγωγή της διαιτησίας, ωστόσο η διαδικασία είναι τακτική, προκαθορισμένη και διαφανής.

Την ανεπάρκεια της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, ιδίως όταν εξετάζει κανείς την διαδικασία από την πλευρά των φορολογουμένων, αναγνωρίζει και ο ίδιος ο ΟΟΣΑ στα επίσημα σχόλια που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση[6], σημειώνοντας όμως ταυτόχρονα ότι αυτή αποτελεί το μέγιστο των παραχωρήσεων που ήταν διατεθειμένες να κάνουν οι αρμόδιες φορολογικές αρχές των κρατών μελών του. Επιπλέον ο ΟΟΣΑ, παρόλο που αναγνωρίζει ότι η διαιτησία αποτελεί μια καλή λύση προς την αποφυγή των αδυναμιών της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, δεν φτάνει ως το σημείο να προτείνει στις Κυβερνήσεις των κρατών μελών του την υιοθέτηση ρήτρας διαιτησίας στις μεταξύ τους συναπτόμενες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας[7].

Η διαιτησία όμως ως εναλλακτικός τρόπος επίλυσης των διαφορών έχει ήδη θεσμοθετηθεί στην περίπτωση της διόρ-

---

των φορολογικών διαφορών βλ. *Στ. Κουσούλη*, Θεμελιώδη προβλήματα της διαιτησίας, Β' Θεωρία, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή, 1996, σ. 67, ιδίως υποσημειώσεις αρ. 85 και 86.

3. Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού προβλέπεται στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης. Περισσότερα για την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού βλ. *IFA*, Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXVIa, Mutual agreement – procedure and practice, Kluwer, 1981, και ειδικά για την Ελλάδα στον ίδιο τόμο *C. Yannopoulos*, σ. 309 επ.· *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1995, σ. 114 επ.· *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο Έλληνας διοικητικός δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ΕΔΔΔ 1995, 183 επ.· *Κ. Πέρρου*, Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, ΔΦΝ 2002, 581 επ. Επίσης από τη διεθνή βιβλιογραφία *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, éditions Francis Lefebvre, 5e édition, 2001, σ. 941 επ., *B. Castagnède*, Précis de fiscalité internationale, Presses Universitaires de France, Paris 2002, σ. 198 επ.

4. Βλ. ενδεικτικά την αναφορά του *C. Yannopoulos*, in: *IFA*, Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXVIa, σ. 309 επ.· *K. Perrou*, Tax Treaty Interpretation in Greece, ό.π., σ. 153 επ.

5. Βλ. επίσης για την ανεπάρκεια της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού των ΣΑΔΦ, με ιδιαίτερη αναφορά στην ΣΑΔΦ μεταξύ Ιταλίας-Ισραήλ, *M. Bricker*, Arbitration Procedures in Tax Treaties, Intertax 1998/3, 97 επ.

6. OECD, Model Tax Convention, ό.π., σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 45.

7. OECD, Model Tax Convention, ό.π., σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 48. Επίσης για τη θέση του ΟΟΣΑ σχετικά με τη διαιτησία στις διαφορές από την αναμόρφωση των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων βλ. *OECD*, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, 1997, σ. IV-53 επ. και *Lindencrona/Mattsson*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax 1990/5, 266 επ.

θωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. αμέσως κατωτέρω, υπό 2), όπως και σε ορισμένες πρόσφατες διεθνείς διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (βλ. κατωτέρω, υπό 3).

2. Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας

Η «Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε σχέση με την αναμόρφωση των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων» ή «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας» όπως έχει επικρατήσει να λέγεται (εφεξής: Σύμβαση) συνήφθη το 1990 μεταξύ των μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης[8].

Παρόλο που η Σύμβαση δεν αποτελεί αυστηρά κοινοτικό δίκαιο αλλά είναι μέρος του διεθνούς δικαίου, αφού επιλέχθηκε η μορφή της Σύμβασης και όχι του κανονισμού ή της οδηγίας, γίνεται δεκτό ωστόσο ότι η Σύμβαση αποτελεί μέρος του εν ευρεία εννοία Κοινοτικού Δικαίου[9], από τη στιγμή μάλιστα που η ερμηνεία της μπορεί να ανατεθεί στο ΔΕΚ με ειδικό πρωτόκολλο που θα πρέπει να υπογραφεί από όλα τα συμβαλλόμενα κράτη[10].

Η Ελλάδα κύρωσε[11] τη Σύμβαση το 1994 με το Ν. 2216/1994 (ΦΕΚ 83Α'/31-5-1994) και η ισχύς της άρχισε από την 1-1-1995. Η Σύμβαση αυτή, σύμφωνα και με το άρθρο 28 του Συντάγματος, ως μέρος του διεθνούς δικαίου που έχει κυρωθεί με νόμο έχει αυξημένη τυπική ισχύ και υπερισχύει κάθε αντίθετης διάταξης νόμου. Στο άρθρο 20 της Σύμβασης προβλέπεται ότι αυτή έχει ισχύ για μια πενταετία με δυνατότητα παράτασης στην οποία πρέπει να συμφωνήσουν όλα τα συμβαλλόμενα μέρη υπογράφοντας ειδικό τροποποιητικό πρωτόκολλο.

Η πρώτη πενταετία έληξε το 2000 και πράγματι τα συμβαλλόμενα κράτη υπέγραψαν πρωτόκολλο[12] σύμφωνα με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 20 της Σύμβασης. Το τροποποιηθέν άρθρο προβλέπει ότι η ισχύς της Σύμβασης θα παρατείνεται αυτόματα στο τέλος κάθε πενταετίας για μια πενταετία κάθε φορά. Το πρωτόκολλο για να τεθεί σε ισχύ πρέπει να έχει επικυρωθεί από όλα τα συμβαλλόμενα κράτη, κάτι που ακόμα δεν έχει γίνει[13].

Το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της διαδικασίας αυτής περιλαμβάνει τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που αυτές έχουν[14]. Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Σύμβαση μοιάζει με αυτόν της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Φαίνεται ότι τόσο η Σύμβαση Διαιτησίας όσο και η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ στοχεύουν σε έναν ευρύ ορισμό της έννοιας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, συνεπώς στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης εμπίπτουν τόσο η άμεση όσο και η έμμεση συμμετοχή.

Η καινοτομία που εισάγει η Σύμβαση Διαιτησίας σε σχέση με την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ είναι ότι αναφέρεται ρητά στην Μόνιμη Εγκατάσταση (στο εξής: ΜΕ), θεσπίζοντας ένα πλάσμα δικαίου[15] κατά το οποίο η ΜΕ, παρόλο που δεν έχει ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, θεωρείται, για την εφαρμογή της Σύμβασης, ότι αποτελεί επιχείρηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη[16]. Η ρύθμιση αυτή

---

8. «Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε σχέση με την αναμόρφωση των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων», 90/436/ΕΕC, Εφημερίδα της ΕΕ L 225/10. Όταν η Αυστρία, η Σουηδία και η Φινλανδία έγιναν μέλη της ΕΕ, η Σύμβαση τροποποιήθηκε με την «Σύμβαση σχετικά με την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας στην Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε σχέση με την διόρθωση των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, 96/C 26/01. Γενικά για την Σύμβαση Διαιτησίας βλ. *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 98 επ. (όπου και ιστορικά στοιχεία για την σύναψή της)· *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία, σ. 225 επ.· *Γ. Αναστόπουλο/Θ. Φορτσάκη*, *Φορολογικό Δίκαιο*, αρ. 488 επ., εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2002 (υπό έκδοση)· *B. Castagnède*, Précis de fiscalité internationale, σ. 80 επ.· *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 959 επ.· *G. Mavraganis*, Harmonisation of corporate tax in the EU, PhD Thesis submitted and approved by the University of London, 1992, σ. 271 επ.

9. Υποστηρίζεται ωστόσο ότι η Σύμβαση θα πρέπει να αποτελέσει κάποια στιγμή κοινοτικό δίκαιο, εν τη στενή του όρου εννοία, ώστε να καταστεί και το ΔΕΚ αρμόδιο για την ερμηνεία της και να είναι δυνατή η ερμηνεία της υπό το φως των αρχών του κοινοτικού δικαίου. Έτσι ο *Κ. Φινοκαλιώτης*, Η Εναρμόνιση, σ. 102 επ., ιδίως 104, αλλά και η πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, *Commission of the European Communities*, Towards an internal Market without tax obstacles, Brussels, 23-10-2001, COM(2001) 582 final, σ. 13-14· ομοίως *Β. Βύζας*, Οι εθνικοί κανόνες άμεσης φορολογίας υπό το πρίσμα του Κοινοτικού Δικαίου, ΔΕΕ 2002, 249.

10. Τέτοιο πρωτόκολλο δεν έχει υιοθετηθεί μέχρι σήμερα. Επομένως οι μόνοι κανόνες που εφαρμόζονται για την ερμηνεία της είναι αυτοί του διεθνούς δικαίου, συγκεκριμένα οι διατάξεις της Σύμβασης της Βιέννης για την Ερμηνεία των Διεθνών Συνθηκών (Vienna Convention on the Law of Treaties - VCLT), η οποία υπογράφηκε στις 23-5-1969 και τέθηκε σε ισχύ στις 27-1-1980. Η Ελλάδα κύρωσε την Σύμβαση αυτή με το ν.δ. 402/1974. Ειδικά για την Σύμβαση της Βιέννης βλ. *Γ. Κουφό*, Η Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών, Β' έκδοση, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2001. Για την εφαρμογή της VCLT κατά την ερμηνεία των ΣΑΔΦ βλ. *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο έλληνας διοικητικός δικαστής, ό.π, σ. 183 επ. και *K. Perrou*, Tax Treaty Interpretation in Greece, ό.π., σ. 153 επ.

11. Για τη διαδικασία κύρωσης της Σύμβασης από την Ελλάδα, *G. Mavraganis*, Greece: The implementation of the Mergers and the Parent-Subsidiary Directives and the ratification of the Arbitration Convention, Intertax 1994/3, 129 επ.

12. Τροποποιητικό Πρωτόκολλο της Σύμβασης της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε σχέση με την διόρθωση κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, 1999/C 202/01.

13. Συνεπώς οι επιχειρήσεις δεν έχουν την δυνατότητα να επικαλεστούν τις διατάξεις της για διορθώσεις κερδών που έγιναν μετά την 1-1-2000, αλλά μόνο για υποθέσεις διόρθωσης κερδών επιχειρήσεων για τα έτη 1-1-1995 ως 31-12-1996, αν η υπόθεση δεν έχει παραγραφεί (άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης). Από τη στιγμή όμως που το πρωτόκολλο θα επικυρωθεί και από το τελευταίο συμβαλλόμενο κράτος και τεθεί σε ισχύ, θα ισχύει από την 1-1-2000, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου.

