CCI FRANCE GRÈCE
ΕΛΛΗΝΟΓΑΛΛΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΚΟ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας - υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Δρ. Κατερίνα Πέρρου
Δικηγόρος

Αθήνα, 29 Ιουνίου 2017

Διάγραμμα Ανάπτυξης

1. Το ελληνικό δίκτυο **ΣΑΔΦ**
2. Οι εξελίξεις στο πεδίο του διεθνούς φορολογικού δικαίου → **BEPS**
3. **MLI** και ΣΑΔΦ Ελλάδας-Γαλλίας

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας
υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Διάγραμμα Ανάπτυξης

1. **Το ελληνικό δίκτυο ΣΑΔΦ**
2. Οι εξελίξεις στο πεδίο του διεθνούς φορολογικού δικαίου → **BEPS**
3. **MLI** και ΣΑΔΦ Ελλάδας-Γαλλίας

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- 57 συμβάσεις σε ισχύ http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/ddos/b.html
  - ΗΠΑ → Ν.Δ. 2548/1953
  - Η.Β. → Ν.Δ. 2732/1953
  - Γαλλία → Ν.Δ. 4386/1964
  - Ινδία → Ν.Δ. 4580/1966

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- Οι ΣΑΔΦ παγκοσμίως – διαπιστώσεις
  - Περισσότερες από 3500 ΣΑΔΦ
  - Ομοιομορφία αλλά και πολλές διαφοροποιήσεις
  - Νέες μορφές οικονομίας - δεν καλύπτονται από τα ισχύοντα
  - Αλλαγή τρόπου οργάνωσης δραστηριότητας: κατάτμηση
  - «Εξέλιξη» στη χρήση των ΣΑΔΦ: από εργαλείο ανάπτυξης σε εργαλείο φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής (treaty shopping)

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- Τα κενά…
  - Σύμβαση Ελλάδας-ΗΒ (1953)
    - δεν υπάρχει πρόβλεψη για την φορολόγηση των μερισμάτων (βλ. και ΣΑΔΦ με Γαλλία, αρ. 9)
    - δεν υπάρχει πρόβλεψη για την επίλυση των διαφορών

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- Τα κενά…
  - Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας (1964)
    - Άρθρο 5: δεν υπάρχει πρόβλεψη για την διενέργεια προσαρμογών στο φόρο, σε περίπτωση διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (OECD MC 9§2)

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- Τα κενά…
  - Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας (1964)
    - Άρθρο 18: καλλιτέχνες και αθλητές φορολογούνται στη χώρα που ασκείται η δραστηριότητα με φυσική παρουσία· σε περίπτωση δραστηριοποίησης μέσω εταιρείας; (OECD MC 17§2)

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- Οι στρεβλώσεις…
  - Υπόθεση Zimmer [Conseil d'État, N° 304715, ECLI:FR:CESSR:2010:304715.20100331]
  - [αντίθετη προηγούμενη απόφαση CE Interhome AG, 20 June 2003, RJF 10/03 n°1147]

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

La société britannique **ZIMMER** LIMITED, spécialisée dans la **commercialisation de produits orthopédiques**, a conclu le 27 mars **1995** avec l'entreprise qui était **auparavant son distributeur sur le territoire français**, la société **Zimmer** SAS, **un contrat de commission**, **aux termes duquel cette dernière était chargée de vendre en France ses produits, en son propre nom, mais pour le compte et aux risques de son commettant** ; ces deux sociétés ont fait l'objet de vérifications de comptabilité à l'issue desquelles l'administration fiscale, estimant que la société britannique disposait en France d'un établissement stable par l'intermédiaire de la société **Zimmer** SAS, a mis à la charge de la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10 % sur l'impôt sur les sociétés, assorties de pénalités, au titre des années 1995 et 1996

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Considérant qu'aux termes de **l'article 94 de l'ancien code de commerce**, repris à l'article L. 132-1 du nouveau code : " **Le commissionnaire** est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant (...) " ; qu'il résulte de ces dispositions que les contrats conclus par le commissionnaire, alors même qu'ils sont conclus pour le compte de son commettant, n'engagent pas directement ce dernier vis-à-vis des cocontractants du commissionnaire ; que, par suite, un commissionnaire ne peut en principe constituer, du seul fait de ce qu'en exécution de son contrat de commission il vend, tout en signant les contrats en son propre nom, les produits ou services du commettant pour le compte de celui-ci, un établissement stable du commettant, sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, **le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable** ;

