

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

**Η Δ αδ κασ α Αμο βα ου Δ ακανον σμού**  
των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου της Κατερίνας Πέρρου, δικηγόρου\*

### **ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ**

#### **Ε σαγωγή 581**

#### **Α. Αντ κε μεν κό πεδ ο εφαρμογής 583**

##### **1. Δ πλή φορολογ α 584**

##### **α. δ πλή νομ κή φορολογ α 584**

##### **β. δ πλή ο κονομ κή φορολογ α 585**

##### **γ. δ πλή μη-φορολογ α 586**

2	Δ ακρ τ κή φορολογ α	587
Ε	Υποκε μεν κό πεδ ο εφαρμογής	589
1	Η ρύθμ ση	589

##### **α. Κάτο κο των συμβαλλομένων κρατών 589**

##### **β. Υπήκοο των συμβαλλομένων κρατών 590**

#### **2. Επέκταση του δ κα ώματος στ ς Μόν μες Εγκαταστάσε ς 591**

##### **α. Μόν μη Εγκατάσταση επ χε ρησης Κράτους-Μέλους της ΕΕ 592**

##### **β. Μόν μη Εγκατάσταση επ χε ρησης τρ του κράτους 593**

#### **Συμπεράσματα 595**

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Βάση για την ανάπτυξη του διεθνούς συμβατικού φορολογικού δικαίου αποτελεί η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου (στο εξής: Πρότυπη Σύμβαση)<sup>1</sup>. Στην Πρότυπη Σύμβαση περιλαμβάνεται, ανάμεσα στα άλλα, και ένα άρθρο στο οποίο προβλέπεται μια διαδικασία συνεννόησης των αρμοδίων φορολογικών αρχών των εμπλεκόμενων κρατών για την επίλυση των διαφορών που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των Συμβάσεων. Πρόκειται για τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (*Mutual Agreement Procedure, Procedure Amiable*), η οποία προβλέπεται στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης<sup>2</sup>.

Η Ελλάδα, ακολουθώντας την Πρότυπη Σύμβαση, έχει υπογράψει ως σήμερα 25 τέτοιες Διμερείς Συμβάσεις<sup>3</sup>, στη συντριπτική πλειοψηφία των οποίων επαναλαμβάνεται, χωρίς σημαντικές διαφοροποιήσεις, η διάταξη του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης. Αυτές οι Διμερείς Συμβάσεις, ως Διεθνείς Συμβάσεις που έχουν κυρωθεί με νόμο, έχουν την αυξημένη τυπική ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος<sup>4</sup>.

Στις παραγράφους 1-2 του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης<sup>5</sup> θεσπίζεται η υπό στενή έννοια Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σε αντίθεση με τη θεσπιζόμενη στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου υπό ευρεία έννοια Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού<sup>6</sup>. Στην πρώτη περίπτωση η Διαδικασία τίθεται σε κίνηση έπειτα από πρωτοβουλία του φορολογούμενου, στη δεύτερη ύστερα από πρωτοβουλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής ενός εκ των δυο συμβαλλομένων κρατών. Άλλα δικαιώματα για τον φορολογούμενο πέραν της πρωτοβουλίας για τη θέση σε κίνηση της Διαδικασίας δεν προβλέπονται. Ο φορολογούμενος σε καμία περίπτωση δεν καθίσταται εμπλεκόμενο μέρος στη Διαδικασία, η οποία διεξάγεται αποκλειστικά μεταξύ των φορολογικών αρχών των συμβαλλομένων κρατών<sup>7</sup>.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού αποτελεί μια ειδική διαδικασία, ανεξάρτητη από τα ένδικα βοηθήματα που οι φορολογούμενοι έχουν στη διάθεσή τους κατά τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου. Κατά το άρθρο 25 παρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να συστήσουν μια Μικτή Επιτροπή (*Joint Commission*) η οποία επιφορτίζεται με το καθήκον της προσπάθειας εξεύρεσης λύσης προς το σκοπό της αποφυγής της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης<sup>8</sup>.

Στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού υπό στενή έννοια το ζητούμενο είναι η αποφυγή της φορολογίας που απειλεί να πλήξει ή έχει πλήξει τον φορολογούμενο και η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης ενώ στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού υπό ευρεία έννοια οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να επιλύσουν διαφορές που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία ή εφαρμογή της Σύμβασης.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού δεν είναι χωρίς μειονεκτήματα. Το μεγαλύτερο μειονέκτημά της είναι ότι οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών δεν έχουν την υποχρέωση να καταλήξουν οπωσδήποτε σε κάποια απόφαση. Αντίθετα έχουν μόνο τη χαλαρή υποχρέωση να προσπαθήσουν να επιλύσουν τη διαφορά που έχει ανακύψει. Αν τυχόν δεν καταφέρουν να έλθουν σε συμφωνία η διαφορά

παραμένει, όπως παραμένει και η διπλή φορολογία που τυχόν έχει επιβληθεί στον φορολογούμενο. Αν όμως η Μικτή Επιτροπή καταλήξει σε κάποια απόφαση, τότε αυτή θα έχει την αυξημένη τυπική ισχύ που έχει και η Διεθνής Σύμβαση και θα υπερισχύει έναντι κάθε αντίθετης διάταξης εσωτερικού δικαίου, ακόμα και της τυχόν εν τω μεταξύ εκδοθείσης δικαστικής απόφασης<sup>9</sup>.

Η ανάλυση που ακολουθεί αφορά τη Διαδικασία υπό τη στενή της έννοια, αυτήν δηλαδή του άρθρου 25 παρ.1-2, εξετάζοντας, κατά σειρά, τι μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο της αίτησης για την επίλυση της διαφοράς μέσω της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (υπό Α) καθώς και ποιες κατηγορίες φορολογουμένων έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν την ενεργοποίηση της Διαδικασίας (υπό Β).

## **A. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1-2 του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να κινήσει τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις περιπτώσεις που θεωρεί ότι κάποια πράξη του ενός ή και των δυο συμβαλλομένων κρατών έχουν ή θα έχουν για αυτόν ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης.

Η αναφορά γίνεται γενικά σε «φορολογία που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης». Το πότε μια φορολογία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης είναι ένα θέμα το οποίο εξετάζεται σε κάθε περίπτωση ξεχωριστά. Γενικά, οι περιπτώσεις που καλύπτονται μπορούν να διακριθούν σε δυο κατηγορίες: α) τη διπλή φορολογία (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 1) και β) τη διακριτική φορολογία (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 2).

### **1. Διπλή φορολογία**

Η μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων φορολογίας μη σύμφωνης με τις διατάξεις της Σύμβασης αφορά περιπτώσεις διπλής φορολογίας<sup>10</sup>. Συνήθως καλύπτεται μόνο η νομική διπλή φορολογία (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 1.α), αφήνοντας τη διπλή οικονομική φορολογία εκτός πεδίου εφαρμογής (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 1.β), ενώ υπάρχει ακόμα αμφισβήτηση σχετικά με το αν περιλαμβάνεται και η διπλή μη-φορολογία (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 1.γ).

#### **α) Διπλή νομική φορολογία<sup>11</sup>**

Για τον καθορισμό του υποκειμένου του φόρου τα κράτη χρησιμοποιούν ως κριτήρια δυο αρχές: την αρχή της κατοικίας και την αρχή της πηγής του εισοδήματος. Η ταυτόχρονη εφαρμογή των δυο αυτών κριτηρίων

από δυο (τουλάχιστον) διαφορετικά κράτη πάνω στο ίδιο στοιχείο εισοδήματος του ίδιου φορολογούμενου, έχει ως αναπόφευκτη συνέπεια την επιβολή διπλής φορολογίας<sup>12</sup>. Ως διεθνής νομική διπλή φορολογία<sup>13</sup> ορίζεται, επομένως, η επιβολή από τις φορολογικές αρχές δυο ή περισσότερων κρατών παρόμοιου φόρου στον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου και για την ίδια φορολογική χρονική περίοδο.