14. Στη Σύμβαση ορίζεται ότι δύο (ή περισσότερες) επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες στις εξής δύο περιπτώσεις:
i) όταν μια επιχείρηση ενός συμβαλλομένου κράτους έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλομένου κράτους.
ii) όταν τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο δύο διαφορετικών επιχειρήσεων δύο διαφορετικών συμβαλλομένων κρατών.
Από τις διατάξεις αυτές φαίνεται ότι για την εφαρμογή της Σύμβασης είναι αρκετή κάποιου είδους σύνδεση μεταξύ των δύο επιχειρήσεων, χωρίς να τίθεται κάποιο κατώτατο όριο συμμετοχής, όπως γίνεται στην περίπτωση της οδηγίας για το καθεστώς των Μητρικών-Θυγατρικών (Parent-Subsidiary Directive, Οδηγία 90/435/ΕC της 23 Ιουλίου 1990, Επίσημη Εφημερίδα 1990/L 225/6).

15. Άρθρο 1 παρ. 2 της Σύμβασης.

16. Για την δυνατότητα επέκτασης, ερμηνευτικά, του σχετικού δικαιώματος έναρξης της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και στις ΜΕ, ιδίως τις ΜΕ επιχειρήσεων που έχουν την έδρα τους σε κράτος-μέλος της ΕΕ, βλ. *Κ. Πέρρου*, Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, ΔΦΝ 2002, σ. 581 επ.

δικαιολογείται από το γεγονός ότι η ΜΕ έχει τόσο στενή σχέση με την επιχείρηση της έδρας, η οποία την καθιστά τον κατεξοχήν τόπο εμφάνισης φαινομένων μεταφοράς κερδών μέσω υποτιμολογήσεων/υπερτιμολογήσεων και κατά συνέπεια παράβασης των φορολογικών νόμων[17].

Το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης είναι πολύ περιορισμένο. Συγκεκριμένα έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που ένα τμήμα των κερδών μιας επιχείρησης που φορολογούνται σε ένα συμβαλλόμενο κράτος, περιλαμβάνονται ή είναι πιθανό να περιληφθούν στα φορολογητέα κέρδη μιας συγγενικής της επιχείρησης που είναι εγκατεστημένη σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος[18].

α) Τα βασικά χαρακτηριστικά της διαιτητικής διαδικασίας

Στο άρθρο 7 της Σύμβασης προβλέπεται η διαιτητική διαδικασία[19], ως συνέχεια της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Η ενεργοποίηση της διαιτητικής διαδικασίας είναι δυνατή μόνο ως τελευταία λύση και αφού οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκομένων κρατών δεν έχουν καταφέρει να καταλήξουν σε λύση μέσω της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Σε αυτήν την περίπτωση οι αρμόδιες αρχές έχουν το δικαίωμα να συστήσουν μια συμβουλευτική επιτροπή, προς τον σκοπό της εξάλειψης της διπλής φορολογίας. Η σύγκληση της επιτροπής αυτής καθίσταται υποχρεωτική για τις αρμόδιες αρχές στην περίπτωση που έχουν παρέλθει δύο έτη από την έναρξη της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και δεν έχει ληφθεί ακόμα απόφαση στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής[20].

Προβλέπεται ωστόσο μια εξαίρεση, στην ίδια τη Σύμβαση[21]. Σύμφωνα με αυτήν, η προσφυγή στη διαιτητική διαδικασία δεν είναι δυνατή για τις επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν υποπέσει σε *«σοβαρή παράβαση»*, σύμφωνα με το δίκαιο της χώρας εγκατάστασής τους, για θέμα σχετικό με τα καλυπτόμενα από την Σύμβαση[22].

Η διαιτητική επιτροπή, που ορίζεται *ad hoc* για κάθε υπόθεση, αποτελείται από περιττό αριθμό προσώπων, τα οποία διορίζονται μέσω διαδικασίας που ελέγχεται απολύτως από τις αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών. Οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις δεν έχουν δικαίωμα ούτε να προτείνουν κάποιο πρόσωπο για μέλος αλλά ούτε και να ζητήσουν την εξαίρεση κάποιου προσώπου από τα μέλη της Διαιτητικής Επιτροπής. Το δικαίωμα αυτό το έχουν μόνο οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκομένων συμβαλλομένων κρατών. Και αυτό είναι φυσικό από τη στιγμή που διάδικα μέρη στην διαιτητική αυτή διαδικασία είναι τα δύο εμπλεκόμενα συμβαλλόμενα κράτη και σε καμία περίπτωση οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις[23].

Παρόλα αυτά και αντίθετα με ότι συμβαίνει στην Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, είτε αυτή διεξάγεται στο πλαίσιο εφαρμογής μια διμερούς διεθνούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας είτε στο πλαίσιο της *κοινοτικής σύμβασης διαιτησίας, οι επιχειρήσεις έχουν κάποια* αξιοσημείωτα δικαιώματα κατά την διαιτητική διαδικασία που θεσπίζεται με τη Σύμβαση Διαιτησίας, με τα οποία εξασφαλίζεται ένα είδος συμμετοχής τους στην διαδικασία.

Ειδικότερα οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να παραστούν ή να εκπροσωπηθούν ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής προκειμένου να υποστηρίξουν τη θέση τους παρέχοντας σχετικές πληροφορίες[24]. Η ίδια η επιτροπή μπορεί επίσης να ζητήσει από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις να παραστούν ενώπιόν της, οπότε αυτές δεν μπορούν να αρνηθούν[25].

Με αυτές τις διατάξεις αναβαθμίζεται ο ρόλος των επιχειρήσεων στην διαιτητική διαδικασία που προβλέπεται στην Σύμβαση σε σχέση με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Η σπουδαιότητά τους έγκειται όχι μόνο στο ότι εξασφαλίζουν ένα είδος συμμετοχής στις άμεσα ενδιαφερόμενες και πληττόμενες επιχειρήσεις αλλά και στο ότι σηματοδοτούν μια σημαντική αλλαγή σε σχέση με τα μέχρι τώρα ισχύοντα.

Η απόφαση στην οποία καταλήγει η Συμβουλευτική Επιτροπή δεν είναι από μόνη της δεσμευτική[26]. Μέσα σε έξι μήνες από την έκδοση της γνώμης, οι αρμόδιες αρχές των ενδιαφερομένων κρατών που αποτελούσαν τα μέρη κατά τη διαιτητική διαδικασία θα πρέπει να καταλήξουν σε μια συμφωνία προς τον σκοπό της εξάλειψης της διπλής φορολογίας. Στην διακριτική τους ευχέρεια έγκειται η υιοθέτηση ή

---

17. Το περιεχόμενο του όρου «Μόνιμη Εγκατάσταση» δεν εξειδικεύεται στο κείμενο της Σύμβασης, στο οποίο γίνεται ρητή παραπομπή στους ορισμούς που περιλαμβάνονται στις αντίστοιχες Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχουν συνάψει μεταξύ τους τα συμβαλλόμενα κράτη (άρθρο 3 παρ. 2 της Σύμβασης). Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοια διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων κρατών, τότε εφαρμογή έχουν οι σχετικές διατάξεις του εσωτερικού δικαίου των χωρών αυτών. Η Ελλάδα δεν έχει συνάψει ακόμα Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με τρία κράτη-μέλη της ΕΕ, την Ισπανία, την Πορτογαλία και την Ιρλανδία. Από αυτές τις τρεις, οι συμβάσεις με την Ισπανία και την Πορτογαλία έχουν υπογραφεί αλλά δεν έχουν ακόμα τεθεί σε ισχύ ενώ η σύμβαση με την Ιρλανδία βρίσκεται ακόμα σε προγενέστερο στάδιο. Στην περίπτωση της Ελλάδας η έννοια και το περιεχόμενο του όρου «μόνιμη εγκατάσταση» καθορίζονται στο άρθρο 100 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Ο ορισμός αυτός είναι ευρύτερος του αντίστοιχου της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και ο οποίος περιλαμβάνεται στις Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

18. Βλ. άρθρο 1 παρ. 1 της Σύμβασης αλλά και άρθρο 1 παρ. 2 σύμφωνα με το οποίο η Σύμβαση εφαρμόζεται και στην περίπτωση που αντί για κέρδη η επιχείρηση εμφανίζει ζημιές.

19. Για τη διαδικασία διαιτησίας βλ. ιδίως *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 122 επ.· *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία, σ. 227 επ.· *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 962 επ. και, ενδεικτικά, από τις ευρωπαϊκές χώρες, τη σχετική προβληματική στο Βέλγιο, σε *P. Cauwenbergh/B.Van Honste*, The Belgian Arbitration Convention Circular: The defensive approach of transfer pricing, Intertax 29/2001, 140 επ.

20. Άρθρο 7 παρ. 1 της Σύμβασης.

21. Άρθρο 8 παρ. 1 της Σύμβασης.

22. Η έννοια της «σοβαρής παράβασης» για το σκοπό εφαρμογής της Σύμβασης, ορίζεται με μονομερείς δηλώσεις των μερών, οι οποίες έχουν προσαρτηθεί ως παράρτημα στο κείμενο της Σύμβασης. Η Ελλάδα επέλεξε μια εξαντλητική και λεπτομερειακή απαρίθμηση των περιπτώσεων που συνιστούν «σοβαρή παράβαση» κατά το ελληνικό δίκαιο. Για περισσότερα καθώς και για κριτική της σχετικής ρύθμισης που ακολούθησε η Ελλάδα βλ. *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 129.

23. Υποστηρίζεται ότι από τη στιγμή που οι επιχειρήσεις δεν έχουν το δικαίωμα να ορίσουν κάποιο πρόσωπο ως μέλος της Διαιτητικής Επιτροπής, θα μπορούσαν τουλάχιστον να ζητήσουν την εξαίρεση κάποιου προσώπου. Αυτό φαίνεται ακόμα πιο δικαιολογημένο αν λάβει κανείς υπ' όψη του ότι ο κατάλογος των προσωπικοτήτων κύρους από τον οποίο διορίζονται τα μέλη της Επιτροπής καταρτίζεται αποκλειστικά από τα κράτη-μέλη χωρίς οι επιχειρήσεις να έχουν το δικαίωμα να προτείνουν κάποιο πρόσωπο. Βλ. ομοίως *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 136.