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Considérant, en premier lieu, que si le ministre soutient, sur le fondement des dispositions combinées du I de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 3 de la loi du 28 décembre 1959, et des stipulations **de l'article 4 de la convention fiscale franco-britannique**, qu'il ressort des termes du contrat de commission liant la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED à la société **Zimmer** SAS que cette dernière a pour activité unique la vente pour le compte et aux risques de la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED des produits de celle-ci, laquelle prend en charge les frais de cette commercialisation et contrôle la plupart des conditions générales de vente, il ne résulte pas de ces stipulations que les contrats conclus par la société **Zimmer** SAS engageraient la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED à l'égard de ses cocontractants ; qu'ainsi, quel que soit le degré de sa dépendance vis-à-vis de la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED, qui n'est d'ailleurs pas contesté, la société **Zimmer** SAS ne peut être regardée comme un agent de la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED constituant un établissement stable de cette dernière au sens du paragraphe 4 de l'article 4 de la convention franco-britannique ;

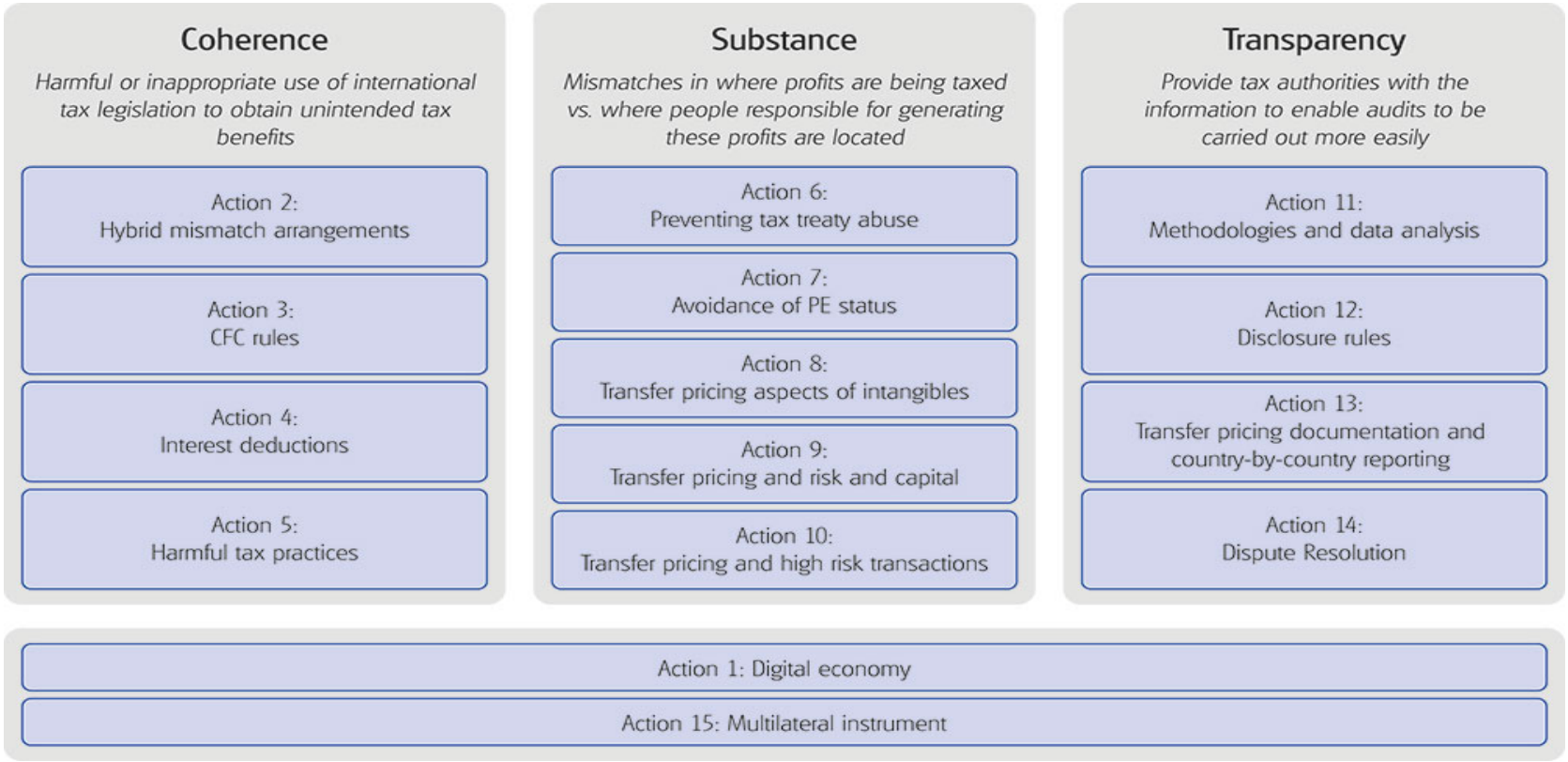
Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Considérant, en second lieu, que, **contrairement à ce que soutient le ministre**, les **locaux et le personnel** de la société **Zimmer** SAS, qui sont à la disposition de celle-ci **pour son activité propre de commissionnaire**, ne caractérisent pas un bureau constituant une installation fixe d'affaires de la SOCIETE **ZIMMER** LIMITED **au sens des paragraphes 1 et 2 de l'article 4 de la convention franco-britannique** ;