Ανάμεσα στις πιο συχνά εμφανιζόμενες περιπτώσεις, όπως αναφέρεται και στα σχόλια που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση<sup>14</sup>, περιλαμβάνονται και οι εξής:

\* Η κατά το άρθρο 7 παρ. 3 της Πρότυπης Σύμβασης έκπτωση από την ΜΕ ποσοστού των γενικών και διοικητικών εξόδων του κεντρικού καταστήματος<sup>15</sup>.

\* Η φορολογία του υπερβάλλοντος μέρους των πληρωμών στη χώρα του πράγματι καταβάλλοντος τους τόκους ή τα δικαιώματα, όταν υπάρχει ειδική σχέση ανάμεσα στον καταβάλλοντα και στον δικαιούχο των τόκων ή δικαιωμάτων<sup>16</sup>.

\* Οι περιπτώσεις που η έλλειψη πληροφόρησης σχετικά με την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου οδηγεί στη λανθασμένη εφαρμογή της Σύμβασης, ειδικά όσον αφορά τον προσδιορισμό της κατοικίας<sup>17</sup>, την ύπαρξη ή όχι ΜΕ<sup>18</sup> ή τον προσωρινό χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρέχονται από έναν υπάλληλο<sup>19</sup>.

### **β) Διπλή οικονομική φορολογία**

Η διεθνής οικονομική διπλή φορολογία<sup>20</sup> ορίζεται ως η φορολογία που επιβάλλεται όταν εισόδημα ή κεφάλαιο φορολογείται σε δυο ή περισσότερα κράτη κατά την ίδια φορολογική περίοδο αλλά στο επίπεδο διαφορετικών προσώπων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση φορολόγησης εταιρείας από τη μια πλευρά και μετόχου από την άλλη, όταν στο ένα κράτος φορολογείται η εταιρεία ως νομικό πρόσωπο για το σύνολο των κερδών της ενώ στο άλλο φορολογείται ο μέτοχος, για το μέρος που εισπράττει<sup>21</sup>.

Συνήθως το ερώτημα αν περιλαμβάνεται η οικονομική διπλή φορολογία στην έννοια της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης θα βρίσκει την απάντησή του στο άρθρο 9 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης. Στο άρθρο αυτό, και κατά συνέπεια στις Διμερείς Συμβάσεις στις οποίες περιλαμβάνεται η σχετική ρήτρα, ορίζεται ρητά ότι τα συμβαλλόμενα κράτη δεν επιθυμούν να επιβάλλουν στους φορολογούμενους το βάρος της διπλής οικονομικής φορολογίας, αλλά αντιθέτως σκοπούν στην αποφυγή του. Στις περιπτώσεις αυτές λοιπόν η διπλή οικονομική φορολογία θα περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής

του άρθρου 25 και ο φορολογούμενος θα έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την προστασία από πράξεις των φορολογικών αρχών που έχουν ή θα έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής οικονομικής φορολογίας.

Μόνο το γεγονός ότι τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συμπεριλάβει στη μεταξύ τους σύμβαση το άρθρο 9 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης αλλά όχι και την παρ. 2 του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να ερμηνευθεί με τέτοια ευρύτητα ώστε να καταλήγουμε επίσης στο συμπέρασμα ότι καλύπτεται και η διπλή οικονομική φορολογία όταν λείπει η ρήτρα του άρθρου 9 παρ. 2. Φυσικά η ερμηνεία αυτή θα μπορούσε να υποστηριχθεί για συμβάσεις που είχαν υπογραφεί πριν το 1977, υπό το κράτος της Πρότυπης Σύμβασης του 1966, στην οποία δεν περιλαμβανόταν ρήτρα ανάλογη με αυτή της παρ. 2 του άρθρου 9. Για συμβάσεις που έχουν συναφθεί μετά την ημερομηνία αυτή, τέτοια ερμηνεία είναι δύσκολο να γίνει αποδεκτή. Από τη στιγμή που τα συμβαλλόμενα κράτη είχαν τη δυνατότητα να συμπεριλάβουν την παρ. 2 του άρθρου 9 στη μεταξύ τους Σύμβαση και δεν το έπραξαν, αυτό σημαίνει ότι συνειδητά συμφώνησαν ότι ανέχονται τη διπλή οικονομική φορολογία, αφήνοντάς την εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 25. Η διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 συνήθως δεν περιλαμβάνεται στις Διμερείς Συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα. Εξαιρέση παρουσιάζουν έξι από αυτές, όλες νεότερες Συμβάσεις, και συγκεκριμένα αυτές με τις Κάτω Χώρες<sup>22</sup>, τη Δανία<sup>23</sup>, το Λουξεμβούργο<sup>24</sup>, την Κορέα<sup>25</sup>, την Κροατία<sup>26</sup> και την Αλβανία<sup>27</sup>. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα συμβαλλόμενα κράτη έχουν συμφωνήσει στην αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας η οποία είναι δυνατόν να ανακύψει κατά την αναμόρφωση των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος νομίζει ότι αυτή η διπλή φορολογία δεν αποφεύγεται, τότε μπορεί να ζητήσει να λυθεί το θέμα με προσφυγή στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Για τις υπόλοιπες Συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η διπλή οικονομική φορολογία καλύπτεται από τη Σύμβαση, εφόσον λείπει η συγκεκριμένη ρήτρα της παρ. 2 του άρθρου 9.

Παρ' όλα αυτά τα Σχόλια που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση προτείνουν διαφορετική ερμηνεία της σχετικής διάταξης<sup>28</sup>. Προβάλλοντας το σκεπτικό ότι και μόνο η ύπαρξη του άρθρου 9 αρκεί για να δικαιολογήσει την άποψη ότι η βούληση των συμβαλλομένων κρατών ήταν η αποφυγή και της διπλής οικονομικής φορολογίας, ακόμα και αν δεν έχει διατυπωθεί αυτή ρητά στο κείμενο της Σύμβασης, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η διπλή οικονομική φορολογία πάντοτε

καλύπτεται από τη Σύμβαση και επομένως τυχόν επιβολή της θα είναι φορολογία αντίθετη με τις διατάξεις της Σύμβασης. Οι ελληνικές φορολογικές αρχές ωστόσο δεν φαίνεται να συμμερίζονται την άποψη αυτή. Υποστηρίζεται δηλαδή ότι σε όποιες περιπτώσεις η διπλή οικονομική φορολογία δεν καλύπτεται ρητά από τη Σύμβαση, αυτή θα πρέπει να παραμένει, έστω και ως «απειλή» για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, προκειμένου να αποφεύγουν πρακτικές υποτιμολογήσεων/υπερτιμολογήσεων, που οδηγούν σε παράνομη αποφυγή επιβολής φόρων<sup>29</sup>.

### **γ) Διπλή μη-φορολογία**

Η διπλή μη-φορολογία δεν αποτελεί κατ' αρχήν αντικείμενο των Διμερών Συμβάσεων που συνάπτονται με βάση την Πρότυπη Σύμβαση. Σκοπός των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας είναι η άρση των εμποδίων που προκύπτουν από την απειλή της διπλής φορολογίας στα πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα σε περισσότερες από μια χώρες, όχι η πλήρης αποφυγή επιβολής οποιασδήποτε φορολογίας που κανονικά θα επιβάλλετο.

Παρόλα αυτά συναντώνται στην πράξη περιπτώσεις κατά τις οποίες η εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή μη φορολογία κάποιου στοιχείου εισοδήματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις η διπλή μη φορολογία θα είναι η νόμιμη και φυσιολογική συνέπεια της εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης, στην περίπτωση που είτε υπάρχει κάποιο κενό στη Συνθήκη ή το κράτος το οποίο έχει το δικαίωμα να φορολογήσει δεν επιβάλλει φόρο στο συγκεκριμένο στοιχείο εισοδήματος.

Πειστική ωστόσο εμφανίζεται και η αντίθετη άποψη. Όταν ένα στοιχείο εισοδήματος είναι φορολογητέο αλλά παραμένει αφορολόγητο λόγω ενός κενού της εσωτερικής νομοθεσίας ή λόγω σύγκρουσης των συνδεδειγμένων κριτηρίων που χρησιμοποιούν τα συμβαλλόμενα κράτη για την επιβολή του φόρου, αυτή η μη επιβολή φόρου είναι επίσης αντίθετη με τους σκοπούς της Συνθήκης<sup>30</sup>.

