



**ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**Μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών:
ΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

Κατεύθυνση: ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: « Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ & ΤΟ
ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ»**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΦΟΙΤΗΤΗ: ΔΟΥΒΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ
Α.Μ.: 7119Μ046**

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΧΡΥΣΟΥΛΑ ΜΟΥΚΙΟΥ

**ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2020
ΑΘΗΝΑ**

Taxing foreign tax residents. The issue of double taxation.

Abstract.

In the modern world system of economic globalization there is always a possibility two or more countries to impose comparable taxes on the same taxpayer, in respect of the same subject matter and for identical periods, when that taxpayer is a tax resident in one country but makes a taxable gain in another. In the light of the above, the phenomenon of double taxation can potentially be a significant obstacle on the unimpeded movement of capital, goods, services and persons between countries, resulting in the creation of an overall negative environment for economic growth. The problem and the negative effects of international double taxation on the economy, especially in attracting foreign investment, as well as its relationship with issues such as tax evasion and tax avoidance, will be some of the main objects of this study. In this context, the provisions of Greek legislation will be presented and in particular, the relevant provisions of the Income Tax Code which defines the meaning and the criteria of tax residence.

Double taxation treaties (DTTs) are intended to eliminate double taxation and thereby increase foreign direct investment. DTTs are also meant to prevent tax evasion. The Double Taxation treaties, their interpretation, their scope, their relationship with domestic and EU law, but also their implications for issues related to the protection of taxpayers' rights as well as their personal data, will be explored in this study. In addition, other measures and remedies for the elimination of double taxation will be presented, including all the new regulations in both Greece's and the EU tax legal systems.

An issue directly related to the effective and fair implementation of double taxation mechanisms is that of tax residence. The concepts of the tax resident and the tax residence, the criteria of tax residence according to the OECD Convention Model, the consequences and the procedures of changing the tax residence under the provisions of Greek Law, will be all examined in detail. Finally, carefully selected decisions of the Council of State and the Court of Justice of the European Union (CJEU), which address some key issues related to double taxation, are presented, interpreted and evaluated.

Key words: double taxation, double taxation treaties, tax residence, case law.

Περίληψη

Στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον υπάρχει πάντα η πιθανότητα δύο ή και περισσότερα κράτη να φορολογήσουν το ίδιο πρόσωπο για το ίδιο εισόδημα και για την ίδια χρονική περίοδο, όταν αυτό το πρόσωπο έχει δηλώσει φορολογική κατοικία στο ένα κράτος αλλά το εισόδημα του προέρχεται από δραστηριότητες του σε ένα άλλο. Υπό αυτό το πρίσμα, το φαινόμενο της διπλής φορολογίας αποτελεί ένα σημαντικό εμπόδιο στην απρόσκοπτη κίνηση κεφαλαίων, αγαθών, υπηρεσιών και προσώπων μεταξύ των κρατών, με αποτέλεσμα την δημιουργία ενός συνολικά αρνητικού περιβάλλοντος για την οικονομική ανάπτυξη. Στην παρούσα εργασία, θα αναλυθεί το πρόβλημα και οι αρνητικές επιπτώσεις της διεθνούς διπλής φορολογίας, ιδιαίτερα στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων, άλλα και η σχέση της με επιμέρους ζητήματα όπως αυτό της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Σε αυτό το πλαίσιο, θα παρουσιαστούν οι διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας και ειδικότερα οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), οι οποίες ορίζουν την έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, όπως και το φορολογητέο εισόδημα, την μόνιμη εγκατάσταση και την πίστωση φόρου αλλοδαπής.

Οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ), η ερμηνεία τους, η έκταση και το πεδίο εφαρμογής τους, η σχέση τους με το εσωτερικό και το ενωσιακό δίκαιο, παράλληλα με την συμβολή τους στην δημιουργία θετικού επενδυτικού κλίματος, αλλά και οι επιπτώσεις τους σε ζητήματα προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, καθώς και των προσωπικών δεδομένων, είναι από τα κύρια αντικείμενα της παρούσης εργασίας. Περαιτέρω, θα εξεταστούν όλα τα επιπρόσθετα μέτρα για τη εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, συμπεριλαμβανομένων των νέων νομοθετικών ρυθμίσεων της Ελλάδας και της ΕΕ. Ένα ζήτημα το οποίο συνδέεται άμεσα με την αποτελεσματική και δίκαιη εφαρμογή των μηχανισμών αποφυγής διπλής φορολογίας είναι αυτό της φορολογικής κατοικίας. Τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το πρότυπο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, όπως και οι συνέπειες και οι διαδικασίες μεταβολής της στο πλαίσιο της ελληνικής νομοθεσίας, θα εξεταστούν λεπτομερώς. Τέλος, παρουσιάζονται, ερμηνεύονται και αξιολογούνται επιλεγμένες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), σε ζητήματα σχετικά με την διπλή φορολογία.

Λέξεις κλειδιά: διπλή φορολογία, Σ.Α.Δ.Φ, φορολογική κατοικία, νομολογία.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή	2
Μέρος Α΄	
1. Η Διεθνής Φορολογία	
1.1 Το πρόβλημα της διεθνούς διπλής φορολογίας.....	6
1.2 Διπλή φορολογία και οικονομικές συνέπειες.....	10
1.3 Φορολόγηση παγκοσμίου εισοδήματος. Διατάξεις άρθρων Ν.4172/2013.....	15
2. Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ)	
2.1 Η έννοια, το πεδίο εφαρμογής και η λειτουργία των Σ.Α.Δ.Φ.....	21
2.2 Οι διεθνείς φορολογικές συμβάσεις και το εσωτερικό δίκαιο.....	27
2.3 Ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ.....	33
2.4 Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α. Σχέσεις διεθνών συμβάσεων και ενωσιακού δικαίου....	37
2.5. Επιπτώσεις των Σ.Α.Δ.Φ. Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών και οι θεμελιώδεις ελευθερίες της Ε.Ε.....	42
2.6 Επιπρόσθετα μέτρα άρσης της διπλής φορολογίας. Νέες Ρυθμίσεις.....	48
3. Η φορολογική κατοικία ως κριτήριο φορολογικής εξουσίας	
3.1. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας και του φορολογικού κατοίκου. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Κριτική θεώρηση.....	52
3.2 Τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.....	60
3.3 Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας. ΠΟΛ 1201/2017. Διαδικασίες και φορολογικές συνέπειες.....	64
Μέρος Β΄	
Νομολογία ΣτΕ και ΔΕΕ	69
Επίλογος	83
Βιβλιογραφία	85
Πηγές	86

Εισαγωγή

Η σύγχρονη πραγματικότητα μιας παγκοσμιοποιημένης αγοράς, στην οποία κυριαρχεί ακραιφνής ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών για την προσέλκυση επενδύσεων, έχει οδηγήσει στην ανάγκη άρσης των όποιων εμποδίων στην ελεύθερη μετακίνηση κεφαλαίων αλλά και αποφυγής φορολογικών πρακτικών οι οποίες αποτελούν αντικίνητρα στην δημιουργία φιλοεπενδυτικού κλίματος. Η φορολογία ιδιωτών και επιχειρήσεων ανέκαθεν σχετίζεται άμεσα με την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας, την αύξηση των επενδύσεων και την οικονομική ανάπτυξη γενικότερα. Τα κράτη βεβαίως έχουν το αναφαίρετο κυριαρχικό δικαίωμα να ασκήσουν την φορολογική τους εξουσία, προκειμένου να αντλήσουν έσοδα αναγκαία για την εξυπηρέτηση των σκοπών τους και την διαχείριση των δημοσιονομικών τους, και προς τούτο επιβάλλουν φόρους εισοδήματος ή κεφαλαίου σε κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, βάσει της αρχής της κατοικίας, της πηγής του εισοδήματος ή του τόπου που ευρίσκεται το κεφάλαιο. Κατά συνέπεια, υπάρχει πάντα η πιθανότητα δύο ή και σπανίως περισσότερα κράτη να φορολογήσουν το ίδιο πρόσωπο για το ίδιο εισόδημα, όταν αυτό το πρόσωπο έχει δηλώσει φορολογική κατοικία στο ένα κράτος αλλά το εισόδημα του προέρχεται από δραστηριότητες του σε ένα άλλο. Το πρώτο κράτος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την δήλωση του «παγκοσμίου εισοδήματος» του φορολογούμενου προσώπου και ασφαλώς το δεύτερο μπορεί να απαιτήσει τους φόρους οι οποίοι αντιστοιχούν στο εισόδημα που προκύπτει στην δική του επικράτεια. Άλλωστε, δεδομένης της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών, δεν τίθενται περιορισμοί από πλευράς διεθνούς δικαίου στην άσκηση φορολογικής πολιτικής εκάστου κράτους και την εξ αυτής προκύπτουσας ταυτόχρονης φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος ή κεφαλαίου.

Υπό το ανωτέρω πρίσμα, το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, η οποία απορρέει από την φορολογική εξουσία κάθε κράτους, αποτελεί εν δυνάμει πηγή προβλημάτων στην απρόσκοπτη κίνηση κεφαλαίων, αγαθών, υπηρεσιών αλλά και προσώπων μεταξύ των κρατών, λαμβανομένου υπόψη, ότι κυρίως στις ζώνες ελεύθερου εμπορίου και κίνησης εργαζομένων, μεγάλος αριθμός ατόμων μετακινείται σε προσωρινή ή σταθερή βάση προς αναζήτηση εργασίας. Κατά συνέπεια, η διπλή φορολογία αποτελεί σημαντικό παράγοντα αποθάρρυνσης των ανωτέρω μετακινήσεων, αντικίνητρο σε μια προσπάθεια προσέλκυσης επενδύσεων, με

αποτέλεσμα την δημιουργία συνολικά ενός αρνητικού περιβάλλοντος για την οικονομική ανάπτυξη.

Σε αυτό το πλαίσιο, τα κράτη και οι διεθνείς οργανισμοί έχουν ευαισθητοποιηθεί ώστε να οδηγηθούν στην θέσπιση μέτρων αποφυγής της διπλής φορολογίας. Στην παρούσα εργασία, θα αναλυθεί το πρόβλημα και οι αρνητικές επιπτώσεις της διεθνούς διπλής φορολογίας στην οικονομία, ιδιαίτερα στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων, άλλα και η σχέση της με επιμέρους ζητήματα όπως αυτό της φοροδιαφυγής. Εν συνεχεία, θα παρουσιαστούν οι διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας και ειδικότερα οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013), οι οποίες ορίζουν την έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, όπως και διατάξεις για το φορολογητέο εισόδημα, την μόνιμη εγκατάσταση και την πίστωση φόρου αλλοδαπής, διατάξεις καθοριστικές για την φορολογία εισοδήματος αλλά και για την αποφυγή διπλής φορολογίας όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Οι Σ.Α.Δ.Φ (Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας), όπως και οι περισσότερες φορολογικές συμφωνίες διεθνώς, προϊόντα μεγάλων οργανισμών όπως ο Ο.Ο.Σ.Α. και ο Ο.Η.Ε, αποτελούν το κύριο εργαλείο αντιμετώπισης του προβλήματος. Οι εν λόγω συμβάσεις, πέραν του γεγονότος ότι συντελούν στην δημιουργία ευνοϊκού περιβάλλοντος για τις επενδύσεις, συμβάλλουν παράλληλα στην πρόληψη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής καθώς ένας εκ των σκοπών τους είναι η ανταλλαγή πληροφοριών σχετικών με τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης από το ένα κράτος στο άλλο.¹ Φαίνεται όμως ότι το ισχύον διακρατικό σύστημα συμβάσεων που αποβλέπουν στην εξάλειψη της διπλής φορολόγησης δεν είναι πάντα αποτελεσματικό για να επιλύσει φορολογικές διαφορές μεταξύ των κρατών. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο, στο πλαίσιο των Σ.Α.Δ.Φ, παρέχει μεν τους αμυντικούς μηχανισμούς και τα ένδικο βοηθήματα σε εκείνον τον φορολογούμενο ο οποίος αισθάνεται αδικημένος σε περίπτωση που υπόκειται σε διπλή φορολόγηση για το ίδιο οικονομικό στοιχείο, αλλά τα προβλήματα παραμένουν. Επί του παρόντος, εκκρεμούν εκατοντάδες φορολογικές διαφορές μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε., που προκύπτουν κυρίως από την ερμηνεία και την εφαρμογή των διεθνών συμφωνιών, οι οποίες δυσκολεύουν τις

¹ Βλ. Δ.Μελάς, «Το διεθνές καθεστώς των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας στην Ελληνική νοοθεσία». *Epsilon7*, 2014, σελ. 1194

επιχειρήσεις και τους πολίτες που αντιμετωπίζουν προβλήματα διπλής φορολόγησης.² Αυτό το γεγονός δημιουργεί την ανάγκη για την δημιουργία νέων μηχανισμών επίλυσης διαφορών, έτσι ώστε οι εμπλεκόμενοι να μην λειτουργούν σε καθεστώς φορολογικής αβεβαιότητας, αλλά να αισθάνονται μεγαλύτερη φορολογική ασφάλεια.

Οι Σ.Α.Δ.Φ, η ερμηνεία τους, η έκταση και το πεδίο εφαρμογής τους, η σχέση τους με το εσωτερικό και το ενωσιακό δίκαιο, καθώς και επιμέρους ζητήματα, παράλληλα με την συμβολή των Σ.Α.Δ.Φ στην δημιουργία θετικού επενδυτικού κλίματος, αλλά και οι επιπτώσεις τους σε ζητήματα προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων καθώς και των προσωπικών δεδομένων, είναι από τα κύρια αντικείμενα της παρούσης εργασίας. Εν συνεχεία, θα παρουσιαστούν τα επιπρόσθετα μέτρα και ένδικα μέσα άρσης της διπλής φορολογίας όπως και οι νέες ρυθμίσεις τόσο στο ελληνικό όσο και το ενωσιακό φορολογικό δικαιοσύστημα, μεταξύ αυτών και η πρόσφατη Οδηγία 2017/1852 ΕΕ, οι οποίες καθορίζουν τις διαδικασίες, όπως την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, για την επίλυση φορολογικών διαφορών.

Ένα ζήτημα το οποίο συνδέεται άμεσα με την αποτελεσματική και δίκαιη εφαρμογή των μηχανισμών αποφυγής διπλής φορολογίας είναι αυτό της φορολογικής κατοικίας, γύρω από το οποίο περιστρέφεται το μεγαλύτερο μέρος της συζήτησης, καθόσον το στοιχείο της «φορολογικής κατοικίας» καθορίζει και την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην φορολογική εξουσία του κράτους. Οι έννοιες του φορολογικού κατοίκου και της φορολογικής κατοικίας, οι συνέπειες από την μεταβολή της, η υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων για συζύγους με χωριστές φορολογικές κατοικίες, στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης, αποτελούν κεντρικά θέματα στη συζήτηση για την διπλή φορολογία. Το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας, το οποίο απασχολεί όλους όσους εμπλέκονται στην φορολογική διαδικασία, εφοριακούς, λογιστές, φοροτεχνικούς, δικηγόρους, νομικούς και φυσικά τους ίδιους τους φορολογουμένους, έχει έρθει στο προσκήνιο λόγω της κινητικότητας του εργατικού δυναμικού της χώρας. Οι ασταθείς οικονομικές συγκυρίες την περίοδο της τελευταίας δεκαετίας και κυρίως η υψηλή ανεργία μεταξύ των νεώτερων ηλικιών, έχει οδηγήσει πολλούς εργαζόμενους αλλά και άτομα τα οποία αναζητούν εργασία, να μετεγκατασταθούν σε χώρες της ΕΕ, μεταφέροντας εκεί την φορολογική τους κατοικία. Οι μετοικίζοντες αποκτούν την ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου του εξωτερικού, δίχως φυσικά να αλλάξουν ιθαγένεια,

² Από τον επίσημο διαδικτυακό τόπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Βλ. European Commission: Taxation and Customs Union. Resolution of Tax Disputes in the European Union.

φορολογούνται στον νέο τόπο κατοικίας (αλλοδαπή) αλλά έχουν και την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που προκύπτουν στη χώρα μας.

Αλλά το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας αφορά επίσης και σε άλλες κατηγορίες φορολογουμένων όπως στους διασυνοριακούς εργαζόμενους, αυτούς δηλαδή που ζουν σε μια χώρα και εργάζονται, άρα αποκτούν εισοδήματα, σε μια άλλη, καθώς και στους συνταξιούχους οι οποίοι ενώ έχουν εγκατασταθεί σε μια χώρα λαμβάνουν σύνταξη από μια άλλη. Ζητήματα πιθανώς προκύπτουν και στην περίπτωση των συζύγων με χωριστές φορολογικές κατοικίες. Όλα αυτά συνθέτουν ένα πλέγμα προϋποθέσεων και κριτηρίων βάσει των οποίων ένας φορολογούμενος, κάτοικος αλλοδαπής ή ημεδαπής, υπόκειται σε φορολόγηση. Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας, θα παρουσιαστούν τα ανωτέρω, θα εξεταστούν οι φορολογικές συνέπειες από την αλλαγή της φορολογικής κατοικίας, οι διατάξεις της εθνικής έννομης τάξης οι οποίες αποσκοπούν στην επίλυση των φορολογικών διαφορών και ειδικότερα τον περιορισμό της διπλής φορολογίας, καθώς και τα ένδικα βοηθήματα και μέσα τα οποία προβλέπονται από τον Ν. 4172/2013, από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται, ερμηνεύονται και αξιολογούνται επιλεγμένες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), οι οποίες αναφέρονται σε ζητήματα σχετικά με την διπλή φορολογία, όπως προσδιορισμός, έννοια και κριτήρια, της φορολογικής κατοικίας, μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, έννοια της κατοικίας φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, πεδίο εφαρμογής Σ.Α.Δ.Φ, ένδικη προστασία επί φορολογικών διαφορών, υποβολή φορολογικής δήλωσης συζύγων με διαφορετική φορολογική κατοικία, φορολόγηση κατοίκων εξωτερικού και φορολογικές ελαφρύνσεις. Η προηγηθείσα παρουσίαση της θεωρίας του ζητήματος της διεθνούς διπλής φορολογίας ασφαλώς θα συμβάλλει στην συστηματικότερη ερμηνεία της ανωτέρω νομολογίας.

ΜΕΡΟΣ Α΄

Η Διεθνής Φορολογία

1.3 Το πρόβλημα της διεθνούς διπλής φορολογίας.

Απαραίτητο στοιχείο για την λειτουργία του κράτους είναι η επιβολή και είσπραξη φόρων, κύρια πηγή χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών. Ο φόρος θεωρείται μια άμεση και υποχρεωτική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος, αναγκαία έτσι ώστε το δεύτερο να έχει την δυνατότητα να καλύψει τις δαπάνες του. Η εξουσία της πολιτείας να επιβάλλει φόρο, πρωτογενής εξουσία, ήτοι πηγάζουσα «εξ ιδίου δικαίου», αποτελεί και έκφανση της κρατικής εξουσίας.³ Φορέας της φορολογικής εξουσίας και αποδέκτης των φορολογικών εσόδων είναι κατά κύριο λόγο το κράτος, ενώ παράγωγο φορολογική εξουσία ασκούν και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, υπό την έννοια ότι ενεργούν «κατ'εξουσιοδότηση του κράτους».⁴ Αν και η πολιτεία έχει την εξουσία επιβολής φορολογικών βαρών καθώς και την ελευθερία καθορισμού των στοιχείων της φορολογικής επιβάρυνσης, εντούτοις η εξουσία αυτή διέπεται από αρχές δικαίου, οι οποίες πηγάζουν εκ του Συντάγματος, δια των οποίων εξασφαλίζεται ότι ο πολίτης θα προστατεύεται από κάθε ενδεχόμενο κρατικής αυθαιρεσίας.⁵ Μεταξύ των αρχών αυτών, σημαντική για την ύπαρξη ενός κράτους δικαίου, είναι η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης η οποία άπτεται και του ζητήματος της διπλής φορολογίας των πολιτών ως φορολογικών υποκειμένων.⁶

Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης διακρίνεται σε δύο επιμέρους αρχές, οι οποίες έχουν κατοχυρωθεί από το Ελληνικό αλλά και τα άλλα Ευρωπαϊκά Συντάγματα. Αυτές είναι η αρχή της καθολικότητας του φόρου και η αρχή της φορολογικής ισότητας.⁷ Ειδικότερα, η αρχή της φορολογικής ισότητας η οποία διέπει ένα κράτος δικαίου, απαιτεί την ίση μεταχείριση και την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του καθενός. Στόχος της πολιτείας είναι η αποφυγή φορολογικών ανισοτήτων οι οποίες με την σειρά τους θα γίνουν αιτία δημιουργίας κοινωνικών ανισοτήτων ή μεγέθυνσης των ήδη υπαρχόντων.

³ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, 2014, σελ.7

⁴ Στο ίδιο, σελ. 7

⁵ Στο ίδιο, σελ. 80

⁶ Οι άλλες αρχές είναι: α) η αρχή της νομιμότητας του φόρου β) η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος και γ) η αρχή της χρηστής διοίκησης. Βλ. στο ίδιο, ό.π. σελ. 80

⁷Βλ. άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Την αρχή της φορολογικής ισότητας παραβιάζουν φαινόμενα όπως η φοροδιαφυγή αλλά και η διπλή φορολογία. Η διπλή φορολογία συνιστά ένα πρόβλημα που μπορεί να υποσκάψει τα θεμέλια της αρχής της ίσης μεταχείρισης των φορολογουμένων και κατά συνέπεια της φορολογικής δικαιοσύνης γενικότερα, καθόσον ένα φορολογικό υποκείμενο, άτομο ή εταιρεία, μπορεί να φορολογηθεί για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο την ίδια χρονική περίοδο από διαφορετικές φορολογικές αρχές. Σε αυτή την περίπτωση η αρχή της ισότητας είναι πρόδηλο ότι παραβιάζεται, αφού άτομα της ίδιας φοροδοτικής ικανότητας υπόκεινται σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση, δίχως την ύπαρξη διαφορετικής «φορολογικής αιτίας».⁸

Πέραν της παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, ως αναφέρθηκε στην εισαγωγή της παρούσας εργασίας, μπορεί να γίνει αιτία προβλημάτων για την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, αφού αποτελεί αντικίνητρο στην ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων, την μετακίνηση εργαζομένων, καθώς και την ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών. Η δυσκολία της αντιμετώπισης του προβλήματος έγκειται κατ'αρχάς στο γεγονός ότι το κυριαρχικό δικαίωμα κάθε κράτους για την επιβολή φόρου είναι μονομερές και απόλυτο και πηγάζει από τις οικείες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας οι οποίες, ως φυσικό, είναι ανεξάρτητες από τις αντίστοιχες διατάξεις των άλλων κρατών. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα επιβολής φόρων ασκείται δίχως το κράτος να υποχρεούται, τουλάχιστον κατ'αρχήν, να λαμβάνει υπόψη την φορολογική νομοθεσία ενός άλλου κράτους, αφού άλλωστε η εξουσία του δεν υπόκειται σε περιορισμούς από το Διεθνές δίκαιο.⁹

Ως προς το τελευταίο βεβαίως υπάρχουν κάποιες επιφυλάξεις. Η πρώτη αφορά στην πιθανότητα να υπάρχει ένα ακραίο όριο επιβολής φόρου σε περίπτωση που ο τρόπος φορολόγησης είναι αυθαίρετος δίχως δικαιολογητική βάση. Η δεύτερη σχετίζεται με την συμμετοχή ενός κράτους σε έναν υπερεθνικό οργανισμό όπως η Ε.Ε, αφού τότε το κοινοτικό δίκαιο, το οποίο υπερισχύει του εθνικού, μπορεί να περιορίζει την φορολογική εξουσία ενός κράτους μέλους όταν αυτή έρχεται σε σύγκρουση με τις κοινοτικές ελευθερίες. Η τρίτη επιφύλαξη αφορά στην περίπτωση που η φορολόγηση, όταν ξεπερνά το μέτρο, συνιστά πιθανή προσβολή της περιουσίας κατά την ΕΣΔΑ.¹⁰ Σε αυτές τις περιπτώσεις το διεθνές φορολογικό δίκαιο μπορεί να έχει λόγο και να αποτελεί σημείο αναφοράς της διεθνούς νομολογίας, σε περίπτωση που, για

⁸ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.194

⁹ Βλ. Χ.Παμπούκη, «Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο», *ΔΦΝ*, 69 (1557), 2015, σελ. 324.

¹⁰ Στο ίδιο, σελ. 324.

παράδειγμα, οι πολίτες ενός κράτους καταφύγουν στα ευρωπαϊκά δικαστήρια όταν αισθάνονται ότι αδικούνται από την επιβολή φορολογίας. Τέτοια περίπτωση είναι εκείνη της διπλής φορολογίας. Η διπλή φορολογία και η φοροδιαφυγή άλλωστε ξεπερνούν την αποκλειστική δικαιοδοσία ενός κράτους και συνιστούν αντικείμενα του φορολογικού διεθνούς δικαίου.¹¹ Το φορολογικό διεθνές δίκαιο, ήτοι η προέκταση στον διεθνή χώρο των ημεδαπών φορολογικών κανόνων και το διεθνές φορολογικό δίκαιο, το οποίο έχει ως πηγή τους διεθνείς φορολογικούς κανόνες, καθορίζουν τον τόπο και τρόπο φορολόγησης βάσει προσωπικών στοιχείων αλλοδαπότητας, όπως η ιθαγένεια ή χωρικών στοιχείων αλλοδαπότητας, όπως η κατοικία ή η πηγή του εισοδήματος.¹²

Γεγονός είναι ότι από πλευράς διεθνούς δικαίου, εκ πρώτης, δεν υφίστανται περιορισμοί στην ταυτόχρονη εφαρμογή φορολογικών κανόνων δύο ή περισσότερων κρατών για το ίδιο οικονομικό στοιχείο, καθόσον αυτό το δικαίωμα κάθε κράτους πηγάζει από την φορολογική του κυριαρχία.¹³ Η άσκηση όμως αυτού του κυριαρχικού δικαιώματος έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της ισότητας υπό το πρίσμα της φορολογικής δικαιοσύνης, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως. Στην πράξη υπάρχουν ακραία παραδείγματα διπλής φορολογίας, συνέπεια της άσκησης του δικαιώματος της φορολογικής κυριαρχίας κάθε κράτους, όταν μάλιστα δεν υπάρχει εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών. Για παράδειγμα, τα εταιρικά κέρδη ενός ξένου υποκαταστήματος μιας εταιρείας φορολογούνται πλήρως στην ξένη χώρα και εν συνεχεία, όταν αυτά (μείον τους καταβληθέντες φόρους) επαναπατρίζονται στην μητρική εταιρεία υπό μορφή μερίσματος, υπόκεινται σε νέα φορολόγηση ως εισόδημα της μητρικής.¹⁴ Κατά συνέπεια το ίδιο εισόδημα φορολογείται διπλά: μια φορά ως εισόδημα στο κράτος στο οποίο εδρεύει η θυγατρική εταιρεία (φόρος εισοδήματος επί των εταιρικών κερδών) και δεύτερη φορά ως

¹¹ Χ.Παμπούκης, 2015, σελ.324: Όπως χαρακτηριστικά διαπιστώνει ο Χ.Παμπούκης, «όπως δεν είναι σωστό το ίδιο εισόδημα να φορολογείται δύο ή περισσότερες φορές, δεν είναι σωστό να μην φορολογείται πουθενά και καθόλου».

¹² Στο ίδιο, σελ. 325. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο έχει ως πηγή εφαρμογής των κανόνων, διεθνείς συμφωνίες, οι οποίες έχουν ως πρότυπο το μοντέλο του Ο.Ο.Σ.Α. για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

¹³ Σύμφωνα με τον Χ.Παμπούκη, δεδομένης της κυριαρχίας κάθε κράτους, δεν μπορεί να γίνει λόγος για συγκρούσεις φορολογικών νόμων «με την έννοια των πολυμερών κανόνων συγκρούσεως του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου». Το κάθε κράτος θεσπίζει μονομερώς φορολογικούς κανόνες και επιβάλλει φόρους βάσει του *τόπου*, του *χρόνου*, του *αντικειμένου* και του *υποκειμένου*. Οι κανόνες δεν «διμεροποιούνται», δεν εντοπίζουν δηλαδή που ευρίσκεται η φορολογητέα ύλη αλλά καθορίζουν το πεδίο εφαρμογής του εγχώριου φορολογικού νόμου δίχως να «ενδιαφέρει η εφαρμογή του αλλοδαπού φορολογικού νόμου». Βλ. Χ.Παμπούκης, 2015, σελ.325

¹⁴ Δ.Μελάς, 2014, σελ. 1193.

μέρισμα στο κράτος στο οποίο κατοικοεδρεύουν οι μέτοχοι (ως φόρος εισοδήματος που αντιστοιχεί στα διανεμηθέντα μερίσματα), του οποίου και θεωρούνται φορολογικοί του κάτοικοι. Ως αποτέλεσμα, όχι μόνον το ίδιο εισόδημα, αλλά το ίδιο φυσικό πρόσωπο (μέτοχος) υπόκειται σε διπλή φορολογία. Όταν δύο κράτη επιβάλλουν το ίδιο οικονομικό βάρος στο ίδιο πρόσωπο (μέτοχο) για το ίδιο εισόδημα, κατά πρώτον, παρακρατείται φόρος στην πηγή του συνολικού εταιρικού εισοδήματος και κατά δεύτερον, φόρος εισοδήματος όταν ο μέτοχος υποβάλλει την φορολογική του δήλωση στον τόπο κατοικίας του. Οι γενικότερες συνέπειες για τις επενδύσεις, όπως θα αναλυθεί στην συνέχεια, είναι σημαντικές, αλλά εξ ίσου σημαντικό είναι το γεγονός της παραβίασης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των φορολογικών υποκειμένων.

Η δυσκολία στην αντιμετώπιση του προβλήματος έγκειται ασφαλώς στο γεγονός ότι κανένα κυρίαρχο κράτος δεν παραιτείται μονομερώς του δικαιώματος να επιβάλλει φόρους για συναλλαγές ή περιουσιακά στοιχεία τα οποία προκύπτουν και υφίστανται εντός της επικράτειας του, είτε τα φορολογικά υποκείμενα κατοικούν είτε δεν κατοικούν σε αυτό το κράτος. Τόσο το κράτος στο οποίο προκύπτει το εισόδημα ή τοποθετείται το επενδυτικό κεφάλαιο (ως φόρος επί των κερδών), όσο και το κράτος της «φορολογικής κατοικίας» (ως φόρος «παγκόσμιου εισοδήματος» του κατοίκου του) απαιτούν την καταβολή φόρου. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές απαιτήσεις δύο ή περισσότερων κρατών με τα οποία ένα φορολογικό υποκείμενο διατηρεί χωρικούς ή προσωπικούς συνδέσμους (κατοικία, συνήθης διαμονή, πηγή εισοδήματος, ιθαγένεια κλπ.) ουσιαστικά αλληλοεπικαλύπτονται.¹⁵ Ο Ο.Ο.Σ.Α. περιγράφει την διπλή φορολογία ως την επιβολή φόρου σε δύο ή περισσότερες χώρες επί του ιδίου φορολογικού υποκειμένου για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο και για την ίδια χρονική περίοδο. Αυτό συμβαίνει διότι η μία χώρα επιζητεί να φορολογήσει τον φορολογούμενο βάσει της φορολογικής κατοικίας ή την ιθαγένειας, ενώ η άλλη την πηγή του εισοδήματος του.¹⁶ Τα πράγματα περιπλέκονται έτι περαιτέρω εάν ληφθεί υπόψη ότι υπάρχουν περιπτώσεις που ένα άτομο θεωρείται κάτοικος σε δύο ή περισσότερα κράτη, ή άλλες που η ίδια φορολογητέα ύλη εντοπίζεται σε δύο διαφορετικά κράτη. Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις, αναλόγως πάντα της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, που το θεωρούμενο ως παγκόσμιο εισόδημα του πολίτη (του έχοντος την ιθαγένεια) ενός κράτους φορολογείται από αυτό το κράτος έστω και

¹⁵ Βλ. Δ.Μελάς, 2014, σελ. 1193, Χ.Παμπούκης, 2015, σελ.325

¹⁶ Δ.Μελάς, 2014, σελ. 1194

αν ο φορολογούμενος πολίτης κατοικεί σε άλλο κράτος. Γενικώς, ένα κράτος δεν έχει καμία εξουσία εισπραξης φόρου εκτός του εδάφους του, για αυτό οι χωρικοί φορολογικοί σύνδεσμοι στους οποίους βασίζεται η εξουσία επιβολής φόρου έχουν ιδιαίτερη αξία, εκτός βέβαια των περιπτώσεων που η χρήση του προσωπικού συνδέσμου της ιθαγένειας παρέχει την «υπερόρια» φορολογική ισχύ αυτής της επιβολής.¹⁷ Γεγονός είναι ότι τα περισσότερα κράτη, εκτός της φορολογίας επί των οικονομικών συναλλαγών, εισοδημάτων, και περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνουν χώρα, προκύπτουν και υπάρχουν στην επικράτεια τους, επιβάλλουν φόρους για τα αντίστοιχα εισοδήματα ή την απόκτηση περιουσίας από την οποία επωφελείται ένας φορολογούμενος/πολίτης τους σε άλλες χώρες. Ούτως το φαινόμενο της διπλής φορολογίας απαντάται ευρέως, με αρνητικές συνέπειες για την οικονομία, εξ ου και η προσπάθεια λήψης μέτρων, όπως η σύναψη συμβάσεων, σε διακρατικό και διεθνές επίπεδο, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

1.4 Διπλή φορολογία και οικονομικές συνέπειες

Η αύξηση των ξένων επενδύσεων αποτελεί στόχο των περισσότερων κυβερνήσεων και προς τούτο σχεδιάζονται οι ανάλογες πολιτικές. Υπάρχουν βεβαίως πολλοί παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την προσέλκυση ξένων επενδυτών, παράγοντες που σχετίζονται με τις πλουτοπαραγωγικές πηγές ενός κράτους, με την πολιτισμική φυσιογνωμία και την γεωγραφική θέση του, την αποτελεσματικότητα των θεσμών, το μέγεθος της αγοράς, ή τον βαθμό εκπαίδευσης της εργατικής δύναμης. Εντούτοις, εν μέσω ενός ακραία ανταγωνιστικού κλίματος, οι κυβερνήσεις θεωρούν σημαντικό να λαμβάνουν μια σειρά μέτρων τα οποία διευκολύνουν τις ξένες επενδύσεις, μέτρα τα οποία κυρίως στοχεύουν στην άρση των περιορισμών του επαναπατρισμού των κερδών, αλλά και μέτρα μείωσης των φόρων επί των εταιρικών κερδών, τα οποία μπορούν να ληφθούν μονομερώς από το κράτος στο οποίο δραστηριοποιείται μια επιχείρηση. Συγχρόνως, υπάρχει η δυνατότητα λήψης διμερών μέτρων όπως η σύναψη διμερών επενδυτικών συμβάσεων και κυρίως συμβάσεων για την αποφυγή

¹⁷Βλ. Χ. Παμπούκης, 2014, σελ. 325: Για παράδειγμα, οι Αμερικανοί πολίτες φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημα τους στις ΗΠΑ ανεξαρτήτως του τόπου κτήσης του, πάντα βέβαια με την επιφύλαξη της αποφυγής διπλής φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος.