24. Άρθρο 10 παρ. 1 της Σύμβασης.

25. Άρθρο 10 παρ. 2 της Σύμβασης.

26. Η εντολή προς την συμβουλευτική επιτροπή είναι να εκφέρει «γνώμη» ως προς την εξάλειψη της εν λόγω διπλής φορολογίας (άρθρο 7 παρ. 1 της Σύμβασης).

όχι της γνώμης της Επιτροπής και φυσικά μπορούν σε κάθε περίπτωση να διαφοροποιηθούν, από τη στιγμή που και οι δύο πλευρές συμφωνούν σε αυτό. Η γνώμη της επιτροπής καθίσταται αυτομάτως δεσμευτική μόνο μετά την παρέλευση της εξάμηνης προθεσμίας άπρακτης, χωρίς δηλαδή να έχουν εν τω μεταξύ οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών καταλήξει σε απόφαση[27].

β) Κριτική – Συμπεράσματα

Η Σύμβαση Διαιτησίας αποτέλεσε πραγματικά ένα μεγάλο βήμα προόδου, στο μέτρο που αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα ουσιαστικό δικαίωμα στους φορολογούμενους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας[28]. Τα κράτη πλέον δεσμεύονται ότι υποχρεωτικά θα καταλήξουν σε μια λύση που θα εξασφαλίζει την αποφυγή της διπλής φορολογίας, μέσα σε ένα χρονικό περιθώριο το οποίο δεν μπορεί να ξεπερνά, κατ' αρχήν, τα τρία χρόνια: δύο χρόνια για την διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού που υποχρεωτικά προηγείται και ένα χρόνο για τη διαιτητική διαδικασία.

Παρουσιάζει ωστόσο και αρκετά μειονεκτήματα. Και πρώτα από όλα η Σύμβαση φαίνεται να έχει ένα χαρακτήρα σχετικά πρόσκαιρο, ακόμα και μετά το πρωτόκολλο του 1999, αφού η ισχύς της παρατείνεται κάθε φορά για μια πενταετία. Ακόμα, η έννοια της «εξάλειψης της διπλής φορολογίας» δεν διευκρινίζεται επαρκώς[29]. Η σύμβαση δεν αναφέρεται καθόλου στις αναγκαίες ρυθμίσεις που πρέπει να γίνουν στη συνέχεια ούτε και καθορίζει τον τρόπο και τη διαδικασία εφαρμογής στην πράξη της απόφασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

Είναι προφανές ότι η διαιτητική διαδικασία που προβλέπεται στη Σύμβαση είναι μια διαδικασία που διενεργείται ουσιαστικά μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών, χωρίς ουσιαστική συμμετοχή των εμπλεκομένων συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αν και ορισμένα δικαιώματα αναγνωρίζονται και σε αυτές. Η ουσία είναι πάντως ότι οι επιχειρήσεις δεν καθίστανται διάδικα μέρη στην διαδικασία αυτή.

Η συμβουλευτική επιτροπή δεν αποτελεί γνήσιο διαιτητικό δικαστήριο και επομένως η γνωμοδότηση την οποία εκδίδει δεν έχει τον χαρακτήρα διαιτητικής απόφασης. Η Επιτροπή είναι απλά μια Συμβουλευτική Επιτροπή, πράγμα που μειώνει την σημασία της γνωμοδότησης την οποία εκδίδει τελικά[30]. Το γεγονός της δεσμευτικότητας της γνώμης αυτής ωστόσο, την κάνει να ομοιάζει, εκ του αποτελέσματος τουλάχιστον, με διαιτησία, παρόλο που τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν πάντα την ευχέρεια να διαφοροποιηθούν από τη γνώμη της συμβουλευτικής Επιτροπής, αν συμφωνήσουν ότι αυτή δεν είναι ικανοποιητική.

Η συμβουλευτική αυτή επιτροπή δεν αποτελεί καν δικαστήριο, πολύ δε περισσότερο δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως κάποιας μορφής υπερεθνικό δικαστήριο, καθώς δεν έχει δικαίωμα να κρίνει νομικά θέματα, αλλά μόνο να εκτιμήσει τα πραγματικά γεγονότα, πάνω στα οποία θα στηρίξει και την γνωμοδότησή της. Πιο συγκεκριμένα η αρμοδιότητά της εξαντλείται στον προσδιορισμό του ποσού των κερδών τα οποία θα φορολογηθούν σε κάθε μια από τις εμπλεκόμενες χώρες[31].

Τέλος, το γεγονός ότι η αρμόδια αρχή ενός κράτους έχει το δικαίωμα να αρνηθεί σε μια επιχείρηση την έναρξη της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού ή την σύσταση της συμβουλευτικής επιτροπής, αν αυτή η επιχείρηση έχει κριθεί οριστικά ένοχη σοβαρής παράβασης κατά το εσωτερικό δίκαιο του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της, δίνει ένα μεγάλο περιθώριο στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να αρνηθούν την προσφυγή στη διαιτητική διαδικασία της Σύμβασης και αναδεικνύει τη μεγάλη σημασία που έχει ο σαφής εκ των προτέρων καθορισμός του τι θεωρείται «σοβαρή παράβαση»[32].

Συμπερασματικά, η διαδικασία αυτή, παρόλο που έχει αρκετές ομοιότητες με την διαιτησία δεν αποτελεί στην ουσία διαιτησία[33]. Αποτελεί μια *sui generis* διαδικασία για την διευθέτηση των φορολογικών διαφορών η οποία βρίσκεται πιο κοντά στις διαδικασίες για την διευθέτηση των διαφορών που προβλέπονται στο χώρο του διεθνούς δικαίου[34].

3. Οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας

Οι διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνάπτονται βάσει της πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ στην πλειοψηφία τους δεν περιλαμβάνουν ανάμεσα στα άρθρα τους διάταξη σχετική με διαιτησία, αρκούμενες στην ειδική Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, για την οποία έγινε λόγος προηγουμένως. Η χρήση της ρήτρας διαιτησίας και στις ΣΑΔΦ έχει προταθεί ήδη από αρκετά χρόνια[35], για μεγάλο χρονικό διάστημα όμως δεν παρατηρήθηκαν εξελίξεις προς την κατεύθυνση της υιοθέτησής της από τα κράτη κατά την διαπραγμάτευση των διμερών συμβάσεων. Γενικά τα κράτη είναι επιφυλακτικά στο να παραχωρούν αρμοδιό-

27. Σχετικά με την τυπική υπεροχή της συμφωνίας αυτής έναντι του εσωτερικού δικαίου, ακόμα και τυχόν αντίθετης εν τω μεταξύ εκδοθείσης δικαστικής απόφασης γίνεται δεκτό ότι ισχύει ό,τι και για την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Βλ. Γνωμοδότηση Ολομέλειας ΝΣΚ 507/1980, ΔΦΝ 1981, 141 επ.· *Κ. Γιαννόπουλο*, Η ρήτρα «διαιτησίας», ΔΦΝ 1981, 114 επ.· *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο έλληνας διοικητικός δικαστής, ΕΔΔΔ 1995, 183 επ.· *K. Yannopoulos*, Greek National Report, in: IFA, Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXVIa (1981), Mutual agreement-procedure and practice, σ. 309· *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 116 και 149 επ.· *K. Perrou*, Tax Treaty Interpretation in Greece, ό.π., σ. 153 επ.

28. Έτσι και *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 965.

29. Ερμηνευτικά συνάγεται ότι εξάλειψη της διπλής φορολογίας έχουμε στις περιπτώσεις που τα εισοδήματα φορολογούνται αποκλειστικά σε μια από τις δύο χώρες, είτε στο σύνολό τους, αν μια από τις δύο φορολογικές αρχές παραιτηθεί της σχετικής αξίωσης, είτε, στην περίπτωση που διατηρήσει την αξίωσή της, η άλλη φορολογική αρχή μειώσει το ποσό του εισοδήματος που φορολογεί κατά το ποσό που φορολογείται στην άλλη χώρα. Επίσης εξάλειψη της διπλής φορολογίας έχουμε και όταν παρόλο που το σύνολο ή τμήμα των εσόδων φορολογηθεί και στις δύο χώρες, στη συνέχεια παρέχεται στο άλλο κράτος ισόποση πίστωση φόρου. Βλ. και *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 963.

30. *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 965.

31. Έτσι ο *Κ. Φινοκαλιώτης*, Η εναρμόνιση, σ. 146.

32. Ομοίως *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 966.

33. Σε αυτό το συμπέρασμα καταλήγει ο *Θ. Φορτσάκης*, Διαιτησία, σ. 228, μετά από τη σχετική κριτική.

34. Έτσι και ο *Κ. Φινοκαλιώτης*, Η εναρμόνιση, σ. 145 επ. όπου και περαιτέρω παραπομπές.

35. Για παλαιότερες προσπάθειες πρόβλεψης ρήτρας διαιτησίας στο χώρο του φορολογικού δικαίου σε διεθνές επίπεδο βλ. *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 133 επ. Από τη διεθνή βιβλιογραφία βλ. χαρακτηριστικά την πρωτοποριακή πρόταση των *Francke/Lindencrona/Mattsson* σε IFA, Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXVIa, Mutual agreement-procedure and practice, Kluwer, The Netherlands, 1981, σ. 375 επ. Επίσης βλ. *Lindencrona/Mattsson*, Arbitration in Taxation, Intertax 1982, 76 επ. και *τους ίδιους*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, ό.π.

τητες σε όργανα του διεθνούς δικαίου, θεωρώντας το γεγονός αυτό περιορισμό της εθνικής τους κυριαρχίας[36].

Πρόσφατα όμως, συγκεκριμένα κατά τη δεκαετία του 1990, παρατηρήθηκε μια αύξηση του αριθμού των ΣΑΔΦ οι οποίες αναγνωρίζουν και καθιερώνουν την διαιτησία αν όχι ως μοναδικό πάντως ως συμπληρωματικό τρόπο για την επίλυση των διαφορών που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία και εφαρμογή τους. Έτσι, σε όλο και περισσότερες ΣΑΔΦ προβλέπεται η χρήση της διαιτησίας ως τρόπου επίλυσης των διαφορών που δεν επιλύθηκαν με την, προηγούμενη χρονικά, Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού[37].

Η διαιτησία αναφέρεται ρητά σε περίπου 40 διεθνείς διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας[38]. Ο Καναδάς[39], οι ΗΠΑ[40] και οι Κάτω Χώρες[41] είναι τα κράτη που κάνουν συχνότερη χρήση της ρήτρας διαιτησίας στις συμβάσεις που συνάπτουν με άλλα κράτη, ακολουθούμενες από το Μεξικό[42] και το Καζακστάν[43] και σε μικρότερο βαθμό από τη Γαλλία[44], τη Γερμανία[45] και την Ιρλανδία[46].