Σε μια τέτοια περίπτωση βέβαια είναι απίθανο ο ίδιος ο φορολογούμενος να ζητήσει την κίνηση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Είναι δυνατόν όμως να τεθεί σε κίνηση η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού υπό την ευρεία έννοια αυτής, της παρ. 3 του άρθρου 25, ύστερα από πρωτοβουλία μιας εκ των αρμοδίων φορολογικών αρχών των συμβαλλόμενων κρατών.

Μια τέτοια προοπτική όμως δεν φαίνεται να είναι απόλυτα εναρμονισμένη με τους σκοπούς της Συνθήκης. Πρόκειται για μια

ακραία άποψη σε βάρος των φορολογουμένων, που δύσκολα μπορεί να γίνει αποδεκτή. Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού είναι μια διαδικασία που αποσκοπεί στην επίλυση των διαφορών που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των Συμβάσεων και δεν αποτελεί έναν εισπρακτικό μηχανισμό μέσω του οποίου οι φορολογικές αρχές μπορούν να επιδιώκουν την επιβολή φόρων σε περιπτώσεις που τέτοιοι φόροι δεν επιβάλλονται με βάση τις διατάξεις Σύμβασης. Επομένως επέκταση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 25 και στις περιπτώσεις της διπλής μη-φορολογίας θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με μεγάλο σκεπτικισμό.

## **2. Διακριτική φορολογία**

Η διπλή (νομική και, όπου προβλέπεται, οικονομική) φορολογία δεν είναι η μόνη περίπτωση που περιλαμβάνεται στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Στο πεδίο εφαρμογής εμπίπτουν και οι περιπτώσεις διακριτικής φορολογίας, περιπτώσεις που σχετίζονται με το άρθρο 24 της Πρότυπης Σύμβασης. Το άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης αναφέρεται ρητά στην περίπτωση της διακριτικής μεταχείρισης ως καλυπτόμενη από τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Η συγκεκριμένη ρήτρα ωστόσο δεν περιλαμβάνεται σε όλες τις Συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα. Η έλλειψη αυτή δεν σημαίνει ότι ο φορολογούμενος αποστειρείται της σχετικής προστασίας.

Αντίθετα μάλιστα, η διατύπωση του άρθρου 25 είναι τόσο ευρεία ώστε μπορεί εύκολα να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η διακριτική μεταχείριση και η επαχθέστερη φορολογία πάντοτε ανήκουν στο πεδίο εφαρμογής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, ακόμα και αν δεν γίνεται ρητή αναφορά σε αυτά στη σχετική διάταξη. Κατ' αρχήν και μόνο η αναφορά στο άρθρο 25 ότι το σχετικό δικαίωμα για κίνηση της Διαδικασίας ανήκει και στους υπηκόους των συμβαλλομένων κρατών, σημαίνει αυτόματα ότι η Διαδικασία μπορεί να τεθεί σε κίνηση και στις περιπτώσεις που παραβιάζεται το άρθρο 24 της Πρότυπης Σύμβασης. Η βούληση των συμβαλλομένων Κρατών γίνεται φανερή από την επέκταση του υποκειμενικού πεδίου εφαρμογής και στους υπηκόους τους, πέρα από τους κατοίκους, ακόμα και αν από το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής λείπει η ανάλογη ρητή αναφορά.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους ερμηνεύοντας το άρθρο 26 της ελληνογαλλικής σύμβασης<sup>31</sup> απεφάνθη ότι η Μικτή Επιτροπή που προβλέπεται από τη σχετική διάταξη έχει ως αποστολή να προσπαθήσει να επιλύσει τη σχετική διαφορά που φέρεται ενώπιόν της

με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Παρόλο που το άρθρο 26 της ελληνογαλλικής Σύμβασης, το οποίο είναι αντίστοιχο του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης, αναφέρεται γενικά σε «φορολογία που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης», το ΝΣΚ στη γνωμοδότησή του περιόρισε το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της σχετικής διάταξης ώστε να αναφέρεται μόνο σε «διπλή φορολογία».

Αυτή η ερμηνεία ως στενότερη του γράμματος της σχετικής διάταξης και ως περιορίζουσα τα δικαιώματα των φορολογουμένων δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή. Ακόμα και αν στο άρθρο αναφέρεται ότι το σχετικό δικαίωμα το έχουν μόνο οι κάτοικοι των συμβαλλομένων κρατών και όχι και οι υπήκοοι, αυτό δεν σημαίνει ότι η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού που θεσπίζεται με το άρθρο 26 της ελληνογαλλικής Σύμβασης δεν καλύπτει και τις περιπτώσεις της διακριτικής μεταχείρισης, όπως αυτές καταστρώνονται στο άρθρο 22 της ίδιας Σύμβασης<sup>32</sup>. Σωστότερο είναι να δεχθούμε ότι το άρθρο 26 της ελληνογαλλικής σύμβασης, κάνοντας λόγο για «φορολογία που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης» περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του και την περίπτωση επιβολής επαχθέστερης φορολογίας, η οποία απαγορεύεται, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 της ίδιας Σύμβασης.

Στις περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν τον περιορισμό του αντικειμενικού πεδίου εφαρμογής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού το έπραξαν ρητά. Αυτό έχει συμβεί στις Συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα με τις Η.Π.Α.<sup>33</sup>, την Ινδία<sup>34</sup>, τη Γερμανία<sup>35</sup> και το Βέλγιο<sup>36</sup>. Αναμφισβήτητα πρόκειται για παλαιότερες συμβάσεις, στις οποίες όμως το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού από τη διατύπωση των σχετικών διατάξεων, είναι περιορισμένο, αφού η αναφορά γίνεται μόνο στη «διπλή φορολογία» μην αφήνοντας πολλά περιθώρια για ερμηνεία της διάταξης με τέτοιο τρόπο ώστε να περιλαμβάνει και την επαχθέστερη φορολογία. Κατά συνέπεια φαίνεται ότι οι φορολογούμενοι που καλύπτονται από τις σχετικές συμβάσεις θα τυγχάνουν περιορισμένης προστασίας έναντι της πληρέστερης προστασίας που απολαμβάνουν φορολογούμενοι που καλύπτονται από τις υπόλοιπες διμερείς συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα. Φυσικά, αν τα συμβαλλόμενα κράτη αποφασίσουν να χορηγήσουν στην πράξη την ευρύτερη προστασία, δεχόμενα την αμοιβαία επέκταση του αντικειμενικού πεδίου εφαρμογής, αυτό θα μπορεί πάντοτε να γίνει δεκτό, αφού θα βρίσκεται σε αρμονία με τους σκοπούς και το πνεύμα της Σύμβασης, παρά τη στενή γραμματική διατύπωση της συγκεκριμένης διάταξης.



Προχωρώντας ωστόσο ένα βήμα παραπέρα, μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι είναι δυνατή ακόμα και η μονομερής επέκταση του πεδίου εφαρμογής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Άρθρο αντίστοιχο του άρθρου 24 της Πρότυπης Σύμβασης περιλαμβάνεται σε όλες τις Διμερείς Συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού κινδυνεύουν να παραμείνουν *lex imperfecta* αν δεν υπάρχει κάποιος μηχανισμός που να εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή τους.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού αποτελεί ακριβώς έναν τέτοιον μηχανισμό, μηχανισμό προβλεπόμενο σε διεθνή συνθήκη μάλιστα, και εξ αυτού του λόγου ανώτερο τυπικά από τα ένδικα βοηθήματα του εσωτερικού δικαίου, παρ' όλες τις ατέλειές του. Επομένως, ακόμα και σε περιπτώσεις που το άρθρο το σχετικό με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού χορηγεί το σχετικό δικαίωμα μόνο σε «κατοίκους» και όχι και σε «υπηκόους» ή αναφέρεται μόνο σε «διπλή φορολογία» και όχι γενικά σε «φορολογία που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης», μια διορθωτική διασταλτική ερμηνεία που θα έχει ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση του αντικειμενικού πεδίου εφαρμογής της Διαδικασίας θα είναι πάντα σύμφωνη με το πνεύμα και το σκοπό της Σύμβασης.