της διπλής φορολογίας.¹⁸ Τα περισσότερα κράτη άλλωστε, παρά το γεγονός ότι μπορούν να λάβουν μονομερή μέτρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, καταφεύγουν, σε ευρεία κλίμακα, στην σύναψη Σ.Α.Δ.Φ.¹⁹

Όπως προαναφέρθηκε η διπλή φορολογία έχει αρνητικές επιπτώσεις στις εμπορικές συναλλαγές αγαθών και υπηρεσιών καθώς και στη κίνηση κεφαλαίων και εργαζομένων μεταξύ των κρατών. Αυτό βεβαίως συμβαίνει διότι όταν ένας επιχειρηματίας είναι υποχρεωμένος να καταβάλει φόρους για το ίδιο εισόδημα, την ίδια χρονική περίοδο, σε δύο διαφορετικά κράτη (υπό μορφή φόρου εισοδήματος στο κράτος που εδράζεται η επιχείρηση και φόρου επί των μερισμάτων στην ημεδαπή) είναι φυσικό να αποθαρρύνεται να προβεί σε περαιτέρω επενδύσεις και να ιδρύσει μια νέα επιχείρηση σε άλλο κράτος, να προβεί σε δανεισμό επιχειρηματικών κεφαλαίων, να παραχωρήσει δικαιώματα ευρεσιτεχνίας ή ακόμα και να διαθέσει τεχνογνωσία στην αλλοδαπή, αποκομίζοντας τα αντίστοιχα κέρδη. Στο παράδειγμα της διπλής φορολόγησης των κερδών μιας εταιρείας στην αλλοδαπή και των κερδών που επαναπατρίζονται (μερίσματα) που αναφέρθηκε προηγουμένως,²⁰ η διπλή φορολόγηση είναι πιθανόν να έχει ως αποτέλεσμα την μη πραγματοποίηση άμεσης επένδυσης και την ματαίωση ίδρυσης ενός νέου υποκαταστήματος/θυγατρικής εταιρείας, εκτός βέβαια αν υπάρχει διακρατική συμφωνία ή έχουν ληφθεί μονομερή μέτρα από το ένα κράτος, για έκπτωση επί των φόρων που έχουν ήδη καταβληθεί από το ξένο υποκατάστημα.²¹ Παράλληλα, πέραν της διπλής οικονομικής επιβάρυνσης, η οποία συνυπολογίζεται στην απόφαση για μια ξένη επένδυση, ένας ξένος επενδυτής αισθάνεται αβεβαιότητα για το τι θα αντιμετωπίσει όταν συνδιαλλάσσεται με τις ξένες φορολογικές αρχές αλλά και για τις απαιτήσεις ενός άλλου φορολογικού συστήματος. Η διπλή φορολογία είναι ένα επιπρόσθετο εμπόδιο στην όλη επενδυτική διαδικασία.²²

Σε μια εποχή όπου όλα τα κράτη αγωνίζονται για την προσέλκυση κεφαλαίων και ξένων επενδύσεων, οι παραπάνω αρνητικές επιπτώσεις της διπλής φορολογίας δεν μπορεί παρά να είναι ανεπιθύμητες, κυρίως από τις αναπτυσσόμενες χώρες αλλά και τις χώρες του τρίτου κόσμου οι οποίες έχουν ανάγκη τα ξένα κεφάλαια, τόσο για άμεσες ή έμμεσες επενδύσεις στην οικονομία όσο και την τοποθέτηση τους στον

¹⁸ F.Barthel, M. Busse & E. Neumayer, “The impact of double taxation treaties on foreign direct investment: evidence from large dyadic panel data” *Contemporary economic policy*, 28 (3), (2010), e-version, ELS Research on Line, pg.3

¹⁹ Στο ίδιο, σελ. 5

²⁰ Βλ. σελ. 8 παρούσας εργασίας

²¹ Βλ. Δ.Μελάς, 2014, σελ. 1193

²² F.Barthel, M. Busse & E. Neumayer, (2010) pp.5-6

χρηματοπιστωτικό τομέα, καθώς και την παροχή τεχνολογίας (μέσω δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας και πώληση τεχνογνωσίας), όλως απαραίτητων για την οικονομική τους ανάπτυξη. Η επιβολή διπλής φορολογίας στις παραπάνω περιπτώσεις λειτουργεί ως αντικίνητρο για τις επενδύσεις και την κινητικότητα του κεφαλαίου ενώ υπάρχουν περαιτέρω αρνητικές συνέπειες στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, δεδομένου του γεγονότος ότι οι φόροι γενικώς στρεβλώνουν τις τιμές των αγαθών και υπηρεσιών. Η διπλή φορολογία, λόγω της διπλής επιβάρυνσης της οικονομικής δραστηριότητας, θεωρείται ότι έχει γενικά ένα αρνητικό αποτέλεσμα στο συνολικό αριθμό και το μέγεθος των ξένων επενδύσεων σε ένα κράτος, καθώς επίσης και στον καταμερισμό των επενδύσεων σε διεθνές επίπεδο.²³

Συγχρόνως, η διπλή φορολογία σχετίζεται με το άλλο κρίσιμο ζήτημα που απασχολεί την διεθνή κοινότητα, ήτοι την φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι η διπλή φορολογία αποτελεί αιτία απόκρυψης εισοδημάτων (στην περίπτωση φυσικών προσώπων) ή την αποφυγή φορολόγησης εκ μέρους επιχειρήσεων οι οποίες πλέον αναζητούν κράτη, τα οποία δεν έχουν υπογράψει συμφωνίες ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών με τα άλλα κράτη, για να μεταφέρουν εκεί τα κεφάλαια τους ή ακόμα και την φορολογική τους κατοικία.²⁴ Κράτη τα οποία είναι μη συνεργάσιμα (δεν έχουν συνάψει Σ.Α.Δ.Φ ή διεθνείς ή διακρατικές συμφωνίες φορολογικής συνεργασίας για τον έλεγχο της φοροδιαφυγής) ή έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, λειτουργούν ως καταφύγια φοροδιαφυγής, ως «φορολογικοί παράδεισοι» για νομικά ή και φυσικά πρόσωπα, τα οποία ιδρύουν εκεί εξωχώριες/υπερόριες (offshore) εταιρείες με στόχο την αποφυγή της καταβολής φόρων.²⁵ Αυτά τα κράτη δεν επιβάλλουν φορολογία ή επιβάλλουν ελάχιστη ενώ συγχρόνως δεν παρέχουν φορολογικές πληροφορίες σε άλλα κράτη. Γίνονται ελκυστικοί προορισμοί για όσους επιδιώκουν να αποφύγουν την φορολογία των εισοδημάτων τους πόσο μάλλον όταν αυτή είναι και διπλή. Ουσιαστικά σε αυτές τις περιπτώσεις η διπλή φορολογία συνιστά έναν ακόμα λόγο φοροαποφυγής. Υπό αυτό το πρίσμα, η διεθνής φορολογική συνεργασία και οι διακρατικές συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας ή και ακόμα η μονομερής λήψη μέτρων εκ μέρους ενός

²³ F.Barthel, M. Busse & E. Neumayer, 2010, p.5. Η διπλή φορολογία του εισοδήματος το οποίο αποκτάται στην αλλοδαπή, αποτελεί ένα ορατό εμπόδιο για τις ξένες επενδύσεις. Βλ. Egger, The Impact of Endogenous Tax Treaties on Foreign Direct Investment: Theory and Evidence, *Canadian Journal of Economics*, 39(3), 2006, p.902: "One of the most visible obstacles to cross border investment is the double taxation of foreign-earned income".

²⁴ Χ.Παμπούκης, 2015, σελ. 324.

²⁵ Στο ίδιο, σελ. 324, υποσ. 4

κράτους προς αυτή την κατεύθυνση, συνιστούν τρόπους περιορισμού της φοροαποφυγής/φοροδιαφυγής.²⁶ Οι Σ.Α.Δ.Φ, πέραν του γεγονότος ότι μπορεί να έχουν ένα θετικό αντίκτυπο στις ξένες επενδύσεις, ενθαρρύνοντας τους ξένους επενδυτές στην τοποθέτηση κεφαλαίων, τεχνολογίας και τεχνογνωσίας στο κράτος της επιλογής τους, έχουν θετικό ρόλο στην μείωση του επιβλαβούς για την οικονομία διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού από τους λεγόμενους φορολογικούς παραδείσους.²⁷ Εντούτοις, η ανακούφιση των ξένων επενδυτών από την διπλή φορολογία δεν είναι ο μόνος σκοπός των Σ.Α.Δ.Φ. Ένας άλλος σκοπός είναι η ανταλλαγή πληροφοριών. Οι Σ.Α.Δ.Φ. παρέχουν την δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων φορέων των κρατών, σχετικών με τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης από το ένα κράτος στο άλλο, προστατεύοντας έτσι τα εμπλεκόμενα κράτη από την έλλειψη πληροφοριών απαραίτητων στην πάταξη της φοροαποφυγής. Η ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών και γνωστοποίηση φορολογικών δεδομένων όσων δραστηριοποιούνται στην αλλοδαπή, τόσο στο πλαίσιο του ελέγχου της φοροδιαφυγής όσο και του περιορισμού και αποφυγής της διπλής φορολογίας, είναι απαραίτητη ώστε να περιοριστεί η δυνατότητα εταιρειών ή φυσικών προσώπων να φοροδιαφεύγουν εκμεταλλευόμενες το καθεστώς προστασίας από την διπλή φορολογία.²⁸ Ως συνέπεια αυτών των πρακτικών προκύπτουν ζητήματα προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων καθώς και των προσωπικών δεδομένων στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών και δικαιωμάτων του ανθρώπου.²⁹ Αυτές οι επιπτώσεις των Σ.Α.Δ.Φ. θα εξεταστούν στο επόμενο κεφάλαιο της παρούσης εργασίας.

Από την εφαρμογή της διπλής φορολογίας εκτός των επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων γενικότερα, που επιχειρούν στην αλλοδαπή, πλήττονται δυσανάλογα και τα φυσικά πρόσωπα. Εάν δεν έχουν θεσπιστεί μέτρα αποφυγής ή περιορισμού της διπλής φορολογίας, τότε είναι πιθανόν κάποιος να κληθεί να καταβάλλει φόρους για το ίδιο εισόδημα και την ίδια χρονική περίοδο σε δύο χώρες, γεγονός βέβαιο που μπορεί να συνιστά άδικη φορολογική μεταχείριση. Αν κάποιος είναι διασυννοριακός εργαζόμενος, ήτοι ζει σε μια χώρα και εργάζεται σε μια άλλη,

²⁶ Βλ.Κ. Σαββαΐδου, «Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς» *ΔΦΝ*, 67 (1517), 2013, σελ. 994-5.

²⁷ Βλ. F.Barthel, M. Busse & E. Neumayer, 2010, σελ.6 και Δ.Μελάς, 2014, σελ.1194

²⁸ Βλ. F.Barthel, M. Busse & E. Neumayer, 2010, σελ.5 και Δ.Μελάς, 2014 σελ.1194

²⁹ Βλ.Β. Δουβλής, «Διεθνείς δράσεις κατά της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής: «Η μεγάλη Χίμαιρα», *ΔΕΕ*, 8-9, 2015, σελ.773-4 και I. Stepanova, "European Double Taxation and Human Rights in a Globalised Word", *SSRN Electronic Journal*, 2016, pp. 1-2.

αν έχει αποσπαστεί στο εξωτερικό για σύντομο διάστημα ως εργαζόμενος του δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα, αν ζει και αναζητεί εργασία στο εξωτερικό και έχει μεταφέρει τις παροχές ανεργίας από την χώρα του, αν έχει εγκατασταθεί ως συνταξιούχος σε μια χώρα αλλά λαμβάνει σύνταξη από μια άλλη, τότε μπορεί να κληθεί να καταβάλει διπλούς φόρους. Μπορεί επίσης να φορολογηθεί διπλά, κάποιος που ως στέλεχος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας, διαμένει σε διαφορετική χώρα από αυτήν στην οποία έχει την έδρα της η εταιρεία. Υπό ορισμένες συνθήκες, διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων τους μπορεί να προκύψει για μετακινούμενους καλλιτέχνες ή επαγγελματίες αθλητές, όταν εργασθούν, έστω και προσωρινά, σε χώρα άλλη από αυτήν που έχουν την φορολογική τους κατοικία.³⁰ Συνέπεια της διπλής φορολόγησης των εισοδημάτων των εργαζομένων και των άλλων φορολογουμένων που θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι μιας χώρας άλλης από αυτήν στην οποία αποκτούν εισοδήματα, είναι η αποθάρρυνση των μετακινήσεων του εργατικού δυναμικού και ο περιορισμός της απρόσκοπτης κίνησης των εργαζομένων, κυρίως βέβαια σε έναν υπερεθνικό οργανισμό όπως η ΕΕ.

Η κινητικότητα των εργαζομένων είναι σημαντικός παράγοντας για την οικονομική ανάπτυξη και την τόνωση της απασχόλησης στην Ε.Ε και η διπλή φορολογία αποτελεί τροχοπέδη σε αυτή την κατεύθυνση. Οι εργαζόμενοι, βάσει των υπαρχόντων διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΕ., κανονικά μπορούν να αποφύγουν την διπλή φορολόγηση. Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι υπάρχουν διαφορές στα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών αλλά και διαφορετικές ερμηνευτικές προσεγγίσεις των φορολογικών διατάξεων, οι διμερείς συμβάσεις μπορεί να αποδειχθούν λιγότερο χρήσιμες από ότι πραγματικά μπορεί να είναι..³¹ Επιπροσθέτως, πολλοί φορολογούμενοι δεν γνωρίζουν είτε την ύπαρξη τέτοιων συμφωνιών, των οποίων το περιεχόμενο άλλωστε είναι δυσκολονόητο ακόμα και για τους φοροτεχνικούς, είτε ότι υπάρχουν ένδικα μέσα στην περίπτωση της διπλής φορολογίας. Μπορεί ακόμα ένας εργαζόμενος να γνωρίζει τους διαθέσιμους αμυντικούς μηχανισμούς, ήτοι τις «θεραπείες» σε περίπτωση διπλής φορολογίας, αλλά να μην επιδιώξει την επίλυση

³⁰Βλ. *Επίσημος Διαδικτυακός Τόπος της ΕΕ*, [europa.eu/yourEurope/citizens/work/taxes/double taxation](http://europa.eu/yourEurope/citizens/work/taxes/double%20taxation).

³¹ Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and Tax avoidance (Specific contract No 1 TaxUD/2013/DE/303 Based on framework contract No TaxUD/2012/CC/117) Final report EY, April 2014, pp.7, 9.

της φορολογικής διαφοράς εξ αιτίας των καθυστερήσεων και των διοικητικών εμποδίων στην όλη διαδικασία.³²

Είναι γεγονός ότι στις παραπάνω περιπτώσεις, ο χρόνος και η προσπάθεια που πρέπει οι φορολογούμενοι να αφιερώσουν όταν έρχονται αντιμέτωποι με τις φορολογικές αρχές, καθώς και το κόστος πρόσληψης ενός φοροτεχνικού συμβούλου, γνώση των κανόνων και διαδικασιών, συνιστούν ανυπέρβλητη δοκιμασία, γεγονός που πολλές φορές είτε τους αποθαρρύνει να εργαστούν σε κράτος άλλο από αυτό στο οποίο έχουν την κατοικία τους ή του οποίου είναι υπήκοοι, είτε να υποστούν την διπλή φορολόγηση.³³ Ο εργαζόμενος μπορεί να περιμένει μήνες να επιλύσει μια φορολογική διαφορά στην περίπτωση της διπλής φορολόγησης του εισοδήματός του, και το αποτέλεσμα να μην είναι το προσδοκώμενο. Υπάρχει βέβαια πάντα η διαδικασία του διακανονισμού ή η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια, όπου λιμνάζουν χιλιάδες υποθέσεις, αλλά όλες αυτές οι διαδικασίες είναι βέβαιο ότι διαρκούν επί μακρόν και μέχρι την τελική απόφαση ο εργαζόμενος θα υπόκειται σε διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων του. Κατά συνέπεια, τόσο η διπλή φορολογική επιβάρυνση του εισοδήματός, όσο και η διαδικασία επίλυσης της ανακύπτουσας φορολογικής διαφοράς, συνιστούν εμπόδια για έναν εργαζόμενο ο οποίος επιθυμεί και σχεδιάζει να εργαστεί στην αλλοδαπή, τον αποθαρρύνουν σε αυτή του την επιδίωξη, με συνέπεια την παρακώλυση της ελεύθερης μετακίνησης των εργαζομένων.³⁴

1.5 Φορολόγηση παγκοσμίου εισοδήματος. Διατάξεις άρθρων Ν. 4172/2013

Ανωτέρω παρουσιάστηκαν οι σημαντικές επιπτώσεις του φαινομένου της διπλής φορολογίας και της εξ αυτών ανάγκης τρόπων αποφυγής της. Πριν εξεταστούν οι τρόποι και τα μέτρα τα οποία παρέχουν τα ένδικα μέσα αλλά και τις «θεραπείες» εξάλειψης των αδικιών εις βάρος των φορολογουμένων οι οποίοι έχουν εισοδήματα από πηγές της αλλοδαπής, θα πρέπει να διευκρινιστεί η έννοια του παγκοσμίου εισοδήματος και να παρουσιαστούν οι διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας στις

³² Munachiso, O.J., “Analyzing the Interaction Between Double Taxation Treaties (DTT) and Workers Mobility Within the European Union (EU)”. *Tax Law: International & Comparative Tax e Journal*, 20(27), 2020, pg. 4. και Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and Tax avoidance, Final report EY, April 2014, pg.9

³³ Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and Tax avoidance, Final report EY, April 2014, pg. 10

³⁴ Munachiso, O.J., 2020, pp.2,4.

οποίες εμπíπτουν τα προς εξέταση ζητήματα. Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) ως παγκόσμιο εισόδημα ενός φορολογούμενου, ο οποίος έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, νοείται το φορολογητέο εισόδημα το οποίο προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή (άρθρο 3, παρ.1, Ν.4172/2013).³⁵ Ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει στην οικεία Δ.Ο.Υ δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημα του. Φορολογείται δε ακριβώς για αυτό το παγκόσμιο εισόδημα που αποκτάται σε ορισμένο φορολογικό έτος. Αν έχει αποκτήσει εισόδημα σε άλλο κράτος του εξωτερικού, τότε σε αυτό το συγκεκριμένο κράτος υποβάλλει δήλωση φορολογία εισοδήματος μόνο για τα εισοδήματα που έχει αποκτήσει εκεί.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της Βουλής για τον συγκεκριμένο νόμο, εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογικά υποκείμενα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ αλλά και της ΕΕ.³⁶ Αποσυνδέεται έτσι η φορολογία εισοδήματος από την *ιθαγένεια*, καθώς στο φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας του, για τα εισοδήματα που προκύπτουν τόσο στην Ελλάδα όσο και στην αλλοδαπή (παγκόσμιο εισόδημα). Η διάταξη βέβαια αυτή εξυπηρετεί την επιδίωξη κάθε εθνικού νομοθέτη να εντάξει όσα περισσότερα πρόσωπα μπορεί στον «κύκλο των υποκείμενων στον φόρο», συνδέοντας, όπως θα δούμε αναλυτικότερα σε επόμενο κεφάλαιο, την φορολογική κατοικία με «οποιοδήποτε δεσμό» συνδέει αυτό το πρόσωπο με το εθνικό κράτος.³⁷ Το κριτήριο της κατοικίας είναι άκρως σημαντικό για αυτό η νομική της έννοια, ως κριτήριο φορολόγησης, οριοθετείται κατά το δυνατόν από το πρότυπο συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, καθόσον η ευρύτητα του όρου και η εξουσία του κράτους, το οποίο επιδιώκει να αντλήσει έσοδα από όσο είναι δυνατόν περισσότερα πρόσωπα, εγκυμονεί την πιθανότητα της διπλής φορολογίας του ίδιου φορολογικού αντικειμένου για το ίδιο φορολογικό έτος.³⁸

³⁵ Σύμφωνα με την ίδια διάταξη, ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό «των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων», που εντάσσονται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης, υπόκειται σε φόρο μόνον για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

³⁶ Βουλή των Ελλήνων, Νομοθετικό έργο, *Αιτιολογική Έκθεση: Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»*

³⁷ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 319 και 324.

³⁸ Στο ίδιο, σελ.319

Στο ίδιο άρθρο και στην δεύτερη παράγραφο, ορίζεται ότι ο φορολογούμενος του οποίου η φορολογική κατοικία ευρίσκεται εκτός της Ελλάδας, φορολογείται για το εισόδημά του που προκύπτει μόνον στην Ελλάδα και αποκτάται σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Αυτή είναι μια σημαντική διάταξη καθόσον ο νομοθέτης λαμβάνει υπόψη την πρακτική που διεθνώς προβλέπεται από τις Σ.Α.Δ.Φ, συμβάσεις που έχει συνάψει και η Ελλάδα.³⁹ Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της Βουλής, η σύνδεση της έννοιας του φορολογουμένου και της έννοιας της φορολογικής κατοικίας απλοποιεί τον νομοθετικό πλαίσιο καθώς δεν απαιτείται πλέον απαρίθμηση των φορολογικών υποκειμένων.⁴⁰ Με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κ.Φ.Ε. καθίσταται σαφές ότι ο φορολογικός κάτοικος εξωτερικού φορολογείται για το εισόδημα του το οποίο προκύπτει μόνο στην Ελλάδα, αντίθετα βεβαίως από τον φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ο οποίος φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του.

Σύμφωνα πάντα με την αιτιολογική έκθεση, οι προτεινόμενες διατάξεις του Κ.Φ.Ε, ακολουθούν τις εξελίξεις στην οικονομική πραγματικότητα της Ε.Ε. αλλά και διεθνώς, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς της φορολογικής κατοικίας και της μόνιμης εγκατάστασης, τους ορισμούς των επιμέρους εισοδημάτων, όπως τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, κλπ. που απορρέουν από το διεθνές φορολογικό δίκαιο και αποτυπώνονται στο Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την σύναψη Σ.Α.Δ.Φ στο εισόδημα και στο κεφάλαιο. Το άρθρο 1 του Κ.Φ.Ε. αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του νόμου, το οποίο καθορίζει την φορολογία φυσικών, νομικών προσώπων και άλλων νομικών οντοτήτων καθώς και ζητήματα τρόπου φορολόγησης, απόδοσης, παρακράτησης και προκαταβολής φόρων. Στο άρθρο 2, δίνονται οι ορισμοί των όρων, σχετικών με τα φορολογικά υποκείμενα (νομικό πρόσωπο, συγγενικό πρόσωπο, φορολογούμενος, συνδεδεμένο πρόσωπο, νομική οντότητα κλπ.) προς διευκόλυνση του έργου του ερμηνευτή δικαίου.⁴¹

Το άρθρο 4 αποσαφηνίζει την έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, διατάξεις καθοριστικές για την φορολογία εισοδήματος αλλά και για την αποφυγή διπλής φορολογίας όπως αναφέρθηκε ανωτέρω. Το άρθρο 6, επίσης σημαντικό για τους ίδιους λόγους, ορίζει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων κυρίως για να προσδιοριστεί το

³⁹ Βουλή των Ελλήνων, Νομοθετικό έργο, *Αιτιολογική Έκθεση: Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»*

⁴⁰ Στο ίδιο, ό.π

⁴¹ Στο ίδιο, ό.π.

δικαίωμα επιβολής φορολογίας στα κέρδη μια επιχείρησης σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του Κ.Φ.Ε. Τα άρθρα αυτά θα παρουσιαστούν αναλυτικά στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσης εργασίας στο οποίο θα γίνει εκτενής αναφορά στην έννοια της φορολογικής κατοικίας και τα ζητήματα που άπτονται αυτής ως κριτηρίου φορολογικής εξουσίας.

Το άρθρο 5 ορίζει αναλυτικά τις πηγές εισοδήματος που προκύπτει στην ημεδαπή. Η αναφορά όμως είναι ενδεικτική έτσι ώστε να αποφευχθεί η κατηγοριοποίηση και η εξ αυτής ασάφειες ως προς την προέλευση του εισοδήματος πηγής Ελλάδας, σύμφωνα πάντα με την σκέψη του νομοθέτη: Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας. Μεταξύ των πηγών που αναφέρονται, παραθέτονται εδώ ενδεικτικά:

1. Το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην ημεδαπή.
2. Το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην αλλοδαπή και πληρώνεται από το Ελληνικό Δημόσιο.
3. Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, «μέσω μόνιμης εγκατάστασης».⁴²
4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή.
5. Το εισόδημα από πώληση ακίνητης περιουσίας που ευρίσκεται στην ημεδαπή.
6. Το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή.
7. Το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες «που οφείλονται» από «φορολογικό» κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.
8. Το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από «φορολογικό» κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

Εξ αντιδιαστολής προς το εισόδημα από την ημεδαπή όπως αυτό ορίζεται και όπως αναλυτικά οι πηγές του αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε, στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, ορίζεται τότε ένα εισόδημα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από την αλλοδαπή: «Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα

⁴² Εδώ εμπίπτει και η περίπτωση της φορολόγηση αλλοδαπού νομικού προσώπου μόνιμα εγκαταστημένου στην Ελλάδα (βλ. ανωτέρω αναφορά στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε).

οριζόμενα στην παράγραφο 1». Οι διατάξεις αυτές είναι ουσιαστικές για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, διότι και οι δύο περιπτώσεις συνιστούν μαζί το σύνολο του παγκοσμίου εισοδήματος του φορολογικού κατοίκου της Ελλάδας. Το τι συνιστά εισόδημα από την αλλοδαπή, είναι επίσης ουσιώδες στην αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας, καθώς όπως θα δούμε στην οφειλή των φόρων συνυπολογίζονται οι φόροι που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή για τα εκεί αποκτηθέντα εισοδήματα. Εισοδήματα που αποκτούν στην αλλοδαπή οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας μπορεί να είναι σύμφωνα με την παρ.2, άρθρο 5 του Κ.Φ.Ε «κάθε εισόδημα», από οποιαδήποτε πηγή η οποία ευρίσκεται στην αλλοδαπή, το είδος δε της πηγής μπορεί να είναι το ίδιο όπως των αντίστοιχων πηγών εισοδήματος στην Ελλάδα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι: 1. Εισόδημα από ενοίκια ακινήτων που ευρίσκονται στο εξωτερικό. 2. Εισόδημα από πώληση ακινήτου που επίσης ευρίσκεται στο εξωτερικό. 3. Μερίσματα από μετοχές αλλοδαπών εταιρειών. 4. Κέρδη από την συμμετοχή σε αλλοδαπές προσωπικές εταιρείες. 5. Τόκοι από καταθέσεις σε τράπεζες του εξωτερικού. 6. Μισθοί και άλλες αμοιβές από εργοδότη/επιχείρηση εγκαταστημένη σε χώρα του εξωτερικού. 7. Συντάξεις που λαμβάνει από χώρα του εξωτερικού. 8. Εισόδημα που αποκτούν μετακινούμενοι καλλιτέχνες ή επαγγελματίες αθλητές, όταν εργασθούν, έστω και προσωρινά, στο εξωτερικό.⁴³

Τα εισοδήματα τα οποία αποκτώνται στην αλλοδαπή ενδέχεται να έχουν υποστεί ήδη φορολόγηση στην χώρα απόκτησης τους. Όπως θα δούμε, ο φορολογούμενος δικαιούται μείωσης του συνολικού φόρου εισοδήματος που θα κληθεί να καταβάλει στην Ελλάδα, αφού ληφθεί υπόψη ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Εάν η χώρα απόκτησης του συγκεκριμένου εισοδήματος έχει συνάψει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας με την Ελλάδα, ο φορολογούμενος θα φορολογηθεί αναλόγως με την σχετική πρόβλεψη της Σ.Α.Δ.Φ.

Στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα και καθιερώνεται το σύστημα των χωριστών κατηγοριών εισοδήματος που αναγνωρίζει ο παρών Κ.Φ.Ε. (εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισόδημα από μεταβίβαση υπεραξίας του κεφαλαίου). Ως καθίσταται πρόδηλο, το εισόδημα φορολογούμενου που αποκτάται τόσο στην ημεδαπή όσο και την αλλοδαπή, εμπίπτει σε αυτές τις

⁴³ Βλ. σελ. 14 παρούσας εργασίας.

κατηγορίες, στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος που αποκτάται από διαφορετικές πηγές στο εσωτερικό ή εξωτερικό, καθόσον οτιδήποτε δεν εμπίπτει στην έννοια κάποιας από τις τέσσερις ανωτέρω κατηγορίες δεν υπόκειται σε φόρο.⁴⁴ Στο άρθρο 8 του Κ.Φ.Ε ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους, το οποίο ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος και δεν μπορεί να υπερβαίνει τους 12 μήνες (παρ.1, άρθρο 8). Κατά παρέκκλιση της παρ.1 του άρθρου 8, τα νομικά πρόσωπα και οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι ημεδαπής αλλά κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% ανήκει σε νομικό πρόσωπο η οντότητα της αλλοδαπής, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου. Αυτό το στοιχείο μπορεί ασφαλώς να λαμβάνεται υπόψη σε ζητήματα διπλής φορολόγησης.

Όπως προαναφέρθηκε ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εκεί αποκτηθέντα εισοδήματα μπορεί να συμψηφίζεται με τον φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα που θα καταβληθεί στην Ελλάδα. Το άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε, υπό τον τίτλο «Πίστωση φόρου αλλοδαπής», αφορά ακριβώς σε αυτό το θέμα. Με αυτό τον τρόπο, την εφαρμογή δηλαδή αυτής της μεθόδου, και σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, επιχειρείται να αντιμετωπιστεί το ζήτημα της διπλής φορολόγησης. Όπως υπενθυμίζεται στην αιτιολογική έκθεση, η συγκεκριμένη πρόβλεψη συμπεριλαμβάνεται στις Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9, εάν ένας φορολογούμενος που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, αποκτά εισόδημα από την αλλοδαπή, τότε ο φόρος που πρέπει να καταβάλει στην Ελλάδα για το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που ήδη έχει καταβάλει (για το συγκεκριμένο εισόδημα) στην αλλοδαπή.⁴⁵ Στην παρ. 2 του άρθρου 9, διευκρινίζεται ότι η μείωση του φόρου που πρέπει να καταβληθεί για το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.⁴⁶ Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι η συγκεκριμένη διάταξη, σε αντίθεση με τον προηγούμενο ισχύοντα Ν.2238/1994, δεν περιορίζει την πίστωση φόρου μόνο για τα εισοδήματα που προέρχονται από τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει

⁴⁴ Βουλή των Ελλήνων, Νομοθετικό έργο, *Αιτιολογική Έκθεση: Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»*.

⁴⁵ Από τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου προβλέπεται επίσης ότι καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

⁴⁶ Όπως ακριβώς προβλέπει και με το άρθρο 23 Β, παρ.1 του Ο.Ο.Σ.Α. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017.

Σ.Α.Δ.Φ. Σύμφωνα με την άποψη νομικών αυτή η εξέλιξη σηματοδοτεί την βούληση του νομοθέτη να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της μείωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και σε χώρες με τις οποίες δεν έχουν συναφθεί Σ.Α.Δ.Φ.⁴⁷

Οι διατάξεις του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε, είναι άκρως σημαντικές για την αντιμετώπιση των ζητημάτων που προκύπτουν στην φορολόγηση εισοδήματος φορολογικών κατοίκων της Ελλάδος που αποκτούν εισοδήματα στο εξωτερικό αλλά και της αποφυγής της διπλής φορολογίας γενικότερα, καθόσον η μέθοδος «πίστωσης φόρου αλλοδαπής», είναι καθοριστική σε αυτή την κατεύθυνση. Παρομοίως, η αρχή της «πίστωσης φόρου αλλοδαπής» ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού όταν υποβάλλουν φόρο εισοδήματος στην αλλοδαπή και αντιμετωπίζουν αντίστοιχα ζητήματα. Σε αυτή την περίπτωση το «άλλο κράτος» ενδέχεται να είναι η Ελλάδα, στην οποία ο φορολογούμενος έχει αποκτήσει εισοδήματα.

2. Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ)

2.1 Η έννοια, το πεδίο εφαρμογής και η λειτουργία των Σ.Α.Δ.Φ.

Η ανάπτυξη της διεθνούς κυκλοφορίας, αγαθών, υπηρεσιών, κεφαλαίων και προσώπων, αν και ευεργετική για την οικονομία, παρέχει αυξημένες δυνατότητες για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή και παρουσιάζει περισσότερα προβλήματα διπλής φορολόγησης στο πλαίσιο της άσκησης φορολογικής εξουσίας. Οι Σ.Α.Δ.Φ., κύριο εργαλείο των κρατών για την αποφυγή της διπλής οικονομικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων, στοχεύουν στο περιορισμό των συνεπειών που έχει στην οικονομία η πρακτική της διπλής καταβολής φόρου, στην άμβλυνση των φορολογικών ανταγωνισμών, αλλά και στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.⁴⁸ Προαναφέρθηκε ότι ένα κράτος μπορεί μονομερώς να λάβει μέτρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Αλλά αυτό σημαίνει ότι το συγκεκριμένο κράτος παραιτείται εν μέρει από ένα δικαίωμα του ενώ ένα άλλο κράτος το διατηρεί. Θα ήταν

⁴⁷ Δ.Γιαλούρης και Χ. Καλογεροπούλου, «Η σχέση των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην περίπτωση εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης», *ΔΦΝ*, 68(1532), 2014, σελ.260-261.

