

# ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΤΟ ΕΡΓΟΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΤΗΣ Κ. Τ. Ε.

Ἰπὸ

ΓΕΩΡΓ. Α. ΜΑΝΤΖΑΒΙΝΟΥ

Ἐάν καὶ τὸ πολιτικὸν ἔργον τοῦ θεσμοῦ τῆς Γενεύης, χωρὶς νὰ εἶνε εὐκαταφρόνητον, δὲν ἐσημείωσε τὴν ἐπιτυχίαν ἣτις ἀνεμένετο ἐξ αὐτοῦ, οὐδεμία ὅμως ὑπάρχει ἀμφισβήτησις περὶ τῆς ἐπιτυχοῦς δράσεως τοῦ θεσμοῦ τούτου εἰς τοὺς λοιποὺς τομεῖς τῆς συγχρόνου ζωῆς τῶν Λαῶν καὶ τῶν Κρατῶν.

Δραῖσις πολύμορφος καὶ πολυσχιδῆς, δημοσιονομική, οἰκονομική, κοινωνική, ἀπέδωκεν ἀποτελεσματικοὺς καὶ ἀληθῶς σωτηρίους διὰ πολλὰ Κράτη καρπούς.

Ἡ δραῖσις αὕτη τῆς Κ. Τ. Ε. ἐκτιμᾶται ἰδιαιτέρως ἐν Ἑλλάδι, διότι οὐδεὶς λησμονεῖ τὴν ἠθικὴν βοήθειαν καὶ τὴν συνδρομὴν τὴν παρασχεθεῖσαν ὑπὸ τῆς Κ. Τ. Ε. εἰς τὴν Χώραν ἡμῶν, ὅτε αὕτη εὐρέθη ἠναγκασμένη νὰ δεχθῆ εἰς τοὺς κόλπους τῆς ἐν καὶ ἡμισυ ἑκατομμύριον προσφύγων ἀδελφῶν ζητούντων ἄρτον καὶ στέγην παρὰ τῆς Ἑλληνικῆς Πατρίδος, ἣτις εἶχεν ἐξέλθει συντετριμμένη ἠθικῶς καὶ οἰκονομικῶς ἐκ τῆς Μικρασιατικῆς καταστροφῆς.

Εἰδικωτέρᾳ ἀνάπτυξιν τοῦ δημοσιονομικοῦ, οἰκονομικοῦ καὶ κοινωνικοῦ ἔργου τῆς Κ. Τ. Ε. θ' ἀπήτει καὶ χῶρον πολύν, θὰ διέφευγε δὲ καὶ τῶν ὀρίων τῆς ἀρμοδιότητος ἡμῶν. Ὡς ἐκ τούτου θὰ περιορισθῶμεν ν' ἀναπτύξωμεν ἐνταῦθα τὸ ἔργον τῆς Κ. Τ. Ε. ὅπερ σχετίζεται μὲ τὴν δημοσιονομικὴν αὐτῆς δραῖσιν καὶ συγκεκριμένως μὲ διάφορα φορολογικὰ ζητήματα γενικωτέρου ἐνδιαφέροντος.

Α. Η ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.— ΣΥΣΤΑΣΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΤΗΣ Κ. Τ. Ε.

Οἱ θεωρητικοὶ οἰκονομολόγοι καὶ κυρίως οἱ καθηγηταὶ Seligman, Griziotti, Einaudi, Allix καὶ ὁ Sir J. Stamp διὰ συνεχῶν μελετῶν καὶ μαθημάτων εἰς τὴν Ἀκαδημίαν τοῦ Διεθνοῦς Δικαίου ἐν Χάγῃ κατέδειξαν τὴν ἰδιαιτέραν σημασίαν τοῦ

προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ εἰδικώτερον τὰς δυσχερείας ἃς αὕτη προκαλεῖ εἰς τὴν διεθνῆ κίνησιν τῶν κεφαλαίων<sup>1</sup>.

Τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας ἐμφανίζει κατὰ τὴν ἄμεσον μεταπολεμικὴν ἰδίως περίοδον μεγαλυτέραν ἀνάπτυξιν.

Ἡ αὔξεις τῶν φορολογικῶν βαρῶν εἰς τὰ διάφορα κράτη καὶ ἡ ἀνάγκη τῆς δικαιότερας κατανομῆς τούτων, ἡ μορφή τῆς συγχρόνου οἰκονομίας ἣτις ἀπὸ ἐθνικῆ καὶ ἀπλουστέρα ὡς ἦτο κατὰ τὸ παρελθόν, ἀποθαίνει ἤδη σαφέστερον διεθνῆς καὶ μᾶλλον πολυσύνθετος, εἶνε αἱ κύριαί αἰτίαι τῆς ἐπεκτάσεως τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας ἐν τῇ διεθνεί καὶ ἐσωτερικῇ ἀκόμῃ ἀπόψει αὐτῆς.

Αἱ ἀνόμοιαι ἀρχαὶ φορολογίας αἵτινες διέπουν τὰ ἐθνικὰ φορολογικὰ συστήματα, φαινόμενον ὀφειλόμενον τὸ μὲν εἰς λόγους ἱστορικούς, τὴν ποικιλίαν τῶν μορφῶν τῶν ἐθνικῶν οἰκονομιῶν, τὴν σύνθεσιν αὐτῶν καὶ πολλάκις εἰς ἀφορμὰς ἀνταγωνισμοῦ μεταξὺ τῶν κρατῶν, τὸ δὲ εἰς τὰ ὑπέρογκα βάρη τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν συγχρόνων κρατῶν ἅτινα ὡς ἐκ τούτου ἐπιζητοῦν νὰ ἐπεκτείνουν τὴν φορολογικὴν ἀρμοδιότητα αὐτῶν καὶ νὰ ἐξεύρουν κατὰ τὸ δυνατὸν περισσοτέρους πόρους, πάντα ταῦτα ἀποτελοῦν βασικὰς δυσχερείας εἰς τὴν ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἡ Κ. Τ. Ε., ἐκτιμῶσα τὴν σημασίαν ἣν παρουσιάζει τὸ θέμα τῆς διπλῆς φορολογίας, προβαίνει εὐθὺς ἀπὸ τῶν πρώτων ἐτῶν τῆς συστάσεώς της εἰς τὴν ἔρευναν αὐτοῦ καὶ ἀνέθεσε τὴν μελέτην τοῦ ἀρχικῶς εἰς θεωρητικούς οἰκονομολόγους. Ἀναγνωρίσασα ὅμως ὅτι τὸ θέμα τοῦτο θὰ ἔπρεπε κυρίως ἂν μὴ ἀποκλειστικῶς νὰ ἐξετασθῇ ἀπὸ τῆς τεχνικῆς αὐτοῦ πλευρᾶς, ἀνέθεσε τὴν ἔρευναν ταύτην καὶ εἰς ἀνωτάτους δημοσίους ὑπαλλήλους ἀρμοδίων ὑπηρεσιῶν ἐνίων Κρα-

---

<sup>1</sup> Ποῖος εἶναι ὁ ὀρισμὸς τῆς διπλῆς φορολογίας ἐν τῇ διεθνεί ὄψει αὐτῆς δὲν μᾶς ἀπασχολεῖ ἐνταῦθα, διότι ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου ἔχομεν πολλὰς ἐργασίας ἰδίως τοῦ καθηγητοῦ Griziotti εἰς μαθήματα ἅτινα ἔδωσεν εἰς τὴν Ἀκαδημίαν τοῦ Διεθνοῦς Δικαίου ἐν Χάγῃ κατὰ τὸ ἔτος 1926 ὑπὸ τὸν τίτλον «L'imposition fiscale des étrangers 1926» καὶ παρ' ἡμῖν Π. Δερτιλῆ «Τὸ πρόβλημα τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας ἰδίως ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς Ἑλληνικῆς Νομοθεσίας».

τῶν. Ἀκολουθῶς συνεκλήθη κατ' Ὀκτώβριον τοῦ ἔτους 1926 ἐν Γενεύῃ γενικὴ συνέλευσις ἐμπειρογνομόνων ἀντιπροσωπευόντων τὰς διαφόρους Κυβερνήσεις ἐπὶ τῷ σκοπῷ γενικωτέρας ἐξετάσεως τοῦ θέματος τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἡ Συνέλευσις αὕτη εἰς ἣν ἔλαβον μέρος καὶ Κράτη μὴ μετέχοντα τῆς Κ. Τ. Ε. ὡς αἱ Ἠνωμένοι Πολιτεῖαι τῆς Β. Ἀμερικῆς, ἐκτὸς τῶν ἄλλων ἀποφάσεων ἔλαβεν συγχρόνως καὶ τὴν ἀπόφασιν, ὅπως ἀποδεχθῆ τὴν σύστασιν μονίμου Ἐπιτροπῆς, εἰς ἣν θ' ἀνετίθετο ἡ μελέτη καὶ ἡ παρακολούθησις τοῦ ζητήματος τῆς διπλῆς φορολογίας.

Τὸ Συμβούλιον τῆς Κ. Τ. Ε. κατὰ Δεκέμβριον τοῦ ἔτους 1928 ἐνέκρινε τὴν ἀνωτέρω πρότασιν καὶ συνέστησε τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν (Comité Fiscal).

Ἡ σύνθεσις τῆς Ἐπιτροπῆς ταύτης ὠρίσθη ἐκ δώδεκα τακτικῶν μελῶν διοριζομένων ὑπὸ τοῦ Συμβουλίου τῆς Κ. Τ. Ε., ἵνα δὲ διατηρῆται ἡ ἐπαφή μεθ' ὄλων τῶν Κρατῶν ἀπεφασίσθη, ὅπως διορίζονται καὶ ἀντεπιστέλλοντα μέλη λαμβανόμενα ἐκ τῶν χωρῶν ἐκείνων αἵτινες δὲν θ' ἀντεπροσωπεύοντο διὰ τακτικοῦ μέλους ἐν τῇ Φορολογικῇ Ἐπιτροπῇ.

Τὸ ἔργον τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ὀρίζεται ὡς κάτωθι:

- 1) εἰς τὴν κατὰ περιόδους ἐξέτασιν τῶν θεμάτων τῶν σχετιζομένων μὲ τὴν διπλὴν φορολογίαν καὶ τὴν φορολογικὴν διαφυγὴν καὶ τὴν διοικητικὴν συνεργασίαν τῶν Κρατῶν ἐν τῇ εἰσπράξει καὶ βεβαιώσει τῶν φόρων.
- 2) εἰς τὴν κατάρτισιν τύπων διμερῶν ἢ πολυμερῶν συμβάσεων πρὸς ρύθμισιν τῆς διπλῆς διεθνοῦς φορολογίας.
- 3) εἰς τὴν ἐξέτασιν τῶν μέτρων τῶν δυναμένων νὰ συμβάλουν εἰς τὴν ρύθμισιν τῶν ζητημάτων τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ τὴν δικαιότεραν καὶ προσφοροτέραν κατανομὴν τῶν φορολογικῶν βαρῶν.
- 4) εἰς τὴν συγκριτικὴν μελέτην τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν.
- 5) εἰς τὴν προπαρασκευαστικὴν ἐργασίαν πρὸς σύγκλησιν ἐνδεχομένως γενικωτέρων διασκέψεων ἐξ ἀντιπροσώπων ὄλων τῶν Κρατῶν πρὸς ἐξέτασιν τῶν θεμάτων τῆς διπλῆς φορολογίας.