Υπάρχει μεγάλη ομοιομορφία στη διατύπωση της ρήτρας διαιτησίας που περιλαμβάνεται σε όλες αυτές τις συμβάσεις, χωρίς να λείπουν και οι διαφοροποιήσεις[47]. Προβλέπουν συνήθως προσφυγή στη διαιτησία για κάθε διαφορά κατά την ερμηνεία ή εφαρμογή των συμβάσεων η οποία δεν μπόρεσε να λυθεί βάσει της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, υπό την προϋπόθεση της συμφωνίας για τη διαιτησία τόσο των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων κρατών όσο και του φορολογούμενου. Η απόφαση της διαιτητικής επιτροπής είναι δεσμευτική για τα συμβαλλόμενα κράτη, σε σχέση με το θέμα που κρίθηκε. Όσον αφορά τη διαδικασία, προβλέπεται ότι αυτή θα καθορίζεται από την ανταλλαγή ανακοινώσεων μεταξύ των κρατών διά της διπλωματικής οδού. Η ισχύς της ρήτρας διαιτησίας επίσης εξαρτάται από την ανταλλαγή διπλωματικών ανακοινώσεων.

Η διαιτησία αυτή δεν είναι υποχρεωτική αλλά αντίθετα απαιτείται η συναίνεση των αρμοδίων αρχών και των δύο συμβαλλομένων κρατών προκειμένου να τεθεί σε κίνηση. Συχνά δε απαιτείται και η συναίνεση του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου. Αυτό σημαίνει ουσιαστικά ότι οποιαδήποτε στιγμή ένα κράτος θέσει *veto* ως προς κάποιο θέμα, η διαφορά θα παραμείνει ανεπίλυτη, όπως ακριβώς και στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Το μειονέκτημα της σύνδεσης με την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού που προβλέπεται στις διμερείς συμβάσεις είναι ότι δεν είναι σαφές το χρονικό σημείο κατά το οποίο η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού τελειώνει άκαρπη, ώστε να καταστεί δυνατή η προσφυγή στη διαιτητική διαδικασία. Αλλά και στις περιπτώσεις που τίθενται τέτοια χρονικά όρια, είναι πρακτικά αδύνατο για τον φορολογούμενο να εξαναγκάσει τις αρμόδιες φορολογικές αρχές να προσφύγουν στη διαιτησία, αφού αυτό εναπόκειται στη διακριτική τους ευχέρεια.

Χαρακτηριστική εξαίρεση αποτελούν ωστόσο οι διμερείς συμβάσεις που έχουν υπογράψει οι Κάτω Χώρες με την Αίγυπτο και την ΠΓΔΜ. Σε αυτές προβλέπεται ότι η αρμόδια αρχή ενός κράτους μπορεί να προσφύγει στη διαιτησία ακόμα και μονομερώς, χωρίς να περιμένει τη συναίνεση της αρμόδιας αρχής του άλλου κράτους, μετά την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για την επίλυση της διαφοράς με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού[48].

Τέλος, όσον αφορά τη συμμετοχή του φορολογούμενου στην διαδικασία αυτή, οι περισσότερες διαιτητικές ρήτρες δεν προβλέπουν συμμετοχή του φορολογούμενου στη διαδικασία ενώπιον της διαιτητικής επιτροπής, ενώ σε μερικές περιπτώσεις προβλέπεται η δυνατότητα να παραστούν ενώπιον της Επιτροπής και να υποστηρίξουν τη θέση τους. Η διαδικασία που θα ακολουθηθεί όπως και τα δικαιώματα των φορολογουμένων καθορίζονται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές με την ανταλλαγή ανακοινώσεων, γεγονός που εγείρει ερωτήματα ως προς την ανεξαρτησία της διαιτητικής επιτροπής από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές των κρατών[49].

---

36. Σε αυτή τη διαπίστωση καταλήγει ο *B. Castagnède*, Précis de fiscalité internationale, σ. 198. Όμοια και ο *Κ. Φινοκαλιώτης*, Η εναρμόνιση, σ. 117, όπου αναφορά και σε ενδεχόμενο δημιουργίας διεθνούς δικαστηρίου με αρμοδιότητα την επίλυση διεθνών φορολογικών διαφορών.

37. Για τα διάφορα θέματα που σχετίζονται με τις ρήτρες διαιτησίας που περιλαμβάνονται στις ΣΑΔΦ βλ. μια αναλυτική παρουσίαση σε *G. Groen*, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, Intertax 2002/1, 3 επ.

38. Βλ. *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax matters, European Taxation 6/2001, 221 επ.· επίσης *G. Groen*, Arbitration in bilateral tax treaties, Intertax 2002/1, 3 επ., ιδίως υποσημ. 3. Για μια αναλυτική λίστα των κρατών που έχουν συνάψει ΣΑΔΦ στις οποίες περιλαμβάνεται ρήτρα διαιτησίας βλ. Reference Materials, Seminar B: Alternative dispute resolution mechanisms for tax controversies, 1999 IFA Congress, 13 October 1999.

39. Η ρήτρα διαιτησίας περιλαμβάνεται σε επτά συμβάσεις, και συγκεκριμένα σε αυτές με τις Κάτω Χώρες (1993), τις ΗΠΑ (1995), τη Νότια Αφρική (1995), τη Γαλλία (1995), το Καζακστάν (1996), την Ισλανδία (1997) και την Χιλή (1998).

40. Η ρήτρα διαιτησίας περιλαμβάνεται σε οκτώ συμβάσεις, και συγκεκριμένα σε αυτές με την Γερμανία (1989-ανταλλαγή επιστολών), το Μεξικό (1992), τις Κάτω Χώρες (1992), το Καζακστάν (1993), τη Γαλλία (1994), τον Καναδά (1995), την Ελβετία (1996) και την Ισλανδία (1997).

41. Η ρήτρα διαιτησίας περιλαμβάνεται σε δεκατρείς συμβάσεις, και συγκεκριμένα σε αυτές με τις ΗΠΑ (1992), τον Καναδά (1993), τη Λετονία (1994), την Φινλανδία (1995), την Ουκρανία (1995), το Καζακστάν (1996), τη Ρωσία (1996), την Εσθονία (1997), την Ισλανδία (1997) και την ΠΓΔΜ (1998), καθώς και με την Κροατία, την Αίγυπτο, τη Λιθουανία.

42. Η ρήτρα διαιτησίας περιλαμβάνεται σε επτά από τις διεθνείς συμβάσεις που έχει συνάψει το Μεξικό, και συγκεκριμένα σε αυτές με τις ΗΠΑ (1992), το Ηνωμένο Βασίλειο (1994), τη Σιγκαπούρη (1994), τη Βενεζουέλα (1997), την Χιλή (1998), την Ιρλανδία (1998) και το Ισραήλ.

43. Η ρήτρα διαιτησίας περιλαμβάνεται σε πέντε από τις διεθνείς συμβάσεις που έχει συνάψει το Καζακστάν, και συγκεκριμένα σε αυτές με τις ΗΠΑ (1993), την Ιταλία (1994), το Πακιστάν (1995), τις Κάτω Χώρες (1996) και τον Καναδά (1996).

44. Η Γαλλία έχει συμπεριλάβει τη ρήτρα διαιτησίας μόνο σε τρεις από τις διεθνείς συμβάσεις που έχει συνάψει, συγκεκριμένα σε αυτές με την Γερμανία (1989), τις ΗΠΑ (1994) και τον Καναδά (1995).

45. Η Γερμανία έχει συμπεριλάβει τη ρήτρα διαιτησίας σε τρεις συμβάσεις, αυτές με τη Γαλλία (1989), τις ΗΠΑ (1989) και τη Σουηδία (1992). Η τελευταία αυτή ΣΑΔΦ αποτέλεσε μεγάλο βήμα προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης της ρήτρας διαιτησίας στις ΣΑΔΦ, όπως παρατηρούν οι *Lindencrona/Mattsson*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, ό.π., όπου και περισσότερα για τη συγκεκριμένη ΣΑΔΦ.

46. Η Ιρλανδία έχει συμπεριλάβει τη ρήτρα διαιτησίας σε τρεις συμβάσεις, με το Ισραήλ (1995), τις ΗΠΑ (1997) και το Μεξικό (1998).

47. Βλ. *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax matters, ό.π., ιδίως υποσημ. 15, όπου και περαιτέρω παραπομπές. Επίσης για αναλυτική παρουσίαση των σχετικών διατάξεων που περιλαμβάνονται σε διάφορες διμερείς συμβάσεις και την κατηγοριοποίηση αυτών σε «standard arbitration clauses» και «deviation from the standard arbitration clauses» βλ. *G. Groen*, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, ό.π.

48. Βλ. σχετικά *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax matters, European Taxation 6/2001, 221 επ. και λίγο διαφορετικά *G. Groen*, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, ό.π.

49. Βλ. *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax

Λαμβάνοντας υπόψη όλα αυτά τα μειονεκτήματα, καθίσταται σαφές ότι η ρήτρα διαιτησίας όπως προβλέπεται σήμερα στις διεθνείς διμερείς συμβάσεις δεν βελτιώνει σημαντικά τη θέση των φορολογουμένων ούτε και αποτελεί ουσιαστικά γνήσια διαιτησία. Αποτελεί στην ουσία μια βελτιωμένη έκδοση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, όμοια σε πολλές περιπτώσεις με την διαιτητική διαδικασία που υιοθετήθηκε στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας.

Στην Ελλάδα το θέμα του αν και κατά πόσο περιλαμβάνεται ρήτρα διαιτησίας στις διμερείς συμβάσεις που έχει συνάψει η χώρα μας έγινε εμμέσως αντικείμενο προβληματισμού στις αρχές τις δεκαετίας του 1980, όταν το ΝΣΚ ερμηνεύοντας τη διάταξη της ελληνογαλλικής ΣΑΔΦ περί αμοιβαίου διακανονισμού, απεφάνθη ότι με αυτό θεσπίζεται διαιτητική διαδικασία (κατωτέρω υπό α).

Από τις συμβάσεις που βρίσκονται σήμερα σε ισχύ ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση της γαλλο-γερμανικής ΣΑΔΦ και θα εξετασθεί στη συνέχεια (υπό β, i.), όπως και η δομή της ρήτρας διαιτησίας που προτείνουν οι ΗΠΑ κατά τη σύναψη ΣΑΔΦ (υπό β, ii.).