⁴⁸ Βλ. σχετ. περί φορολογικού ανταγωνισμού και φορολογικών «παραδείσων», σελ.13 παρούσας εργασίας

προτιμητέο λοιπόν να υπάρχει αμοιβαία συμφωνία και κατά κάποιο τρόπο τα δύο συμβαλλόμενα κράτη να εξισορροπήσουν τις φορολογικές απώλειες. Οι διακρατικές φορολογικές συμβάσεις έχουν σχεδιαστεί, βάσει και του προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α, ακριβώς για να δημιουργούν ίσους όρους ανταγωνισμού αλλά και να αποθαρρύνουν την μεταφορά κεφαλαίων σε φορολογικούς παραδείσους, εξασφαλίζοντας έτσι την «φορολογική ουδετερότητα».⁴⁹ Με αυτό τον τρόπο και μέσα από την λογική της εξισορρόπησης των φορολογικών απωλειών (απώλεια δημοσίων εσόδων λόγω της απαλλαγής ή μείωσης φόρου) ή της εξισορρόπησης των αμοιβαίων πλεονεκτημάτων (προσέλκυση επενδύσεων και κεφαλαίων), που προκύπτουν από την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι Σ.Α.Δ.Φ επιτελούν τον σκοπό τους.

Οι Σ.Α.Δ.Φ, οι οποίες είναι κυρίως διμερείς, θεσπίζουν κανόνες με τους οποίους ρυθμίζεται υπό ποίους όρους και σε τι βαθμό τα δύο συμβαλλόμενα κράτη έχουν την εξουσία επιβολής φόρου σε οικονομικά στοιχεία τα οποία έχουν το χαρακτηριστικό της «αλλοδαπότητας».⁵⁰ Μέσω των Σ.Α.Δ.Φ επιχειρείται η άρση των συγκρούσεων μεταξύ των φορολογικών διατάξεων των συμβαλλομένων κρατών και αυτό επιτυγχάνεται με την σύνδεση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους με συγκεκριμένα κριτήρια, κατά κύριο λόγο, την έδρα (για μια επιχείρηση) ή την κατοικία (για ένα φυσικό πρόσωπο). Επιδιώκεται δηλαδή η κατανομή της φορολογικής εξουσίας βάσει συγκεκριμένων στοιχείων.⁵¹

Με τον όρο Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εννοείται η διακρατική φορολογική συμφωνία η οποία εφαρμόζεται επί των φορολογικών κατοίκων δύο συμβαλλομένων κρατών. Οι συμβάσεις αυτές καλύπτουν τα ζητήματα φορολογίας εισοδήματος και κινητής ή ακίνητης περιουσίας φυσικών και νομικών προσώπων με αναλυτική αναφορά σε κάθε πηγή εισοδήματος (μισθοί, συντάξεις, μερίσματα, τόκοι, εισοδήματα από ακίνητα. κλπ).⁵² Οι υφιστάμενες Σ.Α.Δ.Φ., ένα εκτεταμένο δίκτυο διακρατικών συμβάσεων παγκοσμίως, οι οποίες βασίζονται στα μοντέλα του Ο.Ο.Σ.Α και των Ηνωμένων Εθνών, συνιστούν διεθνείς συνθήκες και διατηρούν αυτό τον χαρακτήρα, σύμφωνα και με το διεθνές δίκαιο, έστω και αν κατόπιν της κυρώσεως

⁴⁹ Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.305

⁵⁰ Στο ίδιο, σελ.298. Σύμφωνα με τον Φινοκαλιώτη, στην περίπτωση της εφαρμογής των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ., το διεθνές φορολογικό δίκαιο έχει ομοιότητες με το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο, με την εξής διαφορά: Ο εφαρμοστής του δικαίου στην περίπτωση του ΙΔΔ καλείται να αποφανθεί ποιο από τα δύο συστήματα δικαίου (της ημεδαπής ή αλλοδαπής) είναι εφαρμοστέο, ενώ στην περίπτωση των Σ.Α.Δ.Φ. ο εφαρμοστής πρέπει να αποφανθεί ποιο κράτος έχει εξουσία επιβολής φόρου.

⁵¹ Στο ίδιο, σελ. 299.

⁵² Δ.Μελάς, 2014, σελ. 1194.

τους ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο.⁵³ Το δίκαιο των Σ.Α.Δ.Φ, αποτελεί τμήμα του διεθνούς φορολογικού δικαίου και ως εκ τούτου, οι εν λόγω συμβάσεις συνιστούν διεθνείς συνθήκες οι οποίες έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα για τα συμβαλλόμενα κράτη.⁵⁴ Γεγονός είναι ότι στην ελληνική έννομη τάξη οι διεθνείς συμβάσεις, από την στιγμή που έχουν κυρωθεί δια νόμου και τέθηκαν σε ισχύ, υπερισχύουν της εθνικής νομοθεσίας σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 28 του Συντάγματος.⁵⁵ Το όλο ζήτημα βέβαια παραπέμπει στην συζήτηση περί υπεροχής του διεθνούς, ιδιαιτέρως του Ευρωπαϊκού Δικαίου, έναντι του Εθνικού. Μια τέτοια όμως συζήτηση, επί του παρόντος και συγκεκριμένα στο ζήτημα της υιοθέτησης των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ, δεν θα είχε πρακτική σημασία αφού η βούληση του εθνικού νομοθέτη δεν μπορεί, εν προκειμένω, να είναι διαφορετική από την επιδίωξη του ελληνικού κράτους να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά το πρόβλημα της διπλής φορολογίας, επιδίωξη η οποία και οδήγησε στην σύναψη φορολογικών συμβάσεων με άλλα κράτη άρα και στην αποδοχή της ισχύος των κανόνων των διεθνών αυτών συνθηκών.

Επειδή μετά την κύρωση τους από το ελληνικό κράτος οι Σ.Α.Δ.Φ αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της ελληνικής έννομης τάξης, δημιουργούνται ζητήματα ως προς την μεθοδολογική προσέγγισή τους. Τα προβλήματα συσχετίζονται κυρίως με την ερμηνεία των συμβάσεων, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την ορθή εφαρμογή τους.⁵⁶ Οι Σ.Α.Δ.Φ επειδή βασίζονται σε συγκεκριμένα πρότυπα συμβάσεων τα οποία έχουν σχεδιαστεί από διεθνείς οργανισμούς, παρουσιάζουν γενικώς μια ομοιομορφία ως προς την δομή, την μορφολογία των παραγράφων, την λεκτική έκφραση, τις επιμέρους διατάξεις, έτσι ώστε οι κανόνες τους να καθίστανται εφαρμόσιμοι από τα κράτη που συνάπτουν μεταξύ τους φορολογικές συμφωνίες.⁵⁷ Εντούτοις, κατά την εφαρμογή τους προκύπτουν ερμηνευτικά ζητήματα τα οποία

⁵³ Βλ. Α. Τσουρουφλής, *Η ερμηνεία των Διμερών Διεθνών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ.3

⁵⁴ Οι διακρατικές φορολογικές συμβάσεις πληρούν όλα τα κριτήρια ώστε να χαρακτηριστούν διεθνείς συμβάσεις ή συνθήκες. «Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 περ. α' της Σύμβασης της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών, δια του όρου συνθήκη νοείται διεθνής συμφωνία, συνομολογουμένη μεταξύ κρατών εις έγγραφον τύπον και διεπομένη υπό του Διεθνούς Δικαίου». Κάθε συμφωνία μεταξύ κρατών, «μέλη της διεθνούς κοινότητας με δικαιοπρακτική ικανότητα» η οποία αποσκοπεί στην παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων συνιστά με διεθνή συνθήκη. Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.3

⁵⁵ Το Σύνταγμα δια της παρ.1 του άρθρου 28 ορίζει ότι: «Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου». Βλ.σχολ. Δ.Μελάς, 2014, σελ. 1194.

⁵⁶ Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.1 και 24

⁵⁷ Στο ίδιο, σελ. 11 και Δ. Μελάς, 2014, σελ.1193-4.

κυρίως συνδέονται με την κατανόηση των κανόνων τους. Κάθε φορολογική σύμβαση που υπογράφεται μεταξύ δυο κρατών, παρά την σχετική ομοιομορφία στην δομή και τυπολογία των διατάξεων, είναι μια ξεχωριστή περίπτωση, ήτοι ισχύει μόνο μεταξύ των δυο συμβαλλομένων κρατών.⁵⁸ Κάθε Σ.Α.Δ.Φ αποτελεί προϊόν ιδιαίτερων διαπραγματεύσεων και αμοιβαίων παραχωρήσεων, αναφέρεται στους κανόνες που διέπουν την φορολογική μεταχείριση των φορολογικών κατοίκων των δύο αυτών κρατών, αφού λαμβάνει υπόψη το φορολογικό δίκαιο και τις ιδιαιτερότητες του κάθε κράτους.

Οι Σ.Α.Δ.Φ σχεδιάστηκαν πρωτίστως για την εφαρμογή μεθόδων αποφυγής της διπλής φορολογικής επιβάρυνσης, ήτοι καταβολή φόρου (ο οποίος μπορεί να διαφέρει σε ποσοστό συντελεστή από το ένα κράτος στο άλλο) για το ίδιο εισόδημα το ίδιο φορολογικό έτος, και μάλιστα, στην περίπτωση του φυσικού προσώπου, για τον ίδιο φορολογούμενο.⁵⁹ Στην περίπτωση μιας νομικής οντότητας ή προσώπου η διπλή φορολόγηση αφορά στο ίδιο φορολογικό αντικείμενο. Στην χώρα πηγής του εισοδήματος φορολογούνται τα κέρδη της επιχείρησης και έπειτα τα επαναπατρισθέντα ή ήδη φορολογηθέντα κέρδη, φορολογούνται υπό την μορφή μερισμάτων τα οποία διανέμονται στους μετόχους. Το πεδίο εφαρμογής των Σ.Α.Δ.Φ, με κριτήριο το αντικείμενο, όπως καθορίζεται και από το μοντέλο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (άρθρο 2, παρ.1) είναι το εισόδημα και το κεφάλαιο, ανεξαρτήτως για λογαριασμό ποιάς αρχής επιβάλλονται οι φόροι και του τρόπου επιβολής τους.⁶⁰

Ως προς το φορολογικό υποκείμενο, το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω συμβάσεων αναφέρεται στους φορολογικούς κατοίκους των δύο συμβαλλομένων χωρών, καθώς, όπως αναφέρθηκε, τα κράτη επιβάλλουν καθολική φορολογική υποχρέωση, φορολογώντας τους φορολογικούς τους κατοίκους για το παγκόσμιο εισόδημα τους. Ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», κυριαρχεί πλέον στις διεθνείς φορολογικές συμβάσεις, όπως καταγράφεται και στο άρθρο 4 του μοντέλου σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.⁶¹ Όμως το συγκεκριμένο μοντέλο δεν καθορίζει

⁵⁸ Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.11

⁵⁹ Σύμφωνα με τον ορισμό της διπλής φορολογίας τον οποίο παρέχει το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. στην εισαγωγή του: «International juridical double taxation can generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for the identical periods». OECD: Model Tax Convention on Income and Capital.

⁶⁰ Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017.

⁶¹ Στο ίδιο, άρθρο 4. Βλ., επίσης, Χ. Αναγνωστόπουλος, «Το πεδίο εφαρμογής διακρατικών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας και ο με αυτές ορισμός της έννοιας του κατοίκου», *ΔΦΝ*, 60, 2006, σελ.572.

τα ζητήματα της «κατοικίας», ούτε ποιο πρόσωπο μπορεί να χαρακτηριστεί ως φορολογικός κάτοικος, αλλά τα κράτη έχουν την δικαιοδοσία να καθορίσουν με διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου αυτά τα ζητήματα. Συγχρόνως μπορεί να επεκτείνουν την καθολική φορολογική υποχρέωση, ώστε να συμπεριλάβουν σε αυτή και πρόσωπα τα οποία διαμένουν μόνο κατά διαστήματα στην επικράτεια τους.⁶²

Για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μέσω των Σ.Α.Δ.Φ εφαρμόζονται δύο κυρίως μέθοδοι:

1. Η μέθοδος της εξαίρεσης (exemption method)

Το κράτος στο οποίο ο φορολογούμενος έχει την φορολογική του κατοικία δεν φορολογεί το εισόδημα το οποίο αποκτάται σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Πρακτικά αυτό το εισόδημα δεν λαμβάνεται υπόψη, δεν συνυπολογίζεται στο φορολογητέο εισόδημα. Υπάρχει όμως η πιθανότητα το κράτος της κατοικίας να συμπεριλάβει στο συνολικό (παγκόσμιο) εισόδημα του φορολογουμένου το εισόδημα το οποίο αποκτάται στην αλλοδαπή, έτσι ώστε αυτός να φορολογηθεί με υψηλότερο συντελεστή βάσει της αρχής της προοδευτικότητας της φορολογίας.⁶³ Ουσιαστικά, το εισόδημα ή το κεφάλαιο φορολογείται στο κράτος της πηγής και απαλλάσσεται στο κράτος της κατοικίας. Η απαλλαγή του εισοδήματος της αλλοδαπής μπορεί να είναι πλήρης (full exemption). Μπορεί όμως αυτό το εισόδημα να συνυπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα προκειμένου να εξευρεθεί ο μέσος φορολογικός συντελεστής που επιβαρύνει μόνο το φορολογητέο εισόδημα (exemption with progression).⁶⁴

2. Η μέθοδος της πίστωσης φόρου (credit method).

Όπως ήδη αναφέρθηκε αυτή είναι η πιο διαδεδομένη μέθοδος και αυτή εφαρμόζεται στις περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει η χώρα μας όπως προβλέπεται από τον ελληνικό Κ.Φ.Ε (άρθρο 9).⁶⁵ Εάν σε μια διακρατική σύμβαση επιλεγθεί η μέθοδος της πίστωσης φόρου, τότε το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, φορολογείται τόσο από το κράτος της πηγής, όσο και από το κράτος στο οποίο ο φορολογούμενος έχει την φορολογική του κατοικία. Σε αυτή την περίπτωση, ο φόρος που πρέπει να καταβάλει ένας φορολογούμενος στο κράτος που έχει την φορολογική του κατοικία, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που κατέβαλε για το ίδιο εισόδημα

⁶² Χ.Αναγνωστόπουλος, 2006, σελ. 573

⁶³ Βλ.Δ.Μελάς, 2014, σελ.1195

⁶⁴ Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017, Commentary on articles 23A and 23B, pg.382.

⁶⁵ Βλ. ανωτέρω σελ. 20 παρούσας εργασίας. Βλ. και Κ.Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.305

στο κράτος της αλλοδαπής. Συνήθως η μείωση του ποσού δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που βάσει φορολογικών συντελεστών αναλογεί για το εισόδημα στο κράτος της φορολογικής κατοικίας (ordinary credit), δίχως βέβαια να αποκλείεται η πίστωση επί του συνόλου του φόρου (full credit) που ήδη καταβλήθηκε στο κράτος της πηγής, σύμφωνα με τις προβλέψεις του άρθρου 23B του προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α.⁶⁶

Η εφαρμογή της μεθόδου εξαίρεσης/απαλλαγής, η οποία εφαρμόζεται επί του φορολογητέου εισοδήματος, δημιουργεί ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών, ενώ η μέθοδος πίστωσης, η οποία εφαρμόζεται επί του φόρου, στο στάδιο δηλαδή του προσδιορισμού του οφειλόμενου φόρου, αποθαρρύνει την μετακίνηση κεφαλαίων σε «φορολογικούς παραδείσους» επιτυγχάνοντας συνθήκες «φορολογικής ουδετερότητας» για τα συμβαλλόμενα κράτη.⁶⁷ Η επιλογή της μεθόδου εξαρτάται από τα κράτη που συνάπτουν την συγκεκριμένη σύμβαση. Άλλες χώρες επιζητούν να φορολογούν την φορολογική κατοικία ή ιθαγένεια ενώ άλλες την πηγή εισοδήματος και επιλέγουν για αυτό την αντίστοιχη μέθοδο. Γενικώς, τα αναπτυσσόμενα κράτη τα οποία επιδιώκουν την προσέλκυση επενδύσεων επιθυμούν την φορολόγηση στην χώρα της πηγής. Σε αυτή την περίπτωση επιλέγουν την μέθοδο της εξαίρεσης/απαλλαγής. Αντίθετα, τα αναπτυγμένα κράτη, από τα οποία εξάγονται επενδυτικά κεφάλαια έχουν συμφέρον να διατηρήσουν την φορολογική εξουσία στο κράτος της φορολογικής κατοικίας, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι (επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα) οι οποίοι έχουν την φορολογική του κατοικία σε αυτά τα κράτη, να φορολογούνται εκεί.⁶⁸ Κατά συνέπεια, επιλέγουν κατά κύριο λόγο την μέθοδο της πίστωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, έτσι ώστε να έχουν την δυνατότητα να μειώνουν εκείνα τους φόρους που αντιστοιχούν στο εισόδημα της αλλοδαπής που επαναπατρίζεται. Με αυτό τον τρόπο θέτουν αυτά τους «κανόνες του παιχνιδιού», ώστε να δημιουργούν κλίμα ευνοϊκό για τον επαναπατρισμό των κερδών αλλά και να περιορίζουν την φοροαποφυγή.⁶⁹

⁶⁶ OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017, Commentary on articles 23A and 23B, pg.383. Όπως παρομοίως προβλέπεται και στην παρ.2 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.

⁶⁷ Στο ίδιο, σελ. 305.

⁶⁸ Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.11

⁶⁹ Οι Σ.Α.Δ.Φ, οι οποίες συνάπτονται μεταξύ ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων κρατών, στην πλειοψηφία τους ευνοούν την φορολόγηση εισοδημάτων στην φορολογική κατοικία και περιορίζουν την επιβολή φορολογίας στην πηγή του εισοδήματος, κάτι το οποίο σημαίνει ότι τα εισοδήματα των αναπτυσσόμενων κρατών από φόρους επί των ξένων επενδύσεων επίσης περιορίζονται. Βλ. E.Neymayer, "Do Double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?", *Journal of International Studies*, 43 (8), 2007, pg.8

Υπάρχουν βέβαια περιπτώσεις στις οποίες επιλέγεται η εφαρμογή και των δύο αυτών μεθόδων.⁷⁰ Όλα εξαρτώνται από τη συμφωνία μεταξύ των δύο συμβαλλομένων κρατών τα οποία μπορεί να έχουν αντικρουόμενα συμφέροντα, καθόσον ενδέχεται να ανήκουν στην ίδια ομάδα κρατών (αναπτυγμένα ή αναπτυσσόμενα) ή σε διαφορετικές. Διότι, ως είναι φυσικό, μια φορολογική συμφωνία μπορεί να συναφθεί μεταξύ ενός αναπτυσσόμενου και ενός αναπτυγμένου βιομηχανικού κράτους, μεταξύ δύο αναπτυσσόμενων ή μεταξύ δύο αναπτυγμένων κρατών. Σε κάθε περίπτωση τα συμφέροντα και οι επιδιώξεις διαφέρουν, συνεπώς διαφέρει και η επιλεγόμενη μέθοδος αποφυγής της διπλής φορολογίας.⁷¹ Οποιαδήποτε όμως και αν είναι η μέθοδος που ακολουθείται για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, σημαντικό είναι να εφαρμόζονται τα συμφωνηθέντα, σύμφωνα βέβαια με την αρχή *pacta sunt servanda* η οποία διέπει τις διεθνείς συνθήκες, αλλά και να υπάρχει ουσιαστική αμοιβαιότητα καθώς και τα δύο συμβαλλόμενα κράτη δεσμεύονται να περιορίσουν αμοιβαία τα φορολογικά τους δικαιώματα.⁷²

2.2 Οι διεθνείς φορολογικές συμβάσεις και το εσωτερικό δίκαιο.

Όπως προαναφέρθηκε οι Σ.Α.Δ.Φ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ελληνικού Συντάγματος για τις διεθνείς συμβάσεις (άρθρο 28, παρ.1), από την στιγμή της επικύρωσης τους, εντάσσονται αυτόματα στο εθνικό δίκαιο και έχουν κανονιστική ισχύ στην έννομη τάξη, ενώ υπερέχουν έναντι κάθε άλλης αντίθετης διάταξης νόμου. Συγχρόνως όμως, προβλέπεται ότι η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας. Η αρχή της αμοιβαιότητας, καθώς και εκείνη της ισότητας, συνδέεται αναπόσπαστα με την αποδοχή της υπεροχής των διεθνών διατάξεων, η οποία κατ'ουσίαν συνιστά περιορισμό ως της άσκησης της εθνικής κυριαρχίας. Η Βουλή μπορεί να αποφασίζει ελεύθερα περιορισμούς στην άσκηση της εθνικής κυριαρχίας όταν αυτό υπαγορεύει το εθνικό συμφέρον, εφόσον αυτό μεταξύ άλλων, γίνεται «με βάση τις αρχές της ισότητας και τον όρο της αμοιβαιότητας».⁷³ Στην περίπτωση των

⁷⁰ Βλ. Κ.Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 304

⁷¹ Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.11

⁷² Κ.Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 306, Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.5 και 9.

⁷³ Σύμφωνα με την παρ.3, άρθρο 28 του Συντάγματος: «Η Ελλάδα προβαίνει ελεύθερα, με νόμο που ψηφίζεται από την απόλυτη πλειοψηφία του όλου αριθμού των βουλευτών, σε περιορισμούς ως προς την άσκηση της εθνικής κυριαρχίας της, εφόσον αυτό υπαγορεύεται από σπουδαίο εθνικό συμφέρον,

συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας την οποία έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες, οι κανόνες αυτών των συμβάσεων υπερισχύουν των κανόνων του ελληνικού φορολογικού δικαίου. Η χώρα προβαίνει σε περιορισμούς στην άσκηση της φορολογικής της εξουσίας, άρα και εθνικής κυριαρχίας, αλλά αυτό υπαγορεύεται από το ευρύτερο εθνικό συμφέρον το οποίο εν προκειμένω ταυτίζεται με το συμφέρον της εθνικής οικονομίας, ήτοι τα πλεονεκτήματα από την εξάλειψη της διπλής φορολογίας. Αλλά αυτό μπορεί να γίνει αποδεκτό μόνον εάν υπάρχει αμοιβαιότητα και ακολουθούνται οι αρχές της ισότητας, μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων συμβαλλομένων κρατών, ως προς την παραχώρηση φορολογικών δικαιωμάτων. Επιπλέον, σύμφωνα με την νομολογία, η αμοιβαιότητα πρέπει να ισχύει όχι μόνον βάσει των σχετικών νομοθετικών διατάξεων αλλά και «εν τοις πράγμασι», ήτοι να είναι ουσιαστική.⁷⁴ Η αρχή της ουσιαστικής αμοιβαιότητας απαιτεί οι διατάξεις μιας σύμβασης όχι μόνον απλά να υπάρχουν ως σχετική πρόβλεψη σε μια διεθνή συνθήκη ή στους νόμους των συμβαλλομένων κρατών, αλλά να εφαρμόζονται πραγματικά από τα αρμόδια όργανα εκάστου κράτους.⁷⁵ Συγχρόνως, οι μόνοι οι οποίοι μπορούν να αμφισβητήσουν την παραβίαση του όρου της αμοιβαιότητας είναι οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι, ήτοι τα συμβαλλόμενα μέρη, και όχι η Δικαιοσύνη και μάλιστα αυταπαγγέλτως, έστω και αν παραβιάζονται διατάξεις της έννομης τάξης (εν προκειμένω ο όρος της αμοιβαιότητας κατά το άρθρο 28 του Συντάγματος).⁷⁶

Η αρχή της αμοιβαιότητας αναφέρεται στις δεσμεύσεις των δύο συμβαλλομένων κρατών στο πλαίσιο μιας Σ.Α.Δ.Φ. Κατ'ουσίαν, το αίτημα της αμοιβαιότητας σημαίνει ότι εάν ένα κράτος καλείται να εφαρμόσει μια ρύθμιση της σύμβασης, δεσμευτικής και για τα δύο κράτη, για τους φορολογικούς κατοίκους (εν προκειμένω πολίτες) του αντισυμβαλλόμενου κράτους, το άλλο κράτος πρέπει επίσης να την εφαρμόσει απέναντι στους πολίτες του πρώτου κράτους.⁷⁷ Στο πλαίσιο των συμβατικών υποχρεώσεων τους, τα δύο αντισυμβαλλόμενα κράτη δεσμεύονται αμοιβαία να επιβάλλουν μειωμένο ή καθόλου φόρο στις περιπτώσεις που ορίζονται

δεν θίγει τα δικαιώματα του ανθρώπου και τις βάσεις του δημοκρατικού πολιτεύματος και γίνεται με βάση τις αρχές της ισότητας και με τον όρο της αμοιβαιότητας.»

⁷⁴ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 306, υποσ. 574: Στην περίπτωση του ελληνικού Δημοσίου, οποιοσδήποτε ισχυρισμός, ενώπιον των Δικαστηρίων, περί παραβίασης του όρου της αμοιβαιότητας θα πρέπει να στηρίζεται σε πραγματικά περιστατικά και να υποβάλλεται με την έκθεση της φορολογούσας αρχής (άρθρο 82 ΚΦΔ).

⁷⁵ Α.Τσουρουφλής, σελ.64

⁷⁶Κ.Φινοκαλιώτης, σελ. 306.

⁷⁷ Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ. 63

από την συμφωνία και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της και το οποίο περιλαμβάνει αναλυτικά και τους φόρους που καλύπτονται από τις προβλεπόμενες από την Σύμβαση μορφές αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής. Δεσμεύονται επίσης αμοιβαία να συνδράμουν στην ελεύθερη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τα φορολογικά υποκείμενα και τις δραστηριότητες τους.⁷⁸ Αλλά οι αμοιβαίες παραχωρήσεις των δύο κρατών αφορούν μόνο στον καταβαλλόμενο φόρο. Η ισχύς των διακρατικών φορολογικών συμβάσεων, αφορά μόνον στο περιορισμό των συμβαλλόμενων κρατών κατά την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου, και δεν επεκτείνεται γενικότερα στην φορολογική εξουσία ή τα φορολογικά δικαιώματα (έστω αν αυτά περιορίζονται), αφού αυτά απορρέουν από την εθνική κυριαρχία και δεν εξαρτώνται από την επιμέρους φορολογική συνθήκη με το άλλο κράτος.⁷⁹ Συνεπώς μέσω του αμοιβαίου περιορισμού του εσωτερικού φορολογικού δικαίου, οι κανόνες μιας διακρατικής φορολογικής σύμβασης, οι οποίοι βεβαίως διατηρούν την δική τους αυτονομία, κατανέμουν την φορολογική ύλη μεταξύ των δύο κρατών. Ο περιορισμός όμως των επιμέρους φορολογικών δικαιωμάτων, ή άλλως ο επιμερισμός της φορολογικής ύλης, δεν συνιστά κατ'ουδένα τρόπο εκχώρηση φορολογικής εξουσίας.⁸⁰ Αντίθετα, η φορολογική σύμβαση αναφέρεται στην αμοιβαία συμφωνία για κατανομή των δικαιωμάτων της φορολογίας, ήτοι τα δύο κράτη συμφωνούν έκαστο να λαμβάνει μέρος του φόρου που αναλογεί στην συγκεκριμένη φορολογική ύλη.⁸¹ Τα δύο κράτη διατηρούν την φορολογική τους εξουσία, αλλά για λόγους δημοσίου συμφέροντος αλλά και σεβασμού της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, συμφωνούν στον επιμερισμό του κόστους (απώλεια φορολογικών εσόδων) και την εξισορρόπηση των ωφελειών (προσέλκυση επενδύσεων).⁸²

Εκ των προαναφερθέντων καταφαίνεται ότι οι Σ.Α.Δ.Φ. κατ'ουδένα τρόπο δεν καθορίζουν το εφαρμοστέο δίκαιο, ούτε συνιστούν συμβάσεις που απονέμουν φορολογική εξουσία. Αυτό είναι έργο της εσωτερικής έννομης τάξης. Οι Σ.Α.Δ.Φ

⁷⁸Βλ. Βουλή των Ελλήνων, *Αιτιολογική Έκθεση*, «Σχέδιο Νόμου για την κύρωση Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α. αναφορικά με την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα, των Παραρτημάτων αυτής, και του Πρωτοκόλλου με το οποίο τροποποιείται» (Ν.4153/2013). Επίσης: OECD/Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, (2011), OECD Publishing.

⁷⁹ Βλ. Στο ίδιο, σελ.8.

⁸⁰ Το Ελληνικό Σύνταγμα άλλωστε στο άρθρο 28, δεν κάνει λόγο για «εκχώρηση» αλλά για «περιορισμό» της άσκησης της εθνικής κυριαρχίας. Εν προκειμένω, υπάρχει περιορισμός των φορολογικών δικαιωμάτων.

⁸¹ Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.9.

⁸² Σύμφωνα με τον Α. Τσουρουφλή, υπ'αυτή την έννοια, δεν πρόκειται για συμβάσεις οι διατάξεις των οποίων συνιστούν κανόνες σύγκρουσης αλλά για συμβάσεις κατανομής των φορολογικών δικαιωμάτων (υπό την μορφή επιμερισμού των φορολογικών απωλειών). Στο ίδιο, σελ.9

δεν θεμελιώνουν φορολογικά δικαιώματα τα οποία δεν υφίστανται στο εθνικό δίκαιο, ούτε διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής τους ή τροποποιούν τα χαρακτηριστικά τους. Δεν επιβάλλουν φόρο αλλά περιορίζουν τον φόρο επί της φορολογικής ύλης, ο οποίος ήδη προβλέπεται σε κάθε δεδομένη περίπτωση από τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, πάντα στο πλαίσιο αμοιβαίων παραχωρήσεων και μόνο για λόγους εθνικού συμφέροντος.⁸³ Οι συμβάσεις δεν καθορίζουν τον τρόπο που ένα συμβαλλόμενο κράτος θα χρησιμοποιήσει το ποσοστό της επιβαλλόμενης φορολογίας που του καταλείπεται από μια συγκεκριμένη Σ.Α.Δ.Φ καθώς αυτό αποτελεί ζήτημα του εθνικού φορολογικού δικαίου.

Δεδομένου ότι οι Σ.Α.Δ.Φ δεν επιβάλλουν φόρους αλλά τους περιορίζουν, ένα κράτος έχει το δικαίωμα μονομερώς, βάσει της άσκησης της φορολογικής του εξουσίας, να προχωρήσει σε επιπλέον της προβλεπόμενης από την σύμβαση μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Η μείωση αυτή μπορεί να έχει την μορφή απαλλαγών και φορολογικών πλεονεκτημάτων. Έχει επίσης το δικαίωμα να εξαλείψει την διπλή φορολογία σε περιπτώσεις τις οποίες δεν προβλέπει η σύμβαση.⁸⁴ Γενικώς, η σχέση των διακρατικών φορολογικών συμβάσεων με το εσωτερικό δίκαιο των συμβαλλομένων κρατών, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως συγκρουσιακή, αφού σκοπός τους είναι η δίκαιη κατανομή της φορολογικής ύλης, και σε αυτό περιλαμβάνεται και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω της συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών, στόχοι οι οποίοι δεν απάδουν από αντίστοιχους στόχους δημοσίου συμφέροντος εκάστου εκ των δυο κρατών.

Εντούτοις, ο ανταγωνισμός που πολλές φορές υπάρχει στις σχέσεις αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών και όχι μόνον, καθώς και η επιδίωξη μεγιστοποίησης των φορολογικών εσόδων, μπορεί να έχει αντίκτυπο στις διατάξεις μιας φορολογικής σύμβασης η οποία, σε μια τέτοια περίπτωση, ενδέχεται να μην αντανakλά τον σκοπό της, ήτοι την δίκαιη κατανομή της φορολογικής ύλης.⁸⁵ Η μονομερής τροποποίηση, εκ μέρους ενός από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη, μιας φορολογικής σύμβασης είναι απόρροια ακριβώς της ανωτέρω πρακτικής στα πλαίσιο

⁸³ Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.9: Για παράδειγμα, εάν με βάση την εσωτερική φορολογική νομοθεσία επιβάλλεται ένα ποσοστό φόρου 25% επί των δικαιωμάτων (royalties) που καταβάλλεται σε αλλοδαπή εταιρεία η οποία δεν έχει την έδρα της στην Ελλάδα και μια σύμβαση με την χώρα στην οποία η εν λόγω εταιρεία είναι μόνιμα εγκαταστημένη προβλέπει μόνον 10% παρακράτηση, τότε ο φόρος που θα εισπράξει το Ελληνικό Δημόσιο περιορίζεται στο 10%. Η απώλεια του 15% σε φορολογικά έσοδα, «εξισορροπείται» από τα πλεονεκτήματα της εισαγωγής τεχνογνωσίας ή προσέλκυσης ξένων επενδύσεων.

⁸⁴ Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.9

⁸⁵ Στο ίδιο, σελ. 10.