6) εἰς τὴν ἐπεξεργασίαν ὄλων τῶν θεμάτων τῆς διπλῆς φορολογίας, τὰ ὅποια σχετίζονται μὲ τὸ διεθνὲς δίκαιον, ὡς τοῦ ζητήματος τῆς ἀμοιβαιότητος, τῆς ρήτηρας τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους, τῆς ἐννοίας τῆς φορολογικῆς κατοικίας.

Εἰς τὸ ἔργον αὐτῆς ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἔχει τὴν πολύτιμον ὄντως βοήθειαν τῶν μονίμων ὑπηρεσιῶν τῆς Κ. Τ. Ε. καὶ εἰδικώτερον τοῦ Δημοσιονομικοῦ καὶ Οἰκονομικοῦ Τμήματος αὐτῆς. Διενήργησεν ἐπίσης καὶ ἐπιτοπίους ἐρεύνας εἰς τὰ διάφορα Κράτη εἴτε διὰ τῶν μελῶν αὐτῆς εἴτε δι' ἄνωγτων ὑπαλλήλων διαφόρων Κρατῶν ἢ ἄλλων ἐμπειρογνωμόνων πρὸς σύνταξιν ἐκθέσεων ἐπὶ τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν. Τὸ ἔργον αὐτῆς ἐκτιμηθέν, ἐπέσυρεν ἀξιόλογον δωρεὰν τοῦ βαθυπλούτου Ἀμερικανοῦ Rockefeller, ἥτις παρέσχεν οὕτω ἀφθονώτερα τὰ μέσα πρὸς διενέργειαν τῶν ἐρευνῶν τούτων.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, μόνιμος οὖσα Ἐπιτροπὴ τῆς Κ. Τ. Ε., συνέρχεται περιοδικῶς καὶ ἐξετάζει τὰ θέματα τῆς ἀρμοδιότητος αὐτῆς.

Ἀπὸ τοῦ ἔτους 1929, ὅτε τὸ πρῶτον συνέστη, ἔσχεν ὀκτῶ ἐν ὄλῳ συνόδους καθ' ἃς ἐξήτασε καὶ ἐμελέτησε πολλαπλᾶ καὶ ποικίλα θέματα τῆς ἀρμοδιότητός της.

Κατὰ τὰς πρώτας αὐτῆς συνόδους αἱ ἐργασίαι τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς περιστρέφονται ἀποκλειστικῶς μὲ θέματα σχετιζόμενα μὲ τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας, ἰδιαιτέρα δὲ σημασία ἀπεδόθη εἰς τὸ ζήτημα τῶν ἐφαρμοστέων κανόνων διαχωρισμοῦ (*règles de ventilation*) τῶν κερδῶν τῶν ἐπιχειρήσεων, αἵτινες ἐργάζονται εἰς περισσοτέρας τῆς μιᾶς χώρας.

Ἰδιαιτέρως ἡ Ἐπιτροπὴ ἀπασχολεῖται μὲ τὴν κατάρτισιν τύπων συμβάσεων, ὅπως ταῦτα χρησιμεύσουν ὡς πρότυπα διὰ τὰ Κράτη ἐν τῇ πολιτικῇ αὐτῶν τῆς συνάψεως συμβάσεων τεινουσῶν εἰς τὴν ρύθμισιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας.

Προβαίνομεν κατωτέρω εἰς τὴν λεπτομερεστέραν κατὰ τὸ δυνατὸν ἀνάπτυξιν τῶν σπουδαιοτέρων θεμάτων, ἅτινα ἀπασχολοῦν τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν σχετικῶς μὲ τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας.

## Ι. Πράκτορες, μόνιμοι έγκαταστάσεις και φορολογική κατοικία.

Ός μνημονεύομεν άνωτέρω, τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας ἐκδηλοῦται λόγω τοῦ ὅτι αἱ ἐπιχειρήσεις ἀπὸ ἐθνικαὶ καθίστανται διεθνεῖς, ἐπεκτείνουσαι τὰς ἐργασίας αὐτῶν εἰς περισσοτέρας χώρας καὶ ἀντλοῦσαι συμφέροντα ἀπὸ πλείονας οἰκονομίας. Ἐν τῇ ἐπεκτάσει ταύτῃ τοῦ κύκλου τῶν συμφερόντων αὐτῶν αἱ ἐπιχειρήσεις χρησιμοποιοῦσι βοηθητικὰ ὄργανα, πράκτορας, οἵτινες εἶνε δυνατὸν νὰ εἶνε ἀνεξάρτητοι ἢ μὴ. Κατὰ συνέπειαν διατηροῦσιν εἰς ξένας χώρας ἐγκαταστάσεις μόνιμους ἢ μὴ. Δύναται τις λοιπὸν νὰ κατανοήσῃ εὐχερῶς τὴν σημασίαν τὴν ὁποίαν ἔχει ἐν τῷ προβλήματι τῆς διπλῆς φορολογίας ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ὄρου «αὐτονόμου πράκτορος» (agent autonome) ὡς καὶ τοῦ ὄρου «μόνιμου ἐγκαταστάσεως» (établissement stable).

Τὸ ζήτημα τοῦτο προεκάλεσε μακρὰς συζητήσεις μεταξὺ τῶν μελῶν τῆς Ἐπιτροπῆς ἀφ' ἑνὸς μὲν διότι εἶνε δυσχερὴς ὁ ὀρισμὸς τῶν ἐννοιῶν τούτων ἐντὸς ἰδίως τοῦ πλαισίου τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας, καθόσον ἐπηρεάζεται ἐκ πλείστων κριτηρίων καὶ ἀφ' ἑτέρου διότι εἰς πολλάς ἐθνικὰς νομοθεσίας δὲν συναντᾶται ὁ ὀρισμὸς τοῦ αὐτονόμου πράκτορος καίτοι διὰ τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας ἔχει τοῦτο ἰδιαίτεραν σημασίαν.

Ὁ ὀρισμὸς τῆς ἐννοίας τοῦ αὐτονόμου πράκτορος, βοηθητικοῦ ὄργάνου τοῦ ἐμπορίου, ἔχει καταφανῆ πρακτικὴν ἀξίαν ἐπὶ τῶν θεμάτων τῆς διπλῆς φορολογίας, διότι ἀναλόγως τοῦ κριτηρίου ὅπερ θὰ ληφθῆ ὑπ' ὄψει διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς ἐννοίας ταύτης, θὰ ὑποβληθοῦν αἱ ἐργασίαι τοῦ βοηθητικοῦ τούτου ὄργάνου τοῦ ἐμπορίου εἰς τὴν φορολογίαν εἴτε τοῦ Κράτους, ὅπου ἀσκεῖ τὴν ἐργασίαν του, εἴτε τοῦ Κράτους ὅπου ἐδρεύει ἢ ἐπιχείρησις ἧς θεωρεῖται πράκτωρ. Ἡ Ἐπιτροπὴ, ἀντὶ νὰ δώσῃ τὸν ὀρισμὸν τῆς ἐννοίας τοῦ αὐτονόμου πράκτορος, προέβη εἰς ἕνα λεπτολόγον καθορισμὸν τῶν κριτηρίων τῆς ἐννοίας ταύτης, ἢ ἀπαρίθμησις τῶν ὁποίων συνοπτικῶς παρέχεται εἰς τὴν σχετικὴν ἔκθεσιν αὐτῆς πρὸς τὸ Συμβούλιον τῆς Κ. Τ. Ε.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Βλέπε Comité Fiscal Rapport au Conseil sur les travaux de la deuxième Session du Comité Fiscal. Ἐν τῇ ἐκθέσει ταύτῃ ἡ Ἐπιτροπὴ

Δέον νὰ προστεθῇ τέλος, ὅτι οἱ ἐν λόγῳ ὅροι διασαφηνίζονται ἐπίσης εἰς τὴν ἔκθεσιν τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς πρὸς τὸ Συμβούλιον τῆς Κ. Τ. Ε. περὶ τῶν ἐργασιῶν τῆς πέμπτῃς συνόδου αὐτῆς, ὅπου ἀνευρίσκει τις τὸ σχέδιον τῆς συμβάσεως ἐν σχέσει μὲ τὴν κατανομὴν τοῦ βιομηχανικοῦ καὶ ἐμπορικοῦ εἰσοδήματος τῶν διεθνῶν ἐπιχειρήσεων μεταξὺ τῶν Κρατῶν ἐπὶ τῷ σκοπῷ τῆς φορολογίας αὐτῶν.

Ἄνάλογον πρὸς τὸ ἐνδιαφέρον τὸ ὁποῖον ἐμφανίζει ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας ὁ ὀρισμὸς τοῦ ὄρου τοῦ αὐτονόμου πράκτορος (agent autonome) καὶ τοῦ ὄρου τῆς μονίμου ἐγκαταστάσεως (établissement

---

ἀναζητήσασα τὰ διάφορα κριτήρια συμφώνως πρὸς τὰ ὁποῖα θὰ ἠδύνατο νὰ ὀδηγηθῇ πρὸς καθορισμὸν τοῦ ὄρου «τοῦ αὐτονόμου πράκτορος» καὶ τῆς «μονίμου ἐγκαταστάσεως» καταλήγει ὡς κάτωθι :

Lorsqu'une entreprise étrangère entretient des relations d'affaires régulières dans un pays par l'intermédiaire d'un agent qui est établi et a qualité pour agir au nom de l'entreprise, elle sera considérée comme ayant un établissement stable dans ce pays. Il en sera notamment ainsi lorsque l'agent établi dans le pays :

a) Est un fondé de pouvoir qui engage habituellement l'entreprise pour laquelle il travaille ; ou

b) Est lié par un contrat d'emploi et se livre habituellement à des actes de commerce pour le compte de l'entreprise moyennant rémunération de celle-ci ; ou

c) A habituellement pour la vente un dépôt ou un stock de marchandises appartenant à l'entreprise.

On peut en outre considérer comme indice de l'existence d'un contrat d'emploi aux termes de la lettre b), le fait que les frais d'administration de l'agent, notamment le loyer des locaux, sont supportés par l'entreprise, ou lorsque l'intervention de celle-ci manifeste par des signes extérieurs. Le courtier prêtant ses services à une entreprise pour la mettre en rapport avec la clientèle n'entraîne pas, de son chef, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable, même s'il exerce son activité pour ladite entreprise avec une certaine continuité ou périodicité. De même, le fait qu'un commissionnaire agit en son propre nom pour une ou plusieurs entreprises et reçoit une commission au taux normal n'implique pas en principe, pour aucune de ces entreprises, l'existence d'un établissement stable. Il pourrait toutefois en être autrement au cas où le commissionnaire serait tenu de consacrer son activité exclusivement à une seule entreprise.

Enfin on ne peut considérer qu'il y a établissement stable lorsqu'il s'agit de voyageurs de commerce ne rentrant dans aucune des catégories désignées ci-dessus.

stable) ἔχει ἐπίσης ὁ ὀρισμὸς τῆς ἐννοίας τῆς «φορολογικῆς κατοικίας» τόσον τοῦ φυσικοῦ προσώπου ὅσον καὶ τοῦ νομικοῦ προσώπου τῆς ἐταιρίας, διότι ἐκ τοῦ περιεχομένου τῆς ἐννοίας ταύτης προσδιορίζεται ποῖον κράτος εἰς μίαν συγκεκριμένην περίπτωσιν ἔχει ἀρμοδιότητα φορολογίας.