α) Η προβληματική που αναπτύχθηκε στην Ελλάδα

Το ΝΣΚ, όταν κλήθηκε να γνωμοδοτήσει σχετικά με την διάταξη του άρθρου 26 της ελληνογαλλικής σύμβασης[50], που περιλαμβάνει ρυθμίσεις αντίστοιχες με αυτές του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης περί Αμοιβαίου Διακανονισμού, προκειμένου να θεμελιώσει την υπεροχή της απόφασης που λαμβάνεται στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, έκανε χρήση δύο επιχειρημάτων.

Το πρώτο επιχείρημα έχει ως βάση την συνταγματική διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1. Συγκεκριμένα, το ΝΣΚ υποστήριξε ότι από τη στιγμή που η ελληνογαλλική σύμβαση είναι διεθνής σύμβαση η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, από την θέση της σε ισχύ στην Ελλάδα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύει κάθε αντίθετης διάταξης νόμου, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας[51].

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, είναι μια ειδική διαδικασία επίλυσης διαφορών που προβλέπεται σε μια τέτοια σύμβαση, επομένως η όποια απόφαση στην οποία θα καταλήξει θα έχει την ίδια αυξημένη τυπική ισχύ όπως και η διεθνής σύμβαση, βάσει της οποίας εκδόθηκε. Κατά συνέπεια θα υπερισχύει όχι μόνο κάθε αντίθετης διάταξης νόμου αλλά και της τυχόν εν τω μεταξύ εκδοθείσης δικαστικής απόφασης που έκρινε το ίδιο θέμα διαφορετικά[52].

Το δεύτερο επιχείρημα που χρησιμοποίησε το ΝΣΚ έχει ως βάση τον νομικό χαρακτήρα της Μικτής Επιτροπής που ιδρύεται βάσει της σχετικής διάταξης της ελληνογαλλικής σύμβασης προς το σκοπό της επίλυσης της διαφοράς. Συγκεκριμένα, το ΝΣΚ χαρακτηρίζει την εν λόγω Επιτροπή ως «Διαιτητική Επιτροπή», παρόλο που τέτοιος χαρακτηρισμός ούτε περιλαμβάνεται ούτε και προκύπτει από τη διατύπωση του άρθρου 26 της ελληνογαλλικής σύμβασης, το οποίο ερμηνεύεται. Αυτή η «Μικτή Διαιτητική Επιτροπή», η οποία ιδρύεται προς επίλυση της διαφοράς, έχει, κατά το ΝΣΚ, από το νόμο την εξουσία *«να τάμει μετά δυνάμεως δεδικασμένου την διαφοράν ταύτην επί τω τέλει της αποφυγής διπλής φορολογίας»*.

Για τον χαρακτηρισμό της συγκεκριμένης Επιτροπής ως «Διαιτητικής» και της σχετικής απόφασης την οποία εκδίδει ως «διαιτητικής απόφασης», το ΝΣΚ φαίνεται να δίνει ιδιαίτερη σημασία στο γεγονός της εκούσιας υποβολής της διαφοράς στην δικαιοδοσία της Επιτροπής και από τις δύο πλευρές, τόσο της φορολογικής αρχής όσο και του φορολογουμένου.

Είναι αλήθεια ότι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της διαιτησίας είναι ο εκούσιος χαρακτήρας της και η αμοιβαία συμφωνία των μερών προς υποβολή της διαφοράς τους σε διαιτησία[53]. Αλλά αυτό δεν είναι το μοναδικό χαρακτηριστικό. Επιπλέον δε, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν είναι καν αρκετό ώστε να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της όλης διαδικασίας ως διαιτησίας και της σχετικής απόφασης ως διαιτητικής, οπλισμένης μάλιστα με δύναμη δεδικασμένου.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, όπως είναι καταστρωμένη στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης, διαφέρει ουσιωδώς από την διαιτησία. Ο φορολογούμενος σε καμία περίπτωση δεν καθίσταται διάδικο μέρος της διαδικασίας, παρόλο που η διαδικασία τίθεται σε κίνηση από δική του πρωτοβουλία. Έπειτα, η Μικτή Επιτροπή που προβλέπεται στις ΣΑΔΦ σε καμία περίπτωση δεν έχει την υποχρέωση να εκδώσει απόφαση, όπως έχουν τα διαιτητικά δικαστήρια, παρά μόνο την χαλαρή υποχρέωση να προσπαθήσει να λύσει τη διαφορά.

Αυτά τα δύο βασικά χαρακτηριστικά δεν επιτρέπουν τον χαρακτηρισμό της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού ως διαιτησίας[54] ούτε κατά συνέπεια της απόφασης στην οποία αυτή τυχόν καταλήξει ως διαιτητικής, εξοπλισμένης με την σχετική δύναμη δεδικασμένου.

β) Η εμπειρία από άλλες χώρες

i. Η Σύμβαση Γαλλίας-Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ Γαλλίας και Γερμανίας ήταν από τις πρώτες ΣΑΔΦ στις οποίες ρητά προβλέφθηκε η παραπομπή σε διαιτησία των διαφορών ή αμφισβητήσεων που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία ή εφαρμογή τους. Με το Πρωτόκολλο της 28ης Σεπτεμβρίου 1989, που προσαρτήθηκε στην γαλλογερμανική ΣΑΔΦ, προστέθηκε ένα νέο άρθρο 25Α, το οποίο συμπλήρωσε το ήδη υπάρχον άρθρο 25 της Σύμβασης, περί της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Το νέο αυτό άρθρο, σκοπός του οποίου ήταν η αύξηση των εγγυήσεων που έχουν οι φορολογούμενοι για επίλυση της διαφοράς και άρση της διπλής φορολογίας, προβλέπει την προαιρετική παρέμβαση μιας διαιτητικής επιτροπής, η οποία επιλαμβάνεται του θέματος στην περίπτωση που έχουν περάσει δύο χρόνια από την έναρξη της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και δεν έχει επιτευχθεί ακόμα συμφωνία[55].

---

matters, ό.π., ιδίως υποσημ. 21 όπου αναφέρεται και στην ύπαρξη πιο αισιόδοξης άποψης.

50. Η διμερής αυτή σύμβαση υπογράφηκε στις 21-8-1963, κυρώθηκε με το ν.δ. 4386/1964 και τέθηκε σε ισχύ από τις 31-12-1964, ημερομηνία ανταλλαγής των οργάνων επικυρώσεως. Βλ. κείμενο σε *Αθ. Μάρκο*, Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2001, σ. 66 επ.

51. Για τον όρο της αμοιβαιότητας κατά την εφαρμογή των ΣΑΔΦ βλ. *Γ. Αναστόπουλο/Θ. Φορτσάκη*, Φορολογικό Δίκαιο, αρ. 386, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2002 (υπό έκδοση)· *Κ. Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, σ. 196 επ.· *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο έλληνας διοικητικός δικαστής, ό.π., 183 επ.· *K. Perrou*, Tax Treaty Interpretation in Greece, ό.π., σ. 153 επ.

52. Βλ. Γνωμοδότηση Ολομ. ΝΣΚ 507/1980 ΔΦΝ 1981, 141 επ. καθώς και παρατηρήσεις στην γνωμοδότηση αυτή σε *Κ. Γιαννόπουλο*, Η ρήτρα «διαιτησίας» στις διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας, ΔΦΝ 1981, 114 επ. και τη βιβλιογραφία που παρατίθεται στην υποσημ. 27.

53. Βλ. αντί πολλών *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία, σ. 83 επ.

54. Βλ. σχετική κριτική σε *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία, σ. 224.

55. Βλ. περισσότερα σε *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 958.

Είναι χαρακτηριστικό ότι η προσφυγή στη διαιτησία δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα. Τα κράτη έχουν απλά την δυνατότητα, αλλά όχι και την υποχρέωση, να καταφύγουν σε αυτήν, ενώ ο φορολογούμενος από την πλευρά του δεν έχει τη δυνατότητα ούτε να ζητήσει την σύσταση της διαιτητικής επιτροπής, ούτε πολύ περισσότερο να εξαναγκάσει τη διοίκηση να προβεί στην έναρξη της διαδικασίας.

Η διαιτητική επιτροπή που σχηματίζεται, σε περίπτωση που τεθεί σε εφαρμογή η διαιτητική διαδικασία, αποτελείται από τρία μέλη: κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη ορίζουν από ένα μέλος και τα δύο αυτά μέλη συμφωνούν στον διορισμό ενός τρίτου προσώπου, εθνικότητας τρίτου κράτους, το οποίο ορίζεται Πρόεδρος της Επιτροπής. Ο ορισμός των μελών πρέπει να γίνει μέσα σε προθεσμία τριών μηνών από την ημερομηνία που οι αρμόδιες αρχές των δύο συμβαλλομένων κρατών αποφάσισαν να παραπέμψουν την συγκεκριμένη διαφορά στη διαιτησία. Ειδική διαδικασία ορισμού των μελών της Επιτροπής προβλέπεται στην περίπτωση που η τρίμηνη προθεσμία δεν τηρηθεί από κάποιο από τα δύο κράτη.

Η επιτροπή διαιτησίας κρίνει την υπόθεση με βάση το διεθνές δίκαιο και ειδικότερα με βάση την διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η ακολουθητέα διαδικασία καθορίζεται από την ίδια την επιτροπή. Ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να παραστεί ενώπιον της Επιτροπής ή να καταθέσει γραπτώς τις απόψεις του για την υποστήριξη της θέσης του.

Η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία και είναι δεσμευτική. Η απουσία ή αποχή ενός εκ των μελών που έχουν ορισθεί από τα συμβαλλόμενα κράτη δεν εμποδίζει την έκδοση απόφασης. Σε περίπτωση δε που υπάρχει ισοψηφία υπερισχύει η γνώμη του Προέδρου.

Παρόλο λοιπόν που η σύσταση της διαιτητικής επιτροπής είναι δυνητική και όχι υποχρεωτική για τα μέρη, ωστόσο η δεσμευτικότητα της απόφασης την οποία εκδίδει, προσδίδει στην διαδικασία χαρακτηριστικά που πλησιάζουν πολύ προς την πραγματική διαιτητική διαδικασία[56], σε αντίθεση με την προβλεπόμενη στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας, της οποίας όπως είδαμε η δεσμευτικότητα της απόφασης τελεί υπό τον όρο της αποδοχής της από τα κράτη.