του διεθνούς ανταγωνισμού. Σε αυτή την περίπτωση ο εθνικός νομοθέτης ενδέχεται να θεωρήσει ότι λόγω αλλαγής της εθνικής φορολογικής πολιτικής η τροποποίηση μιας διακρατικής φορολογικής σύμβασης καθίσταται αναγκαία.⁸⁶ Αν και στην περίπτωση του ελληνικού Συντάγματος, αλλά και σύμφωνα με την αρχή *pacta sunt servanda* που διέπει της διεθνείς συνθήκες, τέτοιου είδους μονομερείς ενέργειες δεν είναι αποδεκτές και εμποδίζονται, εντούτοις υπάρχουν προβλέψεις για επαναδιαπραγμάτευση των όρων της σύμβασης. Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών (1969),⁸⁷ ορίζει ότι η τροποποίηση μιας διεθνούς Συνθήκης, εν προκειμένω μιας διακρατικής φορολογικής σύμβασης, είναι δυνατή κατόπιν συνεννοήσεως και συμφωνίας των συμβαλλομένων μερών. Επιπλέον, οι ίδιες οι Σ.Α.Δ.Φ., ενδέχεται να εμπεριέχουν ειδικούς όρους για την επαναδιαπραγμάτευση των διατάξεων τους, οι οποίοι καθιστούν την αναθεώρηση μιας σύμβασης δυνατή αν υπάρξει ανάγκη. Η ανάγκη βεβαίως πηγάζει από σημαντικές, αλλαγές οι οποίες εν τω μεταξύ επήλθαν στο εθνικό δίκαιο ενός εκ των δύο συμβαλλομένων κρατών.⁸⁸

Ποτέ βέβαια δεν μπορεί να αποκλεισθεί η πιθανότητα μονομερούς τροποποίησης μιας σύμβασης. Σε αυτή την περίπτωση, ο φορολογικός νομοθέτης ενός εκ των δύο συμβαλλομένων κρατών, μπορεί να εκδώσει διατάξεις οι οποίες είναι αντίθετες με τις ρυθμίσεις μιας Σ.Α.Δ.Φ, πρακτική γνωστή ως *treaty override*.⁸⁹ Εντούτοις, λόγω της υπεροχής των διατάξεων της σύμβασης έναντι του εθνικού δικαίου, δεν είναι βέβαιο ότι τέτοιες νομοθετικές παρεμβάσεις παράγουν έννομα αποτελέσματα. Αυτό θα μπορούσε να ισχύει μόνον εάν το Σύνταγμα προβλέπει ότι οι μεταγενέστερες εθνικές διατάξεις υπερισχύουν των διεθνών συμβατικών διατάξεων. Στην περίπτωση πάντως της χώρας μας, το Σύνταγμα εμποδίζει την πρακτική της μονομερούς τροποποίησης των φορολογικών συμβάσεων επί τη βάση μεταγενέστερων εθνικών νομοθετημάτων, αφού αναγνωρίζει την υπεροχή των

⁸⁶ Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ.21

⁸⁷ Vienna Convention on the Law of Treaties, Article 39 (General rule regarding the amendment of treaties): “A treaty may be amended by agreement between the parties. The rules laid down in Part II apply to such an agreement except insofar as the treaty may otherwise provide”

⁸⁸ Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ. 21

⁸⁹ Η περίπτωση της τροποποίησης των συμβάσεων προβλέπεται και από τον Ο.Ο.Σ.Α. όπου γίνεται και η χρήση του όρου “*treaty override*”, με τον οποίο σηματοδοτείται η σαφής αντίθεση των εθνικών διατάξεων οι οποίες τίθενται σε ισχύ, με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από μια διεθνή Συνθήκη (OECD Tax Treaty Override Report, 1989, I, 2. Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017)

διατάξεων των διεθνώς συμβάσεων έναντι του κοινού δικαίου, ανεξάρτητα του πότε τέθηκαν σε ισχύ.⁹⁰

Ούτως ή άλλως μια τέτοια εξέλιξη δεν είναι σύμφωνη με τους κανόνες που διέπουν το διεθνές δίκαιο των Συνθηκών. Για αυτό τον λόγο τα κράτη αποφεύγουν μια τέτοιου είδους αντισυμβατική πρακτική, καθώς οφείλουν να εφαρμόσουν τις συνθήκες με «καλή πίστη» και αμοιβαιότητα. Υπάρχουν βέβαια περιπτώσεις κρατών όπου η πρακτική της μονομερούς τροποποίησης των υφιστάμενων φορολογικών συμβάσεων είναι αποδεκτή.⁹¹ Το ερώτημα που τίθεται και το οποίο απασχολεί τους διεθνείς φορείς, εθνικούς νομοθέτες και τα ίδια τα κράτη, είναι εάν μια τέτοια πρακτική μπορεί να θεωρηθεί αιτιολογημένη και να γίνει αποδεκτή σε εξαιρετικές περιπτώσεις, οι οποίες στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας δεν και είναι σπάνιο φαινόμενο, όπου πολυεθνικές εταιρείες κάνουν κατάχρηση των ευνοϊκών ρυθμίσεων των Σ.Α.Δ.Φ. (treaty abuse) για να πληρώσουν ελάχιστο ή καθόλου φόρο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αναμένοντας εν τω μεταξύ μια συνολική λύση σε διεθνές επίπεδο, για πολλούς φαίνεται δικαιολογημένο, μια κυβέρνηση να μπορεί να καταφύγει μονομερώς σε ψήφιση διατάξεων εσωτερικού δικαίου για να αντιμετωπίσει φαινόμενα όπως την «Διάβρωση της (φορολογικής) βάσης και μετατόπιση των κερδών» (base erosion and profit shifting, BEPS).⁹² Τέτοιες ενέργειες βέβαια θεωρούνται αντιφατικές, αντισυμβατικές και παράλληλα στερούνται συντονισμού σε διεθνές επίπεδο, αφού η εφαρμογή τους παραβιάζει τις υφιστάμενες υποχρεώσεις των συμβαλλομένων κρατών που απορρέουν από τις Σ.Α.Δ.Φ.⁹³

Στο πλαίσιο της προσπάθειας που καταβάλλεται από τους διεθνείς οργανισμούς προς την κατεύθυνση μιας συνολικής λύσης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, έτσι ώστε ορισμένα κράτη να μην αναγκάζονται να καταφεύγουν σε μονομερείς ενέργειες τροποποίησης των φορολογικών συμβάσεων, εντάσσεται και μια πολυμερής σύμβαση, κοινό πρόγραμμα του Ο.Ο.Σ.Α

⁹⁰ Σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Συντάγματος. Βλ. Τσουρουφλής, 2010, σ. 22

⁹¹ Βλ. στο ίδιο, σελ.22. Χώρες όπως οι ΗΠΑ αλλά και άλλες με δυαδικά νομικά συστήματα, όπως η Αυστραλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, μπορούν να προβούν σε μονομερή τροποποίηση των φορολογικών συμβάσεων κατά παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτές.

⁹² Βλ. E. Craig, “The Lesser of Two Evils: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse?”, *British Tax Review*, (1), 2016, pg.62. “Διάβρωση της βάσης και μετατόπιση των κερδών”, θεωρείται το φαινόμενο το οποίο δημιουργείται από τις φορολογικές στρατηγικές των επιχειρήσεων οι οποίες εκμεταλλεύονται κενά και τις αναντιστοιχίες του διεθνούς φορολογικού συστήματος και μετατοπίζουν τα κέρδη σε μέρη όπου υπάρχει μικρή ή καθόλου φορολογία, με αποτέλεσμα να πληρώνονται ελάχιστοι ή καθόλου εταιρικοί φόροι. Βλ. OECD, International collaboration to end tax avoidance. <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

⁹³ Βλ. Στο ίδιο, pg.62

και των G/20, για την εφαρμογή μέτρων που σχετίζονται με την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS) και η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 2018.⁹⁴ Παράλληλα, ως απάντηση σε αυτό το σχέδιο δράσης του Ο.Ο.Σ.Α., η Ε.Ε. εξέδωσε την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164, με την οποία επιχειρείται η αντιμετώπιση φαινομένων όπως η BEPS, κυρίως βάση της αρχής ότι οι φόροι πρέπει να καταβάλλονται στο μέρος που προκύπτουν τα κέρδη.⁹⁵ Οι ανωτέρω ενέργειες ασφαλώς αντανακλούν την θέληση των διεθνών οργανισμών εναρμόνιση των φορολογικών πολιτικών και των κανόνων δικαίου με σκοπό βέβαια την αποτελεσματική εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων.

2.3 Ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ

Όπως προαναφέρθηκε, κατά την εφαρμογή μιας φορολογικής σύμβασης, ενδέχεται να προκύψουν ερμηνευτικά ζητήματα αναφορικά με το εννοιολογικό περιεχόμενο των όρων και των κανόνων της. Η ανάγκη ερμηνείας ενδεχομένως προκύπτει σε περιπτώσεις διαφωνίας μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών αλλά και κατά την εφαρμογή των συμβάσεων από τις αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές και τα φορολογικά δικαστήρια.⁹⁶ Γενική αρχή είναι ότι η ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ. πρέπει να βασίζεται στις αρχές της Σύμβασης της Βιέννης περί το δικαίου των συνθηκών, ήτοι να γίνεται με «καλή πίστη», κάτι το οποίο σημαίνει ότι οι ρυθμίσεις της θα ερμηνεύονται σύμφωνα με το γράμμα αλλά και με τον σκοπό και το αντικείμενο της ίδιας της σύμβασης.⁹⁷ Παράλληλα, δεδομένης της ιεραρχικής θέσης της Σ.Α.Δ.Φ έναντι του εθνικού δικαίου, η έννοια των όρων της σύμβασης λαμβάνεται όπως προσδιορίζεται από τις ίδιες τις διατάξεις της, δίχως το αρμόδιο όργανο να λαμβάνει υπόψη τις σχετικές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας.⁹⁸

Εντούτοις, επειδή οι φορολογικές συμβάσεις αποτελούν ταυτόχρονα κανόνες διεθνούς και εσωτερικού δικαίου, το δίκαιο το οποίο θα αποτελέσει την ερμηνευτική

⁹⁴ Σύμφωνα με την έκθεση του OECD, 135 χώρες συνεργάστηκαν για την δημιουργία αυτής της σύμβασης, ενός συνολικού πλαισίου αντιμετώπισης των BEPS (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) το οποίο περιλαμβάνει 15 διαφορετικές δράσεις. βλ OECD, International collaboration to end tax avoidance. Επίσης, Α.Νασόπουλος, «Εφαρμογή μέτρων-Δράσεις που σχετίζονται με την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS). *Taxheaven*, 16/9/2019

⁹⁵ Βλ. Α.Νασόπουλος, ό.π.

⁹⁶ Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ. 24

⁹⁷ Κ. Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 307.

⁹⁸ Στο ίδιο, σελ.307

τους βάση εξαρτάται από το ποιο δικαιοδοτικό όργανο έχει αναλάβει την ερμηνεία τους. Στην περίπτωση που την έχει αναλάβει ένα διεθνές δικαιοδοτικό όργανο, δεδομένο είναι να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι κανόνες ερμηνείας του διεθνούς δικαίου. Αν η ερμηνεία έχει ανατεθεί στα αρμόδια όργανα ενός κράτους, είτε αυτά είναι διοικητικά είτε δικαστικά, κάτι που συνήθως συμβαίνει καθόσον οι Σ.Α.Δ.Φ αφού ενσωματώνονται στην εθνική έννομη τάξη θεωρούνται διατάξεις εσωτερικού δικαίου, αυτή βασίζεται στους κανόνες ερμηνείας του εθνικού δικαίου.⁹⁹

Όπως προαναφέρθηκε η Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών (1969) είναι η κύρια πηγή αναφοράς στο σύστημα αρχών που διέπουν τις διεθνείς συνθήκες, καλύπτει το σύνολο των κανόνων του δικαίου των συνθηκών, και ως εκ τούτου αποτελεί και την κύρια πηγή ερμηνείας τους. Αν και αναφέρεται όχι μόνον στις φορολογικές συμβάσεις αλλά και σε διεθνείς συμβάσεις γενικότερα, παρέχει εντούτοις απαντήσεις σε ερμηνευτικά ζητήματα τα οποία παλαιότερα απασχολούσαν το εθιμικό διεθνές δίκαιο, όπως η σημασία του γράμματος έναντι του σκοπού των διατάξεων μιας σύμβασης, η δεσμευτική ισχύ των πρωτοκόλλων και εγγράφων των διαπραγματεύσεων, οι μονομερείς διακηρύξεις των συμβαλλομένων κρατών κατά την ερμηνεία των διατάξεων της σύμβασης.¹⁰⁰ Η βασική αρχή του γενικού κανόνα ερμηνείας των διεθνών συνθηκών, άρα και των Σ.Α.Δ.Φ., είναι η αρχή της «καλής πίστης», στην οποία πρέπει να βασίζεται η ερμηνεία του περιεχομένου των ρυθμίσεων της σύμβασης. Οι ρυθμίσεις της σύμβασης ερμηνεύονται σύμφωνα με το σύνηθες νόημα τους, πάντα «υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της».¹⁰¹

Η δεύτερη εκδοχή είναι εκείνη της ανάθεσης της ερμηνείας των συνθηκών με βάση τους κανόνες του εθνικού δικαίου, η οποία δεν αποκλείεται από τις διατάξεις της Σύμβασης της Βιέννης.¹⁰² Οι διατάξεις των διεθνών συμβάσεων, οι οποίες αποτελούν ταυτόχρονα διεθνές και εσωτερικό δίκαιο, μπορεί να ερμηνεύονται πιο στενά, ήτοι με την γραμματική ερμηνευτική προσέγγιση, όπως συνήθως επιβάλλουν οι ερμηνευτικοί κανόνες του εσωτερικού δικαίου ή με ευρύτερο πνεύμα, σύμφωνα με

⁹⁹ Βλ. Α. Τσουρουφλής, 2010, σελ. 25

¹⁰⁰ Στο ίδιο, σελ. 28.

¹⁰¹ Άρθρο 31 της Σύμβασης της Βιέννης: «Η συνθήκη δέον να ερμηνεύονται καλή τη πίστει, συμφώνως προς την συνήθη έννοια ήτις δίδεται εις τους όρους της συνθήκης, εν τω συνόλω αυτών και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της» (όπως αποδίδεται στο ΝΔ 4021974 με το οποίο κυρώθηκε η Σύμβαση). Οι διατάξεις της Σύμβασης της Βιέννης οι οποίες αναφέρονται στους κανόνες ερμηνείας των συνθηκών άρα και των Σ.Α.Δ.Φ, εμπεριέχονται στα άρθρα 31-33. Το άρθρο 31 παρέχει τον «Γενικό Κανόνα ερμηνείας», το άρθρο 32 τα «Συμπληρωματικά μέσα Ερμηνείας» και το άρθρο 33 αναφέρεται στη «Ερμηνεία συνθηκών επιβεβαιουμένων εις δύο ή περισσότερας γλώσσας». Βλ. Vienna Convention on the Law of Treaties, Section 3, *Interpretation of Treaties*.

¹⁰² Βλ. Α. Τσουρουφλής, 2010, σελ.31

τους κανόνες της Σύμβασης της Βιέννης. Αν όμως για την ίδια περίπτωση ακολουθούνται διαφορετικές ερμηνευτικές προσεγγίσεις, τότε παρουσιάζεται ο κίνδυνος διαφορετικής ερμηνείας των κανόνων της σύμβασης και συνεπώς αδυναμία εφαρμογής τους. Εντούτοις, σύγκρουση των δύο προσεγγίσεων δεν μπορεί να υπάρξει καθότι και τα δύο συστήματα δικαίου επιδιώκουν τελικά το ίδιο αποτέλεσμα, τον ίδιο σκοπό, εν προκειμένω την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως ακριβώς δηλαδή συμβαίνει στην σχέση των διακρατικών φορολογικών συμβάσεων με το εσωτερικό δίκαιο των συμβαλλομένων κρατών, η οποία δεν μπορεί να είναι συγκρουσιακή.¹⁰³ Για αυτό τον λόγο, φαίνεται ότι οι ερμηνευτικοί κανόνες τόσο του διεθνούς όσο και του εσωτερικού δικαίου, στην περίπτωση που η ερμηνεία των ρυθμίσεων της Σ.Α.Δ.Φ έχει ανατεθεί σε εθνικά δικαιοδοτικά όργανα, πρέπει να εφαρμόζονται συμπληρωματικά, αφού δεν υπάρχει ουσιαστικά διάσταση ανάμεσα τους, δεδομένου ότι στις περισσότερες περιπτώσεις οι ερμηνευτικοί κανόνες των δύο δικαικών συστημάτων δεν διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.¹⁰⁴

Αξιοσημείωτος επίσης είναι ο προβληματισμός σχετικά με τον ρόλο της Πρότυπης Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α στην ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ. Δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις της σύμβασης και ο ερμηνευτικός σχολιασμός των επιμέρους άρθρων, απουσία νομικής βάσης, δεν έχουν κανονιστική ισχύ, αμφισβητείται εάν εμπίπτουν στα ερμηνευτικά μέσα των διεθνών συμβάσεων σύμφωνα με τα όσα ορίζει η Σύμβαση της Βιέννης (άρθρο 31). Πολλοί σχολιαστές υποστηρίζουν ότι αυτό είναι δυνατόν, αν και ο ίδιος ο Ο.Ο.Σ.Α δεν προσδίδει δεσμευτικό χαρακτήρα, στην εφαρμογή του Προτύπου Σύμβασης, συστήνοντας παρά αποφασίζοντας την υιοθέτηση των ρυθμίσεων του.¹⁰⁵ Παράλληλα, λόγω του ότι το Πρότυπο Σύμβασης και ο Σχολιασμός του Ο.Ο.Σ.Α, τροποποιούνται (αν και όχι σε σημαντικό βαθμό) ανά διαστήματα, τίθεται το ζήτημα εάν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η νεώτερη εκδοχή του στην ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ που προηγήθηκαν αυτής. Ορισμένοι σχολιαστές υποστηρίζουν ότι εάν ο τρέχον Σχολιασμός του Προτύπου, βελτιώνει και αποσαφηνίζει το νόημα των σχολίων προγενέστερων εκδοχών του, μπορεί να

¹⁰³ Βλ. σελ. 30 παρούσας εργασίας. Η ανωτέρω συλλογιστική όπου ο σκοπός (τέλος) της φορολογικής σύμβασης καθορίζει και την ερμηνευτική προσέγγιση παραπέμπει, όπως θα δούμε, στην τελολογική ερμηνεία.

¹⁰⁴ Βλ. Α. Τσουρουφλής, 2010, σελ. 32

¹⁰⁵ Στο ίδιο, σελ. 80,81. Βλ. επίσης εισαγωγικά σχόλια του Προτύπου Σύμβασης: «As recommended by the Council of OECD, member countries when concluding or revising bilateral conventions, should conform to the Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein...» Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017.

λαμβάνονται υπόψη, με την προϋπόθεση βέβαια ότι δεν τροποποιούν τους όρους μιας Σ.Α.Δ.Φ.¹⁰⁶

Αναφορικά με τους ερμηνευτικούς κανόνες του ελληνικού φορολογικού δικαίου, δεδομένης της απουσίας ρητών ερμηνευτικών διατάξεων του κοινού δικαίου, τα αρμόδια όργανα, κυρίως τα δικαστήρια, ανατρέχουν στις συνταγματικές αρχές που διέπουν το φορολογικό δίκαιο.¹⁰⁷ Με βάση την αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος), η οποία επιτάσσει την ρύθμιση των ουσιαστικών στοιχείων του φόρου (φορολογικό υποκείμενο και αντικείμενο) με τυπικό νόμο, η ερμηνεία των σχετικών ρυθμίσεων κρίθηκε ότι πρέπει να γίνεται με βάση το «γράμμα» της διάταξης, και κατά συνέπεια οι διατάξεις οι οποίες επιβάλλουν φόρους πρέπει να ερμηνεύονται στενά, κάτι που παγίως δέχεται και η νομολογία. Για αυτό τον λόγο, η ερμηνεία των διατάξεων της φορολογικής σύμβασης πρέπει να γίνεται με την γραμματική μέθοδο ερμηνείας.¹⁰⁸

Οι μέθοδοι ερμηνείας των διατάξεων των εθνικών ή των διεθνών συνθηκών, και εν προκειμένω των φορολογικών συμβάσεων, είναι: 1) η αυθεντική ερμηνεία, αυτή δηλαδή που γίνεται από τον ίδιο τον νομοθέτη 2) η γραμματική ερμηνεία, η οποία παραμένει πιστή στο κείμενο της διάταξης και συνεπώς διασφαλίζει την επιλογή του νομοθέτη (ασφάλεια δικαίου) 3) η συστηματική ερμηνεία με την οποία επιδιώκεται να εξακριβωθεί το νόημα της διάταξης υπό το πρίσμα του συνόλου των όρων μιας σύμβασης 4) η τελολογική ερμηνεία, στην οποία το νόημα της διάταξης αναφέρεται στον σκοπό (τέλους) της ίδιας της φορολογικής σύμβασης. Όπως προαναφέρθηκε, η Συνθήκη της Βιέννης (1969) ορίζει ότι οι διατάξεις των διεθνών συνθηκών ερμηνεύονται «υπό το φώς του αντικειμένου και του σκοπού της», παραπέμποντας στην τελολογική ερμηνευτική προσέγγιση των Σ.Α.Δ.Φ. 5) η ιστορική ερμηνεία, με την οποία η εξακρίβωση του νοήματος του περιεχομένου μιας διάταξης γίνεται με βάση τη θέληση του ιστορικού νομοθέτη. Η μέθοδος αυτή φαίνεται πολύ περιορισμένη ως προς την εφαρμογή της στις Σ.Α.Δ.Φ, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης της Βιέννης¹⁰⁹

Ως προς τις αρχές που διέπουν την ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων αναφέρθηκαν ήδη η αρχή της «καλής πίστης» (άρθρο 31, Σύμβαση της Βιέννης),¹¹⁰

¹⁰⁶ Α.Τσουρουφλής, σελ.89

¹⁰⁷ Στο ίδιο, σελ. 33

¹⁰⁸ Βλ. στο ίδιο και Κ.Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 102-103.

¹⁰⁹ Βλ. Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ. 52

¹¹⁰ Βλ. υποσ. 101, σελ.34 παρούσας εργασίας.

και της «αμοιβαιότητας», αρχές που ούτως ή άλλως πρέπει να χαρακτηρίζουν τις διεθνείς συνθήκες. Αναφέρθηκε επίσης η αρχή της «στενής ερμηνείας» η οποία αναφέρεται στην ερμηνευτική μέθοδο.¹¹¹ Η ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ πρέπει επίσης να διέπεται από την αρχή της «ομοιόμορφης» ερμηνείας, ήτοι οι διατάξεις τους πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά ομοιόμορφο τρόπο από τις αρμόδιες αρχές και τα δικαστήρια των συμβαλλομένων κρατών.¹¹² Στην περίπτωση της χώρας μας, όπως και στις περιπτώσεις των λοιπών κρατών-μελών της Ε.Ε., στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής ενοποίησης και των ενωσιακών νομοθετικών παρεμβάσεων στην κατεύθυνση αποφυγής της διπλής φορολογίας, παρουσιάζεται η ανάγκη για ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων σύμφωνα με τους κανόνες του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου. Οι απαιτήσεις του ενωσιακού δικαίου πρέπει πλέον να λαμβάνονται υπόψη στην σύναψη διμερών φορολογικών συμβάσεων, όπως οι Σ.Α.Δ.Φ. Υπό το ανωτέρω πρίσμα, οι Σ.Α.Δ.Φ, πρέπει να διέπονται και από την αρχή της «εναρμονισμένης με το κοινοτικό δίκαιο ερμηνείας».¹¹³

Εν κατακλείδι, όπως προκύπτει από την Σύμβαση της Βιέννης, οποία προκρίνει την παραπομπή στον «σκοπό και το αντικείμενο της συνθήκης», αλλά και την πρακτική των αρμοδίων οργάνων των συμβαλλομένων κρατών, η τεχνολογική ερμηνευτική προσέγγιση από κοινού με την γραμματική, είναι οι πλέον κατάλληλες να αποδώσουν το ουσιαστικό νόημα των διατάξεων των συγκεκριμένων συμβάσεων. Είναι επίσης δεδομένο ότι η ερμηνεία των Σ.Α.Δ.Φ, πρέπει να διέπεται από τις ανωτέρω αρχές, έτσι ώστε να είναι ορθή και να συμβάλλει στην αποτελεσματική εφαρμογή των συμβάσεων.

2.4 Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α. Σχέσεις διεθνών συμβάσεων και ενωσιακού δικαίου.

Το Πρότυπο Φορολογικής Σύμβασης (Model Tax Convention) του Ο.Ο.Σ.Α, από την στιγμή του πρώτου σχεδίου του (1963) διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο τόσο στην άρση των φορολογικών εμποδίων στο διασυνοριακό εμπόριο όσο και στην ανάπτυξη των διεθνών επενδύσεων, στοχεύοντας όπως προαναφέρθηκε, μεταξύ άλλων στην

¹¹¹ Η συγκεκριμένη κατηγοριοποίηση των ερμηνευτικών αρχών, παρουσιάζεται από τον Α.Τσουρουφλή στο βιβλίο του *Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*.

¹¹² Α.Τσουρουφλής, 2010, σελ. 59.

¹¹³ Στο ίδιο, σελ. 59

αποφυγή της διπλής φορολογίας αλλά και της φοροαποφυγής. Το συγκεκριμένο Πρότυπο, το οποίο αποτέλεσε την βάση για την δημιουργία και εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ για όλες τις χώρες μέλη του οργανισμού μεταξύ αυτών και της Ελλάδας, δημοσιεύτηκε ως πρότυπο φορολογικών συμβάσεων με τον απαραίτητο σχολιασμό το 1977 και αναθεωρήθηκε το 1992. Έκτοτε τροποποιείται σε τρέχουσα βάση (ανά τρία ή τέσσερα έτη), λόγω βέβαια και των αλλαγών των εθνικών φορολογικών συστημάτων αλλά και της ανάγκης να αντιμετωπιστούν νέα φορολογικά ζητήματα τα οποία προκύπτουν από τις εξελίξεις της παγκόσμιας οικονομίας.¹¹⁴ Η έκδοση του 2017, αντανακλά την ενοποίηση των μέτρων στο πλαίσιο της συνεργασίας του Οργανισμού με τους G20, κυρίως στα ζητήματα της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS).¹¹⁵

Το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, αποτελείται από 32 άρθρα, με τα οποία ορίζεται το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης, ήτοι φορολογικά πρόσωπα (κάτοικοι του ενός ή και των δύο συμβαλλομένων κρατών) και φόροι (εισοδήματος και κεφαλαίου). Παρέχει επίσης την έννοια των διάφορων όρων (όπως την έννοια του φορολογικού κάτοικου και της μόνιμης κατοικίας (permanent residence). Αναφέρει επίσης λεπτομερώς (άρθρα 6-21) τις κατηγορίες φόρων εισοδήματος (όπως μισθοί, συντάξεις, μερίσματα, εισόδημα από ακίνητα κλπ.) και κεφαλαίου. Στα άρθρα 23 Α και 23 Β παρέχει τις μεθόδους εξάλειψης της διπλής φορολογίας (εξαίρεσης ή πίστωσης).¹¹⁶ Το Πρότυπο εμπεριέχει επίσης ειδικές προβλέψεις οι οποίες άπτονται των αρχών και κανόνων που πρέπει να διέπουν τις φορολογικές συμφωνίες μεταξύ δύο κρατών όπως η αρχή της μη διάκρισης, η διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού (άρθρο 25), η ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών (άρθρο 26).¹¹⁷ Σημαντικό για την διαδικασία διαπραγματεύσεων μιας Σ.Α.Δ.Φ, μεταξύ δύο κρατών, είναι το γεγονός ότι το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, συμπεριλαμβάνει και ερμηνευτικά σχόλια επί των διατάξεων όλων των άρθρων του. Επειδή το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α απευθύνεται κυρίως στα κράτη-μέλη του Οργανισμού, ήτοι τις ανεπτυγμένες οικονομικά χώρες, οι οποίες ως χώρες εξαγωγής κεφαλαίου εφαρμόζουν το σύστημα φορολόγησης του παγκοσμίου εισοδήματος, έχει ως στόχο κυρίως να διατηρήσει την φορολογική εξουσία του κράτους κατοικίας,

¹¹⁴ Σύμφωνα με τις εισαγωγικές παρατηρήσεις του Πρότυπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, το συγκεκριμένο Πρότυπο γεννήθηκε από την ανάγκη για εφαρμογή κοινών λύσεων για ταυτόσημες περιπτώσεις διπλής φορολογίας. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital, 2017.

¹¹⁵ Βλ. σελ. 32 παρούσας εργασίας.

¹¹⁶ Όπως αντίστοιχα ορίζεται στον ελληνικό Κ.Φ.Ε. Βλ. σελ. 25 παρούσας εργασίας.

¹¹⁷ Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017.

αποσκοπώντας παράλληλα στην εξισορρόπηση των αμοιβαίων πλεονεκτημάτων. Σε αντίθεση, το «Πρότυπο Σύμβασης» του Ο.Η.Ε. (1977), το οποίο κυρίως αναφέρεται στις συμβάσεις μεταξύ αναπτυσσόμενων και αναπτυγμένων κρατών, έχει ως βασικό κριτήριο την πηγή του εισοδήματος και αυτό για να ενισχυθούν οι αναπτυσσόμενες οικονομίες του τρίτου κόσμου.¹¹⁸ Η χώρα μας, ως μέλος του Ο.Ο.Σ.Α στις διαπραγματεύσεις με άλλες χώρες ακολουθεί αυτό το Πρότυπο.

Το ζήτημα που προκύπτει είναι εάν οι κανόνες ενός διεθνούς οργανισμού όπως ο Ο.Ο.Σ.Α, οι οποίες διέπουν την σύναψη φορολογικών συμβάσεων, εν προκειμένω της αποφυγής της διπλής φορολογίας, έχουν τέτοια ισχύ ώστε να καθορίζουν τις σχέσεις κρατών τα οποία είναι συγχρόνως και μέλη άλλων υπερεθνικών οργανισμών όπως η Ε.Ε. Το ερώτημα που τίθεται για μια ακόμα φορά είναι εάν το ενωσιακό δίκαιο, το οποίο υπερισχύει του δικαίου κάθε κράτους-μέλους, υπερισχύει και των διεθνών συμβάσεων, γεγονός βέβαια που θα εμπόδιζε την εφαρμογή τους. Το δίκαιο της Ε.Ε. γενικώς αναγνωρίζει το δικαίωμα των κρατών μελών, στο πλαίσιο της φορολογικής τους κυριαρχίας, να συνάπτουν μεταξύ τους ή και με τρίτα κράτη συμβάσεις με αντικείμενο την φορολογία και ειδικότερα να διαπραγματεύονται ζητήματα αποφυγής διπλής φορολογίας.¹¹⁹ Βεβαίως, τα κράτη-μέλη οφείλουν να ακολουθούν τις ρυθμίσεις του ενωσιακού δικαίου και αν έχουν συνάψει Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ τους πριν την ένταξη τους στην Ένωση είναι υποχρεωμένα να τις προσαρμόσουν στις νέες ρυθμίσεις.

Εντούτοις, προβλήματα παρουσιάζονται όσον αφορά στις Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. με τρίτες χώρες ιδίως εάν οι συγκεκριμένες διεθνείς συμβάσεις έχουν συναφθεί πριν την ένταξη τους στην Ένωση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να έχουν αναληφθεί υποχρεώσεις από τα κράτη-μέλη οι οποίες έρχονται σε αντίθεση με τις Συνθήκες της Ε.Ε. Λόγω της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, ενδέχεται το κράτος-μέλος να αναγκαστεί να επαναδιαπραγματευθεί τις ρυθμίσεις μιας Σ.Α.Δ.Φ με ένα τρίτο κράτος, γεγονός το οποίο μπορεί να αντίκειται στους στόχους που το συγκεκριμένο κράτος-μέλος επιδίωκε με την σύναψη της. Γενικώς, τα συμβαλλόμενα κράτη-μέλη της Ε.Ε οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου και να μην δεσμεύονται με υποχρεώσεις οι οποίες

¹¹⁸ Κ.Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 306, Τσουρουφλής, 2010, σελ.13-14.

¹¹⁹ Βλ.Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.307. Αναφορά γίνεται στο άρθρο 293 Συνθ.ΕΚ, το οποίο προβλέπει την δυνατότητα των κρατών μελών να διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

αντίκειται σε αυτές.¹²⁰ Βεβαίως, στην περίπτωση μιας σύμβασης μεταξύ ενός κράτους-μέλους και ενός τρίτου κράτους, το τελευταίο έχει δικαίωμα να επικαλεσθεί τους όρους μιας σύμβασης έστω και αν αυτές είναι αντίθετες με τον ενωσιακό δίκαιο. Άλλωστε, κατά το άρθρο 307 της Συνθήκης της ΕΚ, πρέπει να διασφαλίζεται η τήρηση της αρχής του διεθνούς δικαίου, *pacta sunt servanda*. Εάν μια Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ ενός κράτους-μέλους και ενός τρίτου κράτους έρχεται σε σύγκρουση με τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου, τότε εναπόκειται στην πρωτοβουλία του πρώτου, και αποτελεί ευθύνη του να επεξεργαστεί τους τρόπους ώστε να άρει αυτή την σύγκρουση, καθόσον, σε αυτή την περίπτωση, η υπεροχή των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου δεν ισχύει και δεν μπορεί να προβληθεί έναντι του τρίτου κράτους.¹²¹

Σύμφωνα με την νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. γίνεται δεκτό ότι εάν μια Σ.Α.Δ.Φ έρχεται σε αντίθεση με την εφαρμογή μιας ενωσιακής διάταξης, τότε κάθε κράτος-μέλος, αν και έχει την ευχέρεια να συνδιαμορφώνει (με το αντισυμβαλλόμενο μέρος) τις ρυθμίσεις της, οφείλει να διευκολύνει την εφαρμογή της ενωσιακής διάταξης, άρνοντας τις πιθανές αντιθέσεις της σύμβασης με το ενωσιακό δίκαιο, επιβεβαιώνοντας στην περίπτωση των ενδοκοινοτικών Σ.Α.Δ.Φ, την υπεροχή του ενωσιακού δικαίου έναντι αυτών των συμβάσεων.¹²² Για παράδειγμα στην υπόθεση C-170/2005, η οποία αναφερόταν σε ζητήματα διπλής φορολόγησης, το Δικαστήριο αποφάσισε, μεταξύ άλλων, ότι το κράτος-μέλος (εν προκειμένω η Γαλλική Δημοκρατία) δεν μπορεί να επικαλεσθεί τη διμερή φορολογική σύμβαση (εν προκειμένω, μεταξύ Γαλλίας και Ολλανδίας) για να αποφύγει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη της ΕΚ.¹²³

Αν και στην σχέση διεθνούς και ενωσιακού δικαίου, δεν ισχύει η αρχή της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, εντούτοις, στο μέτρο που οι διεθνείς συμβάσεις ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο και γίνονται μέρος αυτού, γίνεται δεκτό ότι

¹²⁰ Φινοκαλιώτης, 2014, σελ. 308

¹²¹ Βλ. Τσουρουφλής, 2010, σελ.62

¹²² Βλ. Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.309, Τσουρουφλής, σελ. 61.

¹²³ Βλ. CURIA, C-170/05, παρ.53: «The French Republic cannot rely on the Franco-Netherlands Convention in order to avoid the obligations imposed on it by the Treaty». Στην συγκεκριμένη υπόθεση, Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL κατά Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, είχε ως αντικείμενο την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως η οποία αφορούσε «την ερμηνεία του άρθρου 43 ΕΚ σε σχέση με τη γαλλική φορολογική νομοθεσία η οποία, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, προέβλεπε παρακρατούμενο στην πηγή φόρο σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή θυγατρική εταιρία σε αλλοδαπή μητρική, ενώ τα διανεμόμενα από ημεδαπή θυγατρική εταιρία σε ημεδαπή μητρική μερίσματα απαλλάσσονταν σχεδόν εξ ολοκλήρου από τον φόρο εταιριών».