Ἡ Ἐπιτροπή, ἀποδίδουσα πολὺ ὀρθῶς τὴν προσήκουσαν σημασίαν εἰς τὸν καθορισμὸν τοῦ ὄρου τῆς φορολογικῆς κατοικίας, προβαίνει εἰς τὸν ὀρισμὸν τῆς. Οὕτως ὡς φορολογικὴ κατοικία τοῦ φυσικοῦ μὲν προσώπου ὀρίζεται «ὁ τόπος τῆς κανονικῆς διαμονῆς του (résidence normale) νοουμένης ταύτης ἐν τῇ σημασίᾳ τῆς μονίμου οἰκήσεως» ὡς φορολογικὴ δὲ κατοικία τοῦ νομικοῦ προσώπου ὀρίζεται «ὁ τόπος ἔνθα ἡ πραγματικὴ κεντρικὴ διεύθυνσίς του».

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἐξήτασεν ἐπίσης ἕτερα παρόμοια θέματα, ὡς τὴν ἐννοιαν τῆς ρήτρας τοῦ μᾶλλον εὐνοουμένου Κράτους ἐν σχέσει μὲ τὴν φορολογίαν, τὸν ὄρον τῆς ἀμοιβαιότητος ἐν τῇ φορολογίᾳ, θέματα ἐμφανίζοντα μεγάλην θεωρητικὴν ἀξίαν ὡς καὶ ἐξ ἴσου ἰδιαιτέραν πρακτικὴν ἀξίαν, καθόσον γενικώτερον γίνεται χρῆσις τῶν ὄρων τούτων εἰς τὰς μεταξὺ τῶν Κρατῶν συναπτομένας ἐμπορικὰς συμβάσεις.

## II. Οἱ κανόνες διαχωρισμοῦ (règles de ventilation) τῶν κερδῶν τῶν διεθνῶν ἐπιχειρήσεων.

Εἰς τὰς ἐργασίας τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς σημαίνουσιν θέσιν καταλαμβάνει τὸ ζήτημα τοῦ διαχωρισμοῦ τῶν κερδῶν τῶν διεθνῶν ἐπιχειρήσεων. Τὸ θέμα τοῦτο εἶνε πολύπλοκον ἐν τῇ οὐσίᾳ αὐτοῦ. Ἐμφανίζει ἐπίσης ἐξαιρετικὸν πρακτικὸν ἐνδιαφέρον, τὴν ἔκτασιν τοῦ ὁποίου κατανοεῖ τις, ὅταν λάθῃ ὑπ' ὄψει τὴν διεθνῆ μορφήν τῆς συγχρόνου οἰκονομίας καὶ τὴν δρᾶσιν μιᾶς ἐπιχειρήσεως εἰς περισσοτέρας τῆς μιᾶς χώρας καὶ τὰ συμφέροντα ἅτινα προκύπτουν καὶ συνδέονται μὲ τὴν τοιαύτην διακλάδωσιν τῶν ἐπιχειρήσεων εἰς τὴν παγκόσμιον οἰκονομίαν.

Ἡ Ἐπιτροπὴ ἔκρινε πρὸς τοῦτο σκόπιμον νὰ διενεργήσῃ συγκριτικὴν ἐπιτόπιον ἔρευναν ἐπὶ τῶν κανόνων τούτων ὡς ἐφαρμόζονται εἰς τὰ διάφορα Κράτη, πρὸς κάλυψιν δὲ τῶν σχετικῶν δαπανῶν διέθεσε μέρος τῆς δωρεᾶς τοῦ Rockefeller. Κατήρτισε πρὸς τοῦτο ἐρωτηματολόγιον λεπτομερὲς ἐπὶ τῇ

βάσει τοῦ ὁποίου κατὰ τρόπον ὁμοιόμορφον συνετάχθησαν αἱ ἐκθέσεις ἐπὶ τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν ἐν σχέσει μὲ τοὺς ἐφαρμοζομένους ὑπ' αὐτῶν κανόνας διαχωρισμοῦ τῶν κερδῶν τῶν προκυπτόντων ἐξ ἐπιχειρήσεων ἐργαζομένων εἰς περισσοτέρας χώρας ἢ ἀντλούντων ὅπωςδῆποτε συμφέροντα ἐκ περισσοτέρων χωρῶν.

Μὲ τὸ ζήτημα τῶν κανόνων τῶν ἐφαρμοστέων πρὸς προσδιορισμὸν τῶν κερδῶν τῶν διεθνῶν ἐπιχειρήσεων ἀσχολεῖται εἰδικώτερον ἢ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ κατὰ τὴν τετάρτην καὶ πέμπτην σύνοδον αὐτῆς. Ἡ συντελεσθεῖσα ἐπιτόπιος ἔρευνα ὑπὸ τοῦ κ. Caroll<sup>1</sup> ὡς καὶ αἱ συνταχθεῖσαι μελέται ὑπὸ ἐμπειρογνομόνων οἵτινες εἶχον ἐπιφορτισθῆ ὑπὸ τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς μὲ τὴν σύνταξιν σχετικῶν ἐκθέσεων ἐπὶ τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν<sup>2</sup>, παρέσχον εἰς τὴν Ἐπιτροπὴν τὸ ἀφθονον ὕλικόν, ὅπερ διεφώτισεν αὐτὴν ἐν σχέσει μὲ τοὺς κανόνας οἵτινες ἴσχυον εἰς ἐκάστην χώραν ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου. Ἐξ ἄλλου αἱ συζητήσεις αἵτινες διεξήχθησαν εἰς τοὺς κόλπους τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς πρὸς προσδιορισμὸν ἐνίων βασικῶν ἐννοιῶν καὶ ἐπιμάχων σημείων τοῦ προβλήματος, ὡς αἱ συζητήσεις ἐν σχέσει πρὸς τὸν ὄρισμὸν τῆς ἐννοίας τῆς φορολογικῆς κατοικίας, τοῦ αὐτονόμου πράκτορος καὶ τῆς μονίμου ἐγκαταστάσεως εἶχον προετοιμάσει τὸ ἔδαφος πρὸς διατύπωσιν τῶν ἀπόψεων τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ἐπὶ τοῦ σημείου τούτου τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας. Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἐπὶ τῇ βάσει τῶν στοιχείων τούτων προέβη εἰς τὴν διατύπωσιν σχεδίου συμβάσεως ἀποβλέποντος εἰς τὴν μεταξὺ τῶν διαφόρων κρατῶν κατανομὴν τοῦ βιομηχανικοῦ καὶ ἐμπορικοῦ εἰσοδήματος μιᾶς διεθνοῦς ἐπιχειρήσεως ἐπὶ τῷ σκοπῷ τῆς φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος τούτου.

Αἱ κύρια ἀρχαὶ αἵτινες διακρίνουν τὸ ἐν λόγῳ σχέδιον εἶνε αἱ ἀκόλουθοι:

Ἐν πρώτοις προσδιορίζεται ἡ ἐννοία τοῦ βιομηχανικοῦ καὶ ἐμπορικοῦ εἰσοδήματος. Πρὸς τοῦτο ἀντὶ τοῦ συγκεκριμένου ὁρισμοῦ τῆς ἐννοίας ταύτης ἀπαριθμοῦνται τὰ εἰσοδή-

<sup>1</sup> Βλέπε τὸν δημοσιευθέντα ὑπὸ τῆς Κ. Τ. Ε. τόμον ὑπὸ τὸν τίτλον «L'imposition des entreprises étrangères et nationales. — Méthodes de ventilation des revenus imposables», Genève 1933.

<sup>2</sup> Ἡ μελέτη διὰ τὴν ἐν Ἑλλάδι ἰσχύουσαν νομοθεσίαν συνετάχθη ὑπὸ τοῦ κ. Α. Σμπαρούνη, Διευθυντοῦ τότε τῶν ἀμέσων φόρων.

ματα εκείνα, ἅτινα δὲν ἐμπίπτουν εἰς τὸ ἐμπορικὸν καὶ βιομηχανικὸν εἰσόδημα, εἰς τρόπον ὥστε ν' ἀποφευχθῆ πάσα σχετική ἀμφισβήτησις.

Κατὰ τὸ σχέδιον τῆς συμβάσεως ἀναγνωρίζεται δικαίωμα φορολογίας εἰς τὸ Κράτος εἰς ὃ κεῖται ἡ μόνιμος ἐγκατάστασις διεθνoῦς ἐπιχειρήσεως. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ἡ ἀρμοδιότης φορολογίας τοῦ Κράτους εἰς ὃ ὑπάρχει μόνιμος ἐγκατάστασις μιᾶς ἐπιχειρήσεως, παρακολουθεῖ καὶ τὴν εἰς ἄλλας χώρας ἐπέκτασιν τῶν ἐργασιῶν καὶ τὰ κέρδη τῆς μονίμου ταύτης ἐγκαταστάσεως, ἐὰν καὶ ἐφ' ὅσον δὲν ὑπάρχη εἰς τὰς τελευταίας ταύτας χώρας μόνιμος ἐγκατάστασις τῆς ἰδίας ἐπιχειρήσεως.

Εἰς ἣν περίπτωσιν ἡ διεθνῆς ἐπιχείρησις ἔχει μονίμους ἐγκαταστάσεις εἰς περισσοτέρας τῆς μιᾶς χώρας, θεωρεῖται ἐκάστη τούτων ὡς ἀνεξάρτητος καὶ φορολογεῖται συνεπῶς ὑπὸ τοῦ Κράτους ὅπου εἶνε ἐγκατεστημένη. Πρὸς διαχωρισμὸν τῶν κερδῶν λαμβάνονται ὑπ' ὄψει τὰ λογιστικὰ βιβλία ἐκάστης μονίμου ἐγκαταστάσεως. Ἐὰν ὁμως δὲν τηρῶνται χωριστὰ λογιστικὰ βιβλία, τότε ἡ ἐπιχείρησις ἐνεργεῖ τὰς ἐνδεικνυόμενας λογιστικὰς προσαρμογὰς καὶ διορθώσεις ἐπὶ τῷ σκοπῷ τῆς ἐξευρέσεως τῶν κερδῶν τῶν ἀναλογούντων εἰς ἐκάστην μόνιμον ἐγκατάστασιν. Ἄν τοῦτο καθίσταται δυσχερὲς λαμβάνεται ὑπ' ὄψει ὁ κύκλος τῶν ἐργασιῶν τῆς μονίμου ἐγκαταστάσεως, ἥτοι τὸ σύνολον τῶν ἐργασιῶν τῆς μονίμου ἐγκαταστάσεως ἐν σχέσει μὲ τὸ σύνολον τῶν ἐργασιῶν τῆς ἐπιχειρήσεως.

Ὅσον ἀφορᾷ τὴν κατανομὴν τῶν χρεῶν ταῦτα βαρύνουν τὴν μόνιμον ἐγκατάστασιν ἣν ἀφοροῦν ἢ κατανέμονται μεταξὺ τῶν μονίμων ἐγκαταστάσεων τὰς ἀνάγκας τῶν ὁποίων ἐξυπηρέτησαν ἢ βαρύνουν ἀποκλειστικῶς τὴν κεντρικὴν ἐπιχείρησιν ἐφ' ὅσον ταύτην καὶ μόνον ἀφοροῦν.