## **B. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 εξετάζεται ποια πρόσωπα έχουν το δικαίωμα ή τη δυνατότητα να θέσουν σε κίνηση τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Πρώτα, παρουσιάζεται η θετική ρύθμιση, όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 1). Επιπλέον όμως γίνεται και μια διερεύνηση της δυνατότητας επέκτασης της ρύθμισης αυτής. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται το θέμα αν και κατά πόσο υπό το φως του Κοινοτικού Δικαίου και των εξελίξεων στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) μπορεί να αναγνωρισθεί δικαίωμα κίνησης της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και στις Μόνιμες Εγκαταστάσεις (ΜΕ) που βρίσκονται σε Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εξετάζεται στη συνέχεια υπό 2).

### **1. Η ρΥΘμιση**

Η ρύθμιση του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης αναφέρεται σε δυο κατηγορίες δικαιούχων. Αφενός μεν μιλάει για τους κατοίκους των συμβαλλομένων κρατών (υπό α'), αφετέρου δε κάνει λόγο και για τους υπηκόους (υπό β').

### **α. Κάτοικοι των συμβαλλομένων κρατών**

Οι Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί με βάση την Πρότυπη Σύμβαση περιλαμβάνουν ρητή πρόβλεψη σχετικά με το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής τους. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της Πρότυπης Σύμβασης, που φέρει τον τίτλο «καλυπτόμενα πρόσωπα», η Σύμβαση εφαρμόζεται σε πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δυο συμβαλλομένων κρατών.

Στη συνέχεια, στο άρθρο 4 της Πρότυπης Σύμβασης δίνεται ο ορισμός της έννοιας «κάτοικος»<sup>37</sup>. Για την εφαρμογή και τους σκοπούς της Σύμβασης, στην έννοια του όρου «κάτοικος ενός συμβαλλομένου κράτους» περιλαμβάνεται κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τους νόμους του κράτους αυτού υπόκειται σε φόρο λόγω του τόπου κατοικίας του ή διαμονής του, τόπου διαχείρισης των δραστηριοτήτων του, τόπου καταχώρισης της έδρας του ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης.

Στην έννοια του κατοίκου δεν περιλαμβάνονται τα πρόσωπα που έχουν φορολογική υποχρέωση στο κράτος αυτό μόνο επειδή αποκτούν εισόδημα από πηγή ή από κεφάλαιο που βρίσκεται στο κράτος αυτό. Στις δε περιπτώσεις που από την εφαρμογή των ανωτέρω κριτηρίων προκύπτει ότι ένα πρόσωπο θεωρείται κάτοικος και των δυο συμβαλλομένων κρατών, τότε για τον καθορισμό του κράτους κατοικίας καταφεύγουμε στα τεκμήρια που καθιερώνει η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης<sup>38</sup>.

Σύμφωνα με το άρθρο 25, το πρόσωπο που θεωρεί ότι οι πράξεις ενός ή και των δυο συμβαλλομένων κρατών έχουν ή θα έχουν για αυτό φορολογία που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης, μπορεί να απευθυνθεί στην αρμόδια αρχή του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι κάτοικος, θέτοντας σε κίνηση τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού.

### **β. Υπήκοοι των συμβαλλομένων κρατών**

Η διάταξη του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης αναγνωρίζει το ίδιο δικαίωμα θέσης σε κίνηση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού που αναγνωρίζει στους κατοίκους των συμβαλλομένων κρατών και στους υπηκόους των κρατών αυτών. Κατά ρητή διάταξη του άρθρου 24 παρ.1 για την εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης δεν απαιτείται ο υπήκοος που θεωρεί ότι υφίσταται τη διακριτική μεταχείριση να είναι και κάτοικος ενός τουλάχιστον από τα δυο συμβαλλόμενα κράτη.

Οι υπήκοοι των συμβαλλομένων κρατών, μόνο υπό την ιδιότητά τους

αυτή, χωρίς να είναι ταυτόχρονα και κάτοικοι, αποτελούν εκτάκτως και κατ' εξαίρεση υποκείμενα καλυπτόμενα από τη Σύμβαση και συνεπώς, δεν έχουν δικαίωμα να επικαλεστούν τις διατάξεις του άρθρου 25 με τις ίδιες προϋποθέσεις που ισχύουν για τους κατοίκους. Συγκεκριμένα αναγνωρίζονται σε αυτούς κάποια δικαιώματα, τα οποία περιγράφονται στο άρθρο 24 της Πρότυπης Σύμβασης.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό απαγορεύεται η διακριτική μεταχείριση των υπηκόων του ενός συμβαλλόμενου κράτους από τις αρχές του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, όταν η διακριτική αυτή μεταχείριση δεν έχει άλλο λόγο επιβολής παρά το γεγονός ότι ο φορολογούμενος έχει διαφορετική υπηκοότητα. Η διακριτική μεταχείριση που βασίζεται στο κριτήριο της υπηκοότητας δεν είναι ανεκτή<sup>39</sup>.

Τα δικαιώματα που αναγνωρίζονται από τη Σύμβαση στους υπηκόους των συμβαλλόμενων κρατών είναι σαφώς περιορισμένα σε σχέση με αυτά που αναγνωρίζονται στους κατοίκους. Το ίδιο ισχύει και στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Οι υπήκοοι των συμβαλλόμενων κρατών έχουν τη δυνατότητα να θέσουν σε κίνηση τη διαδικασία μόνο όταν συντρέχουν οι όροι της παρ. 1 του άρθρου 24. Συγκεκριμένα απαιτείται να συντρέχει τουλάχιστον μια από τις εξής προϋποθέσεις:

i υπήκοος του Α κράτους να υπόκειται στο Β κράτος σε φορολογία διαφορετική από ότι οι υπήκοοι του Β κράτους που βρίσκονται σε αντικειμενικά όμοιες συνθήκες ή

ii υπήκοος του Α κράτους να υπόκειται στο Β κράτος σε διαδικασία σχετική με τη φορολογία που είναι διαφορετική ή περισσότερο επαχθής από ότι οι σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπάγονται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του Β κράτους

Στις περιπτώσεις αυτές και μόνο θα έχουν δικαίωμα οι υπήκοοι των συμβαλλόμενων κρατών να προσφύγουν στην αρμόδια αρχή του κράτους του οποίου είναι υπήκοοι και να ζητήσουν την άρση της διαφοράς μέσω της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Ο περιορισμός αυτός, ωστόσο, της προστασίας που παρέχεται από το άρθρο 25 μόνο στις περιπτώσεις της παρ. 1 του άρθρου 24 και όχι και στις περιπτώσεις των υπολοίπων παραγράφων του ίδιου άρθρου δεν είναι απόλυτα δικαιολογημένος. Με το ίδιο σκεπτικό που αναλύθηκε παραπάνω, στο κεφάλαιο για το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της διάταξης, η μη αναγνώριση της δυνατότητας για επίλυση της διαφοράς μέσω της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και στις περιπτώσεις των υπολοίπων παραγράφων του άρθρου 24, αποδυναμώνει τις σχετικές διατάξεις, αφού οι φορολογούμενοι έχουν στη διάθεσή τους μόνο τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπονται στο εθνικό δίκαιο.

Βέβαια, αναγνωρίζεται ότι εδώ πρόκειται για εξαιρετική διάταξη, η οποία θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Παρόλα αυτά, και τουλάχιστον σε όσο βαθμό ο περιορισμός αφορά Μόνιμες Εγκαταστάσεις, οι σχετικές διατάξεις θα πρέπει πάντα να αναλύονται υπό το πρίσμα των αρχών του Κοινοτικού δικαίου<sup>40</sup>.