Από το σύνολο των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Γαλλία, ρήτρα διαιτησίας προβλέπεται επίσης στις συμβάσεις με τις ΗΠΑ[57] και τον Καναδά[58]. Στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται ότι η προσφυγή στη διαιτησία υπόκειται στον όρο της συμφωνίας όχι μόνο των δύο αντισυμβαλλομένων κρατών αλλά και του φορολογούμενου. Αυτές οι διατάξεις όμως δεν έχουν τεθεί ακόμα σε εφαρμογή. Η διαδικασία εφαρμογής της σχετικής ρήτρας θα καθορισθεί μέσω ανταλλαγής διπλωματικών εγγράφων[59].

ii. Η πρακτική των ΗΠΑ κατά τη σύναψη ΣΑΔΦ

Για πολλά χρόνια οι ΗΠΑ επέμεναν να συμπεριλαμβάνουν τη ρήτρα διαιτησίας στις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνήπταν, χωρίς ωστόσο να προβλέπεται τέτοια ρήτρα στην Πρότυπη Σύμβαση που οι ΗΠΑ έχουν εκπονήσει κατά το πρότυπο του ΟΟΣΑ και την οποία χρησιμοποιούν κατά τις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη των συμβάσεων.

Διαιτησία προβλέπεται σε συνολικά εννέα διμερείς συμβάσεις των ΗΠΑ, συγκεκριμένα στις συμβάσεις με την Γερμανία[60], το Μεξικό[61], τις Κάτω Χώρες[62], το Καζακστάν[63], τη Γαλλία[64], τον Καναδά[65], την Ελβετία[66], την Ιρλανδία[67] και την Ιταλία[68]. Από όλες αυτές μόνο η ρήτρα διαιτησίας που προβλέπεται στη σύμβαση με την Γερμανία[69] έχει τεθεί σε ισχύ, με την ανταλλαγή των σχετικών εγγράφων. Τα έγγραφα αυτά, που απαιτούνται και για την ενεργοποίηση της ρήτρας διαιτησίας και στις υπόλοιπες συμβάσεις, δεν έχουν ακόμα ανταλλαγεί[70].

Η ρήτρα διαιτησίας που χρησιμοποιούν οι ΗΠΑ παρουσιάζει τα εξής ενδιαφέροντα χαρακτηριστικά[71]. Κατά πρώτον η προσφυγή στην διαιτησία δεν είναι υποχρεωτική αλλά απαιτείται να συμφωνήσουν σε αυτή τόσο τα αντισυμβαλλόμενα κράτη όσο και ο θιγόμενος φορολογούμενος. Η διαιτησία είναι δεσμευτική για όλα τα μέρη, συμπεριλαμβανομέ-

56. Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγει και ο *B. Gouthière*, Les impôts dans les affaires internationales, σ. 958.

57. Άρθρο 26 παρ. 5 της γαλλοαμερικανικής σύμβασης της 31-8-1994.

58. Άρθρο 25 παρ. 5 της γαλλοκαναδικής σύμβασης, βάσει του πρωτοκόλλου της 30-11-1995.

59. Βλ. σχετικά *B. Castagnède*, Précis de fiscalité internationale, σ. 79.

60. Άρθρο 25 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1989) και ανταλλαγή επιστολών. Η Σύμβαση τέθηκε σε ισχύ το 1993. Βλ. και *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 133-134.

61. Άρθρο 26 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1992).

62. Άρθρο 29 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1992). Η σύμβαση αυτή, που υπεγράφη στις 18-12-1992, αντικατέστησε την προηγούμενη μεταξύ τους σύμβαση που χρονολογείτο από το 1948. Βλ. και *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σ. 133 και υποσημείωση 247.

63. Άρθρο 25 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1993).

64. Άρθρο 26 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1994).

65. Άρθρο XXVI παρ. 6 της οικείας σύμβασης (1995).

66. Άρθρο 25 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1996).

67. Άρθρο 26 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1997).

68. Άρθρο 25 παρ. 5 της οικείας σύμβασης (1999).

69. Η σχετική διάταξη του άρθρου 25 παρ. 5 της σύμβασης αυτής (29-8-1989) έχει ως ακολούθως: «*Disagreements between the Contracting States regarding the interpretation or application of this Convention shall, as far as possible, be settled by the competent authorities. If a disagreement cannot be resolved by the competent authorities it may, if both competent authorities agree, be submitted for arbitration. The procedures shall be agreed upon and shall be established between the Contracting States by notes to be exchanged through diplomatic channels*». Επίσης σχετικά με τη ρήτρα διαιτησίας στην ΣΑΔΦ Γερμανίας/ΗΠΑ βλ. *Lindencrona/Mattsson*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, ό.π., όπου η σύμβαση αυτή χαρακτηρίζεται ως «πρωτοποριακή».

70. Βλ. *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax matters, European Taxation 6/2001, 221 επ. Ειδικότερα για την ΣΑΔΦ ΗΠΑ-Ιταλίας βλ. *Paolella/Barret*, New Income Tax Treaty between the United States and Italy, Intertax 2000/1, 3 επ.

71. Για παράδειγμα η ρήτρα που περιλαμβάνεται στην νέα Σύμβαση μεταξύ ΗΠΑ-Ιταλίας (25-8-1999, άρθρο 25 παρ. 5) έχει ως εξής: «*If an agreement cannot be reached by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article* (σημ.: δηλαδή κατά τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού), *the case may, if both competent authorities and the taxpayer agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The competent authorities may release to the arbitration board such information as is necessary for carrying out the arbitration procedure. The award of the arbitration board shall be binding on the taxpayer and on both States with regard to that case. The procedures shall be finalized by the Contracting States by means of notes to be exchanged through diplomatic channels after consultation between the competent authorities. The provisions of this paragraph shall not have effect until the date specified in the exchange of diplomatic notes*». Βλ. *Paolella/Barret*, New Income Tax Treaty between the United States and Italy, ό.π.

νου και του φορολογουμένου φυσικά, ο οποίος έχει το δικαίωμα να παρουσιάσει τα επιχειρήματά του και να υποστηρίξει τη θέση του κατά την διαιτητική διαδικασία.

Στην διαιτησία εμπίπτουν όλα τα θέματα που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή ή την ερμηνεία της διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με μια σημαντική εξαίρεση: δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διαιτησίας θέματα τα οποία άπτονται της φορολογικής πολιτικής των κρατών ή του εσωτερικού δικαίου τους. Με αυτήν την ρητή εξαίρεση οι αρμόδιες φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατούν υπό τον έλεγχό τους τον πυρήνα της φορολογίας (φορολογική πολιτική και εσωτερικό δίκαιο), στον οποίο δεν επιτρέπουν επεμβάσεις από τρίτα κράτη.

Η προσέγγιση αυτή, με την διαιτητική διαδικασία όπως είναι καταστρωμένη ιδίως στην γερμανοαμερικανική σύμβαση, είναι μάλλον περιορισμένη σε σχέση με την διαδικασία που προβλέπεται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας. Και παρόλο που είναι ενθαρρυντική η υιοθέτηση της ρήτρας διαιτησίας σε έναν αριθμό συμβάσεων που έχουν υπογραφεί και τεθεί σε εφαρμογή, ωστόσο το γεγονός ότι η διαιτησία δεν είναι υποχρεωτική αποτελεί σημαντικό μειονέκτημα της διαδικασίας.

Ένα άλλο μειονέκτημα της αμερικανικής οπτικής είναι το γεγονός της εξαίρεσης της φορολογικής πολιτικής και του εσωτερικού δικαίου από το πεδίο εφαρμογής της διαιτησίας. Η εξαίρεση αυτή περιλαμβάνεται ρητά στις επιστολές που αντάλλαξαν οι ΗΠΑ με την Γερμανία, και με τις οποίες ρυθμίστηκε η εφαρμοστέα διαδικασία[72]. Παρόλο που η εξαίρεση αυτή φαίνεται δικαιολογημένη εκ πρώτης όψεως, θα έπρεπε να περιγράφεται με μεγαλύτερη σαφήνεια, όπως θα ταίριαζε σε μια διάταξη που προβλέπει υποχρεωτική προσφυγή στη διαιτησία.

Υποστηρίζεται ωστόσο ότι δεν είναι η εξαίρεση αυτή καθεαυτή που περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της ρήτρας διαιτησίας. Ο περιορισμός προέρχεται από τον μη υποχρεωτικό χαρακτήρα της διαδικασίας, που σημαίνει ότι οποιαδήποτε περίπτωση μπορεί να εξαιρεθεί, αν αυτή είναι η βούληση ενός των συμβαλλομένων μερών, από τη στιγμή που απαιτείται η συμφωνία των μερών για την ενεργοποίηση της διαιτητικής διαδικασίας[73].

Τέλος, όπως συμβαίνει και με την αντίστοιχη διαδικασία που προβλέπεται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας δεν υπάρχουν διαδικαστικοί κανόνες σαφώς καθορισμένοι από πριν, αλλά αυτό γίνεται μέσω της ανταλλαγής διπλωματικών εγγράφων[74].

Και σε αυτήν την περίπτωση η διαιτητική ρήτρα, παρόλο που δεν είναι υποχρεωτική για τα μέρη, άπαξ και ενεργοποιηθεί καταλήγει σε απόφαση δεσμευτική και για τις αρμόδιες αρχές και για τους φορολογούμενους. Χωρίς να αποτελεί γνήσια διαιτησία, αποτελεί οπωσδήποτε μια σημαντικά πιο εξελιγμένη διαδικασία σε σχέση με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Β. Προς μια γνήσια διαιτητική διαδικασία – Η επέκταση της χρήσης της ρήτρας διαιτησίας για τις διεθνείς φορολογικές διαφορές

Τα συγκρατημένα βήματα που έχουν γίνει προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης της διαιτητικής διαδικασίας για την επίλυση των διεθνών φορολογικών διαφορών είναι μεν ενθαρρυντικά αλλά απέχουν ακόμα από το να εξασφαλίσουν μια γνήσια διαιτητική διαδικασία. Για το λόγο αυτό παρουσιάζονται νέες προτάσεις για την βελτίωση της διαιτητικής διαδικασίας, που στοχεύουν κυρίως στην εξάλειψη, κατ' αρχήν, δύο βασικών μειονεκτημάτων της διαιτητικής διαδικασίας, όπως αυτή προβλέπεται μέχρι σήμερα. Το πρώτο είναι το θέμα της προαιρετικής προσφυγής στην διαιτητική διαδικασία, γεγονός που δίνει στις αρμόδιες αρχές την δυνατότητα να αποκλείουν υποθέσεις και το δεύτερο είναι η ανασφάλεια σχετικά με την ακολουθητέα διαδικασία.