Δυσχερέστερος εἶνε ὁ διαχωρισμὸς τῶν κερδῶν τῶν κτωμένων ὑπὸ διεθνoῦς τραπεζιτικῆς ἐπιχειρήσεως. Διὰ τοῦτο ἐν σχέσει πρὸς τὰς τραπεζικὰς ἐπιχειρήσεις προβλέπονται ἴδιοι κανόνες ἐν τῷ σχεδίῳ τῆς συμβάσεως. Κατὰ τὸ σχέδιον τοῦτο ἀνήκουν εἰς τὴν μόνιμον ἐγκατάστασιν τὰ κέρδη, ἅτινα κτᾶται αὕτη ἐκ τῶν ἐργασιῶν τῆς καὶ εἰς ἣν ἀκόμη περίπτωσιν προέρχονται ταῦτα ἐκ τόκων, δανείων, προκαταβολῶν, πιστώσεων κλπ. χορηγηθειῶν εἰς ἑτέραν μόνιμον ἐγκατά-

στασιν λειτουργοῦσαν εἰς ἑτέραν χώραν. Ἐὰν ὅμως μία μόνιμος ἐγκατάστασις προικοδοτήσῃ μόνιμως ἑτέραν μόνιμον ἐγκατάστασιν, τὰ ἐκ τῆς προικοδοτήσεως εἰσοδήματα ὑποκείνται εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ κράτους ὅπου ἡ προικοδοτηθεῖσα μόνιμος ἐγκατάστασις.

Δύναται νὰ παρατηρηθῇ, ὅτι διὰ τοῦ σχεδίου τῆς ἐν λόγω συμβάσεως δὲν ἐπιτυγχάνεται πλήρως ἡ ἀποφυγὴ τῆς διπλῆς φορολογίας, διότι οὐδεὶς περιορισμὸς τίθεται εἰς τὴν ἀρμοδιότητα φορολογίας τοῦ Κράτους τῆς φορολογικῆς κατοικίας τῆς ἐπιχειρήσεως, ὅπερ ἀφίεται ἐλεύθερον νὰ φορολογήσῃ πᾶν εἰσόδημα τῆς ἐπιχειρήσεως ταύτης. Ἡ ἐπὶ τοῦ σημείου ὅμως τούτου ἐκδηλουμένη διπλῆ φορολογία δύναται νὰ θεραπευθῇ δι' ἰδίων συμφωνιῶν μεταξὺ τῶν ἐνδιαφερομένων Κρατῶν, ὡς ἄλλως τε συνέστησε καὶ ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ.

Τὸ θέμα τοῦ διαχωρισμοῦ τῶν κερδῶν τῶν ἐπιχειρήσεων αἵτινες ἐπεκτείνουν τὴν δρᾶσιν αὐτῶν εἰς περισσοτέρας τῆς μιᾶς χώρας εἶνε πολύπλοκον. Ὅχι μόνον ἡ διακλάδωσις τῶν διεθνῶν ἐπιχειρήσεων εἰς τὰς ἔθνικὰς οἰκονομίας εἶνε πολύμορφος, ὅχι μόνον αἱ ἔθνικαὶ φορολογίαι ἐμφανίζουν ποικίλιαν μεθόδων καὶ κανόνων ἐν τῷ διαχωρισμῷ τῶν κερδῶν τῶν ἐπιχειρήσεων, ἀλλ' ἀκόμη καὶ τὰ πληττόμενα συμφέροντα τῶν προϋπολογισμῶν τῶν Κρατῶν εἶνε ἀξιόλογα. Διὰ τοῦτο αἱ δυσχέρειαι τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ σχεδίου τούτου εἶνε μεγαλύτεραι.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ δὲν παρείδε τὴν δυσχέρειαν τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ σχεδίου τούτου τῆς ἐν λόγω συμβάσεως καὶ διὰ τοῦτο ἐπεζήτησε νὰ γνωρίσῃ τὰς ἀπόψεις τῶν Κυβερνήσεων ἐπὶ τοῦ καταρτισθέντος σχεδίου, ἐκοινοποίησε δὲ τοῦτο εἰς αὐτὰς διὰ τῆς Γενικῆς Γραμματείας τῆς Κ. Τ. Ε. Αἱ ἀπαντήσεις τῶν Κυβερνήσεων ἀπησχόλησαν τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν κατὰ τὴν πέμπτην σύνοδον αὐτῆς καὶ ἐκ τῶν γενομένων συζητήσεων διευκρινίζονται σημεῖα τινὰ τοῦ προσχεδίου, ὅπερ καὶ συμπληροῦται εἰς τινὰ σημεῖα αὐτοῦ ἰδίᾳ ὅσον ἀφορᾷ τὸν διαχωρισμὸν τῶν κερδῶν τῶν ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐπὶ πλέον προσετέθησαν καὶ νέαι διατάξεις. Μία ἐκ τῶν προσθεθεισῶν διατάξεων εἶνε ἡ ἀφορῶσα εἰς τὰς ναυτιλιακὰς ἐπιχειρήσεις καὶ τὰς ἐπιχειρήσεις ἐναερίου συγκοινωνίας τὰ εἰσοδήματα τῶν ὁποίων ὀρίζεται, ὅτι δέον νὰ φορολογῶνται

μόνον ὑπὸ τοῦ Κράτους ὅπου ὑπάρχει ἡ κεντρικὴ διεύθυνσις αὐτῶν.

Ἡ Ἐπιτροπὴ ἐπὶ πλέον συνεζήτησε μέτρα ἅτινα σκοποῦν τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας εἰς τὰ διεθνή Trust καὶ εἰς τὰς Ἐταιρίας Holding.

### III. Ἡ περιστολὴ τοῦ φαινομένου τῆς διπλῆς φορολογίας διὰ πολυμερῶν ἢ διμερῶν συμβάσεων.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, συνεχίζουσα τὴν ἔρευναν αὐτῆς ἐπὶ τῶν θεμάτων τῆς διπλῆς φορολογίας, ἀπησχολήθη ἰδιαίτερος καὶ ἰδίως κατὰ τὴν τρίτην σύνοδον αὐτῆς μὲ τὸ ζήτημα κατὰ πόσον εἶνε ἐφικτὴ ἡ σύναψις πολυμεροῦς συμβάσεως πρὸς καταπολέμησιν τῆς διπλῆς φορολογίας. Μετὰ μακρὰν καὶ ἐμπεριστατωμένην ἐργασίαν υἱοθέτησε τὰ δύο ὑποδείγματα σχεδίων πολυμερῶν συμβάσεων σχετικῶν μὲ τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τῶν ἀμέσων φόρων. Αἱ συζητήσεις αἰτινες διεξήχθησαν εἰς τοὺς κόλπους τῆς Ἐπιτροπῆς καὶ αἱ ἀποφάσεις εἰς ἃς κατέληξεν αὕτη ἐν σχέσει μὲ τὸν ὀρισμὸν τῆς ἐννοίας τῆς «μονίμου ἐγκαταστάσεως» καὶ τοῦ «αὐτονόμου πράκτορος» διευκρινίζουν ἐπίμαχα σημεῖα τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ ὑποδεικνύουν δικαιότερας καὶ πρακτικώτερας λύσεις.

Καίτοι ὅμως τὸ σύστημα τῆς διὰ πολυμεροῦς συμβάσεως ἀντιμετωπίσεως τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας εἶνε βεβαίως τὸ πληρέστερον μέσον πρὸς λύσιν τοῦ προβλήματος τούτου, ἐν τούτοις ἡ ἐπικράτησις τοῦ μέσου τούτου ὅταν ληθῆ ὑπ' ὄψει ἡ μεγάλη ἰδίως ἀναμοιότης τῶν ἀρχῶν φορολογίας ἧτις συναντᾶται εἰς τὰς Ἐθνικὰς Φορολογικὰς νομοθεσίας κατεδείχθη δυσεπίτευκτος. Διὰ τοῦτο ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἐπεξεργάσθη δύο τύπους συμβάσεων αἰτινες θὰ ἠδύναντο νὰ χρησιμεύσουν ὡς ὑπόδειγμα μεταξὺ τῶν Κρατῶν, ἅτινα ἐπιζητοῦν τὴν ρύθμισιν τῆς διπλῆς φορολογίας.

Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, παρέχουσα δύο ὑποδείγματα συμβάσεων, παρέχει δυνατὰς λύσεις ἐπὶ τινῶν ἐπιμάχων σημείων τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τῶν ἀμέσων φόρων καὶ καθιστᾶ εὐχερεστέραν τὴν πολυμερῆ σύμβασιν διὰ τῆς προτιμήσεως μεταξὺ τῶν Κρατῶν τοῦ ἐνὸς ἐκ τῶν δύο ὑποδειγμάτων αὐτῆς. Ἡ προτίμησις ὅμως τοῦ ἐνὸς ἐκ τῶν δύο ὑποδειγμάτων, δύναται νὰ γίνῃ καὶ ὑπὸ μορφῆν διμε-

ροῦς συμβάσεως μεταξὺ δύο Κρατῶν. Ἄλλως τε αἱ διμερεῖς συμβάσεις δύνανται νὰ προετοιμάσωσι τὴν λύσιν πολυμερῶν συμβάσεων, διότι εὐχερέστερον τὰ Κράτη προσχωροῦν εἰς μίαν διμερῆ σύμβασιν πρὸς ρύθμισιν τῆς διπλῆς φορολογίας. Διὰ τῆς ἐπεκτάσεως δὲ τῶν συμβάσεων τούτων μεταξὺ τῶν Κρατῶν θὰ φθάσωμεν νὰ ἔχωμεν σημαντικὸν ἀριθμὸν ὁμοιομόρφων διμερῶν συμβάσεων, δι' ὧν νὰ διευθετῆται τὸ πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας.

#### IV. Ἔτερα θέματα σχετιζόμενα μὲ τὴν διπλὴν φορολογίαν.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἐπελήφθη καὶ ἄλλων θεμάτων σχετιζομένων μὲ κατηγορίας εἰσοδημάτων τινῶν ὡς τὰ συγγραφικὰ δικαιώματα καὶ τὰ βραβεῖα εὐρεσιτεχνίας ἐπὶ τῷ σκοπῷ ἀποφυγῆς ἐπ' αὐτῶν τῆς διπλῆς φορολογίας. Πρὸς τοῦτο δὲ διενήργησε συγκριτικὰς ἐρεῦνας ἐπὶ τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν σχετικὰς μὲ τὴν φορολογίαν τῶν ἐν λόγῳ εἰσοδημάτων.

Ἐξήτασεν ἐπίσης ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἐν θέμα λεπτότατον σχετιζόμενον μὲ τὴν δυνατότητα τῆς ἐπεκτάσεως τῶν μέτρων, ἅτινα σκοποῦν τὴν ἀποφυγὴν τῆς διπλῆς φορολογίας ἐπὶ τοῦ φόρου τοῦ κύκλου τῶν ἐργασιῶν, τῶν τελῶν χαρτοσήμου καὶ τῶν τελῶν, ἅτινα πλήττουν τὰ ὄργανα τῶν διεθνῶν συναλλαγῶν, οἷα εἶναι αἱ συναλλαγματικά, αἱ ἐπιταγαὶ καὶ τὰ ἐμπορικὰ γραμμάτια.