καλύπτονται από την αρχή της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου έναντι του εθνικού. Κατά συνέπεια, τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. είναι υποχρεωμένα να αποφεύγουν την εισαγωγή μέτρων οι οποίες θέτουν σε κίνδυνο τους σκοπούς της Συνθήκης της ΕΚ και για αυτό τον λόγο οι Σ.Α.Δ.Φ τις οποίες συνάπτουν τα κράτη-μέλη της ΕΕ οφείλουν να είναι εναρμονισμένες με τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου.¹²⁴

Πάντως αξίζει να σημειωθεί ότι σε γενικές γραμμές όχι μόνον αποτελεί κοινή επιδίωξη εκ μέρους των κρατών της διεθνούς κοινότητας η αποφυγή συγκρουσιακών καταστάσεων, αλλά όπως ήδη προαναφέρθηκε στην περίπτωση της συνεργασίας του Ο.Ο.Σ.Α με τους G/20, καταβάλλεται προσπάθεια για διεθνή εναρμόνιση του διεθνούς δικαίου με τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου σε θέματα φορολογικού ενδιαφέροντος, κυρίως όσον αφορά στην φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή αλλά και σε ζητήματα διπλής φορολογίας. Ένα παράδειγμα διεθνούς και ευρωπαϊκής συνεργασίας, όχι απαραίτητα ενωσιακής, αποτελεί η Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α., σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα. Η «Σύμβαση για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα» προϊόν συνεργασίας του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α, τέθηκε σε ισχύ το 1995 και τροποποιήθηκε με Πρωτόκολλο το 2010. Η τροποποιημένη έκδοση της εν λόγω σύμβασης κυρώθηκε στην χώρα μας με τον Ν.4153/2013 (ΦΕΚ 116/Α/23-5-2013).¹²⁵ Αν και το Συμβούλιο της Ευρώπης είναι ένας ανεξάρτητος ευρωπαϊκός οργανισμός ο οποίος δεν πρέπει να συγχέεται με την Ε.Ε. ή το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, εντούτοις τα 27 μέλη της Ε.Ε. ανήκουν σε αυτό. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι σε αυτό το επίπεδο υπάρχει η συμμετοχή των κρατών-μελών της Ένωσης στην δημιουργία και εφαρμογή μιας διεθνούς φορολογικής συμφωνίας, άρα και εναρμόνιση της Ένωσης με μια σημαντική διεθνή Σύμβαση. Όπως καταφαίνεται και στο προοίμιο της Σύμβασης, η συγκεκριμένη προσπάθεια απαντά στο αίτημα για μεγαλύτερη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών σε θέματα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής και αποσκοπεί στην «ενθάρρυνση όλων των μορφών διοικητικής συνδρομής» σε φορολογικά θέματα, την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών και συγχρόνως την «εξασφάλιση επαρκούς προστασίας

¹²⁴ Βλ. Τσουρουφλής, 2010, σελ.60

¹²⁵ OECD/Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, (2011), OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

των δικαιωμάτων των φορολογουμένων», μεταξύ των άλλων και της «κατάλληλης προστασίας κατά της διακριτικής μεταχείρισης και της διπλής φορολογίας».¹²⁶

Η ανάγκη διεθνούς συνεργασίας και εναρμόνισης των διατάξεων τόσο του ενωσιακού όσο και του διεθνούς δικαίου, όσον αφορά στις Σ.Α.Δ.Φ, για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διπλής φορολογίας αλλά και άλλων φορολογικών ζητημάτων, συνεχίζει ούτως ή άλλως να απασχολεί την Ε.Ε. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει κατά καιρούς τονίσει την ανάγκη προσαρμογής του τρέχοντος φορολογικού πλαισίου στα νέα δεδομένα της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας και της ψηφιακής εποχής, στρέφοντας την προσοχή σε μια συμφωνία σε επίπεδο Ο.Ο.Σ.Α.¹²⁷ Άνθρωποι των επιχειρήσεων, φοροτεχνικοί και ειδικοί επί των φορολογικών θεμάτων συνηγορούν στην κατεύθυνση μιας στενότερης συνεργασίας της Ε.Ε. με τον Ο.Ο.Σ.Α, προτείνοντας μάλιστα την ευθυγράμμιση των ενωσιακών μέτρων με τις πρωτοβουλίες Ο.Ο.Σ.Α και G/20.¹²⁸

2.5. Επιπτώσεις των Σ.Α.Δ.Φ. Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών και οι θεμελιώδεις ελευθερίες της Ε.Ε.

Η συμβολή των Σ.Α.Δ.Φ στην οικονομική ανάπτυξη, κυρίως με την προσέλκυση ξένων επενδύσεων και την άρση των εμποδίων στην ελεύθερη διακίνηση αγαθών, υπηρεσιών και εργαζομένων, είναι κατ'αρχάς θετική. Η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού πλαισίου φορολογικών διατάξεων οι οποίες δεσμεύουν αμοιβαία τις συμβαλλόμενες χώρες, όπως οι συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας, δημιουργεί ένα κλίμα σταθερότητας καθώς περιορίζει την αβεβαιότητα των επιχειρήσεων αλλά και των φυσικών προσώπων ως προς την τύχη των κερδών και εισοδημάτων τους. Παράλληλα η φορολογική συμφωνία μεταξύ δύο συμβαλλομένων κρατών, πέραν του θετικού μηνύματος προς στους ξένους επενδυτές, προσδίδει διεθνή αξιοπιστία και αναγνώριση σε μια αναπτυσσόμενη χώρα.¹²⁹

¹²⁶ Βλ. Στο ίδιο, ό.π., *Preamble*: "...States should endeavour to protect the legitimate interests of taxpayers, including legitimate protection against discrimination and double taxation".

¹²⁷ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, (2017) p.8. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf.

¹²⁸ CEPS, Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices, (2019), pp. 43-48

¹²⁹ Βλ.Ε. Neumayer, "Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?", *Journal of Development Studies*, 43(8), 2007, p. 7

Εντούτοις, οι θετικές επιπτώσεις των Σ.Α.Δ.Φ., συνοδεύονται από το κόστος της απώλειας φορολογικών εσόδων, κόστος το οποίο κατά κύριο λόγο επωμίζονται οι αναπτυσσόμενες χώρες. Αυτές οι χώρες δύσκολα θα μπορέσουν να αναπληρώσουν μια τόσο σημαντική στέρηση εσόδων. Μεταξύ των σχολιαστών, υπάρχει η άποψη ότι οι Σ.Α.Δ.Φ, ουσιαστικά εξυπηρετούν τον «κυνικό στόχο» των αναπτυγμένων χωρών «της αναδιανομής των φορολογικών εσόδων από τις φτωχές στις πλουσιότερες συμβαλλόμενες χώρες».¹³⁰ Αναφέρθηκε προηγουμένως ότι το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α στο οποίο βασίζονται οι Σ.Α.Δ.Φ., ευνοεί την φορολόγηση βάσει της φορολογικής έδρας και όχι της πηγής εισοδήματος. Η χώρα της οποίας κάτοικος είναι ο επενδυτής, συνήθως μια αναπτυγμένη οικονομία, μπορεί να φορολογήσει το παγκόσμιο εισόδημα του, το οποίο προκύπτει από τις δραστηριότητες του σε διάφορες χώρες κυρίως μέσω των πολυεθνικών εταιρειών, αλλά η χώρα της πηγής του εισοδήματος, συνήθως μια αναπτυσσόμενη οικονομία, περιορίζεται στο να εισπράττει φορολογικά έσοδα μόνον στο όριο που έχει καθοριστεί στις διαπραγματεύσεις για την διμερή σύμβαση. Είναι γεγονός ότι στις περισσότερες των περιπτώσεων, οι αναπτυσσόμενες χώρες δεν έχουν την διαπραγματευτική ισχύ, ώστε να συμπεριληφθούν ευνοϊκές ρυθμίσεις για τις ίδιες στις ρυθμίσεις μιας Σ.Α.Δ.Φ.¹³¹ Γεγονός είναι ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων για την χώρα εισαγωγής κεφαλαίου είναι τόσο μεγαλύτερος, όσο και ο βαθμός ασυμμετρίας μεταξύ των δύο χωρών στην ροή επενδύσεων εκατέρωθεν, αλλά και όσο χαμηλότεροι είναι οι φορολογικοί συντελεστές.¹³² Άλλωστε τα πλεονεκτήματα των Σ.Α.Δ.Φ δεν είναι σύμμετρα. Εάν ήσαν τότε θα έπρεπε τα οφέλη που αποκομίζουν οι επενδυτές μίας συμβαλλόμενης χώρας, να ισοσκελίζονται από τα οφέλη που αποκομίζουν οι επενδυτές της άλλης χώρας, μιας και οι δύο χώρες συγχρόνως υποδέχονται και εξάγουν επενδυτικά κεφάλαια. Αλλά αυτό δεν συμβαίνει στην πράξη, καθόσον οι ροές επενδύσεων μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών είναι ασύμμετρες και αυτό διότι οι αναπτυσσόμενες χώρες, κατά κύριο λόγο, είναι χώρες εισαγωγής κεφαλαίου. Κατά συνέπεια οι ροές κεφαλαίων και ξένων επενδύσεων από την μία χώρα στην άλλη δεν είναι ισοβαρείς, με αποτέλεσμα η

¹³⁰ Βλ. Figueroa, “Comprehensive Tax Treaties. In: Double Taxation Treaties between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models – a Comparison”, Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association, 9-13. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers (1992) στο E. Neumayer, (2007), p.8

¹³¹ F. Barthel., & E. Neumayer (2012), “Competing for Scarce Foreign Capital: Spatial Dependence in the Diffusion of Double Taxation Treaties, *International Studies Quarterly*, 56(4), 2012, p.646.

¹³² Στο ίδιο, ό.π., p.646.

στέριση των φορολογικών εσόδων να επιβαρύνει κυρίως την μία από τις δύο πλευρές η οποία κατά κανόνα είναι η αναπτυσσόμενη χώρα.¹³³

Αντίθετα, άλλοι ερευνητές υποστηρίζουν ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων για τις αναπτυσσόμενες κυρίως χώρες, εξισορροπείται από τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την προσέλκυση μεγαλύτερου όγκου ξένων επενδύσεων, την αύξηση της απασχόλησης, καθώς και από την εισαγωγή τεχνογνωσίας και τεχνολογίας. Τα θετικά αποτελέσματα μιας τέτοιας εξέλιξης στην οικονομία υπερκαλύπτουν το κόστος από την μείωση των φορολογικών εσόδων.¹³⁴ Το γεγονός ότι έχουν τεθεί σε ισχύ και εφαρμόζονται χιλιάδες Σ.Α.Δ.Φ. διεθνώς, δείχνει ότι οι χώρες εισαγωγής κεφαλαίων επιδιώκουν την υπογραφή συμβάσεων με τις ισχυρές οικονομίες οι οποίες εξάγουν κεφάλαια, με την ελπίδα βέβαια ότι θα επωφεληθούν στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων. Αλλά σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν τα οφέλη ενδέχεται να είναι πολύ μικρότερα από τα προσδοκώμενα και τελικά οι χώρες εισαγωγής κεφαλαίων να βρεθούν σε χειρότερη θέση υπό την έννοια ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να εξισορροπηθεί, πόσον μάλλον να υπερκαλυφθεί από την ροή των κεφαλαίων. Αν και τα θετικά αποτελέσματα από την ροή των ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων επεκτείνονται σε βάθος χρόνου, έτσι ώστε είναι δύσκολο να υπολογισθούν, η απώλεια εσόδων αφορά στο σήμερα και σε αναπτυσσόμενες οικονομίες αυτό μπορεί να αποτελέσει στοιχείο προβληματισμού. Εντούτοις, οι χώρες αυτές επιδιώκουν και συνεχίζουν να συνάπτουν φορολογικές συμφωνίες, παρά το δίλημμα για το αν πράγματι ωφελούνται οικονομικά από αυτές, ακριβώς επειδή ο ανταγωνισμός μεταξύ των αναπτυσσόμενων χωρών για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων είναι μεγάλος και ενδέχεται να έχουν έτι μεγαλύτερο οικονομικό κόστος εάν δεν συνάψουν Σ.Α.Δ.Φ.¹³⁵

Σε αυτό το πλαίσιο οι Σ.Α.Δ.Φ μπορεί να αποτελούν έναν λόγο απώλειας φορολογικών εσόδων και για τις αναπτυσσόμενες ισχυρές οικονομίες, στην περίπτωση που συμβάλλονται με χώρες με ανύπαρκτη φορολογία οι οποίες είναι προορισμοί υπεράκτιων (offshore) εταιρειών. Στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς των υπεράκτιων δικαιοδοσιών, η ύπαρξη Σ.Α.Δ.Φ εξασφαλίζει επιπρόσθετα οφέλη για τις εξωχώριες εταιρείες οι οποίες εκμεταλλεύονται το γεγονός ότι σε αυτές τις χώρες ισχύει καθεστώς πολύ χαμηλής ή ανύπαρκτης φορολόγησης των κερδών. Παράλληλα οι εν

¹³³ Barthel., & E. Neumayer (2012), σελ. 646, και F.Barthel, M. Busse & E. Neumayer, 2010, p.6

¹³⁴ E.Neumayer, 2007, p.8

¹³⁵ F. Barthel., & E. Neumayer, 2012, p.645. Οι συγγραφείς περιγράφουν την κατάσταση που ευρίσκονται οι αναπτυσσόμενες χώρες ως “a prisoner’s dilemma”.

λόγω χώρες με το προνομιακό φορολογικό καθεστώς έχουν υπογράψει συμφωνίες με ισχυρές χώρες της Ε.Ε. και Αμερικής με τις οποίες η φορολογία γίνεται βάση της φορολογικής έδρας.¹³⁶ Έτσι οι επιχειρήσεις μεταφέροντας την έδρα τους σε αυτές τις υπεράκτιες δικαιοδοσίες, ενώ διατηρούν τις οικονομικές και παραγωγικές του δραστηριότητες σε άλλη χώρα (σε αυτή την περίπτωση χώρα πηγής εισοδήματος είναι η αναπτυγμένη χώρα της Ευρώπης), κατορθώνουν να εξασφαλίσουν ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Η απώλεια φορολογικών εσόδων σε αυτή την περίπτωση επιβαρύνει τις αναπτυγμένες χώρες της Ευρώπης.¹³⁷ Η επιδίωξη των αναπτυγμένων χωρών να φορολογείται το εισόδημα στην χώρα φορολογικής κατοικίας και έτσι να ευνοούνται εκείνες έναντι των αναπτυσσομένων χωρών, όπως αναλύθηκε προηγουμένως, στην περίπτωση των εξωχώριων δικαιοδοσιών στρέφεται ως boomerang κατά των ιδίων (πλουσίων και αναπτυγμένων οικονομιών).

Παράλληλα με την απώλεια φορολογικών εσόδων η σύναψη μιας Σ.Α.Δ.Φ., συνεπάγονται και επιπλέον επιβαρύνσεις για τα συμβαλλόμενα κράτη. Η διαδικασία της διαπραγμάτευσης και επικύρωσης της σύμβασης είναι χρονοβόρα και κοστοβόρα, καθώς απασχολεί εξειδικευμένο διοικητικό προσωπικό και πόρους, ειδικά μάλιστα για τα μικρότερα και λιγότερο αναπτυγμένα κράτη.¹³⁸ Συγχρόνως, πέραν του οικονομικού κόστους από την απώλεια φορολογικών εσόδων, αξιομνημόνευτη είναι και η μερική απώλεια της φορολογικής κυριαρχίας κάθε συμβαλλόμενου κράτους. Από την στιγμή της επικύρωσης μιας διακρατικής σύμβασης οι διατάξεις της ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο. Εάν οι ρυθμίσεις της έρχονται σε σύγκρουση με τις εθνικές διατάξεις, τότε το κράτος αναγκάζεται να προσαρμόσει το εθνικό δίκαιο στους όρους της σύμβασης.¹³⁹

Η ύπαρξη των Σ.Α.Δ.Φ. δεν εξασφαλίζει κατ'ανάγκη μια εύκολη διαδικασία αποφυγής της διπλής φορολογίας. Η διοικητική γραφειοκρατία αποτελεί πολλές φορές τροχοπέδη στον καταμερισμό και την επιβολή φόρου. Για παράδειγμα, το ζήτημα της φορολόγησης ενός εργαζομένου, ο οποίος εργάζεται και αποκτά εισοδήματα σε μια χώρα ενώ θεωρείται φορολογικός κάτοικος μιας άλλης, δεν τελειώνει με την απόφαση για το εάν αυτός θα φορολογηθεί στην χώρα πηγής του εισοδήματος ή στην χώρα της φορολογικής κατοικίας. Ο υπεύθυνος εφοριακός έχει την ευθύνη να συλλέξει όλες τις πληροφορίες σχετικά με τον καταβληθέντα φόρο και

¹³⁶ Βλ. Α.Μπώλος, «Εξωχώριες εταιρείες και ελληνική έννομη τάξη», ΝοΒ, 61, 2013, σελ.943

¹³⁷ Βλ. Δουβλής, 2015, σελ. 780

¹³⁸ E.Neumayer, 2007, p.7

¹³⁹ Στο ίδιο, p.6

το παγκόσμιο εισόδημα του εργαζομένου.¹⁴⁰ Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών είναι επιβεβλημένη και προβλέπεται από τις νομοθετικές ρυθμίσεις της Ε.Ε. αλλά και όπως προαναφέρθηκε από το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α (άρθρο 26). Η ανταλλαγή πληροφοριών δεν αναφέρεται μόνον στις προσπάθειες για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής αλλά είναι απαραίτητη και σε ζητήματα φορολογίας εισοδήματος για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

Η ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών προβλέπεται από τις ρυθμίσεις του διεθνούς δικαίου και των φορολογικών συμβάσεων στην διαδικασία επιμερισμού και επιβολής φόρων, αλλά υπάρχει προβληματισμός ως προς την παραβίαση των προσωπικών δεδομένων άρα και των δικαιωμάτων των φορολογουμένων.¹⁴¹ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26, παρ. 2 του Προτύπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, προβλέπεται ότι η χρήση των πληροφοριών που ανταλλάσσονται μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών πρέπει να είναι εμπιστευτική, όπως άλλωστε ορίζουν οι εθνικές διατάξεις δικαίου. Οι φορολογικές πληροφορίες πρέπει να αποκαλύπτονται μόνον στους αρμόδιους φορείς (όπως δικαστήρια ή διοικητικά όργανα) και να χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς που προβλέπονται από αυτά τα όργανα. Η χρήση τους για άλλους σκοπούς επιτρέπεται μόνον εάν προβλέπεται τοιουτοτρόπως από την εθνική νομοθεσία των δύο συμβαλλομένων χωρών. Σύμφωνα με τον σχολιασμό του Προτύπου, η ανταλλαγή πληροφοριών είναι διευρυμένης κλίμακας και αφορά σε στοιχεία τα οποία τηρούνται από πιστωτικά ιδρύματα και άλλους χρηματοπιστωτικούς φορείς.¹⁴² Οι Σ.Α.Δ.Φ ούτως ή άλλως περιλαμβάνουν διατάξεις που καθορίζουν τον τρόπο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των δύο κρατών. Τα συμβαλλόμενα κράτη οφείλουν να εφαρμόζουν τους κανόνες προστασίας προσωπικών δεδομένων, όπως προβλέπεται από την νομοθεσία τους, και επιπλέον, μπορεί να συμπεριλάβουν, στις Σ.Α.Δ.Φ που υπογράφουν, επιπρόσθετες διατάξεις προστασίας των δεδομένων των φορολογουμένων που ανταλλάσσουν μεταξύ τους. Η προστασία των δεδομένων αφορά στα δικαιώματα και τις θεμελιώδεις ελευθερίες του ατόμου αναφορικά με την αυτόματη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων.¹⁴³ Η ανταλλαγή αυτή των πληροφοριών μπορεί να σταματήσει εκ μέρους του συμβαλλόμενου κράτους το οποίο λαμβάνει το αίτημα, εάν η διαδικασία είναι

¹⁴⁰ Munachiso, O.J., 2020, p.1

¹⁴¹ Βλ. I.Stepanova, 2016, pp.1, 5.

¹⁴² Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017, Commentary on article 26. Επίσης Β. Δουβλής, 2015, σελ.776

¹⁴³ Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017, Commentary on article 26. Commentary on the Provisions of the article 26, Paragraph 1., pg. 494.

αντίθετη με τις διατάξεις της νομοθεσίας του, ή εάν συντρέχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος, καθώς επίσης και εάν το άλλο κράτος επιχείρησε να «αλιεύσει» εκ του πλαγίου παρόμοιες πληροφορίες.¹⁴⁴

Στο πλαίσιο της συνεργασίας των κρατών σε φορολογικά ζητήματα, εντάσσονται και οι κατά καιρούς Οδηγίες της Ε.Ε. Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2014/107/ΕΕ, καθορίζει τους κανόνες και διαδικασίες συνεργασίας των κρατών-μελών, δίχως να αποκλείονται και οι τρίτες χώρες που δηλώνουν πρόθυμες να συμμετέχουν (άρθρα 19 και 24), έχοντας ως στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών, ιδίως την ηλεκτρονική ανταλλαγή πληροφοριών καθώς και την διαδικασία «αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών» (δίχως προηγούμενο αίτημα), οι οποίες ενδιαφέρουν τους αρμόδιους φορείς των κρατών-μελών για την επιβολή φορολογίας όσων αφορά σε κάθε μορφή φόρου. Όπως και στο Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α και εδώ οι ανταλλάξιμες πληροφορίες καλύπτονται από εμπιστευτικότητα, αποτελούν υπηρεσιακά απόρρητα, στο πλαίσιο της προστασίας των προσωπικών δεδομένων (άρθρο 23).¹⁴⁵ Εντούτοις, το ζήτημα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων πάντα παραμένει στην επικαιρότητα και πολλάκις απαιτείται η προσφυγή στην δικαιοσύνη της οποίας οι αποφάσεις παρέχουν ένα επιπλέον πλαίσιο προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων. Η νομολογία του ΔΕΕ έχει συμβάλλει σε αυτή την κατεύθυνση. Για παράδειγμα, στην υπόθεση *Berlioz Investment Fund* το ΔΕΕ αποφάσισε ότι οι φορολογούμενοι έχουν το δικαίωμα να προσφύγουν κατά της εντολής για ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών και να αμφισβητήσουν την νομιμότητα της διοικητικής απόφασης που τους υποχρεώνει να παράσχουν πληροφορίες, δικαίωμα που αντλούν από το άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.¹⁴⁶ Η προσφυγή στην δικαιοσύνη, ιδιαίτερα

¹⁴⁴ Στο OECD: Model Tax Convention on Income and Capital., σελ.487: Η ανωτέρω πρακτική αλίευσης φορολογικών πληροφοριών περιγράφεται με τον όρο «fishing expeditions».

¹⁴⁵ Βλ. Οδηγία 2011/16/ΕΕ και Οδηγία 2014/107/ΕΕ, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/>

¹⁴⁶ ΔΕΕ, C-682/150. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης: «Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την έννοια ότι διοικούμενος στον οποίο έχει επιβληθεί χρηματική κύρωση, λόγω μη συμμορφώσεώς του προς διοικητική απόφαση που τον υποχρεώνει να παράσχει ορισμένες πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών διοικήσεων δυνάμει της Οδηγίας 2011/16, έχει δικαίωμα να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής». Σύμφωνα με την σκέψη 51 της απόφασης: «κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η προστασία έναντι επεμβάσεων της δημόσιας εξουσίας στη σφαίρα της ιδιωτικής ζωής ενός προσώπου, φυσικού ή νομικού, που είναι αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης». Εν προκειμένω, «διοικούμενος, όπως η *Berlioz*, δύναται να επικαλεστεί την ως άνω προστασία έναντι βλαπτικής γι' αυτόν πράξεως, όπως είναι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης διαταγή παροχής πληροφοριών και το επίμαχο μέτρο επιβολής κυρώσεως, δύναται δηλαδή να επικαλεστεί δικαίωμα διασφαλιζόμενο από το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, το οποίο του

ενώπιον ανεξάρτητου αρμόδιου δικαστηρίου, ενθαρρύνεται και από την ύπαρξη εγγράφων όπως ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων, ο οποίος δεν έχει δεσμευτική ισχύ, παρέχει όμως τις γενικές αρχές και βέλτιστες πρακτικές καθώς και τα κύρια δικαιώματα και υποχρεώσεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ των φορολογουμένων και των φορολογικών αρχών στην Ευρώπη, με σκοπό να διευκολύνει την μεταξύ τους σχέση.¹⁴⁷

2.6 Επιπρόσθετα μέτρα άρσης της διπλής φορολογίας. Νέες Ρυθμίσεις.

Οι ανωτέρω εξελίξεις δημιουργούν ένα ισχυρό πλαίσιο προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, οι οποίοι δύνανται όχι μόνον να προσφύγουν στην δικαιοσύνη εάν αισθάνονται ότι τα δικαιώματά τους παραβιάζονται, αλλά και να χρησιμοποιήσουν άλλα εναλλακτικά μέσα για την επίλυση διαφορών οι οποίες πηγάζουν από την επιβολή της διπλής φορολογίας. Όπως στην ανωτέρω απόφαση C-682/150, έτσι και σε πολλές άλλες υποθέσεις στις οποίες μετά τον φορολογικό έλεγχο επιβάλλεται φορολογικό πρόστιμο από τις φορολογικές αρχές, ο φορολογούμενος, νομικό ή φυσικό πρόσωπο, έχει στην διάθεση του διοικητικές διαδικασίες και ένδικα βοηθήματα τα οποία προβλέπονται από τους φορολογικούς κώδικες των κρατών. Στην περίπτωση της χώρας μας, όλα αυτά τα ένδικα μέσα, προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) (Ν.4174/2013) αλλά και από τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.¹⁴⁸ Κάποια από τα συγκεκριμένα βοηθήματα είναι διαθέσιμα και στο πλαίσιο των Σ.Α.Δ.Φ οι οποίες άλλωστε είναι βασισμένες στο Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α. Όπως αναφέρθηκε, ένα σημαντικό μέσο επίλυσης φορολογικών διαφορών, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 25 του εν λόγω Προτύπου, είναι και η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στην περίπτωση επιβολής διπλής φορολογίας σε διακρατικό επίπεδο. Επιπλέον, σε περιπτώσεις διπλής φορολογίας, οι οποίες σχετίζονται με ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης, προβλέπεται μια ειδική διαδικασία επίλυσης διαφορών στην Διεθνή Σύμβαση Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ) η οποία έχει συναφθεί σε ευρωπαϊκό επίπεδο.¹⁴⁹

παρέχει δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής» (σκέψη 52). Βλ. Επίσης σχολιασμός: I.Stepanova, 2016, p.6

¹⁴⁷ *Guidelines for a Model of a European Taxpayers' Code*, (2016) European Commission.

¹⁴⁸ Β. Αθανασάκη, «Εναλλακτικές δυνατότητες επίλυσης των φορολογικών διαφορών και άρσης της διπλής φορολογίας», *Επιχείρηση*, 4, 2015, σελ.339

¹⁴⁹ Στο ίδιο, σ.339

Κατ'αρχάς, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην διοικητική δικαιοσύνη με βάση τις διατάξεις του εθνικού φορολογικού και δικονομικού δικαίου, αν απορριφθεί η ενδικοφανής προσφυγή του από την Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών, μια διαδικασία που συνήθως ακολουθείται στις περιπτώσεις επιβολής διπλής φορολογίας. Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής είναι απαραίτητη προϋπόθεση της προσφυγής στην δικαιοσύνη και μόνον εάν απορριφθεί μπορεί ο φορολογούμενος να προσφύγει στα Διοικητικά Δικαστήρια. Το βασικότερο μειονέκτημα της όλης διαδικασίας είναι η χρονική καθυστέρηση της τελικής απόφασης λόγω βεβαίως της γραφειοκρατίας αλλά και του φόρτου εργασίας των αρμοδίων φορέων.¹⁵⁰

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ) εντάσσεται στα μέσα που έχει ο φορολογούμενος στην διάθεση του, με βάση τις διατάξεις του διεθνούς φορολογικού δικαίου και των Σ.Α.Δ.Φ. Η ΔΑΔ αποτελεί μια διαδικασία συνεννόησης μεταξύ των φορολογικών αρχών δύο συμβαλλομένων κρατών με σκοπό την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης διπλής φορολογίας. Τα στάδια της διαδικασίας είναι τρία: Το μονομερές, κατά το οποίο επιχειρείται να επιλυθεί το ζήτημα που απασχολεί τον φορολογούμενο βάση των διατάξεων του εθνικού δικαίου. Το διμερές, κατά το οποίο οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έρχονται σε απευθείας επαφή και επιχειρούν να λύσουν το ζήτημα. Τέλος ακολουθεί το στάδιο της Διαιτησίας, η απόφαση της οποίας έχει δεσμευτικό χαρακτήρα. Η διαδικασία εκκινεί με πρωτοβουλία του φορολογουμένου ο οποίος υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια φορολογική αρχή. Στην συνέχεια το αίτημα διαβιβάζεται στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών η οποία και θα έλθει σε επαφή με την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή.¹⁵¹ Σε αυτό το στάδιο, όπως προβλέπεται και από τον Ν.4174/2013 (ΚΦΔ και άλλες διατάξεις) αλλά και από διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ, οι δύο φορολογικές αρχές ανταλλάσσουν αμοιβαία πληροφορίες στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας των συμβαλλομένων κρατών. Η συμφωνία που τελικά θα επιτευχθεί δεν διαθέτει τυπική νομική ισχύ, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι δεσμευτική για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές των δύο κρατών, αφού διαφορετικά ματαιώνεται ο σκοπός για τον οποίο έγινε ή σύναψη της Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ τους.¹⁵² Η

¹⁵⁰ Β. Αθανασάκη, 2015, σελ. 340

¹⁵¹ Σύμφωνα με την ΠΟΛ1226/2020, άρθρο 2, αρμόδια φορολογική αρχή υποβολής της αίτησης είναι το Τμήμα Α' Φορολογικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε

¹⁵² Β. Αθανασάκη, σελ. 344-345. Για τους φορολογουμένους η ισχύς της συμφωνίας δεν είναι δεσμευτική αφού μπορούν να προσφύγουν και να την προσβάλλουν στα εθνικά δικαστήρια.

δεσμευτική ισχύ της συμφωνίας απορρέει από την διάταξη του άρθρου 28, παρ. 1 του Συντάγματος, το οποίο, όπως αναφέρθηκε ορίζει ότι οι διεθνείς συμβάσεις από την στιγμή επικύρωσης τους ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο και υπερισχύουν οποιασδήποτε άλλης διάταξης νόμου, συμπεριλαμβανομένης και οποιασδήποτε δικαστικής απόφασης η οποία έκρινε αντίθετα για το ίδιο ζήτημα.¹⁵³ Η πρόσφατη ΠΟΛ 1226/6-10-2020 (ΑΑΔΕ), η οποία βασίζεται κυρίως στις διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν.4646/2019 (τροποποιεί διατάξεις του Κ.Φ.Ε), ρυθμίζει λεπτομερώς τα ζητήματα που διέπουν την ΔΑΔ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα και είναι σε ισχύ.¹⁵⁴ Στην χώρα μας το αποτέλεσμα των διαβουλεύσεων της ΔΑΔ επέρχεται με τη συμφωνία μεταξύ των αρμοδίων αρχών των δύο χωρών.¹⁵⁵ Το στάδιο της διαδικασίας διαιτησίας στην Ελλάδα ισχύει μόνο για την περίπτωση ορισμένων Σ.Α.Δ.Φ που έχει συνάψει η χώρα μας και οι οποίες συμπεριλαμβάνουν την ρήτρα διαιτησίας στην περίπτωση που οι αρμόδιες φορολογικές αρχές αδυνατούν να καταλήξουν σε συμφωνία.¹⁵⁶ Σε αυτή την περίπτωση και εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από την Σ.Α.Δ.Φ, η διαδικασία ολοκληρώνεται με τη σύνταξη ενός εγγράφου διαπίστωσης της μη επίτευξης συμφωνίας.¹⁵⁷

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού είναι ένας αυτοτελής μηχανισμός σε σχέση με τις φορολογικές και δικαστικές διαδικασίες της εσωτερικής έννομης τάξης, ο οποίος λειτουργώντας συμπληρωματικά ως προς τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου, συμβάλλει αποτελεσματικά στην αντιμετώπιση φορολογικών διαφορών στις περιπτώσεις διπλής φορολογίας. Μεταξύ των μειονεκτημάτων της ΔΑΔ σοβαρότερο θεωρείται η «αποδυναμωμένη θέση» του άμεσα ενδιαφερόμενου, ήτοι του φορολογούμενου, ο οποίος δεν συμμετέχει άμεσα στην διαδικασία η οποία λαμβάνει χώρα μεταξύ των αρμοδίων φορολογικών αρχών των δύο κρατών (κράτος πηγής εισοδήματος και κράτος φορολογικής κατοικίας). Στα μειονεκτήματα συγκαταλέγεται επίσης και η αβεβαιότητα η οποία συνοδεύει την όλη διαδικασία, τόσο για την χρονική της διάρκεια που και σε αυτή την περίπτωση όπως και στις περιπτώσεις της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια είναι χρονοβόρα, όσο και το αποτέλεσμα της. Πάντως, εάν οι σχετικές αδυναμίες μπορούσαν να επιλυθούν, η

¹⁵³ Β. Αθανασάκη,, σελ.344. Αναφέρεται στην Πολ.62/1980 όπως σχετικά ορίζει για την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού.

¹⁵⁴ Βλ. ΠΟΛ 1226/2020, άρθρο,παρ.1.

¹⁵⁵ Στο ίδιο, άρθρο 8, παρ.1

¹⁵⁶ Β. Αθανασάκη, 2015, σελ. 344

¹⁵⁷ ΠΟΛ 1226/2020,, άρθρο 8, παρ.6.

ΔΑΔ θα αποτελούσε μια αποτελεσματική εναλλακτική μέθοδο επίλυσης των διαφορών που ανακύπτουν στις περιπτώσεις διπλής φορολογίας, ενώ εκτός των άλλων θα μείωνε και τον όγκο εργασίας των εθνικών δικαστηρίων.¹⁵⁸

Σε ενωσιακό επίπεδο, από 1/7/2019 τέθηκαν σε ισχύ νέοι κανόνες με την Οδηγία ΕΕ 2017/1852. Η εν λόγω Οδηγία αποσκοπεί στο να διασφαλίσει την αποτελεσματικότερη και ταχύτερη επίλυση των φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών-μελών, οι οποίες κυρίως προκύπτουν από την ερμηνεία και την εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ, ώστε να διευκολύνονται οι επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα που αντιμετωπίζουν προβλήματα διπλής φορολόγησης. Τα πέντε σημεία-κλειδιά της νέας Οδηγίας είναι: 1) Τα κράτη-μέλη θα έχουν πλέον την νομική υποχρέωση να επιλύουν τις διαφορές που προκύπτουν σε υποθέσεις διπλής φορολογίας και να λαμβάνουν οριστικές αποφάσεις. 2) Οι φορολογούμενοι μπορεί να προσφεύγουν στα εθνικά δικαστήρια σε περίπτωση που η διαδικασία επίλυσης των διαφορών καταλήξει σε αδιέξοδο. 3) Υποχρέωση από τα κράτη-μέλη να δημοσιεύσουν τις οριστικές αποφάσεις. 4) Οι νέοι κανόνες αναφέρονται σε όλες τις διαφορές οι οποίες προκύπτουν από διμερείς φορολογικές συμφωνίες ή συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης. 5) Καθορίζονται σαφείς προθεσμίες ολοκλήρωσης των φάσεων της διαδικασίας.