## **2. Επέκταση του δικαιώματος στις Μόνιμες Εγκαταστάσεις**

Η Μόνιμη Εγκατάσταση (ΜΕ) που διατηρεί μια αλλοδαπή επιχείρηση σε ένα κράτος δεν θεωρείται κάτοικος του κράτους στο οποίο βρίσκεται και συνεπώς δεν μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις των διμερών συμβάσεων που έχει συνάψει το κράτος υποδοχής με άλλα κράτη. Η ΜΕ έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί τις διατάξεις των διμερών συμβάσεων που το κράτος της έδρας έχει συνάψει με άλλα κράτη. Έτσι και στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, η ΜΕ δεν έχει δικαίωμα να προσφύγει στην αρμόδια αρχή της χώρας στην οποία βρίσκεται αλλά στην αρμόδια αρχή της χώρας της έδρας της.

Οι διεθνείς συμβάσεις αποτελούν προϊόν διμερών διαπραγματεύσεων που βασίζονται στις σχέσεις μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών και έχουν ως κύριο χαρακτηριστικό τους την εξισορρόπηση αμοιβαίων συμφερόντων. Υπό αυτό το πρίσμα θεωρείται δύσκολη ως αδύνατη η επέκταση των δικαιωμάτων που προβλέπονται σε αυτές και που προορίζονται αυστηρά για τους κατοίκους των συμβαλλομένων κρατών, τα πρόσωπα δηλαδή που υπόκεινται σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση σε ένα τουλάχιστον από τα συμβαλλόμενα κράτη<sup>41</sup>. Με βάση όμως τις αρχές που έχουν παγιωθεί στο χώρο του Ευρωπαϊκού δικαίου και την πρόσφατη νομολογία του ΔΕΚ, η ως τώρα επικρατούσα άποψη πρέπει να αναθεωρηθεί.

Προς την κατεύθυνση αυτή συνηγορεί και η πρόσφατη εξέλιξη στο χώρο του κοινοτικού δικαίου, και συγκεκριμένα η υιοθέτηση της Σύμβασης Διαιτησίας, στην οποία η Μόνιμη Εγκατάσταση αναγνωρίζεται ως αυτοτελές υποκείμενο δικαιώματος θέσης σε κίνηση της εκεί προβλεπόμενης διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού<sup>42</sup>.

Όσον αφορά το δικαίωμα κίνησης της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και την αναγνώριση σχετικού δικαιώματος και στις ΜΕ, παρόλο που οι τελευταίες δεν είναι κάτοικοι των χωρών υποδοχής τους, διακρίνονται δυο περιπτώσεις: πρώτον, η ΜΕ να ανήκει σε επιχείρηση εδρεύουσα σε άλλο Κράτος Μέλος (υπό 2.α) και δεύτερον, η ΜΕ να ανήκει σε επιχείρηση εδρεύουσα σε τρίτο κράτος (υπό 2.β).

### **α) Μόνιμη Εγκατάσταση επιχείρησης Κράτους-Μέλους της ΕΕ**

Όταν μια κοινοτική επιχείρηση διατηρεί μια ΜΕ σε κάποιο άλλο Κράτος Μέλος, τότε η διαφοροποίηση στη μεταχείριση της ΜΕ από το κράτος υποδοχής σε σχέση με τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε αυτό το τελευταίο, θα σημαίνει παραβίαση των αρχών και των ελευθεριών που έχουν παγιωθεί στο Ευρωπαϊκό δίκαιο, συγκεκριμένα της ελευθερίας εγκατάστασης και της αρχής της ίσης μεταχείρισης<sup>43</sup>.

Το ΔΕΚ στην απόφασή του C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*<sup>44</sup>, απεφάνθη ότι η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει ανάμεσα στα άλλα και το δικαίωμα των εταιρειών ή επιχειρήσεων που έχουν την έδρα τους σε κάποιο κράτος μέλος και θεωρούνται «κάτοικοι» αυτού του κράτους<sup>45</sup>, να δραστηριοποιούνται στα άλλα κράτη μέλη μέσω ενός γραφείου ή ενός πρακτορείου. Με άλλα λόγια η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει το δικαίωμα των κοινοτικών επιχειρήσεων να επιλέγουν την καταλληλότερη μορφή μέσω της οποίας θέλουν να αναπτύξουν τη δράση τους σε κάποιο άλλο κράτος μέλος, συγκεκριμένα δε, αν θα το πράξουν ιδρύοντας μια θυγατρική ή μέσω μιας ΜΕ<sup>46</sup>.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης γίνεται σαφές ότι στο πλαίσιο της Κοινότητας οι επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση της ελευθερίας εγκατάστασης έχουν την εγγύηση ότι στο κράτος υποδοχής θα τύχουν της ίδιας μεταχείρισης την οποία απολαμβάνουν οι επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στο κράτος αυτό<sup>47</sup>.

Τυχόν διαφορετική μεταχείριση από το κράτος υποδοχής μεταξύ μιας θυγατρικής εταιρείας μια κοινοτικής επιχείρησης και μιας ΜΕ μιας κοινοτικής επιχείρησης η οποία θα καθιστούσε τη μια από τις δυο λιγότερο ευνοϊκή από την άλλη είναι δυνατόν να αποτελεί εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης, αφού περιορίζει την ελευθερία που έχουν οι κοινοτικές επιχειρήσεις να επιλέγουν την πιο κατάλληλη μορφή υπό την οποία θα ασκήσουν την δραστηριότητά τους σε κάποιο άλλο κράτος μέλος<sup>48</sup>. Επιπλέον δε, μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση δεν είναι ανεκτή από τη στιγμή που δεν είναι δικαιολογημένη<sup>49</sup>. Και δεν είναι δικαιολογημένη ακριβώς διότι δεν υπάρχει, στο κράτος υποδοχής, αντικειμενική διαφορά στην κατάσταση μεταξύ μιας ΜΕ και μιας ημεδαπής επιχείρησης<sup>50</sup>.

Η διαφορά καθίσταται εναργέστερη αν η σύγκριση γίνει μεταξύ της ΜΕ που διαθέτει η αλλοδαπή επιχείρηση και μιας θυγατρικής που τυχόν διαθέτει η ίδια ή κάποια άλλη αλλοδαπή επιχείρηση στο ίδιο κράτος<sup>51</sup>. Υπό αυτό το σκεπτικό, οι ΜΕ κοινοτικών επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε κάποιο κράτος μέλος, οι οποίες δεν έχουν το δικαίωμα στο κράτος υποδοχής να θέσουν σε κίνηση τη Διαδικασία

Αμοιβαίου Διακανονισμού βρίσκονται σε λιγότερο ευνοϊκή θέση από τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στο κράτος υποδοχής<sup>52</sup>, υφιστάμενες μια αδικαιολόγητη δυσμενή διάκριση.

Υπό αυτό το πρίσμα, η ΜΕ μιας επιχείρησης που έχει την έδρα της σε ένα κράτος μέλος και η οποία (ΜΕ) είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θα πρέπει να νομιμοποιείται εξίσου να θέσει σε κίνηση τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στο κράτος υποδοχής, υπό τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις που ισχύουν για τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στο κράτος υποδοχής.

### **β) Μόνιμη Εγκατάσταση επιχείρησης τρίτου κράτους**

Για την επέκταση του σχετικού δικαιώματος και στις ΜΕ τρίτων κρατών προβάλλονται, δικαιολογημένα εκ πρώτης όψεως, πολλές επιφυλάξεις και αντιρρήσεις. Παρατηρείται, συγκεκριμένα, ότι δεν είναι δυνατόν επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε χώρες εκτός ΕΕ να επωφελούνται των ρυθμίσεων του κοινοτικού δικαίου και να επιτυγχάνουν πλεονεκτήματα που περιλαμβάνονται σε διμερείς συμβάσεις που έχουν συναφθεί μεταξύ κρατών μελών της ΕΕ. Αλλά και αντίστροφα, οι ιδιαίτερες σχέσεις που έχουν τα κράτη μέλη μεταξύ τους δεν μπορεί να αποτελούν λόγο επιβολής υποχρεώσεων σε τρίτες χώρες, οι οποίες δεν αποτελούν μέλη της ΕΕ.