Ἀπασχόλησεν ἐπίσης τὴν Ἐπιτροπὴν τὸ ζήτημα τῆς φορολογίας τῶν ἀλλοδαπῶν αὐτοκινήτων, κατηρτίσθη δὲ σχέδιον σχετικῆς συμβάσεως, ὅπερ ἐγένετο ἀποδεκτὸν ὑπὸ πολλῶν Κρατῶν.

Ἐπίσης ἰδιαιτέρας μνείας χρῆζει ἡ ἔρευνα τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦ καθορισμοῦ τῆς ἐννοίας τοῦ βιομηχανικοῦ καὶ ἐμπορικοῦ εἰσοδήματος.

Ὡσαύτως ἐξητάσθησαν αἱ περιπτώσεις διπλῆς φορολογίας τῶν βιομηχανικῶν καὶ ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν. Οὕτω τὸ φαινόμενον τῆς διπλῆς φορολογίας τῶν ἐπιχειρήσεων ἐρευνᾶται ὄχι μόνον ἀπὸ τῆς διεθνοῦς ὄψεως αὐτοῦ, ἀλλ' ἀκόμη καὶ ὡς φαινόμενον ἐσωτερικὸν τῆς νομοθεσίας ἐκάστου Κράτους.

## B. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΦΥΓΗ

Τὸ πρόβλημα τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς ἐμφανίζει πολ-  
λαπλοῦν ἐνδιαφέρον.

Καὶ πρῶτον ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ μειώνει τὰ ἔσοδα τοῦ  
προϋπολογισμοῦ τῶν Κρατῶν στεροῦσα αὐτὰ τῶν μέσων τῆς  
ἀντιμετωπίσεως τῶν δαπανῶν των. Κατὰ δεύτερον λόγον  
καθίσταται αἰτία κακῆς κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν,  
οὕτω δὲ οὐ μόνον παραθιάζεται ἡ ἀρχὴ τῆς δικαιοσύνης ἐν τῷ  
φόρῳ, ἀλλὰ καὶ προκαλεῖται διόγκωσις τῶν φορολογικῶν  
βαρῶν ἐνίων ἐμφανῶν εἰσοδημάτων, ὅπου ἡ φορολογικὴ δια-  
φυγὴ δὲν εἶνε ἐφικτή.

Ἐν τῇ ἐπιστήμῃ ὁ ὀρισμὸς τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, ὡς  
ἐξετάζεται αὕτη ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν ἐρευνῶν περὶ διπλῆς  
διεθνοῦς φορολογίας δὲν εἶνε σαφῶς καθωρισμένος. Εἰς τὰς  
ἐργασίας τῆς Κ. Τ. Ε. καὶ εἰδικώτερον εἰς τὰς συζητήσεις τῆς  
Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς δὲν συναντᾶται ὁ ὀρισμὸς τῆς  
ἐννοίας τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς (*évasion fiscale*). Καθ'  
ἡμᾶς ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, ὡς πρὸς τὸ  
περιεχόμενον αὐτῆς συμπίπτει μὲ τὴν ἔννοιαν τῆς φορολογι-  
κῆς ἀπάτης (*fraude fiscale*). Πᾶσα δηλαδὴ φορολογικὴ ἀπάτη  
εἶνε καὶ φορολογικὴ διαφυγὴ καὶ τάνάπαλιν ἡ φορολογικὴ  
διαφυγὴ εἶναι φορολογικὴ ἀπάτη, διότι ὡς φορολογικὴ δια-  
φυγὴ νοεῖται ἡ ἀπόκρυψις ἀπὸ τὸ Δημόσιον εἰσοδημάτων  
ὑποκειμένων κατὰ τὸν νόμον εἰς τὴν φορολογίαν. Παρο-  
μοία εἶνε ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς ἀπάτης. Ἡ ἀπόκρυψις τοῦ  
εἰσοδήματος δύναται νὰ ὀφείλεται εἰς πολλοὺς λόγους, ἐν οἷς  
καὶ ἡ ὑπέρμετρος φορολογία, ἣτις δύναται νὰ ὀφείληται καὶ  
εἰς τὴν διπλῆν φορολογίαν.

Ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ εἶνε ὡς γνωστὸν εἴτε ἐσωτερικὴ,  
ὅτε ἡ ἀπόκρυψις τῶν εἰσοδημάτων ἐνδιάφέρει ἀποκλειστικῶς  
ἐν Κράτος, εἴτε ἐξωτερικὴ, ὅτε σχετίζεται κυρίως μὲ τὴν διε-  
θνῆ κίνησιν τῶν κεφαλαίων καὶ ἀξιῶν καὶ ἐν γένει τὴν διεθνῆ  
κίνησιν τῶν ἀγαθῶν.

Δύναται ὅμως νὰ ὑπάρξη φορολογικὴ διαφυγὴ καὶ ἐξ  
αἰτίας τῆς μετακινήσεως τῶν προσώπων, ἅτινα συνεπεῖα τοῦ  
γεγονότος τούτου διαφεύγουν τῆς ὑποχρέωσεως τῆς πληρω-  
μῆς τοῦ φόρου.

Καὶ ἐνῶ ἡ ἄμυνα ἔναντι τῆς ἐσωτερικῆς φορολογικῆς δια-

φυγῆς εἶνε κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἦττον δυνατὴ δυνάμει τῶν μέτρων ἅτινα λαμβάνονται ὑπὸ τῶν διαφόρων φορολογικῶν νομοθεσιῶν, ἀποθαίνει ἀντιθέτως ἀδύνατος ὅταν πρόκειται περὶ ἐξωτερικῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, ὅταν δηλαδή τὰ ἀντικείμενα τῆς φορολογίας κείνται ἐκτὸς τοῦ Κράτους. Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ τὰ Κράτη ἐπιζητοῦν νὰ περιστείλουν τὴν φορολογικὴν διαφυγὴν διὰ τῆς διοικητικῆς μεταξὺ αὐτῶν συνεργασίας.

Ὁ περιορισμὸς τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς ὡς φαινομένου μόνον διεθνούς, ἀπασχολεῖ τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν καὶ ἐπιζητεῖται ὁ περιορισμὸς αὐτῆς διὰ τῆς μεταξὺ τῶν Κρατῶν συνεργασίας.

Τὸ ζήτημα τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς ἐπισύρει τὸ πρῶτον τὴν προσοχὴν τῆς Διεθνούς Οἰκονομικῆς Διασκέψεως τῶν Βρυξελλῶν ἐν ἔτει 1920, ἣτις ἀπευθύνει σύστασιν, ὅπως ἡ Κ. Τ. Ε. ἐπιληφθῇ τῆς ἐξετάσεως αὐτοῦ. Ἐκτοτε τὸ θέμα τοῦτο ἀπασχολεῖ τὴν Κ. Τ. Ε., τὴν μᾶλλον δὲ ἀξιοσημεῖωτον πρὸς τοῦτο συμβολὴν παρέχει ἡ ἔκθεσις τῶν Experts techniques τοῦ ἔτους 1926. Οἱ Experts techniques τῆς Κ. Τ. Ε. συνέταξαν πρὸς τοῦτο δύο σχέδια διμερῶν συμβάσεων:

a) convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière d'impôts καὶ

b) convention bilatérale sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts.

Τὰ δύο ταῦτα σχέδια χρησιμεύουν πράγματι ὡς πρότυπα πρὸς σύναψιν μεταξὺ διαφόρων Κρατῶν διμερῶν συμβάσεων προβλεπουσῶν τὴν διοικητὴν συνεργασίαν τῶν Κρατῶν εἰς τὸ κεφάλαιον τῆς φορολογίας<sup>1</sup>.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, χωρὶς νὰ παρίδῃ τὴν σημασίαν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, ἀσχολεῖται περισσότερο μὲ τὰ μέτρα τῆς διπλῆς φορολογίας, καθόσον ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ ὀφείλεται κατὰ μέγα μέρος εἰς τὴν ὑπαρξιν τῆς διπλῆς φορολογίας. Ὁ φορολογούμενος, ἀπειλούμενος νὰ φορολογηθῇ δις δι' ἓν καὶ τὸ αὐτὸ εἰσόδημα, ἐπιζητεῖ τρόπον διαφυγῆς ἀπὸ τῆς φορολογίας ταύτης, τοῦτο δὲ τὸν ὀδηγεῖ συχνάκις

---

<sup>1</sup> Τὸ κείμενον τῶν δύο τούτων συμβάσεων παρατίθεται εἰς τὴν ἐργασίαν τοῦ κ. Γρ. Ζαριφοπούλου ὑπὸ τὸν τίτλον «Δικονομία Διοικητικῆς Ἐκτελέσεως», Ἀθῆναι 1932.

εἰς τὸ νὰ προστρέχη εἰς μέτρα τὰ ὁποῖα ὄχι μόνον τὸν ἀπαλλάσσουν πάσης φορολογίας, ἀλλὰ καὶ τὸν καθιστοῦν καὶ προνομιούχον ἔναντι τῶν λοιπῶν φορολογουμένων.

Ἐν ἔτει 1936 ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, μετ' ἀπόφασιν τῆς Συνελεύσεως τῆς Κ. Τ. Ε., ἀπασχολεῖται κυρίως μὲ τὴν ἐξέτασιν τοῦ ζητήματος τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς.

Δὲν διαφεύγουν ἀπὸ τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν αἱ δυσχερεῖαι ἃς ἐμφανίζει τὸ ζήτημα τοῦτο. Κατανοεῖ καλῶς, ὅτι ἡ διοικητικὴ συνεργασία μεταξὺ τῶν Κρατῶν πρὸς περιστολὴν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς παρουσιάζει πολλὰς δυσχερεῖας.

Τὰ Κράτη ἔχουν συμφέρον κατὰ κανόνα νὰ συγκεντρώσουν εἰς τὰς Τραπεζὰς αὐτῶν τὴν ἀλλοδαπὴν ἀποταμίευσιν ἢ νὰ ἐξασφαλίζουν τὴν συνεργασίαν τοῦ ἀλλοδαποῦ κεφαλαίου πρὸς προαγωγὴν τῆς οἰκονομίας των. Ἐπίσης ἔχουν συμφέρον καὶ ἐκ τῆς διαμονῆς ἀλλοδαπῶν ἐντὸς τῶν ὁρίων των. Συνεπῶς δυσχερῶς προθυμοποιοῦνται νὰ παρέχουν πληροφορίας ἐπὶ ζημίᾳ τῆς ἐθνικῆς των οἰκονομίας. Ἐτερον ἐμπόδιον εἰς μίαν τοιαύτην διοικητικὴν συνεργασίαν εἶνε ἡ ἀνομοιότης τῶν διαφόρων ἐθνικῶν νομοθεσιῶν. Κράτος ὅπερ ἐξαιρεῖ παντὸς φορολογικοῦ ἐλέγχου ἐν ὠρισμένον εἰσόδημα δὲν συγκατατίθεται νὰ ὑπαγάγη εἰς ἔλεγχον τὸ εἰσόδημα τοῦτο πρὸς τὸ συμφέρον ξένου Κράτους. Ἡ ἐφαρμογὴ εἰς τι Κράτος ὠρισμένων μέτρων προβλεπομένων ὑπὸ ξένης νομοθεσίας δύναται πολλάκις νὰ προσκρούη εἰς διατάξεις θεωρουμένας ὡς δημοσίας τάξεως.

