

ΑΒΕΚΤ 00850

ΑΘΑΝ. Α. ΤΣΑΚΩΝΑ



ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΞ ΑΠΟΨΕΩΣ ΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙ ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΑ,

*«... Καλὸν ἐπὶ παντὶ τὸ ἴσον,
ὑπερβολὴ δὲ καὶ ἔλλειψις οὐ
μοὶ δοκέει».*

Δημόκρ. (Orell. 68)

ΑΘΗΝΑΙ 1970

nd: 3636

ΑΘΑΝ. Δ. ΤΣΑΚΩΝΑ



ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΞ ΑΠΟΨΕΩΣ ΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙ ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΑ,

*«... Καλὸν ἐπὶ παντὶ τὸ ἴσον,
ὑπερβολὴ δὲ καὶ ἔλλειψις οὐ
μοὶ δοκέει».*

Δημόκρ. (Orell. 68)

ΑΘΗΝΑΙ 1970

Ἡ παροῦσα πραγματεία ὑπὸ τὸν τίτλον «Τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ἐξ ἀπόψεως νομικῆς», ὑπεβλήθη ὡς διδακτορικὴ διατριβὴ εἰς τὴν ἐν Ἀθήναις Παντεῖον Ἀνωτάτην Σχολὴν Πολιτικῶν Ἐπιστημῶν.

Ἡ Γενικὴ Συνέλευσις τῶν Καθηγητῶν τῆς Σχολῆς κατὰ τὴν συνεδρίαν αὐτῆς τῆς 8ης Δεκεμβρίου 1969, ἐνέκρινε καὶ ἐπέτρεψε τὴν ἐκτύπωσίν της συμφώνως πρὸς τὰ ἐν ἄρθρῳ 202 τοῦ Ν. 5343 τῆς 23ης Μαρτίου 1932.

«Ἡ ἔγκρισις τῆς διδακτορικῆς διατριβῆς ὑπὸ τῆς Παντείου, Ἀνωτάτης Σχολῆς Πολιτικῶν Ἐπιστημῶν, δὲν ὑποδηλοῖ ἀποδοχὴν τῶν γνωμῶν τοῦ συγγραφέως».
(Ἄρθρον 202 τοῦ Ν. 5343)1932).

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
I. Εἰσαγωγή	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ	
II. Σύντομος ιστορική ἀνασκόπησις τοῦ φαινομένου τῆς φορολογίας	12
III. Τὰ αἷτια τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ μορφαὶ ὑφ' ἃς αὕτη ἐμφανίζεται σήμερον	14
IV. Τὰ μειονεκτήματα τῆς διπλῆς φορολογίας	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ	
V. Τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ὁρώμενον ἐξ ἀπόψεως νομικῆς	30
VI. Οἱ νομικοὶ κανόνες τῶν Συμφώνων ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας, οἱ δημιουργοῦντες δίκαιον ἰδίως ἐν Δ. Γερμανίᾳ	40
VII. Σύγχρονοι κατευθύνσεις πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας	55
VIII. Περὶ ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας καὶ περὶ τῶν ληπτέων μέτρων πρὸς ἀποφυγὴν ταύτης	61
IX. Τὸ ἔργον τῶν διαφόρων Διεθνῶν Ὁργανισμῶν πρὸς ἀποτροπὴν τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῶν Κρατῶν	65
X. Τὸ Σχέδιον Συνβάσεως τῆς COMITE FISCAL τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως ἀποτελεῖ σταθμὸν διὰ τὴν κατάργησιν τῆς διπλῆς φορολογίας	79
XI. Αἱ διεθνεῖς φορολογικαὶ συμβάσεις καὶ ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους	98
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΡΙΤΟΝ	
XII. Προτεινόμεναι λύσεις πρὸς ρύθμισιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας	102
XIII. Αἱ κυριώτεραι μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ ἐτέρων Κρατῶν συναφθεῖσαι συμβάσεις πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας	107
XIV. Ἐπίλογος	109
Μονογραφίαι καὶ μελέται γραφεῖσαι εἰδικῶς περὶ τὸ θέμα τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας	113
Ἑλληνικὴ καὶ ξένη βιβλιογραφία	114
Ἀρθρα καὶ μελέται τοῦ ἰδίου	117

ΑΦΙΕΡΟΤΤΑΙ
ΕΙΣ ΤΟΥΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΟΥΣ ΜΟΥ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σημαντικὸν ρόλον δι' οἵανδήποτε προσέγγισιν μεταξύ δύο ἢ περισσοτέρων Κρατῶν διαδραματίζουν, ἀσφαλῶς, αἱ πρὸς τοῦτο συναπτόμεναι διεθνεῖς συμβάσεις.

Εἰδικώτερον, αἱ διεθνεῖς φορολογικαὶ συμβάσεις, μεταξύ τῶν συγχρόνων Κρατῶν, σκοποῦν εἰς τὴν ἁμβλυνσιν τοῦ ὀξυτάτου προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, ὅπερ εἶναι ἀπότοκον τῆς μὴ εἰσέτι ἐναρμονίσεως τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν καὶ δὴ καθ' ἣν ἐποχὴν ἡ παγκόσμιος οἰκονομία ἐμφανίζεται ἐνιαία. Δὲν εἶναι δὲ συμπτωματικὸν τὸ γεγονός ὅτι, κατὰ τὴν ἐποχὴν μας, ἡ τάσις πρὸς ὁμοιόμορφον ἀσκησιν τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας μεταξύ τῶν διαφόρων Κρατῶν, κατέστη ἔχι μόνον ἐμφανὴς ἀλλ' ἀπολύτως ἀναγκαία.

Ὅπως ἰδιαιτέραν σημασίαν προσλαμβάνει ἡ καταβαλλομένη σήμερον προσπάθεια πρὸς ἀποτροπὴν τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξύ τῶν διαφόρων Κρατῶν. Εἰς τὴν προσπάθειαν ταύτην ἔχει ἀποδυθῆ, πρὸ εἰκοσαετίας περίπου, καὶ ἡ χώρα μας δοθέντος ὅτι τὸ ἐνδιαφέρον τῶν ξένων κεφαλαιούχων δι' ἐπενδύσεις εἰς τὴν Ἑλλάδα ἐμφανίζεται ὁλονὲν ζωηρώτερον.

Ἡ πολύτιμος ὑπηρεσιακὴ πείρα μας παρὰ τῷ Ὑπουργείῳ Οἰκονομικῶν καὶ ἰδιαιτέρως ἡ συμμετοχὴ μας εἰς Συνσκέψεις μετὰ τῶν ξένων ἀντιπροσωπειῶν διαφόρων Κρατῶν, μᾶς ὑπεδοήθησαν τὰ μέγιστα διὰ τὴν ὁλοκλήρωσιν τῆς παρούσης ἐργασίας.

Ἐκφράζομεν τὴν εὐχὴν ὅπως, ἡ ἐλαχίστη αὐτὴ προσφορὰ εἰς τὸ ἀπέραντον καὶ λίαν δυσχερὲς πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας, εὖρη καὶ ἄλλους μιμητάς.

Α. Δ. Τ.

ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΞ ΑΠΟΨΕΩΣ ΝΟΜΙΚΗΣ

Ι. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ἡ ἔκτασις τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας καθορίζεται πάντοτε διὰ τῆς ἐσωτερικῆς φορολογικῆς νομοθεσίας ὑφ' ἐκάστου κράτους, ἔχοντος κυριαρχικὸν πρὸς τοῦτο δικαίωμα. Ὡς δάσις διὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου λαμβάνονται διάφορα κριτήρια, ὡς εἶναι: τὸ τῆς πηγῆς τοῦ εἰσοδήματος, τὸ τῆς ἐθνικότητος τοῦ εἰσοδηματίου, τὸ τῆς ἔδρας τῆς πραγματικῆς διευθύνσεως τῆς ἐπιχειρήσεως κ.ἄ.

Ἀφ' ἧς στιγμῆς ὅμως, ἐν φυσικὸν ἢ νομικὸν πρόσωπον ἀρχίζει νὰ ἐπεκτείνῃ τὴν ἐπαγγελματικὴν καὶ τὴν ἐν γένει ἐπιχειρηματικὴν αὐτοῦ δραστηριότητα καὶ εἰς τὸ ἔδαφος ἐτέρου κράτους, ἀνακύπτει αὐτομάτως θέμα διπλῆς φορολογίας, καθ' ὅσον ἡ φορολογικὴ ἐξουσία τοῦ ἐτέρου κράτους θὰ ἐπιδιώξῃ ὅπωςδήποτε νὰ ἐπιβάλῃ φόρον ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος ἕπερ προκύπτει ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς χωρικῆς αὐτοῦ ἀρμοδιότητος.

Ἡ ἀνάγκη ρυθμίσεως τοῦ θέματος τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῶν κρατῶν κατέστη ἔτι μᾶλλον ἐπιτακτικὴ κατὰ τὴν μεταπολεμικὴν περίοδον, καθ' ἣν ἡ διεθνὴς κίνησις κεφαλαίων ἐμφανίζεται ὁλονὲν ζωηροτέρα, οὐ μόνον μεταξὺ τῶν βιομηχανικῶς ἀνεπτυγμένων χωρῶν, ἀλλὰ καὶ μεταξὺ τῶν χωρῶν ἐξαγωγῆς κεφαλαίων καὶ τῶν ὑπὸ ἀνάπτυξιν τοιούτων.

Ὡς εἶναι γνωστὸν, εἰς τὰ σύγχρονα Κράτη ἡ ἐπιβολὴ φορολογίας δὲν εἶναι ἀποτέλεσμα τῶν προσωπικῶν διαθέσεων καὶ ἐπιθυμιῶν τῶν ἐκάστοτε κυβερνώντων, ἀλλ' αὕτη προβλέπεται ὑπὸ «κανόνων νόμων», οἵτινες ἀποσκοποῦν εἰς τὴν δημιουργίαν εὐνοϊκῶν προϋποθέσεων καὶ τοῦ καταλλήλου κλίματος διὰ μίαν πληρεστέραν κοινωνικὴν δικαιοσύνην, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ ἐπιτακτικὴν ἀξίωσιν καὶ ἀνάγκην τῆς ἐποχῆς μας.

Οἱ ἐν λόγῳ «κανόνες - νόμοι», εἶναι ἀπόρροια μακροχρονίου ἐπιστημονικῆς πείρας καὶ ἀεγάνου πρακτικῆς ἐμπειρίας δι' ἐκάστην ἐκ τῶν ἀνὰ τὸν κόσμον χωρῶν, ἀποτελοῦν δὲ οὗτοι τὴν ὑποδομὴν ἐφ' ἧς στηρίζεται ἡ φορολο-

γική και γενικώτερον ή δημοσιονομική πολιτική, ή χαρασσομένη υπό τών συγχρόνων κρατών.

Ἐάν, συνεπώς, ὁ φορολογικὸς νομοθέτης δὲν καθορίζῃ ἐπακριβῶς τὰ ἔρια, ἐντὸς τῶν ὁποίων τὸ κράτος, ὡς φορολογοῦσα ἀρχή, ὀφείλει νὰ κινηθῇ καὶ ἐάν δὲν διαγράφῃ μετ' ἀπολύτου σαφηνείας τὰς φορολογικὰς ὑποχρεώσεις τοῦ πολίτου, ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει, ἀντὶ ἡρεμίας θὰ ἐπιφέρῃ ἀναστάσεις καὶ ἀντὶ δικαιοσύνης ἀδικίαν εἰς τὸν κοινωνικοοικονομικὸν βίον τῆς χώρας του.

Οὐδενός, θεδαίως, διαφεύγει τῆς προσοχῆς, ὅτι τὸ φορολογικὸν δίκαιον εἶναι εὐέλκτον καὶ ρευστόν, ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ· ὡς ἐκ τούτου, ἐπόμενον εἶναι νὰ δημιουργῶνται προβλήματα καὶ νὰ ἀναφύωνται δυσκολίαι κυρίως κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν του.

Εὐχῆς ἔργον θὰ ᾔτο ἐάν τὸ Φορολογικὸν Δίκαιον, ὡς αὐτοτελὲς κλάδος τοῦ δικαίου, δὲν ἐνεφάνιζε τοπικῶς καὶ χρονικῶς τοιαύτας καὶ τοσαύτας δυσκολίας, ὡς τοῦτο συμβαίνει μὲ ἄλλους συναφεῖς ἐπιστημονικοὺς κλάδους.

Εἰς τὰ ἐπόμενα κεφάλαια, προβαίνομεν εἰς τὴν ἔρευναν καὶ μελέτην ἐνὸς λίαν ἐνδιαφέροντος θέματος, ὅπερ ἀπησχόλησε τὴν τε ἐπιστήμην καὶ πρακτικὴν, κυρίως μετὰ τὴν δεύτερον παγκόσμιον πόλεμον. Τὸ θέμα τοῦτο εἶναι τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας, δηλαδή τὸσον ἐκείνης ἢ ὁποία λαμβάνει χώραν ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς ἐπικρατείας ἐνὸς κράτους — καὶ τότε ὀμιλοῦμεν περὶ τῆς ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας — ὅσον καὶ ἐκείνης, ἢ ὁποία ἐξικνεῖται ἐκτὸς τῶν ὁρίων τοῦ κράτους ἢ πλειόνων κρατῶν — καὶ τότε ὀμιλοῦμεν περὶ τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας. Συνηθιστέρα καὶ πλέον ἐνδιαφέρουσα εἶναι ἡ δευτέρα περίπτωσις, δηλαδή ἡ περίπτωσις τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, ἥτις κακῶς ὑπὸ τινων συγγραφέων κατατάσσεται εἰς τὴν ὕλην τοῦ Διεθνoῦς Ἰδιωτικοῦ Δικαίου, ἐπὶ τῷ λόγῳ ὅτι ἄπτεται τοῦ ἐνδιαφέροντος τῶν νομοθεσιῶν, συγχρόνως, διαφόρων πολιτειῶν. Ὅλως ἀντιθέτως, φρονοῦμεν ὅτι ἡ ἔρευνα τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, τῆς τε ἐσωτερικῆς καὶ διεθνoῦς, ἀνήκει εἰς τὴν ὕλην τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου καὶ συνεπῶς ἀντιεπιστημονικὸν καὶ ἐπικίνδυνον εἶναι νὰ συνταυτίζεται πρὸς τὸ Διεθνὲς Ἰδιωτικὸν Δίκαιον.

Τὸ γεγονός, δέ, ὅτι τὸ Διεθνὲς Ἰδιωτικὸν Δίκαιον ἐπιλαμβάνεται τοῦ διακανονισμοῦ τῆς δικαιοδοσίας τῶν διαφόρων νομοθεσιῶν, εἰς τὰς ὁποίας ὑπόκεινται οἱ ὑπήκοοι αὐτῶν, ὁσάκις αὗται συγκρούονται μεταξύ των, τοῦτο οὐδόλως σημαίνει ὅτι καὶ τὸ φαινόμενον τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, τὸ ὀφειλόμενον εἰς τὰ διάφορα αἷτια σχέσιν ἔχοντα μὲ τὸν τρόπον ἐπιβολῆς φορολογίας, τὴν διάρθρωσιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν διαφόρων χωρῶν, προσέτι δὲ καὶ μὲ τὴν ἔκτασιν τῆς φορολογικῆς αὐτῶν δικαιοδοσίας, δύναται νὰ ὑπαχθῇ ὀργανικῶς εἰς τὴν ὕλην τοῦ Διεθνoῦς Ἰδιωτικοῦ Δικαίου.

Φρονοῦμεν, ὅτι τὸ φαινόμενον τῆς διεθνοῦς φορολογίας καὶ ἡ μελέτη αὐτοῦ ἐνδιαφέρει πρωτίστως ἐκάστην πολιτείαν μ ο ν ο μ ε ρ ῶ ς καὶ τοῦτο, λόγῳ τῶν ἐκάστοτε δυσμενῶν ἐπιπτώσεων, τὰς ὁποίας ἐμφανίζει ὅσον ἀφορᾷ τὴν κίνησιν κεφαλαίων, ὑπηρεσιῶν καὶ λοιπῶν συναλλαγῶν. Ἐξ ἄλλου, τὸ φαινόμενον τοῦτο ἄπτεται αὐτῆς ταύτης τῆς οἰκονομίας τῆς χώρας καὶ ὡς τοιοῦτον θὰ ἐρευνηθῇ ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ ἐσωτερικοῦ δικαίου, διότι ὑπὸ τούτου θὰ εὔρη τὴν λύσιν του δεοντολογικῶς.

Ἐτέρα ἀπόδειξις τοῦ ἀνωτέρω ἰσχυρισμοῦ μας εἶναι, ὅτι τὸ φορολογικὸν σύστημα ἐκάστης πολιτείας διαλαμβάνει διατάξεις ἀφορώσας εἰς τὸν τρόπον ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῶν Κρατῶν, μεθόδων πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν ἀναζητουμένων πάντοτε ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς ἰσχύουσης φορολογικῆς νομοθεσίας. Ἄλλ' εἶναι ἐξ ἴσου βέβαιον ὅτι καὶ ὁ ρόλος τῶν μεταξὺ τῶν χωρῶν συναπτομένων συμβάσεων πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας δὲν παύει ἀπὸ τοῦ νὰ συνεπικουρῇ τὴν προσπάθειαν πρὸς μετριασμὸν ἢ ἐξάλειψιν τοῦ φαινομένου τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας.

Ἐκ πάντων τῶν ἀνωτέρω προκύπτει, ὅτι δὲν εἶναι ὀρθὸν νὰ δεχθῶμεν τὴν μέχρι τοῦδε ὑποστηριζομένην ὑπὸ τινων συγγραφέων ἄποψιν περὶ ὑπαγωγῆς τοῦ φαινομένου τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας εἰς τὴν ὕλην τοῦ Διεθνοῦς Ἰδιωτικοῦ Δικαίου, ἐκ μονοῦ τοῦ λόγου ὅτι τὸ ἐν λόγῳ φαινόμενον ἄπτεται τοῦ ἐνδιαφέροντος τῶν νομοθεσιῶν διαφόρων πολιτειῶν.

Μὲ τὸ πρόβλημα τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας ἡσχολήθησαν ἰδιαιτέρως διάφοροι διεθνεῖς ὀργανισμοί, ὡς τὸ Ἰνστιτούτον τοῦ Διεθνοῦς Δικαίου, τὸ Διεθνὲς Ἐμπορικὸν Ἐπιμελητήριον, ἡ Κοινωνία τῶν Ἐθνῶν, ὁ Ὄργανισμὸς Ἠνωμένων Ἐθνῶν καὶ ἡ Διεθνὴς Φορολογικὴ Ἑταιρία (I.F.A.)

Τέλος, θὰ πρέπει νὰ τονίσωμεν ἐνταῦθα, ὅτι τὸ πρόβλημα τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας ἔχει προκαλέσει παγκόσμιον ἐνδιαφέρον ἰδίως μετὰ τὴν ἱδρυσιν τόσο τοῦ Ὄργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως (Ο.Ο.Σ.Α.), ὅσον καὶ τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος (Ε.Ο.Κ.).

Ὅπως ἰδιαιτέραν σημασίαν προσλαμβάνει ἡ καταβαλλομένη σήμερον προσπάθεια πρὸς ὀριστικὴν ἐπίλυσιν τοῦ, ὡς εἴρηται, προβλήματος καὶ ὅτ' ἐντὸς τῶν κόλπων τοῦ Ο.Ο.Σ.Α, διότι ἀπεδείχθη πλέον περιτράνως ὅτι ἡ διπλῆ φορολογία αὐτὴ καθ' ἑαυτὴ καὶ ἀσυμβίβαστος καὶ ἀνεδαφικὴ τυγχάνει ἐν σχέσει πρὸς τὰς βασικὰς ἀρχὰς καὶ ἐπιδιώξεις ἀμφοτέρων τῶν ὡς ἔνω διεθνῶν Ὄργανισμῶν.

Ἡ ἀνὰ χεῖρας μελέτη, ἐρευνῶσα τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας, σκοπεῖ ἀκριδῶς εἰς τὸ νὰ συμβάλῃ, κατὰ λόγον τῶν δυνάμεών της, εἰς τὴν προσπάθειαν ταύτην, τὴν ὁποίαν καταβάλλει καὶ ἡ ἰδική μας Χώρα κυρίως ἀπὸ τοῦ 1950 καὶ ἐντεῦθεν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

II. Σύντομος ιστορική ανασκόπησης τοῦ φαινομένου τῆς φορολογίας.

Α. Ὁ φόρος, ὡς δημοσιονομικὸν φαινόμενον, δὲν ἐμφανίζει οὔτε ὁμοιομορφίαν, οὔτε ὁμοιογένειαν κατὰ τὸν ροῦν τῆς ἱστορίας· ἀντιθέτως, οἱ κανόνες αὐτοῦ διαφέρουν τόσον ἀπὸ τόπου εἰς τόπον, ὅσον καὶ ἀπὸ ἐποχῆς εἰς ἐποχὴν.

Λόγοι ὅμως καθαρῶς κοινωνικοί, πολιτικοὶ καὶ οἰκονομικοὶ ἐπέδρουν σχεδὸν πάντοτε ἐπὶ τῆς διαμορφώσεως τοῦ φόρου, καὶ δὴ κατὰ τοὺς νεωτέρους χρόνους οὕτως, ὥστε ὁ γάλλος οἰκονομολόγος J. Brincour παρομοιάζει τοῦτον «πρὸς τινα ἀόρατον σκιαν ἀκολουθοῦσαν κατὰ πόδας τὸ οἰκονομικὸν σύστημα μιᾶς ὁρισμένης χώρας ἐν τινι δεδομένῃ ἱστορικῇ στιγμή»¹.

Ἱστορικῶς, δυνάμεθα νὰ εἰπώμεν, ὅτι ἡ ὑποχρέωσις τὴν ὁποίαν εἰς ἕκαστος πολίτης ὑπέχει πρὸς καταβολὴν φόρου διῆλθε τρία στάδια: α) τὸ στάδιον τοῦ ἐξαναγκασμοῦ τοῦ ὑποτασσομένου, ὅπως παράσχη ὕλικὴν ἱκανοποιήσιν πρὸς τὸν κατακτητὴν, β) τὸ στάδιον τῆς ὑπὸ μορφὴν δώρου προσφορᾶς τοῦ ὑπηκόου πρὸς τὸν ἡγεμόνα - ἄρχοντα, πρὸς ἴδιον ὄφελος τοῦ δευτέρου τούτου καὶ γ) τὸ στάδιον τῆς συμμετοχῆς πάντων τῶν πολιτῶν καὶ δὴ ἀναλόγως τῆς οἰκονομικῆς αὐτῶν δυνάμεως εἰς τὰ δημόσια θάρη τῆς πολιτείας, ἐντὸς τῆς ὁποίας διαδιῶν καὶ προοδεύουν. Ὁ φόρος, ἔστω καὶ ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τῆς «συμμετοχῆς ἀναλόγως τῆς οἰκονομικῆς δυνάμεως τῶν πολιτῶν», δὲν ἀποτελεῖ τι τὸ εὐχάριστον, ἀλλ' ἐν εἶδος θυσίας, τὴν ὁποίαν οὐδεὶς δύναται, ἀλλὰ καὶ οὐδεὶς πρέπει νὰ ἀποφύγῃ.

Τὸ φαινόμενον τῆς φορολογίας ἐξεδηλώθη ἐνωρὶς καὶ συγκεκριμένως κατὰ τὴν Ἑλληνικὴν ἀρχαιότητα καθ' ἣν οἱ φόροι (τέλη) ἤρχισαν νὰ διαδραματίζουν κάποιον ρόλον εἰς τὴν δημοσιονομικὴν πολιτικὴν τῶν ἀρχαίων ἐλληνίδων πόλεων.

Ὡς εἶναι γνωστὸν, αἱ ἀντιλήψεις τῶν ἀρχαίων ἐλλήνων περὶ κράτους καὶ περὶ δημοσίων οἰκονομικῶν ἦσαν διάφοροι τῶν συγχρόνων, διέφερον δὲ ὡσαύτως καὶ ἀπὸ πόλεως εἰς πόλιν τῆς ἐποχῆς ἐκείνης. Οὕτω, ὑπόχρεοι πρὸς καταβολὴν τελῶν κατὰ τοὺς κλασσικοὺς χρόνους ἦσαν οἱ μέτοικοι τῶν

1. Βλ. J. Brincour: «Des doubles impositions fiscales au point de vue national et point de vue international» Louvain, 1910, pag. 112.

Ἀθηνῶν, οἱ περίοικοι τῆς Σπάρτης, οἱ δοῦλοι τῆς Κρήτης καὶ οἱ εἴλωτες. Οἱ λοιποὶ πολῖται ἀπηλλάσσοντο παντὸς τέλους καὶ κατὰ συνέπειαν οὐδεμίαν ἀπαίτησιν φορολογικῆς φύσεως εἶχε παρ' αὐτῶν ἢ ἀρχαία πόλεις. Ἐξ ἄλλου, ἡ ἐπιβολὴ τελῶν ἦτο ἀσυμβίβαστος καὶ πρὸς τὴν ιδιότητα τοῦ ἐλευθέρου πολίτου τῆς ἐποχῆς ἐκείνης.

Εἰς ὅλως ἐξαιρετικὰς περιπτώσεις, π. χ. ἐν καιρῷ πολέμου, εἰς τὴν καταβολὴν τελῶν ὑπεβάλλοντο καὶ οἱ ἐλεύθεροι πολῖται, ὑπὸ μορφὴν εἰσφορᾶς, λειτουργίας ἢ ἐπιδόσεως καὶ τοῦτο πρὸς ἐνίσχυσιν τοῦ Δημοσίου Ἰαμείου διὰ τὴν ἀντιμετώπισιν τῶν παρουσιαζομένων ἐκτάκτων ἀναγκῶν.

Β. Τόσον διὰ τοὺς ἀρχαίους Ἕλληνας, ἔσον καὶ διὰ τοὺς Ρωμαίους ἡ Πολιτεία, προκειμένου νὰ ἐπιτύχῃ τοῦ σκοποῦ της, ὅστις συμπίπτει πρὸς ἐκείνους τῶν ἐλευθέρων πολιτῶν, προέρχεται εἰς ἐπιβολὴν φόρων. Κατὰ τὸν Μεσαίωνα καὶ ἰδιαιτέρως κατὰ τὴν φεουδαλικὴν περίοδον, ὁ φόρος καταβάλλεται ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ ὑπὸ μορφὴν εἵδους καὶ ἀγγαρείας χάριν τοῦ τοπάρχου - φεουδάρχου, τοῦ τελευταίου τούτου ὑποχρεουμένου ὑπὸ τῆς ἐκκλησίας, ὅπως προβαίνει εἰς ὠρισμένας προσφορὰς ὑπὸ μορφὴν δωρεῶν, ὡς καὶ εἰς ἐνίας χαριστικὰς πράξεις χάριν τῶν ὑποτελῶν του ὡς καὶ τῶν ἐνδεῶν ἐν γένει. Θὰ πρέπει ἴσως νὰ υπογραμμίσωμεν ἐνταῦθα, ὅτι τὸ φαινόμενον τῆς πολλαπλῆς φορολογίας καὶ εἰδικώτερον ἢ ἔρευνα καὶ μελέτη αὐτοῦ χρονολογεῖται ἤδη ἀπὸ τοῦ Μεσαίωνος, προκληθεῖσαι ἀσφαλῶς ἐκ τῆς ἐπιβολῆς πολλαπλῶν τοπικῶν φόρων ὑπὸ τῶν Γάλλων καὶ Ἰταλῶν Ἡγεμόνων, πρᾶγμα ὅπερ ἐπέσυρε τὴν προσοχὴν τῶν τότε δημοσιολόγων.

Εἶναι δὲ χαρακτηριστικὸν τὸ γεγονός, ὅτι περὶ τὰ τέλη τοῦ Μεσαίωνος καὶ δὴ μὲ τὴν ἀφύπνισιν τῆς οἰκονομίας καὶ τὰς ἐγχειρήματος συναλλαγὰς, ὁ φόρος προσέλαβε χρηματικὴν καθαρῶς μορφὴν.

Παραλλήλως ὅμως πρὸς τὴν κατὰ τοὺς νεωτέρους χρόνους διαμόρφωσιν τῆς οἰκονομίας ἀπὸ τοπικῆς εἰς διεθνῇ, ἔλαβε χώραν καὶ ἡ διαμόρφωσις ἐνὸς ἐκ τῶν πλέον σημαντικῶν κλάδων τοῦ Δικαίου, ὅστις συνετέλεσε τὰ μέγιστα εἰς τὴν οἰκονομικὴν ἀνάπτυξιν τῶν συγχρόνων πολιτειῶν, δηλαδὴ τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου.

Ἀνεξαρτήτως τοῦ αὐστηρῶς περιουσιακοῦ καὶ ἀναγκαστικοῦ χαρακτῆρος τῶν διατάξεων τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου, αἵτινες ὡς ἐκ τούτου καθίστανται κατὰ τὸ μᾶλλον αἰσθηταὶ εἰς ὅλας τὰς κοινωνικὰς τάξεις καὶ δὴ ἐν σχέσει πρὸς τὰς διατάξεις οἰουδήποτε ἄλλου κλάδου τοῦ δικαίου, τὸ Φορολογικὸν Δίκαιον συνέτεινεν εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τῶν ἐμπορικῶν συναλλαγῶν, ἀλλὰ καὶ εἰς τὴν ἐμπέδωσιν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, ἢ ὅποια διὰ τὰ σημερινὰ εὐνομούμενα κράτη ἀποτελεῖ παράγοντα «ἐκ τῶν οὐκ ἄνευ».

Συγκεκριμένως, εἰς τὴν Ἑλβετίαν, Γαλλίαν, Ἰταλίαν καὶ κυρίως εἰς τὴν Γερμανίαν, τὸ Φορολογικὸν Δίκαιον ἀποτελεῖ, ἤδη ἀπὸ τεσσαρακονταετίας καὶ πλέον, αὐτοτελῆ κλάδον δικαίου· αἱ δὲ συναφεῖς πρὸς τὸν κλάδον

τουτον εργασιαι και πολλαι και αξιολογοι ειναι. Το γεγονος δε οτι το Φορολογικον Δικαιον κατέστη σήμερον ιδιαίτερος κλάδος του Δικαίου, μαρτυρουν τα συγγράμματα επιφανων συγγραφεων ως ειναι οι: Trotabas, Hensel, Becker, Ball, Geny, Bühler, Blumenstein, Jése και ἄλλοι.

Απο των αρχων του δευτέρου ημίσεος του 20ου αιώνας, ο φόρος απέβη οργανωτικόν στοιχείον της κοινωνικοοικονομικής διαρθρώσεως των συγχρόνων κοινωνιών. Η δὲ λεγομένη «διευθυνομένη οικονομία» χρησιμοποιεῖ τὸν φόρον συνήθως ὡς ὄργανον ἀνακατατάξεως των κοινωνικοοικονομικῶν στοιχείων, ἐπὶ τῷ λόγῳ ὅτι ἔπαυσε νὰ ἐξυπηρετῆται μὲ τὸν φόρον μόνον ὡς ὄργανον πρὸς ἐξεύρεσιν των οικονομικῶν μέσων διὰ τὴν κάλυψιν των δαπανῶν τοῦ δημοσίου².

Τὴν ἀποφιν αὐτὴν συμμερίζεται καὶ ὁ ἀγγλος Α. Lerner³, ὅστις ἀφοῦ δέχεται ὅτι οἱ φόροι δὲν ἐπιβάλλονται, ὡς ἄλλοτε, κυρίως καὶ ἀποκλειστικῶς διὰ τὴν συλλογὴν οικονομικῶν μέσων, ἀλλὰ παίζουν λειτουργικὸν ρόλον εἰς τὰς κοινωνικοοικονομικὰς σχέσεις, συμπληροῦν ἔτι οἱ φόροι συνιστοῦν σήμερον ἓν ἀληθὲς ὄργανον πρὸς ἀποκατάστασιν τῆς οικονομικῆς δικαιοσύνης καὶ παγίωσιν τῆς εὐημερίας τοῦ λαοῦ.

Ἐπόμενον εἶναι, ὅθεν, τὸ φαινόμενον τῆς φορολογίας νὰ ἐμφανίζῃ μέγα ἐνδιαφέρον πρὸς ἔρευναν καὶ μελέτην οὐχὶ μόνον διὰ μεμονωμένα τινα ἄτομα, ἀλλὰ καὶ διὰ διεθνεῖς Ὁργανισμοὺς ἢ ἐνώσεις, περὶ ὧν θὰ γίνῃ λόγος εἰς τὸ οἰκτεον κεφάλαιον.

III. Τὰ αἷτια τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ μορφαὶ ὅφ' ἃς αὕτη ἐμφανίζεται σήμερον :

Α. Συμφώνως πρὸς τὸ γνωστὸν νομικὸν ἀξίωμα «non bis in idem» (οὐ δις ἐπὶ τῷ αὐτῷ), ἡ δικαιοσύνη των συγχρόνων Κρατῶν ἐπιτάσσει ὅπως τὸ αὐτὸ εἰσόδημα ἢ τὸ αὐτὸ ἀντικείμενον πλούτου μὴ φορολογῆται δύο ἢ περισσότεράς φοράς, ἀλλὰ ἅπαξ μόνον. Δὲν θὰ πρέπει νὰ διαφύγῃ ἀσφαλῶς τῆς προσοχῆς μας, ὅτι τὸ φορολογικὸν σύστημα εἶναι δημιούργημα τῆς ἐπὶ τὴν εὐρεῖαν ἔννοιαν τοῦ ὅρου λεγομένης πολλαπλῆς φορολογίας, ἣτις ἔχει διπλὴν ἀποστολήν, ἐξυπηρετοῦσα συγχρόνως καὶ τὴν ταμειευτικὴν, ἀλλὰ καὶ τὴν οικονομικὴν λειτουργίαν τοῦ φόρου.

Λέγοντες «διπλὴν φορολογίαν» ἐννοοῦμεν τὸ οικονομικὸν ἐκεῖνο φαι-

2. Πρὸς. E. Blumenstein, System des Steuerrechts, 1951, S. 8. Ὁμοίως W. Gerloff, Die Öffentliche Finanzwirtschaft, 1948, band I. S. 113 und 148.

3. Βλέπε Α. Lerner, Economics of control, 1944, chapter 24. Ὁμοίως Colm, Essays in public finance and fiscal policy, 1955 p. 5.

νόμιμον, ἔπερ ὀφείλεται εἰς διάφορα αἷτια, σχέσιν ἔχοντα μὲ τὸν τρόπον ἐπιβολῆς φορολογίας, τὴν διάρθρωσιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν διαφόρων Κρατῶν καὶ τὴν ἔκτασιν τῆς φορολογικῆς αὐτῶν δικαιοδοσίας.

Ὡς γνωστόν, ἡ διεθνὴς διπλῆ φορολογία ὀφείλεται εἰς τὴν ἐφαρμογὴν ἀδιαφοροῦν πολλάκις τελείως, ἐὰν ἕτερα κράτη προβάλλουν τὰς αὐτὰς ἀξιῶ-
χῆς τοῦ τόπου ἐγκαταστάσεως ὑπὸ τῆς μιᾶς καὶ τοῦ τόπου προελεύσεως ὑπὸ
τῆς ἄλλης.

Τὸ σύγχρονον κράτος ἐκμεταλλεούμενον τὴν φορολογικὴν αὐτοῦ ἐξου-
σίαν ἐπιδιώκει τὴν πραγματοποίησιν ὅσον τὸ δυνατόν ὑψηλοτέρων ἐσόδων,
ἀδιαφοροῦν πολλάκις τελείως, ἐὰν ἕτερα κράτη προβάλλουν τὰς αὐτὰς ἀξιῶ-
σεις ἐπὶ τῆς ἰδίας φορολογητέας ὕλης.

Ἐξ ἄλλου, τόσον τὸ πολυσχιδὲς καὶ πολύνομον τῆς φορολογικῆς νομο-
θεσίας, ὅσον καὶ ἡ ἐν πολλοῖς ἀνομοιομορφία τῶν φορολογικῶν νόμων, οἷτι-
νες ἀλληλοσυγκρούονται μὲ ὀλεθρίας συνεπειάς διὰ τε τὸ Κράτος καὶ τοὺς
πολίτας του, συνιστοῦν ὡσαύτως πηγὴν κακοῦ, ἴσως δὲ τὴν χειρίστην.

Λέγεται ὅτι τὸ τρίγωνον, ἐντὸς τοῦ ὁποίου ἐξεδηλώθη τὸ φαινόμενον
τῆς διπλῆς φορολογίας, εἶναι ὁ πολιτικός, ὁ οἰκονομικός καὶ ὁ ταμειευτικός
παράγων, οἷτινες προεκάλεσαν ἀσφαλῶς περιπλοκάς καὶ δυσχερείας εἰς τοὺς
ἀμέσους φόρους, οἱ ὁποῖοι εἶναι δημιουργήματα κυρίως τῶν νεωτέρων οἰκονο-
μικῶν συνθηκῶν καὶ ἐξ αἰτίας τῶν ὁποίων ἀνακύπτουν, ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ, ζη-
τήματα διπλῆς φορολογίας. Σημαντικαὶ ὡσαύτως δυσχερεῖαι ἀνέκυψαν ἰ-
δίᾳ μὲ τὴν ἐξέλιξιν τῆς κινητῆς ιδιοκτησίας καὶ δὴ τῶν κινητῶν ἀξιῶν
ἐκ παραλλήλου πρὸς τὴν ἀνάπτυξιν καὶ τὴν ἐλευθερίαν τῆς διεθνοῦς ἐπικoi-
νωνίας καὶ τὴν εὐχέρειαν τῆς μονίμου ἢ ὑπὸ τύπον προσωρινότητος μετανα-
στεύσεως ἀπὸ τῆς μιᾶς χώρας εἰς τὴν ἄλλην. Οὕτω, ἐμφανίζονται συχνὰ πε-
ριπτώσεις προσώπων, τὰ ὁποῖα, ἐνῶ ἀνήκουν πολιτικῶς εἰς ὀρισμένην χώ-
ραν, ἀσκοῦν οἰκονομικὴν δραστηριότητα ἢ ἔχουν κατοικίαν ἢ διαμένουν ἐ-
πὶ μακρὸν χρόνον εἰς ἄλλην ἢ ἄλλας χώρας. Ἀλλὰ ὡσαύτως πρόσωπα δια-
μέγοντα εἰς τὴν ἰδίαν αὐτῶν χώραν ἔχουν ἀκίνητον περιουσίαν ἢ συμμετέ-
χουν εἰς ἐπιχειρήσεις δρῶσας εἰς ξένας χώρας. Συνεπεία τούτων δημιουρ-
γοῦνται κίνδυνοι διπλῆς φορολογίας. Οἱ κίνδυνοι οὗτοι πολλαπλασιάζονται,
καθ' ὅσον αὐξάνουν αἱ ταμειευτικαὶ ἀνάγκαι τῶν κρατῶν. Ἐπεταὶ λοιπὸν
ὅτι τὰ κράτη, ὑπὸ τὴν πίεσιν τῶν ἀναγκῶν τούτων, ἀναγκάζονται νὰ ἐκμε-
ταλλεύωνται περισσότερον ἐκάστην φορολογικὴν πηγὴν ὑποκειμένην εἰς τὴν
ἐξουσίαν των καὶ τοιουτοτρόπως τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας νὰ ἐμ-
φανίζεται ὀλονὲν καὶ ὀξύτερον.

Β. Δύο εἶναι αἱ μορφαὶ ὑπὸ τὰς ὁποίας δύναται νὰ ἐμφανισθῇ ἡ διπλῆ
φορολογία παρ' οἷωδήποτε κράτει, ἥτοι: α) ὁσάκις ἐν καὶ τὸ αὐτὸ πρόσωπον
(ὑποκείμενον τοῦ φόρου) ὑποβάλλεται εἰς δύο ἢ καὶ περισσοτέρας φορὰς εἰς
τὸν αὐτὸν φόρον καὶ διὰ τὸ αὐτὸ πρᾶγμα (ἀντικείμενον τοῦ φόρου), ὁπότε

ἔχομεν τὴν λεγομένην ἐσωτερικὴν διπλὴν φορολογίαν καὶ
 β) δσάκις ἡ αὐτὴ φορολογητέα ὕλη ὑποβάλλεται εἰς περισσοτέρους τοῦ ἐνὸς
 φόρους, οἵτινες προβλέπονται ὑπὸ τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας πλειόνων
 κρατῶν, ὁπότε ἔχομεν τὴν λεγομένην διεθνῇ διπλῇ φορολο-
 γίαν.

Ὅσον ἀφορᾷ τὸ φαινόμενον τῆς ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας, τοῦτο
 ἐμφανίζεται διὰ δύο λόγους: Κατὰ πρῶτον συμβαίνει δύο διάφοροι φορεῖς
 τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας, ὡς π.χ. ἡ Πολιτεία ἀφ' ἐνὸς καὶ ὁ Δῆμος ἀφ' ἐ-
 τέρου, νὰ ἐπιβάλλουν φόρους ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ ἀντικειμένου καί, κατὰ δεῦτερον,
 εἰς καὶ μόνον φορεὺς τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας, δηλαδή ἡ Πολιτεία, χρησι-
 μοποιοῦσα τὸ σύστημα τῆς πολλαπλῆς φορολογίας, λαμβάνει ὡς θάσιν ἄλλο-
 τε μὲν τὴν πηγὴν τῆς προσόδου καὶ ἐπιβάλλει φόρον ἐπ' αὐτῆς, π.χ. φόρον
 ἐπὶ τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ἄλλοτε δὲ αὐτὴν τὴν πρόσοδον, π.χ.
 φόρον ἐπὶ τῶν κερδῶν ἐκ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐπίσης εἶναι δυνατὸν
 εἰς καὶ ὁ αὐτὸς φορολογούμενος νὰ φορολογηθῇ δις ὑπὸ διαφόρους ιδιότητας,
 αἱ ὁποῖαι συμπίπτουν ἐν τῷ προσώπῳ του, ἥτοι π.χ. ὡς δημότης τοῦ α' δή-
 μου καὶ ὡς κάτοικος τῆς β' πόλεως.

Παράδειγμα φορολογικῆς ὕλης, ἡ ὁποία ὑπόκειται εἰς διπλὴν φορολο-
 γίαν, εἶναι ἡ δικαιοπραξία μεταβιβάσεως ἀκινήτων, ἡ ὁποία ὑπόκειται ἀφ'
 ἐνὸς εἰς τέλος χαρτοσήμου, ἀφ' ἐτέρου εἰς φόρον μεταβιβάσεως καὶ εἰς τέ-
 λος μεταγραφῆς.

Ἀντισυνταγματικότης τοῦ φόρου λόγῳ παραβιάσεως τῆς ἀρχῆς τῆς ἰ-
 σότητος δὲν ὑπάρχει ἐκ τοῦ λόγου ὅτι ἐπιβάλλεται δις φόρος ἐπὶ τῆς αὐτῆς
 ὕλης⁴, ἀρκεῖ ὅτι ἕκαστος ἐκ τῶν ἐπὶ τῆς αὐτῆς ὕλης ἐπιβαλλομένων φόρων
 στηρίζεται ἐπὶ διαφόρου ιδιαιτέρας βάσεως.

Ἀληθὲς μάλιστα εἶναι, ὅτι ἡ διπλὴ φορολογία δύναται νὰ διαρρυθμί-
 ζεται οὕτως ὥστε νὰ εἶναι λίαν δικαία, ὅταν ἐπιβάλλεται κατὰ τρόπον ἀνά-
 λογον πρὸς τὰς οικονομικὰς δυνάμεις τῶν φορολογουμένων.

Ἀληθὲς ὅμως εἶναι ἐπίσης, ὅτι ἐνίοτε ἡ διπλὴ φορολογία ἀπολήγει εἰς
 ἀνισότητα βαρῶν πράγμα, ὅπερ μαρτυρεῖ προχειρότητα εἰς τὴν φορολογικὴν
 πολιτικὴν τοῦ κράτους, τὸ ὁποῖον εὗρισκον μίαν ἀποδοτικὴν φορολογικὴν
 πηγὴν τὴν ἀπομυζᾷ κατ' ἐπανάληψιν, διὰ νὰ ἐξεύρῃ οὕτω μίαν εὐκόλον ἀ-
 πόδοσιν.

Διὰ τοῦτο, ἡ φορολογικὴ νομοθεσία πάντοτε τείνει νὰ περιορίζῃ τὰς
 περιπτώσεις τῆς διπλῆς φορολογίας, ὃ δὲ ἐρμηνευτῆς τῶν φορολογικῶν νό-
 μων, ἐν περιπτώσει ἀμφιβόλου ἐννοίας τοῦ νόμου, δεόν νὰ τείνῃ εἰς ἀποκλει-
 σμὸν τῶν ἐρμηνευτικῶν ἐκείνων λύσεων, αἱ ὁποῖαι ὁδηγοῦν εἰς τὴν διπλὴν
 φορολογίαν.

4. Σ.Ε. 933, 934 (1952) ἀποφάσεις.

Ἄφ' ἑτέρου, ἡ φορολογία τῶν ἀλλοδαπῶν εἶναι δυνατόν νὰ ὀδηγήσῃ εἰς τὸ φαινόμενον τῆς λεγομένης διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, εἰς τὴν ὁποίαν εἶναι σφόδρα πιθανὸν νὰ ὑποβληθοῦν εἰλικρινεῖς φορολογούμενοι. Θὰ ᾔτο δυνατόν, π.χ. ἐν περιπτώσει θανάτου τοῦ Α Ἀγγλοῦ ὑπηκόου ἐν Ἑλλάδι, ἡ κληρονομία του νὰ ὑποβληθῇ εἰς φόρον κληρονομίας καὶ ἐν Ἑλλάδι, διότι ἐν Ἑλλάδι κεῖται ἡ περιουσία, ἀλλὰ καὶ ἐν Ἀγγλίᾳ, διότι εἶναι Ἀγγλος ὑπῆκοος. Ἡ ἐπίσης, εἰς ἀλλοδαπὸς κατοικῶν ἐν Ἑλλάδι νὰ ὑποβληθῇ εἰς φόρον εἰσοδήματος καὶ ἐν Ἑλλάδι, ὡς κατοικῶν ἐν Ἑλλάδι, ἀλλὰ καὶ ἐν τῇ χώρᾳ τῆς ὑπηκοότητός του, λόγῳ ἐνδεχομένως τῆς ὑπηκοότητός του ταύτης. Ἡ τοιαύτη διπλῇ φορολογία εἶναι εἶναι πράγματι ἄδικος, διὰ τοῦτο ἔχει ἐπισύρει τὴν προσοχὴν τῶν κρατῶν, ἀλλὰ καὶ τοῦ Ὁργανισμοῦ Ἡνωμένων Ἐθνῶν (Ο.Η.Ε.), ὅστις ἐν ἔτει 1947 ἐδημοσίευσε συλλογὴν τῶν σχετικῶν πρὸς τὸ θέμα τοῦτο συναφθεισῶν διεθνῶν συμβάσεων, μεταξὺ τῶν διαφόρων κρατῶν.

Διὰ τῶν συμβάσεων τούτων ἀντιμετωπίζεται κατὰ τινα τρόπον τὸ πρόβλημα τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, πλὴν ὅμως οὐχὶ ἐν τῇ συνόλῳ του, ἀλλὰ συμπτωματοικῶς. Τοῦτο δὲ διότι ἡ συνολικὴ ἐξομάλυνσις τοῦ ζητήματος τούτου προσκρούει εἰς πολλὰς δυσυπερβλήτους δυσχερείας.

Σύμπτωσις γνωμῶν ὡς πρὸς τὴν ἔννοιαν τῆς διπλῆς φορολογίας δὲν ὑφίσταται μεταξὺ τῶν συγγραφέων. Ἐκαστος τούτων δίδει τελείως διάφορον περιεχόμενον καὶ παρέχει μίαν καθαρῶς ὑποκειμενικὴν σχετικῶς ἐρμηνείαν.

Ὁ Β. Griziotti εἰς τὴν μελέτην αὐτοῦ⁵ ἐκθέτει τὰς καταβληθείσας προσπάθειάς πρὸς τὸν σκοπὸν, ὅπως δοθῇ ἐκ μέρους τῶν διαφόρων ἐπιστημόνων τὸ ἀκριβὲς περιεχόμενον τοῦ φαινομένου τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας. Ὁ αὐτὸς συγγραφεὺς ὑποστηρίζει, ὅτι τότε μόνον δυνάμεθα νὰ ἐμιλώμεν περὶ διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, ὅταν τὸ αὐτὸ πρόσωπον ἢ τὸ αὐτὸ ἀγαθὸν ὑποβάλλεται δις εἰς φορολογίαν, ἐνῶ ἡ ὑπαρξὶς ἐνιαιίας αἰτίας τοῦ φόρου δικαιολογεῖ τὴν ἐφ' ἑαυτῇ μόνον φορολογίαν ἢ τὴν εἴσπραξιν περισσοτέρων φόρων, πλὴν ὅμως ἐπὶ διαφόρων τμημάτων τοῦ αὐτοῦ πλούτου.

Ἄλλοι συγγραφεῖς, ὡς οἱ G. Masci καὶ G. Salvioli δέχονται, ὅτι δὲν εἶναι ἀρκετὸν νὰ φορολογηθῇ δις ὁ πλοῦτος ἢ τὸ αὐτὸ ὑποκείμενον, ἀλλὰ προσέτι θὰ πρέπει νὰ φορολογηθοῦν ταῦτα δις καὶ διὰ τὴν αὐτὴν αἰτίαν.

Τὸ Ὁμοσπονδιακὸν Δικαστήριον τῆς Ἑλβετίας, κατὰ παγίαν αὐτοῦ νομολογίαν, ἀπεφάνθη ὅτι «διπλῇ φορολογία δύναται νὰ προκύψῃ ὁσάκις τὸ αὐτὸ πρόσωπον ὑποβάλλεται εἰς φόρον δις ἐκ δύο διαφόρων καντονίων, ἢ φορολογικὴ νομοθεσία τῶν ὁποίων προβλέπει τοιαύτην φορολογίαν». Οὕτω,

5. «L' imposition fiscale des étrangers» ἐν «Academie de Droit International», Recueil des cours, tome 13 de la Collection, Paris 1927, page 137.

ὁ αὐτὸς φόρος ἐπιβάλλεται διὰ τὸ αὐτὸ ἀντικείμενον καὶ διὰ τὴν αὐτὴν χρονικὴν περίοδον.

Γ. Εἰδικώτερον, ὡς πρὸς τὰ αἷτια τὰ προκαλοῦντα τὴν διπλὴν φορολογίαν θὰ πρέπει νὰ τονίσωμεν, ὅτι ταῦτα εἶναι πολυάριθμα καὶ σοβαρά. Μέγα μέρος τῶν αἰτίων αὐτῶν θὰ ἦδύνατο νὰ χαρακτηρισθοῦν ὡς «συμπτωματικά», ἐνῷ ἄλλα ὡς «ἠθελημέναι» περιπτώσεις.

Μὲ βάσιν τὸ ἀξίωμα ὅτι ἡ διεθνὴς διπλὴ φορολογία ὀφείλεται κατ' ἀρχὴν εἰς τὴν ἐφαρμογὴν διαφορετικῶν ἀρχῶν φορολογίας ὑπὸ τῆς Α' καὶ Β' χώρας, ἥτοι τῆς ἀρχῆς τοῦ τόπου ἐγκαταστάσεως ὑπὸ τῆς μιᾶς καὶ τοῦ τόπου προελεύσεως ὑπὸ τῆς ἄλλης, θὰ προσπαθήσωμεν νὰ ἀναλύσωμεν, κατωτέρω, τί ἐννοοῦμεν λέγοντες «συμπτωματικά» αἷτια καὶ τί «ἠθελημέναι» περιπτώσεις.

Γενικῶς εἰπεῖν, ἡ διπλὴ φορολογία δὲν εἶναι ἀποτέλεσμα δυσμενοῦς μεταχειρίσεως τοῦ φορολογουμένου ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἀρχῆς ἐνδόξως δεδομένου Κράτους, ἀλλ' εἶναι ἀπόρροια τῆς ἀνεξαρτησίας τῆς Φορολογικῆς Ἀρχῆς ἐναντι τῶν συναφῶν Ἀρχῶν ἐτέρων κρατῶν ὡς ἐπίσης καὶ τῆς Φορολογικῆς Ἀρχῆς περὶ τοῦ πῶς θὰ ἀντιμετωπισθῇ ἡ ἰδία περίπτωσις εἰς τινα ξένην ἐδαφικὴν περιοχὴν.

Ὡς γνωστὸν τὸ Α' Κράτος ἐν τῇ ἐνασχέσει τῆς ἐξουσίας αὐτοῦ καθορίζει ἐκεῖνο ἀκριβῶς, τὸ ὅποιον κατὰ τὴν κρίσιν του θεωρεῖ ὡς ὑποκείμενον εἰς φορολογίαν, ἀδιαφορεῖ δὲ συνήθως περὶ τοῦ τί θὰ πράξῃ τὸ Β' κράτος εἰς ἀνάλογον περίπτωσιν.

Ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ταύτην ἕκαστον κράτος εἶναι ἐλεύθερον νὰ καθορίσῃ τὸ ὑποκείμενον καὶ τὸ ἀντικείμενον τοῦ φόρου, ἐνδέχεται δὲ νὰ συμπεριλάβῃ, ἐὰν θεδαίωσιν τὸ θελήσῃ, εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ φορολογικοῦ ὑπηκόου ἀκόμη καὶ πάντα ἄλλοδαπόν. Ἐνδέχεται δὲ ἀκόμη εἰς τι ἄτομον νὰ συμπέσῃ καὶ διπλὴ ἐθνικότης, δίχως ὅμως νὰ εὐθύνεται δι' αὐτὸ τὸ κράτος τοῦτο.

Ἐν τελευταίᾳ ἀναλύσει ἡ διπλὴ ἐθνικότης πηγάζει ἐκ τοῦ ὅτι καὶ τὸ ξέγον ἐπίσης Κράτος διεκδικεῖ, ὡς ἰδικόν του, τὸν ἴδιον ἄτομον⁶.

Οὕτω τὸ ἄτομον ἐμφανίζεται, ἐν προκειμένῳ, ὡς ἔχον δύο ἐθνικότητας δηλαδὴ ἀνὰ μίαν κατέναντι ἑκάστου κράτους.

Τοῦτ' αὐτὸ συμβαίνει, ἐὰν δύο ἄτομα εἶναι κληρονόμοι ἢ κληροδόχοι ἐνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ περιουσιακοῦ ἀγαθοῦ δυνάμει δύο διαφορετικῶν νομοθεσιῶν ἐκάστη τῶν ὁποίων θὰ ἐπεδίωκε νὰ ἐπιβληθῇ ἐπὶ τῆς ἄλλης. Ὑποθέσωμεν, ἐπὶ παραδείγματι, μίαν κληρονομίαν ὑποκειμένην εἰς τὸν ἐθνικὸν νόμον τῆς χώρας τοῦ κληροδότου δι' ἅπαντα τὰ περιουσιακὰ αὐτοῦ ἀγαθὰ ὑποδύποτε καὶ ἐὰν εὐρίσκωνται ταῦτα, τὸ δὲ κράτος ἐντὸς τοῦ ὁποίου εὑ-

6. Πρβλ. M. J. - P. Niboyet, les doubles impositions au point de vue juridique, Recueil des cours, 1930 - 1 t. 31 de la Collection, page 14 - 15.

ρίσκονται τὰ περιουσιακὰ ταῦτα ἀγαθὰ ὑποβάλλει τὴν κληρονομίαν εἰς τὴν ἰδίαν αὐτοῦ νομοθεσίαν (*lex rei sitae*).

Οἰκοθεν νοεῖται ἐνταῦθα, ὅτι μὴ καθισταμένης ἐφικτῆς τῆς συνεννοήσεως μεταξὺ τῶν δύο ἐνδιαφερομένων κρατῶν, ἕκαστον τούτων εἶναι κατὰ τὴν ἐνάσκησιν τῆς ἐξουσίας του ἀνεξάρτητον ὅπως διασφάλισι δι' ἑαυτὸ τὸ δικαίωμα μεταβιβάσεως τῆς κληρονομίας.

Εἶναι δὲ χαρακτηριστικὸν τὸ γεγονός ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα εἶναι σχεδὸν πάντοτε συμπτωματικόν. Ὡς δὲ ὀρθῶς γράφει ὁ M. Qualid' «τὸ φαινόμενον τοῦτο εἶναι ἀκούσιον, ἀπορρέει δὲ ἀπλῶς ἐκ τῆς ἀνεξαρτησίας τῆς φορολογικῆς Ἀρχῆς ἐναντι τῆς γενομένης προεισπράξεως τοῦ φόρου ὑπὸ ἐτέρας τινος Ἀρχῆς, μεθ' ἧς οὐδεμίαν διατηρεῖ σχέσιν».

Τοσούτῳ μᾶλλον δύναται τις νὰ εἴπῃ, ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα τοῦτο εἶναι συμπτωματικόν, καθ' ὅσον ἐμφανίζεται ἀκόμη καὶ μεταξὺ χωρῶν ἢ νομοθεσία τῶν ὁποίων εἶναι ταυτέσημος.

Κατόπιν τῶν ἀνωτέρω, προκύπτει σαφῶς, ὅτι τὰ πλεῖστα τῶν αἰτίων, ἅτινα προκαλοῦν τὴν διπλῆν φορολογίαν, εἶναι «συμπτωματικά» καὶ ὥς τοιαῦτα δεόν νὰ ἐξετάζωνται κατὰ περίπτωσιν.

Ὡς πρὸς τὸ ἕτερον σκέλος τῶν αἰτίων τῶν προκαλούντων τὴν διπλῆν φορολογίαν, ταῦτα συνιστοῦν ἐνίας μεμονωμένας περιπτώσεις, τὰς ὁποίας ὠνομάσαμεν «ἠθελήμενας». Εἶναι δὲ αὗται ἡσσονος σημασίας.

Δὲν ἀποκλείεται νὰ συμβῇ, πλὴν ὅμως σπανιότερον, ὥστε ἐν Κράτος νὰ ἐπιδιώκῃ συστηματικῶς τὴν εἰσπραξίν φόρου ἐφ' ὠρισμένων περιουσιακῶν στοιχείων προκειμένου νὰ ἐπιτύχῃ ἓνα ἀποτέλεσμα πολιτικῆς ἢ οἰκονομικῆς τάξεως.

Ἀρκεῖ νὰ σκεφθῶμεν, π.χ. μίαν χώραν οἱ ὑπῆκοι τῆς ὁποίας μεταναστεύουν ἀθρόως εἰς ξένας χώρας ἢ οἱ κεφαλαιοῦχοι τῆς ὁποίας προβαίνουν εἰς ἀθρόας τοποθετήσεις κεφαλαίων εἰς ξένας χώρας.

Δυνατὸν ἢ χώρα αὕτη νὰ θελήσῃ, ἐν μιᾷ δεδομένῃ στιγμῇ, νὰ ἐμποδίσῃ τὴν «διαρροήν» ἢ ἐὰν θέλετε τὴν «ἐξοδον» ταύτην εἴτε τῶν κεφαλαιούχων εἴτε τῶν κεφαλαίων. Καὶ τοῦτο, ἀσφαλῶς, εἶναι δικαίωμά της ὡς εἶναι ἐπίσης δικαίωμά της νὰ εἴπῃ εἰς τὸν φορολογούμενον ὑπῆκόον της: «Σὲ ἐμποδίζω ἐφ' ἐξῆς νὰ μεταναστεύῃς ἢ νὰ τοποθετῇς τὸ κεφάλαιόν σου εἰς ξένας χώρας. Ἐὰν τὸ πράξῃς, θὰ σὲ ὑποβάλλω εἰς ἓνα λίαν ὑψηλὸν συντελεστὴν φόρου».

Διαπιστοῦται ἐνταῦθα ἢ στερρὰ ἀπόφασις τοῦ Κράτους νὰ ἐμποδίσῃ τὴν διοχέτευσιν κεφαλαίων εἰς τὸ ἐξωτερικὸν καὶ νὰ θέσῃ φραγμὸν εἰς τὴν ἐκ τῆς μεταναστεύσεως αἱμορραγίαν τοῦ ἐργατικοῦ δυναμικοῦ.

Αἱ σπάνιαι ὅμως αὗται περιπτώσεις τὰς ὁποίας ἀπεκαλέσαμεν «ἠθελήμε-

7. Πρβλ. *Revue de la science des finances*, t. XXVII, p. 5.

νας» μακράν απέχουν από τοῦ νὰ εἶναι διαδεδομένοι, ἀποτελοῦσαι τὴν ἐξαίρεσιν ἀντιθέτως, τὰ «συμπτωματικὰ» αἷτια τῆς διπλῆς φορολογίας ἀποτελοῦν ἀναμφισβητήτως τὸν κανόνα.

Δ. Οἱ φορολογικοὶ νόμοι τῶν καθ' ἕκαστα κρατῶν ἐρείδονται, ὅτε μὲν ἐπὶ τῆς πηγῆς τοῦ εἰσοδήματος, ὅτε δὲ ἐπὶ αὐτοῦ τοῦ ἰδίου τοῦ εἰσοδήματος, ἐξ ἀπόψεως ἀντικειμενικῆς. Ἐξ ὑποκειμενικῆς ὅμως ἀπόψεως, οἱ φορολογικοὶ νόμοι βασίζονται ἄλλοτε μὲν εἰς τὴν ἐθνικότητα, ἄλλοτε δὲ εἰς τὴν κατοικίαν καὶ ἄλλοτε εἰς τὸν τόπον διαμονῆς τοῦ φορολογουμένου. Ὁ δὲ δικαιολογητικὸς λόγος τῶν ἀνωτέρω εἶναι, ὅτι ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις θεμελιούται ἐπὶ τῆς γενικωτέρας κοινωνικῆς καὶ οἰκονομικῆς ἐξαρτήσεως καὶ οὐχὶ μόνον ἐπὶ τῆς πολιτικῆς ὑπηκοότητος, ἣτις δὲν εἶναι τίποτε ἄλλο εἰμὴ ἡ πολιτικὴ ἐξάρτησις προσώπου τινὸς ἐκ τινος ἐπικρατείας.

Ἐκ τῆς ἐρεύνης τῶν συγχρόνων φορολογικῶν συστημάτων, ἐξάγεται τὸ συμπέρασμα, ὅτι ταῦτα ἔχουν κατὰ τοιοῦτον τρόπον διαρθρωθῇ νομοθετικῶς, ὥστε νὰ ἀνταποκρίνονται πρὸς τὰς ἀπαιτήσεις καὶ τὰς ἀνάγκας τοῦ οἰκονομικοῦ αὐτῶν συστήματος καὶ οὐχὶ πρὸς τὰς ἀνάγκας τῆς διεθνοποιήσεως τῆς οἰκονομίας, ὅα αὕτη ἐμφανίζεται σήμερον. Παρατηρεῖται, οὕτω, πλήρης ἑλλειψις ἁρμονίας καὶ προσαρμογῆς μεταξὺ τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας τῶν ἀνὰ τὸν κόσμον κρατῶν. Τοιοῦτοτρόπως, ἐξακολουθοῦμεν νὰ ἔχωμεν ἀκόμῃ καὶ σήμερον τὰς ἐπὶ μέρους ἐθνικὰς φορολογικὰς νομοθεσίας ἀπὸ τὴν μίαν πλευρὰν καὶ μίαν παγκόσμιον οἰκονομίαν ἀπὸ τὴν ἄλλην πλευρὰν.

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἀνωτέρω, προκύπτει ὅτι τὰ αἷτια τῆς διπλῆς φορολογίας εἶναι θαυότερα καὶ ὅτι ταῦτα θὰ πρέπει νὰ ἀναζητηθοῦν κυρίως εἰς τὴν μεταξὺ τῶν κρατῶν ἑλλειψιν ἁμοιβαίας φορολογικῆς συνεργασίας καὶ συνυπάρξεως.

Ἐχοντες, λοιπόν, ὡς γνώμονα τὸν μονολιθικὸν «ἐθνικὸν» χαρακτήρα τῶν συγχρόνων φορολογικῶν συστημάτων, προσδιορίζομεν ὡς σοβαρὰ αἷτια τῆς διπλῆς φορολογίας: α) τὴν ἀνυπαρξίαν ὁμοιομόρφων ἀρχῶν διεπουσῶν τὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν τῶν καθ' ἕκαστα κρατῶν καὶ β) τὴν ἐγωϊστικὴν τάσιν ἣν ἐμφανίζει τὸ Κράτος νὰ ἐπιδιώκῃ — ἐπικαλούμενον τὴν φορολογικὴν ἐξουσίαν ἐπὶ τῶν ὑπηκόων του — ὅπως ἐκμεταλλευθῇ ὅσον τὸ δυνατόν περισσότερον τὴν ἐξουσίαν του ταύτην καὶ οὕτω νὰ εἰσρεύσῃ περισσότερον χρήμα εἰς τὸ Δημόσιον Ταμεῖον, κωφεύον εἰς τὰς ἀξιώσεις τῆς ὁποίας ἐγείρουν καὶ ἕτερα κράτη καὶ δὴ ἐπὶ τῆς αὐτῆς φορολογητέας ὕλης.

Ε. Μία ἰδιάζουσα μορφή τῆς διπλῆς φορολογίας, ἣτις ἀπετέλεσεν ἀντικείμενον ὀξυτάτων συζητήσεων μεταξὺ τῶν θεωρητικῶν τῆς δημοσίας οἰκονομικῆς κατὰ τὴν τελευταίαν ἑκατονταετίαν εἶναι, ἡ διπλῇ φορολογία τοῦ εἰσοδήματος τῆς ἀποταμιεύσεως, εἰς περίπτωσιν ἐπιβολῆς φόρου εἰσοδήματος. Μὲ αὐτὴν, ἀκριδῶς, ἀσχολούμεθα κατωτέρω.

Γνωρίζομεν, ὅτι ἡ φορολογία ἀσκεῖ ἐπίδρασιν ἐπὶ τῆς ἀποταμιευτικῆς ἱκανότητος, ἐκδηλουμένην κατὰ τρεῖς κυρίως, τρόπους: α) ἐπὶ τοῦ ὕψους τῆς

φορολογίας. Ὅσον μεγαλύτερον εἶναι τοῦτο, τόσον μικρότερα καθίστανται τὰ πλαίσια πρὸς ἐκουσίαν ἀποταμίευσιν. β) Ἐπὶ τοῦ εἴδους τῆς φορολογίας. Ἐνέχει μεγάλην σπουδαιότητα τὸ γεγονός ἐὰν τὸ θάρος δίδεται εἰς τοὺς ἀμέσους, ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος, ἢ τοὺς ἐμμέσους, ἐπὶ τῶν δαπανῶν — καταναλώσεως, φόρους. Ἐξ ἄλλου, ἡ προοδευτικὴ ἄμεσος φορολογία θίγει περισσότερο τὴν ἱκανότητα πρὸς ἀποταμίευσιν ἀπὸ τὴν ἐμμεσον, δοθέντος ὅτι πλήττει βαρύτερον τὰ εἰσοδήματα τῶν εὐπορωτέρων ἀτόμων τῶν καὶ ἐχόντων μείζονα ἀποταμιευτικὴν ἱκανότητα, γ) ἐπὶ τῆς χρησιμοποίησεως τοῦ προϊόντος τῆς φορολογίας. Ἡ χρηματοδότησις δημοσίων ἐπενδύσεων διὰ τοῦ προϊόντος τῆς φορολογίας συντελεῖ ὅπωςδὴποτε εἰς τὴν μελλοντικὴν αὐξήσιν τῆς ἀποταμιευτικῆς ἱκανότητος, ἡ ὁποία, διευρύνουσα τὰς παραγωγικὰς δυνατότητας τῆς χώρας, ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα τὴν αὐξήσιν τοῦ ἐθνικοῦ εἰσοδήματος. Ἐνῶ, τὸ ἀντίθετον, δηλαδή ἡ χρησιμοποίησις τοῦ ἐκ τῆς φορολογίας προϊόντος εἰς κρατικὰς καταναλωτικὰς δαπάνας, δὲν ὁδηγεῖ εἰς τὸ ἴδιον ἢ εἰς ἀνόλογον ἀποτέλεσμα.

Αὐτὸς εἶναι ὁ λόγος διὰ τὸν ὁποῖον εἰς τὰς ὑπαναπτύκτους οἰκονομίας, ὅπου δὲν πλεονάζει ἡ ἀποταμίευσις ἐν σχέσει πρὸς τὴν κατανάλωσιν, ἐνδείκνυται ἡ διασφάλισις τῆς ἀποταμιεύσεως διὰ τῆς λήψεως φορολογικῶν μέτρων⁸, τὰ ὁποῖα, θὰ συμβάλλουν ἀποτελεσματικῶς εἰς τε τὴν προστασίαν καὶ τὴν αὐξήσιν τῆς ἀποταμιεύσεως.

Εἰδικώτερον, καθ' ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὸ εἰσόδημα τὸ προκύπτον ἐκ τῆς ἀποταμιεύσεως καὶ τὸ ὁποῖον ἐπισύρει διπλὴν φορολογίαν ἐν σχέσει πρὸς τὸ καταναλισκόμενον τοιοῦτον ἕκαστος τῶν ἐπιστημόνων λαμβάνει διάφορον θέσιν. Ὁ J. Stuart Mill ὅστις θεωρεῖται ὡς πατὴρ τῆς θεωρίας περὶ τῆς διπλῆς φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος τῆς ἀποταμιεύσεως, ἔγραψε σχετικῶς τὰ ἑξῆς: «Ἐκτὸς ἐὰν προβλέπεται ἀπαλλαγὴ τοῦ εἰσοδήματος τῆς ἀποταμιεύσεως ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος, οἱ φορολογούμενοι ὑποβάλλονται εἰς διπλὴν φορολογίαν διὰ τὸ μέρος ἐκείνο τῶν εἰσοδημάτων των, τὸ ὁποῖον δὲν καταναλίσκουν, ἐνῶ φορολογοῦνται ἅπαξ διὰ τὸ καταναλισκόμενον τοιοῦτον. Εἰς φορολογούμενος, ὅστις ἐξοδεύει ὅ,τι κερδίζει καταβάλλει ὡς φόρον. ἄς εἰπώμεν, 3% καὶ οὐδὲν ἕτερον. Ἐὰν ὅμως ἀποταμιεύῃ μέρος τοῦ εἰσοδήματος τούτου καὶ δι' αὐτοῦ ἀγοράζῃ μετοχάς, θὰ φορολογηθῇ μὲ τὸν αὐτὸν συντελεστὴν, ἥτοι 3% ἐπὶ τῶν κερδῶν ἐκ τῆς ἐπενδύσεως ταύτης, ἐπὶ πλέον τοῦ καταβληθέντος

8. Ηρβλ. M. Lauré, L' influence de la fiscalité sur la formation de l' épargne ἐν Revue de science et législation financières, 1954, p. 290 et suiv. Ὁμοίως L. E. DAVIN, économie régionale et croissance, Paris 1964, p. 162 et suiv. Ἐπίσης, Readings in fiscal policy. American Economic Association, London 1955. Ὁμοίως, Readings in the Economics of taxation, ed. by Musgrave and Carl Shoup, Homewood, Richard d. Irwin, 1959.

9. J. S. Mill, Principles of political economy, p.p. 813-14, book V, chap. 11 section 4.

ἤδη φόρου ἐπὶ τοῦ κεφαλαίου, ὁ ὁποῖος ἐμείωσε αὐτὸ τοῦτο τὸ ποσὸν τοῦ τόκου κατὰ 3%.

Τοῦτο συμβαίνει ὥς ἐάν τὸ κεφάλαιον νὰ εἶχε πάραυτα ὑποστῇ μίαν ἐκ 3% πρόσθετον μείωσιν. Οὕτω, ἐνῶ τὸ προοριζόμενον διὰ μὴ παραγωγικὴν κατανάλωτικὴν δαπάνην εἰσόδημα φορολογεῖται μὲ ἀπλοῦν συντελεστὴν 3%, τὸ μέρος ἐκεῖνο τοῦ εἰσοδήματος τὸ προοριζόμενον δι' ἀποταμίευσιν θὰ φορολογηθῇ ἐν τῇ πραγματικότητι μὲ συντελεστὴν 6%, ἢ ἐπὶ τὸ ἀκριθέστερον μὲ 3% ἐφ' ὁλοκλήρου τῆς ἀξίας του καὶ μὲ 3% εἰσέτι ἐπὶ τῶν ἐναπομενόντων 97%. Τὸ νὰ φορολογῇται ὁμοῦ τὸ ἐπενδύμενον ποσὸν καὶ νὰ ὑποβάλλωνται ἀργότερον εἰς φόρον τὰ ἐκ τῆς ἐπενδύσεως ταύτης κέρδη, τοῦτο ἀποτελεῖ διπλὴν φορολογίαν τοῦ αὐτοῦ μέρους τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου».

Οὕτω, ὁ διάσημος ἄγγλος οἰκονομολόγος παραδέχεται, ὅτι τὸ μὲν εἰσόδημα ὕπερ ἀποταμιεύεται φορολογεῖται δυὸ φορές δηλ. ὑπόκειται εἰς διπλὴν φορολογίαν, ἐνῶ τὸ εἰσόδημα, τὸ ὅποιον καταναλίσκεται φορολογεῖται μίαν μόνον φορὰν.

Ἐκτὸς ὁμοῦ τοῦ J. S. Mill καὶ ἕτεροι συγγραφεῖς ὥς οἱ A. Marshall, A. C. Pigou καὶ Irving Fisher ἐπανέλαβον τὴν ἰδίαν θεωρίαν εἰς τὸν ἀγγλοσαξωνικὸν κόσμον¹⁰. Ἰδιαιτέρως, δέ, ὅσον ἀφορᾷ τὸν Irving Fisher δυνάμεθα νὰ εἰπωμεν ὅτι οὗτος διερμηνεῖ διὰ τοῦ παρατιθεμένου κατωτέρω παραδείγματος περὶ διπλῆς φορολογίας τοῦ ἀποταμιευομένου εἰσοδήματος, τὰς ἀπόψεις καὶ τῶν ἄλλων συναδέλφων του.

Ὑποθέσωμεν — λέγει ὁ Fisher — τρεῖς ἀδελφοὺς οἵτινες διαθέτουν ἰσομερῇ ἀρχικὴν περιουσίαν ἕκαστος, ἀνερχομένην εἰς 10.000 λίρας, ἕκαστος δὲ τούτων ἔχει διάφορον ροπήν πρὸς ἀποταμίευσιν.

Ὁ πρῶτος ἀδελφός, ὢν λίαν σπάταλος, ἐξοδεύει ἐκ τῆς περιουσίας του 2.000 λίρας κατ' ἔτος καὶ οὕτω εἰς μίαν θετίαν καταστρέφεται οἰκονομικῶς. Ὁ δεύτερος ἀδελφός, ὅστις δὲν ἐξοδεύει τὸ κεφάλαιόν του, ἀφήνον τοῦτο ἀνέπαφον, καταναλίσκει μόνον τοὺς τόκους τοὺς ὁποίους τοῦ ἀποφέρει. Τέλος, ὁ τρίτος ἀδελφός δὲν ἐξόδευσεν οὔτε τὸ κεφάλαιον οὔτε τοὺς τόκους τοὺς ὁποίους καὶ ἀφήνει νὰ ἀυξάνουν. Ὁ τελευταῖος οὗτος, μετὰ πάροδον 14 ἐτῶν καὶ μὲ σύνθετον τόκον 5% θὰ ἔχῃ ἀσφαλῶς διπλασιάσει τὸ κεφάλαιόν του. Καὶ τοιουτοτρόπως, κατὰ τὴν στιγμὴν ἐκείνην, θὰ ἔχῃ ἕνα εἰσόδημα ἐκ 1.000 λιρῶν κατ' ἔτος, ἐνῶ ὁ δεύτερος ἀδελφός δὲν θὰ ἔχῃ εἰμὴ μόνον τὸ ἥμισυ τοῦ ποσοῦ τούτου, δηλ. 500 λίρας.

Ὑποθέσωμεν τώρα, ὅτι καθιεροῦται ἕνας φόρος ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος μὲ συντελεστὴν 10%. Ὁ Fisher ἀποδεικνύει ὅτι διὰ νὰ ἀποσείσωμεν τὸ φορολογικὸν τοῦτο βάρος θὰ ἤρκει εἰς τὸν πρῶτον νὰ καταβάλλῃ 157 λίρας ἀπὸ τῆς

10. Πρὸβλ. A. Marshall, Official Papers, p.p. 338 sq. A Study in public finance, A. C. Pigou, p.p. 135 sq. Double Taxation of Savings, I. Fisher, American Economic Review, March 1939.

κτήσεως τῆς κληρονομίας, ἐνῶ ὁ δεύτερος θὰ ἔδει νὰ πληρώσῃ 1.000 λίρας καὶ ὁ τρίτος 1.714 λίρας. Ἡ διαφορὰ τοῦ καταβλητέου ποσοῦ τὸ ὅποιον προορίζεται νὰ ἀντισταθμίσῃ τὸν φόρον εἰσοδήματος, καθιστᾷ ἀπολύτως σαφῆ τὴν διὰ τοῦ φόρου εἰσοδήματος δυσμενῆ διακριτικὴν μεταχείρισιν τῶν ἀποταμιευόντων, ἀφοῦ τὰ ἐκ τοῦ κεφαλαίου προκύψαντα κέρδη συμπεριλαμβάνονται εἰς τὴν προείσπραξιν τοῦ φόρου¹¹.

Συνεπῶς, κατὰ τὸν ὑπὸ τοῦ Fisher δοθέντα ὁρισμόν, ἡ προείσπραξις τοῦ φόρου δὲν περιλαμβάνει εἰμὴ τὰ κεφάλαια ἐκείνα τὰ ὅποια προορίζονται δι' ἄμεσον κατανάλωσιν, πρᾶγμα ὅπερ δικαιολογεῖ ἀφ' ἑαυτοῦ τὴν θεωρητικὴν ἀποψιν τοῦ συγγραφέως.

Παρὰ ταῦτα, φρονούμεν ὅτι δὲν δυνάμεθα νὰ ἐξάγωμεν ἓνα ἀντικειμενικὸν συμπέρασμα ἐπὶ τοῦ ὅλου θέματος ἐκ τινος ὑποκειμενικοῦ ὁρισμοῦ. Θὰ ἤρκει, δὲ — νομίζομεν — νὰ προσδιορίσωμεν τὸ εἰσόδημα ὡς τὸ σχετιζόμενον ἐν χρόνῳ ποσόν, τὸ χρησιμεῦον πρὸς κατανάλωσιν ἢ καθαρὰν ἀποταμίευσιν καὶ εἰς φόρον εἰσοδήματος ὑποβαλλόμενον.

IV. Τὰ μειονεκτήματα τῆς διπλῆς φορολογίας.

Α. Ἐπόμενον εἶναι, ἐκ τῆς συμπτώσεως δύο ἢ καὶ περισσοτέρων φορολογικῶν νομοθεσιῶν διαφόρων κρατῶν ἐπὶ τοῦ α' φορολογουμένου, πληττομένου ἐπὶ μιᾷ καὶ τῆς αὐτῆς πηγῆς εἰσοδήματος, νὰ προκύβουν μειονεκτήματα ὡς ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἐνδέχεται, οὕτω, ἡ διπλῆ φορολογία νὰ ἔχῃ τὰς ἀκολούθους συνεπείας:

α) Τὸ ἐκ ταύτης, προκύπτουν φορολογικὸν βάρος νὰ εἶναι λίαν ἐπαχθές, ὥστε οἰαδήποτε ἐπένδυσιν κεφαλαίων εἰς τρίτας χώρας νὰ καθίσταται τελείως ἀσύμφορος. Τοῦτο δύναται νὰ συμβῇ ἀσφαλῶς λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι κατὰ τὴν μεταπολεμικὴν περίοδον ἰσχύουν, εἰς ἅπαντα σχεδὸν τὰ Εὐρωπαϊκὰ κράτη, ὑψηλοὶ φορολογικοὶ συντελεσταί.

β) Νὰ δημιουργήσῃ μεταξὺ τῶν φορολογουμένων πολιτῶν ἐνὸς δεδομένου κράτους φορολογικὰς ἀνισότητας εἰς τρόπον ὥστε νὰ διαιρέσῃ τοὺς πολίτας εἰς «δικαίως φορολογουμένους» καὶ εἰς «ἀδίκως φορολογουμένους». Εἰς τοὺς δευτέρους τούτους καλλιεργεῖται εὐκόλως τὸ συναίσθημα τῆς ἀδικίας, πρᾶγμα ὅπερ δυνατόν νὰ προκαλέσῃ ἀκόμη καὶ κοινωνικὴν ἀναταραχὴν.

γ) Νὰ ἐξασθενίσῃ ἐπικινδύνως ἢ ἀκόμη καὶ νὰ ἐξαλείψῃ τελείως τὸ ἐπιχειρηματικὸν πνεῦμα τοῦ φορολογουμένου. Διότι, ποῖος εἶναι δυνατόν νὰ ἐργασθῇ καὶ νὰ ἀποδώσῃ ὅταν, ἐκ τῶν προτέρων, γνωρίζῃ ὅτι, δὲν ὑφίσταται ἀνάλογος ἀπόδοσις τῶν κόπων του καὶ τῶν κεφαλαίων του, δοθέντος ὅτι φορολογεῖται διὰ τὴν αὐτὴν αἰτίαν δύο φορές;

11. I. Fisher, The nature of capital and income, p.p. 250 sq. New York, Mac Millan, 1919.

Ο Α. C. Pigou¹² παρατηρεί λίαν ὀρθῶς ὅτι, οἱ φραγμοὶ τοὺς ὁποίους θέτει ἡ διπλῇ φορολογία εἶναι φραγμοὶ καθαρῶς ἀντικοινωνικοὶ εἰς αὐτὴν ταύτην τὴν διεθνῇ κίνησιν τῶν κεφαλαίων καὶ τῆς ἐργασίας. Στήριξις δὲ τὴν ἀποφίν του ταύτην εἰς τὸδ γεγονός ὅτι, ἡ διπλῇ φορολογία ἀσχετὴ δυσμενεῖς ψυχολογικὰς ἐπιδράσεις ἐπὶ τῶν φορολογουμένων, οἱ ὅποιοι ἐν τελευταία ἀναλύσει, ἀποφεύγουν συστηματικῶς τὴν ἐπένδυσιν τῶν κεφαλαίων των εἰς ξένους χώρας. Ἡ μὴ ἐπένδυσις, ὅμως κεφαλαίων ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα τὴν ἔλλειψιν ἐργασίας καὶ ὡς ἐκ τούτου — ἀποφαίνεται — ἡ διπλῇ φορολογία ἔχει ἀντικοινωνικὸν χαρακτήρα.

Ο R. Muller εἰς εἰδικὴν μελέτην του¹³ γράφει ἐπίσης ὅτι, ἡ διεθνὴς διπλῇ φορολογία ἀποτελεῖ ἐμπόδιον ἐν τῇ ἐλευθέρᾳ κυκλοφορίᾳ τῶν τε ἀγαθῶν καὶ κεφαλαίων καὶ ὡς ἐκ τούτου οἱ διεθνεῖς οἰκονομικοὶ ὀργανισμοὶ προσπαθοῦν νὰ ἐξεύρουν τὰς καταλλήλους λύσεις, πρὸς καταπολέμησιν τῆς. Προβλεπόμενός δὲ οὗτος, ὅτι τὴν αἰτίαν τοῦ κακοῦ θὰ πρέπει νὰ τὴν ἀναζητήσωμεν οὐχὶ εἰς τὸ ἀποτέλεσμα τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀλλ' εἰς αὐτὴν ταύτην τὴν πηγὴν τῆς, δηλαδή εἰς τὴν φορολόγησιν τοῦ αὐτοῦ ἀντικειμένου πλείονας τῆς μιᾶς φοράς.

Ὁ ἐκ τῶν ἡμετέρων καθηγητῆς Παν. Δερτιλῆς εἰς ἰδιαιτέραν αὐτοῦ μελέτην (¹⁴) λέγει ὅτι, ἡ διπλῇ φορολογία ἄγει εἰς οἰκονομικὴν ἀπομόνωσιν τῶν κρατῶν καὶ πολλάκις ἐπισύρει πολεμικὴν ὀξύτητα εἰς τὰς σχέσεις των ἢ προκαλεῖ ἀντίποινα, ζημιώνουσα τὰς πολιτικὰς σχέσεις τῶν κρατῶν ἢ τὴν οἰκονομικὴν συνεργασίαν αὐτῶν.

Ἐπὶ πλέον, ὅμως, παρ' οὐδενὸς ἀμφισβητεῖται ὅτι ἡ διπλῇ φορολογία ἐρχεται εἰς πλήρη ἀντίθεσιν πρὸς τὴν ἰδέαν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, ἔχουσα ὀλεθρίας ψυχολογικὰς ἐπιπτώσεις ἐπὶ τῶν ἐνδιαφερομένων κρατῶν καὶ δυσναμένη ὡσαύτως νὰ προκαλέσῃ ἀμοιβαίαν οἰκονομικὰς προστριβὰς, δίχως νὰ ἀποκλείηται καὶ αὕτη αὕτη ἡ χρησιμοποίησις ἀθεμίτων μεθόδων πρὸς ἀπόσεισιν τοῦ φορολογικοῦ θάρους (charge fiscale).

Οὐχ' ἥττον, ἡ ἀντίθεσις καὶ ἡ ἀνισότης αὕτη δὲν ἐκδηλοῦται μόνον ὑπὸ τὴν μορφήν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀλλὰ καὶ εἰς περίπτωσιν ἀκόμη καθ' ἣν οἱ φορολογικοὶ συντελεσταὶ δύο δεδομένων χωρῶν εἶναι διάφοροι μεταξὺ των.

Ἄλλοι ἐπιστήμονες ¹⁵ δέχονται ὅτι κατὰ τὴν φορολογίαν τῶν ξένων ἰδιωτικῶν ἐπενδύσεων ἀνακύπτουν, μεταξὺ ἄλλων, δύο βασικὰ προβλήματα:

12. A. C. Pigou, «A Study in Public Finance», London, 1928 p. 189-194.

13. Robert Muller, «Quelques aspects récents du problème de la double imposition» ἐν τῇ «Revue de Science et de Legislation Financières», Paris 1950 p. 219.

14. Παναγ. Δερτιλῆς: «Περὶ τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας». Ἀθήναι, 1932, σελ. 16.

15. Βλ. περιοδικὸν «ΣΠΟΥΔΑΙ» ἔκδοσις τῆς Ἀνωτάτης Βιομηχανικῆς Σχολῆς Πειραιῶς, τόμος ΙΓ', σελ. 444 καὶ ἐπ., 1963.

1) τὸ πρόβλημα τῆς ἐξαλείψεως τῶν φορολογικῶν ἀνισοτήτων καὶ τῶν ἀπροβλέπτων παρεμβάσεων τῶν φόρων εἰς τὴν διεθνή κίνησιν ἰδιωτικῶν ἐπενδυτικῶν κεφαλαίων, αἱ ὁποῖαι ἀποτελοῦν συνήθως τυχαῖον ἐπακόλουθον τῆς συγκρούσεως περισσοτέρων τῆς μιᾶς ἐθνικῶν φορολογικῶν δικαιοδοσιῶν καί

2) τὸ πρόβλημα τῆς προσελκύσεως ξένων ἰδιωτικῶν κεφαλαίων ἐπενδύσεως ὑπὸ τῶν ὑπαναπτύκτων χωρῶν, διὰ μέσου τῆς πολιτικῆς τῶν φορολογικῶν κινήτρων.

Ἐκεῖνο τὸ ὅποιον ἐνδιαφέρει, κυρίως, ἡμᾶς εἶναι τὸ πρῶτον ἐξ αὐτῶν. Οὐδεὶς ἀμφισβητεῖ ὅτι τὸ πρόβλημα τῶν φορολογικῶν ἀνισοτήτων καὶ παρεμβάσεων εἰς τὴν διεθνή κίνησιν τῶν ἐπενδύσεων κατὰ τὴν φορολογίαν τῶν ξένων ἐπιχειρήσεων, παρουσίαζεν ἀνέκαθεν μέγα ἐνδιαφέρον. Ἰδιαιτέρως δὲ ἀπὸ τῆς συστάσεως τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος καὶ ἐντεῦθεν, ἐντὸς τῶν συνόρων τῆς ὁποίας, ὡς εἴπομεν καὶ ἀνωτέρω, ἐδημιουργήθησαν αἱ κατάλληλοι ἀνταγωνιστικαὶ συνθήκαι, προβάλλει εἰς ὅλην αὐτοῦ τὴν ἑκτασιν τὸ πρόβλημα τῆς φορολογίας τῶν ξένων ἰδιωτικῶν ἐπενδύσεων καί, κατὰ συνέπειαν, ἔτι ἐντονωτέρα ἐμφανίζεται ἡ ἀνάγκη ἀντιμετωπίσεώς του καὶ δὴ διὰ χρησιμοποίησεως πλέον συστηματικῶν μεθόδων οἰκονομικῆς ἀναλύσεως.

Οὕτω, ἀναλύοντες, τὸ πρῶτον τὴν ἔννοιαν τῆς ἰσότητος καὶ οὐδετερότητος κατὰ τὴν φορολογίαν τῶν ξένων ἰδιωτικῶν ἐπενδύσεων, ἀποδέχονται τὴν θεωρίαν τῆς ὀριζοντίου φορολογικῆς ἰσότητος, ἥτις, ὡς γνωστόν, ἀποτελεῖ σήμερον τὴν περισσότερον παραδεδεγμένην ἀρχήν.

Κατὰ τὴν θεωρίαν ταύτην, οἱ ὑπὸ ὁμοίας συνθήκας τελοῦντες, δεόν ὅπως τυγχάνουν τῆς αὐτῆς φορολογικῆς μεταχειρίσεως.

Τοιοῦτοτρόπως, ἡ πρακτικὴ ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς ταύτης ἐπὶ ἐθνικῆς κλίμακος, δὲν παρουσιάζει — καὶ δὲν εἶναι δυνατόν νὰ παρουσιάξῃ — σοβαρὰς δυσκολίας, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν, βεβαίως, ὅτι θὰ καταστῇ δυνατὴ ἡ ἐπιλογὴ ἐνὸς δείκτου ὀριζοντίου φορολογικῆς ἰσότητος. Ἐάν, ὅμως, ἐπιχειρήσωμεν νὰ ἐφαρμόσωμεν τὴν ἀρχὴν τῆς ὀριζοντίου φορολογικῆς ἰσότητος ἐπὶ τῶν ξένων ἐπιχειρήσεων καὶ γενικῶς ἐπὶ φορολογουμένων ἐχόντων σχέσεις μὲ περισσοτέρας τῆς μιᾶς ἐθνικᾶς φορολογικᾶς ἀρχᾶς, τότε θὰ διαπιστώσωμεν, ἀσφαλῶς, δυσκολίας. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην, ἀνακύπτει τὸ ἐξῆς σοβαρὸν ἐρώτημα: Πρὸς ποίους φορολογουμένους θὰ πρέπει νὰ συγκριθοῦν αἱ ξέναι ἐπιχειρήσεις διὰ νὰ κριθῇ ἐὰν ἐξασφαλίζεται δι' αὐτάς φορολογικὴ ἰσότης; Τρεῖς διαφορετικαὶ λύσεις ὑπάρχουν πρὸς τοῦτο:

i) Αἱ ξέναι ἐπιχειρήσεις θὰ ὑπαχθοῦν εἰς τὴν αὐτὴν φορολογικὴν μεταχείρισιν μὲ τὰς ἐπιχειρήσεις τῆς χώρας προελεύσεως.

ii) Αἱ ξέναι ἐπιχειρήσεις θὰ ὑπαχθοῦν εἰς τὴν ἰδίαν φορολογικὴν μεταχείρισιν μὲ τὰς ἐπιχειρήσεις τῆς χώρας ἐγκαταστάσεως.

iii) Αἱ ξέναι ἐπιχειρήσεις, ὁμοῦ μετὰ τῶν ἐπιχειρήσεων τόσον τῆς χώ-

ρας προελεύσεως ὅσον καὶ τῆς χώρας ἐγκαταστάσεως, νὰ ὑπαχθούν εἰς κοινὴν φορολογικὴν μεταχείρισιν.

Μετὰ τὰς γενικὰς αὐτὰς παρατηρήσεις, εἰσερχόμεθα εἰς τὴν ἐπὶ μέρους ἀνάλυσιν τῶν διαφόρων συστημάτων φορολογίας τῶν ξένων ἐπιχειρήσεων· ταῦτα δὲ εἶναι:

- α) Ἡ ἐφαρμογὴ διαφορετικῆς ἀρχῆς φορολογίας ὑφ' ἐκάστης χώρας,
- β) ἡ ἀρχὴ τοῦ τόπου ἐγκαταστάσεως,
- γ) ἡ ἀρχὴ τοῦ τόπου προελεύσεως, καὶ
- δ) ἡ ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς τοῦ τόπου προελεύσεως ὑπὸ τῆς μιᾶς χώρας καὶ τῆς ἀρχῆς τοῦ τόπου ἐγκαταστάσεως ὑπὸ τῆς ἄλλης.

Ὡς γνωστόν, ὑφίστανται πλεῖσται ὅσαι ἀποκλίσεις ἐκ τῆς ὀριζοντίου φορολογικῆς ἰσότητος, προκαλούμεναι ὑφ' ἐνὸς ἐκάστου τῶν ἀνωτέρω συστημάτων φορολογίας, αἱ δὲ ἐπιδράσεις ἐπὶ τῆς διεθνοῦς κινήσεως τῶν ἐπενδύσεων εἶναι ἀκριβῶς αἱ αὐταὶ πρὸς τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν ἀμφοτέραι αἱ χώραι ἐφαρμόζουν τὴν στενὴν ἔννοιαν τῆς ἐθνικῆς φορολογικῆς δικαιοδοσίας.

Τέλος, ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὴν ἀνάλυσιν τοῦ ὑπὸ κρίσιν προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας τῶν ξένων ἰδιωτικῶν ἐπενδύσεων διὰ συγκρίσεως τῶν συστημάτων φορολογίας, γίνεται δεκτὸν ὅτι τὰ ὑπὸ στοιχεῖα (δ), (γ) καὶ (δ) συνιστοῦν τὰ περισσότερον χρησιμοποιούμενα εἰς τὴν πρᾶξιν συστήματα φορολογίας τῶν ξένων ἐπιχειρήσεων καὶ διὰ τὸν λόγον τοῦτον δίδομεν τὸ προβάδισμα εἰς ταῦτα. Οὐχ' ἥττον, ὅμως, τὸ ὑπὸ στοιχεῖον (α) σύστημα φορολογίας, συνεπάγεται τοὺς πλέον ἐντόνους φορολογικοὺς διαφορισμοὺς ὡς καὶ τὰς πλέον σοβαρὰς ἐπεμβάσεις εἰς τὴν διεθνή κίνησιν ἐπενδυτικῶν κεφαλαίων. Τούτῳ ἀκριβῶς τῷ λόγῳ, τὸ σύστημα τοῦτο τῶν ξένων ἐπιχειρήσεων, ὕστερεῖ τῶν ἄλλων τόσο ἐξ ἀπόψεως φορολογικῆς ἰσότητος ὅσον καὶ ἐξ ἀπόψεως οὐδετερότητος τῶν φόρων.

Β. Βασικὴν σημασίαν ἔχουν ἐν προκειμένῳ αἱ ἐπιδράσεις τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τῆς διατοπικῆς καὶ διακλαδικῆς κατανομῆς τῶν παραγωγικῶν μέσων, ὡς εἶναι, ἐπὶ παραδείγματι, ἡ ἐπίδρασις τὴν ὁποίαν ἀσκεῖ ἡ διεθνὴς διπλὴ φορολογία εἰς τὴν διεθνή κίνησιν ἐπιχειρηματικῶν κεφαλαίων.

Εἶναι γνωστὸν ὅτι, ὅταν ὁ φόρος τῆς χώρας προορισμοῦ (ἐπενδύσεως) τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κεφαλαίου εἶναι μικρότερος τοῦ φόρου τῆς χώρας προελεύσεως καὶ εἰς τὴν τελευταίαν αὐτὴν χώραν ἐπιτρέπεται, κατὰ τὸν φορολογικὸν νόμον, ἡ ἔκπτωσις τοῦ φόρου τῆς πρώτης χώρας, ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει, ἡ ἐκ μέρους τῆς πρώτης χώρας (προορισμοῦ) περαιτέρω μείωσις τοῦ φόρου δὲν ἀποτελεῖ φορολογικὸν κίνητρον καθόσον δὲν δύναται νὰ ἐλαφρύνῃ τὸ φορολογικὸν βάρος τοῦ ἐπενδύοντος. Καὶ ἀντιστρόφως, οὐδεμία φορολογικὴ ἐλάφρυνσις διὰ τὸν φορολογούμενον προκύπτει, ὅταν εἰς τὴν χώραν προορισμοῦ ὁ φόρος εἶναι τόσο ὑψηλὸς ἢ πάντως ὑψηλότερος, ἀπὸ τὸν φόρον τῆς χώρας προελεύσεως εἰς τρόπον, ὥστε καὶ ἐὰν ἀκόμη εἰς τὴν τελευταίαν αὐτὴν χώ-

ραν (προλεύσεως) παρέχεται πλήρης έκπτωσης εκ του φόρου, ούδεμία φορολογική ενθάρρυνσις δημιουργείται δια τὸν επενδύοντα.

Αἱ εἰδικαὶ φορολογικαὶ συμφωνίαι, αἵτινες προηγούνται τῆς επενδύσεως τῶν ξένων κεφαλαίων, περιλαμβάνουν συνήθως τὴν ρήτραν τῆς φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς τῆς ξένης ἐπιχειρήσεως εκ μελλόντων φόρων. Τὸ τοιοῦτον ὁμῶς δημιουργεῖ σοβαρὰς δυσχερείας εἰς τὴν επενδύουσαν τὰ ξένα κεφάλαια χώραν.

Χαρακτηριστικῇ, ἐξ ἀπόψεως εὐνοϊκοῦ φορολογικοῦ καθεστῶτος, εἶναι ἡ περίπτωση μικρῶν τινων κρατιδίων εἰς τὰ ὅποια καταφεύγουν, ἰδίᾳ, τὰ κεφάλαια εκ χωρῶν ἔνθα κατὰ τοὺς ἐσωτερικοὺς αὐτῶν νόμους ἡ ἐξουσία τοῦ φορολογεῖν ἀνήκει εἰς τὴν χώραν εἰς ἣν «διαμένει ἢ κατοικεῖ» τὸ κεφάλαιον (16).

Εἶναι πιθανὸν ἐπίσης νὰ ματαιωθῇ ἢ νὰ περιορισθῇ ἡ εἰς ὑπαναπτύκτους χώρας ἐξαγωγή κεφαλαίων, ἐπὶ τῷ λόγῳ ὅτι ταῦτα ὑποβάλλονται εἰς τὸν αὐτὸν φόρον ὑπὸ δύο ἢ καὶ περισσοτέρων Πολιτειῶν. Τοῦτο θὰ ἔχῃ, ἀσφαλῶς, ὡς ἀποτέλεσμα τὴν ἀνάσχεσιν τοῦ ρυθμοῦ τῆς οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως τῶν ἐν λόγῳ χωρῶν.

Οὕτω, ἐξάγομεν τὸ συμπέρασμα ὅτι ἡ διεθνὴς διπλῇ φορολογία εἰς τὴν διεθνῇ κίνησιν κεφαλαίων δὲν εὐνοεῖ τὴν ἐξαγωγήν καὶ ἐπένδυσιν κεφαλαίων, εἰς τὰς χώρας αἵτινες ἔχουσιν ἀνάγκην τούτων καὶ τοῦτο διότι ἡ εκ τῶν ὡς εἴρηται κεφαλαίων προκύπτουσα πρόσδοδος θὰ ἐπιβαρυνθῇ δια τοῦ φόρου εἰσοδήματος ἀμφοτέρων τῶν χωρῶν, δηλ. τόσον τῆς χώρας ἐξαγωγῆς κεφαλαίων ὅσον καὶ τῆς χώρας εἰς ἣν ταῦτα επενδύονται.

Πρὸς ἀντιμετώπισιν τοῦ σοβαροῦ τούτου προβλήματος, πλείστοι ὅσαι χώραι εὐρισκόμεναι ἐν τῇ ὁδῷ τῆς ἀναπτύξεως (*en voie de développement*), λαμβάνουν διάφορα μέτρα, ὡς εἶναι ἡ ἀπαλλαγὴ τοῦ ἀλλοδαποῦ κεφαλαίου εκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος, ἔχουσα ὡς συνέπειαν τὴν φυσιολογικὴν προσέλκυσιν τοῦ κεφαλαίου τούτου, μὲ ἀντικειμενικὸν πάντοτε σκοπὸν τὴν οἰκονομικὴν ἀνάπτυξιν των.

Καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὴν Ἑλλάδα καὶ δὴ ἀπὸ τῆς συνδέσεώς της μετὰ τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος εἰς τὰ πλαίσια τῆς ὁποίας ἔχουν δημιουργηθῇ αἱ κατάλληλοι ἀνταγωνιστικαὶ συνθήκαι, νομίζομεν ὅτι ἐγένετο μία καλὴ προσπάθεια πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην, δοθέντος ὅτι, ἡ Ε.Ο.Κ. — ἀναγνωρίζουσα τὴν ἰδιόζουσαν θέσιν τῆς Ἑλλάδος — ἀναλαμβάνει τὴν ὑποχρέωσιν ὅπως προωθήσῃ τὴν ἐπένδυσιν κεφαλαίων ἐν αὐτῇ.

Τοιοτοτρόπως, συμφώνως πρὸς τὸ ἄρθρον 62 τῆς Συμφωνίας τῆς συνιστώσης σύνδεσιν μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ Ε.Ο.Κ., τὰ συμβαλλόμενα μέρη κατα-

16. Βλ. Π. Κατωπόδη: Ἡ Φορολογικὴ Πολιτικὴ ὡς μέσον Οἰκονομικῆς Ἀναπτύξεως, 1958, σελ. 29 ἐπόμε. ἔνθα πλουσία βιβλιογραφία ἐπὶ τοῦ ὑπὸ κρίσιν θέματος.

θάλλουν προσπάθειας πρὸς ἐξεύρεσιν παντὸς μέσου προωθούντος τὰς ἐν Ἑλλάδι ἐπενδύσεις κεφαλαίων, προσερχομένων ἐκ τῶν χωρῶν τῆς Κοινότητος καὶ δυναμένων νὰ συμβάλλουν εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τῆς Ἑλληνικῆς Οἰκονομίας.

Φρονοῦμεν ὅτι διὰ τοῦ ὅρου «παντὸς μέσου», ὅστις εἶναι ἐν τῇ κυριολεξίᾳ εὐρύτατος δὲν εἶναι δυνατόν νὰ μὴ περιλαμβάνωνται καὶ τὰ φορολογικὰ μέτρα τὰ εὐνοοῦντα τὴν ἐπένδυσιν κεφαλαίων ἐν τῇ χώρᾳ μας.

Εἶναι σκόπιμον, ἴσως, ὅπως ἡ Ἑλλάς ἐπιδιώξῃ ἔστω καὶ σταδιακῶς:

α) Τὴν ἄρσιν παντὸς ἐμποδίου διὰ τὴν προώθησιν κεφαλαίων ἐκ τῶν χωρῶν τῆς Εὐρωπαϊκῆς Κοινότητος καὶ δὴ διὰ παραγωγικὰς ἐπενδύσεις ἐν Ἑλλάδι (φορολογία, δανειοδότησις κλπ.).

β) Τὴν ἀναγνώρισιν τῶν ἐν Ἑλλάδι ἰσχυόντων φορολογικῶν κινήτρων ὑπὲρ τῶν ἐπιχειρήσεων τῶν ἐργαζομένων εἰς τὴν χώραν μας, αἱ ὁποῖαι ἐδρεύουν εἰς τὸν χώρον τῆς Ε.Ο.Κ. ὅπου φορολογοῦνται καὶ διὰ τὰ ἐν Ἑλλάδι πραγματοποιούμενα κέρδη, καί

γ) Τὴν θέσπισιν, ἐνδεχομένως, ὑπὸ τῶν κρατῶν — μελῶν τῆς Ε.Ο.Κ. εἰδικῶν κινήτρων διὰ τὰς ἐν Ἑλλάδι ἐπενδύσεις κεφαλαίων.

Ἐτέρα δυσμενὴς ἐπίπτωσης τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας εἶναι ἀναγερτήτως ἐκείνη ἐπὶ τῆς διεθνούς κινήσεως τοῦ ἐργατικοῦ δυναμικοῦ, ἡ ὁποία παρὰ τὴν σοβαρότητά της δὲν ἀντιμετωπίζεται ἀποτελεσματικῶς ὑπὸ τῶν ἐνδιαφερομένων χωρῶν.

Ὡς γνωστόν, εἰς ἐν κράτος, τόσον ἡ ὑποαπασχόλησις ὅσον καὶ ἡ ἀνεργία δημιουργοῦν ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐπιπλοκὰς εἰς τὴν ὁμαλὴν ἐξέλιξιν τοῦ οἰκονομικοῦ βίου αὐτοῦ, ἀφ' ἑτέρου δὲ παρεμποδίζουν τὴν κοινωνικὴν πρόοδον τῶν ὑπηκόων αὐτοῦ. Διὰ τὴν πλήρη, ὅμως, καὶ παραγωγικὴν ἀπασχόλησιν τοῦ ἐργατικοῦ δυναμικοῦ, θὰ πρέπει νὰ δημιουργηθοῦν αἱ ἀπαραίτητοι εὐκαιρίαι τῆς εἰς διεθνή πλαίσια μετακινήσεως τούτου. Ἐὰν ὑφίστανται πλεονάζουσαι ἢ ὑποαπασχολούμεναι ἐργατικαὶ χεῖρες εἰς μίαν χώραν δέον ὅπως διευκολύνῃται ἡ παραγωγικὴ ἀπασχόλησις αὐτῶν εἰς ἑτέραν χώραν, εἰς τὴν ὁποίαν ὑπάρχει ἑλλειψὶς ἐπαρκοῦς ἐργατικοῦ δυναμικοῦ.

Ἐξ ἄλλου, ἡ παραγωγικὴ καὶ πλήρης ἀπασχόλησις τοῦ ἐργατικοῦ δυναμικοῦ δι' ἄρσεως τῶν φραγμῶν, οἱ ὁποῖοι παρεμποδίζουν τὴν ἐλευθέραν διαμετακίνησιν, δημιουργεῖ ἠδὲν ἔτι ἐργατικὰ εἰσοδήματα καὶ κατὰ συνέπειαν, ἔντασιν τῆς οἰκονομικῆς δραστηριότητος τῶν χωρῶν. Ἡ ἀνάγκη αὕτη ἀνακύπτει ἐκ τῆς ὁσημέραι συνεχοῦς καὶ ἀδιαλείπτου ἐξελίξεως τῶν μέσων ἐπικοινωνίας ἢ διευρύνσεως τῶν ἀγορῶν ἐργασίας πέραν τῶν ἐθνικῶν συνόρων.

Οὕτω εἰς τὰς μεταξὺ τῶν διαφόρων Κρατῶν συναπτομένης συμβάσεις ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας, διαλαμβάνονται ἰδιαίτεροι διατάξεις συμφώνως πρὸς τὰς ὁποίας «οἱ μισθοί, τὰ ἡμερομίσθια ὡς καὶ ἄλλαι παρομοίας φύσεως

ἀμοιβαὶ κτώμεναι ὑπὸ κατοίκου ἐνὸς τῶν Συμβαλλομένων κρατῶν, ἔναντι ἐμ-
μίσθου ἀπασχολήσεως, θὰ φορολογοῦνται μόνον ἐν τῷ κράτει τούτῳ, ἐκτὸς
ἐὰν ἡ ἐμμισθος ἀπασχόλησις ἀνήκει ἐν τῷ ἑτέρῳ Συμβαλλομένῳ κράτει. Ἐ-
ὰν ἡ ἐμμισθος ἀπασχόλησις, ἀσκεῖται οὕτω, ἡ ἐξ αὐτῆς κτωμένη ἀμοιβὴ φο-
ρολογεῖται ἐν τῷ ἑτέρῳ τούτῳ κράτει».

Κλείοντες τὸ παρὸν κεφάλαιον θὰ ἠθέλομεν νὰ προσθέσωμεν ὅτι, ἡ πολ-
λαπλῆ φορολογία, ἐνδέχεται νὰ μὴ ἔχῃ ὡς αἰτίαν τὴν ἐλλιπῆ φορολογικὴν
νομοθεσίαν μιᾶς δεδομένης χώρας, ἀλλ' ἀντιθέτως νὰ λαμβάνῃ χώραν ἐκ προ-
θέσεως (17). Τοιοῦτοτρόπως, ἡ φορολογοῦσα ἀρχή, ἐξευρίσκουσα ἐν κατάλ-
ληλον φορολογικὸν μέσον, κατορθώνει νὰ ὑποβάλλῃ εἰς φόρον τὴν συνολικὴν
φοροδοτικὴν ἱκανότητα τοῦ φορολογουμένου, ἐν σχέσει μὲ τὴν δι' ἐνὸς καὶ μόν-
ον φόρου τοιαύτην.

Ἐν παράδειγμα, σχέσιν ἔχον μὲ τὴν ἠθελημένην δημιουργίαν διπλῆς
ἢ πολλαπλῆς φορολογίας, εἶναι τὰ ὑπὸ τινων κρατῶν λαμβανόμενα μέτρα, χά-
ριν γενικωτέρων σκοπῶν. Οὕτω, προκειμένου τὰ κράτη νὰ παρεμποδίσουν
τὴν μετανάστευσιν ἐθνικῶν κεφαλαίων ἢ τὴν εἴσοδον ξένων ἢ ἀκόμη νὰ πα-
ρεμβάλουν προσκόμματα εἰς τὴν ἀνάπτυξιν δραστηριότητος ἐντὸς τῶν ὁρίων
τῆς ἐπικρατείας των, ὑπὸ ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων, δημιουργοῦν ἐπίτηδες
τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας.

17. K. Eheberg, Doppelbesteuerung ἐν H.S.W, S. 7-8.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

V. Τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ὁρώμενον ἐξ ἀπόψεως νομικῆς.

Α. Ἡ δημιουργηθεῖσα μετὰ τινα ἔτη ἀπὸ τῆς λήξεως τοῦ α' παγκοσμίου πολέμου κατάστασις ὑπῆρξε τοιαύτη, ὥστε νὰ προκύψῃ ἡ ἀδήριτος ἀνάγκη τῆς ἀναπροσαρμογῆς καὶ τοῦ ἐκσυγχρονισμοῦ τῶν εὐρωπαϊκῶν καὶ ἀμερικανικῶν κυρίως Κρατῶν πρὸς τὰς ἀπαιτήσεις τῆς ἐποχῆς ἐκείνης, ὑποχρεώσασα ταῦτα εἰς μίαν δειλὴν ἀρχικῶς «διακρατικὴν συνεργασίαν». Ἡ οὖτω πως, διαμορφωθείσα κατάστασις, ἐπόμενον ἦτο νὰ ἐπηρεάσῃ κατ' ἀνάγκην καὶ τὸ ρυθμίζον τὴν διεθνῇ κοινωνίαν δίκαιον, ὅπερ, ὀλίγον κατ' ὀλίγον ἐπεξέτεινε καὶ ἰσχυροποίησε τὴν δρᾶσιν του εἰς διαφόρους τομεῖς, ὡς ἡ οἰκονομία, ἡ ναυσιπλοΐα, τὸ ἐμπόριον κλπ.

Ἡ ἔνταξις, ὅθεν τῶν ἀνωτέρω θεμάτων εἰς διεθνῇ πλαίσια, ἐδημιούργησεν αὐτομάτως τὴν ἀνάγκην τῆς ἀπὸ κοινοῦ ἐρεῦνης καὶ ἀντιμετωπίσεως τούτων, χάριν τῶν ὁποίων ἐξευρέθησαν αἱ πλέον ἐνδεδειγμέναι καὶ ἀποτελεσματικαὶ λύσεις, τηρουμένων βεβαίως τῶν ἀναλογιῶν.

Εἰδικώτερον, τὸ πρόβλημα τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας ἐπέσυρε τὴν προσοχὴν πολλῶν ἐπιστημόνων τόσον ἐντὸς τῆς πάλαι ποτὲ Κοινωνίας τῶν Ἑθνῶν, ὅσον καὶ ἐκτὸς αὐτῆς, πλέον ὅμως ἐκεῖνοι οἵτινες ἔθεσαν τὴν σφραγίδα των, διὰ τῶν περισπουδάζων μελετῶν των, ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὴν διπλὴν φορολογίαν, εἶναι ὁ καθηγητὴς τοῦ Πανεπιστημίου τῆς Πάδιας B. Grizioti¹⁸, ὁ καθηγητὴς τοῦ Πανεπιστημίου τῆς Κολούμπια (N. Ὑόρκη) E. R. A. Seligman¹⁹, ὁ ἐπίσης καθηγητὴς τοῦ Πανεπιστημίου τῶν Παρισίων J. P. Niboyet²⁰, ὁ L. Bruins, ὁ Cl. Einaudi, ὁ M. Carroll καὶ πολλοὶ ἄλλοι.

Καθωρίσαμεν ἤδη τὶ ἐννοοῦμεν διὰ τοῦ ὅρου «διπλὴ φορολογία», εἰπόν-

18. «L' imposition fiscale des étrangers», Recueil des Cours de l' Academie de Droit International de la Haye, t. XII, 1926. page 5 à 161.

19. «Double Taxation and International Fiscal Cooperation Lessons» in «Academy of International Law», The Hague. 1927 vol. v. t. 20 of the Collection.

20. «Les boubles impositions au point de vue juridique». Recueil des cours de l' Academie de Droit International, Paris, 1930, t. 31 de la Collection, page 3 à 100.

τες, ότι είναι τὸ οἰκονομικὸν ἐκεῖνο φαινόμενον ὅπερ ὀφείλεται εἰς διάφορα αἷτια σχεῖσιν ἔχοντα μὲ τὸν τρόπον ἐπιβολῆς φορολογίας, τὴν διάρθρωσιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν διαφόρων κρατῶν καὶ τὴν ἔκτασιν τῆς φορολογικῆς αὐτῶν δικαιοδοσίας.

Θὰ προσπαθήσωμεν νὰ δώσωμεν κατωτέρω ἓνα, κατὰ τὸ δυνατόν, ἀκριβῆ καὶ ἀντικειμενικὸν ὅρισμόν περὶ τοῦ τί εἶναι καὶ τί δὲν εἶναι ἡ διπλῆ φορολογία ἐξ ἀπόψεως νομικῆς.

Φρονοῦμεν ὅτι διπλῆ φορολογία ἐξ ἀπόψεως νομικῆς εἶναι τὸ σύνολον τῶν νομικῶν κανόνων τοὺς ὁποίους θέτουν δύο ἢ περισσότερα Κράτη μεταξὺ των ἵνα περιορίσουν τὴν προέκτασιν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου τοῦ ἐνὸς κράτους ἐπὶ τῆς ἐδαφικῆς ἀκεραιότητος τοῦ ἐτέρου κράτους, ἀποφεύγοντα τοιουτοτρόπως τὴν διπλὴν φορολογίαν.

Ὁ M. Seligman ²¹ ὑποστηρίζει ὅτι «ἡ ἐπαναλαμβανομένη φορολογία ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ προσώπου ἢ ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ πράγματος» συνιστᾷ τὸ φαινόμενον αὐτῆς ταύτης τῆς διπλῆς φορολογίας!

Ἐκ πρώτης ὀψεως, ὁ ὅρισμός οὗτος εἶναι ὀρθὸς πλὴν ὅμως ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως, ἐνῷ ἀπὸ νομικῆς τοιαύτης, οὗτος δὲν εἶναι δεκτικὸς κριτικῆς καὶ τοῦτο διὰ τὸν ἀπλούστατον λόγον ὅτι μόνη ἡ «ἐπανάληψις» δὲν εἶναι δυνατόν νὰ χαρακτηρίζῃ τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἐν τῇ πραγματικότητι, δὲν εἶναι ἡ «ἐπανάληψις» τῆς φορολογίας ἐπὶ τοῦ τὰδε προσώπου ἢ ἐπὶ τοῦ δεῖνα πράγματος, ὅπερ ἐνδιαφέρει ἐνταῦθα, ἀλλὰ μόνον τὸ «ἄθροισμα - σύνολον» τῆς ἐπιβληθείσης φορολογίας ἐπὶ τοῦ προσώπου ἢ ἐπὶ τοῦ πράγματος. Ἰδοὺ ἓνα παράδειγμα: Εἰς τὴν Γαλλίαν, εἰς ἑλλην διέμεινεν ἐπὶ 4 μῆνας κατὰ τὸ παρελθὸν ἔτος 1969, ἥτοι ἀπὸ 1ης Ἰανουαρίου μέχρι τέλους Ἀπριλίου τοῦ αὐτοῦ ἔτους, ἐφορολογήθη δὲ οὗτος ἐπὶ τῶν 4) 12 τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματός του πρὸς 7%. Τοὺς ὑπολοίπους 8 μῆνας τοῦ αὐτοῦ ἔτους, ὁ ἑλλην οὗτος διέμεινεν εἰς τὴν γαλλικὴν Μαρτινίκαν, ὅπου ἐφορολογήθη ἐπὶ τῶν 8) 12 ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος, ὡσαύτως πρὸς 7%. Ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι τὸ συνολικόν του εἰσόδημα ἀνέρχεται εἰς τὸ ποσὸν τῶν 120.000 γαλλικῶν φράγκων, θὰ καταβάλλῃ φόρον εἰς μὲν τὴν Γαλλίαν τὰ 4) 12 ἐπὶ τῶν 120.000 γαλλ. φρ., ἥτοι ἐπὶ 40.000 φρ. εἰς δὲ τὴν Μαρτινίκαν τὰ 8) 12 ἐπὶ τῶν 120.000 φρ. ἥτοι 80.000 φρ. Συνεπῶς, ὁ ἐν λόγῳ φορολογούμενος δὲν ὑποχρεοῦται εἰς τὴν καταβολὴν μεγαλύτερου ποσοῦ φόρου ἐκείνου, ὅπερ θὰ κατέβαλεν ἐὰν διέμεγεν εἰς μίαν τῶν δύο χωρῶν (Γαλλίαν ἢ Μαρτινίκαν) δι' ἐν συνεχές ἔτος. Οὕτω, τὸ μὲν Δημόσιον Ταμεῖον τῆς Γαλλίας θὰ εἰσπράξῃ ποσὸν ἀναλογούντος φόρου 2.800 γαλλ. φρ. τὸ δὲ Δημόσιον Ταμεῖον τῆς Μαρτινίκας ποσὸν φόρου 5.600 φρ. ἥτοι σύνολον 8.400 φρ.

21. Πρβλ. Essays in taxation, New York 1925, p. 98.

Ἐκ τοῦ ἀνωτέρω παραδείγματος ἐξάγεται ἀδιάστως, ὅτι δὲν ὑφίσταται διπλῇ φορολογία, διότι δὲν δύναται νὰ ἐπιδιώξῃ ὁ ὡς ἄνω φορολογούμενος ὅπως τύχῃ εὐνοϊκωτέρας μεταχειρίσεως εἰς τὰς διεθνεῖς σχέσεις ἢ εἰς τὰς ἐθνικὰς τοιαύτας. Τὸ μόνον τὸ ὁποῖον δύναται ἐνδεχομένως νὰ ἐπιδιώξῃ ἐνταῦθα, εἶναι ἡ βελτίωσις τῆς καταστάσεως, ἀπὸ φορολογικῆς πλευρᾶς, ὧν ἐκείνων, οἱ ὁποῖοι λόγῳ τῶν ὑφισταμένων συνοριακῶν διαφορῶν ὑποχρεοῦνται εἰς τὴν καταβολὴν λίαν ὑψηλῶν φόρων ἐν σχέσει πρὸς τὰ ἄτομα ἅτινα δὲν ὑπόκεινται εἰς διαφορικὰς διακυμάνσεις τῆς φορολογίας.

Ὁ γερμανὸς νομομαθὴς Laband φρονεῖ ὅτι, «ἡ διπλῇ φορολογία» ἔχει ὡς αἰτίαν τὴν ὑφισταμένην διαφορὰν τῶν ἀρχῶν τῶν καθιερωμένων ὑπὸ τῶν φορολογικῶν νόμων». Ὡς διαφορὰν δὲ ἀρχῶν, καθιερωμένων ὑπὸ τῶν φορολογικῶν νόμων, ἐννοεῖ οὗτος προφανῶς τὴν διαφορὰν κριτηρίων φορολογίας ὡς εἶναι ἡ ἐθνικότης τοῦ φορολογουμένου, ἡ διαμονὴ αὐτοῦ καὶ ὁ τόπος ἐνθα εὐρίσκονται τὰ περιουσιακὰ αὐτοῦ στοιχεῖα. Ὁ ὅρισμός προσφέρεται εἰς μίαν πρώτην κριτικὴν καὶ τοῦτο διότι, ἡμᾶς δὲν ἐνδιαφέρει τόσο νὰ πληροπορηθῶμεν τὴν αἰτίαν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀλλὰ νὰ προσδιορίσωμεν ἐπακριβῶς τί εἶναι διπλῇ φορολογία. Ἐξ ἄλλου, δὲν εἶναι ἀκριβὲς ὅτι ἡ αἰτία αὕτη τῆς διπλῆς φορολογίας ἐνυπάρχει ἀναγκαιῶς εἰς τὴν διαφορὰν τῶν ἀρχῶν, τὰς ὁποίας καθιεροῦν οἱ φορολογικοὶ νόμοι, καὶ τοῦτο διότι εἶναι εὐκόλον νὰ ἀποδειχθῇ ὅτι εἶναι δυνατόν ἡ διπλῇ φορολογία νὰ ὑφίσταται ἀκόμῃ καὶ μεταξὺ χωρῶν ἔχουσῶν ταυτόσημον φορολογικὸν σύστημα.

Ὁ ἰταλὸς Salvioli²², βλέπει τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας ἐκδηλούμενον εἰς ἀμφοτέρας τὰς κατηγορίας τῶν φόρων, δηλ. τόσο εἰς τοὺς πραγματικοὺς ὅσον καὶ εἰς τοὺς προσωπικοὺς.

Δι' αὐτόν, δὲν ὑφίσταται — καὶ δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ὑφίσταται — διπλῇ φορολογία εἰμὴ μόνον ἐὰν ἀμφοτέροι οἱ ἀνωτέρω εἰσπραττόμενοι φόροι εἶναι τῆς αὐτῆς φύσεως δηλ. εἰς πραγματικὸς φόρος (impôt réel) προστιθέμενος εἰς ἕνα πραγματικὸν φόρον ἢ εἰς προσωπικὸς φόρος, (impôt personnel) προστιθέμενος εἰς ἕτερον προσωπικὸν φόρον. Οὕτω, ὁ περιορισμὸς τῆς ἐννοίας τῆς διπλῆς φορολογίας εἶναι, τῷ ὄντι, ὑπεράγαν στενός, διότι συμβαίνει ὥστε κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς διπλῆς φορολογίας νὰ προκύπτουν συχνάκις πρόσθετοι φόροι διαφορετικῆς φύσεως. Ἐνδέχεται, λοιπόν, ἐν κράτος νὰ φορολογῇ τὸν ἕνα φορολογούμενον, ἐκεῖ ὅπου οὗτος διαμένει καὶ δι' ἅπαντα τὰ περιουσιακὰ αὐτοῦ ἀγαθὰ, ἐνῶ ἐν ἑτερον κράτος νὰ τὸν φορολογῇ ἀποκλειστικῶς καὶ μόνον διὰ τὰ περιουσιακὰ του ἀγαθὰ τὰ εὐρισκόμενα ἐν αὐτῷ (τῷ Κράτει), δίχως νὰ ἐνδιαφέρεται διὰ τυχόν ἕτερα περιουσιακὰ ἀγαθὰ εὐρισκόμενα ἄλλαχού ἢ νὰ ἀδιαφορῇ ἀκόμῃ καὶ διὰ τὴν κατοικίαν τοῦ φορολογουμένου.

22. Πρβλ. Griziotti, Cours à l'Académie de la Haye, Recueil des Cours, 1926, T. III P. 35 ἐνθα ἀναφέρονται τ' ἀνωτέρω.

Κρίνομεν σκόπιμον νὰ προβῶμεν ἐνταῦθα εἰς μίαν διευκρίνισιν σχετικῶς μὲ τὴν ἐννοιολογικὴν σημασίαν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἣτις πολλάκις καθίσταται ἀντικείμενον ἀθελήτου παρερμηνείας. Διὰ τῆς λέξεως «διπλῆ» φορολογία — ὑποστηρίζουν συγγραφεῖς τινες — δὲν ὑποδηλοῦται ὑποχρεωτικῶς ὁ «διπλασιασμός» τοῦ φόρου, ἀλλ' ἐντὸς μιᾶς γενικωτέρας ἐννοίας, τοῦτο δύναται νὰ σημαίῃ «ἐπανάληψις» τοῦ φόρου, ἡ ὁποία δυνατόν νὰ λάβῃ χώραν δῖς, τρίς, τετράκις, ἐν ἀνάγκῃ καὶ ἑκατοντάκις ἢ καὶ ἔτι πλέον.

Εἰρήσθω ἐν παρόδῳ ὅτι, τὸ Ὁμοσπονδιακὸν Ἑλβετικὸν δικαστήριον, δι' ἐκδοθείσης αὐτοῦ ἀποφάσεως, ποιεῖται χρῆσιν μιᾶς διακρίσεως ὑπεράγαν νομικῆς, τοῦ ἀνωτάτου τούτου Δικαστηρίου λαβόντος ἐπανειλημμένως θέσιν ἐπὶ τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας. Καὶ εἶναι, ἀσφαλῶς, γεγονὸς μὴ ἐπιδεχόμενον ἀμφισβήτησιν τινα ὅτι, τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας εἶναι σύνηθες ἐντὸς τῶν διαφόρων ἐλβετικῶν καντονίων, πλὴν ὅμως τὸ Ὁμοσπονδιακὸν Ἑλβετικὸν Δικαστήριον προώρισται εἰς τὸ νὰ συμβάλῃ κατὰ τρόπον, ὥστε νὰ ἀποφεύγῃται ἡ διπλῆ φορολογία ἀφ' ἑνὸς καὶ ἀφ' ἑτέρου, δι' ἀποφάσεώς του, νὰ προσδιορίζῃ τὸ καντόνιον, ὅπερ μόνον ἔχει τὸ δικαίωμα εἰσπράξεως τοῦ φόρου.

Συμφώνως πρὸς τὸν ὑπὸ τοῦ Griziotti δοθέντα ὁρισμόν²³, διπλῆ φορολογία ὑφίσταται ὁσάκις «τὸ αὐτὸ πρόσωπον ὑπόκειται εἰς τὸν αὐτὸν φόρον, διὰ τὸ αὐτὸ ἀντικείμενον καὶ διὰ τὴν αὐτὴν περίοδον».

Μὲ ἄλλας λέξεις, πρόκειται περὶ ἑνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ φορολογουμένου (πρόσωπον), ὑποχρέου εἰς καταβολὴν φόρου διὰ τὸ αὐτὸ περιουσιακὸν στοιχεῖον (ἀντικείμενον) καὶ διὰ τὸ αὐτὸ ἐπίσης χρονικὸν διάστημα (περίοδος)· διότι εἰς ἣν περίπτωσιν δὲν πρόκειται διὰ τὴν αὐτὴν χρονικὴν περίοδον, ἀλλὰ διὰ διάφορον τοιαύτην, τότε δὲν ὑφίσταται ἀπλῆ «ἐπανάληψις» τοῦ φόρου.

Εἶναι ὀφθαλμοφανές, ὅτι καὶ ἡ ἄποψις αὐτὴ δὲν εἶναι ἐπιστημονικῶς ὀρθή καὶ τοῦτο διότι, ἐξετάζουσα τὴν περίπτωσιν ἑνὸς καὶ μόνου φόρου, δὲν ὑποδοχηθεῖ τὴν ἔρευνάν μας.

Ἐξ ἄλλου, ὁ J. P. Niboyet, λίαν προσφυῶς, μᾶς λέγει²⁴ σχετικῶς ὅτι, «νομίζομεν ὅτι ὑπάρχει μία ὁρισμένη κυρία ἐστία πυρκαϊᾶς μετὰ πολλῶν ἀναπτυσσομένων δευτερευουσῶν ἐστιῶν, δίχως ὅμως νὰ εἵμεθα εἰς θέσιν νὰ ἐξεύρωμεν τὰ σημεῖα ἐπαφῆς τῶν ἐν λόγῳ ἐστιῶν».

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, κατὰ γενικῶς παραδεδεγμένην γνώμην, διπλῆ φορολογία ὑφίσταται ὁσάκις τὸ αὐτὸ περιουσιακὸν στοιχεῖον ὑπεβλήθη πολλάκις εἰς φορολογίαν ὑπὸ διαφόρων χωρῶν καὶ διὰ μίαν καὶ τὴν αὐτὴν χρονικὴν περίοδον.

23. Cf. Griziotti, op. cit. p. 36.

24. Πρβλ. Academie de Droit International, Recueil des Cours 1930 t. 31 de la Collection, p. 11.

Οὕτω, εἶναι ἀνεπίδεκτον συζητήσεως τὸ γεγονός ὅτι ὁ α' π.χ. κληρονόμος, ὅστις ὑποχρεοῦται εἰς τὴν καταβολὴν πολλῶν φόρων κληρονομίας εἰς διαφόρους, συγχρόνως, χώρας εἶναι ἀσφαλῶς υποκείμενον — θὰ ἐλέγομεν δέ, καλύτερον, «θύμα»! τῆς διπλῆς φορολογίας.

Οὐχ' ἦττον, ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις εἶναι νόμιμ ἐπιτρεπτὴ καὶ κατὰ συνέπειαν δικαία²⁵. Θὰ πρέπει δὲ νὰ ἐξαρθῇ ἰδιαιτέρως τὸ γεγονός ὅτι, ἀξιόλογοι γινώμει ἐτάχθησαν ὑπὲρ τῆς ἐπιβολῆς τῆς διπλῆς φορολογίας, ἐνιοι δὲ ἐκ τῶν διαπρεπῶν νομομαθῶν — ὑποστηρικτῶν τῶν ἐν λόγῳ γνωμῶν — δὲν ἐδίστασαν ἀκόμη νὰ ὑποστηρίξουν τὴν, ἐν τινι μέτρῳ, ἐπιβολὴν τῆς διπλῆς φορολογίας. Οὕτω ὁ Westlake²⁶ διακηρύττει ὅτι τὸ ἄτομον, ὅπερ ἐπωφελεῖται τῶν περεχομένων αὐτῷ ὑπηρεσιῶν ὑπὸ δύο Κρατῶν, ὀφείλει νὰ καταβάλλῃ φόρον εἰς ἀμφοτέρω τὰ Κράτη ταῦτα, ἀρκεῖ μόνον οὗτος (ὁ φόρος) νὰ εἶναι πάνδημος καὶ δίκαιος.

Ἐξ ἄλλου, ὁ Bar²⁷ φρονεῖ ὅτι ἡ διπλὴ φορολογία δὲν εἶναι ἄδικος, ἐκ μόνου τοῦ λόγου διότι τὸ αὐτὸ περιουσιακὸν ἀγαθὸν ἢ εἰσόδημα ὑπόκειται εἰς πραγματικὸν φόρον εἰς τὸ α' Κράτος ἢ εἰς προσωπικὸν τοιοῦτον εἰς τὸ β' Κράτος ἀλλὰ κυρίως διότι ὁ πραγματικὸς φόρος συνεχωνεύθη μὲ τὸν αὐτὸν συνετελεστήν καὶ δὴ ἀπὸ μακροῦ χρόνου, ἐπιβαρύνοντες οὕτω ὑπερμέτρως τὸν φορολογούμενον.

Τέλος, τόσον ὁ Carelli ὅσον καὶ ὁ Griziotti οὐδόλως λαμβάνουν ἐχθρικὴν θέσιν ἔναντι τῆς διπλῆς φορολογίας. Εἰδικώτερον, ὁ Griziotti²⁸ ὑποστηρίζει ὅτι θὰ πρέπει νὰ δεχθῶμεν τὴν νομιμότητα τῆς διπλῆς ἢ πολλαπλῆς φορολογίας εἰς διαφορετικὰς χώρας «λαμβάνοντες ὑπ' ὄψιν τὰ πλεονεκτήματα, ἅτινα ἄτομόν τι ὠφελήθη ἐξ ἐκάστης τούτων», ἐν σχέσει πάντοτε πρὸς τὴν ἔκτασιν τῶν ἐν λόγῳ πλεονεκτημάτων».

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω, διαφαίνεται σαφῶς ὅτι, κατ' ἀρχήν, ἡ διπλὴ φορολογία ἐνδέχεται νὰ εἶναι δικαία καὶ νόμιμος καὶ ὡς τοιαύτη νὰ ἐπιβάλληται εὐχερῶς ὑπὸ τῶν Κρατῶν.

Φρονοῦμεν ὅτι τὸ νὰ ἐπικαλῆται τις τὸν νόμον διὰ νὰ καταπολεμήσῃ τὴν διπλὴν φορολογίαν εἶναι ὀλίγον παρακεκινδυνευμένον, δοθέντος ὅτι, ὡς εἴπομεν, αὕτη δὲν ἀντιστρατεύεται κατ' ἀρχὴν πρὸς τὸ δίκαιον καὶ συνεπῶς δὲν εἶναι ἄδικος.

Β. Εἶναι ἀληθές ὅτι, οὐδὲν ἐμποδίζει ἐν Κράτος νὰ λάβῃ ἰδιαιτέρως εὐνοϊκὰ μέτρα διὰ τὴν προστασίαν τῶν ὑπηκόων του καὶ νὰ ἀποφασίσῃ — ἐ-

25. Πρβλ. Rapports Internationaux Soc. D. Nations.

26. Annuaire Institut Droit Intern. ed. nouvelle abregée, T. IV, p. 103 - 105.

27. Ibid, edition nouvelle abregée, T. IV. p. 527.

28. Op. cit. Griziotti, p. 39 - 40.

άν τὸ ἐπιθυμῇ — ὅπως οὗτοι, καταβάλλοντες φόρον εἰς ἑτέραν χώραν ἔνθα ἀσχοῦν τὴν ἐμπορικὴν των δραστηριότητα, ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου εἰς τὴν ἰδίαν αὐτῶν χώραν, ἂν καὶ θὰ ἔδει νὰ ὑποβάλωνται εἰς τὸν φόρον τοῦτον.

Τὸ Κράτος, βεβαίως, θὰ κρί"ῃ ἂν καὶ κατὰ πόσον θὰ πρέπει νὰ ληφθοῦν ἀνάλογα μέτρα διὰ τοὺς ὑπηκόους του, ἀλλὰ εἰς οὐδεμίαν χώραν τοῦ κόσμου εἰς ἀλλοδαπὸς θὰ ἡδύνατο, ἐπικαλούμενος π.χ. τὸ διεθνὲς ἔθιμον, νὰ ἀπαιτήσῃ νὰ τύχῃ τῆς αὐτῆς εὐνοϊκῆς μεταχειρίσεως ὡς καὶ οἱ ἡμεδαποί.

Φρονοῦμεν ὅτι, ἂν τὸ θέμα τοῦτο ἐτίθετο ὑπὸ τὴν κρίσιν ἑνὸς Διεθνοῦς Δικαστηρίου, τὸ τελευταῖον τοῦτο ἐπ' οὐδενὶ λόγῳ θὰ κατεδίκαζε τὸ Κράτος ὅπερ θὰ ἐνῆργει οὕτω πως.

Αὐτὸς εἶναι, ἐξ ἄλλου, ὁ λόγος δι' ὃν ὑφίσταται σήμερον εἰς μέγας ἀριθμὸς ἐμπορικῶν συμφωνιῶν, δυνάμει τῶν ὁποίων ὁ ἀλλοδαπὸς ἐξισοῦται πρὸς τὸν ἡμεδαπὸν ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως.

Ἀγτιθέτως, τὸ Κράτος ἔχει τὴν δυνητικὴν εὐχέρειαν νὰ λάβῃ μέτρα, προκειμένου νὰ μετριάσῃ ἢ νὰ ἄρῃ τελείως τὴν διπλὴν φορολογίαν πρὸς ὄφελος τῶν ἀλλοδαπῶν, ἐνῷ οἱ ἡμεδαποὶ ἐνδέχεται νὰ ἐξακολουθοῦν νὰ βαρύνωνται διὰ τῆς διπλῆς φορολογίας. Ὡς γνωστόν, αἱ μεταξὺ ἡμεδαπῶν καὶ Κράτους σχέσεις δὲν ὑπάγονται εἰς τὸ διεθνὲς δίκαιον, τοῦ κυριάρχου Κράτους διατηροῦντος τὸ δικαίωμα ὅπως φορολογῇ τοὺς εἰς τὴν δικαιοδοσίαν του ἐμπίπτοντας πολίτας καθ' ὃν τρόπον κρίνει τοῦτο σκόπιμον, ἔστω καὶ ἂν οἱ τελευταῖοι οὗτοι διέμενον ἐπ' ἄρκετόν χρονικὸν διάστημα ἐν τῷ ἐξωτερικῷ. Ἀπαλλάσσει δὲ τούτους μόνον διὰ λόγους δικαιοσύνης καὶ φορολογικῆς ἰσονομίας, λόγῳ τῆς ἐν τινὶ ἑτέρῳ Κράτει παρατάσεως τῆς παραμονῆς των ἢ διότι τὸ Κράτος τοῦτο εἰς τὴν ἐπικράτειαν τοῦ ὁποίου ἔσχον τὴν κατοικίαν των, τοὺς ἐπιβάλλει ἕνα προσωπικὸν φόρον. Τοῦτο ἔχει ὡσαύτως τὸ δικαίωμα νὰ ἐπιβάλλῃ φόρον ἐπὶ τῶν ὑπηκόων του καὶ διὰ τὰ περιουσιακὰ αὐτῶν στοιχεῖα τὰ εὐρισκόμενα ἐν τῷ ἐξωτερικῷ.

Παρατηροῦμεν λοιπὸν ὅτι, τὸ κράτος περιβάλλεται νομοθετικὴν ἐξουσίαν πρὸς θέσπισιν κανόνων φορολογικοῦ δικαίου διὰ τοὺς εἰς τὴν δικαιοδοσίαν του ὑπαγομένους πολίτας ἡμεδαποὺς τε καὶ ἀλλοδαποὺς, μεταχειρίζεται δὲ τούτους, νομικῶς, κατὰ τὸ δοκοῦν.

Ἐξ ἀπόψεως διεθνοῦς φορολογικῆς δικαιοσύνης, εἰς τὴν δικαιοδοσίαν τῆς ὁποίας δέον νὰ ὑπάγωνται πάντες οἱ πολῖται τῶν συγχρόνων Κρατῶν, θὰ πρέπει νὰ τονισθῇ ὅτι ἡ σπουδαιότης αὐτῆς εἶναι ἄκρως σοβαρὰ καί, ὡς ἐκ τούτου, ἡ θέσπισις ἑνὸς ὑποχρεωτικοῦ κανόνος — κεκυρωμένου ὑφ' ὅλων τῶν ἐνδιαφερομένων χωρῶν—κατέστη ἤδη ἄκρως ἀπαραίτητος καὶ ἀπολύτως ἀναγκαία.

Ἴσως θὰ πρέπει νὰ προχωρήσωμεν ἔτι περισσότερον, ὑποστηρίζοντες ὅτι ἡ διεθνὴς φορολογικὴ δικαιοσύνη ὑπὸ τὴν ἀνωτέρω μορφήν δέον ὅπως διαδραματίσῃ ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς νομικῆς διεθνοῦς τάξεως, οἷον ρόλον

παίζει ή νομολογία εν τή δικαιοσύνη εκάστης χώρας, δηλαδή ρόλον γενεσιουργόν πηγής δικαίου.

Αφ' ετέρου, δέν είναι δυνατόν νά υποστηριχθῇ ὅτι οἱ φορολογικοὶ κανόνες μιᾶς δεδομένης χώρας δύνανται νά ἀποτελέσουν ἀντικείμενον ἐρεύνης τοῦ διεθνoῦς δικαίου, ὕπερ, ἐν τελευταία ἀναλύσει, διέπει τὰς μεταξύ τῶν πολιτειῶν σχέσεις ἐν τή ἐνασκήσει τῶν κυριαρχικῶν αὐτῶν δικαιωμάτων.

Τὴν ἀποφιν ταύτην υποστηρίζει ὁ M. Lippert²⁹ φρονῶν ὅτι τὸ Διεθνὲς Δίκαιον (Ἰδιωτικόν) ἀντιτίθεται εἰς τὸ φορολογικόν τοιοῦτον διὰ δύο λόγους:

Ὁ πρῶτος λόγος εἶναι ὅτι, δέν είναι δυνατόν νά υπάρξῃ ἐκατέρωθεν συμφωνία ἐφ' ἐνὸς ἐνιαίου κανόνος, ὁ δὲ δεύτερος ὅτι τὸ Διεθνὲς Ἰδιωτικόν Δίκαιον ἀδυνατεῖ νά προσφέρῃ λύσιν εἰς τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας καί, τοιοῦτοτρόπως, τὸ Διεθνὲς Φορολογικόν Δίκαιον δέον νά ἀναζητῇ ἀφ' ἑαυτοῦ λύσεις ἀλλαχού.

Ἐκ πάντων τῶν ἀνωτέρω ἀναπτυχθέντων, ἀναφορικῶς μὲ τὴν νομικὴν θεμελίωσιν τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας, ἐξάγομεν τὸ συμπέρασμα ὅτι οἱ φορολογικοὶ κανόνες γενικῶς ὡς καὶ τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας εἰδικώτερον, θὰ πρέπει νά ἀπασχολήσουν σοβαρῶς καὶ ταχέως τὴν διεθνή δικαιοσύνην ἥτις, μὲ θάσιν τὴν ἐναρμόνισιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν καθ' ἕκαστα χωρῶν, θὰ χωρήσῃ εἰς τὴν ἔκδοσιν νομολογιακῶν κανόνων, τοὺς ὁποίους δέον ὅπως δεχθοῦν τὰ ἐνδιαφερόμενα Κράτη.

Ἰσως, δέν θὰ ἦτο ἐπιστημονικῶς ὀρθὸν ἐὰν ἐδεχόμεθα ὅτι ὑφίστανται ἀμιγεῖς «νομικαὶ λύσεις» ὅσον ἀφορᾷ τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ὀρθότερον εἶναι ὅτι ὑπάρχουν «μέθοδοι» δημιουργοῦσαι τὰς καταλλήλους προϋποθέσεις διὰ τὴν ἐπὶ ὀρθολογικῆς δάσεως ἐξεύρεσιν λύσεως τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας.

Αἱ μέθοδοι αὗται εἶναι δύο, ἥτοι: ἡ λεγομένη «μονομερὴς μέθοδος» (Méthode unilaterale), ἡ πηγάζουσα ἐξ ἐνὸς καὶ μόνου Κράτους καὶ ἡ μέθοδος «διεθνoῦς συνεννοήσεως» (Méthode de l'entente internationale), ἥτις προϋποθέτει, ἀντιθέτως πρὸς τὴν πρώτην, μίαν μεταξύ δύο ἢ καὶ περισσοτέρων χωρῶν συμφωνίαν. Ἡ τελευταία αὕτη καλεῖται καὶ «πολυμερὴς μέθοδος».

Ἡ μονομερὴς μέθοδος καὶ μόνον ἐκ τοῦ λόγου ὅτι προσιδιάζει εἰς ἐκαστὴν χώραν, ἀφήνει καθ' ὁλοκληρίαν τὴν πρωτοδοσίαν καὶ λύσιν τοῦ προβλήματος εἰς ταύτην³⁰.

Ὁ Νομοθέτης εκάστης χώρας, νομοθετῶν, ἐπιβάλλει τὸ ἴδιον αὐτοῦ σύστημα ἐπιλύσεως, ἐν πλήρει καὶ ἀπολύτῃ ἀνεξαρτησίᾳ, πολλάκις δὲ καὶ πλήρῃ ἀδιαφορίᾳ περὶ τοῦ τί πράττουν οἱ ἄλλοι εἰς ἀναλόγους περιπτώσεις. Αὐ-

29. Πρβλ. «Internationales Finanzrecht», seite 615.

30. Πρβλ. P. Niboyet, son exposé dans Manuel 2E -ED No 390 et suiv.

τὸ δὲν σημαίνει, βεβαίως, ὅτι αἱ λύσεις εἰς τὰς ὁποίας θὰ καταλήξωμεν διὰ τῆς ὡς ἄνω μεθόδου θὰ εἶναι ἀναγκαίως καὶ αἱ χειρότεραι.

Εἶναι ἀναμφισβήτητον ὅτι ὁ α' νομοθέτης ἐνδέχεται νὰ εἶναι σοφὸς καὶ νὰ νομοθετῇ κανόνας δικαίου κατὰ τρόπον ἄψογον ὑφ' ὅλας τὰς ἐπόψεις. Ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι, ἅπαντα τὰ Κράτη συνεφώνουν, ἀπὸ κοινοῦ, νὰ ἐφαρμόσουν τὴν ἀρχὴν τῆς κατοικίας ὡς πρὸς τὸν φόρον εἰσοδήματος, θὰ εἶχεν ἤδη πραγματοποιηθῇ ἓν μέγα ὂλημα πρὸς τὴν κατεύθυνσιν τῆς ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας. Πρακτικῶς, εἶναι ἀδύνατον νὰ υἱοθετηθῇ ἡ ἀρχὴ τῆς κατοικίας καὶ τοῦτο διότι διὰ νὰ υἱοθετηθῇ ἡ ἀρχὴ αὕτη θὰ ἔδει, ἐν πάσῃ περιπτώσει, νὰ ὑφίσταται μεταξὺ τῶν διαφόρων Κρατῶν μία ταυτόσημος ἐννοια τοῦ ὅρου «κατοικία».

Τοποθετούμενοι, ὅθεν, ἐντὸς τοῦ αὐστηρῶς περιωρισμένου «πεδίου τῶν δυνατοτήτων», ἐξάγομεν τὸ συμπέρασμα ὅτι ἡ «μονομερὴς μέθοδος» ἐμφανίζεται ἐν τῇ πραγματικότητι, ὡς τελείως ἀνεπαρκὴς καὶ ἀνεδαφική.

Ἐν τούτοις, θὰ πρέπει νὰ τονίσωμεν ὅτι, κατὰ διαφόρους ἐποχάς, ἐχρησιμοποιήθησαν ὑπὸ διαφόρων κρατῶν ὠρισμένα ἀνασταλτικὰ μέτρα κατὰ τῆς διπλῆς φορολογίας, μὲ βάσιν τὴν «μονομερῇ μέθοδον», πλὴν ὅμως ἄνευ σοδαρῶν ἀποτελεσμάτων. Οὐδεὶς ἀμφισβητεῖ, ἀσφαλῶς ὅτι, ὅσῃ μία φορολογικὴ νομοθεσία εἶναι προοδευτικὴ ἐπὶ τοσούτῃ ὀλιγοστεύουν οἱ κίνδυνοι τῆς ὑπὸ ταύτης ἐπεκτάσεως τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἐνταῦθα ἐκ τῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν, προβλέπουν ἓνα εἶδος συστήματος ἐκπτώσεως τοῦ φόρου εἰς ὄφελος ταύτης ἢ ἐκείνης τῆς κατηγορίας φορολογουμένων, ὑποβληθέντων ἤδη εἰς φόρον εἰς ἑτέραν χώραν. Μνημονεύομεν ἐνταῦθα τὸν γερμανικὸν νόμον τῆς 10ης Αὐγούστου 1925, σχέσιν ἔχοντα μὲ τὸν φόρον εἰσοδήματος τοῦ ὁποίου ἡ παράγρ. 92 ὁρίζει ὅτι ὁ Ὑπουργὸς ἐπὶ τῶν Οἰκονομικῶν, δύναται νὰ ἀποφασίσῃ ἐὰν ὁ καταβληθεὶς φόρος εἰσοδήματος ὑφ' ἑτέρων προσώπων διαμενόντων ἐν τῇ ἁλλοδαπῇ καὶ ἀσκούντων ἐμπορικὴν τινα δραστηριότητα ἐν αὐτῇ, ἐκπίπτει ἐν ὅλῃ ἢ ἐν μέρει ἐν Γερμανίᾳ. Οὕτως, ἡ φορολογουσα ἀρχὴ ἐν Γερμανίᾳ, συμφώνως πρὸς τὴν ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένην διαδικασίαν, ἀπήλλασεν ὠρισμένα ἄτομα τῆς ὑποχρεώσεώς των πρὸς καταβολὴν φόρων ἐν Γερμανίᾳ, προκειμένου νὰ μὴ ὑποβληθοῦν δις εἰς φόρον καὶ ἐφόσον, βεβαίως, τὰ ἄτομα ταῦτα ἀποδεικνύουν ὅτι ἐξεπλήρωσαν νομίμως τὰς φορολογικὰς αὐτῶν ὑποχρεώσεις εἰς τὴν εἰς ἣν διέμενον χώραν.

Σημειωτέον ὅτι, ἡ μεταχείρισις αὕτη δὲν ἀπετέλει δικαίωμα τῶν φορολογουμένων τῶν τελούντων ὑπὸ τὸ ἀνωτέρω καθεστῶς, ἀλλ' ἀντιθέτως αὕτη συνίστα μίαν, οὕτως εἰπεῖν, sui generis εὐνοίαν, ἣτις παρείχετο ὑπὸ τῶν γερμανικῶν φορολογικῶν ἀρχῶν, ἐφ' ὅσον καὶ καθόσον ἐκρίνετο τοῦτο σκόπιμον.

Ἡ «μονομερὴς μέθοδος», οὐδὲν ἔμποδίζει τὴν ὑπαρξιν τῆς διπλῆς φορολογίας ἀκόμη δὲ μεταξὺ Κρατῶν, ἐχόντων ταυτόσημον φορολογικὸν

σύστημα. Διὰ τὰ ἀποφευχθῇ ὅμως αὕτη, δεόν ὅπως ὁ φορολογικὸς νόμος ἐκάστης χώρας εἶναι τεχνικῶς προσηρμοσμένος κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε νὰ δύναται νὰ ἀφομοιοῦται εἰς πάντα ξένον φορολογικὸν νόμον παρόντα ἢ μέλλοντα. Τοῦτο ὅμως, ἐν τῇ πράξει καθίσταται ἀδύνατον καὶ συνεπῶς περιορίζεται εἰς τὴν σφαῖραν τῶν οὐτοπιστικῶν ἐπιδιώξεων.

Ἐξ ἄλλου, μία γενίκευσις τῆς ὡς ἄνω μεθόδου εἰς τοὺς ἀλλοδαποὺς νόμους, θὰ ὠδήγει ἀναγκαιῶς τὸ κράτος, ὅπερ θὰ τὴν ἐφήρμοζεν, εἰς μίαν συνεχῆ καὶ συστηματικὴν θυσίαν, ἐκάστην φοράν καθ' ἣν εἰς ἀλλοδαπὸς νόμος θὰ ἀπῆτει τὴν υποχρέωσιν πρὸς καταβολὴν ἐνὸς ὀρισμένου φόρου.

Πιστεύομεν ὅτι, διὰ τὰ ὑπάρξει μία ἰσορροπία εἰς τὸ ἐπικρατοῦν, σήμερον διεθνὲς φορολογικὸν κλίμα, εἶναι ἀπαραίτητος ἡ ὑπαρξίς ἐνὸς συνδέσμου ἢ μᾶλλον μιᾶς ἐκ τοῦ σύγγενος ἐπαφῆς τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν τῶν καθ' ἑκάστα Κρατῶν. Διότι, ἡ ἐπαφή αὕτη ἀφ' ἐνὸς μὲν ἐξασφαλίζει τὴν μεταξύ των ἀμοιβαιότητα καὶ συνεργασίαν, ἀφ' ἑτέρου δὲ δημιουργεῖ τὰς προϋποθέσεις διὰ μίαν συμφωνίαν τόσον ἐπὶ τῆς ἐπιβολῆς τοῦ φόρου ὅσον καὶ ἐπὶ τῆς εἰσπράξεως τούτου.

Τοιοιτοτρόπως, ἡ μεταξύ τῶν ἀρμοδίων φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν τῶν διαφόρων Κρατῶν συμπάρστασις, προϋποθέτει κατ' ἀρχὴν μίαν συμφωνίαν πρὸς ἀκριβῆ καθορισμὸν τῶν ὁρῶν τῆς ὡς εἴρηται βοήθειας ἢ ὁποία, ὡς ἐκ τούτου, μᾶς ἀπομακρύνει ἐκ τῆς «μονομεροῦς μεθόδου», τὰ ἀποτελέσματα τῆς ὁποίας εἶναι ἥκιστα ἱκανοποιητικὰ. Θὰ εἴμεθα περισσότερον ἀντικειμενικοὶ ἐὰν ἐλέγομεν ὅτι, τὸ πλαισίον ἐντὸς τοῦ ὁποίου δύναται νὰ κινήθῃ καὶ νὰ τύχῃ ἐφαρμογῆς ἡ «μονομερὴς μέθοδος», εἶναι ἐν τῇ πραγματικότητι τὸ τῆς ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας δηλ. τὸ τῆς διπλῆς φορολογίας τῆς λαμβανούσης χώραν μεταξύ τῶν νομῶν ἢ τῶν δήμων ἢ τῶν κοινοτήτων μιᾶς δεδομένης χώρας.

Θεωροῦμεν, ὅμως, σκόπιμον νὰ προβῶμεν εἰς τὰς ἀκολούθους διακρίσεις:

α) Ἐὰν ὑφίσταται μία δικαστικὴ ἀρχὴ ἀσκοῦσα ἐξουσίαν ἐπὶ τῶν διαφορῶν ἐπαρχιῶν ἢ διοικητικῶν διαμερισμάτων μιᾶς καὶ τῆς αὐτῆς χώρας, ἡ ἀρχὴ αὕτη θὰ ἐπιλύσῃ προφανῶς — καὶ δὴ κατὰ τρόπον ἱκανοποιητικόν — τὸ πρόβλημα τῆς ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας, ὅπερ ἤθελε τυχόν προκύψει.

Παρομοίως περιπτώσεις ἀντιμετωπίζει ἡ Γαλλία καὶ τὸ Βέλγιον ἢ ἀκόμη καὶ ἡ Ἑλβετία ἐνθα τὸ Ὁμοσπονδιακὸν Δικαστήριον (Tribunal Federal) ἔχει εὐρυτέρας δικαιοδοσίας. Οὐχ' ἥττον, τὸ Δικαστήριον τοῦτο περιορίζεται εἰς τὰ καντόνια, ἅτινα διαθέτουν κεντρικὴν ἐξουσίαν θυνάμενα νὰ νομοθετοῦν ἐξ ὀνόματος καὶ τῶν λοιπῶν καντονίων τοῦ ὁμοσπονδιακοῦ τούτου Κράτους.

β) Ὅπου ἡ ἀνωτέρω δικαστικὴ ἀρχὴ δὲν ὑφίσταται, τότε ἀποκλίνομεν ἀναγκαιῶς ὑπὲρ τῆς ἐξευρέσεως λύσεως τοῦ προβλήματος τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας, ὑπὸ τῶν καθ' ἑκάστα κυριάρχων Κρατῶν, ὡς ἀπεδείξα-

μεν ἀλλαχοῦ τῆς παρουσίας μελέτης. Ἐνδεικτικῶς ἀναφέρομεν ἐνταῦθα τὴν περίπτωσιν τῶν Ἑνωμένων Πολιτειῶν τῆς Ἀμερικῆς ἐνθα ἡ φορολογικὴ ἀνεξαρτησία τῶν καθ' ἕκαστα Πολιτειῶν (States) εἶναι τοσοῦτον εὐρεῖα ὥστε αἱ μεταξὺ τῶν σχέσεις νὰ μὴ ἔχουν εὐρὴ εἰσέτι μίαν ἱκανοποιητικὴν λύσιν.

Ἐκτὸς τῆς «μονομεροῦς μεθόδου», ὑφίσταται καὶ ἑτέρα μέθοδος ἡ λεγόμενη «πολυμερὴς μέθοδος» ἢ «μέθοδος διεθνoῦς συνεννοήσεως».

Ὡς γνωρίζομεν, ἡ «πολυμερὴς μέθοδος», εἶναι ἐκείνη ἣτις ἀφορᾷ εἰς τὰς μεταξὺ δύο ἢ περισσοτέρων χωρῶν συναπτομένης συμφωνίας περὶ ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἡ μέθοδος αὕτη ἐμφανίζεται ὑπὸ τρεῖς διαφόρους ὄψεις, αἵτινες συνιστοῦν ἐν ἀνώτατον, ἐν κατώτατον καὶ τέλος ἐν ἐνδιάμεσον στάδιον.

Ὡς ἀνώτατον (maximum), χαρακτηρίζεται ἡ Παγκόσμιος Ἑνωσις περιλαμβάνουσα ἀπάσας τὰς χώρας ἢ, τοῦλάχιστον, τὰς πεπολιτισμένας τοιαύτας. Ἡ ἐν λόγῳ ἔνωσις συνιστᾷ, τῷ ὄντι, ἐκεῖνο ὕπερ δυνάμεθα νὰ ὀνομάσωμεν Διεθνὲς Δίκαιον ἢ Δίκαιον τῶν Ἑθνῶν.

Ὡς κατώτατον (minimum) στάδιον, θεωροῦμεν ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον συνίσταται ἐκ τῶν διμερῶν συμφωνιῶν, κάτωθι τῶν ὁποίων δὲν ὑφίσταται θέσις διὰ διεθνεῖς συμβατικὰς σχέσεις.

Τὸ ἐνδιάμεσον (Intermédiaire), τέλος, στάδιον συνίσταται ἐκ τῶν περιωρισμένων ἐνώσεων, διαλαμβανουσῶν ἕνα μεταβλητὸν ἀριθμὸν «χωρῶν — ἐνώσεων», ἀποτελουμένων, τοῦλάχιστον, ἐκ τριῶν χωρῶν καὶ, ἐν πάσῃ περιπτώσει, οὐχὶ ἀρκετὰ μεγάλον ἀριθμὸν Κρατῶν, γνωστῶν ὑπὸ τὸ ὄνομα «πολυμερεῖς ἢ πολυπληθεῖς ἐνώσεις».

Ὑφ' οἷανδήποτε μορφήν καὶ ἐὰν ἐμφανίζεται ἡ «πολυμερὴς μέθοδος», δύναται νὰ ἔχῃ δύο ἀντικείμενα τὰ ὁποῖα εἶναι, ἐξ ἄλλου, ἀντικείμενα τῆς μεθόδου ταύτης. Ἡ διεθνὴς αὕτη μέθοδος εἶναι δυνατόν νὰ διαλαμβάνῃ «ὁμοιομόρφους» κανόνας ἢ κανόνας συγκρούσεως τῶν νόμων.

Διὰ τῆς λέξεως «ὁμοιομορφία» ἐννοοῦμεν τὸν τρόπον, δυνάμει τοῦ ὁποίου ὑποκαθιστῶμεν εἰς τὴν νομοθεσίαν τῶν συμβαλλομένων κρατῶν μίαν νέαν νομοθεσίαν.

Πρὶν ἢ ἐκραγῇ ὁ δεῦτερος παγκόσμιος πόλεμος, ἡ ἀνωτέρω μέθοδος εἶχε ἀρκετοὺς ὁπαδούς, οἵτινες διέδλεπον τὸ πλεονέκτημα, διὰ τῆς ἀτονίας τῶν διαφορῶν νομοθεσιῶν καὶ τῆς ὑποκαταστάσεως αὐτῶν διὰ μιᾶς ἐνιαίας τοιαύτης, τῆς ἀντιμετωπίσεως τῶν δυσκολιῶν ἃς ἐνεφάνιζεν ἡ συνύπαρξις πολλῶν καὶ διαφορῶν φορολογικῶν νόμων. Εἶναι ὅμως γεγονὸς ὅτι, ἡ «ὁμοιομορφία» αὕτη τῶν φορολογικῶν νόμων συνιστᾷ τὴν τελευταίαν νομικὴν συμπαραστάσιν μεταξὺ τῶν Κρατῶν καὶ δὴ ἐντὸς τῆς διεθνoῦς ἐγγόμου τάξεως. Τοῦτο, ἀσφαλῶς, οὐδεὶς δύναται νὰ τὸ ἀμφισβητήσῃ, ἐκτὸς ἐὰν δεχθῶμεν ὅτι εἶναι ἀπαράδεκτον νὰ ὑποχωρῇ τὸ ἐθνικὸν δίκαιον ἐνώπιον τοῦ διε-

θγοῦς τοιούτου καί, συνεπῶς, ἐπόμενον εἶναι νὰ ἀποτελῇ τὸ γεγονός τοῦτο μειονέκτημα.

Εἶναι λυπηρὸν ὅτι καὶ σήμερον ἀκόμη ὑφίστανται ὠρισμένα — εὐτυχῶς ὀλίγα Κράτη—τὰ ὅποια δέχονται τὴν ἀντίθετον ταύτην ἄποψιν, ἥτις προσκρούει δι' ἐκάστην χώραν, ἀπὸ συνταγματικῆς πλευρᾶς, εἰς ἀνυπερβλήτους ἐνίοτε δυσκολίας.

Ἡ «πολυμερῆς μέθοδος», ἥτις ἀντιτίθεται πρὸς τὴν «μονομερῇ τοιαύτην, δὲν αὐξάνει τὰ ἐμπόδια, ἀλλ' ἐπιζητεῖ νὰ περιορίσῃ τὰς ζητουμένας θυσίας ἐν ἐκάστῳ Κράτει, ἐπιδιώκον, ἐν τελευταίᾳ ἀναλύσει τὴν διατήρησιν τῆς φορολογικῆς αὐτοῦ νομοθεσίας. Θὰ ἐλέγομεν ἀκριδέστερον ὅτι, ἐπιχειρεῖται ἡ μεταξὺ τῶν Κρατῶν συνεννόησις ὡς πρὸς τὸν καθορισμὸν τῆς ἀρμοδίας ἀρχῆς ἐφ' ἐκάστης συγκεκριμένης περιπτώσεως.

Αὐτὸς κυρίως, εἶναι ὁ λόγος διὰ τὸν ὅποιον ἡ «πολυμερῆς μέθοδος» θεωρεῖται ὡς ἡ πλέον ἐνδεδειγμένη' ὡς ὁδηγοῦσα τὰ Κράτη εἰς μίαν ἀμοιβαίαν συνεννόησιν ἐπὶ θεμάτων φορολογικῆς φύσεως.

VI. Οἱ νομικοὶ κανόνες τῶν Συμφώνων ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας, οἱ δημιουργοῦντες δίκαιον, ιδίως ἐν Δυτ. Γερμανίᾳ.

Α. Ὡς καὶ εἰς προηγούμενα κεφάλαια ἐγένετο λόγος, τὸ αὐτὸ πρόσωπον ἐνδέχεται, κατὰ τὴν ἄσκησιν τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας ἐνὸς ὠρισμένου Κράτους, νὰ ὑποχρεωθῇ ὅπως ἐκπληρώσῃ περισσοτέρας τῆς μιᾶς φορολογικᾶς ὑποχρεώσεως δηλ. οὐχὶ μόνον ἔναντι τοῦ Κράτους, οὕτινος τυγχάνει ὑπὸν ὅμοιος, ἀλλ' ἔναντι περισσοτέρων Κρατῶν. Εἰς τὴν τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν ὁμιλοῦμεν περὶ τοῦ φαινομένου τῆς λεγομένης διπλῆς φορολογίας, ἥτις ἐμφανίζεται εἰς διεθνή κλίμακα καὶ ἀντιμετωπίζεται διὰ τῆς συνάψεως διμερῶν ἢ πολυμερῶν μεταξὺ τῶν Κρατῶν συμφώνων.

Ἀσφαλῶς, θὰ ἦτο εὐχῆς ἔργον ἔαν ὑφίστατο μία, οὕτως εἰπεῖν, ἐναρμόνις τῶν φορολογικῶν νόμων τῶν διαφόρων Κρατῶν, πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως προστατευθοῦν τὰ πρόσωπα, τὰ τελοῦντα ὑπὸ τὴν διαρκῆ ἀπειλὴν τῆς διπλῆς φορολογίας διὰ τὰ ὑπ' αὐτῶν κτώμενα εἰσοδήματα.

Τοιοιτοτρόπως, διὰ διαφόρων διατάξεων τῆς ἐν Ρώμῃ ὑπογραφείσης Συνθήκης μεταξὺ τῶν μελῶν—Κρατῶν τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος (Ε.Ο.Κ.), ἐλήφθη μέριμνα διὰ τὴν ἀποκατάστασιν τῆς «φορολογικῆς εὐρυθμίας», ἥτις εἶχε διαταραχθῇ ἐπικινδύνως μέχρι πέρατος τοῦ 6' παγκοσμίου πολέμου ἐξ αἰτίας τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας.

Διερωτᾶται τις διὰ ποῖον λόγον, ἄραγε, ἡ Συνθήκη τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος περιορίζεται νὰ προσδιορίσῃ νομοθετικῶς³¹ τὰς με-

31. *Αρθρ. 220 τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ.

ταξὺ τῶν Κρατῶν—μελῶν διαπραγματεύσεις. Μήπως διότι ἡ διπλῇ φορολογία δὲν ἐφαρμόζεται γενικῶς αὐτοπροαιρέτως;

Ὡς τυγχάνει γνωστόν, ἡ διπλῇ φορολογία προκύπτει, ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον, ἐκ λόγων ἀναγομένων εἰς ἀσυμφωνίαν ἀπόψεων μεταξὺ τῶν Κρατῶν ἀναφορικῶς μὲ τὴν ἐδαφικὴν ἀρμοδιότητα ἐπιβολῆς φορολογίας, προσέτι δὲ καὶ ἐκ λόγων ἀναγομένων εἰς τὴν ἐπιθυμίαν ἐνίων Κρατῶν ὅπως, ἀπὸ θέσεως ἰσχύος, προπαρασκευάσουν προκαταρκτικὰς διαπραγματεύσεις πρὸς τὸν σκοπὸν συνάψεως συμβάσεως, ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας, μετ' ἄλλων χωρῶν.

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, τὸ οἰκονομικὸν ἀποτέλεσμα παραμένει τὸ αὐτό, τόσον εἰς τὴν πρώτην, ὅσον καὶ εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν. Σχετικὸν εἶναι τὸ ἄρθρον 46 τοῦ Ἑλβετικοῦ Συντάγματος τοῦ ἔτους 1946 τὸ ὁποῖον παραγγέλλει τὰ ἑξῆς: «Ἡ Ὁμοσπονδιακὴ νομοθετικὴ ἐξουσία, νομοθετεῖ τὰς ἀνάγκαιας διατάξεις προκειμένου νὰ μὴ φορολογηθῇ δὶς ὁ ἐλβετὸς πολίτης³².

Ὁ ἀνωτέρω κανὼν τοῦ Ἑλβετικοῦ Συντάγματος ἀνεπτύχθη, τυχὼν πλήρους ἐφαρμογῆς, ὑπὸ τῶν Ὁμοσπονδιακῶν Δικαστηρίων τῆς χώρας ταύτης. Ἐξ ἄλλου, καὶ ἡ Συνθήκη τῆς Ε.Ο.Κ. θὰ ἦτο δυνατόν νὰ εἶχεν ἀναθέσῃ εἰς τὴν «Commission Européenne» ἀνάλογον ἀποστολήν, δηλ. ὅπως ἡ τελευταία αὕτη καθίσταται ἀρμοδία διὰ τὴν διατύπωσιν προτάσεων σχετιζομένων μὲ τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας. Βεβαίως δὲν ἀγνοοῦμεν, ὅτι τὸ ἄρθρον 220 δὲν ἀπαγορεύει εἰς τὴν ἀνωτέρω Ἐπιτροπὴν νὰ ἀναλάβῃ πρωτοβουλίας³³, τόσον δι' ἓνα ἀμοιβαῖον ἐπὶ τοῦ θέματος διακανονισμόν, ὅσον καὶ δι' ἓνα πολυμερῆ τοιοῦτον. Διότι οὐδεὶς, ἀσφαλῶς, ἀμφισβητεῖ ὅτι ἡ διπλῇ φορολογία ἀποτελεῖ ἐμπόδιον εἰς τὴν ἐλευθέραν διακίνησιν τῶν ὑπηρεσιῶν καὶ κεφαλαίων καὶ ὅτι, αὕτη, οὐδόλως εὐνοεῖ τὸν μεταξὺ τῶν Κρατῶν συναγωνισμόν ἐντὸς τῶν πλαισίων τῆς Κοινῆς Ἀγορᾶς³⁴.

Τὸ φαινόμενον, ὅθεν, τῆς διπλῆς φορολογίας δὲν ἐμφανίζει εἰμὴ μόνον ἀρνητικὰς νομικὰς πλευρὰς καὶ δὲν προσφέρεται ἀπολύτως πρὸς ἐπίλυσιν ἀπὸ τὴν νομικὴν τοῦλάχιστον ἀποφίν του.

Ἀφ' ἧς ὑπεγράφη ἡ Συνθήκη τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος ὑπὸ τῶν ἀπαρτιζόντων αὐτὴν Κρατῶν - μελῶν, ἐν σημαντικὸν ἐρώτημα προβάλλει, δηλ. ἐὰν εἶναι δυνατὴ ἡ νομικὴ ἐναρμόνισις τῶν διαφόρων φορολογικῶν συστημάτων καὶ ὁ, ὡς ἐκ τούτου, περιορισμὸς τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας.

Εἶναι προφανές ὅτι, ἀπὸ τεχνικῆς πλευρᾶς τοῦ θέματος, ἡ φορολογικὴ ἐναρμόνισις τῶν νομοθεσιῶν τῶν κρατῶν - μελῶν θὰ ἐνίσχυεν σημαντικῶς τὴν προσπάθειαν πρὸς περιορισμὸν τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἡ ἀναζήτησις

32. «Die Bundesgesetzgebung wird... gegen Doppelbesteuerung die Erforderlichen Bestimmungen treffen».

33. *Αρθρ. 155 τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ.

34. *Αρθρ. 30 τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ.

ὅμως τῶν ἐνδεδειγμένων λύσεων καθίσταται ἔτι δυσκολωτέρα, ἐξ αἰτίας τῶν διαφορῶν τῶν ὑφισταμένων εἰς τὰ καθ' ἕκαστον φορολογικὰ συστήματα.

Ὡς πρὸς τοὺς ἀμέσους φόρους, θὰ πρέπει νὰ υπογραμμίσωμεν ἰδιαίτερώς τὰς βασικὰς διαφοράς, αἵτινες ὑφίστανται εἰς τοὺς φόρους, οἱ ὅποιοι ἐπιβάλλονται ἐπὶ τῶν νομικῶν προσώπων καὶ τῶν ὑπὸ τούτων καρπουμένων μερισμάτων.

Ἐξ ἄλλου, ὑφίστανται φόροι, οἵτινες δὲν προεισπράττονται εἰς τινὰς χώρας, ἐνῷ εἰς ἑτέρας, ὡς π.χ. παρ' ἡμῖν, προεισπράττονται. Ἐνιοὶ δὲ φόροι ἐπὶ τῶν κερδῶν συνιστοῦν μίαν ἐνδιάμεσον περιοχὴν μεταξὺ ἐμμέσων καὶ ἀμέσων φόρων. Εἰς τὰς ὑφισταμένας διαφοράς τῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν, θὰ πρέπει ἀκόμη νὰ προστεθοῦν καὶ αἱ πολυάριθμοι διαφοραὶ τοῦ ἐπικρατοῦντος εἰς ἑκάστην χώραν διαφορετικοῦ νομικοῦ καθεστῶτος, κυρίως δὲ ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὸ Ἀστικὸν Δίκαιον καὶ τὸ Ἐμπορικὸν Δίκαιον, αἵτινα προβάλλουν δυσκολίας ἀκόμη καὶ ὅσας τὰ φορολογικὰ συστήματα ἐμφανίζουν μεταξὺ τῶν ὁμοιογένειας καὶ ὁμοιομορφίας. Παρὰ ταῦτα, δὲν εἶναι ἀναγκαῖον νὰ ἀναμείνωμεν μίαν ἐνδεχομένην ἐναρμόνισιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων, ἀλλ' οὔτε καὶ μίαν προσέγγισιν τῆς τε ἀστικῆς καὶ ἐμπορικῆς νομοθεσίας πρὸς περιορισμὸν τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἀσφαλῶς, ὑφίσταται ἄλος λόγος, διὰ τὸν ὅποιον τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας παρέμεινε ἐν ἐκκρεμότητι ἐντὸς τῶν κόλπων τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος. Ὁ λόγος οὗτος εἶναι ὅτι, μὲ τὸ ὡς ἄνω πρόβλημα ἡσχολήθη ὁ Ο.Ε.Κ.Ε.³⁵ καὶ ἤδη ὁ Ο.Κ.Δ.Ε.³⁶ διεθνεῖς ὀργανισμοὶ κύρους, οἵτινες ὅμως ὀλίγα σχετικῶς ἐπέτυχον εἰς τὸν τομέα τῆς ἀμβλύνσεως τοῦ προβλήματός μας.

Β. Ἡ Δυτικὴ Γερμανία εἶναι μία ἀπὸ τὰς ἑξ (6) χώρας τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος, ἥτις συνέβαλε θετικῶς εἰς τὴν ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀντιμετωπίσασα τοῦτο οὐ μόνον ἀπὸ δημοσιονομικῆς καὶ οἰκονομικῆς ἀπόψεως, ἀλλὰ καὶ ἀπὸ νομικῆς τοιαύτης. Οὕτω, ἐκ τῆς συνάψεως συμφωνιῶν περὶ ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας ὑπὸ τῆς Δυτ. Γερμανίας μετ' ἄλλων Κρατῶν, ἐδημιουργήθησαν ὠρισμένοι βασικαὶ ἀρχαὶ φορολογικοῦ δικαίου, αἵτινες τυγχάνουν σεβασταὶ ἐν Γερμανίᾳ τόσον ὑπὸ τῆς Ἐπιστήμης, ὅσον καὶ ὑπὸ τῆς πρακτικῆς³⁷.

Ἐκ τοῦ περιεχομένου τῶν συμφωνιῶν περὶ ἀποφυγῆς διπλῆς φορολο-

35. Εὐρωπαϊκὸς Ὄργανισμὸς Οἰκονομικῆς Συνεργασίας.

36. Ὄργανισμὸς Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως.

37. Πρὸβλ. Beck Sche, Korn - Dietz, Doppelbesteuerung, Steuerkommentare Vorberkungen, σελίς 55 ἐπὶ C. H. Beck Sche Verlagsbuchhandlung, München und Berlin.

γίας, ὡς ἐνὸς συστήματος ἀμοιβαίας μεταξύ δύο ἢ καὶ περισσοτέρων Κρατῶν παραιτήσεως ἐκ φόρων, συνάγεται ὅτι ἡ ἐνέργεια τῶν κανόνων τῶν συμφωνιῶν τούτων στρέφεται συνήθως περὶ τὸν περιορισμὸν ἢ τὴν κατάργησιν τῶν ἀξιώσεων ἐκ φόρων, αἵτινες βασίζονται εἰς τὸ Ἐθνικὸν δίκαιον τῶν συμβαλλομένων Κρατῶν.

Προϋποθέσεις διὰ τὴν ἐφαρμογὴν μιᾶς συμφωνίας περὶ ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας εἶναι ἡ ὑπαρξίς μιᾶς φορολογικῆς ἀξιώσεως. Μὴ ὑφισταμένης, κατὰ τὸ ἔθνικόν δίκαιον, τοιαύτης ἀξιώσεως, ὁ κανὼν τῆς Συμφωνίας εἶναι ἄνευ ἀντικειμένου. Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ, δὲν δύναται ἐπίσης νὰ λάβῃ χώραν φορολογία, ὅταν ὁ κανὼν τοῦ συμφώνου (ὁ συγκρουόμενος), κατελόγισε ρητῶς τὸ ἀντικείμενον τῆς φορολογίας. Διότι οἱ κανόνες ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας δὲν δύνανται συνήθως νὰ δημιουργήσουν νέας φορολογικὰς ἀξιώσεις, οὐδὲ νὰ ἐπεκτείνουν ἢ τροποποιήσουν ὑφιστάμενας τοιαύτας. Ἡ ἐνέργειά των πληροῦται μὲ τὴν δικαίαν κατανομήν των ἐπὶ ἐνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ ἀγαθοῦ ὑφισταμένων φορολογικῶν ἀξιώσεων τῶν συντρεχουσῶν φορολογικῶν ἐξουσιῶν.

Διὰ τὴν φορολογίαν τῶν εἰσοδημάτων ἢ περιουσιακῶν στοιχείων ἐν τῇ Γερμανικῇ Ὀμοσπονδίᾳ, θὰ πρέπει κατ' ἀρχὴν νὰ ὑφίστανται αἱ προϋποθέσεις τῆς ἀπεριορίστου ἢ περιορισμένης φορολογικῆς ὑποχρεώσεως καὶ ἐφ' ὅσον, ἐν συνεχείᾳ, ὑφίσταται δυνάμει τοῦ ἐσωτερικοῦ (ἡμεδαποῦ) Γερμανικοῦ δικαίου φορολογικὴ ἀξίωσις, θὰ ἐξετασθῇ ἐὰν ἡ ἀξίωσις αὕτη θὰ πρέπει, δυνάμει τῶν διατάξεων τοῦ ἐφαρμοζομένου συμφώνου διπλῆς φορολογίας, νὰ περιορισθῇ ἢ καταργηθῇ.

Αἱ βασικαὶ αὗται ἀρχαὶ ἀνεπτύχθησαν ὑπὸ τοῦ Ἀνωτάτου Φορολογικοῦ Δικαστηρίου τῆς Δυτ. Γερμανίας καὶ ἐγένοντο παγίως ἀποδεκταὶ ὑπὸ τῆς Νομολογίας καὶ τῆς Διοικήσεως³⁸.

Ὡς περαιτέρω βασικὴ ἀρχὴ ἰσχύει ὅτι, οὐ μόνον ἡ θάσις μιᾶς φορολογικῆς ἀξιώσεως, ἀλλὰ καὶ ἡ πραγματοποιήσις της ἀναφορικῶς μὲ τὴν διαδικασίαν, τὸ εἶδος καὶ ὕψος τῆς φορολογίας δὲν δύναται νὰ θιγῇ ὑπὸ τοῦ δικαίου τῶν συμφώνων τῆς διπλῆς φορολογίας, τούτων ἀφιεμένων εἰς τὴν δικαιοδοσίαν τοῦ ἔθνικοῦ φορολογικοῦ δικαίου τοῦ Κράτους.

Εἰς τὴν περίπτωσιν ἡ Συμφωνία περὶ διπλῆς φορολογίας προέβλεψεν περὶ τοῦ δικαιώματος τῆς φορολογίας, ἡ περαιτέρω ἐπεξεργασία ἀνήκει εἰς τὴν φορολογικὴν ἐξουσίαν τοῦ ἀρμοδίου Κράτους.

Ἡ ἐξουσία αὕτη εἶναι, κατὰ κανόνα, κυρίαρχος ὅσον ἀφορᾷ τὴν διαδικασίαν

38. Πρβλ. Γνωμοδότησιν τοῦ R.D.E. καὶ ἀπόφασιν τοῦ R.F.H.R.-ST BL, 1935, 1939. Ἐπίσης ἴδε Schmitz ἐν AAO σελὶς 75 ἐν AAO σελὶς 8. R.F.H.R. ST BL 1936, 1209, 1939 312, R.F.H.R. ST BL, 1959 III 462.

αν και τὸ ὕψος τῆς φορολογίας. Ἐπίσης ὁ χαρακτηρισμὸς τοῦ φορολογικοῦ ἀντικειμένου ἐν τῷ συμφώνῳ, ἢ κατὰτάξεις του μεταξὺ τῶν εἰσοδημάτων ἢ ἢ κατὰτάξεις τοῦ εἶδους τῶν περιουσιακῶν στοιχείων ἐν τῷ συμφώνῳ, δὲν εἶναι δεσμευτικὴ διὰ τὸ ἐθνικὸν κρατικὸν δίκαιον.

Τὰ πλεῖστα τῶν συμφώνων τῆς διπλῆς φορολογίας πραγματεύονται π.χ. περὶ τῶν εἰσοδημάτων ἐκ τῆς συμμετοχῆς εἰς μίαν Ἑταιρίαν Περιορισμένης Εὐθύνης, ὡς εἰσοδημάτων ἐξ ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων (Gewerbliche) καὶ καταλογίζουν τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας εἰς τὸ Κράτος ἐκεῖνο, εἰς ὃ εὐρίσκεται ἢ ἐγκατάστασις ἐκμεταλλεύσεως.

Τὸ γερμανικὸν δημόσιον, ἐφ' ὅσον παρέχεται εἰς αὐτὸ τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας μιᾶς ἐγκαταστάσεως ἐκμεταλλεύσεως, δὲν δεσμεύεται ἐκ τῆς ὡς ἄνω κατὰτάξεως τοῦ ἀντικειμένου τῆς φορολογίας καὶ δύναται νὰ φορολογήσῃ τὰ μερίσματα μιᾶς Ἑταιρείας Περιορισμένης Εὐθύνης, ὡς εἰσοδήματα Κεφαλαίου ἐκ τῶν ὑποκειμένων εἰς παρακράτησιν.

Περιορισμοὶ εἰς τὴν ἐθνικὴν κρατικὴν φορολογικὴν ἐξουσίαν, ἀναφορικῶς μὲ τὴν φορολογικὴν διαδικασίαν, τίθενται μόνον ἐφ' ὅσον οἱ περιορισμοὶ οὗτοι προκύπτουν ἐξ αὐτοῦ τούτου τοῦ συμφώνου. Οὕτω, τὸ μεγαλύτερον μέρος τῶν συγχρόνων συμφώνων διπλῆς φορολογίας τῆς Γερμανικῆς Ὁμοσπονδίας, θέτει ἀνωτάτους συντελεστὰς διὰ τὴν φορολογίαν ἐν τῇ πηγῇ τῶν προσόδων ἐκ κεφαλαίου. Κατὰ τὴν ἐξακρίθωσιν τοῦ κέρδους μιᾶς ἐγκαταστάσεως ἐκμεταλλεύσεως ἐφαρμόζεται ὁ κανὼν Doppelbesteuerung ὡς βάσις ὑπολογισμοῦ (ὀνομάζεται δὲ ρήτρα dealing-at-arms-length).

Ἡ διάταξις τοῦ συμφώνου (ἐν Νορθηγίᾳ π.χ. ἄρθρον 2 παρ. 1 ἐδάφ. β) περιορίζεται εἰς τὸ ν' ἀκαθορίσθῃ βάσει ποίων κριτηρίων ἐν πρόσωπον θὰ θεωρηθῇ ἐγκατεστημένον εἰς μίαν τῶν συμβαλλομένων χωρῶν. Ἐν τῷ συμφώνῳ τούτῳ καὶ εἰς τὰς συγκρουομένας διατάξεις (Kollisionsnormen), αἵτινες προκύπτουσιν ἐξ αὐτῆς ταύτης τῆς ἐγκαταστάσεως, θὰ πρέπει νὰ στηριχθῇ τὸ κράτος ἐκεῖνο ἐν τῷ ὁποίῳ οὐδεμία ἐγκατάστασις θεωρεῖται κατὰ πλᾶσμα ὑφισταμένη. Εἰς περίπτωσιν δὲ καθ' ἣν τὸ κράτος τοῦτο ἐνεργεῖ βάσει τῶν διατάξεων τῆς ἀπεριορίστου φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἐπειδὴ ἐπληρώθησαν αἱ προϋποθέσεις τῶν διατάξεων κατὰ τὸ ἐσωτερικὸν φορολογικὸν δίκαιον, δὲν πρέπει νὰ ὑφίσταται ἐν προκειμένῳ οἰοσδήποτε ἐνδοιασμὸς ἐκ τοῦ δικαίου τοῦ συμφώνου, ἐφ' ὅσον ἡ ἀπόφασίς του ἐπὶ τῆς κατανομῆς τοῦ φορολογικοῦ ἀντικειμένου τυγχάνει σεβαστῇ. Εἰς τὸ αὐτὸ συμπέρασμα καταλήγει ὁ Fricke³⁹. Ἐτέρας γνώμης ὅμως εἶναι τὸ Φορολογικὸν Δικαστήριον Μονάχου⁴⁰.

Οἰκοθεν νοεῖται, ὅτι, τὰ σύμφωνα διπλῆς φορολογίας ἰσχύουν ὡς σύμ-

39. Πρβλ. D.ST. Z.A. 1962 σελ. 296.

40. Ἀπόφασίς ἐκδοθεῖσα τὴν 22.8.62, δημοσιευθεῖσα ἐν Archivrecht B, FG 1963, σελ. 173.

φωνα Διεθνούς Δικαίου ἐντὸς τῆς Ἐπικρατείας τῶν συμβαλλομένων χωρῶν, ἔχουν δὲ ἰσχὺν Νόμου εὐθὺς ὡς ἡ Νομοθετικὴ ἐξουσία τῶν χωρῶν τούτων ἐπικυρώσῃ ταῦτα καὶ τὰ περιβάλλῃ μὲ ἰσχὺν Νόμου (Transformation).

Εἶναι ἄξιον ἰδιαίτερας προσοχῆς τὸ γεγονός ὅτι, οἱ κανόνες τῶν συμφώνων τῆς διπλῆς φορολογίας προηγοῦνται τῶν κανόνων τοῦ ἐθνικοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Συγκεκριμένως, αἱ Ἐφορίαι ἐν Γερμανίᾳ, ὑποχρεοῦνται εἰς τὴν τήρησιν αὐτεπαγγέλτως τῶν διατάξεων τῶν συμφώνων τούτων.

Δὲν ὑφίσταται ὑποχρέωσις τοῦ φορολογουμένου δι' ὑποβολὴν αἰτήσεως. Ὑφίστανται ὅμως ἀντιρρήσεις περὶ τοῦ κατὰ πόσον ἡ ὑποχρέωσις ὑποβολῆς δηλώσεως περιορίζεται εἰς τὰ φορολογικὰ ἀντικείμενα, τὰ ὁποῖα, δυνάμει τοῦ συμφώνου διπλῆς φορολογίας, κατελογίσθησαν εἰς τὴν ἀρμοδίαν φορολογικὴν ἐξουσίαν ἢ θὰ πρέπει ἢ δηλώσεις νὰ ἐπεκταθῇ εἰς ἅπαντα τὰ εἰσοδήματα ἢ περιουσιακὰ στοιχεῖα, ἀνεξαρτήτως τοῦ ἂν ταῦτα ἀπεκλείσθησαν δυνάμει συμφώνου τῆς γερμανικῆς φορολογίας. Μία τοιαύτη ρύθμισις, δὲν δύναται νὰ ἔχῃ ἀπαιτήσεις γενικεύσεως. Ἐξαρτᾶται αὕτη ἐκ τῆς διαρθρώσεως τοῦ ἐκάστοτε συμφώνου καὶ τοῦ τρόπου ἐπετεργείας τῶν ἐφαρμοζομένων διατάξεων συγκρούσεως. Ἡ ὑποχρέωσις τῆς πλήρους δηλώσεως, ἐκείνων δηλαδή τῶν εἰσοδημάτων ἐκ ξένης πηγῆς διὰ τὰ ὁποῖα δὲν ἐπιτρέπεται εἰς τὸ γερμανικὸν δημόσιον σύμφωνον διπλῆς φορολογίας, δύναται νὰ προκύψῃ ὅταν τοῦτο διὰ τὴν ἐξακρίβωσιν τοῦ συντελεστοῦ φορολογίας ἐπιτρέπῃ κατηγορηματικῶς ὅπως λαμβάνωνται ὑπ' ὄψει τὰ ἀπαλλασσόμενα ἄλλοδαπὰ εἰσοδήματα ἀπεριορίστου φορολογικῆς ὑποχρεώσεως.

Εἰς περίπτωσιν ὅμως, καθ' ἣν εἶναι βέβαιον ὅτι ἐν φορολογικὸν ἀντικείμενον, δυνάμει Κανόνος κατανομῆς ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας, ἀφηρέθη ἄνευ περιορισμοῦ ἐκ τῆς ἡμεδαπῆς φορολογίας, λόγῳ ἐπιφυλάξεως ὡς πρὸς τὴν προοδευτικότητα τοῦ φόρου, τότε ἀρκεῖ διὰ τὸν φορολογούμενον ἢ δηλώσεις ἐν ἣ οὗτος παραπέμπει εἰς τὸ περιστατικόν. Διὰ τοῦ τρόπου τούτου, παρέχει εἰς τὴν Ἐφορίαν τὴν ὑπὸ τοῦ Νόμου⁴¹ ἐπιβαλλομένην δυνατότητα ὅπως αὕτη ἐξετάσῃ τί εἶναι φορολογητέον καὶ τί δὲν εἶναι.

Ἡ δέσμευσις τοῦ Δημοσίου εἰς τοὺς κανόνας ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας, ἀναλογεῖ εἰς ἀντίστοιχον δέσμευσιν τοῦ φορολογουμένου. Οἱ κανόνες οὗτοι εἶναι δι' αὐτὸν ἀνεπίδεκτοι τροποποιήσεως, ἀκόμη καὶ ἐὰν ἡ ἐφαρμογὴ τῶν δημιουργῇ μίαν ὑὑξημένην φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν. Τοῦτο δύναται νὰ συμβῇ ὅταν ὁ φορολογούμενος εἰς τὴν μίαν χώραν εἰργάσθῃ μὲ κέρδος καὶ εἰς τὴν ἄλλην μὲ ζημίαν. Ἐὰν, εἰς τὴν προκειμένην περίπτωσιν, ἤθελεν ἐφαρμοσθῇ ἐν σύμφωνον, ὅπερ κατανέμει τὸ φορολογητέον ἀντικείμενον μεταξὺ τῶν συμβαλλομένων κρατῶν, δὲν καθίσταται δυνατός ὁ συμψηφισμὸς τοῦ κέρδους μὲ τὴν ζημίαν καὶ τοῦτο διότι τὰ κατανεμόμενα ἀντικείμενα (ἀγαθὰ), ἐξεταζόμενα ἕκαστον ἰδιαίτερώς καὶ ἐκτὸς τῆς χώρας εἰς

41. Πρβλ. «Reichsabgabenordnung» παρ. 166.

ῥην κατενεμήθησαν, οὐδόλως λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν εἴτε θετικῶς, εἴτε ἀρνητικῶς.

Περὶ τοῦ ἀνεπιδέκτου τῆς τροποποιήσεως τῶν κανόνων (Regeln) καὶ τῆς ἐκ τοῦ λόγου τούτου ὑφισταμένης ἀπαγορεύσεως τοῦ συμφηφισμοῦ τῆς ζημίας, συμφωνοῦν τόσοι ἡ Ἐπιστήμη, ὅσον καὶ ἡ Νομολογία. Ἡ ἀρχὴ αὐτὴ λαμβάνει μεγαλυτέραν σημασίαν ἐπὶ εἰσοδημάτων ἐξ ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων, δύναται δὲ ἐν προκειμένῳ νὰ δημιουργήσῃ ἰδιαιτέρως ζημιολογικούς ἐπιπτώσεις ἐν τῇ φορολογίᾳ. Μίαν μείωσιν τῶν ἐπιπτώσεων τούτων ἐπιφέρουν τὰ σύμφωνα μὲ τὴν ἐπιφύλαξιν τῆς «ρήτρας τῆς προοδευτικότητος».

Ἡ Γερμανικὴ Διοίκησις ζεπιτρέπει, ἐπὶ ἀπεριορίστου φορολογικῆς ὑποχρεώσεως μὲ ἐπακόλουθον ἐφαρμογὴν τῆς προοδευτικῆς ρήτρας, οὕτως εἰπεῖν κατ' ἀντιδιαστολήν, μίαν μείωσιν τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ φόρου εἰσοδήματος, λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν τῶν ζημιῶν ἥτοι, ἐπὶ ἀρνητικῶν εἰσοδημάτων, ἐν τῷ ἐτέρῳ συμβαλλομένῳ Κράτει.

Ἡ διευκόλυνσις αὕτη ἔλαβεν χώραν τὸ πρῶτον, εἰς τὰς ὁδηγίας τὰς παρασχεθείσας διὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ συμφώνου διπλῆς φορολογίας μετὰ τῶν Ἡνωμένων Πολιτειῶν, ἰσχύει δὲ ἔκτοτε δι' ἅπαντα τὰ σύμφωνα μὲ «ρήτραν προοδευτικότητος».

Ἐπὶ συνάψεως νέων συμφώνων διπλῆς φορολογίας, μεσολαβεῖ συνήθως, μεταξὺ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν διατάξεων καὶ τῆς ἐνάρξεως τῆς ἰσχύος, ἐν μακρὸν χρονικὸν διάστημα. Εἰς τὰς γερμανικὰς Ἐφορίας ἐδόθη ἡ ἐντολὴ ὅπως παραιτηθοῦν τῆς ἐπιτρεπομένης εἰς τὰ σύμφωνα ἀναδρομικότητος, εἰς τὰς περιπτώσεις καθ' ἃς ὁ φορολογούμενος, ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ συμφώνου, θὰ ἐτίθετο εἰς ἥσσονα μοῖραν ἀπὸ ἐκείνην τοῦ ἐσωτερικοῦ δικαίου ὡς π.χ. εἰς ἣν περίπτωσιν ἐπιτρέπεται ἡ ἔκπτωσις ζημίας ἐκ τῆς ἐπιχειρηματικῆς ἐγκαταστάσεως εἰς ἄλλην συμβαλλομένην χώραν⁴².

Κατὰ γενικῶς παρεδεδεγμένην ἀρχήν, ἡ διπλὴ φορολογία λαμβάνει χώραν ἐν Γερμανίᾳ ὁσάκις: α) Ὁ φορολογούμενος ὑπόκειται ἐν τῇ χώρᾳ τῆς κατοικίας του (ἔδραν ἢ τόπον τῆς διευθύνσεως τῶν ἐργασιῶν), εἰς ἀπεριορίστον φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, δηλονότι φορολογεῖται καὶ διὰ τὰ εἰσοδήματα τὰ ὅποια πραγματοποιεῖ εἰς μίαν ἄλλην χώραν. Ἡ χώρα δὲ αὕτη, ἐξ ἣς προκύπτουν τ' ἄλλοδαπὰ εἰσοδήματα ἢ εὐρίσκονται αἱ ἄλλοδαποι περιουσιακαὶ ἀξίαι, φορολογεῖ τὰ εἰσοδήματα ταῦτα ἢ τὰ λοιπὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα, βάσει τῆς ἀρχῆς τῆς περιορισμένης φορολογικῆς ὑποχρεώσεως καὶ β) Ὁ φορολογούμενος πραγματοποιεῖ εἰσοδήματα ἐκ δύο διαφόρων χωρῶν ἢ κέντηται περιουσιακὰς ἀξίας εἰς δύο διαφόρους χώρας καὶ ἐκάστη χώρα περιορίζει μὲν τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας εἰς τὰ ἐν τῇ ἐδάφει της πρα-

42. Πρβλ. Hess: Ὑπουργεῖον Οἰκονομικῶν Ὁμοσπ. Γερμανίας — ἐγκύκλιος τῆς 7-8-1963 S. 1301 - 7311)11 JWB Kurznachrichten S. 455. Ὁμοίως ὁ γεμμανὸς νομοθέτης, τὸ πρῶτον ἐν τῷ νόμῳ ἐπικυρώσεως τοῦ Συμφώνου Δανίας - Γερμανίας τῆς 30-1-1962.

γματοποιούμενα εισοδήματα ή εύρισκομένας περιουσιακάς αξίας, πλήν όμως διά της εφαρμογής διαφόρων μέτρων διά τόν του ήμεδαπού εισοδήματος ή της ήμεδαπής περιουσίας ύπολογισμόν, χωρεί μία, θα λέγομεν, «διασταύρωσις»⁴³ τών έν λόγω εισοδημάτων.

Τά ρυθμιστικά μέτρα, άτινα λαμβάνονται παρά μιās εκάστης τών χωρών πρὸς άποφυγήν ή περιορισμόν της ύφισταμένης διεθνούς διπλής φορολογίας, είναι διάφορα. Δύναται τις νά διακρίνη δύο κατηγορίας (δμάδας) τούτων, ήτοι: τά μονομεροῦς φύσεως μέτρα, νόμους, διατάγματα, έγκυκλίους και τās διμερείς συμβάσεις έχουσας τόν τύπον ένός διεθνούς συμφώνου.

Τά διεθνή σύμφωνα διπλής φορολογίας, τυγχάνουν διμερείς συμβάσεις, έχουν δέ ως περιεχόμενον τόν περιορισμόν της φορολογικής έξουσίας άμφοτέρων τών συμβαλλομένων έν τῷ συμφώνῳ χωρῶν.

Έν συμφωνον διπλής φορολογίας, δύναται νά καταργήση ή περιορίση τήν φορολογικήν ύποχρέωσιν, δέν δύναται όμως νά δημιουργήση νέαν τοιαύτην ή νά επεκτείνη ύφισταμένην ύποχρέωσιν.

Η διπλή φορολογία τών προσώπων ή εταιριών, τών οποίων τά εισοδήματα προέρχονται εκ δύο διαφόρων χωρῶν ή ή περιουσία των κείται εις δύο διαφόρους χώρας, δύναται τότε μόνον ν' άποσοδηθῇ, όταν εκάστη τών χωρῶν τούτων — είτε είναι ή χώρα της κατοικίας (έδρας) του φορολογουμένου ή ή χώρα εξ ής προέρχονται τά εισοδήματα ή εύρίσκεται ή περιουσία (χώρα προελεύσεως = Ursprungstaat) — παραιτείται εξ ένός μέρους της άπριοριστου φορολογικής αξιώσεως υπέρ της άλλης χώρας.

Τούτο, δύναται νά συμβῇ κατά τρόπον ὥστε, είτε τὸ φορολογητέον άγαθόν νά κατανεμηθῇ μεταξύ τών δύο χωρῶν (μέθοδος «κατανομής - καταλογισμού»), είτε ή χώρα της κατοικίας (έδρα) νά παραμείνη δικαιουμένη ὅπως φορολογήσῃ ὀλόκληρον τὸ εισόδημα ή τήν περιουσίαν του φορολογουμένου, πλήν όμως αὕτη νά συμφιφίσῃ (συνυπολογίσῃ) κατά ένα τρόπον εις τοὺς φόρους της τοὺς επιβαλλομένους παρά της χώρας προελεύσεως φόρους (μέθοδος συμφιφισμού - συνυπολογισμού).

Η μέθοδος της κατανομής (διαχωρισμοῦ) τών πηγῶν της φορολογίας, μεταξύ τών συνομολογούντων σύμφωνα χωρῶν, άνταποκρίνεται εις τήν συνήθειαν τών χωρῶν της Κεντρικής Εὐρώπης. Συνεπῶς, θάσιν του Εὐρωπαϊκοῦ συστήματος άποτελοῦν αἱ διατάξεις, αἱ άφορῶσαι εις τόν διαχωρισμόν δύο συγκρουομένων φορολογικῶν έξουσιῶν, αἱ ὀνομαζόμεναι Kollisionsnormen. Έν προκειμένῳ, λαμβάνει χώραν κατανομή τών εισοδημάτων και της περιουσίας, θάσει του αξιώματος της οικονομικής έξαρτήσεως (συγγενείας) πρὸς τήν μίαν ή τήν άλλην εκ τών συμβαλλομένων έν τῷ συμφώνῳ χωρῶν.

Τὸ φορολογητέον άγαθόν παραχωρεῖται (παραπέμπεται) είτε εις τήν

43. Πρὸβλ. Α. Heining, Die Besteuerung der Ausländer, 1956 S. 178.

χώραν τῆς κατοικίας (ἔδρα), εἴτε εἰς τὴν χώραν προελεύσεως, ὁπότε ἐὰν τὸ οἰκονομικὸν ἐνδιαφέρον τῶν χωρῶν εἶναι διάφορον, ἀναφύονται, ὡς εἶναι φυσικόν, δυσκολίαι. Τοῦτο δύναται νὰ συμβῇ ἀναλόγως τῆς περιπτώσεως καθ' ἣν μία χώρα, ἡ ὁποία παραιτεῖται μιᾶς φορολογικῆς ἀξιώσεως, τυγχάνει πιστώτρια, δηλ. χώρα ἀπὸ τὴν ὁποίαν οἱ φορολογούμενοι δανείζονται κεφάλαια ἢ, τυγχάνει χώρα ὀφειλέτης, δηλ. χώρα εἰς τὴν ὁποίαν οἱ φορολογούμενοι δανείζονται κεφάλαια.

Αἱ πιστώτριαi χώραι, προτιμοῦν τὴν φορολογίαν τῆς κατοικίας (ἔδρας), ἐνῶ αἱ ὀφειλέτιδες χώραι τὴν τῆς χώρας προελεύσεως.

Ἡ μέθοδος τοῦ συμφηφισμοῦ (συνυπολογισμοῦ), διὰ τὴν ἀποτροπὴν ἢ τὸν μετριασμόν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀνταποκρίνεται εἰς τὴν ἀμερικανικὴν πρακτικὴν.

Αἱ Ἑνωμένοι Πολιτεῖαι καὶ ἡ Μεγάλη Βρεταννία καὶ ἀπὸ τῆς 1.1.1957 ἡ Ὁμοσπονδιακὴ Γερμανία⁴⁴, περιλαμβάνουν ἤδη εἰς τοὺς φορολογικοὺς τῶν νόμους διατάξεις κατὰ τὰς ὁποίας ἀλλοδαποὶ φόροι εἰσοδήματος δύνανται νὰ συνυπολογισθοῦν εἰς τὸν ἡμεδαπὸν φόρον εἰσοδήματος. Ἡδὴ ὅμως, αἱ διατάξεις αὗται τοῦ συνυπολογισμοῦ (συμφηφισμοῦ) περιωρίσθησαν σημαντικῶς. Αὗται, ἀπὸ προσωπικῆς πλευρᾶς, ἀφοροῦν μόνον τοὺς ἰδίους τῆς χώρας πολίτας ἢ τοὺς φορολογουμένους μὲ ἀπεριόριστον φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, ἀπὸ πραγματικῆς δὲ πλευρᾶς ὑφίσταται ὁ περιορισμὸς καθ' ὃν τὸ συμφηφιζόμενον (συνυπολογιζόμενον) ποσὸν δὲν δύναται νὰ υπερβαίῃ τὸ ἐπὶ τῶν ἀλλοδαπῶν εἰσοδημάτων ἀντιστοιχοῦν μέρος τοῦ φόρου εἰσοδήματος.

Παρά τὴν ὑπαρξιν, ἐν τῷ ἐθνικῷ φορολογικῷ δικαίῳ, τῆς μεθόδου τοῦ συμφηφισμοῦ, ἐξᾠκολουθεῖ ὑφισταμένη ἡ ἀνάγκη τῆς συνάψεως τῶν συμφωνιῶν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἰδίᾳ διὰ τὴν προστασίαν τῶν ἀλλοδαπῶν.

Αἱ ἀμερικανικαὶ συμβάσεις διπλῆς φορολογίας ἐπεκτείνουν, ἀπὸ προσωπικῆς πλευρᾶς, τὸν συνυπολογισμόν (συμφηφισμόν) ἐπὶ τῶν πολιτῶν τῆς ἑτέρας χώρας, τῶν κατοικούντων εἰς τὰς Ἑνωμένας Πολιτείας, ἐπιζητοῦν ὅμως, ἀντ' αὐτοῦ, ὅπως ἡ φορολογία τῆς ἑτέρας ταύτης χώρας προελεύσεως, περιορισθῇ.

Διὰ τοῦ περιορισμοῦ τῆς φορολογίας ἐν τῇ χώρᾳ τῆς πηγῆς, κατορθοῦται ὥστε ἡ ταμειυτικὴ θυσία τὴν ὁποίαν ὑφίσταται ἡ χώρα τῆς κατοικίας, λόγῳ τοῦ συνυπολογισμοῦ τῶν ἀλλοδαπῶν φόρων, νὰ παραμένῃ εἰς ἐπίπεδα περιωρισμένα.

Ἐφ' ὅσον, εἰς τὴν χώραν τῆς πηγῆς, ἐπιβάλλονται φόροι ὑψηλότεροι ἀπὸ ἐκείνους τοὺς ὁποίους ὁ φορολογούμενος ἐν τῇ χώρᾳ τῆς κατοικίας του δύναται νὰ συνυπολογίσῃ, ἡ μέθοδος τοῦ συνυπολογισμοῦ ὁδηγεῖ οὐχὶ εἰς μίαν ἀπόλυτον ἀπαλλαγὴν ἐκ τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀλλ' εἰς μετριασμόν μόνον ἐκ τῆς φορολογίας ταύτης.

44. Πρβλ. ἀρθρ. 410 τοῦ Νόμου περὶ εἰσοδήματος, ἐν Ὁμοσπ. Γερμανίᾳ.

Ἐν τῇ χώρᾳ τῆς τοποθεσίας ἢ τῆς προελεύσεως φορολογοῦνται: α) ἀντικείμενα τῆς ἀκινήτου περιουσίας, συμπεριλαμβανομένων κατὰ τὸ πλεῖστον τῶν ἐξησφαλισμένων δι' ὑποθήκης ἀπαιτήσεων, ὡς καὶ τὰ εἰσοδήματα ἐκ τούτων. Τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας ἔχει μόνον ἡ χώρα ἐν ἣ εὐρίσκεται ἡ περιουσία αὕτη.

β) Ἐμπορικαὶ ἐκμεταλλεύσεις καὶ εἰσοδήματα ἐξ αὐτῶν (κέρδη), ἐξαίρεσει τῶν πλοίων καὶ ἀεροπορικῶν ἐπιχειρήσεων. Τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας ἔχει μόνον τὸ κράτος (χώρα) ἐνθα ἡ ἐγκατάστασις τῆς ἐκμεταλλεύσεως. Ἐπὶ τοιαύτης ἐγκαταστάσεως, εἰς ἀμφοτέρας τὰς χώρας λαμβάνει χώραν ἀνάλογος κατανομή.

γ) Εἰσοδήματα ἐκ προσωπικῆς ἐργασίας, συμπεριλαμβανομένων καὶ τῶν εἰσοδημάτων ἐκ τῆς ἀσκήσεως ἐλευθερίου ἐπαγγέλματος. Τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας κέχτηται μόνον τὸ Κράτος, ἐντὸς τοῦ ὁποίου λαμβάνει χώραν ἡ ἀπασχόλησις.

δ) Αἱ ἀποδοχαὶ ἐκ Δημοσίων Ταμείων. Αἱ ἀποδοχαὶ αὗται φορολογοῦνται μόνον ὑπὸ τῆς χώρας, ἣτις ὑποχρεοῦται εἰς τὴν πληρωμὴν, δηλ. ὑπὸ τῆς ὀφειλέτιδος χώρας.

Ἐν τῇ χώρᾳ τῆς κατοικίας (ἔδρας) φορολογοῦνται:

ι) ἡ ἀκίνητος περιουσία καὶ τὰ εἰσοδήματα ἐκ ταύτης.

ii) Τὰ πλοῖα, αἱ ἀεροπορικαὶ ἐπιχειρήσεις καὶ τὰ εἰσοδήματα ἐκ τούτων. Ὡς χώρα κατοικίας, θεωρεῖται ἡ χώρα ἐνθα ὁ τόπος τῆς διευθύνσεως τῆς ἐπιχειρήσεως.

iii) Ἀπαντα τὰ λοιπὰ ἀγαθὰ, τὰ μὴ παραπεμπόμενα διὰ πλήρη φορολογίαν εἰς τὴν χώραν προελεύσεως.

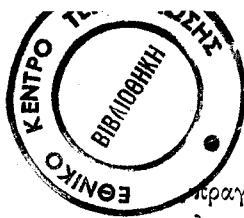
Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι, ἀκόμη καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν ἡ δικαιουμένη χώρα δὲν ἐπωφελεῖται τῆς ἐκμεταλλεύσεως τῆς πηγῆς τῆς φορολογίας, ἡ ὁποία τῇ παρεχωρήθῃ, ἡ ἑτέρα χώρα δὲν δικαιούται νὰ ἐπιβάλῃ φορολογίαν⁴⁵.

Διατάξεις κατανομῆς ὑπὸ αἵρεσιν, τοὔτέστιν τοιαῦται καθορίζουσαι ὅτι τὸ φορολογικὸν δικαίωμα τότε μόνον δὲν διεκδικεῖται ὅταν διὰ τοῦτο δὲν γίνεται χρῆσις παρὰ τῆς ἑτέρας χώρας, περιέχονται εἰς τὰ γερμανικὰ σύμφωνα διπλῆς φορολογίας μόνον κατ' ἐξάίρεσιν⁴⁶.

Ἐάν, κατὰ τὸ δίκαιον τῆς διπλῆς φορολογίας, μία ὀρισμένη πηγὴ φορολογίας παρεχωρήθῃ εἰς τινὰ ξένην χώραν, τοῦτο διὰ τὴν γερμανικὴν φορολογικὴν πρακτικὴν καὶ ὡς πρὸς τὸ ἀποχωριζόμενον ἀγαθόν, σημαίνει μίαν

45. Πρβλ. Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Βαίχ, III A 26,34 ἀπὸ 3-10-1935.

46. Σύμφωναν Σουηδίας—Γερμανίας 25-4-1928. Τελικὸν Πρωτόκολλον παρ. 16 ἐδ. 2 καὶ παρ. 20. Ἐπίσης Σύμφωναν Ἑλβετίας—Γερμανίας 15-7-1931 ἀρθρ. 9 παρ. 2. Ἐπίσης Σύμφωναν Γαλλίας—Γερμανίας 9-11-1934, τελικὸν πρωτόκολλον παρ. 13 ἐδ. 2.



πραγματικήν φορολογικήν απαλλαγήν. Ἐν τῇ οὐσίᾳ, ἡ ὑποκειμενικὴ φορολογικὴ ὑποχρέωσις δὲν θίγεται ἐκ τοῦ λόγου τούτου ⁴⁷.

Ἐξ ἐτέρου, ὅτι εἰς φορολογούμενος ἐν τῇ μιᾷ χώρᾳ ἐπραγματοποίησε ζήτημα, ἐν δὲ τῇ ἐτέρᾳ κέρδος, χωρὶς νὰ δύναται νὰ γίνῃ συμφηφισμός, πρᾶγμα ὅπερ συμβαίνει ἐπὶ υπάρξεως ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας, τοῦτο ἀποτελεῖ μειονέκτημα τοῦ συναπτομένου συμφώνου.

Κατὰ τὸ Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ⁴⁸, τὸ μειονέκτημα τοῦτο ἀντισταθμίζεται ὅπωςδήποτε πρὸς τα γενικὰ πλεονεκτήματα τὰ παρεχόμενα εἰς τὸν φορολογούμενον διὰ τῆς συνάψεως τῶν συμφώνων διπλῆς φορολογίας.

Μὲ τὸν καταλογισμόν δὲ τοῦ φορολογητέου ἀγαθοῦ εἰς μίαν τῶν συμβαλλομένων χωρῶν, ἐκπληροῦται τὸ ἔργον τοῦ συμφώνου τῆς διπλῆς φορολογίας. Ὁ τρόπος καὶ ἡ ἔκτασις τῆς φορολογίας τοῦ καταλογιζομένου ἀγαθοῦ καθορίζεται, κατὰ κανόνα, ὅσους τῶν διατάξεων τοῦ φορολογικοῦ δικαίου τῆς χώρας. Ἐκ τούτου, ὅμως, προκύπτει ἐν σοβαρὸν ἐπακόλουθον:

Περιουσιακαὶ ἀξίαι ἢ εἰσοδήματα, τὰ ὅποια χάριν τοῦ σκοποῦ τοῦ συμφώνου διαχωρίζονται, ἐν αὐτῇ, κατ' εἶδος καὶ κατὰ διάφορον τρόπον ἀπὸ ἐκείνων, ὅστις ἀκολουθεῖται ὑπὸ τῆς Γερμανικῆς φορολογίας, κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ ἐσωτερικοῦ φορολογικοῦ δικαίου, τυγχάνουσι ταῦτα ἀνεξαρτήτου τῶν συμφωνιῶν τοῦ συμφώνου χειρισμοῦ. Τοῦτο συμβαίνει πρακτικῶς ἐπὶ συμμετοχῶν τῆς Ἑταιρείας Περιορισμένης Εὐθύνης καὶ ἐπὶ εἰσοδημάτων ἐκ τοιούτων συμμετοχῶν. Αἱ συμμετοχαὶ καὶ τὰ εἰσοδήματα ταῦτα λαμβάνονται, εἰς τινα σύμφωνα, ὡς ἐμπορικαὶ ἐπιχειρήσεις καὶ ὡς εἰσοδήματα ἐξ ἐπιχειρήσεων, ὑπόκεινται ὅμως ταῦτα εἰς τὰς γερμανικὰς φορολογικὰς διατάξεις περὶ φορολογίας κεφαλαίου καὶ εἰσοδημάτων ἐκ κεφαλαίου.

Ὡσαύτως διὰ τὴν ἐξακρίβωσιν τοῦ ὕψους τῶν ὑπὸ τῶν συμφώνων διπλῆς φορολογίας παρεπειπομένων εἰσοδημάτων καὶ λοιπῶν περιουσιακῶν στοιχείων, ἰσχύουν ἀπεριορίστως αἱ διατάξεις τοῦ ἐσωτερικοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Συνεπῶς, ὁ τρόπος κατ' ὃν τὰ εἰσοδήματα μιᾶς γερμανικῆς ἐγκαταστάσεως ἐκμεταλλεύσεως θέλουσιν ἐξακριβωθῇ, εἶναι ἀποκλειστικὸν ἔργον τῆς Γερμανικῆς Νομοθεσίας.

Εἰς διάφορα σύμφωνα διπλῆς φορολογίας, ὑφίσταται πλήρης σαφήνεια ὡς πρὸς τὸ ὅτι ὁ συντελεστὴς φορολογίας, δέον ὅπως καθορίζεται συμφώνως πρὸς τὴν συνολικὴν περιουσίαν, τοὔτέστιν κατόπιν συνυπολογισμοῦ καὶ τῶν ἀλλοδαπῶν περιουσιακῶν στοιχείων. Προϋπόθεσις δι' ἕνα τοιοῦτον ὑπολογισμόν εἶναι ὅτι, τὸ Ἐθνικὸν Φορολογικὸν Δίκαιον δὲν θὰ ὀρίξῃ ρητῶς ὅτι ὁ συντελεστὴς τῆς φορολογίας δύναται νὰ καθορισθῇ ὅσους τοῦ ἡμεδαποῦ ἀγαθοῦ. Τοιαύτη περίπτωσις ὑφίσταται, π.χ. κατὰ τὸ Γερμανικὸν Δί-

47. Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ, ΙΑ 127)1936 ἀπὸ 22-9-1936.

48, Πρβλ. VI Α 414)35 ἀπὸ 26-6-1935.

καιον, εις τον φόρον εισοδήματος, επί φορολογουμένων με περιωρισμένην φορολογικήν υποχρέωσιν. Καθ' ὃ μέρος τὸ ἐφαρμοζόμενον σύμφωνον διπλῆς φορολογίας δὲν περιέχει μίαν ἀνάλογον διάταξιν, δίδεται γενικῶς εἰς τὸ ἐρώτημα, περί τοῦ κατὰ πόσον τὸ μὴ κατανεμηθὲν εἰσόδημα ἀποσχίζεται τοῦ προοδευτικοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, καταφατικῇ ἀπάντησις⁴⁹.

Εἰρήσθω ἐν παρόδῳ, ὅτι τὸ ζήτημα τοῦτο ἀμφισβητεῖται διεθνῶς.

Αἱ διατάξεις τῶν συμφώνων διπλῆς φορολογίας ἀποτελοῦν υποχρεωτικὸν δίκαιον. Ἡ ἐφαρμογὴ τῶν δὲν ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς θελήσεως τῶν φορολογουμένων ἢ τῶν Οἰκονομικῶν Ἐφοριῶν. Ὁ φορολογούμενος δὲν δύναται νὰ ἀπαιτήσῃ ὅπως τύχῃ τῆς φορολογικῆς μεταχειρίσεως, ἥς θὰ ἐτύγχανεν ἐάν δὲν ὑπῆρχε τὸ σύμφωνον τῆς διπλῆς φορολογίας. Περιττὸν νὰ λεχθῇ ὅτι, αἱ συμβάσεις διπλῆς φορολογίας λαμβάνονται ὑπὸ τῶν ἀρχῶν ὅκοθεν ὑπ' ὅψιν⁵⁰.

Διὰ τὸν φορολογούμενον, ὅστις ἐπιθυμεῖ νὰ συμφηφίσῃ τὸ κέρδος ἐκ μιᾶς χώρας, μετ' ἐξαιτίας τὰς ὁποίας ὑπέστη εἰς τὴν ἄλλην χώραν, ἡ τοιαύτη κατάστασις εἶναι μειονεκτικὴ, διότι ἐπὶ ὑπάρξεως ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας δὲν ἐπιτρέπεται τοιοῦτος συμφηφισμὸς. Ἡ ἀπαγόρευσις τοῦ συμφηφισμοῦ ἰσχύει ἐπίσης διὰ κέρδη καὶ ζημίας ἐκ τῶν αὐτῶν εἰδῶν εἰσοδήματος, πρὸ παντὸς δὲ ἐξ ἐμπορικῶν ἐκμεταλλεύσεων καὶ ἀκινήτου περιουσίας.

Ἐάν, ὁ φορολογούμενος, ἀναφέρῃ εἰς τὴν δήλωσίν του ὅτι ἐπραγματοποίησεν εἰσόδημα ἐκ μιᾶς χώρας, μεθ' ἧς ὑφίσταται ἐν σύμφωνον διπλῆς φορολογίας, δὲν εἶναι υποχρεωμένος νὰ υποβάλῃ καὶ αἰτήσιν ἐν ἧ νὰ αἰτεῖται ὅπως ληφθῇ ὑπ' ὅψιν ὑπὸ τῆς Ἐφορίας τὸ σύμφωνον τοῦτο.

Ὁ φορολογούμενος, ὁ ὑπέχων ἀπεριόριστον φορολογικὴν υποχρέωσιν, εἶναι κατὰ κανόνα υποχρεωμένος ὅπως συμπεριλάβῃ εἰς τὴν φορολογικὴν αὐτοῦ δήλωσιν ἅπαντα τὰ εἰσοδήματα ὡς καὶ τὸ σύνολον τῆς περιουσίας του.

Κατ' ἀρχήν, θὰ πρέπει οὗτος ν' ἀναμείνῃ ὅπως ἡ Ἐφορία καθορίσῃ ποῖα εἰσοδήματα καὶ ποῖα ἄλλα περιουσιακὰ στοιχεῖα τυγχάνουν, δυνάμει τοῦ συμφώνου διπλῆς φορολογίας, ἀφορολόγητα. Ἡ Ἐφορία, ἐξ ἄλλου, ὀφείλει ὅπως μὴ ἐγείρῃ υπερβολικὰς ἀξιώσεις ἐν τῇ κρίσει της. Θὰ πρέπει νὰ περιορίζηται αὕτη εἰς τὰ δεδομένα ἐκεῖνα ἐκ τῶν ὁποίων δύναται νὰ μορφώσῃ γνώμην περί τοῦ κατὰ πόσον, βάσει τοῦ ἐπικαλουμένου συμφώνου διπλῆς φορολογίας, δικαιολογεῖται ἡ αἰτουμένη φορολογικὴ ἀπαλλαγὴ. Στοιχεῖα δι' ἄλλοδαπὰ εἰσοδήματα καὶ περιουσίαν, δύνανται νὰ ζητηθῶσιν ἐκεῖ μόνον ὅπου εἶναι ἀπαραίτητον διὰ τὴν ἐξακρίβωσιν τοῦ ἡμεδαποῦ φορολογικοῦ δικαιώματος. Ὁ φορολογούμενος, ἐξ ἄλλου, ἔχει υποχρέωσιν ὅπως συμβάλῃ εἰς τὴν τοιαύτην ἐξακρίβωσιν.

49. Πρβλ. Durn «Φόροι καὶ Οἰκονομία» 1926, σελ. 97-102.

50. Πρβλ. Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ, III A. 297)34 ἀπὸ 3-10-1935.

Ἐπειδή, συνήθως, δὲν πρόκειται περὶ ἀπλῶν γεγονότων, ὁ ἀλλοδαπὸς ὀφειλέτης τοῦ φόρου ὑποχρεοῦται, περισσότερον παντὸς ἄλλου, εἰς τὴν διευκρίνισιν τῶν γεγονότων τὰ ὁποῖα ἤθελον ὁδηγήσει εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ ⁵¹.

Διὰ μίαν ἀλλοδαπὴν ἐπιχείρησιν δὲν δύναται νὰ ἰσχύσῃ τὸ ἄρθρ. 202 τοῦ Κανονισμοῦ περὶ Δημοσίων Ἐσόδων ⁵² ὅπως προσαγάγῃ τὰ ἐν τῇ ξένῃ τηρούμενα ἀλλοδαπὰ βιβλία της ⁵³.

Ἐφ' ὅσον εἶναι ἀπαραίτητον, ὁ ἀλλοδαπὸς ὑπήκοος ἔχει ὑποχρέωσιν ὅπως διορίσῃ ἀντίκλητον πρὸς κοινοποιήσιν τῶν ἐν τῇ ἔννοιά τοῦ ἄρθρου 89 Α.Ο. ⁵⁴ ἀπαιτουμένων ἐγγράφων.

Ἡ παραπομπή (παραχώρησις), διὰ τοῦ συμφώνου διπλῆς φορολογίας, ἐνὸς ἀγαθοῦ δὲν δημιουργεῖ κατ' ἀνάγκην, ἐν τῇ χώρᾳ εἰς ἣν τοῦτο παραπέμπεται, φορολογικὴν ὑποχρέωσιν. Τὸ παραπεμπόμενον, δυνάμει τοιοῦτου συμφώνου εἰς τὴν Ὁμοσπονδιακὴν Γερμανίαν, φορολογικὸν ἀντικείμενον, δύναται τότε μόνον νὰ ὑπαχθῇ εἰς φορολογίαν, ἐάν, ἔσσει τῶν ἰσχυουσῶν ἐν Γερμανίᾳ φορολογικῶν διατάξεων, ὑπάγεται εἰς φορολογίαν.

Παράδειγμα: Τὸ Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ, ἐν τῇ ἀποφάσει τοῦ ὑπ' ἀριθ. III A 398) 34 τῆς 1.10.1936, ἥτις ἀφεώρα μίαν περίπτωσιν καθ' ἣν τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας διὰ μερίδια ἐνὸς Ἑλβετοῦ εἰς μίαν Ἑταιρίαν Περιορισμένης Εὐθύνης ἀνήκε δυνάμει τοῦ Γερμανοελβετικοῦ συμφώνου διπλῆς φορολογίας ἀπὸ 15.7.31 (ἄρθρ. 3 παρ. 4) εἰς τὸ Γερμανικὸν Κράτος, ἔκρινεν ὅτι τὰ ἐν λόγῳ μερίδια δὲν δύνανται, παρὰ ταῦτα, νὰ ὑπαχθῶσιν εἰς τὴν περιορισμένην φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, ἐπειδὴ ὁ νόμος περὶ ἀποτιμήσεως δὲν τὰ συγκαταλέγει μεταξὺ τῆς ἡμεδαπῆς περιουσίας καὶ ὅτι μόνῃ ἢ παραπομπῇ δὲν δύναται νὰ δημιουργήσῃ ἡμεδαπὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, τοῦτο δέ, διότι τὰ σύμφωνα διπλῆς φορολογίας δὲν δύνανται νὰ ἐπεκτείνουν τὴν ἡμεδαπὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν.

Τὸ δίκαιον τῶν συμφώνων διπλῆς φορολογίας, ἔχει τὴν ἔννοιαν τοῦ οὐσιαστικοῦ φορολογικοῦ δικαίου, τοῦ ὁποίου αἱ διατάξεις προηγούνται τοῦ ἐσωτερικοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Ἐκαστος φορολογούμενος δύναται, συνεπῶς, νὰ χρησιμοποιήσῃ τὰ ἰσχύοντα ἔνδικο μέσα, προκειμένου ν' ἀμυνθῇ κατὰ φορολογικῆς ἀξιώσεως μὴ συμφώνου πρὸς τὸ ἰσχύον σύμφωνον διπλῆς φορολογίας. Ἐάν, συνεπῶς, εἰς ἀλλοδαπὸς φρονῇ ὅτι ἡ Ἐφορία τῆς Γερμανικῆς Ὁμοσπονδίας κακῶς ἐφήρμοσε μίαν συμφωνίαν διπλῆς φορολογίας, δύναται οὗτος νὰ χρησιμοποιήσῃ τὰ ἔνδικο μέσα τῆς Γερμανικῆς Φορολογικῆς Δικονομίας, τὰ ὁποῖα προβλέπονται διὰ τὴν συγκεκριμένην περίπτωσιν καθορισμοῦ τοῦ φόρου.

51. Πρβλ. Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ, IA 449)32)3 2-1934.

52. Πρβλ. Reichsabgabenordnung.

53. Πρβλ. Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ, VI, 276)38 ἀπὸ 25-5-1938.

54. Α.Ο. ὀνομάζεται, ἐν συντομίᾳ, ὁ «Reichsabgabenordnung».

Τὰ ἔνδικα ταῦτα μέσα, δύνανται νὰ χρησιμοποιηθοῦν ἀνεξαρτήτως τοῦ ὅτι ὁ φορολογούμενος, ἐν τῇ ἐτέρᾳ συμβαλλομένῃ χώρᾳ, ὑπάγεται ἐν τῇ πραγματικότητι εἰς παρόμοιον φόρον δι' ἐν ἐν τῇ ἡμεδαπῇ φορολογητέον οἰκονομικὸν ἀγαθόν. Ἀρκεῖ διὰ τὴν χρησιμοποίησιν τῶν ἐνδίκων τούτων μέσων τὸ γεγονός, ὅτι ἐπιβάλλεται ἐν τῇ ἡμεδαπῇ φορολογία δι' ἐν ἀγαθὸν ὅπερ — δυνάμει συμφώνου διπλῆς φορολογίας — παρεπέμφθη πρὸς φορολογίαν εἰς ἐτέραν χώραν.

Ἐκτὸς τῶν λεγομένων τυπικῶν ἐνδίκων μέσων καὶ ὅλως ἀνεξαρτήτως τούτων, αἱ διατάξεις τῶν περισσοτέρων συμφώνων διπλῆς φορολογίας παρέχουν ἐπικουρικῶς καὶ τὸ ἐνδικὸν μέσον τῆς ἐ ν σ τ ἁ σ ε ω ς . Προϋπόθεσις διὰ τὴν «ἐνστασιν» ταύτην — καὶ πρὸς διάκρισιν ἐκ τῆς χρησιμοποίησεως ἐνὸς ἐτέρου ἐνδίκου μέσου — εἶναι ἡ ὑπαρξὶς μιᾶς «πραγματικῆς» διπλῆς φορολογίας. Αἱ ἀντιρρήσεις δύνανται νὰ στραφῶσι — καὶ ἐδῶ ἐν ἀντιθέσει πρὸς τὴν κανονικὴν ἐνδικὴν διαδικασίαν — κατὰ τῶν φορολογικῶν μέτρων μιᾶς ἄλλης χώρας.

Οὐχ' ἦττον, ὅμως, ἡ «ἐνστασις», κατὰ τὸ δίκαιον τῆς διπλῆς φορολογίας, δὲν ἔχει τὸν χαρακτῆρα ἀμιγυῶς ἐνδίκου μέσου.

Ἐπειδὴ ἡ τήρησις τῶν συμφωνιῶν μεταξὺ κυριάρχων χωρῶν δὲν δύναται νὰ ἐξαναγκασθῇ, ἡ χώρα εἰς ἣν ἤθελε προσφύγει ὁ φορολογούμενος — ἐφ' ὅσον αὕτη ἤθελε κρίνει βασίμους τὰς ἀντιρρήσεις καὶ δὲν δύναται ν' ἀποσοδῇσῃ τὴν διπλὴν φορολογίαν διὰ τῆς παραιτήσεως ἐπὶ ἰδίῳ της μέτρων — δὲν ἔχει ἄλλην δυνατότητα εἰμῇ, διὰ τὴν εἰδικὴν ταύτην περίπτωσιν, νὰ κινήσῃ μίαν διαδικασίαν συνεννοήσεως (Verständigungsverfahren) ἡ ὁποία, ἐν τῇ εὐνοϊκωτέρᾳ περιπτώσει, καταλήγει εἰς τὴν παραίτησιν ἐκ τοῦ προσβαλλομένου φορολογικοῦ μέτρου τοῦ ἐτέρου κράτους.

Ἡ διαδικασία τῆς «ἐνστάσεως», κατὰ τὸ δίκαιον τῆς διπλῆς φορολογίας, δὲν περιορίζεται ἀπὸ τύπους ἢ ἀπὸ προθεσμίας. Ἐπίσης δὲν προϋποθέτει ὁριστικοποίησιν τῆς προσβληθείσης πράξεως καταλογισμού. Πάντως, δὲν θὰ ἦτο σκόπιμος ἡ τοιαύτη ὁριστικοποίησις, ἀλλὰ διὰ νὰ ὑπάρξῃ καλλίτερον ἀποτέλεσμα θὰ πρέπει καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν ὑφίσταται παράλληλος πρόθεσις παραπομπῆς εἰς τὴν διαδικασίαν τῆς «ἐνστάσεως», νὰ γίνηται συγχρόνως χρῆσις καὶ τῶν κανονικῶν ἐνδίκων μέσων τῶν προβλεπομένων ὑπὸ τῶν ἐσωτερικῶν φορολογικῶν νόμων.

Τὰ σύμφωνα διπλῆς φορολογίας, περιέχουν ἐκάστοτε ἓνα γενικὸν ὅρον διὰ τὴν διεξαγωγὴν διαπραγματεύσεων ἐν τῇ πράξει· πρόκειται περὶ τῆς «διαδικασίας συνεννοήσεως» μεταξὺ τῶν ἀρμοδίων ὑπηρεσιῶν ἀμφοτέρων τῶν συμβαλλομένων χωρῶν καὶ πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦ διακανονισμοῦ ἐπιμάχων θεμάτων, τὰ ὁποῖα προκύπτουν ἐκ τῆς ἐρμηνείας καὶ τῆς κρατικῆς ἐφαρμογῆς τοῦ συμφώνου.

Ἡ «διαδικασία συνεννοήσεως» παρέχει εἰς ἀμφοτέρας τὰς χώρας τὴν δυνατότητα ὅπως αὗται, διὰ προσθέτων συμφωνιῶν, ἀναπτύξουν —ἐτι περαιτέρω— τὸ οὐσιαστικὸν δίκαιον ἐνὸς ὑφισταμένου συμφώνου διπλῆς φορολογίας. Τὸ δικαίωμα τοῦτο, ὡς εἶναι φυσικόν, ἔχει ὡς ὅριον τὰς θετικὰς διατάξεις τοῦ συμφώνου ὡς καὶ τοὺς γενικῶς παραδεδεγμένους κανόνας (ἀξιώματα) τοῦ δικαίου τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἐκτὸς τοῦ μνημονευθέντος γενικοῦ ὅρου, τὰ σύμφωνα διπλῆς φορολογίας περιλαμβάνουν διατάξεις, αἱ ὁποῖαι, ὑπὸ ὠρισμένης συνθήκας καὶ εἰς μεμονωμένην περίπτωσιν, ἐξαρτοῦν τὴν ἀπόφασιν περὶ τῆς παραπομπῆς ἐνὸς φορολογητέου ἀγαθοῦ ἐκ μιᾶς συμφωνίας μεταξὺ τῶν ἀρμοδίων Ὑπηρεσιῶν τῶν Συμβαλλομένων Χωρῶν. Ἐνταῦθα, ἀνήκουσιν αἱ ἰδιαιτέρας συμφωνίαι ἐπὶ διπλῆς κατοικίας (ἐδρας), αἱ συμφωνίαι αἱ περιλαμβάνουσαι, εἰς τὴν ρύθμισιν τῆς διπλῆς φορολογίας, τὰ πρόσωπα τὰ ὁποῖα οὐδεμίαν ὑπηκοότητα εἰς τὰ συμβαλλόμενα κράτη κέκτηνται κλπ.

Ὁ φορολογούμενος οὐδὲν δικαίωμα ἔχει ὡς πρὸς τὴν διεξαγωγὴν τῆς «διαδικασίας συνεννοήσεως».

Ὁ φορολογούμενος οὐδὲν δικαίωμα ἔχει ὡς πρὸς τὴν διεξαγωγὴν τῆς «διαδικασίας συνεννοήσεως».

Ὑποχρέωσις παροχῆς πληροφοριῶν τῶν Οἰκονομικῶν Ὑπηρεσιῶν τῆς μιᾶς χώρας πρὸς τὰς οἰκονομικὰς ὑπηρεσίας τῆς ἐτέρας χώρας, ὑφίσταται ἐν Δυτικῇ Γερμανίᾳ.

Εἰς τὸ ἐρώτημα, πότε αἱ Οἰκονομικαὶ ὑπηρεσίαι ὑποχρεοῦνται, ἔσσει τοῦ συμφώνου τῆς διπλῆς φορολογίας, νὰ παρέχωσι πληροφορίας εἰς τὰς Οἰκονομικὰς ὑπηρεσίας τῆς ἐτέρας χώρας, ὁ Ὑπουργὸς τῶν Οἰκονομικῶν τῆς Ὁμοσπονδίας δι' ἐγγράφου τοῦ πρὸς τὸν Ὑπουργὸν τῶν Οἰκονομικῶν τῆς Βαυαρίας ἀπὸ 23.12.55 (IV B5—S 1301—133/55), ἔλαβε τὴν κατωτέρω θέσιν:

«...Εἰς τὰς συμβάσεις διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Γερμανίας καὶ ἐτέρων χωρῶν (κρατῶν), αἱ ληφθεῖσαι ἀποφάσεις, περὶ ἀνταλλαγῆς πληροφοριῶν διὰ μέσου τῶν ἀρμοδίων φορολογικῶν Ὑπηρεσιῶν, δὲν ὑποχρεοῦν τὰς Γερμανικὰς Ἐφορίας ὅπως αὗται κινηθῶσιν ἄνευ προηγουμένης αἰτήσεως. Μόνον ἐὰν αἱ ἀρμόδιαι φορολογικαὶ Ὑπηρεσίαι τοῦ ἐτέρου συμβαλλομένου Κράτους παρακαλοῦν τὸν Ὑπουργὸν τῆς Ὁμοσπονδίας διὰ μίαν πληροφορίαν οὐσιώδους σημασίας ἢ διὰ μίαν ὠρισμένην περίπτωσιν καὶ τὸ αἶτημα τοῦτο ἐγένετο ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς μεταξὺ τῶν δύο κρατῶν συμφωνίας, ὁ Ὑπουργὸς τῶν Οἰκονομικῶν τῆς Ὁμοσπονδίας παρέχει τὴν πληροφορίαν ταύτην ὡς προϊστάμενος τῆς Ἀνωτάτης Δημοσιονομικῆς Διοικήσεως τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Γερμανίας».

Ἐν προκειμένῳ, προκύπτει ὅτι τὸ Συμβαλλόμενον κράτος θέλει ζητήσει στοιχεῖα ἀπὸ τὴν ἀρμοδίαν Ἀνωτάτην Δημοσιονομικὴν Διοίκησιν τῆς Χώρας (Ὁμοσπονδίας) ἣν ἐκπροσωπεῖ ὁ Ὑπουργός.

Ὅσον ἀφορᾷ τὰς ἀρμοδίας Φορολογικὰς Ὑπηρεσίας τῆς ἐτέρας συμβαλλ-

λομένης χώρας, υφίσταται ή αὐτή ἀντίστοιχος ὑποχρέωσις ἔναντι τοῦ Ὑπουργοῦ Οἰκονομικῶν τῆς Ὁμοσπονδίας, ἐπὶ τῷ ὅρῳ τῆς ἀμοιβαιότητος.

Τέλος, ὡς πρὸς τὰς ἐσωτερικὰς μεταβολὰς εἰς τὸ δίκαιον τῆς φορολογίας, μετὰ τὴν συναφιν ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας, σημειωτέα τὰ ἀκόλουθα:

Μεταβολαὶ εἰς τὸ ἐσωτερικὸν φορολογικὸν δίκαιον δὲν θίγουσι, κατὰ κανόνα, τὰς νομικὰς ἐννοίας ἢ τὰ χαρακτηριστικὰ τῆς φορολογίας ἐνὸς συμφώνου διπλῆς φορολογίας.

Ἡ νομολογία τάσσεται ἀνεπιφυλάκτως ὑπὲρ τῆς διατηρήσεως τῆς ἰσχύος τῶν συμφώνων τῆς διπλῆς φορολογίας, καθ' ὅσον ἡ ὑφισταμένη πάντοτε πληθὺς τῶν φορολογικῶν νόμων ἐκάστης χώρας, δὲν ἔθεσε πρακτικῶς εἰς τὸ περιθώριον οἰονδήποτε συμφωνον διπλῆς φορολογίας⁵⁵. Οὕτω, οὐχὶ ἡ ἐξωτερικὴ διαμόρφωσις, ἀλλὰ τὸ περιεχόμενον τοῦ συμφώνου εἶναι ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον δίδει ἐκάστοτε τὴν λύσιν. Δύναται τις νὰ εἴπῃ ὅτι π.χ. ὁ νόμος τοῦ φόρου εἰσοδήματος, τῆς περιουσίας κλπ., ἐφ' ὅσον οὗτοι φορολογοῦν τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον καὶ παρὰ τὰς τροποποιήσεις των δὲν ἀποβάλλουν τὸν χαρακτήρα των τοῦτον, ἐμπίπτουν καὶ μετὰ τὰς τροποποιήσεις εἰς τὸ συμφωνον διπλῆς φορολογίας.

Τελειώνοντες τὸ παρὸν κεφάλαιον θὰ πρέπει νὰ τονίσωμεν, ἰδιαιτέρως, ὅτι αἱ σοβαραὶ τροποποιήσεις τοῦ Γερμανικοῦ φόρου εἰσοδήματος τόσον κατὰ τὴν μικρὰν ὅσον καὶ τὴν μεγάλην μεταρρύθμισιν, οὐδόλως ἔθιξαν τὴν ἐφαρμογὴν τῶν συμφώνων διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῆς Δ. Γερμανίας καὶ τῶν μετ' αὐτῆς συμβληθέντων χωρῶν, ἀντιθέτως δὲ τὰ σύμφωνα ταῦτα ἐδημιούργησαν κανόνας δικαίου.

VII. Σύγχρονοι κατευθύνσεις πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας.

Α.— Τὸ κυριαρχικὸν δικαίωμα ἐκάστου κράτους, ὅπερ συνίσταται εἰς τὴν ἐπιβολὴν φόρων, στηρίζεται ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς κυριαρχίας ἐπὶ τῶν πολιτῶν αὐτοῦ. Οἱ τελευταῖοι οὗτοι, λόγῳ τῆς πολιτικῆς ἐξαρτήσεώς των ἐκ τοῦ κράτους, εἰς τὴν ἀρμοδιότητά τοῦ ὁποίου ὑπάγονται, ὑποβάλλονται εἰς φόρους, τοὺς ὁποίους δεόν νὰ ἀποκαλέσωμεν «ἐθνικοὺς» φόρους.

Οἱ οἰκονομολόγοι τοῦ 19ου αἰῶνος, ἀναθεωρήσαντες ἐκ δάθρων τὰς θεωρίας των, ἐδίδαξαν ὅτι τὸ κράτος εἶναι παντοδύναμον⁵⁶ ἐπὶ πάντων τῶν προσώπων τῶν ἐν αὐτῷ διαμενόντων, ἀνεξαρτήτως ἐθνικότητος, διαθέτον ἀπεριόριστον ἐξουσίαν καὶ ἰσχὺν καὶ, ὡς τοιοῦτον, δύναται νὰ ὑποβάλλῃ ταῦτα εἰς φορολογίαν.

Συμφώνως πρὸς τ' ἀνωτέρω, εἰς φορολογίαν ὑπάγονται καὶ οἱ ἀλλοδα-

55. Πρβλ. Φορολογικὸν Δικαστήριον τοῦ Ράιχ, ΙΑ, 40)33 ἀπὸ 30-9-1933 καὶ ΙΑ, 3213)29 ἀπὸ 12.11.1929.

56. Πρόκειται περὶ τῆς θεωρίας τῆς λεγομένης «supremacy ὑπεροχῆς» καὶ «omnipotence - παντοδυναμίας».

ποί, λόγω τῆς ἐντὸς τῆς ἐπικρατείας διαμονῆς των⁵⁷. Εἰς τὴν ὥς ἄνω θεωρίαν προσετέθη ἀργότερον καὶ ἡ ἀρχὴ τῆς λεγομένης οἰκονομικῆς ἢ κοινωνικῆς ἐξαρτήσεως⁵⁸, καθ' ἣν τὸ ἄτομον ἐξαρτᾶται ἐκ κοινωνικοῦ τινος συνόλου, ἀρχὴ ἣτις σὺν τῇ παρόδῳ τοῦ χρόνου ἀπετέλεσεν ἀντικείμενον μελέτης καὶ ἐπεξεργασίας τόσον ὑπὸ τῆς Commission Economique et Financière τῆς Κοινωνίας τῶν Ἑθνῶν, ὅσον καὶ ὑπ' αὐτοῦ τοῦ ἰδίου τοῦ Seligman⁵⁹.

Οὕτω, ἀπὸ θεωρητικῆς ἀπόψεως, γίνεται δεκτὸν ὅτι τὸ κράτος κέκμηται ἀναμφισβητήτως τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας τῶν ὑπηκόων αὐτοῦ, προσέτι δὲ καὶ τῶν ἁλλοδαπῶν ἐκείνων, οἱ ὅποιοι διαμένουν ἐντὸς τῆς χώρας, ἢ δὲν διαμένουν μὲν ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς χώρας, πλὴν ὅμως τὰ οἰκονομικὰ αὐτῶν συμφέροντα εὐρίσκονται ἐν τῇ χώρᾳ ταύτῃ.

Ἡ ἀρχὴ τῆς λεγομένης οἰκονομικῆς ἐξαρτήσεως, χωρίζεται εἰς τέσσαρα ἐν συνόλῳ ἐπὶ μέρους στοιχεῖα, ἕκαστον τῶν ὁποίων μᾶς ὁδηγεῖ εἰς τὴν ἀνάλυσιν τῶν κατωτέρω ὑπὸ μελέτην θεμάτων, ἥτοι:

- α) Ποῖος ὁ τόπος εἰς ὃν παρήχθη, τὸ πρῶτον, τὸ φορολογητέον εἰσόδημα.
- β) Ποῖος ὁ τόπος εἰς ὃν οὐ μόνον ὠλοκληρώθη τὸ οἰκονομικὸν ἀποτέλεσμα, ἀλλὰ καὶ παρήχθη τελικῶς τὸ εἰσόδημα.
- γ) Ποῖος ὁ τόπος τῆς νομιμοποιήσεως τῆς κατοχῆς τοῦ εἰσοδήματος καὶ
- δ) Ποῖος ὁ τόπος ἐντὸς τοῦ ὁποίου τὸ κτηθὲν εἰσόδημα καταναλωθῇ.

Ἐπὶ τῶν θεμάτων τούτων, ὑφίσταται διάστασις γνωμῶν τῶν διαφόρων συγγραφέων, οἱ ὅποιοι ὑποστηρίζουν ἰδίως ἕκαστος ἀπόψεις, ἐξαρτώντες τὴν ἀρχὴν τῆς οἰκονομικῆς ἐξαρτήσεως ἐκ τῆς ἐκάστοτε συγκεκριμένης περιπτώσεως φορολογίας.

Τοιουτοτρόπως, ὁ E. Allix εἰς τὴν μελέτην αὐτοῦ⁶⁰ παρατηρεῖ ὅτι, οἱ ἁλλοδαποὶ ἀπὸ ἀπόψεως τόσον δημοσιονομικῆς πολιτικῆς, ὅσον καὶ δημοσιονομικοῦ δικαίου, δὲν θὰ πρέπει νὰ τυγχάνουν διαφόρου φορολογικῆς μεταχειρίσεως, ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ὑπηκόους τοῦ φορολογουμένου κράτους. Ὅσον δὲ ἀφορᾷ τὰ ἀγαθὰ, θὰ πρέπει ταῦτα νὰ φορολογοῦνται εἰς τὴν πολιτείαν τοῦ situs. Τέλος, ὡς πρὸς τὰ πρόσωπα, ταῦτα δέον νὰ φορολογοῦνται ἐκεῖ, ἔνθα τὸ εἰσόδημα καταναλίσκεται.

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, τὰς ἀπόψεις ταύτας τοῦ E. Allix υἱοθέτησε καὶ ἡ κατὰ τὸ ἔτος 1923 συγκληθεῖσα πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν Ἐπιτροπὴ Ἐμπειρογνομόνων τῆς K.T.E.⁶¹, καταλήξασα εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι, ἐπὶ τῶν προ-

57. Πρβλ. α) Kaufman und Taeschner, «Die Steuerpflicht der Auslandsdeutschen» β) Lippert: «Handbuch des Internationalen Finanzrechts» Wien 1923, γ) Sehr, «Les bases de l'impôt en droit international», ἐν τῇ «Revue de Droit et de Legislation Comparée» τόμος XXIX (1897).

58. Principe de l'allegerance économique et sociale.

59. Op. cit. Seligman. La double imposition, κλπ. page 37.

60. E. Allix, Condition fiscale de l'étranger» ἐν τῇ «Academie de Droit International», Recueil des Cours, 1937 Paris. Page 395.

61. «Commission des Experts», créée par la Société des Nations (S.D.M.).

σωπικῶν φόρων, τὸ φορολογικὸν δικαίωμα δημιουργεῖται ὑπὲρ τῆς χώρας - κατοικίας τοῦ φορολογουμένου.

Β.— Παρ' ἡμῖν, παρὰ τὸ γεγονὸς ὅτι τὸ ἄρθρον 3 τοῦ ἰσχύοντος Συντάγματος, ὅπερ ὀρίζει, «οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου» καὶ «οἱ Ἕλληνες πολῖται συνεισφέρουν ἀδιακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη», ἐπιτρέπει εἴτε τὴν εὐμενῇ, εἴτε τὴν δυσμενῇ φορολογικὴν μεταχείρισιν τῶν ἀλλοδαπῶν, ἐν τούτοις, λαμβάνεται μέριμνα⁶² εἰς τρόπον, ὥστε νὰ ἐξισῶνται οἱ ἀλλοδαποὶ πρὸς τοὺς ἡμεδαποὺς καὶ οὕτω ἀποφεύγονται αἱ ψυχολογικαὶ ἀντιδράσεις, αἵτινες θὰ εἶχον δυσμενεῖς ἐπιπτώσεις ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς ἰσότητος τοῦ φόρου, προσέτι δὲ καὶ ἐπὶ αὐτῆς ταύτης τῆς ἀποδόσεως τούτου.

Ἡ φορολόγησις τοῦ φυσικοῦ προσώπου, ἐρεῖδεται ἐπὶ τῆς ἀντιλήψεως ὅτι ἡ ὑπὸ τοῦ κράτους ἐξασφάλισις πλεονεκτημάτων εἰς τὸ πρόσωπον, εἶναι οὐσιωδестέρα ἀπὸ τὴν ἐξασφάλισιν πλεονεκτημάτων εἰς τὰ ἀνήκοντα αὐτῷ πράγματα⁶³.

Κατὰ συνέπειαν, τὸ κράτος τῆς κατοικίας ἢ διαμονῆς, ἐν τῷ ὁποίῳ, ὡς ἐν ἐπικέντρῳ, ὄρεται ἡ προσωπικότης τοῦ ατόμου, ἔχει τὴν προτεραιότητα διὰ τὴν ἐπιβολὴν προσωπικῶν φόρων, δι' οὓς δὲν πρέπει νὰ ἀναγνωρίζωνται ἐδαφικὰ πλαίσια.

Τέσσαρες εἶναι αἱ ἐφαρμοζόμεναι σήμερον μέθοδοι ὑπὸ τῶν συγχρόνων κρατῶν πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἧτοι:

- 1) Ἡ μέθοδος τῆς ἐκπτώσεως τοῦ φόρου (Tax credit method).
- 2) Ἡ μέθοδος τῆς ἐκ τοῦ φόρου ἐξαιρέσεως ἢ ἀπαλλαγῆς (Exemption method).
- 3) Ἡ μέθοδος τῆς κατανομῆς ἢ διαιρέσεως ((Division method) καὶ
- 4) Ἡ μέθοδος τῆς ταξινομήσεως (Classification method).

Ἀμέσως κατωτέρω, θὰ ἐπιχειρήσωμεν σύντομον ἀνάλυσιν μιᾶς ἐκάστης τῶν μεθόδων τούτων, ἵνα ἀντιληφθῶμεν καλλίτερον τὸν ρόλον τὸν ὁποῖον ἐκάστη τούτων διαδραματίζει ἐν τῇ προσπάθειᾳ τῶν κρατῶν πρὸς πάταξιν τῆς διπλῆς φορολογίας.

α) Διὰ τῆς μεθόδου τῆς ἐκπτώσεως τοῦ φόρου (Tax credit method), ἀποφεύγομεν τὴν ἐπιβολὴν διπλῆς φορολογίας, ἐκπίπτοντες τὸν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ καταβληθέντα φόρον εἰσοδήματος ἐκ τοῦ ἀναλογούντος εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου⁶⁴.

β) Διὰ τῆς μεθόδου τῆς ἐκ τοῦ φόρου ἐξαιρέσεως ἢ ἀπαλλαγῆς (Exemption method) ἡ πολιτεία, ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς ὁποίας ἐπραγματοποιήθη

62: Πρβλ. Ν. Δ. 3323)55, ἄρθρ. 3.

63: Ἀθ. Σμπαρούνη : «Δημοσία Οἰκονομική» Ἀθῆναι, 1956 σελ. 106.

64. Πρβλ. παρ. ἡμῖν τὸ Ν.Δ. 3323)55, ἄρθρ. 10 παράγρ. Ι περίπ. β' καὶ Ν. Δ. 3843)58 ἄρθρ. 10, παρ. 2 ἐδάφιον β' «περὶ φορολογίας εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων».

(προέκυψε) τὸ εἰσόδημα, ἀπαλλάσσει τὰ ὑπόχρεα πρὸς καταβολὴν τοῦ φόρου πρόσωπα, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι ταῦτα δὲν διέμενον ἐν αὐτῇ ἢ φορολογεῖ μόνον τὰ εἰσοδήματα ἐκεῖνα, τὰ ὁποῖα πηγάζουν ἐν τῇ χώρᾳ, ἐξαιρουσα θσα ἐξ αὐτῶν προέκυψαν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ.

Συμβαίνει, ὅμως, τὸ φορολογικὸν σύστημα μιᾶς δεδομένης χώρας νὰ εἶναι προοδευτικόν, ὁπότε ἡ ἐκ τοῦ φόρου ἀπαλλαγὴ εἰσοδημάτων τινων ἔχει δυσμενεῖς ὡς πρὸς τὴν ἀπόδοσιν τοῦ φόρου ἐπιπτώσεις.

Οὕτω, πρὸς ἀντιμετώπισιν τοῦ ὡς ἄνω φαινομένου, εὐάριθμα κράτη ἐφαρμόζουν τὴν μέθοδον τῆς λεγομένης «Exemption with progression» δηλ. τῆς προοδευτικῆς ἀπαλλαγῆς, ἐπερχομένης κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον μιᾶς ἰσορροπίας τῆς ἀρχῆς τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος.

γ) Διὰ τῆς μεθόδου τῆς κατανομῆς ἢ διαιρέσεως (Division method) ὁ ὑπόχρεως εἰς καταβολὴν φόρου δεόν νὰ καταβάλῃ μέρος τοῦτου εἰς τὴν χώραν ἐξ ἧς προέρχεται τὸ φορολογητέον εἰσόδημα, τὸ δὲ ἕτερον μέρος εἰς τὴν χώραν κατοικίας του.

Τοιοιτοτρόπως, ὁ φόρος κατανέμεται μεταξὺ δύο κρατῶν. Ὅπως καὶ ἐπὶ τῆς μεθόδου τῆς ἐκπτώσεως τοῦ φόρου, οὕτω καὶ ἐπὶ τῆς μεθόδου τῆς κατανομῆς ἢ διαιρέσεως τοῦτου, τὸ Ν.Δ. 3323/55, ἐν τῷ ἄρθρῳ αὐτοῦ 37φ, ὡς ἐπίσης καὶ τὸ Ν.Δ. 3843/58 ἐν ἄρθρῳ 5φ καὶ 8φ, ποιοῦνται μνησίαν τῶν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ ἐδρευουσῶν ξένων ἐπιχειρήσεων καὶ ἐργαζομένων ἐν Ἑλλάδι δι' ἀντιπροσώπου, πρακτορείου ἢ δι' ὑποκαταστήματος.

δ) Τέλος διὰ τῆς μεθόδου τῆς ταξινομήσεως (Classification method), δι' εἰσοδήματα μὲ θάσιν τὴν πηγὴν προελεύσεώς των, κατατάσσονται εἰς κατηγορίας, φορολογοῦνται δὲ ταῦτα ἢ ὑπὸ τῆς χώρας ἐκ τῆς ὁποίας προέρχεται τὸ εἰσόδημα ἢ ὑπὸ τῆς χώρας - κατοικίας τοῦ φορολογουμένου, ἀναλόγως βεβαίως τοῦ χαρακτῆρος τοῦ φόρου.

Ἐκ πάντων τῶν ἀνωτέρω ἐκτεθέντων, προκύπτει ἀναμφισδητήτως ὅτι, αἱ ὑπὸ στοιχεῖα α) καὶ β) μέθοδοι ἀκολουθοῦν τὴν ἀρχὴν τῆς κατοικίας καὶ τῆς προελεύσεως τῶν εἰσοδημάτων (situs), ἐνῶ αἱ ὑπὸ στοιχεῖα γ) καὶ δ) τοιαῦται, συνδυάζουν τὴν ὡς ἄνω ἀρχὴν μὲ τὴν κατανομὴν τῶν φορολογικῶν βαρῶν, θάσει τῆς ἐτέρας ἀρχῆς, δηλ. τῆς οἰκονομικῆς ἐξαρτήσεως. (Principe de 1^o allegiance économique).

Γ.— Τέλος, θὰ πρέπει νὰ ἐξάρωμεν ἐνταῦθα τὸ γεγονός ὅτι, πολλὰ εἶναι τὰ κράτη ἐκεῖνα, τὰ ὁποῖα λαμβάνουν τελευταίως διάφορα μέτρα πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς μεταξὺ των ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας, συνάπτοντα διμερεῖς συμβάσεις ἐπὶ τῶν ὁποίων ἐφαρμόζεται μία ἢ καὶ πλείονες τῶν περιγραφεισῶν μεθόδων, εἴτε δι' ὅλα τὰ εἰσοδήματα, εἴτε δι' ὠρισμένα μόνον τούτων.

Παρὰ ταῦτα ὅμως, αἱ περὶ ὧν ὁ λόγος συμβάσεις δὲν εἶναι ἄμοιροι ἐλαττωμάτων ἢ σφαλμάτων, οὕτως ὥστε νὰ πρόσδοκᾷται ὑπ' αὐτῶν τὸ optimum. Ἀσφαλῶς, οὐδεὶς δύναται νὰ ἀμφισδητήσῃ, ὅτι πολλὰ ἐπετεύχθησαν μέχρι

τουδε εις την υπό των συγχρόνων κρατών καταβαλλομένην προσπάθειαν προς αποφυγήν της διπλής φορολογίας. Δραττόμεθα δὲ τῆς εὐκαιρίας νὰ ὑποστηρίξωμεν ὅτι περισσότερα θὰ εἶχον ἐπιτευχθῇ ἂν καὶ ἐφόσον, ἀντὶ διμερῶν συμβάσεων (Conventions bilaterales), συνήπτοντο πολυμερεῖς συμβάσεις (Conventions plurilaterales), γεγονὸς ὅπερ θὰ εἶχεν ὡς φυσικὴν συνέπειαν τὴν μικρὸν κατὰ μικρὸν ἐπέκτασιν ἐφαρμογῆς ὁμοιομόρφων φορολογικῶν κανόνων ἐπὶ πλειάδος κρατῶν καὶ τὴν, ὡς ἐκ τοῦ λόγου τούτου, προσαρμογὴν τῆς φορολογικῆς ἐκάστου τούτων νομοθεσίας ἐπὶ ὀρθολογιστικωτέρας καὶ δικαιότερας θέσεως, ἔναντι τῶν πολιτῶν ἐτέρων κρατῶν.

Οὐδενὸς πρέπει νὰ διαφεύγῃ τῆς προσοχῆς —καὶ δὲν διαφεύγει ἀσφαλῶς— ὅτι, θεωρία καὶ πρακτικὴ ἔχουν ἀνάγκην συνεργασίας καὶ δὴ στενῆς εἰς τρόπον, ὥστε νὰ δημιουργηθοῦν αἱ κατάλληλοι προϋποθέσεις διὰ μίαν ὀριστικὴν καὶ μόνιμον λύσιν τοῦ προβλήματός μας. Ἐὰν ὅμως ἡ θεωρία καὶ ἡ πρακτικὴ, ἔχουν ἀνάγκην συνεργασίας, πολλῶ μᾶλλον κρίνεται ἀπαραίτητος ἡ συνεργασία τῶν καθ' ἑκάστον κρατῶν τὰ ὁποῖα ἀπὸ αὐτοτελεῖς καὶ ἀνεξάρτητοι μονάδες, τείνουσιν νὰ ἀφομοιωθοῦν εἰς διαφόρους ὑπερδιεθνεῖς Ὀργανισμοὺς ἢ Ἐνώσεις Κρατῶν, ἐχόντων πολιτικούς, οἰκονομικούς, στρατιωτικούς καὶ ἄλλους σκοποὺς. Δὲν θὰ ἦτο ἴσως ὑπερβολὴ ἂν ἐλέγομεν ὅτι ἡ ἐποχὴ μας, ὑπὲρ ποτε ἄλλοτε, ἀπαιτεῖ ἀπ' ὅλους μίαν στενὴν συνεργασίαν, μίαν ἀπὸ κοινοῦ προσπάθειαν, πρὸς ὅλους τοὺς τομεῖς τοῦ κοινωνικοῦ κύκλου καὶ πρὸς ὅλας τὰς βαθμίδας τῆς ἐκπολιτιστικῆς κλίμακος. Βαίοντες ἔτι περαιτέρω, θὰ πρέπει νὰ παρατηρήσωμεν ὅτι, αἰτία τοῦ κακοῦ —διότι περὶ κακοῦ πρόκειται— τῆς διπλῆς φορολογίας εἶναι αὐτὴ αὐτὴ ἡ ἔλλειψις συνεργασίας μεταξὺ τῶν ἐνδιαφερομένων πολιτειῶν, αἵτινες διὰ διαφόρους λόγους «ἀγνοοῦν» ἠθελημένως (!) τὰς πράγματι ὁλεθρίας δι' αὐτὰς ἐπιπτώσεις.

Δ.— Πολλοὶ εἶναι οἱ ἐπιστήμονες καὶ εἰδικοί, οἵτινες ἡσχολήθησαν σοβαρῶς μὲ τὸ θέμα τῆς ἐναρμονίσεως τῶν ἀμέσων φόρων τῶν κρατῶν - μελῶν τῆς E.O.K., πλὴν ὅμως μόνον δύο ἐξ αὐτῶν ἐνεφάνισαν ἀξιολόγους ἐργασίας καί, ὡς ἐκ τούτου, ἐκρίναμεν σκόπιμον νὰ τοὺς μνημονεύσωμεν ἐνταῦθα. Πρόκειται περὶ τοῦ Καθηγητοῦ τῆς Νομικῆς καὶ τῶν Οἰκονομικῶν Ἐπιστημῶν τοῦ Πανεπιστημίου τῆς Νικαίας P. Fontaneau⁶⁵ καὶ τῆς Καθηγητρίας G. R. Richman⁶⁶ τοῦ Πανεπιστημίου Κολούμπια τῆς Νέας Ὑόρκης, οἵτινες ὑπὸ τύπον ἐμπεριστατωμένης ἐκθέσεως, συνέταξαν εἰδικὰς μονογραφίας ἰδιαιτέρων ἀξιώσεων.

Οὕτω, ὁ καθηγητὴς Fontaneau ἀναφέρεται τόσον εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ εἰσοδήματος (revenu), ὅσον καὶ εἰς ἐκείνην τοῦ κεφαλαίου (capital) τὴν διδομένην ὑφ' ἑκάστης φορολογικῆς νομοθεσίας τῶν διαφόρων χωρῶν, ὑπο-

65. Πρὸβλ. «Notions de revenu et de capital dans les différentes législations fiscales, moyens d'harmonisation», par P. Fontaneau, Rapport Paris, 1960.

66. Πρὸβλ. «The harmonization of direct business taxes», by G. Richman, Rapport, 1962.

δεικνύων ὡσαύτως καὶ τὰ ἐνδεικνύμενα μέτρα πρὸς πραγμάτωσιν τῆς ἐναρμονίσεως τῶν φόρων.

Ἐξ ἄλλου ἡ καθηγήτρια G. Richman, εἰς τὴν ἐκθεσὶν τῆς πραγματεύεται περὶ τῆς ἐναρμονίσεως τῶν ἀμέσων φόρων, τῶν σχετιζομένων μὲ τὴν διεξαγωγὴν ἐμπορίου, συνιστῶσα καὶ ἐνθαρρύνουσα μίαν τοιαύτην ἐναρμόνισιν.

Ἄξιον ἰδιαιτέρας παρατηρήσεως καὶ προσοχῆς εἶναι τὸ γεγονός ὅτι ὁ καθηγητὴς Fontaneau ὑπογραμμίζει ὅτι, ἡ διατηρηθεῖσα ἔννοια ὑπὸ τῶν χωρῶν - μελῶν τῆς E.O.K., ὅσον ἀφορᾷ τὸ «εἰσόδημα» καὶ τὸ «κεφάλαιον» ἀσκεῖ πολὺ μεγάλην ἐπίδρασιν ἐπὶ τῶν σχέσεων μεταξὺ τῶν κρατῶν.

Ἡ ἐπίδρασις αὕτη ἐμφανίζεται πλέον ἠϋξημένη, ὥς ἐκ τοῦ γεγονότος ὅτι, εἰς τὰς οἰκονομικῶς προηγμένας χώρας, ἡ λεγομένη ἄμεσος φορολογία διαδραματίζει σημαντικὸν ρόλον καὶ ἀποτελεῖ ἐν σοβαρὸν τμήμα τοῦ ἐθνικοῦ εἰσοδήματος.

Ὁ καθηγητὴς Fontaneau, ὑποδεικνύει τὰς ὑφισταμένας δυσκολίας εἰς τὰς διμερεῖς σχέσεις μεταξὺ τῶν χωρῶν, τῶν δυσκολιῶν τούτων αὐξανομένων αἰσθητῶς ὡσάκις τὸ πρόβλημα τίθεται εἰς ἐπίπεδον μιᾶς κοινῆς ἀγορᾶς ἐκ πολλῶν χωρῶν. Ἀποκαλύπτει ὡσαύτως ὅτι, τὸ πρόβλημα τῆς ἐναρμονίσεως διαφέρει οὐσιωδῶς εἰς τὴν περίπτωσιν π.χ. μιᾶς τελωνειακῆς ἐνώσεως ἢ ἐνὸς οἰκονομικοῦ συνασπισμοῦ.

Τέλος, ἐκ τῆς ἐκθέσεως τοῦ ἐν λόγῳ Καθηγητοῦ προκύπτει ὅτι, ἡ ἐναρμόνισις τῆς φορολογικῆς πολιτικῆς ἐνὸς δεδομένου κράτους προϋποθέτει μίαν οἰκονομικὴν πολιτικὴν ἐξ ὁλοκλήρου ἐνηρμοσμένην⁶⁷, πρὸς ἐτέρας οἰκονομίας.

Φρονοῦμεν ὅτι, εὐθὺς ὡς διαπιστωθῇ ὅτι, φυσικά τινα πρόσωπα ἢ καὶ νομικά τοιαῦτα, ἀσκοῦν μίαν ἐμπορικὴν δραστηριότητα εἰς πολλὰς συγχρόνως χώρας, γεννᾶται ὁ κίνδυνος τῆς διπλῆς φορολογίας, καὶ δὴ ἂν ληφθῇ ὑπ' ὄψιν τὸ γεγονός ὅτι, εἰς τινὰς περιπτώσεις, ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς τῶν ἐταιρικῶν κερδῶν φθάνει τὸ 50%, ποσοστὸν ἀναμφιδόλως ὑψηλόν.

Ἐξ ἄλλου, τρία εἶναι τὰ κριτήρια ἐπὶ τῶν ὁποίων αἱ χώραι δεόν νὰ βασιζονται, προκειμένου νὰ προσδιορίσουν τὴν φορολογικὴν των δικαιοδοσίαν:

— Ἡ Ἐθνικότης (Nationalité) τοῦ φορολογουμένου ἐπιτρέπει εἰς τὴν χώραν νὰ εἰσπράξῃ τὸν φόρον, τόσον ἐν τῷ ἐσωτερικῷ, ὅσον καὶ ἐν τῷ ἐξωτερικῷ.

— Ἡ ἐδαφικότης (territorialité) ἢ ἡ ἀρχὴ τῆς πηγῆς ἢ τῆς προελεύσεως τῶν εἰσοδημάτων, ἐπιτρέπει τὴν φορολογίαν παντὸς εἰσοδήματος, ὅπερ εὐρίσκεται εἰς τὸ ἐθνικὸν ἔδαφος καὶ ἀνήκει τόσον εἰς ἡμεδαπούς ὅσον καὶ εἰς ἀλλοδαπούς.

— Ἡ κατοικία (domicile) ἢ ἡ διαμονή (résidence) δὲν λαμβάνει

67. Op. cit. «Notions de revenu» κλπ. page 28 par P. Fontaneau.

ὅπ' ὄφει τὴν πηγὴν τῆς φορολογητέας ὕλης, ἀλλὰ μόνον τὸ νομικὸν κριτήριον τοῦ τόπου διαμονῆς τοῦ φορολογουμένου.

Ἐνδέχεται ὅμως αἱ χῶραι νὰ ἐμφανίζουσιν, κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τῶν ὡς ἄνω κριτηρίων, βασικὰς μεταξὺ των παραλλαγὰς δηλ.

— Ἐφαρμόζουσιν διάφορον ἐκάστη κριτήριον.

— Ἀφίστανται τῶν παραδεδεγμένων ἀρχῶν τῆς φορολογίας, ἐπισωρρεύουσιν δυσκολίας εἰς τὴν καθόλου προσπάθειαν.

— Καὶ τέλος, παρεμβάλλουσιν ἐμπόδια ὡς πρὸς τὴν ἐννοιολογικὴν ταυτότητα τῶν διαφορετικῶν ἐννοιῶν, τόσοι τοῦ «εἰσοδήματος», ὅσον καὶ τοῦ «κεφαλαίου».

Θὰ πρέπει, τέλος, νὰ δεχθῶμεν ὅτι, ὁσάκις δύο χῶραι ἀναζητοῦν ἀπὸ κοινοῦ λύσεις πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἐπόμενον εἶναι νὰ προσκρούσων:

α) Εἰς προβλήματα τεχνικῆς τοῦ φόρου, β) εἰς προβλήματα ἀποδόσεως τοῦ φόρου καὶ γ) εἰς προβλήματα οἰκονομικῆς πολιτικῆς.

VIII. Περὶ ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας καὶ περὶ τῶν ληπτέων μέτρων πρὸς ἀποφυγὴν ταύτης.

A.— Ἰδιαιτέραν σημασίαν καὶ ἀξίαν καταλαμβάνει, ἐντὸς τῶν πλαισίων τῆς νομικῆς ἐπιστήμης, τὸ νεαρὸν Φορολογικὸν Δίκαιον, ὅπερ, ὀργανικῶς, εἶναι ἐνσωματωμένον εἰς τὸ Διοικητικὸν Δίκαιον⁶⁸ καὶ τοῦτο διὰ τοὺς κατωτέρω λόγους. Πρῶτον μὲν, διότι τὸ Φορολογικὸν Δίκαιον ταυτίζεται πρὸς τὴν ἐν γένει δραστηριότητα τῶν διοικητικῶν ὀργάνων καί, κατὰ δεύτερον λόγον, διότι συνεπικουρεῖ τὴν ὑφ' ἐκάστου κράτους καταβαλλομένην προσπάθειαν πρὸς κάλυψιν τῶν δημοσίων δαπανῶν.

Εἶναι ἀσφαλῶς ἄξιον προσοχῆς τὸ γεγονὸς ὅτι, ἡ ἀρχὴ τοῦ Ποινικοῦ Δικαίου «*nulla poena nullum crimen sine lege*» ἔχει ἐφαρμογὴν καὶ ἐπὶ τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου, τηρουμένων βεβαίως τῶν ἀναλογιῶν· τοῦτο διότι, τότε μόνον ὑφίσταται φορολογικὴ ἀξίωσις τοῦ κράτους ἔναντι τῶν φορολογουμένων πολιτῶν, ὁσάκις αὕτη καθορίζεται ρητῶς ὑπὸ τοῦ νόμου⁶⁹.

Τούτου ἕνεκεν, ὁ νόμος καθίσταται ὁ μοναδικὸς ρυθμιστὴς δικαιωμάτων καὶ ὑποχρεώσεων τόσοι τοῦ κράτους, ὅσον καὶ τῶν φορολογουμένων πολιτῶν.

Ἐξ ἄλλου, ἡ φορολογικὴ ἀξίωσις τοῦ Κράτους καὶ ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις τοῦ φορολογουμένου προκύπτουν *ex lege*, ἀμφότεραι δὲ αὗται συνιστοῦν τὴν λεγομένην ἔννομον σχέσιν τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου.

68. Blumenstein, System des Steuerrechts, 1951, σελ. 10. Buhler-Strickrodt, Steuerrecht, 1959 σελ. 20 ἐπόμε. καὶ G. Felix εἰς Gegenwartsfragen des Steuerrechts, 1958, σελ. 137.

69. Ἄρθρ. 59 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1952: «Οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται ἢ εἰσπράττεται ἄνευ νόμου...».

Παρά τὸ γεγονός ὅτι, ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, τὴν ὁποίαν ὑπέχουν οἱ φορολογούμενοι πολῖται ἐνδὲς δεδομένου κράτους, δημιουργεῖ πάντοτε μίαν *obligatio ex lege*, ἐν τούτοις ἡ ἀφετηρία τοῦ φόρου δὲν εἶναι νομικὴ ἢ, ἀλλ' οἰκονομικὴ⁷⁰. Πόθεν ὁμῶς πηγάζει ἡ ὑποχρέωσις τοῦ φορολογουμένου διὰ τὴν καταβολὴν τοῦ εἰς τοῦτον ἀναλογούντος φόρου; Ὡς γνωστόν, ἡ κρατικὴ ἐξουσία ἔχει εὐρυτάτην ἑκτασιν, ἀφορᾷ δὲ τόσον εἰς τὰ πρόσωπα, φυσικὰ ἢ νομικά, ὅσον καὶ εἰς τὰ πράγματα τὰ κείμενα ἐντὸς τῆς ἐπικρατείας τοῦ κράτους.

Κατὰ λογικὴν καὶ πραγματικὴν, ὅθεν, συνέπειαν ἡ περὶ ἧς ὁ λόγος ὑποχρέωσις τοῦ φορολογουμένου πηγάζει ἀπ' εὐθείας ἀπ' αὐτὴν ταύτην τὴν ὑπαγωγὴν τοῦ ἀτόμου εἰς τὴν κρατικὴν ἐξουσίαν. Ἐνταῦθα ὁμῶς, τίθεται αὐτομάτως καὶ ἕτερον ἐρώτημα, σχέσιν ἔχον μὲ τὴν ἑκτασιν τῆς υποχρέωσης τοῦ φορολογουμένου πρὸς φορολογικὴν παροχὴν, ὡς ἐπίσης καὶ μὲ τὴν ἐκ μέρους τῆς κρατικῆς ἐξουσίας λήψιν τῶν ἀπαραιτήτων μέτρων πρὸς πρόληψιν ἐπαναλήψεως πλέον ἢ ἀπαξ τῆς αὐτῆς φορολογικῆς ὑποχρέωσης ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου.

Ἡ ὑποχρέωσις (ἐνοχὴ) τοῦ φορολογικοῦ ὀφειλέτου ἀποσβέννυται, συμφώνως τῷ νόμῳ, εὐθὺς ὡς αὕτη ἐκπληρωθῇ (ἐκτελεσθῇ) καὶ συνεπῶς ὁ φορολογικὸς δανειστής, μετὰ τὴν ἐκπλήρωσίν της, οὐδεμίαν ἀξίωσιν δικαιούται νὰ ἐγείρῃ. Ὅσον δὲ ἀφορᾷ τὴν ἑκτασιν τῆς φορολογικῆς παροχῆς, αὕτη ἀποτελεῖ ἀντικείμενον τῶν ἐκάστοτε φορολογικῶν νόμων, ρυθμιζόντων πάντοτε διὰ κανόνων δικαίου συγκεκριμένους περιπτώσεις.

В.— Ἐλέγομεν ἐν ἀρχῇ τῆς παρούσης μελέτης ὅτι, τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας ἀπησχόλησε τὴν τε ἐπιστήμην καὶ πρακτικὴν, κυρίως μετὰ τὸν δεύτερον παγκόσμιον πόλεμον καὶ ὅτι τοῦτο ἐκδηλοῦται διττῶς, ἦτοι:

α) ἐντὸς τῶν ὁρίων τῆς ἐπικρατείας ἐνδὲς κράτους, ὁπότε ὁμιλοῦμεν περὶ ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας καὶ

β) ἐκτὸς τῶν ὁρίων αὐτοῦ, ὁπότε ὁμιλοῦμεν περὶ διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας⁷¹.

Ἀσχέτως ὁμῶς τοῦ γεγονότος ὅτι, συνηθεστέρα καὶ πλέον γνωστὴ εἶναι ἡ δευτέρα περίπτωσις, δηλ. ἡ περίπτωσις τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, εἰς τὸ παρὸν κεφάλαιον θὰ ἀσχοληθῶμεν διεξοδικῶς μὲ τὸ θέμα τῆς λεγομένης ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας.

Κατ' ἀρχήν, ὁ ὅρος «διπλὴ φορολογία» δέον ὅπως λαμβάνηται ὑπ' ὄψιν τόσον ὑπὸ εὐρυτέραν ὥσον καὶ ὑπὸ στενωτέραν ἔννοιαν, νὰ μὴ παρορᾶται δὲ τὸ γεγονός, ὅτι ἡ ἀποφυγὴ τῆς διπλῆς φορολογίας ἀποτελεῖ, ἀσφαλῶς, πρω-

70. Πρβλ. Μιχ. Κυργαίου, Φορολογικὸν Δίκαιον, Ἀθῆναι σελ. 96.

71. Βλέπε σελ. 10 τῆς παρούσης μελέτης.

ταρχικήν αξίωσιν τῆς φορολογίας, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἀρχῆς τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος τῶν εἰς φόρον ὑποβαλλομένων πολιτῶν.

Εἰς ὅλους ἡμᾶς τυγχάνει γνωστὸν ὅτι εἶναι σφόδρα πιθανόν, ἐκτὸς τοῦ φόρου ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος, ὅστις καταβάλλεται ἐκ τοῦ κτωμένου εἰσοδήματος, ὅπερ ἀποτελεῖ τὴν κατ' ἐξοχὴν πηγὴν φορολογίας καὶ ἕτεροι φόροι καταβάλλονται ὡς π.χ. ὁ φόρος ἐπὶ τῆς περιουσίας, ὁ φόρος ἐπὶ τῶν δαπανῶν, ὁ φόρος ἐπὶ τῶν συναλλαγῶν κ.ο.κ.

Οὕτω, παρατηροῦμεν ὅτι, ἡ αὐτὴ φορολογικὴ πηγὴ, ἐν προκειμένῳ ἡ πηγὴ τοῦ εἰσοδήματος, ὑπόκειται οὐχὶ εἰς ἀπλὴν, ὡς θὰ ἔδει, φορολόγησιν, ἀλλὰ εἰς πολλαπλὴν τοιαύτην: Τοῦτο ὅμως δὲν ἀποτελεῖ ἀραγε, ἀδικίαν;

Ἴσως φανῇ περιεργον, ὅτι ἡ πολλαπλὴ αὕτη φορολόγησις τῆς αὐτῆς φορολογικῆς πηγῆς, δὲν ὀφείλεται εἰς ἀτέλειαν τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας, ἀλλὰ τοῦναντίον γίνεται ἐκ προθέσεως. Ἀποτελεῖ δὲ αὕτη ἐν φοροτεχνικῶν μέσων, διὰ τοῦ ὁποίου καθίσταται δυνατόν ὅπως ἡ συνολικὴ φοροδοτικὴ ἱκανότης ὠρισμένου προσώπου ἐπιβαρυνθῇ ἀποδοτικώτερον καὶ καλλίτερον παρ' ὅσον θὰ ἐπετυγχάνετο τοῦτο δι' ἑνὸς μόνον φόρου⁷².

Γνωρίζομεν, ἤδη, ὅτι τὸ φαινόμενον τῆς ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας ἐμφανίζεται διὰ δύο λόγους:

α) Διότι συμβαίνει, δύο διάφοροι φορεῖς τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας, ὡς π.χ. ἡ Πολιτεία, ἀφ' ἑνὸς καὶ ὁ Δῆμος ἀφ' ἑτέρου, νὰ ἐπιβάλλουν φόρους ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ ἀντικειμένου καὶ

β) Διότι εἰς καὶ μόνον φορεὺς τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας δηλ. ἡ Πολιτεία, χρησιμοποιοῦσα τὸ σύστημα πολλαπλῆς φορολογίας, λαμβάνει ὡς βάσιν ἄλλοτε μὲν τὴν πηγὴν τῆς προσόδου καὶ ἐπιβάλλει φόρον ἐπ' αὐτῆς π.χ. φόρον ἐπὶ τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ἄλλοτε δὲ αὐτὴν τὴν πρόσοδον π.χ. φόρος ἐπὶ τῶν κερδῶν ἐκ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐπίσης εἶναι δυνατόν, εἰς καὶ ὁ αὐτὸς φορολογούμενος νὰ φορολογηθῇ δις ὑπὸ διαφόρους ιδιότητας, αἱ ὁποῖαι συμπίπτουν ἐν τῷ προσώπῳ του, ἥτοι π.χ. ὡς δημότης τοῦ α' δήμου καὶ ὡς κάτοικος τῆς β' πόλεως.

Παράδειγμα φορολογικῆς ὕλης, ἡ ὁποία ὑπόκειται εἰς διπλὴν φορολόγιαν εἶναι ἡ δικαιοπραξία μεταβιβάσεως ἀκινήτων, ἥτις ὑπόκειται ἀφ' ἑνὸς εἰς τέλος χαρτοσήμου, ἀφ' ἑτέρου εἰς φόρον μεταβιβάσεως καὶ εἰς τέλος μεταγραφῆς.

Γεννᾶται ὅμως ἐνταῦθα καὶ ἕτερον ἐρώτημα: Μήπως ἡ ἐσωτερικὴ διπλὴ φορολογία, ἐρχομένη εἰς προφανῇ ἀντίθεσιν πρὸς τὸν κανόνα τῆς ἰσότητος, παραβιάζει τοῦτον;

Γνωρίζομεν ἐπίσης, ὅτι ὁ φόρος δέον νὰ προσδιορίζηται, βάσει γενικῶν κριτηρίων, ἐπὶ πάντων τῶν πολιτῶν, ἄνευ οὐδεμιᾶς ἐξαιρέσεως. Συμφώνως πρὸς τὰς νεωτέρας πολιτικοοικονομικοκοινωνικὰς ἀντιλήψεις, προϋπὸθεσις

72. Πρβλ. Α. Ἀγγελοπούλου «Δημοσία Οἰκονομία» 1943 σελ. 120.

απαραίτητος πρὸς ἐπιτυχίαν πάσης φορολογίας εἶναι ἡ ἐμπέδωσις εἰς τοὺς φορολογουμένους πολίτας τοῦ αἰσθήματος τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ ἰσότητος.

Τοῦτο ὅμως οὐδόλως σημαίνει ὅτι, ὁ ἐπὶ τῆς αὐτῆς ὕλης δις ἐπιβαλλόμενος φόρος παραδιάζει τὸν κανόνα τῆς ἰσότητος καὶ συνεπῶς ἀντισυνταγματικὸς τυγχάνει. Εἶναι κάλλιστα δυνατόν, νὰ ἐπιβληθῇ φόρος δύο φοράς ἐπὶ τῆς αὐτῆς ὕλης, πλὴν ὅμως ἕκαστος τούτων νὰ κέκτηται διάφορον βάσιν. Ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει, τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς ταύτης φορολογίας, ἐπιβαλλομένης ἀναλόγως πρὸς τὴν οἰκονομικὴν ἀντοχὴν τοῦ φορολογουμένου πολίτου, ὅχι μόνον δὲν ἀντίκειται πρὸς τὸν κανόνα τῆς ἰσότητος, ἀλλὰ τοῦναντίον θεωρεῖται φυσιολογικόν.

Οὐχ' ἦττον, ὅμως, ὁ φορολογικὸς νομοθέτης δὲν εἶναι εἰς θέσιν, τοῦλάχιστον τὰς περισσοτέρας φορές, νὰ προβλέψῃ τὴν σωρείαν τῶν περιπτώσεων ἀδίκου διπλῆς φορολογίας, αἵτινες θὰ προκύβουν κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ νομοθετήματός του καὶ ὡς ἐκ τούτου νὰ προλάβῃ τὸ κακόν, περιορίζων ταύτας. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον, δέον ὥπως αἱ ἐντεταλμένοι διὰ τὴν ἐρμηνείαν καὶ ἐφαρμογὴν τῶν φορολογικῶν νόμων φοροτεχνικαὶ ὑπηρεσίαι, ἐν περιπτώσει ἀμφιβολίας τοῦ νόμου, ἀποκλίνουν ὑπὲρ τῶν ἐρμηνευτικῶν ἐκείνων λύσεων, αἵτινες ἀπομακρύνουν ἐκ τῆς ἐπιβολῆς οἰασδῆποτε διπλῆς φορολογίας.

Δὲν θὰ ἦτο ὑπερβολὴ ἂν ἐλέγομεν ὅτι, ἡ ἐπιβολὴ δικαίας φορολογίας εἰς τὰ σύγχρονα κράτη ἀσκεῖ εὐεργετικὰς ἐπιδράσεις καὶ ἐπιπτώσεις οὐ μόνον ἐπὶ τῆς οἰκονομίας μιᾶς δεδομένης χώρας, ἀλλὰ δύναται ὡσαύτως νὰ ἐπηρεάσῃ τὴν τέχνην, τὴν μόδαν, τὰ ἔθνη, ἀκόμη δὲ καὶ τὴν ὑγείαν τῶν κατοίκων!

Γ.— Φρονοῦμεν ὅτι ἡ φορολογικὴ νομοθεσία τῶν διαφόρων κρατῶν, χρήζει ριζικῆς καὶ ἀμέσου ἀναθεωρήσεως, σκοπούσης τὴν ἀποφυγὴν τῆς ἐσωτερικῆς διπλῆς φορολογίας, ἀνεξαρτήτως οἰασδῆποτε δημοσιονομικῆς σκοπιμότητος.

Σήμερον, ὑπὲρ ποτε ἄλλοτε, τὰ ἀντανακλαστικὰ φαινόμενα τῆς φορολογικῆς πολιτικῆς, τῆς ἀκολουθουμένης ὑπὸ τῶν καθ' ἕκαστα κρατῶν —κυρίως τῶν εὐρωπαϊκῶν — εἶναι λίαν ἐμφανῆ καὶ δὴ εἰς τοιοῦτον σημεῖον, ὥστε οἷονδῆποτε φορολογικὸν μέτρον, λαμβανόμενον ἀπὸ τὸ ἔν, νὰ ἔχῃ ἄμεσον καὶ σοβαρὸν ἀντίκτυπον εἰς τὸ ἕτερον.

Ἐκαστον Κράτος ἔχει τὴν ὑποχρέωσιν νὰ μεταρρυθμίσῃ τὴν φορολογικὴν του νομοθεσίαν ἐπὶ νέων βάσεων, αἵτινες εἶναι αἱ ἀκόλουθοι:

α) Νὰ καθιερωθῇ ἐνιαῖον φορολογικὸν σύστημα, κατὰ τὸ ὁποῖον νὰ φορολογῇται ἅπασι μόνον τὸ συνολικὸν εἰσόδημα ἐνὸς προσώπου, ὅπερ προκύπτει ἐκ τῆς ἀθροίσεως ὅλων τῶν ἐπὶ μέρους προσόδων, καταργουμένου οἷουδῆποτε ἐτέρου φόρου, δι' οἷανδῆποτε αἰτίαν καὶ ὁποθενδῆποτε προερχόμενου.

β) Νὰ ἀπλουστευθῇ ἡ διαδικασία θεβαιώσεως καὶ εἰσπράξεως τοῦ φόρου, καταργουμένων οὕτω τῶν προσαυξήσεων τοῦ φόρου καὶ τῶν προστίμων.

γ) Νὰ ἐμπεδωθῇ τὸ αἶσθημα τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ νὰ ἀνυψωθῇ ἡ στάθμη τῆς φορολογικῆς συνειδήσεως τῶν πολιτῶν.

Αἱ ὡς ἄνω ἀρχαί, ἐὰν καὶ ἐφόσον κατοχυρωθοῦν νομοθετικῶς, θὰ διανοίξουν ἀσφαλῶς νέαν ὁδὸν πρὸς μίαν περαιτέρω διεθνῇ φορολογικὴν συνεργασίαν, τὴν ὁποίαν ἀσφαλῶς ἀπαιτοῦν οἱ καιροὶ μας καὶ ἐπιβάλλει τὸ συμφέρον ὅλων μας.

Ἐξ ἄλλου, εἶναι ἀπολύτως ἀδικοιολόγητον νὰ ὑφίσταται σήμερον ἐσωτερικὴ διπλῇ φορολογία, ἣτις ἐν τελευταία ἀναλύσει, οὐδὲν ἕτερον ἀποφέρει εἰμὴ ἀνισότητα βαρῶν καὶ οὐδὲν ἕτερον μαρτυρεῖ εἰμὴ προχειρότητα εἰς τὴν ἀκολουθουμένην φορολογικὴν πολιτικὴν τοῦ συγχρόνου Κράτους, τὸ ὁποῖον μὴ δυνάμενον νὰ ἐξεύρῃ ἐτέραν ἀποδοτικωτέραν φορολογικὴν πηγὴν περιορίζεται «νὰ ἀπομυζᾷ τὸν ἴδιον τὸν ἑαυτὸν του» διὰ νὰ χρησιμοποίησωμεν τὴν ἑκφρασιν τοῦ Griziotti.

ΙΧ. Τὸ ἔργον τῶν διαφόρων Διεθνῶν Ὁργανισμῶν πρὸς ἀποτροπὴν τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῶν Κρατῶν.

Α.— Πρὶν ἢ εἰσελθωμεν, εἰς τὴν ἔρευναν τοῦ ἔργου τῶν Διεθνῶν Ὁργανισμῶν πρὸς ἀποτροπὴν τῆς διπλῆς φορολογίας, κρίνομεν σκόπιμον, νὰ προβῶμεν εἰς μίαν σύγκρισιν μεταξὺ τῆς ἐνεστώσης καταστάσεως τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ ἐκείνης τὴν ἐπαύριον τῆς λήξεως τοῦ πρώτου παγκοσμίου πολέμου καὶ τοῦτο, διότι ἀπὸ τοῦ ἔτους 1919 μέχρι σήμερον τὸ πρόβλημα τοῦτο ἐνεφάνισε πολλὰς καὶ διαφόρους ὄψεις, τὰς ὁποίας, ἐὰν δὲν γνωρίζωμεν, θὰ δυσκολευθῶμεν νὰ ἐξάγωμεν ὀρθὰ συμπεράσματα.

Ὡς γνωστόν, τὸ πρόβλημα τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας, τόσον μετὰ τὴν λήξιν τοῦ πρώτου παγκοσμίου πολέμου, ὅσον καὶ σήμερον, δὲν ἔπαυσε νὰ ἐμφανίζεται ὀξύ, θεωρεῖται δὲ —καὶ δικαίως— ὡς τὸ ὑπ' ἀριθ. 1 ἐμπόδιον ὅσον ἀφορᾷ τὴν κυκλοφορίαν τῶν ἀγαθῶν καὶ τῶν κεφαλαίων. Ἀποδείξεις τούτου εἶναι τὸ γεγονός ὅτι, οἱ Διεθνεῖς Ὁργανισμοί, ὡς ἡ Κοινωνία τῶν Ἐθνῶν (Κ.Τ.Ε.) καὶ ὁ Ὁργανισμὸς Ἠνωμένων Ἐθνῶν (Ο.Η.Ε.), ἀπησχολήθησαν σοβαρῶς καὶ ἐπιμόνως μὲ τὸ θέμα τοῦτο, ἀναζητήσαντες, κατὰ καιρούς, τρόπους διευθετήσεώς του.

Οὕτω, κατὰ τὸ ἔτος 1920, ἡ Conference Financiere de Bruxelles, ἣτις ἀποτελεῖ τρόπον τινὰ καὶ τὴν πρώτην διεθνῇ Δημοσιονομικὴν Ἐπιτροπὴν, συσταθεῖσαν ὑπὸ τῆς τότε Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν, ἐκηρύχθη κατὰ τῆς ἐπιβολῆς διπλῆς φορολογίας τῶν Κρατῶν, πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως ἐπέλθῃ ἡ μεταξὺ τῶν ἀποκατάστασις τῶν ἐλευθέρων συναλλαγῶν. Ἐξ ἄλλου, κατὰ μῆνα Ὀκτώβριον τοῦ 1946, τὸ Οἰκονομικὸν καὶ Κοινωνικὸν Συμβούλιον τοῦ

Ὁργανισμοῦ Ἑνωμένων Ἐθνῶν⁷³ ἐδημιούργησε μίαν ἄλλην Δημοσιονομικὴν Ἐπιτροπὴν ἥτις μετὰ τῶν ἄλλων ἐπεφορτίσθη ὅπως «... συνεχίσῃ καὶ συμπληρώσῃ τὰς ὑπὸ τῆς Κ.Τ.Ε. ἀρξαμένας καὶ μὴποτε περατωθείσας σχετικὰς πρὸς τὸ θέμα τοῦτο ἐργασίας...».

Κυρίως εἰπεῖν, τὰς προσπάθειάς τῶν διαφόρων δημοσιονομικῶν διεθνῶν «Ἐπιτροπῶν» δυνάμεθα, συστηματικώτερον, νὰ κατατάξωμεν ὡς ἀκολούθως:

Ἡ πρώτη ἔλαβε χώραν ἐν Γενεύῃ τὸ ἔτος 1927, ὑπὸ τὴν αἰγίδα τῆς Κ.Τ.Ε. μὲ σκοπὸν τὴν αὐξήσιν τῆς εὐημερίας τῶν ἐκδιομηχανισθεισῶν χωρῶν, διὰ τῆς ἀμβλύσεως τῶν πολιτικῶν ἀνταγωνισμῶν καὶ τῆς ἐλευθερίας τῶν συναλλαγῶν. Ἡ δευτέρα ἐπραγματοποιήθη εἰς Λονδίνον τὸ ἔτος 1933 καὶ ἡσχολήθη μὲ τὰ προβλήματα, τὰ ὅποια ἀνέκυψαν ἐκ τῆς οἰκονομικῆς κρίσεως, τῆς μονίμου ἀνεργίας καὶ τοῦ πληθωρισμοῦ. Ἡ τρίτη συνήλθεν εἰς τὴν Ἀθήναν, μετὰ τὸν δεύτερον παγκόσμιον πόλεμον καὶ συγκεκριμένως κατὰ τὸ ἔτος 1948, μὲ σκοπὸν νὰ δημιουργήσῃ ἓνα Διεθνῆ Ὁργανισμὸν Ἐμπορίου. Ὁ σκοπὸς ὅμως οὗτος ἀπέτυχε, διότι ἡ κατὰ τὴν διάσκεψιν ταύτην συνταχθεῖσα συμφωνία, ἥτις ὠνομάσθη «Χάρτης τῆς Ἀθῆνας», οὐδέποτε ἐτέθη ἐν ἰσχύϊ καὶ τοῦτο διότι ὅλα τὰ κράτη ἡρνήθησαν νὰ προβοῦν εἰς τὴν κύρωσιν τοῦ Χάρτου τούτου, λόγῳ προηγουμένης ἀρνήσεως τῶν Ἑνωμένων Πολιτειῶν τῆς Ἀμερικῆς.

Τὸ μόνον ἱκανοποιητικὸν ἀποτέλεσμα, ὅπερ προέκυψεν ἐκ τῆς προσπάθειας ἐκείνης, διὰ τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ ἐμπορίου, ἦτο ἡ ὑπογραφή —ὑπὸ δέκα ἀρχικῶς χωρῶν— μιᾶς συμφωνίας διὰ τῆς ὁποίας κατωχυροῦτο ἡ ἀρχὴ τῆς ἐλευθερίας τοῦ ἐμπορίου καὶ ἀνελαμβάνετο ἡ προσπάθεια περαιτέρω ἀναπτύξεως τούτου, διὰ μειώσεως τῶν δασμῶν καὶ τῶν ποσοτικῶν περιορισμῶν εἰσαγωγῆς μετὰ τῶν συμβαλλομένων μερῶν.

Ἀξίον, ἐπίσης, μνησθῆναι τὸ γεγονός ὅτι, οἱ ἐκπρόσωποι τῶν διαφόρων χωρῶν, οἱ συνελθόντες ἐν Ἀθήναις, ἀπεφάσισαν ὁμοφώνως, ὅπως διαλάβουν ἐν τῇ χάρτῃ τοῦ Διεθνοῦς Ὁργανισμοῦ περὶ ἐμπορίου, δύο ἐξαιρετικῆς σημασίας διατάξεις, αἵτινες ἀποβλέπουν εἰς τὴν ἄρσιν τῆς διπλῆς φορολογίας, πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως ἐνθαρρύνουν τὰς ξένας ἰδιωτικὰς ἐπενδύσεις. Τέλος, ἡ ἐν Γενεύῃ συνελθοῦσα Παγκόσμιος Διάσκεψις Ἐμπορίου καὶ Ἀναπτύξεως γνωστὴ ὑπὸ τὸ ὄνομα GATT εἶναι ἡ τετάρτη κατὰ σειρὰν ἀπὸ τῆς λήξεως τοῦ πρώτου παγκοσμίου πολέμου, ἔλαβε δὲ χώραν αὕτη τὸν Ὀκτώβριον τοῦ 1957.

Τὰ κίνητρα, τὰ ὅποια ὠδήγησαν εἰς τὴν συνέλευσιν τῶν ἐκπροσώπων τῶν διαφόρων χωρῶν προκειμένου νὰ λάβουν τὰ ἀνωτέρω μέτρα εἶναι γνωστά, δηλ. ἡ ἄρσις τῶν ἐμποδίων πρὸς ἀνάπτυξιν τοῦ διεθνοῦς ἐμπορίου.

Β. Ἐὰν ὅμως τ' ἀνωτέρω συνιστοῦν ἓν ἐνιαῖον σύνολον ὁμοιομόρφων μέτρων, ληφθέντων ὑπὸ τῶν Διεθνῶν Ὁργανισμῶν, ὑφίσταται ἐπίσης καὶ ἡ ἐκ

73. Πρόκειται περὶ τοῦ Conseil Economique et Social.

διαμέτρου αντίθετος πλευρά τοῦ θέματος, συνισταμένη εἰς τὴν λήψιν ἀνομοιομόρφων τοιούτων.

Τὰ μέτρα ταῦτα θὰ προσπαθήσωμεν νὰ σκιαγραφήσωμεν, ἐν ὀλίγοις, ἀμέσως κατωτέρω:

Ἡ διπλῇ φορολογία μέχρι τοῦ ἔτους 1920, διεδραμάτιζε σοβαρὸν εἰσέτι ρόλον μεταξὺ τῶν παραγόντων, τῶν παρακωλύοντων τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ διεθνοῦς ἐμπορίου καὶ τὴν ἐλευθέραν κυκλοφορίαν τῶν κεφαλαίων. Ἐξ ἄλλου, οἱ ποσοτικοὶ περιορισμοί, οἱ ἐπιβληθέντες κατὰ τὴν διάρκειαν τοῦ πρώτου παγκοσμίου πολέμου (1914 — 1918) δὲν διήρκεσαν ἐπὶ πολὺ.

Ὡς παράδειγμα δὲ φέρομεν τὴν Γαλλίαν, χώρα ἥτις κατήργησε τὸ σύστημα ἐλέγχου, ἤδη ἀπὸ τοῦ 1920.

Σήμερον, ἀντιθέτως, ὁ ἀριθμὸς τῶν περιορισμῶν, ὡς πρὸς τὸ διεθνὲς ἐμπόριον, διηυρύνθη λίαν σημαντικῶς, πρᾶγμα ὅπερ ἔδωκε μίαν διέξοδον εἰς τὸ ὅλον πρόβλημα· ἐπὶ πλεόν ἐλήφθησαν καὶ ἐξακολουθοῦν λαμβανόμενα, προσδευτικῶς, ὅλον ἐν καὶ ἀποτελεσματικώτερα μέτρα ὡς εἶναι, αἱ διάφοροι ἀπαγορεύσεις, οἱ ποσοτικοὶ περιορισμοί, ὁ ἔλεγχος ἐπὶ τῶν συναλλαγῶν, τὰ κρατικὰ μονοπώλια τοῦ ἐξωτερικοῦ ἐμπορίου κλπ.

Οὐδεμία, ἀσφαλῶς, ἀμφιβολία γεννᾶται ὅτι, ἐκ τῆς λήψεως τῶν ἀνωτέρω μέτρων, προέκυψε μίᾳ ἀξιοσημείωτος ὑποχώρησις τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας, ὅπερ ἐμφανίζεται συνεχῶς ἐξασθενίζον.

Ἐξ αἰτίας, ὅμως, τῆς τοιαύτης ὑποχωρήσεως ἐπῆλθεν ἄφ' ἑνὸς μὲν ἐλάττωσις τοῦ συνολικοῦ ὄγκου τῶν διεθνῶν ἐπενδύσεων ἰδιωτικοῦ χαρακτήρος, ἄφ' ἑτέρου δὲ εἰς προσδευτικὸς διακανονισμὸς τοῦ καθόλου προβλήματος τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας.

Κατὰ τὸ ἔτος 1920, τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ἤγγισε τὸ ἀνώτατον ὅριον τῆς δξύτητός του καὶ τοῦτο διότι, μέχρι τῆς ἐποχῆς ἐκείνης, οὐδεὶς ἐνδιεφέρετο σοβαρῶς διὰ τὴν ἐπίλυσίν του.

Αἱ διεθνεῖς φορολογικαὶ συμβάσεις, δύο ἔτη περίπου μετὰ τὴν λήξιν τοῦ πρώτου παγκοσμίου πολέμου, ἦσαν σχεδὸν ἀνύπαρκτοι, ἢ δὲ ἐπιβολὴ διπλῶν φόρων ἀπετέλει σύνηθες φαινόμενον καὶ δὴ εἰς τοιοῦτον βαθμὸν, ὥστε νὰ θεωρῆται φυσιολογικόν (!), δοθέντος μάλιστα, ὅτι ἡ διπλῇ φορολογία ἐπληττε τοὺς πάντας.

Δὲν θὰ ἦτο ἴσως ὑπερβολή, ἐὰν ἐλέγομεν ὅτι οἱ διπλοὶ φόροι εἶχον τότε ὡς ἀποτέλεσμα τὴν παρεμβολὴν οὐσιαστικῶν δυσχερειῶν ὅσον ἀφορᾷ τὴν ἀνάπτυξιν τῶν διεθνῶν οἰκονομικῶν σχέσεων. Ἀπὸ τῆς χρονολογίας ὅμως ἐκείνης μέχρι σήμερον τὰ πράγματα ἠλλαξαν ἄρδην καὶ τοῦτο λόγῳ τῶν ἐν τῷ μεταξὺ συναφθεισῶν πολυαρίθμων συμβάσεων ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας, εἴτε ὑπὸ τὴν αἰγίδα τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν, εἴτε τοῦ Ὄργανισμοῦ τῶν Ἡνωμένων Ἐθνῶν. Χαρακτηριστικὸν εἶναι τὸ γεγονός ὅτι, μόνον κατὰ τὰ ἔτη 1940 — 1949, αἱ ὑπογραφεῖσαι συναφεῖς πρὸς τὸ θέμα τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολο-

γίας συμβάσεις ἀνέρχονται εἰς ἐξήκοντα (60) τὸν ἀριθμὸν. πρᾶγμα ὅπερ δεικνύει τὴν σημειωθεῖσαν ἀλματώδη πρόοδον κατὰ τὰ τελευταῖα ἔτη.

Ἐξ ἄλλου, ὑπὸ ἡμερομηνίαν 1 Ὀκτωβρίου 1946 ἱδρύθη, κατόπιν ἀποφάσεως τοῦ Οἰκονομικοῦ καὶ Κοινωνικοῦ Συμβουλίου τοῦ Ο.Η.Ε., μία Δημοσιονομικὴ Ἐπιτροπὴ ὑπὸ τὸν τίτλον «Commission des Finances Publiques de l'Organisation des Nations Unies», ἡ ὁποία εἰς διάστημα τριῶν ἐτῶν συνήλθε δύο φορές, ἤτοι τὸν Μάϊον τοῦ 1947 καὶ τὸν Ἰανουάριον τοῦ 1949.

Μεταξὺ τῶν αἰτίων, ἅτινα ὠδήγησαν τοὺς εἰδικοὺς εἰς τὴν δημιουργίαν τῆς περὶ ἧς ὁ λόγος Ἐπιτροπῆς, ἦτο καὶ ἡ ἀντιμετώπισις τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, ἡ σπουδαιότης τοῦ ὁποίου ἐπεσημάνθη ἐγκαίρως ὑπὸ τοῦ νεωτέρου Διεθνoῦς Ὁργανισμοῦ, δηλ. τοῦ Ο.Η.Ε. Παρὰ ταῦτα, τὸ πρόβλημα τοῦτο ἐμελλε νὰ μὴ εὕρῃ εἰσέτι τὴν μόνιμον καὶ ὀριστικὴν λύσιν του, τῶν συμμετασχόντων εἰς τὴν Ἐπιτροπὴν ταύτην περιορισθέντων εἰς τὴν διατύπωσιν εὐχῶν καὶ προτάσεων, αἵτινες εἶχον ὡς ἀποτέλεσμα νὰ κατανεμηθῇ τὸ ὅλον θέμα ἐπὶ δύο εὐρύτερων πλαισίων, ἤτοι ἐπὶ τοῦ δημοσιονομικοῦ πεδίου καὶ ἐπὶ τοῦ φοροτεχνικοῦ τοιούτου.

Καὶ ὅσον μὲν ἀφορᾷ τὴν πρώτην περίπτωσιν, σημειωτέα τ' ἀκόλουθα:

ὑπὸ τὴν αἰγίδα τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν ἐλειτουργοῦν δύο διακεκριμέναι ἀλλήλων Ἐπιτροπαί ⁷⁴, ἔργον τῶν ὁποίων ὑπῆρξεν ἡ ἐπίλυσις δημοσιονομικῶν καὶ φορολογικῶν θεμάτων, ἀπασχολούντων τὰ Κράτη - μέλη τοῦ διεθνoῦς τούτου Ὁργανισμοῦ. Οὐχ' ἦττον, οἱ ἐκπρόσωποι τῶν διαφόρων Κρατῶν ἐπὶ τῆς προπαρασκευαστικῆς Ἐπιτροπῆς τῶν Ἠνωμένων Ἐθνῶν, ἀπεφάνθησαν σχεδὸν ὁμοφώνως, ὅτι μία τοιαύτη διάκρισις εἰς Δημοσιονομικὴν καὶ Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν θὰ παρενέβαλεν εἰς τὸ ὅλον ἔργον τῆς δυσκολίας, ὡς ἐκ τοῦ λόγου ὅτι, τὰ τε δημοσιονομικὰ καὶ φορολογικὰ θέματα, μὴ ὄντα ἀνεξάρτητα ἀλλήλων, χρήζουσιν κοινῆς ἐρεύνης καὶ κοινῆς ἀντιμετωπίσεως.

Ὅθεν, οἰαδὴποτε διαστολὴ τῶν θεμάτων τούτων ἀδιανόητος καὶ ἀντιεπιστημονικὴ τυγχάνει.

Ὡς πρὸς τὴν δευτέραν περίπτωσιν, δυνάμεθα νὰ εἰπώμεν ὅτι ὑπὸ τὴν αἰγίδα ὡσαύτως τῆς Κ.Τ.Ε. ἐπετεύχθη μία προοδευτικὴ διεύρυνσις τῆς διεθνoῦς δραστηριότητος τῶν Κρατῶν - μελῶν, ὅσον ἀφορᾷ τὸν φορολογικὸν τομέα.

Ἐνδεικτικὸν τῶν ἀνωτέρω εἶναι τὸ γεγονὸς ὅτι, ἐὰν κατὰ τὴν μεταβατικὴν περίοδον 1920 μέχρι 1929 αἱ ἐργασίαι τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν παρέμειναν αὐστηρῶς περιορισμέναι εἰς τὸ θέμα τῆς ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας ⁷⁵, δὲν συνέβη τὸ αὐτὸ καὶ κατὰ τὴν περίοδον 1929 μέχρι 1946, κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς ὁποίας, ἡ κατὰ τὸ 1929 συσταθεῖσα Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, διηύ-

74. Πρόκειται περὶ τῆς Comité Financier καὶ τῆς Comité Fiscal.

75. Πρβλ. ἐκθέσεις τῶν Bruins, Einaudi, Seligman καὶ Josiah Stamp 1923, Reunion des experts techniques en 1925, et Reunion Générale des Experts Gouvernementaux en 1928.

ρυνε σταθερῶς τὰν κύκλον τῆς δραστηριότητός της. Μνημονεύομεν ἐνταῦθα, χαρακτηριστικῶς, τινὰ μόνον ἐκ τῶν θεμάτων μεθ' ὧν ἡσχολήθη ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, ὡς εἶναι ἡ συγκριτικὴ μελέτη τῶν διαφόρων φορολογικῶν συστημάτων, ἡ μελέτη ἐπὶ τῆς θέσεως τῶν φορολογικῶν συστημάτων ἐναντι τῆς παγκοσμίου οἰκονομικῆς κρίσεως, ἡ μελέτη ἐπὶ τῶν ἀρχῶν τῆς τεχνικῆς τοῦ φόρου κ.ἄ.

Ἀναφορικῶς πρὸς τὴν Δημοσιονομικὴν Ἐπιτροπὴν, ἃν καὶ παρέμεινεν αὕτη πιστὴ ὡς πρὸς τὴν ἀνωτέρω διεύρυνσιν, ἐν τούτοις, ἐνώπιον τοῦ ἐνδεχομένου τῆς συγκρούσεως ἀρμοδιότητων μετ' ἄλλων Ἐπιτροπῶν ἢ Ὑποεπιτροπῶν τοῦ Οἰκονομικοῦ καὶ Κοινωνικοῦ Συμβουλίου⁷⁶, αἱ δικαιοδοσίαι τῆς περὶ ὧν ἐπελήθησαν κατ' ἀρχὴν ἐπὶ τεχνικῶν, διοικητικῶν καὶ νομικῶν ζητημάτων, ἀνακυψάντων ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Εἰς μίαν δὲ ἐκθεσὶν τῆς⁷⁷ ὑποβληθεῖσαν ἐν ἔτει 1949, ἡ Ἐπιτροπὴ ὑπαινίσσεται πολλῶν ἐνδιαφερόντων θεμάτων, κυρίως δὲ δυνάμεθα νὰ παρατηρήσωμεν ἐν αὐτῇ, ὅτι ἡ μελέτη περὶ τὰ φορολογικὰ μέτρα πρὸς πρόληψιν τῶν οἰκονομικῶν κρίσεων καὶ ἡ μελέτη περὶ τὴν ἐπίπτωσιν τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς καταναλώσεως τοῦ τιμαρίθμου καὶ τῆς παραγωγῆς εἶναι ἄξιαι ἰδιαίτερας προσοχῆς.

Οὕτω, τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας παρέμεινεν εἰς τὴν σφαῖραν τῆς ἀρμοδιότητος τῆς Δημοσιονομικῆς Ἐπιτροπῆς.

Γ. Παρὰ τὸ γεγονός, ὅτι ἡ Ἐπιτροπὴ αὕτη ἡσχολήθη ὅλως ἰδιαίτερως μὲ τὸ θέμα τῆς ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας, ἐν τούτοις αἱ ἐργασίαι τῆς, ἐκ πρώτης ὄψεως, δὲν ἐνεφάνιζον χαρακτηρὰ συνθετικὸν καὶ ἐνιαῖον. Τὸ ἔργον αὐτῆς περὶ ὧν ἐπελήθησαν ἀρχικῶς εἰς τὸ «...νὰ ἐρευνᾷ καὶ νὰ ἐνημεροῦται ἐπὶ τῶν εἰς ταύτην παραπεμπομένων θεμάτων», προσέτι δὲ εἰς τὸ «νὰ χωρῇ εἰς τὴν βελτίωσιν τῶν σχεδίων περὶ διεθνῶν συμβάσεων».

Οὐχ' ἥττον, ὅμως, αἱ ἀρμοδιότητές της διευρύνθησαν, σὺν τῷ χρόνῳ, οὐσιωδῶς, αἱ δὲ ἐργασίαι τῆς ἐπὶ τοῦ προβλήματος τῆς διεθνούς φορολογίας ἤρχισαν νὰ ἀποδίδουν τοὺς πρώτους καρποὺς ἐπ' ἀγαθῇ τῶν Κρατῶν - μελῶν, ἅτινα ἤρχισαν ἤδη ἀποβάλλοντα τὴν παλαιὰν προκατάληψιν καὶ τὴν ἀδικαιολόγητον δυσπιστίαν ἣν ἔτρεφον περὶ αὐτῆς.

Αἱ ὁλοκληρωθεῖσαι ἐργασίαι τῆς Δημοσιονομικῆς Ἐπιτροπῆς ἀπέβλεπον: α) εἰς τὴν ἐνημέρωσιν τῶν Κρατῶν - μελῶν ἐπὶ τῶν συναπτομένων διεθνῶν φορολογικῶν συμβάσεων, β) εἰς τὴν κατάστρωσιν μελετῶν, ἀναλυτικῶν καὶ συγκριτικῶν, πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας, γ) εἰς τὴν βελτίω-

76. Conseil Economique et Social.

77. Πρβλ. Rapport sur la deuxieme session de la commission des finances publiques tenue a Lake Success du 10 au 25 janvier 1949, Nations Unies, Doc No E/1104, du 3 Fevrier 1949.

σιν τῶν Σχεδίων - συμβάσεων τοῦ Μεξικοῦ καὶ Λονδίνου⁷⁸, δ) εἰς τὴν τεχνικὴν βοήθειαν πρὸς τὰ Κράτη - μέλη καὶ ε) εἰς τὴν διατύπωσιν συστάσεων πρὸς τὰ Κράτη - μέλη, ὑπὸ μορφὴν παραινέσεων καὶ πρακτικῶν συμβουλῶν.

Θεωροῦμεν σκόπιμον νὰ ἐξάρωμεν, ὅπως ἰδιαιτέρως ἐνταῦθα, τὰ Σχέδια - συμβάσεις τοῦ Μεξικοῦ καὶ Λονδίνου, τὰ ὁποῖα — ἐν συγκρίσει πρὸς ἐκεῖνα, ἅτινα, κατέστρωσεν ἡ «Réunion Générale des Experts Gouvernementaux» κατὰ τὸ ἔτος 1928 συνιστοῦν ἀναμφισβήτητον πρό-δον καὶ θετικὸν βῆμα πρὸς ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας.

Καὶ ἰδοὺ διατί:

— Κατ' ἀρχήν, τὰ πλεῖστα τῶν εἰσοδημάτων ὑπόκεινται εἰς φόρον μὲ βάσιν τὸ κριτήριον τῆς πηγῆς τοῦ εἰσοδήματος ἢ τῆς πραγματικῆς φορολογίας. Πρὸς τὸν σκοπὸν τούτου, δέον ὅπως καταβάλλεται προσπάθεια ἐπακριβοῦς καθορισμοῦ τῆς κατηγορίας τῶν εἰσοδημάτων καὶ δὴ κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε νὰ καταδεικνύεται ὁ σύνδεσμος τούτων μετὰ τῆς πηγῆς προελεύσεώς των.

— Ἐν συνεχείᾳ, τὸ Κράτος, ἔνθα ὁ φορολογούμενος ἔχει τὴν διαμονήν του, ἐπιφυλάσσει εἰς ἑαυτὸ τὸ δικαίωμα νὰ φορολογήσῃ τὸ σύνολον τῶν εἰσοδημάτων τούτου, ἅτινα (εἰσοδήματα) προέκυψαν ἐντὸς τῆς ἑδαφικῆς περιο-χῆς του ἢ καὶ ἐκείνης τοῦ ἐτέρου συμβαλλομένου Κράτους. Ἐκ τοῦ οὕτως εἰσπραττομένου φόρου, δέον ὅπως ἐκπεσθῇ:

α) Ὁ ὑπὸ τοῦ ἐτέρου συμβαλλομένου Κράτους εἰσπραχθεὶς φόρος διὰ τὰ φορολογητέα εἰσοδήματα τὰ ἐντὸς τῆς ἑδαφικῆς περιοχῆς τοῦ δευτέρου τούτου Κράτους καὶ β) τὸ ποσὸν τὸ ὁποῖον ἐμφανίζει, ἐν σχέσει πρὸς τὸν φόρον τὸν ἐπιβαλλόμενον ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ ποσοῦ τοῦ καθαρῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου, ἐντὸς τοῦ Κράτους τῆς φορολογικῆς διαμονῆς (domicile fiscal), τὴν αὐτὴν ἀναλογίαν, οἷαν τὸ καθαρὸν φορολογητέον εἰσόδημα τοῦ ἐτέρου κράτους, ἐν συναρτήσει πρὸς τὸ καθαρὸν συνολικὸν αὐτοῦ εἰσόδημα.

Δὲν παραλείπομεν νὰ παρατηρήσωμεν, βεβαίως, ὅτι εἰς τὰ Σχέδια - συμβάσεις τοῦ Μεξικοῦ καὶ τοῦ Λονδίνου ὑφίστανται σοβαραὶ διαφοραὶ καὶ κυρίως ὅσον ἀφορᾷ τὴν φορολογίαν τῶν τόκων, τῶν μερισμάτων, τῶν συντάξεων, κλπ. Οὕτω, κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ Σχεδίου τοῦ Μεξικοῦ τὰ μερίσματα, λόγου χάριν, δέον νὰ φορολογοῦνται ἐντὸς τῆς χώρας εἰς ἣν ἐπενδύονται τὰ κεφάλαια,

78. Ἡ ἄλλοτε Κοινωνία τῶν Ἐθνῶν εἶχε δημοσιεύσει κατὰ χρονικὰ διαστήματα, σχέδιά τινα φορολογικῶν συμβάσεων, πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως ταῦτα διευκολύνουν τὰς μεταξὺ τῶν διαφόρων Κρατῶν διαπραγματεύσεις φορολογικοῦ περιοριζομένου οὗτω, ἢ λεγομένη Deuxième Conférence Fiscale Régionale τοῦ Μεξικοῦ (1943) καὶ ἡ Comité Fiscal κατὰ τὴν δεκάτην καὶ τελευταίαν αὐτῆς συνεδρίαν ἐν Λονδίῳ (1946), συνέταξαν τὰ δύο καὶ τελευταῖα Σχέδια—συμβάσεις, ἅτινα ἀφῆκαν, πράγματι, ἐποχὴν.

ἐξ ὧν προέρχονται τὰ μερίσματα· ἐνῶ, συμφώνως πρὸς τὰς διατάξεις τοῦ Σχεδίου τοῦ Λονδίνου, τὰ μερίσματα δεόν νὰ φορολογοῦνται ἐντὸς τῆς χώρας ὅπου ἡ Ἑταιρία, ἣτις διανέμει ταῦτα, ἔχει τὴν «κυρίαν ἐγκατάστασιν καὶ διεύθυνσιν της».

Δ. Ἐξ ἄλλου, ὁ Χάρτης τῆς Ἀδάνας διελάμβανε διατάξεις ἀφορώσας εἰς τὸ πρόβλημα τῆς οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως τῶν Κρατῶν - μελῶν. Συγκεκριμένως, ὁλόκληρον τὸ κεφάλαιον III τοῦ Χάρτου τούτου εἶναι ἀφιερωμένον εἰς τὴν μεταξὺ τῶν διαφόρων Κρατῶν ἀκολουθητέαν οἰκονομικὴν πολιτικὴν, τὸ δὲ ἄρθρ. 8 τοῦ αὐτοῦ ὡς ἄνω κεφαλαίου διαλαμβάνει τ' ἀκόλουθα:

«... Τὰ Κράτη - μέλη ἀναγνωρίζουν ὅτι ἡ παραγωγικὴ χρησιμοποίησις »διαφόρων πηγῶν, ὑλικῶν τε καὶ μὴ, ἐνδιαφέρει πᾶσαν χώραν καὶ θέλει ἀπο- »θῇ πρὸς ὄφελος πάντων. Ἀναγνωρίζουν ὡσαύτως ὅτι, τόσον ἡ βιομηχανικὴ »ὅσον καὶ ἡ ἐν γένει οἰκονομικὴ ἀνάπτυξις τῶν χωρῶν, ἰδιαιτέρως δὲ ἐκείνων »τῶν ὁποίων αἱ πηγαὶ εἶναι σχετικῶς ὀλιγώτερον ἀνεπτυγμέναι προσέτι δὲ καὶ »ἡ ἀνοικοδόμησις τῶν ὡς ἐκ τοῦ πολέμου καταστραφεισῶν χωρῶν, θὰ βελτιώ- »σουν τὰς δυνατότητας ἐξευρέσεως ἐργασίας, θὰ αὐξήσουν τὴν παραγωγικό- »τητα τοῦ ἐργατικοῦ δυναμικοῦ καὶ τὴν ζήτησιν προϊόντων καὶ ὑπηρεσιῶν καὶ »θὰ συμβάλουν ἐπίσης εἰς τὴν οἰκονομικὴν ἰσορροπίαν τῶν χωρῶν διὰ τῆς ἀνα- »πτύξεως τοῦ διεθνοῦς ἐμπορίου ὡς καὶ διὰ τῆς ἀνυψώσεως τοῦ ἐπιπέδου τοῦ »ἐθνικοῦ εἰσοδήματος⁷⁹».

Ἔτι πλέον, ἀνεγνωρίσθη ὑπὸ τοῦ Χάρτου τῆς Ἀδάνας ὅτι, προϋπόθεσις μιᾶς ὑγιοῦς οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως εἶναι ἀσφαλῶς ἡ διάθεσις κεφαλαίων, ἡ προμήθεια πρώτων ὑλῶν ὡς ἐπίσης καὶ ὁ ἐξοπλισμὸς τῆς χώρας διὰ συγχρόνου μηχανικοῦ ὑλικοῦ καὶ ὅτι, πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτόν, θὰ ἔδει νὰ ἐνθαρρυνθῇ ἡ ἀνταλλαγὴ τῶν ὡς ἄνω μέσων μεταξὺ τῶν χωρῶν.

Πρὸς πραγματοποιήσιν ὅμως πάντων τῶν ἀνωτέρω, ὁ Χάρτης οὗτος προβλέπει τὴν προσφυγὴν τοῦ Ὁργανισμοῦ, ὡσάκις βεβαίως παρίσταται ἀνάγκη, εἰς ἐτέρους διακυβερνητικοὺς Ὁργανισμούς, μεθ' ὧν δύναται νὰ συνιστᾷ καὶ εὐνοῇ τὴν σύναψιν διμερῶν ἢ πολυμερῶν συμφωνιῶν τεινουσῶν «...εἰς τὴν ἀπο-

79. Charte de la Havane, Chapitre III, Article 8: «Les états membres reconnaissent que l' utilisation productive des ressources humaines et materielles du monde est de l' intérêt de tous les pays et sera avantageuse pour tous. Ils reconnaissent que le développement industriel et le développement économique général de tous les pays, particulièrement de ceux dont les ressources sont enéore relativement peu developpees, ainsi que la reconstruction des pays dont l' economie a ete dévastée par la guerre amelioreront les possibilites d' emploi, augmenteront la productivité de la main — d' oeuvre accroitront la demandé de produits et de services et contribueront á l' equilibre économique, a l' expansion du commerce international et au rélevement du niveau du revenu réel».

φυγήν τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως ἐνθαρρύνῃ τὰς ξένας ἰδιωτικὰς ἐπενδύσεις ⁸⁰».

Ἡ ὡς ἄνω διάταξις εἶναι, τῷ ὄντι, ὑφίστης σπουδαιότητος καὶ σημασίας, ἀποτελοῦσα σταθμὸν εἰς τὰ χρονικά τοῦ Ὁργανισμοῦ Ἑνωμένων Ἐθνῶν, ἐντὸς τοῦ ὁποῖου ἐλήφθησαν τοιαῦτα μέτρα, προδίδοντα ὠριμότητα σκέψεως καὶ ἀποφασιστικότητα ἀντιμετωπίσεως ἐνὸς τοσοῦτον σοβαροῦ προβλήματος, ὡς εἶναι τὸ τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας.

Θὰ πρέπει νὰ παρατηρήσωμεν ἀκόμη, ὅτι ἡ διάταξις αὕτη συνεπληρώθη διὰ τοῦ ἀρθροῦ 72, ὅπερ καθορίζει ὅτι ὁ Διεθνὴς Ὁργανισμὸς Ἐμπορίου θὰ συντάξῃ μελέτας, θὰ προβῇ εἰς συστάσεις πρὸς τὰ Κράτη - μέλη καὶ θὰ ἐνθαρρύνῃ τὴν σύνταξιν συμφωνιῶν μεταξὺ αὐτῶν, πρὸς τὸν σκοπὸν καταπολεμήσεως τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ε. Τέλος, κρίνομεν σκόπιμον νὰ εἰπώμεν ὀλίγα τινα περὶ τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς Παναμερικανικῆς Διασκέψεως τῆς Bogota, ἥτις ἔλαβε χώραν κατὰ μῆνα Ἀπρίλιον τοῦ 1948. Ἀντικειμενικὸς σκοπὸς τῆς ἐν λόγῳ Διασκέψεως ὑπῆρξεν ἡ προσπάθεια πρὸς σύναψιν μιᾶς κοινῆς μεταξὺ τῶν Ἀμερικανικῶν Κρατῶν συμφωνίας μετὰ δάσιν τὴν οἰκονομικὴν συνεργασίαν. Πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτόν, τὸ Παναμερικανικὸν Οἰκονομικὸν καὶ Κοινωνικὸν Συμβούλιον κατέστρωσεν ἐν σχέδιον συμφωνίας, τὸ ἀρθρον 23 τοῦ ὁποῖου ἀναφέρεται εἰς τὸ θέμα τῆς διπλῆς φορολογίας:

«... Τὰ Ἀμερικανικὰ Κράτη — λέγει τὸ ἀρθρον τοῦτο — προκειμένου νὰ ἐνθαρρύνουν τὴν τοποθέτησιν ἰδιωτικῶν κεφαλαίων, δέον ὅπως συνάπτουν διμερεῖς ἢ πολυμερεῖς συμφωνίας σκοπούσας τὸν περιορισμὸν τῆς διπλῆς φορολογίας. Διὰ τῶν συμφωνιῶν τούτων, τὰ Ἀμερικανικὰ Κράτη θὰ ἐπιλύουν, ἐκτὸς τοῦ θέματος τῆς διπλῆς φορολογίας, καὶ ἕτερα φορολογικὰ τοιαῦτα».

Ἐξ ἄλλου, τὸ ἀρθρον 27 τῆς ἐν Bogota ὑπογραφείσης συμφωνίας, περὶ τῆς Παναμερικανικῆς Οἰκονομικῆς Συνεργασίας, ὀρίζει εἰς διάταξίν του τὰ ἐξῆς ⁸¹:

«... Πᾶν Κράτος πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως ἐνθαρρύνῃ τὸν δανεισμὸν ἰδιωτικῶν κεφαλαίων, διὰ τὴν ἀνάπτυξιν τῆς οἰκονομίας, δέον ὅπως ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν ἰδίων αὐτοῦ θεσμῶν, ἀναζητήσῃ τρόπους ἀμβλύνοντας τοὺς φορολογικοὺς νόμους οὕτως, ὥστε νὰ μειώσουν ἢ νὰ περιορίσουν προοδευτικῶς τὴν διπλὴν φορολογίαν καὶ δὴ ὅσον ἀφορᾷ τὰ ἐκτὸς τοῦ Κράτους τούτου προκύπτοντα εἰσοδήματα, συγχρόνως δὲ ἀποφύγουν μίαν ἐπαχθὴ καὶ διακεκριμένην φορολογίαν δίχως, ἐν τούτοις, νὰ ὑφίσταται κίνδυνος νὰ διανοίξουν τὸν

80. Op. cit Charte de la Havane. Article II 2 «...A éviter les doubles impositions internationales en vue de stimuler les investissements étrangers privés».

81. Πρβλ. Annales de l' Organisation des Etats Americains, vol. I, No 1, 1949, page 105.

»δρόμον πρὸς τὴν διεθνῇ φοροδιαφυγῇ. Προσέτι δὲ τὰ Κράτη, δέον ὅπως ἐπι-
»ζητοῦν μεταξύ των τὴν σύναψιν συμφωνιῶν πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορο-
»λογίας».

Φρονοῦμεν ὅτι τὸ ἀνωτέρω ἄρθρον ἀποτελεῖ σοβαρὰν προσπάθειαν διευθε-
τήσεως τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας μιᾶς ομάδος Κρατῶν, ὡς εἶναι
τὰ Ἀμερικανικὰ Κράτη. Ἐπὶ πλέον δὲ τὰ Κράτη τῆς Λατινικῆς Ἀμερικῆς,
δέον ὅπως ἐπωφεληθοῦν καὶ συνάψουν ἀναλόγους συμφωνίας πρὸς ἴδιον αὐτῶν
ὄφελος, δοθέντος ὅτι αἱ μέχρι τοῦδε μεταξύ των συμφωνίαι εἶναι ἐλάχισται εἰς
ἀριθμὸν καὶ συνεπῶς αἱ προϋποθέσεις οἰκονομικῆς των ἀναπτύξεως ἀσθενέ-
στεραι.

Σοβαρὰ καὶ ἀξιέπαινος εἶναι ἐπίσης ἡ προσπάθεια διευθετήσεως τοῦ
ὅλου θέματος ἐντὸς τῶν κόλπων τῆς λεγομένης Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοι-
νότητος⁸², θὰ ᾔτο δὲ ὁμολογουμένως παράλειψις ἐκ μέρους μας, ἐάν, ἔστω καὶ
δι' ὀλίγων, δὲν ἐξάρωμεν εἰς τὴν παροῦσαν μελέτην τὰ κύρια σημεῖα ἀντιμε-
τωπίσεως τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας ἐντὸς τοῦ διεθνοῦς Εὐρωπαϊ-
κοῦ τούτου Ὁργανισμοῦ.

ΣΤ. Ἡ Συνθήκη τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος τείνει μετα-
ξὺ τῶν ἄλλων νὰ ἐξομαλύνῃ, διὰ διαφόρων διατάξεων, φορολογικὰς ἀνισότη-
τας, αἵτινες συνιστοῦν ἐμπόδιον εἰς τὰς οἰκονομικὰς συναλλαγὰς ἐντὸς τῶν ἑ-
θνικῶν συνόρων τῶν Κρατῶν - μελῶν.

Ὅτω, τὰ ἄρθρα 12 καὶ ἐπόμενα τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ. προβλέπουν
τὴν, μεταξύ τῶν ὑπογραψάντων ταύτην Κρατῶν, κατάργησιν τῶν δασμῶν, ἐνῶ
τὰ ἄρθρα 95 καὶ ἐπόμενα ἀντιτίθενται εἰς τὴν παρεχομένην διὰ τῶν ἐμμέσων
φόρων προστασίαν. Τὰ φορολογικὰ μέτρα κατατάσσονται εἰς τὰ προστατευτι-
κὰ μέτρα, τὰ ὑπαγορευμένα ὑπὸ τοῦ ἄρθρου 92.

Ἡ διεθνὴς διπλῇ φορολογία συνιστᾷ, ἐπίσης, ἐμπόδιον διὰ τὰς ἐκτὸς τῶν
συνόρων καὶ μεταξύ τῶν διαφόρων Κρατῶν λαμβανούσας χώραν οἰκονομικὰς
συναλλαγὰς.

Διερωτᾶται ὅμως τίς, διατὶ ἄραγε ἡ ἐν λόγῳ Συνθήκη, ὡς πρὸς τὸ θέμα
τῆς διπλῆς φορολογίας, περιορίζεται εἰς τὸ νὰ καθορίζῃ ἐν τῷ ἄρθρῳ 220 τὰς
μεταξύ τῶν Κρατῶν - μελῶν διαπραγματεύσεις;

Ἡ ἀπάντησις εἰς τὸ ἐρώτημα τοῦτο εἶναι ὅτι, ἡ διπλῇ φορολογία δὲν ἐφαρ-
μόζεται εἰς εὐρείαν κλίμακα καὶ δὴ ἠθελημένως.

Πράγματι, προκύπτει, λίαν συχνά, διαφορὰ ἀπόψεων τῶν Κρατῶν ὅσον ἀ-
φορᾷ τὴν τοπικὴν ἰσχὺν τῶν φορολογικῶν των νόμων καὶ τὴν τάσιν τούτων νὰ
προβάλλωνται κατὰ τὰς μεταξύ των διαπραγματεύσεις πρὸς κατάρτισιν συμφω-
νιῶν. Εἰς ἀμφοτέρας ὅμως τὰς περιπτώσεις τὸ οἰκονομικὸν ἀποτέλεσμα δὲν
παύει ἀπὸ τοῦ νὰ εἶναι τὸ αὐτό.

⁸². Communauté Economique Européenne. (C.E.E.).

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ἐὰν αἱ διαφοραὶ αἱ ὑφιστάμεναι ἐντὸς τῆς νομοθεσίας τῶν Κρατῶν ἢ ἐντὸς τῶν ἐθνικῶν ἀπαιτήσεων αὐτῶν, ἐμφανίζουσιν δυσκολίας ὡς πρὸς τὴν ἐπίλυσιν τοῦ θέματος, τότε θὰ πρέπει νὰ δεχθῶμεν ὅτι ἡ διαπίστωσις αὕτη δικαιολογεῖ πλήρως τὸ ἄρθρον 220 τῆς Συνθήκης.

Τὸ Ἐλβετικὸν Σύνταγμα περιέχει, ἐν ἄρθρῳ 46, τὴν ἀκόλουθον ἐπιταγὴν: «ἡ ὁμοσπονδιακὴ νομοθεσία θὰ μεριμνήσῃ ὅπως τεθοῦν εἰς ἐφαρμογὴν αἱ ἀναγκαῖαι διατάξεις, οὕτως, ὥστε ὁ πολίτης νὰ μὴ ὑποβάλλεται δις εἰς φόρον».

Ὁ ἀνωτέρω νομικὸς κανὼν μὲ τὴν πάροδον τοῦ χρόνου δὲν ἠτόνησεν, ἀλλ' ὅλως ἀντιθέτως ἀνεπτύχθη καὶ διηυρύνθη καὶ δὴ κατὰ τρόπον ἀξιοθαύμαστον ὑπὸ τοῦ Ὁμοσπονδιακοῦ Δικαστηρίου. Ἀνάλογον, ἐξ ἄλλου, ἀποστολὴν ἀνέθεσεν ἡ Συνθήκη τῆς Ε.Ο.Κ. εἰς τὴν Εὐρωπαϊκὴν Ἐπιτροπὴν, ἥτις θὰ ἔδει νὰ διατυπώσῃ τὰς ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου προτάσεις τῆς.

Σημειωτέον ὅτι, τὸ ἄρθρον 220 δὲν ἀπαγορεύει εἰς τὴν Ἐπιτροπὴν νὰ λάβῃ σχετικὰς πρωτοβουλίας (ἄρθρ. 155) εἴτε πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως διευκολύνῃ διμερεῖς διακανονισμούς, εἴτε εὐνοήσῃ τὴν σύναψιν ἐνὸς πολυμεροῦς τοιούτων μετὰ τῶν ἐνδιαφερομένων Κρατῶν.

Ὡς καὶ ἀνωτέρω ἐτονίσσαμεν, ἡ διπλῆ φορολογία ἀποτελεῖ ἐμπόδιον εἰς τὴν ἐλευθέραν κυκλοφορίαν τῶν κεφαλαίων καὶ ὑπηρεσιῶν, ὡσαύτως δὲ παρακωλύει τὸν συναγωνισμόν ἐντὸς τῶν κόλπων τῆς Κοινῆς Ἀγορᾶς (ἄρθρ. 3 - C καὶ 7 τῆς Συνθήκης).

Ὁ δυσμενὴς ἀντίκτυπος τῆς διπλῆς φορολογίας εἶναι ἐπὶ τοσούτῳ μᾶλλον ἐμφανής, καθ' ὅσον αἱ διαφοραὶ τοῦ βελτίστου κόστους ἀσκοῦν μεγάλην ἐπίδρασιν ἐπὶ τῶν οἰκονομικῶν ἀποφάσεων. Ἐὰν ἐξυγιῶμεν τὰ «ὑπὲρ» καὶ τὰ «κατὰ», ἅτινα θὰ προέκυπτον ἐνδεχομένως ἀπὸ μίαν μεταρρύθμισιν τῆς ὑφισταμένης σήμερον καταστάσεως, τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας ἀσφαλῶς θὰ κατετάσσετο εἰς τὴν δευτέραν κατηγορίαν.

Ζ. Εἶναι προφανὲς ὅτι, ἡ ἐναρμόνισις τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν Κρατῶν - μελῶν, ἀπὸ τεχνικῆς ἀπόψεως, θὰ συνέβαλεν εἰς τὴν κατάργησιν τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἡ ἀναζήτησις ὅμως τῶν ἐνδεδειγμένων λύσεων καθίσταται δύσκολος καὶ τοῦτο λόγῳ τῶν ὑφισταμένων διαφορῶν εἰς ἕκαστον τῶν φορολογικῶν συστημάτων.

Οὕτω, καθ' ὅσον ἀφορᾷ εἰς τοὺς ἀμέσους φόρους, κρίνομεν σκόπιμον νὰ εἴπωμεν ὅτι ὑφίστανται, ἀναμφισβητήτως, βασικαὶ διαφοραὶ μεταξὺ τῆς φορολογίας τῶν νομικῶν προσώπων καὶ τῶν μερισμάτων αὐτῶν, γεγονὸς ὅπερ μᾶς προτρέπει εἰς τὸν διακανονισμόν, τὸν σχετικὸν μὲ τὴν φορολογικὴν ἀπαλλαγὴν τῶν συμμετοχῶν.

Ὑφίστανται, ἀφ' ἑτέρου, φόροι, οἵτινες εἰσπράττονται εἰς ἑτέρας χώρας. Φόροι τινὲς ἐπὶ τῶν κερδῶν, συνιστοῦν μίαν ἐνδιάμεσον περιοχὴν μεταξὺ τῶν ἀμέσων καὶ τῶν ἐμμέσων φόρων· τὸ αὐτὸ συμβαίνει, ἐπίσης, ὁσάκις ἡ φορολογικὴ βάση περιλαμβάνει κυρίως στοιχεῖα τινὰ τοῦ βελτίστου κόστους, ὡς εἰ-

ναι οἱ τόκοι καὶ τὰ ἡμερομίσθια ἐν Γερμανίᾳ καὶ Λουξεμβούργῳ⁸³, ἢ συνίσταται ἀποκλειστικῶς ὑπὸ τῶν στοιχείων τούτων, ὥς εἶναι ἢ κατ' ἀποκοπὴν καταβολὴ ἐπὶ τῶν ἡμερομισθίων καὶ ὁ φόρος μαθητείας ὁ ἰσχύων ἐν Γαλλίᾳ.

Καὶ μόνῃ, ὅθεν, ἡ ἀπαρίθμησης τῶν ἀνωτέρω περιπτώσεων καταδεικνύει ἀπεριφράστως, ὅτι τόσον τὰ κοινωνικὰ καὶ οἰκονομικὰ ἐνδιαφέροντα, ὅσον καὶ αὐτοὶ οὗτοι οἱ παράγοντες καὶ συντελεστοὶ εἰς τὴν διαμόρφωσιν τῶν θεσμῶν, ἀντιτίθενται εἰς πᾶσαν τροποποίησιν τῆς ἐνεστώσης καταστάσεως.

Εἰς τὰς διαφορὰς. τὰς ὑφισταμένας εἰς τὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν τῶν διαφόρων Κρατῶν, δέον νὰ προστεθῶσιν εἰσέτι πολυάριθμοι ἄλλαι διαφοραὶ ἐπὶ τοῦ ἐπικρατοῦντος νομικοῦ καθεστῶτος ἀπὸ Κράτους εἰς Κράτος, κυρίως δὲ εἰς τὴν περιοχὴν τοῦ ἀστικοῦ δικαίου ἢ τοῦ ἐμπορικοῦ τοιούτου, διαφοραὶ αἵτινες δὲν θὰ παύσουν νὰ συνιστοῦν ἐμπόδια ἀκόμη καὶ εἰς περίπτωσιν καθ' ἣν τὰ φορολογικὰ συστήματα ἐναρμονισθοῦν πλήρως μεταξὺ τῶν.

Ἐν τούτοις, δὲν εἶναι ἀναγκαῖον νὰ ἀναμείνωμεν μίαν ἐνδεχομένην ἐναρμόνισιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων οὔτε μίαν προσέγγισιν τῆς ἐμπορικῆς καὶ ἀστικῆς νομοθεσίας, πρὸς τὸν σκοπὸν ἐξευρέσεως μιᾶς οὐσιαστικῆς θελιώσεως ἐντὸς τῆς περιοχῆς τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἐκτὸς τούτου, ὅμως, ὑφίσταται καὶ ἕτερος λόγος, δι' ὃν τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας παρέμεινεν ἐν ἐκκρεμότητι εἰς τὸ πλαίσιον τῆς E.O.K. Ὁ λόγος οὗτος δέον νὰ ἀναζητηθῇ εἰς τὸ γεγονός ὅτι μὲ τὸ πρόβλημα τοῦτο ἡσχολήθη ἤδη ὁ Εὐρωπαϊκὸς Ὄργανισμὸς Οἰκονομικῆς Συνεργασίας⁸⁴ ἢ ἄλλως ὁ Ὄργανισμὸς Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως⁸⁵.

Η. Ἀμέσως κατωτέρω θὰ ἐξετάσωμεν τοὺς περιορισμούς, οἵτινες ὑφίστανται εἰς τὰς νομοθεσίας τῶν καθ' ἑκάστα κρατῶν, ἐνσωματωθέντες ὑπὸ τούτων εἰς τοὺς συνήθεις φορολογικοὺς νόμους. Οἱ νόμοι οὗτοι, δύνανται νὰ περιλαμβάνουν διατάξεις προβλεπούσας τὴν μὴ φορολογίαν (non imposition) εἴτε τῶν εἰσοδημάτων τῶν πραγματοποιηθέντων ἐν τῇ ἐξωτερικῇ (περιορισμὸς βασιζόμενος ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς ἐδαφικότητος), εἴτε τῶν εἰσοδημάτων τῶν πραγματοποιηθέντων μὲν ἐντὸς τῆς χώρας, πλὴν ὅμως εἰς ὄφελος ἐνὸς μὴ κατοικοῦ (non résident) περιορισμὸς βασιζόμενος ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς κατοικίας ἢ τῆς ἀρχῆς τῆς ἐθνικότητος. Παρὰ ταῦτα, οἱ περὶ ὧν ὁ λόγος περιορισμοὶ δὲν εἶναι πάντοτε ἐνσωματωμένοι εἰς τοὺς συνήθεις φορολογικοὺς νόμους, ἀλλὰ περιλαμβάνονται εἰς ἰδιαιτέρας διατάξεις (μονομερεῖς), σκοπούσας νὰ περιορί-

83. Ἐν Γερμανίᾳ, ἡ δεσπόζουσα εἰσαφίσα ἢ ἄλλως Schachtelgesellschaft εἶναι μία εἰσαφίσα, ἡ ὁποία ἐλέγχει τὸ κεφάλαιον ἐτέρων εἰσαφίσων καλουμένων «δεσποζομένων Ἐταιριῶν». Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι τόσον εἰς τὴν Γερμανίαν ὅσον καὶ εἰς τὸ Λουξεμβούργον ἰσχύει ὁ «Gewerbesteuer».

84. O.E.C.E. «Organisation Européenne de Coopération Economique».

85. O.C.D.E. «Organisation de Coopération et de Développement Economique».

σουν τήν διπλήν φορολογίαν. Αἱ ἰδιαίτεροι αὗται διατάξεις, εὗρηνται κυρίως εἰς χώρας, αἵτινες συνδυάζουσιν ἐν τῇ φορολογικῇ αὐτῶν νομοθεσίᾳ μίαν εὐρείαν ἐφαρμογὴν τῆς ἀρχῆς τῆς ἐθνικότητος, ὁμοῦ μετὰ τινος περιορισμένης ἐφαρμογῆς τῆς φορολογίας καὶ ἀναλόγως τῆς γεωγραφικῆς προελεύσεως τοῦ ἀντικειμένου.

Αἱ χώραι αὗται παρέχουν εἰς τινὰς περιπτώσεις, εἰς πάντα φορολογούμενον, ὑποκείμενον εἰς ἀπεριόριστον φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, μίαν φορολογικὴν ἔκπτωσιν σχετιζομένην πρὸς τὰ φορολογητέα ἀντικείμενα ἢ πρὸς ἐκεῖνα ἅτινα ἐφορολογήθησαν ἐν τῷ ἐξωτερικῷ καὶ παρεχομένην ὑπὸ μορφὴν «ἀπ-αλλαγῆς» ἢ μᾶς «Credit Against Tax».

Διὰ τῆς τοιαύτης μεθόδου φορολογίας, ἀκολουθουμένης ὑπὸ τῆς φορολογικῆς ἔκπτώσεως, προφυλάσσομεν τὴν προοδευτικότητα ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος.

Οἱ ἀνεξάρτητοι οὗτοι περιορισμοὶ τῆς φορολογίας συνιστοῦν τὴν μοναδικὴν λύσιν διὰ τὸν φορολογούμενον, ὁσάκις μία διεθνὴς συμφωνία ἐμφανίζεται μειονεκτικὴ ἢ ἀκόμη αὕτη δὲν εἶναι πλήρης καὶ ὡς ἐκ τοῦ λόγου τούτου δὲν ἀνταποκρίνεται εἰς τὸν πρὸς ὃν συνήφθη σκοπόν, δηλ. δὲν περιορίζει τὴν διπλὴν φορολογίαν. Τὰ αὐτόνομα κατὰ Κράτος συστήματα, δύνανται νὰ διατηρήσουν τὸ ἐνδιαφέρον των διὰ τὴν ἐφαρμογὴν μᾶς καθ' ὅλα τελείας διεθνοῦς συμφωνίας, παραδείγματος χάριν ὁσάκις ἡ συμφωνία αὕτη ἀναφέρεται εἰς ἐθνικὴν τοῦ θέματος ρύθμισιν. Ἀναφορικῶς μὲ τὰς χώρας τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος, θὰ πρέπει νὰ δεχθῶμεν ὅτι οἱ ἀνεξάρτητοι περιορισμοὶ διαφέρουν εἰς ἐκάστην τῶν ἐξ συμμετεχουσῶν αὐτῆς χωρῶν.

Εὐτυχῶς ὅμως, αἱ χώραι τῆς Ε.Ο.Κ. ὡς ἐπίσης καὶ αἱ συνδεδεμένοι μετ' αὐτῆς, ἐφαρμόζουν ἀλληλοδιαδόχως ἀμφοτέρως τὰς ἀρχάς, δηλ. τῆς τε κατοικίας καὶ τῆς ἐδαφικότητος. Ἡ ἀρχὴ τῆς ἐθνικότητος ἦτις, ὡς γνωστόν, ἐξακολουθεῖ μέχρι σήμερον ἰσχύουσα ἐν Η.Π.Α., ἐν Εὐρώπῃ, ἀντιθέτως, δὲν ἀσχεῖ ἐπιρροὴν τινὰ ἐπὶ τῶν φόρων εἰσοδήματος, τῶν κερδῶν ἢ τῆς περιουσίας, θεωρεῖται δὲ ἡ ἀρχὴ αὕτη διὰ τοὺς φόρους κληρονομιῶν ὡς ἀναχρονιστικὴ.

Ἡ Ἰταλία καὶ τὸ Βέλγιον ἀκολουθοῦν τὴν ἀρχὴν τῆς ἐδαφικότητος, δηλ. τὴν ἀρχὴν τῆς προελεύσεως τῶν εἰσοδημάτων ἢ τῆς γεωγραφικῆς αὐτῶν τοποθεσίας. Ἡ Γερμανία, τὸ Λουξεμβούργον καὶ αἱ Κάτω Χῶραι ἀκολουθοῦν τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς κατοικίας, δηλ. τῆς κατοικίας τοῦ φορολογουμένου. Τέλος, ἡ Γαλλία ἀκολουθεῖ ἐν ἐνδιάμεσον μεταξὺ τῶν δύο ἀνωτέρω ἀρχῶν σύστημα.

Ὑπὸ ὁρισμένως ὅμως ἀπόψεις, ὅλα τὰ φορολογικὰ συστήματα σχετικῶς μὲ τοὺς περιορισμοὺς τῶν Κρατῶν - μελῶν τῆς Ε.Ο.Κ. ἐμφανίζουν ἓνα κοινὸν σημεῖον, δηλαδή ἅπαντα τὰ Κράτη - μέλη κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον εὐνοοῦνται ἐξ αὐτῶν καὶ δὴ ὑπερμέτρως. Παραδείγματος χάριν, εἰς «κατὰ κατηγορίας φόρος» ἀκολουθεῖ ἐνίοτε, τὴν ἀρχὴν τῆς ἐδαφικότητος, ἐνῶ εἰς

συμπληρωματικὸς προσωπικὸς φόρος τὴν ἀρχὴν τῆς κατοικίας· ἐνίοτε, ἐπίσης, εἰς φόρος ἀκολουθεῖ τὴν ἀρχὴν τῆς ἐδαφικότητος, ἀλλὰ ὁ αὐτὸς φόρος ἀκολουθεῖ συγχρόνως, πλὴν μὲ μειωμένον συντελεστὴν ἢ μὲ ἡλαττωμένην φορολογικὴν θάσιν, τὴν ἀρχὴν τῆς κατοικίας. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον, ἐν Κράτος - μέλος τῆς Ε.Ο.Κ., ὡς αἱ Κάτω - Χῶραι, αἵτινες εἰς τὸ φορολογικὸν τῶν οὐστημα, σχετικῶς μὲ τοὺς φόρους εἰσοδήματος καὶ περιουσίας, ἀκολουθοῦν μίαν κατὰ φορολογικὴν ἀντικείμενον ἀρχὴν, φορολογοῦν τὰ μερίσματα τόσον τὰ εἰσπραττόμενα ἀπὸ κάτοικόν τινά τῶν χωρῶν τούτων, ὅσον καὶ τὰ διαγεμόμενα ὑπὸ νομικοῦ τινος προσώπου ἐγκατεστημένου ἐν αὐταῖς. Ἡ προεῖσπραξις ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ, εἶναι 15%.

Δυσκολίαι ὡς πρὸς τὴν φορολογίαν τῶν ἀκινήτων περιουσιακῶν στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων ἐνταῦθα καὶ τῶν δικαιωμάτων ἐκμεταλλεύσεως τῶν φυσικῶν πηγῶν δὲν ὑφίστανται.

Θ. Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ τῆς Ο.Ο.Ο.Ε., ἡ ἰδρυθεῖσα κατ' ἔτος 1956 καὶ ἐν τῇ πλαίσιφ τῆς πρώην Ο.Ε.Ο.Ε., κατώρθωσε νὰ ὑπηρετηθῇ, κατ' ἀρχήν, τὸ πλεόν σοβαρὸν διὰ τὰς διεθνεῖς οἰκονομικὰς σχέσεις ἐμπόδιον, δηλ. τὴν διπλὴν φορολογίαν τῶν εἰσοδημάτων, τῶν κερδῶν καὶ τῆς περιουσίας καὶ οὕτω νὰ προχωρήσῃ εἰς τὸ δύσκολον ἔργον τῆς. Εὐθύς ἀμέσως, ἡσχολήθη μὲ τὴν κατάστρωσιν σχεδίου συμφωνίας ἐπὶ διεθνοῦς ἐπιπέδου, ὅπερ ἀφεώρα τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας κληρονομιῶν, δίχως νὰ παραμελήσῃ καὶ τοὺς ἐμμέσους φόρους.

Ἐπὶ πλεόν, ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, συμπληρωθεῖσα πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν ὑπὸ τινος ἰαπωνικῆς ἀποστολῆς, προώθησε λίαν ἱκανοποιητικῶς τὰς ἐργασίας τῆς Ἐπιτροπῆς ταύτης, ἀφορώσας μίαν σοβαρὰν καὶ εὐρυτάτην μελέτην ἐπὶ τῶν ληπτέων φορολογικῶν μέτρων πρὸς ἐνθάρρυνσιν τῶν ἐξαγούσων κεφάλαια χωρῶν, ὅπως ἐπενδύσουν αἱ τελευταῖαι αὗται τὰ κεφάλαιά των εἰς τὰς ὑπὸ ἀνάπτυξιν χώρας. Ἡ ἐν λόγῳ μελέτη θεωρεῖται—καὶ δικαίως—ὡς μελέτη ἐξαιρετικοῦ ἐνδιαφέροντος, ἐπὶ τῶν φορολογικῶν σχέσεων μεταξὺ τῶν χωρῶν τῆς Ε.Ο.Κ. (Εὐρώπη) καὶ ἐτέρων ἡπείρων. Τὰ ἀποτελέσματα τῶν συνδιασκέψεων, ἐπὶ τοῦ πρώτου θέματος, αἵτινες διήρκεσαν ἐπὶ ἑπτὰ ἔτη ἐπανελήφθησαν περὶ τὸ τέλος τοῦ 1963 καὶ ἐντὸς τοῦ «Σχεδίου Συμφωνίας πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τῶν φόρων εἰσοδήματος καὶ περιουσίας μεταξὺ τῶν χωρῶν—μελῶν τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως», ὅπερ ἐδόθη εἰς τὴν δημοσίωτητά κατὰ τὸ θέρος τοῦ ἰδίου ἔτους. Τὸ Σχέδιον τοῦτο ἔκανε τὴν ἐμφάνισίν του ὡς ὑπόδειγμα (modèle) πρὸς σύναψιν διμερῶν συμβάσεων, τὸ δὲ Συμβούλιον τῆς ἐν λόγῳ Ὁργανώσεως συνέστησεν εἰς τὰς χώρας—μέλη ὅπως μὴ ἀφίστανται τῶν ἀρχῶν τοῦ Σχεδίου τούτου⁸⁶.

86. Τὸ περὶ οὗ ὁ λόγος Σχέδιον συνωδεύετο ὑπὸ ἐκθέσεως τριάκοντα σελίδων, τὰ δὲ ἄρθρα τῆς Συμφωνίας ἐρμηνεύονται ὑπὸ ἑκατὸν τριάκοντα σελίδων—σχολίων, θεωρουμένων ὡς αὐθεντικὴ αὐτῶν ἐρμηνεία.

Ὡς προκύπτει ἐκ τῶν ἀνωτέρω πληροφοριακῶν στοιχείων, οἱ ἀπεσταλμένοι τῶν 18 Εὐρωπαϊκῶν Κρατῶν⁸⁷, κατέληξαν εἰς ἓνα ἀξιοσημείωτον βαθμὸν ὁμοφωνίας. Τοῦτ' αὐτὸ ἰσχύει διὰ τὴν γενικὴν περὶ συνάψεως συμφωνιῶν ἀντίληψιν διὰ τὴν δικαιοδοσίαν τοῦ ἐπιβάλλειν φόρους, διὰ τὴν σύntαξιν τῶν ἄρθρων, ὡς ἐπίσης καὶ διὰ τὴν διδομένην ἐκάστοτε ἐρμηνείαν ἐπὶ τῶν σχολίων. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, αἱ διατυπωθεῖσαι σχετικῶς ἐπιφυλάξεις ὑπὸ τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κρατῶν εἶναι ὀλιγάριθμοι καὶ περιορισμένης ἰσχύος.

Ὑπὸ τὴν ἐποψιν τῆς εὐρωπαϊκῆς ἐνοποιήσεως, εἶναι ἄξιον ἰδιαίτερας προσοχῆς τὸ γεγονὸς ὅτι ἡ προσπάθεια τῆς ἀρμονικῆς οἰκονομικῆς συνυπάρξεως, τὴν ὁποίαν ἀνέλαβον ἐξ ἰσχυρὰ Κράτη οἰκονομικῶς, δημιουργήσαντα τὴν Μικρὰν Εὐρώπην τῶν Ἑξ, ἐπιχειρεῖται ἤδη ἐντὸς τοῦ πλαισίου μιᾶς Μεγάλης Εὐρώπης, γεγονὸς ὅπερ ἀποτελεῖ τὴν χρυσὴν προσδοκίαν τοῦ μέλλοντος ὅλων ἡμῶν.

Θὰ εἴμεθα ἀσφαλῶς μακρὰν τῆς πραγματικότητος, ἐὰν ἐλέγομεν ὅτι τὸ ἔργον τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ἔλαβε τέλος διὰ τῆς δημιουργίας τοῦ Σχεδίου Συμφωνίας διπλῆς φορολογίας.

Αἱ ἐργασίαι τῶν συνδιασκέψεων συνεχίσθησαν καὶ ἐπέφεραν λίαν ἱκανοποιητικὰ ἀποτελέσματα, τοὺς καρποὺς τῶν ὁποίων ἀπολαμβάνομεν σήμερον. Οὕτω, εἷς τινὰς χώρας ἐπὶ πλῆρῃ καὶ ἄμεσος διακανονισμὸς σχετικῶς μὲ τὰ μερίσματα, ληφθέντος ὑπ' ὅψιν τοῦ κρατοῦντος σήμερον φορολογικοῦ αὐτῶν καθεστώτος.

Ὅσον ἀφορᾷ τὰ μερίσματα συμμετοχῆς, ἐδόθη μία ἱκανοποιητικὴ λύσις ὑπὸ μορφήν μειώσεως κατὰ 5% τῆς προεισπράξεως εἰς τὴν πηγὴν, πλὴν ὅμως ὑφίσταται ἀκόμη τὸ ἐξῆς ἄτοπον: Λόγῳ τῆς τοιαύτης παρακρατήσεως, ἀφ' ἑνός, ὡς ἐπίσης καὶ λόγῳ ὅλων τῶν ἄλλων παρακρατήσεων, τῶν προβλεπομένων εἰς τὰς συναφθείσας συμφωνίας, δὲν ἐπιτρέπεται ἡ παροχὴ πιστώσεων εἰς χώρας εἰς τὰς ὁποίας ἀπαλλάσσονται τὰ μερίσματα συμμετοχῆς, τὰ προερχόμενα ἀπὸ «ἐταιρίας - μητέρας».

Θὰ ἡδυνάμεθα, ἀναμφιβόλως, νὰ δεχθῶμεν ἓνα συμφηφισμὸν τῶν φόρων ἐπὶ τῶν μερισμάτων, τὺς ὁποίους αἱ ἐταιρίαι - μητέρες δέον νὰ παρακρατοῦν, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ἀσφαλῶς ὅτι ὁ συμφηφισμὸς οὗτος οὐδεμίαν ἐπίδρασιν θὰ εἶχεν ἐπὶ τῆς φορολογίας τῶν διανεμομένων μερισμάτων εἰς τοὺς μετόχους.

Ἐξ ἄλλου, ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ θεωρεῖ — λίαν ὀρθῶς — ἀπολύτως ἀναγκαίαν τὴν ἐμβριθεῖ ἔρευναν, ὡς ἐπίσης καὶ τὸν ἐπακριδῆ προσδιορισμὸν τῶν κανόνων, τῶν περιεχομένων συνήθως εἰς τὰς συμφωνίας διπλῆς φορολογίας, αἵτινες εἶναι συχνὰ λίαν ἀσφαεῖς καί, ὡς ἐκ τούτου, οὐδεμίαν

87. Αἱ Η.Π.Α. καὶ ὁ Καναδᾶς, μὴ ὄντα μέλη τῆς Ο.С.Д.Е., δὲν ἡδυνήθησαν νὰ συμπράξουν κατὰ τὸ μεγαλύτερον μέρος τῶν ἐργασιῶν.

νομικήν σαφήνειαν προσφέρουν εις τὰ ἐνδιαφερόμενα μέρη. Δὲν ἀμφιβάλλομεν ὅτι ἡ ἐπεξεργασία ἐνὸς βελτιωμένου Διεθνoῦς Φορολογικοῦ Δικαίου θὰ διευκολυνθῇ μεγάλως ἀπὸ τὴν ἀνάπτυξιν καὶ καλλιέργειαν μιᾶς φιλικῆς μεταξὺ τῶν κρατῶν διαδικασίας, τόσον ἀπαραιτήτου ἄλλως τε, διὰ μίαν εὐρύτεραν ἐπὶ διεθνoῦς ἐπιπέδου συνεργασίαν.

Ἐκτὸς ὁμως τῶν ἀνωτέρω, διὰ τὴν δημιουργίαν ἐνὸς βελτιωμένου Διεθνoῦς Φορολογικοῦ Δικαίου, σημαντικὸν ρόλον θὰ παίξουν αἱ διατάξεις αἱ σχετικαὶ πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς «μὴ διακριτικῆς μεταχειρίσεως» (non discrimination), ὡς ἐπίσης καὶ ἡ δημιουργία ἐνὸς μεγαλύτερου ἀριθμοῦ νομικῶν διεθνῶν ἐννοιῶν, αἵτινες θὰ καθιερωθοῦν σὺν τῇ παρόδῳ τοῦ χρόνου ἐν τῇ φορολογικῇ νομοθεσίᾳ ἐκάστης χώρας. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, φρονοῦμεν ὅτι πρὶν ἢ τὰ Κράτη προδοῦν, ἐφ' ἑξῆς, εἷς τινα μεταξὺ των πολυμερῆ συμφωνίαν πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας, θὰ ᾔτο ἀπολύτως ἀπαραίτητον, ὅπως λάβουν σοβαρῶς ὑπ' ὄψιν τὰς ἀνωτέρω, ὑπὸ τῶν διαφόρων Διεθνῶν Ὑποκειμένων ἐργασίας, αἵτινες θὰ πρέπει νὰ ἀποτελέσουν τὴν πυξίδα προσανατολισμοῦ πρὸς ἀποτροπὴν τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας.

X. Τὸ Σχέδιον Συμβάσεως ὡς καὶ τὸ κατ' ἰδίαν ἔργον τῆς Comité Fiscal τοῦ Ὑποκειμένου Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως, ἀποτελοῦν σταθμὸν διὰ τὴν κατάργησιν τῆς διπλῆς φορολογίας.

A. Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ (Comité Fiscal)⁸⁸ εἶναι τὸ ὑπεύθυνον ὄργανον τοῦ Ὑποκειμένου Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως⁸⁹ διὰ τὴν ἔρευναν καὶ μελέτην τῶν διεθνῶν φορολογικῶν προβλημάτων. Ἡ Ἐπιτροπὴ αὕτη συσταθεῖσα τὸν Μάρτιον τοῦ 1956 ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ Εὐρωπαϊκοῦ Ὑποκειμένου Οἰκονομικῆς Συνεργασίας⁹⁰, πρὸς τὸν σκοπὸν ὅπως μελετήσῃ κυρίως τὰ προβλήματα τὰ ἀνακύπτοντα ἐκ τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀπαρτίζεται ἀπὸ εἰδικoὺς ἐμπειρογνώμονας, ἀνωτάτους διοικητικoὺς ὑπαλλήλους τῆς Γενικῆς Διευθύνσεως Φορολογίας τῶν Οἰκονομικῶν Ὑπουργείων τῶν καθ' ἕκαστα Κρατῶν - μελῶν.

Τῆς Ἐπιτροπῆς ταύτης προεδρεῖ, ἀπὸ τῆς συστάσεώς της ἤδη, ὁ Καθηγητὴς Dr. A. I. Den Tempel τοῦ Πανεπιστημίου τοῦ Ἀμστερδαμ, συνιστᾷ δὲ αὕτη ἐπὶ τοῦ παρόντος τὸ μοναδικὸν μόνιμον διακυβερνητικὸν ὄργανον, ἀσχολούμενον μὲ θέματα σχετιζόμενα μὲ τὴν διπλὴν φορολογίαν.

88. Πρὸβλ. «L' Observateur de l' OCDE» No 24/Octob, 1966/PAGE 59.

89. Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE).

90. Organisation Européenne de Coopération Economique (OCDE).

Τὸ νέον Σχέδιον - Σύμβασις περὶ διπλῆς φορολογίας, τὸ ἀφορῶν εἰς τὰς κληρονομίας, ὅπερ ἐξεπονήθη ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς καὶ τὸ ὁποῖον ὁ Ὅργανισμὸς Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως ἐδημοσίευσε τὸν Σεπτέμβριον τοῦ 1966, ἀποτελεῖ τὸ λογικὸν καὶ ἀναγκαῖον συμπλήρωμα τοῦ Σχεδίου - Συμβάσεως περὶ διπλῆς φορολογίας, ἀφορῶντος τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν καὶ δημοσιευθέντος κατὰ μῆνα Σεπτέμβριον τοῦ 1963.

Ὡς τὸ παλαιὸν Σχέδιον - Σύμβασις, οὕτω καὶ τὸ νέον τοιοῦτον συνοδεύεται ἐκ λεπτομεροῦς ἐκθέσεως μετὰ σχετικῶν σχολίων ἐφ' ἑκάστου ἀρθροῦ. Σημειωτέον ὅτι, εἰς ἀμφοτέρω τὰ Σχέδια - Συμβάσεις, τὸ Συμβούλιον τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως συνέστησεν εἰς τὰς χώρας - μέλη νὰ συμμορφωθοῦν πρὸς τὰ ἄρθρα τὰ καθιερωθέντα ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ἀπὸ τῆς συνάψεως ἢ τῆς ἀναθεωρήσεως τῶν μεταξὺ των διμερῶν συμφωνιῶν.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, ἐκτὸς τῶν ἐργασιῶν της τῶν σχετιζομένων μετὰ τὴν διπλὴν φορολογίαν, κατέστρωσε ὡσαύτως μίαν ἐκθεσιν ἐπὶ τῶν φορολογικῶν μέτρων, ἅτινα θεωρεῖ κατάλληλα πρὸς ἐνθάρρυνσιν τῶν ἰδιωτικῶν ἐπενδύσεων διὰ τὰς ὑπὸ ἀνάπτυξιν χώρας. Ἡ ἐκθεσις αὕτη ἐδημοσιεύθη ὑπὸ τοῦ ἀνωτέρω Ὁργανισμοῦ (Ο.Ο.Σ.Α.) τὸν Ἰούλιον τοῦ 1965. Ἀσφαλῶς, ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, προτίθεται νὰ παρακολουθήσῃ σχετικῶς τὴν ἐξέλιξιν τῆς καταστάσεως, ὡς αὕτη διαμορφοῦται σήμερον, τὸ μέλλον δὲ θὰ μᾶς ἀποδείξῃ ἐὰν καὶ κατὰ πόσον θὰ συμβάλῃ διὰ τῆς ἐν λόγῳ ἐκθέσεως.

Β. Ὡς εἶναι γνωστὸν, ἡ διεθνὴς διπλὴ φορολογία προκύπτει — κατὰ γενικὸν τρόπον — ἐκ τῆς εἰσπράξεως ἐνὸς δεδομένου φόρου ἐντὸς δύο ἢ περισσοτέρων Κρατῶν παρ' ἐνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ φορολογουμένου, ἐπὶ τῆς αὐτῆς φορολογητέας ὕλης καὶ διὰ τὴν αὐτὴν χρονικὴν περίοδον.

Ἡ περίπτωσις, τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας, ἣτις δὲν προέρχεται συνήθως «ἐξ ἠθελημένης προθέσεως» ἐκ μέρους τῶν Κρατῶν, ἀλλ' ἀπλῶς προκύπτει ἐκ τῆς ἀσκήσεως τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας ἐκάστου Κράτους, ἀφορᾷ τόσον τοὺς περιοδικῶς εἰσπραττομένους φόρους, ὡς εἶναι ὁ φόρος εἰσοδήματος, ὅσον καὶ τοὺς ἐφ' ἅπαξ τοιούτους, ὡς εἶναι ὁ φόρος κληρονομιῶν ὁ εἰσπραττόμενος αἰτία θανάτου τοῦ α' φορολογουμένου. Ἐπεταί, ὅθεν, ὅτι εἰς τὰς περισσοτέρας τῶν περιπτώσεων οἱ φορολογούμενοι, οἱ ἀσκοῦντες δραστηριότητος οἰκονομικοῦ χαρακτήρος ἢ κατέχοντες κινητὰ ἢ ἀκίνητα περιουσιακὰ στοιχεῖα εἰς περισσότερα τοῦ ἐνὸς Κράτη, ὑπόκεινται αὐθαίρετως, εἰς μίαν δυσμενῆ φορολογικὴν δι' αὐτοὺς μεταχείρισιν ἐν σχέσει πρὸς ἐκείνους τοὺς φορολογουμένους, οἵτινες ἀσκοῦν οἰκονομικὴν δραστηριότητα ἢ κέκτῃνται περιουσιακὰ στοιχεῖα εἰς ἓν καὶ μόνον Κράτος.

Ὡς πρὸς τοὺς φόρους εἰσοδήματος καὶ περιουσίας ὡς καὶ ἐκείνους τῶν κληρονομιῶν, ἡ διπλὴ φορολογία συνιστᾷ ἀναμφιβόλως, διὰ τὴν ἀνάπτυξιν

των διεθνών οικονομικών σχέσεων, ἐν σοβαρὸν ἐμπόδιον ὕπερ εἶναι ἀπαραίτητον νὰ ὑπερπηδήσωμεν.

Εἶναι γεγονός, ὅτι ἐγένοντο ἤδη σημαντικαὶ πρόοδοι εἰς τὸν ἀνωτέρω τομέα, χάρις εἰς τὴν ἐφαρμογὴν τὸσον τῶν διμερῶν συμφωνιῶν ὅσον καὶ τῶν διαφορῶν μονομερῶν μέτρων.

Οὕτω, μεταξὺ τῶν ἐτῶν 1939 καὶ τέλους τοῦ ἔτους 1957, ὁ ἀριθμὸς τῶν διμερῶν συμφωνιῶν τῶν συναφθεισῶν μεταξὺ τῶν 21 σήμερον χωρῶν - μελῶν τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως ὑπερετριπλασιάσθη, ἀνερχόμενος ἀπὸ 20 εἰς 62 ὅσον ἀφορᾷ τὰς συμφωνίας τὰς σχετικὰς μὲ τὸν φόρον εἰσοδήματος καὶ ἀπὸ 3 εἰς 34, ὅσον ἀφορᾷ τὰς συμφωνίας τὰς σχετικὰς μὲ τὸν φόρον κληρονομιῶν.

Τ' ἀνωτέρω ἀποτελέσματα ὀφείλονται, κατὰ ἓνα μεγάλο μέρος, εἰς τὰς ἐργασίας τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν, αἱ ὁποῖαι κατέληγον, διὰ τε τοὺς φόρους εἰσοδήματος καὶ κληρονομιῶν, εἰς τὴν ἐκπόνησιν τῶν «προτύπων» συμφωνιῶν τοῦ Μεξικοῦ τοῦ 1943 καὶ τοῦ Λονδίνου τοῦ 1946, περὶ ὧν ἐγένετο λόγος εἰς προηγούμενον κεφάλαιον, πλὴν ὅμως, οὐδεμία τούτων ἔτυχε πλήρους καὶ ἐνιαίας ἐπιδοκιμασίας, ὑπὸ τῶν ἐνδιαφερομένων Κρατῶν.

Ἀφ' ἑτέρου, ἡ εὐρυτάτη «ἐκτασις» τῆς φορολογίας ὅσον καὶ ἡ ἀνάπτυξις τῶν ἐν γένει διεθνῶν οικονομικῶν συναλλαγῶν, ἐπεδείνωσαν τὴν ὅλην κατάστασιν, δημιουργήσασαι οὕτω νέα προβλήματα ἐν τῇ περιοχῇ τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἡ κατὰ τὸ μᾶλλον στενωτέρα ἀλληλοεξάρτησις τῶν οικονομικῶν τῶν χωρῶν τοῦ δυτικοῦ κόσμου κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς μεταπολεμικῆς ἰδίως περιόδου, ὡς ἐπίσης καὶ ἡ μεταξὺ τῶν οικονομικῆ συνεργασία, ἐγκαινισθεῖσα τὸ πρῶτον τὸ ἔτος 1948 ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ Εὐρωπαϊκοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας (OECE) καὶ διευρυνθεῖσα ἐντὸς τοῦ εὐρυτέρου πλαισίου τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως (OCDE) προσέδωκαν μίαν ἐντελῶς νέαν μορφήν εἰς τὸ πρόβλημα τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας. Τοιοῦτοτρόπως, ἐθεωρήθη ἀπαραίτητος καὶ ἀπολύτως ἀναγκαία ἡ συμπλήρωσις τοῦ ἤδη ἐπιτελεσθέντος ἔργου οὐχὶ μόνον ἐντὸς τῆς περιοχῆς τῆς ἐλευθερίας τῶν συναλλαγῶν, ἀλλὰ καὶ ἐντὸς τῶν τρεχουσῶν, μὴ ὁρατῶν, οικονομικῶν πράξεων.

Ἡ ἀναγκαιότης ἐναρμονίσεως τῶν διμερῶν συμφώνων, τῶν συναφθέντων μεταξὺ τῶν χωρῶν - μελῶν, συμφώνως πρὸς τὰς ἀρχάς, τὰς ἀποφάσεις, τοὺς κανόνες καὶ τὰς μεθόδους ὡς ἐπίσης καὶ κατόπιν τῆς μεταξὺ τῶν συμφωνίας διὰ μίαν κοινὴν ἐρμηνείαν τῶν διατάξεων τῶν συμφώνων διπλῆς φορολογίας, κατέστη σὺν τῷ χρόνῳ περισσότερο αἰσθητή: Ἐθεωρήθη ἐπίσης ἀναγκαῖον ὅπως τὸ δίκτυον τῶν ἐν λόγῳ συμφώνων ἐπεκταθῇ εἰς ἀπάσας τὰς χώρας - μέλη. Αἱ δὲ μεταξὺ τῶν χωρῶν υἱοθετηθεῖσαι μέθοδοι συνεργασίας, εἰς διαφόρους τομεῖς, ἐπέτρεψαν ὥστε νὰ θιγοῦν τὰ ἀνωτέρω θέματα ὑπὸ νέον πρῖσμα καὶ ὑπὸ ἰδιαιτέρως εὐνοϊκᾶς συνθήκας.

Γ. Τὸ Συμβούλιον τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως, κατόπιν μιᾶς ἀποφάσεως ληθφείσης τὸ ἔτος 1954 ὑπὸ τῆς Ἐκτελεστικῆς Ἐπιτροπῆς τοῦ Διεθοῦς Ἐμπορικοῦ Ἐπιμελητηρίου⁹¹, συνέστησε κατὰ μῆνα Φεβρουάριον τοῦ ἐπομένου ἔτους εἰς τὰς χώρας - μέλη νὰ συνεχίσουν τὰς προσπάθειάς των ἐπὶ τῷ τέλει ὅπως, διὰ τῆς συνάψεως μεταξύ των διμερῶν συμφωνιών, ἀποφύγουν τὴν διπλὴν φορολογίαν, ἀναθεωρήσουν δὲ τὰ σύμφωνα ἐκεῖνα ἅτινα δὲν ἀντεπεκρίνοντο πλέον εἰς τὰς ἀνάγκας τῆς ἐποχῆς ἐκείνης. Τὸν Μάρτιον τοῦ 1956 τὸ Συμβούλιον ἀπεφάσισε τὴν ἱδρυσιν μιᾶς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς, ἣτις ἐπεφορτίσθη μὲ τὴν μελέτην τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, ὡς ἐπίσης καὶ ἄλλων διεθνῶν φορολογικῶν θεμάτων, ἐμφανιζόντων ἓνα ἀνάλογον τεχνικὸν χαρακτήρα. Μετὰ δύο περίπου ἔτη, ἦτοι τὸν Ἰούλιον τοῦ 1958, τὸ Συμβούλιον ἀνέθεσε τὴν ἐντολὴν εἰς τὴν ἐν λόγῳ Ἐπιτροπὴν ὅπως, ἡ τελευταία αὕτη, ὑποβάλλῃ αὐτῇ ἓνα σχέδιον Συμβάσεως σκοποῦν τὸν περιορισμὸν τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος καὶ τῆς περιουσίας, ὁμοῦ μεθ' ἐνὸς ὑπομνήματος συγκεκριμένων προτάσεων ἀφορῶντος εἰς τὴν ἐπεξεργασίαν τῆς Συμβάσεως ταύτης. Ἡ ἐντολὴ αὕτη ἐπεκυρώθη, γενομένη ἀργότερον ἀποδεκτὴ καὶ ὑπὸ τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως, κατὰ μῆνα Σεπτέμβριον τοῦ 1961. Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, ἀφοῦ ἐπεξεργάσθη μεταξύ τῶν ἐτῶν 1958 ἕως 1961, τέσσαρας προκαταρκτικὰς ἐκθέσεις, δημοσιευθεῖσας ὑπὸ τὸν τίτλον «L' élimination des doubles impositions», κατέστρωσε τὸ 1963 ἓνα σχέδιον Συμβάσεως περὶ ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας ἀφορῶν εἰς τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν, πρὸς τὸ ὅποιον τὸ Συμβούλιον τοῦ (OCDE) συνέστησεν εἰς τὰς χώρας - μέλη ὅπως προσανατολισθοῦν ἀπὸ τῆς συνάψεως, μεταξύ των, νέων διμερῶν συμφωνιῶν ἢ ἀπὸ τῆς ἀναθεωρήσεως τῶν ἤδη ὑφισταμένων διμερῶν συμφωνιῶν. Σημειωτέον ὅτι, τὸ ἀνωτέρω Σχῆδιον εἶδε τὸ φῶς τῆς δημοσιότητος τὸν Σεπτέμβριον τοῦ 1963, δημοσιευθὲν τῇ φροντίδι τοῦ (O.C.D.E.).

Εἶναι γεγονός, ὅτι ἡ ἀνωτέρω σύστασις συνεπλήρου, πράγματι, τὰς ἡδη ὑπὸ τοῦ Συμβουλίου τοῦ O.C.D.E. ἀπευθυνθείσας συστάσεις πρὸς τὰς χώρας - μέλη, ἐπ' εὐκαιρίᾳ ἐκάστης τῶν προηγουμένων τεσσάρων ἐκθέσεων, αἵτινες, συμπεριελάμβανον μίαν σειρὰν ἄρθρων, προοριζομένων νὰ καταχωρηθοῦν εἰς τὸ σχέδιον τελικῆς Συμβάσεως. Αἱ διάφοροι συστάσεις διεδέχθησαν εὐρύτατα ἢ μίᾳ τὴν ἄλλην, ἀπὸ δὲ τοῦ ἔτους 1958 διεπιστώθη μίᾳ ἐπέκτασις καὶ ταυτόχρονος ἐναρμόνις τοῦ δικτύου τῶν διμερῶν συμφωνιῶν, ἀφορῶν εἰς τὸ εἰσόδημα καὶ εἰς τὴν περιουσίαν.

Οὕτω, ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐν λόγῳ συναφθεισῶν συμφωνιῶν ἀνῆλθεν ἀπὸ 62 κατὰ τὸ ἔτος 1957 εἰς 102 κατὰ τὴν πρώτην Ἰουλίου 1966, θὰ φθάσῃ δὲ τὰς 136 ἂν καὶ ἐφ' ὅσον αἱ ἤδη ἀρξάμεναι διαπραγματεύσεις ἐπὶ 34

91. Chambre de Commerce Internationale.

εισέτι σχεδίων συμφωνιών καταλήξουν εις τελικήν συμφωνίαν τῶν ἐνδιαφερομένων μερῶν ⁹².

Ἐξ ἄλλου, τὸ δίκτυον τῶν διμερῶν συμφωνιῶν, αἵτινες ἀφοροῦν εἰς τὰς κληρονομίας, εἶναι μᾶλλον πρόσφατον καὶ ὀλιγώτερον ἐκτεταμένον ἐν σχέσει πρὸς τὸ ἀντίστοιχον, τὸ ἀφορῶν εἰς τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν. Δέον γὰρ σημειωθῆναι ὅτι, ὁ ἀριθμὸς τῶν σχετικῶν ὑπογραφεισῶν συμφωνιῶν ἀνῆλθεν εἰς 34 κατὰ τὸ τέλος τοῦ 1957 καὶ 44 κατὰ τὴν 1ην Ἰουλίου 1966 καὶ θὰ φθάσῃ τὰς 49, εὐθὺς ὡς αἱ συνεχιζόμεναι διμερεῖς διαπραγματεύσεις θὰ καταλήξουν εἰς θετικὰ ἀποτελέσματα. Δὲν παραλείπομεν γὰρ τονίσωμεν, ὅτι θὰ πρέπει γὰρ καταβληθῶν εἰσέτι σοβαρὰ προσπάθειαι πρὸς τὸν τομέα τοῦτον πρὶν ἢ ἀμφοτέρω τὰ ὡς ἄνω δίκτυα συμφωνιῶν ἐλοκληρωθῶν πλήρως ⁹³.

Δ. Ὅτε, κατὰ τὸ ἔτος 1948, τὸ Συμβούλιον τοῦ Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως ἀνέθεσεν εἰς τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν ὅπως ὑποβάλῃ αὐτῇ ἓνα Σχέδιον Συμβάσεως ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος καὶ τῆς περιουσίας, τὸ αὐτὸ Συμβούλιον ἀνέθεσεν ὡσαύτως εἰς τὴν α ὁ τ ῆ ν Ἐ π ι τ ρ ο π ῆ ν γὰρ ὑποβάλῃ συγχρόνως καὶ ἓνα Σχέδιον - Συμβάσεως ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας ὡς πρὸς τοὺς φόρους κληρονομίας.

Κατὰ μῆνα Ἰούνιον τοῦ 1966, τὸ Σχέδιον - Συμβάσεως διπλῆς φορολογίας, τὸ ἀφορῶν εἰς τοὺς φόρους κληρονομίας, ὑπεβλήθη πράγματι ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς εἰς τὸ Συμβούλιον τοῦ Ο.Ο.Ε.Ε. προορίζετο δὲ ὅπως χρησιμεύσῃ, ὡς βάσις διὰ τὰς διμερεῖς διαπραγματεύσεις μεταξὺ τῶν χωρῶν μελῶν. Ἐξ ἄλλου, δύναται τοῦτο, κατὰ ἓνα γενικὸν τρόπον, γὰρ ἐφαρμοσθῇ σήμερον, ὡς ἔχει, ὑφ' ἐκάστης τῶν χωρῶν - μελῶν.

Τὸ Σχέδιον περιέχει δέκα ἐπτὰ (17) ἐν συνόλῳ ἄρθρα ἅτινα ἀκολουθοῦν, κατὰ τὸ δυνατόν, τὴν τάξιν καὶ ἐμφάνισιν τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως τοῦ ἀφορῶντος εἰς τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν, ἕναι δὲ ἄρθρα εἶναι κοινὰ εἰς ἀμφοτέρω τὰ σχέδια.

Ὁ σκοπὸς τοῦ Σχεδίου - Συμβάσεως εἶναι ἡ ἀληθὲς κατάργησις τῆς διπλῆς φορολογίας, ἥτις εἶναι δυνατόν γὰρ προκύπτῃ ἐκ τῆς συγχρόνου ἐφαρμογῆς τῆς ἐθνικῆς φορολογικῆς νομοθεσίας τῶν διαφόρων χωρῶν, π.χ. ἐπ' εὐκαιρίᾳ θανάτου ἐνὸς καὶ τοῦ αὐτοῦ φορολογουμένου καὶ διὰ τὰ αὐτὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα τούτου.

Σημειωθήτω ἐνταῦθα ὅτι ἡ διπλὴ φορολογία ἐνδέχεται γὰρ προκύπτῃ ἐκ διαφόρων αἰτίων ὡς:

— ἐκ τῆς συγκρούσεως μεταξὺ τοῦ Κράτους τῆς κατοικίας καὶ τοῦ

92. Παρβλ. «L' Observateur de l' O.C.D.E.» No 24) Octob. 1966)page 59.

93. op. cit.

Κράτους τοῦ φορολογουμένου τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα, τὰ εὐρισκόμενα εἰς τὴν ἐπικράτειάν του.

— ἐκ τῆς συγκρούσεως μεταξύ τοῦ Κράτους τῆς κατοικίας καὶ τοῦ Κράτους τοῦ ὁποίου ὁ κληρονομούμενος εἶχε τὴν ἐθνικότητα.

— ἐκ τῆς συγκρούσεως μεταξύ τοῦ Κράτους τῆς κατοικίας καὶ τοῦ θνικότητος τοῦ κληρονομούμενου καὶ τοῦ Κράτους τῆς κατοικίας ἢ τῆς ἐθνικότητος τοῦ κληρονόμου.

Διὰ τοῦ ἀνωτέρω Σχεδίου - Συμβάσεως, παρέχεται τὸ δικαίωμα τῆς φορολογίας, ἐν σχέσει πρὸς τὴν φύσιν τῶν καταλειπομένων περιουσιακῶν ἀγαθῶν ὑπὸ τοῦ κληρονομούμενου, ὅτε μὲν, εἰς τὸ Κράτος ἐνθα εὐρίσκονται τὰ περιουσιακὰ ἀγαθὰ, ὅτε δὲ εἰς τὸ Κράτος τῆς κατοικίας τοῦ κληρονομούμενου.

Τὸ Συμβούλιον τοῦ (O.C.D.E.) τὴν 28ην Ἰουνίου 1966 συνέστησεν — ὡς καὶ ἐπὶ τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως τοῦ ἀφορῶντος εἰς τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν — εἰς τὰ Κράτη - μέλη τοῦ Ὄργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ Ἀναπτύξεως, ὅπως εὐθυγραμμισθοῦν πρὸς τὸ νέον Σχέδιον - Συμβάσεως τὸ ἀφορῶν εἰς τὰς κληρονομίας κατὰ τὴν μεταξύ των σύναψιν νέων διμερῶν συμβάσεων ἢ τὴν ἀναθεώρησιν τῶν ἤδη ὑφισταμένων τοιούτων.

Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι, δύο ἐκ τῶν Κρατῶν - μελῶν τοῦ Ο.Ο.Σ.Α., ὁ Καναδᾶς καὶ ἡ Ἰαπωνία, δὲν συμμετέσχον, διὰ τεχνικοὺς λόγους εἰς τὴν ὡς ἄνω σύστασιν τοῦ Συμβουλίου.

Τὸ Σχέδιον - Συμβάσεως τὸ ἀφορῶν εἰς τὰς κληρονομίας, ἐνθαρρύνει τὰ Κράτη - μέλη προκειμένου ταῦτα νὰ ἀναπτύξουν, ἐπὶ ἐνιαίας βάσεως, δίκτυον συμβάσεως ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας κληρονομιῶν, παροτρύνει δὲ συγχρόνως ὅσα ἐκ τῶν Κρατῶν - μελῶν δὲν προῆλθον εἰσέτι εἰς τὴν σύναψιν διμερῶν συμβάσεων διπλῆς φορολογίας, νὰ ἀρχίσουν πάραυτα τὰς πρὸς τοῦτο διαπραγματεύσεις. Ἡ ὑπαρξίς τοῦ ὡς ἄνω Σχεδίου - Συμβάσεως, ἐπεξεργασθέντος ὑπὸ ἀρμοδίων ἐμπειρογνομόνων τῶν καθ' ἕκαστα Κρατῶν - μελῶν, ἐγγυᾶται οὐχὶ μόνον τὴν διευκόλυνσιν, ἀλλὰ καὶ τὴν ἐπιτάχυνσιν συνάψεως διμερῶν μεταξύ των διαπραγματεύσεων.

Εἶναι ἐπίσης βέβαιον ὅτι, τὸ Σχέδιον τοῦτο θὰ χρησιμεύσῃ ὡς βάσις διὰ τὴν περαιτέρω σύναψιν πολυμερῶν συμβάσεων, κυρίως δὲ μεταξύ ὁμάδων τινῶν Κρατῶν συνδεδεμένων δι' ἰδιατέρων τοπικῶν συμφωνιῶν, μέχρις οὗ καταστῇ ἐφικτὴ ἢ κατόπιν νέας μελέτης σύναψις μιᾶς πολυμεροῦς συμβάσεως, ὑπογραφησομένης ὑφ' ὅλων τῶν Κρατῶν - μελῶν τοῦ O.C.D.E.

Ἐνταῦθα, φρονοῦμεν ἀναγκαῖον νὰ υπογραμμίσωμεν ὅτι, αἱ ἐργασίαι τῆς Comité Fiscal ἀπὸ τοῦ ἔτους 1956 ἤδη, παρέσχον τὴν εὐχέρειαν εἰς τὰ Κράτη - μέλη ὅπως προβοῦν εἰς συγκριτικὴν ἔρευναν τῶν ἀποτελεσμάτων τῶν προκυφάντων ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν φορολογικῶν των νομοθεσιῶν.

Ἐπόμενον εἶναι, μία τοιαύτη σύγκρισις νὰ εὐνοήσῃ τὴν σταδιακὴν ἐναρ-

μόνισιν τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας ἐκάστου Κράτους - μέλους πρὸς τὴν τοιαύτην τοῦ ἐτέρου Κράτους καὶ οὕτω, νὰ ἐπέλθῃ ἡ ἀπλούστευσις τῆς λύσεως τοῦ προβλήματος τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, ἥτις (λύσις) συνίσταται — ὡς γνωστὸν — εἰς τὴν ὁλοσχερῇ ἐξάλειψιν ταύτης.

Οὕτω, δὲν θὰ ἦτο ἄσκοπον ὅπως ληφθῇ πρόνοια ἐπ' εὐκαιρίᾳ τῶν μελλοντικῶν φορολογικῶν μεταρρυθμίσεων πρὸς εὐθυγράμμισιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων οὕτως, ὥστε ὁ νομοθέτης ἐκάστης χώρας μὴ ἀφίσταται ἐφεξῆς τῶν παραδεδεγμένων ἐκείνων λύσεων καὶ προτάσεων αἰτίας υἱοθετοῦν ἀμφοτέρω τ' ἀνωτέρω Σχέδια - Συμβάσεων τοῦ Ο. C. D. E. ἐπὶ τῷ τέλει τῆς ὀριστικῆς καταργήσεως τῶν ὑφισταμένων σήμερον διαφορῶν μεταξὺ τῶν διατάξεων τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν νόμων καὶ ἐκείνων τῶν Σχεδίων - Συμβάσεων.

Ε. Ὅλως ἰδιαιτέραν σημασίαν καὶ προσοχὴν ὀφείλομεν νὰ ἀποδώσωμεν εἰς τὸ ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ἐπιτελούμενον ἔργον, ὅπερ τυγχάνει παγκοσμίου ἀναγνώρισεως.

Ἐν ἐκ τῶν πλέον ἀξιολόγων ἔργων τῆς Ἐπιτροπῆς ταύτης εἶναι ἀσφαλῶς τὸ κατὰ τὸ ἔτος 1963 κυκλοφορήσαν, μεταξὺ τῶν Κρατῶν - μελῶν τοῦ Ο. Ο. Σ. Α., Σχέδιον - Συμβάσεως ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος καὶ τοῦ κεφαλαίου⁹⁴.

Τὸ θέμα τῆς ἀναθεώρησεως τοῦ Σχεδίου τούτου συνεζητήθη τὸ πρῶτον ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς κατὰ τὴν διάρκειαν τῶν ἐργασιῶν τῆς 27ης Συνόδου (23 — 26 Σεπτεμβρίου 1967), κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς ὁποίας ἐγένετο προκαταρκτικὴ συζήτησις ἐπὶ ἐκθέσεως τῆς Ὁμάδος Προγραμματισμοῦ τῆς Ἐπιτροπῆς ἐν σχέσει πρὸς τὰς ἀπαραιτήτους προκαταρκτικὰς ἐργασίας διὰ τὴν ἀναθεώρησιν τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως τοῦ 1963.

Πρὸς τοῦτο, συνεστήθησαν ὑπὸ τῆς Ἐπιτροπῆς τέσσαρες νέαι Ὅμαδες Ἐργασίας, σκοπὸς τῶν ὁποίων ἦτο ἡ μελέτη καὶ ἐπεξεργασία διαφορῶν θεμάτων, ὡς ἀκολούθως:

α) ἡ ὑπ' ἀριθ. 27η Ὅμας Ἐργασίας, ἀρμοδία ἐπὶ τῶν ἄρθρων II καὶ 12 τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως ἐν σχέσει πρὸς τοὺς τόκους καὶ τὰ δικαιώματα.

β) ἡ ὑπ' ἀριθ. 28η Ὅμας Ἐργασίας, ἀρμοδία ἐπὶ τῶν ἄρθρων 1, 4, 14 ἕως 21 τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως, ἐν σχέσει πρὸς τὸ εἰσόδημα καὶ τὸ κεφάλαιον.

γ) ἡ ὑπ' ἀριθ. 29η Ὅμας Ἐργασίας, ἀρμοδία ἐπὶ τοῦ ἁρθρου 8 τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως ἐν σχέσει πρὸς τὰ ναυτιλιακὰ κέρδη, καὶ

δ) ἡ ὑπ' ἀριθ. 30η Ὅμας Ἐργασίας, ἀρμοδία ἐπὶ τῶν ἄρθρων 2, 3, 6, 13 καὶ 22 τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως ὡς καὶ ἐπὶ τῶν προβλημάτων τῶν σχετικῶν μὲ τὰς προσωπικὰς Ἑταιρίας.

94. Πρβλ. Ο. C. D. E. (C. /63/87).

Ἐξ ἄλλου, κατὰ τὴν ἐν Παρίσις πραγματοποιηθεῖσαν 29ην Σύνοδον (18 — 20 Σεπτεμβρίου 1968) τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς συνεζητήθη μιὰ ἐκθέσις τῆς 28ης Ὁμάδος Ἐργασίας, ἀρμοδίας ἐπὶ τῶν ἀρθρῶν 1, 4 καὶ 14 ἕως 21 τοῦ Σχεδίου ὡς καὶ τινὰ ἄλλα συγγενῇ πρὸς τὰ ἀρθρα ταῦτα θέματα⁹⁵.

Ἡ συζήτησις ἐπὶ τοῦ ὡς ἄνω θέματος θέλει συνεχισθῇ καὶ κατὰ τὴν προσεχῇ 30ην Σύνοδον τῆς Ἐπιτροπῆς διὰ τῆς ἐξετάσεως τῆς δευτέρας ἐκθέσεως τῆς 28ης Ὁμάδος Ἐργασίας.

Εἰδικώτερον, ἐπὶ τῆς φορολογίας τῶν μερισμάτων καὶ κυρίως ἐπὶ τοῦ προβλήματος τῆς ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας τούτων, δεόν νὰ τονισθῇ ὅτι τὸ θέμα τοῦτο ἀπετέλεσε τὸ σπουδαιότερον τῶν συζητηθέντων θεμάτων κατὰ τὴν 29ην Σύνοδον τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς.

Εἶναι δὲ ἄξιον ἰδιαιτέρας μνείας τὸ γεγονός ὅτι, ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου ἐγένετο σχετικὴ πρότασις παρὰ τοῦ Ἑλλήνος ἀντιπροσώπου κ. Δημητρίου Πρωργιλῆ Ἀναπληρωτοῦ Γενικοῦ Διευθυντοῦ τῆς Γενικῆς Διευθύνσεως Φορολογίας τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν ἣτις προεβλέπετο ὅτι θὰ συνεζητῆτο κατὰ τὸν παρελθόντα Ἰούνιον τοῦ 1969⁹⁶.

Ἐκτός, ὅμως, τῆς φορολογίας τῶν μερισμάτων, τὰς Συνόδους τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ἀπασχόλησεν ἢ πρόκειται ν' ἀπασχολήσουν καὶ ἕτερα ἐπὶ μέρους θέματα, ὡς εἶναι ἡ καταχρηστικὴ ἐφαρμογὴ τῶν συμβάσεων, ἡ σύμβασις ἀμοιβαίας βοήθειας καὶ αἱ συμβάσεις μετὰς ὑπὸ ἀνάπτυξιν χώρας.

Καὶ ὅσον μὲν ἀφορᾷ τὴν καταχρηστικὴν ἐφαρμογὴν τῶν συμβάσεων, ἐπανελήφθη ἡ σχετικὴ πρὸς τὸ θέμα τοῦτο συζήτησις ἐπὶ τῆς ἐκθέσεως τῆς ὑπ' ἀριθ. 21ης Ὁμάδος Ἐργασίας κατὰ τὴν διάρκειαν τῶν ἐργασιῶν τῆς 29ης Συνόδου⁹⁷. Ἡ Ἐπιτροπὴ κατὰ τὴν προσεχῇ αὐτῆς Σύνοδον θὰ συνεχίσῃ τὴν συζήτησιν ἐπὶ τῆς ὡς ἄνω ἐκθέσεως.

Ὡς πρὸς δὲ τὴν Σύμβασιν ἀμοιβαίας διοικητικῆς συνεργασίας, συνεζητήθη ἡ δυνατότης καταρτίσεως Σχεδίου - Συμβάσεως ἀμοιβαίας συμπαράστασεως μεταξὺ τῶν διοικήσεων τῶν Κρατῶν ἐπὶ θεμάτων βεβαιώσεως καὶ ἐπιστροφῆς τοῦ φόρου, κατόπιν ἀποφάσεως τῆς Ἐπιτροπῆς, ληφθείσης κατὰ τὴν 28ην Σύνοδον τῆς (23 — 26 Ἰανουαρίου 1968). Προβλέπεται, ὅμως, συνέχισις τῆς συζητήσεως ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου, μετὰ τὸ συνοπτικὸν Σημείωμα τῆς Γραμματείας τῆς Ἐπιτροπῆς⁹⁸ κατὰ τὴν 30ῃ προσεχῇ αὐτῆς Σύνοδον.

Τέλος, καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὰς συμβάσεις μετὰς ὑπὸ ἀνάπτυξιν χώρας, διεξήχθη συζήτησις ἐπὶ τοῦ θέματος τῆς παροχῆς διευκολύνσεων πρὸς σύναψιν

95. Πρβλ. Rapport de l' O.C.D.E. (F.C/WP 28(68) I du II juin 1968).

96. Πρβλ. Rapport de l' O.C.D.E. (F.C/WP 28(68/2).

97. Πρβλ. Rapport de l' O.C.D.E. (F.C/WP 21(67)I du 21 Décembre 1967).

98. Πρβλ. O.C.D.E. (TED/FC/235).

συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των βιομηχανικῶς ἀνεπτυγμένων χωρῶν καὶ τῶν ὑπὸ ἀνάπτυξιν τοιούτων. Ἡ διεξαγωγή τῆς συζητήσεως πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦτον ἀπεφασίσθη ὑπὸ τοῦ Οἰκονομικοῦ καὶ Κοινωνικοῦ Συμβουλίου, τῶν Ἑνωμένων Ἐθνῶν (Conseil Economique et Social des Nations Unies) καὶ κατόπιν τοῦ ὑποβληθέντος σχετικοῦ σημειώματος τῆς Γραμματείας τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς⁹⁹. Καὶ ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου ἐπίσης ἔχει προγραμματισθῇ ἡ συνέχισις τῆς συζητήσεως κατὰ τὴν προσεχῇ Σύνοδον, μὲ θάσιν ἓνα νέον σημείωμα τῆς Γραμματείας τῆς Ἐπιτροπῆς¹⁰⁰.

Ζ. Ὡς καὶ ἀνωτέρω ἐλέγομεν, τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τῶν μερισμάτων ἀπετέλεσε τὸ σπουδαιότερον τῶν συζητηθέντων κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς 29ης Συνόδου θεμάτων. Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι, ἄκρως διαφωτιστικὴ καὶ ἐνδιαφέρουσα τυγχάνει ἡ πρὸς τοῦτο καταρτισθεῖσα καὶ ὑποβληθεῖσα ἔκθεσις ὑπὸ τῆς 23ης Ὁμάδος Ἑργασίας, γνωστῆς ὑπὸ τὸν τίτλον «Ὁμάς Ἑργασίας ὑπ' ἀριθ. 23 τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς» (Βελγικῆς Ἀντιπροσωπείας)¹⁰¹ ἡ ὁποία ἀντιμετωπίζει τὸ σοβαρὸν καὶ δυσεπίλυτον πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας τῶν μερισμάτων τῶν εἰσπραττομένων ὑπὸ μετόχου - φυσικοῦ προσώπου.

Εἰς τὴν ἔκθεσιν ταύτην καθορίζεται, κατ' ἀρχήν, ἡ ἔννοια τῆς διπλῆς φορολογίας τῶν μερισμάτων ὡς ἀντιλαμβάνεται ταύτην ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπή.

Δύο εἶναι αἱ κατηγορίαι εἰς τὰς ὁποίας διακρίνεται ἡ διπλῇ φορολογία ἐπὶ τῶν μερισμάτων, εἰς τὴν διπλὴν οἰκονομικὴν φορολογίαν καὶ εἰς τὴν διπλὴν διεθνῇ ἢ νομικὴν φορολογίαν.

Εἰς τὸ ἐρώτημα, πότε ὑφίσταται διπλῇ οἰκονομικὴ φορολογία, ἡ ἀπάντησις εἶναι ὅτι αὕτη ὑφίσταται ὅτε τὸ καθαρὸν κέρδος τῆς Ἑταιρίας φορολογεῖται ἐπ' ὀνόματι αὐτῆς, τὸ οὗτω δὲ φαλκιδευθὲν διὰ τῆς φορολογίας κέρδος, διανεμόμενον, φορολογεῖται ἐκ νέου εἰς θάρος τοῦ κτωμένου τοῦτο μετόχου, ὅταν οὗτος θέλει φορολογηθῇ διὰ τὸ συνολικὸν ἐκ πάσης κατηγορίας εἰσόδημα αὐτοῦ, εἰς ὃ θέλει περιληφθῇ καὶ τὸ κτώμενον μέρος.

Ἐξ ἑτέρου, θέμα διπλῆς διεθνοῦς ἢ νομικῆς φορολογίας ὑφίσταται εἰς τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν ἡ πηγὴ τοῦ εἰσοδήματος καὶ ἡ κατοικία τοῦ μετόχου εὐρίσκονται εἰς δύο διάφορα κράτη, δηλ. ὅτε δύο ἢ περισσότερα Κράτη ἐπιβάλλουν ἐπὶ τοῦ αὐτοῦ φορολογικοῦ ὑποκειμένου τὸν αὐτὸν φόρον, διὰ τὴν αὐτὴν φορολογητέαν ὕλην, κτηθεῖσαν ἐντὸς τῆς αὐτῆς χρονικῆς περιόδου. Ὅσάκις, δηλονότι, τὸ συνολικὸν θάρος, ἥτοι ὁ φόρος ὁ ἐπιβαλλόμε-

99. Πρβλ. O.C.D.E. (TED/FC/231 du 14 Juin 1968).

100. Πρβλ. O.C.D.E. (FC/68) I du 21 Octobre 1968).

101. Πρβλ. Le Rapport (second) du Groupe de Travail 23, sous la cote FC/WP 23 (GJ) I et 4.

νος υπό τοῦ κράτους τῆς πηγῆς τοῦ εἰσοδήματος, πλέον ὁ φόρος ὁ ἐπιβαλ-
λόμενος ὑπὸ τοῦ ἄλλου Κράτους εἰς ὃ ἡ κατοικία τοῦ μετόχου, ὑπερβαίνει
τὸ συνολικὸν φορολογικὸν θάρος, τὸ ὁποῖον θὰ προέκυπτεν ἂν ἡ πηγὴ τοῦ
εἰσοδήματος καὶ ἡ κατοικία τοῦ μετόχου εὑρίσκοντο εἰς τὸ αὐτὸ Κράτος ¹⁰².

1. Ἡ φορολογία τῶν μερισμάτων καὶ εἰδικώτερον ἡ ἀποφυγὴ τῆς δι-
πλῆς οἰκονομικῆς φορολογίας τούτων, ἀποτελεῖ πρόβλημα ἐσωτερικὸν ἐκά-
στης χώρας, ἀντιμετωπιζόμενον κατὰ πολὺ ποικίλλοντας τρόπους ὑπὸ τοῦ
ἰσχύοντος ἐν ἐκάστη τούτων φορολογικοῦ καθεστῶτος.

Ὑπὸ τῶν Κρατῶν, τῶν ὁποίων τὸ φορολογικὸν καθεστῶς δὲν προβλέ-
πει τὴν ἐφαρμογὴν τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τῶν μερισμάτων, ἡ ἀποφυγὴ
ἢ ὁ μετριασμός τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπιδιώκεται διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν
ἑξῆς δύο μεθόδων:

1) Μείωσις τοῦ φόρου ἐν τῷ προσώπῳ τῆς Ἑταιρίας. Τὰ διανεμόμενα
κέρδη δὲν φορολογοῦνται εἰς θάρος τῆς Ἑταιρίας (Ἑλλάς) ἢ φορολογοῦν-
ται εἰς θάρος αὐτῆς μὲ συντελεστὴν ἐλαφρότερον τοῦ ἐφαρμοζομένου ἐπὶ τῶν
μὴ διανεμομένων κερδῶν.

2) Μείωσις τοῦ φόρου ὑπὲρ τοῦ μετόχου. Κλάσμα τοῦ καταδληθέντος
ὑπὸ τῆς ἐταιρίας φόρου ἐπὶ τῶν διανεμομένων κερδῶν θεωρεῖται καταδλη-
θὲν διὰ λογαριασμὸν τοῦ μετόχου κατοικοῦ καὶ συμψηφίζεται πρὸς τὸν
προσωπικὸν φόρον ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος αὐτοῦ.

Ὡς εἶναι γνωστόν, εἰς τὰ Κράτη - μέλη τοῦ Ο.Ο.Σ.Α. ἰσχύον διάφορα
συστήματα φορολογίας τῶν μερισμάτων δυνάμενα νὰ ὑπαχθῶν, λόγῳ σχε-
τικῆς ὁμοιογενείας, εἰς τοὺς κατωτέρω τέσσαρας βασικοὺς τύπους, μολοντί αἱ
διαφοραὶ τῶν συστημάτων καὶ ἐντὸς τῆς ομάδος Κρατῶν τοῦ αὐτοῦ τύπου
εἶναι κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον σημαντικά:

Α. Πλήρης διπλῇ οἰκονομικῇ φορολογία: Τὰ κέρδη τῆς ἀνωνύμου ἐ-
ταιρείας φορολογοῦνται ἐπ' ὀνόματι αὐτῆς μὲ τὸν ἰσχύοντα δι' αὐτὰς κανονι-
κὸν φορολογικὸν συντελεστὴν, διανεμόμενα δὲ φορολογοῦνται ἐκ νέου ἐπ' ὀ-
νόματι τοῦ μετόχου, μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων αὐτοῦ. Τὸ σύστημα τοῦ-
το τῆς πλήρους διπλῆς οἰκονομικῆς φορολογίας ἰσχύει εἰς τὰς ἑξῆς χώρας
— μέλη τοῦ Ο.Ο.Σ.Α.: Η.Π.Α., Ἡνωμένον Βασίλειον, Ἑλβετίαν, Ὁλλαν-
δίαν, Ἰσπανίαν, Πορτογαλίαν, Σουηδίαν, Δανίαν, Τουρκίαν καὶ Λουξεμ-
βούργον.

Β' Ἐλάφρυνσις τῆς διπλῆς φορολογίας ἐν τῷ προσώπῳ τῆς Ἑται-
ρείας: Τὰ μὴ διανεμόμενα κέρδη φορολογοῦνται ἐπ' ὀνόματι τῆς Ἑταιρείας
ἐπὶ κανονικῷ συντελεστῇ.

102. Πρὸς τὴν Πράξιν τοῦ Ἑλληνικοῦ Ἀντιπροσώπου κ. Δημητρίου Γεωργιλλῆ
Ἀναπληρωτοῦ Γενικοῦ Διευθυντοῦ τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν ἐνώπιον τῆς Φορο-
λογικῆς Ἐπιτροπῆς τοῦ Ο.Ο.Σ.Α. κατὰ τὴν 29ην Σύνοδον αὐτῆς (1968) ὑπὸ, στοι-
χεῖα TED)FC)233.

Τὰ διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται ἐπίσης ἐπ' ὀνόματι τῆς Ἑταιρίας, ἀλλ' ἐπὶ μειωμένῳ συντελεστῇ. Ἐν συνεχείᾳ τὰ διανεμόμενα ταῦτα κέρδη (μερίσματα) φορολογούνται κανονικῶς ἐπ' ὀνόματι τοῦ μετόχου μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων αὐτοῦ. Ἐν προκειμένῳ, δὲν γίνεται διάκρισις μεταξὺ κατοίκου ἢ μὴ κατοίκου μετόχου.

Ἐν Γερμανίᾳ λ.χ. ὁ κανονικὸς συντελεστὴς τῶν μὴ διανεμομένων κερδῶν εἶναι 51%. Ὁ συντελεστὴς τῶν διανεμομένων κερδῶν εἶναι 15%, τὰ κέρδη ὅμως ταῦτα φορολογούνται ἄνευ οὐδεμιᾶς ἐκπτώσεως φόρου ἐπ' ὀνόματι τοῦ μετόχου μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων αὐτοῦ.

Τὸ σύστημα τοῦτο ἐφαρμόζουν ἡ Ὁμόσπονδος Δημοκρατία Γερμανίας, ἡ Αὐστρία καὶ ἡ Ἰαπωνία.

Γ' Ἐλάφρυνσις τῆς διπλῆς φορολογίας ἐν τῷ προσώπῳ τοῦ μετόχου: Τὰ διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται κανονικῶς ἐπ' ὀνόματι τῆς Ἑταιρίας. Ἐν συνεχείᾳ, φορολογούνται καὶ ἐπ' ὀνόματι τοῦ μετόχου μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων αὐτοῦ. Διὰ τὴν ἐλάφρυνσιν δὲ τῆς φορολογίας τοῦ μετόχου, δοθέντος ὅτι τὰ ἐπ' ὀνόματι τούτου φορολογούμενα κέρδη ἐφορολογήθησαν ἤδη ἐπ' ὀνόματι τῆς Ἑταιρίας, μέρος τοῦ καταβληθέντος παρὰ τῆς Ἑταιρίας φόρου ἐπὶ τῶν κερδῶν, ὅπερ ποικίλλει κατὰ χώραν, θεωρεῖται ὡς καταβληθὲν διὰ λογαριασμὸν τοῦ μετόχου. Ἐκ τοῦ λόγου τούτου, τὸ τμήμα τοῦτο τοῦ φόρου προσαυξάνει τὸ λαμβανόμενον μέρος καὶ τὸ ἄθροισμα ἀποτελεῖ τὸ κτώμενον τελικῶς ὑπὸ τοῦ μετόχου μέρος, τὸ προστιθέμενον εἰς τὰ ἐξ ἄλλων πηγῶν εἰσοδήματα πρὸς ἐξεύρεσιν τοῦ βαρύνοντος τοῦτον φόρου ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος. Ἐκ τοῦ φόρου τούτου ἀφαιρεῖται τὸ ποσὸν τοῦ φόρου τὸ καταβληθὲν ὑπὸ τῆς Ἑταιρίας διὰ λογαριασμὸν τοῦ μετόχου, ποσὸν τὸ ὁποῖον ἐφορολογήθη εἰς ὄφρος του ὡς προσαύξησις τοῦ πράγματι κτηθέντος μερίσματος.

Παράδειγμα:

Κέρδος πρὸ φορολογίας

100

Φόρος κερδῶν βαρύνων τὴν Ἑταιρίαν 30 (ἐξ οὗ πίστωσης μετόχου 15)

70.

Φορολογητέον μέρος (70 + 15) = 85.

Ἐκ τοῦ προσωπικοῦ φόρου τοῦ μετόχου ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος, εἰς ὃ περιλαμβάνεται καὶ τὸ μέρος 85, θέλει ἐκπεσθῇ ὁ φόρος 15.

Τὸ σύστημα τοῦτο ἰσχύει εἰς τὰς κάτωθι χώρας, τῆς ἐκπτώσεως τοῦ φόρου ὅμως ἀναγνωριζομένης μόνον εἰς τοὺς μετόχους κατοίκους τῶν χωρῶν τούτων: Βέλγιον, Γαλλία, Καναδάς.

Δ. Εἰδικὰ συστήματα ἐλαφρύνσεως τῆς διπλῆς οἰκονομικῆς φορολογίας: Κατὰ τὰ συστήματα ταῦτα, εἴτε ὁ μέτοχος δὲν φορολογεῖται διὰ τὰ εἰσπραττόμενα παρ' αὐτοῦ μερίσματα, τοῦ προκαταβαλλομένου παρ' αὐτοῦ φόρου συμψηφισμένου πρὸς τὸν φόρον ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ αὐτοῦ εἰσοδήματος,

είτε ή εταιρία δέν φορολογείται προσωπικώς δια τὰ κέρδη τὰ όποία διανέμει (Έλλάς).

Έν Έλλάδι, άποφεύγεται παντελώς ή διπλή φορολογία, δοθέντος ότι τό διανεμόμενον κέρδος φορολογείται μόνον έπ' όνόματι τού μετόχου. Έάν δέ τό διανεμόμενον κέρδος (μέρισμα) προέρχεται έξ άδιανεμήτων κερδών προηγούμενων χρήσεων και συνεπώς φορολογηθέντων έπ' όνόματι τής Έταιρίας, τότε ό υπό τής Έταιρίας καταβληθείς, κατ' άπό παρελθόν, φόρος έπί των κερδών τούτων έπιστρέφεται.

II. Η διεθνής διπλή φορολογία άπησχόλησε πολύ πρό τού δευτέρου παγκοσμίου πολέμου τās κυβερνήσεις των Κρατών.

Η Κοινωνία των Έθνών, ως και άλλαχού έτονίσαμεν, άπησχολήθη πολύ ένωρίς με τό πρόβλημα τούτο και κατήρτισε διαφόρους Έπιτροπās έξ οικονομολόγων ή φορολογικών έμπειρογνομόνων, όστινες κατέληξαν εις διάφορα συμπεράσματα. Έπί τή βάσει τούτων, αί κατά τό 1928 προτάσεις τής Κοινωνίας των Έθνών ήσαν αί έξής:

A) Παραλλαγή. Εΐσπραξις των πραγματικών φόρων υπό τού Κράτους εις τό όποιον εύρίσκεται ή διεύθυνσις τής έπιχειρήσεως και των προσωπικών φόρων άποκλειστικώς υπό τού Κράτους τής κατοικίας τού μετόχου.

(B) παραλλαγή. Άποκλειστική φορολογία υπό τού Κράτους τής κατοικίας τού μετόχου.

(Γ) παραλλαγή. Φορολογία υπό τού Κράτους τής κατοικίας τού μετόχου, μετ' έκπτωσιν τού φόρου τού καταβληθέντος εις τό έτερον Κράτος (τής πηγής).

Άργότερον αί Διασκέψεις τού Μεξικού (1943) και τού Λονδίνου (1946) διετύπωσαν προτάσεις διαφερούσας ούσιωδώς των τού Σχεδίου τής Κ.Τ.Ε. τού 1928. Αί προτάσεις των προτύπων Σχεδίων Συμδάσεων τού Μεξικού και τού Λονδίνου, όσον άφορά τήν φορολογίαν των μερισμάτων, δέν έλήφθησαν υπ' όψιν υπό των Κρατών - μελών τού Ο.Ο.Σ.Α.

III. Και είναι γεγονός μη έπιδεχόμενον άμφισβήτησιν τινα ότι, τό θέμα είναι σχετικώς άπλουδ όσάκις πρόκειται περί εισοδημάτων, ως είναι τὰ κέρδη έξ έμπορικών και βιομηχανικών έπιχειρήσεων, τὰ εισοδήματα έξ άκινήτου περιουσίας, οί μισθοί, οί τόκοι, κλπ., τὰ όποία εις διάφορα Κράτη - μέλη υπόκεινται εις έν και μόνον φόρον ένίοτε δέ εις παρακράτησιν εις τήν πηγήν τήν καταλογιζομένην έπί τού προσωπικού φόρου τού φορολογουμένου έν τῷ έσωτερικῷ, δηλαδή όταν ή πηγή των εισοδημάτων και ή διαμονή τού φορολογουμένου εύρίσκονται έν τῷ αὐτῷ Κράτει. Εις ήν περίπτωση, όμως, ή πηγή των εισοδημάτων και ή διαμονή τού φορολογουμένου εύρίσκονται εις διαφορετικά Κράτη, τότε υφίσταται διπλή φορολογία, εις τήν πραγματικότητα πρόσθετος φορολογία, όταν ή συνολική έπιθάρυσις δηλαδή ό φόρος εισπραττόμενος έν τῷ Κράτει ένθα εύρίσκεται ή πηγή και ό

φόρος ὁ εἰσπραττόμενος ἐν τῇ Κράτει ἔνθα εὐρίσκεται ἡ διαμονή, εἶναι μεγαλύτερα ἐκείνης εἰς τὴν ὁποίαν θὰ ἔφθανεν ἔαν ἡ πηγή τῶν εἰσοδημάτων καὶ ἡ διαμονή τοῦ φορολογουμένου εὐρίσκοντο ἐν τῇ αὐτῇ χώρᾳ.

Οὕτω, ἐν τῇ συστήματι τοῦ Σχεδίου - Συμβάσεως, τὰ εἰσοδήματα δύνανται νὰ κατανεμηθοῦν μεταξὺ δύο μεγάλων κατηγοριῶν:

— Ἡ πρώτη περιλαμβάνει κυρίως τὰ κέρδη ἐξ ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ὡς ἐπίσης καὶ τὰ εἰσοδήματα ἐξ ἀκινήτου περιουσίας, τοὺς μισθοὺς, κλπ.. ἅτινα φορολογοῦνται ἀποκλειστικῶς ἢ κατὰ κύριον λόγον ἐν τῇ Κράτει ἔνθα εὐρίσκεται ἡ πηγή τῶν εἰσοδημάτων¹⁰³.

— Ἡ δευτέρα κατηγορία περιλαμβάνει κυρίως τὰ ἐκ κινητῶν ἀξιῶν εἰσοδήματα (μερίσματα, τόκους, δικαιώματα), τὰ ὁποῖα ὑπόκεινται κατ' ἀρχὴν εἰς φορολογίαν κατὰ κύριον λόγον, ἐν τῇ Κράτει τοῦ ὁποῦ οὗ δικαιοῦχος φορολογούμενος εἶναι κάτοικος, εἴτε τὸ Κράτος τοῦτο κέκτηται ἀποκλειστικὸν δικαίωμα φορολογίας, εἴτε ὁ εἰς περιορισμένον συντελεστὴν φόρος εἰσπράττεται ἐν τῇ Κράτει ἔνθα ἡ πηγή τῶν εἰσοδημάτων, εἴτε τέλος, ὁ φόρος συμψηφίζεται μὲ ἐκεῖνον ὅστις ὀφείλεται ἐν τῇ Κράτει ἔνθα διαμένει ὁ ἐν λόγῳ φορολογούμενος.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπή, δέχεται ὅτι τὰ κέρδη ἐξ ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων ὑπόκεινται, ὀριστικῶς, εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ Κράτους ἔνθα κεῖται ἡ μόνιμος ἐπαγγελματικὴ ἐγκατάστασις. Ἡ ἐπιχείρησις ἣτις δημιουργεῖ μίαν μόνιμον ἐγκατάστασιν εἰς τι Κράτος δέον ὅπως ὑφίσταται ἀναντιρρήτως τὴν φορολογικὴν ἐπιδάρυσιν τοῦ Κράτους τούτου, ἐπωφελεῖται τῶν προσφερομένων πλεονεκτημάτων, δέχεται τὰς δυσμενεῖς ἴψεις τοῦ φόρου, δηλαδὴ τὸσον ὡς πρὸς τὸν καθορισμὸν τοῦ φορολογητέου κέρδους ὅσον καὶ ὡς πρὸς τὸ ἐλάχιστον ἀφορολόγητον ὅριον, ὕπερ ἀπολαύει ἡ ἐπιχείρησις αὕτη ἐξ ἀπόψεως φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐν τῇ προοδευτικότητι καὶ τῇ διαβαθμίσει τῆς φορολογικῆς κλίμακος. Ἐξ ἄλλου, τὰ μερίσματα ὑπόκεινται, ὀριστικῶς, εἰς μίαν συνολικὴν φορολογικὴν ἐπιδάρυσιν, ἀντιστοιχοῦσαν πρὸς ἐκείνην τοῦ Κράτους ἐκείνου τοῦ ὁποῦ οὗ ὁ φορολογούμενος τυγχάνει κάτοικος.

Κατὰ τὴν ἄποψιν τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς, αἱ ὑφιστάμεναι διαφοραὶ μεταξὺ τῶν φορολογικῶν ἐπιβαρύνσεων τῶν πλεηττουσῶν τοὺς μετόχους (καθόσον τυγχάνουν οὗτοι κάτοικοι τούτου ἢ ἐκείνου τοῦ Κράτους), ἢ μεταξὺ τῶν φορολογικῶν ἐπιβαρύνσεων ἐκείνων, αἱ ὁποῖαι πλήττουν τὰς ἐμπορι-

103. Ὁ συλλογισμὸς ποὺ ἀκολουθεῖ ἀναφέρεται ἰδιαίτερος εἰς τὴν περίπτωσιν καθ' ἣν τὸ Κράτος - ἔνθα ἔχει τὴν διαμονὴν του ὁ φορολογούμενος - ἐφαρμόζει τὴν μέθοδον τῆς ἀπαλλαγῆς· ἐξακολουθεῖ δὲ ὁ συλλογισμὸς οὗτος νὰ ἰσχύη διὰ τὸ ἐν λόγῳ Κράτος, ἐφαρμόξῃ τὴν μέθοδον συμψηφισμοῦ ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν μιᾶς διορθώσεως προκυπτούσης ἐκ τῆς θελήσεως τῶν κρατῶν τούτων οὕτως, ὥστε τὰ ἐν τῷ ἔξωτεριῳ καὶ ὑπὸ τῶν κατοίκων των πραγματοποιούμενα εἰσοδήματα νὰ ὑπόκεινται, ἐν πάσῃ περιπτώσει, εἰς ἴσην τοῦλάχιστον φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν μὲ ἐκείνην ἣτις πλήττει τὰ εἰσοδήματά των ἐξ ἐθνικῶν πηγῶν.

κας και βιομηχανικας επιχειρησεις (εφ' όσον αι οικονομικαι δραστηριότητες αυτων ασκουνται εν τούτῳ ἢ εκείνῳ τῷ Κράτει), δέν προκύπτει εκ του φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀλλ' εἶναι στεγῶς συνδεδεμένοι μᾶλλον πρὸς τὸ ἀντίστοιχον ἐπίπεδον τῶν εἰς τὰ διάφορα Κράτη ὑφισταμένων φορολογικῶν ἐπιβαρύνσεων.

IV. Ὑπὸ τὸ φῶς τῶν ἀνωτέρω ἐκτεθεισῶν ἀπόψεων, κρίνεται ὅτι ἡ ἀρχὴ τῆς μὴ διακριτικῆς μεταχειρίσεως (non discrimination), δύναται εἰς τὴν ἰδιαιτέραν περίπτωσιν τῶν μερισμάτων - νὰ ἐφαρμοσθῇ πρὸς δύο κατευθύνσεις :

Ιον. Μὴ διακριτικὴ μεταχείρισις ὅσον ἀφορᾷ τὴν τύχην τῶν διανεμομένων ὑπὸ τινος ἐταιρίας ἐδρευούσης εἰς τι Κράτος, Α'. Τὰ ἀποδιδόμενα μερίσματα εἰς μετόχους - κατοίκους ἐνὸς ἐτέρου Κράτους, Β', δέον ὅπως μὴ φορολογοῦνται ἐπαχθέστερον ἀπ' ὅ,τι φορολογοῦνται τὰ μερίσματα τὰ ἀποδιδόμενα εἰς μετόχους, - κατοίκους τοῦ Κράτους Α'. Τοῦτο ὁμῶς ἀπαιτεῖ ὠρισμένας διευκρινίσεις, αἱ ὁποῖαι εἶναι αἱ ἀκόλουθοι :

α) δύναται τις νὰ διερωτηθῇ ἐὰν ἡ ὑποδεικνυομένη παρὰ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς λύσις (παρακράτησις εἰς τὴν πηγὴν ἐκ 15% εἰς ὄφρος τοῦ κατοίκου τοῦ Κράτους Β, ἐνῷ ὁ μέτοχος - κάτοικος τοῦ Κράτους Α θὰ κατέβαλε τὸν προσωπικόν του φόρον ἐπὶ τοῦ μερίσματός του), δέν θὰ ἔχῃ ὡς συνέπειαν τὴν βαρυτέραν φορολογίαν τοῦ κατοίκου τοῦ Κράτους Β'. Βεβαίως τοῦτο δέν δύναται νὰ συμβῇ εἰς ὁμαλὰς περιπτώσεις, ἀφοῦ ἡ ἐκ 15% παρακράτησις θέλει ὑπολογισθῇ ἐπὶ τοῦ προσωπικοῦ φόρου, τοῦ ὀφειλομένου ὑπὸ τοῦ κατοίκου τοῦ Κράτους Β', εἰς τὸ Κράτος τοῦτο. Θὰ ἡδύνατο, ἐν τούτοις, νὰ ἔχῃ ἀλλέως τὸ πρᾶγμα, ἐὰν ὁ φόρος, ὁ ὀφειλόμενος ἐν τῷ Κράτει Β' δέν ἤρκει νὰ ἀπορροφήσῃ τὴν παρακράτησιν ταύτην π.χ. (μέτοχος μὲ εἰσοδήματα λίαν χαμηλὰ ἢ ἡ περίπτωσις καθ' ἣν αἱ μετοχαὶ ἐπενδύονται εἰς τὴν ἐπιχείρησιν τοῦ μετόχου, διὰ τὴν ὁποίαν τὸ ἀποτέλεσμα εἶναι ἐλλειμματικὸν διὰ τὴν ὑπὸ κρίσιν χρονικὴν περίοδον. Οὐχ' ἦττον, ὁμῶς, τὸ στοιχεῖον τοῦτο δύναται ἀναμφιβόλως νὰ θεωρηθῇ ὡς ἀμελητέον. β) Ἀντιθέτως, διαπιστοῦται ὅτι, ἡ ὑπὸ τοῦ ΟCDE διδομένη λύσις, δέν δύναται νὰ ἐπισύρῃ διὰ τὸν κάτοικον τοῦ Κράτους Β' μίαν ἡπιωτέραν φορολογίαν, διότι θὰ πρέπῃ οὗτος κανονικῶς νὰ καταβάλλῃ εἰς τὸ Κράτος τοῦτο τὸν προσωπικόν του φόρον, τῆς παρακρατήσεως ἐπὶ τῶν μερισμάτων ἐν τῷ Κράτει Α' μὴ οὔσης γενικῶς περιωρισμένης, εἰ μὴ διὰ τῶν μέτρων ἐλέγχου, ἅτινα καθιστοῦν ἀναπόφευκτον τὴν φορολογικὴν ὑπαγωγὴν του ἐν τῷ Β' τούτῳ Κράτει.

Ἐν τῇ πραγματικότητι, ὁ μέτοχος θὰ καταβάλλῃ τὸν φόρον προσωπικῶς ἐπὶ τοῦ μερίσματός του, ὡς ἐπίσης καὶ ἕνα ἐξ ὁλοκλήρου φόρον, μὲ φορολογικὸν συντελεστὴν ἀντιστοιχοῦντα πρὸς ἐκεῖνον τοῦ προσωπικοῦ φόρου ὑπ' αὐτοῦ καταβαλλομένου εἰς τὸ Κράτος τῆς κατοικίας του, γνωστοῦ ὅντος ὅτι οἱ φορολογικοὶ συντελεσταὶ δύνανται νὰ διαφέρουν αἰσθητῶς ἐκ τοῦ ἐνὸς Κράτους εἰς τὸ ἕτερον. Τοῦτο ὁμῶς οὐδόλως συνιστᾷ διακριτικὴν με-

ταχείρισιν πρὸς κατάργησιν. Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι τὸ πρόβλημα τοῦτο προκύπτει ἐκ τοῦ φαινομένου τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως (προσωπικὸς φόρος) καὶ οὐχὶ ἐκ τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας.

2ον Μὴ διακριτικὴ μεταχείρισις ὅσον ἀφορᾷ τὴν προέλευσιν τῶν μερισμάτων: Σημασίαν ἔχει, ἐν προκειμένῳ, τὸ γεγονός ὅτι ὁ μέτοχος - κάτοικος ἐνδὸς ὠρισμένου Κράτους, Α' παραδείγματος χάριν, εἰσπράττων μερίσματα προερχόμενα ἐξ ἐτέρου Κράτους, Β' παραδείγματος χάριν, δὲν ὑπόκεινται προσωπικῶς εἰς θαρύτερον φόρον ἐπὶ τῶν μερισμάτων τοῦ ξένης προελεύσεως ἀπ' ὅ,τι ὑπόκειται διὰ τὰ μερίσματά του τὰ προερχόμενα ἐκ τῆς ἰδίας αὐτοῦ χώρας. Διαπιστοῦται ἐπίσης, ἐνταῦθα, μία ἐλαφρῶς ἀνωτέρω φορολόγησις, ὅταν ὁ συντελεστὴς τοῦ προσωπικοῦ φόρου, ὁ ὀφειλόμενος ὑπὸ τοῦ μετόχου τοῦ Κράτους Α' εἶναι κατώτερος τοῦ 15%, διότι ἡ διενεργηθεῖσα παρακράτησις εἰς τὸ Κράτος Β' συμψηφίζεται ἐν τῷ Κράτει Α' πλὴν ὅμως αὕτη δὲν ἐπιστρέφεται. Ἡ περίπτωσις αὕτη εἶναι, θεβαίως, σπανία ἐν τῇ πράξει καὶ συνεπῶς τυγχάνει ἀμελητέα.

Η. Πλεῖστα Κράτη - μέλη ἀφήνουν νὰ ἐκδηλοῦται εἰς τὴν ἐπικράτειάν των ἡ οἰκονομικὴ διπλὴ φορολογία τῶν μερισμάτων ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι ταῦτα φορολογοῦνται, ἐξ ὁλοκλήρου, ἀρχικῶς μὲν ἐν τῷ κεφαλαίῳ τῆς διανομέως - ἐταιρίας, ὡς μέρος τῶν πραγματοποιουμένων κερδῶν, μεταγενέστερον δὲ ἐπ' ὀνόματι τοῦ μετόχου τῆς Ἑταιρίας μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων αὐτοῦ.

Τὰ ἰσχύοντα σήμερον φορολογικὰ συστήματα εἰς τὰ Κράτη - μέλη τοῦ Ο.С.Д.Е. δύνανται, κατ' οὐσίαν, νὰ ἐνταχθοῦν εἰς τέσσαρας (4) διακεκριμένους ἀλλήλων τύπους:

α) Οὐδὲν μέτρον φορολογικῆς μειώσεως προβλέπεται ὅσον ἀφορᾷ τὴν οἰκονομικὴν διπλὴν φορολογία. Τὰ μερίσματα ὑπόκεινται εἰς τὸν φόρον τῶν νομικῶν προσώπων (ἑταιριῶν) μὲ κανονικὸν φορολογικὸν συντελεστήν, ὑπόκεινται δὲ ταῦτα, ἐν συνεχείᾳ, πλήρως εἰς τὸν φόρον τῶν φυσικῶν προσώπων ὡς καὶ τὰ λοιπὰ εἰσοδήματα τοῦ μετόχου. Τὸ σύστημα τοῦτο τῆς πλήρους οἰκονομικῆς διπλῆς φορολογίας, τυγχάνει ἐφαρμογῆς ἰδίως εἰς τὸ Ἑνωμένον Βασίλειον¹⁰⁴, εἰς τὰς Ἑνωμένας Πολιτείας τῆς Ἀμερικῆς¹⁰⁵, ἐν Ἑλβετίᾳ, εἰς τὰς Κάτω Χώρας, εἰς τὸ Μέγα Δουκάτον τοῦ Λουξεμβούργου, ἐν Δανίᾳ, ἐν Ἰσπανίᾳ, ἐν Πορτογαλίᾳ, ἐν Σουηδίᾳ, ἐν Τουρκίᾳ καὶ ἐν Νορβηγίᾳ¹⁰⁶.

104. Βλ. «Corporation Tax», 1965.

105. Εἰς τὰς Η.Π.Α. τὸ πρῶτον ἐκ δολ. 100 κλιμάκιον τοῦ φόρου—ὅπερ εἶναι δολ. 200 διὰ τοὺς ὑπάρχοντες φορολογουμένους—ἀπαλλάσσεται τῆς φορολογίας ἐν τῷ συνολικῷ εἰσοδήματι τοῦ μετόχου.

106. Ἐν Νορβηγίᾳ, τὰ διαγεμόμενα κέρδη, δὲν διαφεύγουν εἰς τὸ συνολικὸν εἰσόδημα τῶν μετόχων, ἀλλὰ εἰς τοὺς δημοτικὸς φόρους εἰσοδήματος καὶ περιουσίας. Ὅσον ἀφορᾷ εἰς τοὺς ὑπὸ τοῦ Κράτους ἐπιβαλλομένους φόρους, οὗτοι παραμένουν ὀφειλόμενοι παρὰ τῶν μετόχων.

6) Τα διανεμόμενα υπό της Έταιρίας κέρδη, φορολογούνται ἐν τῇ συνολικῇ εἰσοδήματι τοῦ μετόχου ταύτης, πλὴν ὅμως ἡ διανομὴς - ἑταιρία, δὲν ἀποδίδει, προηγουμένως, τὸν φόρον ἐπὶ τῶν κερδῶν εἰμὴ μόνον μὲ συντελεστὴν κατώτερον ἐκείνου ὅστις ἐφαρμόζεται διὰ τὰ μὴ διανεμόμενα. Οὕτω παραχωρεῖται μειωμένος συντελεστὴς τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἑταιριῶν δι' ἅπαντα τὰ διανεμόμενα κέρδη, δίχως νὰ εἶναι ἐπ' ἀνάγκης ὅπως προβῶμεν εἰς διάκρισιν, ἐπὶ τῇ λόγῳ ὅτι οἱ μέτοχοι θὰ εἶναι κάτοικοι ἢ μὴ τοῦ δεῖνα Κράτους. Τὸ σύστημα τοῦτο, διὰ τεχνικοὺς κυρίως λόγους, δὲν δύναται νὰ ἔχῃ ἐφαρμογὴν εἰμὴ μόνον κατὰ τὸ μέτρον, καθ' ὃ αἱ ἑταιρεῖαι διανέμουν τὰ κατ' ἔτος κέρδη τῆς χρήσεώς των.

Κατωτέρω παραθέτομεν τὰς χώρας, αἵτινες ἐφαρμόζουν τὸ ἀνωτέρω σύστημα, εἶναι δὲ αὗται αἱ ἀκόλουθοι:

I. Ὁμοσπονδιακὴ Δημοκρατία τῆς Γερμανίας:

Ἐνῷ ὁ φόρος ἐπὶ τῶν ἑταιριῶν, ὁ πλήτων τὰ φυλασσόμενα κέρδη, εἶναι 51% (ἄνευ πιθανότητος ἀποδόσεως τούτων εἰς περίπτωσιν μεταγενεστέρως διανομῆς), ὁ φόρος, ὁ πλήττων τὰ διανεμόμενα κέρδη, εἶναι μόλις 15%. Λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν τοῦ γεγονότος ὅτι ὁ φόρος ἐπὶ τῶν ἑταιριῶν δὲν θεωρεῖται ὡς ἐκπεστέα δαπάνη καὶ ὅτι τὸ κέρδος, προοριζόμενον διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου τούτου, θεωρεῖται ὡς κέρδος μὴ διανεμόμενον, συνεπῶς φορολούμενον μὲ συντελεστὴν 51%, ἡ πραγματικὴ ἐπίπτωσις τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἑταιριῶν ἀντιπροσωπεύει - κατὰ τὸν καλλίτερον ὑπολογισμόν (διανομὴ τοῦ συνόλου τοῦ ἐναπομένοντος κέρδους μετὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἑταιριῶν) — μίαν φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν ἐξ 23,40% τοῦ ἑταιρικοῦ κέρδους.

2. Αὐστρία:

Ἀπὸ 1ης Ἰανουαρίου 1968, ἡ χώρα αὕτη φορολογεῖ τὰ φυλασσόμενα κέρδη τῶν ἑταιριῶν κατὰ 52%, ἐνῷ τὰ διανεμόμενα τοιαῦτα κατὰ 26%.

3. Ἰαπωνία:

Τὰ φυλασσόμενα κέρδη εἰς τὴν Ἰαπωνίαν ὑπόκεινται εἰς ἕνα κατ' ἀνώτατον ὅριον συντελεστὴν ἐκ 35%, ἐνῷ τὰ διανεμόμενα τοιαῦτα ὑπόκεινται εἰς συντελεστὴν 26%, κατ' ἀνώτατον ὅριον.

4. Βέλγιον:

Ἐν τινι μέτρῳ, θὰ ἠδύνατό τις νὰ εἴπῃ ὅτι καὶ διὰ τὴν Χώραν ταύτην ἰσχύουν περίπου τὰ αὐτά, ἤτοι: ἐνῷ ὁ φόρος ἐπὶ τῶν ἑταιριῶν, ὁ πλήττων τὰ φυλασσόμενα κέρδη, ἀνέρχεται εἰς 35% καὶ κυρίως διὰ τὸ μέρος ἐκεῖνο τῶν κερδῶν (φυλασσομένων) ὅπερ δὲν υπερβαίνει τὰ 5.000.000 Βελγ. φράγκα,

ὁ φόρος ἐπὶ τῶν διανεμομένων κερδῶν εἶναι πάντοτε 30% οἷονδήποτε καὶ ἂν εἶναι τὸ ποσὸν τῶν κερδῶν τούτων¹⁰⁷.

Τὰ διανεμόμενα κέρδη ὑπόκεινται, κανονικῶς, εἰς φόρον ἐν τῷ κεφαλαίῳ τῆς ἐταιρίας, ὑπόκεινται δὲ ταῦτα ἐπίσης εἰς φόρον ἐν τῷ συνολικῷ εἰσοδήματι τοῦ μετόχου αὐτῆς, πλὴν ὅμως ὁ τελευταῖος οὗτος ἀπολαύει μιᾶς φορολογικῆς μειώσεως προκειμένου νὰ ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ὁ ἐπὶ τοῦ μερίσματος τοῦ ἐπιβληθεὶς φόρος, ὡς μέρος τοῦ ἐταιρικοῦ κέρδους. Εἰς τινὰς περιπτώσεις, ἀγόμεθα εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι ἓνα κλάσμα τοῦ ἐξωφλημένου παρὰ τῆς Ἑταιρίας - διανομῆς φόρου, καταβάλλεται διὰ λογαριασμὸν τοῦ μετόχου κατοίκου. Ὑπὸ μορφήν δὲ κλάσματος τοῦ φόρου τούτου, ἐνσωματοῦται εἰς τὸ φορολογητέον εἰσόδημα τοῦ μετόχου καὶ ὑπολογίζεται —κατὰ διαφόρους τρόπους— ἐπὶ τοῦ προσωπικοῦ φόρου τοῦ μετόχου. Ὅσον ἀφορᾷ τὴν ἐπὶ πλέον, ἐνδεχομένως νὰ προκύψῃ, διαφορὰν, αὕτη εἴτε ἐπιστρέφεται, εἴτε δὲν ἐπιστρέφεται, ἀναλόγως τῶν περιπτώσεων.

Αἱ κατωτέρω παρατιθέμεναι χῶραι ἐφαρμόζουν τὸ σύστημα τοῦτο, παρέχουσαι τὸ ἐν λόγῳ πλεονέκτημα εἰς μόνους τοὺς μετόχους - κατοίκους, περιορίζουσαι τοῦτο εἰς τὰ μερίσματα ἐθνικῆς προελεύσεως:

ι) Βέλγιον:

Μία πίστωση φόρου ἐκ 15% δηλαδή τὸ ἥμισυ τοῦ ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν φόρου, ὑπολογιζομένου μὲ κανονικὸν φορολογικὸν συντελεστὴν δι' ἓνα μικτὸν μερίσμα τῶν 70, ὑπολογίζεται, ἐπὶ τοῦ φόρου τοῦ μετόχου, πλὴν ὅμως ἢ ἐπὶ πλέον ἐνδεχομένως νὰ προκύψῃ διαφορὰ δὲν ἐπιστρέφεται. Ἡ πίστωση αὕτη τοῦ φόρου παραχωρεῖται ἀκόμη εἰς τὸν μέτοχον, ὅταν τὰ κέρδη δι' ὧν διενεμήθησαν τὰ μερίσματα, ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν ἢ φορολογοῦνται μὲ μειωμένον φορολογικὸν συντελεστὴν. Παράδειγμα: τὰ ὀρι-

107. Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι ἐν Βελγίῳ, τὰ διανεμόμενα μερίσματα εἰς μετοχάς, αἵτινες ἀντιπροσωπεύουν εἰσφορὰς εἰς μετρητά, καταβληθεῖσας ἐπ' εὐκαιρίᾳ τῆς ιδρύσεως ἢ τῆς αὐξήσεως τοῦ κεφαλαίου μιᾶς βελγικῆς ἐταιρίας μεταξὺ 1-1-1967 καὶ 31-12-1969, συμπεριλαμβανομένης, ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν κατὰ τὴν διάρκειαν μιᾶς μὴ διακεκομμένης χρονικῆς περιόδου πέντε (5) οἰκονομικῶν χρήσεων. Ἡ φορολογικὴ ἀπαλλαγὴ παραχωρεῖται κατὰ τὸ μέτρον καθ' ὃ τὰ διανεμόμενα εἰσοδήματα (μερίσματα) εἰς τὰς ἐν λόγῳ μετοχάς δὲν ὑπερβαίνουν τὸ 50% τοῦ ἐξωφλημένου κεφαλαίου μεταξὺ 1-1-1967 καὶ 31.12.1969. Ἀνάλογα μέτρα ἐλήφθησαν καὶ ὑπὸ τῆς Νορβηγίας, ἐνθα τὰ διανεμόμενα μερίσματα εἰς κεκαλυμμένης μετοχάς μεταξὺ 3-3-1961 καὶ 31-12-1997, ἀπαλλάσσονται τοῦ ὑπὸ τοῦ Κράτους ἐπιβαλλομένου φόρου ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν κατὰ τὴν διάρκειαν ὀκτῶ (8) οἰκονομικῶν χρήσεων. Ἐν Σουηδίᾳ, ὡσαύτως, τὰ μερίσματα ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν, ἀντιστοίχως, κατὰ τὴν διάρκειαν ἕξ (6) χρήσεων ἢ κατὰ τὴν διάρκειαν δέκα (10) χρήσεων κατὰ τὸ μέτρον καθ' ὃ ταῦτα δὲν ὑπερβαίνουν ἀντιστοίχως, τὸ 40% ἢ 50% τοῦ ἐξωφλημένου κεφαλαίου καὶ ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν ὅτι τὰ ἐν λόγῳ μερίσματα ἀναφέρονται εἰς ἐξωφλημένας πρὶν ἢ μετὰ τὴν 1.7.1966 μετοχάς. Τὰ μέτρα ταῦτα, ἔχοντα κυρίως προσωρινὸν χαρακτῆρα, ἐπιδροῦν ἀπὸ κοινοῦ εἰς τὴν μείωσιν τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν διανεμομένων κερδῶν.

στικῶς φορολογούμενα εἰσοδήματα, τὰ κέρδη τῶν μονίμων ἐγκαταστάσεων ἐξωτερικοῦ φορολογούμενα μὲ μειωμένον φορολογικὸν συντελεστὴν κατὰ τὸ ἐν τέταρτον ἢ ἀπαλλασσόμενα δυνάμει συναφθείσης συμβάσεως ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας.

Παράδειγμα:

Κέρδος πρὸ τοῦ φόρου	100
Φόρος ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν	—30 (ἐξ ὧν πίστωσης τοῦ φόρου 15)
Μικτὸν μέρισμα	70
Φορολογητέον μέρισμα	$70 + 15 = 85$

Ἐπὶ τοῦ προσωπικοῦ φόρου τοῦ ἀναλογούντος εἰς τὸ εἰσόδημα τοῦτο, ὁ μέτοχος δύναται νὰ ὑπολογίσῃ τὴν πίστωσιν τοῦ φόρου ἐκ 15 (ἄνευ δυνατότητος ἐπιστροφῆς τούτου).

ii) Γαλλία:

Μία πίστωσης φόρου, ἴση πρὸς τὸ ἥμισυ τοῦ εἰσπραττομένου ὑπὸ τοῦ μετόχου μερίσματος, ὑπολογίζεται ἐπὶ τοῦ προσωπικοῦ φόρου τοῦ μετόχου, ἐπιστρέφεται δὲ εἰς τοῦτον ἢ ἐπὶ πλέον, ἐνδεχομένως νὰ προκύψῃ, διαφορά. Ὄταν τὰ διανεμόμενα μερίσματα προκύπτουν κυρίως ἐκ κερδῶν μὴ ὑποκειμένων εἰς τὸν φόρον ἐπὶ τῶν ἐταιριῶν, ἢ Ἑταιρία - διανομὴς δέον νὰ καταβάλλῃ ὑπὸ μορφὴν «κρατήσεως», τὸν φόρον τὸν ἀντιστοιχοῦντα εἰς τὴν πίστωσιν τοῦ φόρου.

Παράδειγμα:

Κέρδος τοῦ φόρου	100
Φόρος τῶν ἐταιριῶν	—50
Εἰσπραχθέν μέρισμα	50
Εἰσόδημα ἐκ φορολογίας: 1) 2 τοῦ εἰσπραχθέντος μερίσματος ἦτοι 25.	
Φορολογητέον μέρισμα:	$50 + 25 = 75$

Ἐπὶ τοῦ ἀναλογούντος εἰς τὸ εἰσόδημα τοῦτο φόρου, ὁ μέτοχος δύναται νὰ καταλογίσῃ ἐν ἐκ φορολογίας εἰσόδημα, δηλαδὴ 25, ἐν προκειμένῳ. Ἐὰν ὁ ἀναλογῶν εἰς τὸ μέρισμα 75 φόρος του εἶναι κατώτερος τῶν 25, ἐπιστρέφεται ἢ διαφορά.

iii) Καναδᾶς:

Ἐπὶ τοῦ φόρου τοῦ μετόχου, καταλογίζεται πίστωσης φόρου ἴση πρὸς 20% τοῦ φορολογητέου μερίσματος.

Θ. Αἱ νομοθεσίαι ἐπιφέρουν θεραπείαν ὅσον ἀφορᾷ τὴν οἰκονομικὴν διπλὴν φορολογίαν διὰ τῆς συνταυτίσεως, τοῦλάχιστον, ἔναντι ὠρισμένων φόρων, διὰ τὰς χώρας ἐνθα ἰσχύει τὸ καθεστὼς τῶν κατηγοριῶν τῶν εἰσο-

δημάτων (regime cedulaire) τοῦ προσώπου τῆς ἐταιρίας πρὸς ἐκεῖνο τῶν μετόχων. Ὅτε μὲν ὁ μέτοχος δὲν φορολογεῖται ἐπὶ πλέον διὰ τὰ μερίσματα τὰ ὁποῖα καταβάλλονται εἰς αὐτὸν ὑπὸ τῆς ἐταιρίας, τοῦ φόρου τοῦ εἰσπραττομένου ἐπ' ὀνόματι ταύτης μεταβιβαζομένου κατὰ τινὰ τρόπον εἰς αὐτόν, ὁτὲ δὲ ἡ ἐταιρία δὲν φορολογεῖται προσωπικῶς ἐπὶ τῶν κερδῶν ἅτινα αὕτη διανέμει.

Αἱ ἀκόλουθοι χῶραι περιλαμβάνονται εἰς τὴν κατηγορίαν ταύτην.

α) Ἰρλανδία:

Ἡ ἐταιρία καταβάλλει ἐπὶ τῶν κερδῶν τῆς τὸν «income tax» ἐπὶ συντελεστῇ standar, ἀλλὰ παρακρατεῖ τὸν φόρον αὐτὸν ἐπὶ τῶν μερισμάτων ἅτινα αὕτη διανέμει εἰς τοὺς μετόχους· οὗτοι, δέον νὰ δηλώσουν εἰς τὰ προσωπικά εἰσοδήματά των τὸ εἰσπραχθὲν μέρος προσυζητημένον (grossing up) διὰ τοῦ φόρου εἰσοδήματος, ἀλλὰ δύναται νὰ ἐκπέσουν, ἐκ τοῦ προσωπικοῦ φόρου των, τὸν καταβληθέντα ὑπὸ τῆς ἐταιρίας ἐπὶ ἀναλογικῇ συντελεστῇ φόρου εἰσοδήματος εἰς τρόπον, ὥστε ἐὰν ὁ μέτοχος δικαιούται φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν προσωπικῶν, συνεπαγομένων τὴν ὑπαγωγὴν του εἰς συντελεστὴν κατώτερον τοῦ ἀναλογικοῦ συντελεστοῦ, οὗτος δύναται νὰ ἐπιτύχῃ μερικὴν πληρωμὴν τοῦ καταβληθέντος ὑπὸ τῆς ἐταιρίας φόρου εἰσοδήματος. Ὁ φόρος εἰσοδήματος δὲν καταβάλλεται, ὅθεν, εἰμὴ ἅπαξ ὅσον ἀφορᾷ τὴν ἐταιρίαν, πλὴν ὅμως διὰ λογαριασμὸν τοῦ μετόχου· ἐξ ἄλλου, ὁ τελευταῖος οὗτος ὑπόκειται εἰς τὸν πρόσθετον φόρον (surtax) —προοδευτικὸν φόρον— ὅστις ἐφαρμόζεται ἐπὶ τοῦ συνόλου τοῦ εἰσοδήματός του συμπεριλαμβανομένων τῶν μερισμάτων.

Ἐκτὸς τοῦ φόρου εἰσοδήματος, τὰ κέρδη τῶν ἐταιριῶν ὑπόκεινται εἰς τὸν φόρον ἐπὶ τῶν κερδῶν τῶν νομικῶν προσώπων (corporation profits tax), ὁ ὁποῖος δὲν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν κατὰ τὴν τακτοποίησιν τῆς καταστάσεως τοῦ μετόχου¹⁰⁸.

β) Ἰταλία:

Ἡ ἐταιρία ἐξοφλεῖ ἐπὶ τῶν κερδῶν τῆς τὸν φόρον ἐπὶ τῶν εἰσοδημάτων τῆς κινητῆς περιουσίας (richesse mobilière)· ὁ φόρος οὗτος, ἔχων τὸν κατὰ κατηγορίας εἰσοδημάτων χαρακτήρα (caractère cedulaire), δὲν εἰσπράττεται πλέον ἐκ νέου ἐπὶ τῶν μερισμάτων ἐπ' ὀνόματι τοῦ μετόχου, ὅστις

108. Καίτοι ἔχουν ἱστορικὴν καταγωγὴν λίαν διαφορετικὴν, τὸ ἱρλανδικὸν σύστημα καὶ τὸ γαλλικὸν σύστημα φορολογίας ἐμφανίζουν μεγάλην ἀναλογίαν καὶ καταλήγουν εἰς αἰσθητῶς ταυτὸσημα ἀποτελέσματα: Ὁ ἱρλανδικὸς φόρος ἐπὶ τῶν κερδῶν «Profits tax» ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸ ἐκ φορολογίας εἰσόδημα τὸ κτώμενον ἐν Γαλίᾳ (avoir fiscal), δηλαδὴ τὸ καταλογιζόμενον καὶ πληρωνόμενον ἡμῖς τοῦ γαλλικοῦ φόρου τῶν ἐταιριῶν καὶ ἔχει —ὡς ὁ γαλλικὸς φόρος τῶν ἐταιριῶν— τὸν χαρακτηριστὴρα φόρου καταβαλλομένου ὑπὸ τῆς ἐταιρίας διὰ λογαριασμὸν τοῦ μετόχου. Τοῦτο καθιστᾷ πρόδηλον τὴν δυσχέρειαν κατατάξεως τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν διαφόρων χωρῶν.

θαρύνεται αποκλειστικῶς ὑπὸ τοῦ προοδευτικοῦ προσθέτου φόρου. Ἐκτὸς τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν εἰσοδημάτων ἐκ τῆς κινητῆς περιουσίας (*richesse mobilière*), τὴν περιουσίαν (*patrimoine*) καὶ μέρος τῶν εἰσοδημάτων τῶν ἐταιριῶν κατὰ μετοχὰς πλῆττει εἰδικὸς τις φόρος· ὁ φόρος οὗτος, ἀποτελεῖ πραγματικὸν φόρον τῶν ἐταιριῶν, ὅστις δὲν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν κατὰ τὸν καθορισμὸν τῆς φορολογικῆς καταστάσεως τῶν μετόχων.

γ) Ἰσλανδία:

Τὰ κέρδη, τὰ διανεμόμενα ὑπὸ τῆς ἐταιρίας, δὲν φορολογοῦνται ἐπ' ὀνόματί της, ἐν τῷ μέτρῳ καθ' ὃ δὲν ὑπερβαίνουν τὸ 10% τοῦ κεφαλαίου. Ὅσάκις αἱ διανομαὶ ὑπερβαίνουν τὸ 10% τοῦ κεφαλαίου, τὸ ἰσλανδικὸν σύστημα ἐπαέρχεται εἰς σύστημα ἐπὶ μειωμένῳ συντελεστῇ.

Ι. Δραττόμεθα τῆς εὐκαιρίας νὰ ἐξάρωμεν τὴν ὑπὸ τοῦ Ἑλληνος Ἀντιπροσώπου κ. Δ. Γεωργιλή κατατεθεῖσαν εἰς τὴν Γραμματεῖαν τοῦ Ο.Ο.Σ.Α. σχετικὴν ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου πρότασιν, περίληψις τῆς ὁποίας διενεμήθη εἰς τὰ μέλη τῶν ξένων ἀντιπροσωπειῶν, ἅτινα —κατόπιν παρακλήσεως τῆς ἐλληνικῆς ἀντιπροσωπείας— δὲν συνεζήτησαν εἰσέτι τὴν πρότασιν ταύτην προκειμένου νὰ δοθῇ ἡ εὐκαιρία εἰς τοὺς ἀντιπροσώπους τῶν λοιπῶν κρατῶν —μελῶν ὅπως ἐνημερώσουν τὰς κυβερνήσεις των.

Ἐν τῇ προτάσει ταύτῃ ἀναλύεται ἡ διάταξις τοῦ ἀρθροῦ 10 τοῦ Σχεδίου Συμβάσεως τοῦ 1963, ἐν ταύτῃ δὲ ὁ Ἑλλήν ἀντιπρόσωπος ἐπισημαίνει τόσον τὴν ἀπόλυτον ὅσον καὶ τὴν πρακτικὴν ἀξίαν τοῦ ἀρθροῦ τούτου.

Εἴτα ὑποστηρίζεται ὅτι ἡ σοβαρότης τοῦ ζητήματος καὶ τὰ προσδοκώμενα ἀγαθὰ ἀποτελέσματα δι' ὅλα τὰ κράτη-μέλη, ἐπιβάλλουν τὴν ἐξεύρεσιν ἀποτελεσματικῆς, ἀλλὰ καὶ ἀμέσου λύσεως.

Ἐκ πάντων τῶν ἀνωτέρω ἐκτεθέντων, εὐκόλως δύναται τις νὰ ἀντιληφθῇ τὸ τεράστιον ἔργον τὸ ὁποῖον ἐπιτελεῖ ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ τοῦ Ο.Ο.Σ.Α. καὶ τὸ ὁποῖον ἀδιαμφισβητήτως ἀποτελεῖ ἀληθῆ σταθμὸν διὰ τὴν μεταξὺ τῶν κρατῶν κατάργησιν τῆς διπλῆς φορολογίας.

XI. Αἱ διεθνεῖς φορολογικαὶ συμβάσεις καὶ ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους.

Α. Τὸ θέμα τοῦτο ἀπετέλεσεν ἀντικείμενον ὅλως ἰδιαίτερας προσοχῆς, τὸ πρῶτον ὑπὸ τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν, ἥτις διὰ τῆς Φορολογικῆς αὐτῆς Ἐπιτροπῆς ἀπεφάνθη, καὶ δὴ κατὰ τρόπον κατηγορηματικόν, ὅτι «ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους» τυγχάνει ἀνεπίτρεπτος καὶ ἀνεφάρμοστος εἰς τὰς φορολογικὰς συμβάσεις.

Τὴν αὐτὴν, ἐξ ἄλλου, θέσιν ἔλαβεν ὡς πρὸς τὸ θέμα τοῦτο καὶ ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ τοῦ λεγομένου Ὁργανισμοῦ Οἰκονομικῆς Συνεργασίας καὶ

Ἀναπτύξεως (Ο.Ο.Σ.Α.), ἥτις κατεδίδκασε τὴν καθ' οἰονδήποτε τρόπον ἀποδοχὴν τῆς ρήτηρας ταύτης εἰς τὰς μεταξὺ τῶν διαφόρων Κρατῶν συναπτομένης συμβάσεις περὶ ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἀλλὰ ὥς ἴδωμεν, ἐν γενικαῖς γραμμαῖς, τοῦ συναντῶμεν τὴν ρήτηραν τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, ὥς καὶ ἂν αὕτη δέον νὰ τυγχάνῃ ἐφαρμογῆς εἰς πᾶσαν περίπτωσιν.

Ὅσάκις δύο ἢ περισσότερα Κράτη συνέρχονται, ἵνα ρυθμίσῃ θέματα τελωνειακά, ἐγκαταστάσεως καὶ ἐν γένει θέματα διακινήσεως τῶν προϊόντων αὐτῶν, ἐπόμενον εἶναι νὰ συναντῶμεν τὴν ἐν λόγῳ ρήτηραν, ἥτις σκοπεῖ εἰς τὴν παροχὴν «εἰδικῆς προνομιακῆς μεταχειρίσεως ὠρισμένου Κράτους ἐπὶ ὠρισμένῳ θέματι».

Λέγεται, ὅτι ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, εἶναι ἡ πλέον ἐνδιαφέρουσα ἐξ ὧν περιλαμβάνονται εἰς τὰς μεταξὺ διαφόρων Κρατῶν, διμερεῖς ἢ πολυμερεῖς, ὑπογραφομένας συμβάσεις.

Εἶναι, ὅμως, τοῦτο ἀληθές;

Ἐὰν λάθωμεν ὑπ' ὅψιν ὅτι, διὰ ταύτης ἐξασφαλίζεται ἴση μεταχείρισις εἰς τὰς σχέσεις τὰς δημιουργουμένας διὰ τῶν συμβάσεων, τῶν συναπτομένων μεταξὺ τῶν χωρῶν, ὅτι ἀποτελεῖ τὸν συνδετικὸν κρίκον διὰ τὰ Κράτη τὰ ὑπογράφοντα συμβάσεις πρὸς κατοχύρωσιν αὐτῶν, ἀπὸ πάσης εὐμενεστέρας μεταχειρίσεως, τρίτου τινὸς Κράτους, δοθείσης διὰ μεταγενεστέρας συμφωνίας, ὅτι ἐξασφαλίζει ἰσοτιμίαν μεταχειρίσεως, ἀποκλειομένης πάσης διακριτικῆς εὐνοίας καὶ ὅτι, τέλος, ἀποτελεῖ ὅρον συμβατικόν, βάσει τοῦ ὁποῦ τοῦ συμβαλλόμενα Κράτη ἐγγυῶνται ἀμοιβαίως τὴν ἐφαρμογὴν τῶν πλέον εὐνοϊκῶν διατάξεων, ἐξ ἀπόψεως δασμολογίου, ἐμπορίου, ναυτιλίας κλπ. τῶν ἰσχυουσῶν ἢ τῶν μελλουσῶν νὰ ἰσχύσουν δι' οἰονδήποτε ἕτερον Κράτος, ἀπολαύον τῆς πλέον εἰδικῆς μεταχειρίσεως, τότε ἀσφαλῶς θὰ πρέπει νὰ δεχθῶμεν ἀδιστακτικῶς, ὅτι ἡ περὶ τῆς ὁ λόγος ρήτρα εἶναι πράγματι, ἡ πλέον ἐνδιαφέρουσα καὶ δὴ ἐξ ἀπόψεως δασμολογικῆς καὶ τελωνειακῆς ¹⁰⁹.

Ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, παραχωρεῖται σήμερον ἄνευ ὅρου τινὸς καὶ εἰς βαθμὸν ἀπεριόριστον. Ἀντιθέτως, παλαιότερον, αὕτη παραχωρεῖτο ὑπὸ ὅρους καὶ εἰς περιωρισμένην κλίμακα.

Ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, συμπληροῦται εἰς τὰς διαφορὰς συμβάσεις καὶ διὰ τῆς ρήτηρας τῆς ἐθνικῆς μεταχειρίσεως καὶ τῆς τοιαύτης τῆς ἀμοιβαιότητος, αἱ ὁποῖαι διέπουν ὠρισμένα ζητήματα ἐκ τῶν ἀναφερομένων εἰς τὰς ὑπογραφομένας συμβάσεις. Διὰ τῆς ρήτηρας τῆς ἐθνικῆς μεταχειρίσεως, περιορίζεται ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τῶν εἰσαγομένων εἰδῶν ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ ἐντὸς τῶν πλαισίων τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν ὁμοειδῶν ἐγχωρίων προϊόντων. Τοιοῦτοτρόπως, ἐπιτυγχάνομεν τὰ ξένα

¹⁰⁹. Πρβλ. I. Φράγκου, Τελωνειακὴ Οἰκονομία, τεῦχος Α', Ἀθῆναι, 1959, σελ. 80.

προϊόντα να τυγχάνουν της αὐτῆς μετὰ τὰ ἔθνη καὶ τοιαῦτα μεταχειρίσεως, ἀπὸ ἀπόψεως ἰσχυοῦσης φορολογικῆς μεταχειρίσεως, ἀπὸ ἀπόψεως ἰσχυοῦσης φορολογικῆς νομοθεσίας ¹¹⁰.

Ἐν τῇ πράξει, προέκυψε τὸ ἐρώτημα τῆς κατ' ἀναλογίαν ἐφαρμογῆς τῆς ρήτρας τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους καὶ ἐπὶ ἐτέρων Κρατῶν, δηλαδὴ ἐφ' ὅσον αὕτη περιλαμβάνεται εἰς σύμβασιν μεταξὺ δύο Κρατῶν, δύναται τὸ ἓν ἐκ τῶν Κρατῶν τούτων νὰ ἐπικαλεσθῇ ταύτην ἐν περιπτώσει καθ' ἣν τὸ ἕτερον Κράτος συνῆψε διμερῆ σύμβασιν περὶ ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἐὰν καὶ ἐφ' ὅσον μνημονεύεται ρητῶς, ἐν τῇ συναφθείσῃ συμβάσει, ὅτι ἡ ρήτρα αὕτη ἔχει ἐφαρμογὴν καὶ ἐπὶ ἐτέρων Κρατῶν, τότε, θεδαίως οὐδεὶς δύναται νὰ ἀμφισβητήσῃ τὴν ἐπέκτασιν ταύτης καὶ ἐπὶ τῶν ἐτέρων τούτων Κρατῶν.

Κατὰ ποίαν ὁμως λογικὴν καὶ νομικὸν κανόνα εἶναι δυνατόν, ὁ κάτοικος ἑνὸς ἐκ τῶν συμβαλλομένων Κρατῶν νὰ ἐπικαλεσθῇ ὑπὲρ αὐτοῦ τὴν ρήτραν τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, ἐπὶ τῇ λόγῳ ὅτι τὸ ἕτερον Κράτος, παρὰ τοῦ ὁποίου φορολογεῖται, ἔχει συνάψει μετὰ τρίτου Κράτους σύμβασιν περὶ ἀποφυγῆς διπλῆς φορολογίας;

Δὲν θὰ πρέπει νὰ παραβλέπωμεν τὸ γεγονός ὅτι ἡ ρήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, προκειμένου περὶ φορολογίας, οὐδόλως ἀναφέρεται εἰς τὰς εἰδικὰς συμβατικὰς ἐξαιρέσεις τῆς νομοθεσίας, ἀλλὰ εἰς τὴν γενικὴν νομοθεσίαν τοῦ Κράτους.

Τὰς ἐν λόγῳ δὲ ἐξαιρέσεις, νομοθετεῖ τὸ Κράτος ὑπὲρ τῶν ὑπηκόων αὐτοῦ ἀφ' ἑνὸς καὶ τῶν ὑπηκόων τοῦ μεθ' οὗ συμβάλλεται ἕτερου Κράτους πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας ἀφ' ἑτέρου. Τὸ ἕτερον τοῦτο Κράτος, ἐνδέχεται νὰ μὴ παραχωρῇ ὁμοίως τὰ ὀφέλη τῆς ρήτρας ταύτης, ἐκτὸς ἐὰν ἡ διμερὲς σύμβασις ὅχι μόνον ρητῶς τοὺς ὑπηκόους ἀφορᾷ, ἀλλὰ ἄνευ ἐξαιρέσεως, πάντας τοὺς φορολογουμένους τῶν δύο τούτων συμβαλλομένων Κρατῶν ¹¹¹.

Β. Κρίνομεν σκόπιμον νὰ ἐπιστήσωμεν ἐνταῦθα τὴν προσοχὴν ἐπὶ τοῦ θέματος τῆς λεγομένης ἰσοπολιτείας ἐν τῇ ἐπιβολῇ τοῦ φόρου, ὅπερ συνάπτει-

110. Πρβλ. σχετ. βιβλιογραφίαν: α) Κ. Παρίση. Ἡ ῥήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, ἐν Δελτίῳ Διευθύνσεως Τελωνείων, ἀρ. τευχ. 33.

β) Θ. Χρηστίδου: Ὁ ὅρος τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου κράτους, Οἰκονομολόγος Ἀθηνῶν, Ἀθῆναι 1931.

γ) Κ. Βαμβαρέσσου: Αἱ ἐμπορικαὶ συμβάσεις καὶ ἡ ῥήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους. Μέρους Α', Γενικὴ Θεωρία, Ἀθῆναι, 1923.

δ) Κ. Παναγιωτάκου: Τὸ πρόβλημα τῆς ἐρμηνείας τῶν διεθνῶν συνθηκῶν καὶ ἡ ῥήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, 1943.

111. Πρβλ. Π. Δερτιλῆ «Περὶ τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας», Ἀθῆναι, 1932, σελ. 120.

ται άμέσως πρὸς τὸ ὑπὸ ἔρευναν τοιοῦτον, δηλαδὴ τὸ τῆς ρήτηρας τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους.

Τρεῖς εἶναι ἐν συνόλῳ αἱ κατηγορίαι εἰς τὰς ὁποίας οἱ ἐπιστήμονες κατατάσσουν τὰς ἐπὶ τοῦ ἀνωτέρω θέματος πεποιθήσεις των:

— Εἰς τὴν πρώτην, τοποθετοῦνται ἐκεῖνοι οἱ ὁποῖοι ὑποστηρίζουν ὅτι τόσον οἱ ἡμεδαποί, ὅσον καὶ οἱ ἀλλοδαποὶ ὑπέχουν τὰς αὐτὰς φορολογικὰς ὑποχρεώσεις, ὑπὸ τὸν ὅρον βεβαίως, ὅτι κέκτηνται ἀνάλογον φοροδοτικὴν ἱκανότητα.

— Εἰς τὴν δευτέραν κατηγορίαν ὑπάγονται ἐκεῖνοι, οἵτινες φρονοῦν ὅτι, φορολογικὴν ὑποχρέωσιν ὑπέχουν μόνον οἱ πολῖται τῆς χώρας (συγκριμένης χώρας), ἐνῷ οἱ ἀλλοδαποί, οἱ κατοικοῦντες ἐν αὐτῇ, ὑποχρεοῦνται εἰς καταβολὴν φόρου ἐν σχέσει μόνον πρὸς τὰς προσφερομένας ὑπηρεσίας εἰς αὐτοὺς ἐν τῇ χώρᾳ ταύτῃ.

— Εἰς τὴν τρίτην, τέλος, κατηγορίαν συμπεριλαμβάνονται ὅλοι ἐκεῖνοι κατὰ τὴν γνώμην τῶν ὁποίων, αἱ πάσης φύσεως ἀλλοδαπαὶ ἐπιχειρήσεις (ναυτιλιακαί, ἐμπορικαί, ἀεροπορικαί, τουριστικαὶ κλπ.) δέον ὅπως φορολογοῦνται θαρύτερον ἢ αἱ ἀνάλογοι ἡμεδαπαί.

Εἶναι βεβαίως γνωστὸν ὅτι, παρ' ἡμῖν καταβάλλεται προσπάθεια υἱοθέτησεως, εἰς τὰς μετ' ἄλλων Κρατῶν συναπτομένης φορολογικὰς συμβάσεις, τῆς ἀρχῆς τῆς ἰσοπολιτείας ἐν τῷ φόρῳ. Παρὰ ταῦτα ὅμως, ἡ χώρα μας, ἔχουσα ἀνάγκην κεφαλαίων, κυρίως δὲ πρὸς ἐπένδυσιν, ἀναγκάζεται νὰ ἀκολουθῇ οὐ μόνον ἀπλῶς φιλελευθέραν πολιτικὴν, ἀλλὰ πολλάκις πολιτικὴν παραχωρήσεων, πρᾶγμα ὅπερ ἔχει ὡς συνέπειαν τὴν κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον καταστρατήγησιν τῆς ἐν τῷ φόρῳ ἰσοπολιτείας.

Εἴμεθα τῆς γνώμης ὅτι, διὰ νὰ ὑπάρξῃ μεταξὺ δύο ἢ περισσοτέρων Κρατῶν ἡ ἰσοπολιτεία ἐν τῷ φόρῳ, ἥτις θὰ ἐπηρεάσῃ εὐμενῶς τὴν ἐφαρμογὴν τῆς ρήτηρας τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, θὰ πρέπει ὅπως τὰ Κράτη ταῦτα μὴ εἶναι ἐξηρητημένα τὸ ἐν ἀπὸ τὸ ἄλλο (οἰκονομικὴ ἀνεξαρτησία), ἡ δὲ νομοθεσία των νὰ μὴ χωλαίνῃ, οὔσα ἀμφοτέρωθεν τῆς αὐτῆς περίπου στάθμης καὶ ἐπιπέδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΡΙΤΟΝ

ΧΙΙ. Προτεινόμεναι λύσεις πρὸς ρύθμισιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας.

Α. Δὲν δυνάμεθα ἀσφαλῶς νὰ ἀμφισβητήσωμεν τὰς δυσκολίας, ἅτινας ἐμφανίζει τὸ πρόβλημα τῆς διεθνoῦς διπλῆς φορολογίας, ἡ λύσις τοῦ ὁποίου δὲν ἐπιτυχάνεται ἀσφαλῶς μὲ εὐχὰς καὶ παραινέσεις.

Πιστεύομεν, ἀκραδάντως, ὅτι βασικὴν καὶ πρωταρχικὴν ρύθμισιν τοῦ προβλήματος ἀποτελεῖ ἡ ἐμβριθὴς μελέτη τῶν καθ' ἑκαστα φορολογικῶν συστημάτων, ἐν συνδυασμῷ μετὰ τῆς ἐθνικῆς καὶ παγκοσμίου οἰκονομίας.

Σήμερον, περισσότερον ἀπὸ οἵανδήποτε ἄλλην ἐποχὴν, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ γίνηται λόγος περὶ παγκοσμίου οἰκονομίας, ἐὰν δὲν ὑφίσταται μία διεθνῆς οἰκονομικὴ συνεργασία τῶν Κρατῶν, τὰ ὁποῖα εἶναι πρωτίστως ὑποχρεωμένα νὰ ἐναρμονίσουν τὸ φορολογικὸν αὐτῶν σύστημα πρὸς ἐκεῖνο τῶν ὑπολοίπων Κρατῶν.

Ἐὰν δεχθῶμεν ὅτι, ἡ διπλὴ φορολογία ὑπὸ τὴν διεθνή αὐτῆς μορφήν, ἐπιβαρύνει ὑπερμέτρως τὸν φορολογούμενον, τοῦ δημιουργεῖ τὸ αἶσθημα τῆς ἀδικίας, τοῦ μειώνει ἢ καὶ τοῦ ἐξαφανίζει εἰσέτι τὸ ἐπιχειρηματικὸν πνεῦμα, ἀκινητοποιεῖ τὸ κεφάλαιον, μὴ δυνάμενον νὰ κυκλοφορήσῃ ἐλευθέρως, ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει, αὕτη ἀποτελεῖ τι τὸ κακὸν καὶ ὡς τοιοῦτον, δεόν νὰ λαμβάνωνται μέτρα ἐναντίον τοῦ φαινομένου τούτου.

Ὡς πρώτην, λίαν σοβαρὰν προϋπόθεσιν πρὸς ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, θεωροῦμεν τὴν νομοθετικὴν ρύθμισιν εἴτε αὕτη θεσπίζει διατάξεις μονομερῶς, εἴτε ὑπὸ τὸν ὅρον τῆς ἀμοιβαιότητος.

Παρ' ἡμῖν, ἐγένοντο κατὰ καιροὺς προσπάθειαι ὅπως ρυθμισθῇ τὸ πρόβλημα τοῦτο νομοθετικῶς, πλὴν ὅμως τὰ ἀποτελέσματα δὲν ὑπῆρξαν ἀπολύτως ἐνθαρρυντικά. Εἶναι γεγονός ὅτι, ὁ Ἕλλην νομοθέτης, ἐξ ἀνάγκης εἰσοδῆς ξένων κεφαλαίων, ἔλαβε διάφορα νομοθετικὰ μέτρα, ὅσον ἀφορᾷ τὰ εἰσοδήματα τὰ κτώμενα ὑπὸ κατοίκων τῆς Ἑλλάδος, ἐκ πηγῶν προελεύσεως ἐξωτερικοῦ. Τὰ μέτρα ταῦτα, εἰδικώτερον, εἶναι τ' ἀκόλουθα:

α) Ἡ μέθοδος τῆς ἐκπτώσεως τοῦ φόρου, προβλεπομένη ὑπὸ τῆς περ. β' τοῦ ἄρθρου 10 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955, ἡ ὁποία ἰσχύει, ἐπίσης καὶ διὰ τὰ Νο-

μικὰ πρόσωπα, τὰ υπαγόμενα εἰς τὸν φόρον τοῦ Ν.Δ. 3843/1958, τελεῖ δὲ ἡ ἔκπτωσης αὕτη ὑπὸ τὸν περιορισμὸν ὅτι ἐνεργεῖται μέχρι τοῦ ποσοῦ τοῦ, διὰ τὸ αὐτὸ ποσὸν εἰσοδήματος, ἀναλογούντος ἐν Ἑλλάδι φόρου, καὶ

β) Ἡ διὰ τῆς διατάξεως τῆς περ. 2 τῆς παραγρ. 2 τοῦ ἄρθρου 6 τοῦ Ν.Δ. 3843/1958 καθιερωθεῖσα ἀπαλλαγὴ ἀπὸ τοῦ φόρου, ἐπὶ τῷ ὄρω τῆς ἀμοιβαιότητος, τῶν, ὑπὸ τῶν ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων ἐκμεταλλεύσεως πλοίων ὑπὸ ξένην σημαίαν καὶ ἀεροσκαφῶν, πραγματοποιουμένων κερδῶν.

Ἐπίσης, εἶναι ἄξιον ἰδιαιτέρας μνείας ὅτι, τὸ πρῶτον, ἐθεσπίσθη διὰ τοῦ Ν. 4171/1961 (παράγρ. 6 ἄρθρ. 9) ἡ ἀρχὴ τῆς ἐξαιρέσεως εἰδικῶς καὶ μόνον διὰ τὰ εἰσοδήματα ἐλληνικῶν τεχνικῶν ἐπιχειρήσεων ἐξ ἐργασιῶν, ὧν τὸ ἀντικείμενον εὐρίσκεται ἐκτὸς τῶν ὁρίων τῆς Ἑλληνικῆς Ἐπικρατείας, προφανῶς ὡς κίνητρον διὰ τὴν ἐπέκτασιν τῆς δραστηριότητος τῶν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ.

Πρέπει σχετικῶς νὰ διευκρινισθῇ, ἐνταῦθα, ὅτι διατάξεις τινὲς τοῦ φορολογικοῦ νόμου, προβλέπουσαι εἰδικώτερον τὴν ἀπαλλαγὴν ἀπὸ τοῦ φόρου, τόκων δανείων παρ' ἀλλοδαπῶν πρὸς ἡμεδαπούς, π.χ. δάνεια ἐπὶ ὑποθήκῃ πλοίων ἐλληνικῆς ἰθαγενείας (ἄρθρ. 7 παρ. 1 περ. β' τοῦ Ν.Δ. 3323/1955), τόκοι πιστώσεων παρ' ἀλλοδαπῶν Τραπεζῶν ἢ κατασκευαστῶν μηχανημάτων (Ν. 4171/1961), δὲν σκοποῦσιν εἰς τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀλλὰ ἀποτελοῦν κίνητρα διὰ τὴν προσέλκυσιν ξένων κεφαλαίων, διότι ἂν ὁ δανειστὴς εἶναι κάτοικος χώρας ἀκολουθούσης τὴν ἀρχὴν τῆς ἐξαιρέσεως, τότε οὗτος καρποῦται ἐξ ὁλοκλήρου τὸ εὐεργέτημα, ἐφ' ὅσον δὲ ἀκολουθεῖται ἡ ἀρχὴ τῆς ἐκπτώσεως καὶ ὁ φόρος εἶναι χαμηλότερος ἐκεῖ, τότε μερικῶς μόνον ἐπωφελοῦνται τῆς ἐν Ἑλλάδι ἀπαλλαγῆς τῶν τόκων τούτων.

Ἐτέρα προϋπόθεσις ἐξ ἴσου σοβαρά, πρὸς ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματός μας, εἶναι ἡ μέθοδος τῶν συμβάσεων τῶν συναπτομένων μεταξὺ δύο ἢ περισσοτέρων Κρατῶν. Πλὴν, ὅμως, διὰ νὰ ἐπιφέρῃ αὕτη τὰ προσδοκώμενα ἀποτελέσματα, δεόν ὅπως συνταυτίζεται πρὸς ὀρισμένους φορολογικὰς ἀρχάς, αἱ ὁποῖαι ἐμφανίζουν ὁμοιομορφίαν πρὸς τὰ φορολογικὰ συστήματα τῶν Κρατῶν.

Συνεπῶς, θὰ πρέπει νὰ προσδιορισθῇ ἐπακριβῶς ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις τῶν πολιτῶν τῶν καθ' ἕκαστα Κρατῶν καὶ μετὰ ταῦτα θὰ ἐρευνηθῇ ἡ γενεσιουργὸς αἰτία τοῦ φόρου.

Β. Ἐξ ἄλλου, κατὰ τὴν συμφωνίαν τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος (Ε.Ο.Κ.), τὰ Κράτη-μέλη ὀφείλουν νὰ δημιουργήσουν, ὡς γνωστόν, μίαν Κοινὴν Ἀγοράν. Ἡ προσδευτικὴ κατάργησις τῶν τελωνειακῶν φραγμῶν μεταξὺ τῶν Κρατῶν-μελῶν, ἀποτελεῖ ἀσφαλῶς, ἓνα ἐκ τῶν σημαντικωτέρων σταθμῶν διὰ τὴν πραγματοποιήσιν τῆς Ἀγορᾶς ταύτης. Οὐχ' ἥττον, ὅμως, ἡ τελωνειακὴ ἔνωσις δὲν συνιστᾷ ἀκόμη τὴν περὶ ἧς ὁ λόγος Κοινὴν Ἀγοράν, ἥτις θὰ πρέπει νὰ μὴ παρεμποδίξῃ τὸν ἐλεύθερον συναγωνισμὸν, ἐντὸς τῶν ἐπικρατειῶν τῶν ἐξ χωρῶν, τῶν ὑπ' αὐτῶν παραγομένων προϊόντων.

Διὰ νὰ δυνηθῇ ὅμως ὁ ἐλεύθερος συναγωνισμὸς νὰ ἐκδηλωθῇ εἶναι ἀπο-

λύτως αναγκαῖον ὅπως, τόσον ἡ παραγωγή, ὅσον καὶ τὸ ἐμπόριον μὴ ἐμποδίζονται ἀπὸ αὐθαίρετα κυβερνητικὰ μέτρα, λαμβανόμενα ὑφ' οἰουδήποτε Κράτους - μέλους.

Δὲν παραλείπομεν νὰ τονίσωμεν ὡσαύτως ὅτι, μεταξὺ τῶν κυβερνητικῶν τούτων μέτρων, συγκαταλέγονται κυρίως αἱ φορολογικαὶ διατάξεις τῶν καθ' ἑκάστα χωρῶν τῆς Εὐρωπαϊκῆς Κοινότητος. Ἀσφαλῶς, ἐν ὁμοίμορφον φορολογικὸν καθεστῶς δι' ἀπάσας τὰς χώρας τῆς Κοινότητος, θὰ ἀπετέλει τὴν πλέον κατάλληλον καὶ τελεσφόρον λύσιν διὰ τοὺς νόμους τοὺς διέποντας τὴν ἐθνικὴν ἀγορὰν ἑκάστης χώρας.

Ἀναμφιβόλως, οὐδεὶς θὰ πρέπει νὰ ἀγνοῇ ὅτι ὑφίστανται, ἀκόμη καὶ εἰς μίαν ἐθνικὴν ἀγορὰν, ἔνιοι καθαρῶς «τοπικαὶ διαφοραί», ὡς εἶναι π.χ. ἔκείναι αἱ ὁποῖαι ἐμφανίζονται εἰς τὴν Ὁμοσπονδιακὴν Γερμανίαν, δηλαδὴ αἱ διαφοραὶ τῶν φορολογικῶν συντελεστῶν κατὰ χώρας (Länder) ὡς πρὸς τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος (Gewerbesteuer) ἢ ὡς πρὸς τὸν ἔγγειον φόρον (Grundsteuer). Ἐκεῖνο ὅμως τὸ ὅποιον τυγχάνει οὐσιῶδες, ἐν προκειμένῳ, εἶναι ἡ διὰ παντὸς τρόπου ἀποφυγὴ τῶν ἐμποδίων πρὸς ἀνάπτυξιν τοῦ συναγωνισμοῦ, δυναμένων νὰ προέρχωνται ἐκ σοβαρῶν διαφορῶν ὑφισταμένων εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα τῶν χωρῶν - μελῶν.

Λαμβανομένης δὲ ὑπ' ὄψιν τῆς ἀσυνήθους διαφορᾶς, ἥτις ὑφίσταται μεταξὺ τῶν καθ' ἑκάστα φορολογικῶν συστημάτων, τῶν συνιστώντων τὴν Ε.Ο.Κ. Κρατῶν καὶ ἡ ὁποία ἐξηγεῖται, ἂν ἑνὸς ἐκ τῆς ἱστορικῆς ἐξελλίξεως καὶ ἂν ἑτέρου ἐκ τῶν συγχρόνων οἰκονομικῶν ἀπαιτήσεων, θὰ πρέπει νὰ καταλήξωμεν εἰς τὸ συμπέρασμα ὅτι μία πλήρης προσέγγισις τῶν φορολογικῶν συστημάτων δὲν θὰ ἦτο δυνατόν νὰ πραγματοποιηθῇ συντόμως, ἀλλ' ἀντιθέτως θὰ ἀπαιτήσῃ μακρὸν εἰσέτι χρόνον.

Αἱ φορολογικαὶ διατάξεις τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ.¹¹², αἵτινες εἶναι συναφεῖς, κατ' οὐσίαν, πρὸς τὰς ἀντιστοιχοῦσας διατάξεις τῆς GATT¹¹³, προβλέπουν σχετικῶς ὅτι, ὡς πρὸς τοὺς ἐμμέσους φόρους καὶ ἰδιαιτέρως ὡς πρὸς τοὺς φόρους καταναλώσεως καὶ τὸν γενικὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν, εἶναι δυνατόν ἐπὶ τῶν ἐξαγομένων προϊόντων καὶ μετὰ τὴν διάβασιν τούτων ἐκ τῶν συνόρων νὰ λάβῃ χώραν φορολογικὴ ἀπαλλαγὴ μέχρι τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου τῆς χώρας ἐξαγωγῆς¹¹⁴. Ἀντιθέτως, ἡ χώρα εἰσαγωγῆς δύναται νὰ ἐπιβάλῃ φόρον ἐπὶ τῶν εἰσαγομένων προϊόντων μέχρι τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῶν ὑπὸ τῆς χώρας ταύτης παραγομένων εἰδῶν¹¹⁵.

Χάρις εἰς τὴν ἀκριβῆ ἐφαρμογὴν τῶν διατάξεων αὐτῶν ἐπὶ τῆς φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς καὶ τῆς ἐπιβολῆς φορολογίας τῶν εἰσαγομένων προϊόντων,

112. Ἄρθρ. 95 καὶ ἐπόμενα.

113. Γενικὴ Συμφωνία Δασμῶν καὶ Ἐμπορίου.

114. Ἄρθρον 98 τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ.

115. Ἄρθρ. 99 τῆς Συνθήκης τῆς Ε.Ο.Κ.

καταλήγουμεν εἰς ἓνα ἰσόβαρον φόρον ἐν σχέσει μὲ ἐκείνον ὅστις ἐπιβάλλεται διὰ τὰ ὑπὸ τῆς χώρας παραγόμενα προϊόντα, ἐφ' ὅσον θεβαίως ὁ συναγωνισμὸς δὲν ἔχει εἰσέτι τεθῇ ὑπὸ τὸν περιορισμὸν διαφόρων ἐτέρων διατάξεων.

Τὸ σύστημα τοῦτο δύναται τις νὰ εἴπῃ ὅτι ἐγενικεύθη προοδευτικῶς εἰς τὰς διεθνεῖς συναλλαγὰς. Ἐν τούτοις, ἐντὸς τῆς Κοινῆς Ἀγορᾶς, δὲν θὰ πρέπει νὰ θεωρηθῇ ὡς ἡ ἰδεώδης λύσις.

Ἐν πρώτοις, ὁ συμφηφισμὸς τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν ἐξαγομένων προϊόντων, εὐθὺς μετὰ τὴν ἐξοδὸν τῶν ἐκ τῶν συνόρων, ὡς καὶ ἡ δημιουργία τεχνικῶν φραγμῶν τοὺς ὁποίους τὸ ἐν λόγῳ σύστημα καθιεροῖ, ἀντιτίθεται εἰς αὐτὴν ταύτην τὴν φύσιν μιᾶς κοινῆς ἀγορᾶς, ἥτις θεβαίως δὲν ἔχει ἀλλοιωθῇ ἀπὸ τὰ λαμβανόμενα ἐκάστοτε συνοριακὰ μέτρα. Ἐπὶ πλεόν, τὸ σύστημα εἶναι ἐλαττωματικὸν καὶ τοῦτο, διότι ὁ συμφηφισμὸς τῶν συνόρων γίνεται δι' ὠρισμένους μόνον ἐκ τῶν ἐμμέσων φόρων, ἐνῶ παραμένει ἀδρανὴς διὰ σοβαροὺς ἀμέσους τοιούτους, οἱ ὅποιοι, κατὰ γενικὴν γνώμην, ἐπηρεάζουν —κατὰ ἓνα μέρος τοῦλάχιστον— τὴν διαμόρφωσιν τῶν τιμῶν. Ὁ ἀνωτέρω περιορισμὸς τοῦ συμφηφισμοῦ εὖ νοεῖ, κατὰ γενικὸν κανόνα, τὰς χώρας μὲ ὑψηλοὺς ἐμμέσους φόρους, ἐνῶ ἀντιθέτως ζημιοῖ τὰς χώρας ἐκείνας, αἵτινες ἔχουν ἐμμέσους φόρους, σχετικῶς χαμηλοὺς, ἀμέσους δὲ τοιούτους ὑψηλοὺς.

Ἡ Συνθήκη τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος, προέδλεφε, διὰ τοὺς ἀνωτέρω λόγους ὅπως, εἰς ὠρισμένας περιπτώσεις, εἰς συμφηφισμὸς τῶν συνόρων θὰ ἦτο δυνατόν νὰ γίνῃ καὶ διὰ τοὺς ἀμέσους φόρους ¹¹⁶.

Ἐπὶ πλεόν, ἡ Συνθήκη αὕτη παρέχει τὴν εὐχέριαν εἰς τὰ Κράτη - μέλη ὅπως ἀναζητήσουν τὸν τρόπον ἐναρμονίσεως τῶν ἐμμέσων φόρων ¹¹⁷, ὁ ἀντικειμενικὸς σκοπὸς τοῦ ὁποίου εἶναι ἡ κατάργησις τοῦ συμφηφισμοῦ τῶν συνόρων.

Ἀπὸ τινος ἤδη χρόνου, γίνεται μία ἀξιέπαινος προσπάθεια ἐντὸς τῶν κόλπων τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος, ὅπως ἐπιτευχθῇ μία προσέγγισις ὑπὸ μορφὴν ἐναρμονίσεως τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν ἐξ Εὐρωπαϊκῶν Χωρῶν καὶ δὴ καθ' ὅσον ἀφορᾷ τοὺς ἐμμέσους φόρους.

Ἐξ ἄλλου, ἡ Ε.Ο.Κ. ἡσχολήθη κατὰ τὰ τελευταῖα ἔτη μὲ θέματα ἀφορῶντα εἰς τὴν ἐναρμόνισιν τῶν ἀμέσων φόρων, ἔχουσα πρὸ ὀφθαλμῶν τὸ γεγονός ὅτι, θὰ ἦτο ἀπολύτως ἀδύνατον νὰ παρεμποδίσῃ τὴν ἐναρμόνισιν τῶν ἐμμέσων φόρων καὶ τοῦτο διὰ λόγους ἀναγομένους εἰς τὸν κρατικὸν προϋπολογισμὸν.

Αἱ ὑφιστάμεναι σοβαραὶ διαφοραὶ μεταξὺ τῶν φόρων τῶν συνιστώντων τὴν Ε.Ο.Κ. Κρατῶν, αἵτινα θὰ ἡδύνατό τις νὰ κατατάξῃ εἰς δύο κατηγορίας, ἦτοι: Γαλλία, Ἰταλία καὶ Βέλγιον ἀφ' ἑνός, Ὁμοσπονδιακὴ Γερμανία, Ὀλ-

116. *Αρθρ. 98

117. *Αρθρ. 99

λανδία και Λουξεμβούργον ἀφ' ἑτέρου, καθιστοῦν προφανῶς δυσκολωτέραν τὴν πραγματοποιήσιν μιᾶς ἀποτελεσματικῆς ἑναρμονίσεως τῶν φόρων.

Διὰ τὰς δυνηθῶμεν ὅμως τὰς ἐκτιμήσωμεν τὰς δυσκολίας αὐτὰς καὶ κατὰ ἓνα γενικὸν τρόπον τὴν σημασίαν τῶν φόρων ἐντὸς τῆς Κοινότητος, ἐπιβάλλεται ἀσφαλῶς μία συγκριτικὴ ἔρευνα τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν χωρῶν τῆς Ε.Ο.Κ., ἡ ὁποία θὰ μᾶς ὁδηγήσῃ εἰς τὴν ἐξέυρεσιν τῆς ἐπιθυμητῆς λύσεως πλείστων ὄσων φορολογικῶν θεμάτων, κυρίως δὲ τοῦ σοβαρωτάτου προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, ὅπερ σήμερον περισσότερον, παρὰ ποτέ, ἐπιζητεῖ τὴν ἰδικήν του λύσιν ἐντὸς τῶν πλαισίων τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος.

Τὸ φορολογικὸν σύστημα οἰασθήποτε χώρας, ἐξεταζόμενον δεοντολογικῶς, ἐπ' οὐδενὶ λόγῳ πρέπει νὰ εἶναι εὐάλωτον ἢ νὰ ἀποτελῇ συνουθύλευμα φόρων, ἀλλὰ νὰ συνιστᾷ ἓνα ἐνιαῖον συγκρότημα φόρων, οἱ ὁποῖοι νὰ εἶναι, κατὰ τὸ μέτρον τοῦ δυνατοῦ, ἑνῆρμονισμένοι, πρὸς ἀλλήλους, ἐπὶ τῷ τέλει τῆς πραγματοποιήσεως τῶν παραλλήλων σκοπῶν τῆς φορολογίας.

Διὰ τὰς πραγματοποιηθῶν ὅμως σήμερον οἱ ἀνωτέρω σκοποί, τὸ φορολογικὸν σύστημα — ἕκαστον φορολογικὸν σύστημα — ἔχει ἀνάγκην μιᾶς ὀρθολογικότητος ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ οἰκονομικοῦ σκοποῦ, δηλαδὴ τῆς οἰκονομικῆς λειτουργίας τῆς φορολογίας. Ἡ ὀρθολογικότης δὲ αὕτη συνίσταται ἀφ' ἑνὸς μὲν εἰς τὴν πραγματοποιήσιν φορολογικῶν ἐσόδων, μὲ ὅσον τὸ δυνατόν μικροτέρας ζημίας διὰ τὴν Ἑθνικὴν Οἰκονομίαν μιᾶς δεδομένης χώρας καὶ ἀφ' ἑτέρου εἰς τὴν ἐπὶ ὑγιῶν δάσεων συνεργασίαν καὶ προσέγγισιν διαφόρων ἐν ταύτῃ φορολογικῶν συστημάτων πρὸς πραγματοποιήσιν τοῦ ἀνωτέρω σκοποῦ.

Τὴν συνεργασίαν ταύτην δὲν τὴν ἐννοοῦμεν ὡς μίαν θεωρητικὴν «χειρονομίαν καλῆς θελήσεως» μεταξὺ τῶν συνεργαζομένων Κρατῶν, ἀλλ' ἀντιθέτως, ὡς μίαν πηγαίαν καὶ βιώσιμον προσέγγισιν τῶν φορολογικῶν νόμων, οἵτινες πρὶν ἢ ἰσχύσουν ὡς νόμοι τοῦ Κράτους θὰ τίθενται ὑπὸ τὴν μελέτην καὶ τὴν δάσανον εἰδικῶν διεθνῶν Ἐπιτροπῶν, τὰς ὁποίας θὰ ὠνομάζομεν «Διεθνεῖς Ἐπιτροπὰς Φορολογικῆς Συνεργασίας», αἱ ὁποῖαι θὰ εἶναι ἀποκλειστικῶς ἀρμόδιαι διὰ τὴν θέσιν τῶν ἀναγκαίων ἐκείνων φορολογικῶν διατάξεων τῶν ἀποκλειουσῶν τυχὸν συγκρούσεις τῶν κατ' ἰδίαν νόμων (ἐθνικῶν νόμων) μεταξὺ των, συγχρόνως δὲ θὰ ἐγγυῶνται τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας.

Περαίοντες, φρονοῦμεν ὅτι ἡ μετατροπὴ τῆς Ἑθνικῆς Οἰκονομίας εἰς παγκόσμιον, θὰ ἐπιφέρῃ θάττον ἢ θράδιον τὴν συμβατικὴν συγχώνευσιν ἀπάντων τῶν φορολογικῶν συστημάτων εἰς ἓν ἐνιαῖον τοιοῦτον, οἱ κανόνες τοῦ ὁποίου θὰ ὑπερπηδῇσαν πᾶσαν δυσκολίαν καὶ πᾶν ἐμπόδιον τὸ ὁποῖον ἤθελε τυχὸν προκύψει κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ φορολογικοῦ νόμου ἐντὸς τῆς μεγάλης ἀνθρωπίνης κοινότητος τῆς αὔριον.

XIII. Αἱ κυριώτεραι μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ ἐτέρων Κρατῶν συναφθεῖσαι συμβάσεις πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας.

Α. Ἡ Ἑλλὰς ἤρχισε συνάπτουσα συμβάσεις πρὸς ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας μόλις κατὰ τὸ ἔτος 1910. Αἱ συμβάσεις, ὅμως, αὗται κατέτεινον ἀρχικῶς εἰς τὸν διακανονισμὸν τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ ἀμέσων φόρων καὶ κυρίως ἐπὶ τῶν κερδῶν ναυτιλιακῶν ἐπιχειρήσεων.

Οὕτω, ἡ πρώτη σύμβασις συνήφθη μετὰ τῆς Γερμανίας τὴν 18ην Νοεμβρίου/1 Δεκεμβρίου 1910 καὶ ἀφεώρα τὰ κληρονομικὰ τέλη ἐπὶ τῶν κινήτων περιουσιῶν ¹¹⁸.

Ἡ σύμβασις Ἑλλάδος - Ἰσπανίας συνήφθη τὴν 21ην Φεβρουαρίου/6ην Μαρτίου 1919 πρὸς διακανονισμὸν τῶν κληρονομικῶν τῶν ἀποδιδασάντων Ἰσπανῶν ἐν Ἑλλάδι καὶ τῶν ἀποδιδασάντων Ἑλλήνων ἐν Ἰσπανίᾳ ¹¹⁹.

Αἱ δηλώσεις μεταξὺ Ἑλλάδος - Αὐστρίας τῆς 9/16 Σεπτεμβρίου 1904, καθ' ἃς αἱ ἐν Ἑλλάδι κινηταὶ περιουσίαι τῶν Αὐστριακῶν ὑπηκόων καὶ ἐν Αὐστρίᾳ τοιαῦται τῶν Ἑλλήνων ὑπηκόων, μεταβιβαζόμεναι κατὰ κληρονομίαν, ἀπηλλασσοντο ἀμοιβαίως τῶν κληρονομικῶν τελῶν. Δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι ἡ σύμβασις αὕτη ἔπαυσεν ἰσχύουσα.

Ἡ διὰ τοῦ Νόμου 4900/1931 ¹²⁰ κυρωθεῖσα σύμβασις μεταξὺ Ἑλλάδος - Τουρκίας καὶ ὑπογραφεῖσα ἐν Ἀγκύρᾳ τὴν 30 Ὀκτωβρίου 1930, εἶχεν ὡς ἀντικείμενον τὴν ἐγκατάστασιν ἐμπορίου καὶ ναυτιλίας. Χαρακτηριστικὸν γνώρισμα τῆς ἐν λόγῳ συμβάσεως εἶναι τὸ ἄρθρον 6 ὅπερ ἔχει οὕτω: «Ὡς πρὸς τοὺς φόρους τοὺς ὑπολογιζομένους ἐπὶ τοῦ κεφαλαίου, τῶν εἰσοδημάτων ἢ τῶν κερδῶν, ἐκάτερον τῶν ὑψηλῶν συμβαλλομένων μερῶν δὲν θὰ φορολογῇ τὰς ἐταιρίας, ὑποκαταστήματα ἢ πρακτορεῖα τοῦ ἐτέρου, ἀναλόγως τῆς φύσεως τῶν φόρων καὶ κατ' ἀναλογίαν τοῦ τμήματος τοῦ ἐνεργητικοῦ αὐτῶν, ὅπερ ἔχουσιν ἐπενδύσει ἐπὶ τοῦ ἐδάφους αὐτοῦ, τῆς περιουσίας, ἣν κατέχουσιν ἐν αὐτῷ, τῶν κυκλοφορούντων ἐν αὐτῷ τίτλων, τῶν κερδῶν, ἅτινα πραγματοποιοῦσιν ἐν αὐτῷ καὶ τῶν ἐργασιῶν, ἃς ἐν αὐτῷ ἐνεργοῦσιν».

Αἱ δηλώσεις μεταξὺ Ἑλλάδος - Οὐγγαρίας τῆς 30 Ἰουλίου/12 Αὐγούστου 1902, περὶ ἀμοιβαίας ἀπαλλαγῆς ἀπὸ τῶν κληρονομικῶν τελῶν, τῶν κατὰ κληρονομίαν μεταβιβαζομένων κινήτων περιουσιῶν, τῶν δύο Κρατῶν.

Πλεῖσται εἰσέτι, πλὴν ὅμως ἥσσονος σημασίας, εἶναι αἱ συναφθεῖσαι μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ ἐτέρων Κρατῶν συμβάσεις διπλῆς φορολογίας μέχρι τοῦ ἔτους 1940. Διὰ τὸν λόγον τοῦτον δὲν θὰ τὰς μνημονεύσωμεν ἐνταῦθα.

Οὕχ' ἦττον ὅμως, κατὰ τὴν τελευταίαν 25ετίαν, αἱ διεθνεῖς συμβάσεις

118. Περβλ. «Θέμις» 1928, σελ. 8, ἐνθα ἡ κωδικοποίησις τῶν ἐν ἰσχύϊ νόμων περὶ φορολογίας κληρονομικῶν, δωρεῶν κλπ.

119. Περβλ. Π. Δερτιλῆ. «Περὶ τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας», Ἀθῆναι, 1932, σελ. 57 - 58.

120. Φ.Ε.Κ. 72)24-3-1931 τευχ. Α'.

περί αποφυγής διπλής φορολογίας, καταλαμβάνουσι σημαντικόν χώρον εις τὸ σύγχρονον φορολογικόν δίκαιον τῆς χώρας μας.

Βεβαίως, εἶναι γνωστὸν ὅτι καὶ ὑπὸ τὸ προϊσχύσαν καθεστῶς τοῦ Κώδικος Φορολογίας Καθαρῶν Προσόδων, καθ' ὃ προεβλέπετο ἡ ἀπαλλαγὴ ἐκ τοῦ φόρου, ἐπὶ τῷ ὄρῳ τῆς ἀμοιβαιότητος, τῶν ὑπὸ ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων πραγματοποιουμένων κερδῶν ἐν Ἑλλάδι, ἐκ τῆς ἐκμεταλλεύσεως πλοίων ὑπὸ ξένην σημαίαν¹²¹, εἶχον ἀνταλλαγὴ διακοινώσεις μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ ἄλλων χωρῶν, δημοσιευθεῖσαι διὰ τῆς Ἐφημερίδος τῆς Κυβερνήσεως, δι' ὧν ἀνελήφθη, ἐπὶ τῷ ὄρῳ τῆς ἀμοιβαιότητος, ἡ ὑποχρέωσις τῆς ἀπαλλαγῆς ἐκ τοῦ φόρου τῶν κερδῶν τούτων.

Ἀπὸ τῆς ἰσχύος ὅμως τοῦ Ν. Δ. 3323/1955¹²² ὡς καὶ τοῦ Ν. Δ. 3843/1958¹²³, αἱ κατὰ καιροὺς συναφθεῖσαι συμβάσεις ὑπὸ τῆς Ἑλλάδος ἀφ' ἐνὸς καὶ ὑπὸ διαφόρων ἄλλων χωρῶν ἀφ' ἑτέρου, κυρωθεῖσαι διὰ νόμου, καταδεικνύουν τὴν πρόθεσιν τοῦ νομοθέτου, ὅχι μόνον νὰ διατηρήσῃ ἀπλῶς ταύτας ἐν ἰσχύϊ, ἀλλὰ νὰ ἐξάρῃ τὸν τρόπον τῆς αποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας εἰσοδήματος, τοῦ προκύπτοντος ἐν Ἑλλάδι καὶ κτώμενου παρὰ προσώπου κατοικοῦντος ἢ ἐδρεύοντος ἐν ἀλλοδαπῇ ἢ καὶ ἀντιστρόφως.

Κατὰ τὰ τελευταῖα ἔτη, ἐμφανίζονται εὐάριθμοι περιπτώσεις κτήσεως εἰσοδήματος ἐν Ἑλλάδι, παρ' ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων.

Βάσει τῶν συμβάσεων τούτων, ρυθμίζονται δύο κυρίως βασικὰ σημεῖα:

α) Καθορίζεται τὸ πρὸς φορολογίαν δικαίωμα ἐκάστου Κράτους ὡς αὐτὸ τὸ εἰσόδημα ἐμπίπτει, βάσει τῆς ἐσωτερικῆς νομοθεσίας, εἰς τὴν φορολογικὴν δικαιοδοσίαν ἐκάστου συμβαλλομένου μέρους καὶ

β) Ἀναλαμβάνεται ἡ ὑποχρέωσις ἀνταλλαγῆς πληροφοριῶν ἀναφορικῶς πρὸς τὸ εἰσόδημα, τὸ ὁποῖον προέκυψεν εἰς τὸ ἕδαφος ἑκατέρου ἐξ αὐτῶν, ὑπὲρ προσώπου κατοικοῦντος εἰς τὸ ἕτερον συμβαλλόμενον Κράτος. Ἡ τελευταία αὕτη ὑποχρέωσις ἀποσκοπεῖ εἰς τὴν ἀποτροπὴν τῆς φοροδιαφυγῆς καθ' ὅσον, ἄλλως, εἶναι τεχνικῶς ἀδύνατον εἰς τὴν φορολογικὴν ἐξουσίαν τοῦ ἐνὸς Κράτους νὰ ἐξακριβώσῃ τὸ ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ προκύπτον εἰσόδημα τὸ κτώμενον ὑπὸ προσώπου ἐμπίπτοντος εἰς τὴν φορολογικὴν τῆς ἀρμοδιότητα.

Εἰς τοὺς ἀνωτέρω βασικοὺς σκοποὺς ἀποβλέπουν αἱ μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ ξένων Κρατῶν συναφθεῖσαι συμβάσεις ἢ συμφωνίαι¹²⁴, αἵτινες διακρίνονται εἰς «γενικὰς» καὶ «εἰδικὰς».

121. Πρβλ. ἄρθρ. 18, παρ. 5 ἐδάφιον 2 τοῦ Κώδικος Φ.Κ.Π.

122. Πρβλ. ἄρθρον 7 παρ. 2

123. Πρβλ. ἄρθρον 6 παρ. 3

124. Ὁ νομοθέτης προκειμένου περὶ φορολογικῶν Συμβάσεων, ὅτε μὲν χρησιμοποιοῖ τὸν ὄρον «Σύμβασις», ὅτε δὲ τὸν ὄρον «συμφωνία» ἀνευ ἰδιαίτερας τινὸς ἐννοιολογικῆς διαφορᾶς.

Αἱ σήμερον ἰσχύουσαι συμβάσεις ἀναφέρονται, αἱ μὲν «γενικαί» εἰς τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος ἐν γένει, αἱ δὲ «γενικαί» εἰς τὴν ρύθμισιν τῆς φορολογίας εἰσοδήματος, προσερχομένου ἐξ ὠρισμένης δραστηριότητος ὡς εἶναι π.χ. αἱ ναυτιλιακαὶ καὶ ἀεροπορικαὶ ἐπιχειρήσεις.

Αἱ γενικαὶ συμβάσεις ἐπὶ τῆς φορολογίας εἰσοδήματος, αἵτινες συνήφθησαν μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ ἐτέρων Κρατῶν ἀνέρχονται μέχρι σήμερον εἰς ἐννέα (9) τὸν ἀριθμὸν, ἐνῷ αἱ συμβάσεις καὶ διακοινώσεις ἐπὶ ναυτιλιακῶν - ἀεροπορικῶν κερδῶν εἰς δέκα ἐπτὰ (17).

XIV. Ἐπίλογος

Εἶναι γεγονός διὰ τὴν ἐποχὴν μας, ἐποχὴ τοῦ 20οῦ αἰῶνος, ἀποτελεῖ μίαν ἐπαναστατικὴν περίοδον τεχνικῆς κατ' ἐξοχὴν προόδου καὶ ἀναπτύξεως, ἥτις, τίς οἶδε, ὁποίας καὶ ὁπόσας ἐκπλήξεις ἐπιφυλάσσει εἰσέτι εἰς τὸ ἀνθρώπινον γένος.

Σήμερον ὑφίσταται, ὅπως γνωρίζομεν, μία ἀκατάσχετος τάσις πρὸς διεθνοποίησιν, ὅχι μόνον τῶν ἐπὶ μέρους οἰκονομικῶν τῶν διαφόρων Κρατῶν, ἀλλ' ἐπίσης καὶ πλείστων ἄλλων κοινωνικῶν ἐκδηλώσεων τῶν ὀργανωμένων κοινωνιῶν. Οὕτω, ἡ παγκόσμιος μορφή τῆς συγχρόνου οἰκονομίας ὑπεχρέωσε τὰς διαφόρους χώρας ὅπως ἐρευνήσουν ἀπὸ κοινοῦ καὶ κατὰ τρόπον συστηματικὸν τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας, τὸ ὁποῖον θεωρεῖται ἰδιαζόντως περίπλοκον καὶ τοῦτο διότι ἅπτεται αὐτῶν τούτων τῶν ἐπὶ μέρους οἰκονομικῶν συμφερόντων τῶν διαφόρων Κρατῶν.

Ἡ ἐπιστήμη τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου διείδε, λίαν ἐνωρίς, διὰ τὴν οἰκονομικὰ ἐνέργειαν τοῦ ἀτόμου δὲν ἔχουσιν ἐπιπτώσεις ἐπὶ τῆς ἰδίας αὐτοῦ χώρας μόνον, ἀλλ' ἐπηρεάζουν ὡσαύτως καὶ ἐτέρας χώρας. Ἐξ ἄλλου, αὐξανομένων τῶν οἰκονομικῶν ἐνεργειῶν τοῦ ἀτόμου, διευρύνονται ἀντιστοίχως καὶ αἱ ἐπιχειρήσεις, τὰ δὲ ἀγαθὰ λαμβάνουν μορφήν, τρόπον τινά, παγκόσμιον μὲ «διεθνή» προέλευσιν. Τοῦτο, ἀσφαλῶς, οὐδεὶς δύναται νὰ ἀμφισβήτησιν. Ἀλλὰ καὶ τὰ διάφορα φορολογικὰ συστήματα, τὰ ὁποῖα ἰσχύουν σήμερον εἰς τὰς ἀνὰ τὴν οἰκουμένην χώρας, ἐμφανίζονται ἐξόχως περίπλοκα καὶ ἄκρως δαιδαλώδη, ἔχουσι δὲ ταῦτα ἀνάγκην ἀπλουστεύσεως καὶ ἐναρμονίσεως οὕτως, ὥστε νὰ καταστῶσι ἀληθῆ φορολογικὰ συστήματα, βασισζόμενα ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς διεθνοῦς δικαιοσύνης, ἥτις — ὡς γνωστὸν — ἀποτελεῖ θεμελιώδη προϋπόθεσιν διὰ τὴν ἀποφυγὴν τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας.

Ὅλος ἰδιαιτέραν σημασίαν καὶ σπουδαιότητα προσλαμβάνει, ἀναμφιβόλως, ἡ καταβαλλομένη μετὰ τὸν Β' Παγκόσμιον Πόλεμον προσπάθεια πρὸς

δριστικήν επίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ δὴ ἐντὸς τῶν κόλπων τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος, διότι ἀπεδείχθη πλέον, περὶ τράνω, ὅτι ἡ διπλῆ φορολογία, αὐτὴ καθ' ἑαυτή, ἀντιστρατεύεται καθ' ὅλοκληρίαν πρὸς τὰς βασικὰς ἀρχὰς καὶ ἐπιδιώξεις τῆς Ε.Ο.Κ. Ἰδιαιτέρως δυσκόλους πτυχὰς ἐμφανίζει ὡσαύτως τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ἐρευνώμενον ἐξ ἀπόψεως νομικῆς, ὅπερ ἀπησχόλησε τὴν τε ἐπιστήμην καὶ πρακτικὴν ἤδη πρὸ τοῦ Β' Παγκοσμίου Πολέμου.

Ἀτυχῶς, εἰς τὴν χώραν μας τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας, ἐκτὸς ἐλαχίστων σχετικῶν μονογραφιῶν καὶ μιᾶς ὀλοκληρωμένης μελέτης, δὲν φαίνεται νὰ ἔχῃ ἀπασχολήσει σοβαρῶς τοὺς ἐρευνητάς, πρᾶγμα ὅπερ εἶχεν ὡς συνέπειαν ἢ νὰ μὴ ἔχῃ προαχθῇ ἡ ἐπιστήμη τοῦ Δημοσιονομικοῦ Δικαίου εἰς τὸν τομέα τοῦτον ἢ τοῦλάχιστον νὰ ἔχῃ σημειώσῃ ἐλαχίστην πρόοδον. Ἀλλὰ καὶ ἡ διεθνὴς μεταπολεμικὴ βιβλιογραφία περὶ τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ἐξ ἀπόψεως νομικῆς, δὲν εἶναι τοσοῦτον πλούσια καὶ ἐπιστημονικῶς ἱκανοποιητικὴ.

Ἡ ἀνὰ χεῖρας μελέτη, δὲν διεκδικεῖ θεαίως πρωτοποριακὴν θέσιν ἐν τῇ ἡμεδαπῇ βιβλιογραφίᾳ, συμβάλλει ὅμως —ὡς πιστεύομεν— θετικῶς εἰς τὴν ἐπιστήμην καὶ τοῦτο διότι:

α) προσδιορίζει τὸσον τὰ αἷτια ὅσον καὶ τὰ μειονεκτήματα τῆς διπλῆς φορολογίας,

β) ἐρευνᾷ τὴν νομικὴν αὐτοῦ μορφήν καὶ

γ) προτείνει τὰς ἐνδεικνυμένας λύσεις.

Με ἄλλας λέξεις, προσεπαθήσαμεν οὐχὶ ἀπλῶς νὰ περιγράψωμεν, ἀλλὰ νὰ ἐμβαθύνωμεν εἰς τὸ πρόβλημα τῆς διεθοῦς διπλῆς φορολογίας, οὕτως ὥστε νὰ ἀντιληφθῶμεν τὴν προέλευσίν του, τὴν ἐξέλιξίν του καὶ τέλος τὴν, κατὰ τὰς ἡμετέρας ἀπόψεις, ἐπίλυσίν του.

Διὰ τῆς γενικωτέρας ἐρεύνης τῆς ἐννοίας τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας, τῆς λαμβανούσης χώραν εἰς διαφόρους χώρας, μὲ διάφορον ἐκάστοτε φορολογικὸν καθεστῶς καὶ τῆς τοποθετήσεως τοῦ φαινομένου τούτου ἐπὶ νομικῆς βάσεως, τίθενται ἤδη τὰ ἐπιστημονικὰ θεμέλια διὰ μίαν στεγὴν συνεργασίαν καὶ φορολογικὴν προσέγγισιν μεταξὺ τῶν ἀνὰ τὸν κόσμον Κρατῶν, ἥτις, σήμερον, ὑπὲρ ποτε ἄλλοτε, κατέστη λίαν ἐπιτακτικὴ καὶ ἀπολύτως ἀναγκαία.

Φρονοῦμεν ὅτι ἡ δημοσιονομικὴ ἐπιστήμη ὑπέστη, κατὰ τὰ τελευταῖα ἔτη, πλείστας ὅσας ἐπιδράσεις ἐκ τῶν ἀρχῶν τῆς φορολογικῆς ἰσονομίας καὶ δικαιοσύνης, τῶν ἐπικρατουσῶν ἐν ἐκάστη χώρᾳ, τοῦ δικαίου φόρου προσαρμοζομένου πλήρως πρὸς τὰ σύγχρονα πολιτεύματα, εἰς τὰ ὁποῖα ἡ συμμε-

τοχή εις τὴν ἀσκησιν τῆς πολιτικῆς ἐξουσίας ἔχει, ὡς φυσικὴν συνέπειαν, τὴν σύμμετρον γενικὴν συμμετοχὴν εἰς τὰς κρατικὰς δαπάνας.

Οὐχ' ἦττον, ἐὰν θεωρῇται εὐκόλον νὰ ἀποκατασταθῇ ἡ φορολογικὴ δικαιοσύνη εἰς ἓνα σύγχρονον Κράτος, διὰ τῆς λήψεως σειρᾶς νομοθετικῶν μέτρων, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ λεχθῇ τὸ αὐτὸ διὰ μίαν κοινότητα Κρατῶν, ἔστω καὶ ἂν ὑπάρχῃ ἀπόλυτος ἐναρμόνισις τῶν φορολογικῶν αὐτῶν συστημάτων.

Ἀσφαλῶς, οὐσιώδης καὶ βασικὴ προϋπόθεσις διὰ τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῶν διαφόρων Κρατῶν εἶναι ἡ ἐν λόγῳ ἐναρμόνισις. Τὸ ἔργον ὅμως τοῦτο εἶναι λίαν δυσχερὲς καὶ ἐπίπονον καὶ μόνον διὰ τῆς ἐπιδείξεως «καλῆς θελήσεως» πάντων θὰ ἦτο δυνατόν νὰ καταλήξωμεν εἰς ἱκανοποιητικὰ ἀποτελέσματα ἐπ' ὠφελείᾳ τῶν φορολογουμένων πολιτῶν τῶν καθ' ἕκαστα Κρατῶν τῆς σήμερον ἀλλὰ καὶ τῶν διακοινοτικῶν πολιτειῶν τῆς αὔριον.

**ΜΟΝΟΓΡΑΦΙΑΙ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΑΙ ΓΡΑΦΕΙΣΑΙ ΕΙΔΙΚΩΣ
ΠΕΡΙ ΤΟ ΘΕΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

- Γ. Μαντζαβίνου, Περί της διεθνούς διπλής φορολογίας, άρθρον δημοσιευθέν
ἐν τῷ περιοδικῷ «Ἔργασία» τῆς 25.7.1931.
- Π. Δερτιλῆ, Περί της διεθνούς διπλής φορολογίας, Ἀθήναι, 1932.
- Δ. Τσίγκρη, Ἀποφυγὴ τῆς διπλῆς φορολογίας, ἐν τῷ τόμῳ «Φορολογικὴ—Φορο-
τεχνικὴ» τῆς Οἰκονομικῆς καὶ Λογιστικῆς Ἐγκυκλοπαιδείας, Ἀθήναι, 1962.
- Δ. Καράγεωργα, Τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας τῶν ξένων ἰδιωτικῶν κε-
φαλαίων ἐπενδύσεως, ἐν τῷ περιοδικῷ «ΣΠΟΥΔΑΙ» τῆς Ἀνωτάτης Βιομη-
χανικῆς Σχολῆς Πειραιῶς, τομ. ΙΓ' σελ. 444 καὶ ἐπ., 1963.
- G. Schanz, Die Doppelbesteuerung und Volkerbund «Finanzarchiv», 1923.
- B. Grizziotti, L' imposition des étrangers. R.C.A.C.I. de la Haye 1926.
- E. Seligman, Double taxation and international fiscal cooperation, N.
York, 1928.
- L. Einaudi, - La coopération internationale en matière fiscale (Cours à l' A.
D.I. de la Haye, 1928).
- P. J. Niboyet. Les doubles impositions au point de vue juridique (Cours à
l' A.D.I. de la Haye, 1930).
- P. Reuter, La double imposition et l' évation fiscale, 1935.
- O. Bühler, Les accords internationaux concernant la double imposition
(Cours à l' A.D.I. de la Haye, 1936).
- K. Eiseberg, Doppelbesteuerung in H.S.W.
- E. Allix, La condition des étrangers au point de vue fiscal (Cours à l' A.D.
I. de la Haye, 1937).
- R. Muffler, - Quelques aspects récents du problème de la double imposition
dans la «Revue de Science et de Legislation Financière», 1960.
- Bulletin des Presse und Informationamtes der Bundesregierung, Bonn 28)29
und 30 August 1962 (Sonderdruck).
- E. Vessilier, Le problème de la double imposition et des récentes conven-
tions internationales (Extrait des Annales de Finances Publiques, No
XI—XIII).

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΑΙ ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική:

- Ἀγγελόπουλου, Α. Δημοσία Οικονομική, Ἀθήναι, 1943.
 Ἀνδρεάδου, Α. Ἔργα (Ἑλληνική καὶ Δημοσιονομική Ἱστορία) I, Ἀθήναι, 1938.
 Δερτιλῆ, Π. «Περὶ τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας», Ἀθήναι, 1932.
 Τοῦ ἰδίου: «Δημοσία Οἰκονομική», Ἀθήναι, 1944.
 Κάλλιαβᾶ, Α. «Δημοσιονομική Ἱστορία», Ἀθήναι, 1952.
 Κοφινᾶ, Γ. «Ἐγχειρίδιον Φορολογικοῦ Δικαίου», Ἀθήναι, 1929.
 Κυπραίου, Μ. «Φορολογικὸν Δίκαιον», Ἀθήναι.
 Μαντζαβίνου, Γ. «Περὶ τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας» (ἄρθρον ἐν τῷ περιοδικῷ «Ἐργασία» τῆς 25.7.1931).
 Νομικοῦ, Π. » Ἡ φορολογία τῶν καθαρῶν προσόδων, Ἀθήναι, 1934.
 Περιφανάκη, Κ. «Φορολογικὴ ἰσονομία» Ἀθήναι, 1950.
 Σάντη, Δ. «Ἡ ἔννοια τοῦ φορολογικοῦ εἰσοδήματος», Ἀθήναι, 1928.
 Τοῦ ἰδίου, «Φορολογικαὶ ἀπαλλαγαί» Ἀθήναι, 1932.
 Σμπαροῦνη, Α. «Δημοσία Οἰκονομική», Ἀθήναι, 1956.
 Στασινοπούλου, Μ. Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου καὶ Δημοσίου Λογιστικοῦ, Ἀθήναι, 1956.
 Τότση Ν. «Φορολογία Εἰσοδήματος Φυσικῶν καὶ Νομικῶν Προσώπων», Ἀθήναι, 1964.
 Τσίγκρη, Δ. «Πρὸς. Πολυγραφημένας παραδόσεις ἐκδοθείσας ὑπὸ τοῦ ΕΛΚΕΠΑ διὰ τὸ Σεμινάριον Ἐπιμορφώσεως ἀνωτέρων στελεχῶν τῆς Γενικῆς Διοικήσεως Φορολογίας τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν με θέμα: Ἡ διεθνὴς διπλὴ φορολογία». Ἀθήναι, 1962.
 Τοῦ ἰδίου «Ἀποφυγὴ τῆς διπλῆς φορολογίας» ἐν τῷ τόμῳ «Φορολογικὴ—Φοροτεχνική» τῆς Οἰκον. καὶ Λογιστ. Ἐγκυκλοπαιδείας.

Ἀλλοδαπή:

- Anschütz G., in Meyers: Lehrbuch des deutschen Staatsrechts, 1919.
 Bühler O. Der Rechtsgrund im deutschen und internationalen Steuerrecht, St. u. W. 1948, Sp. 559 ff.
 » » Aus der Praxis des internationalen Steuerrechts, Stu W 1953, Sp. 229 ff.
 » » Die internationalen Gesellschaften im Steuerrecht, Generalbericht zum VIII IFA Kongress CDFI Bd. XXVIII 82.
 » » Fragen des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts NJW 1956, 889 ff.
 » » Internationales Steuerrecht und internationales Privatrecht, Veröffentlichung Nr. 12 des Internationalen Steuerelementarbüros, Amsterdam, 1960.
 » » Über einige Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Finanzarchiv 1956, 151.
 » » Internationales Steuerrecht, Strupp Schlochauer, Wörterbuch des Völkerbundes 1962, 377.

- Bulletin des Presse — und Informationsamtes der Bundesregierung Bonn, 28/29
und 30. August 1962 (Sonderdruck).
- Double Imposition et Evasion Fiscale. Recueil des Accords Internationaux
etc. Vol. I, II, 1928-1931.
- Eheberg K., «Doppelbesteuerung», H.S.W.
- Flick, H. Steuerermässigung bei ausländischen Einkünften nach § 34 c ESt
6 und § 19 a KSt 6, Bergisch-Gladbach, 1959.
- » » Recht und Gerechtigkeit im internationalen Steuerrecht. FR
1961, 171.
- Fluge, H. Internationale Steuerplanung mit schweizerischen Basisgesell-
schaften, Basel, 1960.
- » » Die Gestaltung der deutsch-schweizerischen Verträge in steuer-
licher Sichtsteuer und Recht, Bd. 12 Industrie-Verlagsbuchha-
ndlung GmbH Herne Westf. 1961.
- Griziotti B. L' Imposition des Etrangers R.C.A.C.I. de la Haye, 1926.
- Germischeif, Zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Einkünften aus
ausländischen Organgesellschaften, DB 1962, 1156.
- Heining, A. Besteuerung der Ausländer, Dr. Otto Schmidt, K 6, Köln, 1956.
- Hohensee, G. Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften,
Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1961.
- Heining A. Vermeidung der Doppelbesteuerung international tätiger Unter-
nehmen, IWB F. 3, Gr. 2, 89.
- Hillert, A. Zur steuerlichen Behandlung von inländischen Tochtergese-
schaften ausländischer Unternehmen. Stbjb 1959/60, 419.
- Van Hoorn, J. Unilaterale Massnahmen gegen die internationale Doppelbeste-
uerung, Ri W 1956, 105.
- Internationale Handelskammer (ICC).
- Heft 180 der Schriftenreihe: Avoidance of double taxation, Paris, 1965.
- » » » : Double taxation in the Atlantic Commu-
nity, Paris, 1962.
- Kaufmann und Taeschner: Die Steuerpflicht der Auslandsdeutschen,
1960.
- Lippert, Handbuch des Internationalen Finanzrechts Wien. 1923.
- Leibholz, «Die Gleichheit vor dem Gesetz», 1959.
- Möll B., Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1930.
- Mühler R. Quelques aspects récents du problème de la double imposition
en Revue de Science et de Legislation Financières, Paris, 1950.
- Mersmann W. Internationale Doppelbesteuerung Hdf 1963, 89.
- Niboyet P. J., «Les doubles impositions du point de vue juridique» Recueil
des Cours de l' Academie de droit international, Paris, 1930, t. 31 de
la Collection pag. 3 à 100.
- Pigou A, A Study in Public Finance, London, 1928.
- Paulick H. «Probleme des Finanz- und Steuerrechts» 1954.
- Rapport des Experts Gouvernementaux, 1928.
- Reuter P., «La double imposition et l' évation fiscale» 1935.
- Reboud L., «Systèmes fiscaux et marché commun», Sirey, Paris, 1961.
- Schanz, C., «Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund» Finanzarchiv, 1923.

- Seligman E.R.A. «Double Taxation and International Fiscal Cooperation lessons in «Academy of International Law», The Hague 1927, Vol. V. t. 20 of the Collection, Paris, 1929.
- Société des Nations—Rapports sur la double imposition de Bruins, Einaudi, Seligman et Sir J. Stamp, Genève, 1923.
- Spitaler A. Fragen des internationalen Belastungsvergleichs der Steuerangleichung und der Zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen Stu W 1950 Sp. 602, ff.
- » » Doppelbesteuerungsabkommen, Die Gegenwart Nr. 1954, 603.
- van den Tempel A. J., «Beseitigung der Doppelbesteuerung in den EWG — Ländern, in Europäischer Steuer—Zeitung, No 6, 1963.
- United Nations Publications, «International Tax Agreements» t. I—V New York 1948—1954.
- Vessilier E. Le problème de la double imposition et les récentes conventions internationales, Extrait des Annales de Finances Publiques, No XI—XIII.
- Weber E. Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechts auf den Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IWB F 3 Gr. 2. 103.
- » » Doppelbesteuerungsabkommen und die Kapitalertragssteuer beschränkt Steuerpflichtiger, IWB, F, Gr. 2.139.
- Widner M. Die schweizerischen Massnahmen gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1963, Sp. 381 ff.

ΑΡΘΡΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΑΙ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ

Εἰς τὴν ἐλληνικὴν :

1. «Τὸ τέλος (φόρος) παρ' ἀρχαίοις Ἑλλήσι», ἐν τῷ περιοδικῷ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΙΣ, τεύχος 5ον, Ἀθῆναι 1954, σελ. 279 καὶ ἐπόμε.
2. «Ἡ ἐπιβολὴ εἰσφορᾶς ὡς μέσον θεραπείας ἐκτάκτων ἀναγκῶν» ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 10ον, Ἀθῆναι 1954, σελ. 558 καὶ ἐπόμε.
3. «Φορολογικὰ βάρη καὶ κρατικά ἀντιπαροχαί», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 35, Ἀθῆναι 1957, σελ. 3 καὶ ἐπόμε.
4. «Μορφαὶ τινὲς Ἑταιριῶν ἐν Γαλλίᾳ καὶ τρόπος φορολογήσεως αὐτῶν», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 36, Ἀθῆναι 1957, σελ. 7Γ καὶ ἐπόμε.
5. «Ἡ φορολογικὴ διαδικασία καὶ ὁ τρόπος ἀπονομῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἐν Γαλλίᾳ, ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχη 52, 53, 54 καὶ 55, Ἀθῆναι 1958, σελ. 398 καὶ ἐπόμε.
6. «Ὁ ρόλος τῆς Πολιτικῆς Οἰκονομίας καὶ τὸ φαινόμενον τοῦ φόρου ἀπὸ θεωρητικῆς ἀπόψεως», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 63, Ἀθῆναι 1959, σελ. 14 καὶ ἐπόμε.
7. «Ὁ τρόπος φορολογίας τῶν φυσικῶν προσώπων ὡς πρὸς τοὺς ἀμέσους φόρους», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχη 80, 81, 82, Ἀθῆναι 1959, σελ. 722 καὶ ἐπόμε.
8. «Τὸ ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως ἐν τῇ φορολογίᾳ εἰσοδήματος» ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχη 85, 86, Ἀθῆναι 1959, σελ. 913 καὶ ἐπόμε.
9. «Ὁ φόρος κληρονομιῶν ἐν Μ. Βρατανίᾳ», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 92, Ἀθῆναι 1960, σελ. 260 καὶ ἐπόμε.
10. «Ὁ φόρος κληρονομιῶν ἐν Η.Π.Α.» ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ τεύχος 104, Ἀθῆναι 1960, σελ. 678 καὶ ἐπόμε.
11. «Ὁ ἐνιαῖος φόρος ἐν Γαλλίᾳ» ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 107, Ἀθῆναι 1960, σελ. 206 καὶ ἐπόμε.
12. «Ἡ φορολογικὴ μεταρρύθμισις ἐν Γαλλίᾳ καὶ αἱ κυριώτεραι τροποποιήσεις τοῦ Νόμου 59)1472)29.12.59», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 119, Ἀθῆναι 1961, σελ. 382 καὶ ἐπόμε.
13. «Αἱ ἀμφοτεροβαρεῖς δικαιοπραξίαι ἐν Γερμανίᾳ ἀπὸ φορολογικῆς πλευρᾶς», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχη 125, 127, Ἀθῆναι 1961, σελ. 599 καὶ ἐπόμε. καὶ 658 καὶ ἐπόμε.
14. «Ὁ νέος συντελεστὴς τοῦ φόρου εἰσοδήματος φυσικῶν προσώπων ἐν Γαλλίᾳ», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 134, Ἀθῆναι 1961, σελ. 897 καὶ ἐπόμε.



15. «Δημοσιονομική πολιτική των οικονομικῶς προηγμένων Χωρῶν», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχη 144 καὶ 145, Ἀθῆναι 1962, σελ. 379 καὶ ἐπόμε. καὶ 537 καὶ ἐπόμε.
16. «Οἱ νέοι συντελεστοὶ φόρου εἰσοδήματος τῶν φυσικῶν προσώπων ἐν Γαλλίᾳ», ἐν τῷ αὐτῷ περιοδικῷ, τεύχος 1ον, Ἀθῆναι 1964, σελ. 11 καὶ ἐπόμε.
17. «Ἡ νομικὴ φύσις τῆς διοικητικῆς ἐπιλύσεως τῆς φορολογικῆς διαφορᾶς καὶ αἱ ἐξ αὐτῶν ἀπορρέουσαι συνέπειαι», τεύχος 183, Ἀθῆναι 1964, σελ. 236 καὶ ἐπόμε.
18. «Ἡ προοδευτικὴ καὶ ἀναλογικὴ φορολογία τῶν φυσικῶν προσώπων ἐν Βελγίῳ καὶ Ἰταλίᾳ», τεύχος 186, Ἀθῆναι 1964, σελ. 480 καὶ ἐπόμε.
19. «Φορολογικὰ θέματα ἀνακύπτοντα ἐντὸς τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος», ἐν τῷ περιοδικῷ ΔΕΛΤΙΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ, τεύχη 382, 383, 386 καὶ 387, Ἀθῆναι 1966, σελ. 404 καὶ ἐπόμε.
20. «Ἡ ἐρμηνεία τῶν συμφῶνων ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας μεταξὺ τῶν χωρῶν τῆς Ε.Ο.Κ.», ἐν τῷ περιοδικῷ ΔΕΛΤΙΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ, τεύχος 419, Ἀθῆναι 1967, σελ. 725 καὶ ἐπόμε.
21. «Ποῖαι αἱ προοπτικαὶ γεωργικῆς ἀναπτύξεως τῆς χώρας ἐν τῷ πλαίσίῳ τῆς γεωργικῆς ἐναρμονίσεως Ἑλλάδος - Ε.Ο.Κ.», Μελέτη παραδοθεῖσα εἰς τὸ Ὑπουργεῖον Συντονισμοῦ, 1967.
22. «Ἡ Εὐρωπαϊκὴ Οἰκονομικὴ Κοινότης καὶ φορολογία», ἐν τῷ περιοδικῷ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΙΣ, τεύχη 233, 234, 235, 236, 237, 238 καὶ 239, Ἀθῆναι 1968.
23. «Εὐρωπαϊκὴ Οἰκονομικὴ Κοινότης καὶ φορολογία», ἐν τῷ αὐτῷ ὡς ἄνω περιοδικῷ, τεύχη 241, 242, 243, 244 καὶ 245, Ἀθῆναι 1969.
24. «Ἡ φορολογικὴ μεταρρυθμισὶς τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας ἐν Γαλλίᾳ», ἐν τῷ περιοδικῷ ΔΕΛΤΙΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ, τεύχος 453, Ἀθῆναι 1969, σελ. 221 — 222.
25. «Ὁ ἐν Γερμανίᾳ ἰσχύων σήμερον φόρος εἰσοδήματος νομικῶν προσώπων ἐμφανίζει πρωτοτυπίαν ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἀντιστοίχους φόρους τῶν λοιπῶν Κρατῶν τῆς Ε.Ο.Κ.», (KORPERSCHAFTSTEUER), ἐν τῷ περιοδικῷ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΙΣ, τεύχος 245, σελ. 562 - 564, Ἀθῆναι 1969.

Εἰς τὴν γαλλικὴν :

1. «La double imposition des dividendes en Grèce et ailleurs», Revue «ECHOS» de l'Institut International d'Administration Publique, No 6, Paris, 1970, pages 18 et suiv.
2. Suite de l'étude «La double imposition...», voir même Revue, No 7, Paris, 1970, pages 24 et suiv.

[illegible]

ΤΥΠΟΙΣ: Ι. Τσαρμποπούλου - Π. Παρασκευοπούλου

Τοσίτσα 18 — Τηλ. 624-343