Οι διμερείς συμβάσεις βασίζονται στην αρχή της αμοιβαιότητας και η ισορροπία που επιτυγχάνουν θα μπορούσε να διαταραχθεί αν τα πλεονεκτήματα που προβλέπουν θα μπορούσαν να επεκτείνονται και σε φορολογούμενους εγκατεστημένους σε κράτος μέλος της ΕΕ, το οποίο δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος<sup>53</sup>.

Παρόλα αυτά, τα Κράτη Μέλη της ΕΕ δεν μπορούν να παρακάμπτουν ή να αγνοούν το κοινοτικό δίκαιο, ακόμα και στην περίπτωση διμερών συμβάσεων που έχουν υπογράψει με τρίτα κράτη<sup>54</sup>. Έτσι, ακόμα και σε περίπτωση που μια διμερής σύμβαση έχει συναφθεί μεταξύ ενός κράτους μέλους και μιας τρίτης χώρας, η αρχή της «εθνικής μεταχείρισης» επιβάλλει στο κράτος μέλος που είναι συμβαλλόμενο μέρος σε αυτήν τη Διμερή Σύμβαση να χορηγεί στις ΜΕ των επιχειρήσεων που έχουν την έδρα τους σε κάποιο κράτος μέλος τα πλεονεκτήματα που προβλέπονται σε αυτήν τη Σύμβαση, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις όπως και στις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε αυτό το συμβαλλόμενο με την τρίτη χώρα κράτος<sup>55</sup>.

Υποστηρίζεται μάλιστα ότι η ισορροπία και η αμοιβαιότητα υπό την οποία έχει συναφθεί αυτή η διμερής σύμβαση με κάποιο τρίτο κράτος δεν θα διαταραχθεί από τη μονομερή επέκταση των κατηγοριών των

υποκειμένων της σύμβασης, που έχουν το δικαίωμα να επωφελούνται από τα πλεονεκτήματα της σύμβασης, υπό τον όρο ότι αυτή η μονομερής επέκταση δεν συνεπάγεται την επιβολή νέων υποχρεώσεων στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος (μη μέλος ΕΕ) ούτε και επηρεάζει με οποιονδήποτε τρόπο τα δικαιώματα που αυτό έχει<sup>56</sup>.

Αυτό που μένει να εξεταστεί είναι το αν και κατά πόσο η χορήγηση του δικαιώματος κίνησης της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού στις ΜΕ, στην περίπτωση που μια τρίτη χώρα, εκτός ΕΕ, εμπλέκεται θα συνιστούσε τέτοια τροποποίηση του πεδίου εφαρμογής της Σύμβασης ως προς τη συγκεκριμένη διαδικασία, που θα ήταν απαράδεκτη από το άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Είναι φανερό ότι μια τέτοια μονομερής επέκταση του πεδίου εφαρμογής είναι δύσκολο να γίνει αποδεκτή, τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη. Σε κάθε περίπτωση όμως, αν το άλλο συμβαλλόμενο κράτος συναινέσει στην επέκταση του πεδίου εφαρμογής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, αυτό θα συνιστά παρεπόμενη συμφωνία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ.3 περ. α' της Σύμβασης της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών (VCLT)<sup>57</sup> που εφαρμόζεται για την ερμηνεία των Διεθνών Συμβάσεων και ως τέτοια θα πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψη κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης.

## **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Από την ανάλυση που προηγήθηκε κατέστη φανερό ότι η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, όπως αυτή είναι καταστρωμένη στην Πρότυπη Σύμβαση και υιοθετείται στις Διμερείς Συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα, παρουσιάζει σημαντικά κενά.

Κατά πρώτον, και όσον αφορά το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της σχετικής διάταξης, έγινε δεκτό ότι εκτός από τη διπλή φορολογία, που αποτελεί ούτως ή άλλως τον δεδηλωμένο σκοπό των Διμερών Συμβάσεων, περιλαμβάνεται, ή θα πρέπει να περιλαμβάνεται, ακόμα και αν η σχετική διάταξη είναι στενότερα διατυπωμένη, και η περίπτωση της διακριτικής μεταχείρισης. Το θέμα της διπλής μη-φορολογίας είναι ακόμα υπό συζήτηση, καθώς η άποψη ότι η αποφυγή της διπλής μη-φορολογίας αποτελεί αντικείμενο των διμερών συμβάσεων ενέχει τον κίνδυνο του υποβιβασμού της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού σε φοροεισπρακτικό μηχανισμό, με την επιβολή φόρου στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή των σχετικών κανόνων δεν προκύπτει τέτοια υποχρέωση.

Κατά δεύτερον, όσον αφορά τις κατηγορίες των προσώπων που μπορούν να επικαλεστούν τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 25 της

Πρότυπης Σύμβασης, δυο παρατηρήσεις μπορούν να γίνουν. Αφενός, και αυτό βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τα όσα αναλύθηκαν στο κεφάλαιο για το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της διάταξης, η ρύθμιση περιλαμβάνει όχι μόνο τους κατοίκους των συμβαλλομένων κρατών, αλλά και τους υπηκόους τους, για τα, περιορισμένα έστω, δικαιώματα που αναγνωρίζονται σε αυτούς. Αφ' ετέρου, ο περιορισμός του δικαιώματος στους κατοίκους των συμβαλλομένων κρατών και η μη αναγνώρισή του με τις ίδιες προϋποθέσεις και στις ΜΕ, φαίνεται να δημιουργεί προβλήματα, τουλάχιστον στο χώρο του Κοινοτικού Δικαίου. Κατά συνέπεια είναι όχι απλά εφικτή αλλά και επιτακτική η αναγνώριση του δικαιώματος και στις ΜΕ των κοινοτικών επιχειρήσεων. Από την άλλη, δεν συμβαίνει το ίδιο και με τις ΜΕ επιχειρήσεων που έχουν την έδρα τους εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αν και σε αυτές τις περιπτώσεις τυχόν επέκταση του δικαιώματος θα σήμαινε κατ' αρχήν αλλοίωση του χαρακτήρα των Διμερών Συμβάσεων, δεν πρέπει να αποκλείουμε τελείως τη δυνατότητα αυτή.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού αποτελεί ένα ισχυρό πλην ατελές μέσο για την επίλυση των διαφορών που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των Διμερών Συμβάσεων και την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Κανείς δεν αμφισβητεί ότι υπάρχουν ακόμα πολλά περιθώρια συμπλήρωσης και βελτίωσης, κυρίως ως προς την ακολουθούμενη διαδικασία. Οι προτεινόμενες βελτιώσεις, ωστόσο, οι οποίες εξάγονται ερμηνευτικά, οδηγούν στην πληρέστερη προστασία των φορολογουμένων και στην εξασφάλιση της επίτευξης του σκοπού των Διμερών Συμβάσεων, της αποφυγής της διπλής φορολογίας. \*

**\* Η Κατερίνα Πέρρου είναι συνεργάτης στο δικηγορικό γραφείο φορολογικού δικαίου Σ.Σιέμπος & Συνεργάτες.**

1. Για τα ιστορικά στοιχεία βλ. *Ι. Αναστόπουλο*, Φορολογικό Δίκαιο, Βασικές Έννοιες, Γενικές Αρχές, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, σ. 151 επ., *Κ. Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, Β' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 1999, σ. 193 επ. Κατά την τελευταία δεκαετία έχουν εκδοθεί πέντε αναθεωρημένες Πρότυπες Συμβάσεις, κατά τα έτη 1992, 1994, 1995, 1997 και η πιο πρόσφατη τον Σεπτέμβριο του 2000 (βλ. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

2. Βλ. για την ιστορική εξέλιξη της διαδικασίας *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1995, σ. 114 επ.

3. Τέτοιες συμβάσεις, που έχουν τεθεί σε ισχύ, έχει υπογράψει η



Ελλάδα με τις εξής χώρες: Αλβανία, Αυστρία, Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Δανία, Ελβετία, Ην. Βασίλειο, Ην. Πολιτείες, Ιταλία, Ινδία, Ισραήλ, Κορέα, Κύπρο, Λουξεμβούργο, Νορβηγία, Ολλανδία, Ουγγαρία, Ουζμπεκιστάν, Πολωνία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία, Τσεχία και Φινλανδία. Βλ. συλλογή σε Αθ. Μάρκου, Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 2001.