Οι φάσεις της ως άνω διαδικασίας συνοψίζονται ως ακολούθως:

1. Οι φορολογούμενοι που αντιμετωπίζουν φορολογικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από διμερείς φορολογικές συμφωνίες ή από Σ.Α.Δ.Φ μπορούν να κινούν διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, κατά την οποία τα δύο συμβαλλόμενα κράτη πρέπει να προσπαθούν να επιλύσουν τις διαφορές εντός δύο ετών.
2. Αν στη λήξη αυτής της διετούς περιόδου δεν έχει βρεθεί λύση, ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει τη σύσταση συμβουλευτικής επιτροπής για την έκδοση γνώμης.
3. Η ανωτέρω συμβουλευτική επιτροπή απαρτίζεται από τρία ανεξάρτητα μέλη που διορίζονται από τα ενδιαφερόμενα κράτη-μέλη και από εκπροσώπους των εκάστοτε αρμόδιων αρχών. Η επιτροπή πρέπει να εκδώσει γνώμη εντός 6 μηνών, και τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη πρέπει να την εφαρμόσουν, εκτός αν συμφωνήσουν σε άλλη λύση εντός των 6 μηνών που έπονται της γνωμοδότησης.
4. Αν η απόφαση δεν εφαρμοστεί, ο φορολογούμενος που έχει αποδεχθεί την οριστική απόφαση και έχει παραιτηθεί από το δικαίωμά του για προσφυγή σε εθνικά

¹⁵⁸ Β. Αθανασάκη, 2015, σελ. 346

ένδικα εντός 60 ημερών από την κοινοποίηση, μπορεί να επιδιώξει την εφαρμογή της απόφασης ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ενημερώνουν τους φορολογούμενους και να δημοσιεύουν την οριστική απόφαση.¹⁵⁹

3. Η Φορολογική κατοικία ως κριτήριο φορολογικής εξουσίας.

3.1. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας και του φορολογικού κατοίκου. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Κριτική θεώρηση.

Το στοιχείο της φορολογικής κατοικίας συνδέεται, όπως ήδη έχει αναφερθεί, με το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, αποτελώντας έναν από τους χωρικούς συνδέσμους στους οποίους βασίζεται η φορολογική εξουσία του κράτους. Ο καθορισμός της φορολογικής κατοικίας είναι αναγκαίος ώστε να καθοριστεί ποιο κράτος έχει κυριαρχικό δικαίωμα επιβολής φόρου εισοδήματος.¹⁶⁰ Συνεπώς ο καθορισμός της έννοιας αλλά και η αποσαφήνιση των κριτηρίων της φορολογικής κατοικίας αποτελεί μια από τις προϋποθέσεις για την επίλυση ζητημάτων που άπτονται της φορολογίας εισοδήματος αλλά και της αποφυγής της διπλής φορολογίας. Όπως προαναφέρθηκε, η φορολογική κατοικία και η πηγή εισοδήματος, αποτελούν τα δύο κριτήρια βάσει των οποίων οι Σ.Α.Δ.Φ καθορίζουν τον καταμερισμό της φορολογικής εξουσίας καθενός από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισοδήματα στην αλλοδαπή θα φορολογηθεί βάση του παγκοσμίου εισοδήματος του και αναλόγως της διμερούς συμφωνίας που έχει υπογράψει η χώρα της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος (κατοικία) με την χώρα στην οποία απέκτησε εισοδήματα (πηγή), θα κληθεί είτε να πληρώσει φόρο ο οποίος συμψηφίζεται με τον φόρο που πλήρωσε στην δεύτερη χώρα, είτε θα απαλλαχθεί από την φορολογία. Άρα το ζήτημα του προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας είναι πρωταρχικής σημασίας. Ο φορολογούμενος για να αποφύγει την διπλή φορολόγηση θα πρέπει να προσκομίσει όλα τα αποδεικτικά στοιχεία για το φόρο που ήδη κατέβαλε αλλά και για τον τόπο διαμονής του. Το Πρότυπο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α (άρθρο 4) παρέχει τις κατευθυντήριες οδηγίες για τα ζητήματα της φορολογικής κατοικίας, όμως δεν καθορίζει ποιά ακριβώς είναι τα κριτήρια της «φορολογικής κατοικίας», ούτε ποιο πρόσωπο μπορεί να χαρακτηριστεί ως φορολογικός κάτοικος.

¹⁵⁹ Βλ. European Commission: Resolution on Tax Disputes in EU. <https://ec.europa.eu/greece/news>

¹⁶⁰ Α. Μάλλιου, «Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων, για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία», *ΔΦΝ*, 68 (1550), 2014, σελ. 1651.

Αντίθετα αυτή την δικαιοδοσία την έχουν τα κράτη, καθόσον ο καθορισμός των κριτηρίων αποτελεί υπόθεση του εσωτερικού τους δικαίου. Αυτό σαφώς αναφέρεται στα Σχόλια του Προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α επί του άρθρου 4 (Ορισμός φορολογικού κατοίκου). Σύμφωνα με τον σχολιασμό του Προτύπου οι Σ.Α.Δ.Φ δεν θέτουν κανόνες τους οποίους οι διατάξεις των εσωτερικών νομοθεσιών περί «κατοικίας» οφείλουν να πληρούν. Συνεπώς τα κράτη καθορίζουν την στάση τους ως προς αυτό το ζήτημα εξ ολοκλήρου με τις δικές τους εσωτερικές διαδικασίες.¹⁶¹

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, παρ. 1 του Κ.Φ.Ε (Ν.4172/2013), όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4646/2019, ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας «εάν έχει στην Ελλάδα την μόνιμη ή κύρια κατοικία ή συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του» (α' περίπτωση). Επιπροσθέτως, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας «εάν είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή» (β' περίπτωση). Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ένα ακόμα κριτήριο καθορισμού (ή τεκμήριο) της φορολογικής κατοικίας που αναφέρεται στην χρονική διάρκεια της φυσικής παρουσίας ενός προσώπου: «Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα». Δεν απαιτείται δηλαδή η αδιάλειπτη φυσική παρουσία αλλά η συνολική (αθροιστική) παρουσία.¹⁶² Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4, ορίζονται τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας στη περίπτωση των νομικών προσώπων. Τα κριτήρια αυτά είναι ο τόπος σύστασης ή ίδρυσης της εταιρείας, η καταστατική έδρα, και ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης. Μια εταιρεία δηλαδή θεωρείται ότι έχει την φορολογική της έδρα στην Ελλάδα, αν συστάθηκε ή ιδρύθηκε σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο και αν έχει την καταστατική της έδρα στην Ελλάδα. Αυτά τα δύο κριτήρια συμπίπτουν

¹⁶¹ OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017: Commentary on Article 4. Concerning the definition of resident, I, 4.p.105. Βλ. επίσης κεφ.2.1, σελ.25 παρούσας εργασίας.

¹⁶² Στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου ορίζεται ότι οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 4, δεν ισχύουν για την περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις 365 μέρες συμπεριλαμβανομένων και κάποιων σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

αλλά όχι κατ'ανάγκη.¹⁶³ Ο τόπος της πραγματικής διοίκησης πρέπει επίσης να είναι στην Ελλάδα. Μάλιστα, το τελευταίο κριτήριο έχει αποκτήσει διεθνώς μεγάλη σημασία ως προς τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας, καθώς όλο και περισσότερα κράτη το ενσωματώνουν στην νομοθεσία τους. Προς τούτο υπάρχει ειδική διάταξη στο ίδιο άρθρο με την οποία ορίζονται τα κριτήρια σύμφωνα με τα καθορίζεται ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης (της εταιρείας) στην Ελλάδα.¹⁶⁴ Στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 για τον τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων, ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης και λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ο τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ο τόπος ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου, η κατοικία των μελών του ΔΣ ή άλλων εκτελεστικών οργάνων. Ο κατάλογος είναι ενδεικτικός και δεν αποκλείεται η συνεκτίμηση άλλων κριτηρίων όπως για παράδειγμα ο τόπος κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων, κριτήρια όμως που από μόνα τους δεν μπορούν να θεμελιώσουν την φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου ή οντότητας, καθόσον όπως ορίζει και η εν λόγω διάταξη ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» καθορίζεται με βάση τα «πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες» λαμβάνοντας υπόψη και συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω κριτήρια.¹⁶⁵

Στην περίπτωση των επιχειρήσεων (νομικών προσώπων), οι οποίες είναι αλλοδαπής προέλευσης, αναφέρεται και η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Στο άρθρο 6, παρ.1 του Κ.Φ.Ε, ως «μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται «ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης». Οι διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου ακολουθούν (στην ουσία αντιγράφουν) τις κατευθυντήριες οδηγίες του Προτύπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α το οποίο στο άρθρο 5 καθορίζει την έννοια του όρου «μόνιμη εγκατάσταση» (permanent establishment) καθώς και ότι περιλαμβάνει αλλά και τι δεν περιλαμβάνει ο όρος. Στο ίδιο άρθρο παρατίθεται ένας κατάλογος παραδειγμάτων που περιλαμβάνεται στον όρο «μόνιμη εγκατάσταση» (υποκατάστημα, γραφείο,

¹⁶³ Βλ. Αιτιολογική έκθεση της Βουλής για τον Ν.4172/2013: «Άρθρο 4, Φορολογική Κατοικία».

¹⁶⁴ Βλ. στο ίδιο. Ο όρος «πραγματική διοίκηση», «effective management» συμπεριλαμβάνεται στα κριτήρια φορολογικής κατοικίας του Προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α (άρθρο 4, παρ.3). Στην ίδια διάταξη, η οποία αναφέρεται σε νομικά πρόσωπα ("other than an individual"), συμπεριλαμβάνεται και η καταστατική έδρα και ο τόπος σύστασης της εταιρείας (the place where it is incorporated or otherwise constituted).

¹⁶⁵ Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της Βουλής για τον Ν.4172/2013, ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης συνιστά μια έννοια που έχει «διαπλαστεί νομολογιακά» βάσει των πραγματικών περιστατικών και συνθηκών.

εργοστάσιο, ορυχείο, εργοτάξιο που λειτουργεί για διάστημα μεγαλύτερο των 3 μηνών, κ.α.) καθώς και περιπτώσεις που δεν συνιστούν «μόνιμη εγκατάσταση» (όπως για παράδειγμα, τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση). Για τις αλλοδαπές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα ο καθορισμός της έννοιας και των κριτηρίων της «μόνιμης εγκατάστασης» είναι πολύ σημαντικός καθόσον βάσει αυτής επιβάλλεται η φορολογία επί των κερδών της επιχείρησης σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του Κ.Φ.Ε.¹⁶⁶

Η φορολόγηση των φυσικών ή νομικών προσώπων βάσει του χωρικού συνδέσμου της φορολογικής κατοικίας ή της συνήθους διανομής (ή και της φορολογικής μόνιμης διαμονής), είναι η διεθνώς επικρατούσα (έναντι του συνδέσμου της ιθαγένειας ο οποίος συνιστά κυρίως έκφραση «ηθικής πολιτικής τάξης» άρα και «ηθικής υποχρέωσης»¹⁶⁷), καθόσον συνδέεται με την ένταξη και συμμετοχή του φορολογικού υποκειμένου στην οικονομική και κοινωνική ζωή του κράτους το οποίο του παρέχει και τις δημόσιες υπηρεσίες του.¹⁶⁸ Για αυτό το λόγο, θα μπορούσε να ειπωθεί, ότι το στοιχείο της «οικονομικής υπηκοότητας» (κατοικία) συνιστά υπό μία έννοια δικαιότερο (αντιπροσωπευτικότερο των πραγματικών συνθηκών) κριτήριο φορολόγησης έναντι της «πολιτικής υπηκοότητας» (ιθαγένεια).¹⁶⁹ Για παράδειγμα ένας Αμερικανός πολίτης έχει την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος στις ΗΠΑ, καθόσον η εσωτερική νομοθεσία των ΗΠΑ, βάσει του συνδέσμου της ιθαγένειας, επιβάλλει καθολική φορολογική υποχρέωση στους αμερικανούς πολίτες να υποβάλλουν δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημα τους έστω και αν έχει σε άλλο κράτος τον τόπο διαμονής του ή και την αποκλειστική πηγή του εισοδήματος του.¹⁷⁰ Ο φορολογούμενος καταβάλλει φόρο στις ΗΠΑ οι οποίες δεν του παρέχουν καμία δημόσια υπηρεσία, αφού αυτός δεν επωφελείται από αυτές καθόσον διαμένει σε άλλη χώρα. Τα ζητήματα που προκύπτουν σε σχέση με την διπλή φορολογία είναι προφανή και μπορεί να βέβαια να επιλύονται μέσω των

¹⁶⁶ Βλ. Αιτιολογική έκθεση της Βουλής για τον Ν.4172/2013, άρθρο 6, «Μόνιμη εγκατάσταση».

¹⁶⁷ Βλ. Χ. Παμπούκης, 2015, σελ. 328

¹⁶⁸ Στο ίδιο, σελ. 328

¹⁶⁹ Στο ίδιο, σελ. 328.

¹⁷⁰ Οι εσωτερικές νομοθεσίες των διαφόρων κρατών επιβάλλουν καθολική υποχρέωση υποβολής φορολογίας εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημα ενός φορολογικού υποκειμένου, βάσει των εθνικών διατάξεων, οι οποίες βασίζονται στις κατευθυντήριες οδηγίες του Προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α. Βλ. Χ. Αναγνωστόπουλου, 2006, σελ. 573. Εντούτοις, η βαρύτητα των κριτηρίων ενδέχεται να διαφέρει μεταξύ των διαφόρων έννομων τάξεων. όπως θα παρουσιαστεί και κατωτέρω. Στην περίπτωση των ΗΠΑ ο σύνδεσμος της ιθαγένειας είναι πρωταρχικός.

Σ.Α.Δ.Φ, στο πνεύμα της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης από την οποία εκπορεύεται και η αρχή της ίσης μεταχείρισης. Στην περίπτωση της υφιστάμενης Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ ΗΠΑ και Ελλάδας (Ν.Δ. 2548/1953) στο άρθρο 14 παρ.2 προβλέπεται ότι ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει από τον φόρο των ΗΠΑ.¹⁷¹ Δηλαδή αν ένας Αμερικανός υπήκοος, ο οποίος διαμένει στην Ελλάδα για οποιοδήποτε νόμιμο λόγο (πχ. έχει άδεια παραμονής για επαγγελματική δραστηριότητα) άνω των 183 ημερών, άρα υπόκειται στην ελληνική φορολογική εξουσία, θα φορολογείται μεν στην Ελλάδα (βάσει του άρθρου 4, παρ.2), αλλά ο φόρος που θα καταβάλει στο ελληνικό δημόσιο θα εκπίπτει του φόρου εισοδήματος (μέθοδος πίστωσης φόρου) που θα κληθεί να καταβάλει στις ΗΠΑ ως Αμερικανός πολίτης (κριτήριο ιθαγένειας). Ούτως θα αποφευχθεί η άδικη μεταχείριση συνέπεια της διπλής φορολογίας. Αλλά πάλι στο άρθρο 9, προβλέπεται ότι τα μερίσματα και οι τόκοι που πληρώνονται από ελληνική εταιρεία θα απαλλάσσονται από την φορολόγηση στις ΗΠΑ, εκτός όμως της περίπτωσης που ο δικαιούχος είναι πολίτης, κάτοικος ή εταιρεία των ΗΠΑ. Δηλαδή μια Αμερικάνικη Εταιρεία που έχει την φορολογική της έδρα στην Ελλάδα, ή ένα φυσικό πρόσωπο που μένει μόνιμα στην Ελλάδα (πχ. συνταξιούχος), δεν απαλλάσσεται από την φόρους που του επιβάλλουν οι ΗΠΑ και οι οποίοι αντιστοιχούν σε μερίσματα και τόκους που του κατέβαλε ελληνική εταιρεία (άρα εισόδημα αλλοδαπής) αν είναι πολίτης, έχει δηλαδή την ιθαγένεια, των ΗΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση πιθανώς ο φόρος που αντιστοιχεί στο εν λόγω εισόδημα και καταβλήθηκε ήδη στην Ελλάδα (κατοικία) θα εκπέσει από τον φόρο εισοδήματος που ως Αμερικανός υπήκοος (ιθαγένεια) θα κληθεί να καταβάλει στις ΗΠΑ για το παγκόσμιο εισόδημα του.¹⁷² Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1128/27.10.2016, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 2 της Σ.Α.Δ.Φ (Ν.Δ. 2548/1953) και των διατάξεων του Ν.Δ.4383/1964 (189/Α'/1964), οι ιδιωτικές συντάξεις και ισόβιες παροχές (προέλευσης ΗΠΑ) που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδος ο οποίος έχει την υπηκοότητα των ΗΠΑ, θα φορολογούνται και στα δύο κράτη.¹⁷³ Αυτό καταδεικνύει ότι οι ΗΠΑ διατηρούν το κυρίαρχό τους δικαίωμα για επιβολή φόρου

¹⁷¹ Βλ. Σ.Α.Δ.Φ (και φορολογικής διαφυγής) μεταξύ Ελλάδος-ΗΠΑ (Ν.Δ. 2548/1953, Φ.Ε.Κ. 231/Α'/1953) άρθρο XIV παρ.2: «Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών».

¹⁷² Βλ. στο ίδιο, ό.π. άρθρο IX.

¹⁷³ Αντίθετα εάν δεν ήταν Αμερικανός υπήκοος θα κατέβαλε φόρο (και για τις συντάξεις προέλευσης ΗΠΑ) μόνον στην Ελλάδα. Βλ. ΠΟΛ 1128/27.10.2016, Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές ΗΠΑ και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.

εισοδήματος (καθολική φορολογική υποχρέωση) βάσει του συνδέσμου της ιθαγένειας, παρόλο που δεν παρέχουν καμία δημόσια υπηρεσία στον συνταξιούχο, άσχετα αν ο ίδιος (φορολογικό υποκείμενο) ο οποίος είναι κάτοικος Ελλάδος, καταβάλει στην χώρα κατοικίας του τον αντιστοιχούντα φόρο για το συγκεκριμένο εισόδημα (δικαίως βέβαια αφού επωφελείται από τις δημόσιες υπηρεσίες της Ελλάδας, ως μόνιμος κάτοικος).

Η έννοια της φορολογικής κατοικίας είναι νομική (οιονεί δικαιοπραξία) και διέπεται από την αρχή της αποκλειστικότητας. Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορεί κάποιος να έχει δύο φορολογικές κατοικίες.¹⁷⁴ Στο προηγούμενο παράδειγμα, δεν μπορεί ο φορολογούμενος να είναι φορολογικός κάτοικος των ΗΠΑ και Ελλάδας ταυτόχρονα. Οι ΗΠΑ βάσει του συνδέσμου της ιθαγένειας διατηρούν το δικαίωμα φορολογίας των εισοδημάτων των πολιτών τους, έστω και αν αυτοί διαμένουν στην αλλοδαπή και τα εισοδήματά τους αποκτούνται εκτός ΗΠΑ. Αλλά και για την ελληνική έννομη τάξη αν ένας Αμερικανός υπήκοος πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 4, θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Άλλωστε, το ελληνικό φορολογικό σύστημα, κατά παράδοση, υιοθετεί τα κριτήρια της κατοικίας και της πηγής και όχι της ιθαγένειας.¹⁷⁵ Όπως αναφέρθηκε, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε, σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας του, για τα εισοδήματα που προκύπτουν τόσο στην Ελλάδα όσο και στην αλλοδαπή, ήτοι για το παγκόσμιο εισόδημα.¹⁷⁶

Το ζήτημα της έννοιας της φορολογικής κατοικίας, όπως καθορίζεται από τον Κ.Φ.Ε., τυγχάνει κριτικής κυρίως για τον χαρακτήρα των κριτηρίων της έννοιας της φορολογικής κατοικίας και την πιθανή σύγχυση που προκύπτει μεταξύ των διαφόρων όρων.¹⁷⁷ Η σύγχυση εντοπίζεται στην διάκριση μεταξύ μόνιμης κατοικίας και συνήθους διαμονής (Ν.4172/2013, παρ.1) εκ της οποίας μπορεί να ανακύψουν ζητήματα διπλής φορολογίας. Το χρονικό στοιχείο των 183 ημερών, δεν είναι απλώς ένα κριτήριο προσδιορισμού, αλλά προστέθηκε ως εννοιολογικό χαρακτηριστικό της

¹⁷⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 51 του Αστικού Κώδικα: «το πρόσωπο έχει φορολογική κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δε μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μια φορολογικές κατοικίες»

¹⁷⁵ Βλ. Α. Σαββαΐδου, 2013, σελ. 984: Για πρώτη φορά διατυπώνεται στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο η έννοια της φορολογικής κατοικίας, με το άρθρο 12, παρ.1 του Ν. 3943/2011 (πριν εφαρμοζόταν η αντίστοιχη έννοια του ΑΚ). Βλ. επίσης, Χ.Παμπούκης, 2015, σελ.328

¹⁷⁶ Βλ. σελ.16 παρούσας εργασίας

¹⁷⁷ Χ.Παμπούκης, 2015, σελ.329

φορολογικής κατοικίας. Ήτοι εάν ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο διαμένει στην Ελλάδα υπερβεί αυτό το όριο, τότε θεωρείται φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, δίχως όμως αυτό να δείχνει την πρόθεση μονιμότητας εκ μέρους του προσώπου αυτού. Αντίθετα λόγω της αρχής της αποκλειστικότητας που διέπει την έννοια της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με την θεωρία του αστικού δικαίου, η διαμονή είναι έννοια πραγματική, υποδηλώνει την φυσική παρουσία και μόνον και όχι την πρόθεση.¹⁷⁸ Μπορεί κάποιο πρόσωπο να διαμένει στην Ελλάδα για περισσότερο από 183 ημέρες για επαγγελματικούς λόγους, αλλά αυτό δεν συνεπάγεται ότι έχει στην Ελλάδα την κατοικία του. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, παρ.2, η προσωρινή διαμονή γίνεται συνήθης άμα υπερβαίνει τις 183 ημέρες. Το τεκμήριο αυτό είναι δεκτικό ανταπόδειξης. Το φυσικό πρόσωπο για να αποφύγει τυχόν διπλή καταβολή φόρου για το παγκόσμιο εισόδημα του, καθόσον ο ίδιος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, θα κληθεί να προσκομίσει αποδείξεις για την πιστοποίηση της φορολογικής του κατοικίας (επιφορτίζεται το βάρος αποδείξεως). Εντούτοις, η διαδικασία αυτή συνοδεύεται από κάποιο κόστος (καταβολή χρηματικού ποσού για την προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια) και είναι χρονοβόρα.¹⁷⁹ Η απλή διαμονή για περισσότερες από 183 ημέρες δεν αποτελεί επαρκές τεκμήριο της φορολογικής κατοικίας σε ένα κράτος, το οποίο δεν είναι το κράτος των ζωτικών συμφερόντων του προσώπου και στο οποίο θα κληθεί να καταβάλει φόρο εισοδήματος. Άλλωστε μια χρονική περίοδος στερείται, σύμφωνα με τον Χ.Παμπούκη, του «εγγενούς στοιχείου της μονιμότητας», καθόσον μπορεί ένα πρόσωπο να διαμένει στην Ελλάδα μόνο αυτό το έτος και όχι το προηγούμενο ή το επόμενο.¹⁸⁰

Η ανωτέρω περίπτωση μοιάζει με την περίπτωση του Αμερικανού πολίτη, όπου ασκείται το κυριαρχικό δικαίωμα φορολογικής εξουσίας βάσει ιθαγένειας και μόνον. Εδώ η φορολογική εξουσία κάνει χρήση του κριτηρίου του χρόνου διαμονής, για να επιβάλλει καθολική φορολογική υποχρέωση. Για παράδειγμα, ένας Ευρωπαίος πολίτης, υπήκοος μιας χώρας της Ε.Ε. η οποία είναι και τόπος των ζωτικών του συμφερόντων και στην οποία διατηρεί κατοικία, καθώς και προσωπικούς δεσμούς, εργάζεται και διαμένει στην Ελλάδα πάνω από 183 ημέρες. Μετά το πέρας της περιόδου αυτής επιστρέφει στην χώρα του. Βάσει της σχετικής διάταξης του Κ.Φ.Ε.

¹⁷⁸ Βλ. Χ.Παμπούκης, 2015, σελ.328

¹⁷⁹ Στο ίδιο, σελ.330

¹⁸⁰ Στο ίδιο, σελ.329-330

θα κληθεί να πληρώσει φόρο ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας (κατοικία) και όχι ως η Ελλάδα να ήταν χώρα πηγής του εισοδήματος του. Για όσους ασκούν κριτική στο τεκμήριο της χρονικής περιόδου διαμονής, τόσο τα ζωτικά συμφέροντα όσο και το διάστημα παραμονής πρέπει να είναι προσδιοριστικά και μόνον του τόπου κατοικίας και όχι ισοδύναμοι φορολογικοί σύνδεσμοι (στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε, τα στοιχεία αυτά συνδέονται με διαζευκτική τρόπο σύνταξης).¹⁸¹ Τα κριτήρια βέβαια της φορολογικής κατοικίας είναι απαραίτητα καθόσον ο καθορισμός της και ο κατά πραγματική περίπτωση εντοπισμός της είναι δύσκολος, και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι, πολλές φορές, τα ίδια κριτήρια υφίστανται ταυτόχρονα για δύο διαφορετικές χώρες. Οι διαφαινόμενες συγκρούσεις, καθώς οι δύο χώρες μπορούν σύμφωνα με το εσωτερικό τους δίκαιο να ασκήσουν το κυριαρχικό φορολογικό τους δικαίωμα, επιλύονται μέσω των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ, οι οποίες βασίζονται στο Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α (άρθρο 4, παρ.2), το οποίο εξασφαλίζει την δίκαιη μεταχείριση του φορολογικού υποκειμένου χρησιμοποιώντας ένα σύστημα ιεράρχησης διαδοχικών κριτηρίων.¹⁸² Ο καθορισμός της φορολογικής κατοικίας είναι απόλυτα κρίσιμο ζήτημα, καθόσον στο πλαίσιο εφαρμογής των Σ.Α.Δ.Φ, έχει σημασία ποιο από τα δύο κράτη είναι το κράτος της φορολογικής κατοικίας και ποιο της πηγής εισοδήματος. Ο καταμερισμός του φόρου μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης και καθώς οι φορολογικοί συντελεστές των κρατών είναι πιθανόν να διαφέρουν, ο φορολογούμενος ενδέχεται να αδικηθεί ως προς τον φόρο που θα κληθεί να καταβάλει στο ένα ή και τα δύο κράτη. Σύμφωνα άλλωστε με τον σχολιασμό του Προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α. επί του άρθρου 4, μια από τις σπουδαιότερες λειτουργίες του όρου «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου κράτους» είναι η επίλυση διαφορών στις περιπτώσεις που προκύπτει θέμα διπλής φορολογίας ως συνέπεια της φορολογίας στο κράτος κατοικίας και στο κράτος πηγής του εισοδήματος ή τοποθεσίας κεφαλαίου (situs).¹⁸³

¹⁸¹ Χ.Παμπούκης, 2015, σ.329 Το κριτήριο αυτό, όπως και ο «τόπος ζωτικών συμφερόντων» πρέπει να είναι διαδοχικό και όχι ισοδύναμο για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας. Βλ. επίσης, Κ. Σαββαΐδου, 2013, σελ. 986. Ο Χ. Παμπούκης παρομοίως ασκεί κριτική στους όρους «μόνιμη» και «κύρια» κατοικία. Σύμφωνα με τον ίδιο, οι όροι αυτοί είναι περιττοί αφού είναι ταυτόσημοι (γιατί ποια κατοικία μπορεί να είναι κύρια δίχως να είναι νόμιμη;) και θα έπρεπε να απαλειφθούν καθόσον δημιουργούν σύγχυση (παραπέμπουν στην έννοια της «εγκατάστασης») βλ. Παμπούκης, 2015, σ.329.

¹⁸² Στο ίδιο, σελ.331

¹⁸³ OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017: Commentary on Article 4. Concerning the definition of resident.

3.2 Τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.

Όπως προαναφέρθηκε τα κριτήρια καθορισμού της φορολογικής κατοικίας στον ελληνικό Κ.Φ.Ε. βασίζονται ακριβώς στα κριτήρια που θέτει το Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α με την διαφορά ότι το Πρότυπο ακολουθεί ένα σύστημα ιεραρχικής βαρύτητας ως προς την σειρά αυτών των κριτηρίων. Εάν ένα κριτήριο δεν είναι επαρκές για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας τότε συνυπολογίζεται το αμέσως επόμενο. Σε περίπτωση δηλαδή που δεν μπορεί να καθοριστεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος μιας χώρας, επειδή αναπτύσσει δεσμούς με περισσότερες έννομες τάξεις, τότε αναγκαίο είναι να προσδιοριστούν εκείνοι οι δεσμοί με την μεγαλύτερη βαρύτητα.¹⁸⁴ Στο άρθρο 4, παρ.1, παρέχεται ο ορισμός του φορολογικού κατοίκου, ή του «κατοίκου ενός συμβαλλόμενου κράτους για τους σκοπούς της Σύμβασης».¹⁸⁵ Ο ορισμός αναφέρεται στο φυσικό πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους του κράτους, υποχρεούται στην καταβολή φόρου, βάση διαμονής, κατοικίας, τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Προτύπου, παρέχονται τα κριτήρια και η μεταξύ τους ιεραρχική θέση. Εάν το άτομο είναι κάτοικος και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη τότε θεωρείται ως φορολογικός κάτοικος α) μόνον του κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία (permanent home). Εάν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο κράτη τότε θεωρείται φορολογικός κάτοικος του κράτους στο οποίο διατηρεί τους στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς, ή άλλως το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (vital interests) β) Εάν δεν μπορεί να καθοριστεί το κράτος στο οποίο ευρίσκεται το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και εάν επίσης δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο κράτη, τότε θεωρείται κάτοικος του κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονή του (habitual abode) γ) εάν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο κράτη ή δεν έχει σε κανένα από αυτά,¹⁸⁶ τότε θεωρείται φορολογικός κάτοικος του κράτους του οποίου έχει την ιθαγένεια δ) εάν τυγχάνει να

¹⁸⁴ Βλ. Α.Μάλλιου, 2014, σελ.1651

¹⁸⁵ “For the purposes of this Convention, the term “resident of a contracting state” means any person, who under the laws of the State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature...” OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017., Article 4.1

¹⁸⁶ Για παράδειγμα, διαμένει σε ξενοδοχεία που αλλάζει συνεχώς.

είναι υπήκοος και των δύο κρατών ή κανενός από αυτά,¹⁸⁷ τότε οι αρμόδιες αρχές των δύο κρατών πρέπει να διευθετήσουν το ζήτημα μέσα από αμοιβαία συμφωνία.

Από την ιεράρχηση των κριτηρίων καταφαίνεται ότι σύμφωνα με το Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α, πρωταρχικής σημασίας είναι ύπαρξη οικογενειακής εστίας. Εάν υπάρχει στο ένα από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μόνιμη οικογενειακή εστία τότε όλοι οι άλλοι σύνδεσμοι, όπως προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί με το άλλο κράτος, δεν μπορούν να δημιουργήσουν με αυτό το δεύτερο κράτος δεσμούς μόνιμης φορολογικής κατοικίας και το πρώτο κράτος διατηρεί το κυριαρχικό δικαίωμα για την επιβολή φορολογίας στο παγκόσμιο εισόδημα του φορολογουμένου. Όταν δεν συντρέχει, ούτε το πρώτο κριτήριο (δεν υπάρχει οικογενειακή εστία ή υπάρχει και στα δύο), ούτε δεύτερο κριτήριο (εάν το κέντρο ζωτικών συμφερόντων είναι δύσκολο να καθοριστεί), τότε ενεργοποιείται το επόμενο κριτήριο κ.ο.κ. Η ύπαρξη κάθε επόμενου κριτηρίου, στην διαδοχική σειρά ιεράρχησης, σε ένα κράτος, δεν δύναται να θεμελιώσει φορολογική κατοικία σε αυτό το κράτος εάν έχει ήδη δημιουργηθεί φορολογική κατοικία στο άλλο κράτος με την επίκληση οποιουδήποτε προηγούμενου κριτηρίου.

Σύμφωνα με τα Σχόλια του Προτύπου του Ο.Ο.Σ.Α. οι διατάξεις του άρθρου 4 αποσκοπούν να αποσαφηνίσουν την έννοια του «φορολογικού κατοίκου» και να απαντήσουν σε ζητήματα «διπλής κατοικίας». Η σύγκρουση μεταξύ των αξιώσεων των δύο εννόμων τάξεων δημιουργείται όταν ένα η και τα δύο συμβαλλόμενα κράτη, βασιζόμενα στην εσωτερική τους νομοθεσία, θεωρούν ότι κάποιο φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός τους κάτοικος.¹⁸⁸ Η διαφορά επιλύεται βάσει της ιεράρχησης των κριτηρίων που θέτει το Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α (άρθρο 4, παρ.2) και ακολουθούν οι Σ.Α.Δ.Φ. Το γενικό πνεύμα του Προτύπου είναι η επιδίωξη της αποφυγής συγκρούσεων μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών και η εξεύρεση συμβιβαστικής λύσης. Προς τούτο, στον Σχολιασμό του Προτύπου παρατίθενται σχετικά παραδείγματα με την πρόβλεψη ότι καμία από τις δύο έννομες τάξεις δεν θα αγνοείται. Για παράδειγμα, αν ένα φυσικό πρόσωπο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία στο κράτος Α (όπου ζουν η σύζυγος και τα παιδιά του) και συγχρόνως ζει πάνω από 6 μήνες (183 ημέρες) στο κράτος Β, τότε σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία του

¹⁸⁷Επίσης αυτή η περίπτωση μπορεί να συμβεί. Για παράδειγμα ένας Έλληνας διαμένει για πολλά χρόνια σε δύο ευρωπαϊκές χώρες (εναλλάξ), έχει και στις δύο μόνιμη εστία (δύο οικογένειες), και στις δύο σημαντικές επαγγελματικές δραστηριότητες (κέντρο ζωτικών συμφερόντων), ενώ δεν μπορεί να καθοριστεί που ακριβώς έχει συνήθη διαμονή.

¹⁸⁸ OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017: Commentary on Article 4. Concerning the definition of resident, I, 4.p.105.