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής
  - Το σχέδιο **ΟΟΣΑ / G20 BEPS** δημιουργεί ένα ενιαίο σύνολο διεθνών φορολογικών κανόνων που βασίζονται στη **συναίνεση** για την προστασία της φορολογικής βάσης, προσφέροντας παράλληλα αυξημένη ασφάλεια και προβλεψιμότητα.

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;



Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Minimum standards

- Action 5 – Harmful tax practices
- Action 6 – Treaty abuse
- Action 13 – Country-by-country reporting
- Action 14 – Dispute resolution

Reinforced standards

- OECD Transfer Pricing Guidelines
  - Actions 8-10 (transfer pricing)
  - Action 13 (transfer pricing documentation)
- OECD Model Tax Convention
  - Action 2 (hybrid mismatch arrangements)
  - Action 6 (treaty abuse)
  - Action 7 (permanent establishment status)
  - Action 14 (dispute resolution)

Common approaches and best practices

- Action 2 – Hybrid mismatch arrangements
- Action 3 – Controlled foreign company (CFC) rules
- Action 4 – Interest deductions and other financial payments
- Action 12 – Mandatory disclosure rules

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- **BEPS Action 7 – Prevent the Artificial Avoidance of PE Status:**
  - Replacing a distributor with a **"commissionnaire arrangement"**
  - Taking advantage of exceptions that were initially adopted to prevent the taxation of mere preparatory or auxiliary activities carried on by foreign enterprises, in particular by **artificially fragmenting** business activities between parts of a multinational enterprise
  - **Splitting-up** construction contracts

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

*6. **BEPS concerns** arising from commissionnaire arrangements may be illustrated by the following example, which is based on a court decision that dealt with such an arrangement and found that the foreign enterprise did not have a permanent establishment:*

- XCO is a company resident of State X. It specialises in the sale of medical products.

- Until 2000, these products are sold to clinics and hospitals in State Y by YCO, a company resident of State Y. XCO and YCO are members of the same multinational group.

- In 2000, the status of YCO is changed to that of commissionnaire following the conclusion of a commissionnaire contract between the two companies. Pursuant to the contract, YCO transfers to XCO its fixed assets, its stock and its customer base and agrees to sell in State Y the products of XCO in its own name, but for the account of and at the risk of XCO.

*- **As a consequence, the taxable profits of YCO in State Y are substantially reduced.***

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- It is clear that in **many cases** commissionnaire arrangements and similar strategies **were put in place primarily in order to erode the taxable base** of the State where sales took place. **Changes to the wording of Art. 5(5) and 5(6)** are therefore needed in order to address such strategies.

- **Changes to Art. 5(5) and 5(6)** included in the Report on Action 7 will address *commissionnaire* arrangements and similar strategies by **ensuring that the wording of these provisions better reflect this underlying policy**

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

- ΠΩΣ θα εφαρμοσθούν οι αλλαγές στις ΣΑΔΦ;

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Υπογραφή MLI 7 Ιουνίου 2017
67 δικαιοδοσίες (+1100 ΣΑΔΦ) [πλην ΗΠΑ]

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

BEPS Action 15 → Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting ("Multilateral Instrument" or "MLI") [super-treaty]

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Άρθρο 12 MLI = BEPS Action 7 on commissionaire arrangements

- Ελλάδα → επιφύλαξη («not to apply»)
- Γαλλία → όχι επιφύλαξη
- ΗΒ → επιφύλαξη («not to apply»)

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Τι σημαίνει αυτό;

Reservations:

Does either Contracting Jurisdiction to the Covered Tax Agreement make a reservation on the application of a provision of the MLI?

☐ YES: *The MLI provision for which the reservation is made does not apply and does not modify the Covered Tax Agreement.*

☐ NO: *The MLI Article could apply and modify the Covered Tax Agreement.*

Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας υπάρχει ανάγκη εκσυγχρονισμού;

Ευχαριστώ!