Και για τα δύο αυτά θέματα, μαζί με άλλα, έχουν κατατεθεί προτάσεις με σκοπό την αντιμετώπισή τους, όπως φαίνεται τόσο από την πρόταση που έχει διατυπώσει το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο περί υποχρεωτικής προσφυγής στη διαιτησία (κατωτέρω υπό 1) όσο και από την ρήτρα διαιτησίας που περιλαμβάνεται στην νέα Γερμανοαυστριακή ΣΑΔΦ, με την οποία καθιερώνεται υποχρεωτική διαιτησία από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (κατωτέρω υπό 2).

1. Η πρόταση του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου για υποχρεωτική διαιτησία

Το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο[75] (εφεξής: ΔΕΕ), σε έγγραφό του με ημερομηνία 3-5-2000[76], έχει προτείνει στις Κυβερνήσεις την υιοθέτηση της διαιτησίας ως υποχρεωτικής διαδικασίας[77] για την επίλυση των διεθνών φορολογικών διαφορών. Το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο έχει μακρόχρονη παράδοση στην προώθηση της διαιτησίας ως κατάλληλης και επαρκούς διαδικασίας για την επίλυση τέτοιων φορολογικών διαφορών, έχοντας δημοσιεύσει τη θέση του ήδη από το 1984. Από τότε μέχρι σήμερα, αν και έχουν γίνει κάποια βήματα διεθνώς προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης της διαιτησίας, ωστόσο η χρήση της παραμένει ακόμα περιορισμένη.

Η Επιτροπή Φορολογίας που λειτουργεί στο πλαίσιο του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου, υποστηρίζει, βασιζόμενη στην μακρά εμπειρία που έχει το Επιμελητήριο στην εμπορική διαιτησία, ότι η διαιτησία είναι ταυτόχρονα ελκυστική όσο και αποτελεσματική διαδικασία επίλυσης διαφορών, αφού παρουσιάζει πλεονεκτήματα τόσο για τις Κυβερνήσεις όσο και για τις επιχειρήσεις.

Η Επιτροπή προτείνει και συνιστά στις Κυβερνήσεις να υιοθετήσουν την υποχρεωτική και δεσμευτική διαιτησία για τις διεθνείς φορολογικές διαφορές στις διμερείς ή πολυμε-

72. «*The competent authorities will not generally accede to arbitration with respect to matters concerning the tax policy or domestic tax law of either contracting state*». Βλ. σχετικό κείμενο σε Reference Materials, Seminar B: Alternative dispute resolution mechanisms for tax controversies, 1999 IFA Congress, 13 October 1999.

73. Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγει και ο *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax matters, ό.π., σ. 221 επ.

74. Στην περίπτωση της Σύμβασης με την Γερμανία οι κανόνες αυτοί όντως καθορίστηκαν με την ανταλλαγή επιστολών μεταξύ των μερών. Βλ. σχετικό κείμενο σε Reference Materials, Seminar B: Alternative dispute resolution mechanisms for tax controversies, 1999 IFA Congress, 13 October 1999.

75. Το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο (International Chamber of Commerce-ICC) είναι ένας ιδιωτικός φορέας που ιδρύθηκε το 1919 και εδρεύει στο Παρίσι. Ως μέλη του έχει επιχειρήσεις. Στο πλαίσιο του ΔΕΕ έχει ιδρυθεί και λειτουργεί το Διεθνές Διαιτητικό Δικαστήριο. Για τη θέση του ΔΕΕ επί της διαιτησίας για διεθνείς φορολογικές διαφορές βλ. επίσης την σχετική αναφορά σε *Lindencrona/Mattsson*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, ό.π.

76. International Chamber of Commerce (ICC), Policy Statement, Arbitration in international tax matters, Commission on Taxation, 3 May 2000, Document No. 180/438.

77. Για την έννοια της υποχρεωτικής διαιτησίας και τη λεπτή διάκριση από την αναγκαστική διαιτησία βλ. *Θ. Φορτσάκη*, Διαιτησία, σ. 86 επ.

ρείς διεθνείς φορολογικές συμβάσεις που τα κράτη συνάπτουν μεταξύ τους. Υποστηρίζει δε ότι ο ΟΟΣΑ είναι το καταλληλότερο φόρουμ για την ανάπτυξη αυτής της προβληματικής προτείνοντας ακόμα και την διαπραγμάτευση διμερών ή πολυμερών διεθνών συνθηκών με αποκλειστικό αντικείμενο την θέσπιση διαιτησίας για τις διεθνείς φορολογικές διαφορές.

Σύμφωνα με την πρόταση του ΔΕΕ η διαιτησία μπορεί να υιοθετηθεί είτε σε ήδη υπάρχουσες συμβάσεις ή σε μέλλουσες να συναφθούν συμβάσεις ή ακόμα και να συμφωνηθεί σε μια ανεξάρτητη διεθνή συμφωνία. Όσον αφορά τη δομή της ρήτρας διαιτησίας, αυτή θα πρέπει, κατά την πρόταση του ΔΕΕ, να περιλαμβάνει τα εξής ουσιώδη χαρακτηριστικά:

α. Έναρξη της διαδικασίας: Προτείνεται η διατήρηση της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού, η οποία θα πρέπει να αποτελεί το πρώτο στάδιο επίλυσης της διαφοράς. Σε περίπτωση έλλειψης συμφωνίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων κρατών, και τα δύο μέρη θα έχουν το δικαίωμα να θέσουν μονομερώς σε κίνηση την διαιτησία. Επιπλέον το ίδιο δικαίωμα θα πρέπει να αναγνωρισθεί και στους φορολογούμενους σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από το αν οι αρμόδιες αρχές έχουν συμφωνήσει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

β. Υποχρεωτικότητα: Η διαιτησία θα πρέπει να θεσπίζεται ως υποχρεωτική, είτε τίθεται σε κίνηση έπειτα από πρωτοβουλία της αρμόδιας αρχής ενός κράτους είτε του φορολογούμενου.

γ. Δεσμευτικότητα: Η διαιτησία θα πρέπει να έχει δεσμευτικό χαρακτήρα. Τόσο οι αρμόδιες αρχές όσο και οι φορολογούμενοι θα πρέπει να δεσμεύονται από την διαιτητική απόφαση.

δ. Πεδίο εφαρμογής: Κατ' αρχήν στο πεδίο εφαρμογής της διαιτησίας θα πρέπει να περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις διπλής φορολογίας, είτε πρόκειται για νομική είτε για οικονομική διπλή φορολογία. Ειδικότερα θα πρέπει να περιλαμβάνονται όλες οι περιπτώσεις διπλής φορολογίας και όχι μόνο οι περιπτώσεις που ανακύπτουν από το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (αναμόρφωση κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων).

ε. Εφαρμοστέο δίκαιο: Η διαιτητική απόφαση θα πρέπει να βασίζεται στο νόμο: το διαιτητικό δικαστήριο θα πρέπει να εφαρμόζει τόσο το εσωτερικό δίκαιο των δύο συμβαλλομένων κρατών που αποτελούν τα διάδικα μέρη στη διαιτησία, όσο και το διεθνές δίκαιο και ειδικότερα τις διεθνείς συμβάσεις.

στ. Ακολουθητέα διαδικασία: Η ρήτρα της διαιτησίας θα πρέπει να προβλέπει βασικούς μηχανισμούς ελέγχου ώστε να εξασφαλίζεται η ίση μεταχείριση των διαδίκων. Επίσης, θα πρέπει να καθορίζει ένα γενικό διαδικαστικό πλαίσιο καθώς και να περιγράφονται σαφώς οι προθεσμίες. Επιπλέον, είναι απαραίτητο να εξασφαλίζεται το απόρρητο της διαδικασίας, το οποίο μπορεί να επιτευχθεί με την υιοθέτηση, ως ελάχιστης προστασίας, των κανόνων για την προστασία του απορρήτου του εσωτερικού δικαίου των εμπλεκομένων συμβαλλομένων κρατών. Στην πράξη, θα πρέπει να εφαρμόζονται οι πιο αυστηρές διατάξεις.

ζ. Η συμμετοχή του φορολογούμενου: Η έννοια του «θιγόμενου φορολογούμενου» θα πρέπει να καθοριστεί έτσι ώστε να περιλαμβάνει όλους εκείνους τους φορολογούμενους οι οποίοι υφίστανται κάποιας μορφής φορολογική επιβάρυνση που να έχει ως αποτέλεσμα την διπλή νομική ή οικονομική φορολογία. Αυτοί οι θιγόμενοι φορολογούμενοι θα πρέπει να έχουν το δικαίωμα να θέσουν σε κίνηση την διαιτησία καθώς επίσης και το δικαίωμα να διακόψουν την διαδικασία στις περιπτώσεις που αυτή ξεκίνησε από δική τους εντολή. Θα πρέπει ακόμα να τους δίνεται η δυνατότητα να παρουσιάζουν τις απόψεις τους καθώς και το δικαίωμα να υποβάλλουν όλα τα σχετικά έγγραφα και να παρέχουν όλες τις σχετικές πληροφορίες, να παρουσιάζουν και να υποστηρίζουν τα επιχειρήματά τους τόσο προφορικά όσο και γραπτά, σύμφωνα με τους κανόνες της διαδικασίας που εφαρμόζονται και να αντικρούουν τα επιχειρήματα και τα αποδεικτικά στοιχεία που προβάλλονται από τις αρμόδιες αρχές των εμπλεκομένων κρατών. Η υποχρεωτική προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων θα πρέπει να υπόκειται στους ίδιους περιορισμούς που προβλέπει και το εφαρμοστέο εσωτερικό δίκαιο.

η. Αποτέλεσμα: Η διαιτησία σε κάθε περίπτωση πρέπει να καταλήγει σε απόφαση με την οποία θα εξαλείφεται οριστικά η διπλή φορολογία. Τα συμβαλλόμενα κράτη θα πρέπει να αναλάβουν την υποχρέωση της εκτέλεσης της απόφασης ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη ρύθμιση του εσωτερικού τους δικαίου, συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν προθεσμιών που κανονικά θα τύγχαναν εφαρμογής. Οι διατάξεις για την εκτέλεση της απόφασης θα πρέπει να αναφέρονται στον τόκο που τυχόν θα οφείλεται, στις σχετικές ρυθμίσεις που θα πρέπει να γίνουν καθώς και σε διάφορα άλλα θέματα τα οποία είναι δυνατόν να ανακύψουν και τα οποία μπορεί να καθορίζονται από τους διαιτητές.