κράτους Β θεωρείται ως φορολογικός του κάτοικος και πρέπει να φορολογηθεί αναλόγως (όπως στο παράδειγμα του ελληνικού Κ.Φ.Ε). Στην περίπτωση αυτή και τα δύο κράτη αξιώνουν για λογαριασμό τους, ότι το συγκεκριμένο πρόσωπο υπόκειται σε καθολική φορολογική υποχρέωση (fully liable to tax). Το ζήτημα πρέπει να λυθεί από την Σ.Α.Δ.Φ. Σε αυτή την ειδική περίπτωση το άρθρο 4, παρ.2, δίδει προτεραιότητα, βάσει της ιεραρχικής παράθεσης των κριτηρίων, στην οικογενειακή εστία, άρα στο κράτος Α. Αυτό όμως δεν σημαίνει, σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου, ότι το άρθρο καθιερώνει ειδικούς κανόνες (περισσότερο παρέχει κατευθυντήριες οδηγίες) και ότι η εσωτερική νομοθεσία του κράτους Β θα αγνοηθεί γιατί δεν συμφωνεί με τους κανόνες του άρθρου 4. Απλά, σε μια τέτοια περίπτωση αντιδικίας τα ίδια τα συμβαλλόμενα κράτη πρέπει να επιλέξουν ποια αξίωση έχει προτεραιότητα.¹⁸⁹ Προς τούτο, ο Σχολιασμός του Προτύπου παρέχει ένα ακόμα παράδειγμα επίλυσης της περίπτωσης στην οποία ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων κρατών. Παράδειγμα στο οποίο δεν αγνοείται η εσωτερική νομοθεσία κανενός εκ των δύο κρατών και η ενδεχόμενη σύγκρουση αποφεύγεται με την εφαρμογή ειδικών κανόνων. Στο παράδειγμα του Προτύπου, ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος του κράτους Α, πληροί δηλαδή τα κριτήρια σύμφωνα με την φορολογική δικαιοσύνη αυτού του κράτους (οικογενειακή εστία), από την 1/1 μέχρι τις 31/3 (διάστημα 3 μηνών). Στις 31/3 μετακινείται στο κράτος Β όπου και παραμένει το υπόλοιπο του έτους (πάνω από 183 ημέρες), οπότε και θεωρείται φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εφαρμόζοντας τους ειδικούς κανόνες και τα δύο κράτη, κατόπιν συμφωνίας, οφείλουν να μεταχειριστούν το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικό κάτοικο του κράτους Α για την περίοδο από 1/1 έως 31/3 (τρεις μήνες) και ως φορολογικό κάτοικο του κράτους Β από την 1/4 έως τις 31/12 (εννέα μήνες).¹⁹⁰ Το ζήτημα συνεπώς επιλύεται μέσω καταμερισμού του χρόνου κατά τον οποίο, βάσει των πραγματικών γεγονότων, τα δύο συμβαλλόμενα κράτη ασκούν το δικαίωμα καθολικής φορολογίας επί του προσώπου που θεωρείται φορολογικός τους κάτοικος για την συγκεκριμένη περίοδο, ήτοι τα δύο κράτη μοιράζονται αυτό το δικαίωμα μόνον για την περίοδο που πληρούνται τα κριτήρια φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το εσωτερικό τους δίκαιο.

¹⁸⁹ OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017: Commentary on Article 4. Concerning the definition of resident, I, 4.p.106

¹⁹⁰ Στο ίδιο, ό.π. p.109. Βλ. επίσης, Χ.Αναγνωστόπουλου, 2006, σελ.576

Σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου η οικογενειακή εστία είναι ένα ικανό κριτήριο που συχνά επιλύει την σύγκρουση των νομοθεσιών των συμβαλλομένων κρατών. Κάθε είδους κατοικίας μπορεί να θεωρηθεί ως εστία (διαμέρισμα, σπίτι, δωμάτιο, ενοικιασμένο ή ιδιόκτητο) αλλά το ουσιώδες χαρακτηριστικό του πρέπει να είναι η μονιμότητα. Η έννοια δηλαδή της οικογενειακής εστίας δεν περιορίζεται μόνον στο γεγονός της διατήρησης στέγης, στην οποία διαμένει ο φορολογούμενος με την οικογένεια του, σε ένα από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη, πρέπει να υπάρχει η βούληση του φυσικού προσώπου και της οικογένειας του να καταστήσουν την στέγη αυτή, οικογενειακή εστία, και μάλιστα με πρόθεση συνέχειας και μονιμότητας. Αυτό αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους οι οποίοι έχουν ως επίκεντρο το στοιχείο της συνεχούς παραμονής σε αυτό, όπως λογαριασμοί, αλληλογραφία κλπ.¹⁹¹ Η οικογενειακή εστία για να είναι μόνιμη, πρέπει να είναι διαρρυθμισμένη για μόνιμη χρήση και όχι ως ειδικός χώρος σχεδιασμένος για διαμονή μικρής διάρκειας. Αν συγχρόνως το φυσικό πρόσωπο και η οικογένεια του τυγχάνει να διατηρούν μια άλλη στέγη στο δεύτερο συμβαλλόμενο κράτος (στο πλαίσιο πιθανής σύγκρουσης αξιώσεων μεταξύ δύο κρατών τα οποία έχουν συνάψει Σ.Α.Δ.Φ), για οποιοδήποτε άλλο λόγο (αναψυχή, εκπαιδευτική ή επαγγελματικό ταξίδι κλπ), έστω και αν διαμένουν εκεί μεγάλο διάστημα (πάντως όχι μεγαλύτερο των 183 ημερών καθόσον αυτό θα συνιστούσε κριτήριο κατοικίας για πολλές έννομες τάξεις), αυτή δεν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως η φορολογική του κατοικία καθόσον δεν υπάρχει η διάθεση την μονιμότητας για αυτή την στέγη.¹⁹² Αν παρόλα αυτά, διατηρούν στέγη η οποία πληροί όλα τα χαρακτηριστικά της μονιμότητας και η πρόθεση του φυσικού προσώπου να καταστήσει μια από τις δύο στέγες (έκαστη σε κάθε ένα από τα δυο συμβαλλόμενα κράτη) μόνιμη εστία είναι δύσκολο να εξακριβωθεί, τότε οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 4 του Πρότυπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, δίνει προτίμηση σε εκείνο το κράτος όπου το φυσικό πρόσωπο διατηρεί το κέντρο ζωτικών του συμφερόντων, εκεί δηλαδή που οι προσωπικές και οικονομικές τους σχέσεις είναι στενότερες. Προς τούτο, σύμφωνα με τα Σχόλια του Προτύπου, προσοχή θα δοθεί (για την επιλογή της μόνιμης κατοικίας) στις οικογενειακές και κοινωνικές του σχέσεις, στις ενασχολήσεις του, στις πολιτικές και πολιτιστικές δραστηριότητές του, τον τρόπο των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του, τον τρόπο

¹⁹¹ Βλ. Α.Μάλλιου, 2014, σελ. 1652 και 1653

¹⁹² Βλ. OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017: Commentary on Article 4. Concerning the definition of resident, I, 4.p.110 (Σχόλιο 13 επί της παραγράφου 2)

διαχείρισης της περιουσίας του κλπ. Σύμφωνα με τον σχολιασμό του Προτύπου, αν παρά το γεγονός ότι ένα πρόσωπο απέκτησε και δεύτερη εστία (την «επένδυσε» με όλα τα χαρακτηριστικά της οικογενειακής εστίας) σε ένα δεύτερο κράτος, συνεχίζει να διατηρεί την πρώτη εστία στο πρώτο κράτος, στο περιβάλλον δηλαδή που πάντα ζούσε και δημιουργούσε, ήτοι εργαζόταν, έχει την οικογένεια του, και διατηρεί την περιουσία του, φανερώνει ότι έχει διατηρήσει στο πρώτο κράτος το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Συνεπώς εκεί είναι και η φορολογική του κατοικία.¹⁹³

Η συνέχεια των συλλογισμών του Προτύπου, ακολουθεί με το κριτήριο της συνήθους διαμονής, αν δεν μπορεί να καθοριστεί ούτε σύμφωνα με τα παραπάνω το κράτος της οικογενειακής εστίας (ή έχει και στα δύο ή δεν έχει σε κανένα διαμένοντας σε ξενοδοχεία) ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Έπειτα το κριτήριο της ιθαγένειας και τέλος η αμοιβαία συμφωνία των δύο κρατών.

3.3 Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας. ΠΟΑ 1201/2017. Διαδικασίες και φορολογικές συνέπειες.

Η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας από κάτοικο της Ελλάδας προς την αλλοδαπή αλλά και αντιστρόφως διέπεται κυρίως από τις αρχές των διατάξεων του άρθρου 4, παρ.2, καθώς και άλλων άρθρων που του Κ.Φ.Ε που ρυθμίζουν τα ζητήματα της φορολογίας εισοδήματος,¹⁹⁴ αλλά και των διατάξεων του Ν.4174/2013 (περί φορολογικών διαδικασιών) καθώς επίσης και τις σχετικές διατάξεις των διαφόρων εγκυκλίων που κατά καιρούς εκδίδονται από τις αρμόδιες αρχές (Α.Α.Δ.Ε) και αφορούν κατά κύριο λόγο τις διαδικασίες μεταβολής της φορολογικής κατοικίας. Οι εγκύκλιοι οι οποίες περιγράφουν τις ως άνω διαδικασίες λαμβάνουν υπόψη και τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο είναι αρμόδιο, λόγω της γενικής ακυρωτικής του ιδιότητας, για την εκδίκαση υποθέσεων που αφορούν αιτήματα για την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας που έχουν απορριφθεί από την φορολογική αρχή. Αυτό έχει νομολογιακά παγίως κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 420/2020, ΣτΕ 1212/ 2019, ΣτΕ 2105/2018 κ.α).¹⁹⁵ Σύμφωνα με

¹⁹³ OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017: Commentary on Article 4. Concerning the definition of resident, I, 4.p.110 (Σχόλιο 15 επί της παραγράφου 2)

¹⁹⁴ Για παράδειγμα, οι διατάξεις του άρθρου 5 Α προβλέπουν εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος για το φυσικό πρόσωπο που θα μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, εφόσον σωρευτικά 1) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας τα προηγούμενα επτά από τα οκτώ έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα 2) Έχει επενδύσει στην Ελλάδα ποσό όχι μικρότερο από 500.000 Ευρώ.

¹⁹⁵ Στο πρόσφατο Ν.4720/2020, (ΦΕΚ 127 Α'/29.06.2020) «Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για τον προσυμβατικό έλεγχο, τροποποιήσεις

την ΠΟΛ 1201/6-12-2017, η οποία είχε ως θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ'εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013), ορίζεται ότι το φυσικό πρόσωπο που πρόκειται να μεταφέρει την φορολογική του κατοικία από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, οφείλει να υποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, την αίτηση με συνημμένα τα ειδικά έντυπα αλλαγής (Μ1 και Μ7) όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις. Εν συνεχεία, και μέχρι τις 10 Σεπτεμβρίου του ίδιου έτους, υποχρεούται να προσκομίσει στην αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή, βεβαίωση φορολογικής κατοικίας (στην αλλοδαπή) την οποία έχει εκδώσει η φορολογική αρχή του κράτους του οποίου δηλώνει φορολογικός κάτοικος και από την οποία προκύπτει ότι είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ, τότε μπορεί να προσκομίσει, αντί βεβαίωσης, την προβλεπόμενη αίτηση για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ, όπου είναι ενσωματωμένο και πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω τότε πρέπει να προσκομίσει αντίγραφο εκκαθάρισης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή άλλη βεβαίωση από αναγνωρισμένη αρχή του κράτους αυτού με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο συγκεκριμένο κράτος. Επί πλέον, και κατά περίπτωση, ο φορολογούμενος, θα κληθεί να προσκομίσει δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημέρα αναχώρησης και εγκατάστασης στο άλλο κράτος ώστε να διαπιστωθεί εάν έχουν συμπληρωθεί οι 183 ημέρες παραμονής του στην χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, κατά το προηγούμενο έτος από αυτό που υποβάλλει την αίτηση.¹⁹⁶ Τα δικαιολογητικά πρέπει να κριθούν πλήρη και επαρκή και η υποβολή τους να είναι εμπρόθεσμη. Ειδάλλως, η αίτηση θα απορριφθεί και ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να

στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο και διατάξεις για την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης», περιλαμβάνονται διατάξεις (άρθρο 362) σχετικές με την εκδίκαση υποθέσεων μεταβολής της φορολογικής κατοικίας. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, λόγω του όγκου των ακυρωτικών διαφορών το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν μπορεί να ανταποκριθεί στην ανάγκη άμεσης επίλυσής τους, με αποτέλεσμα η έκδοση των σχετικών αποφάσεων να καθυστερεί και να παρατείνεται η ανασφάλεια των πολιτών αλλά και της Φορολογικής Διοίκησης. Για αυτό τον λόγο προβλέπεται η μεταφορά των διαφορών αυτών στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου, διαφορές οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

¹⁹⁶ Βλ. ΑΑΔΕ, ΠΟΛ 1201/6-12-2017, παρ.1,2 και 3.

υποβάλλει δήλωση ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, η εκπρόθεσμη υποβολή της οποίας επισύρει την επιβολή προστίμου.¹⁹⁷

Η ΠΟΛ 1201/2017 εμπεριέχει ειδική πρόβλεψη για την περίπτωση, όπου μόνο ο ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Σε αυτή την περίπτωση, πέραν της βεβαίωσης φορολογικής κατοικίας, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και ορισμένα δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος την μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή.¹⁹⁸

Επειδή βέβαια, όπως επισημάνθηκε, ο καθορισμός φορολογικής κατοικίας είναι πρωτίστης σημασίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας (λόγω φορολογικών συντελεστών και μεθόδων φορολόγησης), η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πρέπει να μην τίθεται σε εκκρεμότητα.¹⁹⁹ Η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας σε ένα άλλο κράτος, το οποίο βάσει των πραγματικών γεγονότων και συνθηκών, θεωρεί τον φορολογούμενο δικό του φορολογικό κάτοικο, ενώ συγχρόνως το πρώτο κράτος (όπου μέχρι της μεταβολής ο φορολογούμενος είχε την φορολογική του κατοικία) εξακολουθεί να τον θεωρεί φορολογικό του κάτοικο, δημιουργεί συγκρουσιακή κατάσταση. Στην περίπτωση που η αίτηση του φορολογούμενου απορριφθεί, αλλά αυτός εν τω μεταξύ προσκομίσει βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αλλοδαπή φορολογική αρχή της άλλης χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει ΣΑΔΦ, τότε τίθεται ζήτημα διπλής φορολογικής κατοικίας. Εάν γίνουν όλες οι απαραίτητες διαδικασίες και δεν εξευρεθεί λύση τότε η αρμόδια φορολογική αρχή πρέπει να έρθει σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή για την επίλυση της διαφοράς. Είναι γεγονός, ότι στην σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα φορολογούμενοι έχουν την δυνατότητα μεταφέρουν την φορολογική του κατοικία σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς για να εκμεταλλευτούν τους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές και τις υφιστάμενες φοροαπαλλαγές. Οι διατάξεις του ελληνικού φορολογικού δικαίου, από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, δεν απαγορεύουν, όπως καταφαίνεται και από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1201/2017, την μεταφορά της φορολογικής κατοικίας σε χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς

¹⁹⁷ ΠΟΛ 1201/6-12-2017, παρ.5

¹⁹⁸ Βλ. ΑΑΔΕ, ΠΟΛ 1201/6-12-2017, παρ.3β. Μεταξύ των αποδεικτικών στοιχείων μπορεί να είναι η απόδειξη περί του μόνιμου και σταθερού χαρακτήρα της διαμονής, η απόκτηση ΑΦΜ ή αριθμού μητρώου κοινωνικών ασφαλίσεων στην αλλοδαπή κλπ.

¹⁹⁹ Βλ. σελ.58 παρούσας εργασίας.

αρκεί ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι μια τέτοια χώρα, βάσει των δικαιολογητικών που θα προσκομίσει, αποτελεί εν τοις πράγμασι την φορολογική του κατοικία. Το καθεστώς μεταβολής φορολογικής κατοικίας πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, ήταν αυστηρότερο ως προς τις συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Σύμφωνα με τις έως τότε ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 12 παρ.6 του Ν.3943/2011, αν ο φορολογούμενος υπαγόταν τα τελευταία 5 χρόνια πριν την μεταφορά της κατοικίας, σε φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημα του στην Ελλάδα, θα εξακολουθούσε να υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του στην Ελλάδα για άλλα 5 χρόνια.²⁰⁰ Βεβαίως, οι ως άνω δυσμενείς επιπτώσεις εξ αιτίας της διπλής φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος του (σε περίπτωση που κατέβαλε έστω και μικρό φόρο στο κράτος της νέας φορολογικής του κατοικίας) εξαλείφονται αν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ της Ελλάδας και του άλλου κράτους. Η ύπαρξη Σ.Α.Δ.Φ με την οποία ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας αποκλείει την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του Ν.3943/2011 για την μεταφορά της φορολογικής κατοικίας σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.²⁰¹ Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 36, του Ν. 4141/2013, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 12 παρ.6 του Ν.3943/2011 έγιναν μαχητές αφού δεν θα ίσχυαν αν ο φορολογούμενος απεδείκνυε ότι είχε την κατοικία ή την συνήθη διαμονή του σε ένα τέτοιο κράτος.²⁰²

Πάντως η ελληνική φορολογική νομοθεσία και με το ισχύον καθεστώς του Κ.Φ.Ε, λαμβάνει μέτρα για την περίπτωση που η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας έχει ως σκοπό την φοροαποφυγή (με την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος από την μετάβαση σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.4174/2013, η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, δίχως αυτή να δικαιολογείται από τις συνθήκες ζωής και την

²⁰⁰ Αυτό θα ίσχυε με ορισμένες προϋποθέσεις. Για παράδειγμα το κράτος της νέας του φορολογικής κατοικίας, δεν επέβαλε φορολογία στο φυσικό αυτό πρόσωπο ή αν επέβαλε δεν ίσχυε εν τοις πράγμασι, ή αν ο φόρος επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίο ήταν κατώτερος από το 60% του αντίστοιχου φορολογικού συντελεστή σύμφωνα με τον ελληνικό νόμο. Επίσης, αν το φυσικό πρόσωπο εξακολουθούσε να διατηρεί σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα (συμμετοχή σε προσωπική εταιρεία κλπ) ή αν πάνω από το 30% του συνολικού του εισοδήματος εξακολουθούσε να προκύπτει στην Ελλάδα. Οι διατάξεις αυτές ήταν μέρος του παλαιότερου Κ.Φ.Ε (Ν.2238/1994, άρθρο 76 παρ.6). Με τον νόμο 4141/5-4-2013, άρθρο 36, οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου (76 παρ.6 του Κ.Φ.Ε) όπως ίσχυαν έγιναν μαχητές: «Στο τέλος της υποπαραγράφου α' της παραγράφου 6 του άρθρου 76 του Κ.Φ.Ε. προστίθενται οι λέξεις «εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο κράτος αυτό»

²⁰¹ Βλ. Α.Μάλλιου, «Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας», *ΔΦΝ*, 68 (1543), 2014, σελ. 1123.

²⁰² Άρθρο 36, παρ.5, Ν.4141/5-4-2013: «Στο τέλος της υποπαραγράφου α' της παραγράφου 6 του άρθρου 76 του Κ.Φ.Ε. προστίθενται οι λέξεις «εκτός εάν αποδείξει ότι έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο κράτος αυτό»

επαγγελματική δραστηριότητα του φυσικού προσώπου ενδέχεται να χαρακτηριστεί τεχνητή μεθόδευση, η οποία δεν μπορεί να παράξει τα φορολογικά αποτελέσματα για τα οποία πραγματοποιήθηκε (ήτοι την αποφυγή καθολικής φορολογίας στην Ελλάδα).²⁰³ Γεγονός πάντως είναι ότι η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ή κράτη μη συνεργάσιμα (δεν έχουν συνάψει Σ.Α.Δ.Φ. με την Ελλάδα) ενδέχεται να δημιουργήσει ζητήματα διπλής φορολογίας δίχως κατ'ανάγκη ο φορολογούμενος να έχει μεθοδεύσει την μεταβολή της κατοικίας του με πρόθεση φοροαποφυγής.²⁰⁴

Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας εφόσον γίνει αποδεκτή παράγει φορολογικά αποτελέσματα. Μεταξύ άλλων, ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή, φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά στην Ελλάδα και όχι για το παγκόσμιο εισόδημα του σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε (άρθρο 3, παρ.2 του Ν.4172/2013), ενώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος (πλέον φορολογικός κάτοικος εξωτερικού) δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, δεν έχει υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.4172/2013 οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου στην Ελλάδα για εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις που αποκτούν στην Ελλάδα εκτός εάν είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους- μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ, και εάν αποκτούν τουλάχιστον το 90% του εισοδήματος τους στην Ελλάδα, ή εάν αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους. Μία ακόμα φορολογική συνέπεια της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας είναι ότι ο φορολογούμενος δεν υπόκειται σε τεκμήρια διαβίωσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.4172/2013 (Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών), οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα, δεν εφαρμόζονται στην

²⁰³ Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 38 του Ν.4174/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων» Βλ. επίσης Α. Μάλλιου, «Η ρύθμιση για την πιστοποίηση ελληνικής φορολογικής κατοικίας στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος και στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας [Μοντέλο ΣΑΔΦ/ΟΟΣΑ] και η μεταφορά φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή», *ΔΦΝ*, 69 (1560), 2015, σελ.583

²⁰⁴ Α.Μάλλιου, 2015, σελ. 589

περίπτωση των φορολογικών κατοίκων της αλλοδαπής, εφόσον οι εν λόγω φορολογούμενοι δεν έχουν εισόδημα στην Ελλάδα.²⁰⁵

ΜΕΡΟΣ Β΄

Νομολογία ΣτΕ και ΔΕΕ.

ΣτΕ 1215/2017: Σύζυγοι με χωριστή κατοικία. Δικαίωμα συζύγου, κατοίκου ημεδαπής, να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος αυτοτελώς σε σχέση με τον σύζυγο της, φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής.

Η συγκεκριμένη υπόθεση αναφέρεται στο αίτημα της αιτούσας, φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προς το Συμβούλιο της Επικρατείας, να ακυρωθεί η πράξη Διευθύντριας Δ.Ο.Υ. με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα της να υποβάλλει χωριστή δήλωση φόρου εισοδήματος σε σχέση με τον σύζυγο της, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Η αιτούσα αιτείται επίσης την ακύρωση πράξης του Τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της εν λόγω Δ.Ο.Υ. επειδή με αυτήν δεν ορίστηκε ότι η αιτούσα και ο σύζυγος της έχουν δικαίωμα να υποβάλλουν ηλεκτρονικά χωριστές δηλώσεις. Η διευθύντρια της συγκεκριμένης Δ.Ο.Υ. (Βύρωνα) παράλειψε να ορίσει, σε συμμόρφωση με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), ότι η αιτούσα δικαιούται να υποβάλλει ηλεκτρονικά δήλωση φόρου εισοδήματος αυτοτελώς από τον σύζυγο της.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που υποβλήθηκαν εκ μέρους της αιτούσας, η αίτηση του συζύγου της να μεταγραφεί στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων του Εξωτερικού έγινε δεκτή από την ΔΕΔ, με το σκεπτικό ότι για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος (2015) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και για αυτό τον λόγο, δεν υποχρεούταν σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το έτος αυτό. Κατά συνέπεια δεν υποχρεούταν ούτε σε κοινή υποβολή φορολογικής δήλωσης με την σύζυγο του, ούτε και σε συμπληρωματική δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημα του. Εντούτοις, σύμφωνα με τα όσα υποστήριζε η αιτούσα στο αίτημα της προς την Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, ούτε με την πράξη μεταφοράς του συζύγου της στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων του

²⁰⁵ Σύμφωνα με την παρ.η΄, άρθρο 33, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζεται: «Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, του άρθρου 32, φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα»

Εξωτερικού, ούτε με κάποια άλλη, ορίστηκε ότι οι δύο σύζυγοι είχαν το δικαίωμα να υποβάλλουν χωριστά φορολογική δήλωση.

Η απόρριψη, εκ μέρους της διευθύντριας της Δ.Ο.Υ., του αιτήματος της αιτούσας για αποσυσχετισμό των δύο Α.Φ.Μ. έτσι ώστε να μπορεί ή ίδια να υποβάλλει χωριστή δήλωση φορολογίας εισοδήματος βασίστηκε στις διατάξεις του άρθρου 67, παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις: α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του...

στ) Οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή δήλωση ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: αα) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση... κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος. ββ) Ο ένας από τους δύο συζύγους ... είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Σύμφωνα με την αιτιολογία της διευθύντριας της Δ.Ο.Υ., το μηχανογραφικό σύστημα, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1088/2015²⁰⁶, δέχεται χωριστή δήλωση των συζύγων στην περίπτωση της διακοπής της έγγαμης συμβίωσης. Αλλά κάτι τέτοιο δεν προκύπτει ότι συντρέχει στην συγκεκριμένη περίπτωση. Ειδικότερα, δεν συντρέχει κανένας από τους δύο λόγους (περίπτωση αα) και ββ)) της παρ. 4 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 και συνεπώς η αιτούσα δεν μπορεί να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος αυτοτελώς. Επιπλέον, ο Α.Φ.Μ. της αιτούσας, παραμένει στην δικαιοδοσία της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα για κάθε συναλλαγή εκτός από την υποβολή της δήλωσης του φόρου εισοδήματος, η οποία πρέπει να είναι κοινή, και την οποία πρέπει να συνεχίζει να υποβάλλει ο σύζυγος της ως υπόχρεος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Το ΣτΕ έκρινε ότι η αιτούσα μπορεί να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, αυτοτελώς σε σχέση με τον σύζυγο της ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Στο σκεπτικό της απόφασης του Δικαστηρίου, κατ'αρχάς, έγινε αναφορά στην κατάσταση του συζύγου της αιτούσας, αφού συνεκτιμήθηκαν όλα τα στοιχεία με τα οποία κρίνεται εάν ένας φορολογούμενος έχει μεταβάλλει την φορολογική του κατοικία. Ειδικότερα έγινε αναφορά στα άρθρα

²⁰⁶ Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου.

1,2,3 και 4 του Ν.4172/2013, με τα οποία ορίζονται, μεταξύ άλλων, η έννοια του φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, τα υποκείμενα του φόρου, η έννοια του παγκοσμίου εισοδήματος, καθώς και τα κριτήρια με τα οποία καθορίζεται η φορολογική κατοικία του φορολογούμενου, ήτοι η ύπαρξη μόνιμης κατοικίας, το κέντρο ζωτικών του συμφερόντων, η ύπαρξη προσωπικών, οικονομικών ή κοινωνικών δεσμών. Ειδικότερα με το άρθρο 3 παρ.1 ορίζεται ότι «ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος» ενώ στην παρ.2 του ίδιου άρθρου: «Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος». Συνεπώς, εφόσον ο σύζυγος της αιτούσας, ο οποίος βάσει της απόφασης της ΔΕΔ είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, δεν έχει αποκτήσει εισοδήματα στην Ελλάδα στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος, τότε δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ούτε βέβαια και σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του.

Εν συνεχεία παρατέθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 67, παρ.4 του Ν.4172/2013, στις οποίες βασίστηκε η απορριπτική απόφαση της διευθύντριας της Δ.Ο.Υ. Το Δικαστήριο επίσης έλαβε υπόψη και την παρ.7 του ίδιου άρθρου σύμφωνα με την οποία: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν».

Ελήφθη επίσης υπόψη η νομολογία του ΣτΕ και ειδικότερα η σημαντική απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου 1445/2016 η οποία ορίζει ότι: «βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατά το άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγό του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός

κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος». Εν ολίγοις, επειδή στην σύγχρονη κοινωνική πραγματικότητα είναι νοητή η ύπαρξη χωριστής κατοικίας για δύο συζύγους, εάν ένας από τους δύο συζύγους είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης αποκλειστικά και μόνον επειδή ο άλλος σύζυγος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Σε περίπτωση μάλιστα, όπως εν προκειμένω, που ο σύζυγος δεν είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος, αφού ο ίδιος δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος, εκ μέρους του, για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, η αιτούσα δικαιούται να υποβάλλει χωριστή δήλωση φόρου εισοδήματος και μάλιστα σε ηλεκτρονική μορφή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 67 του Ν.4172/2013. Αυτό δε δεν αναιρείται αν για κάποιο φορολογικό έτος, ο σύζυγος της υποχρεωθεί σε υποβολή δήλωσης για τυχόν εισόδημα που προκύψει στην Ελλάδα (άρθρο 3, παρ.2 του Ν.4172/2013). Αυτό διότι το δικαίωμα της αιτούσας να υποβάλλει αυτοτελώς δήλωση ηλεκτρονικά, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 67, παρ.1, η οποία ερμηνεύεται και υπό το φώς, των αρχών της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, της ισότητας των φύλων, της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και της αναλογικότητας (άρθρα 2, παρ.1, 4 παρ.1,2,5, άρθρο 5 παρ.1, και άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος αλλά και τα άρθρα 8 και 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου), δεν μπορεί να εξαρτάται από την συγκυριακή απόκτηση εισοδημάτων στην Ελλάδα από τον σύζυγο της, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου αυτό θα προκαλούσε ανασφάλεια δικαίου ως προς την τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας.

Περαιτέρω και ως προς την αδυναμία του μηχανογραφικού συστήματος να δεχτεί χωριστή δήλωση των δύο συζύγων, καθόσον δεν υπάρχει πρόβλεψη δυνατότητας αυτοτελούς υποβολής από την σύζυγο όταν ο σύζυγος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι αυτό δεν συνιστά περιορισμό ο οποίος υποχρεώνει σε υποβολή κοινής δήλωσης από τον σύζυγο ως υπόχρεο. Αυτό διότι το σύστημα πρέπει να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι το αντίθετο, δηλαδή η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται

στις δυνατότητες του συστήματος. Επί αυτού του ζητήματος, η αιτιολογία της διευθύντριας της Δ.Ο.Υ. ότι το μηχανογραφικό σύστημα δέχεται χωριστή δήλωση φόρου εισοδήματος των συζύγων στην περίπτωση της διακοπής της έγγαμης συμβίωσης, κάτι που δεν ισχύει στην προκειμένη περίπτωση και άρα δεν μπορεί να δεχτεί το αίτημα της συζύγου/αιτούσας για υποβολή της δήλωσης της αυτοτελώς, δεν μπορεί να είναι νόμιμη. Αυτό διότι εξ όσων συνεπάγονται από τις εκτεθείσες σκέψεις του Δικαστηρίου, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της αιτούσας από τον σύζυγο της, φορολογικού κατοίκου εξωτερικού. Η τελευταία δικαιούται, σύμφωνα με την ερμηνεία (εκ μέρους του Δικαστηρίου) της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε, αυτοτελή υποβολή της δήλωσης ηλεκτρονικά, και αν αυτό δεν είναι τεχνικά εφικτό, μπορεί να γίνει σε έγχαρτη μορφή μέχρι την αναγκαία προσαρμογή του μηχανογραφικού συστήματος ηλεκτρονικής υποβολής του φόρου εισοδήματος στις ρυθμίσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Το Δικαστήριο μάλιστα ορίζει ότι αυτή η προσαρμογή πρέπει να γίνει εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία δηλώσεων φόρου εισοδήματος για το τρέχον έτος.

Επιπλέον, προβαίνει σε μια αξιολογική επιχειρηματολογία ως προς την εφαρμογή της πρόβλεψης της παρ. 4 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε, σύμφωνα με την οποία η δήλωση φόρου εισοδήματος μπορεί να γίνει χωριστά αν έχει διακοπή η έγγαμη συμβίωση (την δέχεται και το μηχανογραφικό σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων), η οποία μάλιστα, εν προκειμένω, έχει πρακτική αξία. Όπως υποστηρίζει το Δικαστήριο, το γεγονός ότι ο σύζυγος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, πράγμα που προϋποθέτει και χωριστή κατοικία των συζύγων, συνιστά περίπτωση που μπορεί να αντιμετωπισθεί, για τις ανάγκες της υποβολής της δηλώσεως φόρου εισοδήματος και μόνον, ως διακοπή της έγγαμης συμβίωσης (ζουν χωριστά), οπότε δεν θα υπάρξει και ανάγκη ιδιαίτερης προσαρμογής του μηχανογραφικού συστήματος. Όπως σχετικά επιχειρηματολογεί το Δικαστήριο «η ανάγκη που οδήγησε τον νομοθέτη να προβλέψει τη δυνατότητα υποβολής χωριστών δηλώσεων εκ μέρους των συζύγων σε περίπτωση διακοπής της έγγαμης συμβίωσης, συντρέχει εν μέρει και στην περίπτωση που οι σύζυγοι, παρόλο που δεν έχουν διακόψει την έγγαμη συμβίωση, κατά το οικογενειακό δίκαιο, εν πάση περιπτώσει έχουν χωριστή κατοικία».

Η απόφαση ΣτΕ 2015/2017 είναι άκρως σημαντική καθόσον προβαίνει στην ορθή ερμηνεία των κανόνων φορολογικής νομοθεσίας, κρίνοντας ότι αν ένας σύζυγος

είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού δεν υποχρεούται να υποβάλλει την δήλωση φόρου εισοδήματος για την σύζυγο του (άρα κοινή δήλωση), η οποία έχει το δικαίωμα να την υποβάλλει αυτοτελώς και ηλεκτρονικά. Η εν λόγω απόφαση ουσιαστικά αποτελεί συνέχεια της απόφασης ΣτΕ 1445/2016, η οποία όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, αποτέλεσε και την νομολογία στην οποία βασίστηκε το σκεπτικό του Δικαστηρίου στην παρούσα υπόθεση. Η απόφαση ΣτΕ 1445/2016 δημιούργησε νέα δεδομένα στο ζήτημα της υποχρέωσης για κοινή υποβολή φορολογικής δήλωσης εκ μέρους δύο συζύγων, σε μια δίκη πιλοτική, η οποία έθεσε τα θεμέλια για μια ευρύτερη εφαρμογή της σχετικής απόφασης στην νομολογία: Εάν ένα έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, επειδή έχει μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος με τον ή την σύζυγο του (κατ'άρθρο 67, παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.), αποκλειστικά για τον λόγο ότι ο ή η σύζυγος πληροί τα κριτήρια του άρθρου 4, παρ.1 του Κ.Φ.Ε. για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ανεξάρτητα εάν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.