4. Βλ. για την υπεροχή και τον όρο της αμοιβαιότητας *I. Αναστόπουλο*, Φορολογικό Δίκαιο, σ. 151, ομοίως *Κ. Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, σ. 196. Από το 1984 και έπειτα (σύμβαση με τις Κάτω Χώρες, ν. 1455/1984) η κυρωτική ρήτρα έχει ως εξής: «Κυρώνεται και έχει την ισχύ που προβλέπει το άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος η Σύμβαση». Για το καθεστώς πριν το Σύνταγμα του 1974 βλ. και *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο Έλληνας διοικητικός δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ΕΔΔΔ 1995, σ. 183 επ. (ιδίως σ. 185 επ.)

5. Οι παράγραφοι αυτοί έχουν ως εξής στην Πρότυπη Σύμβαση:

*«1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or if his case comes under paragraph 1 of article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention*

*2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.»* (www.oecd.org)

6. Η παράγραφος αυτή έχει ως εξής:

*«3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.»* (www.oecd.org)

7. Βλ. σχετικά καθώς και για τη διάκριση της διαδικασίας αυτής από τη δαιτησία Θ. Φορτσάκη, Δαιτησία και Διοικητικές Διαφορές, Δίκαιο & Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 1998, σ. 224-225. Για τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού και τη διάκρισή της από την αντίστοιχη διαδικασία που προβλέπεται στη Σύμβαση Δαιτησίας (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 90/436/EEC, OJ L 225/10, κυρωθείσα με το ν. 2216/1994, ΦΕΚ 83Α'/31-5-1994), βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Η εναρμόνιση, σελ. 114 επ. και 118 επ.

8. Η παρ. 4 έχει ως εξής:

*«4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.»* ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

9. Βλ. ομοίως τη Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ 507/1980, ΔΦΝ 1981, σ. 141 επ.

10. Για την ερμηνεία του όρου και τις διακρίσεις της διπλής φορολογίας βλ. Χ. Αναγνωστόπουλο, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις σε Αθ. Μάρκου, Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2001, σελ. 7.

11. «International juridical double taxation», βλ. ορισμό σε OECD, Model Tax Convention on income and on capital, condensed version, Paris, April 2000, σελ. 7.

12. Για παράδειγμα: αν κάτοικος ενός κράτους αποκτά εισόδημα σε αυτό το κράτος Α αλλά ταυτόχρονα αποκτά και εισόδημα και σε ένα άλλο κράτος Β, θα φορολογηθεί για το εισόδημα του εξωτερικού δυο φορές. Μια φορά στο κράτος κατοικίας του (Α), στο οποίο φορολογείται με βάση την αρχή της κατοικίας για το παγκόσμιο εισόδημά του και μια φορά στο κράτος της πηγής του εισοδήματος (Β), στο οποίο φορολογείται με βάση το κριτήριο της πηγής του εισοδήματος. Βλ. και Χ. Αναγνωστόπουλο, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις σε Αθ. Μάρκου, ό.π., σελ. 7.

13. Βλ. για τον ορισμό Χ. Αναγνωστόπουλο, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις σε Αθ. Μάρκου, ό.π., σελ. 7. Για λεπτομερή ανάλυση του όρου αυτού βλ. Λ. Θεοχαρόπουλο, Οι διεθνείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας και η ρήτρα του μάλλον ευνοουμένου κράτους, ΔΦΝ 1989, σελ. 275 επ.

14. Σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 8.

15. Βλ. ειδικά πάνω σε αυτό το θέμα Α. Μάλλιου, Η έκπτωση εξόδων

διοίκησης που πραγματοποιούνται από το κεντρικό κατάστημα τραπεζικών επιχειρήσεων και αφορούν στη λειτουργία του Ελληνικού υποκαταστήματος, ΔΦΝ 2000, σελ. 1138 επ.

16. Περιπτώσεις των άρθρων 9 (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), 11 παρ.6 (σχετικά με εισόδημα από τόκους) και 12 παρ. 4 (σχετικά με εισόδημα από δικαιώματα) της Πρότυπης Σύμβασης.

17. Άρθρο 4 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης. Περισσότερα για τις δυσχέρειες που ανακύπτουν κατά τον σχετικό χαρακτηρισμό βλ. Χ. Αναγνωστόπουλο, Η έννοια του όρου «κάτοικος» κατά τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου, ΔΦΝ 1994, σελ. 243 επ.

18. Άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης. Βλ. επίσης Χ. Αναγνωστόπουλο, Η έννοια της Μ.Ε. κατά το άρθρο 100 παρ.1 ν. 2238/1994 και η σύγκρισή της με εκείνη του άρθρου 5 του σχεδίου σύμβασης επί εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ 1997, σελ. 1299 επ.

19. Άρθρο 15 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης.

20. «International economical double taxation».

21. Βλ τον ορισμό σε Χ. Αναγνωστόπουλο, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις σε Αθ. Μάρκου, ό.π., σελ. 7.

22. Άρθρο 9 του ν. 1455/1984.

23. Άρθρο 9 του ν. 1986/1991.

24. Άρθρο 9 του ν. 2319/1995.

25. Άρθρο 9 του ν. 2571/1998.

26. Άρθρο 9 του ν. 2653/1998.

27. Άρθρο 9 του ν. 2755/1999.

28. Βλ. Σχόλια Πρότυπης Σύμβασης πάνω στο άρθρο 25, παρ. 10.

29. Ακόμα και στις περιπτώσεις αυτές όμως της έλλειψης της ρήτρας της παρ. 2 του άρθρου 9, ο φορολογούμενος δεν παραμένει απροστάτευτος. Σε κάθε περίπτωση μπορεί να προσφύγει στα ένδικα βοηθήματα που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο και να ζητήσει τη δικαίωσή του σε περίπτωση που αποδειχθεί ειλικρινής. Σχετικό το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), το οποίο ωστόσο δεν έχει εφαρμογή εφόσον κατά τον έλεγχο δεν προέκυψαν αποδεδειγμένα, στοιχεία απόκρυψης κερδών μέσω υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων. Για τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου αυτού βλ. την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών Πολ. 1183/17-7-2001, ΔΦΝ 2001, σελ. 1303 επ.

30. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα διπλής μη-φορολογίας, συγκεκριμένα διπλής φορολογικής απαλλαγής, που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Ελληνογερμανικής Σύμβασης για την αποφυγή της

διπλής φορολογίας βλ. σε *Αλ. Καρακίτη*, Η φορολογία διεθνών επιχειρήσεων στη Γερμανία και στην Ελλάδα υπό το φως της ελληνογερμανικής σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1996, σελ. 98-99, ιδιαίτερα υποσημείωση αριθ. 83.

31. Βλ. Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ 507/1980, *ΔΦΝ* 1981, σελ. 141 επ.

32. Άρθρο αντίστοιχο του άρθρου 24 της Πρότυπης Σύμβασης.

33. Άρθρο XVII του ν.δ. 2548/1953.

34. Άρθρο XIX του ν.δ. 4580/1966.

35. Άρθρο XX του α.ν. 52/1967.

36. Άρθρο 25 του ν.δ. 117/1969.

37. Βλ. και *Χ. Αναγνωστόπουλο*, Η έννοια του όρου «κάτοικος» κατά τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου, *ΔΦΝ* 1994, σελ. 243 επ.

38. Σύμφωνα με τα κριτήρια αυτά, όπως αναπτύσσονται στο άρθρο 4 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης το πρόσωπο θα είναι κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο, κατά σειρά:

α) έχει τη μόνιμη κατοικία του-αν έχει μόνιμη κατοικία και στα δυο κράτη, τότε θα θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο έχει στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων)

β) έχει τη συνήθη διαμονή του

γ) είναι υπήκοος. Αν δεν είναι υπήκοος κανενός από τα δυο κράτη ή και των δυο κρατών, τότε οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών θα διευθετήσουν το θέμα μέσω αμοιβαίας συμφωνίας.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, όταν κατά την παρ.1 του άρθρου 4 θεωρείται ότι είναι κάτοικοι και των δυο κρατών, η σύγκρουση θα λυθεί υπέρ του κράτους στο οποίο ασκείται πραγματικά η διοίκηση (place of effective management).