Γενικά, η πρόταση του ΔΕΕ, το οποίο φυσικά εξετάζει τα πράγματα από τη δική του σκοπιά, αυτή των φορολογουμένων επιχειρήσεων, είναι σε ορισμένα σημεία πολύ προωθημένη σε σχέση με αυτά που τα Κράτη φαίνεται να είναι διατεθειμένα να αποδεχθούν. Είναι χαρακτηριστικό ότι ουσιαστικά προτείνει τη θεσμοθέτηση μιας τριμερούς διαιτησίας, στην οποία θα συμμετέχουν ως διάδικοι τόσο οι δύο αρμόδιες αρχές των εμπλεκομένων κρατών όσο και ο «θιγόμενος φορολογούμενος».

Αυτό που πρέπει να αναγνωρισθεί ως πλεονέκτημα της συγκεκριμένης πρότασης του ΔΕΕ είναι το γεγονός ότι προτείνεται η υιοθέτηση της υποχρεωτικής διαιτησίας, με την έννοια ότι από τη στιγμή που τα Κράτη έχουν συμβατικά συμφωνήσει τις προϋποθέσεις παραπομπής των διαφορών σε διαιτησία, δεν χρειάζεται να υπάρξει και άλλη συμφωνία, ουσιαστικά αποδοχή, της απόφασης που εκδίδεται κατά τη διαιτητική διαδικασία. Η πρακτική αυτή, που ακολουθήθηκε στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας, υποβαθμίζει ουσιαστικά, όπως ήδη αναφέρθηκε, την όλη διαδικασία σε απλή συμβουλευτική, χωρίς να προσφέρει ουσιαστικές εγγυήσεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

2. Η ρήτρα διαιτησίας στην νέα ΣΑΔΦ μεταξύ Γερμανίας-Αυστρίας.

Είναι φανερό ότι τα κράτη δεν είναι διατεθειμένα να χάσουν τον έλεγχο πάνω στο αποτέλεσμα των διαδικασιών επίλυσης των διεθνών φορολογικών διαφορών και γι' αυτό δύσκολα γίνεται αποδεκτή η διαιτησία στο πλαίσιο του διεθνούς φορολογικού δικαίου, η οποία θεωρείται ότι πλήττει την εθνική κυριαρχία τους[78]. Πολύ περισσότερο δε, υπάρχουν πολλές δυσκολίες στην δημιουργία ενός διεθνούς, διαιτητικού ή μη, δικαστηρίου που θα έχει τη δυνατότητα από το νόμο να λύνει με δύναμη δεδικασμένου τις διεθνείς φορολογικές διαφορές που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία ή εφαρμογή των διεθνών φορολογικών συμβάσεων[79].

Αντί της δημιουργίας ενός διαρκούς διαιτητικού δικαστηρίου προτάθηκε πρόσφατα η χρήση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) ως διαιτητικού δικαστη-

78. Βλ. και *B. Castagnède*, Précis de fiscalité internationale, σ. 198.

79. Η πρόταση αυτή συναντά πολλές δυσκολίες υιοθέτησής της από τα κράτη, όπως επισημαίνει και ο *Κ. Φινοκαλιώτης*, Η εναρμόνιση, σ. 117.

ρίου για την επίλυση φορολογικών διαφορών που ανακύπτουν στο πλαίσιο ΣΑΔΦ, τουλάχιστον μεταξύ κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατ' αρχήν[80]. Η πρόταση αυτή βρήκε πρακτική εφαρμογή στη νέα διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ της Αυστρίας και της Γερμανίας[81].

Συγκεκριμένα η νέα γερμανο-αυστριακή ΣΑΔΦ, η οποία έχει υπογραφεί αλλά δεν έχει τεθεί ακόμα σε ισχύ, προβλέπει ότι στην περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε συμφωνία στο πλαίσιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού μέσα σε περίοδο τριών ετών από την έναρξη της διαδικασίας, τότε, και υπό την προϋπόθεση ότι αυτό θα ζητηθεί από τον θιγόμενο φορολογούμενο, τα κράτη *υποχρεούνται* να παραπέμψουν την υπόθεση σε διαιτησία ενώπιον του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων[82].

Η διαιτητική ρήτρα που περιλαμβάνεται στην νέα γερμανοαυστριακή ΣΑΔΦ, αποτελεί μια ουσιαστική εξέλιξη στο πεδίο της υιοθέτησης της διαιτησίας ως τρόπου επίλυσης των διαφορών που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή ή ερμηνεία των ΣΑΔΦ. Η συγκεκριμένη λύση παρουσιάζει αρκετά πλεονεκτήματα σε σχέση με τις ανάλογες που έχουν υιοθετηθεί σε άλλες ΣΑΔΦ.

Κατ' αρχήν η διαιτησία προβλέπεται ως υποχρεωτική, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι θα υποβληθεί σχετικό αίτημα παραπομπής της υπόθεσης από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο. Από τη στιγμή που θα υποβληθεί τέτοιο αίτημα, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να αρνηθούν την διαιτησία.

Η καινοτομία της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ είναι ότι ως διαιτητικό όργανο ορίζεται το ΔΕΚ, το οποίο είναι κοινοτικό όργανο και η μεταφορά αρμοδιοτήτων προς το οποίο δεν προσκρούει σε συνταγματικά εμπόδια. Η χρήση του ΔΕΚ ως διαιτητικού δικαστηρίου έχει επίσης το πλεονέκτημα ότι οι διαιτητές θα είναι δικαστές, και ότι η διαδικασία της διαιτησίας είναι σαφής και ήδη προκαθορισμένη από το κοινοτικό δίκαιο. Με αυτόν τον τρόπο δεν χρειάζεται να καταφεύγουν τα κράτη στην μέθοδο της ανταλλαγής διπλωματικών εγγράφων, διαδικασία χρονοβόρα και, τελικά, όχι πλήρως αντικειμενική, αφού τόσο η ίδια η διαιτητική διαδικασία όσο και τα δικαιώματα των μερών και των φορολογουμένων καθορίζονται κάθε φορά μετά από συμφωνία των αρμοδίων αρχών.

Συμπεράσματα

Η διαιτησία στις διεθνείς φορολογικές διαφορές, αποτελεί έναν αποτελεσματικό τρόπο επίλυσης των σχετικών διαφορών που παρέχει ταυτόχρονα αυξημένες εγγυήσεις στους φορολογούμενους, σε σχέση με την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού που για πολλά χρόνια αποτελούσε τη μοναδική διεθνούς δικαίου διαδικασία άρσης των σχετικών αμφισβητήσεων. Ήδη παρατηρείται μια τάση, τόσο στον ευρωπαϊκό όσο και γενικότερα στο διεθνή χώρο, υιοθέτησης ρητρών διαιτησίας σε σχετικές διμερείς ή πολυμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, που καταδεικνύει την αναγνώριση της προσφορότητας της διαιτησίας για την επίλυση αυτού του είδους των διαφορών.

Φυσικά πρέπει να σημειωθεί ότι οι σχετικές ρήτρες πολύ σπάνια ιδρύουν πραγματική διαιτησία, αφού στις περισσότερες περιπτώσεις η προσφυγή σε αυτήν δεν είναι υποχρεωτική αλλά και σε ορισμένες περιπτώσεις ούτε και η σχετική απόφαση είναι από μόνη της δεσμευτική για τις φορολογικές αρχές των εμπλεκομένων κρατών. Πρόκειται ουσιαστικά για διαδικασίες επίλυσης διαφορών που είναι περισσότερο διοικητικές διαδικασίες παρά δικαστικές.

Για τη θεραπεία των ατελειών αυτών προτείνεται να καταστεί κατ' αρχήν και υπό προϋποθέσεις, υποχρεωτική η παραπομπή στη διαιτησία των διεθνών φορολογικών διαφορών που ανακύπτουν από τις διμερείς διεθνείς συμβάσεις που συνάπτουν τα Κράτη. Κατά δεύτερον, προτείνεται η αποδέσμευση του κύρους της σχετικής απόφασης από την εκ των υστέρων συμφωνία των αρμοδίων αρχών των εμπλεκομένων κρατών. Η συμφωνία για παραπομπή της υπόθεσης σε διαιτησία θα πρέπει να είναι αρκετή για τη θεμελίωση της δεσμευτικότητας της σχετικής απόφασης τόσο για τις αρμόδιες αρχές όσο και για τους φορολογούμενους.

Όσον αφορά ειδικότερα την Ελλάδα, θεωρητικά δεν υπάρχει πρόβλημα στην υιοθέτηση τέτοιας ρήτρας στις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει ήδη υπογράψει (με τις σχετικές τροποποιήσεις) ή πρόκειται να υπογράψει, από τη στιγμή που τα προβλήματα σχετικά με τη συνταγματικότητα της παραπομπής σε διαιτησία των φορολογικών διαφορών έχουν ξεπεραστεί.

Τέλος, η χρήση του ΔΕΚ ως διαιτητικού δικαστηρίου φαίνεται να αποτελεί μια ενδεδειγμένη λύση, τουλάχιστον για τα κράτη-μέλη της ΕΕ, η οποία παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα. Μένει να δούμε πώς θα εφαρμοσθεί στην πράξη η σχετική διάταξη, όταν τεθεί σε ισχύ και αν το παράδειγμα της ΣΑΔΦ μεταξύ Αυστρίας και Γερμανίας θα το ακολουθήσουν και άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

---

80. Βλ. σχετικά και *M. Zueger*, ICC proposes arbitration in international tax matters, ό.π., και ιδίως υποσημ. 31 όπου και περαιτέρω παραπομπές.

81. Η Αυστρία μετά την υιοθέτηση της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας άλλαξε την πολιτική που ακολουθούσε ως τότε και πλέον επιμένει σε υιοθέτηση ρήτρας διαιτησίας στις νέες συμβάσεις τις οποίες διαπραγματεύεται και συνάπτει και έχει επιτύχει την υιοθέτηση της ρήτρας υποχρεωτικής διαιτησίας στις πρόσφατες συμβάσεις που έχει υπογράψει με την Αρμενία, τη Σλοβακία, την Κιργιζία και τη Μογγολία.

82. Το άρθρο 25 παρ. 5 της Σύμβασης αυτής έχει ως εξής: «*If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities within a period of three years after the question was raised pursuant to the previous paragraphs of this Article, the States are on request of a person mentioned in Paragraph 1 of this Article obliged to submit the case for arbitration to the Court of Justice of the European Communities (Article 182 EC Treaty)*». Βλ. Reference Materials, Seminar B: Alternative dispute resolution mechanisms for tax controversies, 1999 IFA Congress, 13 October 1999.