Δὲν πρέπει ἐπίσης νὰ παροραῖται, ὅτι οἱ φορολογικοὶ νόμοι ἐνὸς Κράτους ἰσχύουν μόνον ἐντὸς τῶν ὁρίων τούτου καὶ ὅτι οὐδέποτε τὸ ξένον Κράτος ἐφαρμόζει ἀλλοδαπὸν φορολογικὸν νόμον. Ἡ ἀρχὴ αὕτη τῆς ἰσχύος τῶν φορολογικῶν νόμων ἐντὸς τῶν ὁρίων τοῦ κυριάρχου Κράτους καὶ τῆς μὴ δυνατότητος ἐφαρμογῆς αὐτῶν πέραν τῶν ὁρίων τοῦ Κράτους τούτου (*principe de la territorialité de l'impôt*) εἶναι ἐν ἐμπόδιον εἰς τὴν διοικητικὴν συνεργασίαν τῶν Κρατῶν πρὸς περιστολὴν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς. Ἡ ἀρχὴ τῆς τραπεζικῆς ἐχεμυθείας ἀποτελεῖ ἐπίσης ἀξιόλογον ἐμπόδιον εἰς τὴν διοικητικὴν ταύτην συνεργασίαν.

Ἐκ πάντων τῶν λόγων τούτων ἡ σύναψις πολυμεροῦς συμβάσεως πρὸς περιορισμὸν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς συναντᾷ

μείζονα δυσχέρειαν ἀπὸ τὴν σύναψιν πολυμερῶν συμβάσεων πρὸς περιστολὴν τῆς διπλῆς φορολογίας. Τὸ γεγονός τοῦτο ἀποτελεῖ ἕτερον ἀξιοσημείωτον ἐμπόδιον πρὸς περιορισμὸν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, ἀφ' ἑνὸς μὲν διότι, ἐφ' ὅσον δὲν εἶναι ἐφικτὴ ἡ σύναψις πολυμεροῦς συμβάσεως πρὸς περιστολὴν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, τὰ Κράτη ἔχουν πάντα λόγον ν' ἀπέχουν ἀπὸ τὴν σύναψιν καὶ διμερῶν ἀκόμη συμβάσεων, ἐκ φόβου μὴ στερηθοῦν ὠρισμένων οἰκονομικῶν πλεονεκτημάτων ἐπ' ὠφελείᾳ Κρατῶν μὴ μετασχόντων εἰς τὴν διμερῆ σύμβασιν, ἀφ' ἑτέρου δὲ διότι, ἐφ' ὅσον δὲν καταρτίζεται πολυμερῆς σύμβασις, ἀλλὰ διμερῆς, ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ δὲν περιστέλλεται, ἀλλ' ἀπλῶς μετατοπίζεται διὰ τῆς φυγαδεύσεως τῶν κεφαλαίων εἰς τὰς χώρας, αἵτινες δὲν μετέχουν τῆς συμβάσεως.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, πλήρως ἐνήμερος τῶν δυσχερειῶν τὰς ὁποίας παρουσιάζει ἡ ἀντιμετώπισις τοῦ προβλήματος τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, ἐπροχώρησε μετὰ πολλῆς περισκέψεως εἰς τὴν μελέτην τοῦ θέματος τούτου, περιώρισε δὲ ταύτην ἐπὶ τῶν εἰσοδημάτων ἐκ κινητῶν ἀξιῶν, διότι ἡ κατηγορία τῶν εἰσοδημάτων τούτων παρουσιάζει προέχουσαν σημασίαν ἐν τῷ πλαίσιῳ τοῦ ὅλου προβλήματος.

Αἱ περιπτώσεις φορολογίας τῶν εἰσοδημάτων τούτων καὶ τῆς ἐνδεχομένης διαφυγῆς ἀπὸ τῆς φορολογίας ταύτης, δύνανται νὰ συνοψισθοῦν ὡς ἑξῆς:

α) Ἀναλυτικὴ φορολογία τῶν κινητῶν ἀξιῶν εἰς τὴν πηγὴν τῶν εἰσοδημάτων, ὅτε εἶνε δυνατόν νὰ ὑποστηρίξη τις, ὅτι ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ εἶνε σχεδὸν ἀδύνατος.

β) Πολλάκις τὰ Κράτη φορολογοῦν βαρύτερα τὰ εἰσοδήματα ἐξ ἐθνικῶν κεφαλαίων τοποθετημένων εἰς ἀλλοδαπὰς ἐπιχειρήσεις, πρὸς τὸν σκοπὸν ἵνα μὴ ὑποβοηθοῦν τὴν τοποθέτησιν ἐθνικῶν κεφαλαίων εἰς ξένας ἐπιχειρήσεις. Ἡ πραγματοποίησις τοῦ φόρου τούτου εἶνε εὐχερῆς, ἂν τὸ εἰσόδημα εἰσπράττεται ἐντὸς τοῦ Κράτους, ὅπερ ἔχει ἐπιβάλλει τὸν φόρον. Ἐὰν ὅμως ἡ εἴσπραξις τοῦ εἰσοδήματος πραγματοποιηθῇ ἐκτὸς τοῦ Κράτους ὅπερ ἔχει ἐπιβάλλει τὴν φορολογίαν ταύτην, ἡ εἴσπραξις τοῦ φόρου καθίσταται προβληματικὴ ἂν μὴ ἀδύνατος.

γ) Συμπληρωματικὸς φόρος ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος. Ἐὰν ὁ φορολογούμενος εἰσπράττη πάντα τὰ εἰσοδή-

ματα αὐτοῦ ἐντὸς τοῦ Κράτους ἔνθα ἡ κατοικία του, ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ δύναται κατὰ τὸ μᾶλλον καὶ ἦττον νὰ περισταλῆ, διότι εἶνε ζήτημα μέτρων, ἐλέγχου κλπ., ὧν ἡ λήψις ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὴν ἐσωτερικὴν νομοθεσίαν. Ἐὰν ὅμως ὁ φορολογούμενος πραγματοποιῆ ἐκτὸς τοῦ Κράτους ἔνθα ἡ κατοικία αὐτοῦ μέρος ἢ τὸ σύνολον τῶν τοιούτων εἰσοδημάτων του, τὸ Κράτος ἔνθα ἡ κατοικία τοῦ φορολογουμένου στερεῖται τῶν μέσων διὰ τὴν βεβαίωσιν τοῦ φόρου καὶ θὰ πρέπει νὰ ζητήσῃ τὴν βοήθειαν τῶν ξένων Κρατῶν διὰ νὰ ἐπιτύχῃ τοῦτο.

Πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην τῆς ἀμοιβαίας βοηθείας μεταξὺ τῶν Κρατῶν, ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἐθεώρησεν, ὅτι θὰ ἔδει νὰ στραφῆ πᾶσα προσπάθεια ὑπὸ τὸν ὄρον ἐννοεῖται, ὅτι ἡ προσπάθεια αὕτη θὰ ἐγένετο γενικώτερον ἀποδεκτὴ <sup>1</sup>.

Ἡ γνώμη αὕτη τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς ἐκοινοποιήθη κατ' ἀπόφασιν τοῦ Συμβουλίου τῆς Κ. Τ. Ε. εἰς 61 Κράτη μέλη καὶ μὴ τῆς Κ. Τ. Ε. μὲ τὸ ἐρώτημα ἂν θὰ ἦσαν διατεθειμένα, ἀποδεχόμενα ταύτην, νὰ προσχωρήσουν εἰς συμφωνίαν ἀποβλέπουσαν εἰς τὴν περιστολὴν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς εἰδικώτερον ὅσον ἀφορᾷ τὰ εἰσοδήματα τῶν κινητῶν ἀξιῶν.

Αἱ ἀπαντήσεις τῶν Κρατῶν δὲν ὑπῆρξαν ἐνθαρρυντικαί. Διάφορα ἐπιχειρήματα προεβλήθησαν ἅτινα πάντα περιστρέφοντο περὶ τὴν κεντρικὴν ἰδέαν: τῆς δυσχερείας ἣν παρουσιάζει ἡ τροποποιήσις τῆς νομοθεσίας ἐνὸς Κράτους ἐπὶ τῷ

<sup>1</sup> Πρὸς τοῦτο ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ διετύπωσε τὴν ἀκόλουθον γνώμην:

«Dans chacun des Etats contractants, des réglementations internes interviendront pour astreindre les personnes ou sociétés faisant profession de payer les revenus de capitaux mobiliers à notifier tout paiement fait à une personne non domiciliée dans l'Etat où ce paiement est opéré. La notification sera faite à cet Etat qui la transmettra à l'Etat où le bénéficiaire du revenu est domicilié.

»Sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers au sens des présentes dispositions, les intérêts ou dividendes et plus généralement tous produits de titres de rente, obligations, actions, parts d'intérêts et créances. Cette disposition s'applique quel que soit le mode de paiement, qu'il ait lieu en espèces, par virement, par chèque ou par inscription à un compte de banque.

»Est considérée comme non domiciliée dans un Etat pour l'application des présentes dispositions toute personne dont le foyer permanent d'habitation est situé dans un autre Etat».

σκοπῶ τῆς παροχῆς πληροφοριῶν πρὸς τὸ συμφέρον ἄλλων Κρατῶν.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ εὐρεθεῖσα πρὸ τῶν δυσχερειῶν τούτων, αἵτινες ἀπέκλειον τὴν ὀριστικὴν λύσιν τοῦ ὅλου προβλήματος, ἐπεζήτησε νὰ ἐξεύρη τρόπον, ὅστις θὰ παρείχε τοῦλάχιστον τὰ μέσα τῆς περιστολῆς κᾶπως τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς. Τοῦτο θὰ ἐπετυγχάνετο κατὰ τὴν γνώμην τῆς Ἐπιτροπῆς διὰ τῆς ἀμοιβαίας ἀνταλλαγῆς πληροφοριῶν μεταξὺ τῶν Κρατῶν ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῶν κειμένων φορολογικῶν νομοθεσιῶν καὶ τῶν ἐπιβαλλομένων ὑπ' αὐτῶν ἐλέγχων κλπ. Πρὸς τοῦτο ἐκρίθη ἀπαραίτητος ἡ πλήρης γνῶσις τῶν ἐν ἰσχύϊ σχετικῶν συστημάτων εἰς τὰ διάφορα Κράτη, κατηρτίσθη δὲ λεπτομερὲς ἐρωτηματολόγιον<sup>1</sup>, ὅπερ ἀπεστάλη εἰς τὰς διαφόρους Κυβερνήσεις.

---

<sup>1</sup> Γὸ ἐρωτηματολόγιον τοῦτο ἔχει ὡς ἀκολούθως:

### I

Quels sont les moyens que les lois ou les règlements mettent à la disposition de l'administration afin d'assurer l'assiette des impôts et d'éviter l'évasion fiscale d'ordre interne en ce qui concerne :

a) Les revenus de capitaux mobiliers ; actions et parts analogues, fonds publics, obligations, prêts, dépôts, et comptes courants ;

b) Les capitaux mobiliers (impôts sur la fortune, droits de succession, impôts sur les plus-values de capitaux).

La réponse à cette question devrait couvrir les points suivants dont l'émunération n'a pas un caractère limitatif :

1) Déclarations imposées aux bénéficiaires des revenus ou propriétaires des capitaux eux-mêmes, aux débiteurs et aux personnes physiques ou morales par l'intermédiaire desquelles des revenus sont encaissés ou payés ou qui détiennent des capitaux pour le compte d'autrui ;

2) Renseignements spéciaux que peut exiger l'administration des intéressés ou de tiers et pouvoirs d'enquête et de vérification qui lui sont accordés ;

3) Formalités et procédures spéciales prescrites dans certains cas en vue de permettre à l'administration de procéder à l'assiette de l'impôt (par exemple, procédure d'ouverture des coffres-forts en cas de décès).

4) Actes ou pratiques interdits, pénales ou frappés de nullité au regard du fisc (par exemple, les comptes joints).

Il serait opportun d'indiquer dans quelle mesure les dispositions légales ou réglementaires existant en la matière sont effectivement appliquées et de joindre à la réponse le texte de ces dispositions.

Ἐκ τῶν ἀπαντήσεων εἰς τὸ ἐρωτηματολόγιον τοῦτο προέκυψεν, ὅτι πᾶσαι αἱ φορολογικαὶ νομοθεσίαι, ἀσχολούμεναι μὲ τὴν ἀποτελεσματικωτέραν κατὰ τὸ δυνατὸν περιστολὴν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, παρέχουν μέσα συγκεντρώσεως τῶν ἀναγκαίων πληροφοριῶν καὶ ὅτι ἐπομένως θὰ ἠδύναντο κατὰ τὸ μᾶλλον καὶ ἥττον νὰ βοηθηθοῦν τὰ Κράτη ἀμοιβαίως ἐν τῷ ἀγῶνι των κατὰ τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ διατηρεῖ πάντοτε τὴν γνώμην, ὅτι διὰ τῆς ριζικῆς τροποποιήσεως τῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν καὶ τῆς υἰοθετήσεως τῶν σχετικῶν ὑποδείξεων αὐτῆς δύναται νὰ καταπολεμηθῇ ἀποτελεσματικῶς ἡ φορολογικὴ διαφυγή. Πρὸ τῶν δυσχερειῶν ὅμως εἰς ἃς προσκρούει ἡ ριζικὴ αὕτη λύσις ἐκρίθη ἐπὶ τοῦ παρόντος σκόπιμον, ὅπως ἐπιζητηθῇ ἢ ἐν μέρει τοῦλάχιστον περιστολὴ τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς διὰ τῆς συνάψεως διμερῶν συμβάσεων, δι' ὧν θὰ καθίστατο εὐχερεστέρα ἢ προσαρμογὴ τῶν νομοθεσιῶν τῶν δύο συμβαλλομένων Κρατῶν ἐπὶ τῷ σκοπῷ ὀργανώσεως κοινῆς ἐλέγχου καὶ ἀνταλλαγῆς τῶν ἀναγκαίων πληροφοριῶν. Τὴν σύστασιν δὲ ταύτην ἀπευθύνει ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ διὰ τῆς τελευταίας αὐτῆς ἐκθέσεως.

#### Γ. ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑΙ ΕΡΕΥΝΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ δὲν ἀπησχολήθη μόνον μὲ τὴν διπλὴν φορολογίαν καὶ τὴν φορολογικὴν διαφυγὴν καὶ μὲ τὰ συναφῆ πρὸς ταύτας θέματα. Ἐρευνᾷ καὶ ἄλλα ζητήματα

#### II

Existe - t - il une législation ou des pratiques administratives qui, en matière d'impôts, frappant les revenus de capitaux mobiliers et ces capitaux eux - mêmes, instituent au profit des étrangers non résidents ou des sociétés à capitaux étrangers un régime fiscal plus favorable que celui applicable aux nationaux ?

#### III

Ouels sont les conventions et arrangements conclus avec d'autres Etats, pour l'échange de renseignements en matière de revenus de capitaux mobiliers et de ces capitaux eux - mêmes ?

L'application de ces textes soulève - t - elle des difficultés et quelles sont - elles ?

Les Etats contractants ont - ils apprécié l'efficacité de ces textes ?.

ἔχοντα γενικώτερον χαρακτήρα καὶ ἐπιστημονικὸν ἐνδιαφέρον. Τοιαῦται ἔρευναί εἶνε: ἡ εἴσπραξις τῶν φόρων, ἡ ἐξέλιξις τῶν φορολογικῶν συστημάτων κατὰ τὴν τελευταίαν περίοδον τῆς οἰκονομικῆς κρίσεως καὶ ὁ καθορισμὸς τῶν ἀρχῶν ἐφ' ὧν δέον νὰ βασιζῶνται αἱ φορολογικαὶ νομοθεσίαι ὅσον ἀφορᾷ τὰς μεγάλας κατηγορίας φόρων.

### I. Εἴσπραξις τῶν φόρων.

Ἡ εἴσπραξις τῶν φόρων ἀπασχολεῖ καὶ εὐλόγως τὰς ἀρμοδίας ὑπηρεσίας τῶν διαφόρων Κρατῶν, διότι συνδέεται ὄχι μόνον μὲ τὴν κατάστασιν τοῦ Δημοσίου Ταμείου, ἀλλὰ καὶ μὲ τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ἰσότητος καὶ δικαιοσύνης, ἥτις παραθιάζεται ἐκ τῆς μὴ πλήρους πραγματοποιήσεως τῶν εἰς βάρος τῶν φορολογουμένων βεβαιουμένων φόρων. Ἀλλὰ πλὴν τούτου τὸ ζήτημα τῆς εἰσπράξεως τῶν φόρων παρουσιάζει προέχουσαν σημασίαν ἰδίᾳ κατὰ τὰς περιόδους τῶν οἰκονομικῶν κρίσεων.

Κατὰ τὰς ἀρχὰς τῆς δημοσιονομικῆς ἐπιστήμης οἱ φόροι πρέπει νὰ εἰσπράττωνται ἐντὸς τῆς περιόδου εἰς ἣν ἀναφέρεται ὁ οἰκείος προϋπολογισμὸς, διότι ἡ ὑπαρξίς καθυστερημάτων πρὸς εἴσπραξιν καθιστᾷ προβληματικὴν τὴν μελλοντικὴν εἴσπραξιν τῶν καθυστερημάτων τούτων. Ἡ ὑπαρξίς καθυστερημάτων ἐκ παρελθόντων ἐτῶν κατὰ τὰς ἐποχὰς τῶν οἰκονομικῶν δυσπραγιῶν ἐπιτείνει ἔτι πλεον τὴν οἰκονομικὴν δυσχέρειαν, διότι οἱ Ὑπουργοὶ τῶν Οἰκονομικῶν καὶ εἰς νέας φορολογίας καταφεύγουν πρὸς κάλυψιν τῶν ἀναγκῶν τοῦ προϋπολογισμοῦ, ἐντονώτερα δὲ λαμβάνουν μέτρα διὰ τὴν εἴσπραξιν τῶν φόρων. Ὁ φορολογούμενος δέ, ὅστις ἐπέτυχεν εἴτε συνεπείᾳ ἀμελείας τῶν ἀρμοδίων δημοσίων ὀργάνων εἴτε ἐξ ἄλλων λόγων ν' ἀποφύγῃ εἰς ὠρισμένον ἔτος τὴν ἐν ὄλῳ ἢ ἐν μέρει ἐκπλήρωσιν τῶν φορολογικῶν ὑποχρεώσεών του, δὲν ἀπεταμίευσε τὰ καθυστερήματα ταῦτα τῶν φόρων του, ἵνα τὰ ἔχη εἰς πᾶσαν στιγμὴν πρόχειρα πρὸς ἐκπλήρωσιν τῶν παλαιῶν του φορολογικῶν ὑποχρεώσεων, ἀλλὰ κατὰ κανόνα τὰ διέθεσεν εἰς ἄλλας ἀνάγκας εἴτε προσωπικὰς του εἴτε τῆς ἐπιχειρήσεώς του. Ὅταν δὲ ὑπὸ τὴν πίεσιν τῶν πραγμάτων ἢ Διοίησις ἀναζητῇ τὰ καθυστερήματα ταῦτα, ὁ ὀφειλέτης φορολογούμενος εἶνε ἠναγκασμένος, ὅπως πληρώσῃ ταῦτα εἰς βάρος τῶν εἰσοδημάτων ἔτους καθ' ὃ λαμβάνει χώραν ἡ

ἀναζητήσεις τῶν παλαιῶν τούτων ὀφειλῶν, πρᾶγμα ὅπερ ἐξασθενίζει τὴν ταμειακὴν ἀντοχὴν τοῦ φορολογουμένου οὐ μόνον πρὸς ἐκπλήρωσιν τῶν τρεχουσῶν φορολογικῶν ὑποχρεώσεων του, ἀλλὰ καὶ τῶν λοιπῶν ἀναγκῶν του. Ἴδου λοιπὸν πῶς ἢ μὴ ἔγκαιρος εἴσπραξις τῶν φόρων καθιστᾷ δυσχερεστέραν τὴν πραγματοποίησιν τῶν ἐσόδων τοῦ προϋπολογισμοῦ, ἐπιτείνει δὲ καὶ τὴν δυσχερῆ κατάστασιν τῶν φορολογουμένων ἐπὶ ζημίᾳ τῆς ὅλης οἰκονομίας τῆς χώρας.

Ἐὰν δὲ ἀκόμη λάθῃ τις ὑπ' ὄψει καὶ τὴν ἐνδεχομένην διαταραχὴν τοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν καὶ τῶν νομισμάτων, τὸ πρόβλημα ἐκ τῆς ὑπάρξεως καθυστερημάτων καθίσταται ἔτι πολὺπλοκον.

Διὰ τοὺς ἀνωτέρω λόγους ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἔκρινε σκόπιμον ν' ἀσχοληθῇ καὶ ν' ἀναζητήσῃ τὰς καλλιτέρας μεθόδους διὰ τὴν εἴσπραξιν τῶν φόρων.

Πρὸς τοῦτο συνέταξε λεπτομερὲς ἐρωτηματολόγιον ὡς πρὸς τὰς μεθόδους ἐν γένει τῆς εἰσπράξεως τῶν ἀμέσων φόρων καὶ τοῦ φόρου κληρονομίας, ὅπερ ἀπηύθυνεν εἰς ὠρισμένον ἀριθμὸν Κρατῶν<sup>1</sup>.

Αἱ ἀπαντήσεις θὰ χρησιμεύσουν τόσον εἰς τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν, ὅσον καὶ εἰς τὰ Κράτη πρὸς ἐξαγωγὴν συμπερασμάτων καὶ βελτίωσιν τῆς νομοθεσίας των.

## II. Ἐξέλιξις τῶν φορολογικῶν συστημάτων.

Ἰδιαιτέρον ὅμως ἐπιστημονικὸν ἐνδιαφέρον παρουσιάζει ἡ ἔρευνα τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς, ἣν ἐνήργησεν ἐπὶ τῶν φορολογικῶν συστημάτων ἐνίων Κρατῶν καὶ τῆς ἐξελίξεως αὐτῶν κατὰ τὴν περίοδον τῆς οἰκονομικῆς κρίσεως, ἐπὶ τῷ σκοπῷ νὰ συναγάγῃ συμπεράσματα ἐν σχέσει μὲ τὴν ἐπίδρασιν τῆς οἰκονομικῆς κρίσεως ἐπὶ τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν συστημάτων καὶ τὴν διακύμανσιν τῆς ἀποδόσεως τῶν φόρων κατὰ τὴν περίοδον τῆς οἰκονομικῆς κρίσεως.

Ἡ ἔκτασις τῆς ἐρεύνης ταύτης εἶναι εὐρεῖα, διότι ἐγένετο ὄχι μόνον ἐπὶ χωρῶν οἰκονομικῶς προηγμένων καὶ τῶν ὁποίων τὰ φορολογικὰ συστήματα εἶνε ἐξελιγμένα, ἀλλ' ἀκόμη καὶ ἐπὶ χωρῶν οἰκονομικῶς ἀσθενεστέρων, ἐπὶ γεωργικῶν χωρῶν

<sup>1</sup> Ἡ ἀπάντησις εἰς τὸ ἐρωτηματολόγιον τοῦτο ὅσον ἀφορᾷ τὴν Ἑλλάδα κατηρτίσθη ἐν συνεργασίᾳ μετὰ τοῦ κ. Γρ. Ζαριφοπούλου, Διευθυντοῦ τῆς Γ. Δ. Δ. Λ.

καὶ ἐπὶ ὀφειλετίδων οἰκονομιῶν, διενηργήθη δηλαδή ἐπὶ Κρατῶν ἀντιπροσωπευόντων διαφόρους τύπους οἰκονομίας. Ἡ σημασία τῆς ἐρεύνης ταύτης εἶνε ἀκόμη μεγαλυτέρα, διότι δὲν πρόκειται μόνον νὰ μᾶς γνωρίσῃ τὰ φορολογικὰ συστήματα Κρατῶν διαφόρου οἰκονομίας καὶ τὴν ἐξέλιξιν αὐτῶν διαρκούσης τῆς οἰκονομικῆς διαταραχῆς τῆς τελευταίας περιόδου, ἀλλ' ἀκόμη θὰ διαφωτίσῃ ἐπὶ ἑνὸς ἐπιμάχου οἰκονομικοῦ προβλήματος, διότι θὰ διευκρινίσῃ κατὰ πόσον διὰ τῆς φορολογικῆς πολιτικῆς τῶν Κρατῶν ἐπηρεάζονται αἱ διακυμάνσεις τοῦ οἰκονομικοῦ κύκλου.

Ἐξελέγησαν διὰ τὴν ἔρευναν ταύτην δεκατέσσερα Κράτη, αἱ σχετικαὶ δὲ ἐκθέσεις τελοῦσιν ὑπὸ τὴν ἐπεξεργασίαν τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς<sup>1</sup>.

### III. Ἐξέτασις τῶν ἀρχῶν φορολογίας.

Ἡ Συνέλευσις τῆς Κ. Τ. Ε. δι' ἀποφάσεως αὐτῆς τῆς 29 Σεπτεμβρίου 1938 παρεκάλεσε τὴν Φορολογικὴν Ἐπιτροπὴν νὰ μελετήσῃ καὶ νὰ γνωματεύσῃ περὶ τῶν ἀρχῶν αἵτινες δέον νὰ διέπωσι τὰς φορολογικὰς νομοθεσίας ἐν σχέσει πρὸς τὰς μεγάλας κατηγορίας φόρων, ὡς εἶναι ὁ φόρος τοῦ εἰσοδήματος, οἱ ἔγγειοι φόροι, ὁ φόρος ἐπὶ τοῦ κύκλου τῶν ἐργασιῶν κλπ.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ ἔχουσα ὑπ' ὄψει, ὅτι τὰ διάφορα φορολογικὰ συστήματα δὲν εἶνε αὐθαίρετα κατασκευάσματα τῶν νομοθετῶν, ἀλλὰ διαμορφοῦνται ὑφιστάμενα τὴν ἐπίδρασιν κυρίως τῶν ἀναγκῶν τοῦ προϋπολογισμοῦ, ὡς καὶ τὴν ἐπίδρασιν ἱστορικῶν, οἰκονομικῶν, κοινωνικῶν, δημογραφικῶν καὶ ἄλλων παραγόντων, ἔκρινεν ὅτι θὰ ἦτο σκόπιμον ὅπως μὴ καταναλώσῃ τὴν ἔρευναν αὐτῆς εἰς θεωρητικὰς συζητήσεις, αἵτινες ἔχουσι χαρακτῆρα περισσότερον ἀκαδημαϊκόν, ἀλλὰ νὰ προσδώσῃ εἰς τὴν ἔρευνάν της περισσότερον τεχνικόν περιεχόμενον. Διὰ τοῦτο ἀπεφάσισε νὰ μελετήσῃ τὰ ζητήματα τῆς καλλιτέρας τεχνικῆς δημοσιονομικῆς ὀργανώσεως τῶν Κρατῶν καὶ νὰ προτείνῃ ὑποδείξεις πρὸς βελτίωσιν αὐτῶν.

Πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ

---

<sup>1</sup> Ἡ ἔκθεσις διὰ τὴν Ἑλλάδα συνετάγη ἀπὸ τὸν κ. Α. Σμπαρούνην, Γενικὸν Διευθυντὴν τῆς Φορολογίας, τῇ βοήθειᾳ τοῦ κ. Γ. Πίτσιου Εἰσηγητοῦ τοῦ Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν.

ἔχει νὰ ἐπιτελέσῃ χρήσιμον ἔργον. Οὐδείς δὲ ἀγνοεῖ ποίας δυσχερείας παρουσιάζει ἡ ἐνημερότης εἰς τὴν βεβαίωσιν καὶ εἴσπραξιν τῶν φόρων, ἡ ἀπονομή τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, ἡ καλλιτέρα ὀργάνωσις τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν καὶ ἡ σημασία ἣτις ἀποδίδεται εἰς τὴν μὴ ὑπαρξιν προστριβῶν μεταξὺ φορολογουμένων καὶ Δημοσίου.

\* \* \*

Προσεπαθήσαμεν νὰ δώσωμεν μίαν ἰδέαν κατὰ τὸ δυνατόν πλήρη τῆς δράσεως τῆς Φορολογικῆς Ἐπιτροπῆς τῆς Κ. Τ. Ε. Ἡ πολυσχιδῆς δρᾶσις τῆς Ἐπιτροπῆς ταύτης περιορίζεται κυρίως εἰς ὑποδείξεις καὶ εἰς τὴν ἐπεξεργασίαν λύσεων ἐπὶ τῷ σκοπῷ τοῦ περιορισμοῦ τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ τῆς καταπολεμήσεως τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς. Δὲν ἠδύνατο ὁμως νὰ γίνῃ ἄλλως, καθόσον ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ δὲν ἔχει ἐξουσίαν νὰ νομοθετῇ διὰ νὰ εἶνε ἄμεσος ἡ ἐπίδρασις τοῦ ἔργου αὐτῆς ἐπὶ τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν, διότι τότε θὰ ἐνεφανίζετο ὡς μία Ἐπιτροπὴ ἑνὸς ὑπερκράτους οἷον δὲν εἶνε ἡ Κ.Τ.Ε. Ἐν τούτοις παρὰ τὸ γεγονός τοῦτο καὶ παρ' ὅλας τὰς δυσχερείας αἵτινες ἐγείρονται εἰς τὴν ρύθμισιν τοῦ προβλήματος τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ τὴν καταπολέμησιν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς, τὰς ὁποίας δυσχερείας ἀναπτύσσομεν εἰς τὴν μελέτην ταύτην, δύναται νὰ εἴπῃ τις, ὅτι τὸ φορολογικὸν ἔργον τῆς Κ. Τ. Ε. δὲν στερεῖται ἀποτελεσμάτων. Ἀντιθέτως μεγάλη εἶνε ἡ ἐπίδρασις αὐτοῦ εἰς τὰς νομοθεσίας τῶν Κρατῶν. Σαφῆς δ' ἔνδειξις τούτου εἶνε ὁ μέγας ἀριθμὸς τῶν συναφθεισῶν μεταπολεμικῶς συμβάσεων μεταξὺ τῶν Κρατῶν πρὸς ρύθμισιν τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ πρὸς υἰοθέτησιν διοικητικῆς συνεργασίας μεταξὺ τούτων πρὸς περιστολὴν τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς. Αἱ συμβάσεις αὗται, γενόμεναι μὲ βάσιν τὰ πρότυπα τῶν σχεδίων συμβάσεων, ἅτινα ἐπεξεργάσθη ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ, ἰδιαιτέρως δὲ εἰς μίαν περίοδον καθ' ἣν τὸ πνεῦμα τοῦ ἐθνικισμοῦ ἐνισχύεται, μαρτυροῦν τὴν ἐπίδρασιν τοῦ ἔργου τῆς Κ. Τ. Ε. πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην.

Ἀξιοσημεῖωτος ἐπίσης εἶνε ἡ ἐπίδρασις τοῦ ἔργου τῆς Κ. Τ. Ε. πρὸς ἀνακαίνισιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν Κρατῶν διότι, ὡς ἐκτίθεται εἰς τὴν μελέτην ταύτην, ἡ Κ. Τ. Ε. διὰ τῆς ὅλης δράσεως αὐτῆς εἰς τὸν φορολογικὸν τομέα δια-

φωτίζει γενικώτερον ἐπὶ τῶν θεμάτων τῆς φορολογίας καὶ ἐπιβοηθεῖ πᾶσαν μελέτην καὶ ἔρευναν τείνουσαν εἰς τὴν προαγωγὴν τῶν θεμάτων τούτων, συμβάλλει δὲ τὰ μέγιστα εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ἰδίως εἰς τὴν διεθνῇ ὄψιν αὐτοῦ. Τὴν συμβολὴν ταύτην τῆς Κ. Τ. Ε. εἰς τὴν ἀνάπτυξιν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ἰδιαιτέρως ἐξαίρει ὁ καθηγητῆς Griziotti εἰς τὸ τελευταῖον αὐτοῦ ἄρθρον *Diritto Finanziario*, δημοσιευθὲν εἰς τὸ «Nuovo Digesto Italiano» \*.

Ἡ Φορολογικὴ Ἐπιτροπὴ τῆς Κ. Τ. Ε., ὡς σημειοῦμεν ἀνωτέρω, κατευθύνει ἤδη μεταξὺ ἄλλων τὴν προσπάθειαν αὐτῆς εἰς τὴν ἀνακαίνισιν καὶ βελτίωσιν τῆς τεχνικῆς δημοσιονομικῆς ὀργανώσεως τῶν Κρατῶν. Καὶ τὸ πρὸς τὴν κτεύθυνσιν ταύτην συντελεσθησόμενον ἔργον θὰ εἶναι ἰδιαιτέρως ἀξιόλογον καὶ χρήσιμον.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ Α. ΜΑΝΤΖΑΒΙΝΟΣ

Ἵποδιοικητῆς τῆς Τραπέζης τῆς Ἑλλάδος  
Τακτικὸν Μέλος τῆς Φορολογικῆς Ἐπι-  
τροπῆς τῆς Κ. Τ. Ε.

\* Σημ. Συντάξεως. Μετάφρασις τοῦ ἄρθρου τούτου δημοσιεύεται ἀνωτέρω.