39. Βλ. σχετικά *Χ. Αναγνωστόπουλο*, Η αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης κατά τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, *ΔΦΝ* 1995, σελ. 562 επ., *του ιδίου*, Η ρήτρα της μη διακριτικής μεταχείρισης στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας με αφορμή τις αποφάσεις 4239/97 ΔΠρΑθ και 1107/99 ΔΕφΑθ, *ΔΦΝ* 1999, σελ. 803 επ., *Αλ. Γαβριηλίδη*, Η άνιση φορολογική μεταχείριση των εγκατεστημένων στην Ελλάδα υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών και αμοιβαίων κεφαλαίων, *ΔΦΝ* 1995, σελ. 243 επ.

40. Βλ. περισσότερα για την απαγόρευση των διακρίσεων στο πεδίο της άμεσης φορολογίας σε *Γ. Πιτσιλή*, Η φορολογική διάσταση των

θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού Δικαίου: 15 έτη νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, *XPIΔ A/2001*, σελ. 545 επ., ιδίως 547 επ. Επίσης *Αλ. Καρακίτη*, Άμεση φορολογία: όχι πια *terra incognita* για το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο-κοινοτικές ελευθερίες και φορολογία εισοδήματος, *ΔΦΝ 1997*, σελ. 980 επ. και 1110 επ.

41. Η χρήση της «ρήτρας του μάλλον ευνοουμένου κράτους» δεν είναι αποδεκτή. Βλ. *Λ. Θεοχαρόπουλο*, Οι διεθνείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας και η ρήτρα του μάλλον ευνοουμένου κράτους, *ΔΦΝ 1989*, σελ. 275 επ. (281 επ. και 357 επ.), ομοίως *Α. Τσουρουφλή*, Ευρωπαϊκό δίκαιο και διμερείς διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, *ΔΦΝ 1999*, σελ. 1572 επ. Βλ. επίσης για τη θέση του ΔΕΚ στο επίμαχο θέμα *Γ. Πιτσιλή*, ό.π., σελ. 550.

42. Παρόλο που η Σύμβαση Διαιτησίας δεν ανήκει αυστηρά στο κοινοτικό δίκαιο, αλλά αποτελεί μάλλον διεθνές δίκαιο, αφού τα μέρη επέλεξαν τον τύπο της συνθήκης αντί αυτού της οδηγίας ή του κανονισμού, γίνεται δεκτό ότι αποτελεί μέρος του εν ευρεία εννοία Κοινοτικού Δικαίου. Βλ. περισσότερα για τη Σύμβαση Διαιτησίας σε *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η εναρμόνιση, σελ. 98 επ.

43. Βλ. σχετικά *Α. Μάλλιου*, Η διακριτική μεταχείριση ΕΟΚικών πιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών εταιρειών σε σχέση με τα εδρεύοντα στην Ελλάδα, *ΔΦΝ 1999*, σελ. 1123 επ.

44. Βλ. κείμενο απόφασης σε *ΔΦΝ 1999*, σελ. 1191 επ. Επίσης <http://www.europa.eu.int/eur-lex/gr/index>.

45. Βλ. και υπόθεση C-1/93, *Halliburton Services BV*, σκέψη αρ. 14 (<http://www.europa.eu.int/eur-lex/gr/index>).

46. Για τη μη δυσμενή μεταχείριση της ΜΕ, κατά τη φορολόγησή της, ως κατευθυντήρια γραμμή του κοινοτικού δικαίου και ειδικότερα της ελληνογερμανικής σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας βλ. *Αλ. Καρακίτη*, Η φορολογία διεθνών επιχειρήσεων στη Γερμανία και στην Ελλάδα, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1996, σελ. 151 επ.

47. Βλ. υπόθεση C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*, σκέψη 34 όπου και περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία του ΔΕΚ.

48. Βλ. υπόθεση C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*, σκέψη 42.

49. Βλ. *Αλ. Καρακίτη*, ό.π., σελ. 154, με παραπομπές στη γερμανική βιβλιογραφία, όπου ως δικαιολογημένη φορολογική διάκριση αναφέρεται εκείνη η οποία επιβάλλεται όταν υφίστανται σοβαροί λόγοι δημοσίου συμφέροντος, οι οποίοι δεν μπορούν να ικανοποιηθούν με λιγότερο δυσμενή μέτρα. Σε αυτούς τους λόγους δημοσίου συμφέροντος ανήκει και η διαφύλαξη της συνοχής του φορολογικού

συστήματος. Βλ. σχετικά την υπόθεση C-204/90, *Bachmann*, σκέψεις 28 και 35 (<http://www.europa.eu.int/eur-lex/gr/index>). Τελικά όμως, όπως παρατηρεί ο *Πιτσιλής*, ό.π., σελ. 551 επ., φαίνεται ότι το επιχείρημα αυτό εγκαταλείφθηκε υπέρ των κοινοτικών ελευθεριών.

50. Βλ. υπόθεση C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*, σκέψεις 31 και 34, ΔΦΝ 1999, σελ. 1191 επ.

51. Αυτό αναφέρεται ρητά στην υπόθεση C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*, σκέψη 26. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια διαφορετική φορολογική μεταχείριση συνιστά διακριτική μεταχείριση, θα πρέπει να εξεταστεί αν για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος των κερδών που προκύπτουν στην Ελλάδα μιας επιχείρηση που έχει την έδρα της στην Ελλάδα και ένα γραφείο εγκατεστημένο στην Ελλάδα επιχείρησης που έχει την έδρα της σε άλλο Κράτος-Μέλος βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις. Στη συνέχεια το δικαστήριο καταλήγει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υφίσταται διαφορά τέτοια που να δικαιολογεί τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση (βλ. σκέψεις 29, 30 και 31).

52. Βλ. υπόθεση C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*, σκέψη 38.

53. Βλ. τις παρατηρήσεις της σουηδικής κυβέρνησης στην υπόθεση C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*, σκέψη 55.

54. Στην υπόθεση C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*, σκέψη 19, το ΔΕΚ αποφάνθηκε ότι παρόλο που η άμεση φορολογία είναι ένα πεδίο που παραμένει εκτός ρυθμίσεων της ΕΕ και αποκλειστικά στην δικαιοδοσία των κρατών μελών, τα κράτη μέλη έχουν σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να ασκούν αυτήν την αρμοδιότητά τους με τέτοιο τρόπο ώστε να μην αντιτίθεται στο κοινοτικό δίκαιο. Θεμελιώδους σημασίας η απόφαση C-270/83, *Commission vs. French Republic*, (*avoir fiscal*), στην οποία για πρώτη φορά καθιερώθηκε ο κανόνας της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου έναντι των υποχρεώσεων που έχουν αναλάβει τα κράτη στο πλαίσιο διεθνών συμβάσεων, βλ. ιδίως σκέψεις 24 και 26.

55. Βλ. υπόθεση C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*, σκέψη 58.

56. Βλ. υπόθεση C-307/97, *Compagnie de St. Gobain*, σκέψη 59.

57. Στα άρθρα 31 και 32 της Σύμβασης αυτής έχουν διατυπωθεί οι αρχές που διέπουν την ερμηνεία των διεθνών συνθηκών. Η Σύμβαση έχει κυρωθεί με το ν.δ. 402/1974 και απολαμβάνει αυξημένης τυπικής ισχύος. Βλ. *Γ. Κουφός*, Η Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2001. Περισσότερα για τη σημασία των άρθρων 31 και 32 της Σύμβασης κατά την ερμηνεία των Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας βλ. *Κ.*

*Perrou*, Tax treaty interpretation in Greece, in *Michael Lang (ed.)*, Tax Treaty Interpretation, Kluwer Law International, 2001, σελ. 153 επ., (159 επ.).