Η απόφαση ΣτΕ 2015/2017 είναι επίσης σημαντική επειδή στο σκεπτικό της, προβαίνει σε μια εξαιρετική ερμηνεία του άρθρου άρθρου 67, παρ.1 του Ν.4172/3013. Σε μια ευρύτερη ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης, λαμβάνει υπόψη πέραν των κανόνων δικαίου και της νομολογίας, τις γενικότερες κοινωνικές και ηθικές αντιλήψεις της εποχής και τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των δύο συζύγων (υπάρχει και στο σκεπτικό της ΣτΕ 1445/2016). Αλλά λαμβάνει επίσης υπόψη και τις αρχές της ισότητας μεταξύ των δύο φύλων (και ενώπιον των δημοσίων βαρών) της ανάπτυξης της προσωπικότητας και την αναλογικότητας (σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ. Προς τούτο, είναι βέβαιο ότι θα χρησιμεύσει ως νομολογία αναφοράς σε μελλοντικές υποθέσεις. Αλλά είναι επίσης σημαντική ως προς το γεγονός ότι ορίζει άμεσες αλλαγές σε τεχνικά ζητήματα, ήτοι την προσαρμογή του μηχανογραφικού συστήματος ηλεκτρονικής υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος στα νέα δεδομένα τα οποία δημιούργησε η δική του νομολογία. Το εν λόγω σύστημα οφείλει πλέον να προβλέπει ότι είναι δυνατή η αυτοτελής υποβολής της δήλωσης ενός φορολογουμένου, κάτοικου ημεδαπής, εάν το άλλο μέρος της έγγαμης συμβίωσης είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

ΣτΕ 2015/2018: «Μεταβολή Φορολογικής Κατοικίας: Αναρμοδιότητα της ΔΕΔ να κρίνει επί αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας. Το ΣτΕ καθ' ύλην αρμόδιο επί απορριπτικών αποφάσεων των Δ.Ο.Υ.

Η υπόθεση αναφέρεται στην ένδικη διαφορά μεταξύ του αιτούντος, κάτοικου Ελβετίας, και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Ο αιτών με την αίτηση του ζητεί την ακύρωση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία είχε απορριφθεί η ενδικοφανής προσφυγή του κατά της αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ για την έγκριση της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (τώρα είναι κάτοικος Ελβετίας).

Το ΣτΕ, αρχικά, έκρινε την ΔΕΔ ως αναρμόδια να επιληφθεί αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας κατόπιν σχετικής άρνησης του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό από την νομολογία, βάσει των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων υπάγονται οι φορολογικές διαφορές που γεννώνται από διοικητικές πράξεις, με τις οποίες επιβάλλονται φορολογικά βάρη και κυρώσεις καθώς και κρίνονται ζητήματα που άπτονται συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης η οποία συνδέεται με την φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη. Αντίθετα, στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων δεν υπόκεινται οι διοικητικές πράξεις που σχετίζονται με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας αλλά δεν συνδέονται άμεσα προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, το οποίο προσδιορίζεται ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο. Η παρούσα διαφορά, η οποία αναφέρεται στην απόρριψη αιτήματος σχετικού με την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, είναι ακυρωτική, καθόσον αποσκοπεί στην τακτοποίηση της κατάστασης του ως φορολογούμενου (αν δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής) και δεν συνδέεται με την υποχρέωση του για υποβολή φόρου εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημα του, δεν συνδέεται δηλαδή με συγκεκριμένο φορολογικό βάρος.

Σύμφωνα με τις διάταξη του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται για την περίπτωση προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι για την περίπτωση άσκησης αίτησης ακύρωσης. Κατά συνέπεια και όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις, η διαφορά μεταξύ του αιτούντος και της Δ.Ο.Υ., ως αναφερόμενη στην αίτηση ακύρωσης απόφασης σχετικής με την μεταβολή της φορολογικής

κατοικίας του αιτούντος, δεν μπορεί να υπαχθεί στην αρμοδιότητα της ΔΕΔ, η απόφαση της οποίας είναι για αυτό τον λόγο ακυρωτέα.

Στην συνέχεια το Δικαστήριο έκρινε εάν κατά την έννοια του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ο αιτών πληροί τα κριτήρια φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Η κατοικία αποτελεί ένα επαρκές συνδετικό στοιχείο (χωρικός σύνδεσμος) που συνδέει τον φορολογούμενο με το Ελληνικό κράτος ώστε αυτό να ασκήσει την φορολογική του εξουσία. Το Δικαστήριο ανέφερε λεπτομερώς όλα τα κριτήρια των διατάξεων του άρθρου 4, παρ.1 του Ν.4172/2013. Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, προκειμένου να κριθεί αν ένα φυσικό πρόσωπο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, πολλώ δε μάλλον όταν αυτό μεταβάλλει την κατοικία του την οποία διατηρούσε επί μακρόν, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμήσει όλα τα στοιχεία, όπως την ύπαρξη στέγης, τη φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του, τον τόπο άσκησης των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων, τον τόπο των περιουσιακών του συμφερόντων, τον τόπο των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς καθώς και τον τόπο ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Παρατέθηκαν επίσης οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 4 του Ν.4172/2013, οι οποίες επίσης περιέχουν ρυθμίσεις σχετικές με την φορολογική κατοικία και συγκεκριμένα, τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα συνιστά και η παραμονή ενός φυσικού προσώπου στην χώρα για διάστημα το οποίο υπερβαίνει τις 183 ημέρες αθροιστικά.

Το Δικαστήριο μάλιστα έκανε αναφορά και στα κριτήρια φορολογικής κατοικίας τα οποία θέτει ο Ο.Ο.Σ.Α στο Πρότυπο Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, όπου η ύπαρξη μόνιμης κατοικίας είναι το πρωταρχικό κριτήριο (προϋπόθεση) και ακολουθούν τα υπόλοιπα με ιεραρχική σειρά. Το Δικαστήριο αναφέρει ότι αντίστοιχες ρυθμίσεις εμπεριέχονται και στην Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας.

Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, για την θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα. Το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν επαρκώς την ύπαρξη κατοικίας στην Ελλάδα φέρει η ίδια φορολογική αρχή. Αντίθετα στην περίπτωση της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας την οποία διατηρούσε ο φορολογούμενος στην Ελλάδα επί μακρόν, ο ίδιος φέρει ο ίδιος το βάρος της απόδειξης των περιστατικών τα οποία στηρίζουν αυτή την

αλλαγή. Εάν η φορολογική αρχή απορρίψει το αίτημα για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, τότε έχει υποχρέωση να παραθέσει ειδική αιτιολογία με την οποία να διατυπώνει την απόφαση της, συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του στην αλλοδαπή.

Το Δικαστήριο εξέτασε όλες τις αποδείξεις του φακέλου της υπόθεσης, τις οποίες ο αιτών προσκόμισε από τις αρμόδιες αρχές της Ελβετίας όταν υπέβαλε την αίτηση αλλαγής της φορολογικής του κατοικίας, μεταξύ άλλων βεβαιώσεις για τα εισοδήματα του απέκτησε εργαζόμενος σε Ελβετική Εταιρεία, βεβαιώσεις κοινωνικοασφαλιστικών και ασφαλιστικών εισφορών αλλά και φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν από τις αποδοχές του, βεβαίωση της Εταιρείας στην οποία εργάζεται ότι απασχολείται σε αυτήν από τις 21/4 του ένδικου έτους, βεβαίωση του Δήμου στην πόλη της Ελβετίας όπου κατοικεί με την οποία βεβαιώνεται ότι είναι κάτοικος Ελβετίας «λόγω μετακόμισης» από την Ελλάδα (κατάσταση «διαμονής σύντομης διάρκειας»), όπως επίσης βεβαίωσης της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του καντονιού της Ελβετίας (στο οποίο διαμένει) με την οποία καταφαίνεται ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας (από την 1/8 του ένδικου έτους), σύμφωνα με την έννοια που η Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας προβλέπει και ότι υπάγεται «απεριόριστα» σε φορολόγηση στην Ελβετία.

Η Δ.Ο.Υ απέρριψε το αίτημα περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του αιτούντος, προβάλλοντας την αιτιολογία ότι ο αιτών κατά το ένδικο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής, επειδή η Ελλάδα εξακολουθούσε να είναι κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, καθόσον η σύζυγος του και το ανήλικο τέκνο του εξακολουθούσαν να διαμένουν στην Ελλάδα μέχρι το Νοέμβριο του ένδικου έτους, οπότε και μετακόμισαν στην Ελβετία. Η Δ.Ο.Υ έκρινε δηλαδή, ότι ο τελευταίος διατηρούσε κατά το ένδικο έτος προσωπικούς δεσμούς στην ημεδαπή, οι οποίοι μάλιστα υπερίσχυαν των επαγγελματικών σχέσεων που είχε αναπτύξει στο εξωτερικό. Η κρίση αυτή της Δ.Ο.Υ στηρίχθηκε αποκλειστικά στο γεγονός ότι η κατοικία της «εν στενή έννοια» οικογένειάς του ήταν στην Ελλάδα, και αυτό ήταν επαρκές για τον εντοπισμό των ζωτικών του συμφερόντων και κατ'επέκταση για τον καθορισμό της κύριας και μόνιμης κατοικίας του.

Σύμφωνα όμως με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, η κρίση της Δ.Ο.Υ. στηρίχθηκε σε μια παραδοχή που από μόνη της δεν είναι καθοριστική και επαρκής, κατά τις διατάξεις του νόμου, για τεκμηρίωση της φορολογικής κατοικίας του αιτούντος. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η Δ.Ο.Υ, προσέδωσε στους προσωπικούς

δεσμούς πρωταρχική σημασία για τον προσδιορισμό του κέντρου ζωτικών συμφερόντων, δεν συνεκτίμησε τα λοιπά στοιχεία (οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς), ενώ παρέλειψε να συνεκτιμήσει το γεγονός ότι εργάστηκε στην Ελβετία από 21/4 έως 31/12 του ένδικου έτους (άνω των 183 ημερών άρα έλλειπε από την Ελλάδα για αυτό το διάστημα), παραμένοντας εκεί συνεχώς, το οποίο από μόνο του στοιχειοθετεί ότι δεν μπορεί συγχρόνως να έχει παράλληλη φυσική παρουσία στην Ελλάδα για ανάλογο χρονικό διάστημα (ήτοι άνω των 183 ημερών).

Κατά, συνέπεια, η απορριπτική απόφαση της Δ.Ο.Υ επί του αιτήματος του αιτούντος περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και δια τούτο, όπως αποφάσισε το Δικαστήριο, η κρινόμενη αίτηση του αιτούντος πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η απορριπτική του ένδικου αιτήματος πράξη της Δ.Ο.Υ. Το Δικαστήριο αποφάσισε επίσης η υπόθεση να αναπεμφθεί στην ίδια Δ.Ο.Υ, προκειμένου ο προϊστάμενος της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα του αιτούντος για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, αναγνωρίζοντας ότι από το ένδικο έτος και εφεξής, για όσο χρόνο δεν επιστρέφει στην Ελλάδα για μόνιμη εγκατάσταση είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

Η απόφαση ΣτΕ 2105/2018, είναι εξαιρετικής σημασίας, καθόσον μαζί με προηγούμενες αποφάσεις του ιδίου Δικαστηρίου (ΣτΕ 420/2020, ΣτΕ 1212/ 2019), συναποτελούν νομολογία η οποία παγίως κρίνει ότι το ΣτΕ, και όχι τα διοικητικά δικαστήρια, είναι αρμόδιο, λόγω της γενικής ακυρωτικής του ιδιότητας, για την εκδίκαση υποθέσεων που αφορούν σε αιτήματα για την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας και τα οποία έχουν απορριφθεί από την φορολογική αρχή. Τούτο ισχύει, παρά το γεγονός ότι νεώτερες εξελίξεις, όπως η ψήφιση σχετικής νομοθετικής διάταξης, η οποία εμπεριέχεται στον πρόσφατο Ν. 4720/2020 (άρθρο 362), με οποία προβλέπεται η μεταφορά των διαφορών αυτών, ήτοι όσων αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή, στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου. Η ψήφιση βέβαια αυτής της διάταξης ήταν αναγκαία λόγω της αδυναμίας του ΣτΕ να ανταποκριθεί στην ανάγκη άμεσης επίλυσης ενός αυξανόμενου όγκου ακυρωτικών διαφορών.²⁰⁷

Η απόφαση έχει δύο σκέλη, καθόσον κατά πρώτον, ορίστηκε η αποκλειστική αρμοδιότητα του ΣτΕ για την εκδίκαση αιτημάτων επί απορριπτικών αποφάσεων των

²⁰⁷ Βλ. σελ.64 παρούσας εργασίας, υπ.195

Δ.Ο.Υ, και κατά δεύτερον εκδικάστηκε η ουσία του αιτήματος, ήτοι το γεγονός της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, με σκοπό βέβαια να κριθεί εάν ο αιτών είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, ώστε να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημα του, ή είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (Ελβετίας), οπότε φορολογείται μόνο για τυχόν εισοδήματα που απέκτησε στην Ελλάδα. Το Δικαστήριο προβαίνει σε μία εμπεριστατωμένη ερμηνεία και ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη και τις αντίστοιχες διατάξεις του Προτύπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, αλλά και για την συγκεκριμένη περίπτωση, τις ρυθμίσεις Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας, με τις οποίες καθορίζονται τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας.

Η σημασία της απόφασης ΣτΕ 2105/2018 καταφαίνεται και από το γεγονός ότι οδήγησε στην έκδοση της ΠΟΛ 1234/2018 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας. Στην εγκύκλιο αναφέρεται, ότι με την συγκεκριμένη νομολογία του ΣτΕ, κρίνεται ως αποκλειστικά αρμόδιο το Δικαστήριο για την εκδίκαση αιτημάτων αφορούντων στην μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, μόνον για την περίπτωση που το αίτημα έχει απορριφθεί από την Δ.Ο.Υ. Η αίτηση ακυρώσεως της απόφασης της Δ.Ο.Υ ασκείται εντός 60 ημερών από την επομένη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης απόφασης.

ΔΕΕ C-632/13: «Φορολογία εισοδήματος κατοίκων εξωτερικού στους οποίους επιβάλλεται παρακράτηση στην πηγή. Αποκλεισμός από κάθε φορολογική έκπτωση που συνδέεται με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Δυνατότητα των φορολογουμένων κατοίκων εξωτερικού να υπαχθούν στο καθεστώς που ισχύει για τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής και να τύχουν των εν λόγω εκπτώσεων. Ίση μεταχείριση»

Η συγκεκριμένη υπόθεση η οποία απασχόλησε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) αναφέρεται στην ένδικη διαφορά μεταξύ της Skatteverket, φορολογικής αρχής της Σουηδίας, και της H. Hirvonen και αφορά την άρνηση της εν λόγω Φορολογικής αρχής να χορηγήσει στην ενδιαφερομένη φορολογικά πλεονεκτήματα στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος για το έτος 2005.

Η διάδικος, Hirvonen, νυν κάτοικος Φινλανδίας, είχε εργαστεί στη Σουηδία καθ' όλη τη διάρκεια του επαγγελματικού της βίου, μετοίκησε στη Φινλανδία το έτος

2000. Τα εισοδήματά της προέρχονται αποκλειστικά από την Σουηδία και αποτελούνται από την σύνταξη της, ισόβιο πρόσοδο και από επιδόματα ασθενείας. Κατά τη διάρκεια του 2005, η Hirvonen, επιπλέον των δαπανών της συνήθους διαβίωσης στην Φινλανδία είχε επιβαρυνθεί και με έξοδα για την αποπληρωμή τόκων στεγαστικού δανείου.

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ των δύο κρατών-μελών, ήτοι της Σουηδίας και Φινλανδίας, τα εισοδήματα που αποκτώνται στη Σουηδία φορολογούνται αποκλειστικώς στην Σουηδία. Επειδή η Hirvonen δεν είχε φορολογητέο εισόδημα στη Φινλανδία, δεν μπόρεσε να τύχει έκπτωσης των τόκων του στεγαστικού δανείου στο πλαίσιο της φορολογήσεώς της εντός της Φινλανδίας αφού δεν φορολογήθηκε σε αυτό το κράτος. Από την πλευρά της, η φορολογική αρχή της Σουηδίας φορολόγησε, για το έτος 2005, τα εισοδήματα της Hirvonen, βάσει του νόμου περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να της χορηγήσει έκπτωση για τους τόκους του στεγαστικού δανείου.

Η Hirvonen, είχε την επιλογή να υπαχθεί είτε στην ειδική φορολογία εισοδήματος είτε στο γενικό σύστημα φορολογίας. Η ίδια αρνήθηκε την υπαγωγή των εισοδημάτων της στο γενικό σύστημα φορολογίας, καθόσον αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με αυτή που θα προέκυπτε από το σύστημα φορολογήσεως στην πηγή, συμπεριλαμβανομένης της εκπτώσεως για τους τόκους στεγαστικού δανείου. Εντούτοις, προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου της Στοκχόλμης, επικαλούμενη το δικαίωμα για μια τέτοια έκπτωση στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως στην πηγή. Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή της. Εν συνεχεία, η Hirvonen, άσκησε έφεση στο Εφετείο της Στοκχόλμης το οποίο την δικαίωσε.

Η φορολογική αρχή ζήτησε αναίρεση ενώπιον του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι η έκπτωση για τόκους στεγαστικού δανείου είναι δυνατή μόνο στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας, το οποίο έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν οι κάτοικοι εξωτερικού. Το συγκεκριμένο δικαστήριο παρέπεμψε την υπόθεση στο ΔΕΕ, με το προδικαστικό ερώτημα εάν «το άρθρο 45 ΣΛΕΕ (Συνθήκη για την λειτουργία της Ε.Ε.) αντίθετο προς διατάξεις της νομοθεσίας ενός κράτους μέλους (εν προκειμένω της Σουηδίας) σύμφωνα με τις οποίες κάτοικος άλλου κράτους μέλους (Φινλανδίας), ο οποίος αποκτά το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων του στο πρώτο κράτος μέλος, μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο εντελώς διαφορετικών συστημάτων φορολόγησης, ήτοι, είτε να

φορολογηθεί στην πηγή με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή, αλλά χωρίς να δικαιούται τις φορολογικές ελαφρύνσεις που προβλέπονται στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος, είτε να φορολογηθεί επί των εισοδημάτων του βάσει του γενικού αυτού συστήματος και ως εκ τούτου να μπορεί να τύχει των εν λόγω φορολογικών ελαφρύνσεων».

Σύμφωνα με το σκεπτικό του ΔΕΕ, η Hirvonen λόγω του ότι είναι συνταξιούχος και όχι εργαζόμενη, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων την οποία εγγυάται το άρθρο 45 ΣΛΕΕ, μπορεί όμως να επικαλεστεί το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας ως πολίτης της ΕΕ του άρθρου 21 ΣΛΕΕ. Το Δικαστήριο, εν συνεχεία, και βάσει των στοιχείων, αναγνώρισε ότι στην Σουηδία οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν μεταξύ δύο διαφορετικών συστημάτων φορολόγησης (όπως αναφέρονται ανωτέρω στο προδικαστικό ερώτημα). Στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως στην πηγή, δεν προβλέπεται δικαίωμα για ειδικές εκπτώσεις, όπως αυτές που δικαιούνται οι κάτοικοι ημεδαπής στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας.

Σύμφωνα με την σκέψη του Δικαστηρίου, «το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα παροχής ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων στους κατοίκους εξωτερικού, τα οποία αντιθέτως παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής, δεν συνιστά δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των κατοίκων εξωτερικού, από απόψεως τόσο της πηγής εισοδημάτων όσον και της προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή της σταθμίσεως της προσωπικής και οικογενειακής τους καταστάσεως».

Αλλά όμως στην περίπτωση της Hirvonen, υφίσταται δυσμενής διάκριση υπό την έννοια ότι η προσωπική και οικογενειακή της κατάσταση, ως κάτοικος εξωτερικού, η οποία αποκτά τα εισοδήματά της σε κράτος διαφορετικό από αυτό που έχει την κατοικία της, δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στην Σουηδία (κράτος απασχόλησης), ούτε στην Φινλανδία (κράτος κατοικίας), έτσι ώστε να τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων που τυγχάνουν οι φορολογικοί κάτοικοι της Σουηδίας.²⁰⁸

²⁰⁸ Βλ. σελ. 68 παρούσας εργασίας (για τις συνέπειες από την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας) τις προβλέψεις του άρθρου 20 του Ν.4172/2013, με τις οποίες οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου στην Ελλάδα για εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις που αποκτούν στην Ελλάδα, εκτός βέβαια της περίπτωσης που είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους-μέλους της Ε.Ε., ή εάν αποκτούν τουλάχιστον το 90% του εισοδήματος τους στην Ελλάδα, ή εάν αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

Επειδή βεβαίως η Hirvonen, δεν είχε καθόλου εισοδήματα στην Φινλανδία, εναπόκειται στο κράτος της Σουηδίας να λάβει υπόψη της προσωπική και οικογενειακή της κατάσταση. Είναι γεγονός, ότι η Σουηδία έχει θεσπίσει νόμο περί ειδικής φορολογίας εισοδήματος, με τον οποίο προβλέπει χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης για του κατοίκους εξωτερικού από αυτόν που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί ότι οι πρώτοι δεν θα τύχουν δυσμενέστερης μεταχείρισης έναντι των δεύτερων (για το λόγο ότι, μεταξύ άλλων, οι κάτοικοι ημεδαπής επωφελούνται και των φορολογικών ελαφρύνσεων).

Αλλά σύμφωνα με το Δικαστήριο, η Hirvonen, επέλεξε να φορολογηθεί με το καθεστώς της ειδικής φορολογίας εισοδήματος, ακριβώς επειδή θα επωφελείτο του χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή. Η Hirvonen θα είχε καταβάλει υψηλότερο φόρο αν είχε επιλέξει να υπαχθεί στο γενικό σύστημα φορολογίας και ούτως να εξομοιωθεί με τον φορολογικό κάτοικο Σουηδίας. Αυτού δεδομένου, δεν μπορεί να ζητεί επιπλέον το φορολογικό πλεονέκτημα, ήτοι την έκπτωση των τόκων που κατέβαλε για το στεγαστικό δάνειο, και το οποίο θα της είχε χορηγηθεί στο πλαίσιο του γενικού συστήματος φορολογίας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το Δικαστήριο της Ε.Ε. κατέληξε στην απόφαση ότι η εθνική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία δεν παρέχονται στους φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού, τις ίδιες προσωπικές εκπτώσεις με εκείνες που αναγνωρίζονται υπέρ των κατοίκων ημεδαπής στο πλαίσιο του συνήθους συστήματος φορολογήσεως δεν αποτελεί δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το άρθρο 21 της ΣΛΕΕ, εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι εξωτερικού δεν έχουν φορολογική επιβάρυνση συνολικά υψηλότερη από εκείνη των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των εξομοιωνόμενων προς αυτούς προσώπων που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τη δική τους.

Η απόφαση C-632/13 του ΔΕΕ είναι σημαντική καθόσον στο σκεπτικό της λαμβάνει υπόψη τόσο τις εθνικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας όσο και τους κανόνες που απορρέουν από το ενωσιακό δίκαιο, τις Συνθήκες της Ε.Ε. αλλά και τις Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των κρατών-μελών. Με αυτή την απόφαση αναγνωρίζει το δικαίωμα κάθε κράτους-μέλους να ρυθμίζει τους κανόνες της φορολογίας εισοδήματος, εφόσον εν τέλει οι ρυθμίσεις αυτές διέπονται από τις γενικότερες αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και εξασφαλίζεται, λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών και των ιδιαιτεροτήτων κάθε περίπτωσης, η ίση μεταχείριση των φορολογουμένων.

Επίλογος

Στην σύγχρονη πραγματικότητα των ανοικτών αγορών, όπου εργαζόμενοι αλλά κυρίως επιχειρήσεις μετακινούνται κατά το μάλλον ή ήττον ελεύθερα μεταξύ των συνόρων, προκύπτουν ζητήματα φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος των φορολογουμένων, με κυριότερο αυτό της διπλής φορολογίας. Το φαινόμενο της διπλής φορολογίας δημιουργεί προβλήματα στην απρόσκοπτη κίνηση κεφαλαίων αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ των κρατών, αποθαρρύνει την ροή των ξένων επενδύσεων και έχει κατά κανόνα αρνητικό αντίκτυπο στην οικονομική ανάπτυξη, αναδεικνύοντας ως εκ τούτου την ανάγκη καθορισμού του πεδίου εφαρμογής του εθνικού φορολογικού νόμου. Συγχρόνως, η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος του ιδίου φορολογούμενου για το ίδιο αντικείμενο την ίδια χρονική περίοδο, ενδέχεται να παραβιάζει την αρχή της ίσης μεταχείρισης και της φορολογικής δικαιοσύνης γενικότερα.

Οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ δύο κρατών, όπως και οι περισσότερες φορολογικές συμφωνίες διεθνώς, αποτελούν το κύριο εργαλείο αντιμετώπισης του προβλήματος της διπλής φορολογίας. Οι Σ.Α.Δ.Φ. θεσπίζουν κανόνες με τους οποίους ρυθμίζεται υπό ποίους όρους και σε τι βαθμό, δύο συμβαλλόμενα κράτη έχουν την εξουσία επιβολής φόρου σε οικονομικά στοιχεία τα οποία έχουν το χαρακτηριστικό της αλλοδαπότητας. Με τις ρυθμίσεις αυτών των συμβάσεων, επιχειρείται η άρση των συγκρούσεων μεταξύ των φορολογικών διατάξεων των συμβαλλομένων κρατών και αυτό επιτυγχάνεται με την σύνδεση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους με συγκεκριμένα κριτήρια, ήτοι προσωπικούς ή χωρικούς συνδέσμους, όπως αυτούς της ιθαγένειας ή της κύριας κατοικίας, με τους οποίους καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του φορολογικού νόμου ενώ παράλληλα επιλέγεται η μέθοδος φορολόγησης του παγκοσμίου εισοδήματος.

Το ζήτημα του προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας είναι πρωταρχικής σημασίας, καθόσον αποτελεί μία από τις προϋποθέσεις για την επίλυση ζητημάτων που άπτονται της φορολογίας εισοδήματος και συνδέεται άμεσα με την αποτελεσματική και την δίκαιη εφαρμογή των μηχανισμών αποφυγής διπλής φορολογίας. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας και τα κριτήρια προσδιορισμού της είναι απόλυτα κρίσιμο ζήτημα, καθόσον έχει πρωταρχική σημασία στην εφαρμογή της μεθόδου υπολογισμού του φόρου, ποιά από τα δύο κράτη είναι το κράτος της φορολογικής κατοικίας και ποιά της πηγής εισοδήματος. Σημαντικό είναι επίσης το

ζήτημα της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, η οποία παράγει φορολογικά αποτελέσματα για τον φορολογούμενο και ενδέχεται πέραν των θετικών να έχει και δυσμενείς επιπτώσεις για τον ίδιο, οι οποίες όμως εξαλείφονται από τις ρυθμίσεις των Σ.Α.Δ.Φ.

Στην χώρα μας η ύπαρξη σύγχρονων και λειτουργικών συστημάτων διατάξεων δικαίου, όπως του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα οποία ενσωματώνουν τις νεώτερες ευρωπαϊκές Οδηγίες και κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου, είναι απολύτως αναγκαία για την επίλυση ζητημάτων όπως του τρόπου φορολόγησης του παγκοσμίου εισοδήματος των φορολογουμένων, της έννοιας των κριτηρίων της φορολογικής κατοικίας, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, αλλά και του καθορισμού της διαδικασίας επίλυσης φορολογικών διαφορών.

Σε αυτό το πλαίσιο και με γνώμονα βέβαια πάντα την διασφάλιση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης, σημαντική είναι η συμβολή της εθνικής και της ενωσιακής νομολογίας, ως προς την ορθή ερμηνεία των φορολογικών κανόνων και ούτως στην αποτελεσματική διευθέτηση κρίσιμων ζητημάτων τα οποία αφορούν στην φορολόγηση του παγκοσμίου εισοδήματος των φορολογουμένων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία – αρθρογραφία.

- Αθανασάκη, Β. «Εναλλακτικές δυνατότητες επίλυσης των φορολογικών διαφορών και άρσης της διπλής φορολογίας», *Επιχείρηση*, 4, (2015) σσ. 339-348.
- Αναγνωστόπουλος, Χ. «Το πεδίο εφαρμογής διακρατικών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας και ο με αυτές ορισμός της έννοιας του κατοίκου», *ΔΦΝ*, 60, 2006, σσ. 572-578.
- Γιαλούρης Δ. & Καλογεροπούλου, Χ. «Η σχέση των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην περίπτωση εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης», *ΔΦΝ*, 68(1532), 2014, σσ.256-270.
- Δουβλής, Β, «Διεθνείς δράσεις κατά της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής: «Η μεγάλη Χίμαιρα», *ΔΕΕ*, 8-9, (2015) σσ.769-787
- Μελάς, Δ. *Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης - Η Ελλάδα και οι συμβαλλόμενες χώρες*, Εκδόσεις Epsilon net, 2015.
- Μάλλιου, Α. «Η έννοια της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων, για την υπαγωγή του φορολογικού υποκειμένου στην ελληνική κυριαρχική εξουσία», *ΔΦΝ*, 68 (1550), (2014) σσ.1651-1657.
- Μάλλιου, Α. «Η ρύθμιση για την πιστοποίηση ελληνικής φορολογικής κατοικίας στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος και στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (Μοντέλο ΣΑΔΦ/ΟΟΣΑ) και η μεταφορά φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή», *ΔΦΝ*, 69 (1560), (2015) σσ.580-589
- Μάλλιου, Α. «Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας», *ΔΦΝ*, 68 (1543), (2014) σσ.1123-1129
- Μπώλος, Α., «Εξωχώριες εταιρείες και ελληνική έννομη τάξη», *NoB*, 61, (2013) σσ. 935-948.
- Νασόπουλος, Α. «Εφαρμογή μέτρων-Δράσεις που σχετίζονται με την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS). *Taxheaven*, 16/9/2019
- Παμπούκης, Χ., «Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές Δίκαιο», *ΔΦΝ*, 69 (1557), (2015) σσ. 323-333.
- Σαββαΐδου, Κ. «Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμα αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» *ΔΦΝ*, 67 (1517), (2013) σσ.979-1016

Τσουρουφλής Α. *Η ερμηνεία των Διμερών Διεθνών Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

Φινοκαλιώτης, Κ, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2014

Ξενόγλωσση Αρθρογραφία

Egger, P. The Impact of Endogenous Tax Treaties on Foreign Direct Investment: Theory and Evidence, *Canadian Journal of Economics*, 39(3) (2006) pp. 901-931, Retrieved September 22, 2020, <https://www.jstor.org/stable/4121823>

Barthel, F., & Neumayer, E. Competing for Scarce Foreign Capital: Spatial Dependence in the Diffusion of Double Taxation Treaties. *International Studies Quarterly*, 56(4), (2012) pp. 645-660. Retrieved August 17, 2020, from www.jstor.org/stable/41804822

Barthel, F., Busse, M. & Neumayer, E. “The impact of double taxation treaties on foreign direct investment: evidence from large dyadic panel data” *Contemporary economic policy*, 28 (3), (2010) pp. 366-377.
Doi: 10.1111/j.1465- 7287.2009.00185.x

Craig, E. “The Lesser of Two Evils: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse?”, *British Tax Review*, (1), (2016), pp. 62-88, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2745612>

Neumayer, E. “Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?” *Journal of Development Studies*, 43 (8), (2007), pp. 1501-1519. DOI: 10.1080/00220380701611535

Ogu-Jude, Munachiso, “Analyzing the Interaction Between Double Taxation Treaties (DTT) and Workers Mobility Within the European Union (EU)”. *Tax Law: International & Comparative Tax eJournal* Vol. 20, No. 27: Jul 22, 2020, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3630599>

Stepanova, I. “European Double Taxation and Human Rights in a Globalised World”, *SSRN Electronic Journal*, (2016), DOI: 10.2139/ssrn.2996112

ΠΗΓΕΣ

A.A.Δ.E, <https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis>

ΠΟΛ 1234/2018 : Διευκρινίσεις σχετικά με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας.

ΠΟΛ 1128/27.10.2016 Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος

ΠΟΛ. 1201/2017: Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 4174/2013

ΠΟΛ 1226/2020 (Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος)

Εθνικό Τυπογραφείο

<http://www.et.gr/index.php/anazitisi-fek>

N.3943/2011(ΦΕΚ Α 66/31-03-2011)

N. 4141/2013 (ΦΕΚ Α 81/05.04.2013)

N.4153/2013 (ΦΕΚ 116/Α/23-5-2013)

N. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23.07.2013)

N. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.07.2013)

N.4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12.12.2019)

N. N.4720/2020, (ΦΕΚ 127 Α'/29.06.2020)

Βουλή των Ελλήνων

<https://www.hellenicparliament.gr/>

Το Σύνταγμα της Ελλάδος.

Νομοθετικό έργο:

Αιτιολογική Έκθεση, «Σχέδιο Νόμου για την κύρωση Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α. αναφορικά με την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα, των Παραρτημάτων αυτής, και του Πρωτοκόλλου με το οποίο τροποποιείται» (Ν.4153/2013).

Αιτιολογική Έκθεση: Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»

Επίσημος διαδικτυακός τόπος του ΣτΕ

<http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/steypiresies/nomologies>

Επίσημος διαδικτυακός τόπος του Αρείου Πάγου. Νομολογία.

<http://www.areiospagos.gr>

CURIA (Court of European Union) <http://curia.europa.eu/jcms/>

OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version 2017.

https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OECD: International collaboration to end tax avoidance.

<https://www.oecd.org/tax/beps>

OECD Publishing: OECD/Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

Επίσημος Διαδικτυακός Τόπος της ΕΕ:

[europa/eu/yourEurope/citizens/work/taxes/double taxation](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/europa/eu/yourEurope/citizens/work/taxes/double%20taxation).
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/>

Οδηγία 2011/16/ΕΕ, Οδηγία 2014/107/ΕΕ, Οδηγία 2016/1164/ΕΕ, Οδηγία 2017/1852/ΕΕ

Publications Office of the EU

CEPS, Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices, (2019), pp. 43-48

The Official Journal of the European Union <https://eur-lex.europa.eu/>

90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declarations

European Parliament legislative resolution of 6 July 2017 on the proposal for a Council directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM(2016)0686 - C8-0035/2017 - 2016/0338(CNS))

European Commision:

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, (2017)
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf.

Guidelines for a Model of a European Taxpayers' Code, (2016)
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines

Resolution on Tax Disputes in EU. <https://ec.europa.eu/greece/news>

Taxation and Customs Union. Resolution on Tax Disputes in EU, <https://ec.europa.eu/greece/news>

Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and Tax avoidance (Specific contract No 1 TaxUD/2013/DE/303 Based on framework contract No TaxUD/2012/CC/117) Final report EY, April 2014
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf

Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969.

https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf