



Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων ΟΟΣΑ


# Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου

ΣΥΝΤΟΜΕΥΜΕΝΗ ΕΚΔΟΣΗ

Επιστημονική επιμέλεια:

Δικηγορική Εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος

Η έκδοση πραγματοποιήθηκε  
με δωρεά από το

 **ΙΔΡΥΜΑ ΣΤΑΥΡΟΣ ΝΙΑΡΧΟΣ**



**ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ**  
Ε Κ Δ Ο Σ Η 2 0 1 0

Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας  
σε σχέση με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου  
ISBN 978-960-272-700-3

#### ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ



Μαυρομικάλη 23, 106 80 Αθήνα  
Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)

Αθήνα: Μαυρομικάλη 2, 106 79 • Τηλ.: 210 3607 521  
Πειραιάς: Φίλωνος 107-109, 185 36 • Τηλ.: 210 4184 212  
Πάτρα: Κανάρη 28-30, 262 22 • Τηλ.: 2610 361 600  
Θεσ/νίκη: Φράγκων 1, 546 26 • Τηλ.: 2310 532 134

Σύμφωνα με το Ν. 2121/93 για την Πνευματική Ιδιοκτησία απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη.

#### ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ

Το περιεχόμενο του παρόντος έργου έχει τύχει επιμελούς και αναλυτικής επιστημονικής επεξεργασίας. Ο εκδοτικός οίκος και οι συντάκτες δεν παρέχουν διά του παρόντος νομικές συμβουλές ή παρεμφερείς συμβουλευτικές υπηρεσίες, ουδέ μια δε ευθύνη φέρουν για τυχόν ζημία τρίτου λόγω ενέργειας ή παράλειψης που βασίστηκε εν όλω ή εν μέρει στο περιεχόμενο του παρόντος έργου.

Art Director: Γιάννης Μαμαλούκος  
Υπεύθυνος Παραγωγής: Ανδρέας Μενούκος  
Φωτοστοιχειοθεσία: Αριστέα Διακομοπούλου  
Παραγωγή: NB Production AM290410M23

#### NOMIKI BIBLIOTHIKI GROUP

23, Mavromichali Str., 106 80 Athens Greece  
Tel.: +30 210 3678 800 • Fax: +30 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)



All rights reserved. No part of this publication may be reproduced by any means, without prior permission of the publisher.

Πρωτότυπη έκδοση του ΟΟΣΑ στα Αγγλικά και τα Γαλλικά με τον τίτλο:  
**Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version - July 2008**

**Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée - Juillet 2008**

© 2008, Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), Παρίσι.

© 2008 Ζέπος & Γιαννόπουλος για την Ελληνική έκδοση

© 2008 Για την Ελληνική έκδοση

Έκδοση σε συμφωνία με τον ΟΟΣΑ, Παρίσι

Η δικηγορική εταιρεία Ζέπος & Γιαννόπουλος είναι υπεύθυνη για την ποιότητα της ελληνικής μετάφρασης και τη συμφωνία της με το πρωτότυπο κείμενο.

## Ευχαριστίες

Η μετάφραση στην ελληνική γλώσσα του Υποδείγματος και των Ερμηνευτικών Σχολίων της Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας στους τομείς του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου, δεν θα μπορούσε να ξεκινήσει χωρίς τη γόνιμη επικοινωνία με τις κυρίες Alexandra Sawicka (από την Διεύθυνση Δημοσίων Σχέσεων και Επικοινωνίας του ΟΟΣΑ) και Δήμητρα Κουλούρη (από την Μόνιμη Αντιπροσωπεία της χώρας μας στον ίδιο οργανισμό). Ευχαριστούμε και τις δύο για την εμπιστοσύνη τους αλλά και για την υποστήριξή τους από την πρώτη στιγμή που εκδηλώσαμε το ενδιαφέρον μας για το εγχείρημα αυτό.

Είναι αυτονόητο ότι ένα τέτοιο εγχείρημα δεν θα μπορούσε να προχωρήσει χωρίς την συστηματική επισκόπηση του αρχικού μεταφραστικού αποτελέσματος και τις πολύτιμες υποδείξεις και διορθώσεις πολλών εκ των συναδέλφων μας στο φορολογικό τμήμα της δικηγορικής εταιρείας *Ζέπος & Γιαννόπουλος*, οι οποίοι (ο καθένας υπό το πρίσμα της ιδιαίτερης εμπειρίας και ειδικότητάς του), πλούτισαν την απόδοση κρίσιμων εννοιών της Σύμβασης και των Ερμηνευτικών Σχολίων. Ευχαριστούμε λοιπόν θερμά τους Μαρίνα Αλλαμανή, Κατερίνα Βάγια, Κώστα Καλλιντέρη, Αλέξη Καρόπουλο, Γιώργο Κατρινάκη, Δάφνη Κοζώνη, Μαρία Ζούπα, Σπύρο Μαράτο, Μαριάννα Νιαβή, Άννα Παρασκευά, Χαρίκλεια Στρατή, Μυρτώ Σταυρινού και Ελίνα Φιλίππου για την καθοριστική τους συμμετοχή στην επιστημονική επιμέλεια του παρόντος.

Επίσης, ευχαριστούμε θερμά και τις συναδέλφους Άννα Δεσποτίδου και Αφροδίτη Δελλαπόρτα για τις καίριες υποδείξεις τους σε θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας και ναυτικού δικαίου αντίστοιχα.

Να ευχαριστήσουμε επίσης την εταιρεία μεταφράσεων Lexicon Translations S.A. για το πρώτο μετάφρασμα, αλλά και την μεταφράστρια κυρία Μάτα Σαλογιάννη (υπεύθυνη μεταφράσεων στην δικηγορική εταιρεία *Ζέπος & Γιαννόπουλος*), η οποία συντόνισε την εργασία όλων μας και είχε την γενική μεταφραστική επιμέλεια όλου του έργου φροντίζοντας από την πρώτη μέχρι την τελευταία λέξη.

Επίσης, θερμές ευχαριστίες στην Λίλα Καρατζά και τον Αντώνη Καρατζά αλλά και σε όλους τους συνεργάτες τους στις **Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη** για την πολύτιμη συνδρομή τους στην έκδοση του παρόντος έργου, τον ενθουσιασμό τους να αναλάβουν την παρούσα έκδοση, τη συνεχή υποστήριξη αλλά και την προσεκτική, όπως πάντα, εργασία τους. Η συμβολή τους στην παραγωγή και διακίνηση του παρόντος υπήρξε καθοριστική και πιστεύουμε ότι επιβεβαιώνει για άλλη μία φορά τη σύγχρονη άποψη της Νομικής Βιβλιοθήκης για τις νομικές και φορολογικές εκδόσεις στη χώρα μας.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε ιδιαίτερω το **Κοινοφελές Ίδρυμα Σταύρος Σ. Νιάρχος**, χωρίς την γενναϊόδωρη υποστήριξη του οποίου η παραγωγή του παρόντος έργου θα είχε σταθεί αδύνατη.

Γεράσιμος Γιαννόπουλος & Γιώργος Βενιέρης  
Αθήνα, Ιούλιος 2009 - Ιανουάριος 2010

## ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Ο ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) είναι ένα μοναδικό στο είδος του φόρουμ όπου οι κυβερνήσεις 30 δημοκρατιών συνεργάζονται για την αντιμετώπιση των οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών προκλήσεων της παγκοσμιοποίησης. Ο ΟΟΣΑ βρίσκεται επίσης στην πρώτη γραμμή των προσπαθειών που καταβάλλονται ώστε να κατανοηθούν νέες εξελίξεις και πηγές προβληματισμού, όπως η εταιρική διακυβέρνηση, η κοινωνία της πληροφορίας και η δημογραφική γήρανση, και να αντιμετωπιστούν από τις κυβερνήσεις. Ο Οργανισμός δίνει τη δυνατότητα στις κυβερνήσεις να συγκρίνουν τις πολιτικές που έχουν εφαρμόσει, να αναζητούν λύσεις σε κοινά προβλήματα, να αναδεικνύουν τις ορθές πρακτικές και να συνεργάζονται για τον συντονισμό των εγχώριων και διεθνών πολιτικών.

Τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ είναι: Αυστραλία, Αυστρία, Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Δανία, Ελβετία, Ελλάδα, Ηνωμένες Πολιτείες, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιαπωνία, Ιρλανδία, Ισλανδία, Ισπανία, Ιταλία, Καναδάς, Κάτω Χώρες, Κορέα, Λουξεμβούργο, Μεξικό, Νέα Ζηλανδία, Νορβηγία, Ουγγαρία, Πολωνία, Πορτογαλία, Σλοβακία, Σουηδία, Τουρκία, Τσεχία, Φινλανδία. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων συμμετέχει στις εργασίες του ΟΟΣΑ.

Ο Οργανισμός Εκδόσεων του ΟΟΣΑ διαδίδει ευρέως τα αποτελέσματα της συλλογής και έρευνας στατιστικών στοιχείων σε οικονομικά, κοινωνικά και περιβαλλοντικά θέματα καθώς επίσης τις συμβάσεις, τις κατευθυντήριες γραμμές και τα πρότυπα που υιοθετούν τα μέλη του.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το παρόν συνιστά την έβδομη συντομευμένη έκδοχή (condensed version) της έκδοσης των Τόμων I και II με κινητά φύλλα με τίτλο Model Tax Convention on Income and on Capital (Υπόδειγμα Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου), που κυκλοφόρησε για πρώτη φορά το 1992 και έκτοτε ενημερώνεται περιοδικά.

Η παρούσα συντομευμένη έκδοση περιέχει το κείμενο του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της διπλής Φορολογίας ως είχε στις 17 Ιουλίου 2008 μετά από την έγκριση της έβδομης αναθεώρησής του από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ. Οι ιστορικές σημειώσεις που περιέχονται στον Τόμο I των κινητών φύλλων και ο λεπτομερής κατάλογος των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ μαζί με τις επεξηγηματικές εκθέσεις που περιέχονται στον Τόμο II των κινητών φύλλων δεν συμπεριλήφθηκαν στην παρούσα έκδοση.



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες .....	vii
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	ix
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	1
<b>Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου .....</b>	<b>11</b>
<b>Ερμηνευτικά Σχόλια επί των άρθρων του Υποδείγματος Φορολογικής Σύμβασης .....</b>	<b>37</b>
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 .....	39
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 .....	58
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3 .....	61
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 .....	66
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 .....	75
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 .....	110
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 .....	112
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 .....	134
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 .....	141
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 .....	146
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 .....	165
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 .....	178
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 .....	194
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14 .....	206
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 .....	207
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 .....	219
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 .....	221
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 .....	227
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 .....	246
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 .....	250

ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 .....	251
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 .....	255
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 23 Α ΚΑΙ 23 Β.....	258
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24 .....	286
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 .....	307
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 .....	351
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 .....	366
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 .....	375
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 .....	377
ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 30 ΚΑΙ 31 .....	378
<b>Θέσεις των χωρών εκτός ΟΟΣΑ σχετικά με το Υπόδειγμα Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ .....</b>	<b>379</b>
<b>Παράρτημα – Σύσταση του συμβουλίου του ΟΟΣΑ σχετικά με το Υπόδειγμα Φορολογικής Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου .....</b>	<b>413</b>



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Η διεθνής διπλή νομική φορολογία μπορεί να οριστεί γενικά ως η επιβολή παρεμφερών φόρων με το ίδιο αντικείμενο και για την ίδια χρονική περίοδο σε δύο (ή περισσότερα) Κράτη επί του ίδιου φορολογικού υποκειμένου. Οι αρνητικές συνέπειες αυτής της διπλής φορολογίας στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών και στην κυκλοφορία του κεφαλαίου, της τεχνολογίας και των προσώπων είναι τόσο γνωστές που δεν χρειάζεται να τονιστεί πόσο σημαντική είναι η άρση των εμποδίων που θέτει η διπλή φορολογία στην ανάπτυξη των οικονομικών σχέσεων μεταξύ των χωρών.

2. Τα Κράτη Μέλη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ανέκαθεν πίστευαν ότι είναι σκόπιμο να διασαφηνιστεί, να τυποποιηθεί και να επισφραγιστεί η φορολογική κατάσταση των φορολογουμένων που διεξάγουν εμπορικές, βιομηχανικές, χρηματοοικονομικές ή άλλες δραστηριότητες σε διαφορετικές χώρες με την εφαρμογή κοινών λύσεων σε ταυτόσημες υποθέσεις διπλής φορολογίας σε όλες τις χώρες.

3. Αυτός είναι και ο βασικός στόχος του *Υποδείγματος* Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, το οποίο παρέχει τα μέσα για την επίλυση σε ενιαία βάση των πλέον συνήθων προβλημάτων που προκύπτουν στον τομέα της διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας. Όπως συνιστάται από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ,<sup>1</sup> τα Κράτη Μέλη, όταν συνάπτουν ή αναθεωρούν τις διμερείς τους συμβάσεις, πρέπει να βασίζονται στο παρόν Υπόδειγμα, όπως ερμηνεύεται από τα σχετικά Ερμηνευτικά Σχόλια, και να έχουν υπόψη τους τις επιφυλάξεις που περιέχονται σε αυτά· οι φορολογικές τους αρχές, κατά την εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων των διμερών συμβάσεών τους για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι οποίες βασίζονται στο Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα εν λόγω Σχόλια, όπως τροποποιούνται από καιρό σε καιρό και με την επιφύλαξη των παρατηρήσεών τους επί αυτών.

### A. Ιστορική αναδρομή

4. Είχε ήδη σημειωθεί πρόοδος στον τομέα της εξάλειψης της διπλής φορολογίας μέσω διμερών ή μονομερών μέτρων όταν το Συμβούλιο του Οργανισμού Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας (ΟΕΟΣ) ενέκρινε την πρώτη του Σύσταση σχετικά με τη διπλή φορολογία στις 25 Φεβρουαρίου 1955. Έως εκείνη τη στιγμή είχαν συναφθεί 70 διμερείς γενικές συμβάσεις μεταξύ χωρών που είναι πλέον μέλη του ΟΟΣΑ. Αυτό ήταν σε μεγάλο βαθμό αποτέλεσμα του έργου που ξεκίνησε η Κοινωνία των Εθνών το 1921. Οι προσπάθειές της οδήγησαν στην εκπόνηση το 1928 του πρώτου υποδείγματος διμερούς σύμβασης και, τελικά, στα Υποδείγματα Συμβάσεων του Μεξικού (1943) και του Λονδίνου (1946), οι αρχές των οποίων τηρήθηκαν με ορισμένες τροποποιήσεις σε πολλές από τις διμερείς συμβάσεις που συνάφθηκαν ή αναθεωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της δεκαετίας που ακολούθησε. Ωστόσο, κανένα από τα αυτά τα Υποδείγματα Σύμβασης, δεν είχε γίνει αποδεκτό πλήρως και ομοφώνως. Επιπλέον, όσον αφορά ορισμένα ουσιώδη ζητήματα, υπήρχαν ορισμένες ανακολουθίες καθώς και κάποια κενά.

---

1. Βλ. Παράρτημα.

5. Η αυξανόμενη οικονομική αλληλεξάρτηση και συνεργασία των Κρατών Μελών του ΟΕΟΣ στη μεταπολεμική περίοδο καταδείκνυε ολοένα και εντονότερα την αναγκαιότητα της λήψης μέτρων για την πρόληψη της διεθνούς διπλής φορολογίας. Αναγνωρίστηκε η ανάγκη για επέκταση του δικτύου διμερών Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σε όλα τα Κράτη Μέλη του ΟΕΟΣ, και εν συνεχεία του ΟΟΣΑ, πολλά από τα οποία είχαν συνάψει ελάχιστες συμβάσεις ενώ ορισμένα δεν διέθεταν ούτε μία. Ταυτόχρονα αναγνωρίστηκε η σημασία της εναρμόνισης αυτών των συμβάσεων βάσει ενιαίων αρχών, ορισμών, κανόνων και μεθόδων, και της επίτευξης συμφωνίας επί μιας κοινής ερμηνείας.

6. Σε αυτό το νέο πλαίσιο, η Φορολογική Επιτροπή (Fiscal Committee) άρχισε τις εργασίες της το 1956 για τη θέσπιση ενός σχεδίου σύμβασης το οποίο θα έλυνε αποτελεσματικά τα προβλήματα διπλής φορολογίας που υπήρχαν μεταξύ των Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ και το οποίο θα γινόταν αποδεκτό από όλα τα Κράτη Μέλη. Από το 1958 έως το 1961, η Φορολογική Επιτροπή εκπόνησε τέσσερις ενδιάμεσες Εκθέσεις, προτού καταθέσει το 1963 την τελική της έκθεση με τίτλο *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* (Σχέδιο Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου).<sup>1</sup> Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ ενέκρινε στις 30 Ιουλίου 1963 μια Σύσταση σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας και κάλεσε τις Κυβερνήσεις των Κρατών Μελών να συμμορφώνονται με το Σχέδιο Σύμβασης κάθε φορά που συνάπτουν ή αναθεωρούν διμερείς συμβάσεις μεταξύ τους.

7. Η Φορολογική Επιτροπή του ΟΟΣΑ είχε προβλέψει, κατά την υποβολή της έκθεσής της το 1963, ότι το Σχέδιο Σύμβασης θα αναθεωρούνταν πιθανώς σε μεταγενέστερο στάδιο μετά από περαιτέρω μελέτη. Η εν λόγω αναθεώρηση ήταν αναγκαία μεταξύ άλλων και για να ληφθεί υπόψη η εμπειρία που είχαν συγκεντρώσει τα Κράτη Μέλη κατά τη διαπραγμάτευση και πρακτική εφαρμογή των διμερών συμβάσεων, τυχόν αλλαγές στα φορολογικά συστήματα των Κρατών Μελών, η αύξηση των διεθνών φορολογικών σχέσεων και η ανάπτυξη νέων τομέων επιχειρηματικής δραστηριότητας σε συνδυασμό με την εμφάνιση νέων σύνθετων επιχειρηματικών σχηματισμών σε διεθνές επίπεδο. Για αυτούς τους λόγους η Φορολογική Επιτροπή και, μετά από το 1971, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων που τη διαδέχθηκε, κίνησε τη διαδικασία αναθεώρησης του Σχεδίου Σύμβασης του 1963 και των Ερμηνευτικών Σχολίων που τη συνόδευαν. Καταλήξαμε έτσι στη δημοσίευση το 1977 ενός νέου Υποδείγματος Σύμβασης και των Ερμηνευτικών Σχολίων του.<sup>2</sup>

8. Οι παράγοντες που είχαν οδηγήσει στην αναθεώρηση του Σχεδίου Σύμβασης του 1963 εξακολούθησαν να ασκούν την επιρροή τους και, από πολλές απόψεις, η πίεση για αναθεώρηση και προσαρμογή του Υποδείγματος Σύμβασης στις μεταβαλλόμενες οικονομικές συμβάσεις αυξανόταν με την πάροδο του χρόνου. Είχαν αναπτυχθεί νέες τεχνολογίες και ταυτόχρονα σημειώνονταν θεμελιώδεις αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι διασυνοριακές συναλλαγές. Η παγκοσμιοποίηση και ελευθέρωση των οικονομιών του ΟΟΣΑ επίσης επιταχύνθηκε στη διάρκεια της δεκαετίας του 1980. Για αυτούς τους λόγους, στο πλαίσιο του τακτικού της προγράμματος εργασίας, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων και, ειδικότερα, η Ομάδα Εργασίας αριθ. 1 της εν λόγω Επιτροπής, συνέχισαν μετά από το 1977 να εξετάζουν διάφορα ζητήματα που αφορούσαν το Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977. Το αποτέλεσμα ήταν μια σειρά εκθέσεων, ορισμένες από τις οποίες συνιστούσαν τροποποιήσεις στο Υπόδειγμα Σύμβασης και τα Ερμηνευτικά Σχολία του.<sup>3</sup>

---

1. *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Παρίσι, 1963.

2. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977.

3. Ορισμένες από αυτές τις εκθέσεις δημοσιεύτηκαν και βρίσκονται στον Τόμο ΙΙ της άδειτης έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ.

9. Το 1991, έχοντας διαπιστώσει ότι η αναθεώρηση του Υποδείγματος Σύμβασης και των Ερμηνευτικών Σχολίων του ήταν μια διαρκής διαδικασία, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων υιοθέτησε την προσέγγιση ενός «ανοικτού» Υποδείγματος Σύμβασης το οποίο επιδέχεται περιοδικές και πιο έγκαιρες ενημερώσεις και τροποποιήσεις χωρίς να απαιτείται η πλήρης αναθεώρηση του κειμένου. Αποφασίστηκε έτσι η δημοσίευση μιας αναθεωρημένης ενημερωμένης έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης η οποία θα συμπεριλάμβανε ό,τι είχε μεσολαβήσει από το 1977 ενσωματώνοντας πολλές από τις συστάσεις των προαναφερόμενων εκθέσεων.

10. Επειδή η επιρροή του Υποδείγματος Σύμβασης είχε επεκταθεί πολύ πέρα από τα Κράτη Μέλη του ΟΟΣΑ, η Επιτροπή αποφάσισε επίσης ότι η διαδικασία αναθεώρησης έπρεπε να διευρυνθεί ώστε να αξιοποιηθούν και συνεισφορές από Κράτη εκτός ΟΟΣΑ, άλλους διεθνείς οργανισμούς και λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη. Ήταν κοινή πεποίθηση ότι αυτές οι έξωθεν συνεισφορές θα υποβοηθούσαν την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων στην ενασχόλησή της με την ενημέρωση του Υποδείγματος Σύμβασης προκειμένου να συμμορφώνεται με την εξέλιξη των διεθνών φορολογικών κανόνων και αρχών.

11. Αυτό οδήγησε στη δημοσίευση το 1992 του Υποδείγματος Σύμβασης σε κινητά φύλλα. Σε αντίθεση με το Σχέδιο Σύμβασης του 1963 και το Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977, το αναθεωρημένο Υπόδειγμα δεν ήταν προϊόν συνολικής αναθεώρησης αλλά μάλλον το πρώτο βήμα σε μια συνεχή αναθεωρητική διαδικασία για την εκπόνηση των αναγκαίων περιοδικών ενημερώσεων προκειμένου το Υπόδειγμα Σύμβασης να αντικατοπτρίζει ανά πάσα στιγμή επακριβώς τις θέσεις των Κρατών Μελών.

11.1 Μέσω μίας τέτοιας ενημέρωσης, το 1997, οι θέσεις ορισμένων Κρατών εκτός ΟΟΣΑ σχετικά με το Υπόδειγμα Σύμβασης συγκεντρώθηκαν σε έναν δεύτερο τόμο σε αναγνώριση της αυξανόμενης επιρροής του Υποδείγματος Σύμβασης εκτός των χωρών του ΟΟΣΑ (βλ. παρακάτω). Ταυτόχρονα προστέθηκαν επίσης ανατυπώσεις ορισμένων παλαιότερων εκθέσεων της Επιτροπής οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα αλλαγές στο Υπόδειγμα Σύμβασης.

## **B. Επιρροή του Υποδείγματος Σύμβασης του ΟΟΣΑ**

12. Από το 1963, το Υπόδειγμα Σύμβασης του ΟΟΣΑ είχε ευρύτατη επίδραση στη διαπραγμάτευση, την εφαρμογή και την ερμηνεία των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας.

13. Κατά πρώτον, τα Κράτη Μέλη του ΟΟΣΑ συμμορφώνονται πλέον σε μεγάλο βαθμό με το Υπόδειγμα Σύμβασης όταν συνάπτουν ή αναθεωρούν τις διμερείς τους συμβάσεις. Η πρόοδος που σημειώθηκε προς τον στόχο της εξάλειψης της διπλής φορολογίας μεταξύ των Κρατών Μελών καθίσταται προφανής από τον αυξανόμενο αριθμό συμβάσεων που συνήφθησαν ή αναθεωρήθηκαν από το 1957 σε συμμόρφωση με τις Συστάσεις του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ. Αλλά η σημασία του Υποδείγματος Σύμβασης φαίνεται όχι μόνο από τον αριθμό των συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ των Κρατών Μελών<sup>1</sup> αλλά και από το γεγονός ότι, σε συμμόρφωση με τις Συστάσεις του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ, οι εν λόγω συμβάσεις αντιγράφουν τη μορφή και, στις περισσότερες περιπτώσεις, τους βασικούς όρους του Υποδείγματος Σύμβασης. Η ύπαρξη του Υποδείγματος Σύμβασης έχει διευκολύνει τις διμερείς διαπραγματεύσεις μεταξύ των Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ

1. Βλ. Παράρτημα I του Τόμου II της άδεις έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ για κατάλογο αυτών των συμβάσεων.

και έχει επιτρέψει μια ευπρόσδεκτη εναρμόνιση μεταξύ των διμερών τους συμβάσεων προς όφελος τόσο των φορολογούμενων όσο και των εθνικών διοικήσεων.

14. Κατά δεύτερον, ο αντίκτυπος του Υποδείγματος Σύμβασης έχει επεκταθεί πολύ πέρα από την επικράτεια του ΟΟΣΑ. Χρησίμευσε ως βασικό έγγραφο αναφοράς στις διαπραγματεύσεις μεταξύ μελών και μη μελών του ΟΟΣΑ αλλά και μεταξύ των μη μελών, καθώς επίσης στο έργο άλλων διεθνών ή περιφερειακών οργανισμών στον τομέα της διπλής φορολογίας και συναφών προβλημάτων. Ειδικότερα, χρησίμευσε ως βάση για την πρώτη σύνταξη και μετέπειτα αναθεώρηση του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας των Ηνωμένων Εθνών,<sup>1</sup> όπου επαναλαμβάνονται πολλούς από τους όρους και τα Ερμηνευτικά Σχόλια του Υποδείγματος Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Σε αναγνώριση της αυξανόμενης επιρροής του Υποδείγματος Σύμβασης σε χώρες εκτός ΟΟΣΑ, συμφωνήθηκε το 1997 να προστεθούν στο Υπόδειγμα Σύμβασης οι θέσεις ορισμένων από αυτές τις χώρες επί των διατάξεων και των Ερμηνευτικών Σχολίων του Υποδείγματος.

15. Κατά τρίτον, η παγκόσμια αναγνώριση των διατάξεων του Υποδείγματος Σύμβασης και η ενσωμάτωσή τους σε μια πλειονότητα διμερών διατάξεων συνετέλεσαν ώστε τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί των διατάξεων του Υποδείγματος Σύμβασης να αναχθούν σε ευρέως αποδεκτό οδηγό της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων των υπαρχουσών διμερών συμβάσεων. Αυτό έχει διευκολύνει την ερμηνεία και την επιβολή αυτών των διμερών συμβάσεων σε κοινό πλαίσιο. Καθώς το δίκτυο των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εξακολουθεί να διευρύνεται, η σημασία ενός τέτοιου κοινά αποδεκτού οδηγού γίνεται ολοένα μεγαλύτερη.

## **Γ. Μορφή του Υποδείγματος Σύμβασης**

### **Τίτλος του Υποδείγματος Σύμβασης**

16. Τόσο στο Σχέδιο Σύμβασης του 1963 και όσο και στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977, ο τίτλος του Υποδείγματος Σύμβασης περιλάμβανε αναφορά στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας. Δεδομένου ότι το Υπόδειγμα Σύμβασης δεν ασχολείται αποκλειστικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αλλά και με άλλα ζητήματα όπως για παράδειγμα με την πρόληψη της φοροδιαφυγής και την απαγόρευση των διακρίσεων, αποφασίστηκε σε δεύτερο χρόνο να χρησιμοποιηθεί ένας πιο σύντομος τίτλος χωρίς την εν λόγω αναφορά. Η αλλαγή αυτή έγινε τόσο στο εξώφυλλο της παρούσας δημοσίευσης όσο και στο ίδιο το Υπόδειγμα Σύμβασης. Ωστόσο, είναι γνωστό ότι σε πολλά Κράτη Μέλη είναι πάγια πρακτική ο τίτλος να περιλαμβάνει αναφορά είτε στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας είτε τόσο στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας όσο και την πρόληψη της φοροδιαφυγής.

### **Ευρείες κατευθύνσεις του Υποδείγματος Σύμβασης**

17. Το Υπόδειγμα Σύμβασης πρώτα περιγράφει το πεδίο εφαρμογής του (Κεφάλαιο Ι) και στη συνέχεια ορίζει ορισμένους όρους (Κεφάλαιο ΙΙ). Το κύριο μέρος της Σύμβασης αποτελείται από τα Κεφάλαια ΙΙΙ έως V, όπου ορίζεται σε ποιο βαθμό κάθε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη δύναται να φορολογεί το εισόδημα και το κεφάλαιο και πώς εξαλείφεται η διεθνής διπλή νομική φορο-

---

1. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations Publications, New York, πρώτη έκδοση 1980, δεύτερη έκδοση 2001.

λογία. Ακολουθούν οι Ειδικοί Όροι (Κεφάλαιο VI) και οι Τελικοί Όροι (θέση σε ισχύ και λήξη, Κεφάλαιο VII).

### Πεδίο εφαρμογής και ορισμοί

18. Η Σύμβαση εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών (Άρθρο 1). Αφορά τους φόρους που επιβάλλονται στο εισόδημα και στο κεφάλαιο, οι οποίοι περιγράφονται γενικά στο Άρθρο 2. Στο Κεφάλαιο II, δίνονται οι ορισμοί ορισμένων όρων που χρησιμοποιούνται σε περισσότερα από ένα άρθρα της Σύμβασης. Άλλοι όροι, π.χ. «μερίσματα», «τόκοι», «δικαιώματα» και «ακίνητη περιουσία» ορίζονται στα άρθρα που αφορούν τα εν λόγω ζητήματα.

### Φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου

19. Για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, η Σύμβαση θέτει δύο σειρές κανόνων. Πρώτον στα Άρθρα 6 έως 21 καθορίζονται, ως προς τα διάφορα είδη εισοδήματος, τα σχετικά δικαιώματα επιβολής φόρου του Κράτους πηγής ή τοποθεσίας και του Κράτους κατοικίας, και το Άρθρο 22 κάνει το ίδιο για το κεφάλαιο. Στην περίπτωση ορισμένων στοιχείων εισοδήματος και κεφαλαίου, αναγνωρίζεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Το έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν μπορεί έτσι να φορολογήσει τα εν λόγω στοιχεία, με αποτέλεσμα να αποτρέπεται η διπλή φορολογία. Κατά κανόνα, το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης αναγνωρίζεται στο Κράτος κατοικίας. Αντίθετα, για κάποια άλλα στοιχεία εισοδήματος και κεφαλαίου, το δικαίωμα φορολόγησης δεν είναι αποκλειστικό. Όσον αφορά δύο κατηγορίες εισοδήματος (μερίσματα και τόκοι), αν και αμφότερα τα Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, το ύψος του φόρου που μπορεί να επιβληθεί στο Κράτος πηγής είναι περιορισμένο. Δεύτερον, όταν αυτοί οι όροι αναγνωρίζουν στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας πλήρες ή περιορισμένο δικαίωμα φορολόγησης, το Κράτος κατοικίας πρέπει να επιτρέπει την απαλλαγή ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολογία· σε αυτό αποσκοπούν τα Άρθρα 23 Α και 23 Β. Η Σύμβαση αφήνει την επιλογή του τρόπου απαλλαγής στην ευχέρεια των Κρατών Μελών, δηλαδή τη μέθοδο της εξαιρέσεως ή τη μέθοδο της πίστωσης.

20. Το εισόδημα και το κεφάλαιο μπορούν να διακριθούν σε τρεις κατηγορίες, ανάλογα με την αντιμετώπιση που επιφυλάσσεται σε κάθε μία από αυτές στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας:

- εισόδημα και κεφάλαιο που μπορούν να φορολογηθούν χωρίς κανέναν περιορισμό στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας,
- εισόδημα που μπορεί να υποβληθεί σε περιορισμένη φορολογία στο Κράτος πηγής, και
- εισόδημα και κεφάλαιο που δεν μπορούν να φορολογηθούν στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας,

21. Ακολουθούν οι κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου που μπορούν να φορολογηθούν χωρίς κανέναν περιορισμό στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας:

- εισόδημα από ακίνητη περιουσία στο εν λόγω Κράτος (συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από γεωργία και δασοκομία), ωφέλεια από την εκποίηση της εν λόγω περιουσίας, και κεφάλαιο που την αντιπροσωπεύει (Άρθρο 6 και παράγραφος 1 των Αρθρων 13 και 22)·
- κέρδη από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος, ωφέλεια από την εκποίηση της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης και κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει την κινητή περιουσία η οποία αποτελεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης (Άρθρο 7 και παράγραφος 2 των Αρθρων 13 και 22)· προβλέπεται ωστόσο μια εξαίρεση στις περιπτώσεις που η μόνιμη εγκατάσταση διατηρείται λόγω διεθνών μεταφορών, μεταφορών

σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας, και διεθνών αεροπορικών μεταφορών (βλ. παράγραφο 23 παρακάτω)·

- εισόδημα από δραστηριότητες καλλιτεχνών και αθλητών που ασκούνται στο εν λόγω Κράτος, ανεξαρτήτως του αν το εν λόγω εισόδημα περιέρχεται στον ίδιο τον καλλιτέχνη ή αθλητή ή σε άλλο πρόσωπο (Άρθρο 17)·
- αμοιβές διευθυντών που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους (Άρθρο 16)·
- αμοιβή για εργασία στον ιδιωτικό τομέα που ασκείται στο εν λόγω Κράτος, εκτός εάν ο εργαζόμενος βρίσκεται εκεί για διάστημα μικρότερο των 183 ημερών σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο που αρχίζει ή λήγει εντός του οικείου οικονομικού έτους και πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις· αμοιβή για εργασία η οποία ασκείται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος που εκτελεί διεθνείς μεταφορές ή σε πλοιάριο, εφόσον η έδρα της πραγματικής διοίκησης βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος (Άρθρο 15)·
- υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αμοιβές και συντάξεις που καταβάλλονται για κυβερνητικές υπηρεσίες (Άρθρο 19).

22. Ακολουθούν οι κατηγορίες εισοδήματος που μπορούν να υποβληθούν σε περιορισμένη φορολογία στο Κράτος πηγής:

- μερίσματα: υπό την προϋπόθεση ότι η συμμετοχή (holding) δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα δεν συνδέεται ουσιαστικά με μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος πηγής, το εν λόγω Κράτος οφείλει να περιορίσει τον φόρο του στο 5% του ακαθάριστου ύψους των μερισμάτων, στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος είναι εταιρεία η οποία κατέχει άμεσα τουλάχιστον 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα, και στο 15% του ακαθάριστου ποσού σε άλλες περιπτώσεις (Άρθρο 10)·
- τόκοι: υπό την επιφύλαξη της ίδιας ρήτρας που ισχύει για τα μερίσματα, το Κράτος πηγής πρέπει να περιορίζει τον φόρο που επιβάλλει σε 10% του ακαθαρίστου ύψους των τόκων, εκτός εάν το ύψος των τόκων υπερβαίνει το σύννηθες ποσό (Άρθρο 11).

23. Άλλα στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου δεν μπορούν να φορολογηθούν στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας· κατά κανόνα φορολογούνται μόνο στο Κράτος κατοικίας του φορολογούμενου. Αυτό ισχύει για παράδειγμα για τα δικαιώματα (Άρθρο 12), τα οφέλη από την εκποίηση μετοχών ή χρεογράφων (παράγραφος 5 του Άρθρου 13), συντάξεις του ιδιωτικού τομέα (Άρθρο 18), χρηματικά ποσά που λαμβάνουν σπουδαστές για το σκοπό της εκπαίδευσης ή κατάρτισής τους (Άρθρο 20), και κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από μετοχές ή χρεόγραφα (παράγραφος 4 του Άρθρου 22). Κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκαφών που εκτελούν διεθνείς μεταφορές, πλοιαρίων που εκτελούν μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας ή ωφέλεια από την εκποίηση των εν λόγω πλοίων, πλοιαρίων ή αεροσκαφών, και το κεφάλαιο που αυτά αντιπροσωπεύουν, φορολογούνται μόνο στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης (Άρθρο 8 και παράγραφος 3 των Άρθρων 13 και 22). Τα κέρδη επιχειρήσεων που δεν προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος πηγής φορολογούνται μόνο στο Κράτος κατοικίας (παράγραφος 1 του Άρθρου 7).

24. Εάν ένας κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους λαμβάνει εισόδημα από πηγές στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος ή κατέχει κεφάλαιο που βρίσκεται εκεί και, σύμφωνα με τη Σύμβαση αυτά υπόκεινται σε φορολογία μόνο στο Κράτος κατοικίας, δεν προκύπτει πρόβλημα διπλής φορολογί-

ας δεδομένου ότι το Κράτος πηγής ή τοποθεσίας δεν δύναται να φορολογήσει το εν λόγω εισόδημα ή κεφάλαιο.

25. Αντιθέτως, στις περιπτώσεις στις οποίες το εισόδημα ή το κεφάλαιο είναι δυνατόν, σύμφωνα με τη Σύμβαση, να φορολογηθεί με ή χωρίς περιορισμό στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας, το Κράτος κατοικίας υποχρεούται να εξαλείψει τη διπλή φορολογία. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με μία από τις κάτωθι μεθόδους:

- μέθοδος εξαίρεσης: εισόδημα ή κεφάλαιο που υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας εξαιρείται από φορολόγηση στο Κράτος κατοικίας αλλά μπορεί να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για το εναπομένον εισόδημα ή κεφάλαιο του φορολογούμενου·
- μέθοδος πίστωσης: το εισόδημα ή κεφάλαιο που είναι φορολογητέο στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας φορολογείται στο Κράτος κατοικίας αλλά ο φόρος που επιβάλλεται στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας πιστώνεται έναντι του φόρου που επιβάλλεται στο Κράτος κατοικίας επί του εν λόγω εισοδήματος ή κεφαλαίου.

### Ειδικοί όροι

26. Υπάρχουν ορισμένοι ειδικοί όροι στη Σύμβαση. Αυτοί αφορούν:

- την εξάλειψη των φορολογικών διακρίσεων σε διάφορες περιστάσεις (Άρθρο 24)·
- τη θέσπιση μιας διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας και την επίλυση των συγκρούσεων ερμηνείας της Σύμβασης (Άρθρο 25)·
- την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των Συμβαλλόμενων Κρατών (Άρθρο 26)·
- την αμοιβαία βοήθεια από τα Συμβαλλόμενα Κράτη κατά την είσπραξη φόρων (Άρθρο 27)·
- τη φορολογική μεταχείριση των μελών διπλωματικών και προξενικών αποστολών σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο (Άρθρο 28)·
- την επέκταση της Σύμβασης σε άλλα εδάφη (Άρθρο 29).

### Γενικές παρατηρήσεις επί του Υποδείγματος Σύμβασης

27. Το Υπόδειγμα Σύμβασης επιδιώκει, όποτε είναι δυνατόν, να διατυπώσει έναν ενιαίο κανόνα για κάθε περίπτωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, κρίθηκε αναγκαίο να διατηρηθεί ένας βαθμός ευελιξίας στη Σύμβαση στο πλαίσιο της αποτελεσματικής εφαρμογής του Υποδείγματος Σύμβασης. Για αυτό και τα Κράτη Μέλη διαθέτουν ένα περιθώριο ελιγμών, για παράδειγμα, όσον αφορά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή στην πηγή για μερίσματα και τόκους, την επιλογή της μεθόδου για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας και, υπό ορισμένους όρους, την απόδοση κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση μέσω της κατανομής των συνολικών κερδών της επιχείρησης. Επιπλέον, για ορισμένες περιπτώσεις, στα Ερμηνευτικά Σχόλια υπάρχουν εναλλακτικοί ή συμπληρωματικοί όροι.

### Σχόλια επί των Άρθρων

28. Για κάθε Άρθρο της Σύμβασης, υπάρχει λεπτομερές Ερμηνευτικό Σχόλιο το οποίο αναλύει ή ερμηνεύει τους όρους του.

29. Καθώς τα Ερμηνευτικά Σχόλια συντάχθηκαν και συμφωνήθηκαν από τους εμπειρογνώμονες που διορίστηκαν στην Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων από τις Κυβερνήσεις των Κρατών Μελών, είναι ιδιαίτερης σημασίας για την εξέλιξη του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Παρόλο που τα Ερμηνευτικά Σχόλια δεν προορίζονται να ενταχθούν με οποιονδήποτε τρόπο στις συμβάσεις που υπογράφουν τα Κράτη Μέλη, οι οποίες, σε αντίθεση με το Υπόδειγμα, είναι νομικά δεσμευτικές διεθνείς πράξεις, μπορούν ωστόσο να βοηθήσουν ουσιαστικά στην εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων, ιδίως όσον αφορά την επίλυση τυχόν διαφορών.

29.1 Οι φορολογικές αρχές των Κρατών Μελών συμβουλευούνται τακτικά τα Ερμηνευτικά Σχόλια κατά την ερμηνεία των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια είναι χρήσιμα τόσο για την επίλυση καθημερινών ζητημάτων που αφορούν λεπτομέρειες όσο και στην αντιμετώπιση ευρύτερων θεμάτων που άπτονται των πολιτικών και των σκοπών που εξυπηρετούν οι διάφοροι όροι. Οι εργαζόμενοι στις φορολογικές αρχές δίνουν μεγάλο βάρος στην καθοδήγηση που περιέχεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια.

29.2 Παρομοίως, οι φορολογούμενοι αξιοποιούν σημαντικά τα Ερμηνευτικά Σχόλια κατά τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων και τον σχεδιασμό των επιχειρηματικών τους συναλλαγών και επενδύσεων. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια είναι ιδιαίτερος σημαντικός σε χώρες όπου δεν υπάρχει διαδικασία έκδοσης προδικαστικής απόφασης από τη φορολογική αρχή σε φορολογικά ζητήματα, διότι στις περιπτώσεις αυτές τα Ερμηνευτικά Σχόλια είναι ενίοτε η μόνη πηγή ερμηνείας.

29.3 Οι διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συγκεντρώνουν επίσης ολοένα και συχνότερα το ενδιαφέρον των δικαστικών αρχών. Τα δικαστήρια χρησιμοποιούν όλο και πιο τακτικά τα Ερμηνευτικά Σχόλια για την έκδοση των αποφάσεων τους. Οι πληροφορίες που έχει συγκεντρώσει η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων δείχνουν ότι τα Ερμηνευτικά Σχόλια μνημονεύονται στις δημοσιευθείσες δικαστικές αποφάσεις της συντριπτικής πλειονότητας των Κρατών Μελών. Σε πολλές αποφάσεις, τα Ερμηνευτικά Σχόλια αναπαράγονται και αναλύονται σε μεγάλη έκταση, έχοντας συχνά διαδραματίσει καίριο ρόλο κατά τη λήψη της απόφασης από τον δικαστή. Η Επιτροπή αναμένει τη συνέχιση αυτής της τάσης, καθώς το παγκόσμιο δίκτυο συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας θα εξακολουθήσει να διευρύνεται και τα Ερμηνευτικά Σχόλια θα χαίρουν ολοένα ευρύτερης αποδοχής ως σημαντικό ερμηνευτικό βοήθημα.

30. Σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν εισαχθεί παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων κατόπιν αιτήματος των Κρατών Μελών που δεν αποδέχονται την ερμηνεία του Άρθρου από το συγκεκριμένο Σχόλιο. Οι παρατηρήσεις αυτές δεν εκφράζουν τη διαφωνία του Κράτους με το κείμενο της Σύμβασης αλλά συνιστούν χρήσιμες ενδείξεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο οι συγκεκριμένες χώρες πρόκειται να εφαρμόσουν το Άρθρο. Καθώς οι παρατηρήσεις αφορούν τις ερμηνείες των Άρθρων που παρέχονται από τα Ερμηνευτικά Σχόλια, δεν απαιτείται παρατήρηση για να δηλωθεί η επιθυμία κάποιας χώρας να τροποποιήσει τη διατύπωση ενός εναλλακτικού ή συμπληρωματικού όρου τον οποίο τα Ερμηνευτικά Σχόλια επιτρέπουν στις χώρες να συμπεριλάβουν στις διμερείς τους συμβάσεις.

### **Επιφυλάξεις ορισμένων Κρατών Μελών επί όρων της Σύμβασης**

31. Παρόλο που όλα τα Κράτη Μέλη συμφωνούν με τους στόχους και τους βασικούς όρους του Υποδείγματος Σύμβασης, όλα σχεδόν έχουν εισαγάγει επιφυλάξεις σε ορισμένες όρους, οι οποίες καταγράφονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια των σχετικών Άρθρων. Δεν υπήρξε ανάγκη οι χώρες να εισαγάγουν επιφυλάξεις κάθε φορά που επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν τους εναλλακτικούς ή συμπληρωματικούς όρους τους οποίους τα Ερμηνευτικά Σχόλια επιτρέπουν στις χώρες να συ-



μπεριλαμβάνουν στις διμερείς τους συμβάσεις ή να τροποποιήσουν τη διατύπωση ενός όρου του Υποδείγματος προκειμένου να επιβεβαιώσουν ή να ενσωματώσουν μια ερμηνεία του εν λόγω όρου όπως παρουσιάζεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια. Γίνεται δεκτό ότι εφόσον ένα Κράτος Μέλος έχει εισαγάγει επιφυλάξεις, τα άλλα Κράτη Μέλη, κατά τη διαπραγμάτευση διμερών συμβάσεων με το πρώτο Κράτος μέλος, διατηρούν ελευθερία πράξεων σύμφωνα με την αρχή της αμοιβαιότητας.

32. Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων θεωρεί ότι αυτές οι επιφυλάξεις πρέπει να εκλαμβάνονται εντός του πλαισίου της εξαιρετικά ευρείας συμφωνίας που έχει επιτευχθεί σε πολλούς τομείς κατά την εκπόνηση της παρούσας Σύμβασης.

### Σχέση με προηγούμενες εκδόσεις

33. Κατά τη σύνταξη του Υποδείγματος Σύμβασης του 1977, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων εξέτασε τα προβλήματα των συγκρούσεων ερμηνείας που ήταν πιθανό να προκύψουν λόγω των αλλαγών στα Άρθρα και τα Ερμηνευτικά Σχόλια του Σχεδίου Σύμβασης του 1963. Εκείνη τη χρονική στιγμή, η Επιτροπή έκρινε ότι οι υπάρχουσες συμβάσεις έπρεπε, στον βαθμό του δυνατού, να ερμηνεύονται βάσει του πνεύματος των αναθεωρημένων Σχολίων, παρόλο που οι όροι των εν λόγω συμβάσεων δεν περιλάμβαναν ακόμη την ακριβέστερη διατύπωση του Υποδείγματος Σύμβασης του 1977. Κρίθηκε επίσης ότι τα Κράτη Μέλη, που επιθυμούν να διευκρινίσουν τις θέσεις τους από αυτή την άποψη, μπορούσαν να το πράξουν μέσω ανταλλαγής επιστολών μεταξύ των αρμόδιων αρχών σύμφωνα με τη διαδικασία του αμοιβαίας συμφωνίας και ότι, ακόμη και απουσία αυτής της ανταλλαγής επιστολών, οι εν λόγω αρχές θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν διαδικασίες αμοιβαίας συμφωνίας για την επιβεβαίωση αυτής της ερμηνείας σε ιδιαίτερες υποθέσεις.

34. Η Επιτροπή πιστεύει ότι οι αλλαγές στα Άρθρα του Υποδείγματος Σύμβασης και τα Ερμηνευτικά Σχόλια που έγιναν από το 1977 πρέπει να ερμηνεύονται με ανάλογο τρόπο.

35. Εννοείται ότι οι τροποποιήσεις στα Άρθρα του Υποδείγματος Σύμβασης και οι αλλαγές στα Ερμηνευτικά Σχόλια, που αποτελούν άμεσο αποτέλεσμα αυτών των τροποποιήσεων δεν επηρεάζουν την ερμηνεία ή την εφαρμογή προγενέστερων συμβάσεων όπου οι όροι των εν λόγω συμβάσεων διαφέρουν επί της ουσίας από τα τροποποιημένα Άρθρα. Ωστόσο, άλλες αλλαγές ή προσθήκες στα Ερμηνευτικά Σχόλια χρήζουν συνήθως εφαρμογής στην ερμηνεία και εφαρμογή των συμβάσεων που έχουν συναφθεί πριν από την έγκρισή τους, διότι αντικατοπτρίζουν τη συναίνεση των Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ ως προς την ορθή ερμηνεία των υπάρχουσών διατάξεων και την εφαρμογή τους σε συγκεκριμένες καταστάσεις.

36. Αν και η Επιτροπή θεωρεί ότι οι αλλαγές στα Ερμηνευτικά Σχόλια πρέπει να θεωρούνται συναφείς ως προς την ερμηνεία και εφαρμογή των συμβάσεων που συνάφθηκαν πριν από την υιοθέτηση αυτών των αλλαγών, αντιτίθεται σε κάθε είδους ερμηνεία εξ αντιδιαστολής που θα συνήγαγε υποχρεωτικά από κάποια αλλαγή σε Άρθρο του Υποδείγματος Σύμβασης ή στα Ερμηνευτικά Σχόλια ότι η πρότερη διατύπωση είχε διαφορετικές συνέπειες από ό,τι η τροποποιημένη. Πολλές τροποποιήσεις έχουν ως μοναδικό στόχο τη διευκρίνιση και όχι την αλλαγή του νοήματος των Άρθρων ή των Ερμηνευτικών Σχολίων, και τέτοιοι είδους εξ αντιδιαστολής ερμηνείες θα ήταν εσφαλμένες σε αυτές τις περιπτώσεις.

36.1 Οι φορολογικές αρχές στα Κράτη Μέλη ακολουθούν τις γενικές αρχές που διατυπώνονται στις τέσσερις προηγούμενες παραγράφους. Ομοίως, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων θεωρεί ότι οι φορολογούμενοι θα βοηθηθούν ενδεχομένως από την ανάγνωση μεταγενέστερων εκδόσεων των Ερμηνευτικών Σχολίων κατά την ερμηνεία παλαιότερων συμβάσεων.

### Πολυμερής σύμβαση

37. Κατά την προετοιμασία του Σχεδίου Σύμβασης του 1963 και του Υποδείγματος Σύμβασης του 1977, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων εξέτασε κατά πόσον θα ήταν εφικτή η σύναψη μιας πολυμερούς Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και κατέληξε ότι ένα τέτοιο εγχείρημα θα συναντούσε μεγάλες δυσκολίες. Αναγνώρισε, ωστόσο, ότι θα ήταν ίσως δυνατό για ορισμένες ομάδες Κρατών Μελών να εξετάσουν το ενδεχόμενο σύναψης μιας τέτοιας σύμβασης μεταξύ τους, βάσει του Υποδείγματος Σύμβασης και με την επιφύλαξη των προσαρμογών που θα έκριναν αναγκαίες για την εξυπηρέτηση των ειδικών σκοπών τους.

38. Η Σκανδιναβική Σύμβαση σχετικά με το Εισόδημα και το Κεφάλαιο (Nordic Convention on Income and Capital) που συνήφθη από τη Δανία, τη Φινλανδία, την Ισλανδία, τη Νορβηγία και τη Σουηδία για πρώτη φορά το 1983 (αντικαταστάθηκε από νέα το 1987, 1989 και το 1996)<sup>1</sup> συνιστά ένα πρακτικό παράδειγμα μιας τέτοιας πολυμερούς σύμβασης σε μια ομάδα Κρατών Μελών και ακολουθεί πιστά τους όρους του Υποδείγματος Σύμβασης.

39. Επίσης συναφές παράδειγμα είναι η Σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα η οποία εκπονήθηκε στο Συμβούλιο της Ευρώπης βάσει ενός πρώτου σχεδίου που συνέταξε η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων. Η Σύμβαση αυτή τέθηκε σε ισχύ την 1η Απριλίου 1995.

40. Παρά αυτές τις δύο συμβάσεις, δεν υπάρχει λόγος να θεωρήσει κανείς ότι η σύναψη μιας πολυμερούς Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ όλων των Κρατών Μελών θα μπορούσε τώρα να θεωρηθεί πρακτικά εφικτή. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι διμερείς συμβάσεις παραμένουν ο πιο ενδεδειγμένος τρόπος για να διασφαλιστεί η εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε διεθνές επίπεδο.

### Φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή· αθέμιτη χρήση συμβάσεων

41. Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων εξακολουθεί να εξετάζει τόσο την αθέμιτη χρήση των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας όσο και τη διεθνή φοροδιαφυγή. Το πρόβλημα αυτό θίγεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια πολλών Άρθρων. Ιδίως το Άρθρο 26, όπως διασαφηνίζεται στο Σχόλιο, επιτρέπει στα Κράτη να ανταλλάσσουν πληροφορίες για την καταπολέμηση αυτών των καταχρηστικών συμπεριφορών.

---

1. Στις συμβάσεις του 1989 και του 1996 ήταν συμβαλλόμενο μέρος και οι Νήσοι Φαρόες.

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ  
ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**



# ΣΥΝΟΨΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

## Τίτλος και προοίμιο

### Κεφάλαιο I

#### ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Άρθρο 1 Πρόσωπα επί των οποίων εφαρμόζεται η Σύμβαση

Άρθρο 2 Φόροι που καλύπτονται

### Κεφάλαιο II

#### ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο 3 Γενικοί ορισμοί

Άρθρο 4 Κάτοικος

Άρθρο 5 Μόνιμη εγκατάσταση

### Κεφάλαιο III

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Άρθρο 6 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Άρθρο 7 Κέρδη επιχειρήσεων

Άρθρο 8 Ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές και μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας

Άρθρο 9 Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Άρθρο 10 Μερίσματα

Άρθρο 11 Τόκοι

Άρθρο 12 Δικαιώματα

Άρθρο 13 Ωφέλεια από κεφάλαιο

Άρθρο 14 [Διευκρίνιση]

Άρθρο 15 Εισόδημα από εξαρτημένη εργασία

Άρθρο 16 Αμοιβές διευθυντών

Άρθρο 17 Καλλιτέχνες και αθλητές

Άρθρο 18 Συντάξεις

Άρθρο 19 Κυβερνητικές υπηρεσίες

Άρθρο 20 Σπουδαστές

Άρθρο 21 Άλλα εισοδήματα

#### **Κεφάλαιο IV ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Άρθρο 22 Κεφάλαιο

#### **Κεφάλαιο V ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

Άρθρο 23 Α Μέθοδος εξαίρεσης

Άρθρο 23 Β Μέθοδος πίστωσης

#### **Κεφάλαιο VI ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Άρθρο 24 Απαγόρευση των διακρίσεων

Άρθρο 25 Διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας

Άρθρο 26 Ανταλλαγή πληροφοριών

Άρθρο 27 Αμοιβαία βοήθεια κατά την είσπραξη φόρων

Άρθρο 28 Μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών

Άρθρο 29 Επέκταση σε άλλα εδάφη

#### **Κεφάλαιο VII ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Άρθρο 30 Θέση σε ισχύ

Άρθρο 31 Λήξη

# ΤΙΤΛΟΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Σύμβαση μεταξύ (Κράτους Α) και (Κράτους Β)  
σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου<sup>1</sup>

## ΠΡΟΟΙΜΙΟ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ<sup>2</sup>

### Κεφάλαιο Ι

#### ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

##### ΑΡΘΡΟ 1

###### Πρόσωπα επί των οποίων εφαρμόζεται η σύμβαση

Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

##### ΑΡΘΡΟ 2

###### Φόροι που καλύπτονται

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ή των πολιτικών του υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο επιβολής τους.
2. Θεωρούνται φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο ή σε στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, των φόρων που επιβάλλονται στα συνολικά ποσά των ημερομισθίων ή μισθών που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.
3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση είναι ειδικότερα:
  - α) (στην περίπτωση του Κράτους Α):
  - β) (στην περίπτωση του Κράτους Β):

---

1. Τα Κράτη που το επιθυμούν, μπορούν να ακολουθήσουν την ευρέως διαδεδομένη πρακτική της συμπερίληψης στον τίτλο αναφοράς είτε στην αποφυγή της διπλής φορολογίας ή στην αποφυγή της διπλής φορολογίας καθώς και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής.

2. Το Προοίμιο της Σύμβασης θα συντάσσεται σύμφωνα με τη συνταγματική διαδικασία και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

4. Η Σύμβαση αυτή εφαρμόζεται επίσης σε οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαστικά παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά από την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας Σύμβασης επιπρόσθετα ή αντί των υφιστάμενων φόρων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιαδήποτε σημαντική μεταβολή που έχει επέλθει στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία τους.

## Κεφάλαιο ΙΙ

### ΟΡΙΣΜΟΙ

#### ΑΡΘΡΟ 3

##### Γενικοί ορισμοί

1. Στην παρούσα Σύμβαση, εκτός αν ορίζει διαφορετικά το κείμενο:

α) Ο όρος «πρόσωπο» περιλαμβάνει ένα φυσικό πρόσωπο, μία εταιρεία και οποιαδήποτε άλλη ένωση προσώπων.

β) Ο όρος «εταιρεία» σημαίνει κάθε εταιρικό μόρφωμα ή οντότητα που αντιμετωπίζεται ως εταιρικό μόρφωμα για φορολογικούς σκοπούς.

γ) Ο όρος «επιχείρηση» σημαίνει τη διεξαγωγή οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας.

δ) Οι όροι «επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» και «επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνουν αντίστοιχα την επιχείρηση που διεξάγεται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και την επιχείρηση που διεξάγεται από κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

ε) Ο όρος «διεθνείς μεταφορές» σημαίνει οποιαδήποτε μεταφορά με πλοίο ή αεροσκάφος το οποίο εκμεταλλεύεται επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής της σε Συμβαλλόμενο Κράτος, εκτός αν το πλοίο ή το αεροσκάφος εκτελεί δρομολόγια αποκλειστικά μεταξύ τόπων εντός του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

στ) Ο όρος «αρμόδια αρχή» σημαίνει:

(i) (στην περίπτωση του Κράτους Α):

(ii) (στην περίπτωση του Κράτους Β):

ζ) Ο όρος «υπήκοος» σε σχέση με ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σημαίνει:

(i) κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την υπηκοότητα ή ιθαγένεια του συγκεκριμένου Συμβαλλόμενου Κράτους και

(ii) κάθε νομικό πρόσωπο, προσωπική εταιρεία ή ένωση που αποκτά το νομικό καθεστώς του/της από τους νόμους που ισχύουν στο συγκεκριμένο Συμβαλλόμενο Κράτος.

η) ο όρος «επιχειρηματική δραστηριότητα» συμπεριλαμβάνει τη διεξαγωγή επαγγελματικών υπηρεσιών και άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητης φύσης.

2. Όσον αφορά την ανά πάσα στιγμή εφαρμογή της Σύμβασης από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, κάθε όρος που δεν καθορίζεται σε αυτό το άρθρο θα έχει, εκτός αν η έννοια του κειμένου ορίζει διαφορετικά, την έννοια που έχει σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού σχετικά με τους φόρους που αποτελούν το αντικείμενο της Σύμβασης και οποιαδήποτε έννοια σύμφωνα με την



ισχύουσα φορολογική νομοθεσία του Κράτους αυτού θα υπερισχύει της έννοιας που δίνεται στον όρο σύμφωνα με άλλους νόμους του Κράτους αυτού.

### ΑΡΘΡΟ 4

#### Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω της κατοικίας, της διαμονής του, του τύπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης και περιλαμβάνει επίσης οποιοδήποτε Κράτος και πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού. Ο όρος αυτός ωστόσο δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνο για εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα από το εν λόγω Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Αν το Κράτος στο οποίο το πρόσωπο αυτό έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν το πρόσωπο δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

γ) Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός απ' αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο που δεν είναι φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του.

### ΑΡΘΡΟ 5

#### Μόνιμη εγκατάσταση

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) έδρα διοίκησης

β) υποκατάστημα

γ) γραφείο

δ) εργοστάσιο

ε) εργαστήριο, και

στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες.

4. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος Άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, την έκθεση ή την παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συγκέντρωση πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) τη διατήρηση καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση οποιασδήποτε δραστηριότητας, η οποία έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα,

στ) η διατήρηση καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή συνδυασμού δραστηριοτήτων από αυτές, οι οποίες αναφέρονται στα εδάφια (α) έως (ε), εφόσον η όλη δραστηριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων η οποία προκύπτει από αυτόν το συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τους όρους των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο - εκτός από ανεξάρτητο αντιπρόσωπο για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6 - ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει και ασκεί συστηματικά εξουσία σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη για να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης, η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό σε σχέση με τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει το πρόσωπο για την επιχείρηση, εκτός αν οι δραστηριότητες του προσώπου περιορίζονται στις δραστηριότητες οι οποίες μνημονεύονται στην παράγραφο 4 και οι οποίες, αν ασκηθούν μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον καθορισμένο αυτόν τόπο μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου.

6. Μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος απλώς και μόνο επειδή διεξάγει σε αυτό το Κράτος εργασίες μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου αντιπροσώπου, εφ' όσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν μέσα στα συνήθη πλαίσια της δραστηριότητάς τους.

7. Το γεγονός ότι εταιρεία η οποία είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ελέγχει ή ελέγχεται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή διεξάγει ερ-

γασίες σε αυτό το άλλο Κράτος (είτε μέσω μόνιμης εγκατάστασης είτε με άλλο τρόπο), δεν θα καθιστά από μόνο του την καθεμιά από τις εταιρίες μόνιμη εγκατάσταση της άλλης.

## **Κεφάλαιο III**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

#### **ΑΡΘΡΟ 6**

##### **Εισόδημα απο ακίνητη περιουσία**

1. Εισόδημα το οποίο αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία (συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος από γεωργική ή δασική δραστηριότητα) η οποία βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.
2. Ο όρος «ακίνητη περιουσία» καθορίζεται σύμφωνα με τη νομοθεσία του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο βρίσκεται η περιουσία αυτή. Ο όρος περιλαμβάνει σε κάθε περίπτωση παραρτήματα ακίνητης περιουσίας, ζώα και εξοπλισμό που χρησιμοποιούνται στη γεωργία και στη δασοκομία, δικαιώματα για τα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της γενικής νομοθεσίας για την έγγειο ιδιοκτησία, επικαρπία ακίνητης περιουσίας και δικαιώματα τα οποία παρέχουν προσόδους μεταβαλλόμενες ή πάγιες ως αντάλλαγμα για την εκμετάλλευση ή το δικαίωμα εκμετάλλευσης μεταλλευτικών κοιτασμάτων πηγών και άλλων φυσικών πόρων. Πλοία, πλοiάρια και αεροπλάνα δεν θεωρούνται ακίνητη περιουσία.
3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 θα εφαρμόζονται στο εισόδημα που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη μορφή χρήσης της ακίνητης περιουσίας.
4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται επίσης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία μιας επιχείρησης.

#### **ΑΡΘΡΟ 7**

##### **Κέρδη επιχειρήσεων**

1. Τα κέρδη επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών το οποίο προέρχεται από τη μόνιμη αυτήν εγκατάσταση.
2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3, εάν μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό, τότε θα αποδίδονται στη μόνιμη αυτήν εγκατάσταση σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη τα κέρδη που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε αν ήταν ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση η οποία είχε την ίδια ή παρόμοια δραστηριότητα στις ίδιες ή σε παρόμοιες συνθήκες και η οποία ενεργούσε τελείως ανεξάρτητα από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

3. Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης αναγνωρίζονται προς έκπτωση δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων και διοικητικών και γενικών διαχειριστικών δαπανών, είτε στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού.
4. Εφόσον συνθηθίζεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να καθορίζονται τα κέρδη που αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση με βάση τον καταμερισμό των συνολικών κερδών της επιχείρησης στα διάφορα τμήματά της, οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν θα εμποδίζουν σε καμία περίπτωση αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος να καθορίζει τα φορολογητέα κέρδη με αυτόν τον καταμερισμό, όπως συνθηθίζεται. Παρ' όλα αυτά, όμως, η χρησιμοποιούμενη μέθοδος καταμερισμού πρέπει να είναι τέτοια ώστε το αποτέλεσμα να συμφωνεί με τις αρχές που περιέχονται στο παρόν Άρθρο.
5. Δεν θα αποδίδονται κέρδη σε μόνιμη εγκατάσταση με τη δικαιολογία ότι η μόνιμη εγκατάσταση προέβη απλώς σε αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων για την επιχείρηση.
6. Για τους σκοπούς των προηγούμενων παραγράφων, τα κέρδη που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση καθορίζονται με την ίδια μέθοδο κάθε χρόνο, εκτός αν υπάρχουν βάσιμοι και επαρκείς λόγοι να καθορίζονται διαφορετικά.
7. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη μνεία σε άλλα Άρθρα της παρούσας Σύμβασης, οι διατάξεις των Άρθρων εκείνων δεν θα επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος Άρθρου.

## ΑΡΘΡΟ 8

### **Ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές και μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας**

1. Τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίου ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές φορολογούνται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης.
2. Τα κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοιαρίων, τα οποία χρησιμοποιούνται για μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας, φορολογούνται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης.
3. Αν η έδρα της πραγματικής διοίκησης ναυτιλιακής επιχείρησης ή επιχείρησης μεταφορών σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας βρίσκεται σε πλοίο ή πλοiάριο, τότε θα θεωρείται ότι βρίσκεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται το οικείο λιμάνι του πλοίου ή πλοιαρίου ή, αν δεν υπάρχει οικείο λιμάνι, στο Συμβαλλόμενο Κράτος κάτοικος του οποίου είναι ο εκμεταλλευτής του πλοίου ή πλοιαρίου.
4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 εφαρμόζονται επίσης στα κέρδη από τη συμμετοχή σε ομάδα προσώπων (pool), σε κοινοπρακτικής μορφής εκμετάλλευση ή σε επιχειρήσεις διεθνούς πρακτορείας.

## ΑΡΘΡΟ 9

### Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

1. Αν:

α) επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

και σε καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις όροι οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη, τα οποία θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω αυτών, μπορούν να περιλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα.

2. Αν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος περιλαμβάνει στα κέρδη μιας επιχείρησης αυτού του Κράτους - και φορολογεί ανάλογα - κέρδη για τα οποία μια επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους έχει φορολογηθεί σε αυτό το άλλο Κράτος και τα κέρδη που έχουν σωρευτεί με αυτόν τον τρόπο είναι κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση του πρώτου Κράτους αν οι όροι που επικρατούν μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ήταν οι ίδιοι με εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε αυτό το άλλο Κράτος διορθώνει ανάλογα το ποσό του φόρου που έχει επιβληθεί μέσα σε αυτό το Κράτος επί εκείνων των κερδών. Κατά τον καθορισμό μιας τέτοιας διόρθωσης, πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι λοιποί όροι αυτής της Σύμβασης και οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών συμβουλευονται η μια την άλλη αν κριθεί απαραίτητο.

## ΑΡΘΡΟ 10

### Μερίσματα

1. Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Τέτοια μερίσματα μπορούν όμως επίσης να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει:

α) το 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων εάν ο δικαιούχος είναι εταιρεία (εκτός από προσωπική) η οποία κατέχει άμεσα τουλάχιστον 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα,

β) το 15% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτών των περιορισμών.

Η παρούσα παράγραφος δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.

3. Ο όρος «μερίσματα», όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το άρθρο, σημαίνει εισόδημα από μετοχές, μετοχές «επικαρπίας» ή δικαιώματα «επικαρπίας», μεταλλευτικά δικαιώματα, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη, τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς και εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του Κράτους του οποίου η εταιρεία που διενεργεί τη διανομή είναι κάτοικος.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται αν ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο οποίος είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό και η συμμετοχή (holding) δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα συνδέεται ουσιαστικά με αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση. Σε αυτήν τη περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου 7.

5. Αν μία εταιρεία, που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, πραγματοποιεί κέρδη ή αποκτά εισοδήματα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το άλλο αυτό Κράτος δεν μπορεί να επιβάλει κανένα φόρο στα μερίσματα που καταβάλλονται από την εταιρεία, εκτός αν τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου αυτού Κράτους ή αν η συμμετοχή (holding) δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα συνδέεται ουσιαστικά με μία μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο άλλο αυτό Κράτος, ούτε μπορεί να υπαγάγει τα αδιανέμητα κέρδη της εταιρείας σε φόρο επί αδιανεμητών κερδών, ακόμη και αν τα καταβαλλόμενα μερίσματα ή τα αδιανέμητα κέρδη αποτελούνται εν όλω ή εν μέρει από κέρδη ή εισοδήματα που προκύπτουν σε αυτό το άλλο Κράτος

## ΑΡΘΡΟ 11

### Τόκοι

1. Τόκοι που προκύπτουν στο ένα συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου Κράτους, μπορεί να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Μπορεί όμως αυτοί οι τόκοι να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά, αν ο δικαιούχος των τόκων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των τόκων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «τόκοι», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο αυτό, σημαίνει εισόδημα από απαιτήσεις χρεών κάθε είδους είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι και είτε παρέχουν είτε δεν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, και ιδιαίτερα εισόδημα από κρατικά χρεόγραφα και εισόδημα από ομολογίες ή χρεωστικούς τίτλους, με ή χωρίς ασφάλεια, περιλαμβανομένων και των υπερτιμημάτων (premiums) και ειδικών παροχών που συνδέονται με αυτά τα χρεόγραφα, ομολογίες ή χρεωστικούς τίτλους. Πρόστιμα για καθυστερημένη πληρωμή δεν θα θεωρούνται τόκοι για τους σκοπούς αυτού του Άρθρου.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων από 1 μέχρι 2 δεν εφαρμόζονται αν ο δικαιούχος των τόκων, που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο

Κράτος, στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι, μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό και η απαίτηση χρέους σε σχέση με την οποία καταβάλλονται οι τόκοι συνδέεται ουσιαστικά με αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση. Σε αυτή τη περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου 7.

5. Τόκοι θεωρούνται ότι προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν ο καταβάλλων είναι κάτοικος του Κράτους αυτού. Αν όμως το πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους, είτε είναι κάτοικος ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη είτε όχι, έχει σε ένα από τα συμβαλλόμενα Κράτη μόνιμη εγκατάσταση σε σχέση με την οποία προέκυψε η οφειλή για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι και οι τόκοι αυτοί βαρύνουν τη μόνιμη εγκατάσταση, τότε οι τόκοι αυτοί θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.

6. Σε περίπτωση που λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και κάποιου άλλου προσώπου το ποσό των τόκων, λαμβανομένης υπόψη της απαίτησης από χρέος για την οποία καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις αυτού του Άρθρου εφαρμόζονται μόνο στο τελευταίο ποσό. Σε αυτήν την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

## ΑΡΘΡΟ 12

### Δικαιώματα

1. Δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται μόνο σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο αυτό, σημαίνει πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου, σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται αν ο δικαιούχος των δικαιωμάτων που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα δικαιώματα, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με τα οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα συνδέεται ουσιαστικά με αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση. Σε αυτή τη περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου 7.

4. Σε περίπτωση που λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών των δύο και κάποιου άλλου προσώπου το ποσό των δικαιωμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τη χρήση, το δικαίωμα ή τις πληροφορίες για τις οποίες αυτά καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου εφαρμόζονται μόνο στο τελευταίο ποσό. Σε αυτήν την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

## ΑΡΘΡΟ 13

### Ωφέλεια απο κεφάλαιο

1. Ωφέλεια που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από την εκποίηση ακίνητης περιουσίας, η οποία αναφέρεται στο Άρθρο 6 και βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.
2. Ωφέλεια από την εκποίηση κινητής περιουσίας που αποτελεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, περιλαμβανομένης της ωφέλειας από την εκποίηση μιας τέτοιας μόνιμης εγκατάστασης (μόνης ή μαζί με όλη την επιχείρηση), μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.
3. Ωφέλεια από την εκποίηση πλοίων ή αεροσκαφών που εκτελούν διεθνείς μεταφορές, πλοιαρίων που εκτελούν μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας ή κινητής περιουσίας που συνδέεται με τη λειτουργία αυτών των πλοίων, αεροσκαφών ή πλοιαρίων, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης.
4. Ωφέλεια κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους η οποία προέρχεται από την εκποίηση μετοχών των οποίων το 50% ή περισσότερο της αξίας οφείλεται άμεσα ή έμμεσα σε ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να φορολογείται μόνο σε αυτό το άλλο Κράτος.
5. Ωφέλεια από την εκποίηση οποιασδήποτε περιουσίας, εκτός από εκείνης που αναφέρεται στις παραγράφους 1, 2, 3 και 4, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί την εν λόγω περιουσία.

## ΑΡΘΡΟ 14

### Μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

[Διευγράφη]

## ΑΡΘΡΟ 15

### Εισόδημα απο εξαρτημένη εργασία

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των Άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται κατά αυτόν τον τρόπο, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτήν μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.
2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο Κράτος αν:
  - α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 μέρες σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο ή κατά το τέλος του οικείου οικονομικού έτους και



β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη, ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος Άρθρου, αμοιβή που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία ή οποία ασκείται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος που εκτελεί διεθνείς μεταφορές ή σε πλοιάριο που πραγματοποιεί μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας, μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης.

## **ΑΡΘΡΟ 16**

### **Αμοιβές διευθυντών**

Αμοιβές διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας η οποία είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

## **ΑΡΘΡΟ 17**

### **Καλλιτέχνες και αθλητές**

1. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 7 και 15, εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ως πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας, όπως καλλιτέχνης θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεόρασης ή μουσικός ή ως αθλητής, από τις προσωπικές δραστηριότητές του που ασκήθηκαν στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Όταν εισόδημα από την άσκηση προσωπικών δραστηριοτήτων προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή αθλητή με την ιδιότητά του αυτή, δεν περιέρχεται σε αυτό το ίδιο πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή στον ίδιο τον αθλητή, αλλά σε άλλο πρόσωπο, το εισόδημα αυτό μπορεί, ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 7 και 15, να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο ασκούνται οι δραστηριότητες του προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή του αθλητή.

## **ΑΡΘΡΟ 18**

### **Συντάξεις**

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για υπηρεσίες που προσέφερε στο παρελθόν φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

## ΑΡΘΡΟ 19

### Κυβερνητικές υπηρεσίες

1. α) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μία πολιτική υποδιείρεση ή μια τοπική αρχή αυτού σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την υποδιείρεση ή προς την τοπική αρχή φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

β) Ωστόσο, αυτοί οι μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αν οι υπηρεσίες παρέχονται μέσα στο Κράτος αυτό και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους και:

(i) είναι υπήκοος αυτού του Κράτους, ή

(ii) δεν έγινε κάτοικος αυτού του Κράτους αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μία πολιτική υποδιείρεση ή από τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την υποδιείρεση ή προς την τοπική αρχή φορολογείται μόνο σε αυτό το Κράτος.

β) Εντούτοις, τέτοιες συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17 και 18 εφαρμόζονται σε μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή πολιτική ή διοικητική υποδιείρεση ή τοπική αρχή αυτού.

## ΑΡΘΡΟ 20

### Σπουδαστές

Χρηματικά ποσά, τα οποία σπουδαστής ή μαθητευόμενος, ο οποίος είναι ή ήταν αμέσως πριν από τη μετάβασή του στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους και ο οποίος βρίσκεται στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό της εκπαίδευσης ή κατάρτισής του, λαμβάνει για το σκοπό της συντήρησης, εκπαίδευσης ή κατάρτισής του, δεν φορολογούνται σε αυτό το Κράτος, με την προϋπόθεση ότι τα καταβαλλόμενα αυτά ποσά προκύπτουν από πηγές που βρίσκονται εκτός του Κράτους αυτού.

## ΑΡΘΡΟ 21

### Άλλα εισοδήματα

1. Εισοδήματα κατοίκου ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, οπουδήποτε και αν προκύπτουν, τα οποία δεν καλύπτονται στα προηγούμενα Άρθρα της παρούσας Σύμβασης, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται επί εισοδήματος, με εξαίρεση το εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 6, αν ο δικαιούχος αυτού του εισοδήματος, ο οποίος είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει επιχείρηση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με τα οποία καταβάλλεται το εισόδημα συνδέεται ουσιαστικά με αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση. Σε αυτή τη περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου 7.

## **Κεφάλαιο IV**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

#### **ΑΡΘΡΟ 22**

##### **Κεφάλαιο**

1. Κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από ακίνητη περιουσία, όπως ορίζεται στο Άρθρο 6, η οποία ανήκει σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.
2. Κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από κινητή περιουσία η οποία αποτελεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης, την οποία έχει επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.
3. Κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από πλοία ή αεροσκάφη που εκτελούν διεθνείς μεταφορές και πλοιάρια που εκτελούν μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας ή από κινητή περιουσία που συνδέεται με την εκμετάλλευση αυτών των πλοίων, αεροσκαφών και πλοιαρίων, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης.
4. Όλα τα άλλα στοιχεία κεφαλαίου κατοίκου ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό.

## **Κεφάλαιο V**

### **ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

#### **ΑΡΘΡΟ 23 Α**

##### **Μέθοδος εξαίρεσης**

1. Αν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, το πρώτο Κράτος θα εξαιρεί αυτό το εισόδημα ή κεφάλαιο από το φόρο.
2. Αν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά στοιχεία εισοδήματος τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις των Άρθρων 10 και 11 μπορούν να φορολογηθούν στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο Κράτος θα παρέχει ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου

ποσό ίσο με το φόρο που έχει πληρωθεί στο άλλο Κράτος. Μια τέτοια έκπτωση, όμως, δεν υπερβαίνει το τμήμα του φόρου όπως υπολογίστηκε πριν δοθεί η έκπτωση, το οποίο αποδίδεται στα στοιχεία εισοδήματος που αποκτώνται στο άλλο Κράτος.

3. Όταν, σύμφωνα με οποιονδήποτε όρο της Σύμβασης αυτής εισόδημα που αποκτά ή κεφάλαιο του οποίου είναι κύριος κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους απαλλάσσεται του φόρου σε αυτό το Κράτος, αυτό το Κράτος μπορεί ωστόσο, κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος ή κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, να λάβει υπόψη στον υπολογισμό το απαλλασσόμενο εισόδημα ή κεφάλαιο.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για εισόδημα που αποκτά ή κεφάλαιο του οποίου είναι κύριος κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους όταν το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος εφαρμόζει τους όρους της παρούσας Σύμβασης για να εξαιρέσει αυτό το εισόδημα ή κεφάλαιο από το φόρο ή εφαρμόζει τις διατάξεις της παραγράφου 2 του Άρθρου 10 ή 11 στο εισόδημα αυτό.

### **ΑΡΘΡΟ 23 Β**

#### **Μέθοδος πίστωσης**

1. Αν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο Κράτος θα παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος,

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος,

Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, ωστόσο, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

2. Όταν, σύμφωνα με οποιονδήποτε όρο της Σύμβασης αυτής, εισόδημα που αποκτάται ή κεφάλαιο που κατέχεται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους απαλλάσσεται του φόρου σε αυτό το Κράτος, αυτό το Κράτος μπορεί ωστόσο, κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος ή κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, να λάβει υπόψη στον υπολογισμό το απαλλασσόμενο εισόδημα ή κεφάλαιο.

### **Κεφάλαιο VI**

#### **ΕΙΔΙΚΟΙ ΟΡΟΙ**

### **ΑΡΘΡΟ 24**

#### **Απαγόρευση των διακρίσεων**

1. Οι υπήκοοι του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική διαδικασία, η οποία είναι διάφορη ή περισσό-

τερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, ιδίως σε ό,τι αφορά την κατοικία. Ανεξάρτητα από τους όρους του Άρθρου 1, ο όρος αυτός εφαρμόζεται επίσης σε πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

2. Οι απάτριδες που είναι κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται σε κανένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική με αυτή διαδικασία, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις αυτές συμβάσεις, ιδίως σε ό,τι αφορά την κατοικία.

3. Η φορολογία που επιβάλλεται σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, δεν θα είναι λιγότερο ευνοϊκή στο άλλο αυτό Κράτος από τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις του άλλου αυτού Κράτους με τις ίδιες δραστηριότητες. Ο παρών όρος δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι υποχρεώνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να χορηγεί σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, οποιεσδήποτε προσωπικές εκπτώσεις, ελαφρύνσεις και μειώσεις για φορολογικούς σκοπούς λόγω προσωπικής κατάστασης ή οικογενειακών υποχρεώσεων, τις οποίες χορηγεί στους δικούς του κατοίκους.

4. Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των όρων της παραγράφου 1 του Άρθρου 9, της παραγράφου 6 του Άρθρου 11 ή της παραγράφου 4 του Άρθρου 12, τόκοι, δικαιώματα και άλλες πληρωμές που καταβάλλονται από επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εκπίπτουν, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της εν λόγω επιχείρησης, με τους ίδιους όρους σαν να είχαν καταβληθεί σε κάτοικο του πρώτου Κράτους. Επίσης, οποιαδήποτε χρέη επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους προς κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εκπίπτουν για τον υπολογισμό του φορολογητέου κεφαλαίου της επιχείρησης αυτής, με τους ίδιους όρους σαν να είχαν συναφθεί με κάτοικο του πρώτου Κράτους.

5. Επιχειρήσεις ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, το κεφάλαιο των οποίων εν όλω ή εν μέρει ανήκει ή ελέγχεται, άμεσα ή έμμεσα, από έναν ή περισσότερους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, δεν υποβάλλονται στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική με αυτήν διαδικασία, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπάγονται ή μπορεί να υπαχθούν άλλες παρόμοιες επιχειρήσεις του πρώτου Κράτους.

6. Οι διατάξεις του παρόντος του Άρθρου εφαρμόζονται ανεξάρτητα από τις διατάξεις του Άρθρου 2 σε φόρους κάθε είδους και μορφής.

## ΑΡΘΡΟ 25

### Διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας

1. Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό σαν αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τους όρους αυτής της Σύμβασης, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να θέσει την υπόθεσή του υπόψη της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή, αν εφαρμόζεται γι' αυτό το πρόσωπο η παράγραφος 1 του Άρθρου 24, της αρμόδιας Αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος. Η περίπτωση αυτή πρέπει να τεθεί υπόψη μέσα σε τρία χρό-

για από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που είχε ως αποτέλεσμα καταλογισμό φόρου η επιβολή του οποίου δεν είναι σύμφωνη με τους όρους της Σύμβασης.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, αν θεωρήσει βάσιμη την ένσταση και αν η ίδια δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση, να επιλύσει τη διαφορά με αμοιβαία συμφωνία με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση. Οποιαδήποτε συμφωνία επιτευχθεί εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τις προθεσμίες που ορίζονται στην εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλομένων Κρατών.

3. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα προσπαθούν να επιλύουν με αμοιβαία συμφωνία οποιεσδήποτε δυσχέρειες ή αμφιβολίες ανακύπτουν ως προς την ερμηνεία ή την εφαρμογή της Σύμβασης. Μπορούν επίσης να ανταλλάσσουν απόψεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τη Σύμβαση.

4. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών μπορούν να επικοινωνούν μεταξύ τους απ' ευθείας, καθώς και μέσω μικτής επιτροπής αποτελούμενης από τις ίδιες ή τους αντιπροσώπους τους, με σκοπό να φθάσουν σε συμφωνία με την έννοια των προηγούμενων παραγράφων.

5. Αν:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1, ένα πρόσωπο έχει υποβάλει μια υπόθεση στην αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με βάση ότι οι πράξεις ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών είχαν ως αποτέλεσμα για το πρόσωπο αυτό φορολογία που δεν συμφωνεί με τους όρους της παρούσας Σύμβασης και

β) οι αρμόδιες αρχές δεν είναι σε θέση να καταλήξουν σε συμφωνία για την επίλυση της υπόθεσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 εντός δύο ετών από την υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

οποιαδήποτε ζητήματα που δεν έχουν επιλυθεί και προκύπτουν από την υπόθεση αυτή θα υποβάλλονται σε διαιτησία, κατόπιν αιτήματος του προσώπου. Ωστόσο, αυτές οι ανεπίλυτες υποθέσεις δεν θα υποβάλλονται σε διαιτησία αν έχει ήδη εκδοθεί απόφαση για αυτές από διοικητικό ή άλλο δικαστήριο οποιουδήποτε Κράτους. Εκτός και αν ένα πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δεν αποδεχτεί την αμοιβαία συμφωνία που θέτει σε εφαρμογή την απόφαση της διαιτησίας, η απόφαση αυτή θα είναι δεσμευτική και για τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη και θα εφαρμόζεται ανεξάρτητα από οποιουσδήποτε χρονικούς περιορισμούς στους εγχώριους νόμους των Κρατών αυτών. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτής της παραγράφου<sup>1</sup>.

---

1. Σε ορισμένα Κράτη, η εθνική νομοθεσία και ζητήματα πολιτικής ή διοικητικής φύσης μπορεί να μην επιτρέπουν ή να δικαιολογούν το είδος επίλυσης διαφορών που εξετάζεται στην παρούσα παράγραφο. Επιπροσθέτως, ορισμένα Κράτη μπορεί να επιθυμούν να συμπεριλαμβάνουν την παράγραφο αυτή μόνο σε συμβάσεις με συγκεκριμένα Κράτη. Για τους λόγους αυτούς, η παράγραφος αυτή πρέπει να περιλαμβάνεται στη Σύμβαση αν κάθε Κράτος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι κάτι τέτοιο θα ήταν πρόσφορο σύμφωνα με τους παράγοντες που περιγράφονται στην παράγραφο 65 των Ερμηνευτικών Σχολίων για την παράγραφο. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 74 αυτών των Ερμηνευτικών Σχολίων ωστόσο, άλλα Κράτη μπορεί να έχουν τη δυνατότητα να συμφωνήσουν να αφαιρεθεί από την παράγραφο ο όρος που δηλώνει ότι υποθέσεις δε θα υποβάλλονται σε διαιτησία αν απόφαση στις υποθέσεις αυτές έχει ήδη εκδοθεί από διοικητικό ή άλλο δικαστήριο του.

## ΑΡΘΡΟ 26

### Ανταλλαγή πληροφοριών

1. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ανταλλάσσουν πληροφορίες οι οποίες, στο μέτρο που μπορεί να γίνει αντιληπτό, είναι κρίσιμες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της Σύμβασης ή τη διαχείριση ή επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας σε σχέση με τους φόρους κάθε είδους και μορφής που επιβάλλονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή από τις πολιτικές τους υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές, στο μέτρο που η φορολογία σύμφωνα με αυτές δεν είναι αντίθετη με τη Σύμβαση. Η ανταλλαγή πληροφοριών δεν περιορίζεται από τα Άρθρα 1 και 2.

2. Όλες οι πληροφορίες που λαμβάνονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 από Συμβαλλόμενο Κράτος θεωρούνται απόρρητες κατά τον ίδιο τρόπο όπως οι πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού και αποκαλύπτονται μόνο σε πρόσωπα ή αρχές (συμπεριλαμβανομένων των δικαστηρίων και των διοικητικών οργάνων) που σχετίζονται με τη βεβαίωση ή είσπραξη, την αναγκαστική εκτέλεση ή δίωξη, ή την εκδίκαση προσφυγών, αναφορικά με τους φόρους που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ή την εποπτεία των ανωτέρω. Τα πρόσωπα αυτά ή οι αρχές χρησιμοποιούν τις πληροφορίες μόνο για τους ως άνω σκοπούς. Μπορούν να αποκαλύπτουν τις πληροφορίες στο δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίω διαδικασία ή σε δικαστικές αποφάσεις.

3. Σε καμία περίπτωση οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν ερμηνεύονται ότι επιβάλλουν σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη την υποχρέωση:

- α) να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική του ίδιου ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,
- β) να παρέχει πληροφορίες που δεν μπορούν να αποκτηθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή κατά τη συνήθη πρακτική της διοίκησης του ίδιου ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,
- γ) να παρέχει πληροφορίες που να αποκαλύπτουν οποιοδήποτε συναλλακτικό, επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό ή επαγγελματικό απόρρητο ή παραγωγική διαδικασία ή πληροφορία, η αποκάλυψη των οποίων θα ήταν αντίθετη σε κανόνα δημόσιας τάξης (*ordre public*).

4. Αν ζητηθούν πληροφορίες από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με αυτό το Άρθρο, το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος θα χρησιμοποιήσει τα μέτρα συλλογής πληροφοριών για να αποκτήσει τις ζητούμενες πληροφορίες, παρόλο που το άλλο Κράτος μπορεί να μη χρειάζεται αυτές τις πληροφορίες για δικούς του φορολογικούς σκοπούς. Η υποχρέωση που περιέχεται στην προηγούμενη πρόταση υπόκειται στους περιορισμούς της παραγράφου 3 αλλά σε καμία περίπτωση δε θα θεωρείται ότι οι περιορισμοί αυτοί επιτρέπουν σε Συμβαλλόμενο Κράτος να αρνηθεί την παροχή υπηρεσιών μόνο επειδή δεν έχει εγχώριο συμφέρον για αυτές.

5. Σε καμία περίπτωση δεν θα θεωρείται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 επιτρέπουν σε Συμβαλλόμενο Κράτος να αρνείται να παρέχει πληροφορίες μόνο επειδή οι πληροφορίες κρατούνται από τράπεζα, άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, παρένθετο πρόσωπο ή πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα του αντιπροσώπου ή του εμπιστευματούχου ή επειδή σχετίζονται με τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα ενός προσώπου.

**ΑΡΘΡΟ 27****Αμοιβαία βοήθεια κατά την είσπραξη φόρων<sup>1</sup>**

1. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη θα παρέχουν αμοιβαία βοήθεια το ένα στο άλλο για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων. Η βοήθεια αυτή δεν περιορίζεται από τα Άρθρα 1 και 2. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών δύνανται να καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του Άρθρου.

2. Ο όρος «φορολογική απαίτηση» όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το Άρθρο σημαίνει ένα ποσό που οφείλεται για φόρους κάθε είδους και μορφής οι οποίοι επιβάλλονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή τις πολιτικές τους υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές τους αρχές, στο βαθμό που η φορολογία σύμφωνα με αυτήν δεν είναι αντίθετη με την παρούσα Σύμβαση ή με οποιαδήποτε άλλη νομική πράξη της οποίας είναι μέρη τα Συμβαλλόμενα Κράτη, καθώς και τόκους, διοικητικές κυρώσεις και δαπάνες είσπραξης ή συντήρησης που σχετίζονται με το ποσό αυτό.

3. Όταν μια φορολογική απαίτηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους εφαρμόζεται σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού και οφείλεται από πρόσωπο που, τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, δεν μπορεί να εμποδίσει την είσπραξή του, αυτή η φορολογική απαίτηση, κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής του Κράτους αυτού, θα γίνεται αποδεκτή για σκοπούς είσπραξης από την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αυτή η φορολογική απαίτηση εισπράττεται από το άλλο Κράτος σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων του που εφαρμόζονται για την επιβολή και είσπραξη των δικών του φόρων ως εάν αυτή η φορολογική απαίτηση ήταν φορολογική απαίτηση αυτού του άλλου Κράτους.

4. Όταν μια φορολογική απαίτηση Συμβαλλόμενου Κράτους επιτρέπει στο Κράτος αυτό, σύμφωνα με τη νομοθεσία του, να λάβει συντηρητικά μέτρα για να διασφαλίσει την είσπραξή της, τότε αυτή η φορολογική απαίτηση, κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής του Κράτους αυτού, μπορεί να γίνει δεκτή με σκοπό τη λήψη συντηρητικών μέτρων από την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Το άλλο Κράτος θα λαμβάνει συντηρητικά μέτρα ως προς αυτή τη φορολογική απαίτηση σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας του ως εάν η φορολογική απαίτηση ήταν φορολογική απαίτηση αυτού του άλλου Κράτους ακόμα και αν, κατά το χρόνο εφαρμογής των μέτρων αυτών, η φορολογική απαίτηση δεν ήταν εφαρμοστέα στο πρώτο Κράτος ή οφείλεται από πρόσωπο που έχει δικαίωμα να εμποδίσει την είσπραξή της.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4, φορολογική απαίτηση που γίνεται αποδεκτή από Συμβαλλόμενο Κράτος για τους σκοπούς της παραγράφου 3 ή 4 δεν θα υπόκειται, στο Κράτος αυτό, σε χρονικούς περιορισμούς ούτε θα έχει προτεραιότητα σε σχέση με φορολογική απαίτηση σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους λόγω της φύσης της ως τέτοιας. Επιπροσθέτως, φορολογική απαίτηση που γίνεται αποδεκτή από Συμβαλλόμενο Κράτος για τους σκοπούς των παραγράφων 3 ή 4 δεν θα έχει στο Κράτος αυτό καμία προτεραιότητα ως φορολογική απαίτηση σύμφωνα με τους νόμους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

---

1. Σε μερικές χώρες, η εθνική νομοθεσία και ζητήματα πολιτικής ή διοικητικής φύσης ενδέχεται να μην επιτρέπουν ή δικαιολογούν το είδος βοήθειας που εξετάζεται σύμφωνα με το παρόν Άρθρο ή ενδέχεται να απαιτούν τον περιορισμό αυτού του είδους βοήθειας, π.χ. προς χώρες που έχουν παρόμοια φορολογικά συστήματα ή φορολογική διοίκηση ή ως προς τους φόρους που εξετάζονται. Για το λόγο αυτό, το παρόν Άρθρο πρέπει να περιλαμβάνεται στη Σύμβαση μόνο αν κάθε Κράτος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι βάσει των παραγόντων που περιγράφονται στην παράγραφο 1 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου, μπορούν να συμφωνήσουν να παράσχουν βοήθεια στην είσπραξη των φόρων που επιβάλλονται από το άλλο Κράτος.



6. Διαδικασίες σε σχέση με την ύπαρξη, εγκυρότητα ή το ποσό φορολογικής απαίτησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους θα υποβάλλεται στα δικαστήρια ή διοικητικά όργανα του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

7. Αν, οποτεδήποτε αφότου υποβλήθηκε αίτημα από Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με την παράγραφο 3 ή 4 και προτού το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος να παραλάβει και διαβιβάσει την σχετική φορολογική απαίτηση στο πρώτο Κράτος, η σχετική φορολογική απαίτηση παύει να είναι:

α) στην περίπτωση αιτήματος σύμφωνα με την παράγραφο 3, φορολογική απαίτηση του πρώτου Κράτους που εφαρμόζεται σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού και οφείλεται από πρόσωπο το οποίο, στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, δεν μπορεί να εμποδίσει την είσπραξη της σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού ή

β) στην περίπτωση αιτήματος σύμφωνα με την παράγραφο 4, φορολογική απαίτηση του πρώτου Κράτους σε σχέση με το ότι το Κράτος αυτό μπορεί, σύμφωνα με τους νόμους του, να λάβει συντηρητικά μέτρα με σκοπό να διασφαλίσει την είσπραξή της,

η αρμόδια αρχή του πρώτου Κράτους θα ειδοποιεί αμελλήτι την αρμόδια αρχή του άλλου Κράτους για το γεγονός και κατά τη διακριτική ευχέρεια του άλλου Κράτους, το πρώτο Κράτος θα αναστέλλει ή θα αποσύρει το αίτημά του.

8. Σε καμία περίπτωση οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου δεν ερμηνεύονται ότι επιβάλλουν σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη την υποχρέωση:

α) να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική αυτού ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

β) να λαμβάνει μέτρα που θα ήταν αντίθετα με κανόνα δημόσιας τάξης (*ordre public*),

γ) να παρέχει βοήθεια αν το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν έχει λάβει όλα τα εύλογα εισπρακτικά ή συντηρητικά μέτρα, ανάλογα με την περίπτωση, σύμφωνα με τη νομοθεσία του ή τη διοικητική πρακτική,

δ) να παρέχει βοήθεια σε περιπτώσεις που η διοικητική επιβάρυνση προς το Κράτος αυτό είναι σαφώς δυσανάλογη προς το όφελος που θα αποκομίσει το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.

## ΑΡΘΡΟ 28

### Μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών

Τίποτα σε αυτή τη Σύμβαση δεν επηρεάζει τα φορολογικά προνόμια των μελών των διπλωματικών ή των προξενικών αποστολών τα οποία προβλέπονται από τους γενικούς κανόνες του διεθνούς δικαίου ή από διατάξεις ειδικών συμφωνιών.

## ΑΡΘΡΟ 29

### Επέκταση σε άλλα εδάφη<sup>1</sup>

1. Η παρούσα Σύμβαση, είτε στο σύνολό της, είτε με τις τυχόν απαραίτητες τροποποιήσεις, μπορεί να επεκταθεί [σε οποιοδήποτε τμήμα εδάφους του (Κράτους Α) ή του (Κράτους Β) που εξαιρεί-

1. Οι λέξεις που βρίσκονται σε αγκύλες θα εφαρμόζονται όταν, με ειδική διάταξη, τμήμα του εδάφους ενός Συμβαλλόμενου Κράτους εξαιρείται από την εφαρμογή της Σύμβασης.

ται ρητά από την εφαρμογή της Σύμβασης ή] σε οποιοδήποτε Κράτος ή έδαφος, για τις διεθνείς σχέσεις του οποίου είναι υπεύθυνο (το Κράτος Α) ή (το Κράτος Β) και το οποίο επιβάλλει φόρους ουσιαστικά παρόμοιας φύσης με αυτούς, για τους οποίους εφαρμόζεται η Σύμβαση. Οποιαδήποτε τέτοια επέκταση θα μπορεί να τίθεται σε εφαρμογή από εκείνη την ημερομηνία και θα εξαρτάται από εκείνες τις τροποποιήσεις και όρους, συμπεριλαμβανομένων όρων ως προς τη λήξη, οι οποίοι θα καθορίζονται και θα συμφωνούνται μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών σε διακοινώσεις που θα ανταλλάσσονται μέσω της διπλωματικής οδού ή θα καθορίζονται με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, σύμφωνα με τις συνταγματικές διαδικασίες τους.

2. Εκτός και αν συμφωνείται διαφορετικά και από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, η καταγγελία της Σύμβασης από ένα από αυτά σύμφωνα με το Άρθρο 31 θα σημαίνει επίσης ότι η Σύμβαση θα παύει να εφαρμόζεται [σε οποιοδήποτε τμήμα του εδάφους του (Κράτους Α) ή του (Κράτους Β) ή] σε οποιοδήποτε Κράτος ή έδαφος, στο οποίο έχει επεκταθεί σύμφωνα με το παρόν Άρθρο.

## Κεφάλαιο VII

### ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

#### ΑΡΘΡΟ 30

##### Θέση σε ισχύ

1. Η Σύμβαση αυτή θα επικυρωθεί και τα όργανα επικύρωσης θα ανταλλάγουν στη ... το ταχύτερο δυνατό.
2. Η Σύμβαση τίθεται σε ισχύ κατά την ανταλλαγή των οργάνων επικύρωσης και οι όροι της θα έχουν εφαρμογή:

α) (στην περίπτωση του Κράτους Α):

β) (στην περίπτωση του Κράτους Β):

#### ΑΡΘΡΟ 31

##### Λήξη

Η παρούσα Σύμβαση παραμένει σε ισχύ μέχρι να καταγγελθεί από ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Το καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να καταγγείλει τη Σύμβαση μέσω της διπλωματικής οδού, επιδίδοντας καταγγελία τουλάχιστον έξι μήνες πριν από το τέλος οποιουδήποτε ημερολογιακού έτους μετά από το έτος ... Στην περίπτωση αυτήν, η Σύμβαση παύει να ισχύει:

α) (στην περίπτωση του Κράτους Α):

β) (στην περίπτωση του Κράτους Β):

## ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΤΑΞΗ<sup>1</sup>

---

1. Η τελική διάταξη που αφορά την υπογραφή θα συντάσσεται σύμφωνα με τη συνταγματική διαδικασία και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.



**ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ  
ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ**



# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ Η ΣΥΜΒΑΣΗ

1. Σε αντίθεση με τις παλαιότερες συμβάσεις που σε γενικές γραμμές αφορούσαν τους «πολίτες» των Συμβαλλόμενων Κρατών, οι πιο πρόσφατες συνήθως εφαρμόζονται επί των «κατοίκων» ενός ή αμφοτέρων των Συμβαλλόμενων Κρατών, ανεξαρτήτως υπηκοότητας. Ορισμένες συμβάσεις έχουν ακόμη ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, καθώς εφαρμόζονται, ακόμη γενικότερα, επί των «φορολογουμένων» των Συμβαλλόμενων Κρατών και, ως εκ τούτου, διέπουν και τα πρόσωπα που παρόλο που δεν κατοικούν σε κάποιο από τα δύο Κράτη, υπόκεινται ωστόσο σε φορολόγηση για μέρος του εισοδήματος ή του κεφαλαίου τους και στα δύο Κράτη. Για πρακτικούς λόγους, κρίθηκε προτιμότερο να προβλεφθεί ότι η παρούσα Σύμβαση θα εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών. Ο όρος «κάτοικος» ορίζεται στο Άρθρο 4.

### Εφαρμογή της Σύμβασης στις προσωπικές εταιρείες

2. Οι εθνικές νομοθεσίες διαφέρουν ως προς τη μεταχείριση των προσωπικών εταιρειών. Οι διαφορές αυτές δημιουργούν διάφορες δυσκολίες κατά την εφαρμογή των φορολογικών Συμβάσεων ως προς τις προσωπικές εταιρείες. Οι δυσκολίες αυτές αναλύονται στην έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ με τίτλο «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» (Η εφαρμογή του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ στις προσωπικές εταιρείες),<sup>1</sup> τα συμπεράσματα της οποίας έχουν ενσωματωθεί στο παρόν καθώς και στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί διαφόρων άλλων διατάξεων του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας.

3. Όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση, βασική πηγή δυσχερειών είναι το γεγονός ότι ορισμένες χώρες μεταχειρίζονται τις προσωπικές εταιρείες ως φορολογητέες μονάδες (μερικές φορές ακόμη και ως εταιρείες), ενώ άλλες χώρες υιοθετούν μια προσέγγιση που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως προσέγγιση φορολογικής διαφάνειας, σύμφωνα με την οποία η προσωπική εταιρεία δεν λαμβάνεται υπόψη από φορολογικής άποψης, ενώ οι μεμονωμένοι εταίροι φορολογούνται επί του εισοδήματος της προσωπικής εταιρείας που αντιστοιχεί στο μερίδιό τους.

4. Μια πρώτη δυσκολία είναι ο βαθμός κατά τον οποίο μια προσωπική εταιρεία δικαιούται, υπό αυτήν της την ιδιότητα, να απολαμβάνει τα προνόμια των διατάξεων της Σύμβασης. Σύμφωνα με το Άρθρο 1, μόνο τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι των Συμβαλλόμενων Κρατών δικαιούνται να απολαμβάνουν τα προνόμια της φορολογικής Σύμβασης που έχουν συνάψει τα συγκεκριμένα Κράτη. Παρόλο που στην παράγραφο 2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 3 επεξηγείται

1. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(15)-1.

γιατί η προσωπική εταιρεία συνιστά πρόσωπο, μια προσωπική εταιρεία δεν εμπίπτει αναγκαία στην έννοια του κατοίκου σύμφωνα με το Άρθρο 4.

5. Σε περίπτωση που μια προσωπική εταιρεία αντιμετωπίζεται ή φορολογείται ως εταιρεία, λογίζεται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους το οποίο επιβάλλει τη φορολόγηση βάσει των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του Άρθρου 4. Ως εκ τούτου, η προσωπική εταιρεία δικαιούται να απολαμβάνει τα προνόμια της Σύμβασης. Όταν, αντιθέτως, η προσωπική εταιρεία αντιμετωπίζεται ως φορολογικά διαφανής σε ένα Κράτος, δεν «υπόκειται σε φορολογία» στο εν λόγω Κράτος, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του Άρθρου 4, και ως εκ τούτου δεν λογίζεται κάτοικός του για τους σκοπούς της Σύμβασης. Σε αυτή την περίπτωση, η εφαρμογή της Σύμβασης επί της προσωπικής εταιρείας με αυτήν της την ιδιότητα θα αποκλειόταν, εκτός εάν είχε προβλεφθεί στη Σύμβαση ειδικός κανόνας για τις προσωπικές εταιρείες. Στις περιπτώσεις που η εφαρμογή της Σύμβασης αποκλείεται με αυτόν τον τρόπο, οι εταίροι, ως προς το μερίδιό τους επί του εισοδήματος της προσωπικής εταιρείας, θα πρέπει να έχουν δικαίωμα να απολαμβάνουν τα προνόμια των Συμβάσεων που έχουν συναφθεί από τα Κράτη των οποίων είναι κάτοικοι, στο βαθμό που το εισόδημα της προσωπικής εταιρείας αποδίδεται σε αυτούς προς φορολόγηση στο Κράτος κατοικίας τους (βλ. παράγραφο 8.7 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 4).

6. Από τη σχέση μεταξύ των δικαιωμάτων τα οποία έχει η προσωπική εταιρεία στα προνόμια της φορολογικής Σύμβασης και των αντίστοιχων δικαιωμάτων των εταίρων προκύπτουν και άλλα ερωτήματα.

6.1 Ένα ζήτημα είναι η επίπτωση που μπορεί να έχει στη φορολόγηση των εταίρων μιας προσωπικής εταιρείας η εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης επί της εταιρείας αυτής. Όταν μια προσωπική εταιρεία αντιμετωπίζεται ως κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, οι όροι της Σύμβασης που περιορίζουν το δικαίωμα του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους να επιβάλει φόρο επί του εισοδήματος της προσωπικής εταιρείας δεν εφαρμόζονται προκειμένου να περιορίσουν το δικαίωμα του έτερου Κράτους να φορολογήσει τους εταίρους που είναι κάτοικοί του για το μερίδιό τους στο εισόδημα της προσωπικής εταιρείας. Κάποια κράτη μπορεί να επιλέξουν να συμπεριλάβουν στις συμβάσεις τους όρο ο οποίος να θεμελιώνει ρητά το δικαίωμα του Συμβαλλόμενου Κράτους να φορολογεί τους εταίρους κατοίκους του επί του μεριδίου τους στο εισόδημα προσωπικής εταιρείας η οποία αντιμετωπίζεται ως κάτοικος του έτερου Κράτους.

6.2 Ένα άλλο ζήτημα αφορά την επίδραση των διατάξεων της Σύμβασης στο δικαίωμα του Συμβαλλόμενου Κράτους να φορολογεί εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτειά του όταν το δικαίωμα στα προνόμια μίας ή περισσότερων Συμβάσεων είναι διαφορετικό για τους εταίρους και για την προσωπική εταιρεία. Σε περίπτωση, για παράδειγμα, που το Κράτος πηγής μεταχειρίζεται μια ημεδαπή προσωπική εταιρεία ως φορολογικά διάφανη και, ως εκ τούτου, φορολογεί τους εταίρους επί του μεριδίου τους στο εισόδημα της προσωπικής εταιρείας αυτής, ένας εταίρος που είναι κάτοικος Κράτους που φορολογεί τις προσωπικές εταιρείες ως εταιρείες δεν θα μπορεί να αξιώσει τα προνόμια της Σύμβασης μεταξύ των δύο Κρατών ως προς το μερίδιο στο εισόδημα της προσωπικής εταιρείας το οποίο το Κράτος πηγής φορολογεί στο δικό του όνομα, καθώς, παρόλο που το εν λόγω εισόδημα αποδίδεται στο πρόσωπο που αξιώνει τα προνόμια της Σύμβασης βάσει της νομοθεσίας του Κράτους πηγής, δεν αποδίδεται με τον ίδιο τρόπο για τους σκοπούς του καθορισμού του προσώπου που είναι υπόχρεος σε φόρο για το εν λόγω στοιχείο εισοδήματος στο Κράτος κατοικίας του ως άνω πρόσωπου.

6.3 Τα αποτελέσματα της προηγούμενης παραγράφου θα επέρχονταν ακόμη και εάν βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους πηγής η προσωπική εταιρεία δεν θεωρούνταν φορολογικά διαφανής, αλλά ξεχωριστό φορολογητέο μόρφωμα στο οποίο αποδίδεται το εισόδημα, υπό τον



όρο ότι η προσωπική εταιρεία δεν θεωρείται κάτοικος του Κράτους πηγής. Το συμπέρασμα αυτό βασίζεται στην αρχή ότι στο πλαίσιο των πραγματικών συμβάσεων εφαρμογής της Σύμβασης, το Κράτος πηγής οφείλει να λαμβάνει υπόψη το πώς αντιμετωπίζεται ένα στοιχείο εισοδήματος, το οποίο προκύπτει εντός της δικής του επικράτειας, στην επικράτεια της κατοικίας του προσώπου το οποίο αξιώνει τα προνόμια της Σύμβασης. Τα Κράτη που δεν συμφωνούν με αυτή την ερμηνεία του Άρθρου, έχουν τη δυνατότητα να εισαγάγουν πρόβλεψη για το συγκεκριμένο αποτέλεσμα σε ειδικό όρο για την αποφυγή του ενδεχόμενου διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις που το εισόδημα της προσωπικής εταιρείας αποδίδεται με διαφορετικό τρόπο μεταξύ των δύο Κρατών.

6.4 Στην περίπτωση που, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.2, το εισόδημα έχει περάσει μέσω της διαφανούς προσωπικής εταιρείας στους εταίρους, οι οποίοι υπόκεινται σε φορολογία για το εν λόγω εισόδημα στο Κράτος κατοικίας τους, το εισόδημα θα πρέπει να θεωρείται ότι «καταβλήθηκε» στους εταίρους, δεδομένου ότι, για τον καθορισμό της φορολογικής τους υποχρέωσης στο Κράτος κατοικίας τους, το εισόδημα αποδίδεται σε αυτούς και όχι στην προσωπική εταιρεία. Ως εκ τούτου, υπό αυτές τις περιστάσεις, οι εταίροι πληρούν την προϋπόθεση που επιβάλλεται από διάφορα Άρθρα, ότι το υπό εξέταση εισόδημα «καταβάλλεται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους». Παρομοίως, οι ως άνω περιστάσεις καλύπτουν και την προϋπόθεση που επιβάλλεται σε ορισμένα άλλα Άρθρα, ότι το εισόδημα ή οι ωφέλειες «αποκτώνται από κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους». Με αυτή την ερμηνεία αποτρέπεται ο κίνδυνος να στερείται το εισόδημα μια προσωπικής εταιρείας των προνομίων των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εξαιτίας του γεγονότος ότι ούτε η προσωπική εταιρεία ούτε οι εταίροι δικαιούνται να απολαμβάνουν τα προνόμια της Σύμβασης ως προς το εν λόγω εισόδημα, η μεν προσωπική εταιρεία επειδή δεν είναι κάτοικος και οι δε εταίροι επειδή το εισόδημα δεν καταβάλλεται άμεσα σε αυτούς ούτε αποκτάται άμεσα από αυτούς. Από την αρχή της παραγράφου 6.3 συνάγεται ότι οι προϋποθέσεις περί καταβολής σε ή απόκτησης από κάτοικο πρέπει να θεωρείται ότι πληρούνται ακόμη και όταν βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους πηγής η προσωπική εταιρεία δεν θα θεωρούνταν φορολογικά διαφανής, υπό τον όρο ότι στην πραγματικότητα η προσωπική εταιρεία δεν θεωρείται κάτοικος του Κράτους πηγής.

6.5 Στις περιπτώσεις προσωπικών εταιρειών οι οποίες αφορούν τρία Κράτη, προκύπτουν σημαντικά προβλήματα κατά τον προσδιορισμό των δικαιούχων των προνομίων τα οποία απορρέουν από τις Συμβάσεις. Ωστόσο, πολλά προβλήματα επιλύονται με την εφαρμογή των αρχών οι οποίες περιέχονται στις παραγράφους 6.2 έως 6.4. Σε περίπτωση που ο εταίρος είναι κάτοικος ενός Κράτους, η προσωπική εταιρεία έχει συσταθεί σε άλλο Κράτος και το μερίδιο του εταίρου επί του εισοδήματος της προσωπικής εταιρείας προκύπτει σε τρίτο κράτος, ο εταίρος μπορεί να διεκδικήσει τα προνόμια της Σύμβασης μεταξύ του Κράτους κατοικίας του και του Κράτους πηγής του εισοδήματος, στο βαθμό που το εισόδημα της προσωπικής εταιρείας αποδίδεται σε αυτόν προς φορολόγηση στο Κράτος κατοικίας. Επίσης, εάν η προσωπική εταιρεία φορολογείται ως κάτοικος του Κράτους σύστασής της, δικαιούται η ίδια να αξιώνει τα προνόμια της Σύμβασης μεταξύ του Κράτους σύστασης και του Κράτους πηγής. Σε αυτές τις περιπτώσεις «διπλών προνομίων», το Κράτος πηγής δεν επιτρέπεται να επιβάλλει φορολογία που δεν συνάδει με τους όρους οποιασδήποτε από τις δύο εφαρμοστέες Συμβάσεις· ως εκ τούτου, όταν προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές στις δύο Συμβάσεις, ισχύει ο χαμηλότερος. Εντούτοις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη, εάν το επιθυμούν, μπορούν να εισαγάγουν ειδικούς όρους για τη ρύθμιση της παραχώρησης των προνομίων από τις Συμβάσεις σε περιπτώσεις όπως οι ανωτέρω, ώστε η προσωπική εταιρεία να μπορεί να αξιώνει προνόμια αλλά οι εταίροι να μην δικαιούνται να προβάλλουν παράλληλες αξιώσεις. Τέτοιοι όροι θα μπορούσαν να διασφαλίσουν την ορθή και απλοποιημένη διαχείριση της αναγνώρισης των προνομίων. Κανένα προνόμιο δεν αναγνωρίζεται από τη Σύμβαση μεταξύ του Κράτους

σύστασης της προσωπικής εταιρείας και του Κράτους πηγής, εάν η προσωπική εταιρεία αντιμετωπίζεται ως φορολογικά διαφανής από το Κράτος σύστασής της. Παρομοίως, κανένα προνόμιο δεν αναγνωρίζεται από τη Σύμβαση μεταξύ του Κράτους κατοικίας του εταίρου και του Κράτους πηγής, εάν το εισόδημα της προσωπικής εταιρείας δεν αποδίδεται στον εταίρο, βάσει του φορολογικού δικαίου του Κράτους κατοικίας. Εάν η προσωπική εταιρεία θεωρείται φορολογικά διαφανής για το Κράτος σύστασής της και τα έσοδά της δεν αποδίδονται στον εταίρο βάσει του φορολογικού δικαίου του Κράτους κατοικίας του, το Κράτος πηγής μπορεί να φορολογεί δίχως περιορισμούς το αποδοτέο στον εταίρο εισόδημα.

6.6 Άλλες δυσκολίες για την εφαρμογή των φορολογικών Συμβάσεων ενδέχεται να προκύπτουν από τον τρόπο με τον οποίο οι διάφορες χώρες εφαρμόζουν τους κανόνες της φορολογικής διαφάνειας. Σε περίπτωση που ένα Κράτος θεωρεί ότι μια προσωπική εταιρεία δεν εμπίπτει στην έννοια του κατοίκου Συμβαλλόμενου Κράτους επειδή δεν είναι υπόχρεη σε φορολόγηση, ενώ οι εταίροι φορολογούνται στο Κράτος κατοικίας τους επί του μεριδίου τους στο εισόδημα της προσωπικής εταιρείας, αναμένεται από το εν λόγω Κράτος να εφαρμόσει τους όρους της Σύμβασης ως εάν οι εταίροι είχαν αποκτήσει το εισόδημα απευθείας, ώστε να μη μεταβληθεί η ταξινόμηση του εισοδήματος για τους σκοπούς των κανόνων απόδοσης σύμφωνα με τα Άρθρα 6 έως 21 λόγω του ότι το εισόδημα περνάει μέσα από την προσωπική εταιρεία. Ωστόσο, ενδέχεται να προκύψουν δυσκολίες κατά την εφαρμογή των διατάξεων οι οποίες αφορούν τις δραστηριότητες του φορολογούμενου, τη φύση του φορολογούμενου, καθώς και τη σχέση μεταξύ του φορολογούμενου και του έτερου μέρους σε κάποια συναλλαγή. Κάποιες από αυτές τις δυσκολίες εξετάζονται στην παράγραφο 19.1 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 5 και στις παραγράφους 6.1 και 6.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 15.

6.7 Τέλος, διάφορες άλλες δυσκολίες προκύπτουν όταν διαφορετικοί κανόνες της Σύμβασης εφαρμόζονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ως προς εισόδημα που προκύπτει από προσωπική εταιρεία ή από τους εταίρους της, ανάλογα με την εσωτερική νομοθεσία των Κρατών αυτών ή τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύουν τους όρους της Σύμβασης ή τα σχετικά στοιχεία. Αυτές οι δυσκολίες σχετίζονται με το ευρύτερο ζήτημα της σύγκρουσης αρμοδιοτήτων που εξετάζεται στις παραγράφους 32.1 επ. και 56.1 επ. των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 23.

## Αθέμιτη χρήση της Σύμβασης

7. Ο κύριος σκοπός των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας είναι η προώθηση της ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών και της κινητικότητας κεφαλαίου και προσώπων, μέσω της εξάλειψης της διεθνούς διπλής φορολογίας. Επίσης, σκοπός των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας είναι η αποτροπή της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.

7.1 Οι φορολογούμενοι ενδέχεται να μπου στον πειρασμό να καταχραστούν τη φορολογική νομοθεσία ενός Κράτους, εκμεταλλευόμενοι τυχόν διαφορές μεταξύ των δικαίων διαφόρων χωρών. Αυτές οι απόπειρες μπορεί να αντιμετωπίζονται μέσω προβλέψεων ή νομικών διατάξεων που αποτελούν μέρος της εσωτερικής νομοθεσίας του αντίστοιχου Κράτους. Σε μια τέτοια περίπτωση, το Κράτος αυτό είναι λιγότερο πρόθυμο να συμφωνεί διατάξεις σε διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας οι οποίες θα είχαν ως αποτέλεσμα να επιτρέπουν καταχρηστικές συναλλαγές που ειδάλλως θα αποτρέπονταν από τις σχετικές διατάξεις και τους κανόνες της εσωτερικής του νομοθεσίας. Επίσης, δεν θα επιθυμεί να εφαρμόζει τις διμερείς συμβάσεις του κατά τρόπο που να έχει τέτοιου τύπου αποτελέσματα.

8. Είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί ότι η διεύρυνση του δικτύου των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας αυξάνει τον κίνδυνο κατάχρησης, καθώς διευκολύνει τη χρήση νομικών κατασκευών που αποσκοπούν στη διασφάλιση της ωφέλειας τόσο από τα φορολογικά πλεονεκτήματα ορισμένων εγχώριων δικαίων, όσο και των φοροαπαλλαγών που προβλέπονται στις συμβάσεις περί διπλής φορολογίας.

9. Τούτο συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα πρόσωπο (κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους ή μη) ενεργεί μέσω ενός νομικού προσώπου που έχει συσταθεί σε ένα Κράτος, ουσιαστικά για να ωφεληθεί από τα προνόμια της σύμβασης στα οποία δεν θα μπορούσε να έχει άμεση πρόσβαση. Μια άλλη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία ένα πρόσωπο που έχει τόσο την κατοικία του, όσο και όλα τα οικονομικά του συμφέροντα σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, συμπεριλαμβανομένης σημαντικής συμμετοχής σε εταιρεία του εν λόγω Κράτους, και που, ουσιαστικά, προκειμένου να πωλήσει τις μετοχές και να αποφύγει τη φορολόγηση στο εν λόγω Κράτος επί των ωφελειών από κεφάλαιο που προκύπτουν από την εκποίηση (δυνάμει της παραγράφου 5 του Άρθρου 13), μεταφέρει τη μόνιμη κατοικία του στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, όπου οι συγκεκριμένες ωφέλειες υπόκεινται σε μικρότερο φόρο ή δεν φορολογούνται καθόλου.

9.1 Ως εκ τούτου, προκύπτουν δύο ζητήματα, που εξετάζονται στις παραγράφους που ακολουθούν:

- εάν πρέπει να αναγνωρίζονται τα προνόμια των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σε περίπτωση συναλλαγών που συνιστούν κατάχρηση των διατάξεων των εν λόγω συμβάσεων (βλ. κατωτέρω παράγραφο 9.2 κ.ε.) και
- εάν συγκεκριμένες προβλέψεις και νομικές διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που αποσκοπούν στην αποτροπή καταχρηστικών συμπεριφορών έρχονται σε σύγκρουση με τις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (βλ. κατωτέρω παράγραφο 22 κ.ε.).

9.2 Για πολλά Κράτη, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα εξαρτάται από την απάντηση στο δεύτερο. Αυτά τα Κράτη λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι οι φόροι εντέλει επιβάλλονται μέσω των διατάξεων του εγχώριου δικαίου, όπως αυτές περιορίζονται (ή διευρύνονται, σε ορισμένες σπάνιες περιπτώσεις) από τις διατάξεις των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ως εκ τούτου, η κατάχρηση των διατάξεων μιας φορολογικής σύμβασης μπορεί να χαρακτηριστεί και κατάχρηση των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας μέσω της οποίας επιβάλλεται ο φόρος. Για αυτά τα Κράτη, το ζήτημα μετατίθεται στο εάν οι διατάξεις των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μπορούν να αποτρέψουν την εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας που αποσκοπούν στην καταπολέμηση των καταχρήσεων, στο δεύτερο δηλαδή από τα ανωτέρω δύο ερωτήματα. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 22.1 κατωτέρω, η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι ότι στο βαθμό που οι εν λόγω κανόνες καταπολέμησης της φοροαποφυγής αποτελούν τμήμα των εγχώριων κανόνων που θεσπίζονται στο πλαίσιο της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας με σκοπό τον καθορισμό των πραγματικών περιστατικών από τα οποία προκύπτει φορολογική υποχρέωση, δεν αποτελούν αντικείμενο των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και ως εκ τούτου δεν επηρεάζονται από αυτές. Έτσι, ο γενικός κανόνας είναι ότι δεν υφίσταται σύγκρουση μεταξύ των εν λόγω κανόνων και των διατάξεων των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας.

9.3 Άλλα Κράτη προτιμούν να αντιμετωπίζουν ορισμένες καταχρηστικές συμπεριφορές ως καταχρήσεις της ίδιας της σύμβασης και όχι της εσωτερικής νομοθεσίας. Ωστόσο, αυτά τα Κράτη στη συνέχεια κρίνουν ότι η ορθή χρήση των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας τους δίνει τη δυνατότητα να αποκρούουν τις καταχρηστικές συναλλαγές, όπως αυτές που συ-

νάπτονται με σκοπό την εξασφάλιση αθέμιτων προνομίων δυνάμει των διατάξεων των εν λόγω συμβάσεων. Αυτή η ερμηνεία πηγάζει από το αντικείμενο και το σκοπό των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, καθώς και από την υποχρέωση καλόπιστης ερμηνείας τους (βλ. Άρθρο 31 της σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων).

9.4 Κατά συνέπεια, σύμφωνα με αμφότερες τις προσεγγίσεις, γίνεται αποδεκτό ότι τα Κράτη δεν είναι υποχρεωμένα να παραχωρούν τα προνόμια μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας στις περιπτώσεις κατά τις οποίες συνάπτονται συμφωνίες οι οποίες συνιστούν κατάχρηση των διατάξεων της σύμβασης.

9.5 Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί πως η κρίση ότι ο φορολογούμενος πραγματοποιεί τέτοιου τύπου καταχρηστικές συναλλαγές δεν πρέπει να σχηματίζεται αυθαίρετα. Μια κατευθυντήρια αρχή είναι ότι τα προνόμια μιας σύμβασης περί διπλής φορολογίας δεν θα πρέπει να παραχωρούνται όταν ο κύριος σκοπός της σύναψης ορισμένων συναλλαγών ή συμφωνιών είναι η εξασφάλιση ευνοϊκότερης φορολογικής θέσης και όταν η εξασφάλιση ευνοϊκότερης μεταχείρισης σε αυτές τις περιπτώσεις αντίκειται στο αντικείμενο και τον σκοπό των αντίστοιχων συμβάσεων.

9.6 Η πιθανή εφαρμογή γενικών διατάξεων κατά της καταχρηστικής άσκησης δικαιωμάτων δεν σημαίνει ότι δεν είναι αναγκαία η συμπερίληψη στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας ειδικών διατάξεων που αποσκοπούν στην αποτροπή συγκεκριμένων μορφών φοροαποφυγής. Στις περιπτώσεις που έχουν προσδιοριστεί συγκεκριμένες τεχνικές φοροαποφυγής ή εάν η χρήση των εν λόγω τεχνικών είναι ιδιαίτερος προβληματική, συχνά είναι χρήσιμο να προστίθενται στη Σύμβαση διατάξεις που εστιάζουν άμεσα στην εκάστοτε στρατηγική φοροαποφυγής. Επίσης, κάτι τέτοιο είναι απαραίτητο στην περίπτωση κατά την οποία ένα Κράτος που υιοθετεί την θέση της παραγράφου 9.2 ανωτέρω, κρίνει ότι η εσωτερική του νομοθεσία στερείται των κανόνων ή των αρχών για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής που είναι απαραίτητοι για την αποτελεσματική αντιμετώπιση της ως άνω στρατηγικής.

10. Για παράδειγμα, ορισμένες μορφές φοροαποφυγής ρυθμίζονται ήδη ρητά στη Σύμβαση, π.χ. με την εισαγωγή της έννοιας του «δικαιούχου» (στα Άρθρα 10, 11, και 12) και ειδικών διατάξεων, όπως η παράγραφος 2 του Άρθρου 17 για τις επονομαζόμενες εταιρείες καλλιτεχνών. Παρόμοια προβλήματα αναφέρονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 10 (παράγραφοι 17 και 22), του Άρθρου 11 (παράγραφος 12) και του Άρθρου 12 (παράγραφος 7).

10.1 Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να απορρίπτονται απαιτήσεις θυγατρικών εταιρειών για προνόμια που βασίζονται στις συμβάσεις, ιδίως εταιρειών που έχουν την έδρα τους σε φορολογικούς παραδείσους ή που επωφελούνται από προνομιακά καθεστώτα που δημιουργούν σημαντικές ανισορροπίες στον διεθνή φορολογικό ανταγωνισμό, όταν από την προσεκτική εξέταση των δεδομένων και των περιστάσεων μιας περίπτωσης προκύπτει ότι ο τόπος της πραγματικής διοίκησης μιας θυγατρικής δεν βρίσκεται στο προβαλλόμενο ως Κράτος σύστασής της αλλά στον τόπο κατοικίας της μητρικής εταιρείας, κατά τρόπο ώστε η θυγατρική, βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας και της σύμβασης, να λογίζεται κάτοικος του τελευταίου αυτού Κράτους (τουότο ισχύει όταν η εσωτερική νομοθεσία ενός Κράτους χρησιμοποιεί για τον καθορισμό του τόπου κατοικίας ενός νομικού προσώπου τον τόπο διοίκησής του ή κάποιο παρόμοιο κριτήριο).

10.2 Από την προσεκτική εξέταση των δεδομένων και των περιστάσεων κάθε περίπτωσης μπορεί επίσης να προκύψει ότι μια θυγατρική διοικούνταν από το κράτος κατοικίας της μητρικής της εταιρείας με τρόπο ώστε η θυγατρική να έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος (π.χ. διατηρώντας εκεί έναν τόπο διοίκησης), στο οποίο κανονικά θα έπρεπε να αποδίδονται όλα της τα κέρδη ή σημαντικό τμήμα τους.

11. Ένα άλλο παράδειγμα αποτελούν δύο ιδιαίτερες διαδεδομένες μορφές αθέμιτης χρήσης των Συμβάσεων που εξετάζονται σε δύο εκθέσεις της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων με τίτλο «Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies» (Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και χρήση εταιρειών με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία) και «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» (Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και χρήση εταιρειών-διαύλων).<sup>1</sup> Όπως καταδεικνύεται σε αυτές τις εκθέσεις, ο προβληματισμός της ανωτέρω παραγράφου 9 αποδείχθηκε βάσιμος, καθώς έχει παρατηρηθεί μια αυξανόμενη τάση της χρήσης εταιρειών-οχημάτων ούτως ώστε βάσει των Συμβάσεων να εξασφαλιστούν προνόμια τα οποία δεν ανήκουν στις προθέσεις των Συμβαλλόμενων Κρατών, σύμφωνα με τις διμερείς τους διαπραγματεύσεις. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα όλο και περισσότερα Κράτη Μέλη να εισάγουν αντικαταχρηστικές ρήτρες (γενικές και ειδικές) στις Συμβάσεις που συνάπτουν με σκοπό την «διάσωση» των διατάξεων που περιέχει το εσωτερικό δίκαιό τους κατά της φοροαποφυγής.

12. Οι διατάξεις της σύμβασης που έχουν σχεδιαστεί για τη ρύθμιση αυτής ή άλλων ειδών κατάχρησης λαμβάνουν διάφορες μορφές. Στη συνέχεια ακολουθούν παραδείγματα που πηγάζουν από διατάξεις που έχουν συμπεριληφθεί σε διμερείς συμβάσεις οι οποίες έχουν συναφθεί μεταξύ των Κρατών Μελών. Αποτελούν υποδείγματα που μπορούν να εξετάσουν οι διαπραγματευτές των συμβάσεων κατά την αναζήτηση λύσης σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Κατά την αναφορά σε αυτά, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη:

- το γεγονός ότι αυτές οι διατάξεις δεν αλληλοσποκλείονται και ότι ενδέχεται να χρειάζονται διάφορες διατάξεις για την αντιμετώπιση διαφορετικών ζητημάτων,
- ο βαθμός στον οποίο ενδέχεται στην πραγματικότητα να ληφθούν φορολογικά προνόμια μέσω μιας συγκεκριμένης στρατηγικής φοροαποφυγής,
- το νομικό πλαίσιο σε αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη και ιδίως ο βαθμός στον οποίο η εσωτερική νομοθεσία ήδη παρέχει μια κατάλληλη αντιμετώπιση της εν λόγω στρατηγικής φοροαποφυγής, και
- ο βαθμός στον οποίο ενδέχεται να αποκλείονται ακουσίως καλόπιστες οικονομικές δραστηριότητες από τις εν λόγω διατάξεις.

### Περιπτώσεις εταιρειών-διαύλων

13. Πολλές χώρες έχουν αποπειραθεί να αντιμετωπίσουν το ζήτημα των εταιρειών-οχημάτων και διάφορες προσεγγίσεις έχουν καταρτιστεί για το σκοπό αυτό. Μια λύση θα ήταν να μην αναγνωρίζονται τα προνόμια της σύμβασης σε εταιρείες που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα σε κατοίκους του Κράτους του οποίου κάτοικος είναι η εταιρεία. Για παράδειγμα, ένας τέτοιος όρος που βασίζεται στην αρχή της «υπέρβασης του νομικού προσώπου» θα μπορούσε να έχει την εξής διατύπωση:

«Μια εταιρεία που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν δικαιούται απαλλαγή από τη φορολογία δυνάμει της παρούσας Σύμβασης ως προς κανένα στοιχείο του εισοδήματος, της ωφέλειας ή των κερδών της, εάν ανήκει ή ελέγχεται άμεσα ή μέσω μίας ή περισσότερων εταιρειών, ανεξαρτήτως ποιανού Κράτους είναι κάτοικοι, από πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι Συμβαλλόμενου Κράτους.»

1. Οι δύο εκθέσεις περιλαμβάνονται στον Τόμο II της άδετης έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στις σελ. R(5)-1 και R(6)-1.

Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να υιοθετήσουν έναν τέτοιο όρο μπορούν επίσης κατά τις διμερείς τους διαπραγματεύσεις να καθορίσουν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία μια εταιρεία θεωρείται ότι ανήκει ή ελέγχεται από μη κατοίκους.

14. Η προσέγγιση της «υπέρβασης του νομικού προσώπου» στην οποία βασίζεται ο ανωτέρω όρος είναι επαρκής βάση για συμβάσεις με χώρες με χαμηλή ή καθόλου φορολογία, στις οποίες κανονικά αναπτύσσονται λίγες ουσιαστικές επιχειρηματικές δραστηριότητες. Ακόμη και σε αυτές τις περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι αναγκαία η τροποποίηση του όρου ή η αντικατάστασή του με άλλον, προκειμένου να προστατευθούν οι καλότερες επιχειρηματικές δραστηριότητες.

15. Οι γενικές διατάξεις «υπαγωγής στο φόρο» προβλέπουν ότι τα φορολογικά προνόμια στο Κράτος πηγής παραχωρούνται μόνον εάν το υπό εξέταση εισόδημα υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος κατοικίας. Τούτο βασικά ανταποκρίνεται στον στόχο των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο οποίος είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ωστόσο, για διάφορους λόγους, στο Υπόδειγμα Σύμβασης δεν συνιστάται η επιλογή ενός τέτοιου γενικού όρου. Ένας τέτοιος όρος μπορεί να είναι επαρκής για μια κανονική διεθνή σχέση, όμως μια προσέγγιση «υπαγωγής στο φόρο» μπορεί να εφαρμοστεί με επιτυχία σε μια τυπική κατάσταση εταιρείας-οχήματος. Ένας προστατευτικός όρος τέτοιου τύπου θα μπορούσε να έχει την ακόλουθη διατύπωση:

«Σε περίπτωση που εισόδημα που προκύπτει σε Συμβαλλόμενο Κράτος λαμβάνεται από εταιρεία κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους και ένα ή περισσότερα πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους

- α) έχουν άμεσα ή έμμεσα ή μέσω μίας ή περισσότερων εταιρειών, που είναι κάτοικοι οποιουδήποτε Κράτους, πραγματικό συμφέρον στην εταιρεία με τη μορφή συμμετοχής ή με άλλο τρόπο ή
- β) ασκούν άμεσα ή έμμεσα, μεμονωμένα ή από κοινού τη διοίκηση ή τον έλεγχο της εν λόγω εταιρείας,

οι όροι της παρούσας Σύμβασης που παραχωρούν εξαίρεση ή μείωση φόρου ισχύουν μόνον για εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία στο τελευταίο Κράτος, σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες του φορολογικού του δικαίου.»

Η έννοια του «πραγματικού συμφέροντος» μπορεί να προσδιορίζεται περαιτέρω κατά τη σύνταξη της διμερούς σύμβασης. Για παράδειγμα, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να καθορίζουν το ουσιαστικό συμφέρον ως ποσοστό επί του κεφαλαίου ή επί των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας.

16. Η προσέγγιση «υπαγωγής στο φόρο» εμφανίζει ορισμένα πλεονεκτήματα. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε Κράτη με ανεπτυγμένη οικονομική δομή και σύνθετο φορολογικό δίκαιο. Ωστόσο, είναι απαραίτητο να συμπληρωθεί ο εν λόγω όρος με την εισαγωγή στη σύμβαση όρων καλής πίστης, ώστε να παρέχεται η απαραίτητη ευελιξία (βλ. κατωτέρω παράγραφο 19): επιπλέον, αυτή η προσέγγιση δεν παρέχει επαρκή προστασία από προωθημένα σχήματα φοροαποφυγής, όπως οι στρατηγικές «ενδιάμεσου Κράτους» (Σ.τ.Μ. όπου σε μία διεθνή συναλλακτική αλυσίδα παρεμβάλλονται ένα ή περισσότερα Κράτη των οποίων οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εξασφαλίζουν πλεονεκτήματα στους συναλλασσόμενους).

17. Οι προσεγγίσεις που προαναφέρθηκαν είναι ανεπαρκείς για διάφορους λόγους. Αναφέρονται στις μεταβαλλόμενες και σύνθετες φορολογικές νομοθεσίες των Συμβαλλόμενων Κρατών και ότι στις συμφωνίες από τις οποίες προκύπτει η αθέμιτη χρήση των συμβάσεων. Έχουν διατυπωθεί προτάσεις ότι το πρόβλημα των εταιρειών-οχημάτων θα πρέπει να αντιμετωπιστεί πιο άμεσα με την εισαγωγή όρου που διαχωρίζει τις περιπτώσεις αθέμιτης χρήσης με αναφορά στις συμφωνίες

εταιρειών διαύλων καθ' εαυτές (η προσέγγιση διαύλου). Αυτός ο όρος θα μπορούσε να έχει την εξής διατύπωση:

«Σε περίπτωση που εισόδημα που προκύπτει σε Συμβαλλόμενο Κράτος λαμβάνεται από εταιρεία κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους και ένα ή περισσότερα πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους

α) έχουν άμεσα ή έμμεσα ή μέσω μίας ή περισσότερων εταιρειών, που είναι κάτοικοι οποιουδήποτε Κράτους, πραγματικό συμφέρον στην εταιρεία με τη μορφή συμμετοχής ή με άλλο τρόπο ή

β) ασκούν άμεσα ή έμμεσα, μεμονωμένα ή από κοινού τη διοίκηση ή τον έλεγχο της εν λόγω εταιρείας,

οι διατάξεις της παρούσας Σύμβασης που παραχωρούν εξαίρεση ή μείωση φόρου δεν θα ισχύουν εφόσον πάνω από το 50% του εν λόγω εισοδήματος χρησιμοποιείται για την ικανοποίηση απαιτήσεων των ως άνω προσώπων (όπως τόκοι, δικαιώματα, δαπάνες ανάπτυξης, διαφήμισης, εγκατάστασης και μετακινήσεων και κάθε μορφής απόσβεση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των μη σημαντικών αγαθών και των διεργασιών).»

18. Ένας τέτοιος όρος φαίνεται να είναι ο μόνος αποτελεσματικός τρόπος για την καταπολέμηση των μηχανισμών τύπου «ενδιάμεσου Κράτους». Απαντάται σε διμερείς συμβάσεις μεταξύ της Ελβετίας και των Ηνωμένων Πολιτειών και φαίνεται ότι η αρχή της διέπει τις ελβετικές διατάξεις κατά της αθέμιτης χρήσης των συμβάσεων από συγκεκριμένους τύπους ελβετικών εταιρειών. Τα Κράτη που εξετάζουν το ενδεχόμενο να συμπεριλάβουν έναν τέτοιο όρο στη σύμβασή τους θα πρέπει να λάβουν υπόψη ότι ενδέχεται να καλύπτει και κανονικές επιχειρηματικές συναλλαγές και ότι θα πρέπει να συνοδεύεται από ρήτρα καλής πίστης.

19. Οι λύσεις που περιγράφηκαν ανωτέρω είναι γενικού χαρακτήρα και πρέπει να συνοδεύονται από ειδικές διατάξεις, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα προνόμια των συμβάσεων αναγνωρίζονται σε περιπτώσεις καλής πίστης. Αυτές οι διατάξεις θα μπορούσαν να έχουν την εξής διατύπωση:

#### **α) Γενικός όρος καλής πίστης**

«Οι προηγούμενοι όροι δεν εφαρμόζονται όταν η εταιρεία αποδεικνύει ότι ο κύριος σκοπός της, η διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και η απόκτηση ή διατήρηση από αυτήν της συμμετοχής ή άλλου περιουσιακού στοιχείου από το οποίο προκύπτει το υπό εξέταση εισόδημα, βασίζονται σε υγιή επιχειρηματικά κίνητρα και δεν έχουν ως πρωταρχικό σκοπό την εξασφάλιση προνομίων στο πλαίσιο της παρούσας Σύμβασης.»

#### **β) Όρος δραστηριότητας**

«Οι προηγούμενοι όροι δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση που η εταιρεία αναπτύσσει πραγματικές επιχειρηματικές λειτουργίες στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος και η απαλλαγή που διεκδικεί από τη φορολογία του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους αφορά εισόδημα που συνδέεται με τις εν λόγω λειτουργίες.»

#### **γ) Όρος ποσού φόρου**

«Οι προηγούμενοι όροι δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση που η μείωση φόρου που αξιώνεται δεν είναι μεγαλύτερη από το φόρο που πραγματικά επιβάλλεται από το Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου κάτοικος είναι η εταιρεία.»

### δ) Όρος χρηματιστηρίου

«Οι προηγούμενες διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε εταιρείες που είναι κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, εάν η κύρια κατηγορία των μετοχών τους είναι εισηγμένη σε εγκεκριμένο χρηματιστήριο Συμβαλλόμενου Κράτους ή εάν ανήκουν πλήρως - άμεσα ή μέσω μίας ή περισσότερων εταιρειών που κάθε μία είναι κάτοικος του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους - σε εταιρεία που είναι κάτοικος του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους και η κύρια κλάση των μετοχών της είναι εισηγμένη σε αντίστοιχο χρηματιστήριο.»

### ε) Εναλλακτικός όρος ελάφρυνσης

«Σε περιπτώσεις που μια αντικαταχρηστική ρήτρα αναφέρεται σε πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορεί να προβλέπεται ότι ο όρος "δεν θεωρείται ότι περιλαμβάνει τους κατοίκους τρίτων κρατών που συνδέονται με Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας με το Συμβαλλόμενο Κράτος από το οποίο αξιώνεται η φορολογική ελάφρυνση και στις εν λόγω συμβάσεις προβλέπεται φορολογική ελάφρυνση όχι μικρότερη από τη φορολογική ελάφρυνση που αξιώνεται στο πλαίσιο της παρούσας Σύμβασης"».

Αυτές οι διατάξεις αποτυπώνουν διάφορες πιθανές προσεγγίσεις. Η διατύπωση των διατάξεων που ενσωματώνονται τελικά σε μια συγκεκριμένη σύμβαση εξαρτάται από τη γενική προσέγγιση η οποία υιοθετείται στη σύμβαση αυτή και πρέπει να καθορίζεται σε διμερή βάση. Επίσης, σε περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν την εξουσία εφαρμογής διατάξεων οι οποίες αφήνουν περιθώρια διακριτικής ευχέρειας, ενδέχεται να χρειάζεται να συμπεριληφθεί ένα πρόσθετος κανόνας που να δίνει στην αρμόδια αρχή της χώρας πηγής τη διακριτική ευχέρεια να αναγνωρίζει τα προνόμια της Σύμβασης σε κάτοικο του έτερου Κράτους, ακόμη και στην περίπτωση που ο κάτοικος δεν επιτύχει στις ανωτέρω δοκιμασίες.

20. Αν και στις προηγούμενες παραγράφους περιγράφονται διάφορες προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση καταστάσεων στις οποίες εμπλέκονται εταιρείες-οχήματα, καθεμιά από αυτές ασχολείται με μια ιδιαίτερη πτυχή του γενικότερου προβλήματος που ονομάζεται «treaty shopping» (αναζήτηση συμφέρουσας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας). Τα Κράτη που επιθυμούν ολοκληρωμένη αντιμετώπιση του ζητήματος θα μπορούσαν να λάβουν υπόψη το παρακάτω παράδειγμα λεπτομερών διατάξεων με τις οποίες περιορίζονται τα προνόμια και οι οποίες αποσκοπούν στο να απαγορευτεί σε πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι κανενός εκ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών η πρόσβαση στα προνόμια της Σύμβασης μέσω της χρήσης μορφώματος που ειδάλλως θα πληρούσε τις προϋποθέσεις για να θεωρηθεί κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλόμενων Κρατών, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη ότι ενδέχεται να χρειαστούν προσαρμογές και ότι πολλά Κράτη προκρίνουν άλλες προσεγγίσεις αντιμετώπισης του treaty shopping.

«1. Εάν δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στο παρόν Άρθρο, ο κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που αποκτά εισόδημα από το έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος δικαιούται όλα τα προνόμια της παρούσας Σύμβασης που παραχωρούνται στους κατοίκους ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μόνον εφόσον αποτελεί "εγκεκριμένο πρόσωπο" όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 και πληροί τις υπόλοιπες προϋποθέσεις της παρούσας Σύμβασης για την εξασφάλιση των εν λόγω προνομίων.

2. Ένας κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους αποτελεί εγκεκριμένο πρόσωπο για ένα οικονομικό έτος, μόνον εφόσον είναι:

- α) φυσικό πρόσωπο,
- β) εγκεκριμένος κρατικός φορέας,
- γ) εταιρεία, εφόσον



(i) η κύρια κλάση των μετοχών της είναι εισηγμένη σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο που ορίζεται στα εδάφια α) ή β) της παραγράφου 6 και αποτελεί τακτικά αντικείμενο συναλλαγών σε ένα ή περισσότερα αναγνωρισμένα χρηματιστήρια ή

(ii) τουλάχιστον το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της εταιρείας ανήκει άμεσα ή έμμεσα σε πέντε ή λιγότερες εταιρείες που είναι δικαιούχοι προνομίων σύμφωνα με το σημείο (i) του παρόντος εδαφίου, υπό τον όρο ότι κάθε ενδιάμεσος ιδιοκτήτης, στην περίπτωση έμμεσης ιδιοκτησίας, είναι κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους.

δ) φιλανθρωπικό ίδρυμα ή άλλο μόρφωμα που απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής φόρου, υπό τον όρο ότι στην περίπτωση συνταξιοδοτικού trust (εμπιστεύματος) ή άλλου οργανισμού που έχει συσταθεί αποκλειστικά με σκοπό την απονομή συντάξεων ή άλλων παρόμοιων παροχών, πάνω από το 50% των δικαιούχων, των μελών ή όλων όσων συμμετέχουν σε αυτό είναι φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε οποιοδήποτε από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή

ε) πρόσωπο πλην των φυσικών προσώπων, εφόσον:

(i) τουλάχιστον τις μισές ημέρες του οικονομικού έτους, τουλάχιστον το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών ή άλλων δικαιωμάτων επί του προσώπου ανήκει σε πρόσωπα τα οποία είναι εγκεκριμένα πρόσωπα βάσει των εδαφίων α), β) ή δ) ή του σημείου (i) του εδαφίου γ) της παρούσας παραγράφου, και

(ii) λιγότερο από το 50% του ακαθάριστου εισοδήματος του προσώπου για το φορολογικό έτος καταβάλλεται ή σωρεύεται, άμεσα ή έμμεσα, υπέρ προσώπων που δεν είναι κάτοικοι κανενός εκ των Συμβαλλόμενων Κρατών με τη μορφή καταβολών οι οποίες εκπίπτουν για τους σκοπούς των φόρων που καλύπτονται από την παρούσα Σύμβαση στο Κράτος κατοικίας του προσώπου (εξαιρουμένων των πληρωμών βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας για υπηρεσίες ή ενσώματα αγαθά και των πληρωμών αναφορικά με οικονομικές υποχρεώσεις προς τράπεζα, υπό τον όρο ότι εάν η εν λόγω τράπεζα δεν είναι κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους, η πληρωμή είναι αποδοτέα σε μόνιμη εγκατάστασή της Τράπεζας σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη).

3. α) Ένας κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους είναι δικαιούχος των προνομίων της Σύμβασης ως προς ένα στοιχείο εισοδήματος που προκύπτει στο έτερο Κράτος, ανεξαρτήτως από το αν ο κάτοικος αποτελεί εγκεκριμένο πρόσωπο, εφόσον διεξάγει ενεργά επιχειρηματικές δραστηριότητες στο πρώτο Κράτος (εκτός από επιχειρηματική δραστηριότητα πραγματοποίησης ή διαχείρισης επενδύσεων για λογαριασμό του, εκτός εάν αυτές οι δραστηριότητες αφορούν τον τραπεζικό ή τον ασφαλιστικό τομέα και τον τομέα των κινητών αξιών και διενεργούνται από τράπεζα, ασφαλιστική εταιρεία ή καταχωρημένο χρηματιστή κινητών αξιών), το εισόδημα που προκύπτει στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος προκύπτει σε σχέση ή σε συνάφεια με τις ως άνω δραστηριότητες και ο εν λόγω κάτοικος πληροί τις λοιπές προϋποθέσεις της παρούσας Σύμβασης για την εξασφάλιση των προνομίων.

β) Εάν ο κάτοικος ή οποιαδήποτε συνδεδεμένη με αυτόν επιχείρηση αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος από την οποία προκύπτει κάποιο στοιχείο εισοδήματος, το εδάφιο α) εφαρμόζεται επί αυτού του στοιχείου μόνον εφόσον η επιχειρηματική δραστηριότητα στο πρώτο Κράτος είναι ουσιώδης, σε σύγκριση με την επιχειρηματική δραστηριότητα που διενεργείται στο έτερο Κράτος. Το ουσιώδες της επιχειρηματικής δραστηριότητας για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου προσδιορίζεται βάσει όλων των δεδομένων και περιστάσεων.

γ) Για τον προσδιορισμό του εάν ένα πρόσωπο διεξάγει ενεργά επιχειρηματικές δραστηριότητες σε Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με το εδάφιο α), οι δραστηριότητες προσωπικής εταιρείας της οποίας εταίρος είναι το εν λόγω πρόσωπο και οι δραστηριότητες προσώπων που συνδέονται με αυτό θεωρείται ότι ασκούνται από το εν λόγω πρόσωπο. Ένα πρόσωπο είναι συνδεδεμένο με ένα άλλο εάν κατέχει τουλάχιστον το 50% των δικαιωμάτων επί του άλλου (ή, εάν πρόκειται για εταιρεία, τουλάχιστον το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της) ή εάν κάποιο τρίτο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον το 50% των δικαιωμάτων (ή, εάν πρόκειται για εταιρεία, τουλάχιστον το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της) επί καθενός εκ των άλλων δύο προσώπων. Σε κάθε περίπτωση, ένα πρόσωπο θεωρείται ότι συνδέεται με ένα άλλο εάν, βάσει του συνόλου των δεδομένων και των περιστάσεων, έχει τον έλεγχο του άλλου ή αμφότερα τελούν υπό τον έλεγχο του ίδιου προσώπου ή προσώπων.

4. Με την επιφύλαξη των προηγούμενων διατάξεων του παρόντος Άρθρου, εάν μια εταιρεία που είναι κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους ή μια εταιρεία που ελέγχει μια τέτοια εταιρεία έχει σε κυκλοφορία κλάση μετοχών

α) η οποία διέπεται από όρους ή άλλες συμφωνίες που καθιστούν τους κατόχους της δικαιούχους ποσοστού στο εισόδημα της εταιρείας που προκύπτει στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος το οποίο είναι μεγαλύτερο από το ποσοστό που θα εισέπρατταν εάν δεν υπήρχαν οι εν λόγω όροι ή συμφωνίες (το «υπερβάλλον μέρος του εισοδήματος») και

β) το 50% ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των οποίων ανήκει σε πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα της Σύμβασης,

τα προνόμια της παρούσας Σύμβασης δεν ισχύουν για το υπερβάλλον μέρος του εισοδήματος.

5. Σε έναν κάτοικο Συμβαλλόμενου Κράτους που δεν είναι ούτε εγκεκριμένο πρόσωπο βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2, ούτε δικαιούχος προνομίων βάσει της παραγράφου 3 ή 4, παραχωρούνται, εντούτοις, τα προνόμια της Σύμβασης, εφόσον η αρμόδια αρχή του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους κρίνει ότι η σύσταση, η εξαγορά ή η διατήρηση του εν λόγω προσώπου και η διεξαγωγή των εργασιών του δεν είχαν ως πρωταρχικό σκοπό την εξασφάλιση των προνομίων της Σύμβασης.

6. Για τους σκοπούς του παρόντος Άρθρου, ως «αναγνωρισμένο χρηματιστήριο» νοείται:

α) στο Κράτος Α

β) στο Κράτος Β και

γ) οποιοδήποτε άλλο χρηματιστήριο αξιών το οποίο συμφωνούν οι αρμόδιες αρχές ότι θα κρίνεται αναγνωρισμένο για τους σκοπούς του παρόντος Άρθρου.»

## **Διατάξεις που στρέφονται κατά μορφωμάτων - εταιρειών που επιχειρούν να επωφεληθούν από προνομιακά φορολογικά καθεστώτα**

21. Συγκεκριμένοι τύποι εταιρειών που απολαμβάνουν φορολογικά προνόμια στο Κράτος κατοικίας τους διευκολύνουν τους μηχανισμούς εταιρειών διαύλων και προκαλούν προβληματισμό σχετικά με το ζήτημα των αθέμιτων φορολογικών πρακτικών. Στις περιπτώσεις που υπάρχει δυνατότητα οι εταιρείες που απαλλάσσονται (ή σχεδόν απαλλάσσονται) από την υποχρέωση φορολογίας να διακρίνονται από τα ειδικά νομικά χαρακτηριστικά τους, η αθέμιτη χρήση των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μπορεί να αποφευχθεί με τη στέρηση των προνομίων

των συμβάσεων στις εν λόγω εταιρείες (η προσέγγιση αποκλεισμού). Δεδομένου ότι τα προνόμια παραχωρούνται κυρίως σε συγκεκριμένους τύπους εταιρειών όπως ορίζεται στο εμπορικό ή φορολογικό δίκαιο κάθε χώρας, η πιο δραστική λύση θα ήταν ο αποκλεισμός των εταιρειών αυτών από το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης. Μια άλλη λύση θα ήταν να περιληφθεί ένας προστατευτικός όρος ο οποίος θα εφαρμοζόταν επί του εισοδήματος που εισπράττεται ή καταβάλλεται από τις εν λόγω εταιρείες και θα μπορούσε να έχει ως εξής:

«Κανένας όρος της Σύμβασης που παραχωρεί εξαίρεση ή μείωση φόρου δεν εφαρμόζεται επί εισοδήματος που εισπράττεται ή καταβάλλεται από εταιρεία του άρθρου ... του νόμου ... ή οποιουδήποτε παρόμοιου όρου που τυχόν υιοθετηθεί από ... μετά από τη σύναψη της Σύμβασης.»

Το πεδίο εφαρμογής αυτού του όρου μπορεί να περιορίζεται με αναφορά σε ορισμένους μόνο τύπους εισοδήματος, όπως από μερίσματα, τόκους, ωφέλειες από κεφάλαιο ή αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου. Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις, οι εταιρείες αυτού του τύπου συνεχίζουν να δικαιούνται την προστασία του Άρθρου 24 (μη διακριτική μεταχείριση) και τα προνόμια του Άρθρου 25 (διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας) και υπάγονται στις διατάξεις του Άρθρου 26 (ανταλλαγή πληροφοριών).

21.1 Οι διατάξεις αποκλεισμού είναι σαφείς και η εφαρμογή τους είναι απλή, παρόλο που σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να απαιτούν διοικητική συνδρομή. Αποτελούν σημαντικό εργαλείο με το οποίο ένα Κράτος που έχει θεσπίσει ειδικά προνόμια στο φορολογικό του δίκαιο μπορεί να αποτρέψει τη χρήση αυτών των προνομίων σε σχέση με την αθέμιτη χρήση των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει.

21.2 Στις περιπτώσεις που δεν κρίνεται εφικτό ή κατάλληλο να προσδιορίζονται οι εταιρείες που απολαμβάνουν φορολογικά προνόμια κάνοντας αναφορά στα ιδιαίτερα νομικά τους χαρακτηριστικά, είναι απαραίτητη μια γενικότερη διατύπωση. Ο ακόλουθος όρος αποσκοπεί στην στέρξη των προνομίων της Σύμβασης από μορφώματα που θα ενέπιπταν στην έννοια του κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αλλά ωστόσο απολαμβάνουν στο εν λόγω Κράτος προνομιακό φορολογικό καθεστώς που αφορά μόνο αλλοδαπά μορφώματα (δηλαδή δεν είναι διαθέσιμο σε μορφώματα που ανήκουν σε κατοίκους του εν λόγω Κράτους):

«Καμία κεφαλαιουχική εταιρεία, εμπίστευμα (trust) ή προσωπική εταιρεία που είναι κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους και ανήκει ή ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από ένα ή περισσότερα πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι του εν λόγω Κράτους, δεν είναι δικαιούχος των προνομίων της παρούσας Σύμβασης εάν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται από το εν λόγω Κράτος επί του εισοδήματος ή του κεφαλαίου της κεφαλαιουχικής εταιρείας, του εμπιστεύματος ή της προσωπικής εταιρείας (αφού έχουν υπολογιστεί τυχόν μειώσεις ή συμψηφισμοί του ποσού του φόρου με οποιονδήποτε τρόπο, όπως επιστροφή, αποζημίωση, εισφορά, πίστωση ή έκπτωση υπέρ της κεφαλαιουχικής εταιρείας, του εμπιστεύματος ή της προσωπικής εταιρείας ή οποιουδήποτε άλλου προσώπου) είναι σημαντικά χαμηλότερο από το ποσό που θα είχε επιβληθεί από το εν λόγω Κράτος σε περίπτωση που όλες οι μετοχές στο μετοχικό κεφάλαιο της κεφαλαιουχικής εταιρείας ή όλα τα δικαιώματα ή τα μερίδια στο εμπίστευμα ή την προσωπική εταιρεία, κατά περίπτωση, ανήκαν σε έναν ή περισσότερους κατοίκους του εν λόγω Κράτους.»

## Διατάξεις που στρέφονται κατά συγκεκριμένων τύπων εισοδήματος

21.3 Ο ακόλουθος όρος αποσκοπεί στο να μην παραχωρούνται τα προνόμια της Σύμβασης για εισοδήματα που υπόκεινται σε χαμηλή φορολογία ή είναι αφορολόγητα υπό προνομιακό φορολογικό καθεστώς:

«1. Τα προνόμια της παρούσας Σύμβασης δεν ισχύουν για εισοδήματα που μπορεί να υπόκεινται σε φορολογία σε Συμβαλλόμενο Κράτος, σύμφωνα με άλλες διατάξεις της Σύμβασης, και που προκύπτουν από δραστηριότητες η άσκηση των οποίων δεν απαιτεί ουσιαστική παρουσία στο εν λόγω Κράτος, όπως:

- α) δραστηριότητες που αφορούν τους τομείς της τραπεζικής, των μεταφορών, της χρηματοδότησης, της ασφάλισης ή του ηλεκτρονικού εμπορίου ή
- β) δραστηριότητες που αφορούν το διοικητικό κέντρο ή το κέντρο συντονισμού ή παρόμοιες διευθετήσεις για τη διοίκηση, τη χρηματοδότηση ή άλλη μορφής υποστήριξη της εταιρείας ή του ομίλου ή
- γ) δραστηριότητες από τις οποίες προκύπτει παθητικό εισόδημα, όπως μερίσματα, τόκοι και δικαιώματα

εφόσον, σύμφωνα με τη νομοθεσία ή τις διοικητικές πρακτικές του εν λόγω Κράτους, το εισόδημα φορολογείται προνομιακά και οι πληροφορίες που σχετίζονται με αυτό τυχάνουν εμπιστευτικής μεταχείρισης που δεν επιτρέπει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, το εισόδημα φορολογείται προνομιακά σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος εάν, με την εξαίρεση των περιπτώσεων που αναφέρονται στα προηγούμενα Άρθρα της παρούσας Σύμβασης, ένα στοιχείο εισοδήματος:

- α) απαλλάσσεται από τον φόρο ή
- β) φορολογείται στα χέρια του φορολογούμενου αλλά με συντελεστή χαμηλότερο από το συντελεστή που ισχύει για αντίστοιχα στοιχεία που φορολογούνται στα χέρια άλλων φορολογούμενων, κατοίκων του εν λόγω Κράτους ή
- γ) επωφελείται από πίστωση, έκπτωση ή άλλη παραχώρηση ή προνόμιο που παρέχεται άμεσα ή έμμεσα σε σχέση με το εν λόγω στοιχείο εισοδήματος, εξαιρουμένης της πίστωσης για καταβληθέν αλλοδαπό φόρο.»

## Αντικαταχρηστικές ρήτρες οι οποίες ρυθμίζουν τη φορολόγηση στην πηγή συγκεκριμένων τύπων εισοδήματος

21.4 Ο ακόλουθος όρος έχει ως αποτέλεσμα να μην παραχωρούνται τα προνόμια συγκεκριμένων Άρθρων της σύμβασης που περιορίζουν τη φορολογία στην πηγή, όταν οι συναλλαγές συνάπτονται με πρωταρχικό σκοπό την εξασφάλιση των εν λόγω προνομίων. Τα σχετικά Άρθρα είναι τα 10, 11, 12 και 21. Ο όρος θα πρέπει να τροποποιηθεί ελαφρά, όπως κατωτέρω, ώστε να ρυθμίζει τον συγκεκριμένο τύπο εισοδήματος που αφορά το κάθε Άρθρο:

«Οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου δεν εφαρμόζονται εάν ο πρωταρχικός σκοπός ή ένας από τους πρωταρχικούς σκοπούς οποιουδήποτε προσώπου που ενδιαφέρεται για τη δημιουργία ή την εκχώρηση [Άρθρο 10: "μετοχών ή άλλων δικαιωμάτων", Άρθρο 11: "απαίτησης χρέους", Άρθρα 12 και 21: "δικαιωμάτων"] αναφορικά με το οποίο [Άρθρο 10: "το μέρισμα", Άρθρο 11: "οι τό-

κοί”, Άρθρο 12: “τα δικαιώματα” και Άρθρο 21: “το εισόδημα”] καταβάλλονται με σκοπό την εκμετάλλευση του παρόντος Άρθρου μέσω της ως άνω δημιουργίας ή εκχώρησης.»

### **Όροι που στρέφονται κατά προνομιακών καθεστώτων που θεσπίζονται μετά από την υπογραφή της σύμβασης**

21.5 Τα Κράτη μπορεί να επιλέξουν να αποτρέψουν την κατάχρηση των συμβάσεών τους σε σχέση με διατάξεις που θεσπίστηκαν από Συμβαλλόμενο Κράτος μετά από την υπογραφή της Σύμβασης. Ο ακόλουθος όρος αποσκοπεί στην προστασία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από το να αναγκαστεί να παραχωρήσει προνόμια της σύμβασης για εισόδημα που απολαμβάνει ειδικό καθεστώς υπεράκτιου εισοδήματος που έχει θεσπιστεί μετά από την υπογραφή της σύμβασης.

«Τα προνόμια των Άρθρων 6 έως 22 της παρούσας Σύμβασης δεν αφορούν πρόσωπα που δικαιούνται ειδικά φορολογικά προνόμια δυνάμει:

α) νόμου οποιουδήποτε εκ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών που έχει καθοριστεί κατά την ανταλλαγή σημειώσεων μεταξύ των Κρατών ή

β) οποιουδήποτε ουσιαστικά συναφούς νόμου που θεσπίζεται μεταγενέστερα».

22. Άλλες μορφές κατάχρησης των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (π.χ. η χρήση εταιρείας με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία) και οι πιθανοί τρόποι αντιμετώπισής τους, στους οποίες συμπεριλαμβάνονται κανόνες της «υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου», του «οικονομικού περιεχομένου» και γενικοί κανόνες για την καταπολέμηση των καταχρήσεων, έχουν επίσης αποτελέσει αντικείμενο ανάλυσης, ιδίως σε σχέση με το ερώτημα εάν αυτοί οι κανόνες αντιβαίνουν στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, που είναι το δεύτερο ερώτημα της παραγράφου 9.1 ανωτέρω.

22.1 Οι εν λόγω κανόνες αποτελούν τμήμα των βασικών εγχώριων κανόνων που θεσπίζονται στο πλαίσιο της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας για τον καθορισμό των πραγματικών περιστατικών από τα οποία προκύπτει φορολογική υποχρέωση· δεν αποτελούν αντικείμενο των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και ως εκ τούτου δεν επηρεάζονται από αυτές. Συνεπώς, κατά κανόνα και ενόψει της παραγράφου 9.5, δεν υφίσταται αντινομία. Για παράδειγμα, στο βαθμό που η εφαρμογή των κανόνων που αναφέρονται στην παράγραφο 22 έχει ως αποτέλεσμα τον εκ νέου χαρακτηρισμό του εισοδήματος ή τον επαναπροσδιορισμό του φορολογούμενου υπέρ του οποίου προκύπτει το εισόδημα, οι διατάξεις της Σύμβασης εφαρμόζονται λαμβάνοντας υπόψη τις εν λόγω αλλαγές.

22.2 Παρόλο που αυτοί οι κανόνες δεν αντιβαίνουν στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, συμφωνείται ότι τα Κράτη Μέλη θα πρέπει να τηρούν με ακρίβεια τις ειδικές υποχρεώσεις των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, στο βαθμό που δεν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι γίνεται κατάχρηση αυτών.

23. Η χρήση εταιρειών με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία μπορεί επίσης να αντιμετωπίζεται μέσω διατάξεων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνων CFC). Ένα σημαντικό αριθμός Κρατών Μελών και μη έχουν θεσπίσει τέτοιου είδους νομοθετήματα. Αν και ο σχεδιασμός των νομοθετημάτων αυτού του τύπου διαφέρει σημαντικά μεταξύ των διαφόρων χωρών, ένα κοινό χαρακτηριστικό αυτών των κανόνων, οι οποίοι πλέον αναγνωρίζονται ως θεμιτό μέσο προστασίας της εγχώριας φορολογικής βάσης, είναι ότι έχουν ως αποτέλεσμα το Συμβαλλόμενο Κράτος να φορολογεί τους κατοίκους του επί του εισοδήματος που αποδίδεται στη συμμετοχή

τους σε αλλοδαπά μορφώματα. Βάσει μιας συγκεκριμένης ερμηνείας διατάξεων της Σύμβασης όπως η παράγραφος 1 του Άρθρου 7 και η παράγραφος 5 του Άρθρου 10, έχει υποστηριχθεί ότι αυτό το κοινό χαρακτηριστικό των νομοθεσιών περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών έρχεται σε σύγκρουση με τις εν λόγω διατάξεις. Για τους λόγους που αναφέρονται στην παράγραφο 13 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7 και στην παράγραφο 37 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10 η ως άνω ερμηνεία δεν συμφωνεί με το γράμμα των διατάξεων. Επίσης, δεν αντέχει σε κριτική όταν οι εν λόγω διατάξεις ερμηνεύονται στο πλαίσιο των συμφραζόμενων τους. Ως εκ τούτου, παρόλο που ορισμένες χώρες έκριναν ότι είναι χρήσιμο να διευκρινίσουν ρητά στις συμβάσεις τους ότι η νομοθεσία για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες δεν αντιβαίνει στη Σύμβαση, αυτή η διευκρίνιση δεν είναι απαραίτητη. Γίνεται κοινά αποδεκτό ότι η νομοθεσία για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες με τη δομή που προαναφέρθηκε δεν αντιβαίνει στους όρους της Σύμβασης.

24. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

25. (Αριθμήθηκε εκ νέου και τροποποιήθηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

26. Τα Κράτη που ενσωματώνουν στις εσωτερικές τους νομοθεσίες διατάξεις για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες ή κανόνες κατά των καταχρήσεων, όπως αυτοί που προαναφέρθηκαν, αποσκοπούν στη διατήρηση του δίκαιου και ουδέτερου χαρακτήρα αυτών των νομοθετημάτων, σε ένα διεθνές περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από πολύ διαφορετικές φορολογικές επιβαρύνσεις· αυτά τα μέτρα, ωστόσο, θα πρέπει να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον σκοπό αυτό. Ένας γενικός κανόνας είναι ότι αυτά τα μέτρα δεν πρέπει να εφαρμόζονται όταν το υπό εξέταση εισόδημα έχει υπαχθεί σε φορολογία που είναι συγκρίσιμη με αυτή της χώρας κατοικίας του φορολογούμενου.

## Φορολογία καταβεβλημένων χρηματικών ποσών

26.1 Σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία ορισμένων Κρατών, τα πρόσωπα που εμπίπτουν στην έννοια του κατοίκου αλλά στερούνται του στοιχείου που θεωρείται μόνιμος δεσμός με το Κράτος (γνωστό και ως μόνιμη κατοικία – domicile) φορολογούνται μόνο επί του εισοδήματος που προκύπτει από πηγές εκτός του Κράτους, στο βαθμό που το εν λόγω εισόδημα επαναπατρίζεται ή καταβάλλεται πραγματικά στο ως άνω Κράτος. Κατά συνέπεια, αυτά τα πρόσωπα δεν υπόκεινται σε πιθανή διπλή φορολογία, κατά το μέτρο που το αλλοδαπό εισόδημα δεν καταβάλλεται στο Κράτος κατοικίας τους και ενδέχεται να κριθεί μη προσήκουσα η αναγνώριση των προνομίων της Σύμβασης για το εν λόγω εισόδημα. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που συμφωνούν στον περιορισμό της εφαρμογής των διατάξεων της Σύμβασης στα εισοδήματα που υπόκεινται σε πραγματική φορολόγηση στα χέρια αυτών των προσώπων μπορούν να συμπεριλαμβάνουν στη Σύμβαση τον ακόλουθο όρο:

«Σε περίπτωση που βάσει οποιουδήποτε όρου της παρούσας Σύμβασης εισόδημα που προκύπτει σε Συμβαλλόμενο Κράτος απαλλάσσεται εν όλω ή εν μέρει από την υποχρέωση καταβολής φόρου στο εν λόγω Κράτος και, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος κάποιο πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία για το ως άνω εισόδημα ως προς το ποσό του εισοδήματος που καταβάλλεται ή λαμβάνεται στο εν λόγω έτερο Κράτος και όχι ως προς το συνολικό ποσό του εισοδήματος, η απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης ισχύει μόνο για το μέρος του εισοδήματος που φορολογείται στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος.»

Σε ορισμένα Κράτη, η εφαρμογή αυτού του όρου θα μπορούσε να δημιουργήσει διοικητικές δυσχέρειες, εάν παρέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα μεταξύ του χρόνου κατά τον οποίο προέκυψε το εισόδημα σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και του χρόνου κατά τον οποίο φορολογείται από το έτερο

Συμβαλλόμενο Κράτος στα χέρια κατοίκου του. Τα Κράτη που αντιμετωπίζουν τέτοιου είδους δυσκολίες μπορούν να φροντίσουν ο κανόνας να υπαχθεί στο τελευταίο εδάφιο του παραπάνω όρου, δηλαδή το υπό εξέταση εισόδημα να απολαμβάνει τα προνόμια του πρώτου Κράτους μόνον όταν φορολογείται στο έτερο Κράτος, υπό τον όρο ότι το εισόδημα θα πρέπει να φορολογείται στο έτερο Κράτος εντός συγκεκριμένης προθεσμίας από το χρόνο κατά τον οποίο προκύπτει στο πρώτο Κράτος.

## Περιορισμοί της φορολογίας στην πηγή: διαδικαστικές πτυχές

26.2 Μια σειρά διατάξεων της Σύμβασης περιορίζουν το δικαίωμα του Κράτους να φορολογεί εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτειά του. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 19 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10 αναφορικά με τη φορολογία των μερισμάτων, η Σύμβαση δεν ρυθμίζει διαδικαστικά ζητήματα και κάθε Κράτος είναι ελεύθερο να χρησιμοποιεί τη διαδικασία που προβλέπεται από την εσωτερική του νομοθεσία για την εφαρμογή των περιορισμών της Σύμβασης. Κατά συνέπεια, κάθε Κράτος μπορεί να περιορίζει αυτομάτως τον φόρο που επιβάλλει σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις της Σύμβασης, με την επιφύλαξη ότι πρώτα θα επιβεβαιώνεται ότι υπάρχει δικαίωμα επί των προνομίων της σύμβασης, ή μπορεί να επιβάλλει το φόρο που προβλέπεται από την εσωτερική νομοθεσία του και στη συνέχεια να επιστρέφει το μέρος του φόρου το οποίο υπερβαίνει το ποσό που το Κράτος δικαιούται να επιβάλλει σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης. Κατά κανόνα, για να διασφαλίζεται η ταχεία εφαρμογή των προνομίων των φορολογούμενων βάσει της σύμβασης, η πρώτη προσέγγιση είναι πολύ προτιμότερη. Εάν απαιτείται η εφαρμογή συστήματος επιστροφών φόρου, το σύστημα αυτό πρέπει να βασίζεται σε εμφανείς δυσκολίες κατά τον προσδιορισμό του δικαιώματος σε προνόμια της σύμβασης. Επίσης, όταν υιοθετείται η δεύτερη προσέγγιση, είναι εξαιρετικά σημαντική η ταχεία απόδοση του επιστρεπτέου φόρου, ιδίως εάν δεν καταβάλλεται τόκος επί του ποσού της επιστροφής, δεδομένου ότι κάθε αδικαιολόγητη καθυστέρηση της επιστροφής του σχετικού φόρου επιβαρύνει άμεσα τον φορολογούμενο.

## Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

27. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

27.1 Οι *Κάτω Χώρες* θα συμμορφωθούν με τα συμπεράσματα σχετικά με την εφαρμογή της Σύμβασης στις προσωπικές εταιρείες τα οποία ενσωματώνονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 1 και στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί των άλλων σχετικών διατάξεων της Σύμβασης, μόνον εφόσον και στο βαθμό που κάτι τέτοιο βεβαιώνεται ρητά σε ειδική φορολογική σύμβαση, ως αποτέλεσμα αμοιβαίας συμφωνίας μεταξύ αρμόδιων αρχών, με την έννοια του Άρθρου 25 της Σύμβασης ή ως μονομερής πολιτική.

27.2 Η *Γαλλία* έχει διατυπώσει διάφορες επιφυλάξεις σχετικά με την έκθεση για την *Εφαρμογή του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ στις προσωπικές εταιρείες*. Ειδικότερα, η Γαλλία δεν συμφωνεί με την ερμηνεία των παραγράφων 5 και 6 ανωτέρω, σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση που σε μια προσωπική εταιρεία δεν αναγνωριστούν τα προνόμια μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, τα μέλη της είναι πάντοτε δικαιούχοι των προνομίων των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που συνάπτονται από το Κράτος κατοικίας τους. Η Γαλλία πιστεύει ότι ένα τέτοιο αποτέλεσμα είναι εφικτό, όταν η Γαλλία είναι το Κράτος πηγής, μόνον εφόσον η εν λόγω ερμηνεία βρει έρεισμα στην εσωτερική της νομοθεσία ή ε-

φόσον συμπεριληφθούν σχετικές διατάξεις στη σύμβαση που συνάπτεται με το Κράτος κατοικίας των εταιρών.

27.3 Η *Πορτογαλία*, όπου όλες οι προσωπικές εταιρείες φορολογούνται ως τέτοιες, έχει διατυπώσει διάφορες επιφυλάξεις σχετικά με την έκθεση για την *Εφαρμογή του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ στις προσωπικές εταιρείες* και θεωρεί ότι οι λύσεις που προτείνονται στην έκθεση θα πρέπει να ενσωματωθούν σε ειδικές διατάξεις που θα ισχύουν μόνον εφόσον περιλαμβάνονται σε Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, στην αντιμετώπιση των εταιρών προσωπικών εταιρειών - έννοια ιδιαιτέρως ρευστή, δεδομένων των διαφορών μεταξύ των Κρατών - που είναι φορολογικά διαφανείς, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης κατά την οποία παρεμβάλλεται τρίτο κράτος μεταξύ του Κράτους πηγής και του Κράτους κατοικίας των εταιρών. Αξιοσημείωτες είναι και οι διοικητικές δυσκολίες που προκύπτουν από ορισμένες λύσεις που προτείνονται, όπως αναφέρεται και στην ίδια την έκθεση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις.

27.4 Το *Βέλγιο* δεν συμμερίζεται την οπτική της παραγράφου 23 των Ερμηνευτικών Σχολίων. Το Βέλγιο θεωρεί ότι η εφαρμογή νομοθεσίας περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνων CFC) αντίκειται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του Άρθρου 5, της παραγράφου 1 του Άρθρου 7 και της παραγράφου 5 του Άρθρου 10 της Σύμβασης. Τούτο ισχύει ιδίως όταν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογεί κάποιον κάτοικό του επί του εισοδήματος που προκύπτει υπέρ αλλοδαπής εταιρείας κατά πλάσμα δικαίου, μέσω του οποίου αποδίδεται στον ως άνω κάτοικο, αναλογικά με τη συμμετοχή του στο κεφάλαιο της αλλοδαπής εταιρείας, το εισόδημα της εν λόγω εταιρείας. Έτσι, το Κράτος αυξάνει τη φορολογική βάση του κατοίκου του συμπεριλαμβάνοντας σε αυτήν εισόδημα που δεν προκύπτει από αυτόν, αλλά από αλλοδαπό μόρφωμα που δεν φορολογείται στο εν λόγω Κράτος σύμφωνα με τη Σύμβαση. Με αυτόν τον τρόπο, το Συμβαλλόμενο Κράτος αγνοεί τη νομική προσωπικότητα του αλλοδαπού μορφώματος και ως εκ τούτου ενεργεί κατά παράβαση της Σύμβασης (βλ. επίσης παράγραφο 66 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7 και παράγραφο 68.1 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10).

27.5 Αναφορικά με το ενδεχόμενο σύγκρουσης των αντικαταχρηστικών διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (στις οποίες περιλαμβάνονται διατάξεις που αφορούν ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (κανόνες CFC)) και των όρων των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η *Ιρλανδία* θεωρεί ότι δεν είναι εφικτό ένα απλό γενικό συμπέρασμα ότι δεν πρόκειται να υπάρξει καμία σύγκρουση ή ότι οποιαδήποτε σύγκρουση πρέπει να επιλύεται υπέρ της εσωτερικής νομοθεσίας. Τούτο εξαρτάται από τη φύση της διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας καθώς και από τη νομική και συνταγματική σχέση στα μεμονωμένα Κράτη μέλη μεταξύ της εσωτερικής νομοθεσίας και των διεθνών συμφωνιών και του διεθνούς δικαίου. Επίσης, η *Ιρλανδία* δεν συμφωνεί με τη διαγραφή της διατύπωσης της παραγράφου 26 (ως είχε έως το 2002), η οποία είχε ως εξής: «Η επέκταση των μέτρων καταπολέμησης σε δραστηριότητες όπως η παραγωγή, η κανονική παροχή υπηρεσιών ή η εμπορία από εταιρείες που αναπτύσσουν πραγματική βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα, θα ήταν αντίθετη με τις γενικές αρχές που διέπουν το Υπόδειγμα Σύμβασης και εν γένει με το πνεύμα των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όταν οι εν λόγω εταιρείες συνδέονται σαφώς με το οικονομικό περιβάλλον της χώρας κατοικίας τους και οι ως άνω δραστηριότητες διεξάγονται με τρόπο που δεν δημιουργεί υποψίες φοροαποφυγής».

27.6 Το *Λουξεμβούργο* δεν συμμερίζεται την ερμηνεία των παραγράφων 9.2, 22.1 και 23 που προβλέπουν ότι γενικά δεν υφίσταται σύγκρουση μεταξύ των αντικαταχρηστικών διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και των όρων των συμβάσεών του για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ως εκ τούτου, καθώς δεν υπάρχει ρητός όρος στη Σύμβαση, το Λουξεμβούργο



πιστεύει ότι ένα Κράτος μπορεί να εφαρμόζει τις εγχώριες αντικαταχρηστικές διατάξεις μόνο σε συγκεκριμένες περιπτώσεις και αφού έχει προσφύγει στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας.

27.7 Οι *Κάτω Χώρες* δεν συμφωνούν με τις αναφορές των Ερμηνευτικών Σχολίων ότι κατά κανόνα οι εσωτερικοί αντικαταχρηστικοί κανόνες και οι διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνες CFC) δεν αντιβαίνουν στους όρους των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η συμβατότητα των εν λόγω κανόνων και διατάξεων με τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από τη φύση και τη διατύπωση του συγκεκριμένου όρου, τη διατύπωση και τον σκοπό του σχετικού όρου της σύμβασης και την σχέση μεταξύ εσωτερικού και διεθνούς δικαίου σε κάθε χώρα. Δεδομένου ότι ο σκοπός των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας δεν είναι να διευκολύνουν την αθέμιτη χρήση τους, η εφαρμογή των εθνικών κανόνων και διατάξεων μπορεί να δικαιολογείται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις κατάχρησης ή προφανώς αθέμιτης χρήσης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εφαρμογή των εσωτερικών μέτρων πρέπει να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την αποτροπή της κατάχρησης ή της προφανώς αθέμιτης χρήσης.

27.8 Σε κάθε περίπτωση που δεν γίνεται σεβαστή η κρατούσα ιεραρχία των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας ως προς την εσωτερική νομοθεσία, η *Πορτογαλία* δεν πρόκειται να συμμορφώνεται με τα συμπεράσματα σχετικά με την αποσαφήνιση των εσωτερικών αντικαταχρηστικών ρητρών που περιέχονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 1.

27.9 Η *Ελβετία* δεν συμμερίζεται την άποψη της παραγράφου 7, σύμφωνα με την οποία ο σκοπός των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας είναι η αποτροπή της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Η θέση αυτή επίσης φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση και με την υποσημείωση στον Τίτλο του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Όσον αφορά την παράγραφο 22.1, πεποίθηση της Ελβετίας είναι ότι οι κανόνες της εσωτερικής νομοθεσίας περί κατάχρησης των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας πρέπει να συνάδουν με τους γενικούς όρους των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, ιδίως όταν στην ίδια τη σύμβαση περιλαμβάνονται αντικαταχρηστικοί όροι. Όσον αφορά την παράγραφο 23, η Ελβετία θεωρεί ότι η νομοθεσία περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών ενδέχεται, ανάλογα με το αντίστοιχο πνεύμα, να αντιβαίνει στο πνεύμα του Άρθρου 7.

27.10 Το *Μεξικό* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που προτείνεται στις ανωτέρω παραγράφους 5 και 6, κατά την οποία εάν σε μια προσωπική εταιρεία δεν αναγνωρίζονται τα προνόμια μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, τα μέλη της δικαιούνται να απολαμβάνουν τα προνόμια των φορολογικών συμβάσεων που συνάπτει το Κράτος κατοικίας τους. Το Μεξικό πιστεύει ότι αυτό είναι εφικτό, σε κάποιο βαθμό, μόνο εάν συμπεριλαμβάνονται σχετικοί όροι στη σύμβαση που συνάπτεται με το Κράτος που έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

## Επιφύλαξη επί του Άρθρου

28. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουν του δικαιώματός τους να φορολογούν, με ορισμένες εξαιρέσεις, τους πολίτες και τους κατοίκους τους, συμπεριλαμβανομένων ορισμένων πρώην πολιτών και όσων διαμένουν στο έδαφός τους για μεγάλο χρονικό διάστημα ανεξαρτήτως της Σύμβασης.

29. (Διαγράφηκε στις 31 Μαρτίου 1994)

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΠΟΥ ΚΑΛΥΠΤΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΜΒΑΣΗ

1. Σκοπός του παρόντος Άρθρου είναι να καταστήσει ευρύτερα αποδεκτή και πιο ακριβή την ορολογία και ονοματολογία που αφορά τους φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση, να εξασφαλίσει την αναγνώριση των φόρων των Συμβαλλόμενων Κρατών που καλύπτονται από τη Σύμβαση, να διευρύνει όσο το δυνατόν περισσότερο το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης συμπεριλαμβάνοντας, στο μέτρο του δυνατού και σε εναρμόνιση με την εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλόμενων Κρατών, τους φόρους που επιβάλλονται από τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους ή από τις τοπικές αρχές, και να αποφύγει την ανάγκη σύναψης νέας σύμβασης κάθε φορά που τροποποιείται η εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλομένων Κρατών και να εξασφαλίζει την ενημέρωση κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους σχετικά με σημαντικές μεταβολές που επέρχονται στη φορολογική νομοθεσία του άλλου Κράτους.

#### Παράγραφος 1

2. Στην παράγραφο αυτή καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης, δηλαδή οι φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου. Ο όρος «άμεσοι φόροι» θεωρείται ότι στερείται ακρίβειας και η χρήση του αποφεύχθηκε. Ποιες είναι οι αρχές για λογαριασμό των οποίων επιβάλλονται οι φόροι αυτοί είναι άνευ σημασίας: μπορεί αν είναι το ίδιο το Κράτος ή οι πολιτικές υποδιαιρέσεις του ή τοπικές αρχές (αυτόνομες πολιτείες, περιφέρειες, επαρχίες, νομοί, καντόνια, περιοχές, διαμερίσματα, κομπίτες, δήμοι ή ομάδες δήμων κλπ.). Άνευ σημασίας είναι και η μέθοδος είσπραξης των φόρων: μέσω απευθείας επιβολής, παρακράτησης στην πηγή, με τη μορφή πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων, ή ως συμπληρωματικός φόρος κλπ.

#### Παράγραφος 2

3. Στην παράγραφο αυτή ορίζονται οι φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα και σε στοιχεία εισοδήματος, στο συνολικό κεφάλαιο και σε στοιχεία κεφαλαίου. Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι φόροι που επιβάλλονται στα κέρδη και τις ωφέλειες που προκύπτουν από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και οι φόροι που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την υπερτίμηση κεφαλαίου. Τέλος, στον ορισμό συμπεριλαμβάνονται οι φόροι που επιβάλλονται στα συνολικά ποσά των ημερομισθίων ή μισθών που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις ( «*payroll taxes*», στη Γερμανία «*Lohnsummensteuer*» , στη Γαλλία «*taxe sur les salaires*» ). Οι ασφαλιστικές εισφορές, ή κάθε άλλη επιβάρυνση που καταβάλλεται όταν υπάρχει άμεση συνάφεια μεταξύ της εισφοράς και των επιμέρους οφελών που αποκομίζονται, δεν θεωρούνται «φόροι που επιβάλλονται στα συνολικά ποσά των μισθών».

4. Είναι σαφές ότι το Κράτος που διαθέτει αρμοδιότητα φορολόγησης – και μόνο αυτό – δύναται να επιβάλλει τους φόρους που προβλέπει η νομοθεσία του καθώς και τα όποια συμπληρωματικά τέλη ή επιβαρύνσεις: αυξήσεις, δαπάνες, τόκους κλπ. Δεν κρίθηκε σκόπιμο να συμπεριληφθεί στο Άρθρο ειδική επεξήγηση επί του θέματος αυτού, καθώς είναι προφανές ότι κατά την επιβολή του φόρου, τα συμπληρωματικά τέλη ή επιβαρύνσεις διέπονται από τον ίδιο κανόνα με τα βασικά τέλη. Οι πρακτικές που ακολουθούνται στα διάφορα Κράτη Μέλη ως προς τη μεταχείριση των τόκων και των προστίμων ποικίλουν. Ορισμένες χώρες δεν λογίζουν τα εν λόγω στοιχεία ως φόρους που καλύπτονται από το Άρθρο. Άλλες πάλι υιοθετούν την αντίθετη προσέγγιση, ιδίως στις περιπτώσεις που η επιπρόσθετη επιβάρυνση υπολογίζεται βάσει του ποσού του βασικού φόρου. Εναπόκειται στην ελεύθερη βούληση κάθε χώρας να αποσαφηνίζει το σημείο αυτό στις διμερείς διαπραγματεύσεις της .

5. Στο Άρθρο δεν γίνεται αναφορά σε «τακτικούς φόρους» ή «έκτακτους φόρους». Υπό κανονικές συνθήκες θα μπορούσε να θεωρηθεί εύλογο να συμπεριληφθούν οι έκτακτοι φόροι σε ένα υπόδειγμα σύμβασης, αλλά εμπειρικά προκύπτει ότι τέτοιου είδους φόροι κατά γενικό κανόνα επιβάλλονται σε πολύ ειδικές περιστάσεις. Επιπλέον, δεν είναι εύκολο να δοθεί ορισμός για τους φόρους αυτούς. Ο έκτακτος χαρακτήρας τους μπορεί να οφείλεται σε διάφορους παράγοντες: στην επιβολή τους, στον τρόπο είσπραξής τους, στο ύψος τους, στο αντικείμενό τους κλπ. Με βάση αυτά τα δεδομένα φαίνεται προτιμότερο να μην συμπεριληφθούν έκτακτοι φόροι στο Άρθρο. Ωστόσο, δεδομένου ότι σκοπός δεν είναι να εξαιρεθούν οι έκτακτοι φόροι από όλες τις συμβάσεις, δεν γίνεται αναφορά ούτε σε τακτικούς φόρους. Ως εκ τούτου, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης στους τακτικούς φόρους, να το διευρύνουν ώστε να καλύπτει τους έκτακτους φόρους ή ακόμα και να θεσπίζουν ειδικούς όρους.

### Παράγραφος 3

6. Στην παράγραφο αυτή παρατίθενται οι φόροι που ίσχυαν κατά το χρόνο της υπογραφής της Σύμβασης. Ο κατάλογος των φόρων αυτών είναι ενδεικτικός. Λειτουργεί επεξηγηματικά στις προηγούμενες παραγράφους του Άρθρου. Κατ' αρχήν, ωστόσο, θα αποτελεί πλήρη κατάλογο των φόρων που επιβάλλονται σε κάθε Κράτος κατά το χρόνο της υπογραφής και καλύπτονται από τη Σύμβαση.

6.1 Ορισμένα Κράτη Μέλη δεν συμπεριλαμβάνουν τις παραγράφους 1 και 2 στις διμερείς συμβάσεις τους. Τα Κράτη αυτά προτιμούν απλώς να απαριθμούν εξαντλητικά τους φόρους που επιβάλλονται σε κάθε Κράτος στα οποία εφαρμόζεται η Σύμβαση και να διευκρινίζουν ότι η Σύμβαση θα εφαρμόζεται επίσης και στους μεταγενέστερους φόρους που είναι παρόμοιοι με τους απαριθμούμενους στη Σύμβαση. Τα Κράτη που προκρίνουν αυτή την προσέγγιση μπορούν να χρησιμοποιούν την ακόλουθη διατύπωση:

«1. Οι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η Σύμβαση είναι:

α) (στην περίπτωση του Κράτους Α):

β) (στην περίπτωση του Κράτους Β):

2. Η Σύμβαση εφαρμόζεται επίσης σε οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά από την ημερομηνία υπογραφής της Σύμβασης επιπρόσθετα ή αντί των φόρων που παρατίθενται στην παράγραφο 1. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιαδήποτε σημαντική μεταβολή που έχει επέλθει στην φορολογική νομοθεσία τους».

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 3 ανωτέρω, οι αασφαλιστικές εισφορές και άλλες παρόμοιες επιβαρύνσεις πρέπει να εξαιρούνται από τον κατάλογο των καλυπτόμενων φόρων.

## Παράγραφος 4

7. Στην παράγραφο αυτή ορίζεται ότι, δεδομένου ότι ο κατάλογος των φόρων της παραγράφου 3 σκοπό έχει την απλή παράθεσή τους, η Σύμβαση εφαρμόζεται επίσης σε όλους τους ταυτόσημους ή ουσιαδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μετά από την ημερομηνία υπογραφής της Σύμβασης επιπρόσθετα ή αντί των υφιστάμενων φόρων στο Κράτος αυτό.

8. Κάθε Κράτος δεσμεύεται να γνωστοποιεί στο άλλο οποιαδήποτε σημαντική μεταβολή που έχει επέλθει στη φορολογική νομοθεσία του, διαβιβάζοντας, για παράδειγμα, αναλυτικά στοιχεία για νέους φόρους ή φόρους που έχουν αντικατασταθεί. Επιπλέον, τα Κράτη Μέλη προτρέπονται να γνωστοποιούν το ένα στο άλλο σημαντικές εξελίξεις, όπως είναι η θέσπιση νέων κανονισμών ή έκδοση δικαστικών αποφάσεων. Πολλές χώρες έχουν ήδη υιοθετήσει αυτή την πρακτική. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι επίσης ελεύθερα να διευρύνουν την απαίτηση γνωστοποίησης ώστε να καλύπτει και τις όποιες ουσιαδεις μεταβολές επέρχονται σε άλλα νομοθετήματα και οι οποίες επηρεάζουν τις απορρέουσες από τη Σύμβαση υποχρεώσεις τους. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που το επιθυμούν, μπορούν να αντικαταστήσουν την τελευταία πρόταση της παραγράφου ως εξής:

«Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιοσδήποτε σημαντικές μεταβολές που έχουν επέλθει στη φορολογική νομοθεσία τους ή σε άλλα νομοθετήματα και οι οποίες επηρεάζουν τις απορρέουσες από τη Σύμβαση υποχρεώσεις τους».

9. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

10. Ο Καναδάς και οι Ηνωμένες Πολιτείες εμμένουν στις θέσεις τους επί του τμήματος εκείνου της παραγράφου 1 στο οποίο αναφέρεται ότι η Σύμβαση πρέπει να εφαρμόζεται σε φόρους που επιβάλλονται για λογαριασμό πολιτικών υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών.

11. Η Αυστραλία, η Ιαπωνία και η Κορέα εμμένουν στη θέση τους επί του τμήματος εκείνου της παραγράφου 1 στο οποίο αναφέρεται ότι η Σύμβαση εφαρμόζεται σε φόρους κεφαλαίου.

12. Η Ελλάδα είναι της άποψης ότι «οι φόροι που επιβάλλονται στα συνολικά ποσά των ημερομισθίων ή μισθών που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις» δεν πρέπει να θεωρούνται φόροι εισοδήματος και ως εκ τούτου δεν καλύπτονται από τη Σύμβαση.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΓΕΝΙΚΟΥΣ ΟΡΙΣΜΟΥΣ

1. Το Άρθρο αυτό συγκεντρώνει μια σειρά γενικών διατάξεων απαραίτητων για την ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται στη Σύμβαση. Η έννοια ορισμένων σημαντικών όρων, ωστόσο, εξηγείται σε άλλα σημεία της Σύμβασης. Έτσι, οι όροι «κάτοικος» και «μόνιμη εγκατάσταση» ορίζονται στα Άρθρα 4 και 5 αντίστοιχα, ενώ η ερμηνεία ορισμένων όρων που εμφανίζονται στα Άρθρα που αφορούν ειδικές κατηγορίες εισοδήματος («εισόδημα από ακίνητη περιουσία», «μερίσματα» κλπ.) αποσαφηνίζεται μέσω όρων που ενσωματώνονται στα Άρθρα αυτά. Πέραν των ορισμών που περιέχονται στο Άρθρο, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμφωνήσουν διμερώς για τον ορισμό των όρων «ένα Συμβαλλόμενο Κράτος» και «το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος». Επίσης, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμφωνήσουν διμερώς να συμπεριληφθεί στους πιθανούς ορισμούς των «Συμβαλλόμενων Κρατών» αναφορά σε υφαλοκρηπίδες.

### Παράγραφος 1

#### Ο όρος «πρόσωπο»

2. Ο ορισμός του όρου «πρόσωπο» που παρατίθεται στο εδάφιο α) δεν είναι εξαντλητικός και πρέπει να εκλαμβάνεται ότι υποδηλώνει ότι ο όρος «πρόσωπο» χρησιμοποιείται με πολύ ευρεία έννοια (βλ. ιδίως άρθρα 1 και 4). Στον ορισμό γίνεται ρητή αναφορά σε φυσικά πρόσωπα, εταιρείες και άλλες ενώσεις προσώπων. Από την έννοια που προσδίδεται στον όρο «εταιρεία» βάσει του ορισμού που περιέχεται στο εδάφιο β) προκύπτει ότι ο όρος «πρόσωπο» περιλαμβάνει επιπλέον κάθε μόρφωμα που αν και δεν έχει τη μορφή εταιρείας τυγχάνει της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με εταιρικά μορφώματα. Έτσι, π.χ. ένα ίδρυμα (*foundation, fondation, Stiftung*) ενδέχεται να εμπίπτει στην έννοια του όρου «πρόσωπο». «Πρόσωπα» θα θεωρούνται και οι προσωπικές εταιρείες είτε γιατί εμπίπτουν στον ορισμό της «εταιρείας» είτε, εάν δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, γιατί αποτελούν άλλες ενώσεις προσώπων.

#### Ο όρος «εταιρεία»

3. Ως «εταιρεία» νοείται εν πρώτοις κάθε εταιρικό μόρφωμα. Επίσης, ο όρος καλύπτει κάθε άλλη φορολογητέα μονάδα που έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με ένα εταιρικό μόρφωμα σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο έχει συσταθεί και λειτουργεί. Ο ορισμός καταρτίστηκε λαμβάνοντας ιδιαίτερως υπόψη το Άρθρο που αφορά τα μερίσματα. Ο όρος «εταιρεία» τυγχάνει εφαρμογής μόνο στο εν λόγω Άρθρο, στην παράγραφο 7 του Άρθρου 5 και στο Άρθρο 16.

#### Ο όρος «επιχείρηση»

4. Το ερώτημα εάν μια δραστηριότητα ασκείται από μια επιχείρηση ή θεωρείται ότι αποτελεί από μόνη της επιχείρηση υπό την έννοια του επιχειρηματικού εγχειρήματος ερμηνεύεται ανάκαθεν

σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών. Ως εκ τούτου, στο παρόν Άρθρο δεν επιχειρήθηκε να δοθεί εξαντλητικός ορισμός στον όρο «επιχείρηση». Παρ' όλ' αυτά, ορίζεται ότι ο όρος «επιχείρηση» σημαίνει τη διεξαγωγή οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας. Δεδομένου ότι ο όρος «επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται ρητά ότι συμπεριλαμβάνει τη διεξαγωγή επαγγελματικών υπηρεσιών και άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητης φύσης, καθίσταται σαφές ότι η διεξαγωγή επαγγελματικών υπηρεσιών ή άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητης φύσης πρέπει να θεωρείται ότι αποτελεί επιχείρηση, ανεξαρτήτως της έννοιας που αποδίδεται στον όρο αυτό βάσει της εκάστοτε εθνικής νομοθεσίας. Τα Κράτη που θεωρούν περιττή τη διευκρίνιση αυτή είναι ελεύθερα να παραλείψουν τον ορισμό του όρου «επιχείρηση» στις διμερείς συμβάσεις τους.

### Ο όρος «διεθνείς μεταφορές»

5. Ο ορισμός του όρου «διεθνείς μεταφορές» βασίζεται στην αρχή που παρατίθεται στην παράγραφο 1 του Άρθρου 8 σύμφωνα την οποία το δικαίωμα επιβολής φόρου σε κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίου ή αεροπλάνου σε διεθνείς μεταφορές ανήκει μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης εν όψει της ιδιόζουσας φύσης του κλάδου των διεθνών μεταφορών. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στο Ερμηνευτικό Σχόλιο επί της παραγράφου 1 του Άρθρου 8, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να εισάγουν σε διμερή βάση στο εδάφιο ε) αναφορά στην κατοικία, ώστε να υπάρχει ομοιομορφία με την γενική διάρθρωση των υπόλοιπων Άρθρων. Σε αυτή την περίπτωση, η φράση «επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής της σε Συμβαλλόμενο Κράτος» πρέπει να αντικατασταθεί από τη φράση «επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» ή «κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους».

6. Ο ορισμός του όρου «διεθνείς μεταφορές» είναι ευρύτερος από ό,τι είθισται να θεωρείται. Ο ευρύτερος ορισμός αποβλέπει στο να διατηρεί το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης το δικαίωμα να φορολογεί τις αμιγώς εγχώριες μεταφορές καθώς και τις διεθνείς μεταφορές μεταξύ τρίτων κρατών και να επιτρέπει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος να φορολογεί τις μεταφορές που διεξάγονται αποκλειστικά εντός των συνόρων του. Η πρόθεση αυτή γίνεται αντιληπτή με το παρακάτω παράδειγμα. Έστω ότι μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ή μια επιχείρηση που έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής της σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος πωλεί, μέσω αντιπροσώπου στο δεύτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, εισιτήρια για μια διαδρομή που βρίσκεται εξολοκλήρου εντός του πρώτου Κράτους ή, εναλλακτικά, εντός τρίτου κράτους. Το Άρθρο δεν επιτρέπει στο δεύτερο Κράτος να φορολογεί τα κέρδη κανενός εκ των δύο ταξιδιών. Το δεύτερο Κράτος επιτρέπεται να φορολογεί την εν λόγω επιχείρηση του πρώτου Κράτους μόνο στην περίπτωση που τα δρομολόγια εκτελούνται αποκλειστικά μεταξύ τόπων που βρίσκονται εντός του συγκεκριμένου δεύτερου Κράτους.

6.1 Ένα πλοίο ή αεροσκάφος εκτελεί δρομολόγια αποκλειστικά μεταξύ τόπων εντός του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους αναφορικά με ένα συγκεκριμένο ταξίδι εάν ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης του πλοίου ή του αεροσκάφους βρίσκονται αμφότεροι εντός του συγκεκριμένου άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Ωστόσο, ο ορισμός τυχάνει εφαρμογής όταν η διαδρομή ενός πλοίου ή αεροσκάφους μεταξύ τόπων εντός του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου ταξιδιού του εν λόγω πλοίου ή αεροσκάφους, στο πλαίσιο του οποίου ο τόπος αναχώρησης ή ο τόπος άφιξης βρίσκεται εκτός του εν λόγω άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Για παράδειγμα, σε περίπτωση που, στο πλαίσιο του ίδιου ταξιδιού, ένα αεροσκάφος πραγματοποιεί πτήση πρώτα μεταξύ ενός τόπου που βρίσκεται στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος και ενός τόπου

που βρίσκεται στο δεύτερο Συμβαλλόμενο Κράτος και κατόπιν συνεχίζει προς άλλο προορισμό που βρίσκεται εντός του δεύτερου Συμβαλλόμενου Κράτους, το πρώτο και το δεύτερο σκέλος αυτού του ταξιδιού αποτελούν τμήματα ενός ταξιδιού που θεωρείται ότι εμπίπτει στον ορισμό των «διεθνών μεταφορών».

6.2 Ορισμένα Κράτη υιοθετούν την άποψη ότι στον ορισμό των «διεθνών μεταφορών» πρέπει η μεταφορά να ορίζεται ως το ταξίδι ενός επιβάτη ή φορτίου, ώστε κάθε ταξίδι επιβάτη ή φορτίου μεταξύ δύο τόπων του ίδιου Συμβαλλόμενου Κράτους να μην θεωρείται ότι καλύπτεται από τον ορισμό ακόμη κι αν το ταξίδι αυτό πραγματοποιείται με πλοίο ή αεροπλάνο που χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση ταξιδιού διεθνών μεταφορών. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που είναι αυτής της άποψης δύνανται κατόπιν διμερούς συμφωνίας να διαγράψουν την αναφορά σε «πλοίο ή αεροσκάφος» που γίνεται στην εξαίρεση που περιλαμβάνεται στον ορισμό, και αντί αυτής να χρησιμοποιήσουν τον ακόλουθο ορισμό:

«ε) Ο όρος «διεθνείς μεταφορές» σημαίνει οποιαδήποτε μεταφορά με πλοίο ή αεροσκάφος το οποίο εκμεταλλεύεται επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής της σε Συμβαλλόμενο Κράτος, εκτός αν η εν λόγω μεταφορά εκτελείται αποκλειστικά μεταξύ τόπων εντός του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.»

6.3 Ο ορισμός των «διεθνών μεταφορών» δεν εφαρμόζεται σε μεταφορά που εκτελείται από επιχείρηση που έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής της σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν το πλοίο ή το αεροσκάφος εκτελεί δρομολόγια μεταξύ δύο τόπων εντός του άλλου Κράτους, ακόμη κι αν τμήμα της μεταφοράς εκτελείται εκτός του Κράτους αυτού. Έτσι, για παράδειγμα, μια κρουαζιέρα που ξεκινά και ολοκληρώνεται στο συγκεκριμένο άλλο Κράτος χωρίς στάση σε ξένο λιμένα δεν αποτελεί μεταφορά επιβατών στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να αποσαφηνίσουν ρητά αυτό το σημείο στις συμβάσεις τους δύνανται κατόπιν διμερούς συμφωνίας να τροποποιήσουν ανάλογα τον ορισμό.

### **Ο όρος «αρμόδια αρχή»**

7. Στον ορισμό του όρου «αρμόδια αρχή» αναγνωρίζεται ότι σε ορισμένες χώρες-μέλη του ΟΟΣΑ η υπογραφή συμβάσεων περί διπλής φορολογίας δεν εμπίπτει αποκλειστικά στην αρμοδιότητα των ανώτατων φορολογικών αρχών, καθώς κάποια ζητήματα ανήκουν στην αρμοδιότητα άλλων αρχών ή ανατίθενται σε άλλες αρχές. Ο παρών ορισμός επιτρέπει σε κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος να ορίζει μία ή περισσότερες αρχές ως αρμόδιες.

### **Ο όρος «υπήκοος»**

8. Στον ορισμό του όρου «υπήκοος» ορίζεται μόνον ότι, αναφορικά με ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ο όρος ισχύει για κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την υπηκοότητα ή ιθαγένεια του συγκεκριμένου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αν και η έννοια της υπηκοότητας εμπεριέχει την έννοια της ιθαγένειας, ο όρος «ιθαγένεια» συμπεριλήφθηκε το 2002 γιατί χρησιμοποιείται συχνότερα σε ορισμένες χώρες. Δεν κρίθηκε αναγκαίο να συμπεριληφθεί στο κείμενο της Σύμβασης ακριβέστερος ορισμός των όρων υπηκοότητα και ιθαγένεια, ούτε θεωρήθηκε ότι συντρέχει επιτακτική ανάγκη να διατυπωθεί ειδικό Ερμηνευτικό Σχόλιο επί της έννοιας και της χρήσης των όρων αυτών. Είναι προφανές ότι για να οριστεί επακριβώς τι σημαίνει ο όρος «υπήκοος» στην περίπτωση ενός φυσικού προσώπου, πρέπει να ληφθεί υπόψη η έννοια με την οποία είθισται να χρησιμοποιείται

ο όρος καθώς και οι ειδικοί κανόνες κάθε Κράτους που αφορούν την απόκτηση ή των απώλεια υπηκοότητας ή ιθαγένειας.

9. Στο εδάφιο ζ) γίνεται ειδικότερη αναφορά σε νομικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις. Ο όρος αυτός, στον οποίο διευκρινίζεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο, προσωπική εταιρεία ή ένωση που αποκτά το νομικό καθεστώς του/της από τους νόμους που ισχύουν στο συγκεκριμένο Συμβαλλόμενο Κράτος θεωρείται υπήκοος, λύνει ένα πρόβλημα που ανακύπτει συχνά. Κατά τον προσδιορισμό της υπηκοότητας των εταιρειών, ορισμένα Κράτη δεν λαμβάνουν τόσο υπόψη το δίκαιο που διέπει την εταιρεία όσο την προέλευση του κεφαλαίου σύστασής της ή την υπηκοότητα των φυσικών ή νομικών προσώπων που την ελέγχουν.

10. Επίσης, υπό το πρίσμα της νομικής σχέσης που δημιουργείται μεταξύ μιας εταιρείας και του Κράτους υπό το δίκαιο του οποίου ιδρύεται, μια σχέση που από ορισμένες απόψεις συγγενεύει στενά με τη σχέση της υπηκοότητας στην περίπτωση των φυσικών προσώπων, κρίνεται σκόπιμο να μην υπάρξει ειδικός όρος για νομικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις, αλλά όλα τα ανωτέρω να συμπεριληφθούν μαζί με τα φυσικά πρόσωπα στον όρο «υπήκοος».

10.1 Η ξεχωριστή μνεία που γίνεται στις προσωπικές εταιρείες στο εδάφιο 1 ζ) δεν θίγει την ιδιότητα της προσωπικής εταιρείας ως προσώπου σύμφωνα στο εδάφιο 1 α). Σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία ορισμένων χωρών, ένα μόρφωμα μπορεί να είναι «πρόσωπο» αλλά να μην τυγχάνει της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με ένα «νομικό πρόσωπο». Η ρητή σχετική αναφορά είναι αναγκαία προς αποφυγή παρερμηνειών.

## Ο όρος «επιχειρηματική δραστηριότητα»

10.2 Στη Σύμβαση δεν περιλαμβάνεται πλήρης ορισμός του όρου «επιχειρηματική δραστηριότητα». Ο όρος αυτός, σύμφωνα με την παράγραφο 2, κατά γενικό κανόνα λαμβάνει την έννοια που του αποδίδεται στην εσωτερική νομοθεσία του Κράτους που εφαρμόζει τη Σύμβαση. Στο εδάφιο η), ωστόσο, προβλέπεται ρητά ότι ο όρος συμπεριλαμβάνει τη διεξαγωγή επαγγελματικών υπηρεσιών και άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητης φύσης. Η προσθήκη του όρου αυτού έγινε το 2000, ταυτόχρονα με τη διαγραφή του Άρθρου 14 το οποίο αφορούσε τις μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες. Στόχος της προσθήκης αυτής, με την οποία διασφαλίζεται ότι ο όρος «επιχειρηματική δραστηριότητα» συμπεριλαμβάνει την άσκηση των δραστηριοτήτων που κάλυπτε έως τότε το Άρθρο 14, ήταν να αποτραπεί το ενδεχόμενο περιοριστικής ερμηνείας του όρου «επιχειρηματική δραστηριότητα» ώστε να μην συμπεριλαμβάνει τη διεξαγωγή επαγγελματικών υπηρεσιών ή άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητης φύσης στα Κράτη η εσωτερική νομοθεσία των οποίων δεν προβλέπει ότι η διεξαγωγή των εν λόγω υπηρεσιών ή δραστηριοτήτων μπορεί να συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη στα οποία δεν ισχύει κάτι τέτοιο είναι ελεύθερα να παραλείψουν τον ορισμό αυτό κατόπιν διμερούς συμφωνίας.

## Παράγραφος 2

11. Στην παράγραφο αυτή ορίζεται ένας γενικός κανόνας για την ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται στη Σύμβαση χωρίς ωστόσο να διατυπώνεται ορισμός τους σε αυτή. Ωστόσο, προκύπτει το ερώτημα σε ποια νομοθεσία θα πρέπει να ανατρέχει κανείς για τον προσδιορισμό της έννοιας των όρων που δεν ορίζονται στη Σύμβαση: στη νομοθεσία που ίσχυε κατά την στιγμή της υπογραφής της Σύμβασης ή σε αυτή που θα ισχύει κατά την στιγμή της εφαρμογής της Σύμβασης,



δηλαδή κατά την επιβολή του φόρου. Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων αποφάνθηκε υπέρ της δεύτερης ερμηνείας και το 1995 τροποποίησε το Υπόδειγμα Σύμβασης προκειμένου να καταστεί σαφές το σημείο αυτό.

12. Ωστόσο, στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι τούτο ισχύει μόνο σε περίπτωση που το συνολικό πλαίσιο δεν απαιτεί διαφορετική ερμηνεία. Το κείμενο ερμηνεύεται κατά κύριο λόγο με γνώμονα την πρόθεση των Συμβαλλόμενων Κρατών κατά την υπογραφή της Σύμβασης καθώς και την έννοια που αποδίδεται στον επίμαχο όρο στη νομοθεσία του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (σιωπηρή αναφορά στην αρχή της αμοιβαιότητας στην οποία βασίζεται η Σύμβαση). Η διατύπωση του Άρθρου επιτρέπει επομένως στις αρμόδιες αρχές κάποια ελευθερία κινήσεων.

13. Ως εκ τούτου, το λεκτικό της παραγράφου 2 εξασφαλίζει την ικανοποιητική εξισορρόπηση μεταξύ, αφενός, της ανάγκης να διασφαλιστεί ο μόνιμος χαρακτήρας των δεσμεύσεων που αναλαμβάνουν τα Κράτη κατά την υπογραφή της σύμβασης (καθώς δεν επιτρέπει στα Κράτη να καταστήσουν τη σύμβαση μερικώς μη εφαρμόσιμη τροποποιώντας εκ των υστέρων στην εσωτερική τους νομοθεσία το πεδίο εφαρμογής των όρων που ορίζονται στη Σύμβαση) και, αφετέρου, της ανάγκης να είναι δυνατή η εφαρμογή της Σύμβασης με έναν διαχρονικά πρόσφορο και πρακτικό τρόπο (ώστε να αποφεύγεται η ανάγκη επίκλησης παρωχημένων εννοιών.)

13.1 Η παράγραφος 2 τροποποιήθηκε το 1995 ώστε το κείμενο να αποτυπώνει πιο πιστά τη γενικότερη και συνεπή συνεννόηση των κρατών μελών. Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, η έννοια κάθε όρου που δεν ορίζεται στη Σύμβαση μπορεί να διακριβώνεται ανατρέχοντας στην έννοια που έχει ο όρος αυτός για τους σκοπούς οποιασδήποτε σχετικής διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται περί φορολογικής νομοθεσίας ή μη. Ωστόσο, σε περίπτωση διαφορετικής ερμηνείας ενός όρου για τους σκοπούς διαφορετικών νομοθετημάτων ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, η έννοια που αποδίδεται στον όρο αυτό για τους σκοπούς των νομοθετημάτων που διέπουν την επιβολή των φόρων για τους οποίους εφαρμόζεται η Σύμβαση υπερισχύουν κάθε άλλου νομοθετήματος, συμπεριλαμβανομένων των εννοιών που τους αποδίδονται για τους σκοπούς άλλων φορολογικών νομοθετημάτων. Τα Κράτη που δύνανται να συνάπτουν αμοιβαίες συμφωνίες (σύμφωνα με τους όρους του Άρθρου 25 και, ειδικότερα, της παραγράφου 3 του εν λόγω άρθρου) οι οποίες καθορίζουν τις έννοιες όρων που δεν ορίζονται στη Σύμβαση οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τις εν λόγω συμφωνίες κατά την ερμηνεία των όρων αυτών.

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

14. Η Ιταλία και η Πορτογαλία επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να μην συμπεριλάβουν τους ορισμούς των εδαφίων 1 γ) και η) («επιχείρηση» και «επιχειρηματική δραστηριότητα») διότι επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να συμπεριλάβουν άρθρο σχετικά με τη φορολογία μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών.

15. Το Μεξικό και οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να παραλείψουν τη φράση «το οποίο εκμεταλλεύεται επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής της σε Συμβαλλόμενο Κράτος» από τον ορισμό των «διεθνών μεταφορών» στο εδάφιο ε) της παραγράφου 1.

16. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΚΑΤΟΙΚΟΥ

### I. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Η έννοια του «κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» έχει διάφορες λειτουργίες και παίζει σημαντικό ρόλο σε τρεις περιπτώσεις:

- α) στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής σε προσωπικό επίπεδο μιας σύμβασης,
- β) στη διευθέτηση περιπτώσεων διπλής φορολογίας λόγω διπλής κατοικίας,
- γ) στη διευθέτηση περιπτώσεων διπλής φορολογίας λόγω φορολόγησης στο Κράτος κατοικίας και στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας.

2. Το Άρθρο αποσκοπεί στον προσδιορισμό της έννοιας του όρου «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» και στη διευθέτηση περιπτώσεων διπλής κατοικίας. Με σκοπό να αποσαφηνιστεί το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου διατυπώνονται στη συνέχεια ορισμένα γενικά σχόλια αναφορικά με τις δύο πιο αντιπροσωπευτικές περιπτώσεις σύγκρουσης, δηλαδή μεταξύ δύο κατοικιών και μεταξύ κατοικίας και πηγής ή τοποθεσίας. Και στις δύο περιπτώσεις η σύγκρουση προκύπτει διότι, με βάση την εσωτερική νομοθεσία τους, το ένα ή και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι το ενδιαφερόμενο πρόσωπο είναι κάτοικος της δικής τους επικράτειας.

3. Κατά γενικό κανόνα οι εσωτερικές νομοθεσίες των διαφόρων Κρατών επιβάλουν συνολική φορολογική υποχρέωση - «πλήρη φορολογική υποχρέωση» - με βάση τους προσωπικούς δεσμούς που διατηρούν οι φορολογούμενοι με το εκάστοτε Κράτος (το «Κράτος κατοικίας»). Αυτή η φορολογική υποχρέωση δεν επιβάλλεται μόνο σε πρόσωπα που έχουν τη μόνιμη κατοικία τους σε ένα Κράτος υπό την έννοια που εΐθισται να αποδίδεται στον όρο «κατοικία» (domicile) στις νομοθεσίες των Κρατών (ιδιωτικό δίκαιο). Η πλήρης φορολογική υποχρέωση εκτείνεται επίσης και στα πρόσωπα που διαμένουν επί συνεχόμενο χρονικό διάστημα, ή ενδεχομένως μόνο επί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, στην επικράτεια του Κράτους. Ορισμένες νομοθεσίες επιβάλλουν πλήρη φορολογική υποχρέωση σε φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες επί πλοίου για πλοία που ο οικείος λιμένας τους βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος.

4. Στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας κατά κανόνα δεν γίνεται αναφορά στις εσωτερικές νομοθεσίες των Συμβαλλόμενων Κρατών που ορίζουν τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα πρόσωπο λογίζεται από δημοσιονομικής άποψης ως «κάτοικος» και, ως εκ τούτου, έχει πλήρη φορολογική υποχρέωση στο συγκεκριμένο Κράτος. Δεν ορίζονται σε αυτές πρότυπα που οφείλουν να πληρούν οι διατάξεις κάθε εσωτερικής νομοθεσίας περί «κατοικίας» προκειμένου να γίνονται αμοιβαία αποδεκτές από τα Συμβαλλόμενα Κράτη οι αξιώσεις για πλήρη φορολογική υποχρέωση. Από την άποψη αυτή, τα Κράτη διαμορφώνουν τη στάση τους εξολοκλήρου με βάση τις εσωτερικές νομοθεσίες τους.

5. Το γεγονός αυτό αποτυπώνεται ξεκάθαρα στις περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει καμία σύγκρουση μεταξύ δύο κατοικιών, παρά μόνο μεταξύ κατοικίας και πηγής ή τοποθεσίας. Το ίδιο όμως ισχύει και στην περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ δύο κατοικιών. Το ξεχωριστό στοιχείο σε αυτές τις

περιπτώσεις είναι ότι η έννοια της κατοικίας, όπως ορίζεται στις εσωτερικές νομοθεσίες των ενδιαφερόμενων Κρατών, δεν μπορεί να αποτελέσει βάση για την επίλυση των συγκρούσεων αυτών. Για αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να θεσπιστούν ειδικοί όροι στη Σύμβαση, βάσει των οποίων θα προσδιορίζεται σε ποια από τις δύο προσεγγίσεις της έννοιας της κατοικίας θα δίνεται προτεραιότητα.

6. Ακολουθεί ένα διαφωτιστικό παράδειγμα. Ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία στο Κράτος Α, όπου διαβιούν η σύζυγος και τα παιδιά του. Το πρόσωπο αυτό διαμένει επί διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών στο Κράτος Β και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, φορολογείται, λόγω της χρονικής διάρκειας της παραμονής του, ως κάτοικος του εν λόγω Κράτους. Ως εκ τούτου, και τα δύο Κράτη ισχυρίζονται ότι υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση. Η σύγκρουση αυτή πρέπει να επιλυθεί από τη Σύμβαση.

7. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το Άρθρο (στην παράγραφο 2) δίνει προτεραιότητα στην αξίωση του Κράτους Α. Τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι στο Άρθρο ορίζονται ειδικοί κανόνες σχετικά με την έννοια της «κατοικίας», ούτε ότι η εσωτερική νομοθεσία του Κράτους Β παραβλέπεται λόγω ασυμβατότητας με τους εν λόγω κανόνες. Αυτό που πολύ απλά ισχύει είναι ότι στην περίπτωση που θα προκύψει μια τέτοια σύγκρουση πρέπει αναγκαστικά να προκριθεί μία από τις δύο αξιώσεις, και ακριβώς επ' αυτού το Άρθρο προτείνει τη θέσπιση ειδικών κανόνων.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου Παράγραφος 1

8. Στην παράγραφο 1 παρατίθεται ορισμός της φράσης «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» για τους σκοπούς της Σύμβασης. Ο ορισμός αναφέρεται στην έννοια της κατοικίας όπως ορίζεται στις εσωτερικές νομοθεσίες (βλ. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις). Ως κριτήρια για τη φορολόγηση ενός κατοίκου στον ορισμό αναφέρονται τα εξής: διαμονή, κατοικία, έδρα διοίκησης ή άλλο κριτήριο παρόμοιας φύσης. Σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα, ο ορισμός επιδιώκει να καλύψει τις διάφορες μορφές προσωπικών δεσμών με ένα Κράτος, οι οποίοι, στο πλαίσιο της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας, αποτελούν το έρεισμα για την επιβολή πλήρους φορολογίας (πλήρης φορολογική υποχρέωση). Καλύπτει επίσης περιπτώσεις όπου ένα πρόσωπο θεωρείται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ενός Κράτους, ότι είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους και για το λόγο αυτό υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση στο συγκεκριμένο Κράτος (π.χ. διπλωμάτες ή άλλοι κρατικοί λειτουργοί).

8.1 Ωστόσο, σύμφωνα με τη δεύτερη πρόταση της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο δεν πρέπει να θεωρείται «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» υπό την έννοια της Σύμβασης εάν, παρά το γεγονός ότι δεν έχει ως μόνιμη κατοικία το Κράτος αυτό, εντούτοις θεωρείται κάτοικος σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία αλλά φορολογείται μόνο για το εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα από το εν λόγω Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος. Η περίπτωση αυτή συντρέχει σε ορισμένα Κράτη αναφορικά με φυσικά πρόσωπα π.χ. στην περίπτωση μελών διπλωματικών και προξενικών αποστολών που υπηρετούν στην επικράτειά τους.

8.2 Σύμφωνα με το γράμμα και το πνεύμα της δεύτερης παραγράφου, εξαιρούνται από τον ορισμό του κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους οι αλλοδαπές εταιρείες που εξαιρούνται από το φόρο επί του εισοδήματος της αλλοδαπής χάρη προνομίων που έχουν θεσπιστεί ειδικά για την προσέλκυση εταιρειών-διαύλων. Εξαιρούνται επίσης εταιρείες και άλλα πρόσωπα που δεν υπέχουν συνολική φορολογική υποχρέωση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος λόγω του ότι τα εν λόγω

πρόσωπα, παρά το γεγονός ότι βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του Κράτους αυτού θεωρούνται κάτοικοι του εν λόγω Κράτους, θεωρούνται κάτοικοι του άλλου Κράτους βάσει σύμβασης που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο αυτών Κρατών. Η εξαίρεση συγκεκριμένων εταιρειών ή άλλων προσώπων από τον ορισμό δεν απαγορεύει φυσικά στα Συμβαλλόμενα Κράτη να ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητές τους (βλ. παράγραφο 2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του άρθρου 26). Πράγματι, τα Κράτη μπορεί να κρίνουν σκόπιμη τη δημιουργία μηχανισμών ελεύθερης ανταλλαγής πληροφοριών για πρόσωπα που επιδιώκουν να εξασφαλίσουν αθέμιτα προνόμια δυνάμει των συμβάσεων.

8.3 Η εφαρμογή της δεύτερης πρότασης, ωστόσο, παρουσιάζει εγγενείς δυσκολίες και περιορισμούς. Η ερμηνεία της πρέπει να γίνεται με γνώμονα το αντικείμενο και το σκοπό της, που είναι η εξαίρεση προσώπων που δεν υπόκεινται σε συνολική φορολόγηση (πλήρης φορολογική υποχρέωση) σε ένα Κράτος, διότι σε διαφορετική περίπτωση είναι δυνατό να εξαιρεθούν από το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης όλοι οι κάτοικοι χωρών οι οποίες έχουν συμπεριλάβει στη φορολογία τους το στοιχείο της αρχής της εδαφικότητας, ένα αποτέλεσμα που σαφέστατα δεν είναι το επιδιωκόμενο.

8.4 Είναι κοινά αποδεκτό από τα περισσότερα Κράτη μέλη ότι η κυβέρνηση κάθε Κράτους, καθώς και κάθε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή του, είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους για τους σκοπούς της Σύμβασης. Πριν από το 1995, τούτο δεν οριζόταν ρητά στο Υπόδειγμα Σύμβασης. Το 1995, το Άρθρο 4 τροποποιήθηκε προκειμένου το κείμενο του Υποδείγματος Σύμβασης να αποτυπώνει αυτό το ευνόμο σημείο.

8.5 Στην παράγραφο 1 γίνεται αναφορά σε πρόσωπα που «υπόκεινται σε φορολογία» σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με τη νομοθεσία του και με βάση διάφορα κριτήρια. Σε πολλά Κράτη, ένα πρόσωπο θεωρείται ότι υπέχει συνολική φορολογική υποχρέωση ακόμη κι αν το Συμβαλλόμενο Κράτος στην πράξη δεν του επιβάλλει φόρους. Για παράδειγμα, τα συνταξιοδοτικά ταμεία, τα φιλανθρωπικά ιδρύματα και άλλες οργανώσεις ενδέχεται να εξαιρούνται από το φόρο, αλλά μόνο εφόσον πληρούν όλες τις προϋποθέσεις εξαίρεσης που ορίζει η φορολογική νομοθεσία. Ως εκ τούτου, υπόκεινται στη φορολογική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους. Επίσης, εάν δεν πληρούν τα καθοριζόμενα πρότυπα, υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο. Τα περισσότερα Κράτη λογίζουν τα εν λόγω μορφώματα ως κατοίκους για τους σκοπούς της Σύμβασης (βλ. για παράδειγμα παράγραφος 1 του Αρθρου 10 και παράγραφος 5 του Αρθρου 11).

8.6 Σε ορισμένα Κράτη, ωστόσο, τα εν λόγω μορφώματα θεωρείται ότι δεν υπέχουν φορολογική υποχρέωση εάν εξαιρούνται από το φόρο σύμφωνα με την εσωτερική φορολογική νομοθεσία. Τα Κράτη αυτά δεν δύνανται να λογίζουν τα μορφώματα αυτά ως κατοίκους για τους σκοπούς μιας σύμβασης εκτός εάν τα εν λόγω μορφώματα καλύπτονται ρητά από τη σύμβαση. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που ασπάζονται αυτή την άποψη είναι ελεύθερα να επιληφθούν του ζητήματος αυτού στο πλαίσιο των διμερών διαπραγματεύσεών τους.

8.7 Σε περίπτωση που ένα Κράτος δεν λαμβάνει υπόψη από φορολογικής άποψης μια προσωπική εταιρεία και τη λογίζει ως φορολογικά διαφανή, φορολογώντας τους εταίρους επί του μεριδίου τους στο εισόδημα της εταιρείας, η ίδια η εταιρεία δεν υπόκειται σε φορολογία και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρείται κάτοικος του Κράτους αυτού. Σε αυτή την περίπτωση, από τη στιγμή που τα έσοδα της εταιρείας «περνούν» στους εταίρους σύμφωνα με την εγχώρια νομοθεσία του Κράτους αυτού, οι εταίροι είναι τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία επί των εσόδων αυτών και ως εκ τούτου είναι τα πρόσωπα που δικαιούνται να αξιώνουν τα προνόμια των συμβάσεων που συνάπτονται από τα Κράτη των οποίων είναι κάτοικοι. Το αποτέλεσμα αυτό επιτυγχάνεται ακόμη κι αν, δυνάμει της εγχώριας νομοθεσίας του Κράτους πηγής, τα έσοδα αποδίδονται σε μια

προσωπική εταιρεία που λογίζεται ως ξεχωριστό φορολογητέο μόρφωμα. Τα Κράτη που δεν συμφωνούν με αυτή την ερμηνεία του Άρθρου, έχουν τη δυνατότητα να εισαγάγουν πρόβλεψη για το συγκεκριμένο αποτέλεσμα σε ειδικό όρο σχετικά με την αποφυγή της πιθανής διπλής φορολογίας, στις περιπτώσεις που τα έσοδα της προσωπικής εταιρείας κατανέμονται με διαφορετικό τρόπο μεταξύ των δύο Κρατών.

## Παράγραφος 2

9. Η παράγραφος αυτή αφορά την περίπτωση όπου, βάσει των όρων της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

10. Για την επίλυση αυτής της σύγκρουσης πρέπει να θεσπιστούν ειδικοί κανόνες που θα δίνουν προτεραιότητα στους δεσμούς που διατηρεί το φυσικό πρόσωπο με το ένα Κράτος έναντι των δεσμών που διατηρεί με το άλλο Κράτος. Στο μέτρο του δυνατού, η φύση του κριτηρίου προτεραιότητας πρέπει να είναι τέτοια ώστε να μην υπάρχει καμία αμφιβολία ότι το ενδιαφερόμενο πρόσωπο θα πληροί το εν λόγω κριτήριο μόνο σε ένα Κράτος, και ταυτόχρονα πρέπει να αποτυπώνει την ύπαρξη τέτοιων δεσμών που να θεωρείται φυσικό επακόλουθο να εκχωρηθεί το δικαίωμα φορολόγησης στο συγκεκριμένο Κράτος. Τα πραγματικά περιστατικά στα οποία εφαρμόζονται οι ειδικοί κανόνες είναι αυτά που συντρέχουν στο διάστημα κατά το οποίο ο τόπος κατοικίας του φορολογουμένου επηρεάζει τη φορολογική υποχρέωση, διάστημα που ενδέχεται να είναι μικρότερο από μία πλήρη φορολογική περίοδο. Για παράδειγμα, κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος του Κράτους Α σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του Κράτους αυτού από την 1η Ιανουαρίου έως τις 31 Μαρτίου, οπότε μετοικεί στο Κράτος Β. Λόγω του ότι το φυσικό πρόσωπο διαμένει στο Κράτος Β για περισσότερες από 183 ημέρες, το φυσικό πρόσωπο λογίζεται βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του Κράτους Β ως κάτοικος του Κράτους Β για το σύνολο του έτους. Κατ' εφαρμογή των ειδικών κανόνων για το διάστημα 1ης Ιανουαρίου – 31ης Μαρτίου, το φυσικό πρόσωπο ήταν κάτοικος του Κράτους Α. Ως εκ τούτου, τόσο το Κράτος Α όσο και το Κράτος Β οφείλουν να λογίζουν το φυσικό πρόσωπο ως κάτοικο του Κράτους Α για το διάστημα αυτό και ως κάτοικο του Κράτους Β για το διάστημα 1ης Απριλίου – 31ης Δεκεμβρίου.

11. Το Άρθρο δίνει προτεραιότητα στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Το κριτήριο αυτό συνήθως επαρκεί για την επίλυση της σύγκρουσης π.χ. όταν το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και έχει διαμείνει μόνο για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.

12. Το εδάφιο α) συνεπάγεται, ως εκ τούτου, ότι στο πλαίσιο της εφαρμογής της Σύμβασης (δηλαδή, όπου υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των νομοθεσιών δύο Κρατών) θεωρείται ότι κατοικία είναι ο τόπος στον οποίο το φυσικό πρόσωπο έχει στην κυριότητά του ή κατέχει οικογενειακή εστία. Αυτή η οικογενειακή εστία πρέπει να είναι μόνιμη, δηλαδή το φυσικό πρόσωπο πρέπει να την έχει οργανώσει και να τη διατηρεί για μόνιμη χρήση, αντιθέτως προς τη διαμονή σε ένα συγκεκριμένο τόπο υπό συμβάσεις που καθιστούν προφανές ότι η διαμονή πρόκειται να είναι μικρής διάρκειας.

13. Όσον αφορά την έννοια της οικογενειακής εστίας, πρέπει να σημειωθεί ότι λαμβάνεται υπόψη κάθε τύπος οικογενειακής εστίας (μονοκατοικία ή διαμέρισμα που ανήκει ή μισθώνεται από το φυσικό πρόσωπο, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο). Ωστόσο η μονιμότητα της οικογενειακής εστίας αποτελεί απαραίτητο όρο και προϋποθέτει το φυσικό πρόσωπο να έχει μεριμνήσει ώστε η κατοικία να βρίσκεται στη διάθεσή του ανά πάσα στιγμή και όχι περιστασιακά για διάστημα το

οποίο οι λόγοι της διαμονής επιβάλλουν να είναι μικρής διάρκειας (ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ταξίδι, εκπαιδευτικό ταξίδι, παρακολούθηση μαθημάτων σε σχολή κλπ.).

14. Σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, η παράγραφος 2 δίνει προτεραιότητα στο Κράτος με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς, δηλαδή στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του. Στις περιπτώσεις όπου η κατοικία δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τον κανόνα αυτό, η παράγραφος 2 ορίζει ως δευτερεύοντα κριτήρια κατά πρώτον τη συνήθη διαμονή και κατά δεύτερον την υπηκοότητα. Σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός εξ αυτών, το ζήτημα επιλύεται με αμοιβαία συμφωνία μεταξύ των ενδιαφερομένων Κρατών σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στο Άρθρο 25.

15. Σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, απαραιτήτως εξετάζονται τα πραγματικά περιστατικά προκειμένου να διαπιστωθεί με ποιο από τα δύο Κράτη διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς. Ως εκ τούτου, λαμβάνονται υπόψη οι οικογενειακές και κοινωνικές σχέσεις του, οι ενασχολήσεις του, οι πολιτικές, πολιτιστικές ή άλλες δραστηριότητές του, ο τόπος άσκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, ο τόπος από τον οποίο διαχειρίζεται τα περιουσιακά του στοιχεία κλπ. Οι συμβάσεις πρέπει να εξετάζονται στο σύνολό τους, αλλά είναι προφανές ότι ειδικής προσοχής πρέπει να τυγχάνουν παράμετροι που αφορούν τις προσωπικές ενέργειες του φυσικού προσώπου. Σε περίπτωση που ένα πρόσωπο που διαθέτει οικογενειακή εστία σε ένα Κράτος δημιουργεί δεύτερη σε ένα άλλο Κράτος διατηρώντας παράλληλα την πρώτη, το γεγονός ότι διατηρεί την πρώτη στο περιβάλλον στο οποίο πάντοτε διαβιούσε, εργαζόταν και διατηρούσε την οικογένεια και τα υπάρχοντά του μπορεί, σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία, να αποτελεί στοιχείο που αποδεικνύει ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του εξακολουθεί να βρίσκεται στο πρώτο Κράτος.

16. Το εδάφιο β) θεσπίζει ένα δευτερεύον κριτήριο για δύο αρκετά διακριτές και διαφορετικές περιπτώσεις:

α) την περίπτωση να διαθέτει το φυσικό πρόσωπο μόνιμη οικογενειακή εστία σε αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη και να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί σε ποιο από τα δύο βρίσκεται το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του·

β) την περίπτωση να μην διαθέτει το φυσικό πρόσωπο μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη.

Προτεραιότητα δίνεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο το φυσικό πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή.

17. Στην πρώτη περίπτωση, την περίπτωση δηλαδή όπου το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, το γεγονός ότι έχει συνήθη διαμονή σε ένα Κράτος και όχι στο άλλο φαίνεται να είναι το στοιχείο το οποίο, όταν υπάρχει αμφιβολία ως προς το που βρίσκεται το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του φυσικού προσώπου, γέρνει την πλάστιγγα προς το μέρος του Κράτους στο οποίο διαμένει συχνότερα. Για το σκοπό αυτό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι διαμονές που πραγματοποιεί το φυσικό πρόσωπο όχι μόνο στη μόνιμη οικογενειακή εστία στο συγκεκριμένο Κράτος αλλά και σε οποιοδήποτε άλλο τόπο στο Κράτος αυτό.

18. Η δεύτερη περίπτωση είναι η περίπτωση το φυσικό πρόσωπο να μην διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα Συμβαλλόμενο Κράτος, για παράδειγμα, να διαμένει διαδοχικά σε διάφορα ξενοδοχεία. Και σε αυτή την περίπτωση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι διαμονές που

πραγματοποιεί σε ένα Κράτος χωρίς να είναι ανάγκη να εξακριβώνονται οι λόγοι για τους οποίους πραγματοποιούνται.

19. Ενώ και στις δύο υπό εξέταση περιπτώσεις του εδαφίου β) δίνεται προτεραιότητα στο Συμβαλλόμενο Κράτος όπου το φυσικό πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή, δεν ορίζεται επακριβώς το χρονικό διάστημα στο οποίο θα εκτείνεται η σύγκριση. Η σύγκριση πρέπει να καλύπτει ικανό χρονικό διάστημα που θα καθιστά δυνατό να διαπιστωθεί εάν η κατοικία σε κάθε ένα από τα δύο Κράτη είναι συνήθης και να προσδιοριστούν τα χρονικά διαστήματα κατά τα οποία πραγματοποιούνται οι διαμονές.

20. Σε περίπτωση που, σε αμφότερες τις περιστάσεις που εξετάζονται στο εδάφιο β), το φυσικό πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή και στα δύο ή σε κανένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, προτεραιότητα δίνεται στο Κράτος του οποίου είναι υπήκοος. Σε περίπτωση που, στις περιστάσεις αυτές, το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και των δύο ή κανενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, το εδάφιο δ) αναθέτει στις αρμόδιες αρχές το καθήκον της επίλυσης του προβλήματος με αμοιβαία συμφωνία, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στο Άρθρο 25.

### Παράγραφος 3

21. Η παράγραφος αυτή αφορά εταιρείες και άλλες ενώσεις προσώπων, ανεξάρτητα από το εάν πρόκειται για νομικά πρόσωπα ή μη. Στην πράξη είναι σπάνιο για μια εταιρεία κλπ. να υπόκειται σε φορολογία ως κάτοικος σε περισσότερα από ένα Κράτη, αλλά είναι φυσικά πιθανό εάν, για παράδειγμα, το ένα Κράτος δίνει βαρύτητα στην καταχώριση της έδρας και το άλλο Κράτος στην έδρα της πραγματικής διοίκησης. Έτσι, και στην περίπτωση εταιρειών κλπ. πρέπει να θεσπιστούν ειδικοί κανόνες προτεραιότητας.

22. Η λύση του να δοθεί βαρύτητα σε ένα καθαρά τυπικό κριτήριο όπως η καταχώριση της έδρας δεν κρίνεται επαρκής. Ως εκ τούτου, η παράγραφος 3 δίνει βαρύτητα στον τόπο όπου βρίσκεται η πραγματική διοίκηση της εταιρείας κλπ.

23. Η διατύπωση του κριτηρίου προτεραιότητας στην περίπτωση των μη φυσικών προσώπων αποτέλεσε αντικείμενο ιδιαίτερης μελέτης, ιδίως όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος από ναυτιλιακές μεταφορές, μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας, και αεροπορικές μεταφορές. Μια σειρά από Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας επί εισοδημάτων αυτού του είδους αναθέτουν αρμοδιότητα φορολόγησης στο Κράτος όπου βρίσκεται ο «τόπος διοίκησης» της επιχείρησης. Άλλες συμβάσεις δίνουν βαρύτητα στην «έδρα της πραγματικής διοίκησης» κι άλλες πάλι στην «φορολογική κατοικία του φορέα εκμετάλλευσης».

24. Κατόπιν εξέτασης όλων των ανωτέρω παραμέτρων, ως κριτήριο προτεραιότητας για τα μη φυσικά πρόσωπα προκρίθηκε η «έδρα της πραγματικής διοίκησης». Η έδρα της πραγματικής διοίκησης είναι ο τόπος όπου λαμβάνονται ουσιαστικά οι βασικές διοικητικές και εμπορικές αποφάσεις που είναι αναγκαίες για την άσκηση του συνόλου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του μορφώματος. Για τον προσδιορισμό της έδρας της πραγματικής διοίκησης πρέπει να εξετάζονται όλα τα σχετικά πραγματικά περιστατικά. Ένα μόρφωμα μπορεί να έχει περισσότερους από έναν τόπους διοίκησης αλλά μόνο μία έδρα πραγματικής διοίκησης κάθε δεδομένη χρονική στιγμή.

24.1 Ορισμένες χώρες, ωστόσο, θεωρούν ότι οι περιπτώσεις διπλής κατοικίας μη φυσικών προσώπων είναι σχετικά σπάνιες και πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση. Επίσης, ορισμένες χώρες θεωρούν ότι η προσέγγιση της εξέτασης κατά περίπτωση είναι ο καλύτερος τρόπος για να αντιμετωπιστούν τυχόν δυσκολίες κατά τον προσδιορισμό της έδρας πραγματικής διοίκησης ενός

νομικού προσώπου που μπορεί να προκύψουν λόγω των χρήσης νέων τεχνολογιών επικοινωνίας. Οι χώρες αυτές είναι ελεύθερες να αφήσουν στη διακριτική ευχέρεια των αρμόδιων αρχών τη διευθέτηση του ζητήματος της κατοικίας των προσώπων αυτών, κάτι που μπορεί να γίνει αντικαθιστώντας τη σχετική παράγραφο με τον ακόλουθο όρο:

«3. Σε περίπτωση που για τους σκοπούς των όρων της παραγράφου 1 ένα μη φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα επιχειρούν να καθορίσουν με αμοιβαία συμφωνία το Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου το εν λόγω πρόσωπο θα κρίνεται ότι αποτελεί κάτοικο για τους σκοπούς της Σύμβασης, με γνώμονα την έδρα της πραγματικής διοίκησης, τον τόπο στον οποίο έχει ιδρυθεί ή, άλλως, συσταθεί και κάθε άλλο σχετικό παράγοντα. Ελλείψει τέτοιας συμφωνίας, το εν λόγω πρόσωπο δεν δικαιούται καμία ελάφρυνση ή απαλλαγή από τον φόρο η οποία προβλέπεται από την παρούσα Σύμβαση, με την εξαίρεση του βαθμού και του τρόπου κατά τον οποίο θα συμφωνείται από τις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών».

Οι αρμόδιες αρχές που είναι επιφορτισμένες να εφαρμόζουν τον όρο αυτόν για τον καθορισμό της κατοικίας του νομικού προσώπου για τους σκοπούς της Σύμβασης οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως πού διεξάγονται συνήθως οι συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου οργάνου, πού ασκούν συνήθως τις δραστηριότητές τους ο γενικός διευθυντής και τα υπόλοιπα ανώτερα στελέχη, πού ασκείται η καθημερινή διοίκηση του προσώπου, πού βρίσκονται τα κεντρικά γραφεία του προσώπου, το δίκαιο ποιας χώρας διέπει το νομικό καθεστώς του προσώπου, πού φυλάσσονται τα βιβλία και τα στοιχεία του, κατά πόσο η απόφαση ότι το νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Μέρους αλλά όχι του άλλου για τους σκοπούς της Σύμβασης ενέχει τον κίνδυνο αθέμιτης χρήσης των όρων της Σύμβασης κλπ. Οι χώρες που θεωρούν ότι δεν πρέπει να αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια των αρμόδιων αρχών η επίλυση τέτοιων υποθέσεων διπλής κατοικίας χωρίς να αναφέρονται οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό αυτό μπορούν να συμπληρώσουν τον όρο ώστε να περιλαμβάνει αναφορά στους παραπάνω ή και σε άλλους παράγοντες που θεωρούν σημαντικούς. Επίσης, δεδομένου ότι το αίτημα για εφαρμογή του όρου κατά κανόνα υποβάλλεται από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο μέσω του μηχανισμού που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του Άρθρου 25, τούτο πρέπει να γίνεται εντός τριών ετών από τη στιγμή που κοινοποιείται στο πρόσωπο αυτό ότι η φορολόγησή του δεν γίνεται σύμφωνα με τη Σύμβαση, καθώς θεωρείται κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών. Δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά στα οποία βασίζεται η σχετική απόφαση μεταβάλλονται με το πέρασμα του χρόνου, οι αρμόδιες αρχές που λαμβάνουν την απόφαση οφείλουν να διευκρινίζουν ποιο χρονικό διάστημα καλύπτει η απόφαση.

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

25. Αναφορικά με τις παραγράφους 24 και 24.1, η Ιταλία είναι της άποψης ότι κατά τον προσδιορισμό της έδρας της πραγματικής διοίκησης ενός μη φυσικού προσώπου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και ο τόπος όπου ασκείται η κύρια και ουσιαστική δραστηριότητα του μορφώματος.

26. Η Ισπανία, λόγω του γεγονότος ότι βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας της το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό και δεν υφίσταται ενδεχόμενο κλεισίματος του οικονομικού έτους λόγω μετοίκησης του φορολογουμένου, δεν είναι σε θέση να προβεί στα οριζόμενα στην παράγραφο 10 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 4. Σε αυτή την περίπτωση, ο καθορισμός της ημερομηνίας από την οποία και μετά ο φορολογούμενος θα θεωρείται κάτοικος ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη θα γίνεται μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.



26.1 Το Μεξικό δεν συμφωνεί με τη γενική αρχή που διατυπώνεται στην παράγραφο 8.7 των Ερμηνευτικών Σχολίων, βάσει της οποίας εάν ο φόρος που οφείλει μια προσωπική εταιρεία υπολογίζεται βάσει των προσωπικών χαρακτηριστικών των εταίρων, οι εν λόγω εταίροι είναι δικαιούχοι των προνομίων των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που συνάπτουν τα Κράτη των οποίων είναι κάτοικοι, αναφορικά με τα έσοδα που «περνούν» στους εταίρους μέσω της προσωπικής εταιρείας.

26.2 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

26.3 Η Γαλλία θεωρεί ότι ο ορισμός της έδρας της πραγματικής διοίκησης στην παράγραφο 24, σύμφωνα με τον οποίο «η έδρα της πραγματικής διοίκησης είναι ο τόπος όπου λαμβάνονται ουσιαστικά οι βασικές διοικητικές και εμπορικές αποφάσεις που είναι αναγκαίες για την άσκηση του συνόλου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του μορφώματος», αντιστοιχεί γενικά στον τόπο όπου το πρόσωπο ή η ομάδα προσώπων που ασκούν τα πιο υψηλόβαθμα καθήκοντα (για παράδειγμα το διοικητικό συμβούλιο ή το συμβούλιο διοίκησης) λαμβάνει αποφάσεις. Στην πραγματικότητα είναι ο τόπος όπου εδρεύουν ως επί το πλείστον τα όργανα διοίκησης, διαχείρισης και ελέγχου του μορφώματος.

26.4 Αναφορικά με την παράγραφο 24, η Ουγγαρία είναι της γνώμης ότι κατά τον προσδιορισμό της έδρας της πραγματικής διοίκησης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο ο τόπος όπου λαμβάνονται ουσιαστικά οι βασικές διοικητικές και εμπορικές αποφάσεις που είναι αναγκαίες για την άσκηση του συνόλου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του μορφώματος, αλλά και ο τόπος όπου ασκούν συνήθως τις δραστηριότητές τους ο γενικός διευθυντής και τα υπόλοιπα ανώτερα εκτελεστικά στελέχη, καθώς και ο τόπος όπου ασκείται η καθημερινή διοίκηση της επιχείρησης.

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

27. Ο Καναδάς επιφυλάσσει του δικαιώματος να χρησιμοποιεί ως κριτήριο στο πλαίσιο της παραγράφου 3 τον τόπο σύστασης ή λειτουργίας της εταιρείας και σε περίπτωση που αυτό αποδειχθεί ατελέσφορο, να μην παραχωρεί στις εταιρείες με διπλή κατοικία τα προνόμια που προβλέπει η Σύμβαση.

28. Η Ιαπωνία και η Κορέα εμμένουν στη θέση τους επί των όρων του παρόντος και άλλων Άρθρων του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που αφορούν άμεσα ή έμμεσα την έδρα της πραγματικής διοίκησης. Αντί του όρου «έδρα της πραγματικής διοίκησης», οι χώρες αυτές επιθυμούν να χρησιμοποιούν στις συμβάσεις τους τον όρο «κεντρικά ή κύρια γραφεία».

29. Η Γαλλία δεν συμφωνεί με τη γενική αρχή βάσει της οποίας εάν ο φόρος που οφείλει μια προσωπική εταιρεία υπολογίζεται βάσει των προσωπικών χαρακτηριστικών των εταίρων, οι εν λόγω εταίροι έχουν δικαίωμα στα προνόμια των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, που συνάπτουν τα Κράτη των οποίων είναι κάτοικοι, αναφορικά με τα έσοδα που «περνούν» μέσω της προσωπικής εταιρείας. Για το λόγο αυτό, η Γαλλία επιφυλάσσει του δικαιώματος να τροποποιήσει το Άρθρο αυτό στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας της ώστε να ορίζεται σε αυτό ότι οι γαλλικές προσωπικές εταιρείες πρέπει να θεωρούνται κάτοικοι Γαλλίας λόγω των νομικών και φορολογικών χαρακτηριστικών τους και να επισημαίνονται οι συμβάσεις και οι όροι υπό τους οποίους οι προσωπικές εταιρείες, των οποίων τα έσοδα περνούν στους εταίρους και οι οποίες βρίσκονται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ή σε τρίτο κράτος, θα δικαιούνται τις παροχές που συνεπάγεται η αναγνώριση της ιδιότητάς τους αυτής από τη Γαλλία.

30. Η Τουρκία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να χρησιμοποιεί το κριτήριο «καταστατική έδρα» (νόμιμη έδρα) καθώς και το κριτήριο «έδρα της πραγματικής διοίκησης» για τον προσδιορισμό της κατοικίας ενός μη φυσικού προσώπου που είναι κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλόμενων Κρατών δυνάμει των όρων της παραγράφου 1 του Άρθρου.

31. Οι Ηνωμένες Πολιτείες επιφυλάσσονται του δικαιώματος να χρησιμοποιούν το κριτήριο του τόπου σύστασης για τον προσδιορισμό της κατοικίας μιας επιχείρησης και σε περίπτωση που αυτό αποδειχθεί ατελέσφορο να μην παραχωρούν στις εταιρείες με διπλή κατοικία τα προνόμια που προβλέπει η Σύμβαση.

32. Η Γερμανία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλάβει όρο βάσει του οποίου μια προσωπική εταιρεία η οποία δεν είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 θα θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους όπου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής της, μόνον όμως στο βαθμό που το εισόδημα της εταιρείας που προκύπτει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ή το κεφάλαιο που βρίσκεται στο εν λόγω άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος υπόκειται σε φορολογία στο πρώτο Κράτος.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

1. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιείται κυρίως για να προσδιοριστεί το δικαίωμα ενός Συμβαλλόμενου Κράτους να φορολογεί τα κέρδη μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Σύμφωνα με το Άρθρο 7, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν μπορεί να φορολογεί τα κέρδη μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, παρά μόνο εάν η επιχείρηση διεξάγει τις εργασίες της μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό.

1.1 Πριν το 2000, το εισόδημα από επαγγελματικές υπηρεσίες και άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα ρυθμιζόταν από ειδικό Άρθρο, δηλαδή από το Άρθρο 14. Οι διατάξεις αυτού του Αρθρου ήταν παρόμοιες με εκείνες που ισχύουν για τα κέρδη επιχειρήσεων, αλλά χρησιμοποιούσαν την έννοια της καθορισμένης βάσης αντί για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, καθώς αρχικά είχε θεωρηθεί ότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης θα έπρεπε να αφορά μόνο τις εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες. Η κατάργηση του Αρθρου 14 το 2000 αντανακλούσε το γεγονός ότι δεν υπήρχαν σκόπιμες διαφορές ανάμεσα στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 7, και της καθορισμένης βάσης, όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 14, ή ως προς τον τρόπο υπολογισμού των κερδών και του φόρου ανάλογα με το ποιο από τα Άρθρα 7 ή 14 εφαρμόζονταν. Ως εκ τούτου, με την εξάλειψη του Αρθρου 14 ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης εφαρμόστηκε σε ό,τι έως τότε συνιστούσε καθορισμένη βάση.

### Παράγραφος 1

2. Στην παράγραφο 1 δίνεται ένας γενικός ορισμός του όρου «μόνιμη εγκατάσταση», ο οποίος καταδεικνύει τα αναγκαία χαρακτηριστικά μιας μόνιμης εγκατάστασης υπό την έννοια της Σύμβασης, δηλαδή μιας διακριτής «τοποθεσίας», ενός «καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων». Στην παράγραφο ορίζεται ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» ως ένας καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. Έτσι, αυτός ο ορισμός θέτει τις εξής προϋποθέσεις:

- την ύπαρξη ενός «τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων», δηλαδή μία εγκατάσταση όπως κτίρια ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, μηχανήματα ή εξοπλισμός·
- αυτός ο τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων πρέπει να είναι «καθορισμένος», δηλαδή πρέπει να είναι εγκατεστημένος σε διακριτή τοποθεσία με κάποιον βαθμό μονιμότητας·
- τη διεξαγωγή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εκ μέρους της επιχείρησης, μέσω αυτού του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Τούτο συνήθως σημαίνει ότι τα πρόσωπα που με οποιονδήποτε τρόπο εξαρτώνται από την επιχείρηση (προσωπικό) διεξάγουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης στο Κράτος, όπου βρίσκεται ο καθορισμένος τύπος.

3. Θα μπορούσε ίσως να υποστηριχθεί ότι θα έπρεπε να συμπεριληφθεί επίσης στον γενικό ορισμό κάποια αναφορά στο άλλο χαρακτηριστικό γνώρισμα μιας μόνιμης εγκατάστασης, στο οποίο έχει δοθεί κάποια βαρύτητα στο παρελθόν, δηλαδή ότι η εγκατάσταση πρέπει να έχει παραγωγί-

κό χαρακτήρα, να συμβάλλει δηλαδή στα κέρδη της επιχείρησης. Στον σημερινό ορισμό δεν έχει ακολουθηθεί αυτή η κατεύθυνση. Στο πλαίσιο μια εύρυθμης επιχειρηματικής οργάνωσης, είναι βέβαιο ότι μπορεί να υποτεθεί αξιωματικά ότι κάθε τμήμα της συμβάλλει στην παραγωγικότητα του συνόλου. Φυσικά τούτο δεν συνεπάγεται σε κάθε περίπτωση ότι επειδή στο ευρύτερο πλαίσιο όλης της οργάνωσης μια συγκεκριμένη εγκατάσταση έχει «παραγωγικό χαρακτήρα» συνιστά αυτομάτως μόνιμη εγκατάσταση στην οποία μπορούν να αποδίδονται κέρδη για φορολογικούς σκοπούς σε μια δεδομένη επικράτεια (βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια της παραγράφου 4).

4. Ο όρος «τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» καλύπτει κάθε κτίριο, κτιριακή υποδομή ή εγκατάσταση που χρησιμοποιείται για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης ανεξαρτήτως εάν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για το σκοπό αυτό. Τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί επίσης να υφίσταται ακόμη και όταν δεν υπάρχουν ή δεν είναι απαραίτητα κτίρια για τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, η οποία απλώς διαθέτει κάποιο χώρο στη διάθεσή της. Είναι αδιάφορο εάν τα κτίρια, οι κτιριακές υποδομές ή οι εγκαταστάσεις ανήκουν στην ιδιοκτησία ή μισθώνονται ή βρίσκονται με άλλον τρόπο στη διάθεση της επιχείρησης. Ένας τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί ως εκ τούτου να συνίσταται σε ένα πόστο σε μια υπαίθρια αγορά ή σε έναν χώρο μιας αποθήκης τελωνείου που χρησιμοποιείται σε μόνιμη βάση (π.χ. για την αποθήκευση δασμολογητέων αγαθών). Επίσης, ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί να βρίσκεται στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις μιας άλλης επιχείρησης. Τούτο μπορεί να ισχύει για παράδειγμα όταν αλλοδαπή επιχείρηση έχει μόνιμως στη διάθεσή της συγκεκριμένα κτίρια ή τμήμα αυτών που ανήκουν σε άλλη επιχείρηση.

4.1 Όπως προαναφέρθηκε, από μόνο του το γεγονός ότι μια επιχείρηση έχει στη διάθεση της κάποιο χώρο ο οποίος χρησιμοποιείται για τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες αρκεί για να συνιστά τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Συνεπώς, δεν είναι αναγκαία η ύπαρξη τυπικού νομικού δικαιώματος για τη χρήση του εν λόγω τόπου. Έτσι, για παράδειγμα, μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να υπάρχει όταν μια επιχείρηση καταλάμβανε παρανόμως μια συγκεκριμένη τοποθεσία από την οποία διεξάγει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

4.2 Παρόλο που δεν είναι αναγκαία η ύπαρξη τυπικού νομικού δικαιώματος για τη χρήση ενός συγκεκριμένου τόπου για να συνιστά ο τόπος αυτός μόνιμη εγκατάσταση, η απλή παρουσία μιας επιχείρησης σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία δεν συνεπάγεται απαραίτητως ότι η εν λόγω τοποθεσία βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης. Αυτές οι αρχές επεξηγούνται στα ακόλουθα παραδείγματα, στα οποία οι εκπρόσωποι μιας επιχείρησης είναι παρόντες στους χώρους μια άλλης. Ένα πρώτο παράδειγμα είναι ένας πωλητής που επισκέπτεται τακτικά έναν σημαντικό πελάτη για να λάβει παραγγελίες και για το σκοπό αυτό συναντά τον διευθυντή αγορών στο γραφείο του. Σε αυτή την περίπτωση, το κτίριο του πελάτη δεν βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης για την οποία εργάζεται ο πωλητής, και συνεπώς δεν αποτελεί καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από τον οποίο διεξάγονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της εν λόγω επιχείρησης (ωστόσο, με την εφαρμογή της παραγράφου 5 και ανάλογα με τις περιστάσεις, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση).

4.3 Ένα δεύτερο παράδειγμα είναι ένας υπάλληλος μιας εταιρείας στον οποίο παραχωρείται για μεγάλο χρονικό διάστημα η χρήση ενός γραφείου στα κεντρικά μιας άλλης εταιρείας (π.χ. μιας νεοαποκτηθείσας θυγατρικής) ώστε να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση της τελευταίας με τις υποχρεώσεις της από τις συμβάσεις που έχει συνάψει με την πρώτη εταιρεία. Σε αυτή την περίπτωση ο υπάλληλος αναπτύσσει δραστηριότητες που σχετίζονται με την επιχείρηση της πρώτης εταιρείας και το γραφείο, που του έχει διατεθεί στα κεντρικά της άλλης εταιρείας, συνιστά μόνιμη εγκατάσταση του εργοδότη του, υπό τον όρο ότι του έχει διατεθεί για επαρκώς μεγάλο χρονικό διάστημα

ώστε να συνιστά «καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» (βλ. παραγράφους 6 έως 6.3) και ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται εκεί υπερβαίνουν αυτές της παραγράφου 4 του Άρθρου.

4.4 Ένα τρίτο παράδειγμα είναι μια επιχείρηση οδικών μεταφορών, που χρησιμοποιεί καθημερινά για κάποια χρόνια μια αποβάθρα παράδοσης στην αποθήκη κάποιου πελάτη για την παράδοση προϊόντων, που αγοράζονται από τον εν λόγω πελάτη. Σε αυτή την περίπτωση, η παρουσία της επιχείρησης οδικών μεταφορών στην αποβάθρα παράδοσης είναι τόσο περιορισμένη, που η επιχείρηση δεν μπορεί να θεωρήσει ότι ο χώρος αυτός βρίσκεται στη διάθεσή της, ώστε να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της εν λόγω επιχείρησης.

4.5 Ένα τέταρτο παράδειγμα είναι ένας ελαιοχρωματιστής, που επί δύο έτη περνάει τρεις ημέρες την εβδομάδα στο μεγάλο κτίριο γραφείων του βασικού του πελάτη. Σε αυτή την περίπτωση, η παρουσία του ελαιοχρωματιστή στο συγκεκριμένο κτίριο γραφείων, όπου αναπτύσσει τις πιο σημαντικές λειτουργίες της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (δηλαδή ελαιοχρωματισμούς), συνιστά μόνιμη εγκατάσταση του εν λόγω ελαιοχρωματιστή.

4.6 Στη διατύπωση «μέσω του οποίου» πρέπει να αποδίδεται ευρεία έννοια ώστε να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που αναπτύσσονται επιχειρηματικές δραστηριότητες σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία, η οποία διατίθεται στην επιχείρηση για το σκοπό αυτόν. Έτσι, για παράδειγμα, μια επιχείρηση που έχει αναλάβει την κατασκευή μιας οδού, θεωρείται ότι διεξάγει την επιχειρηματική της δραστηριότητα «μέσω» της τοποθεσίας στην οποία λαμβάνει χώρα η εν λόγω δραστηριότητα.

5. Βάσει του ορισμού, ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων πρέπει να είναι «καθορισμένος». Συνεπώς, κανονικά θα πρέπει να υπάρχει ένας δεσμός μεταξύ του τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ενός συγκεκριμένου γεωγραφικού σημείου. Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους λειτουργεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος είναι αδιάφορο, εάν δεν λειτουργεί σε διακριτό τόπο, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι ο εξοπλισμός, που συνιστά τον τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας, πρέπει να είναι προσαρτημένος στην τοποθεσία στην οποία βρίσκεται. Αρκεί ο εξοπλισμός να παραμένει σε ένα συγκεκριμένο μέρος (εντούτοις, βλ. παράγραφο 20 κατωτέρω).

5.1 Όταν από τη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης επιβάλλεται οι εν λόγω δραστηριότητες να μετακινούνται συχνά μεταξύ γειτονικών τοποθεσιών, ενδέχεται να προκύπτουν δυσχέρειες στο να προσδιοριστεί εάν υπάρχει ένας ενιαίος «τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» (εάν καταλαμβάνονται δύο τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του Άρθρου 5, είναι αυτονόητο ότι η επιχείρηση διαθέτει δύο μόνιμες εγκαταστάσεις). Όπως γίνεται δεκτό στις παραγράφους 18 και 20 κατωτέρω, ένας ενιαίος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων θεωρείται ότι υπάρχει όταν, εν όψει της φύσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί να εντοπιστεί μια συγκεκριμένη τοποθεσία εντός της οποίας μετακινούνται οι δραστηριότητες, η οποία εμπορικά και γεωγραφικά συνιστά ένα συνεκτικό σύνολο ως προς την εν λόγω επιχείρηση.

5.2 Το περιεχόμενο αυτής της αρχής μπορεί να αποσαφηνιστεί με τη χρήση παραδειγμάτων. Ένα ορυχείο συνιστά σαφώς ενιαίο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ακόμη και εάν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μετακινούνται από τη μια τοποθεσία στην άλλη στην περίπτωση ενός πολύ μεγάλου ορυχείου, καθώς συνιστά μια ενιαία γεωγραφική και εμπορική μονάδα, ως προς την επιχειρηματική δραστηριότητα της εξόρυξης. Παρομοίως, ένα «ξενοδοχείο γραφείων» στο οποίο μια συμβουλευτική εταιρεία μισθώνει τακτικά διαφορετικά γραφεία, μπορεί να θεωρηθεί ενιαίος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εν λόγω εταιρείας, καθώς, στην περίπτωση αυτή, το

κτίριο συνιστά γεωγραφικό σύνολο και το ξενοδοχείο ενιαίο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της συμβουλευτικής εταιρείας. Για τον ίδιο λόγο, ένας πεζόδρομος, μια υπαίθρια αγορά ή ένα παζάρι σε διάφορα σημεία του οποίου στήνει τακτικά ένας έμπορος το πόστο του, αποτελεί ενιαίο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του εν λόγω εμπόρου.

5.3 Αντιθέτως, όταν δεν υπάρχει εμπορική συνάφεια, το γεγονός ότι οι δραστηριότητες διεξάγονται εντός μιας περιορισμένης γεωγραφικής περιοχής δεν συνεπάγεται ότι αυτή η περιοχή θεωρείται ενιαίος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, όταν ένας ελαιοχρωματιστής εργάζεται διαδοχικά στο πλαίσιο άσχετων μεταξύ τους συμβάσεων με διάφορους πελάτες που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους, σε ένα μεγάλο κτίριο γραφείων, με τρόπο που δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει ένα ενιαίο έργο βαφής του κτιρίου, το κτίριο δεν μπορεί να αποτελεί ενιαίο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για τις εν λόγω εργασίες. Εντούτοις, στο διαφορετικό παράδειγμα ενός ελαιοχρωματιστή, που στο πλαίσιο μίας σύμβασης αναλαμβάνει εργασίες σε όλο το κτίριο για έναν μοναδικό πελάτη, τούτο συνιστά ένα ενιαίο έργο για τον ελαιοχρωματιστή και το κτίριο συνολικά μπορεί να θεωρηθεί ενιαίος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για την εν λόγω εργασία, καθώς σε αυτή την περίπτωση αποτελεί ένα συνεκτικό εμπορικό και γεωγραφικό σύνολο.

5.4 Αντιστρόφως, μια περιοχή στην οποία διεξάγονται δραστηριότητες ως μέρος ενός ενιαίου έργου, το οποίο αποτελεί ένα συνεκτικό εμπορικό σύνολο, ενδέχεται να στερείται την αναγκαία γεωγραφική συνάφεια και να μην μπορεί να θεωρηθεί ενιαίος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, όταν ένας σύμβουλος παρέχει τις υπηρεσίες του σε διαφορετικά υποκαταστήματα σε διακριτές τοποθεσίες στο πλαίσιο ενός ενιαίου έργου για την εκπαίδευση των εργαζομένων μιας τράπεζας, κάθε υποκατάστημα εξετάζεται ξεχωριστά. Ωστόσο, εάν ο σύμβουλος μετακινείται από γραφείο σε γραφείο στον τόπο του ίδιου υποκαταστήματος, θεωρείται ότι παραμένει στον ίδιο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ο ενιαίος τόπος ενός υποκαταστήματος θεωρείται ότι διαθέτει γεωγραφική συνάφεια, κάτι που δεν ισχύει όταν ο σύμβουλος μετακινείται μεταξύ υποκαταστημάτων σε διαφορετικές τοποθεσίες.

6. Δεδομένου ότι ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων πρέπει να είναι καθορισμένος, συνάγεται ότι μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνον εάν ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων διαθέτει κάποιο βαθμό μονιμότητας, δηλαδή εφόσον δεν είναι αμιγώς προσωρινού χαρακτήρα. Ένας τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί, ωστόσο, να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση ακόμη και εάν στην πράξη υπάρχει μόνο για πολύ σύντομο χρονικό διάστημα, επειδή από τη φύση της η επιχειρηματική δραστηριότητα διεξάγεται μόνον κατά το πολύ σύντομο αυτό χρονικό διάστημα. Μερικές φορές είναι δύσκολο να διαπιστωθεί εάν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Παρόλο που οι πρακτικές που ακολουθούν τα Κράτη μέλη ως προς τις χρονικές προϋποθέσεις διαφέρουν, από την εμπειρία έχει αποδειχθεί ότι κατά κανόνα θεωρείται ότι δεν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση όταν μια επιχειρηματική δραστηριότητα διεξάγεται σε μια χώρα μέσω ενός τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που διατηρείται για λιγότερο από έξι μήνες (αντιστρόφως, από την πρακτική προκύπτει ότι υπήρξαν πολλές περιπτώσεις που θεωρήθηκε πως υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση όταν ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων διατηρείται για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τους έξι μήνες). Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση των δραστηριοτήτων που έχουν περιοδικό χαρακτήρα: σε αυτές τις περιπτώσεις, κάθε χρονική περίοδος χρησιμοποίησης του τόπου πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με το πόσες φορές χρησιμοποιήθηκε (που μπορεί να εκτείνονται σε περισσότερα έτη). Μια άλλη εξαιρέση είναι η περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα συνίσταται σε δραστηριότητες, που διεξάγονται αποκλειστικά σε μία χώρα: σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί από τη φύση της να έχει μικρή διάρκεια, αλλά δεδομένου ότι διεξάγεται στην εν λόγω χώρα, η σχέση της με αυτήν να υπερισχύει. Για την απλούστευση της διοικητικής διαδικασίας, οι χώρες μπορούν να έχουν υπόψη

τους αυτές τις πρακτικές όταν αντιμετωπίζουν διαφωνίες σχετικά με το εάν ένας συγκεκριμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που υπάρχει μόνο για σύντομο χρονικό διάστημα, συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

6.1 Όπως αναφέρεται στις παραγράφους 11 και 19, οι προσωρινές διακοπές των δραστηριοτήτων δεν συνεπάγονται ότι η μόνιμη εγκατάσταση παύει να υφίσταται. Παρομοίως, σύμφωνα με την ανάλυση της παραγράφου 6, όταν ένας συγκεκριμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων χρησιμοποιείται μόνο για πολύ σύντομα χρονικά διαστήματα, αλλά η χρήση αυτή γίνεται τακτικά για μεγάλες χρονικές περιόδους, ο τύπος δεν θα πρέπει να θεωρείται αμιγώς προσωρινού χαρακτήρα.

6.2 Επίσης, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας συγκεκριμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων χρησιμοποιείται για πολύ μικρά χρονικά διαστήματα από διάφορες παρόμοιες επιχειρήσεις, που ανήκουν στα ίδια ή σε συνδεδεμένα πρόσωπα, με σκοπό να μη θεωρηθεί ότι ο τύπος χρησιμοποιείται για κάτι περισσότερο από αμιγώς προσωρινούς σκοπούς από την καθεμιά από τις επιμέρους επιχειρήσεις. Οι παρατηρήσεις της παραγράφου 18 για τις συμφωνίες που αποσκοπούν σε κατάχρηση της δωδεκάμηνης περιόδου, που προβλέπεται στην παράγραφο 3, ισχύουν εξίσου σε αυτές τις περιπτώσεις.

6.3 Σε περίπτωση που ένας τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είχε αρχικά σχεδιαστεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για σύντομο χρονικό διάστημα έτσι ώστε να μη συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, αλλά στην πραγματικότητα διατηρήθηκε για χρονικό διάστημα που δεν επιτρέπει πλέον τον χαρακτηρισμό του ως προσωρινού, καθίσταται καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και κατά συνέπεια - αναδρομικά - μόνιμη εγκατάσταση. Ένας τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί επίσης να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση από την έναρξη της λειτουργίας του, ακόμη και εάν στην πράξη υπήρξε μόνο για πολύ σύντομο χρονικό διάστημα, σε περίπτωση που διακόπηκαν οι εργασίες του και εκκαθαρίστηκε πρόωρα λόγω ειδικών περιστάσεων (π.χ. θάνατος του φορολογούμενου, αποτυχία της επένδυσης).

7. Προκειμένου ένας τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, πρέπει η επιχείρηση που τον χρησιμοποιεί να διεξάγει την επιχειρηματική της δραστηριότητα εν όλω ή εν μέρει μέσω αυτού. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 3 ανωτέρω, η δραστηριότητα δεν είναι αναγκαίο να έχει παραγωγικό χαρακτήρα. Επιπλέον, η δραστηριότητα δεν απαιτείται να είναι μόνιμη υπό την έννοια ότι δεν υπάρχει καμία διακοπή λειτουργίας, αλλά οι λειτουργίες πρέπει να διεξάγονται σε τακτική βάση.

8. Στις περιπτώσεις που ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως εγκαταστάσεις, βιομηχανικός, εμπορικός ή επιστημονικός εξοπλισμός, κτίρια, ή ασώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, διαδικασίες και παρόμοια αγαθά, μισθώνονται σε τρίτους μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, τον οποίο διατηρεί μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, τούτη η δραστηριότητα κατά κανόνα καθιστά τον τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μόνιμη εγκατάσταση. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση διάθεσης κεφαλαίου μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Όταν μια επιχείρηση ενός Κράτους εκμισθώνει εγκαταστάσεις, βιομηχανικό, εμπορικό ή επιστημονικό εξοπλισμό, κτίρια ή ασώματα περιουσιακά στοιχεία σε επιχείρηση του άλλου Κράτους χωρίς να διατηρεί, για την εν λόγω δραστηριότητα μίσθωσης, καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο άλλο Κράτος, η μισθωμένη εγκατάσταση, ο βιομηχανικός, εμπορικός ή επιστημονικός εξοπλισμός, το κτίριο ή το ασώματο περιουσιακό στοιχείο καθεαυτό δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση του εκμισθωτή, υπό τον όρο ότι η σύμβαση περιορίζεται μόνο στην εκμίσθωση του βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού κλπ. Το ίδιο ισχύει ακόμη και όταν,

για παράδειγμα, ο εκμισθωτής παρέχει προσωπικό μετά από την εγκατάσταση για τη λειτουργία του εξοπλισμού, εφόσον η αρμοδιότητα του προσωπικού περιορίζεται αποκλειστικά στη λειτουργία ή τη συντήρηση του βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, υπό την καθοδήγηση, την ευθύνη και τον έλεγχο του μισθωτή. Εάν το προσωπικό έχει ευρύτερες αρμοδιότητες, για παράδειγμα συμμετοχή στις αποφάσεις που αφορούν τις εργασίες για τις οποίες χρησιμοποιείται ο εξοπλισμός, ή εάν έχει επιφορτιστεί με τη λειτουργία, την επιθεώρηση και τη συντήρηση του εξοπλισμού υπό την ευθύνη και τον έλεγχο του εκμισθωτή, η δραστηριότητα του τελευταίου ενδέχεται να υπερβαίνει την απλή μίσθωση του βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και ενδέχεται να συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε μια τέτοια περίπτωση μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση, εάν πληρούται το κριτήριο της μονιμότητας. Όταν η εν λόγω δραστηριότητα συνδέεται ή είναι παρόμοια σε χαρακτηριστικά με αυτές της παραγράφου 3, ισχύει το χρονικό όριο των δώδεκα μηνών. Τυχόν άλλες περιπτώσεις κρίνονται αναλόγως με τις περιστάσεις.

9. Η μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων είναι μια ειδική περίπτωση μίσθωσης βιομηχανικού ή εμπορικού εξοπλισμού που παρουσιάζει ωστόσο ιδιαίτερα χαρακτηριστικά. Το ζήτημα του καθορισμού των περιστάσεων υπό τις οποίες μια επιχείρηση που συμμετέχει σε μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο Κράτος εξετάζεται εκτενέστερα σε μια έκθεση με τίτλο «The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers» (Φορολογία εισοδήματος από μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων).<sup>1</sup>

10. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης διεξάγονται κυρίως από τον επιχειρηματία ή από πρόσωπα που βρίσκονται σε σχέση έμμισθης απασχόλησης με την επιχείρηση (προσωπικό). Σε αυτό το προσωπικό περιλαμβάνονται επίσης οι εργαζόμενοι και τα άλλα πρόσωπα που λαμβάνουν οδηγίες από την επιχείρηση (π.χ. εξαρτημένοι αντιπρόσωποι). Οι εξουσίες των μελών του προσωπικού στις σχέσεις τους με τρίτους είναι αδιάφορες. Καμία σημασία δεν έχει εάν ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος έχει την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις ή όχι, από τη στιγμή που εργάζεται στον καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (βλ. παράγραφο 35 κατωτέρω). Ωστόσο, μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης διεξάγεται κυρίως μέσω αυτοματοποιημένου εξοπλισμού και οι δραστηριότητες του προσωπικού περιορίζονται στην εγκατάσταση, τη λειτουργία, τον έλεγχο και τη συντήρησή του. Έτσι, το εάν τα μηχανήματα παιγνίων, οι αυτόματοι πωλητές κλπ. που έχουν εγκατασταθεί από μια επιχείρηση ενός Κράτους στο άλλο Κράτος αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση εξαρτάται από το εάν η επιχείρηση αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν της αρχικής εγκατάστασης των μηχανημάτων. Μόνιμη εγκατάσταση δεν υφίσταται εάν η επιχείρηση απλώς εγκαθιστά τα μηχανήματα και στη συνέχεια τα μισθώνει σε άλλες επιχειρήσεις. Ενδέχεται ωστόσο να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση εάν η επιχείρηση που εγκαθιστά τα μηχανήματα στη συνέχεια αναλαμβάνει τη λειτουργία και τη συντήρησή τους για δικό της λογαριασμό. Το ίδιο ισχύει σε περίπτωση που τα μηχανήματα λειτουργούν και συντηρούνται από εξαρτημένο αντιπρόσωπο της επιχείρησης.

11. Μόνιμη εγκατάσταση αρχίζει να υφίσταται μόλις η επιχείρηση ξεκινήσει τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων από ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Τούτο συμβαίνει όταν η επιχείρηση προετοιμάσει στον τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τη δραστηριότητα την οποία προορίζεται να εξυπηρετεί μόνιμα ο τόπος. Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ετοιμάζεται από την επιχείρηση ο ίδιος ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριο-

1. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(3)-1.



τήτων δεν πρέπει να συνυπολογίζεται, υπό τον όρο ότι αυτή η δραστηριότητα διαφέρει ουσιωδώς από τη δραστηριότητα την οποία προορίζεται να εξυπηρετεί μόνιμα ο τόπος. Η μόνιμη εγκατάσταση παύει να υφίσταται με τη διάθεση του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή με την παύση άσκησης κάθε δραστηριότητας μέσω αυτού, δηλαδή όταν τερματίζονται όλες οι ενέργειες και τα μέτρα που συνδέονται με τις πρώην δραστηριότητες της μόνιμης εγκατάστασης (εκκαθάριση των τρεχουσών συναλλαγών της επιχείρησης, συντήρηση και επισκευή των εγκαταστάσεων). Η προσωρινή διακοπή των εργασιών, ωστόσο, δεν μπορεί να θεωρηθεί κλείσιμο της επιχείρησης. Σε περίπτωση που ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι μισθωμένος σε άλλη επιχείρηση, κανονικά θα εξυπηρετεί μόνον τις δραστηριότητες αυτής της επιχείρησης και όχι του εκμισθωτή. Σε γενικές γραμμές η μόνιμη εγκατάσταση του εκμισθωτή παύει να υπάρχει, εκτός εάν ο εκμισθωτής συνεχίζει να διεξάγει δικές του επιχειρηματικές δραστηριότητες μέσω του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

## Παράγραφος 2

12. Σε αυτή την παράγραφο περιλαμβάνεται ένας κατάλογος παραδειγμάτων, σε καμία περίπτωση εξαντλητικός, καθένα από τα οποία μπορεί να θεωρηθεί εκ πρώτης όψεως ότι συνιστά περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης. Δεδομένου ότι αυτά τα παραδείγματα πρέπει να εξετάζονται στο πλαίσιο του γενικού ορισμού της παραγράφου 1, θεωρείται ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη ερμηνεύουν τους όρους «έδρα διοίκησης», «υποκατάστημα», «γραφείο» κλπ. με τρόπο ώστε οι εν λόγω τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων να αποτελούν μόνιμες εγκαταστάσεις μόνον εφόσον πληρούν τις απαιτήσεις της παραγράφου 1.

13. Ο όρος «έδρα διοίκησης» αναφέρεται ξεχωριστά επειδή δεν αποτελεί αναγκαία «γραφείο». Εντούτοις, εάν οι νομοθεσίες των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών δεν προβλέπουν την έννοια της «έδρας διοίκησης» ως έννοιας διακριτής από αυτήν του «γραφείου», δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει αναφορά στον πρώτο όρο στη μεταξύ τους διμερή σύμβαση.

14. Στο εδάφιο στ) ορίζεται ότι τα ορυχεία, οι πηγές πετρελαίου ή αερίου, τα λατομεία ή οποιοσδήποτε άλλος τόπος εξόρυξης φυσικών πόρων συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις. Ο όρος «οποιοσδήποτε άλλος τόπος εξόρυξης φυσικών πόρων» θα πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Περιλαμβάνει, για παράδειγμα, όλους του τόπους άντλησης υδρογονανθράκων, χερσαίους και θαλάσσιους.

15. Το εδάφιο στ) αναφέρεται στην εξόρυξη φυσικών πόρων, χωρίς να κάνει αναφορά στην εξερεύνηση για φυσικούς πόρους, στην ξηρά ή στη θάλασσα. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, που το εισόδημα από τις εν λόγω δραστηριότητες θεωρείται ότι αποτελεί κέρδη επιχειρήσεων, το ζήτημα εάν αυτές οι δραστηριότητες διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης ρυθμίζεται από την παράγραφο 1. Δεδομένου όμως ότι δεν έχει καταστεί εφικτή η επίτευξη μιας κοινής οπτικής στα βασικά ζητήματα της απόδοσης των δικαιωμάτων φορολόγησης και του χαρακτηρισμού του εισοδήματος από δραστηριότητες εξερεύνησης, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμφωνούν τη συμπλήρωση ειδικών διατάξεων. Για παράδειγμα, μπορούν να συμφωνούν ότι, όσον αφορά τις δραστηριότητες εξερεύνησης φυσικών πόρων σε τόπο ή περιοχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους:

- α) δεν θα θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο αυτό Κράτος ή
- β) θα θεωρείται ότι διεξάγει τις ως άνω δραστηριότητες μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο άλλο αυτό Κράτος ή

γ) θα θεωρείται ότι διεξάγει τις ως άνω δραστηριότητες μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο άλλο αυτό Κράτος, εφόσον αυτές οι δραστηριότητες διαρκούν περισσότερο από ένα καθορισμένο χρονικό διάστημα.

Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν επίσης να συμφωνούν την υπαγωγή του εισοδήματος από τις ως άνω δραστηριότητες σε οποιονδήποτε άλλο κανόνα.

### Παράγραφος 3

16. Σε αυτή την παράγραφο προβλέπεται ρητά ότι ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες. Καθένα από τα ανωτέρω, που δεν πληροί αυτή την προϋπόθεση, δεν αποτελεί καθεαυτό μόνιμη εγκατάσταση, ακόμη και εάν περιλαμβάνει κάποια εγκατάσταση, για παράδειγμα ένα γραφείο ή εργαστήριο με την έννοια της παραγράφου 2, που συνδέεται με την κατασκευαστική δραστηριότητα. Όταν, ωστόσο, το εν λόγω γραφείο ή εργαστήριο χρησιμοποιείται για περισσότερα έργα κατασκευής και οι δραστηριότητες που διεξάγονται σε αυτό υπερβαίνουν αυτές της παραγράφου 4, θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση εάν κατά τα άλλα ισχύουν οι προϋποθέσεις του Άρθρου, ακόμη και εάν σε κανένα από τα έργα δεν υπάρχει εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης, που να διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες. Κατά συνέπεια, σε αυτή την περίπτωση, το καθεστώς του εργαστήριου ή του γραφείου θα είναι διαφορετικό από το καθεστώς αυτών των εργοταξίων ή έργων, από τα οποία κανένα δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση και είναι σημαντικό να διασφαλίζεται ότι μόνο τα κέρδη που πραγματικά αντιστοιχούν στις εργασίες που διεξάγονται και στους κινδύνους που αναλαμβάνονται από το εν λόγω γραφείο ή εργαστήριο αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται κέρδη που αποδίδονται σε εργασίες που διεξάγονται και σε κινδύνους που αναλαμβάνονται σε σχέση με τα διάφορα εργοτάξια, αλλά μόνο στο βαθμό που οι εν λόγω εργασίες και κίνδυνοι αποδίδονται πραγματικά στο γραφείο.

17. Ο όρος «εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης» δεν περιλαμβάνει μόνο την κατασκευή κτιρίων, αλλά και την κατασκευή οδών, γεφυρών ή καναλιών, την ανακαίνιση (που δεν αφορά μόνο την απλή συντήρηση ή την εκ νέου διακόσμηση) κτιρίων, οδών, γεφυρών ή καναλιών, την εγκατάσταση αγωγών, την εκσκαφή και τη βυθοκόρηση. Επιπλέον, το περιεχόμενο του όρου «έργο εγκατάστασης» δεν περιορίζεται σε εγκατάσταση που σχετίζεται με ένα έργο κατασκευής, αλλά περιλαμβάνει και την εγκατάσταση νέου εξοπλισμού, όπως ενός σύνθετου μηχανήματος, σε ένα υπάρχον κτίριο ή στην ύπαιθρο. Ο επί τόπου σχεδιασμός και η επίβλεψη της ανέγερσης ενός κτιρίου καλύπτονται από την παράγραφο 3. Τα Κράτη που επιθυμούν να τροποποιήσουν το κείμενο της παραγράφου ώστε να συμπεριλάβουν ρητή σχετική πρόβλεψη μπορούν να το πράττουν στις μεταξύ τους διμερείς συμβάσεις.

18. Η προϋπόθεση του δωδεκάμηνου ισχύει για κάθε μεμονωμένο εργοτάξιο ή έργο. Κατά τον προσδιορισμό της διάρκειας ύπαρξης του εργοταξίου ή του έργου, δεν συνυπολογίζεται ο χρόνος που δαπάνησε προηγουμένως ο εργολάβος σε άλλα εργοτάξια ή έργα, που είναι εντελώς άσχετα με το εξεταζόμενο. Ένα εργοτάξιο θεωρείται ενιαία μονάδα, ακόμη και εάν βασίζεται σε διάφορες συμβάσεις, υπό τον όρο ότι σχηματίζει ένα συνεκτικό εμπορικό και γεωγραφικό σύνολο. Με την επιφύλαξη αυτού του όρου, ένα εργοτάξιο αποτελεί ενιαία μονάδα ακόμη και εάν οι παραγγελίες προέρχονται από διάφορα πρόσωπα (π.χ. για μια συστοιχία κατοικιών). Το όριο των δώδεκα μηνών έχει δώσει έδαφος για καταστρατηγήσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις έχει διαπιστωθεί ότι επιχειρήσεις (κυρίως εργολάβοι ή υπεργολάβοι που εργάζονται στην υφαλοκρηπίδα ή συμμετέχουν σε δραστηριότητες που συνδέονται με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση της υφαλοκρηπίδας) κα-

τένειμαν τις συμβάσεις τους σε περισσότερα τμήματα, που το καθένα κάλυπτε χρονικό διάστημα μικρότερο των δώδεκα μηνών και τις ανέθεταν σε διαφορετική εταιρεία, η οποία όμως άνηκε στον ίδιο όμιλο. Πέρα από το γεγονός ότι τέτοιου τύπου καταστρατηγήσεις μπορεί, ανάλογα με τις περιστάσεις, να εμπίπτουν στους κανόνες νομοθετικών ή νομολογιακών κανόνων καταπολέμησης της φοροαποφυγής, οι χώρες που τους απασχολεί το εν λόγω ζήτημα μπορούν να υιοθετούν λύσεις στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων.

19. Ένα εργοτάξιο υφίσταται από την ημερομηνία έναρξης των εργασιών του εργολάβου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν προπαρασκευαστικών εργασιών, στη χώρα εγκατάστασης της κατασκευής, π.χ. με την εγκατάσταση γραφείου σχεδιασμού για την κατασκευή. Γενικά, το εργοτάξιο συνεχίζει να υπάρχει ωστόσο οι εργασίες ολοκληρωθούν ή εγκαταλειφθούν οριστικά. Ένα εργοτάξιο δεν θεωρείται ότι παύει να υπάρχει όταν οι εργασίες διακόπτονται προσωρινά. Τυχόν εποχιακές ή άλλες προσωρινές διακοπές πρέπει να συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό του χρόνου ζωής του εργοταξίου. Στις εποχιακές διακοπές συμπεριλαμβάνονται οι διακοπές λόγω κακοκαιρίας. Προσωρινές διακοπές μπορεί να προκληθούν, για παράδειγμα, από ελλείψεις υλικών ή δυσκολίες εργατικής φύσης. Έτσι, για παράδειγμα, εάν ένας εργολάβος ξεκίνησε τις εργασίες σε μια οδό την 1η Μαΐου, διέκοψε την 1η Νοεμβρίου λόγω κακοκαιρίας ή λόγω έλλειψης υλικών και συνέχισε τις εργασίες την 1η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, ολοκληρώνοντας την οδό την 1η Ιουνίου, το έργο κατασκευής του πρέπει να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση, καθώς παρήλθαν δεκατρείς μήνες από την ημερομηνία που ξεκίνησε για πρώτη φορά τις εργασίες (1η Μαΐου) έως την ημερομηνία που οριστικά ολοκλήρωσε (1η Ιουνίου του επόμενου έτους). Σε περίπτωση που μια επιχείρηση (κύριος εργολάβος) που έχει αναλάβει την εκτέλεση ενός συνολικού έργου αναθέτει τμήματα του έργου σε άλλες επιχειρήσεις (υπεργολάβους), το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εργάζεται στο εργοτάξιο ο υπεργολάβος, πρέπει να υπολογίζεται ως χρόνος που έχει δαπανήσει στο έργο κατασκευής ο κύριος εργολάβος. Ο ίδιος ο υπεργολάβος αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στο εργοτάξιο εφόσον οι εκεί δραστηριότητές του διαρκούν πάνω από δώδεκα μήνες.

19.1 Στην περίπτωση των φορολογικώς διαφανών προσωπικών εταιρειών, η προϋπόθεση του δωδεκάμηνου ισχύει σε επίπεδο προσωπικής εταιρείας, όσον αφορά τις δικές της δραστηριότητες. Εάν το χρονικό διάστημα, που παραμένουν στο εργοτάξιο οι εταίροι και οι εργαζόμενοι της προσωπικής εταιρείας, υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες, η επιχειρηματική δραστηριότητα της προσωπικής εταιρείας θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Κατά συνέπεια, κάθε εταίρος θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση για τους σκοπούς της φορολόγησης του μεριδίου του επί των επιχειρηματικών κερδών της προσωπικής εταιρείας, ανεξαρτήτως από τον χρόνο που έχει δαπανήσει ο ίδιος στο εργοτάξιο.

20. Η ίδια η φύση του έργου κατασκευής ή εγκατάστασης μπορεί να είναι τέτοια που να επιβάλλει τη μετακίνηση της δραστηριότητας του εργολάβου συνεχώς ή τουλάχιστον περιστασιακά, κατά την πρόοδο των εργασιών. Τούτο ισχύει, για παράδειγμα, στην κατασκευή οδών ή καναλιών, την εκβάθυνση πλωτών οδών ή την εγκατάσταση αγωγών. Παρομοίως, όταν τμήματα μιας κατασκευής σημαντικών διαστάσεων, όπως μιας πλωτής εξέδρας, συναρμολογούνται σε διάφορες τοποθεσίες μιας χώρας και μετακινούνται σε μια άλλη τοποθεσία εντός της χώρας για την τελική τους συναρμολόγηση, τούτο αποτελεί μέρος ενιαίου έργου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το γεγονός ότι το εργατικό δυναμικό δεν είναι παρόν επί δώδεκα μήνες σε μία συγκεκριμένη τοποθεσία είναι αδιάφορο. Οι δραστηριότητες που διεξάγονται σε κάθε ιδιαίτερο σημείο αποτελούν τμήμα ενιαίου έργου, το οποίο θα πρέπει να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση εφόσον συνολικά διαρκεί πάνω από δώδεκα μήνες.

## Παράγραφος 4

21. Σε αυτή την παράγραφο απαριθμούνται διάφορες επιχειρηματικές δραστηριότητες που αποτελούν εξαιρέσεις στο γενικό ορισμό της παραγράφου 1 και οι οποίες δεν αποτελούν μόνιμες εγκαταστάσεις, ακόμη και όταν η δραστηριότητα διεξάγεται μέσω καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Κοινό χαρακτηριστικό αυτών των δραστηριοτήτων είναι ότι αποτελούν, σε γενικές γραμμές, προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές δραστηριότητες. Αυτό αναφέρεται ρητά στην περίπτωση της εξαίρεσης του εδαφίου ε), η οποία ισοδυναμεί με γενικό περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του ορισμού της παραγράφου 1. Επιπλέον, στο εδάφιο στ) προβλέπεται ότι ο συνδυασμός μεταξύ δραστηριοτήτων οι οποίες αναφέρονται στα εδάφια (α) έως (ε) στον ίδιο καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον η όλη δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων η οποία προκύπτει από αυτόν το συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, οι διατάξεις της παραγράφου 4 αποσκοπούν στην αποτροπή της φορολογίας μιας επιχείρησης ενός Κράτους στο άλλο Κράτος, στην περίπτωση που διεξάγει στο άλλο αυτό Κράτος δραστηριότητες αμιγώς προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

22. Το εδάφιο α) αφορά αποκλειστικά την περίπτωση που μια επιχείρηση αποκτά τη χρήση εγκαταστάσεων για την αποθήκευση, την έκθεση ή την παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων της. Το εδάφιο β) αφορά το ίδιο το απόθεμα εμπορευμάτων και προβλέπει ότι το απόθεμα καθεαυτό δεν λογίζεται μόνιμη εγκατάσταση εάν διατηρείται με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση. Το εδάφιο γ) καλύπτει την περίπτωση που ένα απόθεμα αγαθών ή εμπορευμάτων, το οποίο ανήκει σε μια επιχείρηση, τυγχάνει επεξεργασίας από μια δεύτερη επιχείρηση εκ μέρους ή για λογαριασμό της πρώτης. Η αναφορά του εδαφίου δ) στη συλλογή πληροφοριών αποσκοπεί στο να καλύψει την περίπτωση του γραφείου εφημερίδας, που μοναδικός του σκοπός είναι να ενεργεί ως ένα από τα πολλά «παρακλάδια» του μητρικού φορέα. Η εξαίρεση ενός τέτοιου γραφείου δεν αποτελεί τίποτα περισσότερο από επέκταση της έννοιας της «απλής αγοράς».

23. Στο εδάφιο ε) προβλέπεται ότι ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου η επιχείρηση ασκεί αποκλειστικά μια δραστηριότητα που για την ίδια έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα δεν θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση. Η διατύπωση αυτού του εδαφίου καθιστά περιττή την κατάρτιση περιοριστικού καταλόγου εξαιρέσεων. Επίσης, αυτό το εδάφιο εισάγει μια γενικευμένη εξαίρεση του γενικού ορισμού της παραγράφου 1 και, εξεταζόμενο υπό το πρίσμα της παραγράφου 1, παρέχει ένα πιο επιλεκτικό κριτήριο για τον προσδιορισμό του τι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Κατά έναν σημαντικό βαθμό περιορίζει αυτόν τον ορισμό και εξαιρεί από το μάλλον ευρύ πεδίο εφαρμογής του μια σειρά από τύπους επιχειρηματικών οργανώσεων, οι οποίες αν και διεξάγουν τις δραστηριότητες τους από καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν λογίζονται ως μόνιμες εγκαταστάσεις. Γίνεται δεκτό ότι ένας τέτοιος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στην παραγωγικότητα της επιχείρησης, αλλά οι υπηρεσίες που προσφέρει απέχουν τόσο από την πραγματική δημιουργία κερδών που είναι δύσκολο να αποδώσει κανείς οποιοδήποτε κέρδος στον υπό εξέταση καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Παραδείγματα αποτελούν οι καθορισμένοι τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για διαφημιστικούς σκοπούς ή για την παροχή πληροφοριών ή για επιστημονική έρευνα ή για την εξυπηρέτηση σύμβασης παραχώρησης διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή τεχνογνωσίας, εφόσον οι εν λόγω δραστηριότητες είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

24. Είναι συχνά δύσκολο να διακρίνει κανείς ποιες δραστηριότητες έχουν προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα και ποιες όχι. Το αποφασιστικό κριτήριο είναι το εάν καθεαυτή η δραστη-

ριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποτελεί αναγκαίο και σημαντικό τμήμα της δραστηριότητας της επιχείρησης συνολικά. Κάθε μεμονωμένη περίπτωση πρέπει να εξετάζεται κατ' ουσίαν. Σε κάθε περίπτωση, ένας καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, του οποίου ο γενικός σκοπός ταυτίζεται με τον γενικό σκοπό της επιχείρησης συνολικά, δεν ασκεί προπαρασκευαστική ή βοηθητική δραστηριότητα. Όταν, για παράδειγμα, σκοπός της επιχείρησης είναι η εξυπηρέτηση συμβάσεων παραχώρησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας ή τεχνολογίας, ένας καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εν λόγω επιχείρησης, που ασκεί τέτοιου τύπου δραστηριότητα, δεν μπορεί να απολαμβάνει τα προνόμια του εδαφίου ε). Ένας καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οποίος ασκεί λειτουργίες διοίκησης μιας επιχείρησης ή έστω τμήματος επιχείρησης ή ομάδας του ομίλου δεν μπορεί να θεωρείται ότι ασκεί προπαρασκευαστική ή βοηθητική δραστηριότητα, καθώς η εν λόγω διοικητική δραστηριότητα υπερβαίνει αυτό το επίπεδο. Στις περιπτώσεις που επιχειρήσεις με διεθνή παρακλάδια ιδρύουν «γραφείο διοίκησης» σε Κράτη στα οποία διατηρούν θυγατρικές, μόνιμες εγκαταστάσεις, αντιπροσώπους ή δικαιοδόχους και το εν λόγω γραφείο ασκεί λειτουργίες εποπτείας και συντονισμού όλων των τμημάτων της επιχείρησης εντός της αντίστοιχης περιφέρειας, κανονικά θεωρείται ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, καθώς το γραφείο διοίκησης εμπίπτει στην έννοια του γραφείου της παραγράφου 2. Όταν ένας μεγάλος διεθνής όμιλος αναθέτει όλες τις διοικητικές λειτουργίες σε περιφερειακά γραφεία διοίκησης, με αποτέλεσμα οι λειτουργίες του κεντρικού γραφείου του ομίλου να περιορίζονται σε γενική εποπτεία (οι επονομαζόμενες πολυκεντρικές επιχειρήσεις) πρέπει και τα περιφερειακά γραφεία διοίκησης να θεωρούνται «έδρα διοίκησης» υπό την έννοια του εδαφίου α) της παραγράφου 2. Η λειτουργία της διοίκησης μιας επιχείρησης, ακόμη και εάν καλύπτει ένα ορισμένο πεδίο των λειτουργιών του ομίλου, αποτελεί ουσιώδες τμήμα των λειτουργιών της επιχείρησης και κατά συνέπεια αποκλείεται να θεωρείται δραστηριότητα με προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του εδαφίου ε) της παραγράφου 4.

25. Μόνιμη εγκατάσταση ιδρύεται επίσης όταν μια επιχείρηση διατηρεί καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για την παράδοση ανταλλακτικών σε πελάτες, για μηχανήματα που παρέχει σε αυτούς, εφόσον επιπλέον συντηρεί ή επισκευάζει τα εν λόγω μηχανήματα, καθώς τούτο υπερβαίνει την απλή παράδοση του εδαφίου α) της παραγράφου 4. Δεδομένου ότι αυτοί οι οργανισμοί υπηρεσιών υποστήριξης μετά την πώληση παρέχουν ένα αναγκαίο και σημαντικό τμήμα των υπηρεσιών μιας επιχείρησης απέναντι στους πελάτες της, οι δραστηριότητές τους δεν είναι απλώς βοηθητικές. Το εδάφιο ε) εφαρμόζεται μόνο εφόσον η δραστηριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων περιορίζεται σε προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα. Τούτο δεν ισχύει όταν, για παράδειγμα, ο καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν παρέχει απλά πληροφόρηση αλλά καταρτίζει σχέδια κλπ. ειδικά προσαρμοσμένα στους σκοπούς καθενός πελάτη. Ούτε ισχύει όταν μια ερευνητική εγκατάσταση αναπτύσσει δραστηριότητες παραγωγής.

26. Επιπλέον, στο εδάφιο ε) καθίσταται σαφές ότι οι δραστηριότητες του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων πρέπει να διεξάγονται για την επιχείρηση. Ένας καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που παρέχει υπηρεσίες όχι μόνο προς την επιχείρηση στην οποία ανήκει αλλά και άμεσα προς άλλες επιχειρήσεις, π.χ. προς άλλες εταιρείες του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία που κατέχει τον καθορισμένο τόπο, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εδαφίου ε).

26.1 Ένα άλλο παράδειγμα είναι οι εγκαταστάσεις καλωδίων ή αγωγών που διασχίζουν την επικράτεια μιας χώρας. Πέρα από το γεγονός ότι το εισόδημα που αποκτάται από τον κύριο ή τον φορέα εκμετάλλευσης των εν λόγω εγκαταστάσεων για τη χρήση τους από άλλες επιχειρήσεις ρυθμίζεται από το Άρθρο 6, όταν συνιστούν ακίνητη περιουσία βάσει της παραγράφου 2 του Άρθρου

6, ενδέχεται να προκύψει το ζήτημα εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4 σε αυτές τις περιπτώσεις. Όταν αυτές οι εγκαταστάσεις χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά περιουσιακών στοιχείων άλλων επιχειρήσεων, το εδάφιο α), το οποίο περιορίζεται στην παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση που χρησιμοποιεί την εγκατάσταση, δεν εφαρμόζεται ως προς τον κύριο ή τον φορέα εκμετάλλευσης των εγκαταστάσεων. Το εδάφιο ε) δεν εφαρμόζεται ούτε όσον αφορά την επιχείρηση, καθώς τα καλώδια ή οι αγωγοί δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για αυτήν και η χρήση τους δεν έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα, δεδομένης της φύσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εν λόγω επιχείρησης. Η κατάσταση διαφέρει, ωστόσο, όταν μια επιχείρηση έχει την κυριότητα και εκμεταλλεύεται ένα καλώδιο ή έναν αγωγό που διασχίζει την επικράτεια μιας χώρας αποκλειστικά με σκοπό τη μεταφορά των δικών της περιουσιακών στοιχείων και η εν λόγω μεταφορά έχει παρεπόμενο μόνο χαρακτήρα έναντι της επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής της επιχείρησης, όπως στην περίπτωση μιας επιχείρησης που δραστηριοποιείται στη διύλιση πετρελαίου και έχει στην κυριότητα της και εκμεταλλεύεται έναν αγωγό που διασχίζει την επικράτεια μιας χώρας αποκλειστικά για τη μεταφορά του δικού της πετρελαίου στο δικό της διυλιστήριο, που βρίσκεται σε άλλη χώρα. Σε αυτή την περίπτωση εφαρμόζεται το εδάφιο α).

27. Όπως προαναφέρθηκε στην παράγραφο 21 ανωτέρω, η παράγραφος 4 έχει σχεδιαστεί να εισάγει εξαιρέσεις στον γενικό ορισμό της παραγράφου 1, ως προς τους καθορισμένους τρόπους επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που σχετίζονται με δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το εδάφιο στ) της παραγράφου 4, το γεγονός ότι ένας καθορισμένος τρόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων συνδυάζει οποιοσδήποτε από τις δραστηριότητες των εδαφίων α) έως ε) της παραγράφου 4, δεν σημαίνει από μόνο του ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση. Όταν η συνδυασμένη δραστηριότητα σε έναν τέτοιο καθορισμένο τρόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι απλώς προπαρασκευαστική ή βοηθητική, δεν θεωρείται ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση. Οι εν λόγω συνδυασμοί δεν πρέπει να εξετάζονται αυστηρά, αλλά υπό το πρίσμα των ειδικότερων περιστάσεων. Το κριτήριο του «προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα» ερμηνεύεται με τον ίδιο τρόπο, όπως αναλύθηκε για το ίδιο κριτήριο του εδαφίου ε) (βλ. παραγράφους 24 και 25 ανωτέρω). Τα Κράτη που επιθυμούν να μην απαγορεύσουν κανέναν συνδυασμό των στοιχείων που αναφέρονται στα εδάφια α) έως ε), αδιαφορώντας για το εάν ικανοποιείται το κριτήριο του προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα του συνδυασμού, μπορούν να το πράττουν διαγράφοντας τις λέξεις από «εφόσον» έως «χαρακτήρα» του εδαφίου στ).

27.1 Το εδάφιο στ) δεν έχει σημασία σε περίπτωση που μια εταιρεία διατηρεί διάφορους καθορισμένους τρόπους επιχειρηματικών δραστηριοτήτων υπό την έννοια των εδαφίων α) έως ε), εφόσον διακρίνονται μεταξύ τους τοπικά και οργανωτικά, καθώς σε αυτή την περίπτωση κάθε τρόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά και μεμονωμένα για να διαπιστωθεί εάν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση. Οι τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν είναι «οργανωτικά διακριτοί» όταν επιτελούν συμπληρωματικές λειτουργίες σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, όπως η παραλαβή και αποθήκευση αγαθών σε έναν τόπο, η διακίνηση των αγαθών μεταξύ τους κλπ. Μια επιχείρηση δεν επιτρέπεται να κατακερματίζει ένα σύνολο επιχειρηματικών λειτουργιών σε περισσότερες μικρότερες λειτουργίες προκειμένου να ισχυριστεί ότι καθεμιά δραστηριοποιείται απλώς σε προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές δραστηριότητες.

28. Οι καθορισμένοι τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της παραγράφου 4 δεν μπορεί να θεωρείται ότι συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις στο μέτρο που οι δραστηριότητές τους περιορίζονται στις λειτουργίες που αποτελούν το προαπαιτούμενο για να θεωρηθεί ότι ο καθορισμένος τρόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Τούτο ισχύει ακόμη και όταν οι συμβάσεις που απαιτούνται για την έναρξη και διεξαγωγή των επιχειρηματικών δρα-

στηριοτήτων συνάπτονται από τους ίδιους τους υπεύθυνους των τόπων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Οι εργαζόμενοι στους τόπους επιχειρηματικών δραστηριοτήτων υπό την έννοια της παραγράφου 4, που έχουν εξουσία σύναψης τέτοιων συμβάσεων δεν θεωρούνται αντιπρόσωποι υπό την έννοια της παραγράφου 5. Μια σχετική περίπτωση είναι ένα ερευνητικό ίδρυμα, ο διευθυντής του οποίου έχει εξουσία σύναψης των συμβάσεων που απαιτούνται για τη διατήρησή του και ο οποίος ασκεί αυτή την αρμοδιότητα στο πλαίσιο των λειτουργιών του ιδρύματος. Μόνιμη εγκατάσταση, ωστόσο, υφίσταται όταν ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον οποίο ασκούνται οποιοσδήποτε από τις λειτουργίες της παραγράφου 4 τις ασκεί όχι μόνο για λογαριασμό της επιχείρησης στην οποία ανήκει, αλλά και για λογαριασμό άλλων επιχειρήσεων. Εάν για παράδειγμα ένα διαφημιστικό πρακτορείο που διατηρείται από μια επιχείρηση αναπτύσσει διαφημιστική δραστηριότητα για άλλες επιχειρήσεις, θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης από την οποία διατηρείται.

29. Εάν ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων υπό την έννοια της παραγράφου 4 κριθεί ότι δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, η παρούσα εξαίρεση εφαρμόζεται αναλογικά και στη διάθεση της κινητής περιουσίας που αποτελεί τμήμα της επαγγελματικής περιουσίας του τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, κατά τη λήξη της δραστηριότητας της επιχείρησης στην εν λόγω εγκατάσταση (βλ. ανωτέρω παράγραφο 11 και παράγραφο 2 του Άρθρου 13). Δεδομένου, για παράδειγμα, ότι η έκθεση εμπορευμάτων εξαιρείται από τα εδάφια α) και β), η πώληση εμπορευμάτων κατά τη λήξη μιας εμπορικής έκθεσης ή συνεδρίου καλύπτεται από αυτή την εξαίρεση. Η εξαίρεση φυσικά δεν ισχύει για πωλήσεις εμπορευμάτων που δεν εκτίθενται στην εμπορική έκθεση ή το συνέδριο.

30. Ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που χρησιμοποιείται τόσο για δραστηριότητες που ανήκουν στις εξαιρέσεις (παράγραφος 4), όσο και για άλλες δραστηριότητες θεωρείται μία ενιαία μόνιμη εγκατάσταση και φορολογείται ως προς και τους δύο τύπους δραστηριοτήτων. Τούτο ισχύει, για παράδειγμα, όταν μια αποθήκη, που διατηρείται για την παράδοση αγαθών, δραστηριοποιείται και στις πωλήσεις.

## Παράγραφος 5

31. Αποτελεί γενικά αποδεκτή αρχή ότι μια επιχείρηση πρέπει να θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος, εφόσον, υπό ορισμένες προϋποθέσεις υπάρχει ένα πρόσωπο που ενεργεί εκ μέρους της, ακόμη και εάν η επιχείρηση δεν διαθέτει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο εν λόγω Κράτος, υπό την έννοια των παραγράφων 1 και 2. Αυτός ο όρος αποσκοπεί στο να παραχωρήσει στο Κράτος το δικαίωμα να επιβάλλει φορολογία στις εν λόγω περιπτώσεις. Έτσι, στην παράγραφο 5 ορίζονται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μια επιχείρηση θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση ως προς οποιαδήποτε δραστηριότητα προσώπου που ενεργεί για αυτήν. Το κείμενο της παραγράφου αναδιατυπώθηκε στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977, ώστε να αποσαφηνιστεί η στόχευση του αντίστοιχου όρου του Σχεδίου Σύμβασης του 1963 χωρίς να αλλάξει η ουσία της πέρα από μια διεύρυνση των εξαιρούμενων δραστηριοτήτων του προσώπου.

32. Τα πρόσωπα των οποίων οι δραστηριότητες μπορούν να συστήσουν μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση είναι οι επονομαζόμενοι εξαρτημένοι αντιπρόσωποι, δηλαδή πρόσωπα, εργαζόμενοι της επιχείρησης ή μη, που δεν είναι ανεξάρτητοι αντιπρόσωποι που υπάγονται στην παράγραφο 6. Αυτά τα πρόσωπα μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες και δεν είναι απαραίτητο να είναι κάτοικοι ή να διαθέτουν τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο Κράτος στο οποίο

ενεργούν για την επιχείρηση. Δεν θα ήταν ευνοϊκή για τις διεθνείς οικονομικές σχέσεις μια ρύθμιση ότι η διατήρηση εξαρτημένου αντιπροσώπου συνεπάγεται τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση. Αυτή η μεταχείριση πρέπει να περιορίζεται στα πρόσωπα που εν όψει του εύρους των εξουσιών τους ή της φύσης της δραστηριότητάς τους εμπλέκουν την επιχείρηση έως ένα ορισμένο βαθμό σε επιχειρηματικές δραστηριότητες στο αντίστοιχο Κράτος. Ως εκ τούτου, η παράγραφος 5 βασίζεται στο ότι μόνο τα πρόσωπα που έχουν εξουσία σύναψης συμβάσεων μπορούν να οδηγήσουν σε μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση, που τα διατηρεί. Σε αυτή την περίπτωση, το πρόσωπο έχει επαρκή εξουσία ώστε να δεσμεύει τη συμμετοχή της επιχείρησης στην επιχειρηματική δραστηριότητα στο αντίστοιχο Κράτος. Η χρήση του όρου «μόνιμη εγκατάσταση» σε αυτό το πλαίσιο προϋποθέτει, φυσικά, ότι το πρόσωπο ασκεί την εν λόγω εξουσία επανειλημμένα και όχι μόνο σε μεμονωμένες περιπτώσεις.

32.1 Επίσης, η φράση «εξουσία να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης» δεν περιορίζει την εφαρμογή της παραγράφου στους αντιπροσώπους που συνάπτουν συμβάσεις κυριολεκτικά στο όνομα της εταιρείας· ο όρος εφαρμόζεται εξίσου στους αντιπροσώπους που συνάπτουν συμβάσεις δεσμευτικές για την επιχείρηση ακόμη και εάν αυτές οι συμβάσεις δεν είναι στο όνομά της. Η μη ενεργή συμμετοχή της επιχείρησης στις συναλλαγές μπορεί να είναι ενδεικτική ως προς την παραχώρηση εξουσίας σε αντιπρόσωπο. Για παράδειγμα, ένας αντιπρόσωπος θεωρείται ότι κατέχει πραγματική εξουσία σύναψης συμβάσεων όταν αναζητά ενεργά και λαμβάνει (αλλά δεν οριστικοποιεί τυπικά) παραγγελίες που αποστέλλονται απευθείας σε αποθήκη από την οποία παραδίδονται αγαθά και η αλλοδαπή επιχείρηση εγκρίνει τακτικά τις συναλλαγές.

33. Η εξουσία σύναψης συμβάσεων πρέπει να αφορά συμβάσεις που σχετίζονται με λειτουργίες οι οποίες αποτελούν τον τομέα δραστηριοποίησης της επιχείρησης. Είναι αδιάφορο, π.χ. εάν το πρόσωπο έχει εξουσία να προσλαμβάνει εργαζόμενους για την επιχείρηση, ώστε να βοηθούν στις δραστηριότητες τις οποίες αναπτύσσει το ίδιο για την επιχείρηση ή εάν το πρόσωπο έχει εξουσία να συνάπτει στο όνομα της επιχείρησης παρόμοιες συμβάσεις που αφορούν αποκλειστικά εσωτερικές λειτουργίες. Επιπλέον, η εξουσία πρέπει να ασκείται συστηματικά στο άλλο Κράτος. Το κατά πόσο ισχύει κάτι τέτοιο διαπιστώνεται βάσει των εμπορικών δεδομένων της κατάστασης. Ένα πρόσωπο που έχει εξουσία διαπραγμάτευσης όλων των στοιχείων και λεπτομερειών μιας σύμβασης με τρόπο δεσμευτικό για την επιχείρηση λογίζεται ότι ασκεί την εν λόγω εξουσία «στο Κράτος αυτό», ακόμη και εάν η σύμβαση υπογράφεται από άλλο πρόσωπο στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η επιχείρηση ή εάν στο πρώτο πρόσωπο δεν έχει επισήμως παραχωρηθεί εξουσία εκπροσώπησης. Εντούτοις, από μόνο του το γεγονός ότι ένα πρόσωπο έχει παραστεί ή ακόμη και ότι έχει συμμετάσχει σε διαπραγματεύσεις σε ένα Κράτος μεταξύ μιας επιχείρησης και ενός πελάτη δεν αρκεί για να συναχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει ασκήσει εξουσία σύναψης συμβάσεων στο όνομα της επιχείρησης στο συγκεκριμένο Κράτος. Το γεγονός, ωστόσο, ότι ένα πρόσωπο έχει παραστεί ή ακόμη και ότι έχει συμμετάσχει σε διαπραγματεύσεις μπορεί να αποτελεί σχετικό παράγοντα για τον προσδιορισμό των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων, που ασκούνται από το εν λόγω πρόσωπο για λογαριασμό της επιχείρησης. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 4, η διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για τους σκοπούς που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή θεωρείται ότι δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, ένα πρόσωπο του οποίου οι δραστηριότητες περιορίζονται σε αυτούς τους σκοπούς επίσης δεν δημιουργεί μόνιμη εγκατάσταση.

33.1 Η προϋπόθεση ότι ένας αντιπρόσωπος πρέπει να ασκεί «συστηματικά» την εξουσία σύναψης συμβάσεων απηχεί την υποκειμένη αρχή του Άρθρου 5, ότι η παρουσία μιας επιχείρησης σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος πρέπει να είναι κάτι περισσότερο από απλά προσωρινή, προκειμένου να θεωρείται ότι η επιχείρηση διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση και, ως εκ τούτου, φορολογη-



τέα παρουσία στο εν λόγω Κράτος. Η έκταση και συχνότητα της δραστηριότητας που απαιτείται για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο αντιπρόσωπος «συστηματικά ασκεί» εξουσία σύναψης του αντιπροσώπουσυμβάσεων εξαρτάται από τη φύση των συμβάσεων και από την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης-εντολέα. Είναι αδύνατο η θέσπιση ενός ασφαλούς κριτηρίου συχνότητας. Εντούτοις, για τη σχετική διαπίστωση βαρύνουν οι ίδιοι παράγοντες με αυτούς της παραγράφου 6.

34. Όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 5, υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, στο βαθμό που το πρόσωπο ενεργεί για αυτήν, δηλαδή όχι μόνο στο βαθμό που το εν λόγω πρόσωπο ασκεί την εξουσία σύναψης συμβάσεων στο όνομα της επιχείρησης.

35. Σύμφωνα με την παράγραφο 5, μόνο τα πρόσωπα που πληρούν τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις μπορούν να δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση, εξαιρουμένων όλων των άλλων προσώπων. Σημειωτέον, ωστόσο, ότι η παράγραφος 5 παρέχει απλώς ένα εναλλακτικό κριτήριο για το εάν μια επιχείρηση έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος. Εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι μια επιχείρηση έχει μόνιμη εγκατάσταση υπό την έννοια των παραγράφων 1 και 2 (με την επιφύλαξη των όρων της παραγράφου 4), δεν είναι αναγκαίο να αποδεικνύεται ότι το υπεύθυνο πρόσωπο εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 5.

## Παράγραφος 6

36. Όταν μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει σε αυτό το Κράτος εργασίες μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου αντιπροσώπου, δεν φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ως προς αυτές τις συναλλαγές, εάν ο αντιπρόσωπος ενεργεί μέσα στα συνήθη πλαίσια της δραστηριότητάς του (βλ. ανωτέρω παράγραφο 32). Παρόλο που είναι αυτονόητο ότι ένας τέτοιου είδους αντιπρόσωπος που εκπροσωπεί μια διακριτή επιχείρηση δεν μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, η παράγραφος 6 έχει συμπεριληφθεί στο Άρθρο για λόγους σαφήνειας και έμφασης.

37. Ένα πρόσωπο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 6, δηλαδή δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας ενεργεί, μόνον εφόσον:

- α) είναι ανεξάρτητος από την επιχείρηση, τόσο νομικά, όσο και οικονομικά και
- β) ενεργεί μέσα στα συνήθη πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, όταν ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης.

38. Το εάν ένα πρόσωπο είναι ανεξάρτητο από την επιχείρηση που εκπροσωπεί εξαρτάται από την έκταση των υποχρεώσεων που αυτό το πρόσωπο έχει έναντι της επιχείρησης. Όταν οι εμπορικές δραστηριότητες που το εν λόγω πρόσωπο αναπτύσσει για την επιχείρηση διέπονται από λεπτομερείς οδηγίες ή υπόκεινται σε συνολικό έλεγχο εκ μέρους της, το πρόσωπο αυτό δεν μπορεί να θεωρείται ότι είναι ανεξάρτητο από αυτή την επιχείρηση. Ένα άλλο σημαντικό κριτήριο είναι εάν ο επιχειρηματικός κίνδυνος αναλαμβάνεται από το πρόσωπο ή από την επιχείρηση που αυτό εκπροσωπεί.

38.1 Σε σχέση με το κριτήριο της νομικής εξάρτησης, πρέπει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος που μια μητρική εταιρεία ασκεί σε μια θυγατρική της υπό την ιδιότητα του μετόχου δεν ασκεί καμία επίδραση κατά την εξέταση της εξάρτησης ή μη της θυγατρικής υπό την ιδιότητά της ως αντιπρόσωπο της μητρικής εταιρείας. Τούτο συνάδει με τον κανόνα της παραγράφου 7 του Άρθρου 5. Εντούτοις, σύμφωνα και με την παράγραφο 41 των Ερμηνευτικών Σχολίων, η θυγατρική μπορεί να θεωρεί-

ται εξαρτημένος αντιπρόσωπος της μητρικής της με την εφαρμογή των ίδιων κριτηρίων που ισχύουν για τις μη συνδεδεμένες εταιρείες.

38.2 Οι ακόλουθες παράμετροι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την κρίση αν ένας αντιπρόσωπος είναι ανεξάρτητος.

38.3 Ένας ανεξάρτητος αντιπρόσωπος κατά κανόνα είναι υπεύθυνος έναντι του εντολέα του για τα αποτελέσματα των εργασιών του, αλλά δεν υποβάλλεται σε σημαντικό έλεγχο ως προς τον τρόπο που εκτελεί αυτές τις εργασίες. Δεν ακολουθεί λεπτομερείς οδηγίες του εντολέα ως προς τη διεξαγωγή των εργασιών του. Το γεγονός ότι ο εντολέας βασίζεται στις εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις του αντιπροσώπου αποτελεί ένδειξη ανεξαρτησίας.

38.4 Τυχόν περιορισμοί στην κλίμακα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που μπορεί να αναπτύσσει ο αντιπρόσωπος σαφώς επηρεάζουν το εύρος των αρμοδιοτήτων του αντιπροσώπου. Ωστόσο, τέτοιοι περιορισμοί είναι άσχετοι με την εξάρτηση που προσδιορίζεται με εξέταση του βαθμού στον οποίο ο αντιπρόσωπος ενεργεί ελεύθερα κατά τη διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητας για λογαριασμό του εντολέα, στο πλαίσιο της εξουσίας που χορηγείται συμβατικά.

38.5 Ενδεχομένως να αποτελεί στοιχείο της λειτουργίας μιας σύμβασης ότι ο αντιπρόσωπος παρέχει ουσιαστική πληροφόρηση στον εντολέα σε σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται στο πλαίσιο της σύμβασης. Αυτό από μόνο του δεν αποτελεί επαρκές κριτήριο για τον προσδιορισμό της εξάρτησης του αντιπροσώπου, εκτός εάν η πληροφόρηση παρέχεται στο πλαίσιο της εξασφάλισης έγκρισης του εντολέα σχετικά με τον τρόπο διεξαγωγής της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η παροχή πληροφόρησης που αποσκοπεί απλώς στη διασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της σύμβασης και στη διατήρηση καλών σχέσεων με τον εντολέα δεν αποτελεί ένδειξη εξάρτησης.

38.6 Ένας άλλος παράγοντας προς εξέταση κατά τον προσδιορισμό της ανεξαρτησίας είναι ο αριθμός των εντολέων που εκπροσωπούνται από τον αντιπρόσωπο. Η ύπαρξη ανεξαρτησίας είναι λιγότερο πιθανή εάν οι δραστηριότητες του αντιπροσώπου εκτελούνται εξολοκλήρου ή σχεδόν εξολοκλήρου για λογαριασμό μίας μόνο επιχείρησης, καθ' όλη τη διάρκεια της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή για μεγάλο χρονικό διάστημα. Ωστόσο, από μόνο του αυτό το στοιχείο δεν είναι καθοριστικό. Για να προσδιοριστεί εάν οι δραστηριότητες του αντιπροσώπου συνιστούν αυτόνομη επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από τον ίδιο για την οποία φέρει τον κίνδυνο και λαμβάνει αντάλλαγμα χρησιμοποιώντας τις επιχειρηματικές του δεξιότητες και γνώσεις, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα δεδομένα και οι περιστάσεις. Όταν ένας αντιπρόσωπος, κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, ενεργεί για διάφορους εντολείς και κανένας από αυτούς δεν κυριαρχεί ως προς τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκεί ο αντιπρόσωπος, ενδέχεται να υφίσταται νομική εξάρτηση εάν οι εντολές ενεργούν από κοινού και συντονισμένα ώστε να ελέγχουν τις ενέργειες του αντιπροσώπου κατά την πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που ασκεί για λογαριασμό τους.

38.7 Ένα πρόσωπο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενεργεί κατά τη συνήθη πορεία των δικών του επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εάν εκτελεί, στη θέση της επιχείρησης, δραστηριότητες που οικονομικά ανήκουν στη σφαίρα της επιχείρησης και όχι στην σφαίρα των δικών του επιχειρηματικών λειτουργιών. Όταν, για παράδειγμα, ένας αντιπρόσωπος με προμήθεια δεν περιορίζεται στην πώληση αγαθών ή εμπορευμάτων της επιχείρησης στο όνομά του αλλά ενεργεί συστηματικά, σε σχέση με την εν λόγω επιχείρηση, ως μόνιμος αντιπρόσωπος με εξουσία σύναψης συμβάσεων, θεωρείται ότι, για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, καθώς ενεργεί καθ' υπέρβαση της συνήθους πορείας του επιχειρηματικού του αντικειμένου ή της επιχειρηματι-

κής του δραστηριότητας (δηλαδή του αντιπροσώπου με προμήθεια), εκτός εάν οι δραστηριότητες του περιορίζονται σε αυτές που αναφέρονται στο τέλος της παραγράφου 5.

38.8 Για να αποφασίσει κανείς εάν συγκεκριμένες δραστηριότητες εμπίπτουν ή όχι στη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας ενός αντιπροσώπου, πρέπει να εξετάσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται συνήθως στο πλαίσιο του επιχειρηματικού αντικειμένου του αντιπροσώπου ως μεσίτη, αντιπροσώπου με προμήθεια ή άλλου τύπου ανεξάρτητου αντιπροσώπου, και όχι τις λοιπές επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται από αυτόν. Παρόλο που κανονικά η σύγκριση θα έπρεπε να είναι με τις δραστηριότητες που είναι συνήθεις για το επιχειρηματικό αντικείμενο του αντιπροσώπου, σε συγκεκριμένες περιστάσεις μπορούν να χρησιμοποιούνται και άλλα συμπληρωματικά κριτήρια, παράλληλα ή εναλλακτικά, π.χ. όταν οι δραστηριότητες του αντιπροσώπου δεν σχετίζονται με κάποιο συνηθισμένο επιχειρηματικό αντικείμενο.

39. Σύμφωνα με τον ορισμό του όρου «μόνιμη εγκατάσταση» μια ασφαλιστική εταιρεία ενός Κράτους μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος επί της ασφαλιστικής επιχειρηματικής της δραστηριότητας, εφόσον διαθέτει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων υπό την έννοια της παραγράφου 1 ή εφόσον αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω κάποιου προσώπου, υπό την έννοια της παραγράφου 5. Δεδομένου ότι τα πρακτορεία των αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιρειών μερικές φορές δεν πληρούν καμία από αυτές τις απαιτήσεις, οι εν λόγω εταιρείες είναι εύλογο να αναπτύσσουν μεγάλης κλίμακας επιχειρηματικές δραστηριότητες σε ένα Κράτος χωρίς να φορολογούνται σε αυτό τα κέρδη που προκύπτουν από αυτές τις δραστηριότητες. Για την αποτροπή αυτής της πιθανότητας, σε πολλές συμβάσεις που έχουν συναφθεί από Κράτη Μέλη του ΟΟΣΑ, έχει συμπεριληφθεί όρος που προβλέπει ότι οι ασφαλιστικές εταιρείες ενός Κράτους θεωρείται ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Κράτος εάν εισπράττουν ασφάλιστρα σε αυτό το άλλο Κράτος μέσω αντιπροσώπου, που είναι εγκατεστημένος εκεί - εκτός από τον αντιπρόσωπο που συνιστά ήδη μόνιμη εγκατάσταση δυνάμει της παραγράφου 5 -, ή ασφαλίζουν κινδύνους που εντοπίζονται σε εκείνη την επικράτεια, μέσω του ως άνω αντιπροσώπου. Η απόφαση για το εάν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ένας τέτοιος όρος σε μια σύμβαση εξαρτάται από τα πραγματικά και νομικά δεδομένα, που επικρατούν στα αντίστοιχα Συμβαλλόμενα Κράτη. Ως εκ τούτου, συχνά δεν προβλέπεται τέτοιος όρος. Υπό αυτό το πρίσμα, δεν θεωρήθηκε σκόπιμη η συμπερίληψη ενός τέτοιου όρου στο Υπόδειγμα Σύμβασης.

## Παράγραφος 7

40. Γενικά γίνεται αποδεκτό ότι η ύπαρξη μιας θυγατρικής εταιρείας δεν καθιστά από μόνη της την εν λόγω θυγατρική μόνιμη εγκατάσταση τη μητρικής εταιρείας. Αυτό συνάγεται από την αρχή ότι η θυγατρική, από φορολογική άποψη, συνιστά ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο. Ακόμη και το γεγονός ότι το επιχειρηματικό αντικείμενο ή η επιχειρηματική δραστηριότητα που αναπτύσσει η θυγατρική εταιρεία τελεί υπό τη διαχείριση της μητρικής εταιρείας δεν καθιστά τη θυγατρική εταιρεία μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρείας.

41. Μια μητρική εταιρεία, ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί, σύμφωνα με τους κανόνες των παραγράφων 1 ή 5 του Άρθρου, ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος όπου βρίσκεται ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μίας θυγατρικής. Κατά συνέπεια, τυχόν χώροι ή εγκαταστάσεις που ανήκουν στη θυγατρική και βρίσκονται στη διάθεση της μητρικής εταιρείας (βλ. ανωτέρω παραγράφους 4, 5 και 6) και που αποτελούν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου η μητρική εταιρεία διεξάγει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες, συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρείας βάσει της παραγράφου 1, με την επιφύλαξη των πα-

ραγράφων 3 και 4 του Άρθρου (βλ. π.χ. το παράδειγμα της παραγράφου 4.3 ανωτέρω). Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 5, μια μητρική εταιρεία θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος αναφορικά με δραστηριότητες που αναλαμβάνει για αυτήν η θυγατρική της, εάν η θυγατρική διαθέτει και ασκεί συστηματικά σε αυτό το Κράτος εξουσία σύναψης συμβάσεων στο όνομα της μητρικής εταιρείας (βλ. παραγράφους 32, 33 και 34 ανωτέρω), εκτός εάν οι εν λόγω δραστηριότητες περιορίζονται σε αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του Άρθρου ή εκτός εάν η θυγατρική ενεργεί κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων ως ανεξάρτητος αντιπρόσωπος, για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6 του Άρθρου.

41.1 Οι ίδιες αρχές ισχύουν για κάθε εταιρεία που ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο, ώστε μία τέτοια εταιρεία να θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος όταν έχει στη διάθεσή της (βλ. ανωτέρω παραγράφους 4, 5 και 6) και χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που ανήκουν σε άλλη εταιρεία του ομίλου ή εάν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Άρθρου (βλ. παραγράφους 32, 33 και 34 ανωτέρω). Ο προσδιορισμός της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τους κανόνες των παραγράφων 1 ή 5 του Άρθρου, πρέπει ωστόσο να γίνεται ξεχωριστά για κάθε εταιρεία του ομίλου. Κατά συνέπεια, η ύπαρξη σε ένα Κράτος μόνιμης εγκατάστασης μιας εταιρείας ενός ομίλου δεν σχετίζεται με το εάν μια άλλη εταιρεία του ομίλου διαθέτει η ίδια μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω Κράτος.

42. Παρόλο που οι εγκαταστάσεις που ανήκουν σε μια εταιρεία, η οποία είναι μέλος ενός πολυεθνικού ομίλου, μπορεί να τεθούν στη διάθεση μιας άλλης εταιρείας του ομίλου και, με την επιφύλαξη των υπολοίπων προϋποθέσεων του Άρθρου 5, μπορεί να αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση αυτής της άλλης εταιρείας εφόσον οι επιχειρηματικές της δραστηριότητες διεξάγονται μέσω αυτού του τόπου, είναι σημαντικό να διακρίνουμε αυτή την περίπτωση από τη συνηθισμένη κατάσταση κατά την οποία μια εταιρεία μέλος ενός πολυεθνικού ομίλου παρέχει υπηρεσίες (π.χ. διοικητικές υπηρεσίες) σε μια άλλη εταιρεία του ομίλου στο πλαίσιο της δικής της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία διεξάγεται από διαφορετικές εγκαταστάσεις από αυτές της άλλης εταιρείας και με δικό της προσωπικό. Σε αυτή την περίπτωση, ο τόπος παροχής αυτών των υπηρεσιών δεν βρίσκεται στη διάθεση της τελευταίας εταιρείας και οι επιχειρηματικές της δραστηριότητες δεν διεξάγονται από αυτόν τον τόπο. Ως εκ τούτου, ο ως άνω τόπος δεν μπορεί να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση της εταιρείας στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Πράγματι, το γεγονός ότι οι δραστηριότητες μιας εταιρείας σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία μπορεί να προσφέρουν οικονομικά πλεονεκτήματα στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης εταιρείας δεν σημαίνει ότι αυτή η τελευταία διεξάγει την επιχειρηματική της δραστηριότητα μέσω αυτής της τοποθεσίας: είναι σαφές ότι μια εταιρεία που απλά αγοράζει ανταλλακτικά που παράγονται ή υπηρεσίες που παρέχονται από μια άλλη εταιρεία σε διαφορετική χώρα δεν αποκτά εξ αυτού μόνιμη εγκατάσταση, ακόμη και εάν επωφελείται από την παραγωγή αυτών των ανταλλακτικών ή την παροχή αυτών των υπηρεσιών.

## Ηλεκτρονικό εμπόριο

42.1 Έχει τεθεί το θέμα εάν η απλή χρήση εξοπλισμού πληροφορικής σε μια χώρα για δραστηριότητες ηλεκτρονικού εμπορίου θα μπορούσε να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Αυτό το ερώτημα εγείρει μια σειρά από ζητήματα σε σχέση με τις διατάξεις του Άρθρου.

42.2 Παρόλο που μια τοποθεσία στην οποία μια επιχείρηση έχει αναλάβει τη λειτουργία αυτοματοποιημένου εξοπλισμού μπορεί να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα στην οποία βρίσκεται (βλ. κατωτέρω), είναι χρήσιμο να διακρίνουμε μεταξύ του εξοπλισμού πληροφορικής, που μπορεί να εγκατασταθεί σε μια τοποθεσία ώστε υπό ορισμένες περιστάσεις να συνιστά μόνιμη

εγκατάσταση, και των δεδομένων και του λογισμικού που χρησιμοποιούνται ή είναι αποθηκευμένα στον εν λόγω εξοπλισμό. Για παράδειγμα, ένας δικτυακός ιστότοπος που αποτελεί συνδυασμό λογισμικού και ηλεκτρονικών δεδομένων, από μόνος του δεν αποτελεί ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Κατά συνέπεια δεν διαθέτει μια τοποθεσία που μπορεί να συνιστά «τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων», καθώς δεν υφίσταται «εγκατάσταση με τη μορφή κτιρίων ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, με τη μορφή μηχανημάτων ή εξοπλισμού» (βλ. παράγραφο 2 ανωτέρω), όσον αφορά το λογισμικό και τα δεδομένα που αποτελούν τον συγκεκριμένο ιστότοπο. Αντιθέτως, ο διακομιστής στον οποίο είναι αποθηκευμένος και μέσω του οποίου είναι προσβάσιμος ο ιστότοπος, αποτελεί εξοπλισμό που διαθέτει πραγματική τοποθεσία, η οποία μπορεί ως εκ τούτου να συνιστά «καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» της επιχείρησης η οποία έχει αναλάβει τη λειτουργία του εν λόγω διακομιστή.

42.3 Η διάκριση μεταξύ του ιστοτόπου και του διακομιστή στον οποίο είναι αποθηκευμένος και από τον οποίο χρησιμοποιείται ο ιστότοπος είναι σημαντική, καθώς η επιχείρηση που λειτουργεί τον διακομιστή μπορεί να διαφέρει από την επιχείρηση που διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω του ιστοτόπου. Για παράδειγμα, είναι σύνηθες ένας ιστότοπος μέσω του οποίου μια επιχείρηση διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα να φιλοξενείται σε διακομιστή ενός παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου (Internet Service Provider, ISP). Η αμοιβή που καταβάλλεται στον ISP στο πλαίσιο τέτοιου είδους συμφωνιών μπορεί να εξαρτάται από την ποσότητα του χώρου που χρησιμοποιείται για την αποθήκευση του λογισμικού και των δεδομένων, που απαιτούνται για τον ιστότοπο, όμως κατά κανόνα αυτές οι συμβάσεις δεν έχουν ως αποτέλεσμα να τίθεται στη διάθεση της επιχείρησης ο διακομιστής και η τοποθεσία του (βλ. παράγραφο 4 ανωτέρω), ακόμη και εάν έχει δοθεί στην επιχείρηση η δυνατότητα να ορίζει ότι ο ιστότοπός της θα φιλοξενηθεί σε έναν συγκεκριμένο διακομιστή σε συγκεκριμένη τοποθεσία. Σε μια τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση δεν έχει καν υλική παρουσία στην εν λόγω τοποθεσία, καθώς ο ιστότοπος δεν είναι ενσώματο στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αποκτήσει τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εξαιτίας της συμφωνίας για τη φιλοξενία του ιστοτόπου. Εντούτοις, εάν η επιχείρηση που αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ενός ιστοτόπου έχει στη διάθεσή της τον διακομιστή, π.χ. έχει την κυριότητα του διακομιστή στον οποίο είναι αποθηκευμένος και από τον οποίο χρησιμοποιείται ο ιστότοπος (ή τον μισθώνει) και έχει αναλάβει τη λειτουργία του, ο τόπος στον οποίο βρίσκεται ο διακομιστής θα μπορούσε να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του Άρθρου.

42.4 Ο εξοπλισμός πληροφορικής σε μια δεδομένη τοποθεσία μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση εφόσον πληροί την προϋπόθεση του να είναι καθορισμένος. Στην περίπτωση ενός διακομιστή, αυτό που έχει σημασία δεν είναι εάν μπορεί να μετακινηθεί, αλλά εάν πραγματικά μετακινείται. Προκειμένου να συνιστά καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ένας διακομιστής πρέπει να βρίσκεται σε έναν συγκεκριμένο τόπο για ικανό χρονικό διάστημα, ώστε να καταστεί καθορισμένος υπό την έννοια της παραγράφου 1.

42.5 Ένα άλλο ζήτημα είναι εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα μιας επιχείρησης μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκείται εν όλω ή εν μέρει σε μια τοποθεσία όπου η επιχείρηση έχει στη διάθεσή της εξοπλισμό, όπως π.χ. έναν διακομιστή. Το ερώτημα εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα μιας επιχείρησης μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκείται εν όλω ή εν μέρει μέσω του ως άνω εξοπλισμού πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη το εάν μπορεί να θεωρηθεί ότι χάρη στον εξοπλισμό η επιχείρηση έχει στη διάθεσή της εγκαταστάσεις από όπου εκτελούνται επιχειρηματικές της λειτουργίες.

42.6 Όταν μια επιχείρηση λειτουργεί εξοπλισμό πληροφορικής σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία, μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση ακόμη και όταν δεν απαιτείται η παρουσία προσωπικού της εν λόγω επιχείρησης στην ως άνω τοποθεσία για τη λειτουργία του εξοπλισμού. Η παρουσία προσωπικού δεν είναι απαραίτητη για να θεωρηθεί ότι μια επιχείρηση διεξάγει εν όλω ή εν μέρει την επιχειρηματική της δραστηριότητα σε μια τοποθεσία, όταν στην πραγματικότητα δεν απαιτείται προσωπικό για τη διεξαγωγή επιχειρηματικής δραστηριότητας στην εν λόγω τοποθεσία. Τούτο το συμπέρασμα ισχύει για το ηλεκτρονικό εμπόριο στον ίδιο βαθμό που ισχύει και για άλλες δραστηριότητες στις οποίες ο εξοπλισμός λειτουργεί αυτόματα, π.χ. ο αυτόματος εξοπλισμός άντλησης που χρησιμοποιείται στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων.

42.7 Ένα άλλο ζήτημα αφορά το γεγονός ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση όταν οι δραστηριότητες ηλεκτρονικού εμπορίου που πραγματοποιούνται μέσω εξοπλισμού πληροφορικής σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία μιας χώρας περιορίζονται σε προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές δραστηριότητες της παραγράφου 4. Το ερώτημα εάν οι συγκεκριμένες δραστηριότητες που εκτελούνται στην εν λόγω τοποθεσία εμπίπτουν στην παράγραφο 4 πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τις διάφορες λειτουργίες που διεξάγονται από την επιχείρηση μέσω του ως άνω εξοπλισμού. Παραδείγματος χάρη, οι δραστηριότητες που γενικά θεωρούνται προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές περιλαμβάνουν:

- την παροχή διαύλου επικοινωνίας – σαν τηλεφωνική γραμμή – μεταξύ προμηθευτών και πελατών,
- τη διαφήμιση αγαθών και υπηρεσιών,
- την αναμετάδοση των δεδομένων μέσω ακριβούς αντιγράφου του διακομιστή (mirror server) για λόγους ασφαλείας και απόδοσης,
- τη συλλογή δεδομένων της αγοράς για την επιχείρηση,
- την παροχή πληροφορήσης.

42.8 Όταν, ωστόσο, αυτές οι λειτουργίες αποτελούν οι ίδιες αναγκαίο και σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης συνολικά, ή εάν διεξάγονται μέσω του εξοπλισμού πληροφορικής άλλες βασικές λειτουργίες της επιχείρησης, αυτές υπερβαίνουν το πεδίο της παραγράφου 4 και εάν ο εξοπλισμός αποτελεί καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (σύμφωνα με τις παραγράφους 42.2 και 42.6 ανωτέρω), υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση.

42.9 Το τι συνιστά βασικές λειτουργίες για μια συγκεκριμένη επιχείρηση σαφώς εξαρτάται από τη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που αναπτύσσει. Για παράδειγμα, ορισμένοι ISP δραστηριοποιούνται στην εκμετάλλευση ιδιόκτητων διακομιστών για τη φιλοξενία ιστότοπων ή άλλων εφαρμογών για λογαριασμό άλλων επιχειρήσεων. Για αυτούς τους ISP η λειτουργία αυτών των διακομιστών με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε πελάτες αποτελεί ουσιώδες τμήμα της εμπορικής τους δραστηριότητας και δεν μπορεί να θεωρηθεί προπαρασκευαστική ή βοηθητική. Ένα άλλο παράδειγμα είναι οι επιχειρήσεις (μερικές φορές αναφέρονται ως επιχειρήσεις ηλεκτρονικού λιανικού εμπορίου («e-tailers»)) που δραστηριοποιούνται στη λιανική πώληση προϊόντων μέσω Διαδικτύου. Σε αυτή την περίπτωση, η λειτουργία διακομιστών δεν αποτελεί επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και ακόμη και εάν αναπτύσσει τέτοια δραστηριότητα σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία, από μόνο του το γεγονός αυτό δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι οι δραστηριότητες που διεξάγονται από την εν λόγω τοποθεσία είναι κάτι περισσότερο από προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές. Αυτό που πρέπει να γίνεται σε μια τέτοια περίπτωση είναι να εξετάζεται η φύση των δραστηριοτήτων που διεξάγονται στη συγκεκριμένη τοποθεσία εν όψει της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αναπτύσσει η επιχείρηση. Εάν αυτές οι δραστηριότητες είναι απλώς

προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές ως προς την επιχειρηματική δραστηριότητα πώλησης προϊόντων μέσω διαδικτύου (π.χ. η τοποθεσία χρησιμοποιείται για τη λειτουργία ενός διακομιστή όπου φιλοξενείται ένας ιστότοπος ο οποίος – όπως συχνά συμβαίνει – χρησιμοποιείται αποκλειστικά για διαφήμιση, για την έκθεση ενός καταλόγου προϊόντων ή για την παροχή πληροφόρησης προς υποψήφιους πελάτες), εφαρμόζεται η παράγραφος 4 και η τοποθεσία δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Εάν, ωστόσο, οι τυπικές λειτουργίες που σχετίζονται με την πώληση διεξάγονται στην ως άνω τοποθεσία (π.χ. η σύναψη της σύμβασης με τον πελάτη, η επεξεργασία της πληρωμής και η παράδοση των προϊόντων εκτελούνται αυτομάτως μέσω του εξοπλισμού που βρίσκεται εκεί), οι εν λόγω δραστηριότητες δεν μπορεί να θεωρούνται προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές.

42.10 Ένα τελευταίο ζήτημα είναι εάν μπορεί να εφαρμοστεί η παράγραφος 5 ώστε να θεωρηθεί ότι ένας ISP συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Όπως προαναφέρθηκε, είναι σύνθετες οι ISP να παρέχουν την υπηρεσία φιλοξενίας ιστότοπων άλλων επιχειρήσεων στους διακομιστές τους. Σε αυτή την περίπτωση ενδέχεται να προκύψει το ζήτημα εάν χωρεί η εφαρμογή της παραγράφου 5 για να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω ISP συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο μέσω ιστότοπων που λειτουργούν μέσω των διακομιστών που ανήκουν και αποτελούν αντικείμενο εκμετάλλευσης των εν λόγω ISP. Παρόλο που σε εξαιρετικά ασυνήθιστες περιστάσεις κάτι τέτοιο μπορεί να ισχύει, η παράγραφος 5 σε γενικές γραμμές δεν εφαρμόζεται καθώς οι ISP δεν αποτελούν αντιπρόσωπο των επιχειρήσεων στις οποίες ανήκουν οι ιστότοποι, διότι δεν έχουν εξουσία σύναψης συμβάσεων στο όνομα των εν λόγω επιχειρήσεων και δεν συνάπτουν τακτικά τέτοιες συμβάσεις ή διότι αποτελούν ανεξάρτητους αντιπρόσωπους, που ενεργούν κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, όπως αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι φιλοξενούν ιστότοπους πολλών και διαφόρων επιχειρήσεων. Είναι επίσης σαφές ότι καθώς ο ιστότοπος μέσω του οποίου μια επιχείρηση αναπτύσσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα δεν συνιστά καθ' εαυτόν «πρόσωπο» σύμφωνα με τον ορισμό του Άρθρου 3, η παράγραφος 5 δεν μπορεί να εφαρμοστεί ώστε να θεωρηθεί ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση επειδή ο ιστότοπος αποτελεί αντιπρόσωπο της επιχείρησης για τους σκοπούς της εν λόγω παραγράφου.

## Η φορολόγηση των υπηρεσιών

42.11 Από τον συνδυασμό του παρόντος Άρθρου και του Άρθρου 7 προκύπτει ότι τα κέρδη από υπηρεσίες που εκτελούνται στην επικράτεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους δεν είναι φορολογητέα στο πρώτο Κράτος εάν δεν αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε αυτό (στο μέτρο που δεν καλύπτονται από άλλα Άρθρα της Σύμβασης που επιτρέπουν τη φορολόγησή τους). Αυτό το συμπέρασμα, κατά το οποίο τα εν λόγω κέρδη είναι φορολογητέα μόνο στο άλλο Κράτος, πηγάζει από διάφορες πολιτικές και διοικητικές αιτίες. Συνάδει με την αρχή του Άρθρου 7 σύμφωνα την οποία μια επιχείρηση ενός Κράτους, μέχρι να αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα άλλο Κράτος, δεν θεωρείται ότι συμμετέχει στην οικονομική ζωή εκείνου του Κράτους σε βαθμό που να μπορεί να ενταχθεί στη φορολογική του δικαιοδοσία. Επίσης, η παροχή υπηρεσιών, κατά κανόνα και με την επιφύλαξη περιορισμένων εξαιρέσεων για ορισμένους τύπους υπηρεσιών (π.χ. των Άρθρων 8 και 17), θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως και οι άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να ισχύει το ίδιο φορολογικό κριτήριο ως προς τη μόνιμη εγκατάσταση για όλες τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένης της παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών.

42.12 Μια από τις διοικητικές αιτίες που προαναφέρθηκαν είναι ότι η επέκταση των περιπτώσεων στις οποίες επιτρέπεται να φορολογούνται στην πηγή τα κέρδη από υπηρεσίες που εκτελούνται

στην επικράτεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από μια επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους θα αύξανε τις απαιτήσεις συμμόρφωσης και τις διοικητικές υποχρεώσεις για τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές. Τούτο θα ήταν ιδιαίτερος προβληματικό για τις υπηρεσίες που παρέχονται προς καταναλωτές που δεν είναι επιχειρήσεις, οι οποίες δεν απαιτείται να δηλώνονται στις φορολογικές αρχές της χώρας πηγής για τον σκοπό έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών. Δεδομένου ότι οι κανόνες που τυπικά έχουν σχεδιαστεί για τον σκοπό αυτό βασίζονται στον χρόνο που δαπανάται σε ένα Κράτος, αμφότερες οι φορολογικές αρχές και οι επιχειρήσεις πρέπει να λαμβάνουν υπόψη το χρόνο που διάγει σε μια χώρα το προσωπικό των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών και οι εν λόγω επιχειρήσεις θα διατρέχουν τον κίνδυνο να θεωρηθεί ότι διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση σε απροσδόκτες περιστάσεις, στις περιπτώσεις που δεν είναι σε θέση να προσδιορίσουν εκ των προτέρων το χρονικό διάστημα παρουσίας του προσωπικού στη συγκεκριμένη χώρα (π.χ. σε καταστάσεις παράτασης της παρουσίας λόγω απρόβλεπτων δυσχερειών ή λόγω απαιτήσεων του πελάτη). Αυτές οι περιπτώσεις δημιουργούν ειδικές δυσκολίες συμμόρφωσης, καθώς απαιτούν από τις επιχειρήσεις να συμμορφώνονται αναδρομικά με μια σειρά διοικητικών υποχρεώσεων που αφορούν τη μόνιμη εγκατάσταση. Αυτά τα προβλήματα σχετίζονται με την αναγκαιότητα τήρησης βιβλίων και στοιχείων, τη φορολογία των εργαζομένων (π.χ. την ανάγκη έκπτωσης στην πηγή σε άλλη χώρα) καθώς και άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που δεν αφορούν εισόδημα.

42.13 Επίσης, η φορολόγηση στην πηγή των κερδών που προέρχονται από υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται στο έδαφος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στο πρώτο Κράτος δυσχεραίνει τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και την είσπραξη του σχετικού φόρου. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων αυτών, η επιχείρηση δεν διαθέτει τις λογιστικές εγγραφές και τα στοιχεία ενεργητικού που συνήθως υπάρχουν στην περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης και δεν υφίσταται εξαρτημένος αντιπρόσωπος για να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις ενημέρωσης και είσπραξης. Επίσης, η φορολόγηση των κερδών από υπηρεσίες που παρέχονται στο έδαφός τους, αν και αποτελεί σύνηθες χαρακτηριστικό των εθνικών νομοθεσιών των Κρατών, δεν συνιστά κατ' ανάγκη την καλύτερη δυνατή τακτική στο πλαίσιο των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας.

42.14 Ορισμένα Κράτη, ωστόσο, είναι απρόθυμα να εφαρμόσουν την αρχή της αποκλειστικής φορολόγησης στο Κράτος κατοικίας των υπηρεσιών που δεν αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στην επικράτειά τους αλλά εκτελούνται στην εν λόγω επικράτεια. Αυτά τα Κράτη προτείνουν αλλαγές στο Άρθρο προκειμένου να διατηρήσουν δικαιώματα φορολόγησης στην πηγή σε ορισμένες περιστάσεις, ως προς τα κέρδη από τις εν λόγω υπηρεσίες. Τα Κράτη που θεωρούν ότι πρέπει να παραχωρούνται πρόσθετα δικαιώματα φορολόγησης στην πηγή στο πλαίσιο μιας σύμβασης ως προς τις υπηρεσίες που εκτελούνται στην επικράτειά τους, προβάλλουν διάφορα επιχειρήματα για να υποστηρίξουν αυτή τη θέση.

42.15 Αυτά τα Κράτη θεωρούν ότι τα κέρδη από υπηρεσίες που εκτελούνται σε ένα Κράτος πρέπει να είναι φορολογητέα στο εν λόγω κράτος βάσει των γενικά αποδεκτών αρχών πολιτικής που καθορίζουν το χρόνο κατά τον οποίο τα κέρδη των επιχειρήσεων θεωρείται ότι πηγάζουν εντός μιας δικαιοδοσίας. Θεωρούν ότι από την αποκλειστική οπτική του ερωτήματος αμιγούς πολιτικής ως προς τον τόπο προέλευσης των κερδών, το Κράτος στο οποίο εκτελούνται οι υπηρεσίες θα πρέπει να έχει δικαίωμα φορολόγησης ακόμη και όταν οι εν λόγω υπηρεσίες δεν αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το Άρθρο 5. Επισημαίνουν ότι από την εσωτερική νομοθεσία πολλών χωρών προβλέπεται η φορολόγηση των υπηρεσιών που εκτελούνται σε αυτές, ακόμη και όταν δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση (παρόλο που στην πράξη οι υπηρεσίες που εκτελούνται για πολύ μικρά χρονικά διαστήματα δεν φορολογούνται πάντοτε).



42.16 Ο προβληματισμός αυτών των Κρατών έγκειται στο ότι ορισμένες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν χρειάζονται καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην επικράτεια τους για να αναπτύξουν εκεί ένα σημαντικό επίπεδο επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατά συνέπεια, τα Κράτη αυτά θεωρούν ότι είναι σκόπιμη η αναγνώριση των πρόσθετων αυτών δικαιωμάτων.

42.17 Επίσης, τα εν λόγω Κράτη θεωρούν ότι παρόλο που η φορολόγηση κερδών από επιχειρήσεις προσώπων που δεν είναι κάτοικοι και τα οποία δεν αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση, δημιουργεί συγκεκριμένες δυσκολίες ως προς τη συμμόρφωση καθώς και διοικητικές δυσχέρειες, αυτές δεν δικαιολογούν την εξαίρεση από τη φορολογία των κερδών από όλες τις υπηρεσίες που εκτελούνται στην επικράτεια τους από τις εν λόγω επιχειρήσεις. Οι υποστηρικτές αυτής της άποψης αναφέρουν μηχανισμούς που υφίστανται ήδη σε ορισμένα Κράτη, οι οποίοι διασφαλίζουν τη φορολόγηση των κερδών από υπηρεσίες που εκτελούνται στα εν λόγω Κράτη και δεν αποδίδονται σε μόνιμες εγκαταστάσεις (αυτοί οι μηχανισμοί βασίζονται στην απαίτηση έναντι των κατοίκων που καταβάλλουν αμοιβές να δηλώνουν και πιθανώς να παρακρατούν φόρο επί των πληρωμών προς πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι, για υπηρεσίες που εκτελούνται στα εν λόγω Κράτη).

42.18 Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί πως όλα τα Κράτη Μέλη συμφωνούν ότι ένα Κράτος δεν θα πρέπει να έχει δικαίωμα φορολόγησης στην πηγή των εισοδημάτων από την παροχή υπηρεσιών που εκτελούνται εκτός αυτού του Κράτους από πρόσωπο που δεν είναι κάτοικος του. Βάσει των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, τα κέρδη από την πώληση αγαθών που απλώς εισάγονται από έναν κάτοικο μιας χώρας και που δεν παράγονται ούτε διανέμονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην εν λόγω χώρα δεν είναι φορολογητέα σε αυτήν και η ίδια αρχή θα πρέπει να εφαρμόζεται και για τις υπηρεσίες. Από μόνο του το γεγονός ότι το πρόσωπο που καταβάλλει την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες είναι κάτοικος ενός Κράτους ή ότι η αντιπαροχή επιβαρύνει μια μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος ή ότι το αποτέλεσμα των υπηρεσιών χρησιμοποιείται εντός του Κράτους δεν αποτελεί επαρκή αιτία για την αναγνώριση δικαιωμάτων φορολόγησης εισοδήματος στο Κράτος αυτό.

42.19 Ένα άλλο θεμελιώδες ζήτημα για το οποίο σε γενικές γραμμές υπάρχει ομοφωνία αφορά τον καθορισμό του ποσού επί του οποίου θα πρέπει να επιβάλλεται φόρος. Στην περίπτωση των υπηρεσιών που δεν παρέχονται στο πλαίσιο σχέσης απασχόλησης (και με την επιφύλαξη πιθανών εξαιρέσεων όπως του Άρθρου 17) θα πρέπει να φορολογούνται μόνο τα κέρδη που προκύπτουν από τις υπηρεσίες. Έτσι, οι διατάξεις που μερικές φορές συμπεριλαμβάνονται σε διμερείς συμβάσεις και επιτρέπουν σε ένα Κράτος να φορολογεί το ακαθάριστο ποσό των αμοιβών που καταβάλλονται για ορισμένες υπηρεσίες, όταν το πρόσωπο που τις καταβάλλει είναι κάτοικος αυτού του Κράτους, μάλλον δεν αποτελούν τον κατάλληλο τρόπο φορολόγησης υπηρεσιών. Πρώτον, καθώς αυτές οι διατάξεις δεν περιορίζονται στις υπηρεσίες που παρέχονται στο Κράτος πηγής, έχουν ως αποτέλεσμα να επιτρέπουν στο Κράτος να φορολογεί επιχειρηματικές δραστηριότητες που δεν λαμβάνουν χώρα σε αυτό. Δεύτερον, αυτοί οι κανόνες επιτρέπουν τη φορολόγηση επί των ακαθάριστων πληρωμών για τις υπηρεσίες και όχι επί των κερδών από αυτές.

42.20 Εξάλλου, τα Κράτη Μέλη συμφωνούν ότι υπό ορισμένες περιστάσεις δεν είναι σκόπιμο, για λόγους συμμόρφωσης αλλά και για άλλους λόγους, να επιτρέπεται σε ένα Κράτος να φορολογεί τα κέρδη από υπηρεσίες που εκτελούνται στην επικράτεια του (π.χ. όταν οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται για πολύ μικρό χρονικό διάστημα).

42.21 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή έκρινε ότι είναι σημαντικό να περιορίσει τις περιστάσεις στις οποίες τα Κράτη που δεν συμφωνούν με το συμπέρασμα της παραγράφου 42.11 ανωτέρω θα μπορούν, εφόσον το επιθυμούν, να προβλέπουν ότι τα κέρδη από υπηρεσίες που εκτελούνται

στην επικράτεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από μια επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους θα είναι φορολογητέα από αυτό, ακόμη και χωρίς να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, όπως ορίζεται στο Άρθρο 5, στην οποία να αποδίδονται τα κέρδη.

42.22 Είναι προφανές ότι μια τέτοια φορολόγηση δεν πρέπει να εκτείνεται σε υπηρεσίες που παρέχονται εκτός της επικράτειας ενός Κράτους και πρέπει να εφαρμόζεται μόνο επί των κερδών από αυτές τις υπηρεσίες και όχι επί των πληρωμών για αυτές. Επίσης, θα πρέπει να υπάρχει ένα ελάχιστο επίπεδο παρουσίας στο Κράτος ώστε να είναι επιτρεπτή η εν λόγω φορολόγηση.

42.23 Ακολουθεί ένα παράδειγμα όρου που συμμορφώνεται με αυτές τις προϋποθέσεις. Τα Κράτη μπορούν ελεύθερα να συμφωνούν διμερώς τη συμπερίληψη ενός τέτοιου όρου στις συμβάσεις τους για την αποφυγή της διπλής φορολογίας:

«Ανεξάρτητα από τους όρους των παραγράφων 1, 2 και 3, όταν μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους εκτελεί υπηρεσίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος

α) μέσω ενός φυσικού προσώπου που έχει παρουσία στο άλλο Κράτος για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα που συνολικά υπερβαίνουν τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου, και πάνω από 50 τοις εκατό των ακαθάριστων εσόδων που είναι αποδοτέα στις ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια αυτού του χρονικού διαστήματος ή των χρονικών διαστημάτων προκύπτουν από τις υπηρεσίες που εκτελούνται σε αυτό το άλλο Κράτος μέσω του εν λόγω φυσικού προσώπου ή

β) για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα που συνολικά υπερβαίνουν τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου και οι εν λόγω υπηρεσίες εκτελούνται για το ίδιο έργο ή για συνδεδεμένα έργα μέσω ενός ή περισσότερων φυσικών προσώπων που είναι παρόντα και εκτελούν τις εν λόγω υπηρεσίες σε αυτό το άλλο Κράτος

οι δραστηριότητες που διεξάγονται σε αυτό το άλλο Κράτος κατά την εκτέλεση των υπηρεσιών θεωρείται ότι διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης που βρίσκεται σε αυτό το Κράτος, εκτός εάν οι υπηρεσίες περιορίζονται σε αυτές της παραγράφου 4, οι οποίες, αν εκτελούνται μέσω καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν τον καθιστούν μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις της ως άνω παραγράφου. Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, οι υπηρεσίες που εκτελούνται από φυσικό πρόσωπο εκ μέρους μιας επιχείρησης δεν θεωρείται ότι εκτελούνται από άλλη επιχείρηση μέσω του εν λόγω φυσικού προσώπου, εκτός εάν αυτή η άλλη επιχείρηση εποπτεύει, διευθύνει ή ελέγχει τον τρόπο με τον οποίο εκτελούνται οι εν λόγω υπηρεσίες από το φυσικό πρόσωπο.»

42.24 Αυτή η εναλλακτική διατύπωση του όρου αποτελεί διεύρυνση του ορισμού της μόνιμης εγκατάστασης που επιτρέπει τη φορολόγηση εισοδήματος από υπηρεσίες που παρέχονται από επιχειρήσεις οι οποίες ασκούνται από πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι, σε συμμόρφωση όμως με τις αρχές της παραγράφου 42.22. Στις παραγράφους που ακολουθούν εξετάζονται διάφορες πτυχές της εναλλακτικής διατύπωσης του όρου. Είναι αυτονόητο ότι αυτές οι παράγραφοι δεν αφορούν τις περιπτώσεις συμβάσεων οι οποίες δεν περιλαμβάνουν έναν τέτοιο όρο και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπουν να θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση απλώς και μόνο επειδή ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις του εν λόγω όρου.

42.25 Ο όρος έχει ως αποτέλεσμα να θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση εκεί όπου ειδήλως δεν θα θεωρούταν ότι υπάρχει σύμφωνα με τον ορισμό της παραγράφου 1 και τα παραδείγματα της παραγράφου 2. Ως εκ τούτου ισχύει κατ' εξαίρεση αυτών των παραγράφων. Όπως ισχύει και για την παράγραφο 5 του Αρθρου, ο όρος προβλέπει μια συμπληρωματική βάση στην οποία μπορεί να θεωρηθεί ότι μια επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος. Για

παράδειγμα, μπορεί να εφαρμόζεται όταν ένας σύμβουλος παρέχει υπηρεσίες για μεγάλο χρονικό διάστημα σε μια χώρα αλλά σε διαφορετικές τοποθεσίες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1, ώστε να συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις. Εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι μια επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση υπό την έννοια των παραγράφων 1 και 2 (με την επιφύλαξη των όρων της παραγράφου 4), δεν είναι αναγκαία η εφαρμογή του όρου προκειμένου να εντοπιστεί μια μόνιμη εγκατάσταση. Δεδομένου ότι ο όρος απλώς δημιουργεί μια μόνιμη εγκατάσταση εκεί που ειδάλλως δεν θα υπήρχε, δεν παρέχει εναλλακτικό ορισμό για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και προφανώς δεν μπορεί να περιορίζει το εύρος του ορισμού της παραγράφου 1 και των παραδειγμάτων της παραγράφου 2.

42.26 Επίσης, ο όρος ισχύει και κατ' εξαίρεση της παραγράφου 3. Έτσι, μια επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση επειδή εκτελεί υπηρεσίες σε μια χώρα για τα χρονικά διαστήματα που προβλέπονται στην προτεινόμενη παράγραφο, ακόμη και εάν οι διάφορες τοποθεσίες εκτέλεσης των εν λόγω υπηρεσιών δεν συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις βάσει της παραγράφου 3. Τούτο γίνεται σαφέστερο στο παράδειγμα που ακολουθεί. Ένας αυτοαπασχολούμενος κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους παρέχει υπηρεσίες και έχει παρουσία στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών κατά τη διάρκεια ενός δωδεκάμηνου, αλλά οι υπηρεσίες του εκτελούνται για ίσα χρονικά διαστήματα σε τοποθεσία που δεν είναι εργοτάξιο (και δεν σχετίζονται με κάποιο έργο κατασκευής ή εγκατάστασης) καθώς και σε δύο άσχετα μεταξύ τους εργοτάξια που καθενός η διάρκεια είναι μικρότερη από το χρονικό διάστημα που ορίζεται στην παράγραφο 3. Ενώ βάσει της παραγράφου 3 τα δύο εργοτάξια δεν θεωρείται ότι συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις, βάσει της προτεινόμενης παραγράφου, που εφαρμόζεται κατ' εξαίρεση της παραγράφου 3, η επιχειρηματική δραστηριότητα του εν λόγω προσώπου θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση (δεδομένου ότι το φυσικό πρόσωπο είναι αυτοαπασχολούμενο, πρέπει να θεωρείται ότι πληρούται το κριτήριο του 50% των ακαθάριστων εσόδων ως προς την επιχείρησή του).

42.27 Ένα άλλο παράδειγμα είναι μια μεγάλη κατασκευαστική επιχείρηση που εκτελεί ένα μοναδικό έργο κατασκευής σε μια χώρα. Εάν το έργο εκτελείται σε ένα μόνο εργοτάξιο, ο όρος δεν έχει σημαντικό αντίκτυπο, καθόσον το χρονικό διάστημα που απαιτείται προκειμένου το εργοτάξιο να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση δεν διαφέρει ουσιαστικά από το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την εφαρμογή του όρου. Τα Κράτη που επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν την εναλλακτική διατύπωση του όρου μπορούν να αναφέρουν τα ίδια χρονικά διαστήματα στον εν λόγω όρο και στην παράγραφο 3 του Αρθρου 5. Εάν στην εναλλακτική διατύπωση του όρου χρησιμοποιηθεί συντομότερη προθεσμία, μειώνεται στην πράξη το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 3.

42.28 Η κατάσταση, ωστόσο, μπορεί να διαφέρει εάν το έργο ή συνδεδεμένα έργα εκτελούνται σε διαφορετικά μέρη της χώρας. Εάν τα μεμονωμένα εργοτάξια όπου εκτελείται ένα έργο δεν διαρκούν αρκετά ώστε το καθένα να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση (βλ. εντούτοις την παράγραφο 20 ανωτέρω), θεωρείται ότι παρ' όλ' αυτά υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της εναλλακτικής διατύπωσης του όρου. Τούτο το αποτέλεσμα συνάδει με τον σκοπό του όρου, που είναι η υπαγωγή σε φορολόγηση στην πηγή των αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν παρουσία σε μια χώρα για επαρκώς μεγάλο χρονικό διάστημα, παρά το γεγονός ότι η παρουσία τους σε κάθε συγκεκριμένη τοποθεσία στην εν λόγω χώρα δεν έχει την κατάλληλη διάρκεια ώστε η εν λόγω τοποθεσία να καθίσταται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ορισμένα Κράτη, ωστόσο, μπορεί να θεωρούν ότι η παράγραφος 3 θα πρέπει να υπερισχύει της εναλλακτικής διατύπωσης του όρου και να τροποποιούν τον όρο αναλόγως.

42.29 Η προτεινόμενη παράγραφος εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, άλλοι τύποι δραστηριοτήτων που δεν συνιστούν υπηρεσίες εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της. Έτσι, για παράδειγμα, η παράγραφος δεν εφαρμόζεται σε μια αλλοδαπή επιχείρηση που αναπτύσσει αλιευτικές δραστηριότητες στα εθνικά ύδατα ενός Κράτους και αποκομίζει έσοδα από την πώληση των αλιευμάτων (σε ορισμένες συμβάσεις, ωστόσο, δραστηριότητες όπως η αλιεία ή η εξόρυξη πετρελαίου μπορεί να ρυθμίζονται από ειδικές διατάξεις).

42.30 Ο όρος εφαρμόζεται σε υπηρεσίες που παρέχονται από επιχειρήσεις. Συνεπώς, οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από την επιχείρηση σε τρίτους. Είναι σαφές ότι ο όρος δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να θεωρείται ότι μια επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση απλώς και μόνο επειδή παρέχονται υπηρεσίες σε αυτήν. Για παράδειγμα, υπηρεσίες μπορεί να παρέχονται από ένα φυσικό πρόσωπο προς τον εργοδότη του, ενώ ο εργοδότης δεν παρέχει υπηρεσίες (π.χ. ένας εργαζόμενος παρέχει υπηρεσίες μεταποίησης προς μια επιχείρηση που πωλεί έτοιμα προϊόντα). Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν οι εργαζόμενοι μιας επιχείρησης παρέχουν υπηρεσίες σε μια χώρα προς μια συνδεδεμένη επιχείρηση σύμφωνα με τις λεπτομερείς υποδείξεις και υπό τη στενή εποπτεία της. Σε αυτή την περίπτωση, εφόσον οι εν λόγω υπηρεσίες δεν παρέχονται προς όφελος τρίτου, η συνδεδεμένη επιχείρηση δεν εκτελεί η ίδια καμία υπηρεσία επί της οποίας θα μπορούσε να εφαρμόζεται ο όρος.

42.31 Επίσης, ο όρος εφαρμόζεται μόνο σε υπηρεσίες που εκτελούνται σε ένα Κράτος από αλλοδαπή επιχείρηση. Το εάν οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονται προς κάτοικο του Κράτους είναι αδιάφορο. Αυτό που έχει σημασία είναι ότι οι υπηρεσίες εκτελούνται στο Κράτος μέσω φυσικού προσώπου που έχει παρουσία σε αυτό.

42.32 Η εναλλακτική διατύπωση του όρου δεν ορίζει ότι οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται «μέσω εργαζόμενων ή άλλου προσωπικού που απασχολείται από την επιχείρηση», φράση που μερικές φορές εμφανίζεται στις διμερείς συμβάσεις. Ο όρος προβλέπει απλά ότι οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από επιχειρήσεις. Όπως επεξηγείται στην παράγραφο 10, οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης (που στο πλαίσιο της παραγράφου περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που εκτελούνται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος) «διεξάγονται κυρίως από τον επιχειρηματία ή από πρόσωπα που βρίσκονται σε σχέση έμμισθης απασχόλησης με την επιχείρηση (προσωπικό). Στο προσωπικό ανήκουν επίσης οι εργαζόμενοι και τα άλλα πρόσωπα που λαμβάνουν οδηγίες από την επιχείρηση (π.χ. εξαρτημένοι αντιπρόσωποι).» Κατά συνέπεια, για τους σκοπούς της εναλλακτικής παραγράφου, τα φυσικά πρόσωπα μέσω των οποίων μια επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες είναι τα φυσικά πρόσωπα της παραγράφου 10, με την επιφύλαξη της εξαιρέσης του τελευταίου εδαφίου του εν λόγω όρου (βλ. παράγραφο 42.43 κατωτέρω).

42.33 Η εναλλακτική διατύπωση του όρου εφαρμόζεται σε δύο διαφορετικά σύνολα περιπτώσεων. Το εδάφιο α) εξετάζει τη διάρκεια της παρουσίας του φυσικού προσώπου μέσω του οποίου μια επιχείρηση αντλεί το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της κατά τρόπο παρεμφερή με εκείνον του εδαφίου α) της παραγράφου 2 του Άρθρου 15. Το εδάφιο β) εξετάζει τη διάρκεια των δραστηριοτήτων των φυσικών προσώπων μέσω των οποίων εκτελούνται οι υπηρεσίες.

42.34 Το εδάφιο α) αφορά κυρίως την κατάσταση κατά την οποία μια επιχείρηση διεξάγεται από ένα μεμονωμένο φυσικό πρόσωπο. Ωστόσο, ρυθμίζει επίσης και την περίπτωση μιας επιχείρησης που κατά το σχετικό ή τα σχετικά χρονικά διαστήματα, αντλεί το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της από υπηρεσίες που παρέχονται από ένα φυσικό πρόσωπο. Μια τέτοια διέυρση είναι αναγκαία προκειμένου να αποφευχθεί η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, π.χ. της περίπτωσης στην οποία παρέχονται υπηρεσίες από ένα φυσικό πρόσωπο και της περίπτωσης που παρεμφε-

ρείς υπηρεσίες παρέχονται από μια εταιρεία, το σύνολο των μετοχών της οποίας ανήκουν στον μοναδικό εργαζόμενο της.

42.35 Το εδάφιο μπορεί να εφαρμόζεται σε διάφορες καταστάσεις κατά τις οποίες μια επιχείρηση εκτελεί υπηρεσίες μέσω ενός φυσικού προσώπου, όπως όταν οι υπηρεσίες εκτελούνται από ατομική επιχείρηση, από προσωπικό εταίρο ή προσωπική εταιρεία, από εργαζόμενο μιας επιχείρησης κλπ. Οι κύριες προϋποθέσεις είναι

- το φυσικό πρόσωπο μέσω του οποίου εκτελούνται οι υπηρεσίες να έχει παρουσία σε ένα Κράτος για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα που συνολικά υπερβαίνουν τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου και
- πάνω από 50 τοις εκατό των ακαθάριστων εσόδων που αποδίδονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια αυτού του χρονικού διαστήματος ή των χρονικών διαστημάτων να προκύπτουν από τις υπηρεσίες που εκτελούνται σε αυτό το Κράτος μέσω του εν λόγω φυσικού προσώπου.

42.36 Η πρώτη προϋπόθεση αφορά τις ημέρες παρουσίας ενός φυσικού προσώπου. Καθώς η διατύπωση είναι πανομοιότυπη με αυτή του εδαφίου α) της παραγράφου 2 του Άρθρου 15, οι αρχές που εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των ημερών παρουσίας για τους σκοπούς εκείνου του τελευταίου εδαφίου εφαρμόζονται και για τον υπολογισμό των ημερών παρουσίας για τους σκοπούς της προτεινόμενης παραγράφου.

42.37 Για τους σκοπούς της δεύτερης προϋπόθεσης, σύμφωνα με την οποία πάνω από 50 τοις εκατό των ακαθάριστων εσόδων που αποδίδονται σε ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια του αντίστοιχου χρονικού διαστήματος ή των χρονικών διαστημάτων πρέπει να προκύπτουν από τις υπηρεσίες που εκτελούνται σε αυτό το Κράτος μέσω του εν λόγω φυσικού προσώπου, τα ακαθάριστα έσοδα που αποδίδονται σε ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης αντιστοιχούν στα ποσά που έχει χρεώσει ή που θα έπρεπε να χρεώσει η επιχείρηση για τις ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητές της, ανεξαρτήτως του πότε πρόκειται να πραγματοποιηθεί η πραγματική χρέωση ή των κανόνων της εσωτερικής νομοθεσίας αναφορικά με το πότε πρέπει να συνυπολογίζονται τα εν λόγω έσοδα για φορολογικούς σκοπούς. Αυτές οι ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν περιορίζονται σε δραστηριότητες που αφορούν την παροχή υπηρεσιών. Τα ακαθάριστα έσοδα που αποδίδονται σε «ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες» σαφώς δεν περιλαμβάνουν το εισόδημα από παθητικές επενδυτικές δραστηριότητες, όπως, για παράδειγμα, την είσπραξη τόκων και μερισμάτων από την επένδυση πλεοναζόντων κεφαλαίων. Τα Κράτη, ωστόσο, μπορεί να προτιμούν να χρησιμοποιήσουν διαφορετικό κριτήριο προκειμένου να προσδιορίσουν τις επιχειρήσεις που αντλούν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων τους από υπηρεσίες που εκτελούνται από φυσικό πρόσωπο στην επικράτειά τους, όπως ότι «το 50% των επιχειρηματικών κερδών της επιχείρησης κατά τη διάρκεια αυτού του χρονικού διαστήματος ή των χρονικών διαστημάτων προκύπτουν από τις υπηρεσίες» ή ότι «οι υπηρεσίες εκπροσωπούν το πιο σημαντικό τμήμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης».

42.38 Στα παραδείγματα που ακολουθούν επεξηγείται η εφαρμογή του εδαφίου α) (έστω ότι η εναλλακτική διατύπωση του όρου έχει συμπεριληφθεί σε μια σύμβαση μεταξύ των Κρατών Κ και Π):

- Παράδειγμα 1: η Σ, κάτοικος του Κράτους Κ, είναι μια σύμβουλος που διεξάγει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες στο όνομά της (δηλαδή η επιχείρηση είναι ατομική). Μεταξύ 2 Φεβρουαρίου 2000 και 1 Φεβρουαρίου 2001 έχει παρουσία στο Κράτος Π για χρονικό διάστημα ή για χρονικά διαστήματα 190 ημερών και κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου όλα τα έσοδα από τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες προκύπτουν από υπηρεσίες που εκτελεί

στο Κράτος Π. Δεδομένου ότι το εδάφιο α) έχει εφαρμογή στη συγκεκριμένη κατάσταση, οι εν λόγω υπηρεσίες θεωρείται ότι εκτελούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Κράτος Π.

- Παράδειγμα 2: ο Χ, κάτοικος του Κράτους Κ, είναι ένας από τους δύο μετόχους και εργαζομένους της ΧCO, εταιρείας που είναι κάτοικος του Κράτους Κ και παρέχει υπηρεσίες μηχανικού. Μεταξύ 20 Δεκεμβρίου 2000 και 19 Δεκεμβρίου 2001, ο Χ έχει παρουσία στο Κράτος Π για χρονικό διάστημα ή για χρονικά διαστήματα 190 ημερών και κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου το 70% των ακαθάριστων εσόδων της ΧCO που αποδίδονται σε ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες προκύπτουν από υπηρεσίες που ο Χ εκτελεί στο Κράτος Π. Δεδομένου ότι το εδάφιο α) έχει εφαρμογή στη συγκεκριμένη κατάσταση, οι εν λόγω υπηρεσίες θεωρείται ότι εκτελούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης της ΧCO στο Κράτος Π.
- Παράδειγμα 3: Οι Χ και Ψ, που είναι κάτοικοι του Κράτους Κ, είναι οι δύο εταίροι της Χ&Ψ, μιας προσωπικής εταιρείας που έχει συσταθεί στο Κράτος Κ και η οποία παρέχει νομικές υπηρεσίες. Από φορολογική άποψη, το Κράτος Κ μεταχειρίζεται τις προσωπικές εταιρείες ως διαφανή μορφώματα. Μεταξύ 15 Ιουλίου 2000 και 14 Ιουλίου 2001, ο Ψ έχει παρουσία στο Κράτος Π για χρονικό διάστημα ή για χρονικά διαστήματα 240 ημερών και κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου το 55% των αμοιβών της Χ&Ψ, που αποδίδονται σε ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες της, προκύπτουν από υπηρεσίες που ο Ψ εκτελεί στο Κράτος Π. Το εδάφιο α) έχει εφαρμογή στη συγκεκριμένη κατάσταση και από την άποψη της φορολόγησης των Χ και Ψ, οι υπηρεσίες που εκτελέστηκαν από τον Ψ θεωρείται ότι εκτελέστηκαν μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Κράτος Π.
- Παράδειγμα 4: ο Ζ, κάτοικος του Κράτους Κ, είναι ένας από τους δέκα εργαζομένους της ΑCO, εταιρείας που είναι κάτοικος του Κράτους Κ και παρέχει λογιστικές υπηρεσίες. Μεταξύ 10 Απριλίου 2000 και 9 Απριλίου 2001, ο Ζ έχει παρουσία στο Κράτος Π για χρονικό διάστημα ή για χρονικά διαστήματα 190 ημερών και κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου το 12% των ακαθάριστων εσόδων της ΑCO που αποδίδονται σε ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητες της προκύπτουν από υπηρεσίες που ο Ζ εκτελεί στο Κράτος Π. Το εδάφιο α) δεν έχει εφαρμογή στη συγκεκριμένη κατάσταση, και εκτός εάν έχει εφαρμογή το εδάφιο β) στην περίπτωση της ΑCO, η εν λόγω εταιρεία βάσει της εναλλακτικής διατύπωσης του όρου δεν θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος Π.

42.39 Το εδάφιο β) ρυθμίζει την περίπτωση μιας επιχείρησης που εκτελεί υπηρεσίες σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σε σχέση με ένα συγκεκριμένο έργο (ή για συνδεδεμένα έργα) και η οποία εκτελεί αυτά τα έργα μέσω ενός ή περισσότερων φυσικών προσώπων για σημαντικό χρονικό διάστημα. Το χρονικό διάστημα ή τα χρονικά διαστήματα που αναφέρονται στο εδάφιο ισχύουν ως προς την επιχείρηση και όχι ως προς τα φυσικά πρόσωπα. Συνεπώς δεν είναι απαραίτητο να είναι το ίδιο φυσικό πρόσωπο ή τα ίδια φυσικά πρόσωπα που εκτελούν τις υπηρεσίες και είναι παρόντα κατά τη διάρκεια αυτών των περιόδων. Από την στιγμή που η επιχείρηση εκτελεί τις υπηρεσίες της σε μία οποιαδήποτε ημέρα μέσω τουλάχιστον ενός φυσικού προσώπου, το οποίο τις εκτελεί έχοντας παρουσία στο Κράτος, η εν λόγω ημέρα συνυπολογίζεται στο χρονικό διάστημα ή στα χρονικά διαστήματα που αναφέρονται στο εδάφιο. Είναι ωστόσο σαφές ότι η εν λόγω ημέρα μετρά ως μία μόνο ημέρα, ανεξαρτήτως του πλήθους των φυσικών προσώπων που εκτελούν τις ως άνω υπηρεσίες για την επιχείρηση κατά τη διάρκεια αυτής της ημέρας.

42.40 Η αναφορά σε μια «επιχείρηση [...] που εκτελεί τις εν λόγω υπηρεσίες για το ίδιο έργο» πρέπει να ερμηνεύεται από τη σκοπιά της επιχείρησης που παρέχει τις υπηρεσίες. Έτσι, μια επιχείρηση μπορεί να έχει δύο διαφορετικά έργα παροχής υπηρεσιών προς έναν πελάτη (π.χ. παρέχει φορολογικές συμβουλές και υπηρεσίες εκπαίδευσης σε έναν τομέα που δεν σχετίζεται με τη φο-

ρολογία) και παρόλο που μπορεί να σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο έργο του πελάτη, δεν πρέπει να θεωρείται ότι οι υπηρεσίες εκτελούνται για το ίδιο έργο.

42.41 Η αναφορά σε «συνδεδεμένα έργα» αποσκοπεί στη συμπερίληψη των περιπτώσεων που οι υπηρεσίες παρέχονται στο πλαίσιο ξεχωριστών έργων που διεξάγονται από μια επιχείρηση, τα οποία όμως έχουν εμπορική συνάφεια (βλ. παραγράφους 5.3 και 5.4 ανωτέρω). Η κρίση για το εάν τα έργα είναι συνδεδεμένα εξαρτάται από τα δεδομένα και τις περιστάσεις κάθε περίπτωσης, αλλά οι παράγοντες που γενικά είναι σημαντικοί για το σκοπό αυτό είναι οι εξής:

- εάν τα έργα καλύπτονται από μία ενιαία σύμβαση πλαίσιο,
- όταν τα έργα καλύπτονται από διαφορετικές συμβάσεις, εάν αυτές οι διαφορετικές συμβάσεις έχουν συναφθεί με το ίδιο πρόσωπο ή με συνδεδεμένα πρόσωπα και εάν η σύναψη των πρόσθετων συμβάσεων ήταν ευλόγως αναμενόμενη κατά το χρόνο της σύναψης της πρώτης σύμβασης,
- εάν η φύση της εργασίας που αφορά το κάθε διαφορετικό έργο είναι κοινή,
- εάν οι υπηρεσίες στο πλαίσιο των διαφορετικών έργων εκτελούνται από τα ίδια φυσικά πρόσωπα.

42.42 Βάσει του εδαφίου β) απαιτείται η επιχείρηση, κατά τις αντίστοιχες περιόδους, να εκτελεί υπηρεσίες μέσω φυσικών προσώπων που εκτελούν τέτοιου είδους υπηρεσίες στο άλλο Κράτος. Για το σκοπό αυτό, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο φυσικά πρόσωπα εκτελούν υπηρεσίες σημαίνει περίοδο κατά την οποία παρέχονται πραγματικά υπηρεσίες, που κανονικά αντιστοιχεί στις εργάσιμες ημέρες των εν λόγω φυσικών προσώπων. Μια επιχείρηση, που συμφωνεί να διατηρεί προσωπικό για την περίπτωση που ο πελάτης χρειαστεί τις υπηρεσίες του εν λόγω προσωπικού και χρεώνει στον πελάτη χρεώσεις επιφυλακής προκειμένου να τηρεί διαθέσιμο το εν λόγω προσωπικό εκτελεί υπηρεσίες μέσω των αντίστοιχων φυσικών προσώπων, ακόμη και εάν είναι αδρανής κατά τη διάρκεια των εργάσιμων ημερών που είναι διαθέσιμα.

42.43 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 42.32, για τους σκοπούς της παραπάνω εναλλακτικής διατύπωσης του όρου, τα φυσικά πρόσωπα μέσω των οποίων μια επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες είναι τα φυσικά πρόσωπα της παραγράφου 10 ανωτέρω. Εάν, ωστόσο, ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες εκ μέρους μιας επιχείρησης, η εξαιρέση του τελευταίου εδαφίου του όρου καθιστά σαφές ότι οι υπηρεσίες που εκτελούνται από το εν λόγω φυσικό πρόσωπο λαμβάνονται υπόψη για μια άλλη επιχείρηση μόνον εφόσον οι εργασίες του ασκούνται υπό την εποπτεία, την καθοδήγηση ή τον έλεγχο της τελευταίας. Έτσι, για παράδειγμα, όταν μια εταιρεία που έχει συμφωνήσει συμβατικά να παρέχει υπηρεσίες σε τρίτους παρέχει αυτές τις υπηρεσίες μέσω των εργαζομένων μιας διακριτής επιχείρησης (π.χ. μιας επιχείρησης που αναλαμβάνει υποστηρικτικές υπηρεσίες με τη μορφή του outsourcing), οι υπηρεσίες που εκτελούνται μέσω αυτών των εργαζομένων δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς της εφαρμογής του εδαφίου β) της εναλλακτικής διατύπωσης στην εταιρεία που έχει συνάψει τη σύμβαση με σκοπό την παροχή υπηρεσιών προς τρίτους. Αυτός ο κανόνας ισχύει ανεξαρτήτως εάν η διακριτή επιχείρηση είναι συνδεδεμένη ή ανεξάρτητη από την εταιρεία που σύναψε τη σύμβαση.

42.44 Στα παραδείγματα που ακολουθούν εξηγείται η εφαρμογή του εδαφίου β) (έστω ότι η εναλλακτική διατύπωση του όρου έχει συμπεριληφθεί σε μια σύμβαση μεταξύ των Κρατών Κ και Π):

- Παράδειγμα 1: η Χ, μια εταιρεία που είναι κάτοικος του Κράτους Κ, έχει συμφωνήσει με την εταιρεία Ψ να διεξάγουν γεωλογικές έρευνες σε διάφορες τοποθεσίες του Κράτους Π, όπου η εταιρεία Ψ κατέχει δικαιώματα εξερεύνησης. Μεταξύ 15 Μαΐου 2000 και 14 Μαΐου 2001, διεξάγονται οι εν λόγω έρευνες επί 185 εργάσιμων ημερών από εργαζόμενους της Χ, καθώς

και από αυτοαπασχολούμενα φυσικά πρόσωπα στα οποία η Χ έχει αναθέσει μέρος των εργασιών, τα οποία ωστόσο εργάζονται υπό την καθοδήγηση, την εποπτεία και τον έλεγχο της Χ. Δεδομένου ότι το εδάφιο β) εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη κατάσταση, οι ως άνω υπηρεσίες θεωρείται ότι εκτελούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης της Χ στο Κράτος Π.

- Παράδειγμα 2: ο Υ, κάτοικος του Κράτους Τ, είναι ένας από τους δύο μετόχους και εργαζομένους της WYCO, εταιρείας που είναι κάτοικος του Κράτους Κ και παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης. Μεταξύ 10 Ιουνίου 2000 και 9 Ιουνίου 2001, ο Υ εκτελεί υπηρεσίες στο Κράτος Π στο πλαίσιο σύμβασης που η WYCO έχει συνάψει με μια εταιρεία που είναι κάτοικος του Κράτους Π για την εκπαίδευση των εργαζομένων της. Αυτές οι υπηρεσίες εκτελούνται στο Κράτος Π επί 185 εργάσιμες ημέρες. Κατά τη διάρκεια της παρουσίας του Ψ στο Κράτος Π, τα έσοδα από αυτές τις υπηρεσίες αντιστοιχούν στο 40% των ακαθάριστων εσόδων της WYCO από τις ενεργές επιχειρηματικές δραστηριότητές της. Παρόλο που το εδάφιο α) δεν εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη κατάσταση, χωρεί η εφαρμογή του εδαφίου β) και οι ως άνω υπηρεσίες θεωρείται ότι εκτελούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης της WYCO στο Κράτος Π.
- Παράδειγμα 3: η ZCO που είναι κάτοικος του Κράτους Κ έχει αναθέσει σε τρίτη επιχείρηση, δηλαδή στην εταιρεία OCO η οποία είναι κάτοικος του Κράτους Π, την τεχνική υποστήριξη που παρέχει τηλεφωνικά στους πελάτες της. Η OCO διαχειρίζεται τη λειτουργία τηλεφωνικού κέντρου για διάφορες εταιρείες παρόμοιες με την ZCO. Κατά την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2000 έως 31 Δεκεμβρίου 2000, οι εργαζόμενοι της OCO παρείχαν τεχνική υποστήριξη σε διάφορους πελάτες της ZCO. Από τη στιγμή που οι εργαζόμενοι της OCO δεν τελούν υπό την εποπτεία, την καθοδήγηση ή τον έλεγχο της ZCO, δεν μπορεί να θεωρηθεί για τους σκοπούς του εδαφίου β) ότι η ZCO εκτελεί υπηρεσίες στο Κράτος Π μέσω αυτών των εργαζομένων. Επιπρόσθετα, ενώ οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους εργαζόμενους της OCO προς τους διάφορους πελάτες της ZCO είναι παρεμφερείς, παρέχονται στο πλαίσιο διαφορετικών συμβάσεων που έχουν συναφθεί από την ZCO με άσχετους μεταξύ τους πελάτες: κατά συνέπεια, τούτες οι υπηρεσίες δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχονται για το ίδιο ή για συνδεδεμένα έργα.

42.45 Τα όρια των 183 ημερών που προβλέπονται στην εναλλακτική διατύπωση του όρου μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο των ίδιων καταχρήσεων όπως αυτές που περιγράφονται στην παράγραφο 18 ανωτέρω. Όπως σημειώνεται σε εκείνη την παράγραφο, για την αποτροπή τέτοιων καταχρήσεων μπορούν να εφαρμοστούν νομοθετικοί και νομολογιακοί κανόνες καταπολέμησης της φοροαποφυγής. Ορισμένα Κράτη, ωστόσο, μπορεί να προτιμήσουν να τις αντιμετωπίσουν ενσωματώνοντας έναν ειδικό όρο στο Άρθρο. Αυτός ο όρος θα μπορούσε να έχει την εξής διατύπωση:

«Για τους σκοπούς της παραγράφου [x], όταν μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που εκτελεί υπηρεσίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος είναι συνδεδεμένη για κάποιο χρονικό διάστημα, με άλλη επιχείρηση που εκτελεί ουσιαστικά παρεμφερείς υπηρεσίες στο άλλο αυτό Κράτος για το ίδιο έργο ή για συνδεδεμένα έργα μέσω ενός ή περισσότερων φυσικών προσώπων τα οποία, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, είναι παρόντα και εκτελούν τις ως άνω υπηρεσίες σε εκείνο το Κράτος, η πρώτη επιχείρηση θεωρείται ότι κατά αυτό το χρονικό διάστημα εκτελεί υπηρεσίες στο άλλο Κράτος για το ίδιο έργο ή για συνδεδεμένα έργα μέσω αυτών των φυσικών προσώπων. Για το σκοπό του προηγούμενου εδαφίου, μια επιχείρηση είναι συνδεδεμένη με μια άλλη εφόσον η μία ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από την άλλη ή αμφότερες ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα από τα ίδια πρόσωπα, ανεξαρτήτως εάν αυτά είναι κάτοικοι ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή όχι.»

42.46 Σύμφωνα με τον όρο, οι δραστηριότητες που αναπτύσσονται στο άλλο Κράτος από τα φυσικά πρόσωπα των εδαφίων α) ή β), μέσω των οποίων εκτελούνται οι υπηρεσίες από την επιχείρηση



κατά το χρονικό διάστημα ή τα χρονικά διαστήματα που αναφέρονται σε αυτά τα εδάφια, θεωρείται ότι διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης που η επιχείρηση διατηρεί στο άλλο αυτό Κράτος. Ως εκ τούτου, η επιχείρηση θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό το άλλο Κράτος για τους σκοπούς όλων των όρων της Σύμβασης (συμπεριλαμβανομένης π.χ. της παραγράφου 5 του Άρθρου 11 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 15) και τα κέρδη που προκύπτουν από τις δραστηριότητες που διεξάγονται στο άλλο Κράτος κατά την παροχή των υπηρεσιών αποδίδονται σε αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση και συνεπώς είναι φορολογητέα στο εν λόγω Κράτος δυνάμει του Άρθρου 7.

42.47 Θεωρώντας ότι οι δραστηριότητες που αναπτύσσονται κατά την εκτέλεση των αντίστοιχων υπηρεσιών διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης που η επιχείρηση διαθέτει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ο όρος επιτρέπει την εφαρμογή του Άρθρου 7 και, κατά συνέπεια, τη φορολόγηση από το εν λόγω Κράτος των κερδών από αυτές τις δραστηριότητες. Κατά κανόνα, είναι σημαντικό να διασφαλίζεται ότι φορολογούνται μόνο τα κέρδη από δραστηριότητες που διεξάγονται κατά την εκτέλεση των υπηρεσιών. Παρόλο που μπορεί να υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις, θα ήταν επιζήμιο για το διασυνοριακό εμπόριο υπηρεσιών εάν φορολογούνταν οι πληρωμές, που λαμβάνονται για αυτές τις υπηρεσίες, ανεξαρτήτως των άμεσων ή έμμεσων δαπανών που προκύπτουν κατά την εκτέλεση των εν λόγω υπηρεσιών.

42.48 Η εναλλακτική διατύπωση του όρου δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που οι παρεχόμενες υπηρεσίες περιορίζονται σε αυτές της παραγράφου 4 του Άρθρου 5, οι οποίες εφόσον εκτελούνται μέσω καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν καθιστούν αυτόν τον καθορισμένο τύπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις εκείνης της παραγράφου. Δεδομένου ότι ο όρος αναφέρεται στην εκτέλεση υπηρεσιών από επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν θα συμπεριλαμβάνονταν στη ρύθμιση οι υπηρεσίες που παρέχονται προς την ίδια την επιχείρηση, οι περισσότερες από τις διατάξεις της παραγράφου 4 δεν θα φαίνονται σχετικές. Ωστόσο, ενδέχεται οι υπηρεσίες που εκτελούνται να είναι αποκλειστικά προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα (π.χ. η παροχή πληροφόρησης προς υποψήφιους πελάτες, όταν κάτι τέτοιο είναι απλώς προπαρασκευαστικό έναντι της διεξαγωγής των κανονικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης, βλ. παράγραφο 23 ανωτέρω) και σε αυτή την περίπτωση είναι λογικό να μην θεωρείται ότι η εκτέλεση των ως άνω υπηρεσιών συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων<sup>1</sup>

43. Η *Ιταλία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 12 ανωτέρω αναφορικά με τον κατάλογο των παραδειγμάτων της παραγράφου 2. Κατά την άποψη της *Ιταλίας* τα εν λόγω παραδείγματα μπορεί πάντοτε να θεωρηθεί ότι συνιστούν a priori μόνιμες εγκαταστάσεις.

44. Η *Τσεχία* και η *Σλοβακία* προσθέτουν στην παράγραφο 25 την άποψή τους ότι όταν μια επιχείρηση έχει ιδρύσει ένα γραφείο (όπως ένα γραφείο εμπορικής αντιπροσώπευσης) σε μια χώρα, και οι εργαζόμενοι που εργάζονται σε αυτό συμμετέχουν ουσιαστικά στη διαπραγμάτευση συμβάσεων για την εισαγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών σε αυτή τη χώρα, το γραφείο στις περισσό-

1. Κατά το χρόνο έγκρισης των ανωτέρω παραγράφων 42.11 έως 42.13 από την Επιτροπή, η *Γαλλία*, η *Ελβετία*, οι *Ηνωμένες Πολιτείες*, η *Ισπανία* και η *Σουηδία* που μεταξύ άλλων συμφωνούν με τα συμπεράσματα της Επιτροπής που παρατίθενται σε αυτές τις παραγράφους και δεν συμμερίζονται τις απόψεις ορισμένων Κρατών που εκφράζονται στις παραγράφους 42.14 έως 42.17, ζήτησαν να συμπεριληφθεί ρητά η θέση τους στο συγκεκριμένο ζήτημα στο Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ.

teres περιπτώσεις δεν εμπίπτει στην παράγραφο 4 του Άρθρου 5. Ουσιαστική συμμετοχή στις διαπραγματεύσεις υφίσταται όταν τα ουσιώδη μέρη της σύμβασης - π.χ. ο τύπος, η ποιότητα και η ποσότητα των αγαθών και ο χρόνος και οι όροι παράδοσης - καθορίζονται από το γραφείο. Αυτές οι δραστηριότητες αποτελούν ένα διακριτό και αναπόσπαστο τμήμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αλλοδαπής επιχείρησης και δεν συνιστούν απλώς δραστηριότητες βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα.

45. Αναφορικά με την παράγραφο 38, το *Μεξικό* πιστεύει ότι πρέπει να εξετάζεται επίσης και η αρχή των ίσων αποστάσεων κατά την κρίση επίσης εάν ένας αντιπρόσωπος είναι ανεξάρτητος ή όχι για τους σκοπούς της παραγράφου 6 του Άρθρου και επιθυμεί να προσθέτει, όπου είναι απαραίτητο, μια διατύπωση στις συμβάσεις του, που να αποσαφηνίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνεύεται η παράγραφος.

45.1 (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

45.2 Η *Ιταλία* και η *Πορτογαλία* θεωρούν απαραίτητο να ληφθεί υπόψη ότι - ανεξαρτήτως της έννοιας που αποδίδεται στην τρίτη πρόταση της παραγράφου 1.1 - αναφορικά με τη μέθοδο υπολογισμού των φόρων, τα εθνικά συστήματα δεν επηρεάζονται από τη νέα διατύπωση του υποδείγματος, δηλαδή από την απαλοιφή του Άρθρου 14.

45.3 Η *Τσεχία* έχει διατυπώσει διάφορες επεξηγήσεις και επιφυλάξεις επί της έκθεσης με τίτλο «Issues arising under Article 5 of the OECD Model Tax Convention» (Ζητήματα που προκύπτουν από το Άρθρο 5 του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ). Ειδικότερα, η *Τσεχία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που αναφέρεται στις παραγράφους 5.3 (πρώτο μέρος της παραγράφου) και 5.4 (πρώτο μέρος της παραγράφου). Σύμφωνα με την πολιτική της, αυτά τα παραδείγματα θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση εάν οι υπηρεσίες παρέχονται στην επικράτεια της για σημαντικό χρονικό διάστημα.

45.4 Όσον αφορά την παράγραφο 17, η *Τσεχία* υιοθετεί μια στενότερη ερμηνεία του όρου «έργο εγκατάστασης» και ως εκ τούτου περιορίζει το περιεχόμενό του στην εγκατάσταση και συναρμολόγηση που σχετίζεται με ένα έργο κατασκευής. Επιπλέον, η *Τσεχία* υιοθετεί μια ερμηνεία κατά την οποία οι δραστηριότητες εποπτείας εμπίπτουν αυτομάτως στην παράγραφο 3 του Άρθρου 5 μόνον εφόσον διεξάγονται από τον εργολάβο της κατασκευής. Ειδάλλως, εμπίπτουν σε αυτή μόνον εφόσον αναφέρονται ρητά στον ειδικό αυτόν όρο. Στην περίπτωση ενός έργου εγκατάστασης που δεν σχετίζεται με έργο κατασκευής, και στην περίπτωση που η δραστηριότητα εποπτείας διεξάγεται από άλλη επιχείρηση και όχι από τον εργολάβο της κατασκευής και δεν αναφέρεται ρητά στην παράγραφο 3 του Άρθρου 5, οι εν λόγω δραστηριότητες υπάγονται αυτομάτως στους κανόνες που ρυθμίζουν τη φορολόγηση εισοδήματος από την παροχή άλλων υπηρεσιών.

45.5 Σε σχέση με τις παραγράφους 42.1 έως 42.10, το *Ηνωμένο Βασίλειο* υποστηρίζει την άποψη ότι ένας διακομιστής που χρησιμοποιείται από μια επιχείρηση ηλεκτρονικού λιανικού εμπορίου («e-tailer»), είτε μόνος του, είτε μαζί με ιστοτόπους, δεν μπορεί ως τέτοιος να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

45.6 Η *Ισπανία* έχει εκφράσει μια σειρά επιφυλάξεων επί της έκθεσης με τίτλο «Clarification of the permanent establishment definition in e-commerce» (αποσαφήνιση του ορισμού της μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο). Η *Ελλάδα* και η *Ισπανία* έχουν ορισμένες αμφιβολίες σχετικά με τη δυνατότητα εισαγωγής των παραγράφων 42.1 έως 42.10 στα Ερμηνευτικά Σχόλια του Υποδείγματος στην παρούσα συγκυρία. Καθώς ο ΟΟΣΑ συνεχίζει τη μελέτη της φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου, τα εν λόγω Κράτη δεν είναι απαραίτητο να λαμβάνουν υπόψη τις προαναφερθείσες παραγράφους ωστόσο ο ΟΟΣΑ καταλήξει σε ένα τελικό συμπέρασμα.

45.7 Η *Γερμανία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία του «παραδείγματος του ελαιοχρωματιστή» στην παράγραφο 4.5, η οποία θεωρεί ότι δεν συνάδει με την αρχή του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4.2, και ως εκ τούτου δεν προκύπτει μόνιμη εγκατάσταση βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου 5 του Υποδείγματος Σύμβασης. Όσον αφορά το παράδειγμα της παραγράφου 5.4, η Γερμανία θα απαιτούσε ο σύμβουλος να έχει στη διάθεσή του τα γραφεία που χρησιμοποιεί, πέρα από την απλή παρουσία του κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων εκπαίδευσης.

45.8 Η *Γερμανία* επιφυλάσσεται της θέσης της ως προς το πεδίο και τα όρια εφαρμογής των οδηγιών στα εδάφια 2 και 5 έως 7 της παραγράφου 6, υποστηρίζοντας ότι προκειμένου να επιτραπεί η υπόθεση της ύπαρξης καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ο αναγκαίος βαθμός μονιμότητας απαιτεί ένα ορισμένο ελάχιστο χρονικό διάστημα παρουσίας κατά τη διάρκεια του εξεταζόμενου έτους, ανεξάρτητα από τον περιοδικό ή άλλο χαρακτήρα της δραστηριότητας. Ειδικότερα, η Γερμανία δεν συμφωνεί με το κριτήριο της οικονομικής αιτίας - όπως περιγράφεται στο εδάφιο 6 της παραγράφου 6 - που να δικαιολογεί εξαίρεση από τις απαιτήσεις της δέουσας παρουσίας και διάρκειας.

45.9 Η *Γερμανία*, όσον αφορά την παράγραφο 33.1 (με αναφορά στις παραγράφους 32 και 6), προσδίδει αυξημένη σημασία στην απαίτηση ελάχιστης διάρκειας εκπροσώπησης της επιχείρησης σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Άρθρου 5 του Υποδείγματος Σύμβασης, όταν δεν υπάρχει κατοικία και/ή καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του αντιπροσώπου στη χώρα πηγή. Η Γερμανία, συνεπώς, σε αυτές τις περιπτώσεις υιοθετεί μια ιδιαίτερος στενή οπτική ως προς την εφαρμοσιμότητα των παραγόντων της παραγράφου 6.

45.10 Η *Ιταλία* επιθυμεί να καταστήσει σαφές ότι ως προς τις παραγράφους 33, 41, 41.1 και 42 η εσωτερική της νομοθεσία δεν πρόκειται να αγνοηθεί κατά την ερμηνεία των περιπτώσεων που εμπίπτουν στις ανωτέρω παραγράφους.

45.11 Η *Πορτογαλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να μην υιοθετήσει τη θέση που εκφράζεται στις παραγράφους 42.1 έως 42.10.

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

46. Η *Αυστραλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να αντιμετωπίζει μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος εάν διεξάγει δραστηριότητες που σχετίζονται με φυσικούς πόρους ή λειτουργεί σημαντικό εξοπλισμό σε αυτό το Κράτος με κάποιο βαθμό συνέχειας, ή εάν ένα πρόσωπο - που ενεργεί σε αυτό το Κράτος εκ μέρους της επιχείρησης - κατασκευάζει ή μεταποιεί στο εν λόγω Κράτος αγαθά ή εμπορεύματα που ανήκουν στην επιχείρηση.

47. Η *Αυστραλία*, η *Ελλάδα*, η *Κορέα*, η *Νέα Ζηλανδία*, η *Πορτογαλία* και η *Τουρκία* επιφυλάσονται των θέσεών τους σχετικά με την παράγραφο 3 και θεωρούν ότι κάθε εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που διαρκεί πάνω από έξι μήνες θα πρέπει να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση.

48. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσονται του δικαιώματός τους να προσθέσουν «μια πλατφόρμα γεωτρήσεων ή ένα πλοίο που χρησιμοποιούνται για την εξερεύνηση φυσικών πόρων» στις δραστηριότητες που εμπίπτουν στο κριτήριο του ορίου των δώδεκα μηνών της παραγράφου 3.

49. Η *Ισπανία* επιφυλάσσεται της θέσης της ως προς την παράγραφο 3, ώστε να μπορεί να φορολογεί μια επιχείρηση που έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ισπανία ακόμη και όταν το εργοτάξιο του έργου κατασκευής ή εγκατάστασης δεν διαρκεί πάνω από δώδεκα μήνες, όταν η δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης στην Ισπανία εμφανίζει έναν ορισμένο βαθμό μονιμότητας με την έννοια

των παραγράφων 1 και 2. Επίσης, η Ισπανία επιφυλάσσει του δικαιώματός της να φορολογεί μια επιχείρηση ως έουσα μόνιμη εγκατάσταση στην Ισπανία όταν η επιχείρηση αυτή διεξάγει δραστηριότητες εποπτείας στην Ισπανία για πάνω από δώδεκα μήνες σε σχέση με ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που επίσης διαρκεί πάνω από δώδεκα μήνες.

50. Η *Ελλάδα* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μεταχειρίζεται μια επιχείρηση ως έουσα μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον η επιχείρηση αναπτύσσει δραστηριότητες σχεδιασμού, εποπτείας ή παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες σε σχέση με ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που διαρκεί πάνω από έξι μήνες, εφόσον χρησιμοποιείται επιστημονικός εξοπλισμός ή μηχανήματα στην Ελλάδα για πάνω από τρεις μήνες από την επιχείρηση κατά την εξερεύνηση ή εξόρυξη φυσικών πόρων ή εάν η επιχείρηση διεξάγει πάνω από ένα ξεχωριστό έργο, και το καθένα διαρκεί λιγότερο από έξι μήνες, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα (δηλαδή εντός ενός ημερολογιακού έτους).

51. Η *Ελλάδα* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εισάγει την παράγραφο 2 του Άρθρου 5 με τη διατύπωση που είχε στο Σχέδιο Σύμβασης του 1963.

52. Λαμβάνοντας υπόψη τα ειδικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του Υποδείγματος Σύμβασης στην υπεράκτια εξερεύνηση και εκμετάλλευση υδρογονανθράκων και τις συναφείς δραστηριότητες, η *Δανία*, το *Ηνωμένο Βασίλειο*, η *Ιρλανδία*, ο *Καναδάς* και η *Νορβηγία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να εισάγουν σε ειδικό άρθρο διατάξεις για τις αντίστοιχες δραστηριότητες.

53. Η *Νορβηγία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει τις συνδεδεμένες δραστηριότητες εποπτείας ή την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην παράγραφο 3 του Άρθρου.

54. Η *Πορτογαλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μεταχειρίζεται μια επιχείρηση ως έουσα μόνιμη εγκατάσταση στην Πορτογαλία εφόσον η επιχείρηση αναπτύσσει δραστηριότητα που συνίσταται στο σχεδιασμό, στην εποπτεία, στις συμβουλευτικές υπηρεσίες, σε κάθε βοηθητική εργασία ή σε κάθε άλλη δραστηριότητα που σχετίζεται με εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης το οποίο διαρκεί πάνω από έξι μήνες, εφόσον αυτές οι δραστηριότητες ή εργασίες επίσης διαρκούν πάνω από έξι μήνες.

55. Η *Τουρκία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μεταχειρίζεται ένα πρόσωπο ως έον μόνιμη εγκατάσταση στην Τουρκία εάν αυτό το πρόσωπο εκτελεί επαγγελματικές υπηρεσίες και άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα, όπως οι δραστηριότητες σχεδιασμού, εποπτείας ή οι συμβουλευτικές υπηρεσίες, με κάποιο βαθμό συνέχειας, είτε άμεσα είτε μέσω των εργαζομένων μιας ξεχωριστής επιχείρησης.

56. Η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εισάγει διατάξεις από τις οποίες τεκμαίρεται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, εφόσον για περισσότερους από έξι μήνες μια επιχείρηση διεξάγει δραστηριότητες που σχετίζονται με την εξερεύνηση ή την εκμετάλλευση φυσικών πόρων ή χρησιμοποιεί ή μισθώνει σημαντικό εξοπλισμό.

57. Η *Ελλάδα* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εισάγει ειδικές διατάξεις για τις υπεράκτιες δραστηριότητες.

58. Το *Μεξικό* και η *Σλοβακία* επιφυλάσσουν της θέσης τους σχετικά με την παράγραφο 3 και θεωρούν ότι κάθε εργοτάξιο ή έργο κατασκευής, συναρμολόγησης ή εγκατάστασης που διαρκεί πάνω από έξι μήνες θα πρέπει να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση.

59. Το *Μεξικό* και η *Σλοβακία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να φορολογούν μια επιχείρηση που αναπτύσσει δραστηριότητες εποπτείας για πάνω από έξι μήνες σε σχέση με κάποιο εργοτάξιο ή έργο κατασκευής, συναρμολόγησης ή εγκατάστασης.

60. Η Σλοβακία και η Τσεχία, παρόλο που συμφωνούν με την προϋπόθεση του «καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» της παραγράφου 1, επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προτείνουν κατά τις διμερείς διαπραγματεύσεις ειδικές διατάξεις που αποσαφηνίζουν την εφαρμογή αυτής της αρχής σε συμφωνίες για την εκτέλεση υπηρεσιών κατά τη διάρκεια ενός σημαντικού χρονικού διαστήματος.

61. Η Πολωνία επιφυλάσσει του δικαιώματος να αντικαθιστά το «έργο κατασκευής ή εγκατάστασης» με το «έργο κατασκευής, συναρμολόγησης ή εγκατάστασης».

62. Η Κορέα επιφυλάσσει του δικαιώματος να είναι σε θέση να φορολογεί μια επιχείρηση που αναπτύσσει δραστηριότητες εποπτείας για πάνω από έξι μήνες σε σχέση με κάποιο εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που διαρκεί πάνω από έξι μήνες.

63. Ο Καναδάς επιφυλάσσει του δικαιώματος να αντικαθιστά στο εδάφιο στ) της παραγράφου 2 τη λέξη «εξόρυξης» με τις λέξεις «που σχετίζεται με την εξερεύνηση ή την εκμετάλλευση».

64. Το Μεξικό επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί τα φυσικά πρόσωπα που εκτελούν επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα, εφόσον είναι παρόντα στο Μεξικό για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα που συνολικά υπερβαίνουν τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου.

65. Το Μεξικό επιφυλάσσει του δικαιώματος να αφαιρεί το εδάφιο στ) της παραγράφου 4 του Άρθρου, ώστε να θεωρείται ότι μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση όταν διατηρείται ένας καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για οποιονδήποτε συνδυασμό δραστηριοτήτων από αυτές που αναφέρονται στα εδάφια α) έως ε) της παραγράφου 4.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

### ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

1. Η παράγραφος 1 παραχωρεί το δικαίωμα επιβολής φόρου επί του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία στο Κράτος πηγής, δηλαδή στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η περιουσία που παράγει το εν λόγω εισόδημα. Ο λόγος είναι ότι υπάρχει πάντοτε πολύ στενή οικονομική σχέση μεταξύ της πηγής αυτού του εισοδήματος και του Κράτους πηγής. Αν και το εισόδημα από γεωργική ή δασική δραστηριότητα περιλαμβάνεται στο Άρθρο 6, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμφωνούν στο πλαίσιο των διμερών συμβάσεών τους να φορολογείται το εν λόγω εισόδημα σύμφωνα με το Άρθρο 7. Το Άρθρο 6 πραγματεύεται μόνο το εισόδημα που αποκτά ένας κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Ως εκ τούτου δεν εφαρμόζεται σε εισόδημα από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου ο δικαιούχος είναι κάτοικος υπό την έννοια του Άρθρου 4 ή που βρίσκεται σε τρίτο κράτος. Στο εν λόγω εισόδημα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 21.

2. Ο ορισμός της έννοιας της ακίνητης περιουσίας με βάση τη νομοθεσία του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η περιουσία, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2, βοηθά στο να αποφευχθούν προβλήματα ερμηνείας ως προς το εάν ένα περιουσιακό στοιχείο ή ένα δικαίωμα θα πρέπει να θεωρείται ακίνητη περιουσία ή όχι. Ωστόσο, στην παράγραφο γίνεται ειδική αναφορά στα περιουσιακά στοιχεία και τα δικαιώματα που πρέπει σε όλες τις περιπτώσεις να θεωρούνται ακίνητη περιουσία. Στην πραγματικότητα, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα λογίζονται ήδη ως ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τη νομοθεσία ή τους φορολογικούς κανόνες των περισσότερων Κρατών μελών του ΟΟΣΑ. Αντίθετα, στην παράγραφο ορίζεται σαφώς ότι πλοία, πλοίαρρα και αεροπλάνα δεν θεωρούνται ακίνητη περιουσία. Δεν περιλαμβάνεται κανένας ειδικός όρος αναφορικά με το εισόδημα από χρέη τα οποία εξασφαλίζονται με ακίνητη περιουσία, δεδομένου ότι το ζήτημα αυτό διευθετείται από το Άρθρο 11.

3. Στην παράγραφο 3 αναφέρεται ότι ο γενικός κανόνας εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της μορφής χρήσης της ακίνητης περιουσίας. Στην παράγραφο 4 διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται επίσης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία των βιομηχανικών, εμπορικών και λοιπών επιχειρήσεων. Ωστόσο, στην περίπτωση του εισοδήματος με τη μορφή διανομών από εταιρείες ή εμπιστεύματα επενδύσεων σε ακίνητα (Real Estate Investment Trusts) προκύπτουν ιδιαίτερα ζητήματα που εξετάζονται στις παραγράφους 67.1 έως 67.7 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10.

4. Επί τούτου σημειώνεται ότι το δικαίωμα του Κράτους πηγής για επιβολή φορολογίας έχει προτεραιότητα έναντι του δικαιώματος του άλλου Κράτους για επιβολή φορολογίας και ισχύει επίσης στην περίπτωση που το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται έμμεσα από μια επιχείρηση. Με τον τρόπο αυτό δεν αποκλείεται να λογίζεται το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτάται μέσω μόνιμης εγκατάστασης ως εισόδημα μιας επιχείρησης αλλά διασφαλίζεται ότι το εισόδημα από ακίνητη περιουσία θα φορολογείται στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η περιουσία ακόμη και στην περίπτωση που η εν λόγω περιουσία δεν αποτελεί τμήμα μόνιμης εγκατάστασης

που βρίσκεται στο Κράτος αυτό. Σημειώνεται επίσης ότι οι διατάξεις του Άρθρου δεν προκαταλαμβάνουν την εφαρμογή της εσωτερικής νομοθεσίας σε ό,τι αφορά τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία.

#### **Επιφυλάξεις επί του Άρθρου**

5. Η *Φινλανδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί το εισόδημα των μετόχων των φινλανδικών εταιρειών που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωση ή από το δικαίωμα της με οποιονδήποτε τρόπο χρήσης της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στη Φινλανδία και ανήκει στην Εταιρεία, σε περίπτωση που το εν λόγω δικαίωμα βασίζεται στην κυριότητα μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων στην εταιρεία.

6. Η *Γαλλία* επιθυμεί να διατηρήσει τη δυνατότητα να εφαρμόζει τις διατάξεις της εσωτερικής της νομοθεσίας που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος από μετοχές ή δικαιώματα, στο πλαίσιο των οποίων λογίζονται ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

7. Η *Ισπανία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί το εισόδημα που προέρχεται από κάθε μορφή χρήσης του δικαιώματος χρήσης ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ισπανία, όταν το εν λόγω δικαίωμα απορρέει από την κατοχή μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων στην εταιρεία στην οποία ανήκει η περιουσία.

8. Ο *Καναδάς* επιφυλάσσει του δικαιώματος να συμπεριλάβει στην παράγραφο 3 αναφορά στο εισόδημα που προέρχεται από την εκποίηση ακίνητης περιουσίας.

9. Η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να συμπεριλάβει στο Άρθρο αυτό τις δραστηριότητες αλιείας και τα δικαιώματα που αφορούν όλους τους φυσικούς πόρους.

10. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προσθέσουν μία παράγραφο στο Άρθρο 6 η οποία θα επιτρέπει στον κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους να επιλέγει να φορολογηθεί από το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος επί του καθαρού εισοδήματος από ακίνητη περιουσία.

11. Η *Αυστραλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να συμπεριλάβει στο Άρθρο αυτό τα δικαιώματα που αφορούν όλους τους φυσικούς πόρους.

12. Το *Μεξικό* επιφυλάσσει του δικαιώματος να λογίζει ως ακίνητη περιουσία κάθε δικαίωμα που επιτρέπει τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σε περίπτωση που η εν λόγω χρήση ή νομή αφορά χρονομεριστική μίσθωση, καθώς βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας του το εν λόγω δικαίωμα θεωρείται ότι δεν αποτελεί ακίνητη περιουσία.

# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

### Ι. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Το παρόν Άρθρο αποτελεί από πολλές απόψεις συνέχεια και απόρροια του Άρθρου 5 που πραγματοποιείται τον ορισμό και την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιείται συχνά στις διεθνείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας για να κριθεί εάν ένα συγκεκριμένο είδος εισοδήματος πρέπει ή δεν πρέπει να φορολογηθεί στη χώρα προέλευσής του. Ωστόσο, το κριτήριο αυτό δεν παρέχει από μόνο του μια πλήρη λύση στο πρόβλημα της διπλής φορολογίας των κερδών επιχειρήσεων, για την αποφυγή της οποίας είναι αναγκαίο να συμπληρωθεί ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης με ένα συμφωνημένο σύνολο κανόνων, βάσει των οποίων θα υπολογίζονται τα κέρδη που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση. Για να θέσουμε το ζήτημα σε μια λίγο διαφορετική βάση, όταν μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, οι αρχές του δεύτερου Κράτους, προτού προβούν στην επιβολή φόρου επί των κερδών της επιχείρησης, πρέπει να απαντήσουν σε δύο ερωτήματα. Το πρώτο ερώτημα είναι εάν η επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα τους. Εάν η απάντηση σε αυτό είναι καταφατική, το δεύτερο ερώτημα είναι επί ποίων κερδών, εάν υπάρχουν, πρέπει η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση να καταβάλλει φόρο. Το Άρθρο 7 ασχολείται ακριβώς με τους κανόνες που πρέπει να χρησιμοποιούνται προκειμένου να δοθεί απάντηση στο δεύτερο αυτό ερώτημα. Με τους κανόνες για τον προσδιορισμό των κερδών μιας επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που συναλλάσσεται εμπορικά με επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους όταν οι δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες ασχολείται το άρθρο 9.

2. Τα Άρθρα 7 και 9 δεν είναι ιδιαίτερος αναλυτικά, ούτε εντυπωσίασαν με την πρωτοτυπία τους όταν υιοθετήθηκαν από τον ΟΟΣΑ. Στο ερώτημα ποια κριτήρια πρέπει να χρησιμοποιούνται για την απόδοση κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση και πώς πρέπει να κατανέμονται τα κέρδη από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων επιχείρησαν να δώσουν απάντηση πολλές Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και ποικίλα υποδείγματα που εκπονήθηκαν από την Κοινωνία των Εθνών προτού ο ΟΟΣΑ ασχοληθεί για πρώτη φορά με το θέμα αυτό. Οι λύσεις που προκρίθηκαν κατά γενικό κανόνα συντείνουν σε ένα τυποποιημένο πρότυπο.

2.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου και τροποποιήθηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

3. Είναι κοινώς αποδεκτό ότι οι βασικές αρχές στις οποίες εδράζεται αυτό το τυποποιημένο πρότυπο είναι τεκμηριωμένες, και όταν ο ΟΟΣΑ εξέτασε για πρώτη φορά το εν λόγω ζήτημα, κρίθηκε αρκετή η επαναδιατύπωσή τους με μικρές τροποποιήσεις και αλλαγές που απέβλεπαν πρωτίστως στην εξασφάλιση μεγαλύτερης σαφήνειας. Τα δύο Άρθρα ενσωματώνουν σειρά οδηγιών. Ωστόσο δεν ορίζουν, όπως είναι φυσικό, εξειδικευμένους κανόνες για κάθε πρόβλημα που μπορεί να προκύψει όταν επιχείρηση ενός Κράτους πραγματοποιήσει κέρδη σε ένα άλλο Κράτος. Το σύγχρονο εμπόριο λειτουργεί με άπειρους τρόπους και θα ήταν αδύνατο εντός των στενών ορίων του Άρθρου μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας να οριστεί ένα πλήρες σύνολο κανόνων για την αντιμετώπιση κάθε είδους προβλήματος που μπορεί να προκύψει.



4. Ωστόσο, διαπιστώνονται σημαντικές αποκλίσεις στην ερμηνεία των γενικών οδηγιών του Άρθρου 7 σε σχέση με τις διατάξεις προγενέστερων συμβάσεων και υποδειγμάτων, στη διατύπωση των οποίων βασίζεται το Άρθρο. Η έλλειψη κοινής ερμηνείας του Άρθρου 7 μπορεί να προκαλέσει προβλήματα διπλής φορολογίας και μη φορολόγησης. Για το λόγο αυτό, είναι σημαντικό να συμφωνήσουν οι φορολογικές αρχές επί ομοίμορφων μεθόδων αντιμετώπισης των προβλημάτων αυτών, κάνοντας χρήση, όπου κρίνεται σκόπιμο, της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται στο Άρθρο 25.

5. Ανά τα έτη, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων αφιέρωσε πολύ χρόνο και κόπο στην προσπάθειά της να εξασφαλίσει μια πιο ομοίμορφη ερμηνεία και εφαρμογή των κανόνων του Άρθρου. Με την υιοθέτηση του Υποδείγματος Σύμβασης του 1977 επήλθαν ήσσονος σημασίας αλλαγές στη διατύπωση του Άρθρου και μια σειρά αλλαγών στα Ερμηνευτικά Σχόλια. Το 1984 δημοσιεύτηκε έκθεση σχετικά με το θέμα αυτό ειδικά για την περίπτωση των τραπεζών<sup>1</sup>. Το 1987, διαπιστώνοντας ότι ο προσδιορισμός των κερδών που αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση αφήνει περιθώρια για αμφιβολίες, η Επιτροπή επανεξέτασε το θέμα και το 1993 δημοσίευσε έκθεση με τίτλο «Attribution of Income to Permanent Establishments» (Απόδοση εισοδήματος σε μόνιμες εγκαταστάσεις)<sup>2</sup> και προέβη σε σχετικές αλλαγές στα Ερμηνευτικά Σχόλια.

6. Σε πείσμα της προσπάθειας αυτής, οι πρακτικές των χωρών ΟΟΣΑ αλλά και εκτός ΟΟΣΑ ως προς την απόδοση κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις και οι ερμηνείες που δίνουν οι χώρες αυτές στο Άρθρο 7 εξακολουθούν να ποικίλουν σημαντικά. Η Επιτροπή αναγνώρισε την ανάγκη να περιοριστούν τα περιθώρια αβεβαιότητας για τους φορολογούμενους: στην έκθεσή της με τίτλο «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (Κατευθυντήριες οδηγίες για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές Αρχές σχετικά με τις ενδο-ομιλικές τιμολογήσεις), που υιοθετήθηκε το 1995, επισήμανε ότι απαιτούνται περαιτέρω προσπάθειες για την επίλυση του θέματος της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm's length principle) στις μόνιμες εγκαταστάσεις. Αποτέλεσμα των προσπαθειών αυτών ήταν η έκθεση του 2008 με τίτλο «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (Απόδοση κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις). Η προσέγγιση που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της έκθεσης αυτής δεν περιορίζεται ούτε από την πρόθεση των συντακτών της Έκθεσης ούτε από την μέχρι τότε πρακτική εφαρμογή και ερμηνεία του Άρθρου 7. Αντ' αυτού, το ζητούμενο ήταν να διατυπωθεί η προτιμυτέα προσέγγιση όσον αφορά την απόδοση κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση στο πλαίσιο του Άρθρου 7, λαμβάνοντας υπόψη το σύγχρονο περιβάλλον των πολυεθνικών λειτουργιών και εμπορικών δραστηριοτήτων.

7. Η προσέγγιση που προτείνεται στην Έκθεση αυτή καλύπτει την απόδοση κερδών τόσο στις μόνιμες εγκαταστάσεις εν γένει (Μέρος I της Έκθεσης) όσο και, ειδικότερα, στις μόνιμες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον χρηματοοικονομικό τομέα, όπου η πραγματοποίηση εμπορικών συναλλαγών μέσω μόνιμης εγκατάστασης είναι ευρέως διαδεδομένη (Μέρος II της Έκθεσης, που ασχολείται με τις μόνιμες εγκαταστάσεις τραπεζών, Μέρος III, που ασχολείται με τις μόνιμες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που διεξάγουν διεθνείς εμπορικές συναλλαγές και Μέρος IV, που ασχολείται με τις μόνιμες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που διεξάγουν ασφαλιστικές δραστηριότητες). Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι κατευθύνσεις που παρέχονται στην Έκθεση αποτελούν καλύτερη προσέγγιση της απόδοσης κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις σε σχέση με τις προηγούμενες.

1. «The Taxation of Multinational Banking Enterprises», in Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues» («Η Φορολόγηση των Πολυεθνικών Τραπεζικών Επιχειρήσεων», στις Ενδο-ομιλικές συναλλαγές και Πολυεθνικές επιχειρήσεις: τρία φορολογικά ζητήματα), ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1984.  
 2. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του ΟΟΣΑ με τίτλο «Model Tax Convention» (Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας), στη σελ. R(13)-1.

Αναγνωρίζει, ωστόσο, την ύπαρξη διαφορών μεταξύ ορισμένων συμπερασμάτων της Έκθεσης και της ερμηνείας του Άρθρου που διατυπωνόταν προηγουμένως στα Ερμηνευτικά Σχόλια. Για το λόγο αυτό, τα Ερμηνευτικά Σχόλια τροποποιούνται ώστε να ενσωματωθούν σε αυτά σειρά συμπερασμάτων της Έκθεσης που δεν έρχονται σε σύγκρουση με την προηγούμενη έκδοση των Ερμηνευτικών Σχολίων, η οποία σε ορισμένους τομείς υπαγόρευε συγκεκριμένες προσεγγίσεις και σε άλλους παραχωρούσε σημαντική ελευθερία κινήσεων. Έτσι, λοιπόν, η Έκθεση αποτυπώνει αρχές που έχουν συμφωνηθεί διεθνώς και, στο βαθμό που δεν έρχονται σε σύγκρουση με τα Ερμηνευτικά Σχόλια, παρέχει κατευθυντήριες οδηγίες για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων που εμπεριέχεται στο Άρθρο.

8. Πριν από το 2000, το εισόδημα από επαγγελματικές υπηρεσίες και άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα ρυθμιζόταν από ειδικό Άρθρο, το Άρθρο 14. Οι διατάξεις αυτού του Άρθρου ήταν παρόμοιες με εκείνες που ισχύουν για τα κέρδη επιχειρήσεων, αλλά χρησιμοποιούσαν την έννοια της καθορισμένης βάσης αντί για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, καθώς αρχικά είχε θεωρηθεί ότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης θα έπρεπε να αφορά μόνο τις εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες. Ωστόσο, δεν ήταν πάντοτε σαφές ποιες δραστηριότητες ενέπιπταν στο Άρθρο 14 αντί του Άρθρου 7. Η απαλοιφή του Άρθρου 14 το 2000 κατέδειξε το γεγονός ότι δεν υπήρχαν σκόπιμες διαφορές μεταξύ της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 7, και της έννοιας της καθορισμένης βάσης, όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 14, ή ως προς τον τρόπο υπολογισμού των κερδών και του σχετικού φόρου, ανάλογα με το αν εφαρμόζονταν το Άρθρο 7 ή το Άρθρο 14. Αποτέλεσμα της κατάργησης του Άρθρου 14 είναι ότι τα εισοδήματα από επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα ρυθμίζονται πλέον από το Άρθρο 7 ως κέρδη επιχειρήσεων. Τούτο ενισχύεται με την προσθήκη ορισμού του όρου «επιχειρηματική δραστηριότητα» στο πλαίσιο του οποίου προβλέπεται ρητά ότι στον όρο αυτό συμπεριλαμβάνονται οι επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

### Παράγραφος 1

9. Η παράγραφος αυτή ασχολείται με δύο ζητήματα. Πρώτον, επαναδιατυπώνει την γενικώς αποδεκτή αρχή των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας ότι η επιχείρηση του ενός Κράτους δεν φορολογείται στο άλλο Κράτος εκτός εάν διεξάγει εργασίες σε αυτό το άλλο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Δεν είναι απαραίτητο να συζητηθεί εδώ η εν λόγω αρχή επί της ουσίας της. Αρκεί, ενδεχομένως, να αναφερθεί ότι στο διεθνές δημοσιονομικό γίγνεσθαι είναι πλέον αποδεκτό ότι έως ότου μια επιχείρηση δημιουργήσει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα άλλο Κράτος δεν μπορεί να θεωρείται ότι συμμετέχει στην οικονομική ζωή αυτού του άλλου Κράτους σε τέτοιο βαθμό ώστε να εμπίπτει στη δικαιοδοσία των δικαιωμάτων επιβολής φορολογίας του εν λόγω άλλου Κράτους.

10. Η δεύτερη αρχή, η οποία αποτυπώνεται στη δεύτερη πρόταση της παραγράφου, είναι ότι το δικαίωμα επιβολής φόρου του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση δεν επεκτείνεται στα κέρδη που πραγματοποιεί η επιχείρηση σε αυτό το Κράτος αλλά δεν προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση. Για το ζήτημα αυτό υπήρχε ανέκαθεν διάσταση απόψεων. Κάποιες χώρες εφάρμοσαν παλαιότερα τη γενικευμένη αρχή της «έλξης» (force of attraction), βάσει της οποίας εισοδήματα όπως άλλα κέρδη επιχειρήσεων, μερίσματα, τόκοι και δικαιώματα που προέρχονται από πηγές που βρίσκονται στην επικράτειά τους είναι πλήρως φορολογητέα από αυτές όταν ο

δικαιούχος έχει μόνιμη εγκατάσταση εκεί, ακόμη κι αν το εν λόγω εισόδημα είναι σαφές ότι δεν προέρχεται από αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση. Αν και σε ορισμένες διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας περιλαμβάνεται κανόνας για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής που βασίζεται σε μια πιο συστατική προσέγγιση της αρχής της έλξης και εφαρμόζεται μόνο σε κέρδη επιχειρήσεων που προέρχονται από δραστηριότητες παρόμοιες με εκείνες που διεξάγονται από μια μόνιμη εγκατάσταση, η γενικευμένη αρχή της έλξης που περιγράφεται ανωτέρω απορρίπτεται πλέον από τη διεθνή πρακτική που ακολουθείται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Η αρχή που είναι πλέον γενικώς αποδεκτή στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας βασίζεται στην άποψη ότι κατά τη φορολόγηση των κερδών που πραγματοποιεί μια αλλοδαπή επιχείρηση σε μια συγκεκριμένη χώρα, οι φορολογικές αρχές της χώρας αυτής οφείλουν να εξετάζουν τις επιμέρους πηγές των κερδών που πραγματοποιεί η επιχείρηση στη χώρα τους και να εφαρμόζουν για κάθε μία από τις πηγές αυτές το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης, με την επιφύλαξη της ενδεχόμενης εφαρμογής άλλων Άρθρων της Σύμβασης. Η λύση αυτή καθιστά απλούστερη και αποδοτικότερη τη φορολογική διαχείριση και τη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις και είναι καλύτερα προσαρμοσμένη στον τρόπο με τον οποίο διεξάγεται συνήθως η επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο τρόπος οργάνωσης της σύγχρονης επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι ιδιαίτερα πολύπλοκος. Υπάρχει πολύ μεγάλος αριθμός εταιρειών, κάθε μία από τις οποίες ασχολείται με μεγάλη ποικιλία δραστηριοτήτων και αναπτύσσει ευρεία επιχειρηματική δραστηριότητα σε πολλές χώρες. Μια εταιρεία μπορεί να δημιουργεί μόνιμη εγκατάσταση σε άλλη χώρα μέσω της οποίας να ασκεί παραγωγική δραστηριότητα, και παράλληλα ένα άλλο τμήμα της ίδιας εταιρείας μπορεί να πωλεί ή να παράγει διαφορετικά προϊόντα σε αυτή την άλλη χώρα μέσω ανεξάρτητων αντιπροσώπων. Η εν λόγω επιλογή της εταιρείας αυτής μπορεί να δικαιολογείται απόλυτα από εμπορικής άποψης: μπορεί να βασίζεται για παράδειγμα, στην ιστορική οργάνωση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας ή να προκρίνεται για λόγους εμπορικής ευκολίας. Εάν η χώρα στην οποία βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση έφτανε μέχρι το σημείο να προσδιορίζει και να φορολογεί το επιμέρους κέρδος από κάθε συναλλαγή που διενεργείται μέσω ανεξάρτητων αντιπροσώπων με σκοπό να αθροίσει το κέρδος αυτό στα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης, η προσέγγιση αυτή θα προκαλούσε σημαντική δυσλειτουργία στις εμπορικές δραστηριότητες και θα ήταν αντίθετη με τους στόχους της Σύμβασης.

#### 10.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου και τροποποιήθηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

11. Η αναφορά που γίνεται στη δεύτερη πρόταση της παραγράφου 1 στο τμήμα των κερδών μιας επιχείρησης που προέρχονται από μια μόνιμη εγκατάσταση παραπέμπει ευθέως στην παράγραφο 2, στην οποία ορίζεται ποια κέρδη πρέπει να αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση. Καθώς η παράγραφος 2 αποτελεί μέρος του πλαισίου εντός του οποίου πρέπει να διαβάζεται η πρόταση, η εν λόγω πρόταση δεν πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο που να αντιφάσκει με την παράγραφο 2, π.χ. να ερμηνεύεται ότι περιορίζει το ποσό των κερδών που μπορούν να αποδίδονται σε μια μόνιμη εγκατάσταση στο ποσό των κερδών της επιχείρησης ως συνόλου. Ως εκ τούτου, μπορεί στην παράγραφο 1 να ορίζεται ότι το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να φορολογεί μόνο τα κέρδη μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους στο βαθμό που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο πρώτο Κράτος, η παράγραφος 2 είναι όμως εκείνη στην οποία προσδιορίζεται η έννοια της φράσης «κέρδη που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση». Με άλλα λόγια, η οδηγία της παραγράφου 2 μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να αποδίδονται κέρδη σε μόνιμη εγκατάσταση ακόμη κι αν η επιχείρηση ως σύνολο δεν έχει πραγματοποιήσει ποτέ κέρδη. Αντίστροφα, η οδηγία αυτή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να μην αποδίδονται κέρδη σε μόνιμη εγκατάσταση ακόμη κι αν η επιχείρηση ως σύνολο έχει πραγματοποιήσει κέρδη.

12. Ωστόσο, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι είναι προς το συμφέρον του Συμβαλλόμενου Κράτους της επιχείρησης να εφαρμόζεται σωστά η οδηγία της παραγράφου 2 από το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Δεδομένου ότι ως άνω οδηγία εφαρμόζεται και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, το Κράτος της επιχείρησης οφείλει, σύμφωνα με το Άρθρο 23 να εξαλείψει τη διπλή φορολογία επί των κερδών που σωστά αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση. Με άλλα λόγια, εάν το Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης επιχειρήσει να φορολογήσει κέρδη που δεν αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το Άρθρο 7, αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολογία των κερδών, τα οποία θα έπρεπε να φορολογούνται μόνο στο Κράτος της επιχείρησης.

12.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου και τροποποιήθηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

12.2 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

13. Σκοπός της παραγράφου 1 είναι να οριοθετηθεί το δικαίωμα του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους να φορολογεί τα κέρδη επιχειρήσεων του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Η παράγραφος δεν περιορίζει το δικαίωμα του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους να φορολογεί τους δικούς του κατοίκους βάσει διατάξεων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνες "CFC") που εμπεριέχονται στην εσωτερική του νομοθεσία. Ωστόσο, ο φόρος αυτός που επιβάλλεται στους εν λόγω κατοίκους πρέπει να υπολογίζεται βάσει του τμήματος εκείνου των κερδών μιας επιχείρησης που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους το οποίο προέρχεται από τη συμμετοχή των εν λόγω κατοίκων στην εν λόγω επιχείρηση. Ο φόρος που επιβάλλεται κατά αυτόν τον τρόπο από ένα Κράτος στους κατοίκους του δεν μειώνει τα κέρδη της επιχείρησης του άλλου Κράτους και δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να θεωρείται ότι επιβάλλεται επί αυτών των κερδών (βλ. επίσης την παράγραφο 23 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 1 και τις παραγράφους 37 έως 39 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10).

## Παράγραφος 2

14. Η παράγραφος αυτή περιέχει την κεντρική κατευθυντήριο οδηγία επί της οποίας θα πρέπει να βασίζεται η απόδοση κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση. Η παράγραφος ενσωματώνει την άποψη ότι τα κέρδη προς απόδοση σε μια μόνιμη εγκατάσταση είναι εκείνα τα οποία θα πραγματοποιούσε η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση εάν, αντί να συναλλάσσεται με την υπόλοιπη επιχείρηση, συναλλασσόταν με μια τελείως ανεξάρτητη επιχείρηση υπό συμβάσεις και με τιμές που ισχύουν στην ελεύθερη αγορά. Αυτή είναι η έννοια της «αρχής των ίσων αποστάσεων» που εξετάζεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 9. Υπό φυσιολογικές συμβάσεις, τα κέρδη που θα προσδιορίζονταν με αυτόν τον τρόπο θα ήταν ισόποσα με εκείνα που θα ανέμενε κανείς να προσδιοριστούν στο πλαίσιο των συνήθων διαδικασιών της ορθής επιχειρηματικής λογιστικής.

15. Η παράγραφος προβλέπει ότι η αρχή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται σε κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος. Προφανώς αυτό δεν σημαίνει ότι το ποσό επί του οποίου θα φορολογείται η επιχείρηση στο Κράτος πηγής θα είναι, για ένα δεδομένο χρονικό διάστημα, ακριβώς ίσο με το ποσό του εισοδήματος επί του οποίου το άλλο Κράτος θα κληθεί να παράσχει ελάφρυνση δυνάμει των Άρθρων 23 Α ή 23 Β. Οι αποκλίσεις στις εσωτερικές νομοθεσίες των δύο Κρατών σε θέματα όπως τα ποσοστά αποσβέσεων, ο χρόνος φορολογίας του εισοδήματος και η επιβολή περιορισμών στη δυνατότητα έκπτωσης συγκεκριμένων δαπανών που προβλέπονται βάσει της παραγράφου 3 του παρόντος Άρθρου, πιθανότατα θα έχουν ως αποτέλεσμα διαφορετικό ποσό φορολογητέου εισοδήματος σε κάθε Κράτος.

15.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου και τροποποιήθηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

15.2 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

15.3 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

15.4 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

16. Στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων, οι λογιστικές καταστάσεις της μόνιμης εγκατάστασης - οι οποίες είναι συνήθως διαθέσιμες κυρίως γιατί μια επιχείρηση με εύρυθμη επιχειρηματική οργάνωση κανονικά ενδιαφέρεται να γνωρίζει ποια είναι η αποδοτικότητα των διαφόρων υποκαταστημάτων της - χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των κερδών που θα πρέπει να αποδίδονται στην εγκατάσταση αυτή. Κατ' εξαίρεση μπορεί να μην υπάρχουν ξεχωριστοί λογαριασμοί (βλ. παραγράφους 51 έως 55 κατωτέρω). Όπου όμως υπάρχουν τέτοιοι λογαριασμοί, φυσικά αποτελούν το σημείο εκκίνησης για τις όποιες διεργασίες διόρθωσης σε περίπτωση που κάτι τέτοιο απαιτείται για να προκύψει το ποσό των κερδών που θα πρέπει να αποδοθούν στη μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με την επιταγή της παραγράφου 2. Στο σημείο αυτό πρέπει ίσως να τονιστεί ότι η εν λόγω οδηγία δεν αποτελεί δικαιολογία για την *in vacuo* κατασκευή υποθετικών ποσών κέρδους. Πάντοτε πρέπει να χρησιμοποιούνται ως βάση τα πραγματικά δεδομένα της κατάστασης, όπως αυτά προκύπτουν από τα επιχειρηματικά αρχεία της μόνιμης εγκατάστασης, και να αναπροσαρμόζονται, εφόσον φαίνεται αναγκαίο, τα ποσά των κερδών που προκύπτουν από τα δεδομένα αυτά. Ωστόσο, όπως σημειώνεται στην παράγραφο 19 κατωτέρω και επεξηγείται στην παράγραφο 39 του Μέρους Ι της Έκθεσης με τίτλο «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (Απόδοση κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις), τα στοιχεία και τα έγγραφα πρέπει να ικανοποιούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί ότι αντικατοπτρίζουν τα πραγματικά δεδομένα της υφιστάμενης κατάστασης.

17. Προκειμένου να προσδιοριστεί εάν βάσει της παραγράφου 2 απαιτείται μια τέτοια διόρθωση, είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν τα κέρδη που θα πραγματοποιούνταν εάν η μόνιμη εγκατάσταση ήταν ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση με την ίδια ή παρόμοια δραστηριότητα στις ίδιες ή σε παρόμοιες συνθήκες και ενεργούσε τελείως ανεξάρτητα από την υπόλοιπη επιχείρηση. Στις ενότητες D-2 και D-3 του Μέρους Ι της Έκθεσης για την Απόδοση Κερδών σε Μόνιμες Εγκαταστάσεις περιγράφεται η μέθοδος των δύο σταδίων (*two-step approach*) βάσει της οποίας πρέπει να γίνεται αυτό. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει τον υπολογισμό των κερδών που αποδίδονται σε όλες τις δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων των συναλλαγών με άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και δοσοληψίες (π.χ. εσωτερική μεταβίβαση κεφαλαίου ή περιουσίας ή εσωτερική παροχή υπηρεσιών - βλ. για παράδειγμα παραγράφους 31 και 32) με άλλα τμήματα της επιχείρησης (στο πλαίσιο του δεύτερου από τα προαναφερθέντα βήματα), σύμφωνα με την οδηγία της παραγράφου 2.

17.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

17.2 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

17.3 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

17.4 (Αριθμήθηκε εκ νέου και τροποποιήθηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

17.5 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

17.6 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

17.7 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

18. Το πρώτο βήμα αυτής της μεθόδου προϋποθέτει τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που διεξάγονται μέσω της μόνιμης εγκατάστασης. Τούτο πρέπει να γίνεται μέσω ανάλυσης λειτουργιών και δεδομένων (σχετικές οδηγίες παρέχονται στις *Κατευθυντήριες οδηγίες για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές* σχετικά με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις<sup>1</sup>). Στο πλαίσιο αυτού του πρώτου βήματος προσδιορίζονται οι οικονομικά σημαντικές δραστηριότητες και αρμοδιότητες που αναλαμβάνονται μέσω της μόνιμης εγκατάστασης. Η ανάλυση αυτή πρέπει, στο βαθμό που κρίνεται σκόπιμο, να εξετάζει τις δραστηριότητες και αρμοδιότητες που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση ως σύνολο, ιδίως δε από τα τμήματα εκείνα της επιχείρησης που έχουν δεσοληψίες με τη μόνιμη εγκατάσταση. Στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της εν λόγω μεθόδου, το αντίτιμο των δεσοληψιών αυτών προσδιορίζεται εφαρμόζοντας κατ' αναλογία τις αρχές που έχουν εκπονηθεί για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις (οι αρχές αυτές διατυπώνονται στις *Κατευθυντήριες οδηγίες για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές* σχετικά με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις) με βάση τις λειτουργίες που επιτελούνται, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούνται και τον κίνδυνο που αναλαμβάνεται από την επιχείρηση μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και μέσω της υπόλοιπης επιχείρησης.

18.1 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

18.2 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

18.3 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

19. Ένα ερώτημα που μπορεί να προκύψει είναι σε ποιο βαθμό πρέπει να θεωρούνται αξιόπιστα τα λογιστικά στοιχεία όταν βασίζονται σε συμφωνίες μεταξύ της έδρας και των μόνιμων εγκαταστάσεών της (ή μεταξύ των ίδιων των μόνιμων εγκαταστάσεων). Είναι σαφές ότι εσωτερικές συμφωνίες αυτού του είδους δεν μπορεί να θεωρούνται νομικά δεσμευτικές συμβάσεις. Ωστόσο, στο βαθμό που οι λογαριασμοί εκμετάλλευσης της έδρας και των μόνιμων εγκαταστάσεων συντάσσονται συμμετρικά στη βάση τέτοιων συμφωνιών και οι εν λόγω συμφωνίες αποτυπώνουν τις λειτουργίες που επιτελούνται από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης, οι εν λόγω λογαριασμοί εκμετάλλευσης μπορούν να γίνονται δεκτοί από τις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, οι λογαριασμοί πρέπει να θεωρείται ότι συντάσσονται συμμετρικά μόνο εφόσον οι αξίες των συναλλαγών ή οι μέθοδοι της απόδοσης κερδών ή δαπανών στα βιβλία της μόνιμης εγκατάστασης αντιστοιχούν ακριβώς στις αξίες ή της μεθόδους απόδοσης στα βιβλία της έδρας ως προς το εθνικό νόμισμα ή το νόμισμα στο οποίο η επιχείρηση καταχωρεί τις συναλλαγές της. Επίσης, όπως επεξηγείται στην παράγραφο 16, τα στοιχεία και τα έγγραφα πρέπει να ικανοποιούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί ότι απηχούν τα πραγματικά δεδομένα της υφιστάμενης κατάστασης. Για παράδειγμα, όταν οι λογαριασμοί εκμετάλλευσης βασίζονται σε εσωτερικές συμφωνίες που αντικατοπτρίζουν αμιγώς τεχνητές ρυθμίσεις αντί των πραγματικών οικονομικών λειτουργιών των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης, οι συμφωνίες αυτές πρέπει να αγνοούνται και οι λογαριασμοί να διορθώνονται αναλόγως. Μια τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν σε μια μόνιμη εγκατάσταση που ασχολείται με πωλήσεις ανατίθεται, στο πλαίσιο μιας τέτοιας εσωτερικής συμφωνίας, κεντρικός ρόλος (στο πλαίσιο του οποίου αναλαμβάνει όλους τους κινδύνους και δικαιούται όλα τα κέρδη από τις πωλήσεις) ενώ στην πραγματικότητα η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση δεν είναι τίποτα περισσότερο από μεσάζων ή αντιπρόσωπος (που αναλαμβάνει περιορισμένους κινδύνους

1. Η πρώτη έκδοση της έκθεσης αυτής εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 27 Ιουνίου 1995. Κυκλοφόρησε ως άδελτος τόμος με τίτλο «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (Κατευθυντήριες γραμμές για πολυεθνικές εταιρείες και φορολογικές αρχές σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης), ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1995.

και δικαιούται περιορισμένο μερίδιο του εισοδήματος που προκύπτει) ή, αντίστροφα, της ανατίθεται ο ρόλος του μεσάζοντα ή του αντιπροσώπου ενώ στην πραγματικότητα έχει η ίδια τον κεντρικό ρόλο.

20. Συνάγεται επομένως ότι τα λογιστικά στοιχεία και τα συνοδευτικά έγγραφα που πληρούν τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις αποτελούν χρήσιμο σημείο εκκίνησης για τους σκοπούς της απόδοσης κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση. Οι φορολογούμενοι καλούνται να συντάξουν τέτοια έγγραφα, καθώς μπορούν να περιορίσουν σημαντικά τον κίνδυνο αντιδικιών. Στην ενότητα D-2 (vi) b) του Μέρους I της Έκθεσης με τίτλο «*Attribution of Profits to Permanent Establishments*» (Απόδοση Κερδών σε Μόνιμες Εγκαταστάσεις) εξετάζονται οι συμβάσεις υπό τις οποίες οι φορολογικές διοικήσεις αναγνωρίζουν τα εν λόγω έγγραφα.

21. Όταν ένα στοιχείο ενεργητικού, ασχέτως αν είναι εμπορεύσιμα προϊόντα ή πάγια, που αποτελεί μέρος των περιουσιακών στοιχείων μιας μόνιμης εγκατάστασης ευρισκόμενης στο έδαφος ενός Κράτους, μεταβιβάζεται σε μόνιμη εγκατάσταση ή στην έδρα της ίδιας επιχείρησης που βρίσκεται σε άλλο Κράτος, ενδέχεται να προκύπτει φορολογητέο κέρδος. Το άρθρο 7 επιτρέπει στο πρώτο Κράτος να φορολογεί τα κέρδη που κρίνεται ότι προκύπτουν από την εν λόγω μεταβίβαση. Στη συνέχεια παρατίθεται ο τρόπος προσδιορισμού των εν λόγω κερδών. Σε περιπτώσεις μεταβιβάσεων αυτού του είδους, είτε έχουν μόνιμο χαρακτήρα είτε όχι, το ερώτημα που προκύπτει είναι πότε συντελείται η πραγματοποίηση των φορολογητέων κερδών. Στην πράξη, όταν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο είναι σημαντικής αγοραίας αξίας και είναι πιθανό να εμφανιστεί στον ισολογισμό της μόνιμης εγκατάστασης που πραγματοποιεί την εισαγωγή ή άλλου τμήματος της επιχείρησης κατά την επόμενη φορολογική χρήση από εκείνη κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση, η πραγματοποίηση των φορολογητέων κερδών δεν συντελείται κατ' ανάγκη, στο βαθμό που αφορά το σύνολο της επιχείρησης, στη φορολογική χρήση της υπό εξέταση μεταβίβασης. Ωστόσο, και μόνο το γεγονός ότι το περιουσιακό στοιχείο εξέρχεται από το πεδίο μιας φορολογικής δικαιοδοσίας δύναται να επιφέρει φορολόγηση των δεδουλευμένων κερδών που αποδίδονται στο εν λόγω περιουσιακό στοιχείο, δεδομένου ότι η έννοια της πραγματοποίησης του κέρδους εξαρτάται από το πώς αυτή ορίζεται στο εσωτερικό δίκαιο κάθε χώρας.

22. Στις περιπτώσεις όπου οι χώρες στις οποίες λειτουργούν οι μόνιμες εγκαταστάσεις επιβάλλουν φόρο επί των κερδών που προκύπτουν από εσωτερικές μεταβιβάσεις τη στιγμή της πραγματοποίησης κάθε μεταβίβασης, ακόμη κι όταν τα κέρδη αυτά πραγματοποιούνται στην πράξη την επόμενη φορολογική χρήση, αναπόφευκτα υπάρχει χρονική υστέρηση μεταξύ της στιγμής που ο φόρος καταβάλλεται στο εξωτερικό και της στιγμής που μπορεί να ληφθεί υπόψη στη χώρα όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης. Η χρονική υστέρηση είναι ένα σοβαρό εγγενές πρόβλημα, ιδίως όταν μια μόνιμη εγκατάσταση μεταβιβάζει πάγια στοιχεία ή - σε περίπτωση εκκαθάρισής της - το σύνολο του λειτουργικού της εξοπλισμού σε κάποιο άλλο τμήμα της επιχείρησης στην οποία ανήκει. Σε αυτές τις περιπτώσεις εναπόκειται στην έδρα να επιδιώκει, κατά περίπτωση, την επίτευξη διμερούς λύσης με την χώρα στην οποία γίνεται η μεταβίβαση όταν ελλοχεύει σημαντικός κίνδυνος υπερφορολόγησης.

23. Στην παράγραφο 3 του Άρθρου 5 θεσπίζεται ειδικός κανόνας για καθορισμένους τύπους επιχειρηματικών δραστηριοτήτων όπου υπάρχει εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης. Κάθε τέτοιος καθορισμένος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες. Η εμπειρία έχει δείξει ότι σε σχέση με αυτούς τους τύπους μόνιμης εγκατάστασης είναι δυνατόν να προκύψουν ιδιαίτερα προβλήματα κατά την απόδοση εισοδήματος σε αυτούς, σύμφωνα με το Άρθρο 7.

24. Τα προβλήματα προκύπτουν κυρίως στην περίπτωση παροχής αγαθών ή υπηρεσιών από τα άλλα τμήματα της επιχείρησης ή από συνδεδεμένη επιχείρηση στο εργοτάξιο ή το έργο κατασκευής ή εγκατάστασης. Αν και τα προβλήματα αυτά μπορούν να προκύψουν σε σχέση με οποιαδήποτε μόνιμη εγκατάσταση, είναι ιδιαίτερα έντονα στην περίπτωση εργοταξίων ή έργων κατασκευής ή εγκατάστασης. Σε αυτή την περίπτωση, είναι αναγκαίο να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στη γενική αρχή ότι το εισόδημα αποδίδεται σε μια μόνιμη εγκατάσταση μόνο όταν προκύπτει από δραστηριότητες που διεξάγονται από την επιχείρηση μέσω της συγκεκριμένης μόνιμης εγκατάστασης.

25. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που τα εν λόγω αγαθά τα προμηθεύουν άλλα τμήματα της επιχείρησης, τα κέρδη που προκύπτουν από την εν λόγω προμήθεια δεν προκύπτουν από δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και δεν αποδίδονται σε αυτή. Ομοίως, τα κέρδη που προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών (όπως οι υπηρεσίες σχεδιασμού, εκπόνησης μελετών, εκπόνησης σχεδίων ή παροχής τεχνικών συμβουλών) από τα τμήματα της επιχείρησης που δραστηριοποιούνται εκτός της επικράτειας του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση δεν προέρχονται από δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και δεν αποδίδονται σε αυτή.

26. Στην περίπτωση που, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Άρθρου 5, μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους θεωρείται ότι υφίσταται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος λόγω των δραστηριοτήτων ενός εξαρτημένου αντιπροσώπου (βλ. παράγραφο 32 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 5), οι ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για την απόδοση κερδών σε άλλους τύπους μόνιμης εγκατάστασης ισχύουν για την απόδοση κερδών και στην εν λόγω λογιζόμενη μόνιμη εγκατάσταση. Σε πρώτη φάση, εντοπίζονται οι δραστηριότητες που αναλαμβάνει ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος μέσω ανάλυσης λειτουργιών και δεδομένων, στο πλαίσιο της οποίας προσδιορίζονται οι λειτουργίες που αναλαμβάνει να επιτελέσει ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος τόσο για ίδιο λογαριασμό του όσο και λογαριασμό της επιχείρησης. Ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος και η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας ενεργεί αποτελούν δύο ανεξάρτητα δυνάμει φορολογικά υποκείμενα. Αφενός, ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος λαμβάνει το δικό του εισόδημα ή κέρδη από τις δραστηριότητες που διεξάγει για δικό του λογαριασμό υπέρ της επιχείρησης. Εάν ο αντιπρόσωπος είναι κάτοικος του ενός ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, για τη φορολογία του εν λόγω εισοδήματος ή των κερδών ισχύουν οι διατάξεις της Σύμβασης (συμπεριλαμβανομένου του Άρθρου 9 εάν ο αντιπρόσωπος αυτός είναι επιχείρηση συνδεδεμένη με την επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας ενεργεί). Αφετέρου, στη λογιζόμενη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης αποδίδονται τα περιουσιακά στοιχεία και οι κίνδυνοι της επιχείρησης που σχετίζονται με τα καθήκοντα που εκτελεί ο εξαρτώμενος αντιπρόσωπος για λογαριασμό της εν λόγω επιχείρησης (δηλαδή, τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει ο εξαρτώμενος αντιπρόσωπος για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής), καθώς και κεφάλαιο επαρκές για την κάλυψη των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων. Στη συνέχεια τα κέρδη αποδίδονται στη λογιζόμενη μόνιμη εγκατάσταση με βάση τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία, τους κινδύνους και το κεφάλαιο. Τα κέρδη αυτά λογίζονται χωριστά και δεν συμπεριλαμβάνουν το εισόδημα ή τα κέρδη που θα πρέπει να αποδίδονται στον εξαρτημένο αντιπρόσωπο (βλ. ενότητα D-5 του Μέρους I της έκθεσης με τίτλο «*Attribution of Profits to Permanent Establishments*» (Απόδοση Κερδών σε Μόνιμες Εγκαταστάσεις)).

### Παράγραφος 3

27. Η παράγραφος αυτή αποσαφηνίζει τη γενική επιταγή που διατυπώνεται στην παράγραφο 2, σχετικά με τις δαπάνες μιας μόνιμης εγκατάστασης. Στην παράγραφο ορίζεται συγκεκριμένα ότι κατά τον καθορισμό των κερδών αναγνωρίζονται προς έκπτωση δαπάνες οι οποίες πραγματοποι-



ούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, όπου κι αν πραγματοποιούνται αυτές. Είναι σαφές ότι σε ορισμένες περιπτώσεις είναι απαραίτητο να εκτιμηθεί ή να υπολογιστεί με συμβατικά μέσα το ποσό των δαπανών που πρέπει να ληφθεί υπόψη. Για παράδειγμα, στην περίπτωση των γενικών διαχειριστικών δαπανών που πραγματοποιούνται στην έδρα της επιχείρησης, είναι ενδεχομένως σκόπιμο να λαμβάνεται υπόψη ένα αναλογικό ποσό με βάση το ποσοστό του κύκλου εργασιών (ή ενδεχομένως των μεικτών κερδών) της μόνιμης εγκατάστασης επί του αντίστοιχου ποσού της επιχείρησης ως συνόλου. Σύμφωνα με αυτό, θεωρείται ότι το ποσό των δαπανών που λογίζονται ως πραγματοποιηθείσες για τους σκοπούς της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης πρέπει να είναι το πραγματικό ποσό που διατίθεται για τους σκοπούς αυτούς. Το ύψος της έκπτωσης που επιτρέπεται να αναγνωρίζεται στη μόνιμη εγκατάσταση για οποιοσδήποτε δαπάνες της επιχείρησης που αποδίδονται σε αυτή είναι ανεξάρτητο από το ποσό των δαπανών που πραγματικά καταβάλλονται από τη μόνιμη εγκατάσταση.

28. Κατά καιρούς διατυπώνεται η άποψη ότι η ανάγκη εναρμόνισης των παραγράφων 2 και 3 δημιουργεί πρακτικές δυσκολίες, καθώς η παράγραφος 2 προβλέπει ότι κατά γενικό κανόνα η τιμή κάθε συναλλαγής μεταξύ της μόνιμης εγκατάστασης και της έδρας πρέπει να καθορίζεται με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, έτσι ώστε οι συναλλασσόμενοι να πραγματοποιούν τα κέρδη που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσαν αν συναλλάσσονταν με μια ανεξάρτητη επιχείρηση, ενώ σύμφωνα με τη διατύπωση της παραγράφου 3 η παρεχόμενη έκπτωση για δαπάνες που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς των μόνιμων εγκαταστάσεων πρέπει να ισούται με το πραγματικό κόστος αυτών των δαπανών, κατά κανόνα χωρίς να προστίθεται στις τελευταίες στοιχείο εμπορικού κέρδους.

29. Στην πραγματικότητα, αν και κατά την εφαρμογή της παραγράφου 3 μπορεί να δημιουργούνται ορισμένες πρακτικές δυσκολίες, ιδίως σε σχέση με τις αρχές περί ανεξάρτητων επιχειρήσεων και πλήρους ανταγωνισμού που διαπνέουν την παράγραφο 2, δεν υπάρχουν διαφορές επί της αρχής μεταξύ των δύο παραγράφων. Στην παράγραφο 3 επισημαίνεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης, ορισμένες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση, ενώ στην παράγραφο 2 προβλέπεται ότι τα κέρδη που προσδιορίζονται σύμφωνα με τον κανόνα που διατυπώνεται στην παράγραφο 3 σχετικά με τις αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες πρέπει να είναι εκείνα που θα πραγματοποιούνταν εάν η μόνιμη εγκατάσταση ήταν ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση η οποία είχε την ίδια ή παρόμοια δραστηριότητα στις ίδιες ή σε παρόμοιες συνθήκες. Ως εκ τούτου, στην παράγραφο 3 θεσπίζεται ένας κανόνας που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης, ενώ στην παράγραφο 2 προβλέπεται ότι τα κέρδη που προσδιορίζονται με τον τρόπο αυτό πρέπει να αντιστοιχούν στα κέρδη που θα πραγματοποιούσε μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση.

30. Επίσης, στην παράγραφο 3 προσδιορίζεται μόνο ποιες δαπάνες πρέπει να αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση για τον σκοπό του προσδιορισμού των κερδών που αποδίδονται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Η παράγραφος δεν ασχολείται με το κατά πόσο οι δαπάνες αυτές, αφ' ης στιγμής αποδοθούν, εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της μόνιμης εγκατάστασης, δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις έκπτωσης των δαπανών είναι θέμα που καθορίζεται με βάση την εσωτερική νομοθεσία, σύμφωνα με τους κανόνες του Άρθρου 24 περί απαγόρευσης των διακρίσεων (ιδίως δε των παραγράφων 3 και 4 του εν λόγω Άρθρου).

31. Στο πλαίσιο της εφαρμογής των αρχών αυτών κατά τον πρακτικό προσδιορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης, μπορεί να προκύψει το ερώτημα εάν μια συγκεκριμένη δαπάνη που πραγματοποιεί μια επιχείρηση μπορεί πράγματι να λογιστεί ως δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, λαμβάνοντας υπόψη της αρχές περί ξεχωριστής και

ανεξάρτητης επιχείρησης της παραγράφου 2. Αν και κατά γενικό κανόνα οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις στις μεταξύ τους συναλλαγές αποβλέπουν στην πραγματοποίηση κέρδους και, κατά τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ τους, χρεώνουν τις υψηλότερες τιμές που μπορούν να εξασφαλίσουν στην ελεύθερη αγορά, ωστόσο υπάρχουν περιπτώσεις όπου ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υπηρεσία δεν θα μπορούσε να ληφθεί από ανεξάρτητη επιχείρηση ή, πάλι, όπου ανεξάρτητες επιχειρήσεις συμφωνούν να επιμερίσουν μεταξύ τους το κόστος μιας δραστηριότητας που διεξάγεται από κοινού και προς αμοιβαίο όφελος. Σε αυτές τις ιδιαίτερες περιπτώσεις, είναι ενδεχομένως σκόπιμο οι σχετικές δαπάνες που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση να λογίζονται ως δαπάνες που πραγματοποιούνται για τη μόνιμη εγκατάσταση. Το δύσκολο είναι να γίνει διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων αυτών και των περιπτώσεων όπου μια δαπάνη που πραγματοποιείται από μια επιχείρηση δεν πρέπει να λογίζεται ως δαπάνη της μόνιμης εγκατάστασης και η μεταβίβαση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου ή υπηρεσίας μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης πρέπει να θεωρείται ότι γίνεται, στη βάση της αρχής περί ξεχωριστών και ανεξάρτητων επιχειρήσεων, έναντι τιμήματος που εμπεριέχει το στοιχείο του κέρδους. Το ερώτημα πρέπει να είναι κατά πόσο η εσωτερική μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών, είτε είναι προσωρινή είτε οριστική, είναι της ίδιας μορφής με εκείνη που η επιχείρηση, στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας της, θα χρέωνε σε τρίτο έναντι τιμήματος σύμφωνου με την αρχή των ίσων αποστάσεων, δηλαδή ενσωματώνοντας στην τιμή πώλησης το κατάλληλο περιθώριο κέρδους.

32. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι καταφατική εάν η δαπάνη πραγματοποιείται κατά την επιτέλεση μιας λειτουργίας άμεσος σκοπός της οποίας είναι η πώληση συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας και η πραγματοποίηση κέρδους μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης. Η απάντηση είναι αρνητική εάν, βάσει των δεδομένων και των περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης, προκύπτει ότι η δαπάνη πραγματοποιείται κατά την επιτέλεση μιας λειτουργίας βασικός σκοπός της οποίας είναι ο εξορθολογισμός του συνολικού κόστους της επιχείρησης ή η γενικότερη αύξηση των πωλήσεων της.<sup>1</sup>

33. Σε περίπτωση προμήθειας αγαθών για μεταπώληση με τη μορφή έτοιμου προϊόντος, πρώτης ύλης ή ημιτελούς προϊόντος, κατά κανόνα πρέπει να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 και να κατανέμεται κέρδος στο τμήμα της επιχείρησης που πραγματοποιεί την προμήθεια. Το εν λόγω κέρδος πρέπει να καθορίζεται βάση των αρχών του πλήρους ανταγωνισμού. Ωστόσο, μπορεί να υπάρχουν εξαιρέσεις και σε αυτόν τον κανόνα. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η περίπτωση κατά την οποία η προμήθεια των αγαθών δεν γίνεται με σκοπό τη μεταπώληση αλλά για προσωρινή χρήση για εμπορικούς σκοπούς, με αποτέλεσμα τα τμήματα της επιχείρησης που χρησιμοποιούν από κοινού το υλικό να οφείλουν να αναλάβουν μόνο το μερίδιο του κόστους του εν λόγω υλικού που τους αναλογεί, π.χ. στην περίπτωση μηχανολογικού εξοπλισμού, το κόστος απόσβεσης που αναλογεί στη χρησιμοποίησή του από το κάθε επιμέρους τμήμα. Υπενθυμίζεται πάντως ότι από μόνη της η αγορά προϊόντων δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση (εδάφιο 4 δ) του Άρθρου 5), οπότε στις περιπτώσεις αυτές δεν τίθεται ζήτημα απόδοσης κέρδους.

34. Στην περίπτωση ύλων δικαιωμάτων, οι κανόνες που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου (π.χ. καταβολή δικαιωμάτων ή ρυθμίσεις επιμερισμού του κόστους) δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην περίπτωση των σχέσεων μεταξύ τμημάτων της ίδιας επιχείρησης.

1. Στο πλαίσιο των εσωτερικών μεταβιβάσεων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, κάτι που αφορά ιδίως τράπεζες και άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, προκύπτουν συγκεκριμένα ζητήματα που εξετάζονται στα Μέρη II και III της Έκθεσης με τίτλο «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (Απόδοση Κερδών σε Μόνιμες Εγκαταστάσεις).

Πράγματι, η αναγνώριση της «κυριότητας» του άυλου δικαιώματος κατ' αποκλειστικότητα σε ένα τμήμα της επιχείρησης και η υποστήριξη της άποψης ότι πρέπει το συγκεκριμένο τμήμα της επιχείρησης να εισπράττει δικαιώματα από τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης ως αν ήταν ανεξάρτητη επιχείρηση μπορεί να αποδειχθεί εξαιρετικά δύσκολη υπόθεση. Δεδομένου ότι υπάρχει μόνο ένα νομικό πρόσωπο δεν είναι δυνατόν να αναγνωριστεί νόμιμη κυριότητα σε ένα μόνο τμήμα της επιχείρησης, ενώ και από πρακτικής άποψης συχνά είναι δύσκολο να αποδοθούν οι δαπάνες σύστασης του δικαιώματος σε ένα μόνο τμήμα της επιχείρησης. Επομένως, είναι ενδεχομένως προτιμότερο το κόστος της σύστασης άυλων δικαιωμάτων να αποδίδεται σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης που κάνουν χρήση τους και να αναλαμβάνεται από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης στο βαθμό που τους αναλογεί. Στις περιπτώσεις αυτές ενδεχομένως είναι σκόπιμο να κατανέμονται μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης οι πραγματικές δαπάνες σύστασης ή απόκτησης των εν λόγω άυλων δικαιωμάτων, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο σε σχέση με τα εν λόγω άυλα δικαιώματα, χωρίς προσθήκη περιθωρίου κέρδους. Κατά την κατανομή αυτή, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι και οι όποιες δυσμενείς επιπτώσεις δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης (π.χ. ευθύνη για προϊόντα και περιβαλλοντική ζημία) πρέπει να κατανέμονται στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης, τα οποία χρεώνονται επομένως, όπου συντρέχει περίπτωση, με σχετική αποζημίωση.

35. Οι υπηρεσίες είναι ένας από τους τομείς στους οποίους μπορεί να προκύψουν δυσκολίες όταν εξετάζεται το κατά πόσο σε μια συγκεκριμένη περίπτωση το τμήμα μιας υπηρεσίας πρέπει να χρεώνεται στα διάφορα τμήματα μιας ενιαίας επιχείρησης με βάση το πραγματικό κόστος της υπηρεσίας ή το κόστος συν μια προσαύξηση που αντιπροσωπεύει το κέρδος του τμήματος της επιχείρησης που παρέχει την υπηρεσία. Το επιχειρηματικό αντικείμενο της επιχείρησης, ή τμήματος αυτής, μπορεί να συνίσταται στην παροχή τέτοιων υπηρεσιών και μπορεί να προβλέπεται σταθερή χρέωση για την παροχή τους. Σε αυτή την περίπτωση συνήθως είναι σκόπιμο το ύψος της χρέωσης για την υπηρεσία να είναι ίδιο με εκείνο που χρεώνεται σε τρίτους πελάτες.

36. Όταν η κύρια δραστηριότητα μιας μόνιμης εγκατάστασης είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών στην επιχείρηση στην οποία ανήκει και σε περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχουν πραγματικό πλεονέκτημα στην επιχείρηση και το κόστος τους αντιπροσωπεύει σημαντικό μέρος των δαπανών της επιχείρησης, η χώρα υποδοχής δικαιούται να απαιτεί την ενσωμάτωση περιθωρίου κέρδους στο ποσό του κόστους. Στο μέτρο του δυνατού, η χώρα υποδοχής οφείλει να προσπαθεί να αποφεύγει πλασματικές λύσεις και να χρησιμοποιεί ως βάση την αξία των υπηρεσιών αυτών υπό τις συγκεκριμένες συμβάσεις κάθε περίπτωσης.

37. Ωστόσο, στην πλειονότητα των περιπτώσεων η παροχή υπηρεσιών αποτελεί απλώς ένα σκέλος της δραστηριότητας γενικής διοίκησης της εταιρείας ως συνόλου, όπως στην περίπτωση, για παράδειγμα, που η επιχείρηση διαθέτει κοινό σύστημα εκπαίδευσης, τα οφέλη του οποίου εισπράττουν οι εργαζόμενοι κάθε τμήματος της επιχείρησης. Σε αυτή την περίπτωση το κόστος παροχής της υπηρεσίας πρέπει να λογίζεται ως μέρος των γενικών διαχειριστικών δαπανών της επιχείρησης ως συνόλου, και να κατανέμεται βάσει του πραγματικού κόστους στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης στο βαθμό που οι δαπάνες πραγματοποιούνται για σκοπούς του συγκεκριμένου τμήματος της επιχείρησης, χωρίς καμία προσαύξηση που να αντιπροσωπεύει το κέρδος άλλου τμήματος της επιχείρησης.

38. Η φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο της γενικής διοίκησης μιας επιχείρησης γεννά το ερώτημα εάν κάποιο τμήμα των συνολικών κερδών της επιχείρησης πρέπει να θεωρείται ότι προκύπτει από την άσκηση συνετής διοίκησης. Ας εξετάσουμε την περίπτωση μιας εταιρείας που έχει την έδρα της σε μία χώρα αλλά διεξάγει το σύνολο των εργασιών

της μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε άλλη χώρα. Στην πιο ακραία περίπτωση μπορεί στην έδρα να πραγματοποιούνται μόνο οι συνελεύσεις του διοικητικού συμβουλίου και κάθε άλλη δραστηριότητα της εταιρείας, πέραν των καθαρά διαδικαστικού χαρακτήρα νομικών εργασιών, να διεξάγεται στη μόνιμη εγκατάσταση. Σε αυτή την περίπτωση έχει κάποια βάση η άποψη ότι μέρος τουλάχιστον των κερδών του συνόλου της επιχείρησης προέκυψε από την επιδέξια διοίκηση και την επιχειρηματική διορατικότητα των μελών του διοικητικού συμβουλίου και ότι, επομένως, μέρος των κερδών της επιχείρησης πρέπει να αποδοθεί στη χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα. Εάν την εταιρεία διέυθνε κάποια εταιρεία διοίκησης, αναμφίβολα θα χρέωνε αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρείχε, η οποία θα μπορούσε κάλλιστα να λαμβάνει τη μορφή ποσοστιαίας συμμετοχής στα κέρδη της επιχείρησης. Όσο βάσιμη όμως και αν είναι η συλλογιστική αυτή από θεωρητικής άποψης, σε πρακτικό επίπεδο είναι δύσκολο να εφαρμοστεί. Στην προαναφερθείσα περίπτωση, οι διοικητικές δαπάνες θα αντιπαραβάλλονταν, όπως είναι φυσικό, με τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3. Ωστόσο, η σφαιρικότερη εξέταση του θέματος δείχνει ότι δεν θα ήταν σωστό να προχωρήσει κανείς σε έκπτωση και καταλογισμό κάποιου πλασματικού ποσού «κερδών διοίκησης». Επομένως, σε περιπτώσεις πανομοιότυπες με την προαναφερθείσα ακραία περίπτωση, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της μόνιμης εγκατάστασης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κανένα πλασματικό ποσό όπως τα κέρδη διοίκησης.

39. Φυσικά υπάρχει το ενδεχόμενο ορισμένες χώρες όπου συνηθίζεται να κατανέμεται ένα ποσοστό επί των συνολικών κερδών μιας επιχείρησης στην έδρα της επιχείρησης ως κέρδη λόγω συνετής διοίκησης, να επιθυμούν να εξακολουθήσουν να προβαίνουν στην κατανομή αυτή. Κανένας όρος του παρόντος Άρθρου δεν απαγορεύει κάτι τέτοιο. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παράγραφο 21 ανωτέρω, μια χώρα στην οποία βρίσκεται μια μόνιμη εγκατάσταση δεν οφείλει σε καμία περίπτωση να λογίζει ως έκπτωση κατά τον υπολογισμό των κερδών που αποδίδονται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση ένα ποσό που θα θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει αναλογικό ποσοστό των κερδών λόγω συνετής διοίκησης που αποδίδονται στην έδρα.

40. Υπάρχει ακόμη το ενδεχόμενο, εάν η χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα μιας επιχείρησης κατανέμει στην έδρα κάποιο ποσοστό των κερδών της επιχείρησης αποκλειστικά λόγω συνετής διοίκησης χωρίς να πράττει το ίδιο και η χώρα στην οποία βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, το συνολικό ποσό που επιβάλλεται ως φόρος στις δύο χώρες να είναι μεγαλύτερο από αυτό που θα έπρεπε. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, η χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης οφείλει με δική της πρωτοβουλία να μεριμνά ώστε κατά τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης στη χώρα αυτή να γίνονται οι δέουσες διορθώσεις με σκοπό να εξασφαλίζεται η εξάλειψη της όποιας διπλής φορολογίας.

40.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

40.2 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

40.3 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

41. Στην περίπτωση της φορολογικής μεταχείρισης της χρέωσης τόκων προκύπτουν ιδιαίτερα ζητήματα. Πρώτον, ενδέχεται να υπάρχουν ποσά τα οποία χρεώνονται, εν είδει τόκου, από μια έδρα στη μόνιμη εγκατάστασή της αναφορικά με εσωτερικά «δάνεια» που χορηγεί η πρώτη στη δεύτερη. Εκτός εάν πρόκειται για χρηματοοικονομικές επιχειρήσεις, όπως είναι οι τράπεζες, τέτοιοι εσωτερικοί «τόκοι» δεν πρέπει να αναγνωρίζονται. Αυτό διότι:

- Από νομικής άποψης, η μεταβίβαση κεφαλαίου έναντι καταβολής τόκων και η δέσμευση για πλήρη εξόφληση εντός τη προβλεπόμενης προθεσμίας αποτελεί μια τυπική πράξη που δεν είναι συμβατή με την πραγματική νομική φύση μιας μόνιμης εγκατάστασης.

– Από οικονομικής άποψης, τα εσωτερικά χρέη και απαιτήσεις μπορεί να αποδειχθούν ανύπαρκτα, από τη στιγμή που εάν μια επιχείρηση χρηματοδοτείται εξ ολοκλήρου ή ως επί το πλείστον από τα ίδια κεφάλαιά της, δεν επιτρέπεται να εκπίπτει χρεώσεις τόκων που προφανώς δεν κλήθηκε ποτέ να καταβάλλει. Αν και ομολογουμένως οι συμμετρικές χρεώσεις και επιστροφές δεν αλλοιώνουν τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης, στα επιμέρους αποτελέσματα μπορεί να επέλθουν αυθαίρετες μεταβολές.

42. Για τους λόγους αυτούς, η απαγόρευση των εκπτώσεων για εσωτερικά χρέη και απαιτήσεις πρέπει να συνεχίσει να εφαρμόζεται γενικώς, με την εξαίρεση της ειδικής περίπτωσης των τραπεζών, όπως αναφέρεται παρακάτω.

43. Ωστόσο, η περίπτωση της έκπτωσης τόκων επί χρεών που έχουν πράγματι αναληφθεί από την επιχείρηση είναι ένα διαφορετικό ζήτημα. Τα χρέη αυτά μπορεί να συνδέονται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει με τις δραστηριότητες της μόνιμης εγκατάστασης. Πράγματι, τα δάνεια που συνάπτει μια επιχείρηση εξυπηρετούν σκοπούς της έδρας ή της μόνιμης εγκατάστασης, ή και των δύο. Το ερώτημα που προκύπτει σε σχέση με τα χρέη αυτά είναι πώς προσδιορίζεται το μέρος των τόκων που πρέπει να εκπέσει κατά τον υπολογισμό των κερδών που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση.

44. Η μέθοδος που προτεινόταν στα Ερμηνευτικά Σχόλια πριν από το 1994, δηλαδή ο άμεσος και έμμεσος καταμερισμός των πραγματικών επιβαρύνσεων χρεών, δεν αποδείχθηκε ιδιαίτερα πρακτική λύση, κυρίως γιατί δεν ήταν δυνατή η ομοιόμορφη εφαρμογή της. Επίσης, είναι ευρέως γνωστό ότι ο έμμεσος καταμερισμός των συνολικών χρεώσεων για καταβολές τόκων, ή του μέρους των τόκων που υπολείπεται μετά από ορισμένες άμεσες κατανομές, αντιμετωπίζει πρακτικές δυσκολίες. Εξίσου γνωστό είναι ότι ο άμεσος καταμερισμός των συνολικών δαπανών για τόκους μπορεί να μην αποτυπώνει με ακρίβεια το κόστος της χρηματοδότησης της μόνιμης εγκατάστασης γιατί ο φορολογούμενος μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει που εγγράφονται λογιστικά τα δάνεια. Έτσι μπορεί να απαιτούνται διορθώσεις ώστε να αντικατοπτρίζεται η οικονομική πραγματικότητα και ιδίως το γεγονός ότι μια ανεξάρτητη επιχείρηση υπό φυσιολογικές συμβάσεις αναμένεται να διαθέτει κάποιο ποσοστό «ελεύθερου» κεφαλαίου.

45. Κατά συνέπεια, τα Κράτη μέλη στην πλειονότητά τους θεωρούν ότι είναι προτιμότερο να αναζητηθεί μια πρακτική λύση, στο πλαίσιο της οποίας θα λαμβάνεται υπόψη η κεφαλαιουχική διάρθρωση που θα ενδείκνυται τόσο για την επιχείρηση όσο και για τις επιτελούμενες λειτουργίες. Αυτή η κατάλληλη κεφαλαιουχική διάρθρωση θα λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι για να είναι η μόνιμη εγκατάσταση σε θέση να διεξάγει τις δραστηριότητές της χρειάζεται ένα συγκεκριμένο ποσό χρηματοδότησης αποτελούμενο από «ελεύθερο» κεφάλαιο και τοκοφόρο χρέος. Στόχος είναι, επομένως, να αποδοθεί στη μόνιμη εγκατάσταση ένα ποσό τόκων που να πληροί την αρχή των ίσων αποστάσεων αφού πρώτα αποδοθεί το κατάλληλο ποσό «ελεύθερου» κεφαλαίου για την οικονομική στήριξη των λειτουργιών, των περιουσιακών στοιχείων και των κινδύνων της μόνιμης εγκατάστασης. Βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων μια μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να διαθέτει επαρκές κεφάλαιο για την οικονομική στήριξη των λειτουργιών που επιτελεί, των περιουσιακών στοιχείων επί των οποίων έχει οικονομική κυριότητα και των κινδύνων που αναλαμβάνει. Στον χρηματοοικονομικό τομέα οι ισχύοντες κανονισμοί προβλέπουν ελάχιστα όρια για το ύψος των εποπτικών ιδίων κεφαλαίων (regulatory capital) ως προστασία σε περίπτωση που κάποιος από τους κινδύνους που ενέχει η επιχειρηματική δραστηριότητα μετουσιωθούν σε οικονομική ζημία. Το κεφάλαιο παρέχει παρόμοια προστασία έναντι της μετουσίωσης του κινδύνου σε οικονομική ζημία σε μη χρηματοοικονομικούς κλάδους.

46. Όπως αναλύεται στην ενότητα D-2 (ν) b) του Μέρους I της Έκθεσης με τίτλο «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (Απόδοση κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις), υπάρχουν διάφορες αποδεκτές μέθοδοι για την απόδοση «ελεύθερου κεφαλαίου» με αποτελέσματα που συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Κάθε μέθοδος έχει τα δικά της πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Το πόσο σημαντικά είναι αυτά εξαρτάται από τα δεδομένα και τις συμβάσεις της κάθε περίπτωσης. Οι διάφορες μέθοδοι χρησιμοποιούν διαφορετικές αφετηρίες για τον προσδιορισμό του «ελεύθερου» κεφαλαίου που αποδίδεται σε μια μόνιμη εγκατάσταση, δίνοντας έμφαση είτε στη συγκεκριμένη δομή της επιχείρησης τμήμα της οποίας αποτελεί η μόνιμη εγκατάσταση είτε στην κεφαλαιουχική διάρθρωση συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών. Βασική προϋπόθεση για την απόδοση «ελεύθερου» κεφαλαίου είναι να αναγνωρίζεται:

- η ύπαρξη πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων σε κάθε μέθοδο και σε ποιες περιπτώσεις αυτά είναι περισσότερο εμφανή·
- ότι δεν υπάρχει συγκεκριμένο ύψος «ελεύθερου» κεφαλαίου που συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά ένα φάσμα δυνητικών αποδόσεων κεφαλαίου εντός του οποίου είναι δυνατό να εξευρεθεί το κατάλληλο ύψος ελεύθερου κεφαλαίου που μπορεί να πληροί την παραπάνω βασική αρχή.

47. Αναγνωρίζεται, ωστόσο, ότι η ύπαρξη διαφορετικών αποδεκτών μεθόδων για την απόδοση «ελεύθερου» κεφαλαίου σε μια μόνιμη εγκατάσταση οι οποίες μπορούν να επιφέρουν αποτελέσματα που συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής φορολογίας. Το κύριο πρόβλημα που προκύπτει, το οποίο είναι ιδιαίτερα έντονο στην περίπτωση των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, είναι ότι εάν οι κανόνες της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και του Κράτους της επιχείρησης προβλέπουν διαφορετικές αποδεκτές μεθόδους για την απόδοση ενός ποσού ελεύθερου κεφαλαίου στη μόνιμη εγκατάσταση που να συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, το ποσό των κερδών που θα υπολογιστεί από το Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης μπορεί να είναι υψηλότερο από το ποσό των κερδών που θα υπολογιστεί από το Κράτος της επιχείρησης για λόγους απαλλαγής από διπλή φορολογία.

48. Λόγω της σπουδαιότητας του ζητήματος αυτού, η Επιτροπή αναζήτησε μια πρακτική λύση. Ως εκ τούτου, τα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ συμφώνησαν, προκειμένου να προσδιοριστεί το ποσό της έκπτωσης τόκων που θα χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της απαλλαγής από διπλή φορολογία, να γίνεται δεκτή η απόδοση κεφαλαίου που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου που χρησιμοποιείται από το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον πληρούνται οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, αν η διαφορά στην απόδοση κεφαλαίου μεταξύ του Κράτους αυτού και του Κράτους της επιχείρησης προκύπτει από το γεγονός ότι στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας τους προκρίνονται αντικρουόμενες μέθοδοι απόδοσης κεφαλαίου, και, δεύτερον, αν συμφωνείται ότι η μέθοδος που χρησιμοποίησε το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για την απόδοση κεφαλαίου είναι εγκεκριμένη και ότι η μέθοδος αυτή παράγει αποτελέσματα που συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση. Τα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ θεωρούν ότι μπορούν να επιτύχουν τα αποτελέσματα αυτά είτε βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας τους, μέσω της ερμηνείας των Άρθρων 7 και 23, είτε βάσει της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας του Άρθρου 25 και, ειδικότερα, της δυνατότητας που παρέχει το Άρθρο αυτό για επίλυση ζητημάτων που αφορούν την εφαρμογή ή την ερμηνεία των συμβάσεών τους για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

49. Όπως προαναφέρθηκε, στην περίπτωση των εσωτερικών χρεώσεων τόκων επί βραχυπρόθεσμων χορηγήσεων μεταξύ των διαφόρων τμημάτων μιας χρηματοοικονομικής επιχείρησης (π.χ.

μιας τράπεζας) συντρέχουν ειδικές συμβάσεις, λόγω του γεγονότος ότι η παροχή και λήψη βραχυπρόθεσμων χορηγήσεων συνδέεται στενά με την καθημερινή επιχειρηματική δραστηριότητα των επιχειρήσεων αυτών. Το πρόβλημα αυτό, όπως και άλλα προβλήματα που σχετίζονται με την εφαρμογή του Άρθρου 7 στις μόνιμες εγκαταστάσεις τραπεζών και επιχειρήσεων που διεξάγουν διεθνείς εμπορικές συναλλαγές, εξετάζεται στα Μέρη II και III της Έκθεσης με τίτλο «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (Απόδοση Κερδών σε Μόνιμες Εγκαταστάσεις).

50. Ιδιαίτερα ζητήματα προκύπτουν και κατά τον προσδιορισμό των επενδυτικών περιουσιακών στοιχείων που αποδίδονται σε μια μόνιμη εγκατάσταση μέσω της οποίας διεξάγονται ασφαλιστικές δραστηριότητες. Τα ζητήματα αυτά εξετάζονται στο Μέρος IV της Έκθεσης.

51. Συνήθως διαπιστώνεται ότι υπάρχουν, ή μπορούν να καταρτιστούν, επαρκείς λογαριασμοί για κάθε τμήμα ή διεύθυνση μιας επιχείρησης ώστε τα κέρδη και οι δαπάνες, μετά από τις αναγκαίες αναπροσαρμογές, να μπορούν να κατανεμηθούν σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της επιχείρησης με σημαντικό βαθμό ακρίβειας. Αυτή η μέθοδος κατανομής είναι, όπως θεωρείται, εν γένει προτιμυτέα σε κάθε περίπτωση που κρίνεται εφικτή η εφαρμογή της. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που αυτό δεν ισχύει, και σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται από τις παραγράφους 2 και 3 ότι δεν είναι δυνατή, εάν κριθεί σκόπιμο, η εφαρμογή άλλων μεθόδων για τον υπολογισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης στη βάση της σύγκρισης με μια «ανεξάρτητη επιχείρηση». Ενδέχεται, για παράδειγμα, ο πιο πρόσφορος τρόπος για τον προσδιορισμό των κερδών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων να είναι η χρήση ειδικών μεθόδων υπολογισμού, π.χ. εφαρμογή κατάλληλων συντελεστών στα μεικτά ασφάλιστρα που εισπράττονται από κατόχους ασφαλιστηρίων στην εκάστοτε χώρα. Και πάλι, στην περίπτωση μιας σχετικά μικρής επιχείρησης που δραστηριοποιείται και στις δύο πλευρές των συνόρων δύο χωρών, ενδέχεται να μην υπάρχουν οι κατάλληλοι λογαριασμοί για τη μόνιμη εγκατάσταση ούτε τα μέσα για την κατάρτισή τους. Μπορεί να υπάρχουν επίσης άλλες περιπτώσεις όπου οι εργασίες της μόνιμης εγκατάστασης είναι τόσο στενά συνδεδεμένες με εκείνες της έδρας ώστε να μην είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους με βάση και μόνο τους λογαριασμούς του υποκαταστήματος. Στις περιπτώσεις αυτές, εάν συνηθίζεται να γίνεται εκτίμηση των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης που θα επιτυγχάνονταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων βάσει κατάλληλων κριτηρίων, κρίνεται εύλογο να εξακολουθήσει να εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, αν και θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η εκτίμηση που γίνεται με τον τρόπο αυτό δεν μπορεί να εξασφαλίσει εξίσου υψηλό βαθμό ακρίβειας στον υπολογισμό των κερδών όσο οι επαρκείς λογαριασμοί. Ακόμη και στις περιπτώσεις που δεν συνηθίζεται κάτι τέτοιο, μπορεί, κατ' εξαίρεση, πρακτικοί λόγοι να επιτάσσουν να γίνεται εκτίμηση των κερδών που θα επιτυγχάνονταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων βάσει άλλων μεθόδων.

## Παράγραφος 4

52. Σε ορισμένες περιπτώσεις ακολουθήθηκε η πρακτική του προσδιορισμού των κερδών που αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση όχι βάσει ιδιαίτερων λογαριασμών ή εκτίμησης των κερδών που θα πραγματοποιούνταν από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, αλλά απλώς μέσω του καταμερισμού των συνολικών κερδών της επιχείρησης βάσει διαφόρων τύπων. Μια τέτοια μέθοδος διαφέρει από εκείνες που προβλέπονται στην παράγραφο 2, δεδομένου ότι προβλέπει όχι την απόδοση των κερδών στη βάση της σύγκρισης με μια «ανεξάρτητη επιχείρηση», αλλά τον καταμερισμό των συνολικών κερδών και, πράγματι, μπορεί να παράγει διαφορετικά αριθμητικά αποτελέσματα από εκείνα που θα υπολογίζονταν βάσει ιδιαίτερων λογαριασμών. Στην παράγραφο 4 διευκρινίζεται ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί μια τέτοια μέθοδο εάν η χρήση της συνηθίζεται στο Κράτος αυτό, ακόμη κι αν το αριθμητικό αποτέλεσμα που προκύπτει

μπορεί μερικές φορές να διαφέρει σε κάποιο βαθμό από αυτό που θα λαμβανόταν βάσει ιδιαίτερων λογαριασμών, υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω αποτέλεσμα συμφωνεί με τις αρχές που περιέχονται στο Άρθρο.

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι κατά γενικό κανόνα τα κέρδη που αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να προσδιορίζονται βάσει των λογαριασμών της εγκατάστασης εάν αυτοί αποτυπώνουν τα πραγματικά δεδομένα. Θεωρείται ότι μια μέθοδος κατανομής που βασίζεται στον καταμερισμό των συνολικών κερδών, κατά γενικό κανόνα δεν είναι εξίσου πρόσφορη με μια μέθοδο που λαμβάνει υπόψη τις δραστηριότητες της μόνιμης εγκατάστασης και θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που συνηθίζονταν κατά το παρελθόν και γενικά θεωρείται ικανοποιητική από τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους του ενδιαφερόμενου Κράτους. Εννοείται ότι η παράγραφος 4 μπορεί να διαγραφεί εάν κανένα από τα δύο Κράτη δεν χρησιμοποιεί μια τέτοια μέθοδο. Σε περίπτωση, ωστόσο, που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούν να έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν μια μέθοδο που δεν συνηθίζονταν κατά το παρελθόν, η παράγραφος πρέπει να τροποποιείται κατά τις διμερείς διαπραγματεύσεις ώστε αυτό να καθίσταται σαφές.

53. Θεωρείται ότι δεν θα ήταν σκόπιμο να επιχειρηθεί στα πλαίσια των παρόντων Ερμηνευτικών Σχολίων να εξεταστούν εκτεταμένα οι πολλές διαφορετικές μέθοδοι καταμερισμού των συνολικών κερδών που χρησιμοποιούνται σε συγκεκριμένους κλάδους για την κατανομή των κερδών. Οι μέθοδοι αυτές έχουν καταγραφεί και εμπεριστατωθεί στο πλαίσιο συμβάσεων διεθνούς φορολογίας. Εντούτοις, θα ήταν χρήσιμο να γίνει μια σύντομη περίληψη μερικών από τις κυριότερες μεθόδους και να διατυπωθούν ορισμένες πολύ γενικές οδηγίες για τη χρήση τους.

54. Κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα κάθε μεθόδου που βασίζεται στον καταμερισμό των συνολικών κερδών είναι ότι σε κάθε τμήμα της επιχείρησης κατανέμεται ένα αναλογικό ποσοστό επί των κερδών και όλα τα τμήματα της επιχείρησης θεωρείται ότι έχουν συνεισφέρει στην κερδοφορία του συνόλου, με βάση το εφαρμοζόμενο κριτήριο ή κριτήρια. Το στοιχείο που διαφοροποιεί μια τέτοια μέθοδο από μια άλλη κυρίως εντοπίζεται στα διαφορετικά κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ορθού ποσοστού επί των συνολικών κερδών. Τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται συχνότερα μπορούν να ομαδοποιηθούν σε τρεις κύριες κατηγορίες: αυτά που βασίζονται στις εισπράξεις της επιχείρησης, στις δαπάνες της και στην κεφαλαιουχική διάρθρωσή της. Η πρώτη κατηγορία καλύπτει τις μεθόδους κατανομής βάσει του κύκλου εργασιών ή τις προμήθειες, η δεύτερη βάσει των μισθών και η τρίτη βάσει του ποσοστού επί του συνολικού κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης που κατανέμεται σε κάθε υποκατάστημα ή τμήμα της. Δεν είναι φυσικά δυνατό να ειπωθεί αφηρημένα ότι οποιαδήποτε από τις μεθόδους αυτές είναι εγγενώς ορθότερη από τις υπόλοιπες. Η καταλληλότητα καθεμιάς μεθόδου εξαρτάται από τις συμβάσεις υπό τις οποίες εφαρμόζεται. Σε ορισμένες επιχειρήσεις, όπως αυτές που παρέχουν υπηρεσίες ή παράγουν κατοχυρωμένα αγαθά κατ' αποκλειστικότητα με υψηλό περιθώριο κέρδους, τα καθαρά κέρδη εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τον κύκλο εργασιών. Στην περίπτωση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων ενδεχομένως είναι σκόπιμο να γίνεται καταμερισμός των συνολικών κερδών με βάση τα ασφάλιστρα που εισπράττονται από κατόχους ασφαλιστηρίων σε κάθε μία από τις ενδιαφερόμενες χώρες. Στην περίπτωση μιας επιχείρησης που παράγει αγαθά με υψηλό κόστος πρώτων υλών ή εργασίας, τα κέρδη ενδέχεται να είναι πιο στενά συνδεδεμένα με τις δαπάνες. Στην περίπτωση τραπεζικών και χρηματοοικονομικών επιχειρήσεων, το πιο ενδεικτικό κριτήριο ενδέχεται να είναι το ποσοστό επί του συνολικού κεφαλαίου κίνησης. Θεωρείται ότι γενικός στόχος κάθε μεθόδου που βασίζεται στον καταμερισμό των συνολικών κερδών πρέπει να είναι η παραγωγή αριθμητικών αποτελεσμάτων όσον αφορά τα φορολογητέα κέρδη που να προσεγγίζουν όσο το δυνατόν περισσότερο τα αριθμητικά αποτελέσματα που θα παράγονταν από υπολογισμούς που



θα βασίζονταν σε χωριστούς λογαριασμούς. Επίσης, ότι δεν είναι σκόπιμο να επιχειρηθεί η διατύπωση συγκεκριμένων οδηγιών πλην του ότι πρέπει να είναι στην ευθύνη της φορολογικής αρχής, σε διαβούλευση με τις αρχές των υπόλοιπων ενδιαφερόμενων χωρών, να χρησιμοποιεί τη μέθοδο η οποία, υπό το φως όλων των δεδομένων, φαίνεται να συγκεντρώνει τις περισσότερες πιθανότητες να παράγει αυτά τα αποτελέσματα.

55. Η χρήση οποιασδήποτε μεθόδου που κατανέμει σε τμήμα μιας επιχείρησης ποσοστό επί των συνολικών κερδών του συνόλου της επιχείρησης, όπως είναι φυσικό γεννά το ερώτημα ποια μέθοδος πρέπει να χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό των συνολικών κερδών της επιχείρησης. Πρόκειται για ένα θέμα που κατά πάσα πιθανότητα αντιμετωπίζεται διαφορετικά από τις εσωτερικές νομοθεσίες των διαφόρων χωρών, και δεν είναι πρακτικά εφικτό να επιλυθεί μέσω της θέσπισης κάποιου απαρέγκλιτου κανόνα. Το ενδεχόμενο να γίνει κοινά αποδεκτό ότι τα κέρδη προς καταμερισμό θα πρέπει να είναι τα κέρδη που υπολογίζονται σύμφωνα με τη νομοθεσία μιας συγκεκριμένης χώρας δεν συγκεντρώνει πολλές πιθανότητες και ως εκ τούτου σε κάθε χώρα θα πρέπει να παραχωρείται το δικαίωμα να υπολογίζει τα κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας νομοθεσίας της.

### Παράγραφος 5

56. Στην παράγραφο 4 του Άρθρου 5 παρατίθενται παραδείγματα δραστηριοτήτων οι οποίες, παρά το γεγονός ότι διεξάγονται σε καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, θεωρείται ότι δεν εμπίπτουν στον όρο «μόνιμη εγκατάσταση». Κατά την εξέταση των κανόνων για την απόδοση κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση, το πιο σημαντικό από τα παραδείγματα αυτά είναι η δραστηριότητα που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του παρόντος Άρθρου, δηλαδή τα τμήματα αγορών.

57. Η παράγραφος 5 δεν αφορά φυσικά τα τμήματα που δημιουργούνται αποκλειστικά για την πραγματοποίηση αγορών. Τα εν λόγω τμήματα δεν αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση και οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου που αφορούν την κατανομή κερδών δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Η παράγραφος αφορά τις μόνιμες εγκαταστάσεις που, πέραν των άλλων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που διεξάγουν, πραγματοποιούν και αγορές για την έδρα τους. Για αυτές τις περιπτώσεις, η παράγραφος προβλέπει ότι στα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης δεν επιτρέπεται να προστίθενται πλασματικά ποσά ως κέρδη από την πραγματοποίηση αγορών. Όπως είναι επόμενο, οι δαπάνες που προκύπτουν από δραστηριότητες αγορών εξαιρούνται κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της μόνιμης εγκατάστασης.

### Παράγραφος 6

58. Σκοπός της παραγράφου αυτής είναι να οριστεί σαφώς ότι εάν μια μέθοδος κατανομής χρησιμοποιηθεί μία φορά δεν μπορεί να αντικαθίσταται απλώς και μόνο επειδή ένα συγκεκριμένο έτος κάποια άλλη μέθοδος θα έδινε ευνοϊκότερα αποτελέσματα. Ένας από τους σκοπούς μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας είναι να παράσχει σε μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ένα βαθμό βεβαιότητας σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της οποίας θα τύχει η μόνιμη εγκατάστασή της στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, καθώς και το τμήμα της στο Κράτος της έδρας της που συναλλάσσεται με τη μόνιμη εγκατάσταση. Για το λόγο αυτό, η παράγραφος 6 εξασφαλίζει αδιάλειπτη και συνεπή φορολογική μεταχείριση.

## Παράγραφος 7

59. Αν και δεν κρίθηκε αναγκαίο να δοθεί στο πλαίσιο της Σύμβασης ορισμός του όρου «κέρδη», πρέπει εντούτοις να γίνει κατανοητό ότι ο όρος αυτός χρησιμοποιείται στο παρόν Άρθρο και σε άλλα σημεία της Σύμβασης με ευρεία έννοια, που περιλαμβάνει όλα τα εισοδήματα που προκύπτουν κατά τη λειτουργία μιας επιχείρησης. Η εν λόγω ευρεία έννοια συνάδει με το πώς χρησιμοποιείται ο όρος στις φορολογικές νομοθεσίες των περισσότερων Κρατών μελών του ΟΟΣΑ.

60. Ωστόσο, αυτή η ερμηνεία του όρου «κέρδη» μπορεί να δημιουργεί αβεβαιότητα ως προς την εφαρμογή της Σύμβασης. Εάν στα κέρδη μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται κατηγορίες εισοδήματος που εξετάζονται χωριστά σε άλλα Άρθρα της Σύμβασης, π.χ. μερίσματα, μπορεί να προκύψει το δίλημμα εάν η φορολογία των κερδών αυτών διέπεται από το ειδικό Άρθρο για τα μερίσματα ή από τις διατάξεις του παρόντος Άρθρου.

61. Στο βαθμό που η εφαρμογή του παρόντος Άρθρου και του ειδικού Άρθρου θα είχαν ως αποτέλεσμα την ίδια φορολογική μεταχείριση, το δίλημμα αυτό δεν έχει και τόσο μεγάλη πρακτική σημασία. Σημειώνεται περαιτέρω ότι κάποια από τα ειδικά Άρθρα περιέχουν συγκεκριμένες διατάξεις που δίνουν προτεραιότητα σε ένα συγκεκριμένο Άρθρο (βλ. παράγραφο 4 του Άρθρου 6, παράγραφο 4 των Άρθρων 10 και 11, παράγραφο 3 του Άρθρου 12, και παράγραφο 2 του Άρθρου 21).

62. Ωστόσο, κρίνεται σκόπιμο να θεσπιστεί ένας ερμηνευτικός κανόνας προκειμένου να αποσαφηνιστεί το πεδίο εφαρμογής αυτού του Άρθρου σε σχέση με τα υπόλοιπα Άρθρα που αφορούν μια συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος. Σύμφωνα με την πρακτική που κατά γενικό κανόνα ακολουθείται στις υπάρχουσες διμερείς συμβάσεις, η παράγραφος 7 δίνει προτεραιότητα στα ειδικά Άρθρα για τα μερίσματα, τους τόκους κλπ. Βάσει του κανόνα αυτού, το παρόν Άρθρο εφαρμόζεται σε κέρδη επιχειρήσεων που δεν ανήκουν σε κατηγορίες εισοδήματος που καλύπτονται από τα ειδικά Άρθρα και, επιπροσθέτως, σε μερίσματα, τόκους κλπ. που, σύμφωνα με την παράγραφο 4 των Άρθρων 10 και 11, την παράγραφο 3 του Άρθρου 12 και την παράγραφο 2 του Άρθρου 21, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Άρθρου (βλ. παραγράφους 12 έως 18 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 12 όπου εξετάζονται οι αρχές που διέπουν το κατά πόσο, στη συγκεκριμένη περίπτωση του λογισμικού ηλεκτρονικών υπολογιστών, οι πληρωμές πρέπει να θεωρούνται είτε, αφενός, ως κέρδη επιχειρήσεων σύμφωνα με το Άρθρο 7 ή ως ωφέλεια από κεφάλαιο σύμφωνα με το άρθρο 13, είτε, αφετέρου, ως δικαιώματα σύμφωνα με το Άρθρο 12). Εννοείται ότι τα στοιχεία του εισοδήματος που καλύπτονται από τα ειδικά Άρθρα μπορούν, με την επιφύλαξη των όρων της Σύμβασης, να φορολογούνται είτε χωριστά είτε ως κέρδη επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις φορολογικές νομοθεσίες των Συμβαλλόμενων Κρατών.

63. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμφωνούν σε διμερές επίπεδο σχετικά με ειδικές επεξηγήσεις ή ορισμούς του όρου «κέρδη» με στόχο να καταστεί πιο σαφής η διάκριση μεταξύ του όρου αυτού και, π.χ., της έννοιας των μερισμάτων. Αυτό μπορεί να κριθεί σκόπιμο ιδιαίτερος στην περίπτωση που σε μια σύμβαση υπό διαπραγμάτευση γίνεται παρέκκλιση από τους ορισμούς των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων που παρατίθενται στα ειδικά Άρθρα. Μπορεί επίσης να θεωρηθεί σκόπιμο στην περίπτωση που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούν να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με τις εσωτερικές φορολογικές νομοθεσίες του ενός ή και των δύο Κρατών, ο όρος «κέρδη» συμπεριλαμβάνει ειδικές κατηγορίες εισπράξεων, όπως εισόδημα που προέρχεται από την εκποίηση ή την εκμίσθωση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή κινητής περιουσίας που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σε αυτό το πλαίσιο, μπορεί επίσης να εξεταστεί το ενδεχόμενο να συμπεριληφθούν πρόσθετοι κανόνες σχετικά με την κατανομή αυτών των ειδικών κερδών.

64. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι ενώ στον ορισμό των «δικαιωμάτων» που παρατίθεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 12 του Σχεδίου Σύμβασης του 1963 και του Υποδείγματος Σύμβασης

του 1977 συμπεριλαμβάνονται πληρωμές «για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού», η αναφορά σε αυτές τις πληρωμές αργότερα απαλείφθηκε από τον ορισμό προκειμένου το εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από την εκμίσθωση εμπορευματοκιβωτίων, να εμπίπτει στις διατάξεις του Άρθρου 7 και όχι του Άρθρου 12, κάτι που η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων κρίνει ότι επιβάλλει η φύση του εισοδήματος αυτού.

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

65. Η *Ιταλία* και η *Πορτογαλία* θεωρούν απαραίτητο να ληφθεί υπόψη ότι - ανεξαρτήτως της έννοιας που αποδίδεται στην τέταρτη πρόταση της παραγράφου 8 - αναφορικά με τη μέθοδο υπολογισμού των φόρων τα εθνικά συστήματα δεν επηρεάζονται από τη νέα διατύπωση του υποδείγματος, δηλαδή από την απαλοιφή του Άρθρου 14.

66. Το *Βέλγιο* δεν συμμερίζεται την οπτική της παραγράφου 13 των Ερμηνευτικών Σχολίων. Το Βέλγιο θεωρεί ότι η εφαρμογή νομοθεσίας περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνες CFC) αντιβαίνει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 7. Τούτο ισχύει ιδίως όταν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογεί κάποιον κάτοικό του επί εισοδήματος αλλοδαπής εταιρείας αποδίδοντας πλασματικά στον ως άνω κάτοικο, αναλογικά με τη συμμετοχή του στο κεφάλαιο της αλλοδαπής εταιρείας, το εισόδημα της εν λόγω εταιρείας. Έτσι, το Κράτος αυξάνει τη φορολογική βάση του κατοίκου του συμπεριλαμβάνοντας σε αυτήν εισόδημα που δεν γεννάται στο πρόσωπό του, αλλά στο επίπεδο αλλοδαπού μορφώματος που δεν φορολογείται στο εν λόγω Κράτος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Άρθρου 7. Με αυτόν τον τρόπο, το Συμβαλλόμενο Κράτος αγνοεί τη νομική προσωπικότητα του αλλοδαπού μορφώματος και ως εκ τούτου ενεργεί κατά παράβαση της παραγράφου 1 του Άρθρου 7.

67. Το *Λουξεμβούργο* δεν συμμερίζεται την ερμηνεία της παραγράφου 13 που προβλέπει ότι η παράγραφος 1 του Άρθρου 7 δεν περιορίζει το δικαίωμα του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους να φορολογεί τους δικούς του κατοίκους βάσει διατάξεων ελέγχου των αλλοδαπών εταιρειών που εμπεριέχονται στην εσωτερική του νομοθεσία, καθώς η ερμηνεία αυτή θέτει υπό αμφισβήτηση τη θεμελιώδη αρχή που περιέχεται στην παράγραφο 1 του Άρθρου 7.

68. Ως προς την παράγραφο 13, η *Ιρλανδία* σημειώνει τη γενική της παρατήρηση στην παράγραφο 27.5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 1.

69. Αναφορικά με την παράγραφο 45, η *Ελλάδα* σημειώνει ότι στην ελληνική εσωτερική νομοθεσία δεν προβλέπονται κανόνες ή μέθοδοι για την απόδοση «ελεύθερου» κεφαλαίου σε μόνιμες εγκαταστάσεις. Σε ό,τι αφορά τα δάνεια που συνάπτονται από μια επιχείρηση και σχετίζονται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει με τις δραστηριότητες της μόνιμης εγκατάστασης, η Ελλάδα επιτρέπει να εκπίπτει το μέρος των τόκων που αντιστοιχεί στο ποσό ενός δανείου που συνάπτεται από την έδρα και καταβάλλεται πραγματικά στη μόνιμη εγκατάσταση.

70. Η *Πορτογαλία* επιφυλάσσει του δικαιώματός της να μην εφαρμόζει τη θέση που διατυπώνεται στην παράγραφο 45 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7, εκτός εάν υπάρχουν συγκεκριμένες εγχώριες διατάξεις που προβλέπουν συγκεκριμένα ποσά «ελεύθερου» κεφαλαίου για τις μόνιμες εγκαταστάσεις.

71. Αναφορικά με την παράγραφο 46, η *Σουηδία* επιθυμεί να διευκρινίσει ότι δεν θεωρεί ότι οι διαφορετικές μέθοδοι για την απόδοση «ελεύθερου» κεφαλαίου οι οποίες αναφέρονται στην παράγραφο ως «αποδεκτές» θα αποφέρουν κατ' ανάγκη αποτελέσματα που συνάδουν με την αρχή

των ίσων αποστάσεων. Κατά συνέπεια, εξετάζοντας τα δεδομένα και τις συμβάσεις κάθε περίπτωσης με ζητούμενο το κατά πόσο το ποσό της έκπτωσης τόκων που προκύπτει από την εφαρμογή των μεθόδων αυτών συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η Σουηδία θεωρεί ότι σε πολλές περιπτώσεις η μέθοδος του άλλου Κράτους δεν συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η Σουηδία είναι της γνώμης ότι για το λόγο αυτό θα παρατηρείται συχνά το φαινόμενο επιβολής διπλής φορολογίας, καθιστώντας αναγκαία τη χρήση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

72. Η *Πορτογαλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μην εφαρμόσει την προσέγγιση της «συμμετρίας» που περιγράφεται στην παράγραφο 48 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7, δεδομένου ότι στην εσωτερική νομοθεσία της Πορτογαλίας δεν προβλέπονται κανόνες ή μέθοδοι για την απόδοση «ελεύθερου» κεφαλαίου σε μόνιμες εγκαταστάσεις. Για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σύμφωνα με το Άρθρο 23, η Πορτογαλία, ως χώρα υποδοχής, θα προσδιορίζει το ποσό των κερδών που είναι αποδοτέο σε μια μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία της.

73. Η *Γερμανία*, η *Ιαπωνία* και οι *Ηνωμένες Πολιτείες*, αν και συμφωνούν με την πρακτική λύση που περιγράφεται στην παράγραφο 48, επιθυμούν να αποσαφηνιστεί το πώς θα εφαρμοστεί η συμφωνία αυτή. Ούτε η Γερμανία, ούτε η Ιαπωνία, ούτε οι *Ηνωμένες Πολιτείες* μπορούν να αποδεχθούν αυτομάτως και για όλους τους σκοπούς όλους τους υπολογισμούς που γίνονται από το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Στις περιπτώσεις στις οποίες εμπλέκεται η Γερμανία ή η Ιαπωνία πρέπει να πληρείται η δεύτερη προϋπόθεση που περιγράφεται στην παράγραφο 48 μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται στο Άρθρο 25. Στην περίπτωση της Ιαπωνίας και των Ηνωμένων Πολιτειών, φορολογούμενος που επιθυμεί την αύξηση του ορίου πίστωσης αλλοδαπού φόρου (foreign tax credit limitation) οφείλει να το επιδιώξει μέσω διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, στο πλαίσιο της οποίας ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει στην αρμόδια αρχή της Ιαπωνίας ή των Ηνωμένων Πολιτειών, κατά περίπτωση, ότι η διπλή φορολογία των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης που προέκυψε από τις αντικρουόμενες επιλογές μεθόδων για την απόδοση κεφαλαίου σύμφωνα με τις εσωτερικές νομοθεσίες εξακολουθεί να υφίσταται και μετά από την εφαρμογή των μηχανισμών που προβλέπονται στις εκατέρωθεν φορολογικές νομοθεσίες, όπως η χρήση του ορίου πίστωσης αλλοδαπού φόρου που προκύπτει από άλλες συναλλαγές.

74. Ως προς τις παραγράφους 6 και 7, η *Νέα Ζηλανδία* σημειώνει ότι δεν συμφωνεί με την προσέγγιση που προτείνεται για την απόδοση κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις εν γένει, όπως παρουσιάζεται στο Μέρος I της Έκθεσης με τίτλο «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (Απόδοση Κερδών σε Μόνιμες Εγκαταστάσεις).

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

75. Η *Αυστραλία* και η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να συμπεριλάβουν όρο που θα επιτρέπει στην εσωτερική τους νομοθεσία να τυγχάνει εφαρμογής σε σχέση με τη φορολογία των κερδών από κάθε μορφή ασφάλισης.

76. Η *Αυστραλία* και η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να συμπεριλάβουν όρο στον οποίο θα αποσαφηνίζεται το δικαίωμά τους να φορολογούν το μερίδιο που δικαιούται ένας κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους επί των κερδών επιχείρησης σε περίπτωση που τα κέρδη αυτά αποκομίζει ένας εμπιστευματούχος (trustee) εμπιστεύματος (εξαιρούνται ορισμένα εμπιστεύματα συλλογικών επενδύσεων χαρτοφυλακίου με τη μορφή unit trust που αντιμετωπίζονται φορολογικά ως εταιρείες στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία) από τη διεξαγωγή επιχειρη-

ματικής δραστηριότητας στην Αυστραλία ή τη Νέα Ζηλανδία, κατά περίπτωση, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης.

77. Η *Κορέα* και η *Πορτογαλία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματός τους να επιβάλλουν φορολογία σε πρόσωπα που παρέχουν επαγγελματικές υπηρεσίες ή ασκούν άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητης φύσης εφόσον αυτά βρίσκονται εκεί για χρονική περίοδο ή περιόδους που υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 μέρες σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο, ακόμη κι αν δεν έχουν στη διάθεσή τους μόνιμη εγκατάσταση (ή καθορισμένη βάση) για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών ή την άσκηση των εν λόγω δραστηριοτήτων.

78. Η *Ιταλία* και η *Πορτογαλία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να επιβάλλουν φορολογία σε πρόσωπα που παρέχουν μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες δυνάμει ιδιαίτερου άρθρου, παρόμοιου περιεχομένου με το Άρθρο 14 ως ίσχυε προτού απαλειφθεί το 2000.

79. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να τροποποιήσουν το Άρθρο 7 ώστε να προβλέπει ότι, κατά την εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου, κάθε εισόδημα ή ωφέλεια που αποδίδεται σε μόνιμη εγκατάσταση κατά το διάστημα που αυτή υφίσταται μπορεί να φορολογείται από το Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο υφίσταται η μόνιμη εγκατάσταση, ακόμη κι αν οι πληρωμές αναβάλλονται για ημερομηνία κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση έχει πάψει να υφίσταται. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιθυμούν επίσης να σημειώσουν ότι επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να εφαρμόσουν ανάλογο κανόνα και σε σχέση με τα άρθρα 11, 12, 13 και 21.

80. Η *Τουρκία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να επιβάλλει σε κάθε περίπτωση φόρο παρακράτησης στην πηγή επί του εισοδήματος που προκύπτει από την εκμίσθωση εμπορευματοκιβωτίων. Στην περίπτωση εφαρμογής των Άρθρων 5 και 7 στο εν λόγω εισόδημα, η Τουρκία επιθυμεί την εφαρμογή του κανόνα που αφορά τις μόνιμες εγκαταστάσεις και στις περιπτώσεις των απλών αποθηκών, των αποθηκών-πρακτορείων και των επιχειρησιακών υποκαταστημάτων.

80. Η *Νορβηγία* και οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν το εισόδημα που προέρχεται από τη χρήση, τη συντήρηση ή την εκμίσθωση εμπορευματοκιβωτίων που χρησιμοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές στο πλαίσιο του Άρθρου 8 κατά τον ίδιο τρόπο με το εισόδημα που προέρχεται από ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές.

81. Η *Αυστραλία* και η *Πορτογαλία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προτείνουν στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων έναν όρο βάσει του οποίου, αν οι πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους είναι ανεπαρκείς προκειμένου να προσδιοριστούν τα κέρδη που είναι αποδοτέα στη μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης, η αρμόδια αρχή μπορεί να εφαρμόσει στην εν λόγω επιχείρηση για αυτόν τον σκοπό τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας του συγκεκριμένου Κράτους, με την επιφύλαξη ότι η νομοθεσία αυτή θα εφαρμόζεται στο βαθμό που το επιτρέπουν οι πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια αρχή, σύμφωνα με τις αρχές του παρόντος Άρθρου.

82. Το *Μεξικό* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση κέρδη που προκύπτουν από τις πωλήσεις αγαθών ή εμπορευμάτων οι οποίες πραγματοποιούνται απευθείας από την έδρα της, που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, με την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω αγαθά και εμπορεύματα είναι της ίδιας ή παρεμφερούς μορφής με εκείνα που πωλούνται μέσω της μόνιμης εγκατάστασης. Η κυβέρνηση του Μεξικού θα εφαρμόζει τον κανόνα αυτό μόνο ως μηχανισμό προστασίας από ενδεχόμενες καταχρήσεις και όχι ως γενικευμένη αρχή της «έλης». Ως εκ τούτου, ο κανόνας δεν θα εφαρμόζεται όταν η επιχείρηση αποδεικνύει ότι οι πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν για άλλους λόγους και όχι για την εξασφάλιση των προνομίων της Σύμβασης.

## **ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8**

### **ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΕ ΠΛΩΤΕΣ ΟΔΟΥΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΝΑΥΣΙΠΛΟΙΑΣ**

#### **Παράγραφος 1**

1. Σκοπός της παραγράφου 1 σχετικά με τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίου ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές είναι να διασφαλιστεί ότι τα εν λόγω κέρδη φορολογούνται σε μόνο ένα Κράτος. Ο όρος βασίζεται στην αρχή ότι δικαίωμα φορολόγησης θα έχει το Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης. Ο όρος «διεθνείς μεταφορές» ορίζεται στο εδάφιο ε) της παραγράφου 1 του Άρθρου 3.

2. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το Συμβαλλόμενο Κράτος όπου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης ενδέχεται να μην είναι το Κράτος κάτοικος του οποίου είναι η επιχείρηση που εκμεταλλεύεται πλοία ή αεροσκάφος, και κατά συνέπεια ορισμένα Κράτη προτιμούν να αναγνωρίζουν αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στο Κράτος κατοικίας. Τα εν λόγω Κράτη είναι ελεύθερα να διατυπώσουν εναλλακτικά έναν κανόνα που να ορίζει σε γενικές γραμμές τα εξής:

«Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίου ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές φορολογούνται μόνο στο εν λόγω Κράτος».

3. Αντίθετα, ορισμένα άλλα Κράτη προτιμούν να χρησιμοποιούν έναν συνδυασμό του κριτηρίου της κατοικίας και του κριτηρίου της έδρας της πραγματικής διοίκησης, αναγνωρίζοντας το πρωτεύον δικαίωμα φορολόγησης στο Κράτος όπου βρίσκεται η έδρα πραγματικής διοίκησης ενώ το Κράτος κατοικίας εξαλείφει τη διπλή φορολογία σύμφωνα με το άρθρο 23, υπό την προϋπόθεση ότι το πρώτο Κράτος μπορεί να φορολογήσει το σύνολο των κερδών της επιχείρησης, και αναγνωρίζοντας το πρωτεύον δικαίωμα φορολόγησης στο Κράτος κατοικίας όταν το Κράτος της πραγματικής διοίκησης δεν είναι σε θέση να φορολογήσει τα συνολικά κέρδη. Τα Κράτη που θέλουν να ακολουθήσουν αυτή την αρχή είναι ελεύθερα να διατυπώσουν εναλλακτικά έναν κανόνα που να ορίζει σε γενικές γραμμές τα εξής:

«Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους, εξαιρουμένων των κερδών που προκύπτουν από τη μεταφορά με πλοία ή αεροσκάφος που εκτελεί δρομολόγια αποκλειστικά μεταξύ τόπων εντός του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται μόνο στο πρώτο Κράτος. Ωστόσο, στις περιπτώσεις που η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης βρίσκεται στο άλλο Κράτος, και το εν λόγω άλλο Κράτος επιβάλλει φόρο στο σύνολο των κερδών της επιχείρησης που προκύπτει από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκαφών, τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους, εξαιρουμένων των κερδών από μεταφορές με πλοία ή αεροσκάφος που εκτελούν δρομολόγια αποκλειστικά μεταξύ τόπων εντός του πρώτου Κράτους, είναι δυνατόν να φορολογηθούν στο εν λόγω άλλο Κράτος».

4. Τα κέρδη που καλύπτονται περιλαμβάνουν κατά πρώτον τα κέρδη που αποκτά άμεσα η επιχείρηση από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου με πλοία ή αεροσκάφος (ιδιόκτητα, μισθωμένα ή στη διάθεση της επιχείρησης με κάποιον άλλο τρόπο που εκτελούν διεθνείς μεταφορές. Ωστόσο, δεδομένης της εξέλιξης των διεθνών μεταφορών, οι επιχειρήσεις ναυτιλίας και αεροπορικών μεταφορών εκτελούν κατά κανόνα πολλές και διαφορετικές δραστηριότητες προκειμένου να επιτρέψουν, να διευκολύνουν ή να υποστηρίξουν τις διεθνείς τους μεταφορές. Η παράγραφος καλύπτει επίσης κέρδη από δραστηριότητες που συνδέονται άμεσα με τις διεθνείς μεταφορές καθώς και κέρδη από δραστηριότητες που δεν συνδέονται άμεσα με την εκμετάλλευση των πλοίων ή αεροσκάφους της επιχείρησης που χρησιμοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές εφόσον λειτουργούν επικουρικά ως προς αυτές τις εργασίες.

4.1 Κάθε δραστηριότητα που διεξάγεται πρωτίστως σε σχέση με τη μεταφορά, από την επιχείρηση, επιβατών ή φορτίου από πλοία ή αεροσκάφος που εκτελούν διεθνείς μεταφορές πρέπει να θεωρείται άμεσα συνδεδεμένη με την εν λόγω μεταφορά.

4.2 Οι δραστηριότητες που η επιχείρηση δεν χρειάζεται να διεξάγει για την εκμετάλλευση από την ίδια πλοίων ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές αλλά οι οποίες συμβάλλουν σε μικρό βαθμό στην εν λόγω εκμετάλλευση και συνδέονται τόσο στενά με αυτήν ώστε να μην μπορούν να θεωρηθούν χωριστή επιχειρηματική δραστηριότητα ή πηγή εισοδήματος για την επιχείρηση πρέπει να θεωρούνται επικουρικές στην εκμετάλλευση πλοίων και αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές.

4.3 Υπό το φως αυτών των αρχών, οι ακόλουθες παράγραφοι αναλύουν το εύρος εφαρμογής της παραγράφου 1 όσον αφορά συγκεκριμένους τύπους δραστηριοτήτων οι οποίες μπορούν να διεξαχθούν από μια επιχείρηση η οποία ασχολείται με την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές.

5. Τα κέρδη που αποκτώνται μέσω της μίσθωσης πλήρως εξοπλισμένου, επανδρωμένου και ανεφοδιασμένου πλοίου ή αεροσκάφους με χρονοναύλωση πρέπει να αντιμετωπίζονται όπως τα κέρδη από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου. Σε αντίθετη περίπτωση, μεγάλο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον τομέα της ναυτιλίας και των αεροπορικών μεταφορών δεν θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του όρου. Ωστόσο, το Άρθρο 7, και όχι το Άρθρο 8, τυγχάνει εφαρμογής σε εισοδήματα από τη ναύλωση κενού πλοίου ή αεροσκάφους εκτός εάν πρόκειται για επικουρική δραστηριότητα μιας επιχείρησης που ασχολείται με τη διεθνή εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους.

6. Τα κέρδη που λαμβάνει μια επιχείρηση από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου, με άλλο τρόπο εκτός από πλοία ή αεροσκάφος που εκτελούν διεθνείς μεταφορές, καλύπτονται από την παράγραφο στον βαθμό που η εν λόγω μεταφορά συνδέεται άμεσα με την εκμετάλλευση, από την εν λόγω επιχείρηση, πλοίων ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές ή είναι επικουρική δραστηριότητα. Για παράδειγμα, έστω μια επιχείρηση που ασχολείται με διεθνείς μεταφορές και της οποίας η διεθνής μεταφορά ορισμένων από τους επιβάτες ή τα φορτία της γίνεται με πλοία ή αεροσκάφος τα οποία εκμεταλλεύονται άλλες επιχειρήσεις, π.χ. μέσω κοινών κωδικών πτήσεων ή συμφωνιών μερικής ναύλωσης ή προκειμένου να αξιοποιηθεί η νωρίτερη αναχώρηση. Ένα άλλο παράδειγμα θα ήταν αυτό μιας αεροπορικής εταιρείας που διαθέτει μια λεωφορειογραμμή για τη σύνδεση μεταξύ μιας πόλης και του αεροδρομίου της πρωτίστως για να παράσχει στους επιβάτες των διεθνών της πτήσεων πρόσβαση από και προς το αεροδρόμιο.

7. Ένα περαιτέρω παράδειγμα θα ήταν αυτό μιας επιχείρησης που μεταφέρει επιβάτες ή φορτία με πλοία ή αεροσκάφος που εκτελούν διεθνείς μεταφορές και η οποία αναλαμβάνει η παραλαβή των εν λόγω επιβατών ή του εν λόγω φορτίου να γίνει στη χώρα που ξεκινάει η μεταφορά ή η με-

ταφορά τους ή παράδοση τους στη χώρα προορισμού να γίνει με οποιοδήποτε μέσο εσωτερικής μεταφοράς το οποίο εκμεταλλεύεται άλλη επιχείρηση. Σε μια τέτοια περίπτωση, τυχόν κέρδη που αποκτώνται από την πρώτη επιχείρηση για τη διοργάνωση της μεταφοράς από άλλες επιχειρήσεις καλύπτονται από την παράγραφο παρόλο που τα κέρδη που αποκτώνται από τις άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες παρέχουν την εν λόγω εσωτερική μεταφορά δεν θα καλύπτονταν από την παράγραφο.

8. Μια επιχείρηση συχνά πωλεί εισιτήρια για λογαριασμό άλλων μεταφορικών επιχειρήσεων σε τοποθεσία που διατηρεί πρωτίστως για τον σκοπό της πώλησης εισιτηρίων για μεταφορά με πλοία ή αεροσκάφος που εκμεταλλεύεται σε διεθνείς μεταφορές. Οι εν λόγω πωλήσεις εισιτηρίων για λογαριασμό άλλων επιχειρήσεων είτε θα συνδέονται άμεσα με ταξίδια επί πλοίων ή αεροσκάφους που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση (π.χ. πώληση εισιτηρίου που εκδίδεται από άλλη επιχείρηση για το εγχώριο σκέλος του διεθνούς ταξιδιού που προσφέρεται από την επιχείρηση) ή θα είναι επικουρικού χαρακτήρα ως προς τις πωλήσεις εισιτηρίων της ίδιας της επιχείρησης. Τα κέρδη που αποκτά η πρώτη επιχείρηση από την πώληση των εισιτηρίων αυτών καλύπτονται συνεπώς από την παράγραφο.

8.1 Διαφήμιση άλλων επιχειρήσεων που ενδέχεται να κάνει η επιχείρηση σε περιοδικά που προσφέρονται επί των πλοίων ή του αεροσκάφους που εκμεταλλεύεται ή σε τοποθεσίες των δραστηριοτήτων της (π.χ. γραφεία έκδοσης εισιτηρίων) είναι επικουρικού χαρακτήρα σε σχέση με την εκμετάλλευση των εν λόγω πλοίων ή αεροσκάφους και τα κέρδη που προέρχονται από την εν λόγω διαφήμιση εμπίπτουν στην παράγραφο.

9. Τα εμπορευματοκιβώτια χρησιμοποιούνται ευρέως στις διεθνείς μεταφορές. Εμπορευματοκιβώτια χρησιμοποιούνται επίσης στις εσωτερικές μεταφορές. Τα κέρδη που αποκτά μια επιχείρηση που ασχολείται με διεθνείς μεταφορές από τη μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων συνήθως είναι είτε άμεσα συνδεδεμένα είτε επικουρικά ως προς την εκμετάλλευση από την επιχείρηση πλοίων ή αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές και στις περιπτώσεις αυτές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου. Το ίδιο συμπέρασμα ισχύει και όσον αφορά κέρδη που η εν λόγω επιχείρηση αποκτά μέσω της βραχυπρόθεσμης αποθήκευσης τέτοιων εμπορευματοκιβωτίων (π.χ. όταν η επιχείρηση χρεώνει τον πελάτη για τη διατήρηση ενός γεμάτου εμπορευματοκιβωτίου σε μια αποθήκη εν αναμονή της παράδοσης) ή λόγω του κόστους ακινησίας σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής των εμπορευματοκιβωτίων.

10. Μια επιχείρηση που διαθέτει πάγια στοιχεία ή προσωπικό σε ξένη χώρα για τον σκοπό της εκμετάλλευσης των πλοίων ή του αεροσκάφους της σε διεθνείς μεταφορές μπορεί να λαμβάνει εισόδημα από την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών στην εν λόγω χώρα προς άλλες μεταφορικές επιχειρήσεις. Για παράδειγμα, μπορεί να παρέχει αγαθά και υπηρεσίες μηχανικών, προσωπικό εδάφους και συντήρησης εξοπλισμού, χειριστές φορτίου, προσωπικό τροφοδοσίας και προσωπικό εξυπηρέτησης πελατών. Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση παρέχει τέτοιου είδους αγαθά ή υπηρεσίες για άλλες επιχειρήσεις και οι εν λόγω δραστηριότητες είναι άμεσα συνδεδεμένες ή επικουρικές ως προς την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους από την επιχείρηση σε διεθνείς μεταφορές, τα κέρδη από την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών προς άλλες επιχειρήσεις εμπίπτουν στην παράγραφο.

10.1 Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με διεθνείς μεταφορές μπορούν να συνάπτουν συμφωνίες κοινής χρήσης υπηρεσιών, εφοδίων και εξοπλισμού (pooling arrangements) με σκοπό τη μείωση του κόστους συντήρησης των εγκαταστάσεων που απαιτούνται για την εκμετάλλευση των πλοίων ή του αεροσκάφους τους σε άλλες χώρες. Για παράδειγμα, όταν μια αεροπορική εταιρεία συμφωνεί, στο πλαίσιο μιας συμφωνίας ΙΑΤΡ (International Airlines Technical Pool), να παράσχει ανταλλακτικά ή υπηρεσίες συντήρησης σε άλλες αεροπορικές εταιρείες που



προσγειώνονται σε μια συγκεκριμένη τοποθεσία (ώστε να επωφελείται από αυτές τις υπηρεσίες σε άλλες τοποθεσίες), οι δραστηριότητες που ασκούνται βάσει της εν λόγω συμφωνίας θα είναι επικουρικές προς την εκμετάλλευση των αεροσκαφών σε διεθνείς μεταφορές.

11. *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

12. Η παράγραφος δεν ισχύει για ναυπηγείο το οποίο εκμεταλλεύεται σε κάποια χώρα μια ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης σε άλλη χώρα.

13. *(Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)*

14. Το εισόδημα από επενδύσεις επιχειρήσεων ναυτιλίας ή αεροπορικών μεταφορών (π.χ. έσοδα από μετοχές, ομόλογα, ή δάνεια) υπόκειται στη μεταχείριση που ισχύει συνήθως για αυτή την κατηγορία εισοδήματος, πλην των περιπτώσεων όπου η επένδυση η οποία παράγει το εισόδημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της διεξαγωγής της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εκμετάλλευσης των πλοίων ή του αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές στο Συμβαλλόμενο Κράτος κατά τρόπο ώστε η επένδυση να μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέεται άμεσα με την εν λόγω εκμετάλλευση. Έτσι, η παράγραφος ισχύει για εισόδημα από τόκους που παράγεται, για παράδειγμα από τα μετρητά που απαιτούνται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος για τη διεξαγωγή της εν λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας ή από ομόλογα ως ασφάλεια όποτε αυτό απαιτείται από τον νόμο προκειμένου για τη διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητας: σε αυτές τις περιπτώσεις, η επένδυση απαιτείται για την εκμετάλλευση των πλοίων ή του αεροσκάφους στη συγκεκριμένη τοποθεσία. Η παράγραφος δεν τυγχάνει ωστόσο εφαρμογής στην περίπτωση εισοδήματος από τόκους που προκύπτει από τη διαχείριση ταμειακών ροών ή από άλλες δραστηριότητες διαχείρισης ταμειακών διαθεσίμων για μόνιμες εγκαταστάσεις της επιχείρησης στις οποίες δεν είναι αποδοτέο το εισόδημα ή για συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του αν αυτές βρίσκονται εντός ή εκτός του Συμβαλλόμενου Κράτους, ή για την έδρα (συγκέντρωση των δραστηριοτήτων διαχείρισης ταμειακών διαθεσίμων και επενδύσεων), ούτε εφαρμόζεται στο εισόδημα από τόκους που προκύπτει από τη βραχυπρόθεσμη επένδυση των κερδών που προέρχονται από την τοπική λειτουργία της επιχείρησης όταν τα επενδεδυμένα κεφάλαια δεν απαιτούνται για την εν λόγω λειτουργία.

## Παράγραφος 2

15. Οι κανόνες όσον αφορά το δικαίωμα φορολόγησης του Κράτους κατοικίας όπως ορίζονται στις παραγράφους 2 και 3 ανωτέρω, ισχύουν επίσης για αυτή την παράγραφο του Άρθρου.

16. Σκοπός αυτής της παραγράφου είναι να επιβληθεί η ίδια μεταχείριση στις μεταφορές σε ποταμούς, διώρυγες και λίμνες όπως και στις θαλάσσιες και αεροπορικές διεθνείς μεταφορές. Ο όρος ισχύει όχι μόνο για τις μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας μεταξύ δύο ή περισσότερων χωρών αλλά και σε μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας που διεξάγονται από επιχείρηση μίας χώρας μεταξύ δύο σημείων σε άλλη χώρα.

16.1 Οι παράγραφοι 4 έως 14 ανωτέρω παρέχουν καθοδήγηση όσον αφορά τα κέρδη που μπορεί να θεωρηθεί ότι προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους στις διεθνείς μεταφορές. Οι αρχές και τα παραδείγματα που περιλαμβάνονται σε αυτές τις παραγράφους εφαρμόζονται, με τις αναγκαίες προσαρμογές, για τον προσδιορισμό των κερδών για τα οποία μπορεί να θεωρηθεί ότι προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοιαρίων τα οποία χρησιμοποιούνται στις μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας.

17. Ο όρος δεν εμποδίζει την επίλυση, με ειδική διμερή συμφωνία, συγκεκριμένων φορολογικών προβλημάτων που ενδέχεται να προκύψουν σε σχέση με τις μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας, ιδίως μεταξύ γειτονικών χωρών.

17.1 Μπορεί επίσης να συμφωνηθεί σε διμερές επίπεδο ότι τα κέρδη από την εκμετάλλευση σκαφών που χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες αλιείας, βυθοκόρησης ή ρυμούλκησης στην ανοιχτή θάλασσα θα αντιμετωπίζονται ως εισόδημα που εμπίπτει στο παρόν Άρθρο.

### **Επιχειρήσεις που δεν ασχολούνται αποκλειστικά με ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές και μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας**

18. Από τη διατύπωση των παραγράφων 1 και 2 προκύπτει ότι επιχειρήσεις που δεν ασχολούνται αποκλειστικά με ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές και μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας εμπίπτουν παρ' όλα αυτά στις διατάξεις αυτών των παραγράφων όσον αφορά τα κέρδη που αποκτούν μέσω της εκμετάλλευσης πλοίων, πλοιαρίων ή αεροσκάφους δικής τους ιδιοκτησίας.

19. Εάν μια τέτοια επιχείρηση διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις σε ξένη χώρα οι οποίες ασχολούνται αποκλειστικά με την εκμετάλλευση των πλοίων ή του αεροσκάφους της, δεν υπάρχει κανένας λόγος οι εγκαταστάσεις αυτές να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τις μόνιμες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που ασχολούνται αποκλειστικά με ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές και μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας.

20. Ούτε εξάλλου παρακλύεται η εφαρμογή των όρων των παραγράφων 1 και 2 αν η επιχείρηση διαθέτει σε άλλο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν ασχολείται αποκλειστικά με ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές και μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας. Αν τα αγαθά της μεταφέρονται με τα ιδιόκτητα πλοία της σε μια μόνιμη εγκατάσταση δικής της ιδιοκτησίας σε ξένη χώρα, είναι προφανές ότι κανένα μέρος των κερδών που αποκτά η επιχείρηση ενεργώντας ως μεταφορέας για ίδιο λογαριασμό δεν μπορεί ορθώς να αποδοθεί στη μόνιμη εγκατάσταση. Το ίδιο πρέπει να ισχύει και στην περίπτωση που η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί εγκαταστάσεις για την εκμετάλλευση των πλοίων ή αεροσκάφους (π.χ. αποβάθρες εκφόρτωσης) ή φέρει άλλα κόστη σε σχέση με τη μεταφορά των αγαθών της επιχείρησης (π.χ. κόστη προσωπικού). Στην περίπτωση αυτή, οι δαπάνες της μόνιμης εγκατάστασης όσον αφορά την εκμετάλλευση των πλοίων, πλοιαρίων ή αεροσκάφους πρέπει να αποδίδονται όχι στη μόνιμη εγκατάσταση αλλά στην ίδια την επιχείρηση, διότι κανένα μέρος των κερδών που προκύπτει από τη μεταφορά δεν ωφελεί τη μόνιμη εγκατάσταση.

21. Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται για διεθνείς μεταφορές πλοία ή αεροσκάφος, η εφαρμογή του Άρθρου στα κέρδη που προκύπτουν από την εν λόγω εκμετάλλευση δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι τα πλοία ή το αεροσκάφος εκμεταλλεύεται μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν είναι η έδρα πραγματικής διοίκησης του συνόλου της επιχείρησης (για παράδειγμα, πλοία ή αεροσκάφος που χρησιμοποιούνται από τη μόνιμη εγκατάσταση ή που εμφανίζονται στον ισολογισμό της μόνιμης εγκατάστασης).

### Παράγραφος 3

22. Η παράγραφος αυτή αφορά την ειδική περίπτωση που η έδρα της πραγματικής διοίκησης μιας επιχείρησης βρίσκεται επί πλοίου ή πλοιαρίου. Σε αυτή την περίπτωση, επιβάλλεται φόρος μόνο από το Κράτος όπου βρίσκεται ο οικείος λιμένας του πλοίου ή πλοιαρίου. Σύμφωνα με την παράγραφο, αν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο οικείος λιμένας, επιβάλλεται φόρος μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο εκμεταλλευτής του πλοίου ή πλοιαρίου.

### Παράγραφος 4

23. Υπάρχουν πολλές μορφές διεθνούς συνεργασίας στη ναυτιλία και στις αεροπορικές μεταφορές. Σε αυτόν τον τομέα, η διεθνής συνεργασία διασφαλίζεται μέσω συμφωνιών κοινής χρήσης υπηρεσιών, εφοδίων και εξοπλισμού (pooling arrangements) ή άλλων ανάλογων συμβάσεων που θέτουν ορισμένους κανόνες για τον επιμερισμό των εσόδων (ή κερδών) των κοινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

24. Προκειμένου να διασαφηνιστεί η φορολογική θέση του συμμετέχοντος σε «POOL», κοινοπραξία ή επιχείρηση που λειτουργεί σε διεθνές επίπεδο και να αντιμετωπιστούν δυσκολίες που μπορεί να προκύψουν, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν σε διμερές επίπεδο, εφόσον το κρίνουν απαραίτητο, να προσθέσουν το εξής:

«αλλά μόνο κατά το μέρος των κερδών που είναι αποδοτέο στον συμμετέχοντα κατ' αναλογία προς το μερίδιό του στην κοινή επιχείρηση»

25. *(Τροποποιήθηκε και αριθμήθηκε εκ νέου στις 31 Μαρτίου 1994)*

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

26. *(Τροποποιήθηκε και αριθμήθηκε εκ νέου στις 28 Ιανουαρίου 2003)*

27. *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

28. Η Ελλάδα και η Πορτογαλία εμμένουν στη θέση τους ως προς την εφαρμογή του παρόντος Άρθρου σε εισόδημα από επικουρικές δραστηριότητες (πρβλ. παραγράφους 4 έως 10.1).

29. Η Γερμανία, η Ελλάδα και η Τουρκία εμμένουν στη θέση τους ως προς την εφαρμογή του Άρθρου σε εισόδημα από την εσωτερική μεταφορά επιβατών ή φορτίου και από υπηρεσίες εμπορευματοκιβωτίων (πρβλ. παραγράφους 4, 6, 7 και 9 ανωτέρω).

30. Η Ελλάδα θα εφαρμόσει το άρθρο 12 σε πληρωμές από τη ναύλωση κενού πλοίου ή αεροσκάφους.

30.1 *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

31. Ο Καναδάς, το Μεξικό, η Νέα Ζηλανδία και η Ουγγαρία επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν ως κέρδη από εσωτερική κυκλοφορία τα κέρδη από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου που φορτώνονται σε ένα σημείο μιας χώρας με σκοπό να εκφορτωθούν σε ένα άλλο σημείο της ίδιας χώρας. Η Νέα Ζηλανδία επιφυλάσσεται επίσης του δικαιώματος να φορολογεί ως κέρδη

από εσωτερική κυκλοφορία τα κέρδη που προκύπτουν από άλλες παράκτιες και περιοριζόμενες στην υφαλοκρηπίδα δραστηριότητες.

32. Το *Βέλγιο* η *Ελλάδα*, ο *Καναδάς*, το *Μεξικό*, η *Τουρκία*, το *Ηνωμένο Βασίλειο* και οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να μην διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει και τις εσωτερικές μεταφορές σε διμερείς συμβάσεις (παράγραφος 2 του Άρθρου).

33. Η *Δανία*, η *Νορβηγία* και η *Σουηδία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να εισαγάγουν ειδικές διατάξεις σχετικά με τα κέρδη που προκύπτουν από την αεροπορική κοινοπραξία «Scandinavian Airlines System» (SAS).

34. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

35. Δεδομένης της ιδιαίτερης κατάστασής της ως προς τη ναυτιλία, η *Ελλάδα* θα διατηρήσει την ελευθερία δράσης της όσον αφορά τους όρους της Σύμβασης που αφορούν τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων σε διεθνείς μεταφορές.

36. Το *Μεξικό* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί στην πηγή κέρδη που προκύπτουν από την παροχή καταλύματος.

37. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

38. Η *Αυστραλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί κέρδη από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου που φορτώνονται επί του πλοίου σε κάποιο σημείο της Αυστραλίας για να εκφορτωθούν στην Αυστραλία. Η Αυστραλία επιφυλάσσει επίσης του δικαιώματος να φορολογεί κέρδη από άλλες παράκτιες και περιοριζόμενες στην υφαλοκρηπίδα δραστηριότητες.

39. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να συμπεριλάβουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 το εισόδημα από τη ναύλωση πλοίων και αεροσκάφους, είτε πλήρων είτε κενών, αν τα πλοία ή το αεροσκάφος χρησιμοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές από τον μισθωτή ή αν το εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση είναι παρεπόμενο σε σχέση με τα κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων ή του αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουνται επίσης του δικαιώματος να συμπεριλάβουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου το εισόδημα από τη χρήση, τη συντήρηση ή την ενοικίαση εμπορευματοκιβωτίων που χρησιμοποιούνται στις διεθνείς μεταφορές.

40. Η *Σλοβακία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογήσει σύμφωνα με το Άρθρο 12 τα κέρδη από την εκμίσθωση πλοίων, αεροσκάφους και εμπορευματοκιβωτίων.

41. Η *Ιρλανδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να συμπεριλάβει στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου το εισόδημα από την εκμίσθωση κενών πλοίων ή αεροσκάφους, αν τα πλοία ή το αεροσκάφος χρησιμοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές από τον μισθωτή ή αν το εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση είναι παρεπόμενο σε σχέση με τα κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων ή του αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές.

42. Η *Τουρκία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εφαρμόζει σε εξαιρετικές περιπτώσεις τον κανόνα της μόνιμης εγκατάστασης όσον αφορά τη φορολόγηση των κερδών από τις διεθνείς μεταφορές. Η Τουρκία επιφυλάσσει επίσης του δικαιώματος να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει και την οδική μεταφορά και να τροποποιήσει αναλόγως τον ορισμό των «διεθνών μεταφορών» στο Άρθρο 3.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Το παρόν Άρθρο αφορά τις διορθώσεις των κερδών που μπορούν να γίνουν για φορολογικούς σκοπούς στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (μητρικές και θυγατρικές εταιρείες και εταιρείες υπό κοινό έλεγχο) με όρους διαφορετικούς από αυτούς που επικρατούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η Επιτροπή έχει αφιερώσει πολύ χρόνο και προσπάθεια (και εξακολουθεί να το πράττει) για την εξέταση των όρων εφαρμογής του παρόντος Άρθρου, των συνεπειών του και των διαφόρων μεθοδολογιών που μπορούν να εφαρμοστούν για την διόρθωση των κερδών στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται υπό όρους διαφορετικούς από αυτούς που επικρατούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τα συμπεράσματά της περιέχονται στην έκθεση με τίτλο «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (Κατευθυντήριες οδηγίες για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές σχετικά με τις ενδο-ομιλικές τιμολογήσεις)<sup>1</sup> που ενημερώνεται περιοδικά ώστε να αντικατοπτρίζει την πρόοδο που σημειώνουν οι εργασίες της Επιτροπής σε αυτόν τον τομέα. Η έκθεση αυτή παρουσιάζει τις διεθνώς συμφωνηθείσες αρχές και παρέχει κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm's length) η οποία κατοχυρώνεται με το Άρθρο.

### Παράγραφος 1

2. Η παράγραφος αυτή προβλέπει ότι οι φορολογικές αρχές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν, για τον σκοπό του υπολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων συνδεδεμένων επιχειρήσεων, να συντάξουν εκ νέου τους λογαριασμούς των επιχειρήσεων, αν, λόγω των ιδιαίτερων σχέσεων μεταξύ των επιχειρήσεων, οι εν λόγω λογαριασμοί δεν εμφανίζουν τα πραγματικά φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν στο συγκεκριμένο Κράτος. Είναι προφανώς θεμιτό να επιβάλλονται κυρώσεις για την διόρθωση σε αυτές τις περιπτώσεις. Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου ισχύουν μόνο εάν έχουν συμφωνηθεί ή επιβληθεί ειδικοί όροι μεταξύ των δύο επιχειρήσεων. Δεν επιτρέπεται κανενός είδους εκ νέου σύνταξη των λογαριασμών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αν οι συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων έχουν πραγματοποιηθεί με τους συνήθεις εμπορικούς όρους της αγοράς (βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων).

3. Όπως αναλύεται στην έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων με τίτλο «Thin Capitalisation» (Υποκεφαλαιοδότηση),<sup>2</sup> υπάρχει μια αλληλεπίδραση μεταξύ των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και των εγχώριων κανόνων σχετικά με την υποκεφαλαιοδότηση που άπτεται του πεδίου εφαρμογής του Άρθρου. Η Επιτροπή θεωρεί ότι:

1. Η πρώτη έκδοση της έκθεσης αυτής εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 27 Ιουνίου 1995. Κυκλοφόρησε ως άδετος τόμος με τίτλο *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1995.
2. Εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 26 Νοεμβρίου 1986 και συμπεριλήφθηκε στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ στη σελίδα R(4)-1.

α) Το Άρθρο δεν παρακωλύει την εφαρμογή των εθνικών κανόνων σχετικά με την υποκεφαλαιοδότηση στον βαθμό που το αποτέλεσμά τους είναι η εξομοίωση των κερδών του δανειολήπτη με ποσό που αντιστοιχεί στα κέρδη που θα είχαν προκύψει σε κατάσταση στην οποία θα ίσχυε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

β) Το Άρθρο χρησιμεύει όχι μόνο για να προσδιοριστεί κατά πόσο το επιτόκιο που προβλέπει μια σύμβαση χορήγησης δανείου σέβεται την αρχή των ίσων αποστάσεων αλλά και εάν κάτι που μπορεί εκ πρώτης όψεως να θεωρηθεί δάνειο είναι όντως δάνειο ή αν πρέπει να εκληφθεί ως πληρωμή άλλου είδους, πιο συγκεκριμένα ως εισφορά στο μετοχικό κεφάλαιο.

γ) Η εφαρμογή κανόνων που συντάχθηκαν ειδικά για την υποκεφαλαιοδότηση δεν πρέπει κανονικά να έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογητέων κερδών της σχετικής ημεδαπής επιχείρησης σε επίπεδο ανώτερο των κερδών που θα πραγματοποιούνταν βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, και ότι η αρχή αυτή πρέπει να ακολουθείται κατά την εφαρμογή των υφιστάμενων συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

4. Τίθεται το ερώτημα εάν ειδικοί διαδικαστικοί κανόνες που έχουν υιοθετηθεί από ορισμένες χώρες για να αντιμετωπίσουν τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών συνάδουν με τη Σύμβαση. Για παράδειγμα, μπορεί να τεθεί το ερώτημα εάν η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης ή τα κάθε είδους τεκμήρια που ενδεχομένως προβλέπονται στην εσωτερική νομοθεσία συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ορισμένες χώρες ερμηνεύουν το Άρθρο με τρόπο που δεν αποκλείει επ' ουδενί την διόρθωση των κερδών δυνάμει της εσωτερικής νομοθεσίας υπό όρους που διαφέρουν από αυτούς που προβλέπονται στο Άρθρο και που έχει ουσιαστικά ως αποτέλεσμα την αναβάθμιση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε επίπεδο σύμβασης. Επίσης, όλα σχεδόν τα Κράτη μέλη θεωρούν ότι τυχόν επιπλέον απαιτήσεις παροχής πληροφοριών πιο αυστηρές από τις συνήθεις απαιτήσεις ή ακόμη και η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης δεν θα συνιστούσαν διάκριση υπό την έννοια του Άρθρου 24. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις η εφαρμογή της εσωτερικής νομοθεσίας ορισμένων χωρών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την διόρθωση των κερδών με τρόπο που διαφοροποιείται από τις αρχές του Άρθρου. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν τη δυνατότητα βάσει του Άρθρου να ρυθμίζουν αυτές τις καταστάσεις μέσω κατάλληλων διορθώσεων (βλ. παρακάτω) και διαδικασιών αμοιβαίας συμφωνίας.

## Παράγραφος 2

5. Η εκ νέου εγγραφή των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών στην περίπτωση που προβλέπεται στην παράγραφο 1 μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα οικονομική διπλή φορολογία (φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στα χέρια δύο διαφορετικών προσώπων) εάν μια επιχείρηση στο Κράτος Α τα κέρδη της οποίας αναθεωρούνται προς τα άνω κληθεί να καταβάλει φόρο επί ποσού κέρδους που έχει φορολογηθεί στα χέρια της συνδεδεμένης επιχείρησης στο Κράτος Β. Η παράγραφος 2 προβλέπει ότι, υπό αυτές τις συμβάσεις, το Κράτος Β πρέπει να προβεί στην κατάλληλη διόρθωση ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία.

6. Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι η διόρθωση δεν πρέπει να γίνεται αυτομάτως στο Κράτος Β απλώς και μόνο γιατί αυξήθηκαν τα κέρδη στο Κράτος Α· η διόρθωση απαιτείται μόνο αν το Κράτος Β κρίνει ότι το αναπροσαρμοσμένο ύψος των κερδών αντιστοιχεί στο ύψος που θα είχαν πράγματι τα κέρδη αν οι συναλλαγές είχαν γίνει μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Με άλλα λόγια, η παράγραφος δεν τυγχάνει εφαρμογής όταν τα κέρδη της μίας συνδεδεμένης επιχείρησης αυξάνονται σε επίπεδο που υπερβαίνει αυτό που θα ίσχυε αν είχαν υπολογιστεί ορθά βάσει της

αρχής των ίσων αποστάσεων. Το Κράτος Β οφείλει συνεπώς να προβεί σε διόρθωση των κερδών της συνδεδεμένης εταιρείας μόνο αν κρίνει ότι η διόρθωση που γίνεται στο Κράτος Α δικαιολογείται τόσο επί της αρχής όσο και ως προς το ποσό.

7. Η παράγραφος δεν προσδιορίζει τη μέθοδο που ακολουθείται για την διόρθωση. Τα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ χρησιμοποιούν διαφορετικές μεθόδους για να παράσχουν απαλλαγή σε αυτές τις περιπτώσεις και κατά συνέπεια εναπόκειται στα Συμβαλλόμενα Κράτη να συμφωνήσουν διμερώς επί των συγκεκριμένων κανόνων που επιθυμούν να προσθέσουν στο Άρθρο. Ορισμένα Κράτη, για παράδειγμα, μπορεί να προτιμήσουν το σύστημα που προβλέπει ότι, όταν τα κέρδη της επιχείρησης Χ στο Κράτος Α αυξάνονται μέχρι ενός επιπέδου που μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η διόρθωση γίνεται με εκ νέου υπολογισμό του φόρου για τη συνδεδεμένη επιχείρηση Υ στο Κράτος Β για τα εις διπλούν φορολογηθέντα κέρδη προκειμένου το φορολογητέο κέρδος να μειωθεί κατά το απαιτούμενο ποσό. Άλλα Κράτη από την πλευρά τους μπορεί να προτιμήσουν να προβλέψουν ότι, για τους σκοπούς του Άρθρου 23, τα εις διπλούν φορολογούμενα κέρδη της επιχείρησης Υ του Κράτους Β πρέπει να αντιμετωπίζονται σαν να δύνανται να φορολογηθούν στο Κράτος Α· ταυτόχρονα, η επιχείρηση του Κράτους Β δικαιούται απαλλαγή στο Κράτος Β, δυνάμει του Άρθρου 23, ως προς τον φόρο που κατέβαλε η συνδεδεμένη επιχείρησή της στο Κράτος Α.

8. Δεν είναι σκοπός αυτής της παραγράφου να ρυθμίσει τις λεγόμενες «δευτερεύουσες διορθώσεις». Έστω ότι έχει γίνει μία προς τα άνω αναθεώρηση των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης Χ στο Κράτος Α σύμφωνα με την αρχή που τίθεται στην παράγραφο 1 και ότι γίνεται επίσης μια διόρθωση στα κέρδη της επιχείρησης Υ στο Κράτος Β σύμφωνα με την αρχή που τίθεται στην παράγραφο 2. Η κατάσταση δεν έχει ακόμα αποκατασταθεί ακριβώς σε αυτήν η οποία θα ίσχυε αν οι συναλλαγές είχαν γίνει με όρους ίδιους με αυτούς που επικρατούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων γιατί, στην πραγματικότητα, τα χρήματα που αντιστοιχούν στα κέρδη τα οποία αφορά η διόρθωση βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης Υ και όχι της επιχείρησης Χ. Μπορεί να υποστηριχθεί η άποψη ότι εάν είχε εφαρμοστεί τιμολόγηση βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων και η επιχείρηση Χ αποφάσισε στη συνέχεια να μεταφέρει τα σχετικά κέρδη στην επιχείρηση Υ, θα έπρεπε να το πράξει, για παράδειγμα, υπό τη μορφή μερίσματος ή δικαιώματος (αν η επιχείρηση Υ ήταν μητρική της επιχείρησης Χ) ή υπό τη μορφή ενδεχομένως ενός δανείου (αν η επιχείρηση Χ ήταν μητρική της επιχείρησης Υ) και υπό αυτές τις συμβάσεις θα υπήρχαν άλλες φορολογικές συνέπειες (π.χ. παρακράτηση φόρου) ανάλογα με το είδος του εισοδήματος και τις διατάξεις του Άρθρου που αφορά το εν λόγω εισόδημα.

9. Αυτές οι δευτερεύουσες διορθώσεις, οι οποίες θα απαιτούνταν για την επαναφορά στην κατάσταση που θα ίσχυε αν οι συναλλαγές είχαν γίνει βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, εξαρτώνται από τα δεδομένα κάθε μεμονωμένης περίπτωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι τίποτα στην παράγραφο 2 δεν εμποδίζει να γίνουν αυτού του είδους οι δευτερεύουσες διορθώσεις όταν επιτρέπεται σύμφωνα με την εγκώρια νομοθεσία των Συμβαλλόμενων Κρατών.

10. Η παράγραφος αφήνει επίσης ανοικτό το ενδεχόμενο της θέσπισης μιας χρονικής περιόδου μετά από τη λήξη της οποίας το Κράτος Β δεν θα υποχρεούται να προβεί στη δέουσα διόρθωση των κερδών της επιχείρησης Υ μετά από τυχόν αναθεώρηση προς τα άνω των κερδών της επιχείρησης Χ στο Κράτος Α. Ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι η δέσμευση του Κράτους Β πρέπει να είναι αορίστου χρόνου - με άλλα λόγια, ότι όσα χρόνια πίσω και αν αποφασίσει να πάει το Κράτος Α για την αναθεώρηση του φόρου, η επιχείρηση Υ πρέπει να επωφεληθεί της δέουσας διόρθωσης στο Κράτος Β. Άλλα Κράτη θεωρούν ότι μια αορίστου χρόνου δέσμευση αυτού του είδους δεν είναι ρεαλιστική από πρακτικής διοικητικής άποψης. Υπό αυτές τις συμβάσεις, το πρόβλημα αυτό δεν

αντιμετωπίζεται στο κείμενο του Άρθρου· αλλά τα Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν την ευχέρεια να συμπεριλάβουν στις διμερείς τους συμβάσεις, εφόσον το επιθυμούν, διατάξεις που αφορούν το χρονικό διάστημα για το οποίο το Κράτος Β θα υποχρεούται να προβεί στις δέουσες διορθώσεις (βλ. σχετικά παραγράφους 39, 40 και 41 του Σχολίου στο Άρθρο 25).

11. Αν υπάρχει διαφωνία μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών σχετικά με το ύψος και το είδος της δέουσας διόρθωσης, πρέπει να εφαρμόζεται η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται στο Άρθρο 25· τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί αυτού του Άρθρου περιέχουν ορισμένες προτάσεις που εφαρμόζονται στις διορθώσεις των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι οποίες γίνονται βάσει του παρόντος Άρθρου (σε συνέχεια, ειδικότερα, της διόρθωσης των τιμών των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών) και των αντίστοιχων διορθώσεων που πρέπει να ακολουθήσουν σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου (βλ. ειδικότερα τις παραγράφους 10, 11, 12, 33, 34, 40 και 41 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 25).

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

12. (Τροποποιήθηκε και αριθμήθηκε εκ νέου στις 31 Μαρτίου 1994)

13. (Διαγράφηκε στις 31 Μαρτίου 1994)

14. Η *Γερμανία* δεν συμφωνεί με τη χρήση του όρου «κέρδη βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων» (arm's length profits) στην ανωτέρω παράγραφο 2.

15. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* παρατηρούν ότι μπορεί να υπάρχουν άλλοι εύλογοι τρόποι για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων υποκεφαλαιοδότησης εκτός από την αλλαγή της φύσης του χρηματοπιστωτικού μέσου από χρέος σε μετοχικό κεφάλαιο και της φύσης της πληρωμής από τόκο σε μέρισμα. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, η φύση του μέσου (π.χ. χρέος) και η φύση της πληρωμής (π.χ. τόκος) μπορεί να μείνει αμετάβλητη αλλά το Κράτος που φορολογεί είναι πιθανό να αναβάλει την έκπτωση για τον καταβληθέντα τόκο που θα συνυπολογιζόταν κανονικά κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος του δανειολήπτη.

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

16. Η *Τσεχία* και η *Ουγγαρία* επιφυλάσονται του δικαιώματος να μην εισάγουν την παράγραφο 2 στις συμβάσεις τους αλλά είναι διατεθειμένες να αποδεχθούν την εν λόγω παράγραφο στη διάρκεια των διαπραγματεύσεων και ταυτόχρονα να προσθέσουν μια τρίτη παράγραφο η οποία θα περιορίζει τη δυνητική σχετική διόρθωση σε καλόπιστες περιπτώσεις.

17. Η *Γερμανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εισάγει την παράγραφο 2 στις συμβάσεις της αλλά είναι διατεθειμένη να αποδεχθεί την εν λόγω παράγραφο στη διάρκεια των διαπραγματεύσεων στη βάση της μακράς και πάγιας παραδοχής της Γερμανίας ότι το άλλο Συμβαλλόμενο Μέρος υποχρεούται να προβεί σε διόρθωση του ποσού του φόρου μόνον στον βαθμό που συμφωνεί, μονομερώς ή σε διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, με την διόρθωση των κερδών από το πρώτο Κράτος.

17.1 Η *Ιταλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εισάγει στις συμβάσεις της έναν όρο σύμφωνα με τον οποίο θα προβαίνει σε διορθώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου μόνο σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο περί αμοιβαίας συμφωνίας της σχετικής σύμβασης.



18. Η *Αυστραλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προτείνει όρο βάσει του οποίου, αν οι πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους είναι ανεπαρκείς προκειμένου να προσδιοριστούν τα κέρδη που είναι αποδοτέα σε μια επιχείρηση, η αρμόδια αρχή μπορεί να εφαρμόσει στην εν λόγω επιχείρηση για αυτόν τον σκοπό τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου του συγκεκριμένου Κράτους, με την επιφύλαξη ότι το εν λόγω δίκαιο θα εφαρμόζεται, στον βαθμό που το επιτρέπουν οι πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια αρχή, σύμφωνα με τις αρχές του παρόντος Άρθρου.

19. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ

### Ι. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Ως «μερίσματα» νοείται συνήθως η διανομή των κερδών στους μετόχους των ανωνύμων εταιρειών,<sup>1</sup> των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιρειών<sup>2</sup>, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης<sup>3</sup> και άλλων εταιρειών, των οποίων το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές.<sup>4</sup> Σύμφωνα με τη νομοθεσία των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ, οι εν λόγω συμμετοχικές εταιρείες είναι νομικά πρόσωπα με διακριτή νομική προσωπικότητα σε σχέση με τους μετόχους τους. Ως προς αυτό το σημείο, διαφέρουν από τις προσωπικές εταιρείες (partnerships) γιατί οι τελευταίες δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα στις περισσότερες χώρες.

2. Τα κέρδη μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που διεξάγεται από προσωπική εταιρεία είναι τα κέρδη που αντλούν οι εταίροι μέσω της προσωπικής εργασίας τους· για αυτούς είναι κέρδη επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, ο εταίρος φορολογείται κατά κανόνα προσωπικά για το μερίδιο του κεφαλαίου και των κερδών της προσωπικής εταιρείας που του αναλογεί.

3. Το καθεστώς είναι διαφορετικό για τον μέτοχο· δεν είναι ο ίδιος έμπορος και τα κέρδη της εταιρείας δεν του ανήκουν. Κατά συνέπεια δεν μπορούν να του αποδοθούν. Φορολογείται προσωπικά μόνο για τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρεία (πλην των διατάξεων στη νομοθεσία ορισμένων Κρατών οι οποίες αφορούν τη φορολογία των αδιανέμπτων κερδών σε ειδικές περιπτώσεις). Από την άποψη των μετόχων, τα μερίσματα είναι εισόδημα από το κεφάλαιο που έχουν θέσει στη διάθεση της εταιρείας ως μέτοχοι.

### ΙΙ. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

#### Παράγραφος 1

4. Η παράγραφος 1 δεν επιβάλλει την αρχή της φορολόγησης των μερισμάτων είτε αποκλειστικά στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου είτε αποκλειστικά στο Κράτος όπου έχει την κατοικία της η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα.

5. Η φορολόγηση των μερισμάτων αποκλειστικά στο Κράτος πηγής δεν είναι αποδεκτή κατά κανόνα. Επιπλέον, υπάρχουν ορισμένα Κράτη που δεν προβλέπουν τη φορολόγηση των μερισμάτων στην πηγή, ενώ, κατά κανόνα, όλα τα Κράτη φορολογούν τους κατοίκους για τα μερίσματα που λαμβάνουν από εταιρείες που δεν έχουν την κατοικία τους στην επικράτειά τους.

---

1. Γαλλικός όρος: *Sociétés anonymes*.

2. Γαλλικός όρος: *Sociétés en commandite par actions*.

3. Γαλλικός όρος: *Sociétés à responsabilité limitée*.

4. Γαλλικός όρος: *Sociétés de capitaux*.

6. Από την άλλη πλευρά, η φορολόγηση των μερισμάτων αποκλειστικά στο Κράτος όπου έχει την κατοικία του ο δικαιούχος δεν είναι εφικτή κατά κανόνα. Κάτι τέτοιο θα άρμοζε μεν περισσότερο στη φύση των μερισμάτων, τα οποία είναι στην ουσία εισόδημα από επενδύσεις, αλλά δεν είναι ρεαλιστικό να περιμένει κανείς ότι θα γίνει ποτέ δεκτή η άρση κάθε φορολόγησης μερισμάτων στην πηγή.

7. Για αυτόν τον λόγο, η παράγραφος 1 δηλώνει απλώς ότι τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στο Κράτος όπου κατοικεί ο δικαιούχος. Ο όρος «καταβάλλονται» έχει πολύ ευρεία σημασία, επειδή η έννοια της καταβολής σημαίνει εκπλήρωση της υποχρέωσης να τεθούν στη διάθεση του μετόχου κεφάλαια όπως απαιτείται συμβατικά ή εθιμοτυπικά.

8. Το Άρθρο ασχολείται μόνο με τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους προς κάτοικο άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Κατά συνέπεια, δεν εφαρμόζεται για μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος τρίτου κράτους ή για μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους τα οποία αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία διαθέτει μια επιχείρηση του εν λόγω Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (για αυτές τις περιπτώσεις, βλ. παραγράφους 4 έως 6 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 21).

## Παράγραφος 2

9. Η παράγραφος 2 αναγνωρίζει δικαίωμα φορολόγησης στο Κράτος πηγής των μερισμάτων, δηλαδή στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα· αυτό το δικαίωμα φορολόγησης είναι ωστόσο αρκετά περιορισμένο. Το ύψος του φόρου περιορίζεται στο 15 τοις εκατό, που φαίνεται να είναι ένα εύλογο μέγιστο όριο. Τυχόν μεγαλύτερος συντελεστής δύσκολα θα μπορούσε να δικαιολογηθεί διότι το Κράτος πηγής δικαιούται ήδη να φορολογήσει τα κέρδη της εταιρείας.

10. Από την άλλη, προβλέπεται ρητά και ένας μικρότερος συντελεστής (5 τοις εκατό) για τα μερίσματα που καταβάλλονται από θυγατρική στη μητρική της. Αν μια εταιρεία ενός από τα Κράτη κατέχει άμεση συμμετοχή ύψους τουλάχιστον 25 τοις εκατό σε εταιρεία του άλλου Κράτους, είναι εύλογο ότι οι καταβολές κερδών από τη θυγατρική προς τη μητρική θα πρέπει να υπόκεινται σε λιγότερο βαριά φορολογία για την αποφυγή της αλληπάλληλης φορολόγησης και τη διευκόλυνση των διεθνών επενδύσεων. Η υλοποίηση αυτού του σκοπού εξαρτάται από τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος η μητρική εταιρεία (πρβλ. παραγράφους 49 έως 54 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί των Άρθρων 23 Α και 23 Β).

11. Αν μια προσωπική εταιρεία αντιμετωπίζεται ως νομικό πρόσωπο δυνάμει της εγχώριας νομοθεσίας από την οποία διέπεται, τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμφωνήσουν να τροποποιήσουν το εδάφιο α) της παραγράφου 2 με τρόπο ώστε τα οφέλη του μειωμένου συντελεστή που προβλέπεται για τις μητρικές εταιρείες να αναγνωριστούν και στην εν λόγω προσωπική εταιρεία.

12. Η απαίτηση περί δικαιούχου (beneficial owner) εισήχθη στην παράγραφο 2 του Άρθρου 10 προκειμένου να διευκρινιστεί το νόημα της φράσης «καταβάλλονται... σε κάτοικο» όπως χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του Άρθρου. Καθίσταται έτσι σαφές ότι το Κράτος πηγής δεν είναι υποχρεωμένο να αποστέρηθεί τα δικαιώματά του για επιβολή φορολογίας επί μερισμάτων απλώς και μόνο επειδή το εισόδημα είχε ως άμεσο αποδέκτη έναν κάτοικο του Κράτους με το οποίο το Κράτος πηγής έχει συνάψει σύμβαση. Ο όρος «δικαιούχος» δεν χρησιμοποιείται με τη στενή

έννοια· πρέπει να εκληφθεί εντός του ευρύτερου πλαισίου του και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και των σκοπών της Σύμβασης, που περιλαμβάνουν την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

12.1 Στην περίπτωση που ένα στοιχείο εισοδήματος εισπράττεται από κάτοικο Συμβαλλόμενο Κράτους που ενεργεί υπό την ιδιότητα αντιπροσώπου ή παρένθετου προσώπου, θα ήταν ασυνεπές ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό της Σύμβασης να χορηγεί το Κράτος πηγής ελάφρυνση ή εξαίρεση λόγω του γεγονότος ότι ο άμεσος αποδέκτης του εισοδήματος έχει την ιδιότητα του κατοίκου του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Σε αυτή την περίπτωση, ο άμεσος λήπτης του εισοδήματος μπορεί να θεωρείται μεν κάτοικος αλλά δεν συντρέχει ενδεχόμενο διπλής φορολογίας ως αποτέλεσμα αυτής της ιδιότητας δεδομένου ότι ο λήπτης δεν αντιμετωπίζεται ως κύριος του εισοδήματος από φορολογικής άποψης στο Κράτος κατοικίας. Θα ήταν εξίσου ασυνεπές ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό της Σύμβασης να χορηγεί το Κράτος πηγής απαλλαγή ή εξαίρεση στην περίπτωση που ένας κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους ενεργεί απλώς ως δίαυλος (conduit), ακόμα και εκτός του πλαισίου μιας σχέσης αντιπροσώπου ή παρένθετου προσώπου, για ένα άλλο πρόσωπο που πράγματι καρπώνεται την ωφέλεια από το εν λόγω εισόδημα. Για αυτούς τους λόγους, η έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων με τίτλο «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies»<sup>1</sup> καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μια εταιρεία-δίαυλος δεν μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να θεωρηθεί δικαιούχος εάν, παρόλο που είναι ο επίσημος κύριος του εισοδήματος, διαθέτει από πρακτικής άποψης εξουσίες τόσο περιορισμένες ώστε να καθίσταται απλός εντολοδόχος ή διαχειριστής που ενεργεί για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών ως προς το εν λόγω εισόδημα.

12.2 Με την επιφύλαξη των υπόλοιπων διατάξεων που επιβάλλει το Άρθρο, ο περιορισμός του φόρου στο Κράτος πηγής παραμένει δυνατός όταν ένας ενδιάμεσος, π.χ. ένας αντιπρόσωπος ή παρένθετο πρόσωπο που βρίσκεται σε Συμβαλλόμενο ή τρίτο κράτος, διαμεσολαβεί μεταξύ του δικαιούχου και του καταβάλλοντα αλλά ο δικαιούχος είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (το κείμενο του Υποδείγματος τροποποιήθηκε το 1995 για τη διευκρίνιση αυτού του σημείου, που αποτελεί πάγια θέση όλων των Κρατών μελών). Τα Κράτη που επιθυμούν να καταστήσουν αυτό το σημείο ακόμη πιο σαφές μπορούν να το πράξουν στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων.

13. Οι φορολογικοί συντελεστές που ορίζονται από το Άρθρο για τον φόρο στο Κράτος πηγής είναι μέγιστοι συντελεστές. Τα Κράτη είναι δυνατόν να συμφωνήσουν, σε διμερείς διαπραγματεύσεις, χαμηλότερους συντελεστές ή ακόμη και φορολογία αποκλειστικά στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου. Η μείωση των συντελεστών που προβλέπεται στην παράγραφο 2 αφορά μόνο τη φορολογία μερισμάτων και όχι τη φορολογία των κερδών της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα.

13.1 Σύμφωνα με τους εγχώριους νόμους πολλών Κρατών, τα συνταξιοδοτικά ταμεία και άλλοι ανάλογοι φορείς κατά κανόνα απαλλάσσονται από την επιβολή φόρου σε εισοδήματα από επενδύσεις. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα της φορολογικής μεταχείρισης όσον αφορά τις επενδύσεις στο εσωτερικό μιας χώρας και στην αλλοδαπή αυτών των φορέων, ορισμένα Κράτη προβλέπουν διμερώς ότι το εισόδημα, στο οποίο περιλαμβάνονται τα μερίσματα, που αποκτάται από τέτοιου είδους νομικό πρόσωπο, κάτοικο του άλλου Κράτους, εξαιρείται από τη φορολογία

1. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(6)-1.

στην πηγή. Τα Κράτη που το επιθυμούν μπορούν να συμφωνήσουν διμερώς επί ενός όρου με ανάλογη διατύπωση με τον όρο που υπάρχει στην παράγραφο 69 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 18.

14. Τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν επίσης, στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων, να συμφωνήσουν επί ποσοστού συμμετοχής χαμηλότερου από αυτό που ορίζεται στο Άρθρο. Ένα χαμηλότερο ποσοστό δικαιολογείται, για παράδειγμα, στις περιπτώσεις στις οποίες το Κράτος του οποίου η μητρική εταιρεία είναι κάτοικος εξαιρεί την εν λόγω εταιρεία, σύμφωνα με το εγχώριο δικαίό του, για μερίσματα που απορρέουν από συμμετοχή μικρότερη του 25 τοις εκατό σε θυγατρική που δεν είναι κάτοικος του συγκεκριμένου Κράτους.

15. Στο εδάφιο α) της παραγράφου 2, ο όρος «κεφάλαιο» χρησιμοποιείται σε σχέση με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων, δηλαδή των διανομών των κερδών στους μετόχους. Η χρήση αυτού του όρου σε αυτό το πλαίσιο αφήνει να εννοηθεί ότι, για τους σκοπούς του εδαφίου α) πρέπει να χρησιμοποιείται με την έννοια με την οποία χρησιμοποιείται όταν πρόκειται για διανομή προς μέτοχο (στη συγκεκριμένη περίπτωση, προς τη μητρική εταιρεία).

α) Γενικά, λοιπόν, ο όρος «κεφάλαιο» στο εδάφιο α) πρέπει να νοείται όπως νοείται στο εταιρικό δίκαιο. Άλλα στοιχεία, και ειδικότερα τα αποθεματικά, δεν λαμβάνονται υπόψη.

β) Το κεφάλαιο, με την έννοια που του αποδίδεται στο εταιρικό δίκαιο, πρέπει να δηλώνεται σε όρους ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών οι οποίες, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, εμφανίζονται ως κεφάλαιο στον ισολογισμό της εταιρείας.

γ) Δεν χρειάζεται να ληφθούν υπόψη οι διαφορές που απορρέουν από τις διαφορετικά είδη των εκδιδόμενων μετοχών (κοινές μετοχές, προνομιούχες μετοχές, μετοχές με πολλαπλό δικαίωμα ψήφου, μετοχές χωρίς δικαίωμα ψήφου, ανώνυμες μετοχές, μετοχές στον κοιμιστή, ονομαστικές μετοχές κλπ.) διότι οι διαφορές αυτές σχετίζονται περισσότερο με τη φύση των δικαιωμάτων των μετόχων παρά με το ποσοστό κυριότητάς τους επί του κεφαλαίου.

δ) Όταν ένα δάνειο ή άλλη εισφορά προς την εταιρεία δεν λαμβάνει τη μορφή κεφαλαίου με την αυστηρή έννοια του όρου όπως χρησιμοποιείται στο εταιρικό δίκαιο, αλλά αντίθετα, βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας ή πρακτικής («υποκεφαλαιοδότηση», ή εξομίωση δανείου με μετοχικό κεφάλαιο), το εισόδημα που απορρέει αντιμετωπίζεται ως μέρισμα σύμφωνα με το Άρθρο 10, η αξία του εν λόγω δανείου ή εισφοράς πρέπει να επίσης να εκλαμβάνεται ως «κεφάλαιο» υπό την έννοια του εδαφίου α).

ε) Στην περίπτωση νομικών προσώπων που δεν διαθέτουν κεφάλαιο υπό την έννοια του εταιρικού δικαίου, ως «κεφάλαιο» για τους σκοπούς του εδαφίου α) νοείται το σύνολο όλων των συνεισφορών προς το νομικό πρόσωπο που λαμβάνονται υπόψη για τον σκοπό της διανομής κερδών.

Σε διμερείς διαπραγματεύσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να αποκλίνουν από το κριτήριο του «κεφαλαίου» που χρησιμοποιείται στο εδάφιο α) της παραγράφου 2 και να χρησιμοποιούν αντί αυτού το κριτήριο των «δικαιωμάτων ψήφου».

16. Το εδάφιο α) της παραγράφου 2 δεν απαιτεί η εταιρεία που λαμβάνει τα μερίσματα να κατέχει το 25 τοις εκατό τουλάχιστον του κεφαλαίου για σχετικά μακρύ χρονικό διάστημα πριν από την ημερομηνία της διανομής. Αυτό σημαίνει ότι το μόνο στοιχείο που έχει σημασία όσον αφορά τη συμμετοχή είναι η κατάσταση που επικρατεί κατά τον κρίσιμο χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του φόρου για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 2, δηλαδή, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, η κατάσταση που υφίσταται τη χρονική στιγμή κατά την οποία τα μερίσματα

τίθενται νομίμως στη διάθεση των μετόχων. Αυτό οφείλεται πρωτίστως στην επιθυμία να υπάρχει ένας όρος με όσο το δυνατόν πιο ευρεία εφαρμογή. Εάν υπήρχε η απαίτηση η μητρική εταιρεία να έχει στην κατοχή της το ελάχιστο απαιτούμενο ποσοστό συμμετοχής για ορισμένο χρονικό διάστημα πριν από τη διανομή των κερδών, θα απαιτούνταν εκτεταμένες έρευνες. Οι εσωτερικές νομοθεσίες ορισμένων Κρατών μελών του ΟΟΣΑ προβλέπουν μια ελάχιστη περίοδο κατά την οποία η εταιρεία-δικαιούχος πρέπει να έχει στην κατοχή της τις μετοχές προκειμένου να δικαιούται εξαίρεση ή ελάφρυνση όσον αφορά τα λαμβανόμενα μερίσματα. Με αυτό το δεδομένο, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμπεριλάβουν ανάλογη προϋπόθεση στις συμβάσεις τους.

17. Η μείωση που προβλέπεται στο εδάφιο α) της παραγράφου 2 δεν πρέπει ωστόσο να αναγνωρίζεται στις περιπτώσεις καταστρατήγησης αυτού του όρου, για παράδειγμα, στις περιπτώσεις που μια εταιρεία με συμμετοχή μικρότερη του 25 τοις εκατό αυξάνει το ποσοστό συμμετοχής της λίγο προτού καταστούν καταβλητέα τα μερίσματα προκειμένου να εξασφαλίσει τα οφέλη του ανωτέρω όρου, ή σε κάθε άλλη περίπτωση που το ποσοστό συμμετοχής ρυθμίζεται αποκλειστικά και μόνο με στόχο την εξασφάλιση της μείωσης. Για να αποτρέψουν τέτοιου είδους καταχρήσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να επιλέξουν να προσθέσουν στο εδάφιο α) έναν όρο που να ορίζει σε γενικές γραμμές τα εξής:

«υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω συμμετοχή δεν αποκτήθηκε πρωτίστως με σκοπό την εκμετάλλευση του παρόντος όρου»

18. Η παράγραφος 2 δεν ορίζει τίποτα σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης στο Κράτος πηγής. Αφήνει κατά συνέπεια ελεύθερο το εν λόγω Κράτος να εφαρμόσει την οικεία νομοθεσία, και ιδίως, να εισπράξει τον φόρο είτε με παρακράτηση στην πηγή είτε με εκ των υστέρων υπολογισμό κατά περίπτωση.

19. Η παράγραφος δεν ρυθμίζει τα διαδικαστικά ζητήματα. Κάθε Κράτος πρέπει να μπορεί να χρησιμοποιήσει τη διαδικασία που προβλέπεται στη νομοθεσία του. Μπορεί είτε να περιορίσει απευθείας τον φόρο στους συντελεστές που προβλέπονται στο Άρθρο είτε να επιβάλει πλήρη φόρο και μετά να τον αντισταθμίσει με επιστροφή (βλ., ωστόσο, την παράγραφο 26.2 στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 1). Τίθενται συγκεκριμένα ζητήματα όσον αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες εμπλέκονται τρία Κράτη (βλ. παράγραφο 71 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 24).

20. Δεν ορίζει εάν η απαλλαγή στο Κράτος πηγής πρέπει να προϋποθέτει τη φορολογία των μερισμάτων στο Κράτος κατοικίας. Αυτό το ζήτημα μπορεί να επιλυθεί μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

21. Το Άρθρο δεν περιέχει κανένα όρο ως προς το πώς το Κράτος όπου βρίσκεται η κατοικία του δικαιούχου μπορεί να λάβει υπόψη τη φορολόγηση των μερισμάτων στο Κράτος πηγής. Αυτό το ζήτημα ρυθμίζεται στα Άρθρα 23 Α και 23 Β.

22. Εφιστάται η προσοχή στην ακόλουθη περίπτωση: ο δικαιούχος των μερισμάτων που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος είναι εταιρεία που έχει την κατοικία της στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το σύνολο ή μέρος του κεφαλαίου της κατέχεται από μετόχους που κατοικούν εκτός του εν λόγω άλλου Κράτους, η πρακτική της είναι να μην διανέμει τα κέρδη της υπό τη μορφή μερισμάτων και τέλος, απολαμβάνει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση (εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, εταιρεία με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία). Σε μια τέτοια περίπτωση είναι πιθανό να τεθεί το ερώτημα εάν μπορεί να δικαιολογηθεί ο περιορισμός του φόρου στο Κράτος πηγής των μερισμάτων όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2. Όταν διεξάγονται διμερείς διαπραγματεύσεις, ενδέχεται να πρέπει να συμφωνηθούν ειδικές εξαιρέσεις στον κανόνα φορολόγησης που θέτει το παρόν Άρθρο, προκειμένου να προσδιοριστεί η μεταχείριση που ισχύει έναντι αυτών των εταιρειών.

### Παράγραφος 3

23. Ενόψει των μεγάλων διαφορών μεταξύ των νομοθεσιών των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ, είναι αδύνατον να οριστούν τα «μερίσματα» πλήρως και εξαντλητικά. Κατά συνέπεια, ο ορισμός αναφέρει απλώς παραδείγματα που απαντούν στην πλειονότητα των νομοθεσιών των Κρατών μελών και τα οποία, σε κάθε περίπτωση, δεν αντιμετωπίζονται διαφορετικά από Κράτος σε Κράτος. Μετά από την απαρίθμηση των παραδειγμάτων ακολουθεί μια γενική διατύπωση. Κατά τη διάρκεια της αναθεώρησης του Σχεδίου Σύμβασης του 1963, διεξήχθη μια εξονυχιστική μελέτη για την εξεύρεση λύσης που να μην παραπέμπει στις εσωτερικές νομοθεσίες. Η μελέτη αυτή οδήγησε στο συμπέρασμα ότι, λαμβάνοντας υπόψη τις εμμένουσες διαφορές μεταξύ των Κρατών μελών στον τομέα του εταιρικού και του φορολογικού δικαίου, δεν φαίνεται δυνατό να διατυπωθεί ένας ορισμός της έννοιας του μερίσματος ο οποίος να ισχύει για όλα ανεξαιρέτως τα εγχώρια δίκαια. Επαφίεται συνεπώς στην ευχέρεια των Συμβαλλόμενων Κρατών, μέσω διμερών διαπραγματεύσεων, να λάβουν υπόψη τις ιδιαιτερότητες των νομοθεσιών τους και να συμφωνήσουν να συμπεριλάβουν στον ορισμό των «μερισμάτων» και άλλες πληρωμές από εταιρείες που εμπίπτουν στο παρόν Άρθρο.

24. Η έννοια των μερισμάτων παραπέμπει ουσιαστικά σε διανομές από εταιρείες υπό την έννοια του εδαφίου β) της παραγράφου 1 του Άρθρου 3. Κατά συνέπεια, ο ορισμός αφορά, κατά πρώτον, διανομές κερδών το δικαίωμα επί των οποίων αντιπροσωπεύεται από μετοχές, δηλαδή συμμετοχή σε μια ανώνυμη εταιρεία (συμμετοχική εταιρεία). Ο ορισμός εξομοιώνει τις μετοχές με όλους τους τίτλους που εκδίδονται από εταιρείες και οι οποίοι αντιπροσωπεύουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη των εταιρειών χωρίς να αποτελούν απαιτήσεις χρεών, όπως για παράδειγμα μετοχές που παρέχουν δικαίωμα στα ετήσια κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης (πέραν του εταιρικού κεφαλαίου) (jouissance shares) ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη των εταιρειών (jouissance rights), ιδρυτικοί τίτλοι ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής στα κέρδη. Σε διμερείς συμβάσεις, όπως είναι φυσικό, αυτή η απαρίθμηση μπορεί να προσαρμοστεί στη νομική κατάσταση που ισχύει στα ενδιαφερόμενα Συμβαλλόμενα Κράτη. Αυτό μπορεί να είναι απαραίτητο ειδικά όσον αφορά το εισόδημα από μετοχές που παρέχουν δικαίωμα στα ετήσια κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης (πέρα του εταιρικού κεφαλαίου) και ιδρυτικούς τίτλους. Από την άλλη, οι απαιτήσεις χρεών που συμμετέχουν στα κέρδη δεν εμπίπτουν σε αυτή την κατηγορία (πρβλ. παράγραφο 19 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11): ομοίως, ο τόκος σε μετατρέψιμους χρεωστικούς τίτλους δεν αποτελεί μέρισμα.

25. Το άρθρο 10 δεν πραγματεύεται μόνο τα μερίσματα αυτά καθαυτά, αλλά και τους τόκους επί των χορηγούμενων δανείων, στο βαθμό που ο δανειστής μοιράζεται ουσιαστικά τους κινδύνους που αναλαμβάνει μια εταιρεία, όπως, παραδείγματος χάρη, στην περίπτωση που η εξόφληση του δανείου εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την επιτυχημένη ή μη άσκηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, τα άρθρα 10 και 11 δεν αποκλείουν τη δυνατότητα να αντιμετωπίζονται οι τόκοι που εμπίπτουν σε αυτή την κατηγορία ως μερίσματα βάσει των εθνικών κανόνων περί υποκεφαλαιοδότησης που ισχύουν στη χώρα του δανειστή. Το κατά πόσο ο δανειστής μοιράζεται τους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζεται κατά περίπτωση υπό το πρίσμα όλων των συμβάσεων που εκάστοτε συντρέχουν, όπως παραδείγματος χάριν οι εξής:

- το ύψος του δανείου είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από κάθε άλλη εισφορά στο κεφάλαιο της επιχείρησης (ή ελήφθη για την κάλυψη σημαντικού ποσοστού του κεφαλαίου που απωλέσθηκε) και στο μεγαλύτερο μέρος του δεν καλύπτεται από εξαγοράσιμα στοιχεία ενεργητικού·
- ο δανειστής δικαιούται μερίδιο από τα κέρδη της εταιρείας·

- η εξόφληση του δανείου έπεται σε προτεραιότητα των απαιτήσεων άλλων δανειστών ή της καταβολής μερισμάτων·
- το ύψος ή η καταβολή τόκων εξαρτάται από τα κέρδη της εταιρείας·
- η δανειακή σύμβαση δεν περιέχει απαρέγκλιτους όρους που προβλέπουν συγκεκριμένες προθεσμίες εξόφλησης.

26. Οι νομοθεσίες πολλών Κρατών θεωρούν τις συμμετοχές σε μια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (*société à responsabilité limitée, limited liability company*) όμοιες με μετοχές. Ομοίως, οι διανομές κερδών από συνεταιριστικές εταιρείες εκλαμβάνονται συνήθως ως μερίσματα.

27. Οι διανομές κερδών από προσωπικές εταιρείες δεν είναι μερίσματα υπό την έννοια του ορισμού, εκτός εάν οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται, στο Κράτος όπου βρίσκεται ο τόπος της πραγματικής τους διοίκησης, σε φορολογική μεταχείριση ουσιαστικά όμοια με αυτή που ισχύει για τις ανώνυμες εταιρείες (π.χ. Βέλγιο, Πορτογαλία και Ισπανία, καθώς επίσης και στη Γαλλία όσον αφορά τις διανομές στους «*commanditaires*» στις εταιρείες τύπου «*sociétés en commandite simple*»). Από την άλλη, ενδέχεται να απαιτείται διασαφήνιση στις διμερείς συμβάσεις στις περιπτώσεις στις οποίες το φορολογικό δίκαιο του Συμβαλλόμενου Κράτους παρέχει στον κύριο των συμμετοχών σε μια εταιρεία το δικαίωμα να επιλέξει, υπό ορισμένες συμβάσεις, να φορολογηθεί ως εταίρος προσωπικής εταιρείας, ή, αντίστροφα, δίνει το δικαίωμα στον εταίρο μιας προσωπικής εταιρείας να επιλέξει να φορολογηθεί ως κύριος συμμετοχών σε μια εταιρεία.

28. Οι πληρωμές που εκλαμβάνονται ως μερίσματα ενδέχεται να περιλαμβάνουν όχι μόνο διανομές κερδών που αποφασίζονται από ετήσιες γενικές συνελεύσεις των μετόχων αλλά και άλλα προνόμια σε χρήμα ή αποτιμητά σε χρήμα, όπως για παράδειγμα δωρεάν μετοχές, μπόνους, κέρδη σε εκκαθάριση και συγκεκριμένα διανομές κερδών. Οι απαλλαγές που προβλέπονται στο Άρθρο ισχύουν στον βαθμό που το Κράτος όπου έχει την κατοικία της η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα φορολογεί τα εν λόγω προνόμια ως μερίσματα. Δεν έχει σημασία αν τα εν λόγω προνόμια καταβάλλονται από τα τρέχοντα κέρδη της εταιρείας ή αν προέρχονται για παράδειγμα από αποθεματικά, δηλ. κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Συνήθως, οι διανομές μιας εταιρείας οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα μείωση των συμμετοχικών δικαιωμάτων, για παράδειγμα, οι πληρωμές που συνιστούν επιστροφή κεφαλαίου υπό οποιαδήποτε μορφή, δεν θεωρούνται μερίσματα.

29. Τα προνόμια τα οποία εξασφαλίζει η συμμετοχή σε μια εταιρεία είναι κατά κανόνα διαθέσιμα μόνο στους ίδιους τους μετόχους. Αν ωστόσο ορισμένα από αυτά τα προνόμια διατεθούν σε πρόσωπα που δεν είναι μέτοχοι υπό την έννοια του εταιρικού δικαίου, αυτά ενδέχεται να θεωρηθούν μερίσματα εάν:

- οι νομικές σχέσεις μεταξύ των εν λόγω προσώπων και της εταιρείας εξομοιώνονται με συμμετοχή σε εταιρεία (συγκεκριμένη συμμετοχή)· και
- τα πρόσωπα που εξασφαλίζουν τα εν λόγω προνόμια συνδέονται στενά με κάποιον μέτοχο· αυτό ισχύει για παράδειγμα, στις περιπτώσεις που ο αποδέκτης είναι συγγενής του μετόχου ή είναι εταιρεία που ανήκει στον ίδιο όμιλο με την εταιρεία στην οποία ανήκουν κατά κυριότητα οι μετοχές.

30. Όταν ο μέτοχος και το πρόσωπο που λαμβάνει τα προνόμια έχουν την κατοικία τους σε δύο διαφορετικά Κράτη με τα οποία το Κράτος πηγής έχει συνάψει συμβάσεις, ενδέχεται να προκύψουν διαφορές απόψεων ως προς το ποια από αυτές τις συμβάσεις είναι εφαρμοστέα. Ένα ανάλογο πρόβλημα μπορεί να προκύψει αν το Κράτος πηγής έχει συνάψει σύμβαση με κάποιο από τα Κράτη αλλά όχι με άλλο. Αυτό ωστόσο αποτελεί σύγκρουση που μπορεί να επηρεάσει άλλους



τύπους εισοδήματος και η λύση μπορεί να βρεθεί μόνο μέσω συμφωνίας στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

#### Παράγραφος 4

31. Ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι τα μερίσματα, οι τόκοι και τα δικαιώματα που προκύπτουν από πηγές εντός της επικράτειάς τους και είναι πληρωτέα σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων Κρατών δεν εμπίπτουν στο πεδίο του διακανονισμού που αποσκοπεί στη μη φορολόγηση των εν λόγω προσώπων τόσο στο Κράτος πηγής όσο και το Κράτος κατοικίας του δικαιούχου όταν ο δικαιούχος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος πηγής. Η παράγραφος 4 δεν βασίζεται στην προσέγγιση αυτή, η οποία αναφέρεται μερικές φορές ως «η θεωρία της έλξης της μόνιμης εγκατάστασης» (the force of attraction of the permanent establishment). Δεν ορίζει ότι τα μερίσματα που λαμβάνει ένα κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους από πηγή που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος πρέπει υποχρεωτικά, βάσει τεκμηρίου ή και πλάσματος δικαίου, να σχετίζονται με τυχόν μόνιμη εγκατάσταση που ο εν λόγω κάτοικος ενδέχεται να έχει στο άλλο Κράτος, οπότε το εν λόγω Κράτος δεν υποχρεούται να περιορίσει τη φορολογία του σε αυτή την περίπτωση. Η παράγραφος αυτή προβλέπει απλώς ότι στο Κράτος πηγής τα μερίσματα υπόκεινται σε φορολογία ως μέρος των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης που διαθέτει εκεί ο δικαιούχος ο οποίος είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, εφόσον καταβάλλονται σε σχέση με συμμετοχές που ανήκουν στο ενεργητικό της μόνιμης εγκατάστασης ή συνδέονται ουσιαστικά με την εν λόγω εγκατάσταση.

Στην περίπτωση αυτή, η παράγραφος 4 απαλλάσσει το Κράτος πηγής των μερισμάτων από κάθε περιορισμό δυνάμει του Άρθρου. Οι ανωτέρω επεξηγήσεις συνάδουν με αυτές των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7.

32. Έχει διατυπωθεί η άποψη ότι η παράγραφος θα μπορούσε να οδηγήσει σε καταχρήσεις μέσω της μεταβίβασης μετοχών σε μόνιμες εγκαταστάσεις που συστήνονται αποκλειστικά για τον σκοπό αυτό σε χώρες που επιφυλάσσουν ευνοϊκή μεταχείριση στο εισόδημα από μερίσματα. Εκτός από το γεγονός ότι τέτοιου είδους καταχρηστικές συναλλαγές ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα την ενεργοποίηση των εγχώριων κανόνων κατά των καταχρήσεων, πρέπει να αναγνωριστεί ότι μια δεδομένη τοποθεσία μπορεί να εκληφθεί ως μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν εκεί διεξάγονται επιχειρηματικές δραστηριότητες και, επίσης, η απαίτηση η συμμετοχή να «συνδέεται ουσιαστικά» με την εν λόγω τοποθεσία προϋποθέτει ότι η συμμετοχή συνδέεται ουσιαστικά με την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα.

#### Παράγραφος 5

33. Το Άρθρο ασχολείται μόνο με τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους προς κάτοικο του άλλου Κράτους. Ορισμένα Κράτη, ωστόσο, φορολογούν όχι μόνο τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρείες που έχουν την κατοικία τους στα εν λόγω Κράτη αλλά και τις διανομές κερδών που δημιουργούνται εντός της επικράτειάς τους από εταιρείες που δεν είναι κάτοικοι του Κράτους. Κάθε Κράτος, φυσικά, έχει δικαίωμα να φορολογεί τα κέρδη που παράγονται στην επικράτειά του από εταιρείες που δεν είναι κάτοικοι του εν λόγω Κράτους, στον βαθμό που προβλέπεται από τη Σύμβαση (ειδικότερα στο Άρθρο 7). Οι μέτοχοι αυτών των εταιρειών δεν πρέπει να φορολογούνται και αυτοί με οποιονδήποτε συντελεστή, εκτός εάν είναι κάτοικοι του Κράτους και άρα υπόκεινται στη φορολογική του κυριαρχία.

34. Η παράγραφος 5 απαγορεύει τη φορολόγηση των μερισμάτων εκτός της επικράτειας, δηλαδή την πρακτική ορισμένων Κρατών να φορολογούν μερίσματα που διανέμονται από εταιρεία που δεν είναι κάτοικος του Κράτους απλώς και μόνον επειδή τα εταιρικά κέρδη από τα οποία προέρχονται τα μερίσματα προήλθαν από την επικράτειά τους (π.χ. κέρδη πραγματοποιηθέντα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται εκεί). Δεν τίθεται φυσικά θέμα φορολόγησης εκτός επικράτειας όταν το Κράτος όπου πηγάζουν τα εταιρικά κέρδη φορολογεί τα μερίσματα επειδή καταβάλλονται σε μέτοχο ο οποίος είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους ή σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος.

35. Επιπλέον, μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο εν λόγω όρος δεν αποβλέπει ούτε μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα κάποιο Κράτος να μην μπορεί να υποβάλει τα μερίσματα σε παρακράτηση φόρου όταν διανέμονται από αλλοδαπές εταιρείες εφόσον εισπράττονται εντός της επικράτειάς του. Αντιθέτως, σε μια τέτοια περίπτωση, το κριτήριο για τη φορολογική υποχρέωση είναι το γεγονός της πληρωμής των μερισμάτων και όχι η πηγή των εταιρικών κερδών που προορίζονται για διανομή. Αλλά αν το πρόσωπο που εισπράττει τα μερίσματα σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (του οποίου είναι κάτοικος η διανέμουσα εταιρεία), μπορεί, δυνάμει του Άρθρου 21, να εξασφαλίσει εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου του πρώτου Κράτους ή επιστροφή του φόρου αυτού. Ομοίως, αν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος τρίτου κράτους το οποίο έχει συνάψει Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας με το Κράτος όπου εισπράττονται τα μερίσματα, μπορεί, δυνάμει του Άρθρου 21 της εν λόγω σύμβασης, να εξασφαλίσει εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου από το δεύτερο Κράτος ή επιστροφή του φόρου αυτού.

36. Η παράγραφος 5 προβλέπει επίσης ότι οι εταιρείες που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της επικράτειας δεν υποβάλλονται σε ειδικούς φόρους επί αδιανεμτων κερδών.

37. Μπορεί να υποστηριχθεί ότι όταν το Κράτος κατοικίας του φορολογούμενου, σύμφωνα με τη νομοθεσία του περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνες CFC) ή άλλους ανάλογους κανόνες, αποφασίζει να φορολογήσει κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί, ενεργεί ενάντια στις διατάξεις της παραγράφου 5. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι η παράγραφος περιορίζεται στη φορολογία στην πηγή και, συνεπώς, δεν έχει εφαρμογή στη φορολογία στον τόπο κατοικίας δυνάμει των εν λόγω νομοθεσιών ή κανόνων. Επίσης, η παράγραφος αφορά μόνο τη φορολογία της εταιρείας και όχι του μετόχου.

38. Η εφαρμογή της εν λόγω νομοθεσίας ή των κανόνων μπορεί, ωστόσο, να περιπλέξει την εφαρμογή του Άρθρου 23. Αν το εισόδημα αποδιδόταν στον φορολογούμενο, τότε κάθε στοιχείο του εισοδήματος θα έπρεπε να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης (κέρδη επιχειρήσεων, τόκος, δικαιώματα). Αν το ποσό θεωρηθεί τεκμαρτό μέρισμα, τότε είναι σαφές ότι προκύπτει από την εταιρεία με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία και κατά συνέπεια συνιστά εισόδημα από τη χώρα της εν λόγω εταιρείας. Ακόμη και σε αυτή την περίπτωση, δεν είναι από καμία άποψη προφανές εάν το φορολογητέο ποσό πρέπει να εκληφθεί ως μέρισμα υπό την έννοια του Άρθρου 10 ή ως «άλλα εισοδήματα» υπό την έννοια του Άρθρου 21. Σύμφωνα με ορισμένες από αυτές τις νομοθεσίες ή τους κανόνες, το φορολογητέο ποσό αντιμετωπίζεται ως μέρισμα με αποτέλεσμα μία εξαίρεση που χορηγείται από μία Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, π.χ. εξαίρεση λόγω συμμετοχής, να επεκτείνεται και σε αυτό. Είναι αμφίβολο κατά πόσο η Σύμβαση απαιτεί κάτι τέτοιο. Αν το Κράτος κατοικίας θεωρεί ότι δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, ενδέχεται να κατηγορηθεί ότι παρακωλύει την κανονική εφαρμογή της εξαίρεσης λόγω συμμετοχής φορολογώντας το μέρισμα (υπό τη μορφή του τεκμαρτού μερίσματος) εκ των προτέρων.

39. Στις περιπτώσεις που τα μερίσματα διανέμονται πραγματικά από την εταιρεία με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία, οι διατάξεις τυχόν διμερούς σύμβασης που αφορούν τα μερίσματα πρέπει να εφαρμόζονται κανονικά γιατί υπάρχει εισόδημα από μερίσματα υπό την έννοια της σύμβασης. Έτσι, το Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία μπορεί να υποβάλει το μέρισμα σε παρακράτηση φόρου. Το Κράτος κατοικίας του μετόχου θα εφαρμόσει τις κανονικές μεθόδους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας (δηλ. πίστωση φόρου ή εξαίρεση φόρου). Αυτό αφήνει να εννοηθεί ότι η παρακράτηση φόρου επί του μερίσματος πρέπει να πιστώνεται στο Κράτος κατοικίας του μετόχου, ακόμη και αν το διανεμηθέν κέρδος (το μέρισμα) φορολογήθηκε τα προηγούμενα έτη δυνάμει της νομοθεσίας περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (κανόνες CFC) ή άλλων ανάλογων κανόνων. Ωστόσο, η υποχρέωση παροχής πίστωσης σε αυτή την περίπτωση παραμένει αμφίβολη. Γενικά, το μέρισμα ως μέρισμα εξαιρείται από την επιβολή φόρου (εφόσον έχει ήδη φορολογηθεί δυνάμει της σχετικής νομοθεσίας ή των κανόνων) και μπορεί να υποστηριχθεί ότι δεν υπάρχει βάση για πίστωση φόρου. Από την άλλη, ο σκοπός της σύμβασης θα έμενε ανεκπλήρωτος αν η πίστωση φόρων ήταν δυνατόν να αποφευχθεί απλώς και μόνον προλαμβάνοντας τη φορολογία μερισμάτων δυνάμει αντίθετης νομοθεσίας. Η γενική αρχή που τίθεται ανωτέρω αφήνει να εννοηθεί ότι η πίστωση πρέπει να χορηγηθεί, αν και οι λεπτομέρειες εξαρτώνται από τις ιδιαιτερότητες της σχετικής νομοθεσίας ή των κανόνων) και το σύστημα για την πίστωση των αλλοδαπών φόρων έναντι των εγχώριων, καθώς και από τις ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης περίπτωσης (π.χ. χρόνος που παρήλθε από τη φορολόγηση των «τεκμαρτών μερισμάτων»). Ωστόσο, οι φορολογούμενοι που καταφεύγουν σε τεχνητές ρυθμίσεις αναλαμβάνουν ορισμένους κινδύνους έναντι των οποίων δεν μπορούν να τους προστατέψουν πλήρως οι φορολογικές αρχές.

### III. Η επίπτωση των ειδικών χαρακτηριστικών των εγχώριων φορολογικών δικαίων ορισμένων χωρών

40. Οι νομοθεσίες ορισμένων χωρών επιδιώκουν την αποφυγή ή τον μετριασμό της οικονομικής διπλής φορολογίας, δηλαδή της ταυτόχρονης φορολόγησης των κερδών μιας εταιρείας σε επίπεδο εταιρείας και των μερισμάτων σε επίπεδο μετόχου. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι για να επιτευχθεί αυτός ο στόχος :

- η εταιρική φορολογία επί των διανεμηθέντων κερδών μπορεί να επιβληθεί με συντελεστή χαμηλότερο από αυτόν που ισχύει για τα παρακρατηθέντα κέρδη·
- μπορεί να χορηγηθεί ελάφρυνση κατά τον υπολογισμό του προσωπικού φόρου των μετόχων·
- τα μερίσματα μπορούν να υποβληθούν σε έναν μόνο φόρο, μέσω της μη φορολόγησης των διανεμηθέντων κερδών σε επίπεδο εταιρείας.

Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων εξέτασε κατά πόσο τα ειδικά χαρακτηριστικά της φορολογικής νομοθεσίας των Κρατών μελών θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν λύσεις διαφορετικές από αυτές που περιέχονται στο Υπόδειγμα Σύμβασης.

#### A. Μερίσματα που διανέμονται σε φυσικά πρόσωπα

41. Σε αντίθεση με τη διπλή φορολογία με την νομική έννοια του όρου, η οποία έχει, εν γένει, αρκετά συγκεκριμένη σημασία, η έννοια της οικονομικής διπλής φορολογίας είναι λιγότερο σαφής. Ορισμένα Κράτη δεν αποδέχονται την ισχύ αυτής της έννοιας ενώ άλλα, περισσότερα σε αριθμό,

δεν θεωρούν ότι είναι αναγκαίο να εξαλειφθεί η οικονομική διπλή φορολογία σε εθνικό επίπεδο (μερίσματα που διανέμονται από εταιρείες-κατοίκους σε μετόχους-κατοίκους). Κατά συνέπεια, εφόσον η έννοια της οικονομικής διπλής φορολογίας δεν έχει οριστεί με επαρκώς σαφή τρόπο ώστε να χρησιμοποιηθεί ως βάση για ανάλυση, κρίθηκε σκόπιμο να μελετηθεί το πρόβλημα από μια πιο γενική οικονομική οπτική γωνία, δηλαδή από τη σκοπιά των επιπτώσεων που έχουν τα διάφορα συστήματα για την εξάλειψη της εν λόγω διπλής φορολογίας στη διεθνή ροή κεφαλαίων. Για τον σκοπό αυτόν, κρίθηκε αναγκαίο να εξεταστούν, μεταξύ άλλων, οι στρεβλώσεις και οι διακρίσεις που είναι δυνατόν να προκαλέσουν τα διάφορα εθνικά συστήματα ταυτόχρονα όμως έπρεπε να εξεταστούν οι επιπτώσεις στους προϋπολογισμούς των Κρατών και στον αποτελεσματικό φορολογικό έλεγχο, χωρίς να αγνοηθεί η αρχή της αμοιβαιότητας που αποτελεί τη βάση κάθε σύμβασης. Κατά την εξέταση όλων αυτών των πτυχών, κατέστη προφανές ότι η επιβάρυνση που αντιπροσωπεύει η εταιρική φορολογία δεν μπορούσε να αγνοηθεί παντελώς.

### 1. Κράτη με το κλασικό σύστημα

42. Η Επιτροπή έχει αναγνωρίσει ότι η οικονομική διπλή φορολογία δεν χρειάζεται να καταπολεμηθεί σε διεθνές επίπεδο από τη στιγμή που εξακολουθεί να υφίσταται στο εθνικό επίπεδο. Θεωρεί συνεπώς ότι στις σχέσεις μεταξύ δύο Κρατών που εφαρμόζουν το κλασικό σύστημα, δηλαδή Κρατών που δεν εξαλείφουν την οικονομική διπλή φορολογία, τα αντίστοιχα επίπεδα της εταιρικής φορολογίας στα Συμβαλλόμενα Κράτη δεν πρέπει να επηρεάζουν το ύψος της παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων στο Κράτος πηγής (ο συντελεστής αυτός περιορίζεται στο 15 τοις εκατό από το εδάφιο β) της παραγράφου 2 του Άρθρου 10). Κατά συνέπεια, η λύση που συνιστάται από το Υπόδειγμα Σύμβασης παραμένει πλήρως εφαρμόσιμη στην παρούσα περίπτωση.

### 2. Κράτη που εφαρμόζουν εταιρική φορολογία διπλού συντελεστή

43. Πρόκειται για Κράτη που επιβάλλουν εταιρική φορολογία διαφορετικού συντελεστή ανάλογα με το τι κάνει κάθε εταιρεία με τα κέρδη της: επιβάλλεται υψηλότερος συντελεστής για τα παρακρατηθέντα κέρδη και χαμηλότερος για τα διανεμηθέντα.

44. Κανένα από αυτά τα Κράτη, κατά τη διαπραγμάτευση των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, δεν έχει εξασφαλίσει, επί τη βάσει αυτού του διπλού φορολογικού συντελεστή, το δικαίωμα να επιβάλλει παρακράτηση φόρου άνω του 15 τοις εκατό (πρβλ. εδάφιο β) της παραγράφου 2 του Άρθρου 10) επί μερισμάτων που καταβάλλονται από τις εταιρείες του σε μέτοχο που είναι φυσικό πρόσωπο με κατοικία στο άλλο Κράτος.

45. Η Επιτροπή εξέτασε εάν το εν λόγω Κράτος (Κράτος Β) πρέπει ή όχι να θεωρηθεί ότι έχει δικαίωμα να επιβάλει παρακράτηση φόρου άνω του 15 τοις εκατό επί μερισμάτων που διανέμονται από τις εταιρείες του σε κατοίκους ενός Κράτους με το κλασικό σύστημα (Κράτος Α) με τη ρήτρα ότι ο φόρος πέραν του 15 τοις εκατό, ο οποίος αποσκοπεί στο να αντισταθμιστούν, για τον συγκεκριμένο μέτοχο, οι επιπτώσεις της εφαρμογής χαμηλότερου συντελεστή στα διανεμηθέντα κέρδη των εταιρειών του Κράτους Β, δεν θα μπορούσε να πιστωθεί έναντι του φόρου που είναι πληρωτέος από τον μέτοχο στο Κράτος Α όπου έχει την κατοικία του.

46. Τα περισσότερα Κράτη μέλη έκριναν ότι στο Κράτος Β πρέπει να ληφθεί υπόψη το μέσο επίπεδο εταιρικής φορολογίας, και ότι αυτός ο μέσος όρος πρέπει να εκληφθεί ως επίπεδο αναφοράς για τη χρέωση που επιβάλλεται μέσω του ενιαίου συντελεστή στις εταιρείες που έχουν την κατοικία τους στο Κράτος Α. Η επιβολή από το Κράτος Β επιπρόσθετης παρακράτησης φόρου χωρίς πίστωση στο Κράτος Α θα είχε εξάλλου ως αποτέλεσμα διττή διάκριση: αφενός, τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρεία με κατοικία στο Κράτος Β θα υπόκεινται σε υψηλότερη φορολογία όταν

διανέμονται σε κατοίκους του Κράτους Α από ό,τι όταν διανέμονται σε κατοίκους του Κράτους Β και, αφετέρου, ο κάτοικος του Κράτους Α θα καταβάλλει υψηλότερο προσωπικό φόρο επί των μερισμάτων του από το Κράτος Β από ό,τι επί των μερισμάτων του από το Κράτος Α. Η ιδέα ενός «εξισορροπητικού φόρου» δεν υιοθετήθηκε από την Επιτροπή.

### 3. Κράτη που παρέχουν ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχου

47. Σε αυτά τα Κράτη, η εταιρεία φορολογείται για τα συνολικά της κέρδη, ανεξαρτήτως του αν έχουν διανεμηθεί ή όχι, και τα μερίσματα φορολογούνται στα χέρια του μετόχου που έχει την κατοικία του στην επικράτεια τους (φυσικό πρόσωπο): ο τελευταίος, ωστόσο, δικαιούται ελάφρυνση, συνήθως υπό τη μορφή πίστωσης φόρου έναντι του προσωπικού του φόρου, με την αιτιολογία ότι - τουλάχιστον κατά τη συνήθη πρακτική - το μερίσμα έχει υποβληθεί σε εταιρική φορολογία ως τμήμα των κερδών της εταιρείας.

48. Η εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών δεν προβλέπει την επέκταση της φορολογικής ελάφρυνσης σε διεθνές επίπεδο. Η εν λόγω ελάφρυνση επιτρέπεται μόνο για κατοίκους του Κράτους και μόνο ως προς μερίσματα που προέρχονται από το συγκεκριμένο Κράτος. Ωστόσο, όπως αναφέρεται παρακάτω, σε ορισμένες συμβάσεις, κάποια Κράτη έχουν επεκτείνει το δικαίωμα για πίστωση φόρου που προβλέπεται στη νομοθεσία τους ώστε να ισχύει και για κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

49. Σε πολλά Κράτη που προβλέπουν ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχου, ο μέτοχος που έχει την κατοικία του στο Κράτος λαμβάνει πίστωση σε αναγνώριση του γεγονότος ότι τα κέρδη από τα οποία προέρχονται τα μερίσματα έχουν ήδη φορολογηθεί στο επίπεδο της εταιρείας. Ο μέτοχος-κάτοικος φορολογείται για το μερίσμά του προσαυξανόμενο κατά το ποσό της πίστωσης φόρου· η εν λόγω πίστωση συμπληφίζεται με τον πληρωτέο φόρο και ενδέχεται να προκύψει επιστροφή φόρου. Σε κάποιες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, ορισμένες χώρες που εφαρμόζουν αυτό το σύστημα έχουν συμφωνήσει να επεκτείνουν την πίστωση στους μετόχους που είναι κάτοικοι του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αν και τα περισσότερα Κράτη που έχουν συμφωνήσει σε τέτοιες επεκτάσεις το έχουν πράξει σε αμοιβαία βάση, ορισμένα από αυτά έχουν συνάψει συμβάσεις με τις οποίες επεκτείνουν τα προνόμια της πίστωσης μονομερώς στους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

50. Ορισμένα Κράτη που παρέχουν ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχων ισχυρίζονται ότι, με το σύστημα που εφαρμόζουν, ο εταιρικός φόρος διατηρεί πραγματικά χαρακτήρα φόρου εταιριών, καθώς επιβάλλεται αποκλειστικά βάσει των δεδομένων της εταιρείας χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το φυσικό πρόσωπο του μετόχου και ο τόπος κατοικίας του και καθώς, έχοντας επιβληθεί κατ' αυτόν τον τρόπο, ο φόρος παραμένει στην κυριότητα του δημόσιου ταμείου. Η πίστωση φόρου που παρέχεται στον μέτοχο αποσκοπεί στη μείωση της προσωπικής του φορολογικής υποχρέωσης και δεν συνιστά κατά κανένα τρόπο διόρθωση του φόρου της εταιρείας. Δεν παρέχεται συνεπώς καμία επιστροφή αν η πίστωση φόρου υπερβαίνει τον εν λόγω προσωπικό φόρο.

51. Η Επιτροπή δεν στάθηκε δυνατόν να καταλήξει σε γενική συμφωνία σχετικά με το αν τα συστήματα των Κρατών στα οποία γίνεται αναφορά στην παράγραφο 50 ανωτέρω επιδεικνύουν κάποια θεμελιώδη διαφορά που θα μπορούσε να δικαιολογήσει διαφορετικές λύσεις σε διεθνές επίπεδο.

52. Ορισμένα Κράτη μέλη ήταν της γνώμης ότι δεν υπάρχει τέτοιου είδους θεμελιώδης διαφορά. Η γνώμη αυτή αφήνει περιθώριο να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι τα Κράτη στα οποία γίνεται αναφορά στην παράγραφο 50 ανωτέρω θα έπρεπε να συμφωνήσουν να επεκτείνουν την πίστωση φόρου σε μέτοχους μη κατοίκους, τουλάχιστον σε αμοιβαία βάση, όπως κάνουν ορισμένα

από τα Κράτη που αναφέρονται στην παράγραφο 49 ανωτέρω. Η λύση αυτή αποσκοπεί στο να διασφαλίσει την ουδετερότητα όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται από τις εταιρείες αυτών των Κρατών, καθώς θα επιφυλάσσεται η ίδια μεταχείριση είτε ο μέτοχος είναι κάτοικος είτε όχι. Από την άλλη πλευρά, κάτι τέτοιο θα ενθάρρυνε μετόχους που έχουν την κατοικία τους σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος (ιδίως εάν αυτό εφαρμόζει το κλασικό σύστημα) να επενδύσουν στο Κράτος που παρέχει ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχου διότι έτσι εξασφαλίζουν πίστωση φόρου (για την ακρίβεια επιστροφή του εταιρικού φόρου) για μερίσματα από το άλλο Κράτος τη στιγμή που δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο για μερίσματα από τη δική τους χώρα. Ωστόσο, αυτά τα αποτελέσματα είναι παρόμοια με αυτά που παρατηρούνται μεταξύ ενός Κράτους που εφαρμόζει διπλό συντελεστή εταιρικής φορολογίας και ενός άλλου Κράτους που εφαρμόζει το κλασικό σύστημα ή μεταξύ δύο Κρατών με κλασικό σύστημα το ένα εκ των οποίων έχει χαμηλότερο συντελεστή εταιρικής φορολογίας από το άλλο (παράγραφοι 42 και 43 έως 46 ανωτέρω).

53. Από την άλλη, πολλά Κράτη μέλη τόνισαν ότι αν διασαφηνιστεί η πραγματική φύση της φορολογικής ελάφρυνσης που παρέχεται υπό τα συστήματα των Κρατών που αναφέρονται στην παράγραφο 50 ανωτέρω προκύπτει ότι πρόκειται για μια απλή ελάφρυνση του προσωπικού φόρου εισοδήματος του μετόχου σε αναγνώριση του γεγονότος ότι το μέρισμά του έχει κατά κανόνα υποβληθεί σε εταιρική φορολογία. Η πίστωση φόρου παρέχεται άπαξ (*forfaitaire*) και κατά συνέπεια δεν αντιστοιχεί πλήρως στην πραγματική εταιρική φορολογία που αναλογεί στα κέρδη από τα οποία προήλθε το μέρισμα. Δεν παρέχεται επιστροφή αν η πίστωση φόρου υπερβεί τον προσωπικό φόρο εισοδήματος.

54. Καθώς η ελάφρυνση δεν συνιστά στην ουσία επιστροφή εταιρικού φόρου αλλά ελάφρυνση του προσωπικού φόρου εισοδήματος, η επέκταση της απαλλαγής σε μετόχους μη κατοίκους που δεν υπόκεινται σε προσωπικό φόρο εισοδήματος στις εμπλεκόμενες χώρες δεν χρήζει εξέτασης. Από την άλλη πλευρά, ωστόσο, σε αυτό το πλαίσιο, αξίζει να εξεταστεί το ερώτημα εάν τα Κράτη που παρέχουν ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχου πρέπει να παρέχουν ανάλογη ελάφρυνση έναντι του προσωπικού φόρου εισοδήματος που επιβάλλεται στους μετόχους-κατοίκους επί των αλλοδαπών μερισμάτων. Από αυτή την άποψη πρέπει να επισημανθεί ότι η απάντηση είναι καταφατική αν το ερώτημα εξετασθεί από την οπτική γωνία της ουδετερότητας όσον αφορά την πηγή των μερισμάτων· σε διαφορετική περίπτωση, οι κάτοικοι αυτών των Κρατών θα ενθαρρυνθούν να επενδύσουν σε μετοχές στη δική τους χώρα και όχι στην αλλοδαπή. Μια τέτοια επέκταση της πίστωσης φόρου όμως θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της αμοιβαιότητας: όχι μόνο το αντίστοιχο Κράτος θα αναγκάζονταν να κάνει μια μονομερή δημοσιονομική θυσία (επιτρέποντας πίστωση φόρου πέραν του ύψους της παρακράτησης που επιβάλλεται στο άλλο Κράτος) αλλά επιπλέον δεν θα ελάμβανε κανένα οικονομικό αντιστάθμισμα, καθώς δεν θα ενθάρρυνε τους κατοίκους του άλλου Κράτους να αποκτήσουν μετοχές στη δική του επικράτεια.

55. Προκειμένου να αντιμετωπιστούν αυτές οι ενστάσεις, μία εύλογη πρόταση, μεταξύ άλλων δυνατών λύσεων, θα ήταν το Κράτος πηγής – το οποίο έχει εισπράξει εταιρική φορολογία επί των μερισμάτων που διανέμουν οι εταιρείες που έχουν την κατοικία τους στην επικράτεια του – να φέρει το κόστος της πίστωσης φόρου που επιτρέπει το Κράτος που παρέχει την ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχου μεταφέροντας κεφάλαια στο εν λόγω Κράτος. Καθώς όμως αυτές οι μεταφορές δεν προτιμώνται ιδιαίτερα από τα Κράτη, αυτό μπορεί να επιτευχθεί πιο απλά μέσω ενός «συμβιβαστικού» διακανονισμού σύμφωνα με τον οποίο το Κράτος πηγής παραιτείται όλων των παρακρατήσεων φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται στους κατοίκους του άλλου Κράτους, και το άλλο Κράτος με τη σειρά του επιτρέπει έναντι του δικού του φόρου, όχι την παρακράτηση ύψους 15 τοις εκατό (που καταργείται στο Κράτος πηγής) αλλά μια πίστωση φόρου παρόμοια με αυτή που δίνει επί των μερισμάτων που προέρχονται από την επικράτεια του.

56. Αφού ληφθούν όλες οι παράμετροι υπόψη, φαίνεται ότι το πρόβλημα μπορεί να λυθεί μόνο με διμερείς διαπραγματεύσεις κατά τις οποίες είναι πολύ ευκολότερη η αξιολόγηση των θυσιών και των πλεονεκτημάτων που πρέπει να θεσμοθετεί η Σύμβαση για κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος.

57. (Διαγράφηκε στις 31 Μαρτίου 1994)

58. (Διαγράφηκε στις 31 Μαρτίου 1994)

## **B. Μερίσματα που διανέμονται σε εταιρείες**

59. Τα ανωτέρω σχόλια που αφορούν μερίσματα που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα ισχύουν σε γενικές γραμμές και για μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρείες που κατέχουν λιγότερο από 25 τοις εκατό του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα. Επιπλέον, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων δεν έχει καλύψει στα Ερμηνευτικά Σχόλια το ειδικό πρόβλημα των μερισμάτων που καταβάλλονται σε οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων (εταιρείες επενδύσεων ή αμοιβαία κεφάλαια).

60. Όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρείες οι οποίες κατέχουν τουλάχιστον 25 τοις εκατό του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα, η Επιτροπή έχει εξετάσει την επίπτωση που έχουν τα συστήματα εταιρικής φορολογίας τα οποία αναφέρονται στις παραγράφους 42 επ. στη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλει η θυγατρική.

61. Εκφράστηκαν διάφορες γνώμες στη διάρκεια της συζήτησης. Οι γνώμες αποκλίνουν ακόμη και στις περιπτώσεις που η συζήτηση περιορίζεται στη φορολογία θυγατρικών και μητρικών εταιρειών. Αποκλίνουν ακόμη περισσότερο αν η συζήτηση λάβει υπόψη πιο γενικές οικονομικές παραμέτρους και επεκταθεί στη φορολογία των μετόχων της μητρικής εταιρείας.

62. Στις διμερείς τους συμβάσεις τα Κράτη έχουν υιοθετήσει διαφορετικές λύσεις οι οποίες υπαγορεύονταν από τους οικονομικούς στόχους και τις ιδιαιτερότητες της νομικής κατάστασης των εν λόγω Κρατών, από δημοσιονομικές παραμέτρους και από σειρά άλλων παραγόντων. Κατά συνέπεια, δεν προέκυψαν γενικά αποδεκτές αρχές. Η Επιτροπή εξέτασε ωστόσο την κατάσταση για τα πλέον συνήθη συστήματα εταιρικής φορολογίας.

### **1. Κλασικό σύστημα στο Κράτος της θυγατρικής (παράγραφος 42 ανωτέρω)**

63. Οι διατάξεις της Σύμβασης συντάχθηκαν με δεδομένο ότι το Κράτος όπου έχει την κατοικία της η διανέμουσα εταιρεία διαθέτει το λεγόμενο «κλασικό» σύστημα εταιρικής φορολογίας, δηλαδή ένα σύστημα σύμφωνα με το οποίο τα διανεμηθέντα κέρδη δεν δικαιούνται προνομιακή μεταχείριση ούτε στο επίπεδο της εταιρείας ούτε στο επίπεδο του μετόχου (εκτός από την περίπτωση που αυτό απαιτείται για την αποφυγή της αλληπάλληλης φορολόγησης των ενδοομιλικών μερισμάτων).

### **2. Σύστημα εταιρικής φορολογίας διπλού συντελεστή στο Κράτος της θυγατρικής (παράγραφοι 43 έως 46 ανωτέρω)**

64. Τα Κράτη αυτής της κατηγορίας εισπράττουν εταιρικό φόρο επί διανεμηθέντων κερδών με χαμηλότερο συντελεστή από ό,τι επί των παρακρατηθέντων κερδών με αποτέλεσμα μικρότερη εταιρική φορολογική επιβάρυνση για κέρδη που διανέμονται από μια θυγατρική στη μητρική της εταιρεία. Ενόψει αυτής της κατάστασης, τα περισσότερα από αυτά τα Κράτη έχουν εξασφαλίσει στις συμβάσεις τους συντελεστές φόρου στην πηγή ύψους 10 έως 15 τοις εκατό και, σε ορισμένες

περιπτώσεις, ακόμη και άνω του 15 τοις εκατό. Δεν στάθηκε δυνατό να συγκλίνουν οι απόψεις περί αυτού του θέματος στους κόλπους της Επιτροπής, και η επίλυσή του επαφίεται στις διμερείς διαπραγματεύσεις.

### 3. Σύστημα του τεκμαρτού κέρδους στο Κράτος της θυγατρικής (παράγραφοι 47 επ.)

65. Στα εν λόγω Κράτη, μια εταιρεία φορολογείται για τα συνολικά της κέρδη, ανεξαρτήτως του αν έχουν διανεμηθεί ή όχι· οι μέτοχοι που είναι κάτοικοι του Κράτους όπου έχει την κατοικία της η διανέμουσα εταιρεία φορολογούνται για τα μερίσματα που τους διανέμονται αλλά λαμβάνουν πίστωση φόρου σε αναγνώριση του γεγονότος ότι τα διανεμηθέντα κέρδη έχουν ήδη φορολογηθεί σε επίπεδο εταιρείας.

66. Έχει τεθεί το ερώτημα αν τα Κράτη αυτού του είδους θα έπρεπε να επεκτείνουν το προνόμιο της πίστωσης φόρου στους μετόχους των μητρικών εταιρειών που έχουν την κατοικία τους σε άλλο Κράτος, ή ακόμη να χορηγήσουν πίστωση φόρου απευθείας στις εν λόγω μητρικές εταιρείες. Δεν στάθηκε δυνατό να συγκλίνουν οι απόψεις περί αυτού του θέματος στους κόλπους της Επιτροπής, και η επίλυσή του επαφίεται στις διμερείς διαπραγματεύσεις.

67. Εάν, σε ένα τέτοιο σύστημα, τα κέρδη, διανεμηθέντα ή αδιανεμητα, φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, το σύστημα δεν διαφέρει από ένα «κλασικό» σύστημα στο επίπεδο της διανέμουσας εταιρείας. Κατά συνέπεια, το Κράτος όπου έχει την κατοικία της η θυγατρική μπορεί να επιβάλει φόρο στην πηγή μόνο βάσει του συντελεστή που προβλέπεται στο εδάφιο α) της παραγράφου 2.

## IV. Διανομές από εταιρείες ή εμπιστεύματα επενδύσεων σε ακίνητα (Real Estate Investment Trusts – REIT)

67.1 Σε πολλά Κράτη, μεγάλο μέρος των επενδύσεων χαρτοφυλακίου σε ακίνητη περιουσία γίνεται μέσω των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητα, γνωστών ως «REIT». Ένα REIT μπορεί να περιγραφεί σε γενικές γραμμές ως μια εταιρεία, ένα εμπίστευμα ή μια συμβατική ή διαμεσολαβητική διευθέτηση ευρείας διασποράς, που αποκτά το εισόδημά της κατά κύριο λόγο από μακροπρόθεσμες επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία, διανέμει το μεγαλύτερο μέρος αυτού του εισοδήματος επισίως και δεν καταβάλλει φόρο εισοδήματος επί του διανεμόμενου εισοδήματος που σχετίζεται με την ακίνητη περιουσία. Το γεγονός ότι το όχημα REIT δεν καταβάλλει φόρο επί του εν λόγω εισοδήματος είναι το αποτέλεσμα φορολογικών κανόνων που προβλέπουν ενιαίο επίπεδο φορολογίας για τους επενδυτές του REIT.

67.2 Η σημασία και η παγκοσμιοποίηση των επενδύσεων στα REIT και μέσω αυτών οδήγησαν την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων να εξετάσει τα ζητήματα Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που απορρέουν από τις εν λόγω επενδύσεις. Τα αποτελέσματα των σχετικών εργασιών περιέχονται σε μια έκθεση με τίτλο «Tax Treaty Issues Related to REITS» (Θέματα Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που σχετίζονται με τα REIT).<sup>1</sup>

1. OECD, Παρίσι, 2008. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδειης έκδοσης με τίτλο «Model Tax Convention on Income and on Capital» (Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου), του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(23)-1.



67.3 Ένα ζήτημα που αναλύεται στην έκθεση είναι το πώς αντιμετωπίζονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας οι διασυνοριακές διανομές ενός REIT. Στην περίπτωση ενός μικρού επενδυτή σε ένα REIT, ο επενδυτής δεν έχει κανέναν έλεγχο επί της ακίνητης περιουσίας που αποκτάται από το REIT και δεν συνδέεται με κανένα τρόπο με την εν λόγω περιουσία. Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι το ίδιο το REIT δεν θα καταβάλει φόρο επί του διανεμηθέντος εισοδήματός της, μπορεί επομένως να είναι σκόπιμο να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω επενδυτής δεν έχει επενδύσει σε ακίνητη περιουσία αλλά απλά σε μια εταιρεία και ότι πρέπει να αντιμετωπίζεται ως κάποιος που λαμβάνει μέρισμα χαρτοφυλακίου. Η εν λόγω αντιμετώπιση θα αντικατόπτριζε εξάλλου τα ανάμικτα χαρακτηριστικά μιας επένδυσης REIT, η οποία συνδυάζει τα χαρακτηριστικά τόσο των μετοχών όσο και των ομολογιών. Αντίθετα, ένας μεγαλύτερος επενδυτής ενός REIT θα είχε πιο συγκεκριμένα δικαιώματα επί της ακίνητης περιουσίας που αποκτάται από το REIT: για τον εν λόγω επενδυτή, η επένδυση στο REIT μπορεί να θεωρηθεί υποκατάστατο της επένδυσης στην υποκείμενη ακίνητη περιουσία του REIT. Σε αυτή την περίπτωση, δεν θα ήταν δέον να περιοριστεί η φορολογία των διανομών του REIT στην πηγή δεδομένου ότι η ίδια το REIT δεν θα κατέβαλε φόρο επί του εισοδήματός της.

67.4 Τα Κράτη που επιθυμούν να επιτύχουν αυτό το αποτέλεσμα μπορούν να συμφωνήσουν διμερώς να αντικαταστήσουν την παράγραφο 2 του Αρθρου με το εξής κείμενο:

«2. Τέτοια μερίσματα μπορούν όμως επίσης να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (πλην του δικαιούχου των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρεία που είναι το REIT στην οποία το εν λόγω πρόσωπο κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει τουλάχιστον 10 τοις εκατό της αξίας του συνολικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας), ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν πρέπει να υπερβαίνει:

- α) το 5 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων εάν ο δικαιούχος είναι εταιρεία (εκτός από προσωπική) η οποία κατέχει άμεσα τουλάχιστον 25 τοις εκατό του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα (εκτός από καταβάλλουσα εταιρεία που είναι REIT) ·
- β) το 15 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.»

Σύμφωνα με αυτόν τον όρο, ένας μεγάλος επενδυτής σε ένα REIT είναι ο επενδυτής που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει τουλάχιστον 10 τοις εκατό της αξίας του συνολικού κεφαλαίου του REIT. Τα Κράτη ενδέχεται ωστόσο να συμφωνήσουν διμερώς ένα διαφορετικό όριο. Επίσης, ο όρος ισχύει για όλες τις διανομές ενός REIT: στην περίπτωση που διανέμονται ωφέλειες από κεφάλαιο, ωστόσο, η εσωτερική νομοθεσία ορισμένων Κρατών προβλέπει διαφορετικό όριο ώστε να γίνεται η διάκριση μεταξύ ενός μεγάλου και ενός μικρού επενδυτή που δικαιούνται φορολογικό συντελεστή του ύψους που ισχύει για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου και οι εν λόγω χώρες ενδέχεται να αποφασίσουν να τροποποιήσουν τον όρο προκειμένου η διάκριση αυτή να διατηρηθεί στις συμβάσεις τους. Τέλος, επειδή δεν θα ήταν θεμιτό να περιοριστεί η φορολογία στην πηγή μιας διανομής από REIT προς έναν μεγάλο επενδυτή, η διατύπωση του εδαφίου α) αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της τα μερίσματα που καταβάλλονται από ένα REIT: έτσι το εδάφιο δεν μπορεί ποτέ να εφαρμοστεί στα εν λόγω μερίσματα, ακόμη και αν μια εταιρεία που δεν κατέχει κεφάλαιο που αντιστοιχεί σε 10 τοις εκατό και πλέον της αξίας του κεφαλαίου ενός REIT έχει τουλάχιστον 25 τοις εκατό του κεφαλαίου της όπως υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 15 ανωτέρω. Το Κράτος πηγής θα είναι κατά συνέπεια σε θέση να φορολογεί τις εν λόγω διανομές προς μεγάλους επενδυτές ανεξαρτήτως των περιορισμών που υπάρχουν στα εδάφια α) και β).

67.5 Στις περιπτώσεις, ωστόσο, που ορισμένα REIT τα οποία είναι εγκατεστημένα σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη δεν μπορούν να θεωρηθούν εταιρείες που έχουν την κατοικία τους στο εν λόγω Συμβαλλόμενο Κράτος, ο όρος πρέπει να τροποποιηθεί ώστε να ισχύει για τις διανομές αυτών των REIT.

67.6 Για παράδειγμα, αν το REIT είναι μια εταιρεία που δεν μπορεί να θεωρηθεί κάτοικος του Κράτους, οι παράγραφοι 1 και 2 του Άρθρου πρέπει να τροποποιηθούν ως εξής για να επιτευχθεί αυτό το αποτέλεσμα:

«1. Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος, ή από REIT που έχει συσταθεί σύμφωνα με τους νόμους, του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Τέτοια μερίσματα μπορούν όμως επίσης να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, ή, σε περίπτωση REIT, βάσει των νόμων του οποίου αυτό έχει συσταθεί, αλλά εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (πλην του δικαιούχου των μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι REIT και στην οποία το εν λόγω πρόσωπο κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει τουλάχιστον 10 τοις εκατό της αξίας του συνολικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας), ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν πρέπει να υπερβαίνει:

α) το 5 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων εάν ο δικαιούχος είναι εταιρεία (εκτός από προσωπική) η οποία κατέχει άμεσα τουλάχιστον 25 τοις εκατό του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα (εκτός από καταβάλλουσα εταιρεία που είναι REIT) ·

β) το 15 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.»

67.7 Ομοίως, προκειμένου να επιτευχθεί αυτό το αποτέλεσμα στις περιπτώσεις που το REIT έχει συσταθεί ως εμπίστευμα ή συμβατική ή διαμεσολαβητική διευθέτηση και δεν μπορεί να θεωρηθεί εταιρεία, τα Κράτη μπορούν να συμφωνήσουν διμερώς να προσθέσουν στην εναλλακτική εκδοχή της παραγράφου 2, όπως διατυπώνεται στην παράγραφο 67.4 ανωτέρω, ένας επιπλέον όρος που να ορίζει σε γενικές γραμμές τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, στις περιπτώσεις που ένα REIT το οποίο έχει συσταθεί σύμφωνα με τους νόμους ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διενεργήσει διανομή εισοδήματος σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ο οποίος είναι ο δικαιούχος της εν λόγω διανομής, η διανομή αυτού του εισοδήματος αντιμετωπίζεται ως μέρισμα που καταβάλλεται από εταιρεία που έχει την κατοικία της στο πρώτο Κράτος.»

Σύμφωνα με αυτόν τον γενικό όρο, η σχετική διανομή πρέπει να αντιμετωπιστεί ως μέρισμα και άρα όχι ως άλλος τύπος εισοδήματος (π.χ. εισόδημα από ακίνητη περιουσία ή ωφέλεια από κεφάλαιο) για τους σκοπούς της εφαρμογής του Άρθρου 10 και των άλλων Άρθρων της Σύμβασης. Είναι ωστόσο προφανές ότι αυτό δεν αλλάζει τον χαρακτηρισμό της διανομής για τους σκοπούς της εσωτερικής νομοθεσίας και άρα η μεταχείριση βάσει αυτής δεν επηρεάζεται παρά μόνο για τους σκοπούς της εφαρμογής των περιορισμών που θέτουν οι σχετικές διατάξεις της Σύμβασης.

## Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

68. Ο *Καναδάς* και το *Ηνωμένο Βασίλειο* δεν τηρούν την παράγραφο 24 ανωτέρω. Σύμφωνα με τη νομοθεσία τους, ορισμένες πληρωμές τόκων αντιμετωπίζονται ως μερίσματα και άρα συμπεριλαμβάνονται στον ορισμό των μερισμάτων.

68.1 Το Βέλγιο δεν συμμερίζεται τις απόψεις της παραγράφου 37 των Ερμηνευτικών Σχολίων. Το Βέλγιο φρονεί ότι η παράγραφος 5 του Άρθρου 10 αποτελεί ειδική εφαρμογή ενός γενικού κανόνα που αποτελεί τη βάση πολλών διατάξεων της Σύμβασης (παράγραφος 7 του Άρθρου 5, παράγραφος 1 του Άρθρου 7, και παράγραφοι 1 και 5 του Άρθρου 10), δηλαδή της απαγόρευσης σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων που προβλέπονται ρητά στη Σύμβαση, να επιβάλει φόρο στα κέρδη εταιρείας που έχει την κατοικία της στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Η παράγραφος 5, η οποία αφορά τη φορολογία στην πηγή του εισοδήματος, επιβεβαιώνει αυτή τη γενική απαγόρευση και προβλέπει ότι η εν λόγω απαγόρευση ισχύει ακόμη και στις περιπτώσεις που τα αδιανέμητα κέρδη ενός νομικού προσώπου το οποίο είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται στο Κράτος πηγής. Η παράγραφος 5 απαγορεύει τη φορολογία των αδιανέμητων κερδών των αλλοδαπού νομικού προσώπου ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες το Κράτος όπου προκύπτουν τα εν λόγω κέρδη τα φορολογεί στα χέρια ενός μετόχου που είναι κάτοικός του. Το γεγονός ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογεί έναν κάτοικό του για κέρδη που καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Κράτους δεν μπορεί να αλλάξει τη φύση αυτών των κερδών, ούτε τον δικαιούχο τους, και, κατά συνέπεια, την κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης των κερδών.

68.2 Ως προς την παράγραφο 37, η *Ιρλανδία* σημειώνει τη γενική της παρατήρηση στην παράγραφο 27.5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 1.

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

### Παράγραφος 2

69. Η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί με συντελεστή 15 τοις εκατό μερίσματα που καταβάλλονται από μια εταιρεία που είναι κάτοικος Νέας Ζηλανδίας.

70. (Διαγράφηκε στις 29 Απριλίου 2000)

71. (Διαγράφηκε στις 29 Απριλίου 2000)

72. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προβλέψουν ότι οι μέτοχοι ορισμένων διαφανών νομικών προσώπων (pass-through entities), π.χ. Regulated Investment Companies και Real Estate Investment Trusts, δεν θα επωφελούνται του συντελεστή των άμεσων επενδύσεων μερισμάτων ακόμη και αν το δικαιούνται βάσει του ποσοστού συμμετοχής.

73. Η *Ιταλία* επιφυλάσσει της θέσης της όσον αφορά το ποσοστό που προβλέπεται για τη συμμετοχή (25 τοις εκατό) και μπορεί μόνο να δεχθεί συντελεστή 5 τοις εκατό για άμεση συμμετοχή άνω του 50 τοις εκατό.

74. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

75. Η *Πορτογαλία*, το *Μεξικό* και η *Τουρκία* επιφυλάσσουν των θέσεών τους επί των φορολογικών συντελεστών στην παράγραφο 2.

76. Η *Ισπανία* επιφυλάσσει της θέσης της επί του φορολογικού συντελεστή 5 τοις εκατό και του προσδιορισμού του ελάχιστου ποσοστού για τη συμμετοχή.

77. Η *Πολωνία* επιφυλάσσει της θέσης της για το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής (25 τοις εκατό) και τους φορολογικούς συντελεστές (5 τοις εκατό και 15 τοις εκατό).

### Παράγραφος 3

78. Το *Βέλγιο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διευρύνει τον ορισμό των μερισμάτων στην παράγραφο 3 ώστε να καλύπτει ρητά το εισόδημα – ακόμη και όταν καταβάλλεται υπό τη μορφή τόκου – το οποίο υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές βάσει της εσωτερικής του νομοθεσίας.

79. Η *Δανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος, σε ορισμένες περιπτώσεις, να θεωρεί ως μερίσματα την τιμή πώλησης που προκύπτει από την πώληση μετοχών.

80. Η *Γαλλία* και το *Μεξικό* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να διευρύνουν τον ορισμό των μερισμάτων στην παράγραφο 3 ώστε να συμπεριλάβει όλο το εισόδημα που υπόκειται στη φορολογική μεταχείριση των διανομών.

81. Η *Γερμανία*, η *Ισπανία* και ο *Καναδάς* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να διευρύνουν τον ορισμό των μερισμάτων στην παράγραφο 3 ώστε να καλύψουν ορισμένες πληρωμές τόκων που αντιμετωπίζονται ως διανομές σύμφωνα με το εσωτερικό τους δίκαιο.

81.1 Η *Πορτογαλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διευρύνει τον ορισμό των μερισμάτων στην παράγραφο 3 ώστε να καλύψει και ορισμένες πληρωμές που διενεργούνται στο πλαίσιο συμφωνιών συμμετοχής στα κέρδη σύμφωνα με το εσωτερικό της δίκαιο.

81.2 Το *Λουξεμβούργο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διευρύνει τον ορισμό των μερισμάτων στην παράγραφο 3 προκειμένου να καλύψει ορισμένες πληρωμές που αντιμετωπίζονται ως διανομές μερισμάτων σύμφωνα με το εσωτερικό του δίκαιο.

### Παράγραφος 4

82. Η *Ιταλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υποβάλει τα μερίσματα στους φόρους που επιβάλλει η νομοθεσία της σε κάθε περίπτωση που ο λήπτης των μερισμάτων έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία, ακόμη και αν η συμμετοχή βάσει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα δεν συνδέεται ουσιαστικά με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

### Παράγραφος 5

83. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* και ο *Καναδάς* και οι επιφυλάσσονται του δικαιώματος να επιβάλουν τη φορολογία τους επί εσόδων υποκαταστημάτων στα κέρδη εταιρείας που είναι αποδοτέα σε μόνιμη εγκατάσταση, η οποία βρίσκεται στην επικράτειά τους. Ο Καναδάς επιφυλάσσεται επίσης του δικαιώματος να επιβάλει αυτόν τον φόρο σε κέρδη που αποδίδονται στην εκποίηση ακίνητης περιουσίας η οποία βρίσκεται στον Καναδά από εταιρεία που δραστηριοποιείται στον κλάδο της ακίνητης περιουσίας.

84. (Διαγράφηκε στις 21 Σεπτεμβρίου 1995)

85. Η *Τουρκία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί, με τρόπο αντίστοιχο του προβλεπόμενου στην παράγραφο 2 του Άρθρου, το μέρος των κερδών μιας εταιρείας του άλλου Συμβαλλόμενου Μέρους η οποία διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Τουρκία το οποίο απομένει μετά από την επιβολή φόρου όπως προβλέπεται στο Άρθρο 7.

86. (Διαγράφηκε στις 29 Απριλίου 2000)

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ

#### Ι. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Ως «τόκοι» γενικά νοείται η αμοιβή για το δανεισμό χρημάτων, η οποία εμπίπτει στην κατηγορία του «εισοδήματος από κινητές αξίες» (income from movable capital, revenus de capitaux mobiliers). Εν αντιθέσει με τα μερίσματα, οι τόκοι δεν υποβάλλονται σε οικονομική διπλή φορολογία, δηλαδή δεν φορολογούνται στα χέρια του οφειλέτη και στα χέρια του δανειστή. Εκτός εάν συμβατικά ορίζεται κάτι διαφορετικό, η καταβολή του φόρου που αναλογεί επί των τόκων βαρύνει τον λήπτη. Σε περίπτωση που ο οφειλέτης αναλαμβάνει την υποχρέωση να φέρει το βάρος οποιουδήποτε φόρου ο οποίος επιβάλλεται στην πηγή, τούτο ισοδυναμεί με το να είχε συμφωνήσει να καταβάλλει στον δανειστή του πρόσθετους τόκους που αντιστοιχούν στον εν λόγω φόρο.

2. Ωστόσο, όπως και στα μερίσματα, στους τόκους επί ομολογιών ή χρεωστικών τίτλων ή δανείων συνήθως αναλογεί φόρος που χρεώνεται με παρακράτηση στην πηγή κατά την καταβολή των τόκων. Πράγματι, αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται ευρέως για πρακτικούς λόγους, καθώς ο φόρος που χρεώνεται στην πηγή μπορεί να συνιστά προκαταβολή του φόρου που οφείλει ο λήπτης για το σύνολο του εισοδήματος ή των κερδών του. Εάν, σε μια τέτοια περίπτωση, ο λήπτης είναι κάτοικος της χώρας που εφαρμόζει την παρακράτηση στην πηγή, η διπλή φορολογία που ενδεχομένως υποστεί θεραπεύεται με εσωτερικά μέτρα. Δεν ισχύει όμως το ίδιο εάν είναι κάτοικος άλλης χώρας: σε αυτή φορολογείται διπλά για τους τόκους, πρώτα από το Κράτος πηγής και στη συνέχεια από το Κράτος του οποίου είναι κάτοικος. Είναι σαφές ότι η διπλή φορολόγησή του μπορεί να μειώσει σημαντικά τους τόκους επί των χρημάτων τα οποία έχουν αποτελέσει αντικείμενο δανεισμού και κατά συνέπεια μπορεί να δυσχεραίνει την κίνηση του κεφαλαίου και την ανάπτυξη των διεθνών επενδύσεων.

3. Μια διατύπωση που θα επιφύλασσε υπέρ ενός Κράτους, είτε του Κράτους κατοικίας του δικαιούχου είτε του Κράτους πηγής, την αποκλειστική φορολόγηση των τόκων δεν είναι σίγουρο ότι θα μπορούσε να τύχει γενικής αποδοχής. Έτσι, υιοθετήθηκε μια συμβιβαστική λύση. Αυτή προβλέπει ότι οι τόκοι μπορεί να φορολογούνται στο Κράτος κατοικίας αλλά αφήνει στο Κράτος πηγής το δικαίωμα να επιβάλλει φορολογία, εφόσον προβλέπεται από τη νομοθεσία του, από το οποίο συνάγεται ότι το Κράτος πηγής είναι ελεύθερο να αποποιείται του συνόλου της φορολογίας των τόκων που καταβάλλονται σε μη κατοίκους του. Ωστόσο, η άσκηση από αυτό του δικαιώματος περιορίζεται από ανώτατο όριο το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί ο φόρος, αλλά είναι αυτονόητο ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμφωνούν ακόμη χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή στο Κράτος πηγής. Η παραχώρηση στην οποία προβαίνει το Κράτος πηγής υπό αυτές τις συμβάσεις αντισταθμίζεται με ελάφρυνση που παραχωρεί το Κράτος κατοικίας, προκειμένου να ληφθεί υπόψη ο φόρος που επιβάλλεται στο Κράτος πηγής (βλ. Άρθρα 23Α ή 23Β).

4. Ορισμένες χώρες δεν επιτρέπουν οι τόκοι που καταβάλλονται να εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας του καταβάλλοντα, εκτός εάν ο λήπτης είναι επίσης κάτοικος του ίδιου Κράτους ή φορολογείται σε αυτό. Ειδάλλως απαγορεύουν την έκπτωση. Το ερώτημα εάν η έκπτωση θα πρέπει να επι-

τρέπεται και στις περιπτώσεις που οι τόκοι καταβάλλονται από κάτοικο Συμβαλλόμενο Κράτους προς κάτοικο του έτερου Κράτους διαλαμβάνεται στην παράγραφο 4 του Άρθρου 24.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

### Παράγραφος 1

5. Η παράγραφος 1 θεσπίζει την αρχή ότι οι τόκοι που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορεί να φορολογούνται σε αυτό το έτερο Κράτος. Κατά τη διατύπωση αυτής της αρχής, δεν προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης υπέρ του Κράτους κατοικίας. Ο όρος «καταβάλλονται» έχει ευρύτατη έννοια, εφόσον καταβολή σημαίνει εκπλήρωση της υποχρέωσης να τεθεί το ποσό στη διάθεση του δανειστή με τον τρόπο που απαιτείται συμβατικά ή σύμφωνα με τα συναλλακτικά ήθη.

6. Το Άρθρο αφορά μόνο τους τόκους που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Δεν εφαρμόζεται κατά συνέπεια σε τόκους που προκύπτουν σε τρίτο κράτος ή σε τόκους που προκύπτουν σε Συμβαλλόμενο Κράτος και είναι αποδοτέοι σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία διαθέτει μια επιχείρηση του εν λόγω Κράτους στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος (για αυτές τις περιπτώσεις, βλ. παραγράφους 4 έως 6 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 21).

### Παράγραφος 2

7. Η παράγραφος 2 επιφυλάσσει υπέρ του Κράτους στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι δικαίωμα φορολόγησής τους, αλλά περιορίζει την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος ορίζοντας ανώτατο όριο για τον φόρο, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10 τοις εκατό. Αυτός ο συντελεστής μπορεί να θεωρηθεί εύλογο ανώτατο όριο, λαμβάνοντας υπόψη ότι το Κράτος πηγής δικαιούται ήδη να φορολογεί τα κέρδη ή το εισόδημα που προκύπτει στην επικράτειά του από επενδύσεις που χρηματοδοτούνται με δανειακά κεφάλαια. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν σε διμερείς διαπραγματεύσεις να συμφωνούν χαμηλότερη φορολόγηση ή αποκλειστική φορολόγηση στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου, ως προς όλες τις πληρωμές τόκων ή, όπως επεξηγείται στη συνέχεια, ως προς συγκεκριμένες κατηγορίες τόκων.

7.1 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η προσέγγιση της παραγράφου 2, δηλαδή το να επιτρέπεται να φορολογούνται στην πηγή οι καταβολές τόκων, μπορεί να συνιστά εμπόδιο για το διεθνές εμπόριο ή μπορεί να μην θεωρείται σκόπιμο για άλλους λόγους. Για παράδειγμα, όταν ο δικαιούχος των τόκων έχει καταφύγει στο δανεισμό προκειμένου να χρηματοδοτήσει τη συναλλαγή από την οποία προκύπτουν οι τόκοι, το κέρδος που αποκομίζεται μέσω των τόκων είναι πολύ χαμηλότερο από το ονομαστικό ποσό των τόκων που εισπραττονται. Εάν οι καταβαλλόμενοι τόκοι ισούνται ή υπερβαίνουν τους εισπραττόμενους, δεν υπάρχει καθόλου κέρδος ή προκύπτει ακόμη και ζημία. Το πρόβλημα σε αυτήν την περίπτωση δεν μπορεί να επιλυθεί από το Κράτος κατοικίας, καθώς στο Κράτος φορολογίας του δικαιούχου ο επιβαλλόμενος φόρος θα είναι χαμηλός ή και μηδενικός, εάν ο δικαιούχος φορολογηθεί επί του καθαρού κέρδους που αποκτά από τη συναλλαγή. Τούτο το πρόβλημα προκύπτει επειδή ο φόρος στο Κράτος πηγής κατά κανόνα επιβάλλεται επί του ακαθάριστου ποσού των τόκων ανεξαρτήτως των εξόδων που έχουν προηγηθεί προκειμένου να αποκτηθούν οι εν λόγω τόκοι. Για να παρακάμψουν αυτό το πρόβλημα, στην πράξη οι δανειστές έχουν την τάση να μετακυλίνουν στον οφειλέτη το βάρος της φορολογίας που επιβάλλεται από το

Κράτος πηγής επί των τόκων και ως εκ τούτου αυξάνουν το επιτόκιο που χρεώνεται στον οφειλέτη, του οποίου η οικονομική επιβάρυνση αυξάνεται στη συνέχεια κατά το ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που είναι πληρωτέος στο Κράτος πηγής.

7.2 Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμπεριλαμβάνουν μια πρόσθετη παράγραφο που να προβλέπει την αποκλειστική φορολογία ορισμένων τόκων στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου. Το προίμιο της παραγράφου αυτής, η οποία ακολουθείται από εδάφια που περιγράφουν τις διάφορες κατηγορίες τόκων που καθίστανται αντικείμενο του χειρισμού αυτού (βλ. κατωτέρω), μπορεί να έχει την εξής διατύπωση:

«3. Παρά τις διατάξεις της παραγράφου 2, οι τόκοι που αναφέρονται στην παράγραφο 1 φορολογούνται μόνον στο Συμβαλλόμενο Κράτος κατοικίας του λήπτη, εφόσον ο δικαιούχος των τόκων είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους, και:

α) [περιγραφή της σχετικής κατηγορίας τόκων] ...»

7.3 Στη συνέχεια ακολουθούν ορισμένες κατηγορίες τόκων που τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να εξετάσουν για τους σκοπούς της ανωτέρω παραγράφου 7.2.

### **Τόκοι που καταβάλλονται προς ένα Κράτος, τις πολιτικές του υποδιαιρέσεις και προς κεντρικές τράπεζες**

7.4 Ορισμένα Κράτη αποφεύγουν να επιβάλλουν φορολογία στο εισόδημα που αποκτάται από άλλα Κράτη, τουλάχιστον στο βαθμό που το εν λόγω εισόδημα προκύπτει από κυριαρχικές δραστηριότητες. Στις διμερείς συμβάσεις τους, πολλά Κράτη επιλέγουν να επιβεβαιώνουν ή να αποσαφηνίζουν το πεδίο εφαρμογής αυτής της εξαιρέσης ως προς τους τόκους. Συνεπώς, τα Κράτη που επιθυμούν κάτι τέτοιο μπορούν να συμφωνούν να συμπεριλαμβάνουν την ακόλουθη κατηγορία τόκων, σε παράγραφο που προβλέπει την εξαίρεση ορισμένων τόκων από τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής:

«α) είναι το εν λόγω Κράτος ή η κεντρική τράπεζα, πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή του».

### **Τόκοι που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από τις πολιτικές υποδιαιρέσεις του**

7.5 Όταν το πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους είναι το ίδιο το Κράτος, μια πολιτική υποδιάρθρωσή του ή δημόσιος φορέας, τελικά είναι πολύ πιθανό ο επιβαλλόμενος στην πηγή φόρος στην πραγματικότητα να βαρύνει το Κράτος, εάν ο δανειστής αυξήσει το επιτόκιο προκειμένου να αντισταθμίσει τον επιβαλλόμενο στην πηγή φόρο. Σε αυτή την περίπτωση, τα τυχόν πλεονεκτήματα από τη φορολόγηση των τόκων στην πηγή εκ μέρους του Κράτους ακυρώνονται από την αύξηση στο κόστος του δανεισμού του. Κατά συνέπεια, σε πολλά Κράτη προβλέπεται ότι αυτοί οι τόκοι απαλλάσσονται από τη φορολόγηση στην πηγή. Τα Κράτη μπορούν να συμφωνούν να συμπεριλαμβάνουν την ακόλουθη κατηγορία τόκων, σε παράγραφο που προβλέπει την εξαίρεση ορισμένων τόκων από τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής:

«β) εάν οι τόκοι καταβάλλονται από το Κράτος στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι ή από πολιτική υποδιάρθρωση, τοπική αρχή ή δημόσιο φορέα του εν λόγω Κράτους,»

Σε αυτόν τον προτεινόμενο όρο, ως «δημόσιος φορέας» (statutory body) νοείται κάθε φορέας του δημοσίου τομέα. Ανάλογα με την εσωτερική τους νομοθεσία και την ορολογία που εφαρμόζουν, ορισμένα Κράτη, αναφερόμενα στους εν λόγω φορείς, μπορούν να χρησιμοποιούν όρους όπως «υπηρεσία ή όργανο» (agency or instrumentality) ή «νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου» (personne morale de droit public).

### **Τόκοι που καταβάλλονται στο πλαίσιο προγραμμάτων χρηματοδότησης εξαγωγών**

7.6 Προκειμένου να προάγουν το διεθνές εμπόριο, πολλά Κράτη έχουν συστήσει προγράμματα ή υπηρεσίες χρηματοδότησης εξαγωγών, που είτε παρέχουν άμεσα δάνεια για εξαγωγές, είτε ασφαλίζουν ή παρέχουν εγγύηση για τέτοια δάνεια που χορηγούνται από επιχειρήσεις χορήγησης δανείων. Δεδομένου ότι αυτός ο τύπος χρηματοδότησης βασίζεται σε κρατικά κονδύλια, ορισμένα Κράτη προβλέπουν διμερώς ότι οι τόκοι που προκύπτουν από δάνεια που εντάσσονται σε αυτά τα προγράμματα απαλλάσσονται από τη φορολόγηση στην πηγή. Τα Κράτη μπορούν να συμφωνούν να συμπεριλαμβάνουν την ακόλουθη κατηγορία τόκων, σε παράγραφο που προβλέπει την εξαιρέση ορισμένων τόκων από τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής:

«γ) εάν οι τόκοι καταβάλλονται σε σχέση με δάνειο, απαίτηση χρέους ή πίστωση που είτε οφείλεται στο εν λόγω Κράτος, είτε πραγματοποιείται, χορηγείται, τελεί υπό την εγγύηση ή ασφαλίζεται από το εν λόγω Κράτος ή από πολιτική υποδιαίρεση, τοπική αρχή ή υπηρεσία χρηματοδότησης εξαγωγών του εν λόγω Κράτους».

### **Τόκοι που καταβάλλονται προς πιστωτικά ιδρύματα**

7.7 Το πρόβλημα που περιγράφεται στην παράγραφο 7.1, που στην ουσία προκύπτει επειδή η φορολογία από το Κράτος πηγής κατά κανόνα επιβάλλεται επί του ακαθάριστου ποσού των τόκων και συνεπώς αγνοεί το πραγματικό ποσό του εισοδήματος που αποκομίζεται από τη συναλλαγή για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι, έχει ιδιαίτερη σημασία στην περίπτωση των πιστωτικών ιδρυμάτων. Για παράδειγμα, μια τράπεζα συνήθως χρηματοδοτεί το δάνειο που χορηγεί με κεφάλαια που έχει δανειστεί και, ειδικότερα, με κεφάλαια από καταθέσεις. Δεδομένου ότι το Κράτος πηγής, κατά τον προσδιορισμό του ποσού του πληρωτέου φόρου στους τόκους, συνήθως αγνοεί το κόστος των κεφαλαίων για την τράπεζα, το ποσό του φόρου ενδέχεται να αποτρέπει την πραγματοποίηση της συναλλαγής, εκτός εάν το εν λόγω ποσό βαρύνει τον οφειλέτη. Για το λόγο αυτό, σε πολλά Κράτη προβλέπεται ότι οι τόκοι που καταβάλλονται προς πιστωτικό ίδρυμα, όπως π.χ. προς τράπεζα, απαλλάσσονται από τη φορολόγηση στην πηγή. Τα Κράτη που επιθυμούν κάτι τέτοιο μπορούν να συμφωνούν να συμπεριλάβουν τον εξής τόκο, σε παράγραφο που προβλέπει την εξαιρέση ορισμένων τόκων από τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής:

«δ) είναι πιστωτικό ίδρυμα».

### **Τόκοι επί των πωλήσεων με πίστωση**

7.8 Τα μειονεκτήματα που περιγράφονται στην παράγραφο 7.1 προκύπτουν συχνά και στις περιπτώσεις των πωλήσεων εξοπλισμού με πίστωση και σε άλλες πωλήσεις με εμπορικές πιστώσεις. Ο προμηθευτής σε αυτές τις περιπτώσεις πολύ συχνά απλά μετακυλύει στον πελάτη, χωρίς πρόσθετη χρέωση, την τιμή που θα όφειλε να καταβάλει ο ίδιος σε μια τράπεζα ή σε μια υπηρεσία χρηματοδότησης εξαγωγών για τη χρηματοδότηση της πίστωσης. Σε αυτές τις περιπτώσεις οι τόκοι είναι μάλλον στοιχείο της τιμής πώλησης παρά εισόδημα από επενδεδυμένα κεφάλαια. Στην πραγματικότητα, σε πολλές περιπτώσεις, οι τόκοι που ενσωματώνονται στα ποσά των πληρωτέων δόσεων είναι δύσκολο να διακριθούν από την τιμή πώλησης καθ' εαυτή. Συνεπώς, τα Κράτη μπορούν να συμπεριλαμβάνουν τους τόκους που προκύπτουν από τέτοιου είδους πωλήσεις με πίστωση, σε παράγραφο που προβλέπει την εξαιρέση ορισμένων τόκων από τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής, προσθέτοντας το εξής εδάφιο:

«ε) εάν οι τόκοι καταβάλλονται για οφειλή που προκύπτει ως αποτέλεσμα πώλησης εξοπλισμού, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών με πίστωση.»



7.9 Οι κατηγορίες πωλήσεων με πίστωση στις οποίες αναφέρεται αυτός ο προτεινόμενος όρος περιλαμβάνουν όχι μόνο τις πωλήσεις ολοκληρωμένων μονάδων, αλλά και τις πωλήσεις μεμονωμένων μερών τους. Οι πωλήσεις που χρηματοδοτούνται μέσω ενός γενικού ανοίγματος πίστωσης που παρέχει ο πωλητής στον πελάτη συνιστούν επίσης πωλήσεις με πίστωση για τους σκοπούς του όρου. Επίσης, είναι αδιάφορο εάν οι τόκοι προβλέπονται ξεχωριστά ως επιπρόσθετοι στην τιμή πώλησης ή περιλαμβάνονται από την αρχή στην τιμή η οποία καταβάλλεται με δόσεις.

### **Τόκοι που καταβάλλονται σε ορισμένους φορείς οι οποίοι απαλλάσσονται της φορολογίας (π.χ. συνταξιοδοτικά ταμεία)**

7.10 Σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία πολλών Κρατών, τα συνταξιοδοτικά ταμεία και άλλοι ανάλογοι φορείς κατά κανόνα απαλλάσσονται από την επιβολή φόρου σε εισοδήματα από επενδύσεις. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα της φορολογικής μεταχείρισης όσον αφορά τις επενδύσεις αυτών των φορέων στο εσωτερικό μιας χώρας και στην αλλοδαπή, ορισμένα Κράτη προβλέπουν διμερώς ότι το εισόδημα, περιλαμβανομένων των τόκων, που αποκτάται από τέτοιου είδους φορέα, κάτοικο του άλλου Κράτους, απαλλάσσεται και από τη φορολογία στην πηγή. Τα Κράτη που επιθυμούν κάτι τέτοιο μπορούν να συμφωνήσουν διμερώς επί ενός όρου με διατύπωση ανάλογη με αυτήν του όρου που υπάρχει στην παράγραφο 69 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 18.

7.11 Εάν τα Συμβαλλόμενα Κράτη δεν επιθυμούν να απαλλάξουν πλήρως οποιαδήποτε ή όλες τις ανωτέρω κατηγορίες τόκων από τη φορολογία στο Κράτος πηγής, μπορεί να επιθυμούν να εφαρμόζουν σε αυτές χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από αυτόν που προβλέπεται στην παράγραφο 2 (αυτή η λύση, ωστόσο, δεν είναι πολύ πρακτική στην περίπτωση των τόκων που καταβάλλονται από ένα Κράτος, από πολιτική υποδιαίρεση ή από δημόσιο φορέα του εν λόγω Κράτους). Σε αυτή την περίπτωση, η παράγραφος 2 θα μπορούσε να έχει την εξής διατύπωση:

«2. Μπορεί όμως αυτοί οι τόκοι να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά, αν ο δικαιούχος των τόκων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει:

- α) [χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής] τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού των τόκων, για τόκους που καταβάλλονται [περιγραφή της αντίστοιχης κατηγορίας τόκων]...
- β) 10 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού των τόκων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.»

Εάν τα Συμβαλλόμενα Κράτη συμφωνούν στην απαλλαγή ορισμένων από τις ανωτέρω κατηγορίες τόκων, η εν λόγω εναλλακτική διατύπωση του όρου θα ακολουθείται από μια τρίτη παράγραφο, όπως αναφέρεται ανωτέρω στην παράγραφο 7.2.

7.12 Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να προσθέτουν στις κατηγορίες τόκων που απαριθμούνται στις ανωτέρω παραγράφους και άλλες κατηγορίες για τις οποίες κρίνουν ότι η επιβολή φόρου στο Κράτος πηγής δεν είναι επιθυμητή.

8. Εφιστάται η προσοχή στην ακόλουθη περίπτωση: ο δικαιούχος των τόκων που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος είναι εταιρεία που έχει την κατοικία της στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος· το σύνολο ή μέρος του κεφαλαίου της κατέχεται από μετόχους που κατοικούν εκτός του εν λόγω έτερου Κράτους· η πρακτική της δεν είναι να διανέμει τα κέρδη της υπό τη μορφή μερι-

σμάτων· τέλος, απολαμβάνει προνομιακής φορολογική μεταχείριση (εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, εταιρεία με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία). Σε μια τέτοια περίπτωση είναι πιθανό να τεθεί το ερώτημα εάν μπορεί να δικαιολογηθεί ο περιορισμός του φόρου στο Κράτος πηγής των τόκων, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2. Όταν διεξάγονται διμερείς διαπραγματεύσεις, ενδέχεται να είναι δέον να συμφωνηθούν ειδικές εξαιρέσεις στον κανόνα φορολόγησης που θέτει το παρόν Άρθρο, προκειμένου να προσδιοριστεί η μεταχείριση που εφαρμόζεται σε αυτές τις εταιρείες.

8.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)

8.2 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)

9. Η προϋπόθεση περί δικαιούχου (beneficial owner) εισήχθη στην παράγραφο 2 του Άρθρου 11 προκειμένου να διευκρινιστεί το νόημα της φράσης «καταβάλλονται ... σε κάτοικο» όπως χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του Άρθρου. Καθίσταται έτσι σαφές ότι το Κράτος πηγής δεν είναι υποχρεωμένο να αποποιηθεί τα δικαιώματά του για επιβολή φορολογίας στο εισόδημα από τόκους απλώς και μόνο επειδή το εισόδημα είχε ως άμεσο λήπτη κάτοικο του Κράτους με το οποίο το Κράτος πηγής είχε συνάψει σύμβαση. Ο όρος «δικαιούχος» δεν χρησιμοποιείται με στενή τεχνική έννοια· πρέπει να εκληφθεί εντός των συμφραζομένων του και υπό το πρίσμα του αντικείμενου και των σκοπών της Σύμβασης, που περιλαμβάνουν την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

10. Ελάφρυνση ή εξαίρεση σε σχέση με ένα στοιχείο εισοδήματος χορηγείται από το Κράτος πηγής σε κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους για την αποφυγή, πλήρως ή εν μέρει, της διπλής φορολογίας που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την παράλληλη φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος από το Κράτος κατοικίας. Στην περίπτωση που ένα στοιχείο εισοδήματος εισπράττεται από κάτοικο Συμβαλλόμενου Κράτους που ενεργεί υπό την ιδιότητα αντιπροσώπου ή παρένθετο προσώπου θα ήταν ασυνεπές ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό της Σύμβασης να χορηγεί το Κράτος πηγής ελάφρυνση ή εξαίρεση λόγω του γεγονότος ότι ο άμεσος λήπτης του εισοδήματος έχει την ιδιότητα του κατοίκου του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Σε αυτή την περίπτωση, ο άμεσος λήπτης του εισοδήματος μπορεί να θεωρείται μεν κάτοικος αλλά δεν συντρέχει ενδεχόμενο διπλής φορολογίας ως αποτέλεσμα αυτής της ιδιότητας, δεδομένου ότι ο λήπτης δεν αντιμετωπίζεται ως κύριος του εισοδήματος από φορολογικής άποψης στο Κράτος κατοικίας. Θα ήταν εξίσου ασυνεπές ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό της Σύμβασης να χορηγεί το Κράτος πηγής ελάφρυνση ή εξαίρεση στην περίπτωση που ένας κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους, άλλος από αντιπρόσωπο ή παρένθετο πρόσωπο, ενεργεί απλώς ως διάυλος για ένα άλλο πρόσωπο που στην πράξη επωφελείται του εν λόγω εισοδήματος. Για αυτούς τους λόγους, η έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων με τίτλο «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» (Συμβάσεις για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας και χρήση εταιρειών-διαύλων)<sup>1</sup> καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μια εταιρεία-διάυλος δεν μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να θεωρηθεί δικαιούχος εάν, παρόλο που είναι τυπικά ο κύριος του εισοδήματος, διαθέτει από πρακτικής άποψης εξουσίες τόσο περιορισμένες ώστε να καθίσταται ως προς το εν λόγω εισόδημα απλός εντολοδόχος ή διαχειριστής που ενεργεί για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών.

11. Με την επιφύλαξη των υπόλοιπων όρων που επιβάλλει το Άρθρο, ο περιορισμός του φόρου στο Κράτος πηγής παραμένει δυνατός όταν ένας ενδιάμεσος, όπως ένας αντιπρόσωπος ή παρένθετο πρόσωπο που βρίσκεται σε Συμβαλλόμενο ή τρίτο κράτος, διαμεσολαβεί μεταξύ του δικαιού-

1. Αναπαράγεται στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(6)-1.

χου και του καταβάλλοντα αλλά ο δικαιούχος είναι κάτοικος του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους (το κείμενο του Υποδείγματος τροποποιήθηκε το 1995 για τη διευκρίνιση αυτού του σημείου, που αποτελεί πάγια θέση όλων των Κρατών Μελών). Τα Κράτη που επιθυμούν να εκφράσουν αυτό το σημείο ακόμη πιο ρητά μπορούν να το πράξουν στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων.

12. Η παράγραφος δεν ορίζει τίποτα σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης στο Κράτος πηγής. Αφήνει κατά συνέπεια ελεύθερο το εν λόγω Κράτος να εφαρμόσει την δική του νομοθεσία, και ιδίως να εισπράξει τον φόρο είτε με αφαίρεση του φόρου στην πηγή είτε μέσω υποβολής δήλωσης. Στο παρόν Άρθρο δεν διαλαμβάνονται ζητήματα διαδικασίας. Κάθε Κράτος πρέπει να είναι σε θέση να εφαρμόζει τη διαδικασία που προβλέπεται στο δίκαιό του (βλ. ωστόσο την παράγραφο 26.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 1). Ειδικά ερωτήματα προκύπτουν όσον αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες εμπλέκονται τρία Κράτη (βλ. παράγραφο 53 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 24).

13. Δεν ορίζεται εάν η ελάφρυνση στο Κράτος πηγής πρέπει να προϋποθέτει τη φορολογία των τόκων στο Κράτος κατοικίας. Αυτό το ζήτημα μπορεί να επιλυθεί μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

14. Το Άρθρο δεν περιέχει κανέναν όρο ως προς το πώς το Κράτος όπου βρίσκεται η κατοικία του δικαιούχου μπορεί να λάβει υπόψη τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής των τόκων. Αυτό το ζήτημα ρυθμίζεται στα Άρθρα 23 Α και 23 Β.

15. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

16. (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)

17. (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)

### Παράγραφος 3

18. Στην παράγραφο 3 καθορίζεται το περιεχόμενο του όρου «τόκοι» για την εφαρμογή της φορολογικής μεταχείρισης που ορίζεται στο Άρθρο. Ο όρος γενικά περιλαμβάνει το εισόδημα από απαιτήσεις χρεών κάθε είδους είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι και είτε παρέχουν είτε δεν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη. Ο όρος «απαιτήσεις χρεών κάθε είδους» (debt claims) προφανώς περιλαμβάνει χρηματικές καταθέσεις και ασφάλειες σε χρήμα, καθώς και κρατικά χρεόγραφα, ομολογίες και χρεωστικούς τίτλους, αν και τα τρία τελευταία αναφέρονται ρητά, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας τους και ορισμένων ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζουν. Γίνεται δεκτό, αφενός ότι οι τόκοι απαιτήσεων εξασφαλισμένων με υποθήκη εμπίπτουν στην κατηγορία του εισοδήματος από κινητές αξίες (income from movable capital, revenus de capitaux mobiliers), ακόμη και εάν σε ορισμένες χώρες εξομοιώνονται με εισόδημα από ακίνητη περιουσία, και αφετέρου ότι οι απαιτήσεις χρεών, και ειδικότερα οι ομολογίες και οι χρεωστικοί τίτλοι, που ενσωματώνουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη θεωρούνται, παρ' όλ' αυτά, δάνεια εάν από το γενικό χαρακτήρα της σύμβασης συνάγεται η ύπαρξη έντοκου δανείου.

19. Κανονικά δεν πρέπει να θεωρούνται μερίσματα οι τόκοι από ομολογίες με δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη, ούτε οι τόκοι από μετατρέψιμες ομολογίες, έως το χρόνο της πραγματικής μετατροπής τους σε μετοχές. Ωστόσο, οι τόκοι από αυτές τις ομολογίες θα πρέπει να θεωρούνται μερίσματα όταν το δάνειο μοιράζει ουσιαστικά τους κινδύνους που αναλαμβάνει η οφειλέτρια εταιρεία (βλ. μεταξύ άλλων την παράγραφο 25 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10). Σε καταστάσεις εικαζόμενης υποκεφαλαιοδότησης (thin capitalization), μερικές φορές είναι δύσκολη η διάκριση μεταξύ μερισμάτων και τόκων και προκειμένου να αποφεύγεται η αλληλοεπικάλυψη των αντίστοιχων κατηγοριών εισοδήματος των Άρθρων 10 και 11, πρέπει να διευκρινιστεί ότι

ο όρος «τόκοι», όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 11 δεν περιλαμβάνει στοιχεία εισοδήματος που ρυθμίζονται από το Άρθρο 10.

20. Ειδικότερα όσον αφορά τα κρατικά χρεόγραφα, τις ομολογίες και τους χρεωστικούς τίτλους, στο κείμενο ορίζεται ότι τα υπερτιμήματα (premiums) και τα χρηματικά έπαθλα που συνδέονται με αυτά συνιστούν τόκους. Γενικά, συνιστά τόκο από τίτλο δανείου και φορολογείται νομίμως ως τέτοιο στο Κράτος πηγής ό,τι καταβάλλεται από τον εκδότη του δανείου πέραν του ποσού που καταβάλλεται από τον δανειστή, δηλαδή οι δεδουλευμένοι τόκοι συν τυχόν υπερτιμήματα που καταβάλλονται κατά την εξαγορά ή την έκδοση. Εξ αυτού συνεπάγεται ότι όταν μια ομολογία ή ένας χρεωστικός τίτλος έχει εκδοθεί με τρέχουσα τιμή μεγαλύτερη της ονομαστικής, το πλεονάζον ποσό που έχει καταβάλει ο δανειστής πέραν του ποσού που του επιστρέφεται μπορεί να συνιστά αρνητικό τόκο που εκπίπτει από τους φορολογητέους τόκους. Αντιθέτως, κέρδη τα οποία αποκομίζει ή ζημίες τις οποίες υφίσταται ο κάτοχος μιας τέτοιας κινητής αξίας από την πώλησή της σε άλλο πρόσωπο δεν εμπίπτουν στην έννοια των τόκων. Αυτά τα κέρδη ή ζημίες μπορούν, ανάλογα με την περίπτωση, να συνιστούν είτε κέρδη ή ζημίες από εμπορικές επιχειρήσεις, είτε κεφαλαιακά κέρδη ή ζημίες, είτε εισόδημα που εμπίπτει στο Άρθρο 21.

21. Επιπλέον, ο ορισμός των τόκων στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 είναι κατ' αρχήν περιοριστικός. Κρίθηκε προτιμότερο να μην περιληφθεί στο κείμενο επικουρική παραπομπή στις εσωτερικές νομοθεσίες. Αυτή η επιλογή βασίζεται στους εξής λόγους:

- α) ο ορισμός πρακτικά καλύπτει όλα τα είδη εισοδήματος που θεωρούνται τόκοι στις διάφορες εσωτερικές νομοθεσίες,
- β) η διατύπωση που επιλέχθηκε παρέχει μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου και διασφαλίζει ότι οι συμβάσεις θα παραμείνουν ανεπηρέαστες από τυχόν μελλοντικές μεταβολές στην εσωτερική νομοθεσία οποιασδήποτε χώρας,
- γ) στο Υπόδειγμα Σύμβασης οι αναφορές της εσωτερικής νομοθεσίας πρέπει να αποφεύγονται όσο το δυνατόν περισσότερο.

Παρ' όλ' αυτά, είναι κατανοητό ότι σε μια διμερή σύμβαση, δύο Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να διευρύνουν το περιεχόμενο της διατύπωσης ώστε να περιλαμβάνει οποιοδήποτε εισόδημα που φορολογείται ως τόκος βάσει οποιασδήποτε από τις δύο εσωτερικές νομοθεσίες, αλλά το οποίο δεν καλύπτεται από τον ορισμό· σε αυτές τις περιπτώσεις είναι πιθανόν να προτιμούν να γίνεται αναφορά στις εσωτερικές νομοθεσίες τους.

21.1 Ο ορισμός των τόκων στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 κανονικά δεν εφαρμόζεται για πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ορισμένων μη παραδοσιακών χρηματοπιστωτικών μέσων, στα οποία δεν υφίσταται υποκείμενη οφειλή (π.χ. πράξεις ανταλλαγής επιτοκίων (interest rate swaps)). Ωστόσο, ο ορισμός έχει εφαρμογή στο βαθμό που ένα δάνειο θεωρείται υπαρκτό εξαιτίας κάποιου κανόνα «υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου», ή κάποιας αρχής «κατάχρησης δικαιώματος» ή άλλης σχετικής θεωρίας.

22. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 αποκλείει από το πεδίο του ορισμού των τόκων τις ποινές για εκπρόθεσμη καταβολή, αλλά τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να παραλείπουν αυτό το εδάφιο και να χειρίζονται τις ποινές ως τόκους στις διμερείς συμβάσεις τους. Οι ποινές που μπορεί να είναι πληρωτέες βάσει σύμβασης, των συναλλακτικών ηθών ή δικαστικής απόφασης συνίστανται είτε σε καταβολές που υπολογίζονται με βάση το χρόνο, είτε σε καθορισμένα ποσά. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να συνδυάζουν και τις δύο μορφές καταβολής. Ακόμη και όταν προσδιορίζονται με βάση το χρόνο συνιστούν μάλλον κάποια ειδικής μορφής αποζημίωση για τη ζημία που υπέστη ο δανειστής από την καθυστέρηση του οφειλέτη κατά την εκπλήρωση

των υποχρεώσεών του, παρά εισόδημα από κεφάλαιο. Επιπλέον, ζητήματα ασφάλειας δικαίου και πρακτικής ευκολίας καθιστούν προτιμότερο να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση όλες οι ποινές αυτού του είδους, με όποια μορφή και εάν καταβάλλονται. Εξάλλου, τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να εξαιρούν από την εφαρμογή του Άρθρου 11 κάθε είδους τόκους οι οποίοι θεωρούν ότι πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μερίσματα.

23. Τέλος, προκύπτει το ερώτημα εάν οι ισόβιες πρόσοδοι θα πρέπει να εξομοιώνονται με τους τόκους. Θεωρείται ότι κάτι τέτοιο δεν είναι σκόπιμο. Από την άλλη πλευρά, οι ισόβιες πρόσοδοι που χορηγούνται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας αναφέρονται στο Άρθρο 18 και υπόκεινται στους κανόνες που ρυθμίζουν τις συντάξεις. Από την άλλη, παρόλο που αληθεύει ότι οι δόσεις ισοβίων προσόδων που έχουν αγοραστεί περιλαμβάνουν ένα στοιχείο τόκων επί του κεφαλαίου αγοράς καθώς και επιστροφή κεφαλαίου και κατά συνέπεια συνιστούν πολιτικούς καρπούς («fruits civils») που καθίστανται δεδουλευμένοι κάθε ημέρα, θα ήταν δύσκολο για πολλές χώρες να διακρίνουν μεταξύ του στοιχείου που αντιστοιχεί σε εισόδημα από κεφάλαιο και του στοιχείου που αντιστοιχεί σε επιστροφή κεφαλαίου απλώς για να φορολογούν το στοιχείο του εισοδήματος στην ίδια κατηγορία με το εισόδημα από κινητές αξίες. Οι φορολογικές νομοθεσίες συχνά περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις που κατατάσσουν τις ισόβιες προσόδους στην κατηγορία των μισθών, των ημερομισθίων και των συντάξεων και τις φορολογούν αναλόγως.

#### Παράγραφος 4

24. Ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι τα μερίσματα, οι τόκοι και τα δικαιώματα που προκύπτουν από πηγές εντός της επικράτειάς τους και είναι πληρωτέα σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων Κρατών δεν εμπίπτουν στο πεδίο του διακανονισμού που αποσκοπεί στη μη φορολόγηση των εν λόγω προσώπων τόσο στο Κράτος πηγής όσο και στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου όταν ο δικαιούχος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος πηγής. Η παράγραφος 4 δεν βασίζεται στην προσέγγιση αυτή, η οποία αναφέρεται μερικές φορές ως «η θεωρία της έλξης της μόνιμης εγκατάστασης» (the force of attraction of the permanent establishment). Δεν ορίζει ότι οι τόκοι που λαμβάνει ένα κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους από πηγή που βρίσκεται στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος πρέπει υποχρεωτικά, επί τη βάση τεκμηρίου ή και πλάσματος δικαίου, να σχετίζονται με τυχόν μόνιμη εγκατάσταση που ο εν λόγω κάτοικος ενδέχεται να έχει στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, οπότε το εν λόγω Κράτος δεν υποχρεούται να περιορίσει τη φορολογία του σε αυτή την περίπτωση. Η παράγραφος αυτή προβλέπει απλώς ότι στο Κράτος πηγής οι τόκοι υπόκεινται σε φορολογία ως μέρος των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης που διαθέτει εκεί ο δικαιούχος ο οποίος είναι κάτοικος του έτερου Κράτους, εφόσον καταβάλλονται σε σχέση με απαιτήσεις χρεών που ανήκουν στο ενεργητικό της μόνιμης εγκατάστασης ή άλλως που συνδέονται ουσιαστικά με την εν λόγω εγκατάσταση. Στην περίπτωση αυτή, η παράγραφος 4 απαλλάσσει το Κράτος πηγής των τόκων από κάθε περιορισμό δυνάμει του Άρθρου. Οι ανωτέρω επεξηγήσεις συνάδουν με αυτές των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7.

25. Έχει διατυπωθεί η άποψη ότι η παράγραφος θα μπορούσε να οδηγήσει σε καταχρήσεις μέσω της μεταβίβασης δανείων σε μόνιμες εγκαταστάσεις που συστήνονται αποκλειστικά για τον σκοπό αυτό σε χώρες που επιφυλάσσουν προνομιακή μεταχείριση στο εισόδημα από τόκους. Εκτός από το γεγονός ότι τέτοιου είδους καταχρηστικές συναλλαγές ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα την ενεργοποίηση κανόνων εσωτερικού δικαίου κατά των καταχρηστικών πρακτικών, πρέπει να αναγνωριστεί ότι μια δεδομένη τοποθεσία μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν εκεί διεξάγονται επιχειρηματικές δραστηριότητες και, επίσης, ότι η προϋπόθεση να «συνδέεται

ουσιαστικά» η απαίτηση χρέους με την εν λόγω τοποθεσία προϋποθέτει ότι η απαίτηση χρέους συνδέεται πραγματικά με την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα.

## Παράγραφος 5

26. Σε αυτή την παράγραφο τίθεται η αρχή ότι το Κράτος πηγής των τόκων είναι το Κράτος κατοικίας του προσώπου που τους καταβάλλει. Προβλέπεται, ωστόσο, μια εξαιρεση σε αυτόν τον κανόνα για την περίπτωση των τοκοφόρων δανείων που έχουν εμφανή οικονομική σύνδεση με μόνιμη εγκατάσταση στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος που ανήκει στον καταβάλλοντα τους τόκους. Εφόσον το δάνειο έχει συναφθεί για της ανάγκες της εν λόγω εγκατάστασης και η εγκατάσταση αυτή βαρύνεται με τους τόκους, στην παράγραφο ορίζεται ότι η πηγή των τόκων βρίσκεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και παραβλέπεται ο τόπος κατοικίας του κυρίου της μόνιμης εγκατάστασης, ακόμη και εάν κατοικεί σε τρίτο κράτος.

27. Εάν δεν υπάρχει οικονομική σύνδεση μεταξύ του δανείου από το οποίο προκύπτουν οι τόκοι και της μόνιμης εγκατάστασης, το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η εγκατάσταση δεν μπορεί εξ αυτού να λογίζεται ως το Κράτος όπου προκύπτουν οι τόκοι. Δεν δικαιούται να φορολογεί τους τόκους, ούτε καν εντός των ορίων ενός «ποσοστού φορολόγησης», ανάλογου με τη σημασία της μόνιμης εγκατάστασης. Μια τέτοια πρακτική θα ήταν ασύμβατη με την παράγραφο 5. Επιπλέον, οποιαδήποτε απόκλιση από τον κανόνα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 δικαιολογείται μόνον όταν η οικονομική σύνδεση μεταξύ του δανείου και της μόνιμης εγκατάστασης είναι επαρκώς ξεκάθαρη. Σχετικά μπορούν να διακριθούν ορισμένες πιθανές περιπτώσεις:

α) Η διοίκηση της μόνιμης εγκατάστασης έχει συνάψει δάνειο το οποίο χρησιμοποιεί για συγκεκριμένες ανάγκες της μόνιμης εγκατάστασης. Το εμφανίζει στο παθητικό της και καταβάλλει τους αντίστοιχους τόκους απευθείας στον δανειστή.

β) Η έδρα της επιχείρησης έχει συνάψει δάνειο, το προϊόν του οποίου χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τους σκοπούς μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε άλλη χώρα. Οι τόκοι εξυπηρετούνται από την έδρα αλλά επιβαρύνουν τελικά τη μόνιμη εγκατάσταση.

γ) Το δάνειο συνάπτεται από την έδρα της επιχείρησης και το προϊόν του χρησιμοποιείται για διάφορες μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες.

Στις περιπτώσεις α) και β) πληρούνται οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 και το Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται το Κράτος στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι. Η περίπτωση γ) ωστόσο δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 5, το γράμμα της οποίας αποκλείει την απόδοση περισσότερων της μίας πηγών στο ίδιο δάνειο. Επιπλέον, μια τέτοια λύση θα προκαλούσε σημαντικές διοικητικές δυσχέρειες και θα καθιστούσε αδύνατο για τους δανειστές να υπολογίζουν εκ των προτέρων τη φορολογία με την οποία επιβαρύνονται οι τόκοι. Επαφίεται εντούτοις στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη να περιορίζουν την εφαρμογή του τελευταίου όρου της παραγράφου 5 στην περίπτωση α) ή να την επεκτείνουν στην περίπτωση γ).

28. Η παράγραφος 5 δεν παρέχει λύση για την περίπτωση, την οποία και απαλλάσσει από τις ρυθμίσεις της, κατά την οποία αμφότεροι ο δικαιούχος και ο καταβάλλων είναι πράγματι κάτοικοι των Συμβαλλόμενων Κρατών αλλά το δάνειο έχει ληφθεί για τις ανάγκες μόνιμης εγκατάστασης που ανήκει στον καταβάλλοντα σε τρίτο κράτος και οι τόκοι επιβαρύνουν αυτή την εγκατάσταση. Κατά συνέπεια, με τη σημερινή διατύπωση της παραγράφου 5, μόνο το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται σε μια τέτοια περίπτωση. Οι τόκοι θεωρείται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος της κατοικίας του καταβάλλοντα και όχι στο τρίτο κράτος, στην επικράτεια του οποίου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για λογαριασμό της οποίας συνάφθηκε το δάνειο και από την οποία είναι πληρωτέοι

οι τόκοι. Έτσι, οι τόκοι φορολογούνται τόσο στο Συμβαλλόμενο Κράτος της κατοικίας του καταβάλλοντα, όσο και στο Συμβαλλόμενο Κράτος της κατοικίας του δικαιούχου. Ωστόσο, παρόλο που η διπλή φορολογία μεταξύ των δύο αυτών Κρατών αποτρέπεται από τις ρυθμίσεις του Άρθρου, δεν αποφεύγεται μεταξύ αυτών και του τρίτου κράτους, εάν το τελευταίο φορολογεί τους τόκους, όταν αυτοί επιβαρύνουν τη μόνιμη εγκατάσταση στην επικράτειά του, στην πηγή.

29. Έχει αποφασιστεί να μην περιληφθεί ρύθμιση για την ως άνω περίπτωση στη Σύμβαση. Ως εκ τούτου, το Συμβαλλόμενο Κράτος της κατοικίας του καταβάλλοντα δεν είναι αναγκασμένο να παραιτηθεί από τη φορολόγηση στην πηγή υπέρ του τρίτου κράτους, όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για λογαριασμό της οποίας συνάφθηκε το δάνειο και την οποία επιβαρύνουν οι τόκοι. Εάν δεν ίσχυε κάτι τέτοιο και το τρίτο κράτος δεν υπέβαλλε τους τόκους που επιβαρύνουν τη μόνιμη εγκατάσταση σε φορολόγηση στην πηγή, θα μπορούσαν να εμφανιστούν απόπειρες αποφυγής της φορολογίας στην πηγή στο Συμβαλλόμενο Κράτος, μέσω της χρήσης μόνιμης εγκατάστασης σε τρίτο κράτος. Τα Κράτη που δεν τα απασχολεί αυτό το ζήτημα και επιθυμούν να αντιμετωπίσουν το θέμα της προηγούμενης παραγράφου μπορούν να το πράξουν χρησιμοποιώντας στη μεταξύ τους διμερή σύμβαση την εναλλακτική διατύπωση της παραγράφου 5 που προτείνεται κατωτέρω στην παράγραφο 30. Ο κίνδυνος διπλής φορολογίας που μόλις προαναφέρθηκε μπορεί να αποφευχθεί και μέσω πολυμερούς σύμβασης. Επίσης, εάν στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 28 το Κράτος της κατοικίας του καταβάλλοντα και το τρίτο κράτος, όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για λογαριασμό της οποίας συνάφθηκε το δάνειο και την οποία επιβαρύνουν οι τόκοι, διεκδικούν από κοινού το δικαίωμα φορολόγησης των τόκων στην πηγή, τίποτα δεν εμποδίζει τα δύο αυτά Κράτη, μαζί και με, όπου αρμόζει, το Κράτος της κατοικίας του δικαιούχου, να συντονίζουν την εφαρμογή μέτρων αποφυγής της διπλής φορολογίας που θα προέκυπτε από την άσκηση των ως άνω δικαιωμάτων, κάνοντας χρήση, όπου είναι αναγκαίο, της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας (όπως προβλέπεται στην παράγραφο 3 του Άρθρου 25).

30. Όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 29, κάθε τέτοιου είδους διπλή φορολογία μπορεί να αποφεύγεται είτε μέσω πολυμερούς σύμβασης, είτε με τη συμφωνία μεταξύ του Κράτους κατοικίας του δικαιούχου και του Κράτους κατοικίας του καταβάλλοντα για τη διατύπωση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 ως εξής, κάτι που θα είχε ως αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου επί των τόκων, οι οποίοι πλέον θα εμπίπτουν στο Άρθρο 7 ή στο Άρθρο 21:

«Αν όμως το πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους, είτε είναι κάτοικος ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη είτε όχι, έχει σε Κράτος στο οποίο δεν είναι κάτοικος μόνιμη εγκατάσταση σε σχέση με την οποία προέκυψε η οφειλή για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι και οι τόκοι αυτοί βαρύνουν τη μόνιμη εγκατάσταση, τότε οι τόκοι αυτοί θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.»

31. Εάν δύο Συμβαλλόμενα Κράτη συμφωνήσουν σε διμερείς διαπραγματεύσεις να παραχωρήσουν στο Κράτος της κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος, τότε αυτοδικαίως δεν έχει νόημα να εισάγεται στη σύμβαση που ρυθμίζει τις μεταξύ τους σχέσεις ο όρος της παραγράφου 5 που καθορίζει το Κράτος πηγής του εν λόγω εισοδήματος. Είναι όμως εξίσου προφανές ότι σε μια τέτοια περίπτωση η διπλή φορολογία δεν αποφεύγεται πλήρως, εάν το πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους είναι κύριος, σε τρίτο κράτος που φορολογεί τους τόκους στην πηγή, μόνιμης εγκατάστασης για λογαριασμό της οποίας ελήφθη το δάνειο και την οποία βαρύνουν οι τόκοι του δανείου αυτού. Σε αυτή την περίπτωση ισχύουν όσα προβλέπονται στις παραγράφους 28 έως 30 ανωτέρω.

## Παράγραφος 6

32. Σκοπός αυτής της παραγράφου είναι ο περιορισμός της εφαρμογής των όρων περί φορολογίας των τόκων στις περιπτώσεις που λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και τρίτου προσώπου, το ποσό των καταβαλλόμενων τόκων υπερβαίνει το ποσό που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου, εάν ενεργούσαν ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Προβλέπει ότι σε μια τέτοια περίπτωση οι διατάξεις του Άρθρου εφαρμόζονται μόνο επί αυτού του τελευταίου ποσού και ότι το πλεονάζον μέρος των τόκων παραμένει φορολογητέο σύμφωνα με τις νομοθεσίες των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, με την επιφύλαξη των λοιπών διατάξεων της Σύμβασης.

33. Από το γράμμα του όρου καθίσταται σαφές ότι για την εφαρμογή της απαιτείται οι τόκοι που θεωρούνται πλεονάζοντες να οφείλονται στην ύπαρξη ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και τρίτου προσώπου. Ως παραδείγματα μπορούν να αναφερθούν περιπτώσεις που οι τόκοι καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που άμεσα ή έμμεσα ελέγχει τον καταβάλλοντα ή που ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από αυτόν ή υπάγεται σε όμιλο κοινών συμφερόντων με αυτόν. Επιπλέον, αυτά τα παραδείγματα είναι παρόμοια ή ανάλογα με τις περιπτώσεις του Άρθρου 9.

34. Εξάλλου, η έννοια της ειδικής σχέσης επίσης περιλαμβάνει τη συγγένεια εξ αίματος ή εξ αγχιστείας και γενικά κάθε κοινότητα συμφερόντων που διακρίνεται από τη νομική σχέση από την οποία προκύπτει η πληρωμή των τόκων.

35. Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση του πλεονάζοντος τμήματος των τόκων, πρέπει να εξακριβώνεται η ακριβής φύση του ανάλογα με τις περιστάσεις κάθε περίπτωσης, ώστε να προσδιορίζεται η κατηγορία εισοδήματος στην οποία πρέπει να υπαχθεί για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων των φορολογικών νομοθεσιών των ενδιαφερομένων Κρατών και των όρων της Σύμβασης. Αυτή η παράγραφος επιτρέπει μόνον τη διόρθωση του συντελεστή του τόκου και όχι τον χαρακτηρισμό του δανείου με τρόπο που να του αποδίδει χαρακτήρα εισφοράς στο μετοχικό κεφάλαιο. Για να είναι δυνατή μια τέτοια διόρθωση βάσει της παραγράφου 6 του Άρθρου 11, πρέπει κατ' ελάχιστον να αφαιρείται η περιοριστική πρόταση «λαμβάνομένης υπόψη της απαίτησης από χρέος για την οποία καταβάλλονται». Εάν κρίνεται ότι απαιτείται μεγαλύτερη σαφήνεια προθέσεων, μπορεί να προστίθεται η έκφραση «για οποιονδήποτε λόγο», μετά από τη λέξη «υπερβαίνει». Κάποια από αυτές τις εναλλακτικές εκδοχές θα ισχύει κάθε φορά που η πληρωμή των τόκων είναι πλεονάζουσα επειδή το ποσό του δανείου ή οι σχετικοί όροι του (συμπεριλαμβανομένου του επιτοκίου) δεν είναι αυτοί που θα είχαν συμφωνηθεί εάν δεν υπήρχε η ειδική σχέση. Παρ' όλ' αυτά, αυτή η παράγραφος μπορεί να επηρεάζει όχι μόνο τον λήπτη, αλλά και το πρόσωπο που καταβάλλει τους πλεονάζοντες τόκους και, εφόσον το επιτρέπει το δίκαιο του Κράτους πηγής, το πλεονάζον ποσό μπορεί να μην αναγνωρίζεται ότι εκπίπτει, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης. Σε περίπτωση που δύο Συμβαλλόμενα Κράτη αντιμετωπίζουν δυσκολίες στο να κρίνουν εφαρμοστέες τις λοιπές διατάξεις της Σύμβασης επί του πλεονάζοντος ποσού των τόκων, κατά περίπτωση, τίποτα δεν τα εμποδίζει να συμπεριλαμβάνουν πρόσθετες διευκρινίσεις στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6, εφόσον δεν τροποποιούν το γενικό σκοπό του όρου.

36. Εάν από τις αρχές και τους κανόνες των εσωτερικών τους δικαίων τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη υποχρεούνται να εφαρμόζουν διαφορετικά Άρθρα της Σύμβασης για τη φορολογία του πλεονάζοντος ποσού, είναι αναγκαίο, για την επίλυση της δυσχέρειας, να καταφεύγουν στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται από τη Σύμβαση.



### Παρατήρηση επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

37. Ο *Καναδάς* και το *Ηνωμένο Βασίλειο* δεν τηρούν την παράγραφο 18 ανωτέρω. Σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία, ορισμένες πληρωμές τόκων αντιμετωπίζονται ως μερίσματα και άρα ρυθμίζονται από το Άρθρο 10.

### Παράγραφος 2

#### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

38. Το *Μεξικό*, η *Ουγγαρία*, η *Πορτογαλία*, η *Σλοβακία* και η *Τουρκία* επιφυλάσσονται για το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 2.

39. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

40. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να φορολογούν ορισμένα είδη υπό αίρεση τόκων με τον συντελεστή που ισχύει για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου, σύμφωνα με το εδάφιο β) της παραγράφου 2 του Άρθρου 10. Επίσης επιφυλάσσονται του δικαιώματος να φορολογούν βάσει της νομοθεσίας τους ένα είδος τόκων που αποτελεί «προσαύξηση ως προς υπολειμματική συμμετοχή σε όχημα που επενδύει σε υποθήκες ακινήτων».

### Παράγραφος 3

41. Το *Μεξικό* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να θεωρεί τόκους άλλα είδη εισοδημάτων, όπως το εισόδημα από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης και πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring).

42. Το *Βέλγιο*, η *Ιρλανδία* και ο *Καναδάς* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να τροποποιούν τον ορισμό των τόκων, ώστε να διασφαλίζεται ότι οι πληρωμές τόκων που αντιμετωπίζονται από τις εσωτερικές τους νομοθεσίες ως μερίσματα υπάγονται στο Άρθρο 10.

43. Ο *Καναδάς* και η *Νορβηγία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να διαγράφουν την αναφορά στις απαιτήσεις χρεών που παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη.

44. Η *Ελλάδα*, η *Ισπανία* και η *Πορτογαλία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να διευρύνουν τον ορισμό των τόκων συμπεριλαμβάνοντας αναφορά στις εσωτερικές τους νομοθεσίες, σύμφωνα με τον ορισμό του Σχεδίου Σύμβασης του 1963.

### Παράγραφος 4

45. Η *Ιταλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υποβάλλει τους τόκους στους φόρους που επιβάλλει η νομοθεσία της σε κάθε περίπτωση που ο λήπτης των τόκων έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία, ακόμη και αν η οφειλή για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι δεν συνδέεται ουσιαστικά με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

### Παράγραφος 6

46. Το *Μεξικό* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει έναν όρο σχετικά με τη μεταχείριση των τόκων από αλληλοδιαδοχικά (back-to-back) δάνεια, ως ασφαλιστική δικλείδα κατά των καταχρήσεων.

# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

### I. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Κατ' αρχήν τα δικαιώματα από άδειες χρήσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων και παρόμοιες πληρωμές θεωρούνται εισόδημα του λήπτη από παραχώρηση χρήσης. Η παραχώρηση χρήσης μπορεί να χορηγείται σε σχέση με μια επιχείρηση (π.χ. η χρήση φιλολογικών δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας που χορηγεί ένας εκδότης ή η χρήση διπλώματος ευρεσιτεχνίας που χορηγείται από εφευρέτη) ή εντελώς ανεξάρτητα από οποιαδήποτε δραστηριότητα του εκχωρητή (π.χ. η χρήση διπλώματος ευρεσιτεχνίας που χορηγείται από τους κληρονόμους ενός εφευρέτη).

2. Ορισμένες χώρες δεν επιτρέπουν την έκπτωση των καταβαλλόμενων δικαιωμάτων για σκοπούς φορολόγησης του καταβάλλοντα, εκτός εάν ο λήπτης είναι επίσης κάτοικος του ίδιου Κράτους ή φορολογείται σε αυτό. Ειδάλλως η έκπτωση απαγορεύεται. Το ερώτημα εάν η έκπτωση θα πρέπει να επιτρέπεται και στις περιπτώσεις που τα δικαιώματα καταβάλλονται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους προς κάτοικο του έτερου Κράτους διαλαμβάνεται στην παράγραφο 4 του Άρθρου 24.

### II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

#### Παράγραφος 1

3. Στην παράγραφο 1 θεσπίζεται η αρχή της αποκλειστικής φορολόγησης των δικαιωμάτων στο Κράτος της κατοικίας του δικαιούχου. Η μόνη εξαίρεση αυτής της αρχής είναι αυτή των περιπτώσεων της παραγράφου 3.

4. Η απαίτηση περί δικαιούχου (beneficial owner) εισήχθη στην παράγραφο 1 του Άρθρου 12 προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται το Άρθρο σε σχέση με τις πληρωμές προς ενδιάμεσους. Καθίσταται έτσι σαφές ότι το Κράτος πηγής δεν είναι υποχρεωμένο να αποποιηθεί τα δικαιώματά του για επιβολή φορολογίας στο εισόδημα από δικαιώματα απλώς και μόνο επειδή το εισόδημα είχε ως άμεσο λήπτη έναν κάτοικο Κράτους με το οποίο το Κράτος πηγής έχει συνάψει σύμβαση. Ο όρος «δικαιούχος» δεν χρησιμοποιείται με τη στενή τεχνική έννοια· πρέπει να εκληφθεί εντός του ευρύτερου πλαισίου του και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και των σκοπών της Σύμβασης, που περιλαμβάνουν την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

4.1 Ελάφρυνση ή εξαίρεση σε σχέση με ένα στοιχείο εισοδήματος χορηγείται από το Κράτος πηγής σε κάτοικο του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους για την αποφυγή, κατά τρόπο πλήρη ή μόνο εν μέρει, της διπλής φορολογίας που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την παράλληλη φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος από το Κράτος κατοικίας. Στην περίπτωση που ένα στοιχείο εισοδήματος εισπράττεται από κάτοικο Συμβαλλόμενου Κράτους που ενεργεί υπό την

ιδιότητα αντιπροσώπου ή παρένθετου προσώπου θα ήταν ασυνεπές ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό της Σύμβασης να χορηγεί το Κράτος πηγής ελάφρυνση ή εξαίρεση λόγω του γεγονότος ότι ο άμεσος λήπτης του εισοδήματος έχει την ιδιότητα του κατοίκου του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Σε αυτή την περίπτωση, ο άμεσος λήπτης του εισοδήματος μπορεί να θεωρείται μεν κάτοικος αλλά δεν συντρέχει ενδεχόμενο διπλής φορολογίας ως αποτέλεσμα αυτής της ιδιότητας δεδομένου ότι ο λήπτης δεν αντιμετωπίζεται ως κύριος του εισοδήματος από φορολογικής άποψης στο Κράτος κατοικίας. Θα ήταν εξίσου ασυνεπές ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό της Σύμβασης να χορηγεί το Κράτος πηγής ελάφρυνση ή εξαίρεση από το φόρο στην περίπτωση που ένας κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους ενεργεί απλώς ως δίαυλος ακόμα και εκτός του πλαισίου μίας σχέσης αντιπροσώπου ή παρένθετου προσώπου, για ένα άλλο πρόσωπο που πράγματι καρπώνεται την ωφέλεια από το εν λόγω εισόδημα. Για αυτούς τους λόγους, η έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων με τίτλο «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» (Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και χρήση των εταιρειών-διαύλων)<sup>1</sup> καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μια εταιρεία-δίαυλος δεν μπορεί υπό κανονικές συμβάσεις να θεωρηθεί δικαιούχος εάν, παρόλο που είναι ο επίσημος κύριος του εισοδήματος, διαθέτει από πρακτικής άποψης εξουσίες τόσο περιορισμένες ώστε να καθίσταται απλός καταπιστευματοδόχος ή διαχειριστής που ενεργεί για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών ως προς το εν λόγω εισόδημα.

4.2 Με την επιφύλαξη των υπόλοιπων διατάξεων που επιβάλλει το Άρθρο, ο περιορισμός του φόρου στο Κράτος πηγής παραμένει δυνατός όταν ένας μεσάζων, π.χ. ένας αντιπρόσωπος ή παρένθετο πρόσωπο, διαμεσολαβεί μεταξύ του δικαιούχου και του καταβάλλοντα, στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος είναι κάτοικος του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους (το κείμενο του Υποδείγματος τροποποιήθηκε το 1995 για τη διευκρίνιση αυτού του σημείου, που αποτελεί πάγια θέση όλων των Κρατών μελών). Τα Κράτη που επιθυμούν να καταστήσουν αυτό το σημείο ακόμη πιο σαφές μπορούν να το πράξουν στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων.

5. Το Άρθρο αφορά μόνο τα δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και δικαιούχος τους είναι κάτοικος του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Δεν έχει κατά συνέπεια ισχύ για δικαιώματα που προκύπτουν σε τρίτο κράτος ή για δικαιώματα που προκύπτουν σε Συμβαλλόμενο Κράτος, τα οποία είναι αποδοτέα σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία διαθέτει μια επιχείρηση του εν λόγω Κράτους στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος (για αυτές τις περιπτώσεις, βλ. παραγράφους 4 έως 6 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Αρθρου 21). Στο παρόν Άρθρο δεν διαλαμβάνονται ζητήματα διαδικασίας. Κάθε Κράτος πρέπει να είναι σε θέση να εφαρμόζει τη διαδικασία που προβλέπεται στη νομοθεσία του. Τίθενται συγκεκριμένα ζητήματα όσον αφορά τις τριγωνικές συναλλαγές (βλ. παράγραφο 71 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Αρθρου 24).

6. Στην παράγραφο δεν ορίζεται εάν η εξαίρεση από το φόρο στο Κράτος πηγής πρέπει να προϋποθέτει τη φορολογία των δικαιωμάτων στο Κράτος κατοικίας. Αυτό το ζήτημα μπορεί να επιλυθεί μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

7. Εφιστάται η προσοχή στην ακόλουθη περίπτωση: ο δικαιούχος των δικαιωμάτων που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος είναι εταιρεία που έχει την κατοικία της στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, το σύνολο ή μέρος του κεφαλαίου της κατέχεται από μετόχους που κατοικούν εκτός του εν λόγω έτερου Κράτους, η πρακτική της είναι να μην διανέμει τα κέρδη της υπό τη μορφή μερισμάτων και τέλος, απολαμβάνει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση (εταιρεία ιδιωτικών

1. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδελφης έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(6)-1.

επενδύσεων, εταιρεία με έδρα σε Κράτος με χαμηλή ή μηδενική φορολογία). Σε μια τέτοια περίπτωση είναι πιθανό να τεθεί το ερώτημα εάν μπορεί να δικαιολογηθεί η εξαιρέση από το φόρο στο Κράτος πηγής των δικαιωμάτων όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1. Όταν διεξάγονται διμερείς διαπραγματεύσεις, ενδέχεται να είναι δέον να συμφωνηθούν ειδικές εξαιρέσεις στον κανόνα φορολόγησης που θέτει το παρόν Άρθρο, προκειμένου να προσδιοριστεί η μεταχείριση που ισχύει έναντι αυτών των εταιρειών.

## Παράγραφος 2

8. Στην παράγραφο 2 περιέχεται ένας ορισμός του όρου «δικαιώματα». Αυτά αφορούν σε γενικές γραμμές τα δικαιώματα ή τα περιουσιακά στοιχεία που συνιστούν διάφορες μορφές φιλολογικής και καλλιτεχνικής ιδιοκτησίας, τα στοιχεία διανοητικής ιδιοκτησίας που ορίζονται στο κείμενο του όρου και τις πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία. Ο ορισμός εφαρμόζεται σε πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιωμάτων όπως αυτά που προαναφέρθηκαν, ανεξαρτήτως εάν έχουν καταχωρηθεί ή απαιτείται η καταχώρησή τους σε δημόσιο μητρώο. Ο ορισμός καλύπτει τόσο τις πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άδειας χρήσης, όσο και τις αποζημιώσεις που υποχρεούται να καταβάλει ένα πρόσωπο σε περίπτωση υπαίτιας αντιγραφής ή παραβίασης του δικαιώματος.

8.1 Εντούτοις, ο ορισμός δεν εφαρμόζεται για πληρωμές που, παρόλο που βασίζονται στο πλήθος των χρήσεων ενός δικαιώματος που ανήκει σε κάποιον, καταβάλλονται προς τρίτους που δεν είναι κύριοι του δικαιώματος ή του δικαιώματος χρήσης του (βλ. π.χ. κατωτέρω την παράγραφο 18).

8.2 Όταν μια πληρωμή συνιστά αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας επί ενός περιουσιακού στοιχείου από αυτά που αναφέρονται στον ορισμό, δεν συνιστά αντάλλαγμα «για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης» του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου και ως εκ τούτου δεν αντιστοιχεί σε δικαίωμα. Όπως σημειώνεται κατωτέρω στις παραγράφους 15 και 16 αναφορικά με το λογισμικό, δυσχερείς ενδέχεται να προκύπτουν στην περίπτωση της μεταβίβασης δικαιωμάτων που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνονται στα αναφερόμενα στον ορισμό περιουσιακά στοιχεία, όταν τα εν λόγω δικαιώματα μεταβιβάζονται με τρόπο που εμφανίζεται ως εκποίηση. Για παράδειγμα, τούτο μπορεί να συνίσταται στην αποκλειστική παραχώρηση όλων των δικαιωμάτων επί ενός στοιχείου διανοητικής ιδιοκτησίας για περιορισμένο χρονικό διάστημα ή όλων των δικαιωμάτων επί του στοιχείου σε μια περιορισμένη γεωγραφικά περιοχή, στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που έχει οργανωθεί ως πώληση. Κάθε περίπτωση εξαρτάται από τα επιμέρους στοιχεία της και πρέπει να εξετάζεται υπό το πρίσμα του εθνικού δικαίου διανοητικής ιδιοκτησίας που ισχύει για τον αντίστοιχο τύπο ιδιοκτησίας και των κανόνων του εθνικού δικαίου σχετικά με το τι συνιστά εκποίηση· γενικά, ωστόσο, εάν η πληρωμή καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για την εκποίηση δικαιωμάτων που συνιστούν διακριτά και συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία (κάτι που είναι πιθανότερο στην περίπτωση των γεωγραφικά παρά των χρονικά περιορισμένων δικαιωμάτων), οι εν λόγω πληρωμές μάλλον αποτελούν κέρδη επιχειρήσεων του Άρθρου 7 ή ωφέλεια από κεφάλαιο του Άρθρου 13, παρά δικαιώματα του Άρθρου 12. Τούτο συνάγεται από το γεγονός ότι όταν υφίσταται εκποίηση της κυριότητας επί των δικαιωμάτων, το αντάλλαγμα δεν μπορεί να αφορά τη χρήση των δικαιωμάτων. Ο ουσιώδης χαρακτήρας της συναλλαγής ως εκποίησης δεν μπορεί να μεταβάλλεται από τη μορφή του ανταλλάγματος, την καταβολή του σε δόσεις ή, κατά την κρίση πολλών χωρών, από το γεγονός ότι οι πληρωμές τελούν υπό κάποια αίρεση.

8.3 Ο όρος «πληρωμή» που χρησιμοποιείται στον ορισμό έχει πολύ ευρεία σημασία, επειδή η έννοια της πληρωμής σημαίνει εκπλήρωση της υποχρέωσης να τεθεί στη διάθεση του δανειστή το προβλεπόμενο ποσό με τον τρόπο που απαιτείται συμβατικά ή σύμφωνα με τα συναλλακτικά ήθη.

8.4 Ορισμένες εξηγήσεις παρατίθενται ενδεικτικά στη συνέχεια, προκειμένου να οριστεί το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 12 σε σχέση με άλλα Άρθρα της Σύμβασης, ειδικότερα όσον αφορά την παροχή πληροφοριών.

8.5 Όταν παρέχονται πληροφορίες από αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 2 ή όταν παραχωρείται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου από τα αναφερόμενα σε αυτή, το πρόσωπο στο οποίο ανήκει η πληροφορία ή το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να συμφωνεί ότι δεν θα προμηθεύει ή παραχωρεί σε κανέναν τρίτο την πληροφορία ή το δικαίωμα. Οι πληρωμές που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα στο πλαίσιο μιας τέτοιου είδους συμφωνίας συνιστούν πληρωμές που πραγματοποιούνται προς εξασφάλιση της αποκλειστικότητας αυτών των πληροφοριών ή του αποκλειστικού δικαιώματος χρήσης αυτού του περιουσιακού στοιχείου, κατά περίπτωση. Αυτές οι πληρωμές, δεδομένου ότι είναι «πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για [...] το δικαίωμα χρήσης» του περιουσιακού στοιχείου «ή για πληροφορίες», εμπίπτουν στον ορισμό των δικαιωμάτων.

9. Ενώ στον ορισμό των «δικαιωμάτων» που παρατίθεται στο Σχέδιο Σύμβασης του 1963 και του Υποδείγματος Σύμβασης του 1977 συμπεριλαμβάνονται πληρωμές «για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού», η αναφορά σε αυτές τις πληρωμές αργότερα απαλείφθηκε από τον ορισμό. Δεδομένης της φύσης του εισοδήματος που προκύπτει από τη μίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από τη μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων αποφάσισε να εξαιρέσει το εν λόγω εισόδημα από τον ορισμό των δικαιωμάτων και, κατά συνέπεια, να το αφαιρέσει από το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 12, ώστε να διασφαλίσει ότι εμπίπτει στους κανόνες περί φορολογίας των κερδών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στα Άρθρα 5 και 7.

10. Τα μισθώματα των κινηματογραφικών ταινιών αντιμετωπίζονται επίσης ως δικαιώματα, είτε οι ταινίες προβάλλονται σε κινηματογράφο, είτε από την τηλεόραση. Μπορεί, ωστόσο, να συμφωνείται μέσω διμερών διαπραγματεύσεων ότι οι μισθώσεις κινηματογραφικών ταινιών θα αντιμετωπίζονται ως κέρδη επιχειρήσεων και, κατά συνέπεια, θα διέπονται από τις διατάξεις των Άρθρων 7 και 9.

10.1 Οι πληρωμές που πραγματοποιούνται αποκλειστικά ως αντάλλαγμα για την απόκτηση αποκλειστικών δικαιωμάτων διανομής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας σε μια συγκεκριμένη επικράτεια δεν συνιστούν δικαιώματα, καθώς δεν πραγματοποιούνται σε αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου από αυτά που περιλαμβάνονται στον ορισμό. Τούτες οι πληρωμές, που είναι προτιμότερο να θεωρείται ότι καταβάλλονται για την αύξηση των εισπράξεων από τις πωλήσεις, μάλλον εμπίπτουν στο Άρθρο 7. Ένα παράδειγμα μιας τέτοιου είδους πληρωμής είναι ένας διανομέας ρούχων που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, ο οποίος καταβάλλει ένα συγκεκριμένο χρηματικό ποσό σε έναν κατασκευαστή επωνυμικών υποκαμίσων που είναι κάτοικος του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους, ως αντάλλαγμα για το αποκλειστικό δικαίωμα πώλησης στο πρώτο Κράτος των επώνυμων υποκαμίσων που κατασκευάζονται στο εξωτερικό από τον κατασκευαστή. Σε αυτό το παράδειγμα, ο κάτοικος-διανομέας δεν πληρώνει για το δικαίωμα χρήσης της εμπορικής επωνυμίας ή του εμπορικού σήματος με το οποίο πωλούνται τα υποκάμισα, αλλά απλώς αποκτά το αποκλειστικό δικαίωμα πώλησης των υποκαμίσων που αγοράζει από τον κατασκευαστή στο Κράτος του.

10.2 Μια πληρωμή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι «για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης» σχεδιασμού, προτύπου ή σχεδίου, εφόσον η πληρωμή αφορά την ανάπτυξη σχεδιασμού, προτύπου ή σχεδίου που δεν υπάρχει ήδη. Σε αυτή την περίπτωση η πληρωμή καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που αποσκοπούν στην ανάπτυξη του εν λόγω σχεδιασμού, προτύπου ή σχεδίου και κατά συνέπεια εμπίπτει στο Άρθρο 7. Το ίδιο ισχύει ακόμη και εάν ο δημιουργός του σχεδιασμού, προτύπου ή σχεδίου (π.χ. ένας αρχιτέκτονας) διατηρεί όλα τα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας, επί του εν λόγω σχεδιασμού, προτύπου ή σχεδίου. Όταν, ωστόσο, ο κύριος του δικαιώματος αναπαραγωγής επί ήδη ανεπτυγμένων σχεδίων παραχωρεί σε κάποιον το δικαίωμα να τροποποιεί ή να αναπαράγει αυτά τα σχέδια χωρίς να εκτελεί πρόσθετη εργασία, η πληρωμή που εισπράττει ο εν λόγω κύριος ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση του ως άνω δικαιώματος χρήσης των σχεδίων συνιστά δικαίωμα.

11. Κατά τον χαρακτηρισμό ως δικαιωμάτων των πληρωμών που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, η παράγραφος 2 αναφέρεται στην έννοια της «τεχνογνωσίας» (“know-how”). Ορισμοί της τεχνογνωσίας έχουν διατυπωθεί από διάφορους εξειδικευμένους φορείς και συγγραφείς. Η έκφραση «πληρωμές [...] για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία» χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της μεταβίβασης συγκεκριμένων πληροφοριών που δεν καλύπτονται από διπλώματα ευρεσιτεχνίας και γενικά δεν εμπίπτουν στις άλλες κατηγορίες δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας. Σε γενικές γραμμές αντιστοιχούν σε μη κοινοποιηθείσες πληροφορίες βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού χαρακτήρα που πηγάζουν από προηγούμενη εμπειρία, οι οποίες έχουν πρακτική εφαρμογή στη λειτουργία μιας επιχείρησης και από την κοινοποίηση των οποίων μπορεί να προκύψει οικονομικό όφελος. Δεδομένου ότι ο ορισμός αφορά πληροφορίες που σχετίζονται με προηγούμενη εμπειρία, το Άρθρο δεν εφαρμόζεται σε πληρωμές για νέες πληροφορίες που αποκτώνται ως αποτέλεσμα της εκτέλεσης υπηρεσιών κατόπιν αιτήματος του καταβάλλοντα.

11.1 Στη σύμβαση τεχνογνωσίας το ένα μέρος συμφωνεί να μεταδώσει την εξειδικευμένη γνώση και εμπειρία του, που δεν γνωστοποιούνται δημοσίως, στο έτερο μέρος ώστε αυτό να τις χρησιμοποιεί για δικό του λογαριασμό. Γίνεται δεκτό ότι ο εκχωρητής δεν είναι απαραίτητο να διαδραματίζει ο ίδιος κανέναν ρόλο στην εφαρμογή των τύπων που παραχωρούνται στον δικαιούχο και δεν εγγυάται το σχετικό αποτέλεσμα.

11.2 Αυτό το είδος σύμβασης συνεπώς διαφέρει από τις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, στις οποίες ένα από τα μέρη αναλαμβάνει να χρησιμοποιήσει τις συνθήκες δεξιότητες του επαγγέλματός του κατά την εκτέλεση εργασιών από το ίδιο, για το έτερο μέρος. Οι πληρωμές στο πλαίσιο αυτών των συμβάσεων γενικά διέπονται από το Άρθρο 7.

11.3 Η ανάγκη διάκρισης μεταξύ αυτών των δύο τύπων πληρωμών, δηλαδή μεταξύ των πληρωμών για την παροχή τεχνογνωσίας και των πληρωμών για την παροχή υπηρεσιών, μερικές φορές είναι δύσκολη. Για την εν λόγω διάκριση, σημαντικά είναι τα εξής κριτήρια:

- Οι συμβάσεις παροχής τεχνογνωσίας αφορούν πληροφορίες από αυτές που περιγράφονται στην παράγραφο 11, που υπάρχουν ήδη ή αφορούν την παροχή αυτού του είδους πληροφοριών μετά από την ανάπτυξη ή τη δημιουργία τους και περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις σχετικά με τον εμπιστευτικό χαρακτήρα αυτών των πληροφοριών.
- Στην περίπτωση των συμβάσεων παροχής υπηρεσιών, ο πάροχος αναλαμβάνει την εκτέλεση υπηρεσιών που μπορεί να απαιτούν τη χρήση εκ μέρους του ειδικών γνώσεων, δεξιοτήτων και εμπειρογνωμοσύνης αλλά όχι τη μεταβίβαση αυτών των ειδικών γνώσεων, των δεξιοτήτων ή της εμπειρογνωμοσύνης στο έτερο μέρος.

– Στις περισσότερες περιπτώσεις παροχής τεχνογνωσίας, ο πάροχος γενικά δεν πράττει πολύ περισσότερα από το να παρέχει υφιστάμενες πληροφορίες ή να αναπαράγει υφιστάμενο υλικό. Από την άλλη, μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών στις περισσότερες περιπτώσεις περιλαμβάνει ένα πολύ υψηλότερο επίπεδο δαπανών εκ μέρους του παρόχου, προκειμένου να εκπληρώσει τις συμβατικές του υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, ο πάροχος, ανάλογα με τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ενδέχεται να επιβαρύνεται με μισθούς και ημερομίσθια για εργαζομένους που απασχολούνται στην έρευνα, το σχεδιασμό, τις δοκιμές, την εκπόνηση σχεδίων ή σε άλλες σχετικές δραστηριότητες ή με πληρωμές προς υπεργολάβους για την εκτέλεση συναφών υπηρεσιών.

11.4 Συνεπώς, παραδείγματα πληρωμών που δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι εισπράττονται ως αντάλλαγμα για την παροχή τεχνογνωσίας, αλλά για την παροχή υπηρεσιών είναι τα εξής:

- οι πληρωμές που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για υπηρεσίες μετά από την πώληση (“after-sales services”),
- οι πληρωμές που παρέχονται από τον πωλητή στον αγοραστή στο πλαίσιο εγγύησης,
- οι πληρωμές για υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης,
- οι πληρωμές για παροχή καταλόγου δυνητικών πελατών, όταν αυτός ο κατάλογος καταρτίζεται ειδικά για τον καταβάλλοντα από πληροφορίες που είναι γενικά διαθέσιμες (αντιθέτως, η πληρωμή για έναν εμπιστευτικό κατάλογο πελατών στους οποίους το πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η πληρωμή έχει παράσχει ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία συνιστά πληρωμή για τεχνογνωσία, καθώς σχετίζεται με την εμπορική εμπειρία αυτού του προσώπου ως προς τις συναλλαγές με αυτούς τους πελάτες),
- οι πληρωμές για γνωμοδότηση μηχανικού, δικηγόρου ή λογιστή και
- οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, για ηλεκτρονική επικοινωνία με τεχνικούς ή για πρόσβαση μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, π.χ. σε βάση δεδομένων που παρέχει σε χρήστες λογισμικού μη εμπιστευτικές πληροφορίες, απαντώντας σε συχνές ερωτήσεις ή σε κοινά προβλήματα που ανακύπτουν συχνά.

11.5 Στην ειδική περίπτωση μιας σύμβασης για παροχή εκ μέρους του προμηθευτή, πληροφοριών που αφορούν τον προγραμματισμό Η/Υ, κατά κανόνα η πληρωμή θεωρείται αντάλλαγμα για την παροχή αυτών των πληροφοριών με τρόπο που να συνιστά τεχνογνωσία μόνον όταν καταβάλλεται για την απόκτηση πληροφοριών που συνιστούν ιδέες και αρχές που βρίσκονται στη βάση του προγράμματος, όπως η λογική, οι αλγόριθμοι ή οι γλώσσες ή τεχνικές προγραμματισμού, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται υπό τον όρο ότι ο πελάτης δεν μπορεί να τις κοινοποιεί χωρίς εξουσιοδότηση και καλύπτονται από τη διαθέσιμη προστασία εμπορικών μυστικών.

11.6 Στη επιχειρηματική πρακτική εμφανίζονται συμβάσεις που αφορούν τόσο την τεχνογνωσία, όσο και την παροχή τεχνικής υποστήριξης. Ένα παράδειγμα τέτοιας σύμβασης, μεταξύ άλλων, είναι η δικαιόχρηση (franchising), στην οποία ο δικαιούχος μεταδίδει τις γνώσεις και την εμπειρία του στον δικαιούχο και επιπλέον του παρέχει ποικίλη τεχνική υποστήριξη, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις συνοδεύεται από οικονομική ενίσχυση και προμήθεια αγαθών. Η ενδειγμένη πορεία για την αντιμετώπιση τέτοιου είδους μικτών συμβάσεων είναι κατ’ αρχήν η ανάλυση, βάσει των στοιχείων της σύμβασης ή μέσω εύλογου επιμερισμού, του συνολικού ποσού της προβλεπόμενης αντιπαροχής ανάλογα με τα διάφορα τμήματα των παρεχομένων σύμφωνα με τη σύμβαση πραγμάτων και στη συνέχεια η εφαρμογή σε καθένα από αυτά τα τμήματα που προσ-

διορίζονται με αυτόν τον τρόπο της φορολογικής μεταχείρισης που του αρμόζει. Εάν, ωστόσο, ένα από τα τμήματα των παρεχόμενων πραγμάτων συνιστά μακράν τον κύριο σκοπό της σύμβασης και τα υπόλοιπα τμήματα που προβλέπονται σε αυτή είναι επικουρικού και γενικώς επουσιώδους χαρακτήρα, κατά κανόνα η μεταχείριση που ισχύει για το κύριο τμήμα θα πρέπει να εφαρμόζεται στο συνολικό ποσό της αντιπαροχής.

12. Το ζήτημα εάν οι πληρωμές που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για λογισμικό Η/Υ μπορούν να χαρακτηρίζονται δικαιώματα θέτει σημαντικά προβλήματα, αλλά έχει ιδιαίτερη σημασία ενόψει της ραγδαίας ανάπτυξης της τεχνολογίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών τα τελευταία χρόνια και της έκτασης που έχουν λάβει οι διασυννοριακές μεταβιβάσεις της εν λόγω τεχνολογίας. Το 1992 τα Ερμηνευτικά Σχόλια τροποποιήθηκαν ώστε να περιγραφούν οι αρχές βάσει των οποίων έπρεπε να γίνει η σχετική κατηγοριοποίηση. Οι παράγραφοι 12 έως 17 τροποποιήθηκαν εκ νέου το 2000, με στόχο τη βελτίωση της ανάλυσης βάσει της οποίας πραγματοποιείται η διάκριση μεταξύ κερδών επιχειρήσεων και δικαιωμάτων στις συναλλαγές λογισμικού Η/Υ. Στις περισσότερες περιπτώσεις από την αναθεωρημένη ανάλυση δεν προκύπτει διαφορετικό αποτέλεσμα.

12.1 Το λογισμικό μπορεί να περιγραφεί ως ένα πρόγραμμα ή μια σειρά προγραμμάτων που περιέχουν οδηγίες για έναν Η/Υ που απαιτούνται είτε για τις λειτουργικές διεργασίες του ίδιου του Η/Υ (λειτουργικό λογισμικό) ή για την πραγματοποίηση άλλων εργασιών (λογισμικό εφαρμογών). Μπορεί να μεταβιβάζεται με διάφορα μέσα, π.χ. σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, σε μαγνητική ταινία ή δίσκο ή σε οπτικό δίσκο ή CD-ROM. Μπορεί να τυποποιείται με ευρύ φάσμα εφαρμογών ή να αναπτύσσεται προσαρμοσμένο στις ανάγκες μεμονωμένων χρηστών. Μπορεί να μεταβιβάζεται ως αναπόσπαστο τμήμα υλικού Η/Υ ή με ανεξάρτητη μορφή, διαθέσιμο προς χρήση σε διάφορους τύπους υλικού Η/Υ.

12.2 Ο χαρακτήρας των πληρωμών που εισπράττονται στο πλαίσιο συναλλαγών που αφορούν τη μεταβίβαση λογισμικού Η/Υ εξαρτάται από τη φύση των δικαιωμάτων που αποκτά το πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση βάσει της συγκεκριμένης συμφωνίας, ως προς τη χρήση και την εκμετάλλευση του προγράμματος. Τα δικαιώματα επί των προγραμμάτων Η/Υ αποτελούν μορφή διανοητικής ιδιοκτησίας. Από την έρευνα των πρακτικών των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ προέκυψε ότι σε όλα πλην ενός τα δικαιώματα επί των προγραμμάτων Η/Υ προστατεύονται ρητά ή σιωπηρά βάσει του δικαίου πνευματικής ιδιοκτησίας. Παρόλο που ο όρος «λογισμικό Η/Υ» συνήθως χρησιμοποιείται τόσο για το πρόγραμμα - που αποτελεί το αντικείμενο των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας) - όσο και για το μέσο στο οποίο ενσωματώνονται, στο δίκαιο πνευματικής ιδιοκτησίας των περισσότερων Κρατών μελών του ΟΟΣΑ αναγνωρίζεται η διάκριση μεταξύ των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί του προγράμματος και του λογισμικού στο οποίο ενσωματώνεται ένα αντίγραφο του προστατευμένου προγράμματος. Οι μεταβιβάσεις δικαιωμάτων σε σχέση με λογισμικό εμφανίζουν διάφορες μορφές, από την εκποίηση του συνόλου των δικαιωμάτων επί του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας ενός προγράμματος έως την πώληση ενός προϊόντος που υπόκειται σε περιορισμούς ως προς τη χρήση στην οποία μπορεί να υποβληθεί. Το καταβαλλόμενο αντάλλαγμα επίσης μπορεί να λάβει διάφορες μορφές. Αυτοί οι παράγοντες καθιστούν δύσκολο τον προσδιορισμό του ορίου μεταξύ των πληρωμών για λογισμικό που κανονικά πρέπει να θεωρούνται δικαιώματα και άλλων τύπων πληρωμών. Η δυσκολία του προσδιορισμού αυξάνεται από την ευκολία της αναπαραγωγής του λογισμικού Η/Υ και από το γεγονός ότι η απόκτηση του λογισμικού συχνά περιλαμβάνει τη δημιουργία αντιγράφου από αυτόν που το αποκτά, προκειμένου να καταστεί δυνατή η λειτουργία του λογισμικού.



13. Τα δικαιώματα του προσώπου προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση στις περισσότερες περιπτώσεις συνίστανται σε μερικά δικαιώματα ή σε πλήρη δικαιώματα επί του υποκείμενου δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας (βλ. παραγράφους 13.1 και 15 κατωτέρω), ή συνίστανται (ή είναι ισοδύναμα με) μερικά ή πλήρη δικαιώματα επί ενός αντιγράφου του προγράμματος (το «αντίγραφο του προγράμματος»), ανεξαρτήτως εάν το εν λόγω αντίγραφο ενσωματώνεται σε υλικό μέσο ή παρέχεται ηλεκτρονικά (βλ. παραγράφους 14 έως 14.2 κατωτέρω). Σε ασυνήθιστες περιπτώσεις η συναλλαγή μπορεί να συνιστά μεταβίβαση «τεχνογνωσίας» ή μυστικού τύπου (πάρ. 14.3).

13.1 Οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για την απόκτηση μερικών δικαιωμάτων επί του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας (χωρίς ο μεταβιβάζων να αποξενώνεται πλήρως από τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας) αντιστοιχούν σε δικαιώματα (royalties) όταν το αντάλλαγμα αφορά την παραχώρηση δικαιωμάτων χρήσης του προγράμματος με τρόπο που χωρίς αυτή την άδεια χρήσης θα συνιστούσε παραβίαση του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας. Παραδείγματα τέτοιων συμφωνιών είναι οι άδειες αναπαραγωγής και διανομής στο κοινό λογισμικού που ενσωματώνει το πρόγραμμα που προστατεύεται από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, ή άδειες τροποποίησης και δημόσιας προβολής του προγράμματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις οι πληρωμές αφορούν το δικαίωμα χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας επί του προγράμματος (δηλαδή το δικαίωμα εκμετάλλευσης των δικαιωμάτων που ειδάλλως θα αποτελούσαν αποκλειστικό προνόμιο του κατόχου του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας). Σημειωτέον ότι όταν μια πληρωμή για λογισμικό πρέπει κανονικά να λογίζεται δικαίωμα, ενδέχεται να υπάρχουν δυσκολίες στην εφαρμογή των όρων περί πνευματικής ιδιοκτησίας του Άρθρου σε πληρωμές για λογισμικό, καθώς βάσει της παραγράφου 2 απαιτείται ο χαρακτηρισμός του λογισμικού ως φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας. Καμία από αυτές τις κατηγορίες δεν φαίνεται να είναι απολύτως κατάλληλη. Στο δίκαιο πνευματικής ιδιοκτησίας πολλών χωρών αυτό το πρόβλημα επιλύεται με τον ρητό χαρακτηρισμό του λογισμικού ως φιλολογικής ή επιστημονικής εργασίας. Σε άλλες χώρες κρίνεται πιο ρεαλιστική η μεταχείρισή του ως επιστημονικού έργου. Οι χώρες για τις οποίες δεν είναι εφικτό να εντάξουν το λογισμικό σε καμία από αυτές τις κατηγορίες μπορούν να υιοθετούν στις διμερείς συμβάσεις τους μια τροποποιημένη εκδοχή της παραγράφου 2, όπου είτε παραλείπονται όλες οι αναφορές στη φύση των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή γίνεται ειδική αναφορά στο λογισμικό.

14. Σε άλλους τύπους συναλλαγών, τα δικαιώματα που αποκτώνται σε σχέση με το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας περιορίζονται σε αυτά που είναι αναγκαία για τη λειτουργία του προγράμματος από τον χρήστη, π.χ. όταν στο πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση παραχωρούνται περιορισμένα δικαιώματα αναπαραγωγής του προγράμματος. Τούτο είναι το σύνθημα καθεστώσ στις συναλλαγές για την απόκτηση αντιγράφου ενός προγράμματος. Τα δικαιώματα που μεταβιβάζονται σε αυτές τις περιπτώσεις αντιστοιχούν στη φύση των προγραμμάτων Η/Υ. Επιτρέπουν στον χρήστη να αντιγράψει το πρόγραμμα, π.χ. στον σκληρό δίσκο του Η/Υ του ή για την τήρηση αντιγράφου ασφαλείας. Σε αυτό το πλαίσιο είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η προστασία που παρέχεται σε σχέση με τα προγράμματα Η/Υ από το δίκαιο πνευματικής ιδιοκτησίας μπορεί να διαφέρει από χώρα σε χώρα. Σε ορισμένες χώρες η πράξη της αντιγραφής του προγράμματος στον σκληρό δίσκο ή στη μνήμη RAM ενός Η/Υ χωρίς σχετική άδεια συνιστά παραβίαση του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας. Ωστόσο, στο δίκαιο πνευματικής ιδιοκτησίας πολλών χωρών αυτό το δικαίωμα αναγνωρίζεται αυτομάτως στον ιδιοκτήτη λογισμικού στο οποίο ενσωματώνεται ένα πρόγραμμα Η/Υ. Ανεξαρτήτως εάν αυτό το δικαίωμα παραχωρείται εκ του νόμου ή βάσει σύμβασης άδειας χρήσης με τον κάτοχο του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας, η αντιγραφή του προγράμματος στον σκληρό δίσκο ή στη μνήμη RAM ενός Η/Υ ή η δημιουργία

γία αντιγράφου ασφαλείας αποτελεί βασική προϋπόθεση για τη χρήση του προγράμματος. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα σε σχέση με αυτές τις πράξεις αντιγραφής, όταν αυτές δεν αποσκοπούν σε τίποτα περισσότερο από το να επιτρέπουν την αποτελεσματική λειτουργία του προγράμματος από το χρήστη, δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την ανάλυση του χαρακτήρα της συναλλαγής για φορολογικούς σκοπούς. Οι πληρωμές σε αυτούς τους τύπους συναλλαγών θα αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες σύμφωνα με το Άρθρο 7.

14.1 Η μέθοδος της μεταβίβασης του προγράμματος Η/Υ στο πρόσωπο προς το οποίο γίνεται η μεταβίβαση είναι αδιάφορη. Για παράδειγμα, δεν έχει σημασία εάν το πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση αποκτά έναν οπτικό δίσκο που περιέχει αντίγραφο του προγράμματος ή το λαμβάνει άμεσα στον σκληρό δίσκο του Η/Υ του μέσω σύνδεσης μόντεμ. Αδιάφορο είναι επίσης το γεγονός ότι μπορεί να υπάρχουν περιορισμοί στη χρήση του λογισμικού στην οποία μπορεί να προβεί το πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση.

14.2 Η ευκολία αναπαραγωγής των προγραμμάτων Η/Υ είχε ως αποτέλεσμα τη σύναψη συμβάσεων διανομής στις οποίες το πρόσωπο προς το οποίο γίνεται η μεταβίβαση αποκτά δικαίωμα πραγματοποίησης πολλαπλών αντιγράφων του προγράμματος για χρήση αποκλειστικά εντός της επιχείρησής του. Τέτοιου είδους συμβάσεις ονομάζονται συνήθως «άδειες χρήσης εγκατάστασης», «άδειες χρήσης επιχείρησης» ή «άδειες χρήσης δικτύου». Παρόλο που αυτές οι συμβάσεις επιτρέπουν τη δημιουργία πολλαπλών αντιγράφων του προγράμματος, τα εν λόγω δικαιώματα συνήθως περιορίζονται σε αυτά που είναι αναγκαία για τη λειτουργία του προγράμματος στους Η/Υ ή στο δίκτυο του δικαιοδόχου και η αναπαραγωγή για οποιονδήποτε άλλο σκοπό δεν επιτρέπεται από την άδεια χρήσης. Οι πληρωμές στο πλαίσιο αυτών των συμβάσεων στις περισσότερες περιπτώσεις αντιμετωπίζονται ως κέρδη επιχειρήσεων σύμφωνα με το Άρθρο 7.

14.3 Ένας άλλος τύπος συναλλαγής που αφορά τη μεταβίβαση λογισμικού Η/Υ είναι η πιο σπάνια περίπτωση που μια εταιρεία ανάπτυξης λογισμικού ή ένας προγραμματιστής συμφωνεί να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις ιδέες και τις αρχές στις οποίες βασίζεται το πρόγραμμα, όπως η λογική, οι αλγόριθμοι ή οι γλώσσες ή τεχνικές προγραμματισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις οι πληρωμές μπορεί να χαρακτηρίζονται δικαιώματα στο βαθμό που συνιστούν αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης μυστικών τύπων ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και δεν μπορούν να αποτελέσουν διακριτό αντικείμενο πνευματικής ιδιοκτησίας. Τούτο έρχεται σε αντίθεση με τη συνηθισμένη περίπτωση κατά την οποία ένα αντίγραφο του προγράμματος αποκτάται προς λειτουργία από τον τελικό χρήστη.

14.4 Οι συμβάσεις μεταξύ ενός κατόχου δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί ενός λογισμικού και ενός μεσάζοντα διανομέα συχνά παραχωρούν στον τελευταίο το δικαίωμα να διανέμει αντίγραφα του προγράμματος χωρίς να έχει δικαίωμα αναπαραγωγής του. Σε αυτές τις συναλλαγές τα δικαιώματα που αποκτώνται σε σχέση με το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας περιορίζονται σε αυτά που είναι αναγκαία για τη διανομή αντιγράφων του προγράμματος λογισμικού από τον εμπορικό μεσάζοντα. Σε αυτές τις συναλλαγές οι διανομείς πληρώνουν μόνο για την απόκτηση των αντιγράφων του λογισμικού και όχι για την εκμετάλλευση οποιουδήποτε δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας επί αυτού. Έτσι, σε μια συναλλαγή που ο διανομέας προβαίνει σε πληρωμές για την απόκτηση και τη διανομή αντιγράφων λογισμικού (χωρίς δικαίωμα αναπαραγωγής του), τα δικαιώματα σχετικά με αυτές τις πράξεις διανομής δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την ανάλυση του χαρακτήρα της συναλλαγής για φορολογικούς σκοπούς. Οι πληρωμές σε αυτού του τύπου τις συναλλαγές αντιμετωπίζονται ως κέρδη επιχειρήσεων σύμφωνα με το Άρθρο 7. Το ίδιο ισχύει ανεξαρτήτως εάν τα αντίγραφα που διανέμονται παραδίδονται σε υλικά μέσα ή διανέμονται ηλεκτρονικά (χωρίς ο διανομέας να έχει δικαίωμα αναπαραγωγής του λογισμικού) και ανε-

ξαρτήτως εάν το λογισμικό υποβάλλεται σε περιορισμένης κλίμακας παραμετροποίηση για τους σκοπούς της εγκατάστασης.

15. Όταν καταβάλλεται αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας επί των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, η πληρωμή δεν μπορεί να συνιστά δικαίωμα και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου. Δυσχέρειες ενδέχεται να προκύψουν όταν η μεταβίβαση δικαιωμάτων περιλαμβάνει:

- αποκλειστικό δικαίωμα χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου ή σε περιορισμένη γεωγραφική περιοχή,
- πρόσθετη αντιπαροχή που αφορά τη χρήση,
- αντιπαροχή με τη μορφή σημαντικής εφάπαξ πληρωμής.

16. Κάθε περίπτωση εξαρτάται από τα επιμέρους στοιχεία της αλλά γενικά, εάν η πληρωμή πραγματοποιείται ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση δικαιωμάτων που συνιστούν διακριτά και συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία (κάτι που είναι πιθανότερο στην περίπτωση των γεωγραφικά παρά των χρονικά περιορισμένων δικαιωμάτων), οι εν λόγω πληρωμές μάλλον αποτελούν κέρδη επιχειρήσεων του Άρθρου 7 ή ωφέλεια από κεφάλαιο του Άρθρου 13, παρά δικαιώματα του Άρθρου 12. Τούτο συνάγεται από το γεγονός ότι όταν υφίσταται εκποίηση της κυριότητας επί των δικαιωμάτων, το αντάλλαγμα δεν μπορεί να αφορά τη χρήση των δικαιωμάτων. Ο ουσιώδης χαρακτήρας της συναλλαγής ως εκποίησης δεν μπορεί να μεταβάλλεται από τη μορφή του ανταλλάγματος, την καταβολή του σε δόσεις ή, κατά την κρίση πολλών χωρών, από το γεγονός ότι οι πληρωμές συνδέονται με κάποια αίρεση.

17. Πληρωμές για λογισμικό μπορεί να πραγματοποιούνται και στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων. Παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων είναι οι πωλήσεις υλικού Η/Υ με ενσωματωμένο λογισμικό και οι εκχωρήσεις δικαιώματος χρήσης λογισμικού σε συνδυασμό με παροχή υπηρεσιών. Οι μέθοδοι της ανωτέρω παραγράφου 11 για την αντιμετώπιση παρόμοιων προβλημάτων σε σχέση με τα δικαιώματα για ευρεσιτεχνίες και τεχνογνωσία εφαρμόζονται εξίσου και στο λογισμικό Η/Υ. Όπου απαιτείται, το συνολικό ποσό του οφειλόμενου ανταλλάγματος στο πλαίσιο μιας σύμβασης θα πρέπει να αναλύεται βάσει των στοιχείων της σύμβασης ή μέσω εύλογου επιμερισμού, και να εφαρμόζεται η προσήκουσα φορολογική μεταχείριση σε κάθε επιμέρους τμήμα.

17.1 Οι αρχές που διατυπώνονται ανωτέρω όσον αφορά τις πληρωμές για λογισμικό ισχύουν και για τις συναλλαγές σε σχέση με άλλους τύπους ψηφιακών προϊόντων, όπως εικόνες, ήχοι ή κείμενα. Η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου έχει πολλαπλασιάσει το πλήθος αυτών των συναλλαγών. Για να κριθεί εάν οι πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο αυτών των συναλλαγών συνιστούν δικαιώματα, το κύριο ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι η ταυτοποίηση του αντικειμένου για το οποίο ουσιαστικά καταβάλλεται η πληρωμή.

17.2 Σύμφωνα με τη αντίστοιχη νομοθεσία ορισμένων χωρών, οι συναλλαγές που επιτρέπουν στον πελάτη την ηλεκτρονική λήψη (“downloading”) ψηφιακών προϊόντων ενδέχεται να παρέχουν στον πελάτη δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας, π.χ. επειδή το δικαίωμα δημιουργίας ενός ή περισσότερων αντιγράφων του ψηφιακού περιεχομένου παραχωρείται από τη σύμβαση. Όταν το αντάλλαγμα παρέχεται στην ουσία για κάτι άλλο από τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας (όπως για την απόκτηση άλλου τύπου συμβατικών δικαιωμάτων, δεδομένων ή υπηρεσιών), και η χρήση του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας περιορίζεται στα δικαιώματα που είναι αναγκαία για την ηλεκτρονική λήψη, την αποθήκευση και τη λειτουργία στον Η/Υ, το δίκτυο ή σε άλλη συσκευή αποθήκευσης, εκτέλεσης ή προβολής του πελάτη, η εν

λόγω χρήση του δικαιώματος αναπαραγωγής δεν θα πρέπει να επηρεάζει την ανάλυση της φύσης της πληρωμής για την εφαρμογή του ορισμού των «δικαιωμάτων»

17.3 Το ίδιο ισχύει και για τις συναλλαγές στις οποίες επιτρέπεται στον πελάτη (που μπορεί να είναι μια επιχείρηση) να λαμβάνει ηλεκτρονικά ψηφιακά προϊόντα (όπως λογισμικό, εικόνες, ήχους ή κείμενα) για προσωπική του χρήση και απόλαυση. Σε αυτές τις συναλλαγές η πληρωμή στην ουσία καταβάλλεται για την απόκτηση των μεταδιδόμενων δεδομένων με τη μορφή ψηφιακού σήματος και ως εκ τούτου δεν συνιστά δικαιώματα αλλά εμπίπτει στο Άρθρο 7 ή στο Άρθρο 13, κατά περίπτωση. Στο βαθμό που η πράξη της αντιγραφής του ψηφιακού σήματος στον σκληρό δίσκο ή σε άλλο μόνιμο μέσο προϋποθέτει τη χρήση ενός δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας εκ μέρους του πελάτη, βάσει της σχετικής νομοθεσίας και των συμβατικών συμφωνιών, τούτη η αντιγραφή αποτελεί απλώς το μέσο με το οποίο συλλαμβάνεται και αποθηκεύεται το ψηφιακό σήμα. Αυτή η χρήση του δικαιώματος αναπαραγωγής δεν έχει σημασία για την κατηγοριοποίηση, καθώς δεν αντιστοιχεί σε αυτό για το οποίο η πληρωμή ουσιαστικά συνιστά αντάλλαγμα (δηλαδή για την απόκτηση δεδομένων που μεταδίδονται με τη μορφή ψηφιακού σήματος), που αποτελεί τον αποφασιστικό παράγοντα για τον ορισμό των δικαιωμάτων. Επίσης, οι ως άνω συναλλαγές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν «δικαιώματα» εάν βάσει της σχετικής νομοθεσίας και των συμβατικών όρων η δημιουργία αντιγράφου θεωρείται χρήση του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας εκ μέρους του παρόχου και όχι του πελάτη.

17.4 Αντιθέτως, οι συναλλαγές κατά τις οποίες η ουσιαστική αντιπαροχή για την πληρωμή είναι η παραχώρηση δικαιώματος χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας επί ενός ψηφιακού προϊόντος που λαμβάνεται ηλεκτρονικά για αυτόν τον σκοπό, δικαιολογούν την καταβολή δικαιωμάτων. Τούτο ισχύει για παράδειγμα στην περίπτωση ενός εκδότη βιβλίων που πληρώνει για να αποκτήσει το δικαίωμα αναπαραγωγής μιας εικόνας η οποία προστατεύεται ως δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας και την οποία λαμβάνει ηλεκτρονικά προκειμένου να τη συμπεριλάβει στο εξώφυλλο ενός βιβλίου που ετοιμάζει. Σε αυτή τη συναλλαγή, η αντιπαροχή για την πληρωμή είναι στην ουσία η απόκτηση των δικαιωμάτων χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας επί του ψηφιακού προϊόντος, δηλαδή του δικαιώματος αναπαραγωγής και διανομής της εικόνας και όχι απλά η απόκτηση του ψηφιακού περιεχομένου.

18. Οι προτάσεις που διατυπώθηκαν ανωτέρω για τις μικτές συμβάσεις μπορούν να εφαρμοστούν και αναφορικά με συγκεκριμένες παραστάσεις καλλιτεχνών και ειδικότερα αναφορικά με τη συναυλία ενός διευθυντή ορχήστρας ή το ρεσιτάλ ενός μουσικού. Η μοιβή για τη μουσική παράσταση, μαζί με αυτήν που καταβάλλεται για την τυχόν ταυτόχρονη ραδιοφωνική εκπομπή της φαίνεται να εμπίπτει στο πεδίο του Άρθρου 17. Όταν, στο πλαίσιο της ίδιας ή άλλης σύμβασης, η μουσική παράσταση ηχογραφείται και ο καλλιτέχνης έχει συμφωνήσει ότι, βάσει των δικαιωμάτων αναπαραγωγής που έχει επί της ηχογράφησης, θα εισπράττει δικαιώματα από την πώληση ή τη δημόσια αναπαραγωγή των δίσκων, στο μέτρο που η πληρωμή που εισπράττει αντιστοιχεί σε δικαιώματα, υπάγεται στη φορολογική μεταχείριση του Άρθρου 12. Όταν, ωστόσο, τα δικαιώματα αναπαραγωγής της ηχογράφησης, δυνάμει της σχετικής νομοθεσίας ή των συμβατικών όρων, ανήκουν σε πρόσωπο με το οποίο ο καλλιτέχνης έχει συμφωνήσει συμβατικά να παρέχει τις υπηρεσίες του (δηλαδή τη μουσική εκτέλεση κατά τη διάρκεια της ηχογράφησης), ή σε τρίτο, οι πληρωμές που καταβάλλονται στο πλαίσιο μιας τέτοιας σύμβασης διέπονται μάλλον από το Άρθρο 7 (π.χ. εάν η εκτέλεση πραγματοποιείται εκτός του Κράτους πηγής της πληρωμής) ή από το Άρθρο 17, παρά από το παρόν, ακόμη και εάν οι εν λόγω πληρωμές τελούν υπό την αίρεση της πώλησης των ηχογραφήσεων.

19. Τονίζεται περαιτέρω ότι οι μεταβαλλόμενες ή πάγιες πληρωμές για την εκμετάλλευση μεταλλευτικών κοιτασμάτων, πηγών ή άλλων φυσικών πόρων διέπονται από το Άρθρο 6 και άρα δεν εμπίπτουν στο παρόν Άρθρο.

### Παράγραφος 3

20. Ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι τα μερίσματα, οι τόκοι και τα δικαιώματα που προκύπτουν από πηγές εντός της επικράτειάς τους και είναι πληρωτέα σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων Κρατών δεν εμπίπτουν στο πεδίο του διακανονισμού που αποσκοπεί στη μη φορολόγηση των εν λόγω προσώπων τόσο στο Κράτος πηγής όσο και το Κράτος κατοικίας του δικαιούχου όταν ο δικαιούχος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος πηγής. Η παράγραφος 3 δεν βασίζεται στην θεωρία αυτή, η οποία αναφέρεται μερικές φορές ως «θεωρία της έλξης της μόνιμης εγκατάστασης». Δεν ορίζει ότι τα δικαιώματα που λαμβάνει ένα κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους από πηγή που βρίσκεται στο έτερο Συμβαλλόμενο Μέρος πρέπει υποχρεωτικά, επί τη βάση τεκμηρίου ή και πλάσματος δικαίου, να σχετίζονται με τυχόν μόνιμη εγκατάσταση που ο εν λόγω κάτοικος ενδέχεται να έχει στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, οπότε το εν λόγω Κράτος δεν υποχρεούται να περιορίσει τη φορολογία του σε αυτή την περίπτωση. Η παράγραφος αυτή προβλέπει απλώς ότι στο Κράτος πηγής τα δικαιώματα υπόκεινται σε φορολογία ως μέρος των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης που διαθέτει εκεί ο δικαιούχος ο οποίος είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, εφόσον καταβάλλονται σε σχέση με δικαιώματα ή περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στο ενεργητικό της μόνιμης εγκατάστασης ή σχετίζονται ουσιαστικά με την εν λόγω εγκατάσταση. Στην περίπτωση αυτή, η παράγραφος 3 απαλλάσσει το Κράτος πηγής των δικαιωμάτων από κάθε περιορισμό δυνάμει του Άρθρου. Οι ανωτέρω επεξηγήσεις συνάδουν με αυτές των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7.

21. Έχει διατυπωθεί η άποψη ότι η παράγραφος θα μπορούσε να οδηγήσει σε καταχρήσεις μέσω της μεταβίβασης δικαιωμάτων ή περιουσιακών στοιχείων σε μόνιμες εγκαταστάσεις που συστήνονται αποκλειστικά για τον σκοπό αυτό σε χώρες που επιφυλάσσουν ευνοϊκή μεταχείριση στο εισόδημα από δικαιώματα. Εκτός από το γεγονός ότι τέτοιου είδους καταχρηστικές συναλλαγές ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα την ενεργοποίηση των εγχώριων αντικαταχρηστικών κανόνων, πρέπει να αναγνωριστεί ότι ένας δεδομένος τόπος μπορεί να εκληφθεί ως μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν εκεί διεξάγονται επιχειρηματικές δραστηριότητες και, επίσης, η απαίτηση το δικαίωμα ή το περιουσιακό στοιχείο να «συνδέεται ουσιαστικά» με τον εν λόγω τόπο προϋποθέτει ότι το δικαίωμα ή το περιουσιακό στοιχείο συνδέεται ουσιαστικά με την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα.

### Παράγραφος 4

22. Σκοπός αυτής της παραγράφου είναι ο περιορισμός της εφαρμογής των όρων περί φορολογίας των δικαιωμάτων στις περιπτώσεις που λόγω της ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και τρίτου προσώπου, το ποσό των καταβαλλόμενων δικαιωμάτων υπερβαίνει το ποσό που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου, εάν ενεργούσαν ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Προβλέπει ότι σε μια τέτοια περίπτωση οι διατάξεις του Άρθρου εφαρμόζονται μόνο επί αυτού του τελευταίου ποσού και ότι το πλεονάζον μέρος των δικαιωμάτων παραμένει φορολογητέο σύμφωνα με τις νομοθεσίες των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, με την επιφύλαξη των λοιπών διατάξεων της Σύμβασης. Η παράγραφος επιτρέπει μόνον την αναπροσαρμογή του ποσού των δικαιωμάτων και όχι τον εκ νέου χαρακτηρισμό τους

με τρόπο που να τους αποδίδει διαφορετικό χαρακτήρα π.χ. εισφοράς στο μετοχικό κεφάλαιο. Για να είναι δυνατή μια τέτοια διόρθωση βάσει της παραγράφου 4 του Άρθρου 12, πρέπει κατ' ελάχιστον να αφαιρείται η περιοριστική πρόταση «λαμβάνοντας υπόψη τη χρήση, το δικαίωμα ή τις πληροφορίες για τις οποίες αυτά καταβάλλονται». Εάν κρίνεται ότι απαιτείται μεγαλύτερη σαφήνεια προθέσεων, μπορεί να προστίθεται η έκφραση «για οποιονδήποτε λόγο», μετά από τη λέξη «υπερβαίνει».

23. Από το γράμμα του όρου καθίσταται σαφές ότι για να ισχύει, η πληρωμή που θεωρείται πλεονάζουσα πρέπει να οφείλεται στην ύπαρξη ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και τρίτου προσώπου. Ως παραδείγματα μπορούν να αναφερθούν περιπτώσεις που τα δικαιώματα καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που άμεσα ή έμμεσα ελέγχει τον καταβάλλοντα ή που ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από αυτόν ή υπάγεται σε όμιλο κοινών συμφερόντων με αυτόν. Επιπλέον, αυτά τα παραδείγματα είναι παρόμοια ή ανάλογα με τις περιπτώσεις του Άρθρου 9.

24. Εξάλλου, η έννοια της ειδικής σχέσης επίσης περιλαμβάνει τη συγγένεια εξ αίματος ή εξ αγχιστείας και γενικά κάθε κοινότητα συμφερόντων που διακρίνεται από τη νομική σχέση από την οποία προκύπτει η πληρωμή των δικαιωμάτων.

25. Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση του πλεονάζοντος τμήματος των δικαιωμάτων, πρέπει να εξακριβώνεται η ακριβής φύση του, ανάλογα με τις περιστάσεις κάθε περίπτωσης, ώστε να προσδιορίζεται η κατηγορία εισοδήματος στην οποία πρέπει να υπαχθεί για την εφαρμογή των διατάξεων των φορολογικών νομοθεσιών των ενδιαφερομένων Κρατών και των όρων της Σύμβασης. Σε περίπτωση που δύο Συμβαλλόμενα Κράτη αντιμετωπίζουν δυσκολίες στο να εντοπίσουν τις λοιπές διατάξεις της Σύμβασης που πρέπει να εφαρμοστούν επί του πλεονάζοντος ποσού των δικαιωμάτων, κατά περίπτωση, τίποτα δεν τα εμποδίζει να συμπεριλαμβάνουν πρόσθετες διευκρινίσεις στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4, εφόσον δεν τροποποιούν το γενικό σκοπό του όρου.

26. Εάν από τις αρχές και τους κανόνες των εσωτερικών τους δικαίων τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη υποχρεούνται να εφαρμόζουν διαφορετικά Άρθρα της Σύμβασης για τη φορολογία του πλεονάζοντος ποσού, για να αντιμετωπιστεί αυτή η δυσκολία θα χρειαστεί να καταφεύγουν στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται από τη Σύμβαση.

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

27. Η *Ισπανία* και η *Ιταλία* δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 8.2. Θεωρούν ότι οι πληρωμές ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας επί ενός περιουσιακού στοιχείου από αυτά που αναφέρονται στον ορισμό των δικαιωμάτων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Άρθρου όταν μεταβιβάζεται λιγότερο από την πλήρη κυριότητα. Η *Ιταλία* έχει την ίδια άποψη και αναφορικά με τις παραγράφους 15 και 16.

27.1 Όσον αφορά την παράγραφο 10.1, η *Ιταλία* θεωρεί ότι όταν συμβατικά παραχωρούνται αποκλειστικά δικαιώματα διανομής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας μαζί με άλλα δικαιώματα που αναφέρονται στον ορισμό των δικαιωμάτων, το τμήμα της πληρωμής που καταβάλλεται σε αντάλλαγμα για τα αποκλειστικά δικαιώματα διανομής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας μπορεί, ανάλογα με τις περιστάσεις, να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου.

28. Η *Ισπανία*, το *Μεξικό* και η *Πορτογαλία* δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 14, 14.4, 15, 16 και 17.1 έως 17.4. Η *Ισπανία*, το *Μεξικό* και η *Πορτογαλία* θεωρούν ότι οι πληρωμές που αφορούν λογισμικό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου όταν δεν

μεταβιβάζονται τα πλήρη δικαιώματα επί του λογισμικού, είτε εφόσον οι πληρωμές καταβάλλονται σε αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας επί του λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση (εκτός από τις πληρωμές για το δικαίωμα διανομής αντιγράφων τυποποιημένου λογισμικού, που δεν περιλαμβάνει δικαίωμα παραμετροποίησης, ούτε αναπαραγωγής τους), είτε εφόσον αφορούν λογισμικό που αποκτάται για επιχειρηματική χρήση του αγοραστή, όταν στην τελευταία αυτή περίπτωση το λογισμικό δεν είναι απολύτως τυποποιημένο αλλά προσαρμόζεται με κάποιον τρόπο στις ανάγκες του αγοραστή.

29. Το Μεξικό δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 8.2. Το Μεξικό θεωρεί ότι οι πληρωμές που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση δικαιωμάτων που εμφανίζεται ως εκποίηση (π.χ. γεωγραφικά ή χρονικά περιορισμένων δικαιωμάτων) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Άρθρου, καθώς μεταβιβάζονται λιγότερα από τα πλήρη δικαιώματα που είναι εγγενή σε ένα περιουσιακό στοιχείο από τα αναφερόμενα στο ορισμό.

30. Η Σλοβακία δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 14, 15 και 17. Θεωρεί ότι οι πληρωμές που αφορούν λογισμικό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου όταν δεν μεταβιβάζονται τα πλήρη δικαιώματα επί του λογισμικού, είτε εφόσον οι πληρωμές καταβάλλονται σε αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας στο λογισμικό για εμπορική εκμετάλλευση, είτε εφόσον αφορούν λογισμικό που αποκτάται για προσωπική ή επιχειρηματική χρήση του αγοραστή, όταν στην τελευταία αυτή περίπτωση το λογισμικό δεν είναι απολύτως τυποποιημένο αλλά προσαρμόζεται με κάποιον τρόπο στις ανάγκες του αγοραστή.

31. Η Ελλάδα δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις ανωτέρω παραγράφους 14 και 15. Θεωρεί ότι οι πληρωμές που αφορούν λογισμικό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου, είτε καταβάλλονται σε αντάλλαγμα για τη χρήση (ή το δικαίωμα χρήσης) του λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση, είτε για προσωπική ή επιχειρηματική χρήση του αγοραστή.

31.1 Αναφορικά με την παράγραφο 14, η Κορέα θεωρεί ότι στην παράγραφο ενδέχεται να αμελείται το γεγονός ότι η τεχνογνωσία μπορεί να μεταβιβάζεται με τη μορφή λογισμικού Η/Υ. Ως εκ τούτου, η Κορέα υποστηρίζει ότι η τεχνογνωσία που μεταδίδεται από μη κατοίκους μέσω λογισμικού ή προγραμμάτων Η/Υ πρέπει να υπάγεται στη φορολογική μεταχείριση του Άρθρου 12.

31.2 Η Ιταλία δεν συμφωνεί ότι η ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 14.4 θα μπορεί να εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις. Προτίθεται να εξετάζει κάθε περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων που παραχωρούνται σε σχέση με τις πράξεις διανομής.

## Παράγραφος 1

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

32. *(Διαγράφηκε στις 29 Απριλίου 2000)*

33. Η Ελλάδα δεν μπορεί να αποδεχθεί έναν όρο που θα την εμποδίζει να συμπεριλαμβάνει στις διμερείς της Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μια ρήτρα που να της δίνει το δικαίωμα να φορολογεί τα δικαιώματα με συντελεστή έως και 10 τοις εκατό.

34. Η Τσεχία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί με συντελεστή 10 τοις εκατό τα δικαιώματα που σύμφωνα με το τσεχικό δίκαιο έχουν την πηγή τους στην Τσεχία. Η Τσεχία επίσης επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υποβάλλει τις πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης

δικαιωμάτων λογισμικού σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς από αυτό που προβλέπεται για τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

35. Ο Καναδάς επιφυλάσσεται της θέσης του επί της παραγράφου 1 και επιθυμεί να διατηρεί στις διμερείς του συμβάσεις συντελεστή φορολογίας στην πηγή 10 τοις εκατό. Ωστόσο, ο Καναδάς θα αποδεχόταν την πρόβλεψη φορολογικής απαλλαγής για τις πληρωμές δικαιωμάτων (royalties) επί δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας αναφορικά με πολιτιστικές, θεατρικές, μουσικές ή καλλιτεχνικές εργασίες, εξαιρουμένων όμως των δικαιωμάτων αναφορικά με κινηματογραφικές ταινίες και εργασίες σε φιλμ ή βιντεοταινίες ή σε άλλα μέσα αναπαραγωγής για τηλεοπτική χρήση. Ο Καναδάς θα αποδεχόταν επίσης στις περισσότερες περιστάσεις την πρόβλεψη πλήρους απαλλαγής για τα δικαιώματα αναφορικά με λογισμικό Η/Υ, ευρεσιτεχνίες και τεχνονογασία.

36. Η Αυστραλία, η Ιαπωνία, η Ισπανία, η Κορέα, το Μεξικό, η Νέα Ζηλανδία, η Πολωνία, η Πορτογαλία, η Τουρκία και η Τσεχία επιφυλάσσονται του δικαιώματος να φορολογούν τα δικαιώματα στην πηγή.

37. Η Ιταλία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί τα δικαιώματα στην πηγή, αλλά είναι διατεθειμένη να παραχωρήσει ευνοϊκή μεταχείριση σε ορισμένα δικαιώματα (π.χ. στις πληρωμές δικαιωμάτων επί δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας). Η Ιταλία επίσης επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υποβάλλει τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιωμάτων λογισμικού σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς από αυτό που προβλέπεται για τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

## Παράγραφος 2

38. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

39. Η Αυστραλία επιφυλάσσει του δικαιώματος να τροποποιεί τον ορισμό των δικαιωμάτων ώστε να περιλαμβάνει τις πληρωμές ή τις πιστώσεις που αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα στο εσωτερικό της δίκαιο.

40. Ο Καναδάς, η Κορέα, η Ουγγαρία, η Σλοβακία και η Τσεχία επιφυλάσσονται του δικαιώματος να προσθέτουν τη φράση «για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού» στην παράγραφο 2.

41. Η Ελλάδα, η Ιταλία και το Μεξικό επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συνεχίζουν να περιλαμβάνουν το εισόδημα από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων στον ορισμό των «δικαιωμάτων» όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 12 του Υποδείγματος Σύμβασης του 1977.

41.1 Η Πολωνία επιφυλάσσει του δικαιώματος να περιλαμβάνει στον ορισμό των «δικαιωμάτων» το εισόδημα από τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων.

42. Η Νέα Ζηλανδία επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί στην πηγή τις πληρωμές από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων.

43. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

43.1 Η Πορτογαλία επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί στην πηγή ως δικαιώματα το εισόδημα από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπο-



ρευματοκιβωτίων, καθώς και το εισόδημα που προκύπτει από υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης σε σχέση με τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του εν λόγω εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων.

44. Η *Ισπανία* και η *Πορτογαλία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν στην πηγή ως δικαιώματα το εισόδημα που προκύπτει από υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης σε σχέση με τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των δικαιωμάτων ή των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του Άρθρου.

45. Η *Ισπανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συνεχίζει να υιοθετεί στις συμβάσεις της έναν ορισμό των δικαιωμάτων ο οποίος περιλαμβάνει το εισόδημα από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων.

46. Η *Τουρκία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί στην πηγή το εισόδημα από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού.

46.1 Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* και το *Μεξικό* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν ως δικαίωμα την ωφέλεια από την εκποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου από αυτά της παραγράφου 2 του Άρθρου, υπό τον όρο ότι η ωφέλεια συνδέεται με την παραγωγικότητα, τη χρήση ή τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

46.2 Η *Ελλάδα* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην έκτη παύλα της παραγράφου 11.4 και θεωρεί ότι όλες οι σχετικές πληρωμές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου.

46.3 Η *Ελλάδα* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 17.2 και 17.3, διότι οι πληρωμές που συνδέονται με την ηλεκτρονική λήψη ("downloading") λογισμικού Η/Υ θα πρέπει να θεωρούνται δικαιώματα ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επιχειρηματική χρήση του αγοραστή.

### Παράγραφος 3

47. Η *Ιταλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υποβάλλει τα δικαιώματα και τα κέρδη από την εκποίηση δικαιωμάτων ή περιουσιακών στοιχείων, από τα οποία προκύπτουν δικαιώματα, στους φόρους που επιβάλλει η νομοθεσία της σε κάθε περίπτωση που ο αποδέκτης των δικαιωμάτων έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία, ακόμη και αν τα δικαιώματα ή τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα δεν συνδέονται ουσιαστικά με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

48. Το *Βέλγιο*, η *Γαλλία*, ο *Καναδάς*, το *Μεξικό*, η *Σλοβακία* και η *Τσεχία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προτείνουν, για την πλήρωση αυτού που θεωρούν ότι συνιστά κενό στο Άρθρο, έναν όρο που να ορίζει την πηγή των δικαιωμάτων κατ' αναλογία με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του Άρθρου 11, στο οποίο αντιμετωπίζεται το ίδιο πρόβλημα αναφορικά με τους τόκους.

49. Το *Μεξικό* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προτείνει έναν όρο όπου θα προβλέπεται ότι τα δικαιώματα θεωρείται ότι προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν σχετίζονται με τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, στο εν λόγω Συμβαλλόμενο Κράτος, οποιουδήποτε δικαιώματος ή περιουσιακού στοιχείου που αναφέρεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 12.

50. Η *Σλοβακία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υποβάλλει τις πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιωμάτων λογισμικού σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς από αυτό που προβλέπεται για τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΩΦΕΛΕΙΑΣ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### I. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Από την αντιπαραβολή των φορολογικών νομοθεσιών των Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ προκύπτει ότι η φορολογία της ωφέλειας από κεφάλαιο διαφοροποιείται σημαντικά από χώρα σε χώρα:

- σε ορισμένες χώρες η ωφέλεια από κεφάλαιο δεν θεωρείται φορολογητέο εισόδημα
- σε άλλες χώρες η ωφέλεια από κεφάλαιο που αποκτά μια επιχείρηση φορολογείται, αλλά η ωφέλεια από κεφάλαιο που προσπορίζεται ένα φυσικό πρόσωπο και η οποία δεν προέρχεται από τη συνήθη επαγγελματική ή επιχειρηματική του δραστηριότητα δεν φορολογείται
- ακόμη και στην περίπτωση που η ωφέλεια από κεφάλαιο που προσπορίζεται ένα φυσικό πρόσωπο και η οποία δεν προέρχεται από τη συνήθη επαγγελματική ή επιχειρηματική του δραστηριότητα φορολογείται, η εν λόγω φορολογία εφαρμόζεται μόνο σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, π.χ. κέρδη από την πώληση ακίνητης περιουσίας ή από κερδοσκοπία (όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αγοράζεται με σκοπό τη μεταπώλησή του).

2. Επίσης, από χώρα σε χώρα ποικίλλουν και οι φόροι που επιβάλλονται επί της ωφέλειας από κεφάλαιο. Σε ορισμένα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ, η ωφέλεια από κεφάλαιο φορολογείται ως απλό εισόδημα και ως εκ τούτου προστίθεται στο εισόδημα από άλλες πηγές. Τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση της ωφέλειας από κεφάλαιο που προκύπτει από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Σε μια σειρά Κρατών μελών του ΟΟΣΑ, ωστόσο, η ωφέλεια από κεφάλαιο υπόκειται σε ειδική φορολογία, όπως είναι ο φόρος επί των κερδών από εκποίηση ακίνητης περιουσίας, ο γενικός φόρος επί της ωφέλειας από κεφάλαιο ή ο φόρος επί της υπερτίμησης κεφαλαίου (φόροι επί της αύξησης της αξίας περιουσιακού στοιχείου). Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται επί κάθε ωφέλειας από κεφάλαιο ή επί του αθροίσματος των ωφελειών από κεφάλαιο που προκύπτουν κατά τη διάρκεια ενός έτους ως επί το πλείστον βάσει ειδικών συντελεστών, που δεν λαμβάνουν υπόψη τα υπόλοιπα έσοδα (ή ζημίες) του φορολογούμενου. Δεν κρίνεται αναγκαίο να γίνει αναλυτική περιγραφή όλων αυτών των φόρων.

3. Το Άρθρο δεν πραγματεύεται τα ανωτέρω θέματα. Η απόφαση περί επιβολής ή μη επιβολής φορολογίας στην ωφέλεια από κεφάλαιο εναπόκειται στην εσωτερική νομοθεσία κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, όπως, σε περίπτωση που τελικά επιβάλλεται φορολογία, και η απόφαση περί του τρόπου φορολόγησης. Το Άρθρο δεν μπορεί επ' ουδενί να ερμηνευτεί ότι παραχωρεί σε ένα Κράτος το δικαίωμα να φορολογεί την ωφέλεια από κεφάλαιο εάν δεν προβλέπεται σχετικό δικαίωμα στην εσωτερική νομοθεσία του. Στο Άρθρο δεν καθορίζεται το είδος του φόρου που εφαρμόζεται. Εννοείται ότι το Άρθρο πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα τα είδη φόρου που επιβάλλει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος επί της ωφέλειας από κεφάλαιο. Η διατύπωση του Άρθρου 2 είναι αρκετά ευρεία ώστε να επιτυγχάνεται ο στόχος αυτός και συνάμα να προβλέπεται η δυνατότητα επιβολής ειδικών φόρων επί της ωφέλειας από κεφάλαιο.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

### Γενικές παρατηρήσεις

4. Είναι φυσικό να αναγνωρίζεται το δικαίωμα φορολόγησης της ωφέλειας από κεφάλαιο που προκύπτει επί περιουσίας συγκεκριμένου είδους στο Κράτος το οποίο, δυνάμει της Σύμβασης, έχει δικαίωμα να φορολογεί τόσο την περιουσία όσο και το εισόδημα που προκύπτει από αυτή. Το δικαίωμα επιβολής φορολογίας επί της ωφέλειας από την εκποίηση περιουσιακού στοιχείου μιας επιχείρησης πρέπει να παραχωρείται σε αυτό το Κράτος ανεξαρτήτως εάν η εν λόγω ωφέλεια αποτελεί ωφέλεια από κεφάλαιο ή κέρδος επιχείρησης. Ομοίως, δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ ωφέλειας από κεφάλαιο και εμπορικού κέρδους, ούτε κρίνεται αναγκαία η θέσπιση ειδικών διατάξεων που ορίζουν εάν πρέπει να εφαρμόζεται το Άρθρο που αφορά την ωφέλεια από κεφάλαιο ή το Άρθρο 7 που αφορά τη φορολογία επί των κερδών επιχειρήσεων. Ωστόσο, η απόφαση εάν πρέπει να επιβληθεί φόρος επί της ωφέλειας από κεφάλαιο ή επί του απλού εισοδήματος εναπόκειται στην εσωτερική νομοθεσία του Κράτους που επιβάλει τη φορολογία. Η Σύμβαση δεν προκρίνει καμία από τις δύο επιλογές.

5. Στο Άρθρο δεν παρατίθεται αναλυτικός ορισμός της ωφέλειας από κεφάλαιο, καθώς δεν συντρέχει τέτοια ανάγκη, για τους λόγους που προαναφέρονται. Ο όρος «εκποίηση περιουσίας» αφορά ιδίως ωφέλειες από κεφάλαιο που προκύπτουν από την πώληση ή ανταλλαγή περιουσίας, καθώς και από μερική εκποίηση, απαλλοτρίωση, μεταβίβαση σε εταιρεία αντί μετοχών, πώληση δικαιώματος, δωρεά και μεταβίβαση περιουσίας λόγω θανάτου.

6. Τα περισσότερα Κράτη που φορολογούν την ωφέλεια από κεφάλαιο επιβάλλουν τον φόρο όταν γίνεται η εκποίηση των κεφαλαιουχικών στοιχείων. Ωστόσο, κάποια από τα Κράτη αυτά φορολογούν μόνο τις λεγόμενες πραγματοποιηθείσες ωφέλειες από κεφάλαιο. Υπό συγκεκριμένες συμβάσεις, η ύπαρξη ωφελειών από κεφάλαιο, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί, δεν αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης ακόμη κι αν συντρέχει περίπτωση εκποίησης (π.χ. όταν οι πρόσοδοι από την εκποίηση χρησιμοποιούνται για την απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων). Το αν έχει πραγματοποιηθεί ωφέλεια ή όχι είναι κάτι πρέπει να κρίνεται σύμφωνα με την ισχύουσα εσωτερική φορολογική νομοθεσία. Εάν το Κράτος που έχει δικαίωμα επιβολής φόρου δεν ασκεί το δικαίωμα αυτό όταν γίνεται η εκποίηση δεν προκύπτει ιδιαίτερο πρόβλημα.

7. Κατά κανόνα δεν φορολογείται η υπερτίμηση της αξίας που δεν σχετίζεται με την εκποίηση ενός κεφαλαιουχικού στοιχείου, με δεδομένο ότι, εφόσον ο κύριος διατηρεί στην κατοχή του το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο, η ωφέλεια από κεφάλαιο υφίσταται μόνο στα χαρτιά. Ωστόσο, υπάρχουν κάποιες φορολογικές νομοθεσίες στο πλαίσιο των οποίων η υπερτίμηση κεφαλαίου και η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης φορολογείται ακόμη κι αν δεν συντρέχει περίπτωση εκποίησης.

8. Υπό ειδικές συμβάσεις μπορεί να επιβληθεί φόρος επί της υπεραξίας που προκύπτει από την υπερτίμηση κεφαλαίου ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν έχει εκποιηθεί. Τουτό μπορεί να ισχύει σε περίπτωση που η αξία ενός κεφαλαιουχικού στοιχείου αυξάνεται σε τέτοιο βαθμό που ο κύριος του στοιχείου προβαίνει σε αναπροσαρμογή του εν λόγω στοιχείου στα λογιστικά βιβλία του. Αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων ενεργητικού στα λογιστικά βιβλία μπορεί επίσης να πραγματοποιείται σε περίπτωση υποτίμησης του εθνικού νομίσματος. Ορισμένα Κράτη εισπράττουν ειδικό φόρο επί των εν λόγω λογιστικών κερδών, των ποσών που τίθενται σε αποθεματικό, των αυξήσεων του καταβεβλημένου κεφαλαίου και λοιπών αναπροσαρμογών αξίας που προκύπτουν από την διόρθωση της λογιστικής αξίας με βάση την πραγματική αξία του κεφαλαιουχικού

στοιχείου. Οι φόροι αυτοί που επιβάλλονται επί της υπερτίμησης κεφαλαίου (φόροι επί της αύξησης της αξίας περιουσιακού στοιχείου) καλύπτονται από τη Σύμβαση σύμφωνα με το Άρθρο 2.

9. Εφόσον φορολογείται η υπερτίμηση κεφαλαίου και η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, η ίδια αρχή πρέπει, κατά κανόνα, να ισχύει και σε περίπτωση εκποίησης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Δεν κρίθηκε αναγκαίο να περιληφθεί στο Άρθρο ρητή μνεία στις περιπτώσεις αυτές ούτε να οριστούν ειδικοί κανόνες. Οι διατάξεις του Άρθρου καθώς και των άρθρων 6, 7 και 21, θεωρούνται επαρκείς. Κατά κανόνα, το δικαίωμα επιβολής φόρου αναγνωρίζεται βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί την περιουσία. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση ακίνητης ή κινητής περιουσίας που αποτελεί τμήμα της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης, το δικαίωμα επιβολής φόρου ανήκει στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η εν λόγω περιουσία. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να επιδεικνύεται, ωστόσο, στις περιπτώσεις για τις οποίες γίνεται λόγος παρακάτω στις παραγράφους 13 έως 17 κατωτέρω.

10. Σε ορισμένα Κράτη, η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου από μια μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στην επικράτεια ενός από αυτά τα Κράτη σε μια μόνιμη εγκατάσταση ή στην έδρα της ίδιας επιχείρησης που βρίσκεται σε άλλο Κράτος θεωρείται εκποίηση περιουσίας. Το Άρθρο δεν απαγορεύει στα Κράτη αυτά να φορολογούν τα κέρδη ή τις ωφέλειες που θεωρείται ότι προκύπτουν από μεταβιβάσεις αυτού του είδους, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι η εν λόγω φορολόγηση συνάδει με το Άρθρο 7.

11. Στο Άρθρο δεν γίνεται διάκριση ως προς την προέλευση της ωφέλειας από κεφάλαιο. Ως εκ τούτου, καλύπτει όλες τις ωφέλειες από κεφάλαιο, τόσο αυτές που αποκτώνται μακροπρόθεσμα, παράλληλα με τη σταθερή βελτίωση των οικονομικών συμβάσεων, όσο και αυτές που αποκτώνται βραχυπρόθεσμα (από κερδοσκοπία). Καλύπτονται επίσης οι ωφέλειες από κεφάλαιο που προκύπτουν από την υποτίμηση του εθνικού νομίσματος. Φυσικά, η απόφαση περί φορολόγησης ή μη των εν λόγω ωφελειών εναπόκειται στο κάθε Κράτος.

12. Στο Άρθρο δεν καθορίζονται τρόποι υπολογισμού των ωφελειών από κεφάλαιο. Τούτο εναπόκειται στην ισχύουσα εσωτερική νομοθεσία κάθε Κράτους. Κατά κανόνα, οι ωφέλειες από κεφάλαιο υπολογίζονται αφαιρώντας το κόστος από την τιμή πώλησης. Για τον υπολογισμό του κόστους όλα τα συναφή με την αγορά έξοδα και όλες οι δαπάνες για βελτιώσεις προστίθενται στην τιμή αγοράς. Σε ορισμένες περιπτώσεις λαμβάνεται υπόψη το κόστος μετά από την αφαίρεση της ήδη χορηγηθείσας έκπτωσης αποσβέσεων. Σε ορισμένες φορολογικές νομοθεσίες προβλέπεται διαφορετική βάση υπολογισμού αντί του κόστους, π.χ. η αξία του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή έχει δηλωθεί κατά το παρελθόν για σκοπούς φορολογίας κεφαλαίου από το πρόσωπο που εκποιεί το περιουσιακό στοιχείο.

13. Όταν η βάση για τη φορολογία των ωφελειών από κεφάλαιο διαφέρει μεταξύ των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, ενδέχεται να προκύψουν ιδιαίτερα προβλήματα. Η ωφέλεια από κεφάλαιο που προκύπτει από την εκποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου και η οποία υπολογίζεται στο ένα Κράτος σύμφωνα με τους κανόνες που αναφέρονται στην παράγραφο 12 ανωτέρω, δεν συμπίπτει κατ' ανάγκη με την ωφέλεια από κεφάλαιο που υπολογίζεται στο άλλο Κράτος σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες που χρησιμοποιούνται εκεί. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν ένα Κράτος έχει δικαίωμα να φορολογεί την ωφέλεια από κεφάλαιο διότι είναι το Κράτος τοποθεσίας ενώ το άλλο Κράτος έχει δικαίωμα επιβολής φόρου διότι η επιχείρηση είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους.

14. Το παρακάτω παράδειγμα επιχειρεί να φωτίσει το πρόβλημα αυτό: επιχείρηση του Κράτους Α προβαίνει στην αγορά ακίνητης περιουσίας ευρισκόμενης στο Κράτος Β. Η επιχείρηση ενδέχεται να έχει εγγράψει έκπτωση αποσβέσεων στα βιβλία που διατηρεί στο Κράτος Α. Σε περίπτωση πώλησης της εν λόγω ακίνητης περιουσίας σε τιμή άνω του κόστους, μπορεί να αποκτήσει ωφέλεια από κεφάλαιο και επιπλέον μπορεί να ανακτήσει την έκπτωση αποσβέσεων που του έχει ήδη χορηγηθεί. Το Κράτος Β, στο οποίο βρίσκεται η ακίνητη περιουσία και στο οποίο δεν τηρούνται βιβλία, δεν χρειάζεται να λάβει υπόψη, όταν φορολογεί το εισόδημα που προκύπτει από την ακίνητη περιουσία, την έκπτωση αποσβέσεων που έχει εγγραφεί στα βιβλία στο Κράτος Α, ούτε μπορεί να υποκαταστήσει την αξία της ακίνητης περιουσίας που αναγράφεται στα βιβλία που τηρούνται στο Κράτος Α με το κόστος της κατά τη στιγμή της εκποίησης. Ως εκ τούτου, το Κράτος Β δεν μπορεί να φορολογήσει την ανακτηθείσα έκπτωση αποσβέσεων επιπροσθέτως της ωφέλειας από κεφάλαιο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 12 ανωτέρω.

15. Από την άλλη, το Κράτος Α του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί το περιουσιακό στοιχείο, δεν μπορεί να υποχρεωθεί σε κάθε περίπτωση να εξαιρεί από το φόρο το σύνολο των λογιστικών κερδών βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου και του Άρθρου 23 Α (τα Κράτη που εφαρμόζουν τη μέθοδο της φορολογικής πίστωσης δεν αναμένεται να αντιμετωπίσουν προβλήματα σε αυτή την περίπτωση). Στο βαθμό που τα εν λόγω λογιστικά κέρδη προκύπτουν από την πραγματοποίηση της φορολογικής έκπτωσης αποσβέσεων που αξιώθηκε προηγουμένως στο Κράτος Α και η οποία προκάλεσε τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος ή των φορολογητέων κερδών στο εν λόγω Κράτος Α, δεν μπορεί να απαγορευτεί στο Κράτος αυτό να επιβάλλει φορολογία στα εν λόγω λογιστικά κέρδη. Η περίπτωση αυτή προσομοιάζει με εκείνη που εξετάζεται στην παράγραφο 44 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 23 Α.

16. Οι μεταβολές της ισοτιμίας των νομισμάτων του Κράτους Α και του Κράτους Β μπορούν να προκαλέσουν περαιτέρω προβλήματα σε ό,τι αφορά τα κέρδη. Μετά από υποτίμηση του νομίσματος στο Κράτος Α, οι επιχειρήσεις του εν λόγω Κράτους Α ενδέχεται να αυξήσουν ή να αναγκαστούν να αυξήσουν τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται εκτός της επικράτειας του Κράτους Α. Πέραν της τυχόν υποτίμησης του νομίσματος ενός Κράτους, οι συνήθεις διακυμάνσεις της ισοτιμίας μπορεί να αποφέρουν συναλλαγματικά κέρδη ή συναλλαγματικές ζημίες. Ας πάρουμε για παράδειγμα μια επιχείρηση του Κράτους Α που προέβη σε αγορά και πώληση ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στο Κράτος Β. Εάν το κόστος και η τιμή πώλησης, εκπεφρασμένα αμφότερα στο νόμισμα του Κράτους Β, είναι ίσα δεν υπάρχει ωφέλεια από κεφάλαιο στο Κράτος Β. Σε περίπτωση που η αξία του νομίσματος του Κράτους Β αυξηθεί στο διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της αγοράς και της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με το νόμισμα του Κράτους Α, θα προκύψει κέρδος για την επιχείρηση αυτή στο νόμισμα του Κράτους Α. Σε περίπτωση που η αξία του νομίσματος του Κράτους Β μειωθεί στο μεσοδιάστημα, το πρόσωπο που εκποιεί το περιουσιακό στοιχείο θα υποστεί ζημία η οποία δεν θα αναγνωρίζεται στο εν λόγω Κράτος Β. Τέτοια συναλλαγματικά κέρδη ή συναλλαγματικές ζημίες μπορεί επίσης να προκύψουν σε σχέση με απαιτήσεις και χρέη που είναι εκπεφρασμένα στο ξένο νόμισμα. Εάν στον ισολογισμό μιας ευρισκόμενης στο Κράτος Β μόνιμης εγκατάστασης μιας επιχείρησης του Κράτους Α καταγράφονται απαιτήσεις και χρέη εκπεφρασμένα στο νόμισμα του Κράτους Β, στα βιβλία της μόνιμης εγκατάστασης δεν καταγράφονται κέρδη ή ζημίες όταν γίνεται η είσπραξη. Οι μεταβολές της ισοτιμίας μπορεί ωστόσο να αποτυπωθούν στις καταστάσεις λογαριασμών της έδρας. Σε περίπτωση που η αξία του νομίσματος του Κράτους Β αυξηθεί (μειωθεί) στο διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της έγερσης μιας απαίτησης και της εξόφλησής της, η επιχείρηση, ως σύνολο, πραγματοποιεί κέρδος (υφίσταται ζημία). Αυτό ισχύει και για τα χρέη, σε περίπτωση που στο διάστημα που μεσολα-

Βεί μεταξύ της ανάληψης ενός χρέους και της εξόφλησής του, η αξία του νομίσματος του Κράτους Β μειωθεί (αυξηθεί).

17. Οι διατάξεις του Άρθρου δεν διευθετούν όλα τα ζητήματα που σχετίζονται με τη φορολογία των εν λόγω συναλλαγματικών κερδών. Τα κέρδη αυτά στις περισσότερες περιπτώσεις δεν συνδέονται με εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου. Σε πολλές περιπτώσεις ο υπολογισμός τους δεν γίνεται καν στο Κράτος στο οποίο το Άρθρο παραχωρεί το δικαίωμα να φορολογεί την ωφέλεια από κεφάλαιο. Ομοίως, το ερώτημα δεν είναι κατά κανόνα εάν το Κράτος στο οποίο βρίσκεται μια μόνιμη εγκατάσταση έχει δικαίωμα επιβολής φόρου, αλλά εάν το Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο φορολογούμενος οφείλει, εάν εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαιρέσεως, να απέχει από τη φορολόγηση των εν λόγω συναλλαγματικών κερδών, τα οποία, σε πολλές περιπτώσεις, δεν καταγράφονται παρά μόνο στα βιβλία που τηρούνται στην έδρα της επιχείρησης. Η απάντηση στο τελευταίο ερώτημα εξαρτάται όχι μόνο από το παρόν Άρθρο αλλά και από το Άρθρο 7 και το Άρθρο 23 Α. Εάν σε μια δεδομένη περίπτωση οι διαφορετικές απόψεις δύο Κρατών έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής φορολογίας, η περίπτωση αυτή πρέπει να διευθετείται βάσει της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται στο άρθρο 25.

18. Επίσης, προκύπτει το ερώτημα ποιο Άρθρο πρέπει να εφαρμόζεται όταν, ως αντίτιμο για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, αντί καθορισμένου τιμήματος καταβάλλονται ισόβιες πρόσοδοι καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του προσώπου που εκποιεί την περιουσία. Τα καταβαλλόμενα ποσά βάσει των εν λόγω ισόβιων προσόδων πρέπει, στο μέτρο που υπερβαίνουν το κόστος, να λογίζονται ως ωφέλεια από εκποίηση περιουσίας ή ως «εισοδήματα που δεν καλύπτονται» σύμφωνα με το Άρθρο 21; Και οι δύο απόψεις μπορούν να τεκμηριωθούν με ισοβαρή επιχειρήματα, και δεν είναι εύκολο να θεσπιστεί ένας μοναδικός κανόνας επί του θέματος. Επίσης, στην πράξη τέτοιου είδους προβλήματα σπανίως ανακύπτουν, οπότε κρίνεται περιττή η θέσπιση κανόνα προς συμπερίληψη στη Σύμβαση. Εναπόκειται λοιπόν στα Συμβαλλόμενα Κράτη που εμπλέκονται σε ένα τέτοιο ζήτημα να βρουν μια λύση στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται στο άρθρο 25.

19. Το Άρθρο δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση επάθλων από λαχειοφόρες αγορές ή ειδικών παροχών που συνδέονται με ομολογίες ή χρεωστικούς τίτλους.

20. Το Άρθρο καλύπτει πρωτίστως τις ωφέλειες που μπορούν να φορολογηθούν στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η εκποιούμενη περιουσία. Σε κάθε άλλη περίπτωση ωφέλειας από κεφάλαιο, η παράγραφος 5 παραχωρεί δικαίωμα επιβολής φόρου στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί το φορολογικό στοιχείο.

21. Δεδομένου ότι οι ωφέλειες από κεφάλαιο δεν φορολογούνται από όλα τα Κράτη, κρίνεται εύλογο να προβλέπεται μόνο η αποφυγή της διπλής φορολογίας των ωφελειών από κεφάλαιο η οποία πράγματι επιβάλλεται. Ως εκ τούτου, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμπληρώνουν τις διμερείς συμβάσεις τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα Κράτος να χρειάζεται να αποποιηθεί το δικαίωμα που του παραχωρείται στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας του μόνον εφόσον το άλλο Κράτος στο οποίο παραχωρείται το δικαίωμα επιβολής φόρου βάσει της Σύμβασης κάνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος. Σε αυτή την περίπτωση, η παράγραφος 5 του Άρθρου πρέπει να συμπληρώνεται αναλόγως. Επίσης, απαιτείται τροποποίηση του Άρθρου 23 Α, όπως προτείνεται στην παράγραφο 35 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 23 Α.

## Παράγραφος 1

22. Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι η ωφέλεια από την εκποίηση ακίνητης περιουσίας μπορεί να φορολογείται στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η εν λόγω περιουσία. Ο κανόνας αυτός συνάδει με τις διατάξεις του Άρθρου 6 και της παραγράφου 1 του Άρθρου 22. Εφαρμόζεται επίσης σε περιπτώσεις ακίνητης περιουσίας που αποτελεί μέρος των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Για τον ορισμό της ακίνητης περιουσίας, η παράγραφος 1 παραπέμπει στο Άρθρο 6. Η παράγραφος 1 του Άρθρου 13 πραγματεύεται μόνο τις ωφέλειες που αποκομίζει κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από την εκποίηση ακίνητης περιουσίας ευρισκόμενης στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Επομένως, δεν εφαρμόζεται σε ωφέλειες που αποκομίζονται από την εκποίηση ακίνητης περιουσίας ευρισκόμενης σε Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί το περιουσιακό στοιχείο υπό την έννοια του Άρθρου 4 ή σε τρίτο κράτος. Στις εν λόγω ωφέλειες εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 (και όχι, όπως αναφερόταν στα παρόντα Ερμηνευτικά Σχόλια πριν από το 2002, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 21).

23. Τους κανόνες της παραγράφου 1 συμπληρώνουν εκείνοι της παραγράφου 4, οι οποίοι εφαρμόζονται σε ωφέλειες που προκύπτουν από την εκποίηση του συνόλου ή μέρους των μετοχών εταιρείας που έχει στην κατοχή της ακίνητη περιουσία (βλ. παραγράφους 28.3 έως 28.8 κατωτέρω).

## Παράγραφος 2

24. Αντικείμενο της παραγράφου 2 είναι η κινητή περιουσία που αποτελεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί μια επιχείρηση. Ως «κινητή περιουσία» νοείται κάθε μη ακίνητη περιουσία που αποτελεί αντικείμενο της παραγράφου 1. Περιλαμβάνει άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως η υπεραξία, οι άδειες κλπ. Οι ωφέλειες από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων αυτού του είδους μπορούν να φορολογούνται στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, όπως προβλέπουν οι κανόνες που ισχύουν για τα κέρδη επιχειρήσεων (Άρθρο 7).

25. Στην παράγραφο αυτή διευκρινίζεται ότι οι κανόνες που περιλαμβάνει εφαρμόζονται σε περιπτώσεις εκποίησης της κινητής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης ή εκποίησης της ίδιας της μόνιμης εγκατάστασης (μόνης ή μαζί με όλη την επιχείρηση). Σε περίπτωση εκποίησης του συνόλου της επιχείρησης, ο κανόνας εφαρμόζεται στις ωφέλειες που κρίνεται ότι προκύπτουν από την εκποίηση της κινητής περιουσίας η οποία αποτελεί τμήμα της επαγγελματικής περιουσίας της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να εφαρμόζονται, τηρουμένων των αναλογιών, οι κανόνες του Άρθρου 7, χωρίς να γίνεται ρητή παραπομπή σε αυτούς. Σε περίπτωση μεταβίβασης ενός περιουσιακού στοιχείου από μια μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε ένα Κράτος σε μια μόνιμη εγκατάσταση (ή στην έδρα) που βρίσκεται σε άλλο Κράτος, βλ. παράγραφο 10 ανωτέρω.

26. Από την άλλη, η παράγραφος 2 μπορεί να μην τυγχάνει πάντοτε εφαρμογής σε ωφέλειες από κεφάλαιο που προκύπτουν από την εκποίηση της συμμετοχής σε μια επιχείρηση. Ο όρος εφαρμόζεται μόνον σε περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν, πλήρως ή εν μέρει, στο πρόσωπο που τα εκποιεί. Σύμφωνα με τη νομοθεσία ορισμένων χωρών, τα κεφαλαιουχικά στοιχεία μιας προσωπικής εταιρείας θεωρείται ότι ανήκουν στους εταίρους. Ωστόσο, σύμφωνα με ορισμένες άλλες νομοθεσίες, οι προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με μια εταιρεία κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, χωριστά από τους εταίρους (μέλη) τους, που σημαίνει ότι οι συμμετοχές στα μορφώματα αυτά τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης με τις μετοχές που κατέχονται σε μια εταιρεία. Επομένως, οι ωφέλειες από κεφάλαιο που προκύπτουν από την εκποίηση τέτοιων

συμμετοχών, όπως και οι ωφέλειες από την εκποίηση μετοχών, είναι φορολογητέες μόνο στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που τις εκποιεί. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να θεσπίζουν κατόπιν διμερούς συμφωνίας ειδικούς κανόνες που να διέπουν τη φορολογία των ωφελειών από κεφάλαιο που προκύπτουν από την εκποίηση της συμμετοχής σε μια προσωπική εταιρεία.

27. Ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι όλες οι ωφέλειες από κεφάλαιο που προκύπτουν από πηγές που βρίσκονται στην επικράτειά τους πρέπει να υπόκεινται στους φόρους που επιβάλλουν σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία τους, όταν το πρόσωπο που εκποιεί το εκάστοτε περιουσιακό στοιχείο έχει μόνιμη εγκατάσταση στην επικράτειά τους. Η παράγραφος 2 δεν βασίζεται στην προσέγγιση αυτή, η οποία αναφέρεται μερικές φορές ως «θεωρία της έλξης της μόνιμης εγκατάστασης». Στην παράγραφο προβλέπεται απλώς ότι οι ωφέλειες από την εκποίηση που προκύπτουν από την εκποίηση κινητής περιουσίας που αποτελεί τμήμα της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης μπορούν να φορολογούνται στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Οι ωφέλειες από την εκποίηση κάθε άλλης κινητής περιουσίας είναι φορολογητέες μόνο στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί την εν λόγω περιουσία, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 5. Οι ανωτέρω επεξηγήσεις συνάδουν με εκείνες που παρατίθενται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 7.

### Παράγραφος 3

28. Από τον κανόνα της παραγράφου 2 προβλέπεται εξαίρεση στις περιπτώσεις πλοίων και αεροσκαφών που εκτελούν διεθνείς μεταφορές και πλοιαρίων που εκτελούν μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας και της κινητής περιουσίας που συνδέεται με τη λειτουργία αυτών των πλοίων, αεροσκαφών και πλοιαρίων. Υπό φυσιολογικές συνθήκες, οι ωφέλειες από την εκποίηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων φορολογούνται μόνο στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης που ασκεί την εκμετάλλευση των εν λόγω πλοίων, αεροσκαφών και πλοιαρίων. Ο κανόνας αυτός συνάδει με τις διατάξεις του Άρθρου 8 και της παραγράφου 3 του Άρθρου 22. Εννοείται ότι η παράγραφος 3 του Άρθρου 8 εφαρμόζεται σε περίπτωση που η έδρα της πραγματικής διοίκησης μιας τέτοιας επιχείρησης βρίσκεται επί πλοίου ή πλοιαρίου. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που προτιμούν να παραχωρήσουν το αποκλειστικό δικαίωμα επιβολής φόρου στο Κράτος κατοικίας ή να κάνουν χρήση ενός συνδυασμού του κριτηρίου της κατοικίας και του κριτηρίου της έδρας της πραγματικής διοίκησης είναι ελεύθερα, στις διμερείς συμβάσεις τους, να αντικαταστήσουν την παράγραφο 3 με έναν όρο που θα συνάδει με τις διατάξεις που προτείνονται στις παραγράφους 2 και 3 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 8.

28.1 Η παράγραφος 3 εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση που εκποιεί την περιουσία ασκεί η ίδια την εκμετάλλευση των πλοιαρίων, των πλοίων ή των αεροσκαφών που αναφέρονται στην παράγραφο, είτε στο πλαίσιο των δικών της δραστηριοτήτων μεταφοράς είτε στο πλαίσιο μίσθωσης με χρονοναύλωση των πλοιαρίων, των πλοίων ή των αεροσκαφών, πλήρως εξοπλισμένων, επανδρωμένων και ανεφοδιασμένων. Δεν εφαρμόζεται, ωστόσο, όταν η επιχείρηση στην οποία ανήκουν τα πλοιαρία, τα πλοία ή τα αεροσκάφη δεν αποτελεί ταυτόχρονα και φορέα εκμετάλλευσής τους (για παράδειγμα, όταν η επιχείρηση μισθώνει την περιουσία σε άλλο πρόσωπο, εκτός εάν πρόκειται για περιστασιακή μίσθωση κενού πλοιαρίου, πλοίου ή αεροσκάφους, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 8). Σε αυτή την περίπτωση, οι ωφέλειες που αποκομίζει ο πραγματικός κύριος της περιουσίας ή της κινητής περιουσίας που συνδέεται με αυτή, καλύπτονται από την παράγραφο 2 ή την παράγραφο 5.



28.2 Στις διμερείς συμβάσεις τους, τα Κράτη μέλη είναι ελεύθερα να διευκρινίζουν περαιτέρω το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 13 υπό τις συγκεκριμένες συμβάσεις. Στην περίπτωση αυτή μπορούν να υιοθετήσουν την ακόλουθη εναλλακτική εκδοχή της παραγράφου 3 του Άρθρου (βλ. επίσης τις παραγράφους 4.1 και 4.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 22):

«3. Ωφέλεια από την εκποίηση περιουσίας που αποτελεί τμήμα της επαγγελματικής περιουσίας μιας επιχείρησης και περιλαμβάνει πλοία ή αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αυτή σε διεθνείς μεταφορές, ή κινητής περιουσίας που συνδέεται με τη λειτουργία αυτών των πλοίων ή αεροσκαφών, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης.»

## Παράγραφος 4

28.3 Ορίζοντας ότι η ωφέλεια η οποία προέρχεται από την εκποίηση μετοχών, το 50 τοις εκατό ή περισσότερο της αξίας των οποίων οφείλεται άμεσα ή έμμεσα σε ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σε αυτό το Κράτος, η παράγραφος 4 προβλέπει ότι η ωφέλεια από την εκποίηση αυτών των μετοχών και η ωφέλεια από την εκποίηση της υποκείμενης ακίνητης περιουσίας, οι οποίες καλύπτονται από την παράγραφο 1, φορολογούνται εξίσου στο Κράτος αυτό.

28.4 Η παράγραφος 4 επιτρέπει τη φορολογία του συνόλου της ωφέλειας που προκύπτει από τις μετοχές επί των οποίων επιβάλλεται ακόμη και στην περίπτωση που μέρος της αξίας μιας μετοχής προέρχεται από άλλη περιουσία πέραν της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στο Κράτος πηγής. Το κατά πόσο οι μετοχές μιας εταιρείας οφείλουν το 50 τοις εκατό ή περισσότερο της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα σε ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος καθορίζεται κατά κανόνα συγκρίνοντας την αξία της εν λόγω ακίνητης περιουσίας με την αξία του συνόλου της περιουσίας που ανήκει στην εταιρεία χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα χρέη ή οι λοιπές υποχρεώσεις της εταιρείας (ανεξαρτήτως εάν εξασφαλίζονται με υποθήκη επί της εν λόγω ακίνητης περιουσίας).

28.5 Στις διμερείς συμβάσεις τους, πολλά Κράτη είτε διευρύνουν είτε περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου. Για παράδειγμα, ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι ο όρος δεν πρέπει να καλύπτει μόνο τις ωφέλειες από μετοχές αλλά και τις ωφέλειες που προκύπτουν από την εκποίηση ιδιοκτησιακών συμφερόντων σε άλλα μορφώματα τα οποία δεν εκδίδουν μετοχές, όπως προσωπικές εταιρείες ή καταπιστεύματα εφόσον η αξία των συμφερόντων αυτών προέρχεται κυρίως από ακίνητη περιουσία. Τα Κράτη που επιθυμούν να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου ώστε να καλύπτει τα εν λόγω συμφέροντα είναι ελεύθερα να τροποποιήσουν την παράγραφο ως εξής:

«4. Ωφέλεια κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους η οποία προέρχεται από την εκποίηση μετοχών ή παρόμοιων συμμετοχών των οποίων το 50 τοις εκατό ή περισσότερο της αξίας οφείλεται άμεσα ή έμμεσα σε ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.»

28.6 Τα Κράτη μπορούν επίσης να αυξήσουν ή να μειώσουν το ποσοστό της αξίας των μετοχών που πρέπει να προέρχεται άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία ώστε να τυγχάνει εφαρμογής ο όρος. Τούτο μπορεί να γίνει αντικαθιστώντας απλώς το «50 τοις εκατό» με το ποσοστό που θα συμφωνηθεί από τα Κράτη αυτά. Μια άλλη αλλαγή στην οποία μπορούν να συμφωνήσουν να

προβούν κάποια Κράτη είναι ο περιορισμός της εφαρμογής του όρου στις περιπτώσεις όπου το πρόσωπο που εκποιεί τις μετοχές κατέχει συγκεκριμένο ποσοστό συμμετοχής στο μόρφωμα.

28.7 Επίσης, ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι η παράγραφος δεν πρέπει να εφαρμόζεται σε ωφέλειες που προκύπτουν από την εκποίηση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο ενός εκ των Κρατών, σε ωφέλειες που προκύπτουν από την εκποίηση μετοχών στο πλαίσιο εταιρικής αναδιοργάνωσης ή στην περίπτωση που η ακίνητη περιουσία στην οποία οφείλουν την αξία τους οι μετοχές είναι ακίνητη περιουσία στην οποία διεξάγεται επιχειρηματική δραστηριότητα (όπως π.χ. ένα ορυχείο, ή ένα ξενοδοχείο). Τα Κράτη που επιθυμούν να υπάρξει πρόβλεψη για μία ή περισσότερες από τις εξαιρέσεις αυτές είναι ελεύθερα να πράξουν αναλόγως.

28.8 Μία άλλη πιθανή εξαίρεση αφορά τις μετοχές που κατέχουν συνταξιοδοτικά ταμεία και ανάλογοι φορείς. Σύμφωνα με τους εγχώριους νόμους πολλών Κρατών, τα συνταξιοδοτικά ταμεία και άλλοι ανάλογοι φορείς κατά κανόνα απαλλάσσονται από την επιβολή φόρου σε εισοδήματα από επενδύσεις. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα της φορολογικής μεταχείρισης όσον αφορά τις επενδύσεις στο εσωτερικό μιας χώρας και στην αλλοδαπή αυτών των φορέων, ορισμένα Κράτη προβλέπουν διμερώς ότι το εισόδημα που αποκτάται από τέτοιου είδους μόρφωμα, κάτοικο του άλλου Κράτους, εισόδημα στο οποίο συμπεριλαμβάνονται ωφέλειες από κεφάλαιο επί μετοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 4, εξαιρείται από τη φορολόγηση στην πηγή. Τα Κράτη που το επιθυμούν μπορούν να συμφωνήσουν διμερώς επί ενός όρου με διατύπωση ανάλογη με αυτήν του όρου που υπάρχει στην παράγραφο 69 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 18.

28.9 Τέλος, μία ακόμη πιθανή εξαίρεση αφορά την κατοχή μετοχών και ανάλογων συμμετοχών σε εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητα (Real Estate Investment Trust - REIT) (βλ. παραγράφους 67.1 έως 67.7 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10 για γενικές πληροφορίες σχετικά με τις REIT). Στην περίπτωση της εκποίησης της συμμετοχής ενός μεγάλου επενδυτή σε μια REIT δεν κρίνεται σκόπιμο να προβλεφθεί εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 4, καθώς θα μπορούσε να θεωρηθεί εκποίηση ενός υποκατάστατου μιας άμεσης επένδυσης σε ακίνητη περιουσία. Αντίθετα, στην περίπτωση της εκποίησης της συμμετοχής ενός μικρού επενδυτή σε μια REIT κρίνεται σκόπιμο να προβλεφθεί εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.

28.10 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 67.3 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10, η συμμετοχή ενός μικρού επενδυτή σε μια REIT ενδεχομένως είναι σκόπιμο να θεωρείται κατοχή χρεογράφων και όχι έμμεση συμμετοχή σε ακίνητη περιουσία γιατί στη δεύτερη περίπτωση θα ήταν πολύ δύσκολη η διαχείριση της εφαρμογής της φορολογίας στην πηγή επί των κερδών μικρών συμμετοχών σε μια REIT με ευρύ μετοχολόγιο. Επίσης, λόγω του ότι οι REIT, σε αντίθεση με άλλα μορφώματα που οφείλουν την αξία τους κατά κύριο λόγο σε ακίνητη περιουσία, είναι υποχρεωμένες να διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους, είναι πολύ πιθανό να μην υπάρχουν σημαντικά υπολειμματικά κέρδη επί των οποίων να εφαρμοστεί ο φόρος επί ωφέλειας από κεφάλαιο (συγκριτικά με άλλες εταιρείες). Τα Κράτη που συμμερίζονται αυτή την άποψη μπορεί να συμφωνήσουν σε διμερές επίπεδο να προσθέσουν πριν από τη φράση «μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος» τη φράση «εξαιρουμένων των μετοχών που κατέχει πρόσωπο που μετέχει, άμεσα ή έμμεσα, με ποσοστό κάτω του 10 τοις εκατό επί του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου σε μια εταιρεία εφόσον πρόκειται για REIT» ή κάτι παρόμοιο. (Εάν η παράγραφος 4 τροποποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 28.5 ανωτέρω ώστε να καλύπτει συμμετοχές που μοιάζουν με την κατοχή μετοχών, το σχετικό εδάφιο θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως.)

28.11 Ωστόσο, ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι σκοπός της παραγράφου 4 είναι να εφαρμόζεται σε κάθε ωφέλεια από την εκποίηση των μετοχών μιας εταιρείας η αξία της οποίας προκύπτει κατά κύ-

ριο λόγο από ακίνητη περιουσία και ότι δεν συντρέχει κανένας λόγος να γίνεται διάκριση μεταξύ μιας REIT και μιας εισηγμένης σε χρηματιστήριο εταιρείας για τους σκοπούς της εφαρμογής της εν λόγω παραγράφου, ιδίως από τη στιγμή που οι REIT δεν φορολογούνται επί του εισοδήματός τους. Τα Κράτη αυτά θεωρούν ότι από τη στιγμή που δεν προβλέπεται καμία εξαίρεση για την εκποίηση μετοχών εταιρειών που είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστήριο (βλ. παράγραφο 28.7 ανωτέρω), δεν πρέπει να προβλέπεται ειδική εξαίρεση για τις συμμετοχές σε REIT.

28.12 Καθώς η εσωτερική νομοθεσία ορισμένων Κρατών δεν τους επιτρέπει να φορολογούν τις ωφέλειες που καλύπτονται από την παράγραφο 4, τα Κράτη που υιοθετούν τη μέθοδο της εξαίρεσης πρέπει να λαμβάνουν μέριμνα ώστε η συμπερίληψη της παραγράφου να μην έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολογία αυτών των ωφελειών. Τα Κράτη αυτά ενδέχεται να επιθυμούν να μην επιπίπτουν οι ωφέλειες αυτές στον κανόνα της εξαίρεσης και να εφαρμόζουν τη μέθοδο της φορολογικής πίστωσης, όπως προτείνεται στην παράγραφο 35 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί των Άρθρων 23 Α και 23 Β.

## Παράγραφος 5

29. Όσον αφορά την ωφέλεια από την εκποίηση οποιασδήποτε περιουσίας, εκτός από εκείνης που αναφέρεται στις παραγράφους 1, 2, 3 και 4, η παράγραφος 5 ορίζει ότι φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί την εν λόγω περιουσία. Τούτο συνάδει με τους κανόνες που ορίζονται στο Άρθρο 22.

30. Το Άρθρο δεν περιέχει ειδικούς κανόνες για την ωφέλεια από την εκποίηση των μετοχών μιας εταιρείας (πέραν των μετοχών μιας εταιρείας που εξετάζονται στην παράγραφο 4) ή χρεογράφων, ομολογιών ή χρεωστικών τίτλων και των συναφών. Επομένως, η εν λόγω ωφέλεια φορολογείται μόνο στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί την εν λόγω περιουσία.

31. Εάν η πώληση των μετοχών γίνεται από μέτοχο προς την εκδότρια εταιρεία στο πλαίσιο εκκαθάρισης της εν λόγω εταιρείας ή μείωσης του καταβεβλημένου κεφαλαίου της, η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της ονομαστικής αξίας των μετοχών μπορεί να λογίζεται από το Κράτος του οποίου είναι κάτοικος η εταιρεία ως διανομή σωρευμένων κερδών και όχι ως ωφέλεια από κεφάλαιο. Το Άρθρο δεν απαγορεύει στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος η εταιρεία να φορολογεί τις εν λόγω διανομές σύμφωνα με τους συντελεστές που προβλέπονται στο Άρθρο 10: η φορολογία αυτή επιτρέπεται επειδή η εν λόγω διαφορά καλύπτεται από τον ορισμό του όρου «μερίσματα» που περιέχεται στην παράγραφο 3 του Άρθρου 10 και ερμηνεύεται στην παράγραφο 28 των σχετικών Ερμηνευτικών Σχολίων. Η ίδια ερμηνεία μπορεί να ισχύει στην περίπτωση εξαγοράς ομολογιών ή χρεωστικών τίτλων από τον οφειλέτη σε τιμή υψηλότερη από την ονομαστική αξία ή την αξία στην οποία εκδόθηκαν οι ομολογίες ή οι χρεωστικοί τίτλοι. Σε μια τέτοια περίπτωση, η διαφορά μπορεί να αντιστοιχεί σε τόκους και, ως εκ τούτου, να υπόκειται σε περιορισμένο φόρο στο Κράτος πηγής επί των τόκων σύμφωνα με το Άρθρο 11 (βλ. επίσης παραγράφους 20 και 21 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11).

32. Είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση μεταξύ της ωφέλειας από κεφάλαιο που μπορεί να προκύψει από την εκποίηση μετοχών που αποκτούνται μέσω της άσκησης δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχεται σε εργαζόμενο ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου και του οφέλους που αποκομίζεται από το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που καλύπτεται στα Άρθρα 15 ή 16. Οι αρχές στις οποίες βασίζεται αυτή η διάκριση εξετάζονται στις παραγράφους 12.2 έως 12.5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 15 και στην παράγραφο 3.1 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 16.

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

33. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

34. (Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)

35. Η *Φινλανδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί την ωφέλεια από την εκποίηση μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων σε φινλανδικές εταιρείες, στην περίπτωση που η κυριότητα των εν λόγω μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων εξασφαλίζει δικαίωμα νομής ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στη Φινλανδία και ανήκει στην εταιρεία.

36. Η *Γαλλία* μπορεί να αποδεχθεί τις διατάξεις της παραγράφου 5, αλλά επιθυμεί να διατηρήσει τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της δικής της νομοθεσίας που άπτονται της επιβολής φόρου επί της ωφέλειας από την εκποίηση μετοχών ή δικαιωμάτων που αποτελούν μέρος σημαντικής συμμετοχής σε εταιρεία που είναι κάτοικος της Γαλλίας.

37. Η *Ιταλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να υπόκειται η ωφέλεια από κεφάλαιο που προέρχεται από πηγές που βρίσκονται στην Ιταλία στους φόρους που επιβάλλει η νομοθεσία της στην περίπτωση που το πρόσωπο που εκποιεί την περιουσία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία, ακόμη κι αν η περιουσία ή τα περιουσιακά στοιχεία που εκποιούνται δεν αποτελούν μέρος της επαγγελματικής περιουσίας που χρησιμοποιείται σε αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση.

38. Η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσεται της θέσης της ως προς τις παραγράφους 3 και 5.

39. Η *Σουηδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί την ωφέλεια από την εκποίηση μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων σε σουηδικές εταιρείες.

40. Η *Τουρκία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος, σύμφωνα με τη νομοθεσία της, να φορολογεί την ωφέλεια από την εκποίηση, εντός της επικράτειάς της, κινητής περιουσίας και κάθε άλλης περιουσίας πέραν της αναφερόμενης στην παράγραφο 2 εφόσον το διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της αγοράς και της εκποίησης δεν υπερβαίνει τα δύο έτη.

41. Κατ' εξαίρεση της παραγράφου 5 του παρόντος Άρθρου, στην περίπτωση που η τιμή πώλησης των μετοχών θεωρείται μέρος βάσει της δανικής νομοθεσίας, η Δανία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί την εν λόγω τιμή πώλησης ως μέρος σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου 10.

42. Η *Ιαπωνία* επιθυμεί να διατηρεί το δικαίωμα να φορολογεί την ωφέλεια από την εκποίηση μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων που αποτελούν μέρος σημαντικής συμμετοχής σε ιαπωνική εταιρεία.

43. Η *Δανία*, η *Ιρλανδία*, η *Νορβηγία* και το *Ηνωμένο Βασίλειο* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εισαγάγουν σε ειδικό άρθρο διατάξεις σχετικά με την ωφέλεια από κεφάλαιο που συνδέεται με την υπεράκτια εξερεύνηση και εκμετάλλευση υδρογονανθράκων και τις συναφείς δραστηριότητες.

43.1 Η *Ελλάδα* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εισαγάγει σε ειδικό άρθρο διατάξεις σχετικά με την ωφέλεια από κεφάλαιο που συνδέεται με την υπεράκτια εξερεύνηση και εκμετάλλευση υδρογονανθράκων και τις συναφείς δραστηριότητες.

44. Η *Δανία*, η *Νορβηγία* και η *Σουηδία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εισαγάγουν ειδικές διατάξεις σχετικά με την ωφέλεια από κεφάλαιο που προκύπτει από την αεροπορική κοινοπραξία «Scandinavian Airlines System» (SAS).

45. Η *Κορέα* και η *Ισπανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να επιβάλλουν φόρο επί της ωφέλειας από την εκποίηση μετοχών ή άλλων δικαιωμάτων που αποτελούν μέρος ουσιαστικής συμμετοχής σε εταιρεία η οποία είναι κάτοικός τους.

46. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να επιβάλουν φόρο επί συγκεκριμένων ωφελειών στο πλαίσιο του φορολογικού νόμου περί των αλλοδαπών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία.

47. Δεδομένης της ιδιαίτερης σχέσης της με τις ναυτιλιακές μεταφορές, η *Ελλάδα* θα διατηρήσει την ελευθερία δράσης της όσον αφορά τους όρους της Σύμβασης που αφορούν τα κέρδη από κεφάλαιο που προκύπτουν από την εκποίηση πλοίων σε διεθνείς μεταφορές και κινητής περιουσίας που συνδέεται με τη λειτουργία αυτών των πλοίων.

48. Η *Ιρλανδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί την ωφέλεια από την εκποίηση περιουσίας από φυσικό πρόσωπο που υπήρξε κάτοικος της Ιρλανδίας οποτεδήποτε εντός της πενταετίας που προηγήθηκε της εκποίησης.

49. Το *Μεξικό* επιφυλάσσεται της θέσης του ως προς τη διατήρηση της δυνατότητας εφαρμογής των διατάξεων της δικής του νομοθεσίας που άπτονται της επιβολής φόρου επί της ωφέλειας από την εκποίηση μετοχών ή παρόμοιων δικαιωμάτων σε εταιρεία που είναι κάτοικος του Μεξικού.

50. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλάβουν την ωφέλεια από την εκποίηση εμπορευματοκιβωτίων στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 3 του Αρθρου.

51. Το *Βέλγιο*, το *Λουξεμβούργο* και οι *Κάτω Χώρες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην συμπεριλαμβάνουν την παράγραφο 4 στις συμβάσεις τους.

## **ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14**

### **ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

### **ΤΩΝ ΜΗ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

[Το Άρθρο 14 απαλείφθηκε από το Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας στις 29 Απριλίου 2000 με βάση την έκθεση με τίτλο «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (Ζητήματα του Άρθρου 14 του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ) (που εγκρίθηκε από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων στις 27 Ιανουαρίου 2000 και περιελήφθη στον Τόμο ΙΙ της άδειας έκδοσης με τίτλο «Model Tax Convention on Income and on Capital» (Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου), του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(16)-1). Η απόφαση αυτή κατέδειξε το γεγονός ότι δεν υπήρχαν επιδιωκόμενες διαφορές μεταξύ των εννοιών της μόνιμης εγκατάστασης, όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 7, και της καθορισμένης βάσης, όπως χρησιμοποιείται στο Άρθρο 14, ή ως προς τον τρόπο υπολογισμού των κερδών και του φόρου, ανάλογα με το ποιο από τα Άρθρα 7 ή 14 εφαρμοζόταν. Επιπλέον, δεν ήταν πάντοτε σαφές ποιες δραστηριότητες ενέπιπταν στο Άρθρο 14 αντί του Άρθρου 7. Αποτέλεσμα της κατάργησης του Άρθρου 14 είναι ότι τα εισοδήματα από επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα ρυθμίζονται πλέον από το Άρθρο 7 ως κέρδη επιχειρήσεων.]

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

### ΑΠΟ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΕΡΓΑΣΙΑ<sup>1</sup>

1. Στην παράγραφο 1 θεσπίζεται ο γενικός κανόνας που διέπει τη φορολογία εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία (εξαιρουμένων των συντάξεων), δηλαδή ότι το εν λόγω εισόδημα φορολογείται στο Κράτος στο οποίο ασκείται η εξαρτημένη εργασία. Η εξαρτημένη εργασία ασκείται στον τόπο όπου ο εργαζόμενος είναι σωματικά παρών κατά την εκτέλεση των δραστηριοτήτων έναντι των οποίων καταβάλλεται το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία. Αυτό έχει ως συνέπεια ο κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που λαμβάνει αμοιβή για εξαρτημένη εργασία από πηγές που βρίσκονται στο άλλο Κράτος να μην μπορεί να φορολογηθεί σε αυτό το άλλο Κράτος επί της αμοιβής αυτής απλώς και μόνο γιατί η εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων της εργασίας του ασκείται στο άλλο Κράτος.

2. Εξαίρεση στον γενικό κανόνα προβλέπεται μόνο στην περίπτωση των συντάξεων (Άρθρο 18) και των αμοιβών και των συντάξεων που καταβάλλονται για κυβερνητικές υπηρεσίες (Άρθρο 19). Με τις αμοιβές των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών ασχολείται το Άρθρο 16.

2.1 Στα περισσότερα Κράτη μέλη η φράση «μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές» εκλαμβάνεται ότι συμπεριλαμβάνει τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στο πλαίσιο μιας σχέσης εξαρτημένης εργασίας (π.χ. δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρήση κατοικίας ή αυτοκινήτου, ασφαλιστική κάλυψη υγείας ή ζωής και συνδρομή σε λésες).

2.2 Η προϋπόθεση που προβλέπεται στο άρθρο για την επιβολή φορολογίας από το Κράτος πηγής είναι οι μισθοί, τα ημερομίσθια ή άλλες παρόμοιες αμοιβές να προέρχονται από την άσκηση εξαρτημένης εργασίας στο Κράτος αυτό. Τούτο εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του πότε καταβάλλεται, πιστώνεται ή άλλως πώς παρέχεται οριστικά στον εργαζόμενο.

3. Ωστόσο, η παράγραφος 2 περιέχει μια γενική εξαίρεση στον κανόνα της παραγράφου 1. Η εξαίρεση αυτή καλύπτει όλα τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες στο πλαίσιο σχέσεων εξαρτημένης εργασίας (αντιπρόσωποι πωλήσεων, εργαζόμενοι στις κατασκευές, μηχανικοί κλπ.), στο βαθμό που οι αμοιβές τους δεν εμπίπτουν στις διατάξεις άλλων Άρθρων, όπως αυτών που αφορούν τις κυβερνητικές υπηρεσίες ή τους καλλιτέχνες και τους αθλητές.

4. Για να εμπίπτουν οι αμοιβές στην εξαίρεση πρέπει να πληρούνται οι τρεις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή την παράγραφο. Πρώτη προϋπόθεση είναι η εξαίρεση να περιορίζεται σε χρονική περίοδο 183 ημερών. Επίσης ορίζεται ότι δεν πρέπει να γίνεται υπέρβαση αυτής της χρονι-

---

1. Πριν από το 2000, ο τίτλος του Άρθρου 15 ήταν «Dependent Personal Services» (Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες) κατ' αντιδιαστολή προς τον τίτλο του Άρθρου 14 που ήταν «Independent Personal Services» (Μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες). Ως αποτέλεσμα της κατάργησης του τελευταίου (βλ. ενότητα «HISTORY» (ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ) του Άρθρου 14 στον Τόμο II της άδειης έκδοσης με τίτλο «Model Tax Convention» (Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας) του ΟΟΣΑ, το Άρθρο 15 τιτλοφορείται πλέον «Employment» (Εξαρτημένη εργασία), καθώς ο όρος αυτός χρησιμοποιείται συχνότερα για να περιγράψει τις δραστηριότητες στις οποίες εφαρμόζεται το Άρθρο. Η αλλαγή αυτή δεν είχε πρόθεση να επηρεάσει καθ' οιονδήποτε τρόπο το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου.

κής περιόδου «σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο ή κατά το τέλος του οικείου οικονομικού έτους». Τούτο έρχεται σε αντίθεση με το Σχέδιο Σύμβασης του 1963 και το Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977 που προέβλεπαν ότι δεν επιτρέπεται η υπέρβαση της χρονικής περιόδου των 183 ημερών «εντός του οικείου οικονομικού έτους», διατύπωση που δημιουργούσε δυσκολίες στις περιπτώσεις που τα οικονομικά έτη των Συμβαλλόμενων Κρατών δεν συνέπιπταν, αλλά και ευκαιρίες φοροαποφυγής, υπό την έννοια ότι ο τρόπος οργάνωσης των εργασιών ήταν τέτοιος ώστε, για παράδειγμα, κάποιοι εργαζόμενοι παρέμεναν σε ένα Κράτος τους τελευταίους πεντέμισι μήνες ενός έτους και τους πρώτους πεντέμισι μήνες του επόμενου έτους. Η σημερινή διατύπωση του εδαφίου 2 α) εξαλείφει αυτές τις ευκαιρίες φοροαποφυγής. Κατά την εφαρμογή αυτής της διατύπωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι πιθανές χρονικές περίοδοι δώδεκα διαδοχικών μηνών, ακόμη και οι περίοδοι που αλληλοεπικαλύπτονται σε ένα ορισμένο βαθμό. Για παράδειγμα, εάν ένας εργαζόμενος βρίσκεται σε ένα Κράτος επί 150 ημέρες μεταξύ της 1ης Απριλίου 2001 και της 31ης Μαρτίου 2002 αλλά βρίσκεται στο Κράτος αυτό επί 210 ημέρες μεταξύ της 1ης Αυγούστου 2001 και της 31ης Ιουλίου 2002, ο εργαζόμενος βρίσκεται σε αυτό για χρονική περίοδο που υπερβαίνει τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια της δεύτερης δωδεκάμηνης περιόδου που προσδιορίζεται ανωτέρω παρά το ότι δεν πληροί το κριτήριο της ελάχιστης παρουσίας κατά τη διάρκεια της πρώτης χρονικής περιόδου υπό εξέταση και το ότι η πρώτη περίοδος επικαλύπτει εν μέρει τη δεύτερη.

5. Παρόλο που τα Κράτη μέλη χρησιμοποιούν διάφορους τύπους για τον υπολογισμό της χρονικής περιόδου των 183 ημερών, μόνο ένας τρόπος συνάδει με τη διατύπωση της παρούσας παραγράφου: η μέθοδος των «ημερών φυσικής παρουσίας». Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι σαφής, καθώς ένα φυσικό πρόσωπο είτε βρίσκεται σε μια χώρα είτε δεν βρίσκεται. Η παρουσία μπορεί επίσης σχετικά εύκολα να τεκμηριωθεί από τον φορολογούμενο σε περίπτωση που του ζητηθούν από τις φορολογικές αρχές στοιχεία που να την αποδεικνύουν. Βάσει της μεθόδου αυτής περιλαμβάνονται στον υπολογισμό οι ακόλουθες ημέρες: τμήμα ημέρας, ημέρα άφιξης, ημέρα αναχώρησης και κάθε άλλη μέρα παραμονής στο Κράτος της δραστηριότητας, όπως Σάββατα και Κυριακές, εθνικές αργίες, διακοπές πριν, κατά τη διάρκεια και μετά από τη δραστηριότητα, σύντομες ανάπαυλες, (εκπαίδευση, απεργίες, ανταπεργίες, καθυστερήσεις στον εφοδιασμό), ημέρες ασθένειας (εκτός εάν δεν επιτρέπουν στο φυσικό πρόσωπο να αναχωρήσει ενώ αν το έπραττε θα ενέπιπτε στην εξαίρεση) και θάνατος ή ασθένεια μέλους οικογένειας. Ωστόσο, οι ημέρες παραμονής στο Κράτος της δραστηριότητας υπό καθεστώς διαμετακόμισης στο πλαίσιο ταξιδιού μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται εκτός του Κράτους της δραστηριότητας δεν πρέπει να συνυπολογίζονται. Από τις αρχές αυτές συνάγεται ότι οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός του Κράτους της δραστηριότητας, λόγω διακοπών, επιχειρηματικού ταξιδιού ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη. Κάθε ημέρα κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε τμήματος της οποίας, όσο σύντομο κι αν είναι αυτό, ο φορολογούμενος βρίσκεται σε ένα Κράτος λογίζεται ως ημέρα παρουσίας στο Κράτος αυτό για τους σκοπούς του υπολογισμού της χρονικής περιόδου των 183 ημερών.

5.1 Ωστόσο, οι ημέρες κατά τις οποίες ο φορολογούμενος είναι κάτοικος του Κράτους πηγής δεν πρέπει να συνυπολογίζονται. Το εδάφιο α) πρέπει να διαβάζεται σε συνάρτηση με το πρώτο τμήμα της παραγράφου 2, όπου αναφέρονται τα εξής: «αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος», που δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που κατοικούν και εργάζονται στο ίδιο Κράτος. Η φράση «ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται», που παρατίθεται στο εδάφιο α), αναφέρεται στον δικαιούχο της εν λόγω αμοιβής ενώ, για όσο διάστημα ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος του Κράτους πηγής, δεν μπορεί να θεωρείται δικαιούχος αμοιβής που αποκτά-



ται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Στα παραδείγματα που ακολουθούν επεξηγείται το συμπέρασμα αυτό:

- Παράδειγμα 1: Από τον Ιανουάριο του 2001 έως τον Δεκέμβριο του 2001, ο Χ ζει, και είναι κάτοικος, στο Κράτος Π. Την 1η Ιανουαρίου 2002, ο Χ προσλαμβάνεται από εργοδότη που είναι κάτοικος του Κράτους Κ, του οποίου και γίνεται κάτοικος. Ο Χ στη συνέχεια μετακαλείται στο Κράτος Π από τον εργοδότη του για το διάστημα από 15 έως 31 Μαρτίου 02. Σε αυτή την περίπτωση, ο Χ βρίσκεται στο Κράτος Π για 292 ημέρες μεταξύ της 1ης Απριλίου 2001 και της 31ης Μαρτίου 2002 αλλά λόγω του ότι είναι κάτοικος του Κράτους Π από την 1η Απριλίου 2001 έως την 31η Δεκεμβρίου 2001 αυτή η πρώτη περίοδος δεν λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς του υπολογισμού των περιόδων που αναφέρονται στο εδάφιο α).
- Παράδειγμα 2: Από τις 15 έως τις 31 Οκτωβρίου 2001, η Ψ, κάτοικος του Κράτους Κ, βρίσκεται στο Κράτος Π για να προετοιμάσει την επέκταση στη χώρα αυτή της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ΑΑΕ, που επίσης είναι κάτοικος του Κράτους Κ. Την 1η Μαΐου 2002, η Ψ μετακινείται στο Κράτος Π του οποίου γίνεται κάτοικος και εργάζεται ως διευθυντής μιας νεοσυσταθείσας θυγατρικής της ΑΑΕ, που είναι κάτοικος του Κράτους Π. Σε αυτή την περίπτωση, η Ψ βρίσκεται στο Κράτος Π για 184 ημέρες στο διάστημα από 15 Οκτωβρίου 2001 έως 14 Οκτωβρίου 2002 αλλά λόγω του ότι είναι κάτοικος του Κράτους Π από την 1η Μαΐου 2002 έως τις 14 Οκτωβρίου 2002 αυτή η τελευταία περίοδος δεν λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς του υπολογισμού των περιόδων που αναφέρονται στο εδάφιο α).

6. Δεύτερη προϋπόθεση είναι ο εργοδότης που καταβάλλει την αμοιβή να μην είναι κάτοικος του άλλου Κράτους στο οποίο ασκείται η εξαρτημένη εργασία. Ορισμένα Κράτη μέλη ενδέχεται ωστόσο να θεωρήσουν μη σκόπιμη την επέκταση της παραγράφου 2 σε περιπτώσεις όπου ο εργοδότης δεν είναι κάτοικος του Κράτους κατοικίας του εργαζομένου, καθώς σε αυτή την περίπτωση δημιουργούνται διαχειριστικές δυσχέρειες κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία του εργαζομένου ή κατά την επιβολή υποχρεώσεων παρακράτησης στον εργοδότη. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που συμμερίζονται αυτήν την άποψη είναι ελεύθερα να υιοθετούν διμερώς την ακόλουθη εναλλακτική διατύπωση του εδαφίου 2 β):

«β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη, ο οποίος είναι κάτοικος του πρώτου Κράτους, και»

6.1 Η εφαρμογή της δεύτερης προϋπόθεσης στην περίπτωση των φορολογικών διαφανών προσωπικών εταιρειών παρουσιάζει δυσκολίες λόγω του ότι αυτές οι προσωπικές εταιρείες δεν εμπίπτουν στην έννοια του κατοίκου Συμβαλλόμενου Κράτους υπό το Άρθρο 4 (βλ. παράγραφο 8.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Αρθρου 4). Αν και είναι σαφές ότι αυτές οι προσωπικές εταιρείες εμπίπτουν στην έννοια του «εργοδότη» (ιδίως βάσει των ορισμών του όρου που διατυπώνονται στην εσωτερική νομοθεσία ορισμένων χωρών, όπου, π.χ. ως εργοδότης ορίζεται το πρόσωπο που είναι υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών), η εφαρμογή της προϋπόθεσης σε επίπεδο προσωπικής εταιρείας ανεξαρτήτως των περιστάσεων των εταιρών θα την καθιστούσε άνευ σημασίας.

6.2 Αντικείμενο και σκοπός των εδαφίων β) και γ) της παραγράφου 2 είναι η αποφυγή της φορολόγησης στην πηγή της βραχυπρόθεσμης εξαρτημένης εργασίας στο βαθμό που το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία δεν θεωρείται εκπιπόμενη δαπάνη στο Κράτος πηγής λόγω του ότι ο εργοδότης δεν φορολογείται στο Κράτος αυτό καθώς δεν είναι κάτοικος ούτε έχει μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό. Η συμπερίληψη των εδαφίων αυτών δικαιολογείται επίσης από το γεγονός ότι η επιβολή παρακράτησης στην πηγή στην περίπτωση βραχυπρόθεσμης εξαρτημένης εργασίας σε

ένα συγκεκριμένο Κράτος μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί υπερβολικό διαχειριστικό φόρτο στην περίπτωση που ο εργοδότης ούτε κατοικεί ούτε έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό. Για την ουσιαστική ερμηνεία του εδαφίου β) κατά τρόπο που να συνάδει με το πλαίσιο και το αντικείμενό του πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι, στην περίπτωση των φορολογικών διαφανών προσωπικών εταιρειών, το εδάφιο αυτό ισχύει σε επίπεδο εταιρών. Ως εκ τούτου, οι έννοιες του «εργοδότη» και του «κατοίκου», όπως παρατίθενται στο εδάφιο β), εφαρμόζονται στο επίπεδο των εταιρών και όχι στο επίπεδο της φορολογικά διαφανούς προσωπικής εταιρείας. Η προσέγγιση αυτή συνάδει με εκείνη στο πλαίσιο της οποίας και άλλες διατάξεις των φορολογικών Συμβάσεων πρέπει να εφαρμόζονται σε επίπεδο εταιρών και όχι προσωπικών εταιρειών. Η ερμηνεία αυτή μπορεί μεν να δημιουργήσει δυσκολίες στην περίπτωση που οι εταιρείοι διαμένουν σε διαφορετικά Κράτη, ωστόσο οι δυσκολίες αυτές μπορούν να αρθούν μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, προσδιορίζοντας, για παράδειγμα, το Κράτος στο οποίο κατοικούν οι εταιρείοι που διαθέτουν πλειοψηφική συμμετοχή στην προσωπική εταιρεία (δηλαδή το Κράτος στο οποίο θα ζητηθεί το μεγαλύτερο μέρος της έκπτωσης).

7. Βάσει της τρίτης προϋπόθεσης, εάν ο εργοδότης έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος στο οποίο ασκείται η εξαρτημένη εργασία, η αμοιβή εξαιρείται του φόρου υπό τον όρο ότι η καταβολή της δεν βαρύνει τη μόνιμη εγκατάσταση. Η λέξη «βαρύνει» πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του απώτερου σκοπού του εδαφίου γ) του Άρθρου, ο οποίος είναι να διασφαλιστεί ότι η εξαίρεση που προβλέπεται στην παράγραφο 2 δεν εφαρμόζεται σε αμοιβές που, κατά τον υπολογισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο Κράτος στο οποίο ασκείται η εξαρτημένη εργασία, μπορεί να συνιστούν λόγο χορήγησης έκπτωσης, βάσει των αρχών του Άρθρου 7 και της φύσης των αμοιβών. Ως προς τούτο πρέπει να σημειωθεί ότι το γεγονός ότι ο εργοδότης ζήτησε ή δεν ζήτησε στην πράξη έκπτωση για μια αμοιβή κατά τον υπολογισμό των κερδών που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση δεν αποτελεί κατ' ανάγκη αμάχητο τεκμήριο, δεδομένου ότι το ορθό κριτήριο είναι το κατά πόσο η έκπτωση που θα παρεχόταν σε διαφορετική περίπτωση για την εν λόγω αμοιβή θα αποδιδόταν στη μόνιμη εγκατάσταση. Το κριτήριο πληρείται, για παράδειγμα, ακόμη κι αν στην πράξη δεν εκπέσει κανένα ποσό είτε γιατί η μόνιμη εγκατάσταση εξαιρείται από το φόρο στη χώρα πηγής ή απλώς και μόνο γιατί ο εργοδότης αποφασίζει να μην ζητήσει μια έκπτωση που κανονικά δικαιούται. Το κριτήριο πληρείται επίσης και στην περίπτωση που η αμοιβή δεν εκπίπτει απλώς και μόνο λόγω της φύσης της (π.χ. σε περίπτωση που το Κράτος θεωρεί ότι η έκδοση μετοχών στο πλαίσιο της άσκησης δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών από τους εργαζόμενους δεν συνιστά λόγο χορήγησης έκπτωσης) και όχι επειδή δεν επιτρέπεται να αποδοθεί στη μόνιμη εγκατάσταση.

#### 7.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 29 Απριλίου 2000)

8. Η παράγραφος 2 έχει δώσει αφορμή για πολυάριθμα κρούσματα κατάχρησης μέσω της πρακτικής που είναι γνωστή ως διεθνής δανεισμός εργαζομένων (international hiring-out of labour). Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, ένας τοπικός εργοδότης που επιθυμεί να απασχολήσει αλλοδαπό εργατικό δυναμικό για μία ή περισσότερες περιόδους μικρότερες των 183 ημερών πραγματοποιεί προσλήψεις μέσω παρένθετου προσώπου που είναι εγκατεστημένο στο εξωτερικό, εμφανίζεται ως εργοδότης και προσλαμβάνει το εργατικό δυναμικό για λογαριασμό του πραγματικού εργοδότη. Ως εκ τούτου, ο εργαζόμενος πληροί εκ πρώτης όψεως τις τρεις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2 και μπορεί να ζητήσει πλήρη απαλλαγή από φορολόγηση στη χώρα όπου εργάζεται προσωρινά. Προκειμένου να αποφεύγονται οι καταχρήσεις αυτής της μορφής, σε τέτοιου είδους περιπτώσεις ο όρος «εργοδότης» πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2. Ως προς τούτο πρέπει να σημειωθεί ότι ο όρος «εργοδότης» δεν ορίζεται στη Σύμβαση αλλά γίνεται δεκτό ότι ως εργοδότης νοείται το πρόσωπο που έχει δικαιώματα επί του

έργου που παράγεται και αναλαμβάνει την ευθύνη και τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτό. Στις περιπτώσεις διεθνούς δανεισμού εργαζομένων, τα καθήκοντα αυτά σε μεγάλο βαθμό ασκούνται από τον χρήστη του αλλοδαπού εργατικού δυναμικού. Σε αυτές τις περιπτώσεις η ουσία πρέπει να υπερισχύει του τύπου, δηλαδή κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται χωριστά προκειμένου να διαπιστώνεται κάθε φορά εάν τα καθήκοντα του εργοδότη ασκούνται κυρίως από το μεσάζον μόρφωμα ή από τον χρήστη του αλλοδαπού εργατικού δυναμικού. Ως εκ τούτου, εναπόκειται στα Συμβαλλόμενα Κράτη να συμφωνήσουν ποιες είναι οι περιστάσεις εκείνες υπό τις οποίες το παρένθετο πρόσωπο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που οφείλει να πληροί για να θεωρείται εργοδότης υπό την έννοια της παραγράφου 2. Κατά τη διευθέτηση του ζητήματος αυτού, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να μην περιορίζονται κατ' ανάγκη στις προαναφερθείσες ενδείξεις αλλά να βασίζονται και σε μια σειρά άλλων κριτηρίων που θα τους επιτρέπουν να διαπιστώνουν ότι ο πραγματικός εργοδότης είναι ο χρήστης του αλλοδαπού εργατικού δυναμικού (και όχι το αλλοδαπό παρένθετο πρόσωπο):

- ο προσλαμβάνων δεν αναλαμβάνει την ευθύνη ή τους κινδύνους για τα αποτελέσματα που παράγονται από την εργασία του εργαζομένου·
- αρμόδιος να δίνει εντολές στον εργαζόμενο είναι ο χρήστης·
- οι εργασίες εκτελούνται σε χώρο που βρίσκεται υπό τον έλεγχο και την ευθύνη του χρήστη·
- η αμοιβή που λαμβάνει ο προσλαμβάνων υπολογίζεται βάσει του χρόνου που χρησιμοποιείται ο εργαζόμενος ή υπάρχει κάποια άλλη σχέση μεταξύ αυτής της αμοιβής και του μισθού που λαμβάνει ο εργαζόμενος·
- ο χρήστης είναι εκείνος που θέτει τα εργαλεία και τα υλικά στη διάθεση του εργαζομένου·
- ο αριθμός και τα προσόντα των εργαζομένων δεν καθορίζονται αποκλειστικά από τον προσλαμβάνοντα.

9. Με την παράγραφο 3 εφαρμόζεται στην αμοιβή των πληρωμάτων πλοίων ή αεροσκαφών που εκτελούν διεθνείς μεταφορές ή πλοιαρίων που πραγματοποιούν μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας ένας κανόνας, που αποτελεί συνέχεια σε ένα βαθμό του κανόνα που εφαρμόζεται στα εισοδήματα από ναυτιλιακές μεταφορές, μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας και αεροπορικές μεταφορές, δηλαδή ότι αυτά πρέπει να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 8 επισημαίνεται ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να συμφωνήσουν να παραχωρήσουν το δικαίωμα φορολόγησης των εν λόγω εισοδημάτων στο Κράτος της επιχείρησης η οποία εκμεταλλεύεται τα πλοία, τα πλοιάρια ή τα αεροσκάφη. Οι λόγοι που καθιστούν σκόπιμη την πρόβλεψη αυτής της δυνατότητας στην περίπτωση των εισοδημάτων από ναυτιλιακές μεταφορές, μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας και αεροπορικές μεταφορές συντρέχουν και στην περίπτωση των αμοιβών των πληρωμάτων. Ομοίως, λοιπόν, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμφωνούν επί ενός όρου που παραχωρεί το δικαίωμα φορολόγησης των αμοιβών αυτών στο Κράτος της επιχείρησης. Ένας τέτοιος όρος, όπως και εκείνος της παραγράφου 3 του Άρθρου 15, βασίζεται στην παραδοχή ότι η εσωτερική νομοθεσία του Κράτους στο οποίο παραχωρείται το δικαίωμα φορολόγησης επιτρέπει στο εν λόγω Κράτος να επιβάλλει φόρο επί της αμοιβής ενός προσώπου που εργάζεται για τη συγκεκριμένη επιχείρηση, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας του. Εννοείται ότι η παράγραφος 3 του Άρθρου 8 εφαρμόζεται σε περίπτωση που η έδρα της πραγματικής διοίκησης μιας ναυτιλιακής επιχείρησης ή επιχείρησης μεταφορών σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας βρίσκεται επί πλοίου ή πλοιαρίου. Σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία ορισμένων Κρατών μελών, φόρος επί της αμοιβής

την οποία λαμβάνουν μέλη πληρωμάτων που δεν έχουν την ιδιότητα του κατοίκου για εργασία που ασκείται πάνω σε πλοίο επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που το πλοίο έχει την εθνικότητα του Κράτους αυτού. Για το λόγο αυτό, στις συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ των Κρατών αυτών προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης των εν λόγω αμοιβών παραχωρείται στο Κράτος την εθνικότητα του οποίου έχει το πλοίο. Από την άλλη, πολλά Κράτη δεν μπορούν να ασκήσουν αυτό το δικαίωμα φορολόγησης και ο όρος αυτός θα μπορούσε στις περιπτώσεις αυτές να έχει ως αποτέλεσμα τη μη φορολόγηση. Ωστόσο, τα Κράτη που έχουν θεσπίσει την αρχή αυτή στις εσωτερικές νομοθεσίες τους μπορούν να συμφωνούν διμερώς να παραχωρείται το δικαίωμα φορολόγησης της αμοιβής για εργασία που ασκείται πάνω σε πλοίο στο Κράτος την εθνικότητα του οποίου έχει το πλοίο.

10. Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν έχουν συμπεριληφθεί ειδικοί κανόνες σχετικά με τη φορολογία του εισοδήματος των μεθοριακών εργαζομένων ή των εργαζομένων σε φορτηγά και τρένα που πραγματοποιούν δρομολόγια μεταξύ Κρατών καθώς κρίθηκε σκόπιμο τα προβλήματα που προκύπτουν λόγω τοπικών συμβάσεων να επιλύονται απευθείας από τα ενδιαφερόμενα Κράτη.

11. Δεν προβλέφθηκε κανένας ειδικός όρος σχετικά με την αμοιβή που λαμβάνουν επισκέπτες καθηγητές ή φοιτητές που εργάζονται με σκοπό την απόκτηση πρακτικής εμπειρίας. Πολλές συμβάσεις περιέχουν κανόνες του ενός ή του άλλου είδους για τις περιπτώσεις αυτές, κύριος σκοπός των οποίων είναι η διευκόλυνση των πολιτιστικών σχέσεων μέσω της παροχής φοροαπαλλαγής υπό περιορισμούς. Μερικές φορές στο πλαίσιο των εσωτερικών νομοθεσιών προβλέπεται ήδη η χορήγηση φοροαπαλλαγής. Η απουσία εξειδικευμένων κανόνων δεν πρέπει να θεωρείται ότι αποτελεί εμπόδιο στη συμπερίληψη τέτοιων κανόνων στις διμερείς συμβάσεις όποτε αυτό κρίνεται σκόπιμο.

## **Φορολογική μεταχείριση των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους (stock-options)**

12. Οι διαφορετικοί κανόνες φορολόγησης των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους που ισχύουν στις διάφορες χώρες δημιουργούν ιδιαίτερα προβλήματα που εξετάζονται κατωτέρω. Αν και πολλά από τα προβλήματα αυτά ανακύπτουν σε σχέση και με άλλες μορφές αμοιβών των εργαζομένων, όπως, ιδίως, οι αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών του εργοδότη ή συνδεδεμένης εταιρείας, στην περίπτωση των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών τα προβλήματα είναι ιδιαίτερα οξυμένα. Τούτο οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στο γεγονός ότι τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών φορολογούνται συχνά σε χρονική στιγμή (π.χ. όταν ασκείται το δικαίωμα προαίρεσης ή όταν πωλούνται οι μετοχές) που δεν συμπίπτει με τη χρονική στιγμή που παρέχονται οι υπηρεσίες εξαρτημένης εργασίας που αμείβονται μέσω αυτών των δικαιωμάτων προαίρεσης.

12.1 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 2.2, το Άρθρο επιτρέπει στο Κράτος πηγής να φορολογεί το τμήμα της ωφέλειας του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχεται ως αμοιβή ή οποία αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο Κράτος αυτό ακόμη κι αν ο φόρος επιβάλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο και ενώ ο εργαζόμενος δεν ασκεί πλέον εξαρτημένη εργασία στο Κράτος αυτό.

12.2 Μολονότι το Άρθρο αφορά την ωφέλεια από εξαρτημένη εργασία που αποκομίζεται από την παροχή δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών σε έναν εργαζόμενο ανεξαρτήτως του χρόνου φορολόγησης της ωφέλειας, είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση μεταξύ της συγκεκριμένης

ωφέλειας από εξαρτημένη εργασία και της ωφέλειας από κεφάλαιο που μπορεί να προκύψει από την εκποίηση μετοχών που αποκτούνται μέσω της άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Αυτό το Άρθρο, και όχι το Άρθρο 13, εφαρμόζεται στην περίπτωση της ωφέλειας που αποκομίζεται από το ίδιο το δικαίωμα προαίρεσης έως ότου ασκηθεί, πωληθεί ή άλλως πώς εκποιηθεί (π.χ. μέσω της ακύρωσής του ή της εξαγοράς του από τον εργοδότη ή τον εκδότη). Ωστόσο, αφ' ης στιγμής το δικαίωμα προαίρεσης ασκείται ή εκποιείται, η ωφέλεια από εξαρτημένη εργασία έχει ρευστοποιηθεί και κάθε μεταγενέστερη ωφέλεια επί των αποκτηθέντων μετοχών (δηλ. η αξία των μετοχών που σωρεύεται μετά από την άσκηση του δικαιώματος) αποκομίζεται από τον εργαζόμενο υπό την ιδιότητα του επενδυτή-μετόχου και καλύπτεται από το Άρθρο 13. Πράγματι, το δικαίωμα προαίρεσης, αυτό δηλαδή που εξασφαλίζει ο εργαζόμενος από την άσκηση εξαρτημένης εργασίας, παύει να υφίσταται τη στιγμή που ασκείται, οπότε και ο δικαιούχος του δικαιώματος αποκτά την ιδιότητα του μετόχου (και συνήθως επενδύει χρήματα για το σκοπό αυτό). Στην περίπτωση, ωστόσο, που το δικαίωμα προαίρεσης που ασκείται επιτρέπει στον εργαζόμενο να αποκτήσει μετοχές που δεν κατοχυρώνονται ανέκκλητα πριν από την παρέλευση μιας ορισμένης περιόδου άσκησης εξαρτημένης εργασίας, το Άρθρο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται και επί του ποσού κατά το οποίο θα έχει αυξηθεί η αξία των μετοχών, εάν συντρέχει τέτοια περίπτωση, μέχρι την παρέλευση της προβλεπόμενης περιόδου άσκησης εξαρτημένης εργασίας που έπεται της άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

12.3 Το γεγονός ότι το Άρθρο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση ωφέλειας που αποκομίζεται μετά από την άσκηση ή την εκποίηση του δικαιώματος προαίρεσης δεν συνεπάγεται επ' ουδενί ότι η φορολόγηση του εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας πρέπει να επιβάλλεται τη στιγμή που ασκείται ή εκποιείται το δικαίωμα. Όπως σημειώθηκε ήδη, το Άρθρο δεν επιβάλλει κανέναν περιορισμό ως προς το χρόνο φορολόγησης του σχετικού εισοδήματος από το Κράτος πηγής. Έτσι, το Κράτος πηγής μπορεί να φορολογεί το σχετικό εισόδημα κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος προαίρεσης, κατά το χρόνο άσκησης (ή εκποίησης) του δικαιώματος προαίρεσης, κατά το χρόνο πώλησης της μετοχής ή οποιαδήποτε άλλη χρονική στιγμή. Ωστόσο, το Κράτος πηγής μπορεί να φορολογεί μόνο την ωφέλεια που είναι αποδοτέα στο ίδιο το δικαίωμα προαίρεσης και όχι ό,τι είναι αποδοτέο στη μετέπειτα κατοχή των μετοχών που αποκτούνται με την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος προαίρεσης (εκτός εάν συντρέχουν οι συμβάσεις που περιγράφονται στην τελευταία πρόταση της προηγούμενης παραγράφου).

12.4 Καθώς η ερμηνεία που πρέπει να δίνεται στην παράγραφο 1 είναι ότι αυτή εφαρμόζεται σε κάθε ωφέλεια που προκύπτει από το δικαίωμα προαίρεσης έως ότου αυτό ασκηθεί, πωληθεί ή άλλως πώς εκποιηθεί, το πώς χαρακτηρίζεται η εν λόγω ωφέλεια, ή οποιοδήποτε τμήμα αυτής, για τους φορολογικούς σκοπούς του κάθε Κράτους δεν έχει καμία σημασία. Το αποτέλεσμα είναι, αφενός στο Άρθρο να δίνεται η ερμηνεία ότι επιτρέπεται στο Κράτος πηγής να φορολογεί την ωφέλεια που αποκτάται έως τη χρονική στιγμή που το δικαίωμα προαίρεσης ασκείται, πωλείται ή άλλως πώς εκποιείται κι αφετέρου να εναπόκειται στο Κράτος αυτό να αποφασίσει πώς θα φορολογεί την ωφέλεια αυτή, π.χ. είτε ως εισόδημα από εξαρτημένη εργασία είτε ως ωφέλεια από κεφάλαιο. Εάν το Κράτος πηγής αποφασίσει, για παράδειγμα, να φορολογήσει το δικαίωμα προαίρεσης ως ωφέλεια από κεφάλαιο όταν ο εργαζόμενος πάψει να είναι κάτοικος της χώρας αυτής, ο φόρος αυτός επιτρέπεται βάσει του Άρθρου. Το ίδιο ισχύει και για το Κράτος κατοικίας. Για παράδειγμα, το Κράτος αυτό, έχοντας το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του ποσού κατά το οποίο αυξάνεται η αξία της μετοχής μετά από την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης βάσει του Άρθρου 13 της Σύμβασης, μπορεί να αποφασίσει να φορολογήσει το ποσό της αύξησης ως εισόδημα από εξαρτημένη εργασία και όχι ως ωφέλεια από κεφάλαιο βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας του.

12.5 Η ωφέλεια που προκύπτει από δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχεται σε έναν εργαζόμενο κατά γενικό κανόνα δεν εμπίπτει ούτε στο Άρθρο 21, το οποίο δεν εφαρμόζεται σε εισόδημα που καλύπτεται από άλλα Άρθρα, ούτε στο Άρθρο 18, το οποίο εφαρμόζεται μόνο σε συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές, ακόμη κι αν το δικαίωμα προαίρεσης ασκηθεί μετά από την παύση της παροχής εξαρτημένης εργασίας ή τη συνταξιοδότηση.

12.6 Η παράγραφος 1 επιτρέπει στο Κράτος πηγής να φορολογεί τους μισθούς, τα ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο Κράτος αυτό. Το κατά πόσο και σε ποιο βαθμό το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται σε ένα συγκεκριμένο Κράτος πρέπει να προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση βάσει όλων των σχετικών δεδομένων και περιστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των συμβατικών όρων που σχετίζονται με το δικαίωμα προαίρεσης (π.χ. τους όρους υπό τους οποίους το παρεχόμενο δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί ή να διατεθεί). Για το σκοπό αυτό πρέπει να τηρούνται οι ακόλουθες γενικές αρχές.

12.7 Η πρώτη αρχή είναι ότι, κατά γενικό κανόνα, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους δεν πρέπει να σχετίζονται με υπηρεσίες που παρέχονται μετά από την παρέλευση της περιόδου άσκησης εξαρτημένης εργασίας που αποτελεί προϋπόθεση για την εξασφάλιση του δικαιώματος άσκησης του εν λόγω δικαιώματος προαίρεσης. Ως εκ τούτου, όταν ένα δικαίωμα προαίρεσης άσκησης μετοχών παρέχεται σε εργαζόμενο με την προϋπόθεση να παρέχει υπηρεσίες εξαρτημένης εργασίας στον ίδιο εργοδότη (ή σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση) για περίοδο τριών ετών, η ωφέλεια από εξαρτημένη εργασία που αποκομίζεται από το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης κατά κανόνα δεν πρέπει να αποδίδεται σε υπηρεσίες που παρέχονται μετά από την παρέλευση αυτής της τριετούς περιόδου.

12.8 Ωστόσο, κατά την εφαρμογή της ως άνω αρχής, είναι σημαντικό να γίνεται διάκριση μεταξύ της περιόδου εξαρτημένης εργασίας που αποτελεί προϋπόθεση για την απόκτηση του δικαιώματος άσκησης ενός δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζόμενο και της χρονικής περιόδου κατά την οποία δεν επιτρέπεται η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος προαίρεσης (περίοδος δέσμευσης). Έτσι, για παράδειγμα, ένα δικαίωμα προαίρεσης που παρέχεται σε εργαζόμενο με την προϋπόθεση να παρέχει εξαρτημένη εργασία στον ίδιο εργοδότη (ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση) για περίοδο τριών ετών θεωρείται ότι αποκτάται για τις υπηρεσίες που παρέχονται κατά τη διάρκεια αυτών των τριών ετών, ενώ ένα δικαίωμα προαίρεσης που παρέχεται, χωρίς καμία προϋπόθεση μελλοντικής παροχής εξαρτημένης εργασίας, σε έναν εργαζόμενο σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία αλλά, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του, δεν μπορεί να ασκηθεί παρά μόνο μετά από την παρέλευση τριών ετών, δεν πρέπει να θεωρείται ότι σχετίζεται με την εξαρτημένη εργασία που ασκήθηκε κατά τη διάρκεια των ετών αυτών, καθώς το όφελος από το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης θα περιερχόταν στον δικαιούχο ακόμη κι αν διέκοπτε την άσκηση εξαρτημένης εργασίας αμέσως μετά από την απόκτηση του δικαιώματος και περίμενε να παρέλθει το προβλεπόμενο διάστημα των τριών ετών προτού το ασκήσει.

12.9 Σημαντικό είναι επίσης να γίνεται διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων όπου η παρέλευση περιόδου άσκησης εξαρτημένης εργασίας αποτελεί προϋπόθεση για την απόκτηση του δικαιώματος άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης, δηλαδή για την κατοχύρωση του δικαιώματος προαίρεσης, και των περιπτώσεων όπου ένα δικαίωμα προαίρεσης που έχει ήδη κατοχυρωθεί καθίσταται ανίσχυρο εάν δεν ασκηθεί πριν από την παύση της παροχής εξαρτημένης εργασίας (ή εντός σύντομου διαστήματος μετά από την παύση). Στην τελευταία περίπτωση, η ωφέλεια από το δικαίωμα προαίρεσης δεν πρέπει να σχετίζεται με υπηρεσίες που παρέχονται μετά από την κατοχύρωσή του καθώς ο υπάλληλος έχει ήδη αποκτήσει την ωφέλεια και μπορεί στην πραγματικότητα να το

ρευστοποιήσει οποιαδήποτε στιγμή. Ένας όρος που προβλέπει ότι το κατοχυρωμένο δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να καταστεί ανίσχυρο σε περίπτωση παύσης της παροχής εξαρτημένης εργασίας δεν αποτελεί όρο για την απόκτηση της ωφέλειας αλλά όρο υπό τον οποίο το όφελος που έχει ήδη αποκτηθεί μπορεί στη συνέχεια να απολεσθεί. Στα παραδείγματα που ακολουθούν γίνεται σαφέστερη η διάκριση αυτή:

- Παράδειγμα 1: Την 1η Ιανουαρίου του 1ου έτους, σε έναν εργαζόμενο παρέχεται δικαίωμα άσκησης προαίρεσης. Το δικαίωμα παρέχεται με την προϋπόθεση να συνεχίσει ο εργαζόμενος να παρέχει εξαρτημένη εργασία στον ίδιο εργοδότη μέχρι την 1η Ιανουαρίου του 3ου έτους. Το δικαίωμα προαίρεσης, αφ' ης στιγμής εκπληρωθεί αυτή η προϋπόθεση, μπορεί να ασκηθεί από την 1η Ιανουαρίου του 3ου έτους έως την 1η Ιανουαρίου του έτους 10 (το επονομαζόμενο «αμερικανικό» δικαίωμα προαίρεσης<sup>1</sup>). Ταυτόχρονα, όμως, προβλέπεται ότι το δικαίωμα προαίρεσης χάνεται εάν δεν ασκηθεί πριν από την παύση της παροχής εξαρτημένης εργασίας. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, το δικαίωμα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αποκτάται την 1η Ιανουαρίου του 3ου έτους (δηλ. κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης) καθώς ο εργαζόμενος δεν χρειάζεται να εξακολουθήσει να παρέχει εξαρτημένη εργασία για να αποκτήσει το δικαίωμα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.
- Παράδειγμα 2: Την 1η Ιανουαρίου του 1ου έτους, σε έναν εργαζόμενο παρέχεται δικαίωμα άσκησης προαίρεσης. Το δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί την 1η Ιανουαρίου του 5ου έτους (το επονομαζόμενο «ευρωπαϊκό» δικαίωμα προαίρεσης). Το δικαίωμα προαίρεσης παρέχεται υπό τον όρο ότι δεν μπορεί να ασκηθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου του 5ου έτους εφόσον η παροχή εξαρτημένης εργασίας συνεχίζεται μέχρι την ημερομηνία αυτή. Στο παράδειγμα αυτό, το δικαίωμα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αποκτάται την 1η Ιανουαρίου του 5ου έτους, η οποία είναι η ημερομηνία άσκησης, καθώς ο εργαζόμενος οφείλει να εξακολουθήσει να παρέχει εξαρτημένη εργασία μέχρι την ημερομηνία αυτή για να αποκτήσει το δικαίωμα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (δηλ. για να κατοχυρωθεί το δικαίωμα).

12.10 Υπάρχουν περιπτώσεις όπου δεν εφαρμόζεται αυτή η πρώτη αρχή. Μια τέτοια περίπτωση είναι όταν το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών παρέχεται άνευ όρων σε έναν εργαζόμενο όταν αρχίζει να παρέχει εξαρτημένη εργασία, όταν μετατίθεται σε άλλη χώρα ή όταν του ανατίθενται νέες αρμοδιότητες και, σε κάθε περίπτωση, το δικαίωμα προαίρεσης σχετίζεται άμεσα με την άσκηση νέων καθηκόντων από τον εργαζόμενο κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης μελλοντικής περιόδου. Σε αυτή την περίπτωση, ενδεχομένως είναι σκόπιμο να θεωρείται ότι το δικαίωμα προαίρεσης σχετίζεται με τα νέα αυτά καθήκοντα ακόμη κι αν το δικαίωμα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αποκτάται πριν από την άσκηση των καθηκόντων αυτών. Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις όπου ένα δικαίωμα προαίρεσης κατοχυρώνεται με τη στενή έννοια αλλά παρέχει στον εργαζόμενο το δικαίωμα απόκτησης μετοχών που δεν κατοχυρώνονται μέχρι την παρέλευση μιας ορισμένης περιόδου παροχής εξαρτημένης εργασίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις ενδεχομένως είναι σκόπιμο να θεωρείται ότι το όφελος του δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με τις υπηρεσίες που παρέχονται καθ' όλη την περίοδο που μεσολαβεί από την παροχή του δικαιώματος προαίρεσης μέχρι την κατοχύρωση των μετοχών.

1. Στην περίπτωση του «αμερικανικού» δικαιώματος προαίρεσης, το δικαίωμα στην απόκτηση μιας μετοχής μπορεί να ασκηθεί εντός μιας ορισμένης περιόδου (κατά κανόνα ενός αριθμού ετών) ενώ στην περίπτωση ενός ευρωπαϊκού δικαιώματος προαίρεσης, το δικαίωμα αυτό μπορεί να ασκηθεί μόνο σε μία δεδομένη στιγμή (δηλ. σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία).

12.11 Η δεύτερη αρχή είναι ότι ένα δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους πρέπει να σχετίζεται αποκλειστικά με υπηρεσίες που παρέχονται πριν χορηγηθεί αυτό, στο βαθμό που το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης χορηγείται ως ανταμοιβή για την παροχή των υπηρεσιών αυτών από τον αποδέκτη για μια συγκεκριμένη περίοδο. Τούτο θα ίσχυε, για παράδειγμα, στην περίπτωση που η αμοιβή βασίζεται αποδεδειγμένα στην απόδοση του εργαζομένου κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου στο παρελθόν ή σε προηγούμενα οικονομικά αποτελέσματα του εργοδότη και χορηγείται με την προϋπόθεση να παρέχει ο εργαζόμενος εξαρτημένη εργασία στον εργοδότη ή σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση για μια συγκεκριμένη περίοδο με την οποία σχετίζονται τα εν λόγω οικονομικά αποτελέσματα. Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να υπάρχουν αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι κατά τη διάρκεια μιας περιόδου παροχής εξαρτημένης απασχόλησης στο παρελθόν οι μετέχοντες σε πρόγραμμα παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους είχαν τη βάσιμη προσδοκία ότι μέρος της αμοιβής τους για την περίοδο αυτή θα παρεχόταν μέσω του προγράμματος, δηλαδή μέσω της παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Τέτοιο στοιχείο είναι, για παράδειγμα, η πάγια πρακτική ενός εργοδότη που παρέχει παρόμοιο αριθμό δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών επί σειρά ετών, εφόσον δεν δίνεται καμία ένδειξη εγκατάλειψης της συγκεκριμένης πρακτικής. Σε συνάρτηση με άλλους παράγοντες, τα στοιχεία αυτά μπορεί να έχουν μεγάλη βαρύτητα όταν κρίνεται εάν και σε ποιο βαθμό το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών σχετίζεται με μια τέτοια περίοδο παροχής εξαρτημένης εργασίας στο παρελθόν.

12.12 Όταν μια περίοδος παροχής εξαρτημένης εργασίας αποτελεί προϋπόθεση για την απόκτηση του δικαιώματος άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης αλλά η προϋπόθεση αυτή δεν εφαρμόζεται υπό ορισμένες συμβάσεις, π.χ. όταν η σχέση εξαρτημένης εργασίας καταγγέλλεται από τον εργοδότη ή όταν ο εργαζόμενος φτάνει σε ηλικία συνταξιοδότησης, η ωφέλεια του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών πρέπει να θεωρείται ότι σχετίζεται μόνο με την περίοδο κατά την οποία ο εργαζόμενος πράγματι παρείχε υπηρεσίες ενόσω συνέτρεχαν όντως οι συμβάσεις αυτές.

12.13 Τέλος, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου βάσει ορισμένων παραγόντων να προκύπτει ότι ένα δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους παρέχεται ως ανταμοιβή για την παροχή υπηρεσιών στο παρελθόν ενώ από άλλους παράγοντες να προκύπτει ότι σχετίζεται με μελλοντικές υπηρεσίες. Σε περιπτώσεις αμφιβολιών, οφείλει να αναγνωρίσει κανείς ότι δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους παρέχονται κατά κανόνα ως κίνητρο για μελλοντική απόδοση ή ως μέσο για τη διατήρηση πολύτιμων εργαζομένων. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους σχετίζονται κατά κύριο λόγο με μελλοντικές υπηρεσίες. Ωστόσο, προτού προκριθεί ή μια ή η άλλη εκδοχή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα δεδομένα και οι περιστάσεις, ενώ ενδέχεται να υπάρξουν περιπτώσεις όπου μπορεί να αποδειχθεί ότι ένα δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών σχετίζεται με συνδυασμό συγκεκριμένων περιόδων παροχής υπηρεσιών τόσο στο παρελθόν όσο και στο μέλλον (π.χ. δικαίωμα προαίρεσης που παρέχονται στον εργαζόμενο με βάση την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων απόδοσης για το προηγούμενο έτος, που μπορούν όμως να ασκηθούν μόνο εάν ο εργαζόμενος εξακολουθήσει να παρέχει εξαρτημένη εργασία τα επόμενα τρία έτη).

12.14 Όταν, βάσει των προηγούμενων αρχών, ένα δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών κριθεί ότι παρέχεται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται σε περισσότερα από ένα Κράτη, καθίσταται αναγκαίο να προσδιοριστεί το τμήμα του οφέλους του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο κάθε ένα από τα Κράτη αυτά για τους σκοπούς της εφαρμογής του Άρθρου αλλά και των Άρθρων 23Α και 23Β. Σε μια τέτοια



περίπτωση, το όφελος από εξαρτημένη εργασία που αποδίδεται στο δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών πρέπει να θεωρείται ότι προκύπτει από μια συγκεκριμένη χώρα με βάση τον λόγο του αριθμού των ημερών κατά τις οποίες η εξαρτημένη εργασία ασκήθηκε στην εν λόγω χώρα προς τον συνολικό αριθμό των ημερών κατά τις οποίες παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες εξαρτημένης εργασίας από τις οποίες προέκυψε το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών. Για τον σκοπό αυτό, οι μοναδικές ημέρες παροχής εξαρτημένης εργασίας που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι εκείνες που μετρούν για το πρόγραμμα παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, π.χ. εκείνες κατά τις οποίες παρέχονται υπηρεσίες στον ίδιο εργοδότη ή σε άλλους εργοδότες η παροχή εξαρτημένης εργασίας στους οποίους θα λαμβανόταν υπόψη προκειμένου να καλυφθεί η περίοδος εξαρτημένης εργασίας που απαιτείται για την απόκτηση του δικαιώματος άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

12.15 Τα Κράτη μέλη μπορούν να αποκλίνουν από την κατά περίπτωση εφαρμογή των ανωτέρω αρχών (στις παραγράφους 12.7 έως 12.14) συμφωνώντας διμερώς επί μιας συγκεκριμένης μεθόδου. Για παράδειγμα, δύο χώρες που επιβάλλουν φόρο ως επί το πλείστον κατά την άσκηση ενός δικαιώματος προαίρεσης μπορούν να συμφωνήσουν, ως γενική αρχή, να αποδίδουν το εισόδημα από ένα δικαίωμα προαίρεσης που σχετίζεται κατά κύριο λόγο με μελλοντικές υπηρεσίες στις υπηρεσίες που παρείχε ένας εργαζόμενος στα δύο Κράτη μεταξύ της ημερομηνίας παροχής και της ημερομηνίας άσκησης του δικαιώματος. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση δικαιωμάτων προαίρεσης που δεν μπορούν να ασκηθούν έως ότου ο εργαζόμενος συμπληρώσει συγκεκριμένο χρονικό διάστημα παροχής υπηρεσιών στον εργοδότη, τα δύο Κράτη μπορούν να προκρίνουν μια μέθοδο βάσει της οποίας το εισόδημα που προκύπτει από το δικαίωμα προαίρεσης αποδίδεται σε κάθε Κράτος με βάση τον αριθμό των ημερών κατά τις οποίες ο εργαζόμενος εργάστηκε για τον εργοδότη σε κάθε Κράτος μεταξύ της ημερομηνίας χορήγησης και της ημερομηνίας άσκησης του δικαιώματος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι να θεσπίζουν δύο χώρες με παρόμοιους κανόνες για τη φορολογική μεταχείριση δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους διατάξεις που παραχωρούν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος αποκλειστικά δικαιώματα φορολόγησης του οφέλους από εξαρτημένη εργασία ακόμη κι αν ένα μικρό τμήμα των υπηρεσιών εξαρτημένης εργασίας με τις οποίες σχετίζεται το δικαίωμα προαίρεσης παρέχεται στο άλλο Κράτος. Φυσικά, τα Κράτη μέλη πρέπει να επιδεικνύουν προσοχή κατά την υιοθέτηση τέτοιων μεθόδων γιατί από αυτές μπορεί να προκύψει διπλή φορολογία ή διπλή μη φορολόγηση εάν μέρος της εξαρτημένης εργασίας ασκείται σε τρίτη χώρα που δεν εφαρμόζει παρόμοια μέθοδο.

## Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

13. Η *Ελβετία* θεωρεί ότι τα σχόλια στην παράγραφο 8 ανωτέρω πρέπει να εφαρμόζονται μόνο σε περιπτώσεις διεθνούς δανεισμού εργαζομένων στο πλαίσιο καταχρηστικών συμπεριφορών.

13.1 Όσον αφορά την παράγραφο 6.2, η *Γερμανία* είναι της άποψης ότι εργοδότης πρέπει να θεωρείται η προσωπική εταιρεία (όπως προβλέπεται στην εθνική νομοθεσία των περισσότερων Κρατών μελών του ΟΟΣΑ ακόμη κι αν τα Κράτη αυτά δεν φορολογούν την προσωπική εταιρεία ως τέτοια). Σε αυτή την περίπτωση η κατοικία της προσωπικής εταιρείας πρέπει να προσδιορίζεται υποθετικά ως αν η προσωπική εταιρεία υπόκειται σε φορολόγηση βάσει ενός από τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 1.

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

14. (Διαγράφηκε στις 21 Σεπτεμβρίου 1995)

15. Η Δανία, η Νορβηγία και η Σουηδία επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εισαγάγουν ειδικές διατάξεις σχετικά με την αμοιβή που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο εξωτερικό σε αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές από την αεροπορική κοινοπραξία «Scandinavian Airlines System» (SAS).

16. Η Γερμανία και η Νορβηγία επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλάβουν στην παράγραφο 2 σαφή αναφορά στο εισόδημα που αποκομίζεται από εκμισθωμένο προσωπικό του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που εργάζεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ώστε να αποσαφηνιστεί ότι η εξαίρεση της παραγράφου 2 δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις διεθνούς δανεισμού εργαζομένων (βλ. παράγραφο 8 ανωτέρω).

17. Η Ιρλανδία, η Νορβηγία και το Ηνωμένο Βασίλειο επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εισαγάγουν σε ειδικό άρθρο διατάξεις σχετικά με το εισόδημα που αποκτάται από εξαρτημένη εργασία που σχετίζεται με την υπεράκτια εξερεύνηση και εκμετάλλευση υδρογονανθράκων και τις συναφείς δραστηριότητες.

18. (Διαγράφηκε στις 21 Σεπτεμβρίου 1995)

19. Η Ελβετία επιφυλάσσεται της θέσης της ως προς το εδάφιο α) της παραγράφου 2 και επιθυμεί να εισάγει στις συμβάσεις της τη φράση «εντός του οικείου οικονομικού έτους» αντί της φράσης «σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο ή κατά το τέλος του οικείου οικονομικού έτους».

20. Δεδομένης της ιδιαίτερης κατάστασής της ως προς τη ναυτιλία, η Ελλάδα θα διατηρήσει την ελευθερία δράσης της όσον αφορά τους όρους της Σύμβασης που αφορούν τις αμοιβές πληρωμάτων πλοίων που χρησιμοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές.

21. Η Ελλάδα επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εισάγει ειδικές διατάξεις σχετικά με το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία που σχετίζεται με υπεράκτιες δραστηριότητες.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ

1. Το Άρθρο αυτό αφορά τις αμοιβές που λαμβάνει κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, είτε είναι φυσικό είτε νομικό πρόσωπο, με την ιδιότητά του ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας η οποία είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Δεδομένου ότι μερικές φορές είναι δύσκολο να διαπιστωθεί πού παρέχονται οι υπηρεσίες, ο όρος αντιμετωπίζει τις υπηρεσίες ως παρεχόμενες στο Κράτος κατοικίας της εταιρείας.

1.1 Στα περισσότερα Κράτη μέλη η φράση «αμοιβές και άλλες παρόμοιες πληρωμές» εκλαμβάνεται ότι συμπεριλαμβάνει τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται από ένα πρόσωπο με την ιδιότητά του ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας (π.χ. δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών, χρήση κατοικίας ή αυτοκινήτου, ασφαλιστική κάλυψη υγείας ή ζωής και συνδρομή σε λέσχες).

2. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας συχνά επιτελούν και άλλα καθήκοντα στην εταιρεία π.χ. καθήκοντα απλών υπαλλήλων, συμβούλων κλπ. Είναι σαφές ότι το Άρθρο δεν εφαρμόζεται στις αμοιβές που καταβάλλονται στα πρόσωπα αυτά αναφορικά με τα εν λόγω άλλα καθήκοντα.

3. Σε μερικές χώρες, οι επιχειρήσεις διαθέτουν άλλα όργανα που ασκούν παρόμοια καθήκοντα με το διοικητικό συμβούλιο. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να συμπεριλαμβάνουν στις διμερείς συμβάσεις τους τα εν λόγω όργανα των εταιρειών στο πλαίσιο των όρων που αντιστοιχούν στο Άρθρο 16.

3.1 Πολλά από τα ζητήματα που εξετάζονται στις παραγράφους 12 έως 12.15 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 15 αναφορικά με τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχονται σε εργαζομένους εγείρονται επίσης και στην περίπτωση των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχονται σε μέλη των διοικητικών συμβουλίων εταιρειών. Στο βαθμό που ένα δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών παρέχεται σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, αυτό το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος έχει δικαίωμα να φορολογεί το τμήμα του οφέλους του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών που αποτελεί αμοιβή διευθυντή ή παρόμοια αμοιβή (βλ. παράγραφο 1.1 ανωτέρω) ακόμη κι αν ο φόρος επιβάλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο και ενώ το πρόσωπο δεν είναι πλέον μέλος του εν λόγω διοικητικού συμβουλίου. Μολονότι το Άρθρο αφορά την ωφέλεια από δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχεται σε ένα μέλος διοικητικού συμβουλίου ανεξαρτήτως του χρόνου φορολόγησης του οφέλους, ωστόσο είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση μεταξύ του συγκεκριμένου οφέλους από δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και της ωφέλειας από κεφάλαιο που μπορεί να προκύψει από την εκποίηση μετοχών που αποκτούνται μέσω της άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Αυτό το Άρθρο, και όχι το Άρθρο 13, εφαρμόζεται στην περίπτωση του οφέλους που αποκομίζεται από το ίδιο το δικαίωμα προαίρεσης έως ότου ασκηθεί, πωληθεί ή άλλως πώς εκποιηθεί (π.χ. μέσω της ακύρωσής του ή της εξαγοράς του από την εταιρεία ή τον εκδότη). Ωστόσο, αφ' ης στιγμής το δικαίωμα προαίρεσης ασκείται ή εκποιείται, η ωφέλεια που φορολογείται βάσει του Άρθρου αυτού έχει ρευστοποιηθεί και κάθε μεταγενέστε-

ρη ωφέλεια επί των αποκτηθέντων μετοχών (δηλ. η υπεραξία των μετοχών που σωρεύεται μετά από την άσκηση του δικαιώματος) αποκομίζεται από το μέλος του διοικητικού συμβουλίου υπό την ιδιότητα του επενδυτή-μετόχου και καλύπτεται από το Άρθρο 13. Πράγματι, το δικαίωμα προαίρεσης, αυτό δηλαδή που εξασφαλίζει το μέλος του διοικητικού συμβουλίου υπό την ιδιότητα του αυτή, παύει να υφίσταται, οπότε και ο δικαιούχος του δικαιώματος αποκτά την ιδιότητα του μετόχου (και συνήθως επενδύει χρήματα για το σκοπό αυτό).

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

### 4. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

5. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* θα θεσπίσουν διατάξεις που θα προβλέπουν ότι ο φόρος που θα επιβάλλεται στις αμοιβές αυτές θα περιορίζεται στο εισόδημα που αποκομίζεται από υπηρεσίες που παρέχονται στη χώρα πηγής.

6. Το *Βέλγιο* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προβλέπει ότι η αμοιβή την οποία λαμβάνει ένα πρόσωπο που εμπίπτει στο Άρθρο 16 σε σχέση με τις καθημερινές δραστηριότητές του καθώς και η αμοιβή που λαμβάνει ο εταίρος μιας εταιρείας, εφόσον δεν πρόκειται για εταιρεία με μετοχικό κεφάλαιο, σε σχέση με τις προσωπικές δραστηριότητές του για λογαριασμό της εταιρείας θα φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 15.

7. Η Ελλάδα επιφυλάσσει του δικαιώματος να εφαρμόσει το Άρθρο 16 στην αμοιβή ενός εταίρου που ενεργεί με την ιδιότητα του διαχειριστή μιας ελληνικής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή μιας ελληνικής προσωπικής εταιρείας.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΩΝ ΚΑΙ ΑΘΛΗΤΩΝ

#### Παράγραφος 1

1. Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι καλλιτέχνες και οι αθλητές που είναι κάτοικοι του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο ασκούν τις προσωπικές δραστηριότητές τους, είτε πρόκειται για επιχειρηματικές δραστηριότητες είτε για δραστηριότητες εξαρτημένης εργασίας. Ο όρος αυτός αποτελεί εξαίρεση στους κανόνες του Άρθρου 7 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 15, αντίστοιχα.

2. Με τον όρο αυτό αποφεύγονται οι πρακτικές δυσκολίες που προκύπτουν συχνά κατά τη φορολόγηση καλλιτεχνών και αθλητών που ασκούν δραστηριότητες στο εξωτερικό. Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις υπερβολικά αυστηρές διατάξεις μπορεί να δυσχεραίνουν τις πολιτιστικές ανταλλαγές. Για την αντιμετώπιση αυτού του μειονεκτήματος, τα ενδιαφερόμενα Κράτη μπορούν, με κοινή συμφωνία, να περιορίζουν την εφαρμογή της παραγράφου 1 στις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Προς τούτο αρκεί η τροποποίηση του κειμένου του Άρθρου ώστε να αποτελεί εξαίρεση μόνο στις διατάξεις του Άρθρου 7. Σε αυτή την περίπτωση, οι καλλιτέχνες και οι αθλητές που ασκούν δραστηριότητες στο πλαίσιο εξαρτημένης εργασίας θα εμπίπτουν αυτοδικαίως στις διατάξεις του Άρθρου 15 και ως εκ τούτου θα δικαιούνται να τυχάνουν των απαλλαγών που προβλέπονται στην παράγραφο 2 του Άρθρου αυτού.

3. Η παράγραφος 1 αφορά καλλιτέχνες και αθλητές. Δεν είναι δυνατό να δοθεί ακριβής ορισμός του «καλλιτέχνη», αλλά στην παράγραφο 1 συμπεριλαμβάνονται παραδείγματα προσώπων που μπορούν να θεωρηθούν ως τέτοιοι. Τα παραδείγματα αυτά είναι ενδεικτικά. Αφενός, ο όρος «καλλιτέχνης» συμπεριλαμβάνει σαφώς τα πρόσωπα που ασκούν καλλιτεχνικές δραστηριότητες επί σκηνής, τους ηθοποιούς κινηματογράφου, τους ηθοποιούς (όπως π.χ. πρώην αθλητές) που συμμετέχουν σε τηλεοπτικές διαφημίσεις. Το Άρθρο μπορεί να εφαρμόζεται επίσης σε εισόδημα που λαμβάνεται για δραστηριότητες πολιτικού, κοινωνικού, θρησκευτικού ή φιλανθρωπικού χαρακτήρα, εφόσον ενυπάρχει και το στοιχείο της ψυχαγωγίας. Αφετέρου, δεν καλύπτει επισκέπτες ομιλητές σε συνέδρια ή διοικητικό ή υποστηρικτικό προσωπικό (π.χ. εικονολήπτες κινηματογραφικών ταινιών, παραγωγούς, σκηνοθέτες κινηματογραφικών ταινιών, χορογράφους, τεχνικό προσωπικό, συνεργεία που συνοδεύουν συγκροτήματα pop μουσικής σε περιοδείες κλπ.). Ανάμεσα σε αυτές τις κατηγορίες υπάρχει μια γκριζα ζώνη όπου κρίνεται αναγκαίο να εξετάζεται το συνολικό «ισοζύγιο» των δραστηριοτήτων του εκάστοτε προσώπου.

4. Ένα πρόσωπο μπορεί ταυτόχρονα να σκηνοθετεί και να παίζει σε μια παράσταση ή μπορεί να είναι σκηνοθέτης και παραγωγός τηλεοπτικού προγράμματος ή κινηματογραφικής ταινίας και να συμμετέχει και ως ηθοποιός. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι αναγκαίο να εξετάζονται οι δραστηριότητες του προσώπου στο Κράτος όπου δίνεται η παράσταση. Εάν οι δραστηριότητές του σε αυτό το Κράτος έχουν κατά κύριο ρόλο ερμηνευτικό χαρακτήρα, το Άρθρο εφαρμόζεται σε όλο το εισόδημα που αποκτά για αυτές στο συγκεκριμένο Κράτος. Εάν, ωστόσο, το ερμηνευτικό στοιχείο αποτελεί αμελητέο μέρος των δραστηριοτήτων του σε αυτό το Κράτος, το εισόδημα στο σύνολό του δεν εμπίπτει στο Άρθρο. Σε άλλες περιπτώσεις πρέπει να γίνεται καταμερισμός.

5. Αν και δεν δίνεται ακριβής ορισμός του όρου «αθλητές», δεν περιορίζεται σε όσους συμμετέχουν σε παραδοσιακά αθλήματα (π.χ. δρομείς, άλτες, κολυμβητές). Καλύπτει επίσης, για παράδειγμα, τους αθλητές του γκολφ, τους επαγγελματίες αναβάτες, τους ποδοσφαιριστές, τους παίκτες κρίκετ και τους τενίστες, καθώς και τους οδηγούς αγώνων ταχύτητας.

6. Το Άρθρο εφαρμόζεται επίσης στο εισόδημα από άλλες δραστηριότητες που συνήθως θεωρείται ότι έχουν ψυχαγωγικό χαρακτήρα, όπως αυτά που προκύπτουν από τουρνουά μπιλιάρδου, σκακιού και μπριτζ.

7. Το εισόδημα που λαμβάνουν καλλιτεχνικοί πράκτορες κλπ. για να κανονίσουν την εμφάνιση ενός καλλιτέχνη ή αθλητή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου, κάθε εισόδημα όμως που εισπράττουν για λογαριασμό του καλλιτέχνη ή του αθλητή φυσικά καλύπτεται από το Άρθρο.

8. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται σε εισόδημα που αποκτάται άμεσα ή έμμεσα από έναν μεμονωμένο καλλιτέχνη ή αθλητή. Σε ορισμένες περιπτώσεις το εισόδημα δεν καταβάλλεται απευθείας στο πρόσωπο αυτό ή στον καλλιτεχνικό πράκτορά ή τον ατζέντη του. Για παράδειγμα, το μέλος μιας ορχήστρας μπορεί να πληρώνεται με μισθό και όχι να λαμβάνει πληρωμή χωριστά για κάθε παράσταση: το Συμβαλλόμενο Κράτος όπου δίνεται μια παράσταση δικαιούται, βάσει της παραγράφου 1, να επιβάλλει φόρο στο μέρος του μισθού του μουσικού που αναλογεί στη συγκεκριμένη παράσταση. Παρομοίως, στην περίπτωση που ένας καλλιτέχνης ή αθλητής παρέχει εξαρτημένη εργασία π.χ. σε μια μονοπρόσωπη εταιρεία, το Κράτος όπου πραγματοποιείται η παράσταση ή το αθλητικό γεγονός μπορεί να επιβάλλει φόρο στο αναλογών μέρος της αμοιβής που καταβάλλεται στο φυσικό αυτό πρόσωπο. Επιπλέον, σε περίπτωση που η εσωτερική νομοθεσία ενός Κράτους αντιμετωπίζει τα μορφώματα αυτά ως φορολογικώς διαφανή και θεωρεί ότι το εισόδημα περιέρχεται απευθείας στο φυσικό πρόσωπο, η παράγραφος 1 επιτρέπει στο Κράτος αυτό να φορολογεί το εισόδημα που αποκτάται από την πραγματοποίηση εμφανίσεων στην επικράτειά του και περιέρχεται στην εταιρεία υπέρ του φυσικού προσώπου, ακόμη κι αν το εισόδημα δεν καταβάλλεται στην πραγματικότητα ως αμοιβή του φυσικού προσώπου.

9. Πέραν των αμοιβών για τις εμφανίσεις που πραγματοποιούν, οι καλλιτέχνες και οι αθλητές αποκτούν συχνά εισόδημα με τη μορφή δικαιωμάτων ή χορηγιών ή διαφημιστικών αμοιβών. Κατά γενικό κανόνα, όταν δεν υπάρχει άμεση σύνδεση μεταξύ του εισοδήματος και μιας δημόσιας εμφάνισης του καλλιτέχνη ή του αθλητή σε μια χώρα, θα εφαρμόζονται άλλα Άρθρα. Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καλύπτονται κατά κανόνα από το Άρθρο 12 αντί του Άρθρου 17 (βλ. παράγραφο 18 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 12), αλλά σε γενικές γραμμές οι αμοιβές για διαφημίσεις και χορηγίες δεν εμπίπτουν στο Άρθρο 12. Το Άρθρο 17 εφαρμόζεται στο εισόδημα από διαφημίσεις ή χορηγίες κλπ. που σχετίζεται άμεσα ή έμμεσα με παραστάσεις ή εμφανίσεις σε ένα συγκεκριμένο Κράτος. Παρόμοιο εισόδημα που δεν μπορεί να αποδοθεί σε τέτοιες παραστάσεις ή εμφανίσεις μπορεί να εμπίπτει στους γενικούς κανόνες του Άρθρου 7 ή του Άρθρου 15, κατά περίπτωση. Οι πληρωμές που εισπράττονται σε περίπτωση ακύρωσης μιας παράστασης ομοίως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 17, αλλά στα Άρθρα 7 ή 15, κατά περίπτωση.

10. Στο Άρθρο δεν ορίζεται τίποτα για τον τρόπο υπολογισμού του εν λόγω εισοδήματος. Ο καθορισμός της έκτασης των όποιων εκπώσεων για δαπάνες εναπόκειται στην εσωτερική νομοθεσία του κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους. Οι εσωτερικές νομοθεσίες παρουσιάζουν διαφοροποιήσεις στο θέμα αυτό και κάποιες από αυτές προβλέπουν φορολόγηση στην πηγή, με χαμηλό συντελεστή βάσει των ακαθάριστων ποσών που καταβάλλονται σε καλλιτέχνες και αθλητές. Οι κανόνες αυτοί μπορεί να εφαρμόζονται επίσης σε εισόδημα που καταβάλλεται σε συγκροτήματα ή ομάδες με νομική προσωπικότητα, θιασους κλπ. Ωστόσο, κάποια Κράτη ενδέχεται να θεωρούν αλυσιστελή

τη φορολόγηση των ακαθάριστων ποσών σε ορισμένες περιστάσεις, ακόμα και με χαμηλό συντελεστή. Τα Κράτη αυτά μπορεί να επιθυμούν να δίνουν στον φορολογούμενο την επιλογή να φορολογείται επί του καθαρού εισοδήματος. Αυτό μπορεί να γίνει με τη συμπερίληψη παραγράφου παρόμοιας διατύπωσης με την ακόλουθη:

«Όταν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα που εμπίπτει στις παραγράφους 1 ή 2 και το εν λόγω εισόδημα φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε ακαθάριστη βάση, το πρόσωπο αυτό μπορεί, εντός [προθεσμίας που καθορίζεται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη], να ζητά εγγράφως από το άλλο Κράτος να φορολογεί το εισόδημα σε καθαρή βάση. Το αίτημα αυτό πρέπει να γίνεται δεκτό από το άλλο Κράτος. Κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου στο άλλο Κράτος, θα επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών που είναι εκπεστέα από την εσωτερική νομοθεσία του άλλου Κράτους οι οποίες πραγματοποιούνται για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων που ασκούνται στο άλλο Κράτος και οι οποίες αναγνωρίζονται για τους κατοίκους του άλλου Κράτους που ασκούν τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συμβάσεις».

## Παράγραφος 2

11. Η παράγραφος 1 του Άρθρου αφορά το εισόδημα που αποκτάται από μεμονωμένους καλλιτέχνες και αθλητές από τις προσωπικές δραστηριότητές τους. Η παράγραφος 2 αφορά περιπτώσεις όπου το εισόδημα από τις δραστηριότητές τους περιέρχεται σε άλλα πρόσωπα. Εάν το εισόδημα ενός προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ενός αθλητή περιέρχεται σε άλλο πρόσωπο, και το Κράτος πηγής δεν έχει διά νόμου το δικαίωμα να αντιμετωπίσει ως φορολογικά διαφανές το πρόσωπο που εισπράττει το εισόδημα ώστε να το φορολογήσει ως εισόδημα του καλλιτέχνη ή αθλητή που ασκεί την δραστηριότητα, η παράγραφος 2 ορίζει ότι το μέρος του εισοδήματος που δεν μπορεί να φορολογηθεί στα χέρια του καλλιτέχνη ή αθλητή που ασκεί την δραστηριότητα μπορεί να φορολογηθεί στα χέρια του προσώπου που λαμβάνει την αμοιβή. Εάν το πρόσωπο που εισπράττει το εισόδημα ασκεί επιχειρηματικές δραστηριότητες, μπορεί να επιβάλλεται φόρος από τη χώρα πηγής ακόμη κι αν το εισόδημα δεν αποδίδεται σε μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα αυτή. Ωστόσο δεν συμβαίνει πάντοτε αυτό. Υπάρχουν τρεις βασικές περιπτώσεις που εμπίπτουν σε αυτή την κατηγορία:

α) Η πρώτη αφορά τις εταιρείες διαχείρισης που λαμβάνουν εισόδημα για την εμφάνιση π.χ. μιας ομάδας αθλητών (που δεν έχει νομική προσωπικότητα).

β) Η δεύτερη αφορά τις ομάδες, τους θιάσους, τις ορχήστρες κλπ. που έχουν νομική προσωπικότητα. Το εισόδημα για τις παραστάσεις μπορεί να καταβάλλεται στο νομικό πρόσωπο. Τα επιμέρους μέλη της ομάδας, ορχήστρας κλπ. υπόκεινται σε φορολόγηση βάσει της παραγράφου 1, στο Κράτος όπου γίνεται η παράσταση, επί της κάθε αμοιβής (ή του εισοδήματος που αποκτάται προς όφελός τους) για την παράσταση. Ωστόσο, εάν στα μέλη καταβάλλεται καθορισμένη περιοδική αμοιβή και είναι δύσκολο να κατανεμηθεί μέρος του εν λόγω εισοδήματος σε συγκεκριμένες παραστάσεις, τα Κράτη μέλη μπορεί να αποφασίσουν, μονομερώς ή διμερώς να μην φορολογούν τη συγκεκριμένη αμοιβή. Το στοιχείο του κέρδους που περιέρχεται στο νομικό πρόσωπο από μια παράσταση θα υπόκειται σε φορολογία βάσει της παραγράφου 2.

γ) Η τρίτη περίπτωση αφορά συγκεκριμένα τεχνάσματα φοροαποφυγής σε περιπτώσεις όπου η αμοιβή για την παράσταση ή την εμφάνιση ενός καλλιτέχνη ή αθλητή δεν καταβάλλεται στον ίδιο τον καλλιτέχνη ή τον αθλητή αλλά σε άλλο πρόσωπο, π.χ. σε μια αποκαλούμενη εταιρεία

καλλιτεχνών (artiste company), κατά τέτοιον τρόπο ώστε το εισόδημα δεν φορολογείται στο Κράτος όπου ασκείται η δραστηριότητα ούτε ως εισόδημα από την παροχή προσωπικών υπηρεσιών του καλλιτέχνη ή αθλητή ούτε ως κέρδη της επιχείρησης, εφόσον δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση. Ορισμένες χώρες αντιμετωπίζουν τα μορφώματα αυτά ως φορολογικώς διαφανή σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία και θεωρούν ότι το εισόδημα αποκτάται από τον καλλιτέχνη ή τον αθλητή. Στις περιπτώσεις που συμβαίνει αυτό, η παράγραφος 1 τους παρέχει τη δυνατότητα να φορολογούν εισοδήματα που προέρχονται από δραστηριότητες που ασκούνται στην επικράτειά τους. Κάποιες άλλες χώρες δεν μπορούν να πράξουν το ίδιο. Στις περιπτώσεις πραγματοποίησης παραστάσεων σε αυτές τις χώρες, η παράγραφος 2 τους επιτρέπει να φορολογούν τα κέρδη που παροχετεύονται από το εισόδημα του καλλιτέχνη ή του αθλητή στην επιχείρηση. Ενδέχεται, ωστόσο, η εσωτερική νομοθεσία ορισμένων Κρατών να μην τους επιτρέπει να εφαρμόσουν έναν τέτοιον όρο. Τα Κράτη αυτά είναι ελεύθερα να συμφωνούν άλλες λύσεις ή να μην συμπεριλαμβάνουν την παράγραφο 2 στις διμερείς συμβάσεις τους.

11.1 Η εφαρμογή της παραγράφου 2 δεν περιορίζεται σε περιστάσεις όπου τόσο το πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ο αθλητής και το άλλο πρόσωπο στο οποίο περιέρχεται το εισόδημα π.χ. η εταιρεία παροχής υπηρεσιών ενός «αστέρα» (star-company), είναι κάτοικοι του ίδιου Συμβαλλόμενου Κράτους. Η παράγραφος επιτρέπει στο Κράτος στο οποίο ασκούνται οι δραστηριότητες ενός προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ενός αθλητή να φορολογεί το εισόδημα που αποκτάται από τις δραστηριότητες αυτές και περιέρχεται σε άλλο πρόσωπο, ανεξαρτήτως άλλων διατάξεων της Σύμβασης που θα εφαρμόζονταν σε διαφορετική περίπτωση. Ως εκ τούτου, ανεξάρτητα από τις διατάξεις του Άρθρου 7, η παράγραφος επιτρέπει στο Κράτος αυτό να φορολογεί το εισόδημα που αποκτάται από την εταιρεία παροχής υπηρεσιών ενός «αστέρα» (star-company), που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ακόμη κι αν το πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ο αθλητής δεν είναι κάτοικος του άλλου αυτού Κράτους. Αντίθετα, όταν το εισόδημα ενός προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας και είναι κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών περιέρχεται σε ένα πρόσωπο, π.χ. εταιρεία παροχής προσωπικών υπηρεσιών ενός «αστέρα» (star-company), το οποίο είναι κάτοικος ενός τρίτου Κράτους με το οποίο το Κράτος πηγής δεν έχει συνάψει Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, το Συμβαλλόμενο Κράτος είναι ελεύθερο να επιβάλλει φορολογία στο πρόσωπο αυτό σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του.

11.2 Ως γενικός κανόνας θα πρέπει να σημειωθεί ότι ανεξαρτήτως του Άρθρου 17, η Σύμβαση δεν απαγορεύει την εφαρμογή γενικών κανόνων καταπολέμησης της φοροαποφυγής της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους πηγής που επιτρέπουν στο Κράτος αυτό να φορολογεί είτε το πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας/τον αθλητή είτε την εταιρεία παροχής υπηρεσιών ενός «αστέρα» (star-company), σε καταχρηστικές περιπτώσεις, όπως αναγνωρίζεται στην παράγραφο 24 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 1.

## Πρόσθετες παράμετροι αναφορικά με τις παραγράφους 1 και 2

12. Όταν, στις περιπτώσεις που εξετάζονται στις παραγράφους 1 και 2, το Κράτος κατοικίας του προσώπου που εισπράττει το εισόδημα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εξαιρέσεως για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας, το εν λόγω Κράτος δεν έχει τη δυνατότητα να φορολογεί το εισόδημα αυτό ακόμη κι αν το Κράτος στο οποίο ασκούνται οι δραστηριότητες δεν μπορεί να κάνει χρήση του δικαιώματος φορολόγησης. Γίνεται επομένως δεκτό ότι σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να χρησιμοποιείται η μέθοδος της πίστωσης. Το ίδιο αποτέλεσμα εξασφαλίζεται μέσω της αναγνώρι-



σης δευτερεύοντος δικαιώματος φορολόγησης στο Κράτος κατοικίας του προσώπου που εισπράττει το εισόδημα, εάν το Κράτος όπου ασκούνται οι δραστηριότητες δεν μπορεί να κάνει χρήση του δικαιώματος που του παραχωρείται μέσω των παραγράφων 1 και 2. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να επιλέξουν οποιαδήποτε από τις μεθόδους αυτές προκειμένου να διασφαλίσουν ότι το εισόδημα δεν θα αποφύγει τη φορολογία.

13. Το Άρθρο 17 ισχύει κατά κανόνα όταν ο καλλιτέχνης ή ο αθλητής απασχολούνται από μια Κυβέρνηση και αποκτούν εισόδημα από την εν λόγω Κυβέρνηση (βλ. παράγραφο 6 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 19). Ορισμένες συμβάσεις περιέχουν διατάξεις που εξαιρούν καλλιτέχνες και αθλητές που απασχολούνται σε οργανισμούς που επιδοτούνται μέσω κρατικών πόρων από την εφαρμογή του Άρθρου 17.

14. Κάποιες χώρες μπορεί να κρίνουν σκόπιμο να εξαιρέσουν από το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου εκδηλώσεις που ενισχύονται από κρατικούς πόρους. Οι χώρες αυτές είναι ελεύθερες να συμπεριλαμβάνουν σχετικό όρο προς τούτο, αλλά οι εξαιρέσεις θα πρέπει να βασίζονται σε σαφώς οριζόμενα και αντικειμενικά κριτήρια ώστε να διασφαλίζεται ότι παρέχονται μόνο για τον σκοπό που προορίζονται. Ο εν λόγω όρος θα μπορούσε να έχει ως εξής:

«Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται σε εισόδημα που προκύπτει από δραστηριότητες που ασκούνται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος από καλλιτέχνες ή αθλητές εάν η επίσκεψη στο Κράτος αυτό ενισχύεται εξ ολοκλήρου ή ως επί το πλείστον από κρατικούς πόρους του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή πολιτικών υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών τους. Σε αυτή την περίπτωση, το εισόδημα φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο καλλιτέχνης ή ο αθλητής.»

## Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

15. (Διαγράφηκε στις 29 Απριλίου 2000)

15.1 Η Γαλλία θεωρεί ότι η διατύπωση στην πρώτη πρόταση της παραγράφου 13, η οποία διαφοροποιείται από τη διατύπωση που χρησιμοποιούταν πριν από την αναθεώρηση του 1995, είναι εσφαλμένη γιατί δεν είναι ρεαλιστικό να χαρακτηρίζονται εκ των προτέρων ως επιχειρηματική δραστηριότητα οι υπό εξέταση δημόσιες δραστηριότητες - και ιδίως οι πολιτιστικές δραστηριότητες - οι οποίες συνήθως δεν έχουν ως κίνητρο το κέρδος. Επίσης, η διατύπωση αυτή δεν συνάδει με τη δεύτερη πρόταση της ίδιας παραγράφου ή με την παράγραφο 14, στην οποία ορίζεται ρητά το δικαίωμα εφαρμογής ειδικού καθεστώτος απαλλαγής για τις εν λόγω δημόσιες δραστηριότητες: εάν εφαρμοζόταν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες γενικώς, το καθεστώς αυτό δεν θα μπορούσε να δικαιολογηθεί, γιατί θα αντίβαινε στις αρχές της δημοσιονομικής ουδετερότητας και της φορολογικής ισότητας.

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

16. Ο Καναδάς, η Ελβετία και οι Ηνωμένες Πολιτείες είναι της γνώμης ότι η παράγραφος 2 του Άρθρου πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο εδάφιο 11 γ) ανωτέρω και οι χώρες αυτές επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προτείνουν σχετική τροποποίηση.

17. (Διαγράφηκε στις 21 Σεπτεμβρίου 1995)

18. (Διαγράφηκε στις 21 Σεπτεμβρίου 1995)

19. (Διαγράφηκε στις 21 Σεπτεμβρίου 1995)

20. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να περιορίζουν την εφαρμογή της παραγράφου 1 στις περιπτώσεις όπου το πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ο αθλητής αμείβεται με ποσό συγκεκριμένου ύψους.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ

1. Σύμφωνα με αυτό το Άρθρο, οι συντάξεις που καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία στον ιδιωτικό τομέα φορολογούνται μόνο στο Κράτος κατοικίας του λήπτη. Διάφορες παράμετροι από την άποψη της πολιτικής και της διοίκησης στηρίζουν την αρχή ότι το δικαίωμα επιβολής φορολογίας σε αυτού του είδους τις συντάξεις, και σε άλλες ανάλογες αμοιβές, πρέπει να ανήκει στο Κράτος κατοικίας. Για παράδειγμα, το Κράτος κατοικίας του λήπτη της σύνταξης είναι το πλέον κατάλληλο να εξετάσει τη συνολική ικανότητα του λήπτη να καταβάλει φόρους, ικανότητα η οποία εξαρτάται κατά κύριο λόγο από το παγκόσμιο εισόδημα του και την προσωπική του κατάσταση όπως για παράδειγμα τις οικογενειακές του υποχρεώσεις. Επίσης, αυτή η λύση επιτρέπει στον λήπτη της σύνταξης να αποφύγει τον διοικητικό φόρτο της συμμόρφωσης με τις φορολογικές υποχρεώσεις που ισχύουν σε Κράτη άλλα από το Κράτος κατοικίας του.

2. Ορισμένα Κράτη, ωστόσο, διατάζουν να υιοθετήσουν την αρχή της αποκλειστικής φορολόγησης των συντάξεων στο Κράτος κατοικίας και προτείνουν εναλλακτικές προσεγγίσεις για το παρόν Άρθρο. Ορισμένες από αυτές τις εναλλακτικές προσεγγίσεις και τα ζητήματα που θέτουν εξετάζονται στις παραγράφους 12 έως 21 στη συνέχεια λαμβάνοντας υπόψη και τις διάφορες παραμέτρους που άπτονται της αναγνώρισης του δικαιώματος φορολόγησης των συντάξεων καθώς και τα επιχειρήματα υπέρ της διατήρησης του Άρθρου ως έχει.

### Πεδίο εφαρμογής του Άρθρου

3. Οι τύποι πληρωμής που καλύπτονται από το Άρθρο περιλαμβάνουν όχι μόνο τις συντάξεις που καταβάλλονται απευθείας σε πρώην εργαζομένους αλλά και τις πληρωμές προς άλλους δικαιούχους (π.χ. επιζών σύζυγος, σύντροφος ή τέκνο των εργαζομένων) καθώς και άλλες ανάλογες πληρωμές όπως ποσά που καταβάλλονται περιοδικά λόγω προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας. Το Άρθρο εφαρμόζεται επίσης σε συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού οι οποίες δεν καλύπτονται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του Άρθρου 19. Το Άρθρο τυχάνει ωστόσο εφαρμογής μόνον όσον αφορά πληρωμές για προηγούμενη επαγγελματική απασχόληση και κατά συνέπεια δεν θα είχε εφαρμογή στην περίπτωση, για παράδειγμα, προσόδου που λαμβάνεται απευθείας από τον δικαιούχο από κεφάλαιο που δεν έχει χρηματοδοτηθεί μέσω κάποιου συνταξιοδοτικού προγράμματος εργαζομένων. Το Άρθρο ισχύει ανεξαρτήτως της φορολογικής μεταχείρισης του συνταξιοδοτικού προγράμματος στο πλαίσιο του οποίου καταβάλλονται οι σχετικές πληρωμές: κατά συνέπεια, μια πληρωμή που καταβάλλεται στο πλαίσιο ενός συνταξιοδοτικού προγράμματος για το οποίο δεν παρέχεται κάποια φορολογική απαλλαγή θα μπορούσε παρ' όλα αυτά να θεωρηθεί ότι ανήκει στις «συντάξεις και άλλες παρόμοιες καταβολές» (η φορολογική αναντιστοιχία που θα μπορούσε να προκύψει σε αυτή την περίπτωση αναλύεται στη συνέχεια).

4. Διάφορες καταβολές μπορεί να γίνουν σε έναν εργαζόμενο αφού πάψει να εργάζεται. Το εάν αυτές οι καταβολές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου θα εξαρτηθεί από τη φύση τους,

σε συνδυασμό με τα γεγονότα και τις περιστάσεις γύρω από την καταβολή τους, όπως αναλύεται στις δύο παραγράφους που ακολουθούν.

5. Ο όρος «συντάξεις», υπό τη συνήθη έννοιά του, καλύπτει μόνο περιοδικές καταβολές, αλλά η φράση «άλλες παρόμοιες καταβολές» είναι αρκετά ευρεία ώστε να καλύπτει και τις μη περιοδικές καταβολές. Για παράδειγμα, μια καταβολή εφάπαξ ποσού αντί των περιοδικών συνταξιοδοτικών καταβολών η οποία γίνεται κατά την παύση ή μετά από την παύση της εξαρτημένης εργασίας ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου.

6. Το κατά πόσο μια συγκεκριμένη καταβολή πρέπει να εξομοιωθεί με σύνταξη ή με τελική αμοιβή για παρασχεθείσα εργασία που εμπίπτει στο Άρθρο 15 εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά. Για παράδειγμα, αν καταδειχθεί ότι η καταβολή αποτελεί υποκατάστατο της σύνταξης ή αντιστάθμισμα για μειωμένη σύνταξη τότε η εν λόγω πληρωμή μπορεί να θεωρηθεί «άλλη παρόμοια καταβολή» που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου. Αυτή η περίπτωση θα συνέτρεχε αν κάποιος δικαιούνταν να επιλέξει κατά τη συνταξιοδότησή του μεταξύ της καταβολής σύνταξης ή της καταβολής εφάπαξ ποσού που υπολογίζεται βάσει είτε του συνολικού ποσού των εισφορών είτε του ποσού της σύνταξης το οποίο θα δικαιούνταν κανονικά το πρόσωπο αυτό σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για το συγκεκριμένο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα. Η πηγή της καταβολής είναι σημαντικός παράγοντας: οι καταβολές που καταβάλλονται από κάποιο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα καλύπτονται κατά κανόνα από το Άρθρο. Άλλοι παράγοντες που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσο μια καταβολή ή σειρά καταβολών εμπίπτουν στο Άρθρο είναι μεταξύ άλλων οι εξής: εάν μια καταβολή γίνεται κατά την ή μετά από την παύση της απασχόλησης από την οποία προκύπτει η αμοιβή, εάν ο λήπτης εξακολουθεί να εργάζεται, εάν ο λήπτης έχει φτάσει στη συνήθη ηλικία συνταξιοδότησης για το συγκεκριμένο είδος απασχόλησης, το καθεστώς των άλλων ληπτών που δικαιούνται τον ίδιο τύπο εφάπαξ καταβολής και εάν ο λήπτης είναι ταυτόχρονα επιλέξιμος για άλλες συνταξιοδοτικές παροχές. Η επιστροφή των συνταξιοδοτικών εισφορών (π.χ. μετά από προσωρινή απασχόληση) δεν συνιστά «άλλη παρόμοια αμοιβή» σύμφωνα με το Άρθρο 18. Όταν προκύπτουν ασαφείς περιπτώσεις σχετικά με τη φορολόγηση τέτοιων καταβολών, τα Συμβαλλόμενα Κράτη πρέπει να επιλύουν το θέμα ανατρέχοντας στις διατάξεις του Άρθρου 25.

7. Καθώς το Άρθρο ισχύει μόνο για συντάξεις και άλλα παρόμοια ποσά που καταβάλλονται για προηγούμενη εξαρτημένη εργασία, δεν καλύπτει άλλες συντάξεις όπως αυτές που καταβάλλονται για μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες. Ορισμένα Κράτη ωστόσο επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει όλους τους τύπους σύνταξης, συμπεριλαμβανομένων των συντάξεων του δημοσίου: τα Κράτη που επιθυμούν να ακολουθήσουν αυτή την οδό είναι ελεύθερα να συμφωνήσουν διμερώς να συμπεριλάβουν τις σχετικές διατάξεις.

## Διασυννοριακά θέματα σχετικά με τις συντάξεις

8. Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και η ανάπτυξη των διεθνών επικοινωνιών και μεταφορών έχουν αυξήσει σημαντικά τη διεθνή κινητικότητα των ατόμων τόσο για επαγγελματικούς όσο και για προσωπικούς λόγους. Αυτό έχει αυξήσει σημαντικά τη βαρύτητα των διασυννοριακών ζητημάτων που απορρέουν από την αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφόρων συνταξιοδοτικών πλάνων που ισχύουν σε διάφορα Κράτη τα οποία σχεδιάστηκαν κατά κύριο λόγο επί τη βάση καθαρά εγχώριων θεωρήσεων πολιτικής. Καθώς αυτά τα ζητήματα συχνά αφορούν μεγάλο αριθμό ατόμων, είναι σημαντικό να αντιμετωπίζονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας ώστε να αίρονται τα εμπόδια στη διεθνή μετακίνηση των προσώπων και ειδικότερα των εργαζομένων.

9. Πολλά από αυτά τα ζητήματα έχουν να κάνουν με αναντιστοιχίες που απορρέουν από διαφορές μεταξύ της γενικής φορολογικής πολιτικής που εφαρμόζει ένα Κράτος στον τομέα της αποταμίευσης για συνταξιοδοτούμενους. Σε πολλά Κράτη παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τις συνταξιοδοτικές εισφορές. Τα κίνητρα αυτά συχνά λαμβάνουν τη μορφή μεταφοράς φόρου ώστε το μέρος εκείνο του εισοδήματος ενός προσώπου που καταλήγει σε κάποιο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα καθώς επίσης το εισόδημα που κερδίζει μέσω του προγράμματος ή τυχόν σωρευόμενα συνταξιοδοτικά δικαιώματα απαλλάσσονται από τον φόρο. Αντίθετα, οι συνταξιοδοτικές παροχές που προκύπτουν από αυτά τα προγράμματα είναι φορολογητέες κατά την είσπραξή τους. Άλλα Κράτη, ωστόσο, αντιμετωπίζουν τις συνταξιοδοτικές εισφορές σαν μια ακόμη μορφή αποταμίευσης και δεν προβλέπουν εξαίρεση από τον φόρο ούτε επί αυτών ούτε επί της απόδοσής τους· λογικά, λοιπόν, δεν φορολογούν τις συνταξιοδοτικές παροχές. Μεταξύ αυτών των δύο προσεγγίσεων υπάρχει μια πληθώρα συστημάτων βάσει των οποίων οι εισφορές, οι αποδόσεις τους, η συσσώρευση συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων και οι συνταξιοδοτικές παροχές εν μέρει φορολογούνται ή εξαιρούνται από το φόρο.

10. Ανακύπτουν και άλλα ζητήματα από την ύπαρξη πολύ διαφορετικών συστημάτων συνταξιοδοτικών παροχών. Αυτά τα συστήματα κατηγοριοποιούνται συνήθως στις τρεις ευρείες ομάδες που ακολουθούν:

- Εκ του νόμου συστήματα κοινωνικής ασφάλισης.
- Επαγγελματικά προγράμματα συνταξιοδότησης.
- Ιδιωτικά προγράμματα συνταξιοδότησης.

Η αλληλεπίδραση μεταξύ αυτών των τριών κατηγοριών συστημάτων δημιουργεί ιδιαίτερες δυσκολίες. Αυτές οι δυσκολίες περιπλέκονται περαιτέρω από το γεγονός ότι κάθε Κράτος ενδέχεται να έχει διαφορετικούς φορολογικούς κανόνες για τα συστήματα που εμπίπτουν σε κάθε μία από αυτές τις κατηγορίες καθώς και από το γεγονός ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές στον βαθμό στον οποίο τα Κράτη βασίζονται σε κάθε μία από αυτές τις κατηγορίες συστημάτων για την παροχή σύνταξης στους πολίτες (π.χ. ορισμένα Κράτη παρέχουν συντάξεις σχεδόν αποκλειστικά μέσω του δικού τους συστήματος κοινωνικής ασφάλισης ενώ άλλα βασίζονται κατά κύριο λόγο σε επαγγελματικά ή ιδιωτικά συνταξιοδοτικά προγράμματα).

11. Τα ζητήματα που προκύπτουν από όλες αυτές τις διαφορές πρέπει να εξεταστούν σε βάθος στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων, ιδίως προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία ή η μη φορολόγηση και, όπου κρίνεται απαραίτητο, να διευθετηθούν μέσω εξειδικευμένων διατάξεων. Οι ακόλουθες ενότητες εξετάζουν ορισμένα από αυτά τα διασυννοριακά ζητήματα.

## **Αναγνώριση του δικαιώματος φορολόγησης των συνταξιοδοτικών παροχών**

12. Όπως εξηγήθηκε στην παράγραφο 9 ανωτέρω, πολλά Κράτη έχουν υιοθετήσει μια προσέγγιση σύμφωνα με την οποία, υπό την επιφύλαξη ορισμένων περιορισμών, ο φόρος αναστέλλεται εν όλω ή εν μέρει επί των εισφορών σε συνταξιοδοτικά προγράμματα και των εισοδημάτων από αυτά ή επί της συσσώρευσης συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων, αλλά εισπράττεται όταν καταβάλλονται οι συνταξιοδοτικές παροχές.

13. Ορισμένα από αυτά τα Κράτη θεωρούν ότι, επειδή η έκπτωση για τις συνταξιοδοτικές εισφορές συνιστά μεταφορά ή αναστολή του φόρου που θα επιβαλλόταν επί του εισοδήματος από εξαρτη-

μένη εργασία το οποίο αποταμιεύεται για τη συνταξιοδότηση, πρέπει να έχουν το δικαίωμα να ανακτήσουν τον εν λόγω φόρο στις περιπτώσεις που ο ενδιαφερόμενος παύει να είναι κάτοικος τους πριν από την καταβολή όλων ή μερικών από τις συνταξιοδοτικές παροχές. Αυτή η άποψη επικρατεί ιδίως όταν οι εν λόγω παροχές καταβάλλονται ως εφάπαξ ποσό ή στη διάρκεια σύντομης χρονικής περιόδου διότι αυτό αυξάνει τους κινδύνους της διπλής μη φορολόγησης.

14. Αν το άλλο Κράτος, του οποίου γίνεται κάτοικος σε δεύτερη φάση ο φορολογούμενος, έχει υιοθετήσει ανάλογη προσέγγιση και ως εκ τούτου φορολογεί αυτές τις συνταξιοδοτικές παροχές όταν εισπράττονται, το ζήτημα συνίσταται στην ουσία στην αναγνώριση του δικαιώματος φορολόγησης μεταξύ των δύο Κρατών. Αν όμως ο φορολογούμενος κατοικεί πλέον σε Κράτος που έχει υιοθετήσει διαφορετική προσέγγιση με αποτέλεσμα να μη φορολογεί τις συντάξεις, η αναντιστοιχία μεταξύ των προσεγγίσεων που εφαρμόζουν τα δύο Κράτη θα έχει ως αποτέλεσμα να μην καταβληθεί ποτέ φόρος για το συγκεκριμένο εισόδημα.

15. Για αυτούς τους λόγους, ορισμένα Κράτη επιδιώκουν να ενσωματώνουν στις φορολογικές τους συμβάσεις εναλλακτικές διατάξεις, ειδικά σχεδιασμένες ώστε να εξασφαλίζουν είτε αποκλειστικά είτε περιορισμένα δικαιώματα φορολόγησης στην πηγή όσον αφορά συντάξεις για προηγούμενη εξαρτημένη εργασία. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα διατάξεων που έχουν υιοθετήσει ορισμένα Κράτη μέλη λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω παραμέτρους πολιτικής και διοικητικής φύσης: τα Κράτη είναι ελεύθερα να συμφωνήσουν διμερώς τη συμπερίληψη τέτοιου είδους διατάξεων:

### **α) Διατάξεις για την αποκλειστική φορολόγηση στην πηγή των συνταξιοδοτικών καταβολών**

Στο πλαίσιο ενός τέτοιου όρου, το Άρθρο διατυπώνεται ως εξής:

Με την επιφύλαξη των όρων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος που καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους για παροχή εξαρτημένης εργασίας στο παρελθόν φορολογούνται μόνο στο πρώτο Κράτος.»

### **β) Όροι για τη μη αποκλειστική φορολόγηση στην πηγή των συνταξιοδοτικών καταβολών**

Σύμφωνα με αυτόν τον όρο, το Κράτος πηγής έχει το δικαίωμα να φορολογήσει τις συνταξιοδοτικές καταβολές και οι κανόνες του Άρθρου 23Α ή 23Β έχουν ως αποτέλεσμα το δικαίωμα αυτό να αναγνωρίζεται είτε κατ' αποκλειστικότητα είτε κατά προτεραιότητα έναντι του Κράτους κατοικίας. Το Άρθρο μπορεί να λάβει την κάτωθι μορφή:

«Με την επιφύλαξη των όρων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για παροχή εξαρτημένης εργασίας στο παρελθόν φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος. Εντούτοις, τέτοιες συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αν προκύπτουν στο Κράτος αυτό.»

### γ) Όροι για την περιορισμένη φορολόγηση της σύνταξης στην πηγή

Σύμφωνα με αυτόν τον όρο, το Κράτος πηγής έχει το δικαίωμα να φορολογεί συνταξιοδοτικές καταβολές αλλά το δικαίωμα αυτό υπόκειται σε κάποιο όριο, το οποίο συνήθως εκφράζεται ως ποσοστό της καταβολής. Το Άρθρο μπορεί να λάβει την κάτωθι μορφή:

«1. Με την επιφύλαξη των όρων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιες φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για παροχή εξαρτημένης εργασίας στο παρελθόν φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.»

«2. Ωστόσο, αυτές οι συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος όπου προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους του εν λόγω Κράτους αλλά ο φόρος που χρεώνεται με αυτόν τον τρόπο δεν θα υπερβαίνει το [ποσοστό] του ακαθάριστου ύψους της καταβολής.»

Όταν χρησιμοποιείται ένας τέτοιος όρος, προστίθεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 23 Α παραπομπή στην παράγραφο 2 του Άρθρου 18 ώστε να διασφαλιστεί ότι το Κράτος κατοικίας, εάν εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαίρεσης, δικαιούται να φορολογήσει τις συνταξιοδοτικές καταβολές αλλά πρέπει να παράσχει πίστωση για τον φόρο που εισπράττεται από το Κράτος πηγής.

### δ) Όροι που επιτρέπουν τη φορολογία στην πηγή των συνταξιοδοτικών καταβολών μόνο όταν το Κράτος κατοικίας δεν φορολογεί αυτές τις καταβολές

Αυτός ο όρος χρησιμοποιείται από Κράτη τα οποία θέλουν να επιλύσουν κατά κύριο λόγο τη δομική αναντιστοιχία που περιγράφεται στην παράγραφο 14 ανωτέρω. Προστίθεται μια παράγραφος 2 η οποία ορίζει τα εξής:

«2. Ωστόσο, αυτές οι συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος όπου προκύπτουν εάν οι εν λόγω καταβολές δεν υπόκεινται σε φόρο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες του φορολογικού του δικαίου.»

16. Εκτός από τους λόγους που παρουσιάζονται στις παραγράφους 13 και 14 ανωτέρω, διάφορες παράμετροι πολιτικής και διοικητικές πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εξέταση τέτοιων διατάξεων.

17. Πρώτον, το Κράτος κατοικίας είναι το πλέον κατάλληλο να προβλέψει επαρκώς τη φορολογία των συνταξιοδοτικών καταβολών διότι του είναι ευκολότερο να εξετάσει το παγκόσμιο εισόδημα του λήπτη και άρα τη συνολική ικανότητά του να καταβάλει φόρους ώστε να εφαρμόσει τους κατάλληλους συντελεστές και τις δέουσες προσωπικές εκπτώσεις. Αντίθετα, η φορολόγηση των συντάξεων στην πηγή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα υπερβολικό φόρο αν το Κράτος πηγής επιβάλλει τελική παρακράτηση φόρου στο ακαθάριστο καταβληθέν ποσό. Αν στο Κράτος κατοικίας επιβληθεί μικρός ή μηδενικός φόρος (π.χ. λόγω των εκπτώσεων), ο συνταξιούχος ενδέχεται να μην είναι σε θέση να αξιώσει πίστωση στο Κράτος κατοικίας για τον καταβληθέντα φόρο. Ωστόσο, ορισμένα Κράτη έχουν προσπαθήσει να αντιμετωπίσουν αυτό το πρόβλημα παρέχοντας το δικαίωμα έκπτωσης και σε μη κατοίκους οι οποίοι αποκτούν όλο σχεδόν το εισόδημά τους από την επικράτεια των εν λόγω Κρατών. Επίσης, ορισμένα Κράτη επιτρέπουν οι συνταξιοδοτικές καταβολές που γίνονται σε μη κατοίκους αποδέκτες να φορολογούνται με τον ανώτατο συντελεστή που θα ήταν εφαρμοστέος εάν ο εν λόγω λήπτης φορολογείτο για το παγκόσμιο εισόδημα του (το σύ-

στημα αυτό ωστόσο εμπεριέχει διοικητικές δυσκολίες γιατί πρέπει να προσδιοριστεί το παγκόσμιο εισόδημα του μη κατοίκου αποκλειστικά και μόνο προκειμένου να προσδιοριστεί ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής).

18. Δεύτερον, ενδέχεται να τεθούν ζητήματα δίκαιης μεταχείρισης δεδομένου ότι το ύψος των συντάξεων που καταβάλλονται στο Κράτος πηγής κατά κανόνα ορίζεται λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν στο συγκεκριμένο Κράτος. Σε αυτή την κατάσταση, ένα φυσικό πρόσωπο που έχει μετοικήσει σε άλλο Κράτος με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές θα βρεθεί είτε σε πλεονεκτική είτε σε μειονεκτική θέση λαμβάνοντας μια σύνταξη μετά φόρων η οποία θα διαφέρει από την προβλεπόμενη σύμφωνα με το συγκεκριμένο συνταξιοδοτικό σύστημα.

19. Τρίτον, οι εναλλακτικές διατάξεις που προβλέπουν είτε αποκλειστική είτε περιορισμένη φορολογία στην πηγή όσον αφορά τις συντάξεις απαιτούν προσδιορισμό του Κράτους πηγής των συντάξεων. Επειδή η απλή αναφορά σε μια σύνταξη η οποία «προκύπτει» σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να εκληφθεί είτε ως σύνταξη που καταβάλλεται από ταμείο το οποίο εδρεύει στο εν λόγω Κράτος είτε ως σύνταξη που προέρχεται από εργασία η οποία παρασχέθηκε στο Κράτος, τα Κράτη που χρησιμοποιούν αυτή τη διατύπωση πρέπει να διευκρινίζουν πώς πρέπει να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται.

19.1 Εννοιολογικά, το Κράτος πηγής μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι το Κράτος όπου εδρεύει το ταμείο, το Κράτος όπου έχει παρασχεθεί η σχετική εργασία ή το Κράτος όπου επιδιώκεται η έκπτωση των κρατήσεων. Κάθε μία από αυτές τις προσεγγίσεις μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα στην περίπτωση ατόμων που εργάζονται σε περισσότερα από ένα Κράτη, αλλάζουν κατοικία στη διάρκεια της σταδιοδρομίας τους ή εξασφαλίζουν συντάξεις από ταμεία που εδρεύουν σε Κράτη διαφορετικά από το Κράτος όπου εργάστηκαν. Για παράδειγμα, πολλοί εργαζόμενοι διανύουν πλέον μεγάλο μέρος της σταδιοδρομίας τους εκτός του Κράτους όπου εδρεύουν τα συνταξιοδοτικά τους ταμεία και από όπου λαμβάνουν τελικά τις συνταξιοδοτικές παροχές τους. Σε μια τέτοια περίπτωση, μοιάζει δύσκολο να αιτιολογηθεί η αντιμετώπιση του Κράτους όπου εδρεύει το ταμείο ως Κράτος πηγής. Αν επιλεγεί να θεωρηθεί ως Κράτος πηγής το Κράτος όπου παρασχέθηκε η εργασία ή επιδιώκεται η έκπτωση των κρατήσεων, θα επιλυθεί το πρόβλημα αλλά θα δημιουργηθούν διοικητικές δυσκολίες τόσο για τους φορολογούμενους όσο και τις φορολογικές αρχές, ιδίως στην περίπτωση ατόμων που εργάστηκαν σε πολλά διαφορετικά Κράτη στη διάρκεια της σταδιοδρομίας τους, διότι είναι πιθανό τμήματα της ίδιας σύνταξης να πηγάζουν από διαφορετικά Κράτη.

19.2 Τα Κράτη που επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν διατάξεις που προβλέπουν είτε αποκλειστική είτε περιορισμένη φορολογία στην πηγή όσον αφορά τις συντάξεις πρέπει να λάβουν υπόψη τα ζητήματα που αφορούν τον προσδιορισμό του Κράτους πηγής των συντάξεων. Πρέπει στη συνέχεια να επιλύσουν τις διοικητικές δυσκολίες που ανακύπτουν από τον κανόνα που υιοθετούν για αυτόν τον σκοπό, για παράδειγμα να αποφύγουν καταστάσεις στις οποίες δύο Κράτη θα μπορούσαν να αξιώσουν δικαίωμα φορολόγησης στην πηγή για την ίδια σύνταξη.

20. Τέταρτον, ένα ακόμη επιχείρημα κατά αυτών των εναλλακτικών διατάξεων είναι ότι η αποκλειστική φορολόγηση από το Κράτος κατοικίας σημαίνει ότι οι συνταξιούχοι οφείλουν να συμμορφώνονται μόνο με τους φορολογικούς κανόνες του Κράτους κατοικίας τους όσον αφορά τις καταβολές που καλύπτονται από το Άρθρο 18. Στις περιπτώσεις ωστόσο όπου επιτρέπεται περιορισμένη ή αποκλειστική φορολόγηση των συντάξεων στην πηγή, ο συνταξιούχος θα πρέπει να συμμορφώνεται με τους φορολογικούς κανόνες αμφότερων των Συμβαλλόμενων Κρατών.



21. Η αποκλειστική φορολόγηση στο Κράτος κατοικίας μπορεί ωστόσο να προκαλέσει προβλήματα λόγω της μη δήλωσης της σύνταξης από την αλλοδαπή. Η ανταλλαγή πληροφοριών σε συνδυασμό με επαρκή συστήματα συμμόρφωσης των φορολογούμενων θα μειώσουν τη συχνότητα μη δήλωσης συνταξιοδοτικών καταβολών από την αλλοδαπή.

## Εξαιρούμενες συντάξεις

22. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 9 ανωτέρω, ορισμένα Κράτη δεν φορολογούν τις συνταξιοδοτικές καταβολές εν γένει ή άλλως εξαιρούν ορισμένες κατηγορίες ή τμήματα των συνταξιοδοτικών καταβολών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι διατάξεις του Άρθρου, το οποίο προβλέπει τη φορολογία των συντάξεων στο Κράτος κατοικίας, ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση από το εν λόγω Κράτος συντάξεων που δεν προορίζονταν για φορολόγηση και το ύψος των οποίων προσδιορίστηκε κατά πάσα πιθανότητα λαμβάνοντας υπόψη αυτή την εξαίρεση. Αυτό μπορεί να οδηγήσει τον λήπτη της σύνταξης σε άνευ λόγου οικονομική δυσχέρεια.

23. Για να αποφευχθούν τα προβλήματα που απορρέουν από αυτού του είδους τις αναντιστοιχίες, ορισμένα Κράτη περιλαμβάνουν στις φορολογικές τους συμβάσεις διατάξεις για τη διατήρηση της εξαίρεσης των συντάξεων όταν ο λήπτης είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αυτές οι διατάξεις είναι δυνατόν να περιορίζονται σε συγκεκριμένες κατηγορίες συντάξεων ή να αντιμετωπίζουν το ζήτημα με πιο συνολικό τρόπο. Ένα παράδειγμα της δεύτερης προσέγγισης θα είχε ως εξής:

«Ανεξάρτητα από οποιονδήποτε όρο της παρούσας Σύμβασης, οποιαδήποτε σύνταξη ή άλλη παρόμοια αμοιβή που καταβάλλεται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκήθηκε στο παρελθόν στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος εξαιρείται από τη φορολογία στο πρώτο Κράτος εάν η εν λόγω σύνταξη ή άλλη αμοιβή θα εξαιρούνταν στο άλλο Κράτος αν ο λήπτης ήταν κάτοικος του εν λόγω άλλου Κράτους.»

## Ζητήματα σχετικά με τα εκ του νόμου συστήματα κοινωνικής ασφάλισης

24. Ανάλογα με τις συμβάσεις, οι καταβολές κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να εμπίπτουν σε αυτό το Άρθρο ως «συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται για προηγούμενη εξαρτημένη εργασία», δυνάμει του Άρθρου 19 ως «συντάξεις που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό [...] για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό...» ή δυνάμει του Άρθρου 21 ως «στοιχεία εισοδήματος [...] τα οποία δεν καλύπτονται στα προηγούμενα Άρθρα». Οι συντάξεις που χορηγούνται από φορείς υποχρεωτικής κοινωνικής ασφάλισης εμπίπτουν στο παρόν Άρθρο όταν καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία που παρασχέθηκε στο παρελθόν, εκτός εάν τυγχάνει εφαρμογής η παράγραφος 2 του Άρθρου 19 (βλ. κατωτέρω). Μια σύνταξη που χορηγείται από φορέα υποχρεωτικής κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να θεωρηθεί ότι καταβάλλεται για εξαρτημένη εργασία που παρασχέθηκε στο παρελθόν εάν η εξαρτημένη εργασία αποτελεί προϋπόθεση για τη χορήγησή της. Για παράδειγμα, αυτό ισχύει στις περιπτώσεις στις οποίες, σύμφωνα με το εκάστοτε σύστημα κοινωνικής ασφάλισης:

- το ύψος της σύνταξης καθορίζεται είτε βάσει της περιόδου απασχόλησης και του σχετικού εισοδήματος είτε βάσει του ενός από τα δύο κατά τρόπο ώστε τα έτη κατά τα οποία ο ενδια-

φερόμενος δεν κατείχε θέση εξαρτημένης εργασίας να μην θεμελιώνουν δικαίωμα σε συνταξιοδοτικές παροχές,

- το ύψος της σύνταξης καθορίζεται επί τη βάση των συνεισφορών στο πρόγραμμα οι οποίες πραγματοποιούνται υπό τον όρο της παροχής εξαρτημένης εργασίας και σε σχέση με την περίοδο απασχόλησης, ή
- το ύψος της σύνταξης καθορίζεται επί τη βάση της περιόδου εξαρτημένης εργασίας σε συνδυασμό με τις εισφορές στο πρόγραμμα και το εισόδημα από την επένδυση σε αυτό ή με μόνο το ένα από τα δύο τελευταία.

25. Η παράγραφος 2 του Άρθρου 19 ισχύει για συντάξεις κοινωνικής ασφάλισης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 18 με εξαίρεση την περίπτωση που η προηγούμενη εξαρτημένη εργασία για την οποία καταβάλλεται η σύνταξη συνιστούσε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, εξαιρουμένων των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του Άρθρου 19.

26. Οι καταβολές κοινωνικής ασφάλισης που δεν εμπίπτουν στα Άρθρα 18 ή 19 εμπίπτουν στο Άρθρο 21. Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, για τις καταβολές προς αυτοαπασχολούμενους καθώς και για συντάξεις που βασίζονται αποκλειστικά σε πόρους, στην ηλικία ή τυχόν αναπηρία οι οποίες θα καταβάλλονταν ούτως ή άλλως, ανεξαρτήτως της προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας ή των παραμέτρων αυτής (π.χ. έτη εργασίας ή εισφορές που καταβλήθηκαν όσο διήρκεσε η εξαρτημένη εργασία).

27. Ορισμένα Κράτη, ωστόσο, θεωρούν ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται στο πλαίσιο ενός δημόσιου συνταξιοδοτικού προγράμματος που ανήκει στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης των εν λόγω Κρατών ως ανάλογες των συντάξεων του δημοσίου συντάξεις για κυβερνητικές υπηρεσίες). Τα εν λόγω Κράτη υποστηρίζουν επί αυτής της βάσης ότι το Κράτος πηγής, δηλαδή το Κράτος από το οποίο καταβάλλεται η σύνταξη, πρέπει να έχει δικαίωμα επί όλων αυτών των συντάξεων. Πολλές από τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί από αυτά τα Κράτη περιέχουν διατάξεις με αυτό το αποτέλεσμα, ενίοτε συμπεριλαμβάνοντας και άλλες καταβολές που γίνονται στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί κοινωνικής ασφάλισης του Κράτους πηγής. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που έχουν αυτή την άποψη μπορούν να συμφωνήσουν διμερώς επί μιας συμπληρωματικής παραγράφου στο Άρθρο η οποία παρέχει στο Κράτος πηγής το δικαίωμα να φορολογεί τις καταβολές που πραγματοποιούνται δυνάμει της νομοθεσίας του περί κοινωνικής ασφάλισης. Η εν λόγω παράγραφος θα ορίζει τα εξής:

«Ανεξαρτήτως των όρων της παραγράφου 1, οι συντάξεις και άλλες καταβολές που καταβάλλονται σύμφωνα με τη νομοθεσία περί κοινωνικής ασφάλισης του Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογηθούν στο εν λόγω Κράτος.»

Όταν το Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο λήπτης των εν λόγω καταβολών εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαίρεσης, οι καταβολές είναι φορολογητέες μόνο στο Κράτος πηγής ενώ αν πρόκειται για Κράτος που χρησιμοποιεί τη μέθοδο της πίστωσης, μπορεί να φορολογήσει τις καταβολές και να παράσχει πίστωση για το φόρο που επιβάλλεται στο Κράτος πηγής. Ορισμένα Κράτη που χρησιμοποιούν τη μέθοδο της πίστωσης ως γενική μέθοδο στις συμβάσεις τους μπορούν, ωστόσο, να κρίνουν ότι το Κράτος πηγής πρέπει να έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης των εν λόγω καταβολών. Τα εν λόγω Κράτη πρέπει κατά συνέπεια να αντικαταστήσουν τη φράση «φορολογούνται μόνο» με τη φράση «μπορούν να φορολογηθούν» στον όρο που προτείνεται ανωτέρω.

28. Αν και ο όρος που προτείνεται ανωτέρω παραπέμπει στη νομοθεσία περί κοινωνικής ασφάλισης κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, υπάρχουν όρια στο τι καλύπτει. Ως «κοινωνική ασφάλιση»

νοείται γενικά ένα σύστημα υποχρεωτικής προστασίας που θέτει σε εφαρμογή ένα Κράτος προκειμένου να παράσχει στον πληθυσμό του ένα ελάχιστο επίπεδο εισοδήματος ή συνταξιοδοτικών παροχών ή για να μετριάσει τον οικονομικό αντίκτυπο συμβάντων όπως ανεργία, εργατικά ατυχήματα, ασθένεια ή θάνατος. Ένα κοινό χαρακτηριστικό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης είναι ότι το ύψος των παροχών καθορίζεται από το Κράτος. Οι καταβολές που είναι δυνατόν να καλύπτει ο όρος περιλαμβάνουν συντάξεις που διατίθενται στο ευρύ κοινό στο πλαίσιο ενός δημόσιου συνταξιοδοτικού συστήματος, καταβολές για συντάξεις γήρατος καθώς και αρωγή λόγω ανεργίας, αναπηρίας, μητρότητας, χρείας, ασθένειας, κοινωνικά και οικογενειακά επιδόματα που καταβάλλονται από το Κράτος ή από δημόσιους φορείς που ιδρύονται για τη διαχείριση των πόρων προς διανομή. Δεδομένου ότι ενδέχεται να υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης των Συμβαλλόμενων Κρατών, είναι σημαντικό τα Κράτη που σκοπεύουν να χρησιμοποιήσουν τον προτεινόμενο όρο να επαληθεύσουν, μέσω των διμερών τους διαπραγματεύσεων, ότι γνωρίζουν και αποδέχονται τι θα καλύπτει ο όρος.

### **Ζητήματα σχετικά με τα ατομικά συστήματα συνταξιοδότησης**

29. Σε πολλά Κράτη, προβλέπεται προνομιακή φορολογική μεταχείριση (συνήθως υπό τη μορφή της μεταφοράς φόρου που περιγράφεται στην παράγραφο 9 ανωτέρω) για ορισμένα ατομικά συστήματα αποταμίευσης που αποσκοπούν στην παροχή συνταξιοδοτικών παροχών. Αυτά τα ατομικά συστήματα συνταξιοδότησης διατίθενται συνήθως σε άτομα που δεν έχουν πρόσβαση σε επαγγελματικά συστήματα συνταξιοδότησης· είναι επίσης δυνατόν να διατεθούν σε εργαζομένους που θέλουν να συμπληρώσουν τις συνταξιοδοτικές παροχές που πρόκειται να λάβουν από το σύστημα κοινωνικής ασφάλισής τους ή το επαγγελματικό σύστημα συνταξιοδότησης τους. Αυτού του είδους τα συστήματα μπορούν να προσλάβουν διάφορες νομικές μορφές. Για παράδειγμα, μπορούν να είναι τραπεζικοί λογαριασμοί ταμειευτηρίου ή ιδιωτικά επενδυτικά κεφάλαια ή πλήρη ασφαλιστικά συμβόλαια ζωής. Το κοινό τους χαρακτηριστικό είναι η προνομιακή φορολογική μεταχείριση που υπόκειται σε ορισμένα όρια όσον αφορά τις εισφορές.

30. Αυτά τα συστήματα θέτουν πολλά από τα διασυνοριακά ζητήματα που διαπιστώνονται στην περίπτωση των επαγγελματικών συστημάτων συνταξιοδότησης, όπως αυτό της φορολογικής μεταχείρισης των εν λόγω συνεισφορών στο ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη όταν οι εισφορές έχουν καταβληθεί στο πλαίσιο συστήματος που βρίσκεται στο άλλο Κράτος (βλ. παραγράφους 31 έως 65 κατωτέρω). Μπορεί ωστόσο να υπάρχουν και ζητήματα που αφορούν ειδικά τα ατομικά συστήματα συνταξιοδότησης και τα οποία πρέπει να αντιμετωπιστούν χωριστά στο πλαίσιο της διαπραγμάτευσης της διμερούς σύμβασης. Ένα τέτοιο ζήτημα είναι η φορολογική μεταχείριση, σε κάθε Κράτος του εισοδήματος που προέρχεται από ένα τέτοιο σύστημα που βρίσκεται στο άλλο Κράτος. Πολλά Κράτη έχουν κανόνες (π.χ. κανόνες για αλλοδαπά επενδυτικά κεφάλαια (FIF), κανόνες που αποδίδουν το εισόδημα ενός εμπιστεύματος (Trust) στον ιδρυτή του εμπιστεύματος (Trust) ή στον δικαιούχο σε ορισμένες περιπτώσεις ή κανόνες που προβλέπουν τη φορολογία εισοδήματος σε δεδουλευμένη βάση όσον αφορά ορισμένους τύπους επενδύσεων, περιλαμβανομένων των ασφαλίσεων ζωής πλήρους κάλυψης) που μπορεί υπό ορισμένες συμβάσεις να οδηγήσουν στην επιβολή φορολογίας εισοδήματος σε ένα ατομικό πρόγραμμα συνταξιοδότησης που θεσπίστηκε στην αλλοδαπή. Τα Κράτη που θεωρούν αυτή την έκβαση μη αποδεκτή λόγω της προσέγγισης που ακολουθούν όσον αφορά τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων για συνταξιοδοτούμενους ενδέχεται να επιλέξουν να αποτρέψουν την επιβολή αυτής της φορολογίας. Ένας όρος που να ρυθμίζει αυτό το ζήτημα και να περιορίζεται στα προγράμματα που έχουν αναγνωρισθεί ως ατομικά συστήματα συνταξιοδότησης μπορεί να διατυπωθεί ως εξής:

«Για τους σκοπούς του υπολογισμού του φόρου που καταβάλλεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος από φυσικό πρόσωπο που είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους και ήταν προηγουμένως κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, κάθε εισόδημα που σωρεύεται δυνάμει μιας συμφωνίας

α) που συνήφθη με πρόσωπο το οποίο εδρεύει εκτός του πρώτου Κράτους με σκοπό τη διασφάλιση συνταξιοδοτικών παροχών για το εν λόγω φυσικό πρόσωπο,

β) στην οποία το φυσικό πρόσωπο συμμετέχει και είχε συμμετάσχει όταν ήταν κάτοικος του άλλου Κράτους,

γ) που έχει γίνει δεκτή από την αρμόδια αρχή του πρώτου Κράτους ως γενικά αντίστοιχη ενός ατομικού προγράμματος συνταξιοδότησης που αναγνωρίζεται ως τέτοιο από φορολογικής άποψης από το συγκεκριμένο Κράτος, θα αντιμετωπίζεται ως εισόδημα που προέρχεται από ατομικό σύστημα συνταξιοδότησης του συγκεκριμένου Κράτους. Αυτή η παράγραφος δεν περιορίζει με κανέναν τρόπο τη φορολόγηση οποιασδήποτε παροχής η οποία διανέμεται δυνάμει της συμφωνίας.»

## Η φορολογική μεταχείριση των εισφορών σε συνταξιοδοτικά προγράμματα της αλλοδαπής

### Α. Γενικά σχόλια

31. Είναι χαρακτηριστικό των πολυεθνικών επιχειρήσεων να αναμένουν από τα μέλη του προσωπικού τους να εργαστούν εκτός της χώρας καταγωγής τους κατά καιρούς. Οι όροι απασχόλησης υπό τους οποίους το προσωπικό μετοικεί σε άλλες χώρες για να εργαστεί είναι πολύ σημαντικοί τόσο για τον εργοδότη όσο και για τον εργαζόμενο. Μία παράμετρος είναι η διευθέτηση των συνταξιοδοτικών λεπτομερειών για τον μετακινούμενο εργαζόμενο. Ομοίως, τα φυσικά πρόσωπα που μετοικούν σε άλλες χώρες για να παράσχουν ανεξάρτητες υπηρεσίες συχνά βρίσκονται αντιμέτωπα με διασυννοριακά ζητήματα που σχετίζονται με τα συνταξιοδοτικά καθεστάτα που ισχύουν για την περίπτωση τους στη χώρα καταγωγής τους.

32. Τα φυσικά πρόσωπα που εργάζονται στο εξωτερικό συχνά επιθυμούν να συνεχίσουν να καταβάλλουν εισφορές σε ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα (μεταξύ άλλων και σε προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης που εξασφαλίζουν συνταξιοδοτικές παροχές) στην χώρα καταγωγής τους κατά την απουσία τους στο εξωτερικό. Αυτό συμβαίνει γιατί η μετάβαση από ένα συνταξιοδοτικό σύστημα σε άλλο μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα απώλεια δικαιωμάτων και παροχών και γιατί μπορεί να προκύψουν πολλές πρακτικές δυσκολίες από τη συμμετοχή σε συνταξιοδοτικά προγράμματα σε διαφορετικές χώρες.

33. Η φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται σε συνταξιοδοτικές εισφορές που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα που εργάζονται εκτός της χώρας τους ποικίλλει από χώρα σε χώρα και ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες κάθε περίπτωσης. Πριν από την αποδοχή μιας απόσπασης ή σύμβασης στο εξωτερικό, οι συνταξιοδοτικές εισφορές που καταβάλλονται από ή για αυτά τα φυσικά πρόσωπα κατά κανόνα εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα στην χώρα καταγωγής. Όταν το φυσικό πρόσωπο εργάζεται στο εξωτερικό, σε ορισμένες περιπτώσεις εξακολουθεί να δικαιούται έκπτωσης για τις εισφορές. Για παράδειγμα, αν το εν λόγω φυσικό πρόσωπο παραμείνει κάτοικος της χώρας καταγωγής και συνεχίσει να είναι φορολογούμενος σε αυτήν για το σύνολο των εισοδημάτων του, οι συνταξιοδοτικές εισφορές που καταβάλλονται σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα της χώρας αυτής κατά κανόνα εξακολουθούν να εκπίπτουν. Συχνά όμως, οι εισφορές που καταβάλ-

λονται στην χώρα καταγωγής από φυσικό πρόσωπο που εργάζεται στο εξωτερικό δεν εκπίπτουν σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία είτε της χώρας καταγωγής είτε της χώρας υποδοχής. Σε αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να αποδειχθεί ακριβό, ακόμη και απαγορευτικά ακριβό, να διατηρήσει κανείς τη συμμετοχή του στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα της χώρας του για όσο διάστημα εργάζεται στην αλλοδαπή με απόσπαση ή σύμβαση. Η παράγραφος 37 στη συνέχεια προτείνει έναν όρο τον οποίο τα Κράτη μέλη μπορούν, αν το επιθυμούν, να συμπεριλάβουν στις διμερείς τους συμβάσεις προκειμένου να θεσπίσουν εκπτώσεις για τις συνταξιοδοτικές εισφορές που καταβάλλονται από ή για φυσικά πρόσωπα που εργάζονται στο εξωτερικό.

34. Ωστόσο, ορισμένα Κράτη μέλη ενδέχεται να μην κρίνουν ότι η λύση στο πρόβλημα έγκειται στην εισαγωγή όρου στη σύμβαση και να προτιμήσουν π.χ. τροποποίηση του συνταξιοδοτικού συστήματος προκειμένου να διασφαλίζεται η έκπτωση των συνεισφορών στο Κράτος υποδοχής. Άλλες χώρες ενδέχεται να είναι αντίθετες στη συμπερίληψη του κάτωθι όρου σε συμβάσεις αν η εσωτερική νομοθεσία επιτρέπει έκπτωση μόνο για εισφορές που καταβάλλονται σε πρόσωπα που εδρεύουν εντός της επικράτειάς τους. Σε αυτές τις περιπτώσεις ενδέχεται να μην είναι αποδεκτή η συμπερίληψη του προτεινόμενου όρου σε μια διμερή σύμβαση.

35. Ο προτεινόμενος όρος καλύπτει τις εισφορές που καταβάλλονται σε όλα τα είδη συνταξιοδοτικών προγραμμάτων, συμπεριλαμβανομένων των ατομικών συστημάτων συνταξιοδότησης καθώς και των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης. Πολλά Κράτη μέλη έχουν συνάψει διμερείς συμβάσεις συμψηφισμού των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης που μπορούν να συμβάλλουν στη μερική έστω αποφυγή του προβλήματος που ανακύπτει όσον αφορά τις εισφορές σε προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης· ωστόσο, αυτές οι συμβάσεις συχνά δεν επιλύουν το ζήτημα της φορολογικής αντιμετώπισης των διασυννομιών εισφορών. Στην περίπτωση ενός επαγγελματικού συστήματος συνταξιοδότησης στο οποίο καταβάλλουν εισφορές τόσο ο εργοδότης όσο και ο εργαζόμενος, η πρόβλεψη καλύπτει αμφότερες τις εισφορές. Επίσης, ο όρος δεν περιορίζεται στο ζήτημα της έκπτωσης των εισφορών αλλά καλύπτει όλες τις πτυχές της φορολογικής μεταχείρισης των εισφορών όσον αφορά το φυσικό πρόσωπο που εξασφαλίζει παροχές από ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα. Έτσι λοιπόν ο όρος καλύπτει ζητήματα όπως το εάν ο εργαζόμενος πρέπει να φορολογείται για την παροχή που συνιστά η εισφορά του εργοδότη και εάν το εισόδημα από επενδύσεις που προκύπτει από τις εισφορές πρέπει να φορολογείται στα χέρια του ενδιαφερόμενου ατόμου. Δεν καλύπτει ωστόσο τη φορολόγηση του συνταξιοδοτικού ταμείου για το εισόδημά του (το ζήτημα αναλύεται στην παράγραφο 69 κατωτέρω). Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να τροποποιήσουν το πεδίο εφαρμογής του όρου όσον αφορά οποιοδήποτε από αυτά τα ζητήματα μπορούν να το πράξουν στο πλαίσιο των διμερών τους διαπραγματεύσεων.

## **Β. Σκοπός του όρου**

36. Σκοπός του όρου είναι να διασφαλίσει ότι, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, οι εργαζόμενοι δεν αποτρέπονται από την ανάληψη μιας θέσης στο εξωτερικό λόγω της φορολογικής μεταχείρισης των εισφορών τους σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα της χώρας καταγωγής τους. Ο όρος επιδιώκει, πρώτον, να προσδιορίσει τη γενική ισοδυναμία των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων στις δύο χώρες και στη συνέχεια να θέσει όρια στις εισφορές οι οποίες εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς βάσει των ορίων που θέτει η νομοθεσία αμφοτέρων των Κρατών.

### Γ. Προτεινόμενος όρος

37. Το προτεινόμενο κείμενο του όρου ο οποίος θα μπορούσε να περιλαμβάνεται στις διμερείς συμβάσεις για την αντιμετώπιση του ανωτέρω προβλήματος έχει ως εξής:

«1. Οι εισφορές σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που έχει θεσπιστεί και αναγνωριστεί από φορολογικής άποψης σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος οι οποίες γίνονται από ή για λογαριασμό φυσικού προσώπου το οποίο παρέχει τις υπηρεσίες τους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, για τους σκοπούς του καθορισμού του φόρου που οφείλει το φυσικό πρόσωπο και των κερδών επιχείρησης που μπορεί να φορολογείται σε αυτό το Κράτος, θα αντιμετωπίζονται σε αυτό το Κράτος με τον ίδιο τρόπο και υπό τους ίδιους όρους και περιορισμούς όπως και οι εισφορές που καταβάλλονται σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης σε αυτό το Κράτος υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το φυσικό πρόσωπο δεν ήταν κάτοικος αυτού του Κράτους και συμμετείχε στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα αμέσως πριν την έναρξη της παροχής υπηρεσιών σε αυτό το Κράτος, και
- β) το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα γίνει δεκτό από την αρμόδια αρχή αυτού του Κράτους ως γενικά αντίστοιχο ενός προγράμματος συνταξιοδότησης που αναγνωρίζεται ως τέτοιο από φορολογικής άποψης από αυτό το Κράτος.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1:

- α) ως «συνταξιοδοτικό πρόγραμμα» νοείται μια συμφωνία στην οποία ο εργαζόμενος συμμετέχει προκειμένου να διασφαλίσει συνταξιοδοτικές παροχές έναντι των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και
- β) ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα θεωρείται ότι αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης σε ένα Κράτος αν οι εισφορές σε αυτό πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης από το ακαθάριστο εισόδημα σε αυτό το Κράτος.»

38. Ο ανωτέρω όρος περιορίζεται σε συνταξιοδοτικά προγράμματα που έχουν θεσπιστεί σε ένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη. Καθώς δεν είναι ασυνήθιστο φαινόμενο κάποιος να εργάζεται σε πολλές διαφορετικές χώρες διαδοχικά, ορισμένα Κράτη ενδέχεται να προτιμήσουν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του όρου ώστε να καλύψει τις περιπτώσεις που ένας εργαζόμενος μετοικεί από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σε άλλο ενώ παράλληλα εξακολουθεί να καταβάλει εισφορές σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε ένα τρίτο κράτος. Η εν λόγω διεύρυνση ενδέχεται ωστόσο να δημιουργήσει διοικητικές δυσχέρειες αν το Κράτος υποδοχής δεν μπορεί να έχει πρόσβαση σε πληροφορίες όσον αφορά το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα (π.χ. μέσω των όρων περί ανταλλαγής πληροφοριών μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας η οποία έχει συναφθεί με τρίτο κράτος)· ενδέχεται επίσης να δημιουργήσει μια κατάσταση στην οποία η έκπτωση θα παρέχεται σε μη αμοιβαία βάση αν το τρίτο κράτος δεν είναι διατεθειμένο να χορηγήσει ανάλογη έκπτωση σε φυσικό πρόσωπο που καταβάλλει εισφορές σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα στο Κράτος υποδοχής. Τα Κράτη που παρά τις προαναφερθείσες δυσκολίες αποφασίζουν να διευρύνουν τον προτεινόμενο όρο ώστε να καλύπτει ταμεία που εδρεύουν σε τρίτα κράτη μπορούν να το πράξουν υιοθετώντας μια εναλλακτική διατύπωση του προτεινόμενου όρου η οποία θα έχει περίπου ως εξής:

«1. Οι εισφορές που καταβάλλονται από ή για λογαριασμό φυσικού προσώπου που παρέχει υπηρεσίες σε Συμβαλλόμενο Κράτος σε ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα

- α) που είναι αναγνωρισμένο από φορολογικής άποψης στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος,

β) στο οποίο το φυσικό πρόσωπο συμμετείχε αμέσως προτού αρχίσει να παρέχει υπηρεσίες στο πρώτο Κράτος,

γ) στο οποίο το φυσικό πρόσωπο συμμετείχε ενώ παρείχε υπηρεσίες ή ήταν κάτοικος του άλλου Κράτους, και

δ) που έχει γίνει δεκτό από την αρμόδια αρχή του πρώτου Κράτους ως γενικά αντίστοιχο ενός προγράμματος συνταξιοδότησης που αναγνωρίζεται ως τέτοιο από φορολογικής άποψης από το συγκεκριμένο Κράτος,

θα αντιμετωπίζονται, ως προς

ε) τον προσδιορισμό του φόρου που οφείλει το φυσικό πρόσωπο στο πρώτο Κράτος, και

στ) τον προσδιορισμό των κερδών μιας επιχείρησης που μπορεί να φορολογηθεί στο πρώτο Κράτος,

με τον ίδιο τρόπο και υπό τους ίδιους όρους και περιορισμούς όπως και οι εισφορές που καταβάλλονται σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης στο πρώτο Κράτος.

## 2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1:

α) ως «συνταξιοδοτικό πρόγραμμα» νοείται μια συμφωνία στην οποία ο εργαζόμενος συμμετέχει προκειμένου να διασφαλίσει συνταξιοδοτικές παροχές έναντι των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 1<sup>ο</sup> και

β) ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα θεωρείται ότι αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης σε ένα Κράτος αν οι εισφορές σε αυτό πληρούν τις προϋποθέσεις για έκπτωσης από το ακαθάριστο εισόδημα στο συγκεκριμένο Κράτος.»

## Δ. Χαρακτηριστικά του προτεινόμενου όρου

39. Οι ακόλουθες παράγραφοι αναλύουν τα βασικά χαρακτηριστικά του προτεινόμενου όρου στην παράγραφο 37 ανωτέρω.

40. Η παράγραφος 1 του προτεινόμενου όρου θέτει τα χαρακτηριστικά τόσο του φυσικού προσώπου όσο και των εισφορών ως προς τις οποίες ισχύει ο όρος. Θεσπίζει επίσης την αρχή ότι οι εισφορές που καταβάλλονται από ή για λογαριασμό ενός φυσικού προσώπου που παρέχει υπηρεσίες σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος υποδοχής) προς συγκεκριμένο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος καταγωγής) πρέπει να αντιμετωπίζονται από φορολογικής άποψης στο Κράτος υποδοχής με τον ίδιο τρόπο και υπό τους ίδιους όρους και περιορισμούς όπως οι εισφορές σε εγχώρια συνταξιοδοτικά προγράμματα του Κράτους υποδοχής.

41. Οι φορολογικές ελαφρύνσεις για εισφορές σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα του Κράτους καταγωγής υπό τους όρους που περιγράφηκαν συνοπτικά μπορούν να χορηγούνται είτε από το Κράτος καταγωγής, ως το Κράτος όπου βρίσκεται το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, είτε από το Κράτος υποδοχής, ως το Κράτος όπου πραγματοποιείται η οικονομική δραστηριότητα από την οποία απορρέουν οι εισφορές.

42. Μια λύση που θα προέβλεπε την παροχή έκπτωσης του ποσού των εισφορών από το Κράτος καταγωγής ενδέχεται να ήταν αναποτελεσματική διότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο θα είχε καθόλου ή ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα στην εν λόγω χώρα. Αν ληφθούν συνεπώς υπόψη οι πρακτικές παράμετροι, θα ήταν προτιμότερο η έκπτωση να χορηγείται από το Κράτος υποδοχής και αυτή είναι η λύση που υιοθετείται στον προτεινόμενο όρο.

43. Όσον αφορά τα χαρακτηριστικά του φυσικού προσώπου, η παράγραφος 1 διασαφηνίζει ότι προκειμένου να εξασφαλιστεί η έκπτωση από το Κράτος υποδοχής, το φυσικό πρόσωπο δεν πρέπει να ήταν κάτοικος του εν λόγω Κράτους αμέσως πριν την ανάληψη της θέσης εργασίας στην επικράτειά του.

44. Η παράγραφος 1 ωστόσο δεν περιορίζει την εφαρμογή του όρου σε φυσικά πρόσωπα που γίνονται κάτοικοι του Κράτους υποδοχής. Σε πολλές περιπτώσεις, τα φυσικά πρόσωπα που εργάζονται στο εξωτερικό παραμένουν κάτοικοι του Κράτους καταγωγής τους και εξακολουθούν να δικαιούνται έκπτωση εκεί, αλλά αυτό δεν ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις. Ο προτεινόμενος όρος ισχύει συνεπώς για μη κατοίκους που εργάζονται στο Κράτος υποδοχής καθώς και για φυσικά πρόσωπα που γίνονται κάτοικοι του εν λόγω Κράτους. Σε ορισμένα Κράτη μέλη η εσωτερική νομοθεσία ενδέχεται να περιορίζει την ισχύ της έκπτωσης σε εισφορές που καταβάλλονται από κατοίκους και τα εν λόγω Κράτη μέλη ενδέχεται να αποφασίσουν να περιορίσουν τον προτεινόμενο όρο ώστε να συνάδει με την εν λόγω νομοθεσία. Επίσης, τα Κράτη με ειδικό καθεστώς για τους μη κατοίκους (π.χ. φορολογία με ιδιαίτερως χαμηλό συντελεστή) ενδέχεται, σε διμερείς διαπραγματεύσεις, να αποφασίσουν να θεσπίσουν όρο που να ισχύει αποκλειστικά για κατοίκους της χώρας.

45. Στην περίπτωση που ορισμένα φυσικά πρόσωπα παύουν προσωρινά να είναι κάτοικοι της χώρας υποδοχής προκειμένου να εγγραφούν σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε άλλη χώρα όπου οι κανόνες είναι πιο χαλαροί, ορισμένα μεμονωμένα Κράτη ενδέχεται να επιλέξουν έναν όρο που να αποτρέπει το ενδεχόμενο καταστρατηγήσεων. Μια μορφή την οποία μπορεί να λάβει ο εν λόγω όρος είναι η εισαγωγή του κριτηρίου της υπηκοότητας ώστε να αποκλείονται από τον προτεινόμενο όρο τα φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι του Κράτους υποδοχής.

46. Όπως έχει ήδη σημειωθεί, δεν είναι ασυνήθιστο φαινόμενο κάποιος να εργάζεται σε πολλές διαφορετικές χώρες διαδοχικά· για αυτό τον λόγο, ο προτεινόμενος όρος δεν περιορίζεται σε φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι του Κράτους καταγωγής αμέσως πριν από την παροχή υπηρεσιών στο Κράτος υποδοχής. Ο όρος καλύπτει ένα φυσικό πρόσωπο που έρχεται στο Κράτος υποδοχής από τρίτο κράτος δεδομένου ότι περιορίζεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα που δεν ήταν κάτοικοι του Κράτους υποδοχής προτού αρχίσουν να εργάζονται στην επικράτειά του. Ωστόσο, το άρθρο 1 περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης σε κατοίκους του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών. Ένα φυσικό πρόσωπο που δεν είναι κάτοικος ούτε του Κράτους υποδοχής ούτε του Κράτους καταγωγής όπου βρίσκεται το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα δεν εμπίπτει κατά συνέπεια στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης μεταξύ των δύο Κρατών.

47. Ο προτεινόμενος όρος δεν θέτει όρια ως προς τον χρονικό διάστημα κατά το οποίο ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να εργαστεί στο Κράτος υποδοχής. Θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι όταν ένα φυσικό πρόσωπο εργάζεται στο Κράτος υποδοχής για επαρκώς μεγάλο χρονικό διάστημα, αυτό το Κράτος γίνεται πλέον ισοδύναμο με το Κράτος καταγωγής του και έτσι ο όρος θα πρέπει να πάψει να ισχύει. Πράγματι, ορισμένα Κράτη υποδοχής ήδη περιορίζουν τις εκπτώσεις των εισφορών σε συνταξιοδοτικά προγράμματα της αλλοδαπής μόνο αν οι ενδιαφερόμενοι βρίσκονται στην επικράτειά τους σε προσωρινή βάση.

48. Επιπλέον, η συμπερίληψη ενός χρονικού ορίου ενδέχεται να αποδειχθεί χρήσιμη για την αποτροπή των καταχρήσεων που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 45 ανωτέρω. Στις διμερείς διαπραγματεύσεις, οι μεμονωμένες χώρες ενδέχεται να κρίνουν σκόπιμο να συμπεριλάβουν ένα όριο στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο ένα φυσικό πρόσωπο δύναται να παράσχει υπηρεσίες στο Κράτος υποδοχής μετά από την πάροδο του οποίου το δικαίωμα έκπτωσης που χορηγείται δυνάμει του προτεινόμενου όρου παύει να ισχύει.



49. Όσον αφορά τα χαρακτηριστικά των εισφορών, η παράγραφος 1 προβλέπει σειρά προϋποθέσεων. Καθιστά σαφές ότι ο όρος ισχύει μόνο για εισφορές που καταβάλλονται από ή για λογαριασμό φυσικού προσώπου προς ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα το οποίο έχει θεσπιστεί και αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης στο Κράτος καταγωγής. Η φράση «αναγνωρίζεται από φορολογικούς άποψης» αναλύεται περαιτέρω στο εδάφιο 2 β) του προτεινόμενου όρου. Η φράση «καταβάλλεται από ή για λογαριασμό» αφορά εισφορές που καταβάλλονται απευθείας από τον εργαζόμενο καθώς επίσης τις εισφορές που καταβάλλονται προς όφελος του εργαζομένου από εργοδότη ή τρίτο (π.χ. σύζυγο). Ενώ η παράγραφος 4 του Άρθρου 24 διασφαλίζει ότι οι εισφορές του εργοδότη προς ένα συνταξιοδοτικό ταμείο που εδρεύει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος είναι επιλέξιμες για έκπτωση υπό τους ίδιους όρους με τις εισφορές σε οικείο συνταξιοδοτικό ταμείο, ο εν λόγω όρος ενδέχεται να αποδειχθεί ανεπαρκής για τη διασφάλιση της ισότιμης μεταχείρισης των εισφορών του εργαζομένου προς εγχώρια και ξένα συνταξιοδοτικά ταμεία. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, στην περίπτωση που οι εισφορές εργοδότη προς το ξένο ταμείο αντιμετωπίζονται ως φορολογητέα παροχή στα χέρια του εργαζομένου ή αν η έκπτωση των εισφορών εργοδότη δεν εξαρτάται από το εάν το ταμείο είναι κάτοικος αλλά μάλλον από άλλες προϋποθέσεις (π.χ. εγγραφή στις φορολογικές αρχές ή ύπαρξη γραφείων) που έχουν γενικά ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό των ξένων συνταξιοδοτικών ταμείων. Για αυτούς τους λόγους, οι εισφορές εργοδότη καλύπτονται από τον προτεινόμενο όρο παρόλο που η παράγραφος 4 του Άρθρου 24 μπορεί ήδη να διασφαλίζει ανάλογη μεταχείριση σε ορισμένες περιπτώσεις.

50. Η δεύτερη προϋπόθεση που τίθεται σχετικά με τα χαρακτηριστικά των εισφορών είναι κατά πόσο αυτές καταβάλλονται σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα του Κράτους καταγωγής που είναι αναγνωρισμένο από την αρμόδια αρχή του Κράτους υποδοχής ως γενικά αντίστοιχο των προγραμμάτων που αναγνωρίζονται ως τέτοια από φορολογικής άποψης από το Κράτος υποδοχής. Αυτό γίνεται έχοντας ως δεδομένο ότι μόνο οι εισφορές σε αναγνωρισμένα συνταξιοδοτικά προγράμματα αναγνωρίζονται προς έκπτωση στα Κράτη μέλη. Ωστόσο, όπως είναι φυσικό, ο περιορισμός αυτός δεν διασφαλίζει την ισοδύναμη φορολογική μεταχείριση των εισφορών που καταβάλλονται όταν ένα φυσικό πρόσωπο εργάζεται στο εξωτερικό και αυτών που καταβάλλονται στο διάστημα που εργάζεται στη χώρα καταγωγής του. Αν οι κανόνες του Κράτους υποδοχής για την αναγνώριση των συνταξιοδοτικών συστημάτων είναι αυστηρότεροι από αυτούς του Κράτους καταγωγής, ο ενδιαφερόμενος εργαζόμενος μπορεί να διαπιστώσει ότι οι εισφορές προς το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα της χώρας καταγωγής του αντιμετωπίζονται λιγότερο ευνοϊκά όταν εργάζεται στη χώρα υποδοχής από ό,τι όταν εργαζόταν στη χώρα καταγωγής.

51. Ωστόσο, η παροχή εκπτώσεων για εισφορές που δεν αντιστοιχούν – έστω σε γενικές γραμμές – στα εγχώρια αναγνωρισμένα προγράμματα δεν συνάδει με τον δεδηλωμένο στόχο της διασφάλισης, στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης των εισφορών σε συνταξιοδοτικά προγράμματα της αλλοδαπής. Κάτι τέτοιο θα σήμαινε ότι το ύψος της έκπτωσης στο Κράτος υποδοχής θα ρυθμιζόταν από τη νομοθεσία του Κράτους καταγωγής. Επιπλέον, θα ήταν δύσκολο να δικαιολογηθεί η διαφορετική μεταχείριση ατόμων που εργάζονται σε διπλανά γραφεία με κριτήριο το αν το συνταξιοδοτικό τους πρόγραμμα είναι εγχώριο ή ξένο (και αν είναι ξένο, με κριτήριο το σε ποια χώρα ανήκει). Περιορίζοντας τον προτεινόμενο όρο σε προγράμματα που αντιστοιχούν εν γένει σε αυτά της χώρας υποδοχής, αποφεύγουμε αυτές τις δυσκολίες.

52. Ο προτεινόμενος όρος καθιστά σαφές ότι είναι ευθύνη της αρμόδιας αρχής του Κράτους υποδοχής να αποφασίσει εάν το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα του Κράτους καταγωγής αντιστοιχεί εν γένει σε αναγνωρισμένα προγράμματα του Κράτους υποδοχής. Κάθε επιμέρους Κράτος μπορεί, στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων, να προσδιορίσει ρητά σε ποια υπάρχοντα συνταξιοδοτικά προγράμματα θα εφαρμόζεται ο όρος ή να ορίσει ποια ερμηνεία θα αποδίδει η αρμόδια αρχή

στη φράση «αντιστοιχούν εν γένει»: για παράδειγμα πόσο ευρεία θα είναι η ερμηνεία και ποια κριτήρια επιβάλλονται.

53. Οι εισφορές που καλύπτονται από τον όρο περιορίζονται σε καταβολές σε προγράμματα στα οποία ο εργαζόμενος συμμετείχε προτού αρχίσει να παρέχει υπηρεσίες στο Κράτος υποδοχής. Αυτό σημαίνει ότι οι εισφορές προς νέα συνταξιοδοτικά προγράμματα στα οποία εγγράφεται κάποιος ενώ βρίσκεται στο Κράτος υποδοχής δεν εμπίπτουν στον προτεινόμενο όρο.

54. Αναγνωρίζεται ωστόσο ότι μπορεί να χρειαστούν ειδικοί κανόνες για την κάλυψη περιπτώσεων στις οποίες νέα συνταξιοδοτικά προγράμματα αντικαθιστούν τα παλιά. Για παράδειγμα, σε ορισμένα Κράτη μέλη, η κοινή πρακτική μπορεί να είναι η εξής: αν μια εταιρεία-εργοδότης εξαγοραστεί από άλλη εταιρεία, το υπάρχον συνταξιοδοτικό πρόγραμμα των εργαζομένων της ενδέχεται να καταργηθεί και να θεσπιστεί νέο από τον καινούργιο εργοδότη. Στις διμερείς διαπραγματεύσεις, κατά συνέπεια, τα επιμέρους Κράτη ενδέχεται να θελήσουν να συμπληρώσουν τον όρο ώστε να καλύψει και τα εν λόγω προγράμματα υποκατάστασης: αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την προσθήκη του ακόλουθου εδαφίου στην παράγραφο 2 του προτεινόμενου όρου:

«γ) ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα το οποίο αντικαθίσταται αλλά είναι ουσιαστικά όμοιο με πρόγραμμα το οποίο έχει γίνει δεκτό από την αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους υπό το εδάφιο β) της παραγράφου 1, θα εξακολουθεί να θεωρείται ότι είναι το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που είχε γίνει αρχικά δεκτό.»

55. Η παράγραφος 1 περιγράφει επίσης την ελάφρυνση που χορηγείται από το Κράτος υποδοχής αν τα χαρακτηριστικά του εργαζομένου και των εισφορών του εμπίπτουν στον όρο. Εν συντομία, οι εισφορές πρέπει να αντιμετωπίζονται από φορολογικής άποψης με τρόπο αντίστοιχο του τρόπου με τον οποίο θα αντιμετωπίζονταν αν καταβάλλονταν σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα του Κράτους υποδοχής. Κατά συνέπεια, οι εισφορές θα τυχάνουν της ίδιας ελάφρυνσης (π.χ. θα εκπίπτουν) τόσο για τον εργαζόμενο όσο και για τον εργοδότη (στις περιπτώσεις που ο εργαζόμενος απασχολείται και οι εισφορές καταβάλλονται από τον εργοδότη) ωσάν οι εν λόγω εισφορές να είχαν καταβληθεί σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα του Κράτους υποδοχής. Επίσης, πρέπει να επιφυλάσσεται η ίδια μεταχείριση όσον αφορά τη φορολογία ενός εργαζομένου για το όφελος από εξαρτημένη εργασία που απορρέει από την εισφορά του εργοδότη είτε σε τοπικό είτε σε ξένο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα (βλ. παράγραφο 58 κατωτέρω).

56. Αυτή η ελάφρυνση, όπως είναι φυσικό, δεν διασφαλίζει την ισοδύναμη φορολογική μεταχείριση των εισφορών που καταβάλλονται όταν ένα φυσικό πρόσωπο εργάζεται στο εξωτερικό και αυτών που καταβάλλονται στο διάστημα που εργάζεται στη χώρα καταγωγής του. Στην παρούσα περίπτωση ισχύουν ανάλογοι προβληματισμοί με αυτούς που αναλύθηκαν στις παραγράφους 50 και 51 ανωτέρω. Το μέτρο διασφαλίζει ωστόσο ισότιμη μεταχείριση των εισφορών συναδέλφων. Ας εξετάσουμε το ακόλουθο παράδειγμα. Το Κράτος καταγωγής προβλέπει έκπτωση για συνταξιοδοτικές εισφορές με όριο το 18 τοις εκατό του εισοδήματος. Το Κράτος υποδοχής επιτρέπει έκπτωση με όριο 20 τοις εκατό. Ο προτεινόμενος όρος στην παράγραφο 37 θα υποχρέωνε το Κράτος υποδοχής να επιτρέψει έκπτωση έως το εσωτερικό του όριο του 20 τοις εκατό. Οι χώρες που επιθυμούν να υιοθετήσουν το όριο του Κράτους καταγωγής θα έπρεπε να τροποποιήσουν αναλόγως τη διατύπωση του όρου.

57. Το ποσό και η μέθοδος χορήγησης της ελάφρυνσης εξαρτώνται από την εγχώρια φορολογική μεταχείριση των συνταξιοδοτικών εισφορών του Κράτους υποδοχής. Έτσι ρυθμίζονται ζητήματα όπως το κατά πόσο οι εισφορές τυχάνουν ελάφρυνσης στο σύνολό τους ή μόνο εν μέρει, και εάν η ελάφρυνση πρέπει να χορηγείται υπό τη μορφή έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα (και

αν ναι, από ποιο εισόδημα, π.χ. στην περίπτωση φυσικού προσώπου, από το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα ή το συνολικό εισόδημα) ή ως πίστωση φόρου.

58. Για ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο συμμετέχει σε επαγγελματικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, η μετάθεση στο εξωτερικό μπορεί να μην σημαίνει απλώς ότι οι εισφορές του στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα του Κράτους καταγωγής παύουν να τυχάνουν ελάφρυνσης. Μπορεί επίσης να σημαίνει ότι οι εργοδοτικές εισφορές στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα θεωρούνται εισόδημα του εργαζομένου από φορολογικής άποψης. Σε ορισμένα Κράτη μέλη οι εργαζόμενοι φορολογούνται για τις εργοδοτικές εισφορές σε εγχώρια συνταξιοδοτικά προγράμματα ενώ εργάζονται στο Κράτος καταγωγής τους ενώ σε άλλα Κράτη οι εν λόγω εισφορές δεν υπόκεινται σε φορολογία. Εφόσον ισχύει τόσο για τις εισφορές εργαζομένου όσο και για τις εισφορές εργοδότη, ο προτεινόμενος όρος διασφαλίζει ότι οι εισφορές των εργοδοτών αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως και ανάλογες εισφορές σε εγχώρια προγράμματα από την άποψη της φορολογικής υποχρέωσης των εργαζομένων.

59. Το εδάφιο 2 α) ορίζει το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα για τους σκοπούς της παραγράφου 1. Καθιστά σαφές ότι, για αυτούς τους σκοπούς, ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα είναι μια συμφωνία στην οποία ο εργαζόμενος που καταβάλλει εισφορές συμμετέχει προκειμένου να εξασφαλίσει συνταξιοδοτικές παροχές στο μέλλον. Αυτές οι παροχές πρέπει να είναι πληρωτέες για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο Κράτος υποδοχής. Όλες οι ανωτέρω συμβάσεις πρέπει να πληρούνται από το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα προκειμένου να θεωρηθεί ότι τυχάνει ελάφρυνσης σύμφωνα με τον προτεινόμενο όρο.

60. Το εδάφιο 2 α) αναφέρεται στη συμμετοχή του φυσικού προσώπου στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα προκειμένου να διασφαλίσει συνταξιοδοτικές παροχές. Αυτός ο ορισμός αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι το μέρος των εισφορών που καταβάλλονται για τη διασφάλιση άλλων παροχών εκτός από την περιοδική σύνταξη μετά από τη συνταξιοδότηση, π.χ. εφάπαξ καταβολή, επίσης θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση δυνάμει του όρου.

61. Ο αρχικός ορισμός του συνταξιοδοτικού προγράμματος χρησιμοποιεί τον όρο «συμφωνία» (arrangement). Είναι ένας εξαιρετικά ευρύς όρος η χρήση του οποίου αποσκοπεί στη συμπερίληψη όλων των μορφών που μπορεί να λάβουν τα συνταξιοδοτικά προγράμματα σε διάφορα Κράτη μέλη (κοινωνική ασφάλιση, επαγγελματικά, ή ιδιωτικά συνταξιοδοτικά προγράμματα).

62. Αν και το εδάφιο 2 α) ορίζει ότι η συμμετοχή σε ένα τέτοιο πρόγραμμα πρέπει να γίνεται από το φυσικό πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, δεν γίνεται καμία αναφορά στην ταυτότητα του λήπτη των συνταξιοδοτικών παροχών που εξασφαλίζονται με τη συμμετοχή στο πρόγραμμα. Έτσι διασφαλίζεται ότι τυχόν ποσοστό των εισφορών που προορίζεται για την παροχή σύνταξης σε άλλους δικαιούχους (π.χ. επιζών σύζυγος, σύντροφος ή τέκνο) μπορεί να αναγνωρίζεται προς έκπτωση δυνάμει του προτεινόμενου όρου.

63. Ο ορισμός του συνταξιοδοτικού προγράμματος δεν κάνει διάκριση μεταξύ συντάξεων που καταβάλλονται από επαγγελματικά συνταξιοδοτικά προγράμματα υπό κρατική διαχείριση και από ανάλογα προγράμματα υπό ιδιωτικό έλεγχο. Αμφότερα καλύπτονται από τον όρο. Τα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης καλύπτονται συνεπώς από τον όρο στον βαθμό που οι εισφορές σε αυτά τα προγράμματα μπορούν να θεωρηθούν ότι αφορούν τις υπηρεσίες που παρέχονται στο Κράτος υποδοχής από ένα φυσικό πρόσωπο είτε σε θέση εξαρτημένης εργασίας είτε ανεξάρτητα.

64. Το εδάφιο 2 β) ορίζει περαιτέρω τη φράση «αναγνωρίζεται από φορολογικούς άποψης». Δεδομένου ότι σκοπός της σύμβασης είναι να διασφαλίσει, στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ότι οι εισφορές δεν αντιμετωπίζονται ούτε περισσότερο ούτε λιγότερο ευνοϊκά από φορολογικής άπο-

πης από ό,τι στην περίπτωση φυσικού προσώπου που κατοικεί στο Κράτος καταγωγής του, είναι σωστό να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής του όρου σε εισφορές που θα αναγνωρίζονταν προς έκπτωση εάν το φυσικό πρόσωπο είχε παραμείνει στο Κράτος καταγωγής. Ο όρος επιδιώκει την επίτευξη αυτού του σκοπού μέσω του περιορισμού του πεδίου εφαρμογής της σε εισφορές που καταβάλλονται σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα μόνο εάν οι εν λόγω εισφορές θα αναγνωρίζονταν προς έκπτωση στο συγκεκριμένο Κράτος.

65. Αυτή η μέθοδος για την επίτευξη ισότιμης μεταχείρισης θεωρεί δεδομένο ότι σε όλα τα Κράτη μέλη μόνο οι εισφορές σε αναγνωρισμένα συνταξιοδοτικά προγράμματα αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Η φορολογική μεταχείριση των εισφορών σε συνταξιοδοτικά προγράμματα σύμφωνα με τα φορολογικά συστήματα κάθε Κράτους μέλους ενδέχεται να αποκλίνει από αυτό το δεδομένο. Αναγνωρίζεται ότι, στις διμερείς διαπραγματεύσεις, οι ενδιαφερόμενες χώρες ενδέχεται να εξειδικεύσουν περαιτέρω τα επιλέξιμα συνταξιοδοτικά προγράμματα ώστε η διατύπωση να συνάδει με την ισχύουσα εσωτερική νομοθεσία των συμβαλλομένων. Μπορεί επίσης να ορίσουν και άλλους όρους που χρησιμοποιούνται στον όρο όπως τη φράση «παρέχει υπηρεσίες».

## Φορολογικά εμπόδια στη μεταφορά συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων

66. Ένα άλλο ζήτημα που σχετίζεται επίσης με τη διεθνή κινητικότητα του εργατικού δυναμικού, είναι αυτό των φορολογικών συνεπειών που μπορεί να προκύψουν από τη μεταφορά των συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων από ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σε ένα άλλο πρόγραμμα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Όταν ένας εργαζόμενος μετακινείται από έναν εργοδότη σε έναν άλλο, είναι σύνηθες φαινόμενο τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα που έχει συσσωρεύσει στο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που κάλυπτε την πρώτη του απασχόληση να μεταφέρονται σε ένα άλλο πρόγραμμα το οποίο καλύπτει τη δεύτερη απασχόληση. Ανάλογες διευθετήσεις είναι δυνατόν να υπάρχουν για τη μεταφορά συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων προς ή από ατομικό σύστημα συνταξιοδότησης.

67. Οι εν λόγω μεταφορές έχουν συνήθως ως αποτέλεσμα μια καταβολή η οποία αντιστοιχεί στην αναλογιστική αξία, κατά τον χρόνο της μεταφοράς, των συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων του ενδιαφερομένου ή στην αξία των εισφορών και των εσόδων που έχουν συσσωρευτεί στο πρόγραμμα για τον συγκεκριμένο εργαζόμενο. Αυτές οι καταβολές πρέπει να καταβάλλονται απευθείας από το πρώτο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα στο δεύτερο· εναλλακτικά μπορούν να γίνουν υποχρεώνοντας τον εργαζόμενο να εισφέρει στο νέο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα το σύνολο ή μέρος του ποσού που λαμβάνει μετά από την αποχώρησή του από το προηγούμενο πρόγραμμα. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις είναι συχνό φαινόμενο τα φορολογικά συστήματα να επιτρέπουν αυτές τις μεταφορές χωρίς την επιβολή φόρου, εφόσον γίνονται σε αμιγώς εγχώρια βάση.

68. Είναι δυνατόν να ανακύψουν προβλήματα, ωστόσο, στις περιπτώσεις που μια μεταφορά γίνεται από ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σε πρόγραμμα του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Σε αυτή την περίπτωση, το Συμβαλλόμενο Κράτος όπου κατοικεί ο εργαζόμενος μπορεί να θεωρήσει ότι η καταβολή που καταβάλλεται με αφορμή τη μεταφορά συνιστά φορολογητέο όφελος. Ένα ανάλογο πρόβλημα προκύπτει όταν η καταβολή καταβάλλεται από συνταξιοδοτικό πρόγραμμα ενός Κράτους όπου η σχετική Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας προβλέπει δικαιώματα φορολόγησης στην πηγή για τις συνταξιοδοτικές καταβολές που απορρέουν από το εν λόγω πρόγραμμα, διότι στην περίπτωση αυτή το Κράτος ενδέχεται να εφαρμόσει αυτό το δικαίωμα φορολόγησης σε οποιοδήποτε όφελος προκύπτει από το συνταξι-

οδοτικό πρόγραμμα. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που θέλουν να επιλύσουν αυτό το ζήτημα είναι ελεύθερα να συμπεριλάβουν έναν όρο με την ακόλουθη διατύπωση:

«Εάν τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα ή ποσά έχουν συσσωρευτεί σε ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που βρίσκεται και αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος υπέρ ενός εργαζομένου που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, κάθε μεταφορά αυτών των δικαιωμάτων ή ποσών σε συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που βρίσκεται και αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης στο εν λόγω άλλο Κράτος, θα αντιμετωπίζεται από φορολογικής άποψης, σε κάθε ένα από τα Κράτη, με τον ίδιο τρόπο και υπό τους ίδιους όρους και περιορισμούς ωσάν να γινόταν από συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που βρίσκεται και αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης στο εκάστοτε Κράτος προς συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που επίσης βρίσκεται και αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης σε αυτό το Κράτος.»

Ο ανωτέρω όρος μπορεί να τροποποιηθεί ώστε να καλύψει τις μεταφορές προς ή από συνταξιοδοτικά ταμεία που βρίσκονται και αναγνωρίζονται από τρίτα κράτη (αυτό, ωστόσο, ενδέχεται να θέσει ανάλογα ζητήματα με αυτά που περιγράφονται στο προοίμιο της παραγράφου 38 ανωτέρω).

### Εξαιρέση του εισοδήματος από συνταξιοδοτικό ταμείο

69. Στις περιπτώσεις στις οποίες, σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία, δύο Κράτη έχουν επιλέξει να εξαιρούν γενικά από τη φορολόγηση το εισόδημα από επενδύσεις συνταξιοδοτικών ταμείων που έχουν συσταθεί στην επικράτειά τους, αυτά τα Κράτη, προκειμένου να διασφαλίσουν μεγαλύτερη ουδετερότητα όσον αφορά τη γεωγραφική θέση του κεφαλαίου, ενδέχεται να επιλέξουν να διευρύνουν την εν λόγω εξαιρέση ώστε να καλύψει και το εισόδημα από επενδύσεις που αποκτά ένα συνταξιοδοτικό ταμείο ενός Κράτους από άλλο Κράτος. Για τον σκοπό αυτό, τα Κράτη ενσωματώνουν μερικές φορές στις συμβάσεις τους έναν όρο με την ακόλουθη διατύπωση:

«Ανεξαρτήτως τυχόν διατάξεων της παρούσας Σύμβασης, εισόδημα που προκύπτει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος το οποίο προέρχεται από πρόσωπο που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους και το οποίο συστάθηκε και λειτουργεί αποκλειστικά για τη διαχείριση ή την παροχή συνταξιοδοτικών παροχών και έχει γίνει δεκτό από την αρμόδια αρχή του πρώτου Κράτους ως γενικά αντίστοιχο συνταξιοδοτικού προγράμματος που είναι αναγνωρισμένο ως τέτοιο από φορολογικής άποψης στο συγκεκριμένο Κράτος, εξαιρείται από τη φορολόγηση στο Κράτος αυτό.»

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

70. Όσον αφορά τις παραγράφους 24 και 26, οι Κάτω Χώρες είναι της άποψης ότι οι καταβολές κοινωνικής ασφάλισης μπορεί υπό ορισμένες συμβάσεις να θεωρηθεί ότι εμπίπτουν στο Άρθρο 15 εάν καταβάλλονται ενώ συνεχίζεται ακόμη η εξαρτημένη εργασία.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΓΙΑ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Το παρόν Άρθρο αφορά μισθούς, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές, καθώς και συντάξεις, που καταβάλλονται για κυβερνητικές υπηρεσίες. Ανάλογες διατάξεις σε παλιές διμερείς συντάξεις ήταν διατυπωμένες με τρόπο ώστε να συνάδουν με τους κανόνες της διεθνούς αβροφροσύνης και του αμοιβαίου σεβασμού μεταξύ κυρίαρχων Κρατών. Κατά συνέπεια, είχαν κάπως περιορισμένο πεδίο εφαρμογής. Ωστόσο, η σημασία και το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 19 αυξήθηκαν λόγω του γεγονότος ότι ως συνέπεια της διόγκωσης του δημόσιου τομέα σε πολλές χώρες, οι κυβερνητικές δραστηριότητες στην αλλοδαπή επεκτάθηκαν σημαντικά. Σύμφωνα με την αρχική έκδοση της παραγράφου 1 του Άρθρου 19 στο Σχέδιο Σύμβασης του 1963, το καταβάλλον Κράτος είχε το δικαίωμα να φορολογεί τις πληρωμές για υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί προς το εν λόγω Κράτος ή κάποια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Χρησιμοποιήθηκε η έκφραση «είναι δυνατόν να φορολογηθούν» η οποία δεν υποδήλωνε την ύπαρξη αποκλειστικού δικαιώματος φορολόγησης.

2. Στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977, η παράγραφος 1 χωρίστηκε σε δύο παραγράφους: η παράγραφος 1 αφορούσε μισθούς, ημερομίσθια και άλλες ανάλογες αμοιβές εκτός από συντάξεις και η παράγραφος 2 τις συντάξεις. Σε αντίθεση με τον αρχικό όρο, το εδάφιο α) των παραγράφων 1 και 2 βασίζεται στην αρχή ότι το καταβάλλον Κράτος έχει το αποκλειστικό δικαίωμα να φορολογεί τις πληρωμές. Οι χώρες που έχουν επιλέξει τη μέθοδο της πίστωσης ως τη γενική τους μέθοδο για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας στις συμβάσεις τους οφείλουν να αποκλίνουν από αυτή και να εξαιρέσουν από τη φορολογία τις πληρωμές προς τους κατοίκους τους που καλύπτονται από τις παραγράφους 1 και 2. Αν αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη εφαρμόζουν τη μέθοδο της εξαίρεσης για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν τη διατύπωση «είναι δυνατόν να φορολογηθούν» αντί «φορολογούνται». Σε αυτές τις χώρες το αποτέλεσμα φυσικά θα είναι το ίδιο, ανεξαρτήτως της διατύπωσης που θα επιλέξουν. Εννοείται ότι η έκφραση «είναι δυνατόν να φορολογηθούν» δεν εμποδίζει το Συμβαλλόμενο Κράτος να λάβει υπόψη το εισόδημα που εξαιρείται δυνάμει του εδαφίου α) των παραγράφων 1 και 2 κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που πρέπει να εφαρμοστεί σε εισόδημα που οι κάτοικοί του αποκτούν από άλλες πηγές. Η αρχή της αναγνώρισης του αποκλειστικού δικαιώματος φορολόγησης στο καταβάλλον Κράτος περιέχεται σε τόσες πολλές από τις υπάρχουσες συμβάσεις μεταξύ Κρατών μελών του ΟΟΣΑ που μπορεί να θεωρηθεί παγκοσμίως αποδεκτή. Συνάδει επίσης με την αρχή της διεθνούς αβροφροσύνης που αποτελεί τη βάση του Άρθρου και με τις διατάξεις των Συμβάσεων της Βιέννης για τις προξενικές σχέσεις. Πρέπει ωστόσο να αναφερθεί ότι το Άρθρο δεν αποσκοπεί στον περιορισμό της εφαρμογής οποιουδήποτε κανόνα ο οποίος απορρέει από το διεθνές δίκαιο για την περίπτωση των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών (πρβλ. Άρθρο 28) αλλά ρυθμίζει τις περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από αυτούς τους κανόνες.

2.1 Το 1994 έγινε μια ακόμη τροποποίηση στην παράγραφο 1 διά της οποίας ο όρος «αμοιβές» αντικαταστάθηκε από τους όρους «μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές». Η τροποποίηση αυτή είχε ως στόχο τη διασάφηση του αντικειμένου του Άρθρου, το οποίου ισχύει μόνο για δημόσιους υπαλλήλους και πρόσωπα που δικαιούνται σύνταξη λόγω της πρότερης δημοσι-

οὐπαλληλικής τους ιδιότητας και όχι για πρόσωπα που παρέχουν ανεξάρτητες υπηρεσίες σε ένα Κράτος ή δικαιούνται σύνταξη λόγω αυτών των υπηρεσιών.

2.2 Στα περισσότερα Κράτη μέλη η φράση «μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται» εκλαμβάνεται ότι συμπεριλαμβάνει τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών σε ένα Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού (π.χ. χρήση κατοικίας ή αυτοκινήτου, ασφαλιστική κάλυψη υγείας ή ζωής και εισδοχή σε λέσxes).

3. Οι διατάξεις του Άρθρου ισχύουν για πληρωμές που καταβάλλονται όχι μόνο από ένα Κράτος αλλά και από τις πολιτικές του υποδιαίρεσεις και τοπικές αρχές (αυτόνομες πολιτείες, περιφέρειες, επαρχίες, νομοί, καντόνια, περιοχές, διαμερίσματα, κομητείες, δήμοι ή ομάδες δήμων).

4. Μια εξαίρεση από την αρχή της αναγνώρισης αποκλειστικής φορολογικής εξουσίας στο καταβάλλον Κράτος περιέχει στο εδάφιο β) της παραγράφου 1. Πρέπει να εκληφθεί στο πλαίσιο των προαναφερθεισών συμβάσεων της Βιέννης σύμφωνα με τις οποίες το Κράτος υποδοχής έχει το δικαίωμα να φορολογεί τις αμοιβές που καταβάλλονται σε ορισμένες κατηγορίες προσωπικού των ξένων διπλωματικών αποστολών και προξενικών αρχών, όταν πρόκειται για μόνιμους κατοίκους ή υπηκόους τους συγκεκριμένου Κράτους. Δεδομένου ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται σε συνταξιούχους δημοσίου υπαλλήλους πρέπει να αντιμετωπίζονται από φορολογικής άποψης με τον ίδιο τρόπο όπως και οι συντάξεις ή οι μισθοί που καταβάλλονται στους εν λόγω υπαλλήλους κατά την ενεργό δράση τους, μια εξαίρεση ανάλογη αυτής του εδαφίου β) της παραγράφου 1 ενσωματώνεται επίσης στο εδάφιο β) της παραγράφου 2 που αφορά τις συντάξεις. Εφόσον ο όρος που περιέχεται υπό το β)(ii) της παραγράφου 1 δεν μπορεί να ισχύει για έναν συνταξιούχο, το μόνο προσπατούμενο για την αναγνώριση του δικαιώματος του Κράτους υποδοχής να φορολογεί τη σύμβαση είναι ο συνταξιούχος να είναι κάτοικος και υπήκοος του εν λόγω Κράτους.

5. Σύμφωνα με το Άρθρο 19 του Σχεδίου Σύμβασης του 1963, οι υπηρεσίες προς το Κράτος, την πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή πρέπει να έχουν παρασχεθεί «στο πλαίσιο της εκτέλεσης αρμοδιοτήτων κυβερνητικής φύσης». Η διατύπωση αυτή απαλείφθηκε στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977. Ορισμένα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ ωστόσο έκριναν ότι η εξαίρεση θα οδηγούσε σε διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του Άρθρου. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που είναι αυτής της άποψης και θεωρούν ότι η εν λόγω διεύρυνση δεν είναι επιθυμητή μπορούν να εξακολουθήσουν να χρησιμοποιούν και κατά προτίμηση να εξειδικεύουν τη διατύπωση «στο πλαίσιο της εκτέλεσης αρμοδιοτήτων κυβερνητικής φύσης» στις διμερείς τους συμβάσεις.

5.1 Ο όρος «συντάξεις», υπό τη συνήθη έννοιά του, καλύπτει μόνο περιοδικές πληρωμές, αλλά η φράση «άλλες παρόμοιες αμοιβές», η οποία προστέθηκε στην παράγραφο 2 το 2005, είναι αρκετά ευρεία ώστε να καλύπτει και τις μη περιοδικές πληρωμές. Για παράδειγμα, μια πληρωμή εφάπαξ ποσού αντί των περιοδικών συνταξιοδοτικών καταβολών η οποία γίνεται προς πρώην δημόσιο υπάλληλο κατά την παύση ή μετά από την παύση της εξαρτημένης εργασίας ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 2 του Άρθρου. Το κατά πόσο μια συγκεκριμένη εφάπαξ πληρωμή υπό τις συγκεκριμένες συμβάσεις πρέπει να θεωρηθεί αμοιβή παρόμοια με σύνταξη η οποία εμπίπτει στην παράγραφο 2 ή τελική αμοιβή για παρασχεθείσα εργασία που εμπίπτει στην παράγραφο 1 εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά και μπορεί να διευκρινιστεί βάσει των παραγόντων που παρουσιάζονται στην παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 18.

5.2 Πρέπει να σημειωθεί ότι η έκφραση «από ταμεία που συστάθηκαν από» στο εδάφιο α) της παραγράφου 2 καλύπτει την περίπτωση στην οποία η σύνταξη δεν καταβάλλεται απευθείας από το Κράτος, μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού αλλά από διακριτό ταμείο που έχει συσταθεί από κρατικό φορέα. Επιπλέον, το αρχικό κεφάλαιο του ταμείου δεν είναι υποχρεωτικό

να έχει παρασχεθεί από το Κράτος, μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Η φράση καλύπτει πληρωμές από ταμείο που έχει συσταθεί από κρατικό φορέα αλλά υπόκειται σε ιδιωτική διαχείριση.

5.3 Ένα ζήτημα που τίθεται είναι στις περιπτώσεις που οι συντάξεις καταβάλλονται για συνδυασμό ιδιωτικών και κυβερνητικών υπηρεσιών. Αυτό το ζήτημα μπορεί να προκύψει όταν κάποιος έχει απασχοληθεί τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα και λαμβάνει μία ενιαία σύνταξη για αμφότερες τις περιόδους απασχόλησης. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν ο ενδιαφερόμενος παρέμεινε ασφαλισμένος στο ίδιο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε όλη τη διάρκεια της σταδιοδρομίας του ή γιατί μπόρεσε να μεταφέρει τα συνταξιοδοτικά του δικαιώματα. Η τάση για μεγαλύτερη κινητικότητα μεταξύ του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα μπορεί να αυξήσει τη βαρύτητα αυτού του ζητήματος.

5.4 Όταν ένας δημόσιος υπάλληλος ο οποίος έχει παράσχει υπηρεσίες σε ένα Κράτος μεταφέρει το συνταξιοδοτικό του δικαίωμα από δημόσιο συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε ιδιωτικό, οι συνταξιοδοτικές καταβολές θα πρέπει να φορολογηθούν μόνο δυνάμει του Άρθρου 18 διότι η εν λόγω πληρωμή δεν πληροί τις τεχνικές απαιτήσεις του εδαφίου 2 α).

5.5 Αν η μεταφορά γίνει προς την αντίθετη κατεύθυνση και τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα μεταφέρονται από ιδιωτικό πρόγραμμα σε δημόσιο, ορισμένα Κράτη φορολογούν το σύνολο των συνταξιοδοτικών καταβολών σύμφωνα με το Άρθρο 19. Άλλα Κράτη ωστόσο κατανέμουν τις συνταξιοδοτικές καταβολές ανάλογα με την πηγή του συνταξιοδοτικού δικαιώματος με αποτέλεσμα ένα μέρος να φορολογείται σύμφωνα με το Άρθρο 18 και ένα άλλο μέρος σύμφωνα με το Άρθρο 19. Σε αυτό το πλαίσιο, ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι αν μία πηγή έχει παράσχει το συντριπτικά μεγαλύτερο ποσοστό της σύνταξης, τότε το σύνολο της σύνταξης πρέπει να αντιμετωπίζεται ως αν προερχόταν αποκλειστικά από αυτή την πηγή. Είναι ωστόσο παραδεκτό ότι η κατανομή αυτού του είδους θέτει συχνά σοβαρές διοικητικές δυσκολίες.

5.6 Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να προβληματιστούν για την απώλεια εσόδων ή την πιθανότητα διπλής μη φορολόγησης αν η αντιμετώπιση των συντάξεων είναι δυνατόν να μεταβληθεί μεταφέροντας το κεφάλαιο από δημόσιο σε ιδιωτικό ταμείο ή αντίστροφα. Η κατανομή προφυλάσσει από αυτό το ενδεχόμενο· ωστόσο, προκειμένου να εφαρμοστεί η κατανομή σε συνταξιοδοτικά δικαιώματα που μεταφέρονται από δημόσιο σε ιδιωτικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, τα Συμβαλλόμενα Κράτη δύνανται, στις διμερείς τους διαπραγματεύσεις, να επεκτείνουν το εδάφιο 2 α) ώστε να καλύψει οποιοδήποτε μέρος οποιασδήποτε σύνταξης ή άλλης παρόμοιας αμοιβής που καταβάλλεται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Ο εν λόγω όρος θα είχε ως εξής:

«2 α) Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, το μέρος της σύνταξης ή άλλης παρόμοιας αμοιβής που καταβάλλεται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή από τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο σε αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος.»

Εναλλακτικά, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να επιλύσουν το ζήτημα υποβάλλοντας όλες τις συντάξεις σε ενιαία μεταχείριση.

6. Οι παράγραφοι 1 και 2 δεν ισχύουν αν οι υπηρεσίες παρέχονται στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας που διεξάγεται από το Κράτος ή κάποια από τις πολιτικές του υποδιαίρεσεις ή τοπικές αρχές που καταβάλλει τους μισθούς, τα ημερομίσθια, τις συντάξεις ή άλλη παρόμοια πληρωμή. Σε αυτές τις περιπτώσεις ισχύουν οι συνήθεις κανόνες: Το Άρθρο 15 για ημερομίσθια και μισθούς, το Άρθρο 16 για τις αμοιβές μελών διοικητικών συμβουλίων και άλλες παρόμοιες αμοιβές,



το Άρθρο 17 για καλλιτέχνες και αθλητές και το Άρθρο 18 για συντάξεις. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν για συγκεκριμένους λόγους να απαλείψουν την παράγραφο 3 στις διμερείς τους συμβάσεις είναι ελεύθερα να το πράξουν και να εντάξουν στις παραγράφους 1 και 2 τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ενόψει των ειδικών καθηκόντων που εκτελούνται από ορισμένους δημόσιους οργανισμούς, π.χ. οργανισμό σιδηροδρόμων, ταχυδρομείο, κρατικά θέατρα κλπ. τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να διατηρήσουν την παράγραφο 3 μπορούν να συμφωνήσουν στις διμερείς τους διαπραγματεύσεις να συμπεριλάβουν στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από τους εν λόγω οργανισμούς, ακόμη και στις περιπτώσεις που μπορεί να θεωρηθεί ότι διεξάγουν επιχειρηματική δραστηριότητα.

## Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

7. Οι Κάτω Χώρες δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που παρέχεται στις παραγράφους 5.4 και 5.6. Η κατανομή των συνταξιοδοτικών καταβολών βάσει της πηγής των σχετικών συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων, εάν δηλαδή πρόκειται για δημόσιο ή ιδιωτικό φορέα απασχόλησης, είναι κατά την άποψη των Κάτω Χωρών εφικτή και στην περίπτωση που τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα μεταφέρονται από δημόσιο σε ιδιωτικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα.

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

8. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

9. Οι Ηνωμένες Πολιτείες επιφυλάσσουν του δικαιώματος να τροποποιήσουν το κείμενο ώστε να καταστεί σαφές ότι η εφαρμογή του δεν περιορίζεται από το Άρθρο 1.

10. (Διαγράφηκε στις 29.04.00)

11. Η Γαλλία επιφυλάσσει του δικαιώματος να ορίζει στις συμβάσεις της ότι μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή από τοπική αρχή αυτού σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχεθήκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την υποδιαίρεση ή προς την τοπική αρχή φορολογείται μόνο σε αυτό το Κράτος αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος αμφότερων των Συμβαλλόμενων Κρατών. Επίσης, η Γαλλία επιφυλάσσει της θέσης της όσον αφορά το σημείο β)(ii) της παραγράφου 1 σχετικά με τις δυσκολίες που εγείρει αυτός ο όρος.

12. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

13. Η Γαλλία θεωρεί ότι το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 19 θα έπρεπε να καλύπτει:

- τις αμοιβές που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ενός Κράτους ή πολιτικής υποδιαίρεσης ή τοπικής αρχής αυτού, επειδή η ταυτότητα του καταβάλλοντος είναι λιγότερο σημαντική από τη δημόσια φύση της πηγής του εισοδήματος·
- τις δημόσιες αμοιβές καλλιτεχνών και αθλητών, σε συμμόρφωση με τη διατύπωση του Υποδείγματος προ του 1995 (χωρίς εφαρμογή του κριτηρίου της επιχειρηματικής δραστηριότητας που σπανίως είναι συναφές σε αυτές τις περιπτώσεις), εφόσον το Άρθρο 17 δεν περιέχει όρο του είδους που προτείνεται στην παράγραφο 14 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 17.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ

1. Ο κανόνας που τίθεται σε αυτό το Άρθρο αφορά ορισμένες πληρωμές που λαμβάνονται από σπουδαστές ή μαθητευόμενους για το σκοπό της συντήρησης, μόρφωσης ή εκπαίδευσής τους. Όλα αυτά τα ποσά που λαμβάνονται από πηγές εκτός του Κράτους όπου διαμένει ο σπουδαστής ή μαθητευόμενος εξαιρούνται από τη φορολογία στο εν λόγω Κράτος.
2. Η λέξη «αμέσως» εισήχθη στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977 προκειμένου να καταστεί σαφές ότι το Άρθρο δεν καλύπτει πρόσωπα που ήταν κάποτε κάτοικοι του Συμβαλλόμενου Κράτους αλλά στο μεταξύ μετέφεραν την κατοικία τους σε τρίτο κράτος προτού επισκεφθούν το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.
3. Το Άρθρο καλύπτει μόνο πληρωμές που λαμβάνονται για τον σκοπό της συντήρησης, μόρφωσης ή εκπαίδευσής του λήπτη. Δεν καλύπτει κατά συνέπεια κανένα ποσό ή μέρος αυτού που συνιστά αμοιβή για υπηρεσίες οι οποίες παρασκέθηκαν από τον λήπτη και οι οποίες καλύπτονται από το Άρθρο 15 (ή από το Άρθρο 7 στην περίπτωση των ανεξάρτητων υπηρεσιών). Όταν η εκπαίδευση του λήπτη περιλαμβάνει εργασιακή εμπειρία, ωστόσο, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των πληρωμών που καταβάλλονται για υπηρεσίες και αυτών που προορίζονται για τη συντήρηση, την μόρφωση ή την εκπαίδευση του λήπτη. Το γεγονός ότι το καταβαλλόμενο ποσό είναι παρόμοιο με αυτό που καταβάλλεται σε πρόσωπα που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες, αλλά δεν είναι σπουδαστές ή μαθητευόμενοι, υποδηλώνει κατά κανόνα ότι η εν λόγω πληρωμή συνιστά αμοιβή για υπηρεσίες. Επίσης, το ποσό των πληρωμών για συντήρηση, μόρφωση ή εκπαίδευση δεν πρέπει να υπερβαίνουν το ύψος των δαπανών που είναι εύλογο να συνεπάγεται η συντήρηση, η μόρφωση ή εκπαίδευση του λήπτη.
4. Για τους σκοπούς του Αρθρου, οι πληρωμές που πραγματοποιούνται από ή για λογαριασμό ενός κατοίκου Συμβαλλόμενου Κράτους ή που επιβαρύνουν μια μόνιμη εγκατάσταση που το πρόσωπο αυτό διαθέτει στο εν λόγω Κράτος δεν θεωρείται ότι προέρχονται από πηγές εκτός του Κράτους αυτού.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΛΛΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

1. Το παρόν Άρθρο παρέχει έναν γενικό κανόνα που αφορά εισόδημα που δεν καλύπτεται από τα προηγούμενα Άρθρα της Σύμβασης. Το εισόδημα αυτό δεν είναι μόνο εισόδημα κατηγορίας η οποία δεν έχει ρυθμιστεί ρητά αλλά επίσης εισόδημα από πηγές που δεν αναφέρονται ρητά. Το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου δεν περιορίζεται σε εισόδημα που προκύπτει από Συμβαλλόμενο Κράτος επεκτείνεται και σε εισόδημα από τρίτα κράτη. Στην περίπτωση, για παράδειγμα, που ένα πρόσωπο το οποίο θα ήταν κάτοικος δύο Συμβαλλόμενων Κρατών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 4 θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο ενός από αυτά τα δύο Κράτη σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ή 3 του εν λόγω Άρθρου, το παρόν Άρθρο δεν επιτρέπει στο άλλο Κράτος να φορολογήσει το πρόσωπο για εισόδημα που προκύπτει σε τρίτα κράτη ακόμη και αν το πρόσωπο είναι κάτοικος του άλλου Κράτους από την άποψη του εγχωριού του δικαίου (βλ. επίσης παράγραφο 8.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 4 όσον αφορά την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του Άρθρου 4 για τους σκοπούς των συμβάσεων που συνάπτονται μεταξύ του εν λόγω άλλου Κράτους και τρίτων κρατών).

#### Παράγραφος 1

2. Σύμφωνα με αυτή την παράγραφο, το Κράτος κατοικίας έχει το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης. Σε περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ δύο τόπων κατοικίας, το Άρθρο 4 απονέμει το δικαίωμα φορολόγησης ως προς εισόδημα από τρίτο κράτος.

3. Ο κανόνας που τίθεται στην παράγραφο αυτή ισχύει ανεξαρτήτως του αν το δικαίωμα φορολόγησης ασκείται πράγματι από το Κράτος κατοικίας και έτσι, όταν το εισόδημα προκύπτει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το εν λόγω Κράτος δεν μπορεί να επιβάλει φόρο ακόμη και αν το εισόδημα δεν φορολογείται στο πρώτο Κράτος. Ομοίως, όταν το εισόδημα προκύπτει σε τρίτο κράτος και ο λήπτης αυτού του εισοδήματος θεωρείται κάτοικος από αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη σύμφωνα με το εσωτερικό τους δίκαιο, η εφαρμογή του Άρθρου 4 θα έχει ως αποτέλεσμα ο λήπτης να αντιμετωπίζεται ως κάτοικος μόνο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που υπόκειται σε συνολική φορολόγηση («πλήρη φορολογική υποχρέωση») μόνο σε αυτό το Κράτος. Σε αυτή την περίπτωση, το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν δύναται να επιβάλει φόρο στο εισόδημα που προκύπτει από το τρίτο κράτος, ακόμη και αν ο λήπτης δεν φορολογείται από το Κράτος του οποίου θεωρείται κάτοικος σύμφωνα με το Άρθρο 4. Προκειμένου να αποφευχθεί η μη φορολόγηση, τα Συμβαλλόμενα Κράτη δύναται να συμφωνήσουν να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου στο εισόδημα που φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο λήπτης και μπορούν να προσαρμόσουν ανάλογα τις διατάξεις της παραγράφου. Στην πραγματικότητα αυτό το πρόβλημα είναι απλώς μια ειδική πτυχή του γενικού προβλήματος που ρυθμίζεται στις παραγράφους 34 και 35 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 23 Α.

## Παράγραφος 2

4. Η παράγραφος αυτή προβλέπει μια εξαίρεση από τις διατάξεις της παραγράφου 1 όπου το εισόδημα συνδέεται με τη δραστηριότητα μιας μόνιμης εγκατάστασης την οποία ο κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διαθέτει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Η παράγραφος περιλαμβάνει το εισόδημα από τρίτα κράτη. Σε μια τέτοια περίπτωση, το δικαίωμα φορολόγησης αναγνωρίζεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Η παράγραφος 2 δεν ισχύει για ακίνητη περιουσία για την οποία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Άρθρου 6, το Κράτος που βρίσκεται αυτή έχει πρωτεύον δικαίωμα φορολόγησης (πρβλ. παραγράφους 3 και 4 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 6). Κατά συνέπεια, ακίνητη περιουσία η οποία βρίσκεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και αποτελεί μέρος της επιχειρηματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης του εν λόγω Κράτους, η οποία εδρεύει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, θα φορολογείται μόνο στο πρώτο Κράτος όπου βρίσκεται η εν λόγω ακίνητη περιουσία και του οποίου είναι κάτοικος ο λήπτης του εισοδήματος. Αυτό συνάδει με τους κανόνες που θέτουν τα Άρθρα 13 και 22 αναφορικά με την ακίνητη περιουσία εφόσον η παράγραφος 2 αυτών των Άρθρων ισχύει μόνο για την κινητή περιουσία μιας μόνιμης εγκατάστασης.

5. Η παράγραφος καλύπτει επίσης την περίπτωση στην οποία ο δικαιούχος και ο καταβάλλων το εισόδημα είναι αμφότεροι κάτοικοι του ίδιου Συμβαλλόμενου Κράτους και το εισόδημα αποδίδεται σε μια μόνιμη εγκατάσταση την οποία ο δικαιούχος του εισοδήματος διαθέτει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Σε μια τέτοια περίπτωση, το δικαίωμα φορολόγησης αναγνωρίζεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Όταν διαπιστώνεται διπλή φορολογία, το Κράτος κατοικίας πρέπει να παρέχει ελάφρυνση σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 23 Α ή 23 Β. Ωστόσο μπορεί να προκύψει ένα πρόβλημα όσον αφορά τη φορολογία των μερισμάτων και των τόκων στο Κράτος κατοικίας ως Κράτος πηγής: ο συνδυασμός των Άρθρων 7 και 23 Α δεν επιτρέπει σε αυτό το Κράτος να επιβάλει φόρο επί αυτού του εισοδήματος, ενώ αν είχε καταβληθεί σε κάτοικο του άλλου Κράτους, το πρώτο Κράτος, ως το Κράτος πηγής των μερισμάτων ή του τόκου, θα μπορούσε να φορολογήσει τα εν λόγω μερίσματα ή τόκους βάσει των συντελεστών που προβλέπονται στην παράγραφο 2 των Άρθρων 10 και 11. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που θεωρούν αυτή τη θέση μη αποδεκτή μπορούν να περιλάβουν στις συμβάσεις τους έναν όρο σύμφωνα με τον οποίο το Κράτος κατοικίας θα έχει το δικαίωμα, ως Κράτος πηγής των μερισμάτων ή των τόκων, να επιβάλει φόρο επί αυτού του εισοδήματος βάσει των συντελεστών που προβλέπονται στην παράγραφο 2 των Άρθρων 10 και 11. Το Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση παρέχει πίστωση για τον εν λόγω φόρο βάσει των όρων της παραγράφου 2 του Άρθρου 23 Α ή της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Β· φυσικά, αυτή η πίστωση δεν θα παρέχεται στις περιπτώσεις στις οποίες το Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση δεν φορολογεί τα μερίσματα ή τους τόκους που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με το εγχώριό του δίκαιο.

6. Ορισμένα Κράτη τα οποία εφαρμόζουν τη μέθοδο της εξαίρεσης (Άρθρο 23 Α) ενδέχεται να έχουν λόγους να υποπεύονται ότι η φορολογική μεταχείριση που προβλέπει η παράγραφος 2 είναι πιθανό να αποτελέσει κίνητρο για μια επιχείρηση Συμβαλλόμενου Κράτους να αποδώσει ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού όπως μετοχές, ομόλογα ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας σε μια μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος προκειμένου να επωφεληθεί της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης που ισχύει εκεί. Προκειμένου να αποτραπεί ένας τέτοιος σχεδιασμός που κατά την κρίση ορισμένων Κρατών θα συνιστούσε κατάχρηση, αυτά τα Κράτη ενδέχεται να την χαρακτηρίσουν τεχνητή και να θεωρήσουν ότι τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού δεν συνδέονται ουσιαστικά με τη μόνιμη εγκατάσταση. Ορισμένα άλλα Κράτη μπορούν

να ενισχύσουν τη θέση τους προσθέτοντας στην παράγραφο 2 έναν όρο που να προβλέπει ότι η παράγραφος δεν θα ισχύει σε περιπτώσεις όπου ο σχεδιασμός γίνεται κατά κύριο λόγο προς εκμετάλλευση αυτού του όρου.

7. Ορισμένες χώρες έχουν αντιμετωπίσει δυσκολίες όσον αφορά τη μεταχείριση εισοδήματος που προκύπτει από ορισμένα μη παραδοσιακά χρηματοπιστωτικά μέσα όταν τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν ειδική σχέση. Αυτές οι χώρες ενδέχεται να κρίνουν σκόπιμο να προσθέσουν την ακόλουθη παράγραφο στο Άρθρο 21:

«3. Στις περιπτώσεις στις οποίες λόγω της ειδικής σχέσης μεταξύ του προσώπου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και ενός άλλου προσώπου, ή μεταξύ αυτών και ενός τρίτου, το ύψος του εισοδήματος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 υπερβαίνει τυχόν ποσό που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ τους εάν δεν υφίστατο η εν λόγω σχέση, οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου θα ισχύουν μόνο για το δεύτερο ποσό. Σε αυτήν την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος του εισοδήματος φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

Η συμπερίληψη αυτής της επιπρόσθετης παραγράφου δεν πρέπει να επηρεάζει με κανέναν τρόπο τη μεταχείριση των καινοτόμων χρηματοπιστωτικών συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων ή δυνάμει άλλων διατάξεων της Σύμβασης.

8. Η παράγραφος αυτή περιορίζει την εφαρμογή των όρων που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος οι οποίες δεν καλύπτονται από άλλα Άρθρα κατά τον ίδιο τρόπο που η παράγραφος 6 του Άρθρου 11 περιορίζει την εφαρμογή των όρων για τη φορολογία των τόκων. Γενικά, οι αρχές που διατυπώνονται στις παραγράφους 32-34 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11 ισχύουν και για αυτή την παράγραφο.

9. Παρόλο που ο περιορισμός θα μπορούσε να ισχύσει για οποιοδήποτε εισόδημα για το οποίο διαφορετικά θα εφαρμόζοταν το Άρθρο 21, δεν προβλέπεται στην πράξη η εφαρμογή του σε πληρωμές όπως η διατροφή ή οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης αλλά είναι πιο πιθανό να αποδειχθεί πιο συναφής στις περιπτώσεις συναλλαγών με αντικείμενο μη παραδοσιακά χρηματοπιστωτικά μέσα οι οποίες συνάπτονται υπό συμβάσεις και όρους που διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν εάν δεν υπήρχε η ιδιαίτερη σχέση (βλ. παράγραφο 21.1 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11).

10. Ο περιορισμός του Άρθρου 21 διαφέρει από τον περιορισμό του Άρθρου 11 από δύο σημαντικές απόψεις. Πρώτον, η παράγραφος επιτρέπει, όποτε συντρέχουν οι αναγκαίες περιστάσεις, να θεωρούνται υπερβάλλουσες όλες οι πληρωμές στο πλαίσιο ενός μη παραδοσιακού χρηματοπιστωτικού μέσου. Δεύτερον, το εισόδημα που αποκλείεται από την εφαρμογή του Άρθρου για τους τόκους μπορεί παρ' όλα αυτά να εμπίπτει σε κάποιο άλλο Άρθρο της Σύμβασης, όπως εξηγείται στις παραγράφους 35-36 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11. Το εισόδημα για το οποίο θα ίσχυε κατά τα άλλα το Άρθρο 21 δεν εμπίπτει εξ ορισμού σε κανένα άλλο Άρθρο. Κατά συνέπεια, αν ο περιορισμός του Άρθρου 21 αποκλείει ένα μέρος του εισοδήματος από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω Άρθρου, τότε τα Άρθρα 6 έως 20 της Σύμβασης δεν ισχύουν από καμία άποψη για αυτό το εισόδημα και κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να το φορολογεί σύμφωνα με την εσωτερική του νομοθεσία.

11. Άλλες διατάξεις της Σύμβασης, ωστόσο, θα εξακολουθήσουν να ισχύουν για το εν λόγω εισόδημα, όπως το Άρθρο 23 (Αποφυγή της διπλής φορολογίας), το Άρθρο 25 (Διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας), και το Άρθρο 26 (Ανταλλαγή πληροφοριών).

12. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

13. Η Αυστραλία, ο Καναδάς, το Μεξικό, η Νέα Ζηλανδία, η Πορτογαλία και η Σλοβακία επιφυλάσσονται των θέσεών τους επί αυτού του Άρθρου και επιθυμούν να διατηρήσουν το δικαίωμα να φορολογούν εισόδημα που προκύπτει από πηγές εντός της επικράτειάς τους.
14. Η Φινλανδία και η Σουηδία θα ήθελαν να διατηρήσουν το δικαίωμα να φορολογούν ορισμένες ισόβιες προσόδους και -παρόμοιες καταβολές σε μη κατοίκους, όταν οι εν λόγω καταβολές γίνονται στο πλαίσιο ασφάλισης σύνταξης που προέρχεται από τη χώρα τους.
15. Το Ηνωμένο Βασίλειο επιθυμεί να διατηρήσει το δικαίωμα να φορολογεί εισόδημα που καταβάλλεται από πρόσωπα που κατοικούν στην επικράτειά του σε μη κατοίκους υπό τη μορφή εισοδήματος από εμπίστευμα (trust) ή από κληρονομική περιουσία κατά το χρόνο που βρίσκεται υπό διαχείριση.
16. Προκειμένου να αποφευχθεί η μη φορολόγηση, το Βέλγιο επιφυλάσσεται του δικαιώματος να επιτρέψει στο Κράτος όπου προκύπτει το εισόδημα να το φορολογεί στις περιπτώσεις που το Κράτος κατοικίας, το οποίο θα είχε κανονικά το αποκλειστικό δικαίωμα να φορολογήσει αυτό το εισόδημα, δεν το ασκεί.
17. Οι Ηνωμένες Πολιτείες επιφυλάσσονται του δικαιώματος να προβλέψουν την εξαίρεση της διατροφής τέκνου σε αμφότερα τα Κράτη.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Αυτό το Άρθρο ασχολείται μόνο με τους φόρους επί του κεφαλαίου αποκλείοντας τους φόρους στην ακίνητη περιουσία, την κληρονομική περιουσία και σε δωρεές καθώς και τους φόρους μεταβίβασης. Οι φόροι επί κεφαλαίου για τους οποίους ισχύει το Άρθρο είναι αυτοί που αναφέρονται στο Άρθρο 2.

2. Οι φόροι επί του κεφαλαίου συνιστούν εν γένει συμπληρωματική φορολογία του εισοδήματος από κεφάλαιο. Κατά συνέπεια, οι φόροι επί ενός συγκεκριμένου στοιχείου του κεφαλαίου μπορούν να επιβληθούν, κατ' αρχήν, μόνο από το Κράτος που έχει δικαίωμα να φορολογεί το εισόδημα που προκύπτει από το εν λόγω στοιχείο κεφαλαίου. Ωστόσο, δεν είναι δυνατόν να γίνεται παραπομπή απλώς και μόνο στους κανόνες που αφορούν στη φορολογία αυτών των κατηγοριών εισοδήματος, δεδομένου ότι δεν υπόκεινται όλα τα στοιχεία εισοδήματος σε φορολογία αποκλειστικά σε ένα και μόνο Κράτος.

3. Το Άρθρο, κατά συνέπεια, απαριθμεί πρώτα την ακίνητη περιουσία η οποία μπορεί να φορολογηθεί στο Κράτος όπου βρίσκεται. Σε αυτή την κατηγορία ανήκει η ακίνητη περιουσία που αναφέρεται στο Άρθρο 6, η οποία ανήκει σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (παράγραφος 1), και η κινητή περιουσία η οποία αποτελεί μέρος της περιουσίας της επιχείρησης μιας μόνιμης εγκατάστασης την οποία έχει επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (παράγραφος 2).

4. Κατά κανόνα, πλοία και αεροσκάφη που εκτελούν διεθνείς μεταφορές και πλοiάρια που εκτελούν μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας και κινητή περιουσία που συνδέεται με την εκμετάλλευση αυτών των πλοίων, πλοιαρίων ή αεροσκαφών, φορολογείται μόνο στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης (παράγραφος 3). Ο κανόνας αυτός συνάδει με τις διατάξεις του Άρθρου 8 και της παραγράφου 3 του Άρθρου 13. Εννοείται ότι η παράγραφος 3 του Άρθρου 8 εφαρμόζεται σε περίπτωση που η έδρα της πραγματικής διοίκησης μιας ναυτιλιακής επιχείρησης ή επιχείρησης μεταφορών σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας βρίσκεται επί πλοίου ή πλοιαρίου. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που προτιμούν να παραχωρήσουν το αποκλειστικό δικαίωμα επιβολής φόρου στο Κράτος κατοικίας ή να κάνουν χρήση ενός συνδυασμού του κριτηρίου της κατοικίας και του κριτηρίου της έδρας της πραγματικής διοίκησης είναι ελεύθερα, στις διμερείς συμβάσεις τους, να αντικαταστήσουν την παράγραφο 3 με έναν όρο που θα συνάδει με τους όρους που προτείνονται στις παραγράφους 2 και 3 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 8. Η ακίνητη περιουσία που συνδέεται με την εκμετάλλευση πλοίων, αεροσκαφών και πλοιαρίων μπορεί να φορολογηθεί στο Κράτος όπου βρίσκονται σύμφωνα με τον κανόνα που θεσπίζει η παράγραφος 1.

4.1 Η παράγραφος 3 εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση που κατέχει την περιουσία ασκεί η ίδια την εκμετάλλευση των πλοιαρίων, των πλοίων ή των αεροσκαφών που αναφέρονται στην παράγραφο, είτε στο πλαίσιο των δικών της δραστηριοτήτων μεταφοράς είτε στο πλαίσιο μίσθωσης με χρονοναύλωση των πλοιαρίων, των πλοίων ή των αεροσκαφών, πλήρως εξοπλισμένων, επανδρωμένων και ανεφοδιασμένων. Δεν εφαρμόζεται, ωστόσο, όταν η επιχείρηση στην οποία ανήκουν τα πλοiάρια, τα πλοία ή τα αεροσκάφη δεν αποτελεί ταυτόχρονα και φορέα εκμε-

τάλλευσής τους (για παράδειγμα, όταν η επιχείρηση μισθώνει την περιουσία σε άλλο πρόσωπο, εκτός εάν πρόκειται για περιστασιακή μίσθωση κενού πλοιαρίου, πλοίου ή αεροσκάφους, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 8). Σε αυτή την περίπτωση, το κεφάλαιο καλύπτεται από την παράγραφο 2 ή 4.

4.2 Στις διμερείς συμβάσεις τους, τα Κράτη μέλη είναι ελεύθερα να διευκρινίζουν περαιτέρω το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 13 υπό τις συγκεκριμένες συμβάσεις. Στην περίπτωση αυτή μπορούν να υιοθετήσουν την ακόλουθη εναλλακτική εκδοχή της παραγράφου 3 του Άρθρου (βλ. επίσης τις παραγράφους 28.1 και 28.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 13):

«3. Το κεφάλαιο το οποίο αντιπροσωπεύεται από περιουσία που αποτελεί τμήμα της επαγγελματικής περιουσίας μιας επιχείρησης της οποίας η έδρα πραγματικής διοίκησης βρίσκεται σε Συμβαλλόμενο Κράτος, και η οποία περιλαμβάνει πλοία ή αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αυτή σε διεθνείς μεταφορές και κινητή περιουσία που συνδέεται με τη λειτουργία αυτών των πλοίων ή αεροσκαφών, φορολογείται μόνο στο εν λόγω Συμβαλλόμενο Κράτος.»

5. Όσον αφορά στοιχεία κεφαλαίου πέραν αυτών που παρατίθενται στις παραγράφους 1 έως 3, το Άρθρο προβλέπει ότι αυτά φορολογούνται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο στο οποίο ανήκουν (παράγραφος 4).

6. Εάν, κατά την εφαρμογή των όρων της παραγράφου 4 σε στοιχεία ακίνητης περιουσίας που τελούν υπό καθεστώς επικαρπίας, παραμένει η διπλή φορολογία λόγω των διαφορών μεταξύ των εσωτερικών νομοθεσιών, τα ενδιαφερόμενα Κράτη μπορούν να καταφύγουν στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας ή να διευθετήσουν το θέμα μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

7. Το Άρθρο δεν προβλέπει κανέναν κανόνα σχετικά με την έκπτωση των χρεών. Οι νόμοι των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ τόσες διαφορές ώστε δεν μπορεί να υπάρξει μια κοινή λύση στο θέμα αυτής της έκπτωσης. Το πρόβλημα της έκπτωσης των χρεών που θα μπορούσε να προκύψει όταν ο φορολογούμενος και ο δανειστής δεν είναι κάτοικοι του ίδιου Κράτους ρυθμίζεται στην παράγραφο 4 του Άρθρου 24.

8. (Τροποποιήθηκε και αριθμήθηκε εκ νέου στις 31 Μαρτίου 1994)

## Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

9. Η *Φινλανδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί μετοχές ή άλλα εταιρικά δικαιώματα σε φινλανδικές εταιρείες, στις περιπτώσεις που η κυριότητα των εν λόγω μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων εξασφαλίζει δικαίωμα απόλαυσης επί ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στη Φινλανδία και ανήκει στην εταιρεία.

10. Η *Νέα Ζηλανδία*, η *Πορτογαλία* και η *Τουρκία* επιφυλάσσουν των θέσεών τους επί του παρόντος Άρθρου όταν επιβάλλουν φόρους σε κεφάλαιο.

11. Η *Γαλλία* μπορεί να αποδεχθεί τις διατάξεις της παραγράφου 4, αλλά επιθυμεί να διατηρήσει τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της δικής της νομοθεσίας που άπτονται της επιβολής φόρου επί μετοχών ή δικαιωμάτων που αποτελούν μέρος σημαντικής συμμετοχής σε εταιρεία που είναι κάτοικος της Γαλλίας ή επί μετοχών και εταιρικών δικαιωμάτων που αποτελούνται κυρίως από ακίνητη περιουσία εντός της γαλλικής επικράτειας.



12. Η *Δανία*, η *Νορβηγία* και η *Σουηδία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εισαγάγουν ειδικές διατάξεις σχετικά με το κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από αεροσκάφη που εκτελούν διεθνείς μεταφορές, όταν ανήκουν στην αεροπορική κοινοπραξία «Scandinavian Airlines System» (SAS).

13. Η *Ισπανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να φορολογεί κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από μετοχές ή άλλα δικαιώματα σε εταιρεία το ενεργητικό της οποίας αποτελείται κυρίως από ακίνητη περιουσία εντός της ισπανικής επικράτειας ή από μετοχές ή άλλα δικαιώματα που αποτελούν σημαντική συμμετοχή σε εταιρεία που είναι κάτοικος της Ισπανίας.

14. Δεδομένης της ιδιαίτερης σχέσης της με τη ναυτιλία, η *Ελλάδα* θα διατηρήσει την ελευθερία δράσης της όσον αφορά τους όρους της Σύμβασης που αφορούν τα κέρδη από κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από πλοία σε διεθνείς μεταφορές και κινητή περιουσία που συνδέεται με την εκμετάλλευση αυτών των πλοίων.

# ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 23 Α ΚΑΙ 23 Β

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

### I. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

#### A. Το πεδίο εφαρμογής των Άρθρων

1. Τα Άρθρα αυτά πραγματεύονται την έννοια της επονομαζόμενης νομικής διπλής φορολογίας σύμφωνα με την οποία το ίδιο εισόδημα ή κεφάλαιο φορολογείται στο όνομα του ίδιου προσώπου από περισσότερα του ενός Κράτη.

2. Πρέπει να γίνει σαφής διάκριση της έννοιας αυτής από την έννοια της επονομαζόμενης οικονομικής διπλής φορολογίας, της περίπτωσης δηλαδή όπου επιβάλλεται σε δύο διαφορετικά πρόσωπα φόρος επί του ίδιου εισοδήματος ή κεφαλαίου. Εάν δύο Κράτη επιθυμούν να επιλύσουν προβλήματα οικονομικής διπλής φορολογίας πρέπει να το πράττουν μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

3. Διεθνής διπλή νομική φορολογία μπορεί να προκύψει σε τρεις περιπτώσεις:

α) αν και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη επιβάλλουν στο ίδιο πρόσωπο φόρο επί του συνολικού εισοδήματος ή κεφαλαίου του (παράλληλη πλήρης φορολογική υποχρέωση, βλ. παράγραφο 4 κατωτέρω):

β) αν ένα πρόσωπο είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (Κ)<sup>1</sup> και αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Π ή Ε) και αμφότερα τα Κράτη επιβάλλουν φόρο επί αυτού του εισοδήματος ή κεφαλαίου (βλ. παράγραφο 5 κατωτέρω):

γ) αν και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη επιβάλλουν στο ίδιο πρόσωπο, που δεν είναι κάτοικος κανενός εκ των Συμβαλλόμενων Κρατών, φόρο επί του εισοδήματος που αποκτά ή του κεφαλαίου του οποίου είναι κύριος σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος. Τούτο μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, σε περίπτωση που ένας μη μόνιμος κάτοικος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος (Ε) μέσω της οποίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Π) (παράλληλη περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, βλ. παράγραφο 11 κατωτέρω).

4. Δυνάμει των όρων του Άρθρου 4 η σύγκρουση δικαιωμάτων φορολόγησης που προκύπτει στην περίπτωση α) περιορίζεται σε εκείνη της περίπτωσης β). Αυτό συμβαίνει γιατί στο εν λόγω Άρθρο ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» ορίζεται με βάση τη φορολογική υποχρέωση ενός προσώπου σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία, λόγω της κατοικίας του, της διαμονής του, του τύπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου κριτηρίου

1. Σε όλη την έκταση των Ερμηνευτικών Σχολίων επί των Άρθρων 23 Α και 23 Β, το γράμμα «Κ» υποδηλώνει το Κράτος κατοικίας κατά την έννοια της Σύμβασης, το «Π» το Κράτος πηγής ή τοποθεσίας του πράγματος και το «Ε» το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.

παρόμοιας φύσης (παράγραφος 1 του Άρθρου 4), καθώς και με την απαρίθμηση ειδικών κριτηρίων για την περίπτωση διπλής κατοικίας βάσει των οποίων προσδιορίζεται ποιο από τα δύο Κράτη είναι το Κράτος κατοικίας (Κ) κατά την έννοια της Σύμβασης (παράγραφοι 2 και 3 του Άρθρου 4).

4.1 Το Άρθρο 4, ωστόσο, αφορά μόνο περιπτώσεις ταυτόχρονης πλήρους φορολογικής υποχρέωσης. Ως εκ τούτου, η σύγκρουση των δικαιωμάτων φορολόγησης που προκύπτει στην περίπτωση α) δεν μπορεί να επιλυθεί εάν το ίδιο στοιχείο εισοδήματος υπόκειται σε πλήρη φορολογική υποχρέωση σε δύο χώρες, σε διαφορετικά όμως χρονικά σημεία. Το πρόβλημα αυτό καταδεικνύεται καλύτερα από το ακόλουθο παράδειγμα. Έστω ότι ένας κάτοικος του Κράτους Κ1 αποκτά φορολογητέα ωφέλεια από την παροχή σε αυτόν ως εργαζομένου δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών. Το Κράτος Κ1 φορολογεί την εν λόγω ωφέλεια κατά το χρόνο της παροχής του δικαιώματος προαίρεσης. Το πρόσωπο στη συνέχεια γίνεται κάτοικος του Κράτους Κ2, το οποίο φορολογεί την ωφέλεια κατά το χρόνο της μεταγενέστερης ενάσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Σε αυτή την περίπτωση, το πρόσωπο φορολογείται από το κάθε Κράτος στο χρόνο κατά τον οποίο είναι κάτοικος του κάθε Κράτους και το Άρθρο 4 δεν επιλαμβάνεται του ζητήματος αυτού καθώς δεν συμπίπτουν χρονικά οι περίοδοι κατοικίας στα δύο Κράτη.

4.2 Η σύγκρουση των δικαιωμάτων φορολόγησης σε αυτή την περίπτωση περιορίζεται σε εκείνη που προκύπτει στην περίπτωση β) και επιλύεται αναλόγως, στο βαθμό που οι υπηρεσίες εξαρτημένης εργασίας με τις οποίες σχετίζεται το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών παρέχονται σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ώστε το δικαίωμα να είναι φορολογητέο από το Κράτος αυτό δυνάμει του Άρθρου 15 επειδή είναι το Κράτος όπου ασκείται η σχετική εξαρτημένη εργασία. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, το Κράτος στο οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες αποτελεί το Κράτος πηγής για τους σκοπούς της αποφυγής της διπλής φορολογίας από το άλλο Κράτος. Το γεγονός ότι το πρώτο Κράτος δεν επιβάλλει φόρο την ίδια χρονική στιγμή είναι άνευ σημασίας (βλ. παράγραφο 32.8). Άνευ σημασίας είναι επίσης το γεγονός ότι το Κράτος θεωρεί ότι επιβάλλει φόρο ως Κράτος κατοικίας και όχι ως Κράτος πηγής (βλ. τελευταία πρόταση της παραγράφου 8).

4.3 Αν, ωστόσο, οι σχετικές υπηρεσίες εξαρτημένης εργασίας δεν παρασχέθηκαν σε κανένα από τα δύο Κράτη, η σύγκρουση των δικαιωμάτων φορολόγησης δεν συνίσταται στη διπλή φορολογία πηγής-κατοικίας. Σε κάθε τέτοια περίπτωση μπορεί να γίνεται χρήση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Μια πιθανή βάση επίλυσης είναι να συμφωνήσουν οι αρμόδιες αρχές των δύο Κρατών να παράσχει το κάθε Κράτος ελάφρυνση ως προς το φόρο λόγω κατοικίας που επέβαλε το άλλο Κράτος επί του τμήματος της ωφέλειας που σχετίζεται με τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν την περίοδο κατά την οποία ο εργαζόμενος ήταν κάτοικος του εν λόγω άλλου Κράτους. Έτσι, στο παραπάνω παράδειγμα, εάν οι σχετικές υπηρεσίες είχαν παρασχεθεί σε τρίτο κράτος προτού το πρόσωπο γίνει κάτοικος του Κράτους Κ2, θα ήταν λογικό να συμφωνήσει η αρμόδια αρχή του Κράτους Κ2 να παράσχει ελάφρυνση (είτε μέσω της μεθόδου πίστωσης είτε μέσω της μεθόδου εξαίρεσης) ως προς το φόρο του Κράτους Κ1 που επιβλήθηκε επί του τμήματος της ωφέλειας από εξαρτημένη εργασία που σχετίζεται με τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο τρίτο κράτος, από τη στιγμή που, κατά το χρόνο παροχής των εν λόγω υπηρεσιών, ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος του Κράτους Κ1 και όχι του Κράτους Κ2 για τους σκοπούς της σύμβασης που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο αυτών Κρατών.

5. Η σύγκρουση δικαιωμάτων φορολόγησης που προκύπτει στην περίπτωση β) μπορεί να επιλυθεί μέσω της παραχώρησης του δικαιώματος φορολόγησης σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή και στα δύο. Η παραχώρηση μπορεί να γίνει είτε μέσω της αποποίησης του δικαιώματος φορολόγησης είτε από το Κράτος πηγής ή τοποθεσίας (Π) ή μόνιμης εγκατάστασης (Ε), ή από το Κράτος κατοικίας (Κ), είτε μέσω του επιμερισμού του δικαιώματος φορολόγησης μεταξύ των δύο Κρατών.

Την εν λόγω παραχώρηση διέπουν οι διατάξεις των Κεφαλαίων ΙΙΙ και ΙV της Σύμβασης, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Άρθρων 23 Α ή 23 Β.

6. Για ορισμένα στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου παραχωρείται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη και το σχετικό Άρθρο ορίζει ότι το εν λόγω εισόδημα ή κεφάλαιο «φορολογείται μόνο» σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος.<sup>1</sup> Οι λέξεις «φορολογείται μόνο» σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος αποκλείουν την επιβολή φορολογίας από το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, κι έτσι αποφεύγεται η διπλή φορολογία. Το Κράτος στο οποίο παραχωρείται το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης είναι συνήθως το Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο φορολογούμενος κατά την έννοια του Άρθρου 4, δηλαδή το Κράτος Κ, όμως σε τέσσερα Άρθρα<sup>2</sup> προβλέπεται η δυνατότητα παραχώρησης του αποκλειστικού δικαιώματος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Π) του οποίου δεν είναι κάτοικος ο φορολογούμενος κατά την έννοια του Άρθρου 4.

7. Για άλλα στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου η παραχώρηση του δικαιώματος φορολόγησης δεν έχει αποκλειστικό χαρακτήρα και στο σχετικό Άρθρο ορίζεται ότι το εν λόγω εισόδημα ή κεφάλαιο «μπορεί να φορολογείται» στο Συμβαλλόμενο Κράτος (Π ή Ε) του οποίου δεν είναι κάτοικος ο φορολογούμενος κατά την έννοια του Άρθρου 4. Σε αυτή την περίπτωση το Κράτος κατοικίας (Κ) οφείλει να παρέχει ελάφρυνση ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολογία. Σκοπός των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 23 Α και της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Β είναι η παροχή της απαιτούμενης ελάφρυνσης.

8. Τα Άρθρα 23 Α και 23 Β εφαρμόζονται στην περίπτωση που ένας κάτοικος του Κράτους Κ αποκτή εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος Ε ή Π (το οποίο δεν είναι το Κράτος κατοικίας κατά την έννοια της Σύμβασης) και το εν λόγω εισόδημα ή κεφάλαιο, σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο εν λόγω άλλο Κράτος Ε ή Π. Ως εκ τούτου, τα Άρθρα εφαρμόζονται μόνο για το Κράτος κατοικίας και δεν ορίζουν πώς πρέπει να ενεργεί το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος Ε ή Π.

9. Αν κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους Κ αποκτά εισόδημα από το ίδιο Κράτος Κ μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος Ε, το Κράτος Ε μπορεί να φορολογεί το εν λόγω εισόδημα (εξαιρουμένου του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο Κράτος Κ) εάν είναι αποδοτέο στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση (παράγραφος 2 του Άρθρου 21). Και σε αυτήν την περίπτωση το Κράτος Κ οφείλει να παρέχει ελάφρυνση δυνάμει του Άρθρου 23 Α ή του Άρθρου 23 Β ως προς το εισόδημα που είναι αποδοτέο στη μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο Κράτος Ε, παρά το γεγονός ότι το εν λόγω εισόδημα αποκτάται αρχικά στο Κράτος Κ (βλ. παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 21). Ωστόσο, αν τα Συμβαλλόμενα Κράτη συμφωνήσουν να παραχωρήσουν στο Κράτος Κ που εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαιρέσεως περιορισμένο δικαίωμα να φορολογεί ως Κράτος πηγής των μερισμάτων ή των τόκων εντός των ορίων που καθορίζονται στην παράγραφο 2 των Άρθρων 10 ή 11 (βλ. παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 21), τότε τα δύο Κράτη πρέπει επίσης να συμφωνήσουν ότι θα παρέχεται φορολογική πίστωση από το Κράτος Ε για το φόρο που επιβάλλεται από το

1. Βλ. Πρώτη πρόταση της παραγράφου 1 του Άρθρου 7, παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 8, παράγραφο 1 του Άρθρου 12, παραγράφους 3 και 5 του Άρθρου 13, πρώτη πρόταση της παραγράφου 1 του Άρθρου 14, πρώτη πρόταση της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 15, Άρθρο 18, παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 19, παράγραφο 1 του Άρθρου 21 και παραγράφους 3 και 4 του Άρθρου 22.

2. Βλ. παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 8, παράγραφο 3 του Άρθρου 13, εδάφιο α) των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 19 και παράγραφο 3 του Άρθρου 22.

Κράτος Κ, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 23 Α ή στην παράγραφο 1 του Άρθρου 23 Β.

10. Αν κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους Κ αποκτά εισόδημα από τρίτο κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στο Κράτος Ε, το Κράτος Ε μπορεί να φορολογεί το εν λόγω εισόδημα (εξαιρουμένου του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο τρίτο κράτος) αν αποδίδεται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση (παράγραφος 2 του Άρθρου 21). Το Κράτος Κ οφείλει να παρέχει ελάφρυνση δυνάμει του Άρθρου 23 Α ή του Άρθρου 23 Β ως προς το εισόδημα που είναι αποδοτέο στη μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο Κράτος Ε. Στη Σύμβαση δεν υπάρχει κανένας όρος που να προβλέπει την παροχή ελάφρυνσης από το Συμβαλλόμενο Κράτος Ε για τους φόρους που επιβάλλονται στο τρίτο κράτος όπου αποκτάται το εισόδημα. Ωστόσο, δυνάμει της παραγράφου 3 του Άρθρου 24, κάθε ελάφρυνση που προβλέπεται στην εσωτερική νομοθεσία του Κράτους Ε (εξαιρουμένων των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας) για τους κατοίκους του Κράτους Ε πρέπει να παρέχεται επίσης και στις μόνιμες εγκαταστάσεις που διαθέτουν οι επιχειρήσεις του Κράτους Κ στο Κράτος Ε (βλ. παραγράφους 67 έως 72 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 24).

11. Η σύγκρουση δικαιωμάτων φορολόγησης της περίπτωσης γ) της παραγράφου 3 ανωτέρω δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης καθώς, δυνάμει του Άρθρου 1, αφορά μόνο πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Κρατών. Ωστόσο, μπορεί να διευθετείται μέσω της εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας (βλ. επίσης παράγραφο 10 ανωτέρω).

## **Β. Περιγραφή μεθόδων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας**

12. Στο πλαίσιο των υφιστάμενων συμβάσεων υιοθετούνται δύο βασικές αρχές για την αποφυγή της διπλής φορολογίας από το Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο φορολογούμενος. Για λόγους απλοποίησης, ακολούθως γίνεται αναφορά μόνο σε φόρο εισοδήματος, οι αρχές όμως ισχύουν εξίσου και στην περίπτωση του φόρου κεφαλαίου.

### **1. Η αρχή της εξαιρέσεως**

13. Σύμφωνα με την αρχή της εξαιρέσεως, το Κράτος κατοικίας Κ δεν φορολογεί το εισόδημα το οποίο σύμφωνα με τη Σύμβαση μπορεί να φορολογείται στο Κράτος Ε ή Π (ούτε, όπως είναι φυσικό, και το εισόδημα που φορολογείται μόνο στο Κράτος Ε ή Π· βλ. παράγραφο 6 ανωτέρω).

14. Η αρχή της εξαιρέσεως μπορεί να εφαρμοστεί μέσω δύο κυρίως μεθόδων:

α) το εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στο Κράτος Ε ή Π δεν λαμβάνεται υπόψη καθόλου από το Κράτος Κ για τους σκοπούς του υπολογισμού του φόρου. Το Κράτος Κ δεν έχει δικαίωμα να λάβει υπόψη αυτό το εξαιρούμενο εισόδημα κατά τον υπολογισμό του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται «πλήρης εξαιρέση» (full exemption).

β) το εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στο Κράτος Ε ή Π δεν φορολογείται από το Κράτος Κ, όμως το Κράτος Κ διατηρεί το δικαίωμα να λάβει υπόψη το εισόδημα αυτό κατά τον υπολογισμό του φόρου που θα επιβληθεί επί του εναπομείναντος εισοδήματος. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται «εξαιρέση υπό το σύστημα της προοδευτικότητας» (exemption with progression).

## 2. Η αρχή της πίστωσης

15. Σύμφωνα με την αρχή της πίστωσης, το Κράτος κατοικίας Κ υπολογίζει τον φόρο που επιβάλλει με βάση το συνολικό εισόδημα, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από το άλλο Κράτος Ε ή Π το οποίο, σύμφωνα με τη Σύμβαση, μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος (όχι όμως και του εισοδήματος που φορολογείται μόνο στο Κράτος Π· βλ. παράγραφο 6 ανωτέρω). Στη συνέχεια παραχωρεί από το φόρο που επιβάλλει το ίδιο έκπτωση για το φόρο που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος.

16. Η αρχή της πίστωσης μπορεί να εφαρμοστεί μέσω δύο κυρίως μεθόδων:

α) το Κράτος Κ επιτρέπει την έκπτωση ολόκληρου του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος επί του εισοδήματος που μπορεί να φορολογείται σε αυτό το Κράτος. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται «πλήρης πίστωση» (full credit).

β) η έκπτωση που παραχωρείται από το Κράτος Κ για τον φόρο που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος, περιορίζεται στο τμήμα εκείνο του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται «κανονική πίστωση» (ordinary credit).

17. Κατ' ουσία, η διαφορά μεταξύ των μεθόδων συνίσταται στο ότι οι μέθοδοι της εξαιρέσεως εξετάζουν το εισόδημα ενώ οι μέθοδοι της πίστωσης εξετάζουν το φόρο.

## Γ. Λειτουργία και αποτελέσματα των μεθόδων

18. Ένα αριθμητικό παράδειγμα θα βοηθήσει να εξηγηθούν τα αποτελέσματα των διαφόρων μεθόδων. Έστω ότι το συνολικό εισόδημα είναι 100.000, εκ των οποίων οι 80.000 αποκτήθηκαν στο ένα Κράτος (Κράτος κατοικίας Κ) και οι 20.000 στο άλλο Κράτος (Κράτος πηγής Π). Ας υποθεθεί ότι στο Κράτος Κ ο φορολογικός συντελεστής για εισόδημα 100.000 είναι 35 και για εισόδημα 80.000 είναι 30 τοις εκατό. Ας υποθεθεί επίσης ότι στο Κράτος Π ο φορολογικός συντελεστής είναι είτε 20 τοις εκατό - περίπτωση (i) - ή 40 τοις εκατό - περίπτωση (ii) - ώστε ο φόρος που αναλογεί στο Κράτος αυτό για εισόδημα 20.000 είναι 4.000 στην περίπτωση (i) ή 8.000 στην περίπτωση (ii), αντίστοιχα.

19. Εάν το συνολικό εισόδημα των 100.000 του φορολογούμενου αποκτήθηκε στο Κράτος Κ, ο φόρος που του αναλογεί είναι 35.000. Εάν το εισόδημά του ανέρχεται στο ίδιο ποσό αλλά αποκτήθηκε κατά τον τρόπο που περιγράφεται ανωτέρω, και εφόσον δεν προβλέπεται ελάφρυνση στην εσωτερική νομοθεσία του Κράτους Κ και δεν υπάρχει καμία σύμβαση μεταξύ του Κράτους Κ και του Κράτους Π, τότε το συνολικό ποσό του φόρου είναι, στην περίπτωση (i): 35.000 συν 4.000 = 39.000, και στην περίπτωση (ii): 35.000 συν 8.000 = 43.000.

### 1. Μέθοδοι εξαιρέσεως

20. Βάσει των μεθόδων εξαιρέσεως, το Κράτος Κ φορολογεί μόνο εκείνο το τμήμα του συνολικού εισοδήματος το οποίο, σύμφωνα με τα διάφορα άρθρα της Σύμβασης, έχει δικαίωμα να φορολογεί, δηλαδή 80.000.

#### α) Πλήρης εξαίρεση

Το Κράτος Κ επιβάλλει φόρο επί των 80.000 βάσει του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τις 80.000, δηλαδή 30 τοις εκατό.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 23 Α & 23 Β

	Περίπτωση (i)	Περίπτωση (ii)
Φόρος στο Κράτος Κ, 30% επί των 80.000	24.000	24.000
Συν τον φόρο στο Κράτος Π	4.000	8.000
Συνολικός φόρος	28.000	32.000
Χορηγήθηκε ελάφρυνση από το Κράτος Κ ποσού	11.000	11.000

### **β) Εξαιρέση υπό το σύστημα της προοδευτικότητας**

Το Κράτος Κ επιβάλλει φόρο επί των 80.000 βάσει του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για το συνολικό εισόδημα όπου κι αν αποκτήθηκε (100.000), δηλαδή 35 τοις εκατό.

	Περίπτωση (i)	Περίπτωση (ii)
Φόρος στο Κράτος Κ, 35% επί των 80.000	28.000	28.000
Συν τον φόρο στο Κράτος Π	4.000	8.000
Συνολικός φόρος	32.000	36.000
Χορηγήθηκε ελάφρυνση από το Κράτος Κ ποσού	7.000	7.000

21. Και στις δύο περιπτώσεις, το επίπεδο του φόρου στο Κράτος Π δεν επηρεάζει το ποσό του φόρου από το οποίο παραιτείται το Κράτος Κ. Εάν ο φόρος επί του εισοδήματος που αποκτήθηκε στο Κράτος Π είναι λιγότερος στο Κράτος Π από την ελάφρυνση που πρέπει να χορηγηθεί από το Κράτος Κ - περιπτώσεις α (i), α (ii), και β (i) - τότε ο φορολογούμενος βρίσκεται σε καλύτερη μοίρα από ό,τι εάν το συνολικό του εισόδημα είχε αποκτηθεί αποκλειστικά στο Κράτος Κ. Στην αντίθετη περίπτωση - περίπτωση β (ii) - ο φορολογούμενος βρίσκεται σε χειρότερη μοίρα.

22. Το παράδειγμα καταδεικνύει επίσης ότι η ελάφρυνση που χορηγείται όταν το Κράτος Κ εφαρμόζει τη μέθοδο της πλήρους εξαιρέσεως μπορεί να είναι μεγαλύτερη από το φόρο που επιβάλλεται στο Κράτος Π, ακόμη κι αν οι φορολογικοί συντελεστές στο Κράτος Π είναι υψηλότεροι από εκείνους στο Κράτος Κ. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι σύμφωνα με τη μέθοδο πλήρους εξαιρέσεως όχι μόνο παραιτείται το Κράτος Κ από το φόρο επί του εισοδήματος που αποκτάται στο Κράτος Π (35 τοις εκατό επί των 20.000 = 7.000 όπως και στην περίπτωση της εξαιρέσεως υπο το σύστημα της προοδευτικότητας), αλλά μειώνεται και ο φόρος επί του εναπομείναντος εισοδήματος (80.000) κατά το ποσό που αντιστοιχεί στη διαφορά των συντελεστών για τις δύο κλίμακες εισοδήματος στο Κράτος Κ (35 μείον 30 = 5 τοις εκατό επί των 80.000 = 4.000).

## **2. Μέθοδοι πίστωσης**

23. Βάσει των μεθόδων φορολογικής πίστωσης, το Κράτος Κ διατηρεί το δικαίωμα να φορολογεί το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αλλά παραχωρεί έκπτωση επί του φόρου που επιβάλλει επί του συνολικού αυτού εισοδήματος.

### **α) Πλήρης πίστωση**

Το Κράτος Κ υπολογίζει τον φόρο επί συνολικού εισοδήματος 100.000 βάσει του συντελεστή του 35 τοις εκατό και επιτρέπει έκπτωση ίση με τον φόρο που οφείλεται στο Κράτος Π επί του εισοδήματος που αποκτάται στο Κράτος Π.

	Περίπτωση (i)	Περίπτωση (ii)
Φόρος στο Κράτος Κ, 35% επί των 100.000	35.000	35.000
Μείον τον φόρο στο Κράτος Π	- 4.000	-8.000
Οφειλόμενος φόρος	31.000	27.000
Συνολικός φόρος	35.000	35.000
Χορηγήθηκε ελάφρυνση από το Κράτος Κ ποσού	4.000	8.000

### β) Κανονική πίστωση

Το Κράτος Κ υπολογίζει τον φόρο επί συνολικού εισοδήματος 100.000 βάσει του συντελεστή του 35 τοις εκατό και επιτρέπει έκπτωση ίση με τον φόρο που οφείλεται στο Κράτος Π επί του εισοδήματος που αποκτάται στο Κράτος Π, αλλά σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπει περισσότερο από το μέρος του φόρου στο Κράτος Κ που αποδίδεται στο εισόδημα από το Κράτος Π (μέγιστη έκπτωση). Η μέγιστη έκπτωση είναι 35 τοις εκατό επί των 20.000 = 7.000.

	Περίπτωση (i)	Περίπτωση (ii)
Φόρος στο Κράτος Κ, 35% επί των 100.000	35.000	35.000
Μείον τον φόρο στο Κράτος Π	- 4.000	
Μείον τον μέγιστο φόρο		-7.000
Οφειλόμενος φόρος	31.000	28.000
Συνολικός φόρος	35.000	36.000
Χορηγήθηκε ελάφρυνση από το Κράτος Κ για το ποσού	4.000	7.000

24. Ένα χαρακτηριστικό των μεθόδων πίστωσης σε σύγκριση με τις μεθόδους εξαίρεσης είναι ότι το Κράτος Κ δεν υποχρεώνεται σε καμία περίπτωση να παραχωρήσει έκπτωση μεγαλύτερη από τον οφειλόμενο φόρο στο Κράτος Π.

25. Όταν ο οφειλόμενος φόρος στο Κράτος Π είναι μικρότερος από τον φόρο τον οποίο θα επέβαλε το Κράτος Κ στο εισόδημα που αποκτάται στο Κράτος Π (μέγιστη έκπτωση), ο φορολογούμενος θα οφείλει πάντοτε να καταβάλλει το ίδιο ποσό φόρου με εκείνο που θα όφειλε να καταβάλλει εάν φορολογούνταν μόνο στο Κράτος Κ, δηλαδή ως αν το συνολικό του εισόδημα είχε αποκτηθεί μόνο στο Κράτος Κ.

26. Το ίδιο αποτέλεσμα επιτυγχάνεται όταν ο οφειλόμενος φόρος στο Κράτος Π είναι μεγαλύτερος από το φόρο του Κράτους Κ κι ενώ το Κράτος Κ εφαρμόζει τη μέθοδο της πλήρους πίστωσης, εφόσον ο συνολικός οφειλόμενος φόρος στο Κράτος Κ είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο Κράτος Π.

27. Όταν ο οφειλόμενος φόρος στο Κράτος Π είναι μεγαλύτερος από το φόρο του Κράτους Κ και η πίστωση είναι περιορισμένη (κανονική πίστωση), στον φορολογούμενο δεν χορηγείται έκπτωση για το σύνολο του φόρου που καταβλήθηκε στο Κράτος Π. Σε αυτή την περίπτωση το αποτέλεσμα είναι λιγότερο ευνοϊκό για τον φορολογούμενο από ό,τι θα ήταν εάν είχε αποκτήσει το σύνολο του εισοδήματός του στο Κράτος Κ, και υπό αυτές τις συμβάσεις η μέθοδος της κανονικής πίστωσης θα είχε το ίδιο αποτέλεσμα με τη μέθοδο της εξαίρεσης υπό το σύστημα της προοδευτικότητας.



**Πίνακας 23.1 ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΓΡΑΦΟΝΤΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩ**

A. Όλο το εισόδημα που αποκτάται στο Κράτος Κ	Συνολικός φόρος = 35.000	
B. Εισόδημα που αποκτάται σε δύο Κράτη, δηλαδή 80.000 στο Κράτος Κ και 20.000 στο Κράτος Π	Συνολικός φόρος εάν ο φόρος στο Κράτος Π είναι	
	4.000 (περίπτωση(i))	8.000 (περίπτωση (ii))
Απουσία σύμβασης (19)1	39.000	43.000
Πλήρης εξαιρέση (20α)	28.000	32.000
Εξαιρέση υπό το σύστημα της προοδευτικότητας (20β)	32.000	36.000
Πλήρης πίστωση (23α)	35.000	35.000
Κανονική πίστωση (23β)	35.000	36.000

1. Οι αριθμοί εντός παρενθέσεων παραπέμπουν σε παραγράφους των παρόντων Ερμηνευτικών Σχολίων.

**Πίνακας 23.2 ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΠΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ**

	Εάν ο φόρος στο Κράτος Π είναι	
	4.000 (περίπτωση (i))	8.000 (περίπτωση (ii))
Απουσία σύμβασης	0	0
Πλήρης εξαιρέση (20α)1	11.000	11.000
Εξαιρέση υπό το σύστημα της προοδευτικότητας (20β)	7.000	7.000
Πλήρης πίστωση (23α)	4.000	8.000
Κανονική πίστωση (23β)	4.000	7.000

1. Οι αριθμοί εντός παρενθέσεων παραπέμπουν σε παραγράφους των παρόντων Ερμηνευτικών Σχολίων.

### **Δ. Οι μέθοδοι που προτείνονται στα Άρθρα**

28. Στις συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ Κρατών μελών του ΟΟΣΑ υιοθετούνται και οι δύο βασικές αρχές. Κάποια Κράτη δείχνουν προτίμηση στην πρώτη, κάποια άλλα στη δεύτερη. Θεωρητικά θα μπορούσε να επιλεγεί μία από τις δύο ως πιο επιθυμητή, αλλά λόγω των προαναφερθεισών προτιμήσεων, κάθε Κράτος αφήνεται ελεύθερο να κάνει την επιλογή του.

29. Από την άλλη πλευρά, διαπιστώθηκε ότι είναι σημαντικό να περιοριστεί ο αριθμός των μεθόδων που βασίζονται στην κάθε μία από τις δύο βασικές αρχές προς υιοθέτηση. Με γνώμονα τον περιορισμό αυτό, τα Άρθρα διατυπώθηκαν κατά τρόπο ώστε τα Κράτη μέλη να είναι ελεύθερα να επιλέξουν μεταξύ δύο μεθόδων:

- της μεθόδου εξαιρέσεως υπό το σύστημα της προοδευτικότητας (Άρθρο 23 Α), και
- της μεθόδου της κανονικής πίστωσης (Άρθρο 23 Β).

30. Εάν δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν υιοθετήσει αμφότερα την ίδια μέθοδο, τότε αρκεί να εισάγεται το σχετικό Άρθρο στη σύμβαση. Εάν πάλι τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν υιοθετήσει διαφορετικές μεθόδους, τα δύο Άρθρα μπορούν να συγχωνευτούν σε ένα, ενώ το όνομα του Κράτους πρέπει να εισάγεται στα σημεία του Άρθρου που απαιτείται, ανάλογα με τη μέθοδο που υιοθετεί το εν λόγω Κράτος.

31. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να χρησιμοποιούν συνδυασμό των δύο μεθόδων. Πράγματι, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος Κ που κατά κανόνα υιοθετεί τη μέθοδο της εξαιρέσεως δεν μπορεί παρά να καταφύγει σε έναν τέτοιο συνδυασμό στην περίπτωση εισοδήματος το οποίο βάσει των Άρθρων 10 και 11 μπορεί να υπόκειται σε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος Π. Για τέτοιες περιπτώσεις, το Άρθρο 23Α προβλέπει στην παράγραφο 2 πίστωση για τον περιορισμένο φόρο που επιβάλλεται από το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος Π (ωστόσο στην περίπτωση διανομών από εμπιστεύματα (trust) επενδύσεων σε ακίνητα (REIT) ενδέχεται να χρειαστούν προσαρμογές στις παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 23Α εάν τα Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν θεσπίσει διατάξεις παρόμοιες με τις αναφερόμενες στις παραγράφους 67.1 έως 67.7 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10). Επίσης, τα Κράτη που κατά κανόνα υιοθετούν τη μέθοδο της εξαιρέσεως ενδέχεται να επιθυμούν να αποκλείσουν συγκεκριμένα στοιχεία εισοδήματος από την εξαίρεση και να εφαρμόσουν για τα στοιχεία αυτά τη μέθοδο της πίστωσης. Σε αυτή την περίπτωση, μπορεί να γίνει τροποποίηση της παραγράφου 2 του Άρθρου 23 Α ώστε να συμπεριλαμβάνει τα εν λόγω στοιχεία εισοδήματος.

31.1 Τέτοια τροποποίηση της παραγράφου 2 μπορεί να γίνει για παράδειγμα όταν ένα Κράτος που κατά κανόνα υιοθετεί τη μέθοδο της εξαιρέσεως κρίνει ότι η μέθοδος αυτή δεν πρέπει να εφαρμόζεται σε στοιχεία εισοδήματος που τυγχάνουν προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης στο άλλο Κράτος ως αποτέλεσμα ενός φορολογικού μέτρου που θεσπίζεται στο Κράτος αυτό μετά από την υπογραφή της Σύμβασης. Η παράγραφος 2 μπορεί να τροποποιηθεί ως ακολούθως ώστε να συμπεριλάβει τα εν λόγω στοιχεία εισοδήματος:

«2. Αν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά ένα στοιχείο εισοδήματος το οποίο

α) σύμφωνα με τις διατάξεις των Άρθρων 10 και 11 μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ή

β) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ωστόσο το εν λόγω στοιχείο τυγχάνει προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης σε αυτό το άλλο Κράτος ως αποτέλεσμα ενός φορολογικού μέτρου

(i) το οποίο θεσπίζεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μετά από την υπογραφή της Σύμβασης, και

(ii) σε σχέση με το οποίο το Κράτος αυτό έχει ενημερώσει τις αρμόδιες αρχές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, προτού αποκτηθεί το εν λόγω στοιχείο εισοδήματος και κατόπιν διαβούλευσης με το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ότι θα τύχει εφαρμογής η παράγραφος αυτή,

το πρώτο Κράτος θα παραχωρεί ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος, Μια τέτοια έκπτωση, όμως, δεν μπορεί να υπερβαίνει το τμήμα του φόρου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αποδίδεται σε τέτοιο στοιχείο εισοδήματος που αποκτάται στο άλλο Κράτος».

32. Η διατύπωση των δύο Άρθρων είναι γενικόλογη και δεν παρατίθενται αναλυτικοί κανόνες για το πώς πρέπει να υπολογίζεται η εξαίρεση ή η πίστωση. Αυτό αφήνεται στην ευχέρεια της εκάστοτε ισχύουσας εσωτερικής νομοθεσίας και πρακτικής. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που κρίνουν σκόπιμο να διευθετήσουν τα όποια προβλήματα στο πλαίσιο της ίδιας της Σύμβασης είναι ελεύθερα να το πράξουν μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

### **Ε. Συγκρούσεις στο χαρακτηρισμό**

32.1 Τόσο το Άρθρο 23 Α όσο και το Άρθρο 23 Β προβλέπουν τη χορήγηση ελάφρυνσης, μέσω της μεθόδου εξαίρεσης ή πίστωσης, κατά περίπτωση, αν ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος πηγής σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης. Ως εκ τούτου, το Κράτος κατοικίας υποχρεούται να εφαρμόζει τη μέθοδο εξαίρεσης ή πίστωσης σε σχέση με ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου αν η Σύμβαση επιτρέπει τη φορολόγηση του εν λόγω στοιχείου από το Κράτος πηγής.

32.2 Η ερμηνεία της φράσης «σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί», η οποία χρησιμοποιείται και στα δύο Άρθρα, αποκτά ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις όπου το Κράτος κατοικίας και το Κράτος πηγής χαρακτηρίζουν το ίδιο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου με διαφορετικό τρόπο για τους σκοπούς των όρων της Σύμβασης.

32.3 Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξεταστούν διάφορες περιπτώσεις. Αν, λόγω ανομοιοτήτων στις εσωτερικές νομοθεσίες του Κράτους πηγής και του Κράτους κατοικίας, το Κράτος πηγής εφαρμόζει σε σχέση με ένα συγκεκριμένο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου διατάξεις της Σύμβασης που είναι ανόμοιες με εκείνες που θα εφαρμόζε το Κράτος κατοικίας στο ίδιο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου, το εισόδημα εξακολουθεί να φορολογείται σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης, όπως ερμηνεύονται και εφαρμόζονται από το Κράτος πηγής. Επομένως, σε μια τέτοια περίπτωση, τα δύο Άρθρα προβλέπουν να χορηγεί το Κράτος κατοικίας ελάφρυνση από διπλή φορολογία παρά τη σύγκρουση στο χαρακτηρισμό που προκύπτει από τις ανομοιοότητες αυτές των εσωτερικών νομοθεσιών.

32.4 Το σημείο αυτό αποσαφηνίζεται με το παρακάτω παράδειγμα. Μια επιχειρηματική δραστηριότητα διεξάγεται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Κράτος Ε από μια προσωπική εταιρεία που εδρεύει σε αυτό το Κράτος. Ένας εταίρος, κάτοικος του Κράτους Κ, εκποιεί τη συμμετοχή του σε αυτή την προσωπική εταιρεία. Το Κράτος Ε μεταχειρίζεται την προσωπική εταιρεία ως φορολογικά διαφανή ενώ το Κράτος Κ τη μεταχειρίζεται ως φορολογητέο μόρφωμα. Ως εκ τούτου, το Κράτος Ε θεωρεί ότι η εκποίηση της συμμετοχής στην προσωπική εταιρεία συνιστά, για τους σκοπούς της Σύμβασης με το Κράτος Κ, εκποίηση από τον εταίρο των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρηματικής δραστηριότητας που διεξάγεται από την προσωπική εταιρεία, πράξη που μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος αυτό σύμφωνα με την παράγραφο 1 ή 2 του Αρθρου 13. Το Κράτος Κ, δεδομένου ότι μεταχειρίζεται την προσωπική εταιρεία ως φορολογητέο μόρφωμα, θεωρεί ότι η εκποίηση της συμμετοχής στην προσωπική εταιρεία ισοδυναμεί με την εκποίηση μιας μετοχής μιας εταιρείας, πράξη που δεν μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος Ε δυνάμει της παραγράφου 5 του Αρθρου 13. Σε μια τέτοια περίπτωση, η σύγκρουση στο χαρακτηρισμό προκύπτει αποκλειστικά λόγω της διαφορετικής μεταχείρισης των προσωπικών εταιρειών στις εσωτερικές νομοθεσίες των δύο Κρατών και το Κράτος Κ οφείλει να θεωρήσει ότι το Κράτος Ε φορολόγησε την ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση «σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης» για τους σκοπούς της εφαρμογής του Αρθρου 23 Α ή του Αρθρου 23 Β. Το Κράτος Κ οφείλει επομένως να παραχωρήσει εξαίρεση δυνάμει του Αρθρου 23 Α ή πίστωση δυνάμει του

Άρθρου 23 Β, παρά το γεγονός ότι, βάσει της εσωτερικής του νομοθεσίας, μεταχειρίζεται την ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση ως εισόδημα από την πώληση μετοχών ενός εταιρικού μορφώματος και ότι, εάν χαρακτηρισμός του εισοδήματος από το Κράτος Ε συνέπιπτε με αυτόν του Κράτους Κ, το Κράτος Κ δεν θα όφειλε να χορηγήσει ελάφρυνση δυνάμει του Άρθρου 23 Α ή του Άρθρου 23 Β. Σε αυτή την περίπτωση λοιπόν δεν προκύπτει διπλή φορολογία.

32.5 Ωστόσο, το Άρθρο 23 Α και το Άρθρο 23 Β δεν επιβάλλουν στο Κράτος κατοικίας την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε όλες τις περιπτώσεις όπου το Κράτος πηγής επιβάλλει το φόρο του εφαρμόζοντας επί ενός στοιχείου εισοδήματος όρο της Σύμβασης ο οποίος είναι ανόμοιος με εκείνον τον οποίο το Κράτος κατοικίας θεωρεί εφαρμοστέο. Λόγου χάριν, στο παραπάνω παράδειγμα, αν για σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου 2 του Άρθρου 13 το Κράτος Ε θεωρεί ότι η προσωπική εταιρεία ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ενώ το Κράτος Κ θεωρεί ότι η τυγχάνει εφαρμογής η παράγραφος 5 γιατί η προσωπική εταιρεία δεν διαθέτει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο Κράτος Ε, τότε όντως υπάρχει διχογνωμία ως προς το εάν το Κράτος Ε φορολόγησε το εισόδημα σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης. Το ίδιο συμβαίνει εάν σύμφωνα με την ερμηνεία που δίνει το Κράτος Ε κατά την εφαρμογή της παραγράφου 2 του Άρθρου 13 στη φράση «που αποτελεί μέρος της επαγγελματικής παρουσίας» σε αυτή συμπεριλαμβάνονται ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που δεν εμπίπτουν στην έννοια της φράσης αυτής σύμφωνα με την ερμηνεία που δίνει το Κράτος Κ. Πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των συγκρούσεων που προκύπτουν από τη διαφορετική ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών ή τη διαφορετική ερμηνεία των όρων της Σύμβασης και των συγκρούσεων στο χαρακτηρισμό που περιγράφονται στην ανωτέρω παράγραφο, όπου η απόκλιση δεν οφείλεται σε διαφορετικές ερμηνείες των όρων της Σύμβασης αλλά σε ανόμοιες διατάξεις των εσωτερικών νομοθεσιών. Στην πρώτη περίπτωση, το Κράτος Κ μπορεί να υποστηρίξει ότι η επιβολή φόρου από το Κράτος Ε δεν γίνεται σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης εάν ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται βάσει εσφαλμένως, κατά το Κράτος Κ, ερμηνείας των πραγματικών περιστατικών ή της Σύμβασης. Τα Κράτη οφείλουν να κάνουν χρήση των όρων του Άρθρου 25 (διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας), και ιδίως της παραγράφου 3 του εν λόγω Άρθρου, για την επίλυση τέτοιου είδους διαφορών σε περιπτώσεις που σε αντίθετη περίπτωση επιφέρουν διπλή φορολογία χωρίς δυνατότητα απαλλαγής.

32.6 Η φράση «σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί» πρέπει επίσης να ερμηνεύεται σε σχέση με πιθανές περιπτώσεις διπλής μη φορολόγησης που μπορεί να προκύψουν στο πλαίσιο του Άρθρου 23 Α. Αν το Κράτος πηγής θεωρεί ότι οι διατάξεις της Σύμβασης δεν του επιτρέπουν να φορολογήσει ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου που σε αντίθετη περίπτωση θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει, το Κράτος κατοικίας οφείλει, για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Α, να θεωρεί ότι το στοιχείο εισοδήματος δεν μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος πηγής σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης, παρά το γεγονός ότι το Κράτος κατοικίας θα εφάρμοζε τη Σύμβαση με διαφορετικό τρόπο που θα του έδινε το δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα αυτό εάν ήταν στη θέση του Κράτους πηγής.

Ως εκ τούτου, το Κράτος κατοικίας δεν υποχρεούται βάσει της παραγράφου 1 να εξαιρεί το στοιχείο εισοδήματος από το φόρο, αποτέλεσμα που συνάδει με το βασικό σκοπό του Άρθρου 23 που είναι η εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

32.7 Η περίπτωση αυτή μπορεί να αποσαφηνιστεί ανατρέχοντας σε μια παραλλαγή του ανωτέρω παραδείγματος. Μια επιχειρηματική δραστηριότητα ασκείται μέσω καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο Κράτος Ε από προσωπική εταιρεία που εδρεύει στο Κράτος αυτό και ένας εταίρος, κάτοικος του Κράτους Κ, εκποιεί τη συμμετοχή του σε αυτή. Ας αλλάξουμε τώρα τα δεδομένα του παραδείγματος ώστε αυτή τη φορά να υποθεθεί ότι το Κράτος Ε μεταχειρίζεται

την προσωπική εταιρεία ως φορολογητέο μόρφωμα ενώ το Κράτος Κ τη μεταχειρίζεται ως φορολογικά διαφανή. Ας υποθεθεί ακόμα ότι το Κράτος Κ είναι ένα Κράτος που εφαρμόζει τη μέθοδο εξαίρεσης. Το Κράτος Ε, δεδομένου ότι μεταχειρίζεται την προσωπική εταιρεία ως εταιρικό μόρφωμα, θεωρεί ότι η εκποίηση της συμμετοχής στην προσωπική εταιρεία ισοδυναμεί με την εκποίηση μιας μετοχής μιας εταιρείας, πράξη που δεν μπορεί να φορολογηθεί δυνάμει της παραγράφου 5 του Άρθρου 13. Το Κράτος Κ, από την άλλη πλευρά, θεωρεί ότι η εκποίηση της συμμετοχής στην προσωπική εταιρεία θα έπρεπε να φορολογηθεί από το Κράτος Ε ως εκποίηση από τον εταίρο των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρηματικής δραστηριότητας που διεξάγεται από την προσωπική εταιρεία, πράξη για την οποία τυγχάνουν εφαρμογής οι παράγραφοι 1 ή 2 του Άρθρου 13. Το Κράτος Κ, όταν εξετάζει εάν υποχρεούται να εξαιρέσει το εισόδημα από το φόρο δυνάμει της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Α, οφείλει να λάβει υπόψη ότι, δεδομένου του τρόπου με τον οποίο εφαρμόζονται οι διατάξεις της Σύμβασης σε συνδυασμό με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους Ε, το Κράτος αυτό δεν μπορεί να φορολογήσει το εισόδημα σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης. Ως εκ τούτου το Κράτος Κ δεν υποχρεούται να εξαιρεί το εισόδημα από το φόρο.

## ΣΤ. Χρονική αναντιστοιχία

32.8 Οι διατάξεις της Σύμβασης που επιτρέπουν στο Κράτος πηγής να φορολογεί συγκεκριμένα στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου δεν επιβάλλουν κανέναν περιορισμό ως προς το χρόνο επιβολής του εν λόγω φόρου (βλ. για παράδειγμα την παράγραφο 2.2 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 15). Από το γεγονός ότι τόσο το Άρθρο 23 Α όσο και το Άρθρο 23 Β προβλέπουν τη χορήγηση ελάφρυνσης όταν ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος πηγής σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης, έπεται ότι η εν λόγω ελάφρυνση πρέπει να χορηγείται ανεξαρτήτως του χρόνου επιβολής του φόρου από το Κράτος πηγής. Το Κράτος κατοικίας οφείλει επομένως να χορηγεί ελάφρυνση από τη διπλή φορολογία μέσω της μεθόδου πίστωσης ή εξαίρεσης σε σχέση με το εν λόγω στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου ακόμη κι αν η φορολόγηση του από το Κράτος πηγής γίνει σε προηγούμενο ή επόμενο έτος. Κάποια Κράτη, ωστόσο, δεν υιοθετούν τη διατύπωση του Άρθρου 23 Α ή 23 Β στις διμερείς συμβάσεις τους και συνδέουν την ελάφρυνση από τη διπλή φορολογία που παρέχουν στο πλαίσιο Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, με τα οριζόμενα στις εσωτερικές νομοθεσίες τους. Ωστόσο, οι χώρες αυτές οφείλουν να αναζητήσουν άλλους τρόπους (τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, για παράδειγμα) για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας που σε αντίθετη περίπτωση θα προέκυπτε στις περιπτώσεις που το Κράτος πηγής επιβάλλει φόρο κατά τη διάρκεια άλλου φορολογικού έτους.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου 23 Α (μέθοδος εξαίρεσης)

### Παράγραφος 1

#### A. Η υποχρέωση του Κράτους κατοικίας να χορηγεί εξαίρεση

33. Στο Άρθρο ορίζεται ότι το Κράτος κατοικίας Κ εξαιρεί από το φόρο το εισόδημα και το κεφάλαιο που σύμφωνα με τη Σύμβαση «μπορεί να φορολογηθεί» στο άλλο Κράτος Ε ή Π.

34. Το Κράτος κατοικίας οφείλει ως εκ τούτου να εξαιρεί το εισόδημα και το κεφάλαιο που μπορεί να φορολογηθεί από το άλλο Κράτος σύμφωνα με τη Σύμβαση είτε το δικαίωμα φορολόγησης

ασκηθεί στην πράξη από το εν λόγω άλλο Κράτος είτε όχι. Η μέθοδος αυτή θεωρείται ως η πλέον εφαρμόσιμη δεδομένου ότι απαλλάσσει το Κράτος κατοικίας από την υποχρέωση διερεύνησης της φορολογικής θέσης στο άλλο Κράτος.

34.1 Η επιβολή υποχρέωσης στο Κράτος κατοικίας να εξαιρέσει ένα συγκεκριμένο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου από τον φόρο εξαρτάται από το εάν το εν λόγω στοιχείο μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος πηγής σύμφωνα με τη Σύμβαση. Στις παραγράφους 32.1 έως 32.7 ανωτέρω εξετάζεται πώς πρέπει να ερμηνεύεται η εν λόγω προϋπόθεση. Ωστόσο, εάν πληρείται η προϋπόθεση, η υποχρέωση μπορεί να θεωρηθεί απόλυτη, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων που προβλέπονται στις παραγράφους 2 και 4 του Άρθρου 23 Α. Στην παράγραφο 2 προβλέπεται η περίπτωση, όπως αναφέρθηκε ήδη στην παράγραφο 31 ανωτέρω, στοιχείων εισοδήματος που μπορεί να υπόκεινται μόνο σε περιορισμένο φόρο στο Κράτος πηγής. Για τέτοια στοιχεία εισοδήματος, η παράγραφος προβλέπει τη μέθοδο της πίστωσης (βλ. παράγραφο 47 κατωτέρω). Στην παράγραφο 4 προβλέπεται η περίπτωση ορισμένων συγκρούσεων χαρακτηρισμού από τις οποίες μπορεί να προκύψει διπλή φορολογία ως αποτέλεσμα της εφαρμογής της Σύμβασης εάν το Κράτος κατοικίας υποχρεωθεί να χορηγήσει εξαίρεση (βλ. παράγραφο 56.1 έως 56.3 κατωτέρω).

35. Μερικές φορές, τα Κράτη που βρίσκονται στη διαδικασία διαπραγμάτευσης μπορεί να κρίνουν εύλογο υπό ορισμένες συμβάσεις και προκειμένου να αποφύγουν τη διπλή μη φορολογία να κάνουν μια εξαίρεση στην απόλυτη υποχρέωση του Κράτους κατοικίας να χορηγήσει εξαίρεση σε περιπτώσεις που δεν τυγχάνει εφαρμογής ούτε η παράγραφος 3 ούτε η παράγραφος 4. Αυτό μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση που στην εσωτερική νομοθεσία του Κράτους πηγής δεν προβλέπεται η επιβολή φόρου σε συγκεκριμένα στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου, ή ο φόρος δεν εισπράττεται αποτελεσματικά λόγω ειδικών συμβάσεων, όπως ο συμψηφισμός ζημιών, τα λάθη εκ παραδρομής ή η παραγραφή. Για την αποφυγή της διπλής μη φορολογίας σε τέτοιες περιπτώσεις συγκεκριμένων στοιχείων εισοδήματος, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμφωνήσουν να προβούν σε τροποποίηση του ίδιου του σχετικού Άρθρου (βλ. παράγραφο 9 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 15 και παράγραφο 12 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 17. Για την αντίστροφη περίπτωση, όπου η ελάφρυνση στο Κράτος πηγής δίδεται με την προϋπόθεση της πραγματικής φορολόγησης στο Κράτος Κατοικίας, βλ. παράγραφο 20 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10, παράγραφο 10 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11, παράγραφο 6 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 12, παράγραφο 21 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 13 και παράγραφο 3 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 21). Εξαίρεση στον γενικό κανόνα μπορεί να γίνει επίσης για την εξασφάλιση ενός βαθμού αμοιβαιότητας σε περίπτωση που ένα Κράτος υιοθετεί τη μέθοδο της εξαίρεσης και το άλλο τη μέθοδο της πίστωσης. Τέλος, ακόμη μια εξαίρεση στο γενικό κανόνα μπορεί να γίνει στην περίπτωση που ένα Κράτος επιθυμεί να εφαρμόσει σε συγκεκριμένα στοιχεία εισοδήματος τη μέθοδο της πίστωσης αντί της μεθόδου της εξαίρεσης (βλ. παράγραφο 31 ανωτέρω).

36. (Διαγράφηκε στις 29.04.00)

## **Β. Εναλλακτική διατύπωση του Άρθρου**

37. Μια συνέπεια της μεθόδου της εξαίρεσης όπως ορίζεται στο Άρθρο είναι ότι το φορολογητέο εισόδημα ή κεφάλαιο στο Κράτος κατοικίας μειώνεται κατά το ποσό που απαλλάσσεται σε αυτό το Κράτος. Εάν σε ένα συγκεκριμένο Κράτος το ύψος του εισοδήματος, όπως αυτό καθορίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, χρησιμοποιείται ως μέτρο και για άλλους σκοπούς, π.χ. για τις κοινωνικές παροχές, η εφαρμογή της μεθόδου της εξαίρεσης με τη μορφή που προτείνεται μπορεί να έχει ως συνέπεια να δίνονται οι παροχές αυτές σε πρόσωπα που δεν δικαιούνται να τις λάβουν.

Για να αποφευχθούν οι συνέπειες αυτές, το Άρθρο μπορεί να τροποποιηθεί κατά τρόπο ώστε το εν λόγω εισόδημα να συμπεριλαμβάνεται στο εισόδημα που είναι φορολογητέο στο Κράτος κατοικίας. Στις περιπτώσεις αυτές, το Κράτος κατοικίας οφείλει να μην διεκδικήσει το τμήμα του συνολικού φόρου που αναλογεί στο συγκεκριμένο εισόδημα. Από τη διαδικασία αυτή θα προκύψει το ίδιο αποτέλεσμα που θα προέκυπτε και από την προτεινόμενη μορφή του Άρθρου. Τα Κράτη αφήνονται ελεύθερα να προβαίνουν στις εν λόγω τροποποιήσεις κατά τη σύνταξη του Άρθρου. Εάν ένα Κράτος επιθυμεί να συντάξει το Άρθρο σύμφωνα με τα ανωτέρω, η παράγραφος 1 μπορεί να διατυπωθεί ως εξής:

«Αν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, φορολογείται αποκλειστικά ή μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο Κράτος θα παρέχει, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2, ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος ή τον φόρο κεφαλαίου εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, αντίστοιχα, που εφαρμόζεται κατά περίπτωση στο εισόδημα που αποκτά ή στο κεφάλαιο του οποίου είναι κύριος στο άλλο Κράτος».

Εάν προκριθεί αυτή η διατύπωση για το Άρθρο, η παράγραφος 3 δεν είναι αναγκαία και μπορεί να παραληφθεί.

### Γ. Διάφορα προβλήματα

38. Στο Άρθρο 23 Α διατυπώνεται η αρχή ότι το Κράτος κατοικίας οφείλει να χορηγεί εξαιρέση, αλλά δεν παρατίθενται αναλυτικοί κανόνες για τους τρόπους εφαρμογής της εξαιρέσης αυτής. Κάτι τέτοιο είναι σύμφωνο με το γενικότερο πνεύμα της Σύμβασης. Και στα Άρθρα 6 έως 22 ορίζονται κανόνες που παραχωρούν το δικαίωμα φορολόγησης αναφορικά με τα διάφορα είδη εισοδήματος ή κεφαλαίου χωρίς κατά κανόνα να αντιμετωπίζουν τα θέματα του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος ή κεφαλαίου, των εκπτώσεων, του φορολογικού συντελεστή κλπ. (πρβλ., ωστόσο, παράγραφο 3 του Άρθρου 7 και Άρθρο 24). Η εμπειρία δείχνει ότι τα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν είναι πολλά. Τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση του Άρθρου 23 Α. Μερικά από τα προβλήματα αυτά εξετάζονται στις παραγράφους που ακολουθούν. Εφόσον δεν υπάρχει ειδικός όρος στη Σύμβαση, εφαρμόζεται η εσωτερική νομοθεσία κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους. Σε ορισμένες συμβάσεις γίνεται ρητή παραπομπή στις εσωτερικές νομοθεσίες, όμως κάτι τέτοιο δεν μπορεί, όπως είναι φυσικό, να φανεί χρήσιμο εάν στις εσωτερικές νομοθεσίες δεν χρησιμοποιείται η μέθοδος της εξαιρέσης. Στις περιπτώσεις αυτές, τα Συμβαλλόμενα Κράτη που αντιμετωπίζουν αυτό το πρόβλημα πρέπει να θεσπίζουν κανόνες για την εφαρμογή του Άρθρου 23 Α, εάν κρίνεται σκόπιμο κατόπιν διαβούλευσης με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (παράγραφος 3 του Άρθρου 25).

#### 1. Ποσό που εξαιρείται

39. Το ποσό του εισοδήματος που πρέπει να εξαιρείται του φόρου από το Κράτος κατοικίας είναι το ποσό που, σε περίπτωση που δεν υπήρχε η Σύμβαση, θα υπαγόταν σε ημεδαπό φόρο εισοδήματος σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία που διέπει την εν λόγω φορολογία. Μπορεί, επομένως, να διαφέρει από το ποσό του εισοδήματος που υπόκειται σε φορολογία από το Κράτος πηγής σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του.

40. Κατά γενικό κανόνα, βάση για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα, δηλαδή το μεικτό εισόδημα μείον τις επιτρεπόμενες εκπτώσεις. Επομένως, πρέπει να εξαιρείται το μεικτό εισόδημα που αποκτάται στο Κράτος πηγής μειωμένο κατά τις όποιες επιτρεπόμενες εκπτώσεις (συγκεκριμένες ή αναλογικές) που συνδέονται με το εν λόγω εισόδημα.

41. Προβλήματα προκύπτουν από το γεγονός ότι στις οικείες φορολογικές νομοθεσίες των περισσότερων χωρών υπάρχουν προβλέψεις για πρόσθετες εκπτώσεις από το συνολικό εισόδημα ή από συγκεκριμένα στοιχεία εισοδήματος κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος που υπόκειται σε φόρο. Το παρακάτω αριθμητικό παράδειγμα επιχειρεί να φωτίσει το πρόβλημα αυτό:

α) Ημεδαπό εισόδημα (μεικτό μείον επιτρεπόμενες δαπάνες)	100
β) Εισόδημα από το άλλο Κράτος (μεικτό μείον επιτρεπόμενες δαπάνες)	<u>100</u>
γ) Συνολικό εισόδημα	200
δ) Εκπτώσεις για άλλες δαπάνες για τις οποίες υπάρχει πρόβλεψη στη νομοθεσία του Κράτους κατοικίας και οι οποίες δεν συνδέονται με τα εισοδήματα υπό α ή β, όπως ασφάλιστρα, εισφορές σε οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας	-20
ε) «Καθαρό» εισόδημα	180
στ) Προσωπικές και οικογενειακές εκπτώσεις	<u>-30</u>
ζ) Εισόδημα υποκείμενο σε φόρο	150

Το ερώτημα είναι: τι ποσό πρέπει να εξαιρεθεί του φόρου; π.χ.

- 100 (γραμμή β), οπότε το φορολογητέο ποσό είναι 50·
- 90 (το ήμισυ της γραμμής ε, με βάση τον λόγο των γραμμών β και γ), οπότε το φορολογητέο ποσό είναι 60 (η γραμμή στ αφαιρείται στο σύνολό της από το ημεδαπό εισόδημα)·
- 75 (το ήμισυ της γραμμής ζ, με βάση τον λόγο των γραμμών β και γ), οπότε το φορολογητέο ποσό είναι 75·
- ή οποιοδήποτε άλλο ποσό.

42. Από την σύγκριση των φορολογικών νομοθεσιών και των πρακτικών των Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ προκύπτει ότι το ποσό που εξαιρείται του φόρου διαφοροποιείται σημαντικά από χώρα σε χώρα: η λύση που προκρίνει κάθε Κράτος εξαρτάται από την πολιτική που ακολουθεί και τη φορολογική δομή του. Ένα Κράτος μπορεί να επιθυμεί να απολαύουν σε κάθε περίπτωση οι κάτοικοί του το πλήρες όφελος των προσωπικών και οικογενειακών απαλλαγών τους και άλλων εκπτώσεων. Σε άλλα Κράτη τα εν λόγω αφορολόγητα ποσά επιμερίζονται. Σε πολλά Κράτη οι προσωπικές ή οικογενειακές απαλλαγές είτε εντάσσονται στην προοδευτική φορολογική κλίμακα, είτε χορηγούνται ως έκπτωση από τον φόρο, είτε πάλι αποτελούν εντελώς άγνωστη ποσότητα, καθώς η οικογενειακή κατάσταση συνυπολογίζεται βάσει ξεχωριστών φορολογικών κλιμάκων.

43. Ενόψει της μεγάλης ανομοιομορφίας στις δημοσιονομικές πολιτικές και τεχνικές των διαφόρων Κρατών ως προς τον προσδιορισμό του φόρου και, ιδίως, των εκπτώσεων, των απαλλαγών και των συναφών παροχών, κρίνεται προτιμότερο να μην προταθεί μια ρητή και ενιαία λύση στο πλαίσιο της Σύμβασης αλλά κάθε Κράτος να αφεθεί ελεύθερο να εφαρμόσει τη δική του νομοθεσία και τεχνική.

Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που προτιμούν η σύμβασή τους να επιλαμβάνεται των ιδιαιτέρων αυτών προβλημάτων είναι βεβαίως ελεύθερα να το πράττουν στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων. Τέλος, εφιστάται η προσοχή στο γεγονός ότι το πρόβλημα αυτό αφορά εξίσου και τα Κράτη που εφαρμόζουν τη μέθοδο της πίστωσης (βλ. παράγραφο 62 κατωτέρω).



## 2. Φορολογική μεταχείριση των ζημιών

44. Αρκετά Κράτη στο πλαίσιο της εφαρμογής του Άρθρου 23 Α επιφυλάσσουν στις ζημίες που πραγματοποιούνται στο άλλο Κράτος την ίδια φορολογική μεταχείριση με το εισόδημα που αποκτάται στο εν λόγω Κράτος: ως Κράτος κατοικίας (Κράτος Κ) δεν επιτρέπουν την έκπτωση ζημιών από ακίνητη περιουσία ή μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο άλλο Κράτος (Ε ή Π). Εφόσον το άλλο Κράτος επιτρέπει τη μεταφορά των ζημιών, ο φορολογούμενος δεν υφίσταται καμία βλάβη, γιατί με τον τρόπο αυτό απλώς δεν του επιτρέπεται να αξιώνει διπλή έκπτωση για την ίδια ζημία δηλαδή τόσο στο Κράτος Ε (ή Π) όσο και στο Κράτος Κ. Άλλα πάλι Κράτη, ως το Κράτος κατοικίας Κ, επιτρέπουν την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα ζημιάς που πραγματοποιείται στο Κράτος Ε (ή Π). Σε αυτή την περίπτωση το Κράτος Κ πρέπει να είναι ελεύθερο να θέτει περιορισμούς στην εξαίρεση δυνάμει της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Α των κερδών ή των εισοδημάτων που αποκτώνται σε μεταγενέστερο χρόνο στο άλλο Κράτος Ε (ή Π), εκπίπτοντας από τα εν λόγω μεταγενέστερα κέρδη ή εισοδήματα το ποσό των προγενέστερων ζημιών που ο φορολογούμενος μπορεί να μεταφέρει στο Κράτος Ε (ή Π). Δεδομένου ότι η λύση εξαρτάται πρωτίστως από τις εσωτερικές νομοθεσίες των Συμβαλλόμενων Κρατών και οι νομοθεσίες των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους, δεν είναι δυνατό να προταθεί κάποια λύση στο πλαίσιο του ίδιου του Άρθρου. Έτσι αφήνεται στην ευχέρεια των Συμβαλλόμενων Κρατών, εάν το κρίνουν σκόπιμο, να αποσαφηνίσουν το προαναφερθέν ζήτημα καθώς και άλλα προβλήματα που σχετίζονται με το θέμα των ζημιών (βλ. παράγραφο 62 κατωτέρω για τη μέθοδο της πίστωσης) σε διμερές επίπεδο, είτε στο πλαίσιο του ίδιου του Άρθρου είτε μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας (παράγραφος 3 του Άρθρου 25).

## 3. Φορολόγηση του λοιπού εισοδήματος

45. Πέραν των προβλημάτων από την εφαρμογή προοδευτικών φορολογικών συντελεστών, η οποία αντιμετωπίζεται πλέον στην παράγραφο 3 του Άρθρου (βλ. παραγράφους 55 και 56 κατωτέρω), προβλήματα μπορούν να προκύψουν και από άλλες ειδικές διατάξεις των φορολογικών νομοθεσιών. Έτσι λοιπόν, ορισμένες φορολογικές νομοθεσίες προβλέπουν π.χ. την επιβολή φορολογίας μόνον εφόσον υπάρξει επίτευξη ή υπέρβαση ενός ελάχιστου ποσού φορολογητέου εισοδήματος (αφορολόγητο ποσό). Το συνολικό εισόδημα προτού εφαρμοστούν οι διατάξεις της Σύμβασης μπορεί να υπερβαίνει κατά πολύ το εν λόγω αφορολόγητο ποσό, αλλά λόγω της εξαίρεσης που χορηγείται στο πλαίσιο της εφαρμογής της Σύμβασης, η οποία οδηγεί σε έκπτωση του εισοδήματος που εξαιρείται του φόρου από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα, το ποσό του εναπομένοντος φορολογητέου εισοδήματος μπορεί να περιοριστεί τόσο ώστε να υπολείπεται του εν λόγω αφορολόγητου ποσού. Για τους λόγους που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 43 ανωτέρω, δεν είναι δυνατό να προταθεί κάποια ενιαία λύση. Σημειώνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση που υιοθετηθεί η εναλλακτική διατύπωση της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Α (όπως παρατίθεται στην παράγραφο 37 ανωτέρω) το πρόβλημα αυτό δεν προκύπτει.

46. Μερικά Κράτη θέσπισαν ειδικά συστήματα για τη φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος (βλ. παραγράφους 40 έως 67 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10). Στα Κράτη που εφαρμόζουν διπλό συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων (παράγραφος 43 των εν λόγω Ερμηνευτικών Σχολίων) το πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι εάν το προς εξαίρεση εισόδημα πρέπει να εκπέσει από το μη διανεμηθέν εισόδημα (για το οποίο εφαρμόζεται ο κανονικός φορολογικός συντελεστής) ή από το διανεμηθέν εισόδημα (για το οποίο εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής) ή εάν το προς εξαίρεση εισόδημα πρέπει να αποδοθεί εν μέρει σε διανεμηθέν και εν μέρει σε μη διανεμηθέν εισόδημα. Εάν, σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός Κράτους που εφαρμόζει τον διπλό συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων, επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος στο

πρόσωπο μιας μητρικής εταιρείας επί των μερισμάτων που έλαβε από ημεδαπή θυγατρική εταιρεία αλλά δεν αναδιένειμε (με την αιτιολογία ότι ο εν λόγω συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται σε αντιστάθμιση του οφέλους που αποκομίστηκε από τη χορήγηση χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή επί των διανομών στη θυγατρική εταιρεία), το πρόβλημα που προκύπτει είναι αν θα πρέπει να επιβάλλεται ο εν λόγω συμπληρωματικός φόρος σε περίπτωση που η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει τα μερίσματά της από εισόδημα που εξαιρείται του φόρου δυνάμει της Σύμβασης. Τέλος, παρόμοιο πρόβλημα μπορεί να προκύψει σε σχέση με τους φόρους (*précompte*, Advance Corporation Tax) που επιβάλλονται στα διανεμόμενα κέρδη εταιρειών για την κάλυψη πίστωσης φόρου που αποδίδεται στους μετόχους (βλ. παράγραφο 47 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 10). Το ζητούμενο είναι κατά πόσο οι ειδικοί αυτοί φόροι που συνδέονται με τη διανομή κερδών μπορούν να επιβάλλονται σε περίπτωση που οι διανομές προέρχονται από κέρδη που απαλλάσσονται από το φόρο. Εναπόκειται στα Συμβαλλόμενα Κράτη να διευθετούν τα ζητήματα αυτά μέσω διμερών διαπραγματεύσεων.

## Παράγραφος 2

47. Στα Άρθρα 10 και 11 το δικαίωμα φορολόγησης των μερισμάτων και των τόκων επιμερίζεται μεταξύ του Κράτους κατοικίας και του Κράτους πηγής. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το Κράτος κατοικίας αφήνεται ελεύθερο να μην επιβάλλει φόρο εάν το επιθυμεί (βλ. π.χ. παραγράφους 72 έως 78 κατωτέρω) και να εφαρμόσει τη μέθοδο της εξαίρεσης και στα ως άνω στοιχεία εισοδήματος. Ωστόσο, εάν το Κράτος κατοικίας προτιμά να κάνει χρήση του δικαιώματος φορολόγησης των εν λόγω στοιχείων εισοδήματος, δεν μπορεί να εφαρμόσει τη μέθοδο εξαίρεσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, γιατί με τον τρόπο αυτό θα αποποιούνταν πλήρως του δικαιώματος φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος. Η εφαρμογή της μεθόδου της πίστωσης συνήθως αποτελεί ικανοποιητική λύση για το Κράτος κατοικίας. Επίσης, όπως επισημάνθηκε ήδη στην παράγραφο 31 ανωτέρω, Κράτη που κατά κανόνα εφαρμόζουν τη μέθοδο της εξαίρεσης μπορεί να θελήσουν να εφαρμόσουν σε συγκεκριμένα στοιχεία εισοδήματος τη μέθοδο της πίστωσης αντί της μεθόδου της εξαίρεσης. Ως εκ τούτου, η διατύπωση της παραγράφου γίνεται με βάση τη μέθοδο της κανονικής έκπτωσης. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 23 Β που ακολουθούν εφαρμόζονται αναλογικά στην παράγραφο 2 του Άρθρου 23 Α.

48. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ορίζονται συγκεκριμένα ανώτατα ποσοστά για τον φόρο που μπορεί να επιβάλλει το Κράτος πηγής. Στις περιπτώσεις αυτές ο φορολογικός συντελεστής στο Κράτος κατοικίας είναι πολύ συχνά υψηλότερος από τον συντελεστή στο Κράτος πηγής. Ο περιορισμός που τίθεται στην έκπτωση στη δεύτερη πρόταση της παραγράφου 2 όπως προβλέπει η μέθοδος της κανονικής έκπτωσης αφορά κατά συνέπεια περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων. Εάν στις περιπτώσεις αυτές τα Συμβαλλόμενα Κράτη προτιμούν να άρουν τον περιορισμό και να εφαρμόσουν τη μέθοδο του πλήρους καταλογισμού, μπορούν να το πράξουν απαλείφοντας τη δεύτερη πρόταση της παραγράφου 2 (βλ. επίσης παράγραφο 63 κατωτέρω).

## Μερίσματα από ουσιώδη ποσοστά συμμετοχής μιας εταιρείας

49. Από το συνδυασμό των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 10 και του Άρθρου 23 (Άρθρο 23 Α και 23 Β κατά περίπτωση) προκύπτει ότι το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που εισπράχθηκε από το Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 10. Το

καθεστώς αυτό ισχύει επίσης όταν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι μητρική εταιρεία που λαμβάνει μερίσματα από μια θυγατρική εταιρεία. Σε αυτή την περίπτωση, ο φόρος που παρακρατείται στο Κράτος της θυγατρικής εταιρείας - και πιστώνεται στο Κράτος της μητρικής εταιρείας - περιορίζεται στο 5 τοις εκατό του μεικτού ποσού των μερισμάτων δυνάμει της εφαρμογής του εδαφίου α) της παραγράφου 2 του Άρθρου 10.

50. Με τις διατάξεις αυτές αποφεύγεται στην πράξη η νομική διπλή φορολογία των μερισμάτων αλλά δεν αποτρέπεται η αλληπάλληλη επιβολή εταιρικού φόρου στα κέρδη που διανέμονται από τη μητρική εταιρεία: πρώτα σε επίπεδο θυγατρικής εταιρείας και ξανά πάλι σε επίπεδο μητρικής εταιρείας. Αυτή η αλληπάλληλη φορολογία θέτει ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα στην ανάπτυξη των διεθνών επενδύσεων. Με βάση αυτή τη διαπίστωση, πολλά Κράτη θέσπισαν στην εσωτερική νομοθεσία τους διατάξεις που αποβλέπουν στην αποφυγή του προσκόμματος αυτού. Επίσης, ειδικές διατάξεις συμπεριλαμβάνονται συχνά για το σκοπό αυτό σε Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας.

51. Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων εξέτασε τη σκοπιμότητα που θα είχε η τροποποίηση του Άρθρου 23 της Σύμβασης για τη διευθέτηση του ζητήματος αυτού. Αν και πολλά Κράτη τάχθηκαν υπέρ της συμπερίληψης ενός τέτοιου όρου στο Υπόδειγμα Σύμβασης, προέκυψαν σημαντικές δυσκολίες οι οποίες οφείλονταν στις αποκλίνουσες απόψεις των Κρατών και στις πολλές και διαφορετικές πιθανές λύσεις. Μερικά Κράτη, φοβούμενα το ενδεχόμενο φοροδιαφυγής, προτίμησαν να διατηρήσουν την ελευθερία δράσης τους και να περιοριστούν στη διευθέτηση του ζητήματος μόνο στις εσωτερικές νομοθεσίες τους.

52. Εν τέλει, κρίθηκε προτιμότερο να αφεθούν τα Κράτη ελεύθερα να επιλέξουν τη δική τους λύση στο πρόβλημα. Για τα Κράτη που προτιμούν να επιλύσουν το πρόβλημα στις συμβάσεις τους, οι λύσεις τις περισσότερες φορές βασίζονται σε κάποια από τις ακόλουθες αρχές:

#### ***α) Εξαίρεση υπό το σύστημα της προοδευτικότητας***

Το Κράτος στο οποίο είναι κάτοικος η μητρική εταιρεία εξαιρεί μεν από το φόρο τα μερίσματα που η εταιρεία αυτή λαμβάνει από τη θυγατρική εταιρεία της στο άλλο Κράτος, ωστόσο μπορεί να λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω μερίσματα κατά τον υπολογισμό του φόρου που οφείλει η μητρική εταιρεία επί του εναπομένοντος εισοδήματος (τον όρο αυτόν προτιμούν συχνά τα Κράτη που εφαρμόζουν τη μέθοδο εξαίρεσης που εξειδικεύεται στο Άρθρο 23 Α).

#### ***β) Πίστωση για υποκείμενους φόρους***

Όσον αφορά τα μερίσματα που προέρχονται από τη θυγατρική εταιρεία, το Κράτος στο οποίο είναι κάτοικος η μητρική εταιρεία παρέχει πίστωση όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 23 Α ή στην παράγραφο 1 του Άρθρου 23 Β, κατά περίπτωση, όχι μόνο για τον φόρο επί των ίδιων των μερισμάτων, αλλά και για τον φόρο που καταβάλλεται από την θυγατρική εταιρεία επί των διανεμηθέντων κερδών (τον όρο αυτόν προτιμούν συχνά τα Κράτη που εφαρμόζουν κατά κανόνα τη μέθοδο φορολογικής πίστωσης που εξειδικεύεται στο Άρθρο 23 Β).

#### ***γ) Εξομίωση με συμμετοχή σε ημεδαπή θυγατρική εταιρεία***

Τα μερίσματα που λαμβάνει η μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική της εταιρεία τυγχάνουν, στο Κράτος της μητρικής εταιρείας, της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με τα μερίσματα που προέρχονται από θυγατρική εταιρεία που είναι κάτοικος του Κράτους αυτού.

53. Όταν το Κράτος της μητρικής εταιρείας επιβάλλει φόρο επί του κεφαλαίου, παρόμοια λύση πρέπει να εφαρμόζεται και σε αυτή την περίπτωση.

54. Επίσης, τα Κράτη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τα όρια και τις μεθόδους εφαρμογής των όρων αυτών (ορισμός και ελάχιστη διάρκεια κατοχής των μετοχών, ποσοστό των μερισμάτων που θεωρείται ότι αντιστοιχεί σε διοικητικές ή χρηματοοικονομικές δαπάνες) ή να χορηγούν την ελάφρυνση υπό το ειδικό καθεστώς με την προϋπόθεση ότι η θυγατρική εταιρεία ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος ή ότι το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός της προκύπτει στο Κράτος αυτό ή ότι τα κέρδη της υπόκεινται σε σημαντική φορολογία στο εν λόγω Κράτος.

### Παράγραφος 3

55. Το Σχέδιο Σύμβασης του 1963 επιφυλάσσει ρητά υπέρ του Κράτους κατοικίας την αρμοδιότητα εφαρμογής της προοδευτικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών (τελευταία πρόταση της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Α) και οι περισσότερες συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ και υιοθετούν τη μέθοδο της εξαίρεσης τηρούν αυτή την αρχή. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Άρθρου 23 Α, το Κράτος κατοικίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη το ποσό του απαλλασσόμενου εισοδήματος ή κεφαλαίου όταν καθορίζει τον φόρο που πρόκειται να επιβάλλει στο υπόλοιπο εισόδημα ή κεφάλαιο. Ο κανόνας ισχύει ακόμη και σε περίπτωση που το εξαιρούμενο εισόδημα (ή τα στοιχεία κεφαλαίου) και το φορολογητέο εισόδημα (ή τα στοιχεία κεφαλαίου) περιέρχονται σε πρόσωπα (π.χ. στους δύο συζύγους) το εισόδημα (ή τα στοιχεία κεφαλαίου) των οποίων φορολογούνται από κοινού σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία. Η εν λόγω αρχή της προοδευτικότητας εφαρμόζεται σε εισόδημα ή κεφάλαιο που εξαιρείται βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου 23 Α καθώς και σε εισόδημα ή κεφάλαιο το οποίο δυνάμει οποιουδήποτε άλλου όρου της Σύμβασης «φορολογείται μόνο» στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (βλ. παράγραφο 6 ανωτέρω). Αυτός είναι ο λόγος που στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977 η αρχή της προοδευτικότητας μεταφέρθηκε από την παράγραφο 1 του Άρθρου 23 Α στη νέα παράγραφο 3 του εν λόγω Άρθρου και γίνεται αναφορά σε εξαίρεση «σύμφωνα με τις όποιες διατάξεις της Σύμβασης».

56. Η παράγραφος 3 του Άρθρου 23 Α αφορά μόνο το Κράτος κατοικίας. Η διατύπωση του Άρθρου δεν θίγει την εφαρμογή από το Κράτος πηγής των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας του που άπτονται της προοδευτικότητας.

### Παράγραφος 4

56.1 Σκοπός της παραγράφου αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας που μπορεί να προκύψει λόγω διαφωνίας του Κράτους κατοικίας και του Κράτους πηγής σε ό,τι αφορά τα πραγματικά περιστατικά μιας υπόθεσης ή την ερμηνεία των όρων της Σύμβασης. Η παράγραφος τυχάνει εφαρμογής αν αφενός το Κράτος πηγής ερμηνεύει τα πραγματικά περιστατικά μιας υπόθεσης ή τους όρους της Σύμβασης κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου εμπίπτει σε όρο της Σύμβασης που αίρει το δικαίωμά του να φορολογήσει το εν λόγω στοιχείο ή θέτει περιορισμούς στο φόρο που μπορεί να επιβάλλει και αν αφετέρου το Κράτος κατοικίας υιοθετεί διαφορετική ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών ή των όρων της Σύμβασης και ως εκ τούτου θεωρεί ότι το στοιχείο μπορεί να φορολογηθεί στο Κράτος πηγής σύμφωνα με τη Σύμβαση, με αποτέλεσμα, εάν δεν υπήρχε η παράγραφος αυτή, να υποχρεώνεται το Κράτος κατοικίας να χορηγεί εξαίρεση δυνάμει των όρων της παραγράφου 1.

56.2 Η παράγραφος τυχάνει εφαρμογής μόνο στο βαθμό που το Κράτος πηγής εφαρμόζει τους όρους της Σύμβασης που προβλέπουν την εξαίρεση ενός στοιχείου εισοδήματος ή κεφαλαίου ή

εφαρμόζει τις διατάξεις της παραγράφου 2 του Άρθρου 10 ή 11 επί ενός στοιχείου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, η παράγραφος δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση που το Κράτος πηγής θεωρεί ότι μπορεί να φορολογήσει ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης αλλά, στην πραγματικότητα, βάσει των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους πηγής δεν καταβάλλεται κανένας φόρος επί του εν λόγω εισοδήματος ή κεφαλαίου. Σε αυτή την περίπτωση, το Κράτος κατοικίας οφείλει να εξαιρεί το εν λόγω στοιχείο εισοδήματος βάσει των όρων της παραγράφου 1 γιατί η εξαίρεση στο Κράτος πηγής δεν προκύπτει από την εφαρμογή των όρων της Σύμβασης αλλά από την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους πηγής (βλ. παράγραφο 34 ανωτέρω). Ομοίως, στην περίπτωση που τα Κράτη πηγής και κατοικίας διαφωνούν όχι μόνο ως προς το χαρακτηρισμό του εισοδήματος αλλά και επί του ποσού του εν λόγω εισοδήματος, η παράγραφος 4 εφαρμόζεται μόνο για εκείνο το τμήμα του εισοδήματος που το Κράτος πηγής εξαιρεί από τον φόρο μέσω της εφαρμογής της Σύμβασης ή σε σχέση με το οποίο το Κράτος αυτό εφαρμόζει την παράγραφο 2 του Άρθρου 10 ή 11.

56.3 Πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες τυγχάνει εφαρμογής η παράγραφος και των περιπτώσεων όπου ο χαρακτηρισμός ενός στοιχείου εισοδήματος δυνάμει της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους πηγής συνδυάζεται με τους όρους της Σύμβασης ώστε να μην επιτρέπεται στο Κράτος αυτό να φορολογήσει ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου εκεί όπου ο χαρακτηρισμός του εν λόγω στοιχείου δυνάμει της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους κατοικίας δεν θα είχε το ίδιο αποτέλεσμα. Σε αυτή την περίπτωση, η οποία εξετάζεται στις παραγράφους 32.6 και 32.7 ανωτέρω, η παράγραφος 1 δεν υποχρεώνει το Κράτος κατοικίας να χορηγεί εξαίρεση γιατί σύμφωνα με τη Σύμβαση το στοιχείο εισοδήματος δεν μπορεί να φορολογηθεί στο Κράτος πηγής. Δεδομένου ότι η παράγραφος 1 δεν τυγχάνει εφαρμογής, οι διατάξεις της παραγράφου 4 δεν είναι αναγκαίες σε αυτή την περίπτωση για να διασφαλιστεί το δικαίωμα φορολόγησης του Κράτους κατοικίας.

### III. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου 23 Β (μέθοδος πίστωσης)

#### Παράγραφος 1

##### A. Μέθοδοι

57. Στο Άρθρο 23 Β, το οποίο βασίζεται στην αρχή της πίστωσης, εφαρμόζεται η μέθοδος της κανονικής πίστωσης: το Κράτος κατοικίας (Κ) παρέχει, ως έκπτωση από το δικό του φόρο εισοδήματος διαλεκτικό ή κεφαλαίου του κατοίκου του, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος Ε (ή Π) επί του εισοδήματος που ο κάτοικος αποκτά ή του κεφαλαίου του οποίου είναι κύριος σε αυτό το άλλο Κράτος Ε (ή Π), αλλά η έκπτωση περιορίζεται στο αναλογούν ποσοστό του φόρου που επιβάλλει το ίδιο.

58. Η μέθοδος της κανονικής πίστωσης τυγχάνει επίσης εφαρμογής στην περίπτωση ενός Κράτους που εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαίρεσης αλλά οφείλει να χορηγεί πίστωση, δυνάμει της παραγράφου 2 του Άρθρου 23 Α, για τον φόρο που επιβάλλεται βάσει μειωμένων συντελεστών στο άλλο Κράτος επί μερισμάτων και τόκων (βλ. παράγραφο 47 ανωτέρω). Η δυνατότητα μερικής τροποποίησης που μνημονεύεται στις παραγράφους 47 και 48 ανωτέρω (πλήρης πίστωση) υπάρχει, όπως είναι φυσικό, και στην περίπτωση των μερισμάτων και των τόκων που καταβάλλονται σε

κάτοικο ενός Κράτους που εφαρμόζει τη μέθοδο της κανονικής πίστωσης (βλ. επίσης παράγραφο 63 κατωτέρω).

59. Η υποχρέωση που επιβάλλει το Άρθρο 23 Β στο Κράτος Κ να χορηγεί πίστωση για το φόρο που επιβλήθηκε στο άλλο Κράτος Ε (ή Π) επί ενός στοιχείου εισοδήματος ή κεφαλαίου εξαρτάται από το εάν το εν λόγω στοιχείο μπορεί να φορολογηθεί από το Κράτος Ε (ή Π) σύμφωνα με τη Σύμβαση. Στις παραγράφους 32.1 έως 32.7 ανωτέρω εξετάζεται πώς πρέπει να ερμηνεύεται η εν λόγω προϋπόθεση. Τα στοιχεία εισοδήματος ή κεφαλαίου που, σύμφωνα με το Άρθρο 8, την παράγραφο 3 του Αρθρου 13, το εδάφιο α) των παραγράφων 1 και 2 του Αρθρου 19 και την παράγραφο 3 του Αρθρου 22, «φορολογούνται μόνο» στο άλλο Κράτος, απαλλάσσονται ευθύς εξαρχής του φόρου στο Κράτος Κ (βλ. παράγραφο 6 ανωτέρω), και τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Αρθρου 23 Α τυχάνουν εφαρμογής για το εν λόγω εξαιρούμενο εισόδημα και κεφάλαιο. Όσον αφορά την προοδευτικότητα, γίνεται παραπομπή στην παράγραφο 2 του Αρθρου (και στην παράγραφο 79 κατωτέρω).

60. Στο Άρθρο 23 Β ορίζονται οι βασικοί κανόνες της μεθόδου πίστωσης, αλλά δεν παρατίθενται λεπτομερείς κανόνες σχετικά με τον υπολογισμό και τον τρόπο λειτουργίας της φορολογικής πίστωσης. Τούτο συνάδει με τη γενική διάρθρωση της Σύμβασης. Η εμπειρία δείχνει ότι τα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν είναι πολλά. Κάποια από αυτά εξετάζονται στις παραγράφους που ακολουθούν. Στην εσωτερική νομοθεσία πολλών Κρατών έχουν θεσπιστεί ήδη λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την πίστωση αλλοδαπών φόρων. Ως εκ τούτου, αρκετές συμβάσεις περιέχουν παραπομπές στην εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλόμενων Κρατών και προβλέπουν επίσης ότι οι εν λόγω εγχώριοι κανόνες δεν θίγουν την αρχή που ορίζεται στο Άρθρο 23 Β. Σε περίπτωση που η μέθοδος της πίστωσης δεν χρησιμοποιείται στην εσωτερική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, το εν λόγω Κράτος οφείλει να θεσπίσει κανόνες για την εφαρμογή του Αρθρου 23 Β, εάν κρίνεται σκόπιμο κατόπιν διαβούλευσης με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (παράγραφος 3 του Αρθρου 25).

61. Το ποσό αλλοδαπού φόρου για το οποίο πρέπει να παρασχεθεί πίστωση είναι ο φόρος που πραγματικά καταβάλλεται σύμφωνα με τη Σύμβαση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Προβλήματα μπορεί να προκύψουν π.χ. στην περίπτωση που ο φόρος αυτός δεν υπολογίζεται επί του εισοδήματος του έτους για το οποίο επιβάλλεται αλλά επί του εισοδήματος προηγούμενου έτους ή επί του μέσου όρου εισοδήματος δύο ή περισσότερων προηγούμενων ετών. Άλλα προβλήματα μπορεί να προκύψουν λόγω των διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος ή λόγω μεταβολών των τιμών συναλλάγματος (υποτίμηση ή ανατίμηση). Ωστόσο, προβλήματα αυτού του είδους δύσκολα μπορούν να επιλυθούν μέσω της συμπερίληψης ενός ρητού όρου στη Σύμβαση.

62. Σύμφωνα με τις διατάξεις της δεύτερης πρότασης της παραγράφου 1 του Αρθρου 23 Β, η έκπτωση που το Κράτος κατοικίας (Κ) οφείλει να παραχωρεί περιορίζεται στο τμήμα του φόρου εισοδήματος το οποίο αναλογεί στο εισόδημα που αποκτάται στο Κράτος Π ή Ε (η επονομαζόμενη «μέγιστη έκπτωση»). Η εν λόγω μέγιστη έκπτωση μπορεί να υπολογιστεί είτε μέσω του επιμερισμού του συνολικού φόρου επί του συνολικού εισοδήματος σύμφωνα με τον λόγο μεταξύ του εισοδήματος για το οποίο πρόκειται να χορηγηθεί πίστωση προς το συνολικό εισόδημα είτε μέσω της εφαρμογής του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για το συνολικό εισόδημα στο εισόδημα για το οποίο πρόκειται να χορηγηθεί πίστωση. Στην πραγματικότητα, στις περιπτώσεις όπου ο φόρος στο Κράτος Ε (ή Π) ισούται ή υπερβαίνει τον φόρο που θα επέβαλε το Κράτος Κ στο ίδιο εισόδημα, η μέθοδος της πίστωσης μπορεί να έχει τα ίδια αποτελέσματα με τη μέθοδο εξαίρεσης υπό το σύστημα της προοδευτικότητας. Επίσης, κατά τη χρήση της μεθόδου της πίστωσης μπορεί να προκύψουν σε σχέση με το ποσό του εισοδήματος, τον φορολογικό συντελεστή κλπ. προβλήματα

παρόμοια με εκείνα που αναφέρονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 23 Α (βλ. ιδίως παραγράφους 39 έως 41 και 44 ανωτέρω). Για τους ίδιους λόγους που μνημονεύονται στις παραγράφους 42 και 43 ανωτέρω, κρίνεται προτιμότερο και στην περίπτωση της μεθόδου πίστωσης να μην προταθεί μια ρητή και ενιαία λύση στο πλαίσιο της Σύμβασης αλλά κάθε Κράτος να αφεθεί ελεύθερο να εφαρμόσει τη δική του νομοθεσία και τεχνική. Τούτο ισχύει επίσης και στην περίπτωση ορισμένων άλλων προβλημάτων που εξετάζονται κατωτέρω.

63. Η μέγιστη έκπτωση συνήθως υπολογίζεται ως ο φόρος επί του καθαρού εισοδήματος, δηλαδή επί του εισοδήματος από το Κράτος Ε (ή Π) μείον τις επιτρεπόμενες εκπτώσεις (συγκεκριμένες ή αναλογικές) που συνδέονται με το εν λόγω εισόδημα (βλ. παράγραφο 40 ανωτέρω). Για το λόγο αυτό, η μέγιστη έκπτωση σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να είναι χαμηλότερη από τον φόρο που στην πραγματικότητα καταβάλλεται στο Κράτος Ε (ή Π). Τούτο μπορεί να ισχύει, για παράδειγμα, ιδίως στην περίπτωση που ένας κάτοικος του Κράτους Κ ο οποίος εισπράττει τόκους στο Κράτος Π δανείζεται κεφάλαια από τρίτο για την χρηματοδότηση του τοκοφόρου δανείου. Καθώς ο οφειλόμενος τόκος επί του εν λόγω δανεικού κεφαλαίου μπορεί να συμψηφιστεί με τον τόκο που εισπράττεται στο Κράτος Π, το ποσό του καθαρού εισοδήματος που υπόκειται σε φόρο στο Κράτος Κ μπορεί να είναι πολύ μικρό ή ακόμη και μηδενικό. Το πρόβλημα αυτό μπορεί να επιλυθεί μέσω της χρήσης της μεθόδου της πλήρους πίστωσης στο Κράτος Κ, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 48 ανωτέρω. Άλλη λύση είναι να εξαιρεθεί του φόρου το εν λόγω εισόδημα στο Κράτος Π, όπως προτείνεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια στην περίπτωση των τόκων επί των πωλήσεων με πίστωση και επί των δανείων που χορηγούνται από τράπεζες (βλ. παράγραφο 15 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 11).

64. Αν κάτοικος του Κράτους Κ αποκτά εισοδήματα διαφόρων ειδών στο Κράτος Π, και το Κράτος αυτό (Π) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του επιβάλλει φόρο μόνο σε ένα από τα στοιχεία αυτά, η μέγιστη έκπτωση που οφείλει να παραχωρεί το Κράτος Κ είναι συνήθως το τμήμα του φόρου του που αναλογεί μόνο στο εν λόγω στοιχείο εισοδήματος που φορολογείται στο Κράτος Π. Ωστόσο, κι άλλες λύσεις είναι δυνατές, ιδίως εν όψει του ακόλουθου ευρύτερου προβλήματος: στην περίπτωση π.χ. που πρέπει να χορηγηθεί φορολογική πίστωση για περισσότερα του ενός στοιχεία εισοδήματος επί των οποίων επιβάλλεται φόρος βάσει διαφορετικών συντελεστών στο Κράτος Π, ή για εισόδημα από περισσότερα του ενός Κράτη, είτε έχουν συνάψει συμβάσεις είτε όχι, εγείρεται το ερώτημα εάν η μέγιστη έκπτωση ή πίστωση πρέπει να υπολογιστεί χωριστά για κάθε στοιχείο εισοδήματος ή χωριστά για κάθε χώρα, ή για το σύνολο του αλλοδαπού εισοδήματος που πληροί τις προϋποθέσεις για πίστωση βάσει εσωτερικών νομοθεσιών και βάσει συμβάσεων. Στο πλαίσιο ενός συστήματος «συνολικής πίστωσης» όλο το αλλοδαπό εισόδημα αθροίζεται και το σύνολο των αλλοδαπών φόρων πιστώνεται έναντι του εγχώριου φόρου που αναλογεί στο συνολικό αλλοδαπό εισόδημα.

65. Σε περίπτωση ζημιών μπορεί να προκύψουν κι άλλα προβλήματα. Ένας κάτοικος του Κράτους Κ, ο οποίος αποκτά εισόδημα από το Κράτος Ε (ή Π), μπορεί να πραγματοποιεί ζημία στο Κράτος Κ ή στο Κράτος Ε (ή Π) ή σε τρίτο κράτος. Γενικά, για τους σκοπούς της φορολογικής πίστωσης, η ζημία που πραγματοποιείται σε ένα Κράτος συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα που αποκτώνται στο ίδιο Κράτος. Το κατά πόσο μια ζημία που πραγματοποιείται εκτός του Κράτους Κ (π.χ. σε μια μόνιμη εγκατάσταση) μπορεί να εκπέσει από άλλα εισοδήματα, είτε αυτά αποκτώνται στο Κράτος Κ είτε όχι, εξαρτάται από την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους Κ. Στο σημείο αυτό μπορούν να προκύψουν προβλήματα παρόμοια με εκείνα που μνημονεύονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Άρθρου 23 Α (παράγραφος 44 ανωτέρω). Όταν το συνολικό εισόδημα αποκτάται στο εξωτερικό και στο Κράτος Κ δεν προκύπτει εισόδημα αλλά ζημία που δεν υπερβαίνει το αλλοδαπό εισόδημα, τότε ο συνολικός φόρος που χρεώνεται στο Κράτος Κ αναλογεί στο εισόδημα από το Κράτος Π και

η μέγιστη έκπτωση που οφείλει να παραχωρήσει το Κράτος Κ ισούται κατά συνέπεια με τον φόρο που χρεώνεται στο Κράτος Κ. Η λύση αυτή δεν είναι η μόνη δυνατή.

66. Τα προαναφερθέντα προβλήματα εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις εγχώριες νομοθεσίες και πρακτικές και, ως εκ τούτου, η εξεύρεση λύσης πρέπει να εναπόκειται στο κάθε Κράτος. Στα πλαίσια αυτά είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι κάποια Κράτη εφαρμόζουν τη μέθοδο της πίστωσης με πολύ ευρύ τρόπο. Επίσης κάποια Κράτη εξετάζουν το ενδεχόμενο να δώσουν ή έχουν δώσει ήδη τη δυνατότητα μεταφοράς των ανεκμετάλλετων φορολογικών πιστώσεων σε επόμενες χρήσεις. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι, φυσικά, ελεύθερα να τροποποιήσουν το Άρθρο στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων ώστε να επιλαμβάνεται οποιουδήποτε εκ των προαναφερθέντων προβλημάτων.

67. Σε καταστάσεις της επιλεγόμενης «υποκεφαλαιοδότησης» (“thin capitalization”) το Υπόδειγμα της Σύμβασης επιτρέπει στο Κράτος της δανειολήπτριας εταιρείας, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να μεταχειρίζεται τις καταβολές τόκων ως διανομές μερισμάτων σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του. Η βασική προϋπόθεση είναι ο δανειστής να μοιράζεται ουσιαστικά τους κινδύνους που αναλαμβάνει η δανειολήπτρια εταιρεία. Αυτό έχει δύο συνέπειες:

- τη φορολόγηση στην πηγή των «τόκων» αυτών με τον συντελεστή των μερισμάτων (παράγραφος 2 του Άρθρου 10)·
- τη συμπερίληψη των εν λόγω «τόκων» στα φορολογητέα κέρδη της δανειστρίας εταιρείας.

68. Εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις, το Κράτος κατοικίας του δανειστή υποχρεούται να παρέχει ελάφρυνση για την αντιμετώπιση κάθε νομικής ή οικονομικής διπλής φορολογίας των τόκων ως αν η καταβολή να ήταν στην πραγματικότητα μέρισμα. Στη συνέχεια οφείλει να παρέχει πίστωση για τον φόρο που παρακρατήθηκε στην πράξη επί των τόκων αυτών στο Κράτος κατοικίας του δανειολήπτη βάσει του συντελεστή που ισχύει για τα μερίσματα και, επιπλέον, εάν δανειστής είναι η μητρική εταιρεία της δανειολήπτριας εταιρείας, να παρέχει για τους «τόκους» αυτούς κάθε πρόσθετη ελάφρυνση που προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος μητρικής/θυγατρικής που ισχύει στο εν λόγω Κράτος. Η υποχρέωση αυτή μπορεί να απορρέει:

α) από την ίδια τη διατύπωση του Άρθρου 23 της Σύμβασης, όταν παρέχει απαλλαγή σε σχέση με εισόδημα που εμπίπτει στο ορισμό των μερισμάτων που παρατίθεται στο Άρθρο 10 ή σε σχέση με στοιχεία εισοδήματος για τα οποία προβλέπει το Άρθρο 10·

β) από το ευρύτερο πλαίσιο της Σύμβασης δηλαδή από τον συνδυασμό των Αρθρων 9, 10, 11, και 23, εφόσον παραστεί ανάγκη, μέσω της διαδικασίας της αμοιβαίας συμφωνίας:

- αν το Κράτος κατοικίας της δανειολήπτριας εταιρείας χειρίζεται τους τόκους ως μερίσματα βάσει κανόνων που συνάδουν με την παράγραφο 1 του Άρθρου 9 ή την παράγραφο 6 του Άρθρου 11 και αν το Κράτος κατοικίας του δανειστή συμφωνεί ότι ορθώς έγινε αυτή η μεταχείριση και είναι διατεθειμένο να εφαρμόσει αντίστοιχη διόρθωση·
- όταν το Κράτος κατοικίας του δανειστή εφαρμόζει παρόμοιους κανόνες υποκεφαλαιοδότησης και σε αντίστοιχη περίπτωση, δηλαδή εάν η καταβολή γινόταν από εταιρεία που εδρεύει στο έδαφός του σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, θα χειριζόταν την καταβολή ως μέρισμα·
- σε κάθε άλλη περίπτωση όπου το Κράτος κατοικίας του δανειστή αναγνωρίζει ότι ορθώς το Κράτος κατοικίας του δανειολήπτη χειρίστηκε τους τόκους ως μέρισμα.

69. Όσον αφορά τα μερίσματα από ουσιώδη ποσοστά συμμετοχής μιας εταιρείας, σχετική αναφορά γίνεται στις παραγράφους 49 έως 54 ανωτέρω.



69.1 Προβλήματα μπορούν να προκύψουν αν τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιφυλάσσουν διαφορετική μεταχείριση σε μορφώματα όπως οι προσωπικές εταιρείες. Ας υποθεθεί, για παράδειγμα, ότι το Κράτος πηγής μεταχειρίζεται μια προσωπική εταιρεία ως εταιρεία και το Κράτος κατοικίας ενός εταιρίου τη μεταχειρίζεται ως φορολογικά διαφανή. Το Κράτος πηγής μπορεί, με την επιφύλαξη των ισχυουσών διατάξεων της Σύμβασης, να φορολογεί την προσωπική εταιρεία επί του εισοδήματός της όταν προκύπτει το εισόδημα αυτό και, με την επιφύλαξη των περιορισμών της παραγράφου 2 του Άρθρου 10, μπορεί επίσης να φορολογεί τη διανομή των κερδών από την προσωπική εταιρεία στους μη κατοίκους εταιίους της. Το Κράτος κατοικίας, ωστόσο, φορολογεί τον εταιίρο μόνο βάσει του μεριδίου του επί του εισοδήματος της προσωπικής εταιρείας τη στιγμή που το εν λόγω εισόδημα προκύπτει για την προσωπική εταιρεία.

69.2 Το πρώτο ερώτημα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι εάν το Κράτος κατοικίας, το οποίο φορολογεί τον εταιίρο επί του μεριδίου του στο εισόδημα της προσωπικής εταιρείας, υποχρεούται, δυνάμει της Σύμβασης, να χορηγεί φορολογική πίστωση για το φόρο που επιβάλλεται στο Κράτος πηγής επί της προσωπικής εταιρείας, την οποία το Κράτος πηγής μεταχειρίζεται ως ξεχωριστό φορολογητέο μόρφωμα. Η απάντηση στο ερώτημα πρέπει να είναι καταφατική. Στο βαθμό που το Κράτος κατοικίας θεωρεί, για το σκοπό της φορολόγησής του εταιίρου, ότι το εισόδημα της προσωπικής εταιρείας «περνά» σε αυτόν οφείλει, για το σκοπό της αποφυγής της διπλής φορολογίας που θα προέκυπτε από το γεγονός ότι επιβάλει φορολογία στον εταιίρο, να υιοθετήσει αντίστοιχη προσέγγιση, θεωρώντας ότι ο φόρος που καταβάλει η εταιρεία «περνά» στον εταιίρο. Με άλλα λόγια, εάν το εταιρικό καθεστώς που αναγνωρίζει στην προσωπική εταιρεία το Κράτος πηγής αγνοηθεί από το Κράτος κατοικίας για το σκοπό της φορολόγησής του εταιίρου επί του μεριδίου του εισοδήματος που του αναλογεί, πρέπει αντιστοίχως να αγνοηθεί για το σκοπό της πίστωσης αλλοδαπού φόρου.

69.3 Ένα δεύτερο ερώτημα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι κατά πόσο οφείλει το Κράτος κατοικίας να παρέχει πίστωση για τον φόρο που επιβάλλεται από το Κράτος πηγής επί της διανομής, η οποία δεν φορολογείται στο Κράτος κατοικίας. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό περικλείεται στο τελευταίο αυτό στοιχείο. Δεδομένου ότι η διανομή δεν φορολογείται στο Κράτος κατοικίας, ουσιαστικά στο Κράτος κατοικίας δεν υπάρχει φόρος έναντι του οποίου να πιστωθεί ο φόρος που επιβάλλεται από το Κράτος πηγής επί της διανομής. Πρέπει να γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ της πραγματοποίησης κερδών και της διανομής των κερδών αυτών και δεν πρέπει να αναμένεται από το Κράτος κατοικίας να πιστώνει τον φόρο που επιβάλλεται από το Κράτος πηγής επί της διανομής των κερδών έναντι του δικού του φόρου που επιβάλλεται επί της πραγματοποίησης των κερδών (βλ. πρώτη πρόταση της παραγράφου 64 ανωτέρω).

## **B. Παρατηρήσεις αναφορικά με τον φόρο κεφαλαίου**

70. Σύμφωνα με τη διατύπωση της παραγράφου 1, πρέπει να παραχωρείται έκπτωση για φόρο εισοδήματος μόνο έναντι φόρου εισοδήματος και για φόρο κεφαλαίου μόνο έναντι φόρου κεφαλαίου. Κατά συνέπεια, πίστωση για ή έναντι φόρου κεφαλαίου παρέχεται μόνο εάν επιβάλλεται φόρος κεφαλαίου και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη.

71. Στο πλαίσιο διμερών διαπραγματεύσεων, δύο Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να συμφωνήσουν ότι ένας φόρος που καλείται μεν φόρος κεφαλαίου έχει εκ φύσεως στενή συγγένεια με φόρο εισοδήματος και μπορεί, ως εκ τούτου, να επιλέξουν να παραχωρούν πίστωση για το φόρο αυτό έναντι φόρου εισοδήματος και αντίστροφα. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου, επειδή ένα Κράτος δεν επιβάλλει φόρο κεφαλαίου ή επειδή και τα δύο Κράτη επιβάλλουν φόρους κεφαλαίου μόνο επί των εγχώριων περιουσιακών στοιχείων, δεν προκύπτει διπλή φορολογία κεφαλαίου. Σε αυτές

τις περιπτώσεις, όπως είναι φυσικό, η αναφορά στη φορολογία κεφαλαίου μπορεί να απαλειφθεί. Επίσης, κάποια Κράτη μπορεί να επιλέξουν, ανεξάρτητα από τη φύση των φόρων όπως αυτή καθορίζεται στη σύμβαση, να παρέχουν πίστωση για το συνολικό ποσό του φόρου στο Κράτος πηγής ή τοποθεσίας έναντι του συνολικού ποσού του φόρου στο Κράτος κατοικίας. Εάν, ωστόσο, μια σύμβαση περιλαμβάνει και αυθεντικούς φόρους κεφαλαίου και φόρους κεφαλαίου που εκ φύσεως αποτελούν φόρους εισοδήματος, τα Κράτη μπορεί να επιλέξουν να παρέχουν πίστωση έναντι φόρου εισοδήματος μόνο για τη δεύτερη κατηγορία φόρων κεφαλαίου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα Κράτη είναι ελεύθερα να τροποποιήσουν το προτεινόμενο Άρθρο ώστε να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.

### Γ. Πίστωση πλασματικού φόρου (Tax sparing)

72. Ορισμένα Κράτη παρέχουν διάφορα είδη φορολογικών κινήτρων σε αλλοδαπούς επενδυτές με σκοπό την προσέλκυση αλλοδαπών επενδύσεων. Αν το Κράτος κατοικίας ενός αλλοδαπού επενδυτή εφαρμόζει τη μέθοδο της πίστωσης, το όφελος του κινήτρου που παρέχει το Κράτος πηγής περιορίζεται, στο μέτρο που το Κράτος κατοικίας, όταν φορολογεί το εισόδημα που επωφελείται του κινήτρου, παραχωρεί έκπτωση μόνο για τον φόρο που καταβάλλεται πραγματικά στο Κράτος πηγής. Ομοίως, εάν το Κράτος κατοικίας εφαρμόζει τη μέθοδο της εξαιρέσεως αλλά εξαρτά την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου από την επιβολή μια κάποιας φορολογίας στο Κράτος πηγής, η χορήγηση φορολογικής ελάφρυνσης από το Κράτος πηγής μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να μην καθίσταται εφαρμοστέα για τον επενδυτή η μέθοδος της εξαιρέσεως στο Κράτος κατοικίας του.

73. Για να μην δημιουργούνται τέτοιες καταστάσεις στο Κράτος Κατοικίας, μερικά Κράτη που εφαρμόζουν προγράμματα φορολογικών κινήτρων συμπεριλαμβάνουν στις συμβάσεις τους διατάξεις που συνήθως αναφέρονται ως διατάξεις περί «πίστωσης πλασματικού φόρου» («tax sparing»). Σκοπός των όρων αυτών είναι να επιτρέπουν σε μη κάτοικους να εξασφαλίζουν πίστωση αλλοδαπού φόρου για τους φόρους που «εξοικονομούν» στο πλαίσιο του προγράμματος φορολογικών κινήτρων του Κράτους πηγής ή να διασφαλίζουν ότι οι φόροι αυτοί λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή ορισμένων προϋποθέσεων που μπορεί να συνοδεύουν τα συστήματα εξαιρέσεως.

74. Οι διατάξεις περί πίστωσης πλασματικού φόρου συνιστούν παρέκκλιση από τις διατάξεις των Άρθρων 23 Α και 23 Β. Οι διατάξεις αυτές μπορεί να λάβουν διάφορες μορφές, όπως για παράδειγμα:

α) το Κράτος κατοικίας παραχωρεί ως έκπτωση το ποσό του φόρου που θα μπορούσε να επιβάλει το Κράτος πηγής σύμφωνα με τη γενική νομοθεσία του ή το ποσό του φόρου όπως αυτό περιορίζεται από τη Σύμβαση (π.χ. βάσει των ορίων που τίθενται στα Άρθρα 10 και 11 για τους συντελεστές που προβλέπονται για τα μερίσματα και τους τόκους) ακόμη κι αν το Κράτος πηγής αποποιείται μέρος ή του συνόλου του φόρου αυτού στο πλαίσιο ειδικών διατάξεων για την πρόωθηση της οικονομικής του ανάπτυξης·

β) ως αντιστάθμισμα για τη μείωση φόρου που παρέχει το Κράτος πηγής, το Κράτος κατοικίας συμφωνεί να παραχωρήσει έναντι του δικού του φόρου έκπτωση ποσού (εν μέρει πλασματικού) που καθορίζεται βάσει υψηλότερου συντελεστή·

γ) το Κράτος κατοικίας εξαιρεί το εισόδημα το οποίο επωφελείται από φορολογικά κίνητρα στο Κράτος πηγής.

75. Σε έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων με τίτλο «Tax Sparing: a Reconsideration» (Πίστωση πλασματικού φόρου: μια νέα θεώρηση) του 1998,<sup>1</sup> αναλύονται τα ζητήματα φορολογικής πολιτικής που θεμελιώνουν τις διατάξεις περί πίστωσης πλασματικού φόρου, καθώς και τη σύνταξη αυτών. Στην έκθεση εγείρεται σειρά προβληματισμών που θέτουν εν αμφιβόλω τη γενικότερη χρησιμότητα του μέτρου της παροχής ελάφρυνσης μέσω της πίστωσης πλασματικού φόρου. Οι προβληματισμοί αυτοί αφορούν ειδικότερα:

- τις δυνατότητες κατάχρησης που συνεπάγεται η παροχή πίστωσης πλασματικού φόρου·
- την αποτελεσματικότητα της παροχής πίστωσης πλασματικού φόρου ως μέσου ενίσχυσης για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξη της χώρας πηγής· και
- γενικότερους προβληματισμούς σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η παροχή πίστωσης πλασματικού φόρου μπορεί να ενθαρρύνει τα Κράτη να χρησιμοποιούν φορολογικά κίνητρα.

76. Η εμπειρία δείχνει ότι η παροχή πίστωσης πλασματικού φόρου προσφέρεται ιδιαίτερα για κατάχρηση από τους φορολογούμενους, κάτι που συνεπάγεται ιδιαίτερα υψηλό κόστος λόγω απώλειας εισοδήματος τόσο για το Κράτος κατοικίας όσο και για το Κράτος πηγής. Αυτού του είδους οι καταχρήσεις δεν εντοπίζονται εύκολα. Επίσης, ακόμη κι όταν εντοπίζονται, το Κράτος κατοικίας δύσκολα μπορεί να αντιδράσει γρήγορα. Η διαδικασία κατάργησης ή τροποποίησης των ισχυουσών διατάξεων περί πίστωσης πλασματικού φόρου για την αποτροπή τέτοιου είδους καταχρήσεων είναι συχνά αργή και κοπιώδης.

77. Επίσης, η παροχή πίστωσης πλασματικού φόρου δεν αποτελεί πάντα αποτελεσματικό μέσο προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης. Μείωση ή εξάλειψη του οφέλους του φορολογικού κινήτρου από το Κράτος κατοικίας συντελείται, στις περισσότερες περιπτώσεις, μόνο στο μέτρο που τα κέρδη επαναπατριζονται. Μέσω της προώθησης του επαναπατρισμού των κερδών, η παροχή πίστωσης πλασματικού φόρου μπορεί επομένως να αποτελέσει για τους αλλοδαπούς επενδυτές εγγενές κίνητρο για την πραγματοποίηση βραχυπρόθεσμων επενδύσεων και αντικίνητρο για τη μακροπρόθεσμη δραστηριοποίησή τους στο Κράτος πηγής. Επίσης, συνήθως ο σχεδιασμός των συστημάτων πίστωσης αλλοδαπών φόρων είναι τέτοιος που επιτρέπει σε έναν αλλοδαπό επενδυτή, όταν υπολογίζει τη πίστωση αλλοδαπού φόρου του, να συμψηφίζει σε ένα βαθμό τη μείωση των φόρων που προκύπτει από ένα συγκεκριμένο φορολογικό κίνητρο με τους υψηλότερους φόρους που καταβάλει σε αυτή ή άλλη χώρα ώστε, εν τέλει, το Κράτος κατοικίας να μην επιβάλλει πρόσθετους φόρους συνεπεία του φορολογικού κινήτρου.

78. Τέλος, η επιταχυνόμενη ενοποίηση των εθνικών οικονομιών αυξάνει τη γεωγραφική κινητικότητα πολλών τμημάτων των εθνικών φορολογικών βάσεων. Οι εξελίξεις αυτές ώθησαν πολλά Κράτη να θεσπίσουν φορολογικά καθεστώτα με πρωταρχικό μέλημα τη διάβρωση των φορολογικών βάσεων άλλων χωρών. Αυτού του είδους τα φορολογικά κίνητρα είναι ειδικά προσαρμοσμένα στη στόχευση χρηματοοικονομικών και άλλων υπηρεσιών που χαρακτηρίζονται από υψηλή κινητικότητα και επιδεικνύουν ιδιαίτερη ευαισθησία στη διαφορική φορολογία. Οι δυνητικά επιζήμιες επιπτώσεις των εν λόγω καθεστώτων εντείνονται από τη συμπερίληψη μη επαρκώς μελετημένων διατάξεων περί πίστωσης πλασματικού φόρου στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ένα Κράτος θεσπίζει ένα φορολογικό καθεστώς μετά από τη σύναψη μιας σύμβασης και προσαρμόζει το καθεστώς αυτό ώστε να καλύπτεται από το πεδίο εφαρμογής του υπάρχοντος όρου περί πίστωσης πλασματικού φόρου .

1. Περιλαμβάνεται στον Τόμο II της άδειας έκδοσης του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, στη σελ. R(14)-1.

78.1 Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα Κράτη Μέλη δεν πρέπει κατ' ανάγκη να αποσχουν από τη θέσπιση διατάξεων περί πίστωσης πλασματικού φόρου. Η Επιτροπή εξέφρασε την άποψη ωστόσο ότι η παροχή πίστωσης πλασματικού φόρου πρέπει να εξετάζεται μόνο στην περίπτωση Κρατών οι οικονομίες των οποίων βρίσκονται σε σημαντικό χαμηλότερο επίπεδο από εκείνο των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ. Τα Κράτη Μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν αντικειμενικά οικονομικά κριτήρια για τον καθορισμό των Κρατών που πληρούν τις προϋποθέσεις για διατάξεις περί πίστωσης πλασματικού φόρου. Στην περίπτωση που τα Κράτη συμφωνούν να συμπεριλάβουν στις συμβάσεις τους διατάξεις περί πίστωσης πλασματικού φόρου, παροτρύνονται επομένως να τηρούν τις κατευθύνσεις που παρατίθενται στην ενότητα VI της έκθεσης για την πίστωση πλασματικού φόρου. Η χρήση αυτών των «βέλτιστων πρακτικών» ελαχιστοποιεί την πιθανότητα κατάχρησης των εν λόγω διατάξεων διασφαλίζοντας ότι θα εφαρμόζονται αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση πραγματικών επενδύσεων που αποβλέπουν στην ανάπτυξη των εγχώριων υποδομών του Κράτους πηγής. Ένας όρος που θα διέπει τις πραγματικές επενδύσεις και δεν θα επιδέχεται διασταλτικές ερμηνείες είναι ένα ακόμη μέσο που μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά στον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό για την προσέλκυση δραστηριοτήτων που χαρακτηρίζονται από γεωγραφική κινητικότητα.

## Παράγραφος 2

79. Η παράγραφος αυτή προστέθηκε ώστε να μπορεί το Κράτος κατοικίας να διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη το ποσό του απαλλασσόμενου εισοδήματος ή κεφαλαίου στο Κράτος αυτό όταν καθορίζει τον φόρο που πρόκειται να επιβάλλει στο υπόλοιπο εισόδημα ή κεφάλαιο. Το δικαίωμα που διατηρείται με τον τρόπο αυτό εκτείνεται και στο εισόδημα ή το κεφάλαιο που «φορολογείται μόνο» στο άλλο Κράτος. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η αρχή της προσοδοτικότητας, όχι μόνο σε σχέση με το εισόδημα ή το κεφάλαιο που «μπορεί να φορολογηθεί» στο άλλο Κράτος, αλλά επίσης για το εισόδημα ή το κεφάλαιο που «φορολογείται μόνο» στο άλλο Κράτος. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί της παραγράφου 3 του Άρθρου 23 Α που αφορούν το Κράτος πηγής τυγχάνουν εφαρμογής και για την παράγραφο 2 του Άρθρου 23 Β.

## Παρατηρήσεις επί του Άρθρου

80. Οι Κάτω Χώρες τάσσονται κατ' αρχήν υπέρ της επίλυσης καταστάσεων διπλής φορολογίας και διπλής μη φορολόγησης που οφείλονται σε συγκρούσεις στο χαρακτηρισμό μεταξύ Συμβαλλόμενων Κρατών, δεδομένου ότι οι Κάτω Χώρες θεωρούν ότι οι καταστάσεις αυτές δεν είναι κάτι που επιθυμούν τα Συμβαλλόμενα Κράτη και επιπλέον αντιβαίνουν με το αντικείμενο και το σκοπό μιας φορολογικής σύμβασης. Ωστόσο, οι Κάτω Χώρες δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 32.4 και 32.6 στη φράση «σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης» που παρατίθεται στα Άρθρα 23 Α και 23 Β της Σύμβασης, δηλαδή ότι σε περιπτώσεις συγκρούσεων στο χαρακτηρισμό που οφείλονται σε διαφορές στις εσωτερικές νομοθεσίες του Κράτους πηγής και του Κράτους κατοικίας, κατά γενική αρχή υπερισχύει ο χαρακτηρισμός του Κράτους πηγής για τους σκοπούς της εφαρμογής του Άρθρου 23 Α ή 23 Β από το Κράτος κατοικίας. Οι Κάτω Χώρες επιθυμούν να διατηρήσουν το δικαίωμα να επιλύουν τις συγκρούσεις στο χαρακτηρισμό με βάση τις ιδιαίτερες περιστάσεις της εκάστοτε περίπτωσης και της σχέσης με το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Ως εκ τούτου, οι Κάτω Χώρες θα συμμορφωθούν με την εν λόγω ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 32.4 και 32.6 μόνο, και στο μέτρο που, η εν λόγω ερμηνεία επιβεβαιώνεται ρητά στο πλαίσιο συγκεκριμένης φορολογικής σύμβασης, ως αποτέλεσμα αμοι-

βαίας συμφωνίας μεταξύ αρμόδιων αρχών, όπως προβλέπεται στο Άρθρο 25, ή ως αποτέλεσμα μονομερούς πολιτικής.

81. Η Ελβετία επιφυλάσσει του δικαιώματός της να μην εφαρμόσει του κανόνες που ορίζονται στην παράγραφο 32 σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σύγκρουση στο χαρακτηρισμό λόγω της τροποποίησης της εσωτερικής νομοθεσίας του Κράτους πηγής μετά από τη σύναψη μιας Σύμβασης.

82. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΚΡΙΣΕΩΝ

#### Γενικές παρατηρήσεις

1. Το παρόν Άρθρο καλύπτει την εξάλειψη των φορολογικών διακρίσεων υπό συγκεκριμένες συνθήκες. Όλα τα φορολογικά συστήματα εμπεριέχουν θεμιτές διακρίσεις που απορρέουν, για παράδειγμα, από διαφορές ως προς τη φορολογική υποχρέωση ή την ικανότητα καταβολής φόρων. Οι διατάξεις του Άρθρου κατά των διακρίσεων αποσκοπούν σε μια χρυσή τομή μεταξύ της ανάγκης αποφυγής αδικαιολόγητων διακρίσεων και της ανάγκης να ληφθούν υπόψη αυτές οι θεμιτές διακρίσεις. Για αυτόν τον λόγο, το Άρθρο δεν πρέπει να επεκταθεί υπέρ το δέον ώστε να καλύψει και τις λεγόμενες «έμμεσες» διακρίσεις. Για παράδειγμα, ενώ η παράγραφος 1, η οποία καλύπτει τις διακρίσεις λόγω υπηκοότητας, αποτρέπει τη διαφορετική μεταχείριση που στην πραγματικότητα συνιστά συγκεκριμένη μορφή διάκρισης λόγω υπηκοότητας, π.χ. τη διαφορετική μεταχείριση φυσικών προσώπων ανάλογα με το αν κατέχουν ή δικαιούνται διαβατήριο το οποίο εκδίδεται από το συγκεκριμένο Κράτος, δεν μπορεί να προβληθεί το επιχείρημα ότι οι μη κάτοικοι ενός δεδομένου Κράτους είναι κατά κύριο λόγο φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν είναι υπήκοοι του συγκεκριμένου Κράτους προκειμένου να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι μια διαφορετική μεταχείριση λόγω κατοικίας συνιστά έμμεσα διάκριση λόγω υπηκοότητας για τους σκοπούς της εν λόγω παραγράφου.

2. Ομοίως, οι διατάξεις του Άρθρου δεν μπορούν να ερμηνευτούν κατά τρόπο που να επιβάλλει μεταχείριση του μάλλον ευνοούμενου Κράτους. Στις περιπτώσεις που ένα Κράτος έχει συνάψει μια διμερή ή πολυμερή συμφωνία η οποία εξασφαλίζει φορολογικά προνόμια σε υπηκόους ή κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή των άλλων Συμβαλλόμενων Κρατών, οι υπήκοοι ή οι κάτοικοι τυχόν τρίτου κράτους που δεν είναι Συμβαλλόμενο Κράτος της σύμβασης δεν μπορούν να αξιώσουν αυτά τα προνόμια λόγω ανάλογου όρου περί απαγόρευσης των διακρίσεων στη Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ του εν λόγω τρίτου κράτους και του αρχικά αναφερόμενου Κράτους. Δεδομένου ότι οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας βασίζονται στην αρχή της αμοιβαιότητας, η φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δυνάμει διμερούς ή πολυμερούς σύμβασης σε κάτοικο ή υπήκοο ενός άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους της εν λόγω σύμβασης λόγω της ειδικής οικονομικής σχέσης μεταξύ αυτών των Συμβαλλόμενων Κρατών δεν μπορεί να επεκταθεί σε κάτοικο ή υπήκοο ενός τρίτου κράτους δυνάμει του όρου περί απαγόρευσης των διακρίσεων της Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ του πρώτου και του εν λόγω τρίτου κράτους.

3. Οι διάφορες διατάξεις του Άρθρου 24 προλαμβάνουν τις διαφορές στη φορολογική μεταχείριση που βασίζονται αποκλειστικά σε ορισμένες συγκεκριμένες αιτίες (π.χ. υπηκοότητα, στην περίπτωση της παραγράφου 1). Έτσι, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής αυτές οι παράγραφοι, οι λοιπές συναφείς παράμετροι πρέπει να είναι ίδιες. Οι διάφορες διατάξεις του Άρθρου 24 χρησιμοποιούν διαφορετικές διατυπώσεις για την επίτευξη αυτού του αποτελέσματος (π.χ. «κάτω από τις ίδιες συνθήκες» στις παραγράφους 1 και 2, «με τις ίδιες δραστηριότητες» στην παράγραφο 3,

«παρόμοιες επιχειρήσεις» στην παράγραφο 5). Επίσης, να μην το Άρθρο επιδιώκει την εξάλειψη των διακρίσεων που βασίζονται αποκλειστικά σε ορισμένες αιτίες, αλλά δεν έχει ως σκοπό τη φορολογική μεταχείριση των υπηκόων άλλων Κρατών, των μη κατοίκων, των επιχειρήσεων άλλων Κρατών ή των εγχώριων επιχειρήσεων που ανήκουν ή ελέγχονται από μη κατοίκους με τρόπο ευνοϊκότερο από αυτόν που επιφυλάσσεται στους υπηκόους, τους κατοίκους ή τις εγχώριες επιχειρήσεις που ανήκουν ή ελέγχονται από κατοίκους (βλ. για παράδειγμα παράγραφο 34 κατωτέρω).

4. Τέλος, όπως επεξηγείται στην παράγραφο 79 κατωτέρω, οι διατάξεις του Άρθρου πρέπει να διαβάζονται στο πλαίσιο των άλλων Αρθρων της Σύμβασης ώστε τα μέτρα που επιβάλλονται ή εγκρίνονται ρητά από τις διατάξεις των εν λόγω Αρθρων να μην είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι παραβιάζουν τις διατάξεις του Άρθρου ακόμη και αν ισχύουν, για παράδειγμα, μόνον όσον αφορά πληρωμές σε μη κατοίκους. Ωστόσο, από την άλλη μεριά, το γεγονός ότι ένα συγκεκριμένο μέτρο δεν συνιστά παραβίαση των όρων του Άρθρου δεν σημαίνει ότι επιτρέπεται από τη Σύμβαση διότι το εν λόγω μέτρο είναι δυνατόν να παραβιάζει άλλα Άρθρα της Σύμβασης.

## Παράγραφος 1

5. Η παράγραφος αυτή θεμελιώνει την αρχή ότι οι διακρίσεις λόγω υπηκοότητας κατά την επιβολή φορολογίας απαγορεύονται και ότι, βάσει της αρχής της αμοιβαιότητας, οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν επιτρέπεται να τυχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχείρισης στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε σύγκριση με τους υπηκόους του εν λόγω Κράτους σε όμοιες περιπτώσεις.

6. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, με διάφορες διατυπώσεις και περισσότερο ή λιγότερο ευρύ πεδίο εφαρμογής, εφαρμοζόταν στις διεθνείς φορολογικές σχέσεις πολύ πριν από την εμφάνιση στα τέλη του 19ου αιώνα του κλασικού τύπου Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Έτσι, σε πολυάριθμες συμφωνίες διαφόρων ειδών (προξενικές ή περί εγκατάστασης, συμβάσεις φιλίας ή εμπορίου κλπ.) που συνήφθησαν από τα Κράτη, ιδίως κατά τον 19ο αιώνα, προκειμένου να επεκταθεί και να ενισχυθεί η διπλωματική προστασία των υπηκόων τους όπου και αν κατοικούσαν, υπάρχουν διατάξεις που προβλέπουν ότι κάθε ένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη δεσμεύεται να επιφυλάσσει στους υπηκόους του άλλου Κράτους ισότιμη μεταχείριση σε σχέση με τους δικούς του υπηκόους. Το γεγονός ότι οι εν λόγω διατάξεις συμπεριλήφθηκαν στη συνέχεια στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας δεν έχει επηρεάσει καθόλου τον αρχικό λόγο ύπαρξης και το πεδίο εφαρμογής των όρων. Το κείμενο της παραγράφου 1 προβλέπει ότι η εφαρμογή της εν λόγω παραγράφου δεν περιορίζεται από το Άρθρο 1 αποκλειστικά στους υπηκόους που είναι κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αλλά, αντιθέτως, καλύπτει όλους τους υπηκόους κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους ανεξαρτήτως του αν κατοικούν σε κάποιο από τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Με άλλα λόγια, όλοι οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έχουν δικαίωμα να επικαλεστούν τον εν λόγω όρο έναντι του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αυτό ισχύει επίσης για τους υπηκόους Συμβαλλόμενων Κρατών που δεν κατοικούν ούτε στο ένα ούτε στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αλλά σε τρίτο κράτος.

7. Η διατύπωση «κάτω από τις ίδιες συμβάσεις» αναφέρεται σε φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρείες και ενώσεις) οι οποίοι βρίσκονται, από την άποψη της εφαρμογής των συνήθων φορολογικών νόμων και κανονισμών, κάτω από τις ίδιες ουσιαστικά συμβάσεις τόσο νομικά όσο και πραγματικά. Η έκφραση «ιδίως σε ό,τι αφορά την κατοικία» καθιστά σαφές ότι η κατοικία του φορολογούμενου είναι ένας από τους παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί εάν οι φορολογούμενοι βρίσκονται κάτω από τις

ίδιες συμβάσεις. Η διατύπωση «κάτω από τις ίδιες συμβάσεις» θα αρκούσε για να τεκμηριωθεί ότι ένας φορολογούμενος που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και κάποιος άλλος φορολογούμενος που δεν είναι κάτοικος του εν λόγω Κράτους δεν βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συμβάσεις. Πράγματι, αν και η φράση «ιδίως σε ό,τι αφορά την κατοικία» δεν υπήρχε στο Σχέδιο Σύμβασης του 1963 ούτε στο Υπόδειγμα Σύμβασης του 1977, τα Κράτη μέλη, κατά την εφαρμογή και ερμηνεία της έκφρασης «κάτω από τις ίδιες συμβάσεις», ανέκαθεν αναγνώριζαν ότι η κατοικία του φορολογούμενου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη. Ωστόσο, κατά την αναθεώρηση του Υποδείγματος Σύμβασης, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων αποφάσισε ότι μια ειδική αναφορά στην κατοικία των φορολογούμενων θα αποτελούσε χρήσιμη διευκρίνιση διότι θα διέλυε κάθε πιθανή αμφιβολία ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στη φράση «κάτω από τις ίδιες συμβάσεις».

8. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 1, κατά συνέπεια, το βασικό ερώτημα είναι εάν δύο πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ίδιου Κράτους τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης αποκλειστικά και μόνο λόγω της διαφορετικής τους υπηκοότητας. Κατά συνέπεια, αν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, κατά την χορήγηση φοροαπαλλαγής λόγω οικογενειακών υποχρεώσεων, διαχωρίζει τους υπηκόους του ανάλογα με το αν κατοικούν εντός της επικράτειάς του ή όχι, το εν λόγω Κράτος δεν μπορεί να υποχρεωθεί να επιφυλάξει στους υπηκόους του άλλου Κράτους που δεν κατοικούν στην επικράτειά του την ίδια μεταχείριση με αυτή που επιφυλάσσει στους υπηκόους του που είναι κάτοικοί του αλλά δεσμεύεται να τους επιφυλάξει την ίδια μεταχείριση με τους υπηκόους του που διαμένουν στο άλλο Κράτος. Ομοίως, η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που ο υπήκοος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (Κράτος Κ) ο οποίος είναι επίσης κάτοικος του Κράτους Κ φορολογείται λιγότερο ευνοϊκά στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Π) σε σύγκριση με έναν υπήκοο του Κράτους Π που κατοικεί σε τρίτο κράτος (π.χ. ως αποτέλεσμα της εφαρμογής διατάξεων που αποσκοπούν στην αποτροπή από τη χρήση φορολογικών παραδείσων) καθώς τα δύο πρόσωπα δεν τελούν υπό τις ίδιες συμβάσεις ως προς την κατοικία τους.

9. Η φράση «κάτω από τις ίδιες συμβάσεις» μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να αναφέρεται στη φορολογική κατάσταση ενός προσώπου. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, στις περιπτώσεις στις οποίες μια χώρα επιβάλλει στους υπηκόους της, ή σε ορισμένους από αυτούς, μια συνολικότερη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τους μη υπηκόους (π.χ. όπως ισχύει στο φορολογικό σύστημα των ΗΠΑ). Εάν η εν λόγω μεταχείριση δεν συνιστά παραβίαση της παραγράφου 1, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι τα πρόσωπα που δεν είναι υπήκοοι του συγκεκριμένου Κράτους βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συμβάσεις με τους υπηκόους του ως προς την εφαρμογή των λοιπών διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω Κράτους στις οποίες θα ενέπιπτε η συνολική ή περιορισμένη υποχρέωση καταβολής φόρου ενός φορολογούμενου (π.χ. χορήγηση προσωπικών εκπτώσεων).

10. Παρομοίως, οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν πρέπει να θεωρείται ότι υποχρεώνουν ένα Κράτος που επιφυλάσσει ειδικά φορολογικά προνόμια στους δικούς του δημόσιους οργανισμούς ή υπηρεσίες να επεκτείνει τα εν λόγω προνόμια στα δημόσια πρόσωπα και υπηρεσίες του άλλου Κράτους.

11. Ούτε επίσης πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις υποχρεώνουν ένα Κράτος το οποίο χορηγεί σε μη κερδοσκοπικούς ιδιωτικούς οργανισμούς, οι δραστηριότητες των οποίων αποσκοπούν στο κοινό καλό, ειδικά φορολογικά προνόμια που αποτελούν ιδιαιτερότητα του συγκεκριμένου Κράτους να επεκτείνει τη χορήγηση αυτών των προνομίων σε ανάλογους οργανισμούς οι δραστηριότητες των οποίων δεν ωφελούν το ίδιο.



12. Στην πρώτη από αυτές τις δύο περιπτώσεις, εάν ένα Κράτος απαλλάσσει από τη φορολογία τους δημόσιους φορείς και υπηρεσίες αυτό δικαιολογείται διότι οι εν λόγω φορείς και υπηρεσίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του Κράτους και οι συμβάσεις τους δεν μπορεί επ' ουδενί να μπουν να συγκριθούν με αυτές των δημόσιων φορέων και υπηρεσιών του άλλου Κράτους. Ωστόσο, αυτή η επιφύλαξη δεν προορίζεται να εφαρμοστεί στις κρατικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται με σκοπό το κέρδος. Εάν οι εν λόγω εταιρείες μπορεί να θεωρηθούν ισοδύναμες με ιδιωτικές εταιρείες, οι διατάξεις της παραγράφου 1 θα ισχύουν και στην περίπτωση τους.

13. Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση, αν ένα Κράτος χορηγήσει φορολογικά προνόμια σε ορισμένους ιδιωτικούς μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς αυτό δικαιολογείται σαφώς από την ίδια τη φύση των δραστηριοτήτων των εν λόγω οργανισμών και από το όφελος που το εν λόγω Κράτος και οι υπήκοοί του αποκομίζουν από τις δραστηριότητες αυτές.

14. Επίσης, η παράγραφος 1 έχει επίτηδες αρνητική διατύπωση. Προβλέποντας ότι οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν είναι δυνατόν να υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική διαδικασία η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, η παρούσα παράγραφος έχει την ίδια υποχρεωτική ισχύ όπως εάν υποχρέωνε τα Συμβαλλόμενα Κράτη να επιφυλάξουν την ίδια μεταχείριση στους υπηκόους τους. Καθώς όμως ο πρωταρχικός στόχος αυτού του όρου είναι να απαγορεύσει τις διακρίσεις σε ένα Κράτος κατά των υπηκόων του άλλου, δεν υπάρχει τίποτα που να εμποδίζει το πρώτο Κράτος να χορηγήσει σε πρόσωπα ξένης υπηκοότητας, για ειδικούς λόγους που το ίδιο μπορεί να έχει, ή προκειμένου να εκπληρώσει κάποιον ειδικό όρο μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, π.χ. την υποχρέωση τα κέρδη μόνιμων εγκαταστάσεων να φορολογούνται βάσει ιδιαίτερων λογιστικών κανόνων, ορισμένες παραχωρήσεις ή διευκολύνσεις που δεν παρέχονται στους υπηκόους του. Με την διατύπωση που έχει, η παράγραφος 1 δεν απαγορεύει κάτι τέτοιο.

15. Υπό την επιφύλαξη της ανωτέρω παρατήρησης, οι λέξεις «...δεν υπόκεινται...σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική διαδικασία, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής...» σημαίνουν ότι όταν ένας φόρος επιβάλλεται σε υπηκόους και αλλοδαπούς κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, πρέπει να είναι ταυτόσημος όσον αφορά τόσο τη φορολογική βάση όσο και τη μέθοδο υπολογισμού, ο συντελεστής πρέπει να είναι ίδιος και, τέλος, οι διατυπώσεις που σχετίζονται με τη φορολογία (φορολογική δήλωση, πληρωμή, παραγραφή κλπ.) δεν πρέπει να είναι πιο επαχθείς για τους αλλοδαπούς σε σχέση με τους υπηκόους του Κράτους.

16. Υπό το πρίσμα της νομικής σχέσης που δημιουργείται μεταξύ μιας εταιρείας και του Κράτους υπό το δίκαιο του οποίου ιδρύεται, μια σχέση που από ορισμένες απόψεις συγγενεύει στενά με τη σχέση της υπηκοότητας στην περίπτωση των φυσικών προσώπων, κρίνεται σκόπιμο να μην υπάρξει ειδικός όρος για νομικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις, αλλά όλα τα ανωτέρω να συμπεριληφθούν μαζί με τα φυσικά πρόσωπα στον όρο «υπήκοος» στο εδάφιο ζ) της παραγράφου 1 του Άρθρου 3.

17. Βάσει αυτού του ορισμού, στην περίπτωση ενός νομικού προσώπου, π.χ. μιας εταιρείας, η διατύπωση «υπήκοος Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το νομικό πρόσωπο που αποκτά το νομικό καθεστώς του από τους νόμους που ισχύουν στο συγκεκριμένο Συμβαλλόμενο Κράτος». Μια εταιρεία συνήθως αποκτά το νομικό καθεστώς της από τους νόμους που ισχύουν στο Κράτος όπου συστάθηκε ή εγγράφηκε. Σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο πολλών χωρών, ωστόσο, η σύσταση ή εγγραφή συνιστούν το κριτήριο, ή ένα από τα κριτήρια, για τον καθορισμό της κατοικίας μιας εταιρείας για τους σκοπούς του Άρθρου 4. Εφόσον η παράγραφος 1 του Άρθρου 24 αποτρέπει

τη διαφορετική μεταχείριση λόγω υπηκοότητας αλλά μόνο όσον αφορά φυσικά ή νομικά πρόσωπα «κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, ιδίως σε ό,τι αφορά την κατοικία», είναι κατά συνέπεια σημαντικό να διακριθεί, για τους σκοπούς της εν λόγω παραγράφου, μια διαφορετική μεταχείριση που βασίζεται αποκλειστικά στην υπηκοότητα από μια διαφορετική μεταχείριση που σχετίζεται με άλλες συμβάσεις και, ιδίως, με την κατοικία. Όπως επεξηγείται στις παραγράφους 7 και 8 ανωτέρω, η παράγραφος 1 απαγορεύει απλώς τη διάκριση λόγω διαφορετικής υπηκοότητας και απαιτεί όλοι οι άλλοι σχετικοί παράγοντες, συμπεριλαμβανομένης της κατοικίας του προσώπου, να είναι ταυτόσημοι. Η διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων και των μη κατοίκων είναι κρίσιμο χαρακτηριστικό των εθνικών φορολογικών συστημάτων και των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας· όταν το Άρθρο 24 διαβάζεται υπό το πρίσμα των υπόλοιπων Άρθρων της Σύμβασης, όπου κατά κύριο λόγο προβλέπεται διαφορετική μεταχείριση κατοίκων και μη κατοίκων, είναι προφανές ότι δύο εταιρείες που δεν είναι κάτοικοι του ίδιου Κράτους για τους σκοπούς της Σύμβασης (σύμφωνα με τους κανόνες του Άρθρου 4) δεν βρίσκονται συνήθως κάτω από τις ίδιες συμβάσεις για τους σκοπούς της παραγράφου 1.

18. Αν και οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι δεν βρίσκονται συνήθως κάτω από τις ίδιες συμβάσεις για τους σκοπούς της παραγράφου 1, είναι ωστόσο σαφές ότι αυτό δεν ισχύει όταν η κατοικία δεν έχει απολύτως καμία σχέση με την υπό εξέταση μεταχείριση.

19. Τα παρακάτω παραδείγματα καθιστούν σαφέστερη αυτή την αρχή.

20. Παράδειγμα 1: Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος του Κράτους Α, οι εταιρείες που συστήνονται στο εν λόγω Κράτος ή που έχουν την έδρα της πραγματικής τους διοίκησης στο εν λόγω Κράτος θεωρείται ότι είναι κάτοικοι του Κράτους αυτού. Η σύμβαση μεταξύ του Κράτους Α και του Κράτους Β είναι ταυτόσημη με το παρόν Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Το εθνικό φορολογικό δίκαιο του Κράτους Α προβλέπει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρεία συσταθείσα στο εν λόγω Κράτος από άλλη εταιρεία επίσης συσταθείσα στο εν λόγω Κράτος εξαιρούνται από τη φορολογία. Εφόσον μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Β που έχει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης στο Κράτος Α θεωρείται κάτοικος του Κράτους Α για τους σκοπούς της Σύμβασης μεταξύ του Κράτους Α και του Κράτους Β, το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται στην εν λόγω εταιρεία από εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Α δεν είναι επιλέξιμα για αυτή την εξαίρεση, παρόλο που η εταιρεία-δικαιούχος βρίσκεται υπό τις ίδιες συμβάσεις με μια εταιρεία που έχει συσταθεί στο Κράτος Α ως προς την κατοικία της, συνιστά παραβίαση της παραγράφου 1 εφόσον δεν συντρέχουν άλλες σχετικές διαφορετικές συμβάσεις.

21. Παράδειγμα 2: Σύμφωνα με το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο του Κράτους Α, οι εταιρείες που συστήνονται στο εν λόγω Κράτος είναι κάτοικοι του Κράτους αυτού και οι εταιρείες που συστήνονται στο εξωτερικό είναι μη κάτοικοι. Η Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ του Κράτους Α και του Κράτους Β είναι ταυτόσημη με το παρόν Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, με μόνη εξαίρεση την παράγραφο 3 του Άρθρου 4 η οποία προβλέπει ότι αν ένα νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος αμφότερων των Κρατών δυνάμει της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού, το εν λόγω νομικό πρόσωπο θα θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εντός του οποίου συστάθηκε. Το εθνικό φορολογικό δίκαιο του Κράτους Α προβλέπει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρεία συσταθείσα στο εν λόγω Κράτος από άλλη εταιρεία επίσης συσταθείσα στο εν λόγω Κράτος εξαιρούνται από τη φορολογία. Η παράγραφος 1 δεν προβλέπει την εν λόγω μεταχείριση και για μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Β. Ακόμη και αν μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Α και μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Β που εισπράττουν τέτοια μερίσματα αντιμετωπίζονται διαφορετικά, οι εν λόγω εται-

ρείες δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συμβάσεις ως προς την κατοικία τους και η κατοικία είναι συναφής παράμετρος σε αυτή την περίπτωση (όπως προκύπτει, για παράδειγμα, βάσει της παραγράφου 5 του Άρθρου 10, η οποία δεν επιτρέπει τη μεταγενέστερη φορολόγηση των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρεία μη κάτοικο αλλά επιτρέπει τη φορολόγηση αυτών που καταβάλλονται από εταιρεία-κάτοικο).

22. Παράδειγμα 3: Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος του Κράτους Α, οι εταιρείες που συστήνονται στο εν λόγω Κράτος θεωρούνται κάτοικοι του Κράτους αυτού. Σύμφωνα με την εσωτερική φορολογική νομοθεσία του Κράτους Β, οι εταιρείες που έχουν την έδρα της πραγματικής τους διοίκησης στο Κράτος Β θεωρούνται κάτοικοι του Κράτους αυτού. Η σύμβαση μεταξύ του Κράτους Α και του Κράτους Β είναι ταυτόσημη με το παρόν Υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η εσωτερική φορολογική νομοθεσία του Κράτους Α προβλέπει ότι μια εταιρεία μη κάτοικος που είναι κάτοικος ενός Κράτους με το οποίο το Κράτος Α δεν έχει συνάψει φορολογική σύμβαση που να επιτρέπει την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών καταβάλλει ετήσιο φόρο ίσο με 3% της αξίας της ακίνητης περιουσίας της αντί ενός φόρου επί του καθαρού εισοδήματος που προκύπτει από την εν λόγω περιουσία. Μια εταιρεία που έχει συσταθεί στο Κράτος Β, αλλά η οποία είναι κάτοικος Κράτους με το οποίο το Κράτος Α δεν έχει συνάψει φορολογική σύμβαση που να επιτρέπει την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι η παράγραφος 1 δεν επιτρέπει την εφαρμογή του φόρου 3% που επιβάλλει το Κράτος Α λόγω του ότι αυτό θα συνιστούσε διαφορετική μεταχείριση της εν λόγω εταιρείας σε σχέση με μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Α. Στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω εταιρεία δεν θα βρισκόταν κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, όσον αφορά την κατοικία της, με μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Α και η κατοικία της εταιρείας θα ήταν συναφής παράμετρος (π.χ. για την πρόσβαση στις πληροφορίες που είναι αναγκαίες να επαληθευτεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητη περιουσία που εξασφαλίζει ένας μη κάτοικος υποκείμενος σε φορολογία).

23. Παράδειγμα 4: Σύμφωνα με το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο του Κράτους Α, οι εταιρείες που συστήνονται στο εν λόγω Κράτος είναι κάτοικοι του Κράτους Α και οι εταιρείες που συστήνονται στο εξωτερικό είναι μη κάτοικοι. Η Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ του Κράτους Α και του Κράτους Β είναι ταυτόσημη με το παρόν Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, με μόνη εξαίρεση την παράγραφο 3 του Άρθρου 4 η οποία προβλέπει ότι αν ένα νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών δυνάμει της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού, το εν λόγω νομικό πρόσωπο θα θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εντός του οποίου συστάθηκε. Σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους Α σχετικά με τη φορολογία των αποδοχών για μισθωτές υπηρεσίες, όλες οι εταιρείες που απασχολούν κατοίκους του εν λόγω Κράτους επιβαρύνονται με έναν φόρο μισθωτών υπηρεσιών χωρίς να γίνεται διάκριση βάσει της κατοικίας του εργοδότη· ωστόσο, προβλέπεται ότι μόνο εταιρείες συσταθείσες στο Κράτος Α θα έχουν το πλεονέκτημα ενός χαμηλότερου συντελεστή του εν λόγω φόρου. Σε αυτή την περίπτωση, το γεγονός ότι μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Β δεν θα έχει την ίδια κατοικία με μια εταιρεία συσταθείσα στο Κράτος Α για τους σκοπούς της μεταξύ τους σύμβασης δεν είναι από καμία άποψη συναφές ως προς τον διαφορετικό συντελεστή και η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση συνιστά συνεπώς παραβίαση της παραγράφου 1 εάν δεν συντρέχει άλλη συναφής διαφορετική σύμβαση.

24. Παράδειγμα 5: Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία του Κράτους Α, οι εταιρείες που συστήνονται στο Κράτος Α ή οι οποίες έχουν την έδρα της πραγματικής τους διοίκησης στο Κράτος Α θεωρούνται κάτοικοι του Κράτους αυτού ενώ οι εταιρείες που δεν πληρούν ούτε τη μία ούτε την άλλη προϋπόθεση είναι μη κάτοικοι. Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος του Κράτους Β, οι εταιρείες που συστήνονται στο εν λόγω Κράτος θεωρούνται κάτοικοι του Κράτους αυτού. Η Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ του Κράτους Α και

του Κράτους Β είναι ταυτόσημη με το παρόν Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, με μόνη εξαίρεση την παράγραφο 3 του Άρθρου 4 η οποία προβλέπει ότι αν ένα νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών δυνάμει της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού, το εν λόγω νομικό πρόσωπο θα θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνον του Κράτους εντός του οποίου συστάθηκε. Η εθνική φορολογική νομοθεσία του Κράτους Α προβλέπει επίσης ότι οι εταιρείες που έχουν συσταθεί και έχουν την έδρα της πραγματικής τους διοίκησης στο Κράτος Α έχουν δικαίωμα να ενοποιήσουν το εισόδημά τους ως προς τη φορολόγησή του αν ανήκουν σε όμιλο εταιρειών με κοινούς μετόχους. Η Εταιρεία Χ, η οποία συστάθηκε στο Κράτος Β, ανήκει στον ίδιο όμιλο με δύο εταιρείες συσταθείσες στο Κράτος Α και όλες αυτές οι εταιρείες έχουν την έδρα της πραγματικής τους διοίκησης στο Κράτος Α. Εφόσον δεν έχει συσταθεί στο Κράτος Α, η εταιρεία Χ δεν μπορεί να ενοποιήσει το εισόδημά της με το εισόδημα των άλλων δύο εταιρειών.

25. Στην περίπτωση αυτή, ακόμη και αν η εταιρεία Χ είναι κάτοικος του Κράτους Α σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο του εν λόγω Κράτους, δεν είναι κάτοικος του Κράτους Α για τους σκοπούς της Σύμβασης δυνάμει της παραγράφου 3 του Άρθρου 4. Συνεπώς, δεν θα βρίσκεται κάτω από τις ίδιες συμβάσεις με τις άλλες εταιρείες του ομίλου ως προς την κατοικία και η παράγραφος 1 δεν θα της επιτρέψει να χρησιμοποιήσει τη δυνατότητα της ενοποίησης ακόμη και αν η διαφορετική μεταχείριση προκύπτει σαφώς από το γεγονός ότι η εταιρεία Χ δεν έχει συσταθεί στο Κράτος Α. Η κατοικία της εταιρείας Χ είναι προφανώς συναφής ως προς τα οφέλη της ενοποίησης εφόσον ορισμένες διατάξεις της Σύμβασης, π.χ. τα Άρθρα 7 και 10, δεν θα επέτρεπαν στο Κράτος Α να φορολογήσει ορισμένους τύπους εισοδήματος της εταιρείας Χ.

## Παράγραφος 2

26. Στις 28 Σεπτεμβρίου 1954, ορισμένα Κράτη συνήψαν στη Νέα Υόρκη μια Σύμβαση σχετικά με τους απάτριδες, το Άρθρο 29 της οποίας ορίζει ότι οι απάτριδες πρέπει να αντιμετωπίζονται όπως και οι υπήκοοι του Κράτους. Μεταξύ των συμβαλλομένων Κρατών αυτής της Σύμβασης είναι και πολλές χώρες μέλη του ΟΟΣΑ.

27. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 επιτρέπουν, σε μια διμερή σύμβαση, να επεκταθεί η μεταχείριση η οποία προβλέπεται από την εσωτερική νομοθεσία και στους απάτριδες οι οποίοι, επειδή ανήκουν σε μία από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 1 της ανωτέρω Σύμβασης της 28ης Σεπτεμβρίου 1954, δεν καλύπτονται από την εν λόγω Σύμβαση. Αυτό ισχύει κυρίως, αφενός, για όσους λαμβάνουν κατά τον χρόνο της υπογραφής της εν λόγω Σύμβασης προστασία ή αρωγή από όργανα ή υπηρεσίες των Ηνωμένων Εθνών πλην της Ύπατης Αρμοστείας του ΟΗΕ για τους Πρόσφυγες, και, αφετέρου, για τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι κάποιων χωρών όπου απολαύουν και φέρουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ιδιότητα του υπηκόου της συγκεκριμένης χώρας.

28. Ο σκοπός της παραγράφου 2 είναι να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής του όρου περί ίσης μεταχείρισης σε σχέση με τους υπηκόους ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μόνο στους απάτριδες που είναι κάτοικοι του ενός ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

29. Αποκλείοντας έτσι τους απάτριδες που δεν είναι κάτοικοι κανενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, ο εν λόγω όρος αποτρέπει την προνομιακή τους μεταχείριση σε ένα Κράτος σε σχέση με τους υπηκόους του άλλου Κράτους.

30. Ωστόσο, αν τα Κράτη έκριναν σκόπιμο, στο πλαίσιο των διμερών τους σχέσεων, να επεκτείνουν την εφαρμογή της παραγράφου 2 σε όλους τους απάτριδες, είτε είναι κάτοικοι ενός

Συμβαλλόμενου Κράτους είτε όχι, ώστε να χαίρουν σε κάθε περίπτωση της πλέον ευνοϊκής μεταχείρισης που επιφυλάσσεται στους υπηκόους του συγκεκριμένου Κράτους, θα πρέπει να υιοθετήσουν έναν όρο όπως αυτός που ακολουθεί και ο οποίος δεν περιέχει καμία προϋπόθεση ως προς την κατοικία σε Συμβαλλόμενο Κράτος:

«Ανεξαρτήτως των όρων του Άρθρου 1, οι απάτριδες δεν υπόκεινται σε κανένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική με αυτή διαδικασία, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του Κράτους αυτού κάτω από τις αυτές συμβάσεις, ιδίως όσον αφορά την κατοικία.»

31. Είναι πιθανό στο μέλλον ορισμένα Κράτη να μην εφαρμόσουν τις διατάξεις της παραγράφου 2 κρίνοντάς τις υπερβολικά φιλελεύθερες διότι επιτρέπουν σε απάτριδες που είναι κάτοικοι ενός Κράτους να απαιτήσουν ίση μεταχείριση όχι μόνο στο άλλο Κράτος αλλά και στο Κράτος κατοικίας τους και έτσι να ωφεληθούν κυρίως στο δε από τις διατάξεις των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που το Κράτος αυτό έχει συνάψει με τρίτα κράτη. Εάν τα Κράτη αυτά θελήσουν να αποφύγουν ένα τέτοιο ενδεχόμενο, θα πρέπει να τροποποιήσουν την παράγραφο 2 ως εξής:

«Οι απάτριδες που είναι κάτοικοι του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική διαδικασία, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές διαδικασίες στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, ιδίως σε ό,τι αφορά την κατοικία.»

32. Τέλος, πρέπει να γίνει κατανοητό ότι ο ορισμός του «απάτριδος» προσώπου που χρησιμοποιείται για τους σκοπούς του εν λόγω όρου μπορεί να είναι μόνον αυτός που δίδεται στην παράγραφο 1 του Άρθρου 1 της Σύμβασης της 28ης Σεπτεμβρίου 1954, η οποία ορίζει τον απάτριδα ως «πρόσωπο που δεν θεωρείται υπήκοος κανενός Κράτους σύμφωνα με το δίκαιό του».

### Παράγραφος 3

33. Αυστηρά μιλώντας, η διάκριση στην οποία θέλει να θέσει τέλος αυτή η παράγραφος είναι η διάκριση όχι λόγω υπηκοότητας αλλά λόγω της πραγματικής τοποθεσίας μιας επιχείρησης. Κατά συνέπεια επηρεάζει, χωρίς διάκριση και ασχέτως υπηκοότητας, όλους τους κατοίκους ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.

34. Πρέπει πρώτα να καταστεί σαφές ότι η διατύπωση της πρώτης πρότασης της παραγράφου 3 πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι δεν συνιστά διάκριση η διαφορετική φορολόγηση των μη κατοίκων, για πρακτικούς λόγους, σε σχέση με τους κατοίκους, εφόσον αυτό δεν έχει ως αποτέλεσμα πιο επαχθή φορολόγηση των μεν από τους δε. Με την αρνητική του διατύπωση, ο όρος αυτός υπονοεί ότι σημασία έχει το αποτέλεσμα, είναι δηλαδή θεμιτό να προσαρμόζεται ο τρόπος φορολόγησης στις ιδιαίτερες συμβάσεις υπό τις οποίες επιβάλλεται ο φόρος.

35. Σύμφωνα με τη διατύπωση της πρώτης πρότασης της παραγράφου 3, η φορολογία μιας μόνιμης εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι πιο ευνοϊκή στο οικείο Κράτος από ό,τι η φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις του Κράτους αυτού οι οποίες διεξάγουν τις ίδιες δραστηριότητες. Ο σκοπός αυτού του όρου είναι δοθεί τέλος σε όλες τις διακρίσεις στη μεταχείριση των μόνιμων εγκαταστάσεων σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους και ανήκουν στον

ίδιο κλάδο δραστηριοτήτων, σε ό,τι αφορά φόρους επί επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ειδικότερα φόρους επί των επιχειρηματικών κερδών.

36. Ωστόσο, η δεύτερη πρόταση της παραγράφου 3 ορίζει τις συμβάσεις υπό τις οποίες η αρχή της ίσης μεταχείρισης που ορίζεται στην πρώτη πρόταση μπορεί να εφαρμόζεται σε φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Κράτος. Σκοπός αυτής της πρότασης είναι κυρίως να διασφαλιστεί ότι τα εν λόγω πρόσωπα δεν θα εξασφαλίσουν μεγαλύτερα πλεονεκτήματα σε σχέση με τους κατοίκους, εκμεταλλευόμενα το δικαίωμα σε προσωπικές εκπτώσεις και ελαφρύνσεις λόγω οικογενειακών υποχρεώσεων, τόσο στο Κράτος του οποίου είναι κάτοικοι, κατ'εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, όσο και στο άλλο Κράτος βάσει της αρχής της ίσης μεταχείρισης. Κατά συνέπεια, επαφίεται στο Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση να αποφασίσει αν θα χορηγήσει προσωπικές εκπτώσεις και ελαφρύνσεις στα εν λόγω πρόσωπα, λαμβάνοντας υπόψη την αναλογία του ύψους των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης προς το συνολικό εισόδημα που είναι φορολογητέο στο άλλο Κράτος.

37. Είναι επίσης σαφές ότι, για τους σκοπούς της παραγράφου 3, η φορολογική μεταχείριση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους πρέπει να συγκρίνεται με τη φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται σε μια επιχείρηση του πρώτου Κράτους η οποία έχει νομική δομή παρεμφερή με αυτή της επιχείρησης στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση. Έτσι, για παράδειγμα, η παράγραφος 3 δεν υποχρεώνει ένα Κράτος να εφαρμόσει στα κέρδη μιας μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης που ανήκει σε φυσικό πρόσωπο μη κάτοικο τον ίδιο φορολογικό συντελεστή με αυτόν που εφαρμόζει σε μια επιχείρηση του εν λόγω Κράτους που ανήκει σε εταιρεία που έχει την κατοικία της στην επικράτεια του.

38. Ομοίως, οι νομικά κατοχυρωμένες και μη κατοχυρωμένες δραστηριότητες δεν συνιστούν γενικά «ίδιες δραστηριότητες» υπό την έννοια της παραγράφου 3. Για παράδειγμα, η παράγραφος 3 δεν απαιτεί η φορολογία επί μιας μόνιμης εγκατάστασης οι δραστηριότητες της οποίας περιλαμβάνουν τον δανεισμό χρήματος αλλά η οποία δεν έχει εγγραφεί ως τράπεζα να είναι εξίσου ευνοϊκή με τη φορολογία που επιβάλλεται στις εγχώριες τράπεζες δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν θεωρείται ότι διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες. Ένα άλλο παράδειγμα θα ήταν αυτό των δραστηριοτήτων που διεξάγει ένα Κράτος ή οι δημόσιοι φορείς του, οι οποίοι, ως ελεγχόμενοι από το Κράτος, δεν μπορεί να θεωρηθεί, για τους σκοπούς της παραγράφου 3, ότι διεξάγουν δραστηριότητες παρεμφερείς με τις δραστηριότητες που διεξάγει μια επιχείρηση του άλλου Κράτους μέσω της μόνιμης εγκατάστασής της.

39. Όσον αφορά την πρώτη πρόταση, η πείρα έχει δείξει ότι είναι δύσκολο να οριστεί σαφώς και πλήρως η ουσία της αρχής της ίσης μεταχείρισης και αυτό έχει οδηγήσει σε διάσταση απόψεων όσον αφορά τις πολλές προεκτάσεις αυτής της αρχής. Η βασική αιτία του προβλήματος φαίνεται να είναι η ίδια η φύση της μόνιμης εγκατάστασης, η οποία δεν αποτελεί διακριτό νομικό πρόσωπο αλλά τμήμα μιας επιχείρησης που έχει την έδρα της σε άλλο Κράτος. Η κατάσταση της μόνιμης εγκατάστασης είναι διαφορετική από αυτή μιας εγχώριας επιχείρησης, η οποία συνιστά ενιαίο μόρφωμα όλες οι δραστηριότητες του οποίου, με τις όποιες φορολογικές προεκτάσεις τους, μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του Κράτους όπου εδρεύει η επιχείρηση. Οι προεκτάσεις της αρχής της ίσης μεταχείρισης θα εξεταστούν στη συνέχεια ως προς διάφορες πτυχές της επιβολής φόρου.

### **A. Υπολογισμός φόρου**

40. Όσον αφορά τη βάση υπολογισμού του φόρου, η αρχή της ίσης μεταχείρισης συνεπάγεται συνήθως τα εξής:

Οι μόνιμες εγκαταστάσεις πρέπει να διαθέτουν το ίδιο δικαίωμα όπως και οι επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους να αφαιρούν τα έξοδα λειτουργίας που επιτρέπεται από τη φορολογική νομοθεσία εν γένει να αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη συν το δικαίωμα να επιβαρύνεται η μόνιμη εγκατάσταση με ένα ποσοστό από τα γενικά έξοδα λειτουργίας της έδρας της επιχείρησης. Οι εν λόγω αφαιρέσεις πρέπει να επιτρέπονται χωρίς περιορισμούς πέραν αυτών που ισχύουν και για τις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους.

Οι μόνιμες εγκαταστάσεις πρέπει επίσης να διαθέτουν τις ίδιες διευκολύνσεις όσον αφορά τις αποσβέσεις και τα αποθεματικά. Πρέπει να τους αναγνωρίζεται το δικαίωμα να αξιοποιούν χωρίς περιορισμό όχι μόνο τις διευκολύνσεις για αποσβέσεις που παρέχονται κατά κανόνα στις επιχειρήσεις (σταθερή μέθοδος απόσβεσης, φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης), αλλά και τυχόν ειδικά συστήματα που υπάρχουν σε ορισμένες χώρες (διαγραφές, αυξημένες αποσβέσεις κλπ.) Όσον αφορά τα αποθεματικά, πρέπει να σημειωθεί ότι αυτά ενίοτε επιτρέπονται για λόγους πέραν του συμψηφισμού - σύμφωνα με τις εμπορικές λογιστικές αρχές - της μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, των δαπανών ή των ζημιών που δεν έχουν επέλθει ακόμη αλλά που οι συμβάσεις δείχνουν ότι θα επέλθουν κατά πάσα πιθανότητα στο μέλλον. Έτσι, σε ορισμένες χώρες, οι επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα να διαθέσουν μέρος των φορολογητέων κερδών τους ως προβλέψεις ή «αποθεματικά» για επενδύσεις. Όταν ένα τέτοιο δικαίωμα αναγνωρίζεται σε όλες τις επιχειρήσεις, ή σε όλες τις επιχειρήσεις ενός συγκεκριμένου κλάδου δραστηριότητας, πρέπει επίσης να αναγνωρίζεται, κάτω από τις ίδιες συμβάσεις, και σε όλες τις επιχειρήσεις που δεν είναι κάτοικοι του Κράτους όσον αφορά τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους που βρίσκονται στο οικείο Κράτος, στον βαθμό φυσικά που οι δραστηριότητες τις οποίες αφορούν οι προβλέψεις/τα αποθεματικά είναι φορολογητέες στο εν λόγω Κράτος.

Οι μόνιμες εγκαταστάσεις πρέπει επίσης να έχουν τη δυνατότητα, η οποία παρέχεται από τις περισσότερες χώρες στις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοί τους, να μεταφέρουν σε επόμενη ή προηγούμενη χρήση μια ζημία που προκύπτει στο κλείσιμο μιας λογιστικής περιόδου εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος (π.χ. 5 χρόνια). Δεν χρειάζεται φυσικά να διευκρινιστεί ότι στην περίπτωση των μόνιμων εγκαταστάσεων, η ζημία που μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη χρήση είναι η ζημία που προκύπτει από τις δικές τους επιχειρηματικές δραστηριότητες, όπως εμφανίζεται στους ειδικούς λογαριασμούς για αυτές τις δραστηριότητες.

Οι μόνιμες εγκαταστάσεις θα πρέπει επίσης να υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με τις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους όσον αφορά τη φορολόγηση των ωφελειών από το κεφάλαιο που προκύπτουν από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, είτε κατά τη διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητας είτε στην παύση της.

41. Όπως δηλώνεται σαφώς στο εδάφιο (γ) ανωτέρω, η αρχή της ίσης μεταχείρισης της παραγράφου 3 ισχύει μόνο για τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων της μόνιμης εγκατάστασης. Αυτή η αρχή επομένως περιορίζεται σε μια σύγκριση μεταξύ των κανόνων που διέπουν τη φορολογία των δραστηριοτήτων της μόνιμης εγκατάστασης και των κανόνων που ισχύουν για παρεμφερείς επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από μια ανεξάρτητη επιχείρηση που είναι κάτοικος του Κράτους. Δεν έχει εφαρμογή σε κανόνες που λαμβάνουν υπόψη τη σχέση μεταξύ μιας επιχείρησης και άλλων επιχειρήσεων (π.χ. κανόνες που επιτρέπουν την ενοποίηση, τη μεταφορά ζημιών ή τις αφορολόγητες μεταφορές περιουσιακών στοιχείων μεταξύ εταιρειών υπό κοινή ιδιοκτησία) διότι οι κανόνες αυτοί δεν επικεντρώνονται στη φορολόγηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης που είναι παρεμφερείς με αυτές της μόνιμης εγκατάστασης αλλά, αντίθετα, στη φορολόγηση μιας επιχείρησης κατοίκου του Κράτους ως τμήματος ενός ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι εν λόγω κανόνες συχνά αποσκοπούν στη διασφάλιση ή τη δι-

ευκόλυνση της συμμόρφωσης με τις φορολογικές διατάξεις στους κόλπους ενός ημεδαπού ομίλου. Κατά συνέπεια προκύπτει ότι η αρχή της ίσης μεταχείρισης είναι άνευ αντικειμένου. Για τους ίδιους λόγους, οι κανόνες που αφορούν τη διανομή των κερδών μιας επιχείρησης που είναι κάτοικος του Κράτους δεν μπορούν να ισχύουν και για τις μόνιμες εγκαταστάσεις δυνάμει της παραγράφου 3 διότι δεν σχετίζονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της μόνιμης εγκατάστασης (βλ. παράγραφο 59 κατωτέρω).

42. Επίσης, είναι προφανές ότι η εφαρμογή των κανόνων υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων στην περίπτωση τιμολογήσεων από μια μόνιμη εγκατάσταση στην έδρα της επιχείρησης (ή αντίστροφα) δεν μπορεί να θεωρηθεί παραβίαση της παραγράφου 3 παρόλο που οι σχετικοί κανόνες δεν ισχύουν για τις τιμολογήσεις εντός μιας επιχείρησης του Συμβαλλόμενου Κράτους στην επικράτεια του οποίου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Μάλιστα, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στον προσδιορισμό των κερδών που είναι αποδοτέα σε μια μόνιμη εγκατάσταση επιβάλλεται από την παράγραφο 2 του Άρθρου 7 και η εν λόγω παράγραφος εντάσσεται στο γενικότερο πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να εκλαμβάνεται η παράγραφος 3 του Άρθρου 24· επίσης, καθώς το Άρθρο 9 επιτρέπει την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις τιμολογήσεις μεταξύ μιας εγχώριας επιχείρησης και μιας αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η εφαρμογή του στην περίπτωση μιας μόνιμης εγκατάστασης έχει ως αποτέλεσμα λιγότερο ευνοϊκή φορολογία από αυτή που επιβάλλεται σε μια επιχείρηση του Συμβαλλόμενου Κράτους όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.

43. Αν και οι γενικοί κανόνες που αναφέρονται ανωτέρω σπάνια οδηγούν σε δυσκολίες σχετικά με την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, δεν καλύπτουν όλες τις δυνητικές συνέπειες αυτής της αρχής αναφορικά με τον καθορισμό της φορολογικής βάσης. Η εφαρμογή αυτής της αρχής μπορεί να είναι λιγότερο ξεκάθαρη στην περίπτωση των μέτρων παροχής φορολογικών κινήτρων, τα οποία έχουν θεσπίσει οι περισσότερες χώρες θέλοντας να επιλύσουν ζητήματα όπως η αποκέντρωση της βιομηχανίας, η ανάπτυξη των περιοχών που υστερούν οικονομικά, ή η προαγωγή νέων δραστηριοτήτων που είναι αναγκαίες για την επέκταση της οικονομίας μέσω φοροαπαλλαγών, μειώσεων και άλλων φορολογικών προνομίων που παρέχονται στις επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση επενδύσεων που συνάδουν με τους επίσημους στόχους.

44. Καθώς τα μέτρα αυτά υποβοηθούν την υλοποίηση στόχων που σχετίζονται άμεσα με την ίδια την οικονομική δραστηριότητα του οικείου Κράτους, είναι σωστό το όφελος που απορρέει από αυτά να επεκταθεί και στις μόνιμες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων άλλου Κράτους το οποίο έχει συνάψει Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας με το πρώτο Κράτος η οποία ενσωματώνει τις διατάξεις του Άρθρου 24, από τη στιγμή που τους παρέχεται το δικαίωμα διεξαγωγής επιχειρηματικής δραστηριότητας στο εν λόγω Κράτος, είτε βάσει της νομοθεσίας του είτε βάσει διεθνούς συμφωνίας (εμπορικές συμβάσεις, συμβάσεις περί εγκατάστασης κλπ.) που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο Κρατών.

45. Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι αν και οι επιχειρήσεις που έχουν την κατοικία τους σε άλλο Κράτος δικαιούνται να απαιτήσουν αυτά τα φορολογικά προνόμια στο οικείο Κράτος, πρέπει να πληρούν τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις με τις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους. Είναι συνεπώς πιθανό το αίτημά τους να απορριφθεί εάν οι μόνιμες εγκαταστάσεις τους δεν είναι σε θέση ή δεν είναι πρόθυμες να εκπληρώσουν τους ειδικούς όρους και προϋποθέσεις που συνοδεύουν τη χορήγηση αυτών των προνομίων.

46. Επίσης, εννοείται ότι οι επιχειρήσεις που έχουν την κατοικία τους σε άλλο Κράτος δεν δικαιούνται τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αφορούν δραστηριότητες ή άσκηση των οποίων περι-



ορίζεται αυστηρά, για λόγους εθνικού συμφέροντος, άμυνας, προστασίας της εθνικής οικονομίας κλπ., στις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους, διότι στην περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι άλλου Κράτους δεν επιτρέπεται να δραστηριοποιηθούν σε αυτούς τους τομείς.

47. Τέλος, οι διατάξεις της παραγράφου 3 δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι υποχρεώνουν ένα Κράτος που παρέχει ειδικά φορολογικά προνόμια σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, οι δραστηριότητες των οποίων αποσκοπούν στο δημόσιο συμφέρον και αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο Κράτος, να αναγνωρίσει τα ίδια προνόμια σε μόνιμες εγκαταστάσεις παρεμφερών οργανισμών του άλλου Κράτους οι δραστηριότητες των οποίων δεν αποσκοπούν αποκλειστικά στο δημόσιο συμφέρον του πρώτου Κράτους.

### **B. Ειδική μεταχείριση μερισμάτων που εισπράττονται σε σχέση με συμμετοχές μόνιμων εγκαταστάσεων**

48. Σε πολλές χώρες υπάρχουν ειδικοί κανόνες για τη φορολόγηση μερισμάτων που διανέμονται μεταξύ εταιρειών (μητρική-θυγατρική εταιρεία, Schachtelprivileg, κανόνας non bis in idem). Το ζήτημα που προκύπτει είναι εάν η εν λόγω μεταχείριση θα έπρεπε, δυνάμει των όρων της παραγράφου 3, να επιφυλάσσεται και σε μόνιμες εγκαταστάσεις όσον αφορά μερίσματα από συμμετοχές που ανήκουν στο ενεργητικό τους.

49. Οι απόψεις διίστανται. Ορισμένα Κράτη θεωρούν ότι αυτή η ειδική μεταχείριση πρέπει να επιφυλάσσεται σε μόνιμες εγκαταστάσεις. Είναι της άποψης ότι η εν λόγω μεταχείριση προβλέφθηκε ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολογία των κερδών που πραγματοποιεί μια θυγατρική και τα οποία διανέμονται σε μια μητρική εταιρεία. Κατ' αρχήν, ο φόρος επί των κερδών πρέπει να χρεώνεται μία μόνον φορά, στα χέρια της θυγατρικής που διεξάγει τις δραστηριότητες που παράγουν τα κέρδη. Η μητρική εταιρεία πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο επί αυτών των κερδών εφόσον λαμβάνονται από τη θυγατρική ή αλλιώς να της χορηγείται απαλλαγή για τον φόρο που επιβάρυνε τη θυγατρική, σύμφωνα με τη μέθοδο της έμμεσης πίστωσης. Σε περιπτώσεις στις οποίες οι μετοχές κατέχονται ως άμεση επένδυση από μια μόνιμη εγκατάσταση, η εν λόγω αρχή συνεπάγεται ότι αν η μόνιμη εγκατάσταση λαμβάνει μερίσματα από τη θυγατρική, τότε πρέπει να τύχει της ίδιας ειδικής μεταχείρισης δεδομένου ότι έχει ήδη επιβληθεί φόρος επί των κερδών στα χέρια της θυγατρικής. Από την άλλη, δεν είναι δυνατόν, βάσει αυτής λογικής, να επαφίεται στο Κράτος όπου βρίσκεται η έδρα της μητρικής εταιρείας η χορήγηση της απαλλαγής από τη διπλή φορολογία που προκύπτει από τη δεύτερη επιβολή φόρου στο Κράτος μόνιμης εγκατάστασης. Το Κράτος της μητρικής εταιρείας, όπου δεν έχει διεξαχθεί καμία δραστηριότητα από την οποία να προκύπτουν εις διπλούν φορολογούμενα κέρδη, εξαιρεί συνήθως τα εν λόγω κέρδη ή επιβάλλει φόρο επί των κερδών που δεν είναι τόσο υψηλός ώστε να δικαιολογείται διπλή πίστωση (δηλαδή για τον φόρο επί των κερδών που επιβάλλεται στη θυγατρική καθώς και για τον ανάλογο φόρο που επιβάλλεται στη μόνιμη εγκατάσταση). Όλα αυτά προϋποθέτουν ότι οι μετοχές που κατέχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση συνδέονται ουσιαστικά με τη δραστηριότητά της. Επίσης, μια προφανής συμπληρωματική παράμετρος είναι ότι τα κέρδη από τα οποία διανέμονται τα μερίσματα θα έπρεπε να έχουν φορολογηθεί.

50. Άλλα Κράτη, αντίθετα, θεωρούν ότι η εξομοίωση των μόνιμων εγκαταστάσεων με τις επιχειρήσεις τους δεν γεννά καμία υποχρέωση να επιφυλαχθεί η εν λόγω ειδική μεταχείριση στις μεν. Προβάλλουν διάφορα επιχειρήματα υπέρ αυτής της θέσης. Ο σκοπός αυτής της ειδικής μεταχείρισης είναι η αποφυγή της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων και το κόστος θα πρέπει να βαρύνει το Κράτος κατοικίας της δικαιούχου εταιρείας και όχι το Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης, διότι αυτό ενδιαφέρεται περισσότερο για τον στόχο αυτόν. Ένας άλλος λόγος που

προβάλλεται αφορά τον διαμοιρασμό των φορολογικών εσόδων μεταξύ Κρατών. Η απώλεια φορολογικών εσόδων από ένα Κράτος που εφαρμόζει αυτή την ειδική μεταχείριση αντισταθμίζεται εν μέρει από τη φορολογία των μερισμάτων όταν αναδιανέμονται από τη μητρική εταιρεία η οποία έχει επωφεληθεί αυτής της μεταχείρισης (παρακράτηση φόρου επί μερισμάτων, φορολογία μετόχων). Αν ένα Κράτος επιφυλάξει αυτή τη μεταχείριση στις μόνιμες εγκαταστάσεις, χάνει τη δυνατότητα για αντιστάθμιση. Ένα άλλο επιχείρημα είναι ότι όταν η μεταχείριση αυτή έχει ως προϋπόθεση την περαιτέρω διανομή των μερισμάτων, η επέκτασή της στις μόνιμες εγκαταστάσεις δεν μπορεί να δικαιολογηθεί, διότι σε μια τέτοια περίπτωση η μόνιμη εγκατάσταση, η οποία είναι μόνο ένα μέρος μιας εταιρείας σε άλλο Κράτος και δεν διανέμει μερίσματα, θα έχαιρε ευνοϊκότερης μεταχείρισης σε σχέση με μια εταιρεία που είναι κάτοικος του συγκεκριμένου Κράτους. Τέλος, τα Κράτη που πιστεύουν ότι η παράγραφος 3 δεν γεννά καμία υποχρέωση επέκτασης της εν λόγω μεταχείρισης και σε μόνιμες εγκαταστάσεις ισχυρίζονται ότι υπάρχει κίνδυνος οι εταιρείες του ενός Κράτους να μεταβιβάσουν στις μόνιμες εγκαταστάσεις τους τις συμμετοχές τους σε εταιρείες του Κράτους όπου βρίσκονται οι μόνιμες εγκαταστάσεις με μόνο σκοπό να τύχουν αυτής της μεταχείρισης.

51. Παραμένει γεγονός ότι μπορεί να υπάρχουν έγκυροι λόγοι μια συμμετοχή να κατέχεται και να ελέγχεται διοικητικά από μια μόνιμη εγκατάσταση και όχι από την έδρα της επιχείρησης, δηλαδή:

- λόγοι ανάγκης που απορρέουν κυρίως από τη νομική ή ρυθμιστική υποχρέωση τραπεζών, χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών εταιρειών να διαθέτουν στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται συγκεκριμένο ποσό στοιχείων ενεργητικού, ιδίως μετοχών, ως εξασφάλιση έναντι της εκπλήρωσης των υποχρεώσεών τους·
- λόγοι σκοπιμότητας, στις περιπτώσεις που οι συμμετοχές είναι σε εταιρείες που έχουν επιχειρηματικές σχέσεις με τις μόνιμες εγκαταστάσεις ή των οποίων η έδρα βρίσκεται στην ίδια χώρα με τη μόνιμη εγκατάσταση·
- ή τέλος απλοί πρακτικοί λόγοι, σε συμμόρφωση με την τρέχουσα τάση για αποκέντρωση των διαχειριστικών λειτουργιών σε μεγάλες επιχειρήσεις.

52. Ενόψει αυτών των αποκλινοσών απόψεων, καθώς και της ύπαρξης των καταστάσεων που περιγράφηκαν ανωτέρω, συνιστάται στα Κράτη, κατά τη σύναψη διμερών συμβάσεων, να καθιστούν σαφή την ερμηνεία που αποδίδουν στην πρώτη πρόταση της παραγράφου 3. Μπορούν, εάν το επιθυμούν, να εξηγήσουν τη θέση τους ή να την τροποποιήσουν σε σχέση με την πρότερη πρακτική τους, σε ένα πρωτόκολλο ή άλλο έγγραφο που θα επισυναφθεί στη σύμβαση.

53. Αυτό το έγγραφο θα μπορούσε επίσης να περιέχει μια απάντηση στο πρόβλημα που διατυπώνεται ανωτέρω σχετικά με το ότι η επέκταση της μεταχείρισης των συμμετοχών σε ένα Κράτος (Α) στις μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών που είναι κάτοικοι άλλου Κράτους (Β) έχει ως αποτέλεσμα οι εταιρείες αυτές να τυγχάνουν αδικαιολογήτως προνομιακής μεταχείρισης σε σύγκριση με άλλες εταιρείες που είναι κάτοικοι του ίδιου Κράτους και των οποίων η έδρα κατέχει συμμετοχές στο κεφάλαιο εταιρειών που είναι κάτοικοι του Κράτους Α, διότι ενώ τα μερίσματα επί των συμμετοχών τους μπορούν να επαναπατρισθούν από τις μεν χωρίς να έχει προηγηθεί παρακράτηση φόρου, ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται στα μερίσματα που διανέμονται στις δε με συντελεστή 5 ή 15 τοις εκατό, ανάλογα με την περίπτωση. Η φορολογική ουδετερότητα και η ισότητα των φορολογικών επιβαρύνσεων μεταξύ μόνιμων εγκαταστάσεων και θυγατρικών εταιρειών, όπως επιδιώκεται από τα οικεία Κράτη, θα μπορούσε να διασφαλιστεί μέσω της προσαρμογής, στη διμερή σύμβαση μεταξύ των Κρατών Α και Β, των όρων των παραγράφων 2 και 4 του Άρθρου 10, ώστε να καταστεί δυνατή η παρακράτηση φόρου στο Κράτος Α επί των μερισμάτων που καταβάλλουν εταιρείες που

είναι κάτοικοι του εν λόγω Κράτους σε μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών που είναι κάτοικοι του Κράτους Β ακριβώς όπως εάν λαμβάνονταν απευθείας, δηλαδή από την έδρα των δε' οι συντελεστές της παρακράτησης φόρου θα είχαν ως εξής:

- 5 τοις εκατό σε περίπτωση συμμετοχής τουλάχιστον 25 τοις εκατό
- 15 τοις εκατό σε κάθε άλλη περίπτωση.

54. Εάν δεν είναι δυνατόν, λόγω της απουσίας κατάλληλων διατάξεων στην εθνική νομοθεσία του οικείου Κράτους, να επιβληθεί παρακράτηση φόρου στο Κράτος αυτό επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε μόνιμες εγκαταστάσεις, η μεταχείριση των ενδοεταιρικών μερισμάτων θα μπορούσε να επεκταθεί και στις μόνιμες εγκαταστάσεις, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή της θα περιοριστεί με τέτοιο τρόπο ώστε ο φόρος που επιβάλλεται από το Κράτος πηγής των μερισμάτων να είναι ο ίδιος είτε τα μερίσματα λαμβάνονται από μόνιμη εγκατάσταση μιας εταιρείας που είναι κάτοικος του άλλου Κράτους είτε λαμβάνονται απευθείας από την εν λόγω εταιρεία.

### Γ. Δομή φόρου και φορολογικός συντελεστής

55. Στις χώρες όπου οι επιχειρήσεις, κατά κύριο λόγο οι εταιρείες, καταβάλλουν ειδικό εταιρικό φόρο επί των κερδών τους, οι διατάξεις της παραγράφου 3 θέτουν, όσον αφορά τον συντελεστή που ισχύει στην περίπτωση των μόνιμων εγκαταστάσεων, ορισμένα ζητήματα σχετικά με το γεγονός ότι η μόνιμη εγκατάσταση είναι μέρος νομικού προσώπου που δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Κράτους όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.

56. Όταν η φορολόγηση των κερδών που πραγματοποιούν εταιρείες οι οποίες είναι κάτοικοι ενός δεδομένου Κράτους υπολογίζεται βάσει προοδευτικής κλίμακας συντελεστών, η εν λόγω κλίμακα πρέπει, κατ' αρχήν, να εφαρμόζεται και στις μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται στο εν λόγω Κράτος. Εάν κατά την εφαρμογή της προοδευτικής κλίμακας, το Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης λαμβάνει υπόψη τα κέρδη του συνόλου της εταιρείας στην οποία ανήκει αυτή η μόνιμη εγκατάσταση, ο κανόνας αυτός δεν φαίνεται να αντιβαίνει στην αρχή της ίσης μεταχείρισης, εφόσον οι εταιρείες που είναι κάτοικοι του Κράτους αντιμετωπίζονται ουσιαστικά με τον ίδιο τρόπο (πρβλ. παραγράφους 55, 56 και 79 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί των Άρθρων 23 Α και 23 Β). Τα Κράτη που φορολογούν τις δικές τους εταιρείες με αυτόν τον τρόπο, ορίζουν συνεπώς στις διμερείς τους συμβάσεις τη μεταχείριση που ισχύει για τις μόνιμες εγκαταστάσεις.

57. Όταν ένα φορολογικό σύστημα που βασίζεται σε μια προοδευτική κλίμακα συντελεστών περιλαμβάνει έναν κανόνα σύμφωνα με τον οποίο για τις μόνιμες εγκαταστάσεις ισχύει ένας ελάχιστος συντελεστής, δεν μπορεί να υποστηριχθεί a priori ότι αυτός ο κανόνας είναι ασύμβατος με την αρχή της ίσης μεταχείρισης. Τα κέρδη του συνόλου της επιχείρησης στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του ισχύοντος συντελεστή σύμφωνα με την προοδευτική κλίμακα. Οι διατάξεις της πρώτης πρότασης της παραγράφου 3 δεν τηρούνται μόνον όταν ο ελάχιστος συντελεστής είναι υψηλότερος.

58. Ωστόσο, ακόμη και αν τα κέρδη του συνόλου επιχείρησης στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή είτε μιας προοδευτικής κλίμακας συντελεστών είτε ενός ελάχιστου συντελεστή, αυτό δεν αντιβαίνει στην αρχή της ξεχωριστής και ανεξάρτητης επιχείρησης, σύμφωνα με την οποία τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης πρέπει να προσδιοριστούν σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου 7. Το ελάχιστο ποσό του φόρου που εισπράττεται στο Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είναι συνεπώς το ποσό που θα οφειλόταν αν επρόκειτο για ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση, χωρίς παραπομπή στα κέρδη της συνολικής επιχείρησης στην οποία ανήκει. Το Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση έχει συνεπώς

κάθε λόγο να εφαρμόσει την προοδευτική κλίμακα που ισχύει για τις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του αποκλειστικά στα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης, αγνοώντας τα κέρδη της συνολικής επιχείρησης όταν αυτά είναι λιγότερα από τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης. Αυτό το Κράτος μπορεί επίσης να φορολογήσει τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης βάσει ενός ελάχιστου συντελεστή, υπό την προϋπόθεση ότι ο ίδιος αυτός συντελεστής ισχύει επίσης για τις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους, ακόμη και αν στην περίπτωση που λαμβάνονταν υπόψη τα κέρδη του συνόλου της επιχείρησης στην οποία ανήκει ο φόρος θα ήταν μικρότερος ή και μηδενικός.

59. Εφόσον μια μόνιμη εγκατάσταση, από την ίδια της τη φύση, δεν διανέμει μερίσματα, η φορολογική μεταχείριση των διανομών που διενεργεί η επιχείρηση στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση δεν εμπίπτει στην παράγραφο 3. Η παράγραφος 3 περιορίζεται στη φορολογία των κερδών από τις δραστηριότητες της μόνιμης εγκατάστασης και δεν αφορά τη φορολογία της επιχείρησης στο σύνολό της. Αυτό επιβεβαιώνεται από τη δεύτερη πρόταση της παραγράφου, η οποία επιβεβαιώνει ότι οι φορολογικές πτυχές που αφορούν τον φορολογούμενο που είναι ιδιοκτήτης της μόνιμης εγκατάστασης, όπως προσωπικές εκπτώσεις και απαλλαγές, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου. Έτσι, θέματα που άπτονται των διαφόρων εθνικών συστημάτων για την ενοποίηση των φόρων εταιρειών και μετόχων (π.χ. *advance corporate tax*, *précompte*, υπολογισμός του φορολογικώς ελεύθερου εισοδήματος και συναφών πιστώσεων φόρου επί μερισμάτων) δεν εμπίπτουν σε αυτή την παράγραφο.

60. Σε ορισμένα Κράτη, τα κέρδη μιας μόνιμης εγκατάστασης που ανήκει σε επιχείρηση ενός άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή από ό,τι τα κέρδη των επιχειρήσεων αυτού του Κράτους. Αυτός ο επιπλέον φόρος, ο οποίος αποκαλείται ορισμένες φορές «φορολογία επί κερδών υποκαταστημάτων», μπορεί να εξηγηθεί από το γεγονός ότι εάν μια θυγατρική της αλλοδαπής επιχείρησης πραγματοποιούσε τα ίδια κέρδη με τη μόνιμη εγκατάσταση και στη συνέχεια διένειμε αυτά τα κέρδη ως μερίσματα, θα της επιβαλλόταν επιπλέον φόρος επί αυτών των μερισμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου 10. Όταν ο εν λόγω φόρος εκφράζεται απλώς ως επιπλέον φόρος που οφείλεται επί των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης, πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος επί των κερδών της δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης αυτής καθαυτής και όχι ως φορολογία της επιχείρησης υπό την ιδιότητά της ως ιδιοκτήτριας της μόνιμης εγκατάστασης. Ένας τέτοιος φόρος θα ήταν συνεπώς αντίθετος με την παράγραφο 3.

61. Η κατάσταση αυτή πρέπει ωστόσο να διακριθεί από την περίπτωση του φόρου που θα επιβαλλόταν επί ποσών που εκπίπτουν, για παράδειγμα ως τόκος, κατά τον υπολογισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης (π.χ. «φόρος τόκων σε επίπεδο υποκαταστήματος»): σε αυτή την περίπτωση, ο φόρος δεν θα επιβαλλόταν στην ίδια τη μόνιμη εγκατάσταση αλλά στην επιχείρηση η οποία θεωρείται ότι εισπράττει τον τόκο και κατά συνέπεια η περίπτωση δεν θα ενέπιπτε στο πεδίο της παραγράφου 3 (ανάλογα με τις συμβάσεις, ωστόσο, άλλες διατάξεις, όπως αυτές των Αρθρων 7 και 11, μπορεί να είναι συναφείς ώστε να προσδιοριστεί εάν αυτός ο φόρος επιτρέπεται από τη Σύμβαση· βλ. την τελευταία πρόταση της παραγράφου 4).

#### **Δ. Παρακράτηση φόρου επί μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων που εισπράττονται από μόνιμη εγκατάσταση**

62. Όταν οι μόνιμες εγκαταστάσεις εισπράττουν μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα, το εν λόγω εισόδημα, δυνάμει της παραγράφου 4 των Αρθρων 10 και 11 και της παραγράφου 3 του Αρθρου 12, αντιστοίχως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Αρθρου 7 και κατά συνέπεια - με την επιφύλαξη των παρατηρήσεων στην παράγραφο 53 ανωτέρω όσον αφορά μερίσματα που εισπράττονται επί συμμετοχών μόνιμων εγκαταστάσεων - πρέπει να περιληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα

των εν λόγω μόνιμων εγκαταστάσεων (πρβλ. παράγραφος 62 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7).

63. Σύμφωνα με τα σχετικά Ερμηνευτικά Σχόλια στις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις των Άρθρων 10, 11 και 12 (πρβλ. αντίστοιχα τις παραγράφους 31, 24 και 20), αυτές οι διατάξεις απαλλάσσουν το Κράτος πηγής των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων που εισπράττει η μόνιμη εγκατάσταση από την υποχρέωση να εφαρμόσει οποιονδήποτε περιορισμό που προβλέπεται στα εν λόγω Άρθρα, πράγμα που σημαίνει - και αυτή είναι η γενικώς αποδεκτή ερμηνεία - ότι δεν επηρεάζουν καθόλου το δικαίωμα του Κράτους πηγής, όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, να εφαρμόσει τον φόρο παρακράτησής χωρίς καμία μείωση στον συντελεστή.

64. Ενώ αυτή η προσέγγιση δεν δημιουργεί προβλήματα όσον αφορά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του Άρθρου 24 στην περίπτωση χωρών όπου επιβάλλεται παρακράτηση φόρου σε κάθε τέτοιο εισόδημα, είτε αυτό καταβάλλεται σε κατοίκους (οι μόνιμες εγκαταστάσεις, όπως και οι επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους, έχουν τη δυνατότητα να συμψηφίσουν αυτή την παρακράτηση φόρου με τον φόρο επί κερδών που οφείλεται δυνάμει του Άρθρου 7) είτε σε μη κατοίκους (με την επιφύλαξη των περιορισμών που προβλέπονται στα Άρθρα 10, 11 και 12), η θέση είναι διαφορετική όταν η παρακράτηση φόρου εφαρμόζεται αποκλειστικά σε εισόδημα που καταβάλλεται σε μη κατοίκους.

65. Σε αυτή τη δεύτερη περίπτωση, φαίνεται δύσκολο να συμβιβαστεί η επιβολή παρακράτησης φόρου με την αρχή που ορίζεται στην παράγραφο 3 σύμφωνα με την οποία, για τους σκοπούς της φορολόγησης του εισοδήματος που προέρχεται από τη δραστηριότητά τους, ή το οποίο συνδέεται συνήθως με αυτή - όπως αναγνωρίζεται ότι συμβαίνει με τα μερίσματα, τους τόκους και τα δικαιώματα που αναφέρονται στην παράγραφο 4 των Άρθρων 10 και 11 και στην παράγραφο 3 του Άρθρου 12 - οι μόνιμες εγκαταστάσεις πρέπει να αντιμετωπίζονται ως επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους και άρα να υπόκειται μόνο σε φόρο επί κερδών όσον αφορά τον εν λόγω εισόδημα.

66. Σε κάθε περίπτωση, επαφίεται στα Συμβαλλόμενα Κράτη που αντιμετωπίζουν αυτή τη δυσκολία να την επιλύσουν σε διμερείς διαπραγματεύσεις υπό το πρίσμα των ιδιαίτερων συμβάσεών τους.

### **Ε. Πίστωση για αλλοδαπούς φόρους**

67. Όταν το αλλοδαπό εισόδημα περιλαμβάνεται στα κέρδη που είναι αποδοτέα σε μια μόνιμη εγκατάσταση, είναι ορθό δυνάμει της ίδιας αρχής να χορηγηθεί στη μόνιμη εγκατάσταση πίστωση για τον αλλοδαπό φόρο που επιβλήθηκε στο εν λόγω εισόδημα εφόσον η πίστωση αυτή χορηγείται στις επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Κράτους σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία.

68. Εάν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος (Α) στο οποίο βρίσκεται μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (Β), η πίστωση για τον φόρο που επιβάλλεται σε τρίτο κράτος (Γ) μπορεί να επιτραπεί μόνο μέσω σύμβασης, τότε τίθεται το γενικότερο ερώτημα της επέκτασης και στις μόνιμες εγκαταστάσεις των προνομίων που προβλέπουν οι διατάξεις περί πίστωσης που περιλαμβάνονται σε Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που συνάπτονται με τρίτα κράτη. Ενώ η μόνιμη εγκατάσταση δεν αποτελεί πρόσωπο και άρα δεν δικαιούται τα προνόμια που προβλέπουν οι εν λόγω Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, αυτό το θέμα άπτεται της φορολογίας της μόνιμης εγκατάστασης. Το ζήτημα εξετάζεται στη συνέχεια όσον αφορά ειδικά τα μερίσματα και τους τόκους.

**ΣΤ. Επέκταση στις μόνιμες εγκαταστάσεις των προνομίων που προβλέπονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που συνάπτονται με τρίτα κράτη**

69. Όταν η μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μιας επιχείρησης κατοίκου άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εισπράττει μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα από τρίτο κράτος, τότε τίθεται το ερώτημα εάν και κατά πόσο το Συμβαλλόμενο Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση θα έπρεπε να πιστώσει τον φόρο που δεν μπορεί να ανακτηθεί από το τρίτο κράτος.

70. Είναι αποδεκτή η άποψη ότι στις περιπτώσεις αυτές προκύπτει διπλή φορολογία και ότι πρέπει να βρεθεί μια μέθοδος για την αντιστάθμισή της. Η πλειονότητα των Κρατών μελών είναι σε θέση να χορηγήσουν πίστωση σε αυτές τις περιπτώσεις βάσει της εσωτερικής του νομοθεσίας ή δυνάμει της παραγράφου 3. Τα Κράτη που δεν μπορούν να χορηγήσουν πίστωση με αυτόν τον τρόπο ή τα οποία θέλουν να αποσαφηνίσουν τις περιπτώσεις μπορεί να αποφασίσουν να συμπληρώσουν τον όρο στη σύμβαση που υπογράφουν με το Συμβαλλόμενο Μέρος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση με μια διατύπωση που να επιτρέπει στο Κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση να πιστώσει τη φορολογική υποχρέωση στο Κράτος από όπου προέρχεται το εισόδημα έως ένα ποσό που να μην υπερβαίνει το ποσό που μπορούν να αξιώσουν οι επιχειρήσεις που είναι κάτοικοι του Συμβαλλόμενου Κράτους όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση βάσει της σύμβασης του Συμβαλλόμενου Κράτους με το τρίτο κράτος. Εάν ο φόρος που δεν μπορεί να ανακτηθεί δυνάμει της σύμβασης μεταξύ του τρίτου κράτους και του Κράτους κατοικίας της επιχείρησης που έχει τη μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος είναι μικρότερος από αυτόν που προκύπτει βάσει της σύμβασης μεταξύ του τρίτου κράτους και του Συμβαλλόμενου Κράτους όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, τότε πιστώνεται μόνο ο μικρότερος φόρος που εισπράττεται στο τρίτο κράτος. Αυτό το αποτέλεσμα μπορεί να επιτευχθεί με την ακόλουθη προσθήκη μετά από την πρώτη πρόταση της παραγράφου 3:

«Όταν μια μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος που ανήκει σε επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εισπράττει μερίσματα ή τόκους από τρίτο κράτος και η συμμετοχή ή απαίτηση χρέους σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα μερίσματα ή οι τόκοι συνδέεται ουσιαστικά με αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση, το πρώτο Κράτος χορηγεί πίστωση φόρου για τον φόρο που καταβάλλεται στο τρίτο κράτος επί των μερισμάτων ή τόκων, κατά περίπτωση, εφαρμόζοντας τον φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται στη σύμβαση για φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μεταξύ του Κράτους του οποίου η επιχείρηση είναι κάτοικος και του τρίτου κράτους. Ωστόσο, το ύψος της πίστωσης δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό που η επιχείρηση η οποία είναι κάτοικος του πρώτου Κράτους μπορεί να αξιώσει σύμφωνα με τη σύμβαση περί εισοδήματος και κεφαλαίου μεταξύ του Κράτους αυτού και του τρίτου κράτους.»

Εάν η σύμβαση προβλέπει επίσης άλλες κατηγορίες εισοδήματος που μπορούν να φορολογηθούν στο Κράτος όπου προκύπτουν και για τις οποίες πρέπει να δοθεί πίστωση (π.χ. δικαιώματα, σε ορισμένες συμβάσεις), ο ανωτέρω όρος πρέπει να τροποποιηθεί ώστε να τις καλύπτει.

71. Στην περίπτωση που η μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μιας επιχείρησης η οποία έχει τη φορολογική της κατοικία σε ένα άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος κατοικίας) εισπράττει μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα από τρίτο κράτος (το Κράτος πηγής) και, σύμφωνα με τη διαδικασία που έχει συμφωνηθεί μεταξύ του Κράτους κατοικίας και του Κράτους πηγής, ζητείται από το Κράτος πηγής πιστοποίηση κατοικίας για την επιβολή του παρακρατούμενου φόρου στο ύψος που προβλέπεται στη σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ του Κράτους πηγής και του Κράτους κατοικίας, το τελευταίο οφείλει να χορηγήσει την εν λόγω πιστοποίηση. Αν και η διαδικα-

σία αυτή είναι χρήσιμη όταν το Κράτος κατοικίας χρησιμοποιεί τη μέθοδο της πίστωσης, δεν εξυπηρετεί κανένα σκοπό όταν το εν λόγω Κράτος χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εξαίρεσης, καθώς το εισόδημα που προέρχεται από το τρίτο κράτος δεν υπόκειται σε φορολόγηση στο Κράτος κατοικίας της επιχείρησης. Από την άλλη, το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να ωφεληθεί από τη συμμετοχή στη διαδικασία πιστοποίησης της κατοικίας διότι η διαδικασία αυτή θα του παράσχει χρήσιμες πληροφορίες για τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων. Ένα άλλο θέμα που τίθεται στις τριγωνικές συναλλαγές είναι αυτό των καταχρήσεων. Αν το Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος η επιχείρηση εξαιρεί από τη φορολογία τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, υπάρχει ο κίνδυνος η επιχείρηση να μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία όπως μετοχές, ομόλογα ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας σε μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε Κράτη στα οποία προβλέπεται πολύ ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση, και, σε ορισμένες περιπτώσεις, το εισόδημα που προκύπτει μπορεί να τελικά να μη φορολογηθεί σε κανένα από τα τρία Κράτη. Για την αποφυγή τέτοιων πρακτικών, που μπορεί να θεωρηθούν καταχρηστικές, μπορεί να εισαχθεί ένας όρος στη σύμβαση μεταξύ του Κράτους του οποίου είναι κάτοικος η επιχείρηση και του τρίτου κράτους (του Κράτους-πηγή) που να ορίζει ότι μια επιχείρηση μπορεί να αξιώσει τα προνόμια της σύμβασης μόνο εάν το εισόδημα που λαμβάνει η μόνιμη εγκατάσταση η οποία βρίσκεται στο άλλο Κράτος φορολογείται συνήθως στο Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης.

72. Επιπλέον της τυπικής τριγωνικής συναλλαγής που εξετάζεται εδώ, μπορεί να προκύψουν και άλλες τριγωνικές συναλλαγές, ιδίως στην περίπτωση που το Κράτος της επιχείρησης είναι επίσης το Κράτος από το οποίο προέρχεται το εισόδημα που είναι αποδοτέο στη μόνιμη εγκατάσταση του άλλου Κράτους (βλ. επίσης παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 21). Τα Κράτη μπορούν να επιλύσουν αυτά τα ζητήματα σε διμερείς διαπραγματεύσεις.

## Παράγραφος 4

73. Αυτή η παράγραφος αποσκοπεί στην άρση μιας συγκεκριμένης μορφής διακρίσεων που οφείλεται στο γεγονός ότι σε ορισμένες χώρες ενώ η έκπτωση των τόκων, των δικαιωμάτων και άλλων πληρωμών επιτρέπεται χωρίς περιορισμούς όταν ο δικαιούχος είναι κάτοικος, περιορίζεται ή ακόμη και απαγορεύεται όταν δεν είναι κάτοικος. Η ίδια κατάσταση μπορεί επίσης να διαπιστωθεί και στον τομέα της φορολογίας κεφαλαίου, όσον αφορά χρέη έναντι μη κατοίκου. Επαφίεται ωστόσο στα Συμβαλλόμενα Κράτη το αν θα τροποποιήσουν τον παρόντα όρο στις διμερείς τους συμβάσεις ώστε να μην χρησιμοποιηθεί με σκοπό τη φοροαποφυγή.

74. Η παράγραφος 4 δεν απαγορεύει στο Κράτος του λήπτη του δανείου να εφαρμόσει τους εσωτερικούς του κανόνες σχετικά με την υποκεφαλαιοποίηση στον βαθμό που αυτοί συνάδουν με την παράγραφο 1 του Άρθρου 9 ή την παράγραφο 6 του Άρθρου 11. Ωστόσο, εάν αυτή η μεταχείριση προκύψει από κανόνες που δεν συνάδουν με τα ανωτέρω Άρθρα και οι οποίοι ισχύουν μόνο για δανειστές που δεν είναι κάτοικοι (αποκλείοντας τους δανειστές που είναι κάτοικοι), τότε αυτή η μεταχείριση απαγορεύεται από την παράγραφο 4.

75. Επίσης, η παράγραφος 4 δεν απαγορεύει τυχόν επιπλέον υποχρεώσεις πληροφόρησης αναφορικά με πληρωμές που γίνονται σε μη κατοίκους, εφόσον οι εν λόγω υποχρεώσεις αποσκοπούν στη διασφάλιση παρεμφερών επιπέδων συμμόρφωσης και επαλήθευσης στην περίπτωση πληρωμών σε κατοίκους και μη κατοίκους.

## Παράγραφος 5

76. Αυτή η παράγραφος απαγορεύει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να επιφυλάξει λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση σε μια επιχείρηση της οποίας το κεφάλαιο κατέχεται ή ελέγχεται, εν όλω ή εν μέρει, άμεσα ή έμμεσα, από έναν ή περισσότερους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αυτός ο όρος, και η διάκριση την οποία απαγορεύει, αφορά μόνον στη φορολογία επιχειρήσεων και όχι των προσώπων που κατέχουν ή ελέγχουν το κεφάλαιό τους. Στόχος της επομένως είναι να διασφαλίσει ίση μεταχείριση για φορολογούμενους που κατοικούν στο ίδιο Κράτος, και όχι να επιφυλάξει στο αλλοδαπό κεφάλαιο, στα χέρια των εταίρων ή των μετόχων, ταυτόσημη μεταχείριση με αυτή που επιφυλάσσεται στο εγχώριο κεφάλαιο.

77. Εφόσον η παράγραφος αφορά μόνο στη φορολογία επιχειρήσεων που είναι κάτοικοι του Κράτους και όχι των προσώπων που κατέχουν ή ελέγχουν το κεφάλαιό τους, συνεπάγεται ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επεκτείνει τα προνόμια των κανόνων που λαμβάνουν υπόψη τη σχέση μεταξύ μιας επιχείρησης-κατοίκου και άλλων επιχειρήσεων-κατοίκων (π.χ. κανόνες που επιτρέπουν την ενοποίηση, τη μεταφορά ζημιών ή την αφορολόγητη μεταφορά περιουσίας μεταξύ εταιρειών υπό κοινή ιδιοκτησία). Για παράδειγμα, αν η εθνική φορολογική νομοθεσία ενός Κράτους επιτρέπει σε μια εταιρεία που είναι κάτοικος του Κράτους αυτού να ενοποιεί το εισόδημά της με το εισόδημα της μητρικής της εταιρείας, επίσης κατοίκου του Κράτους, η παράγραφος 5 δεν μπορεί να αναγκάσει το Κράτος να επιτρέψει ανάλογη ενοποίηση μεταξύ μιας εταιρείας που είναι κάτοικός του και της μητρικής της, μη κατοίκου του εν λόγω Κράτους. Αυτό θα απαιτούσε σύγκριση της συνολικής μεταχείρισης μιας επιχείρησης που είναι κάτοικος και της επιχείρησης που κατέχει το κεφάλαιό της και δεν είναι κάτοικος, με αυτή μιας επιχείρησης που είναι κάτοικος του ίδιου Κράτους και της επιχείρησης που κατέχει το κεφάλαιό της και είναι επίσης κάτοικος του Κράτους αυτού, κάτι που προφανώς υπερβαίνει το ζήτημα της φορολογίας της επιχείρησης-κατοίκου.

78. Επίσης, επειδή η παράγραφος 5 αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι όλες οι εταιρείες που είναι κάτοικοι ενός Κράτους αντιμετωπίζονται ισότιμα ανεξαρτήτως του ποιος κατέχει ή ελέγχει το κεφάλαιό τους και δεν επιδιώκει να διασφαλίσει ότι οι διανομές σε κατοίκους και μη κατοίκους αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο (βλ. παράγραφο 76 ανωτέρω), συνεπάγεται ότι οι υποχρεώσεις παρακράτησης φόρου που επιβάλλονται σε μια εταιρεία-κάτοικο όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους μη κατοίκους του συγκεκριμένου Κράτους αλλά όχι όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους που είναι κάτοικοί του δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παραβιάζει την παράγραφο 5. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορετική μεταχείριση δεν εξαρτάται από το γεγονός ότι το κεφάλαιο της εταιρείας κατέχεται ή ελέγχεται από μη κατοίκους αλλά, μάλλον, από το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μη κατοίκους φορολογούνται διαφορετικά. Ένα παρόμοιο παράδειγμα είναι αυτό ενός Κράτους που επιβάλλει έναν φόρο σε εταιρείες που έχουν την κατοικία τους στην επικράτειά του και κάνουν διανομές στους μετόχους τους ανεξαρτήτως του αν είναι κάτοικοι ή μη κάτοικοι, αλλά το οποίο, θέλοντας να αποφύγει την αλληπάλληλη επιβολή αυτού του φόρου, δεν τον εφαρμόζει σε διανομές που γίνονται σε συνδεδεμένες εταιρείες που είναι κάτοικοί του και υπόκεινται ούτως ή άλλως σε φορολογία επί των δικών τους διανομών. Το γεγονός ότι η δεύτερη εξαίρεση δεν ισχύει για διανομές προς εταιρείες μη κατοίκους δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι παραβιάζει την παράγραφο 5. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορετική μεταχείριση δεν οφείλεται στο ότι το κεφάλαιο της εταιρείας-κατοίκου κατέχεται ή ελέγχεται από μη κατοίκους αλλά στο ότι οι διανομές γίνονται σε εταιρείες οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της σύμβασης, δεν μπορούν να επιβαρυνθούν με τον ίδιο φόρο όταν διανέμουν εκ νέου τα μερίσματα που έλαβαν από την εν λόγω εταιρεία-κάτοικο. Σε αυτό το παράδειγμα, όλες οι εταιρείες κάτοικοι αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο ανεξαρτήτως του ποιος κατέχει ή ελέγχει το



κεφάλαιό τους και η διαφορετική μεταχείριση περιορίζεται σε περιπτώσεις στις οποίες οι διανομές γίνονται υπό συμβάσεις όπου ο φόρος επί των διανομών μπορεί να αποφευχθεί.

79. Εφόσον η παράγραφος αποτρέπει τη διάκριση μιας επιχείρησης που είναι κάτοικος του Κράτους αποκλειστικά και μόνον βάσει του ποιος κατέχει ή ελέγχει το κεφάλαιο της εν λόγω επιχείρησης, δεν μπορεί εκ πρώτης όψεως να θεωρηθεί συναφής προς τους κανόνες που προβλέπουν διαφορετική μεταχείριση μιας επιχείρησης βάσει του εάν καταβάλλει τόκους σε δανειστές κατοίκους ή μη κατοίκους. Η παράγραφος δεν ασχολείται με κανόνες που βασίζονται στη σχέση οφειλέτη-δανειστή στον βαθμό που η διαφορετική μεταχείριση η οποία απορρέει από τους κανόνες δεν βασίζεται στο αν το κεφάλαιο της επιχείρησης ελέγχεται από κατοίκους ή μη κατοίκους, εν όλω ή εν μέρει, άμεσα ή έμμεσα. Για παράδειγμα, αν σύμφωνα με τους κανόνες περί υποκεφαλαιοποίησης ενός Κράτους, δεν επιτρέπεται η έκπτωση του τόκου που καταβάλλεται από μια επιχείρηση-κάτοικο σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, μη κάτοικο, ο κανόνας αυτός δεν αντιβαίνει στην παράγραφο 5 ακόμη και εάν εφαρμοστεί σε πληρωμές τόκου προς δανειστή ο οποίος κατέχει ή ελέγχει το κεφάλαιο της επιχείρησης, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταχείριση θα ήταν ακριβώς ίδια αν ο τόκος καταβάλλονταν σε συνδεδεμένη επιχείρηση μη κάτοικο η οποία δεν κατέχει ούτε ελέγχει κανένα μέρος του κεφαλαίου του καταβάλλοντος. Προφανώς, ωστόσο, ένας τέτοιος εθνικός κανόνας θα παραβίαζε την παράγραφο 4 στον βαθμό που θα ίσχυαν διαφορετικοί όροι για την έκπτωση των τόκων του καταβάλλοντα σε κατοίκους και μη κατοίκους και είναι συνεπώς σημαντικό να προσδιοριστεί, για τους σκοπούς της παραγράφου, εάν η εφαρμογή του κανόνα είναι συμβατή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 9 ή της παραγράφου 6 του Άρθρου 11 (βλ. παράγραφο 74 ανωτέρω). Αυτό θα ήταν επίσης σημαντικό για τους σκοπούς της παραγράφου 5 στην περίπτωση των κανόνων υποκεφαλαιοποίησης οι οποίοι θα τύγχαναν εφαρμογής μόνο σε επιχειρήσεις ενός Συμβαλλόμενου Κράτους το κεφάλαιο του οποίου κατέχεται εν όλω ή εν μέρει, άμεσα ή έμμεσα από μη κατοίκους. Στην ουσία, εφόσον οι διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 9 ή της παραγράφου 6 του Άρθρου 11 αποτελούν τμήμα του πλαισίου εντός του οποίου πρέπει να διαβάζεται η παράγραφος 5 (όπως απαιτείται από το Άρθρο 31 της σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων), τυχόν διορθώσεις συμβατές με τις εν λόγω διατάξεις δεν θα θεωρούνταν ότι παραβιάζουν τις διατάξεις της παραγράφου 5.

80. Στην περίπτωση των αιτημάτων που αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές, όλα σχεδόν τα Κράτη μέλη θεωρούν ότι επιπλέον απαιτήσεις πληροφοριών, πιο αυστηρές από τις συνήθεις απαιτήσεις, ή ακόμη και αντιστροφή του βάρους της απόδειξης, δεν θα συνιστούσαν διάκριση υπό την έννοια του Άρθρου.

## Παράγραφος 6

81. Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου δεν περιορίζεται από τις διατάξεις του Άρθρου 2. Το Άρθρο ισχύει κατά συνέπεια για φόρους κάθε είδους που επιβάλλονται από το Κράτος, τις πολιτικές του υποδιαίρεσεις ή τις τοπικές του αρχές, ή για λογαριασμό αυτών.

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

82. Η ερμηνεία που δίδεται στις παραγράφους 57 και 58 ανωτέρω δεν προσυπογράφεται από τη *Γερμανία*, η φορολογική νομοθεσία της οποία απαιτεί την εφαρμογή ενός ελάχιστου συντελεστή στις αποκλειστικά εσωτερικές πηγές όσον αφορά τους μη κατοίκους· ο ελάχιστος συντελεστής είναι κοντά στην κατώτερη περιοχή της προοδευτικής φορολογικής κλίμακας.

83. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* παρατηρούν ότι οι πολίτες τους που δεν είναι κάτοικοι των ΗΠΑ δεν βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συμβάσεις με άλλους μη κατοίκους διότι οι *Ηνωμένες Πολιτείες* φορολογούν τους πολίτες τους που δεν είναι κάτοικοί τους βάσει του συνολικού τους εισοδήματος.

84. Όσον αφορά την παράγραφο 71, οι *Κάτω Χώρες* αναγνωρίζουν ότι τα Κράτη ενδέχεται να θελήσουν να συμπεριλάβουν στις διμερείς τους συμβάσεις έναν όρο που να διασφαλίζει ότι τα οφέλη της Σύμβασης δεν παρέχονται σε περιπτώσεις «τριγωνικών» συναλλαγών που μπορεί να θεωρηθούν καταχρηστικές. Κατά τη σύνταξη τέτοιων διατάξεων, ωστόσο, αφετηρία πρέπει πάντα να είναι η αρχή ότι τα προνόμια της Σύμβασης μπορούν να αξιωθούν εκτός εάν η κατάσταση χαρακτηριστεί καταχρηστική. Επίσης οι *Κάτω Χώρες* διατυπώνουν την άποψη ότι η έννοια της «συνήθους» φορολόγησης (*«normally taxed»*) είναι πολύ ασαφής προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τη διάκριση μεταξύ καταχρηστικών και μη καταχρηστικών καταστάσεων.

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

85. Ο *Καναδάς* και η *Νέα Ζηλανδία* επιφυλάσσονται των θέσεών τους επί αυτού του Άρθρου.

86. Η *Αυστραλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προτείνει τροπολογίες ώστε να διασφαλιστεί ότι η *Αυστραλία* μπορεί να συνεχίσει να εφαρμόζει ορισμένες διατάξεις της εθνικής της νομοθεσίας σχετικά με τις εκπτώσεις για Έρευνα & Ανάπτυξη (R&D) και την είσπραξη παρακρατούμενων φόρων.

87. Οι *Ηνωμένες Πολιτείες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να επιβάλουν φορολογία επί κερδών υποκαταστημάτων.

### Παράγραφος 1

88. Η *Γαλλία* επιθυμεί να διατηρήσει τη δυνατότητα εφαρμογής των όρων της παραγράφου 1 μόνο σε φυσικά πρόσωπα, λαμβανομένης υπόψη της γαλλικής νομολογίας και του γεγονότος ότι οι παράγραφοι 3, 4 και 5 ήδη παρέχουν στις εταιρείες ευρεία προστασία κατά των διακρίσεων.

89. Το *Ηνωμένο Βασίλειο* επιφυλάσσεται της θέσης του σχετικά με τη δεύτερη πρόταση της παραγράφου 1.

### Παράγραφος 2

90. Η *Ελβετία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εισάγει την παράγραφο 2 στις συμβάσεις της.

### Παράγραφος 4

91. Η *Γαλλία* αποδέχεται τις διατάξεις της παραγράφου 4 αλλά επιθυμεί να διατηρήσει τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της εθνικής της νομοθεσίας σχετικά με τον περιορισμό της έκπτωσης των τόκων που καταβάλλονται από γαλλική εταιρεία σε συνδεδεμένη εταιρεία αυτής.

### Παράγραφος 6

92. Η *Ελλάδα*, η *Ιρλανδία*, το *Λουξεμβούργο* και το *Ηνωμένο Βασίλειο* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να περιορίσουν την εφαρμογή του Άρθρου στους φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ

#### Ι. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Στο παρόν άρθρο θεσπίζεται μια διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας για την επίλυση των δυσχερειών που προκύπτουν από την εφαρμογή της Σύμβασης με την ευρύτερη του όρου έννοια.
2. Πρώτον, στις παραγράφους 1 και 2, προβλέπεται ότι οι αρμόδιες αρχές θα καταβάλλουν κάθε προσπάθεια για την επίλυση μέσω αμοιβαίας συμφωνίας κάθε περίπτωσης επιβολής σε φορολογούμενους φόρου που δεν είναι σύμφωνη με τους όρους της Σύμβασης.
3. Επίσης, στην παράγραφο 3, οι αρμόδιες αρχές των δύο Κρατών καλούνται και εξουσιοδοτούνται να επιλύουν μέσω αμοιβαίας συμφωνίας τυχόν προβλήματα που αφορούν την ερμηνεία ή την εφαρμογή της Σύμβασης και επιπλέον να διαβουλεύονται από κοινού για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τη Σύμβαση.
4. Όσον αφορά την πρακτική λειτουργία της διαδικασίας της αμοιβαίας συμφωνίας, στην παράγραφο 4 του Άρθρου απλώς παρέχεται η εξουσία στις αρμόδιες αρχές να επικοινωνούν μεταξύ τους απευθείας, και όχι μέσω της διπλωματικής οδού, και εάν το κρίνουν σκόπιμο, να ανταλλάσσουν προφορικά απόψεις μέσω επιτροπής που διορίζεται από κοινού για το σκοπό αυτόν. Στην ανταλλαγή πληροφοριών που γίνεται για τους σκοπούς των όρων του παρόντος Άρθρου εφαρμόζεται το Άρθρο 26. Έτσι, διασφαλίζεται ο εμπιστευτικός χαρακτήρας των πληροφοριών που ανταλλάσσονται για τους σκοπούς της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.
5. Τέλος, στην παράγραφο 5 προβλέπεται ένας μηχανισμός που δίνει τη δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά την υπαγωγή σε διαιτησία των ανεπίλυτων ζητημάτων που δεν επέτρεψαν στις αρμόδιες αρχές να καταλήξουν σε αμοιβαία συμφωνία εντός δύο ετών. Παρόλο που η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας παρέχει μια γενικά αποτελεσματική και αποδοτική μέθοδο επίλυσης διαφορών που προκύπτουν στο πλαίσιο της Σύμβασης, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις που οι αρμόδιες αρχές αδυνατούν να συμφωνήσουν ότι η φορολογία και από τα δύο Κράτη είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση. Η διαδικασία της διαιτησίας που προβλέπεται στην παράγραφο 5 επιτρέπει την επίλυση των εν λόγω υποθέσεων με την έκδοση ανεξάρτητης απόφασης επί των ανεπίλυτων θεμάτων, καθιστώντας έτσι εφικτή την επίτευξη αμοιβαίας συμφωνίας. Αυτή η διαδικασία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας και δεν συνιστά εναλλακτική οδό επίλυσης διαφορών αναφορικά με την εφαρμογή της Σύμβασης.
6. Δεδομένου ότι το Άρθρο θέτει απλώς τους γενικούς κανόνες που διέπουν τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, ο σχολιασμός που ακολουθεί αποσκοπεί στην αποσαφήνιση του σκοπού αυτών των κανόνων και, εάν είναι αναγκαίο, στη διεύρυνσή τους με αναφορά ειδικότερα στους κανόνες και τις πρακτικές που εφαρμόζονται σε διεθνές επίπεδο, στο πλαίσιο των διαδικασιών αμοιβαίας συμφωνίας ή, στο εσωτερικό επίπεδο, στο πλαίσιο των διαδικασιών που εφαρμόζονται στα περισσότερα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση των αμφισβητούμενων φορολογικών απαιτήσεων. Ειδικότερα, επειδή η παράγραφος 5 απαιτεί ρητά τη συμφωνία των αρμόδιων αρχών σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής της διαδικασίας διαιτησίας που προβλέπει, στα σχόλια

που ακολουθούν αναλύονται λεπτομερώς διάφορες διαδικαστικές πτυχές της εν λόγω διαδικασίας. Στο παράρτημα αυτών των σχολίων ενσωματώνεται ένα υπόδειγμα συμφωνίας που οι αρμόδιες αρχές μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για τον καθορισμό του τρόπου εφαρμογής της διαιτητικής διαδικασίας. Στο παράρτημα αυτό αντιμετωπίζονται διάφορα διαρθρωτικά και διαδικαστικά ζητήματα και, σε μερικές περιπτώσεις, προτείνονται εναλλακτικές λύσεις.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

### Παράγραφοι 1 και 2

7. Με τους κανόνες των παραγράφων 1 και 2 προβλέπεται η εξάλειψη σε συγκεκριμένη περίπτωση φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση. Όπως είναι γνωστό, σε αυτές τις περιπτώσεις κανονικά οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να προσφεύγουν στα φορολογικά δικαστήρια, είτε άμεσα, είτε αφού απορριφθούν οι ενστάσεις τους από τις φορολογικές αρχές. Όταν από τη λανθασμένη εφαρμογή της Σύμβασης σε αμφότερα τα Κράτη προκύπτει φορολογία που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση, οι φορολογούμενοι είναι υποχρεωμένοι να προσφεύγουν στα δικαστήρια σε κάθε Κράτος, με όλα τα μειονεκτήματα και την αβεβαιότητα που τούτο συνεπάγεται. Έτσι, με την παράγραφο 1 τίθεται στη διάθεση των θιγόμενων φορολογούμενων, χωρίς αυτοί να στερούνται τα συνήθη μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας, μια διαδικασία που ονομάζεται διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, καθώς αποσκοπεί, στο δεύτερο στάδιό της, στην επίλυση της διαφοράς βάσει συμφωνίας, δηλαδή με την επίτευξη συμφωνίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών, ενώ το πρώτο στάδιο διεξάγεται αποκλειστικά στο Κράτος κατοικίας (εκτός από την περίπτωση που η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 τίθεται σε κίνηση από τον φορολογούμενο στο Κράτος του οποίου είναι υπήκοος), από την υποβολή της ένστασης έως και την έκδοση απόφασης επ' αυτής από την αρμόδια για το συγκεκριμένο ζήτημα αρχή.

8. Σε κάθε περίπτωση η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας είναι σαφώς μια ειδική διαδικασία εκτός εσωτερικής νομοθεσίας. Επομένως, η διαδικασία μπορεί να κινείται μόνο σε περιπτώσεις που εμπίπτουν στην παράγραφο 1, δηλαδή στις περιπτώσεις που έχει επιβληθεί ή πρόκειται να επιβληθεί φόρος κατά παράβαση των όρων της Σύμβασης. Έτσι, όταν έχει επιβληθεί φορολογία κατά παράβαση τόσο της Σύμβασης όσο και της εγχώριας νομοθεσίας, η εν λόγω υπόθεση δύναται να υπαχθεί στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας μόνο στο βαθμό που αφορά τη Σύμβαση, εκτός εάν υπάρχει συνδυαστικός κρίκος μεταξύ των κανόνων της Σύμβασης και των κανόνων της εγχώριας νομοθεσίας που δεν έχουν εφαρμοστεί ορθά.

9. Στην πράξη, η διαδικασία εφαρμόζεται στις περιπτώσεις - που είναι μακράν οι περισσότερες - όπου το υπό εξέταση μέτρο οδηγεί σε διπλή φορολογία, η αποφυγή της οποίας είναι ο ειδικός σκοπός της Σύμβασης. Μεταξύ των πιο συνηθισμένων περιπτώσεων, καταγράφονται οι εξής:

- τα ζητήματα που αφορούν την απόδοση σε μια μόνιμη εγκατάσταση ενός ποσοστού των διοικητικών και γενικών διαχειριστικών δαπανών της επιχείρησης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Άρθρου 7,
- η φορολογία στο Κράτος του οφειλέτη- στην περίπτωση ύπαρξης ειδικής σχέσης μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου - του υπερβάλλοντος μέρους των τόκων και των δικαιωμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 9, της παραγράφου 6 του Άρθρου 11 ή της παραγράφου 4 του Άρθρου 12,

- οι περιπτώσεις εφαρμογής της νομοθεσίας για την αντιμετώπιση της υποκεφαλαιοδότησης, όταν το Κράτος της οφειλέτριας εταιρείας αντιμετωπίζει τους τόκους ως μερίσματα, στο μέτρο που η εν λόγω φορολογική μεταχείριση βασίζεται σε διατάξεις σύμβασης που αντιστοιχεί π.χ. στο Άρθρο 9 ή στην παράγραφο 6 του Άρθρου 11,
- περιπτώσεις όπου η έλλειψη πληροφόρησης ως προς την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου έχει οδηγήσει σε λανθασμένη εφαρμογή της Σύμβασης, ιδίως όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου κατοικίας (παράγραφος 2 του Άρθρου 4), την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης (Άρθρο 5) ή τον προσωρινό χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρέχονται από εργαζόμενο (παράγραφος 2 του Άρθρου 15).

10. Το Άρθρο 25 προβλέπει επίσης έναν μηχανισμό που δίνει τη δυνατότητα στις αρμόδιες αρχές να διαβουλεύονται μεταξύ τους για την επίλυση, στο πλαίσιο των προβλημάτων υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όχι μόνο προβλημάτων νομικής αλλά και οικονομικής διπλής φορολογίας και ιδίως εκείνων που προκύπτουν από τη λήψη υπόψη των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου 9. Έτσι, οι αντίστοιχες διορθώσεις που πρέπει να γίνουν σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ως άνω Άρθρου εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, τόσο όσον αφορά την εκτίμηση περί της βασιμότητας αυτών, όσο και αναφορικά με τον καθορισμό του ύψους του σχετικού ποσού.

11. Πράγματι τούτο συνάγεται από τη διατύπωση της παραγράφου 2 του Άρθρου 9, όταν η υπό εξέταση διμερής σύμβαση περιέχει ρήτρα τέτοιου τύπου. Όταν η διμερής σύμβαση δεν περιέχει κανόνες παρόμοιους με αυτούς της παραγράφου 2 του Άρθρου 9 (όπως συνήθως συμβαίνει με τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν το 1977), από μόνο του το γεγονός ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν συμπεριλάβει στη Σύμβαση το κείμενο του Άρθρου 9, περιορίζοντάς το στο περιεχόμενο της παραγράφου 1 - που συνήθως απλώς επικυρώνει σε γενικές γραμμές παρόμοιους κανόνες της εγχώριας νομοθεσίας - υποδηλώνει ότι πρόθεση των Κρατών ήταν να καλύπτεται η οικονομική διπλή φορολογία από τη Σύμβαση. Ως εκ τούτου, τα περισσότερα Κράτη μέλη θεωρούν ότι η οικονομική διπλή φορολογία που προκύπτει από διορθώσεις των κερδών λόγω υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, δεν συνάδει - τουλάχιστον - με το πνεύμα της σύμβασης και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας του Άρθρου 25.

12. Ενώ η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας έχει σαφή ρόλο στην αντιμετώπιση των ζητημάτων που προκύπτουν από διορθώσεις σαν αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 9, συνάγεται ότι ακόμη και ελλείψει ενός τέτοιου όρου, τα Κράτη θα πρέπει να επιδιώκουν την αποφυγή της διπλής φορολογίας, προβαίνοντας π.χ. στις αντίστοιχες διορθώσεις στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 2. Ως εκ τούτου, παρόλο που ενδέχεται να υπάρχουν κάποιες διαφορετικές απόψεις, σε γενικές γραμμές τα Κράτη θεωρούν ότι μία διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, η οποία έχει τεθεί σε κίνηση από τον φορολογούμενο στη βάση της ύπαρξης οικονομικής διπλής φορολογίας που αντίκειται στους όρους του Άρθρου 9, περιλαμβάνει το ζήτημα του κατά πόσον θα πρέπει να γίνει αντίστοιχη διόρθωση, ακόμη και εάν δεν υπάρχει όρος παρόμοιος με την παράγραφο 2 του Άρθρου 9. Τα Κράτη, ωστόσο, που δεν συμμερίζονται αυτή την άποψη, στην πράξη βρίσκουν τα μέσα για τη θεραπεία της οικονομικής διπλής φορολογίας στις περισσότερες περιπτώσεις που αφορούν εταιρείες με πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα, εφαρμόζοντας τις διατάξεις της εσωτερικής τους νομοθεσίας.

13. Η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας εφαρμόζεται επίσης και χωρίς την ύπαρξη διπλής φορολογίας κατά παράβαση της Σύμβασης, όταν η αμφισβητούμενη φορολόγηση έρχεται σε ευθεία

αντίθεση με κανόνα της Σύμβασης. Τέτοια περίπτωση υπάρχει όταν ένα Κράτος φορολογεί μια συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος για τη φορολόγηση της οποίας η Σύμβαση επιφυλάσσει αποκλειστικό δικαίωμα στο έτερο Κράτος, ακόμη και εάν αυτό δεν μπορεί να το ασκήσει λόγω κενού δικαίου στην εσωτερική του νομοθεσία. Μια άλλη κατηγορία περιπτώσεων αφορά τα πρόσωπα που επειδή είναι υπήκοοι του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, αλλά κάτοικοι του έτερου Κράτους, υποβάλλονται σε φορολογική μεταχείριση στο έτερο αυτό Κράτος, η οποία συνιστά απαγορευμένη διάκριση σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 24.

14. Πρέπει να σημειωθεί ότι, εν αντιθέσει με τη διαδικασία επίλυσης των αμφισβητούμενων απαιτήσεων στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας, ο φορολογούμενος μπορεί να κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας χωρίς να αναμένει να επιβληθεί ή να κοινοποιηθεί σ' αυτόν ο καταλογισμός φόρου που κατά την άποψή του «δεν συμφωνεί με τη Σύμβαση». Για την κίνηση της διαδικασίας ο φορολογούμενος οφείλει και αρκεί να αποδείξει ότι «οι πράξεις ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών» θα έχουν ως αποτέλεσμα μια τέτοια φορολόγηση και ότι αυτή η φορολόγηση αποτελεί όχι απλά δυνατό, αλλά πιθανό κίνδυνο. Ως πράξεις νοούνται όλες οι ενέργειες ή αποφάσεις, νομοθετικού ή κανονιστικού χαρακτήρα, γενικής ή ατομικής ισχύος, που έχουν ως άμεση και αναγκαία συνέπεια την επιβολή φόρου σε βάρος του καταγγέλλοντα κατά παράβαση των όρων της Σύμβασης. Έτσι, για παράδειγμα, εάν μια μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έχει ως αποτέλεσμα την υπαγωγή σε φορολόγηση, όχι σύμφωνα προς τις διατάξεις της Σύμβασης, ενός προσώπου που αποκτά μία συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος, αυτό το πρόσωπο μπορεί να κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας μόλις τροποποιηθεί ο νόμος και το εν λόγω πρόσωπο αποκτήσει ή καταστεί πιθανό να αποκτήσει το αντίστοιχο εισόδημα. Άλλα παραδείγματα είναι η υποβολή φορολογικής δήλωσης στο πλαίσιο συστήματος αυτό-εκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης ή ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές της δήλωσης ενός φορολογούμενου στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, στο βαθμό που οποιοδήποτε από αυτά τα γεγονότα δημιουργεί πιθανότητα επιβολής φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης (π.χ. σε περίπτωση που η θέση που, σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, απαιτείται να δηλώσει ένας φορολογούμενος στο πλαίσιο ενός συστήματος αυτο-εκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης θα είχε ως αποτέλεσμα την πιθανότητα επιβολής φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης, εάν είχε υποδειχθεί από το εν λόγω Κράτος ως καταλογισμός εκτός καθεστώτος αυτο-εκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης, ή σε περιπτώσεις που οι δημοσιευμένες θέσεις ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ή η ελεγκτική του πρακτική δημιουργούν σημαντική πιθανότητα ο έλεγχος της συγκεκριμένης δήλωσης του φορολογούμενου να οδηγήσει σε υποδεικνυόμενους καταλογισμούς που θα έχουν ως αποτέλεσμα την πιθανότητα επιβολής φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης). Άλλο παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση που η νομοθεσία περί ελέγχου των τιμών των συναλλαγών λόγω υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών ενός Συμβαλλόμενου Κράτους απαιτεί από τον φορολογούμενο να δηλώνει φορολογητέο εισόδημα ανερχόμενο σε υψηλότερο ποσό από εκείνο που προκύπτει από τις πραγματικές τιμές που χρησιμοποιεί ο φορολογούμενος στις συναλλαγές του με το συνδεδεμένο μέρος, ώστε να συμμορφώνεται με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς και η περίπτωση που υπάρχουν ουσιώδεις αμφιβολίες για το εάν το συνδεδεμένο με τον φορολογούμενο μέρος θα είναι σε θέση να εξασφαλίσει μια αντίστοιχη διόρθωση στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, εάν δεν ακολουθηθεί η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Όπως υποδηλώνεται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1, το εάν οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών θα έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τους όρους της Σύμβασης, προσδιορίζεται από την οπτική του φορολογούμενου. Παρόλο που η πεποίθηση του φορολογούμενου ότι πρόκειται να επιβληθεί τέτοιου είδους φορολογία πρέπει να είναι εύλογη και να βασίζεται σε γεγονότα επιδε-

κτικά απόδειξης, οι φορολογικές αρχές δεν πρέπει να αρνούνται την εξέταση ενός αιτήματος της παραγράφου 1 απλώς και μόνο επειδή θεωρούν ότι δεν έχει αποδειχθεί (π.χ. βάσει των προτύπων απόδειξης του εσωτερικού δικαίου σχετικά με το τι συνιστά «πλήρη απόδειξη») ότι πρόκειται να επιβληθεί τέτοια φορολογία.

15. Δεδομένου ότι τα πρώτα βήματα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας μπορεί να πραγματοποιηθούν σε πολύ πρώιμο στάδιο βάσει απλώς της πιθανότητας φορολόγησης κατά παράβαση της Σύμβασης, η έναρξη της διαδικασίας με αυτόν τον τρόπο δεν θεωρείται υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή, για το σκοπό του προσδιορισμού του χρόνου έναρξης της διετούς προθεσμίας της παραγράφου 5 του Άρθρου. Στην παράγραφο 8 του παραρτήματος των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 25 περιγράφονται οι περιστάσεις υπό τις οποίες αρχίζει να μετρά η εν λόγω διετής προθεσμία.

16. Για να είναι παραδεκτές οι ενστάσεις που υποβάλλονται βάσει της παραγράφου 1 πρέπει να πληρούν μια διπλή προϋπόθεση που διατυπώνεται ρητά στην εν λόγω παράγραφο: κατ' αρχήν, πρέπει να υποβάλλονται ενώπιον της αρμόδιας αρχής του Κράτους κατοικίας του φορολογούμενου (εκτός εάν ο φορολογούμενος κινήσει τη διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 στο Κράτος του οποίου είναι υπήκοος) και πρέπει να υποβάλλονται εντός τριών ετών από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης. Η Σύμβαση δεν θέτει κάποιον ειδικό κανόνα ως προς τον τύπο των ενστάσεων. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να θεσπίζουν ειδικές διαδικασίες που θεωρούν ότι είναι κατάλληλες. Εάν δεν έχει οριστεί ειδική διαδικασία, οι ενστάσεις μπορεί να υποβάλλονται με τον ίδιο τρόπο που υποβάλλονται στις φορολογικές αρχές του αντίστοιχου Κράτους οι ενστάσεις περι φορολογικών θεμάτων.

17. Η απαίτηση από τον φορολογούμενο να θέτει την υπόθεσή του ενώπιον της αρμόδιας αρχής του Κράτους κατοικίας του (εκτός εάν ο φορολογούμενος κινήσει τη διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 στο Κράτος του οποίου είναι υπήκοος) έχει γενική εφαρμογή, ανεξάρτητα από το αν η προσβαλλόμενη φορολογία έχει επιβληθεί σε αυτό ή στο έτερο Κράτος και ανεξάρτητα από το αν έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής φορολογίας. Εάν ο φορολογούμενος έχει μεταφέρει την κατοικία του στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος μετά από την επιβολή του μέτρου κατά του οποίου ενίσταται, οφείλει και πάλι να υποβάλλει την ένστασή του ενώπιον της αρμόδιας αρχής του Κράτους του οποίου ήταν κάτοικος κατά τη χρήση για την οποία έχει επιβληθεί ή πρόκειται να επιβληθεί η εν λόγω φορολογία.

18. Ωστόσο, στην περίπτωση που ήδη αναφέρθηκε, κατά την οποία ένα πρόσωπο που είναι υπήκοος του ενός Κράτους αλλά κάτοικος του έτερου καταγγέλλει ότι έχει υποβληθεί στο έτερο Κράτος σε ενέργεια ή φορολόγηση που συνιστά απαγορευμένη διάκριση βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου 24, για προφανείς λόγους είναι προτιμότερο να του επιτρέπεται, κατ' εξαίρεση του ανωτέρω γενικού κανόνα, να υποβάλει την ένστασή του στην αρμόδια αρχή του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος. Τέλος, στην ίδια αρμόδια αρχή πρέπει να υποβάλλεται και η ένσταση του προσώπου που, χωρίς να είναι κάτοικος κανενός Συμβαλλόμενου Κράτους, είναι υπήκοος Συμβαλλόμενου Κράτους, και του οποίου η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1 του Άρθρου 24.

19. Από την άλλη πλευρά, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν, εάν το προκρίνουν, να προσφέρουν στους φορολογούμενους τη δυνατότητα να υποβάλλουν τις υποθέσεις τους ενώπιον της αρμόδιας αρχής οποιουδήποτε εκ των δύο Κρατών. Σε αυτή την περίπτωση, η παράγραφος 1 πρέπει να τροποποιείται ως εξής:

«1. Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό σαν αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να εκθέσει την υπόθεσή του ενώπιον της αρμόδιας αρχής οποιουδήποτε εκ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών. Η υπόθεση αυτή πρέπει να υποβληθεί μέσα σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου κατά παράβαση των όρων της Σύμβασης.»

20. Η τριετής προθεσμία που ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 για την υποβολή των ενστάσεων αποσκοπεί στην προστασία των διοικητικών αρχών από τυχόν καθυστερημένες ενστάσεις. Αυτή η προθεσμία θα πρέπει να θεωρείται ως ελάχιστο όριο, ώστε τα Συμβαλλόμενα Κράτη να μπορούν να συμφωνούν στις μεταξύ τους διμερείς συμβάσεις τυχόν μεγαλύτερες προθεσμίες υπέρ των φορολογουμένων, π.χ. κατ' αναλογία, ειδικότερα, με τις προθεσμίες που ορίζονται στους αντίστοιχους εσωτερικούς τους κανόνες σε ό,τι αφορά τις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να παραλείπουν το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 εάν κρίνουν ότι οι αντίστοιχοι εσωτερικοί τους κανόνες ισχύουν αυτομάτως για τις εν λόγω ενστάσεις και είναι ευνοϊκότεροι ως προς τις συνέπειές τους για τους φορολογούμενους, είτε επειδή προβλέπουν μεγαλύτερη προθεσμία για την υποβολή των ενστάσεων είτε επειδή δεν θέτουν καμία προθεσμία για τον σκοπό αυτόν.

21. Ο όρος που ορίζει ως χρόνο έναρξης της τριετούς προθεσμίας την ημερομηνία της «πρώτης κοινοποίησης της πράξης που είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου κατά παράβαση των όρων της Σύμβασης» πρέπει να ερμηνεύεται με τον πιο ευνοϊκό για τον φορολογούμενο τρόπο. Έτσι, ακόμη και εάν η εν λόγω φορολογία θα πρέπει να επιβληθεί άμεσα, βάσει διοικητικής απόφασης ή πράξης γενικής ισχύος, η προθεσμία δεν αρχίζει να τρέχει παρά από την ημερομηνία κοινοποίησης της ατομικής πράξης επιβολής του φόρου, δηλαδή, κατά την πιο ευνοϊκή ερμηνεία, από την ίδια την πράξη της φορολόγησης, όπως προκύπτει από την πράξη επιβολής φόρου ή από επίσημη απαίτηση ή άλλο έγγραφο είσπραξης ή επιβολής φόρου. Δεδομένου ότι ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να θέσει την υπόθεσή του υπόψη της αρμόδιας αρχής μόλις κρίνει ότι η φορολόγηση μπορεί να οδηγήσει σε επιβολή φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης, ενώ η τριετής προθεσμία δεν αρχίζει να τρέχει παρά με την επέλευση αυτού του αποτελέσματος, θα υπάρχουν περιπτώσεις που ο φορολογούμενος θα δικαιούται να κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας πριν από την έναρξη της τριετούς προθεσμίας (βλ. παραδείγματα τέτοιων καταστάσεων στην παράγραφο 14 ανωτέρω).

22. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι σαφές τι συνιστά πράξη επιβολής φόρου, επίσημη καταλογιστική πράξη ή ειδοποίηση ή άλλο έγγραφο είσπραξης ή επιβολής φόρου και συνήθως υπάρχουν κανόνες της εσωτερικής νομοθεσίας που ρυθμίζουν το πότε η εν λόγω κοινοποίηση θεωρείται «επίδοθείσα». Αυτές οι εσωτερικές νομοθεσίες συνήθως προσβλέπουν στο χρόνο που εστάλη η κοινοποίηση (χρόνος αποστολής), ένα συγκεκριμένο αριθμό ημερών μετά από την αποστολή, τον χρόνο που αναμένεται η άφιξη στη διεύθυνση του παραλήπτη (αμφότεροι χρόνοι τεκμαιρόμενης φυσικής παραλαβής) ή τον χρόνο κατά τον οποίο παραλαμβάνεται στην πραγματικότητα (χρόνος πραγματικής φυσικής παραλαβής). Όταν δεν υπάρχουν τέτοιοι κανόνες, ως χρόνος κοινοποίησης θα πρέπει να θεωρείται συνήθως είτε ο χρόνος πραγματικής φυσικής παραλαβής ή, όταν αυτός δεν αποδεικνύεται επαρκώς, ο χρόνος κατά τον οποίο κανονικά αναμένεται η άφιξη της κοινοποίησης στην αντίστοιχη διεύθυνση, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο εν λόγω όρος θα πρέπει να ερμηνεύεται με τον ευνοϊκότερο για τον φορολογούμενο τρόπο.



23. Σε περιπτώσεις εφαρμογής συστήματος αυτοεκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης συνήθως υπάρχει κάποια ενημέρωση με την οποία γνωστοποιείται η επιβολή φόρου (π.χ. μια ειδοποίηση περί της ύπαρξης φορολογικής υποχρέωσης ή άρνησης ή διόρθωσης μιας απαίτησης για επιστροφή φόρου) και σε γενικές γραμμές το σημείο έναρξης της τριετούς προθεσμίας είναι ο χρόνος της ενημέρωσης και όχι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου στο πλαίσιο του συστήματος αυτοεκκαθάρισης της φορολογικής του υποχρέωσης. Μπορεί, ωστόσο, να υπάρχουν και περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίσταται ειδοποίηση περί της ύπαρξης φορολογικής υποχρέωσης ή κάτι παρόμοιο. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο αντίστοιχος χρόνος «κοινοποίησης» είναι ο χρόνος κατά τον οποίο υπό κανονικές συνθήκες θα θεωρούνταν ότι ο φορολογούμενος έχει λάβει γνώση της επιβολής φόρου που στην πραγματικότητα δεν είναι σύμφωνος με τη Σύμβαση. Για παράδειγμα, τούτο μπορεί να συμβαίνει όταν οι πληροφορίες που καταγράφουν τη μεταφορά κεφαλαίων τίθενται για πρώτη φορά στη διάθεση του φορολογούμενου, π.χ. με ενημέρωση τραπεζής περί υπολοίπου ή κινήσεων. Η προθεσμία αρχίζει να τρέχει ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος σε εκείνη τη φάση θεωρεί πραγματικά ότι η φορολόγηση αντίκειται στη Σύμβαση, υπό τον όρο ότι ένα εύλογα συνετό πρόσωπο στη θέση του θα μπορούσε στην αντίστοιχη φάση να συμπεράνει ότι η φορολόγηση δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση. Σε αυτές τις περιπτώσεις αρκεί να κοινοποιηθεί το γεγονός της επιβολής φόρου στον φορολογούμενο. Όταν, ωστόσο, ένα εύλογα συνετό πρόσωπο ευρισκόμενο στη θέση του φορολογούμενου θα μπορούσε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επιβολή φόρου αντίκειται στη Σύμβαση μόνο συνδυάζοντας την εφαρμογή του συστήματος αυτο-εκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης με κάποιο άλλο γεγονός (όπως μια δικαστική απόφαση που κρίνει ότι η επιβολή φόρου σε υπόθεση παρόμοια με αυτή του φορολογούμενου είναι αντίθετη προς τους όρους της Σύμβασης), η προθεσμία αρχίζει να τρέχει μόνο μετά από την επέλευση αυτού του γεγονότος.

24. Εάν ο φόρος επιβάλλεται με παρακράτηση στην πηγή, η προθεσμία αρχίζει να τρέχει από τη στιγμή της καταβολής του εισοδήματος· εάν, ωστόσο, ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η διενέργεια της παρακράτησης δεν περιήλθε σε γνώση του παρά μόνο σε μεταγενέστερη ημερομηνία, η προθεσμία άρχεται από την ημερομηνία αυτή. Όταν η φορολόγηση που αντίκειται στη Σύμβαση προκύπτει από το συνδυασμό αποφάσεων ή ενεργειών που πραγματοποιούνται σε αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η προθεσμία αρχίζει να τρέχει μόνο από την πρώτη κοινοποίηση της πιο πρόσφατης απόφασης ή ενέργειας. Τούτο σημαίνει ότι όταν, για παράδειγμα, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος επιβάλλει φόρο που αντίκειται στη Σύμβαση αλλά το έτερο Κράτος παρέχει ελάφρυνση για την εν λόγω φορολογία δυνάμει του Άρθρου 23 Α ή του Άρθρου 23 Β, με αποτέλεσμα να αποφεύγεται η διπλή φορολογία, ο φορολογούμενος στην πράξη συνήθως δεν κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας σε σχέση με την ενέργεια του πρώτου Κράτους. Εάν, ωστόσο, το έτερο Κράτος στη συνέχεια γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο ότι η ελάφρυνση δεν γίνεται δεκτή με αποτέλεσμα να προκύπτει διπλή φορολογία, μια νέα προθεσμία ξεκινάει να τρέχει από το χρόνο αυτής της κοινοποίησης, δεδομένου ότι οι συνδυασμένες ενέργειες των δύο Κρατών έχουν τότε ως αποτέλεσμα την υποβολή του φορολογούμενου σε διπλή φορολογία κατά παράβαση των όρων της Σύμβασης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ιδίως αυτού του τύπου, τα αρχεία που τηρούνται από τις φορολογικές αρχές μπορεί να έχουν καταστραφεί κατά τη συνήθη διαδικασία πριν εκπνεύσει η προθεσμία, σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική ενός ή και των δύο Κρατών. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τη Σύμβαση δεν απαγορεύουν την εν λόγω καταστροφή, ούτε απαιτούν να αποδέχεται η αρμόδια αρχή τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου χωρίς αποδείξεις, αλλά σ' αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να δίνεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να καλύπτει την έλλειψη των αποδεικτικών μέσων κατά την πορεία της διαδικασίας του αμοιβαίας συμφωνίας, στο μέτρο που κάτι τέτοιο επιτρέπεται από την εσωτερική νομοθεσία. Σε μερικές περιπτώσεις το έτερο

Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να είναι σε θέση να παράσχει επαρκείς αποδείξεις, σύμφωνα με το Άρθρο 26 του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Προτιμότερο είναι, φυσικά, να τηρούνται τα εν λόγω αρχεία από τις φορολογικές αρχές για όλη τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο φορολογούμενος δικαιούται να επιδώσει την κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας σε σχέση με το συγκεκριμένο ζήτημα.

25. Η τριετής προθεσμία συνεχίζει να τρέχει κατά τη διάρκεια οποιασδήποτε εσωτερικής (συμπεριλαμβανομένης διοικητικής φύσεως) διαδικασίας (π.χ. διαδικασία προσφυγής βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας). Τούτο μπορεί να δημιουργήσει δυσχέρειες, απαιτώντας στην πράξη από τον φορολογούμενο να επιλέξει μεταξύ των μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας της εσωτερικής νομοθεσίας και της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Μπορεί μερικοί φορολογούμενοι να βασισθούν εξ ολοκλήρου στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, όμως πολλοί φορολογούμενοι θα επιδιώξουν την αντιμετώπιση αυτών των δυσχερειών κινώντας τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας ενώ παράλληλα θα ασκήσουν μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας βάσει του εσωτερικού δικαίου, ακόμα και αν αυτή η τελευταία διαδικασία αρχικά δεν υποστηρίζεται ενεργά. Αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να μην χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά ο μηχανισμός της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Στις περιπτώσεις που επιτρέπεται από την εσωτερική νομοθεσία, ορισμένα Κράτη μπορεί να επιθυμούν να αντιμετωπίσουν ειδικώς το ως άνω ζήτημα επιτρέποντας την αναστολή της τριετούς (ή μεγαλύτερης) προθεσμίας κατά τη διάρκεια των διαδικασιών παροχής έννομης προστασίας που προβλέπει η εσωτερική νομοθεσία. Δύο προσεγγίσεις, που αμφότερες συνάδουν με το Άρθρο 25 είναι, αφενός η απαίτηση από τον φορολογούμενο να κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας χωρίς αναστολή κατά τη διάρκεια των διαδικασιών παροχής έννομης προστασίας που προβλέπει η εσωτερική νομοθεσία, αλλά με τις αρμόδιες αρχές να μην εισέρχονται σε διαβούλευση μεταξύ τους εωσότου κριθεί οριστικά το βάσει του εσωτερικού δικαίου ασκηθέν μέσο επιδίωξης έννομης προστασίας ή αλλιώς, αφετέρου, οι αρμόδιες αρχές να ξεκινούν τη διαβούλευση, χωρίς όμως να καταλήγουν σε οριστική συμφωνία παρά μόνο εφόσον και εωσότου ο φορολογούμενος συμφωνήσει να παραιτηθεί από τα βάσει του εγχωρίου δικαίου ασκηθέντα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας. Αυτή η δεύτερη δυνατότητα αναλύεται στην παράγραφο 42 των παρόντων Ερμηνευτικών Σχολίων. Σε οποιαδήποτε από αυτές τις εναλλακτικές περιπτώσεις, πρέπει να γνωστοποιείται στον φορολογούμενο ότι έχει προκριθεί η αντίστοιχη προσέγγιση. Είτε ο φορολογούμενος θεωρεί ότι είναι αναγκαίο να ασκήσει «για προληπτικούς λόγους» ένδικο βοήθημα βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας είτε όχι (π.χ. ενόψει των προϋποθέσεων που άπτονται της κατά το εσωτερικό δίκαιο προθεσμίας για την άσκηση μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας βάσει του εσωτερικού δικαίου), η προτιμότερη προσέγγιση για όλα τα μέρη συνήθως είναι να αποτελεί η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας το αρχικό σημείο επίλυσης των ζητημάτων του φορολογούμενου και μάλιστα σε διμερή βάση.

26. Μερικά Κράτη ενδέχεται να μην παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας της παραγράφου 1 του Αρθρου 25 σε περιπτώσεις που οι συναλλαγές τις οποίες αφορά το αντίστοιχο αίτημα θεωρούνται καταχρηστικές. Αυτό το ζήτημα σχετίζεται στενά με το ζήτημα της «αθέμιτης χρήσης της Σύμβασης» που αναλύεται στις παραγράφους 9.1 και επ. των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Αρθρου 1. Εντούτοις, ελλείψει ειδικού όρου, δεν υπάρχει κάποιος γενικός κανόνας που να απαγορεύει την υπαγωγή καταστάσεων που θεωρούνται καταχρηστικές στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Από μόνο του το γεγονός ότι η επιβολή φόρου πραγματοποιείται δυνάμει μιας διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας η οποία επιχειρεί να εξαλείψει την φοροαποφυγή δεν μπορεί να αποτελεί λόγο αποκλεισμού από την πρόσβαση στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Ωστόσο, όταν πρόκειται για σοβαρές παραβιάσεις της εσωτερικής νομοθεσίας που επισύρουν σημαντικές κυρώσεις, ορισμένα Κράτη ενδέχεται να επιθυμούν να

αποκλείσουν την πρόσβαση στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Οι περιστάσεις κατά τις οποίες ένα Κράτος αποκλείει την πρόσβαση στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας θα πρέπει να προσδιορίζονται με σαφήνεια στη Σύμβαση.

27. Μερικά Κράτη θεωρούν ότι ορισμένα ζητήματα δεν επιδέχονται επίλυσης μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας γενικά, ή τουλάχιστον όχι μέσω διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που κινείται με πρωτοβουλία του φορολογούμενου, λόγω συνταγματικών ή άλλων διατάξεων ή αποφάσεων της εσωτερικής έννομης τάξης. Ένα παράδειγμα είναι η περίπτωση κατά την οποία η αναγνώριση ελάφρυνσης υπέρ του φορολογούμενου αντιβαίνει σε οριστική δικαστική απόφαση προς την οποία υποχρεούται να συμμορφώνεται η φορολογική αρχή σύμφωνα με το Σύνταγμα του εν λόγω Κράτους. Ωστόσο, αναγνωρισμένη γενική αρχή των φορολογικών και όχι μόνο συμβάσεων είναι ότι το εσωτερικό δίκαιο, ακόμη και το συνταγματικό, δεν μπορεί να νομιμοποιήσει αθέτηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη σύμβαση. Στο Άρθρο 27 της Διεθνούς Σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων διατυπώνεται η γενική αυτή αρχή του δικαίου των συμβάσεων. Κατά συνέπεια, οποιαδήποτε νομιμοποίηση συμπεριφοράς που ειδάλλως συνιστά παραβίαση της Σύμβασης πρέπει να πηγάζει από τους όρους της ίδιας της Σύμβασης, όπως αυτή ερμηνεύεται βάσει των αποδεκτών αρχών ερμηνείας των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Μια τέτοιου τύπου νομιμοποίηση θα συμβαίνει σπανίως, καθώς δεν ρυθμίζει απλώς τον τρόπο αντιμετώπισης ενός ζητήματος από τα δύο Κράτη, μόλις αυτό υπαχθεί στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, αλλά αντιθέτως αποτρέπει το ζήτημα ακόμη και να φτάσει στο στάδιο εξέτασης από τα δύο Κράτη. Δεδομένου ότι στην πράξη ένα Κράτος μπορεί να διατυπώσει μια τέτοιου τύπου κρίση χωρίς διαβούλευση με το άλλο και καθώς μπορεί να υπάρχει μια διμερής λύση που ως εκ τούτου μένει ανεξέταστη, η απόφαση ότι το ζήτημα δεν επιδέχεται επίλυσης μέσω διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας κινούμενης με πρωτοβουλία του φορολογούμενου δεν πρέπει να λαμβάνεται ελαφρά τη καρδιά και πρέπει να βασίζεται στους όρους της Σύμβασης όπως έχει διαμορφωθεί μετά από τις διαπραγματεύσεις. Όταν μια αρμόδια αρχή επικαλείται κώλυμα της εσωτερικής της νομοθεσίας ως λόγο για την απαγόρευση της κίνησης της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εκ μέρους του φορολογούμενου, οφείλει να ενημερώνει σχετικά την άλλη αρμόδια αρχή παρέχοντας επαρκείς εξηγήσεις για τη νομική βάση της θέσης της. Συνήθως, τα γνήσια κωλύματα της εσωτερικής νομοθεσίας δεν εμποδίζουν την υπαγωγή ενός ζητήματος στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, αλλά εάν ρητά και απερίφραστα απαγορεύουν σε μια αρμόδια αρχή να επιλύει το ζήτημα με τρόπο που να αποτρέπει την κατά παράβαση της Σύμβασης φορολόγηση του φορολογούμενου και δεν υπάρχει ρεαλιστική πιθανότητα επίλυσης του ζητήματος για τον φορολογούμενο από το έτερο Κράτος, τότε η εν λόγω κατάσταση πρέπει να δημοσιοποιείται στους φορολογούμενους, ώστε να μην τρέφουν αυτοί λανθασμένες προσδοκίες ως προς την πιθανή έκβαση της διαδικασίας.

28. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να επιτρεπτόταν η κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, αλλά ζητήματα εσωτερικής νομοθεσίας που έχουν προκύψει μετά από τη διαπραγμάτευση της σύμβασης ενδέχεται να μην επιτρέπουν στην αρμόδια αρχή να επιλύσει, έστω και εν μέρει, το ζήτημα που έχει εγείρει ο φορολογούμενος. Όταν αυτές οι εξελίξεις έχουν νομικά δεσμευτικό αποτέλεσμα για την αρμόδια αρχή, ώστε να καθίσταται σαφές ότι οι διμερείς συζητήσεις δεν μπορούν να οδηγήσουν σε επίλυση, από τα περισσότερα Κράτη γίνεται δεκτό ότι αυτή η αλλαγή των περιστάσεων είναι τόσο σημαντική, που επιτρέπει στην αρμόδια αρχή να αποσύρεται από τη διαδικασία. Σε μερικές περιπτώσεις, ωστόσο, η δυσχέρεια μπορεί να είναι μόνο προσωρινή, όπως όταν θεσπίζεται διορθωτική νομοθεσία, οπότε η διαδικασία είναι προτιμότερο να αναστέλλεται και όχι να ματαιώνεται. Οι δύο αρμόδιες αρχές οφείλουν να διαβουλεύονται αναφορικά με τη δυσχέρεια και τις πιθανές επιπτώσεις της στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Ενδέχεται επίσης να

υπάρχουν περιπτώσεις που μια απόφαση εν όλω ή εν μέρει ευνοϊκή για τον φορολογούμενο είναι δεσμευτική και πρέπει να εφαρμοστεί από τη μία από τις αρμόδιες αρχές, αλλά υπάρχει ακόμη πεδίο για διαβουλεύσεις προς επίτευξη αμοιβαίας συμφωνίας, όπως π.χ. για να καταδείξει η μια αρμόδια αρχή στην άλλη ότι η τελευταία θα πρέπει να χορηγήσει ελάφρυνση από το φόρο.

29. Ακόμα λιγότερο νομιμοποιείται η επίκληση της εγχώριας νομοθεσίας ως λόγου για τη μη εφαρμογή μιας συμφωνίας που έχει επιτευχθεί στο πλαίσιο διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Η υποχρέωση εφαρμογής αυτών των συμφωνιών διατυπώνεται απερίφραστα στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 και τυχόν ήδη υφιστάμενα κωλύματα ως προς την εφαρμογή πρέπει γενικά να ενσωματώνονται στους όρους της ίδιας της συμφωνίας. Δεδομένου ότι η διαπραγμάτευση των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας πραγματοποιείται στο πλαίσιο ενός μεταβαλλόμενου συνόλου εγχώριων κανόνων που μερικές φορές είναι δύσκολο να προβλεφθεί, και καθώς αυτό είναι γνωστό σε αμφότερα τα μέρη κατά τη διαπραγμάτευση της αρχικής Σύμβασης και την επίτευξη αμοιβαίων συμφωνιών, οι μεταγενέστερες και μη αναμενόμενες αλλαγές που μεταβάλλουν τη θεμελιώδη βάση μίας αμοιβαίας συμφωνίας γενικά θεωρείται ότι απαιτούν την αναθεώρηση της συμφωνίας, στο βαθμό που κάτι τέτοιο είναι αναγκαίο. Προφανώς, όταν προκύπτει μια τέτοιου τύπου εξέλιξη στην εσωτερική νομοθεσία, κάτι που θα πρέπει να συμβαίνει σπανίως, η υποχρέωση καλής πίστης επιβάλλει τη γνωστοποίησή της το ταχύτερο δυνατόν και πρέπει να καταβάλλεται καλόπιστη προσπάθεια για την επίτευξη μίας αναθεωρημένης ή νέας αμοιβαίας συμφωνίας, στο βαθμό που το επιτρέπει η εξέλιξη της εσωτερικής νομοθεσίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις το αίτημα του φορολογούμενου πρέπει να θεωρείται ότι συνεχίζει να ισχύει και να μην απαιτείται νέα αίτηση εκ μέρους του.

30. Όσον αφορά τη διαδικασία αυτή καθαυτή, είναι απαραίτητο να εξετασθούν συνοπτικά τα δύο διακριτά στάδια στα οποία αυτή χωρίζεται (βλ. παράγραφο 7 ανωτέρω).

31. Στο πρώτο στάδιο, που ξεκινά με την υποβολή των ενστάσεων του φορολογούμενου, η διαδικασία πραγματοποιείται αποκλειστικά στο επίπεδο των επαφών μεταξύ αυτού και των αρμόδιων αρχών του Κράτους κατοικίας του (εκτός από την περίπτωση που η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 τίθεται σε κίνηση από τον φορολογούμενο στο Κράτος του οποίου είναι υπήκοος). Οι διατάξεις της παραγράφου 1 παρέχουν στον φορολογούμενο το δικαίωμα να απευθύνεται στην αρμόδια αρχή του Κράτους του οποίου είναι κάτοικος, ανεξάρτητα από το αν έχει εξαντλήσει όλα τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας που έχει στη διάθεσή του βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας καθενός από τα δύο Κράτη. Από την άλλη πλευρά, η εν λόγω αρμόδια αρχή είναι υποχρεωμένη να εξετάζει το βάσιμο της ένστασης και εάν κρίνει ότι είναι βάσιμη, να ενεργεί αντίστοιχα, με έναν από τους δύο τρόπους που προβλέπονται στην παράγραφο 2.

32. Εφόσον η νομοτύπως κληθείσα αρμόδια αρχή αναγνωρίσει ότι η καταγγελία είναι βάσιμη και κρίνει ότι η προσβαλλόμενη φορολόγηση οφείλεται εν όλω ή εν μέρει σε μέτρο που έχει ληφθεί στο Κράτος κατοικίας του φορολογούμενου, οφείλει να ικανοποιεί τον καταγγέλλοντα όσο το δυνατόν ταχύτερα, προβαίνοντας στις διορθώσεις ή παραχωρώντας τις ελαφρύνσεις που αρμόζουν στην περίπτωση. Σε αυτή την κατάσταση, το ζήτημα μπορεί να επιλυθεί χωρίς προσφυγή στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να αποδειχθεί χρήσιμη η ανταλλαγή απόψεων και πληροφοριών με την αρμόδια αρχή του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους, προκειμένου π.χ. να επιβεβαιωθεί η δοθείσα ερμηνεία της Σύμβασης.

33. Εάν, ωστόσο, η αρμόδια αρχή κρίνει ότι η προσβαλλόμενη φορολόγηση οφείλεται εν όλω ή εν μέρει σε μέτρο που έχει ληφθεί στο έτερο Κράτος, επιβάλλεται σ' αυτήν ή μάλλον αποτελεί καθήκον της - όπως σαφώς συνάγεται από τους όρους της παραγράφου 2 - να θέσει σε κίνηση τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Είναι σημαντικό η ως άνω αρχή να εκτελεί αυτό το καθήκον

όσο το δυνατόν ταχύτερα, ιδίως στις περιπτώσεις που τα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχουν υποστεί διόρθωση ως αποτέλεσμα διορθώσεων στις τιμές των συναλλαγών λόγω υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης.

34. Ένας φορολογούμενος δικαιούται βάσει της παραγράφου 1 να θέσει την υπόθεσή του υπόψη της αρμόδιας αρχής του Κράτους του οποίου είναι κάτοικος, ανεξάρτητα από το αν έχει επίσης γείρει αξίωση ή έχει κινήσει δικαστικές διαδικασίες στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας του εν λόγω Κράτους. Εάν εκκρεμεί κάποια αντιδικία, η αρμόδια αρχή του Κράτους κατοικίας δεν πρέπει να αναμένει την οριστική απόφαση, αλλά πρέπει να διατυπώσει γνώμη για το εάν θεωρεί ότι η υπόθεση είναι επιδεκτική της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Εάν κρίνει κάτι τέτοιο, οφείλει να αποφασίσει εάν μπορεί η ίδια να δώσει μια ικανοποιητική λύση ή εάν η υπόθεση πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια αρχή του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Η αίτηση ενός φορολογούμενου για την κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας δεν πρέπει να απορρίπτεται χωρίς σοβαρό λόγο.

35. Εάν για μια απαίτηση έχει εκδοθεί οριστική απόφαση δικαστηρίου στο Κράτος κατοικίας, ο φορολογούμενος μπορεί ακόμη και έτσι να επιθυμεί να υποβάλει ή να επιδιώξει την ικανοποίηση της απαίτησης στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Σε μερικά Κράτη, η αρμόδια αρχή μπορεί να είναι σε θέση να επιτύχει μια ικανοποιητική λύση που αποκλίνει από τη δικαστική απόφαση. Σε άλλα Κράτη η δικαστική απόφαση είναι δεσμευτική για την αρμόδια αρχή. Παρ' όλ' αυτά, μπορεί να παραπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια αρχή του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους ζητώντας από αυτήν να λάβει μέτρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

36. Στο δεύτερο στάδιο της - το οποίο άρχεται με την προσέγγιση της αρμόδιας αρχής του έτερου Κράτους από την αρμόδια αρχή στην οποία απευθύνθηκε ο φορολογούμενος - η διαδικασία συνεχίζεται στο επίπεδο των επαφών μεταξύ των Κρατών, ως εάν το Κράτος στο οποίο υποβλήθηκε η καταγγελία κατά κάποιον τρόπο να την υποστηρίζει. Ωστόσο, παρόλο που αυτή η διαδικασία είναι αναμφίβολα μια διαδικασία μεταξύ Κρατών, μπορεί, από την άλλη πλευρά, να διατυπωθούν τα εξής ερωτήματα:

- εάν πρόκειται απλώς για μια διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, όπως υποδηλώνεται από τον τίτλο του Άρθρου και από τους όρους του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2, ή συνιστά εφαρμογή ενός *pactum de contrahendo* που επιφορτίζει τα μέρη μόνο με το καθήκον να έρθουν σε διαπραγματεύσεις, χωρίς να τα υποχρεώνει να καταλήξουν σε συμφωνία,
- ή εάν, αντιθέτως, πρέπει να θεωρηθεί μια διαδικασία δικαιοδοτικού χαρακτήρα που επιφορτίζει τα μέρη με την υποχρέωση επίλυσης της διαφοράς (εξαιτίας της ύπαρξης της προβλεπόμενης στην παράγραφο 5 διαδικασίας διαιτησίας για την αντιμετώπιση ανεπίλυτων υποθέσεων ή με βάση την εκδοχή ότι η διαδικασία εκτυλίσσεται στα πλαίσια της λειτουργίας από κοινού μικτής επιτροπής).

37. Χωρίς αμφιβολία, η παράγραφος 2 θεμελιώνει καθήκον για διαπραγμάτευση. Όσον όμως αφορά την επίτευξη αμοιβαίας συμφωνίας μέσω της εν λόγω διαδικασίας, το καθήκον των αρμοδίων αρχών περιορίζεται απλώς στο να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια και όχι στο να επιτύχουν κάποιο αποτέλεσμα. Στην παράγραφο 5, ωστόσο, προβλέπεται ένας μηχανισμός που επιτρέπει την επίτευξη συμφωνίας ακόμη και όταν υπάρχουν ζητήματα στα οποία οι αρμόδιες αρχές δεν έχουν κατορθώσει να καταλήξουν σε συμφωνία μέσω διαπραγματεύσεων.

38. Για την επίτευξη αμοιβαίας συμφωνίας, οι αρμόδιες αρχές φυσικά οφείλουν να καθορίσουν πρώτα τη θέση τους υπό το πρίσμα των κανόνων της αντίστοιχης φορολογικής τους νομοθεσίας και των όρων της Σύμβασης, που είναι εξίσου δεσμευτικοί για αυτές, όσο είναι και για τον φορο-

λογούμενο. Εάν η αυστηρή εφαρμογή των ως άνω κανόνων ή διατάξεων αποτρέψει οποιαδήποτε συμφωνία, εύλογα μπορεί να θεωρηθεί ότι οι αρμόδιες αρχές, όπως και στην περίπτωση της διεθνούς διαιτησίας, μπορούν επικουρικά να προσφεύγουν στα κριτήρια της δίκαιης κρίσης προκειμένου να ικανοποιήσουν το αίτημα του φορολογούμενου.

39. Ο σκοπός του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 είναι να δοθεί η δυνατότητα σε χώρες που οι εσωτερικές τους νομοθεσίες προβλέπουν προθεσμίες για τις διορθώσεις των καταλογισμών και τις επιστροφές φόρων, να υλοποιούν μία συμφωνία παρά τις προθεσμίες αυτές. Αυτός ο όρος δεν απαγορεύει, ωστόσο, σε αυτά τα Κράτη που για συνταγματικούς ή άλλους νομικούς λόγους δεν είναι σε θέση να παρακάμψουν τις προθεσμίες της εσωτερικής τους νομοθεσίας, να εισάγουν στην ίδια την αμοιβαία συμφωνία προθεσμίες προσαρμοσμένες στην κατά το εσωτερικό τους δίκαιο προθεσμία παραγραφής. Σε ορισμένες ακραίες περιπτώσεις, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να προτιμά να μην συνάψει αμοιβαία συμφωνία, εάν η εφαρμογή της απαιτεί την παράκαμψη της κατά το εσωτερικό δίκαιο προθεσμίας παραγραφής. Πέρα από τις προθεσμίες, μπορεί να υπάρχουν και άλλα κωλύματα στην υλοποίηση μίας συμφωνίας, όπως τυχόν «οριστικές δικαστικές αποφάσεις». Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμφωνούν στη συμπερίληψη αυστηρών διατάξεων για την άρση αυτών των κωλυμάτων. Όσον αφορά την πρακτική εφαρμογή της διαδικασίας, απευθύνεται η γενική σύσταση ότι οι φορολογικές αρχές οφείλουν να καταβάλουν κάθε προσπάθεια ώστε να διασφαλίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο ότι η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας δεν εμποδίζεται από λειτουργικές καθυστερήσεις ή, όταν τίθεται θέμα προθεσμιών, από το συνδυασμό προθεσμιών και λειτουργικών καθυστερήσεων.

40. Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων διατύπωσε μια σειρά συστάσεων για τα προβλήματα που προκύπτουν από τις αντίστοιχες διορθώσεις κερδών που έπονται των διορθώσεων στις τιμές συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών λόγω υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης (εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 9) και για τις δυσχέρειες εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας σε αυτές τις περιπτώσεις:

α) Οι φορολογικές αρχές οφείλουν να γνωστοποιούν στους φορολογούμενους το νωρίτερο δυνατόν την πρόθεσή τους να προβούν σε διορθώσεις στις τιμές των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών (και, όταν είναι σημαντική η ημερομηνία της εν λόγω γνωστοποίησης, να διασφαλίζουν ότι παρέχεται σαφής επίσημη ειδοποίηση το νωρίτερο δυνατόν), καθώς είναι ιδιαίτερος χρήσιμος να διασφαλίζεται ότι θα υπάρχει όσο το δυνατόν νωρίτερα και κατά τον πληρέστερο τρόπο επαφή για όλα τα σημαντικά ζητήματα μεταξύ των φορολογικών αρχών και των φορολογούμενων που ανήκουν στην ίδια δικαιοδοσία και, διασυνοριακά, μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των αντίστοιχων φορολογικών αρχών.

β) Οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να επικοινωνούν μεταξύ τους για αυτά τα θέματα όσο πιο εύηχα γίνεται, εγγράφως, τηλεφωνικά ή με διά ζώσης ατομικές ή ομαδικές συζητήσεις, όποια μέθοδος κρίνεται καταλληλότερη, και οφείλουν να επιδιώκουν την ανάπτυξη των πιο αποτελεσματικών μεθόδων για την επίλυση των αντίστοιχων προβλημάτων. Η χρήση των όρων του Άρθρου 26 για την ανταλλαγή πληροφοριών πρέπει να ενθαρρύνεται, προκειμένου να παρέχεται συνδρομή στην αρμόδια αρχή για να έχει ορθή και αναλυτική πληροφόρηση σχετικά με τα γεγονότα στα οποία μπορεί να βασίζει την απόφασή της.

γ) Κατά την πορεία της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας για ζητήματα υποτιμολόγησης και υπερτιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, πρέπει να παρέχεται στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους κάθε εύλογη δυνατότητα γραπτής και προφορικής έκθεσης των σημαντικών πραγματικών περιστατικών και ισχυρισμών ενώπιον των αρμοδίων αρχών,

41. Όσον αφορά τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας γενικά, η Επιτροπή συνέστησε τα εξής:

α) Οι διατυπώσεις που σχετίζονται με την έναρξη και τη λειτουργία της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας πρέπει να είναι οι ελάχιστες δυνατές και να εξαλείφεται κάθε περιττή διατύπωση.

β) Καθεμιά από τις υποθέσεις που υπάγονται στη διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας πρέπει να διακανονίζεται κατ' εκτίμηση των ιδιαίτερων περιστάσεων αυτής και όχι με αναφορά σε τυχόν εξισορρόπηση των αποτελεσμάτων σε άλλες υποθέσεις.

γ) Οι αρμόδιες αρχές οφείλουν, όπου αρμόζει, να διατυπώνουν και να δημοσιοποιούν εγχώριους κανόνες, οδηγίες και διαδικασίες σχετικά με την εφαρμογή της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

42. Ενδέχεται να ανακύψει η περίπτωση κατά την οποία επιτυγχάνεται αμοιβαία συμφωνία αναφορικά με έναν φορολογούμενο, ο οποίος όμως έχει ασκήσει ένδικο βοήθημα για τον ίδιο σκοπό ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου οποιουδήποτε εκ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών και η εκδίκαση του εν λόγω ενδίκου βοηθήματος ακόμη εκκρεμεί. Σε αυτήν την περίπτωση δεν υφίσταται λόγος απόρριψης του αιτήματος του φορολογούμενου να του επιτραπεί να αναβάλει την αποδοχή της λύσης που συμφωνήθηκε ως αποτέλεσμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εωστού εκδοθεί η απόφαση του δικαστηρίου επί του ενδίκου βοηθήματός του. Επίσης, μια θέση που μπορούν εύλογα να υιοθετούν οι αρμόδιες αρχές είναι ότι όταν η εκδίκαση του ενδίκου βοηθήματος του φορολογούμενου εκκρεμεί ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα για το οποίο επιδιώκεται αμοιβαία συμφωνία από τον εν λόγω φορολογούμενο, οι διαβουλεύσεις σε οποιοδήποτε επίπεδο μεταξύ των αρμόδιων αρχών θα πρέπει να αναμένουν την απόφαση του δικαστηρίου. Εάν το αίτημα του φορολογούμενου για την κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας αφορά διαφορετικές χρήσεις απ' ό,τι το ένδικο βοήθημα, αλλά στην ουσία άπτεται των ίδιων πραγματικών και νομικών ζητημάτων, ώστε στην πράξη να αναμένεται ότι το αποτέλεσμα της δικαστικής διαδικασίας θα έχει επίπτωση στη φορολογική μεταχείριση του φορολογούμενου για τις χρήσεις που δεν αποτελούν ειδικά το αντικείμενο της αντιδικίας, μπορεί να υιοθετείται στην πράξη η ίδια στάση με τις περιπτώσεις που προαναφέρθηκαν. Σε κάθε περίπτωση, η αναμονή για την έκδοση δικαστικής απόφασης ή η με άλλο τρόπο αναστολή της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας για όσο χρονικό διάστημα διαρκούν οι επίσημες εγχώριες διαδικασίες δικαστικής προστασίας δεν συνιστά παραβίαση ούτε μετρά εις βάρος της διετούς προθεσμίας της παραγράφου 5 του Άρθρου. Φυσικά, σε κάθε περίπτωση, εάν οι αρμόδιες αρχές κρίνουν ότι το ζήτημα μπορεί να επιλυθεί ανεξαρτήτως των διαδικασιών του εγχώριου δικαίου (επειδή, για παράδειγμα, η αρμόδια αρχή του τόπου άσκησης του ενδίκου βοηθήματος δεν δεσμεύεται ούτε περιορίζεται από τη δικαστική απόφαση), τότε η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας μπορεί να προχωρήσει κανονικά.

43. Η κατάσταση διαφέρει επίσης όταν εκκρεμεί ένδικο βοήθημα επί του ζητήματος, το οποίο όμως (ένδικο βοήθημα) έχει ασκηθεί από άλλον φορολογούμενο και όχι από αυτόν που επιδιώκει την κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Κατ' αρχήν, εάν η υπόθεση του φορολογούμενου που επιδιώκει τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας δικαιολογεί την ενεργοποίηση μίας ή και των δύο αρμοδίων αρχών για την αποφυγή φορολόγησης που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση, τούτο δεν πρέπει να καθυστερεί αδικαιολόγητα εν αναμονή μιας γενικής ερμηνευτικής αποσαφήνισης του νόμου στο πλαίσιο της εκδίκασης του ενδίκου βοηθήματος ενός άλλου φορολογούμενου - αν και δεν αποκλείεται ο φορολογούμενος που επιδιώκει την αμοιβαία συμφωνία να συμφωνεί με αυτό το ενδεχόμενο, εάν η ερμηνευτική αποσαφήνιση πιθανολογείται ότι θα είναι ευνοϊκή για την υπόθεσή του. Σε άλλες υποθέσεις η καθυστέρηση της διαβούλευσης των αρμοδίων αρχών στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας μπορεί να δικαιολογείται με βάση όλες τις συμβάσεις, όμως οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια

για την αποτροπή τυχόν ζημίας στο πρόσωπο του φορολογούμενου που επιδιώκει τον αμοιβαία συμφωνία στη συγκεκριμένη υπόθεση. Αυτό μπορεί να γίνει, εφόσον το επιτρέπει η εσωτερική νομοθεσία, με την αναβολή της πληρωμής του οφειλόμενου ποσού κατά τη διάρκεια της καθυστέρησης ή τουλάχιστον κατά τη διάρκεια εκείνου του διαστήματος της καθυστέρησης που δεν υπόκειται στον έλεγχο του φορολογούμενου.

44. Ανάλογα με τις εγχώριες διαδικασίες, η επιλογή της αποκατάστασης ανήκει στον φορολογούμενο και στις περισσότερες περιπτώσεις είναι τα εσωτερικά μέσα παροχής έννομης προστασίας, όπως οι προσφυγές και οι δικαστικές διαδικασίες, που αναστέλλονται υπέρ του λιγότερο επίσημου και διμερούς χαρακτήρα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

44.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

44.2 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

44.3 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

44.4 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

44.5 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

44.6 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

44.7 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 17 Ιουλίου 2008)

45. Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, παρόλο που μπορεί να εκκρεμεί η εκδίκαση ενδίκου βοηθήματος του φορολογούμενου επί ενός ζητήματος ή μπορεί ο φορολογούμενος να έχει επιφυλαχθεί του δικαιώματός του να ασκήσει ένα τέτοιο ένδικο βοήθημα βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας, οι αρμόδιες αρχές μπορεί να θεωρούν ότι είναι δυνατή η επίτευξη συμφωνίας. Εντούτοις, σε αυτές τις περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη το ενδιαφέρον της συγκεκριμένης αρμόδιας αρχής για την αποφυγή αποκλίσεων ή αντινομιών μεταξύ της απόφασης του δικαστηρίου και του αμοιβαίας συμφωνίας που επιδιώκεται, με τις δυσχέρειες ή τους κινδύνους κατάχρησης που τούτο μπορεί να συνεπάγεται. Με λίγα λόγια, η εφαρμογή ενός τέτοιου τύπου αμοιβαίας συμφωνίας πρέπει να τελεί υπό την αίρεση:

- της αποδοχής της αμοιβαίας συμφωνίας από τον φορολογούμενο και
- της παραίτησης του φορολογούμενου από το ένδικο βοήθημα αναφορικά με τα σημεία που ρυθμίζονται στην αμοιβαία συμφωνία.

46. Μερικά Κράτη θεωρούν ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να κινεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας παρά μόνο εφόσον και εωσότου έχει καταβληθεί το σύνολο ή ένα συγκεκριμένο ποσοστό του αμφισβητούμενου ποσού φόρου. Θεωρούν ότι η προϋπόθεση της καταβολής των οφειλόμενων φόρων, υπό την αίρεση της εν όλω ή εν μέρει επιστροφής ανάλογα με την έκβαση της διαδικασίας, αποτελεί ένα κατά βάση διαδικαστικό ζήτημα που δεν διέπεται από το Άρθρο 25 και ως εκ τούτου δεν αντιβαίνει σε αυτό. Σύμφωνα με την αντίθετη άποψη που υποστηρίζεται από πολλά Κράτη, το Άρθρο 25 απαριθμεί περιοριστικά τις υποχρεώσεις του φορολογούμενου πριν από την έναρξη της διαδικασίας και δεν επιβάλλει καμία τέτοια προϋπόθεση. Αυτά τα Κράτη στηρίζουν την άποψη που διατυπώνουν στο γεγονός ότι η διαδικασία μπορεί να εφαρμοστεί ακόμη και πριν επιβληθεί ο φόρος στον φορολογούμενο ή πριν του κοινοποιηθεί η σχετική υποχρέωση (όπως σημειώνεται ανωτέρω στην παράγραφο 14) καθώς και στην παραδοχή ότι σαφώς δεν ισχύει τέτοια προϋπόθεση για τη διαδικασία που κινείται από την αρμόδια αρχή βάσει της παραγράφου 3.



47. Στο Άρθρο 25 δεν παρέχεται απολύτως σαφής απάντηση σχετικά με το εάν μπορεί να απορριφθεί το αίτημα ενός φορολογούμενου για κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας λόγω της μη καταβολής εν όλω ή εν μέρει του αμφισβητούμενου φόρου. Εντούτοις, όποια άποψη και εάν υιοθετηθεί στο συγκεκριμένο θέμα, κατά την εφαρμογή του Άρθρου πρέπει να αναγνωρίζεται ότι η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας υποστηρίζει τις ουσιαστικές διατάξεις της Σύμβασης και ότι το γράμμα του Άρθρου 25 θα πρέπει να γίνεται αντιληπτό συστηματικά και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού της Σύμβασης, όπως είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας και η πρόληψη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Κατά συνέπεια, τα Κράτη, όταν απαιτούν την εκ των προτέρων καταβολή ενός ποσού το οποίο ο φορολογούμενος θεωρεί ότι επιβάλλεται τουλάχιστον εν μέρει κατά παράβαση των όρων της αντίστοιχης Σύμβασης, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη όσο το δυνατόν περισσότερο τα ζητήματα που άπτονται των ταμειακών ροών και της πιθανής διπλής φορολογίας. Κατ' ελάχιστον, η καταβολή του οφειλόμενου φόρου δεν θα πρέπει να αποτελεί προϋπόθεση για την κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εάν δεν αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μέσου παροχής έννομης προστασίας βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας. Επίσης φαίνεται λογικό ότι, τουλάχιστον όταν η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας κινείται πριν από την επιβολή του φόρου στον φορολογούμενο (π.χ. δυνάμει καταλογιστικής πράξης), καταβολή θα πρέπει να απαιτείται παρά μόνο μετά από την επιβολή του φόρου.

48. Υπάρχουν διάφοροι λόγοι για τους οποίους μπορεί να αποτελεί επιθυμητή πολιτική η αναστολή της είσπραξης του φόρου ενόσω εκκρεμεί η απόφαση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, αν και για πολλά Κράτη μπορεί να απαιτούνται νομοθετικές αλλαγές για την εφαρμογή της. Τυχόν απαίτηση καταβολής του καταλογισθέντος φόρου ειδικά ως προϋπόθεση για την πρόσβαση στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας με σκοπό την εξασφάλιση ελάφρυνσης από αυτόν τον ίδιο φόρο, γενικά δεν συνάδει με την πολιτική που στοχεύει στο να καταστεί η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας ευρέως διαθέσιμη για την επίλυση των εν λόγω διαφορών. Ακόμη και εάν τελικά μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εξαλειφθεί η διπλή φορολογία ή άλλη φορολογία που δεν συμφωνεί με τη Σύμβαση, η απαίτηση καταβολής φόρου πριν από την ολοκλήρωση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας μπορεί σε μόνιμη βάση να κοστίζει στον φορολογούμενο την αξία του χρήματος που σχετίζεται με το χρόνο στέρξης της χρήσης του και η οποία αντιστοιχεί στο ποσό που επιβλήθηκε λανθασμένα για την περίοδο πριν από την απόφαση που προκύπτει από τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, τουλάχιστον στη μάλλον συνηθισμένη περίπτωση που οι αντίστοιχες πολιτικές τόκων των Συμβαλλόμενων Κρατών δεν οδηγούν σε πλήρη αποζημίωση του φορολογούμενου γι' αυτό το κόστος. Έτσι, τούτο σημαίνει ότι σε αυτές τις περιπτώσεις η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας δεν επιτυγχάνει το στόχο της πλήρους εξάλειψης, ως οικονομικού μεγέθους, της επιβάρυνσης της διπλής φορολογίας ή άλλης φορολογίας που δεν συμφωνεί με τη Σύμβαση. Επιπλέον, ακόμη και εάν τελικά αίρεται αυτή η οικονομική επιβάρυνση, η απαίτηση από τον φορολογούμενο να καταβάλλει φόρους για το ίδιο εισόδημα σε δύο Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να συνεπάγεται την επιβολή ταμειακών επιβαρύνσεων που δεν συνάδουν με τους στόχους της Σύμβασης για την εξάλειψη των φραγμών στο διασυνοριακό εμπόριο και τις επενδύσεις. Τέλος, μια άλλη ατυχής επιπλοκή μπορεί να είναι τυχόν καθυστερήσεις στην επίλυση των υποθέσεων, εάν μια χώρα είναι λιγότερο πρόθυμη να προσέλθει σε καλόπιστες επαφές στο πλαίσιο διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, όταν το πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι η επιστροφή ήδη εισπραχθέντων φόρων. Όταν τα Κράτη υιοθετούν την άποψη ότι η καταβολή του οφειλόμενου φόρου αποτελεί προϋπόθεση για την έναρξη της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εκ μέρους του φορολογούμενου, τούτο θα πρέπει να γνωστοποιείται στο έτερο μέρος της σύμβασης κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων για τους όρους της Σύμβασης. Όταν σε αυτήν την άποψη συμφωνούν και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη της Σύμβασης, υπάρχει μεν κοινή αποδοχή, αλλά παραμένει ο

ιδιαίτερος κίνδυνος να απαιτηθεί από τον φορολογούμενο να καταβάλει το ίδιο ποσό δύο φορές. Όταν το επιτρέπει η εσωτερική νομοθεσία, μια δυνατότητα που μπορούν να εξετάσουν τα Κράτη για την αντιμετώπιση αυτού του ζητήματος είναι το υψηλότερο από τα δύο ποσά να κρατείται ως καταπίστευμα, μεσεγγύηση ή κάτι παρόμοιο, ενόσω εκκρεμεί το αποτέλεσμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Εναλλακτικά, η παροχή τραπεζικής εγγύησης εκ μέρους της τράπεζας του φορολογούμενου μπορεί να επαρκεί για την κάλυψη των απαιτήσεων των αρμόδιων αρχών. Μια άλλη προσέγγιση θα ήταν το ένα ή το άλλο Κράτος (που αποφασίζεται π.χ. ανάλογα με τον χρόνο του καταλογισμού ή βάσει της ιδιότητάς του ως Κράτους κατοικίας σύμφωνα με τη σύμβαση) να συμφωνήσει να επιδιώξει την καταβολή μόνο της διαφοράς ανάμεσα στο ποσό που καταβλήθηκε στο έτερο Κράτος και σε αυτό που το ίδιο αξιώνει, εάν υπάρχει. Το ποια από αυτές τις δυνατότητες είναι διαθέσιμη τελικά εξαρτάται από την εσωτερική νομοθεσία (συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών μηχανισμών) κάθε Κράτους, αλλά αποτελούν τις εναλλακτικές που πρέπει να εξετάζονται στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό προκειμένου η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας να λειτουργεί όσο πιο αποτελεσματικά γίνεται. Σε περίπτωση που τα Κράτη απαιτούν οποιαδήποτε καταβολή οφειλόμενου φόρου ως προϋπόθεση για την έναρξη της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εκ μέρους του φορολογούμενου ή για την εξέταση κάποιου ζητήματος στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας, οφείλουν να έχουν θεσπίσει ένα σύστημα για την έντοκη επιστροφή κάθε αμφισβητούμενου ποσού που πρέπει να επιστραφεί στον φορολογούμενο ως αποτέλεσμα της επίτευξης αμοιβαίας συμφωνίας από τις αρμόδιες αρχές. Κάθε τέτοιου είδους καταβολή τόκων πρέπει να αντιστοιχεί επαρκώς στην αξία του αμφισβητούμενου ποσού και στη χρονική περίοδο κατά την οποία το εν λόγω ποσό δεν βρισκόταν στη διάθεση του φορολογούμενου.

49. Μεταξύ των Κρατών υπάρχουν διάφορες απόψεις για το εάν οι καταλογισμοί τόκων και προστίμων εμπίπτουν στην έννοια του φόρου του Άρθρου 2 της Σύμβασης. Ορισμένα Κράτη τις αντιμετωπίζουν σαν να προσλαμβάνουν τον χαρακτήρα του υποκειμένου αμφισβητούμενου ποσού, ενώ άλλα όχι. Επομένως θα υπάρχουν διαφορετικές απόψεις και για το εάν οι εν λόγω τόκοι και πρόστιμα υπάγονται στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας που κινείται με πρωτοβουλία του φορολογούμενου. Όταν καλύπτονται από τη Σύμβαση ως φόροι που εμπίπτουν σ' αυτήν, από τον σκοπό της Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και από την απαίτηση καλόπιστης εφαρμογής των συμβάσεων εκ μέρους των Κρατών συνάγεται ότι, στο μέτρο του δυνατού, οι τόκοι και τα πρόστιμα δεν πρέπει να επιβάλλονται με τρόπο που στην πράξη αποθαρρύνει τους φορολογούμενους από το να κινούν τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, εξαιτίας του κόστους και του αντίκτυπου που αυτό συνεπάγεται στις ταμειακές ροές. Ακόμη και όταν οι διοικητικοί τόκοι και τα πρόστιμα δεν θεωρούνται φόροι που εμπίπτουν στη Σύμβαση δυνάμει του Άρθρου 2, δεν πρέπει να επιβάλλονται με τρόπο που αποθαρρύνει σημαντικά ή ακυρώνει την εμπιστοσύνη του φορολογούμενου στα πλεονεκτήματα της Σύμβασης, όπως του δικαιώματος να κινεί διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας σύμφωνα με το Άρθρο 25. Για παράδειγμα, οι απαιτήσεις ενός Κράτους για την καταβολή των οφειλόμενων προστίμων και τόκων δεν πρέπει να είναι περισσότερο επαχθείς για τους φορολογούμενους στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας από ό,τι θα ήταν στο πλαίσιο διαδικασιών παροχής ένομης προστασίας που κινούνται με πρωτοβουλία του φορολογούμενου βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας.

### Παράγραφος 3

50. Το πρώτο εδάφιο αυτής της παραγράφου καλεί και εξουσιοδοτεί τις αρμόδιες αρχές να επιλύουν, εφόσον είναι εφικτό, τυχόν δυσχέρειες ως προς την ερμηνεία ή την εφαρμογή μέσω αμοιβαίας συμφωνίας. Στην ουσία αυτές είναι δυσχέρειες γενικού χαρακτήρα που αφορούν ή που μπορεί

να αφορούν μια κατηγορία φορολογούμενων, ακόμη και εάν έχουν ανακύψει σε σχέση με μια μεμονωμένη υπόθεση που κανονικά εμπίπτει στη διαδικασία που ορίζεται στις παραγράφους 1 και 2.

51. Αυτός ο όρος καθιστά εφικτή την επίλυση δυσχερειών που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή της Σύμβασης. Τέτοιες δεν είναι μόνο οι δυσχέρειες πρακτικού χαρακτήρα που μπορεί να ανακύπτουν σε σχέση με τη θέσπιση και τη λειτουργία διαδικασιών για την ελάφρυνση από φόρους που έχουν παρακρατηθεί από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν, αλλά και εκείνες που μπορεί να δυσχεραίνουν ή να εμποδίζουν την ομαλή λειτουργία των όρων της Σύμβασης όπως τους εννόησαν οι διαπραγματευτές, η επίλυση των οποίων δεν εξαρτάται από προηγούμενη συμφωνία ως προς την ερμηνεία της Σύμβασης.

52. Δυνάμει αυτού του όρου, οι αρμόδιες αρχές, ειδικότερα, μπορούν:

- όταν ένας όρος έχει διατυπωθεί με τρόπο ατελή ή διφορούμενο στη Σύμβαση, να συμπληρώσουν ή να αποσαφηνίσουν τον ορισμό του για την αποφυγή τυχόν δυσχερειών,
- όταν η νομοθεσία ενός Κράτους έχει αλλάξει χωρίς να διαταράσσει την ισορροπία ή να επηρεάζει την ουσία της Σύμβασης, να επιλύουν τυχόν δυσχέρειες που μπορεί να ανακύψουν από το νέο σύστημα φορολογίας που προκύπτει από αυτές τις αλλαγές,
- να καθορίζουν εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις οι τόκοι μπορεί να αντιμετωπίζονται ως μερίσματα βάσει των κανόνων υποκεφαλαιοδότησης στη χώρα του δανειολήπτη και να παρέχουν δικαίωμα ελάφρυνσης από τη διπλή φορολογία στη χώρα κατοικίας του δανειστή με τον ίδιο τρόπο όπως και τα μερίσματα (π.χ. ελάφρυνση στο πλαίσιο καθεστώτος μητρικής/θυγατρικής, όταν υπάρχει σχετική πρόβλεψη για την εν λόγω ελάφρυνση στην αντίστοιχη διμερή σύμβαση).

53. Στην παράγραφο 3 παραχωρείται στις «αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών», δηλαδή γενικά στους Υπουργούς Οικονομικών ή στους εξουσιοδοτημένους εκπροσώπους τους που κανονικά είναι αρμόδιοι για τη διαχείριση της Σύμβασης, η εξουσία επίλυσης μέσω αμοιβαίας συμφωνίας τυχόν δυσχερειών που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία της Σύμβασης. Εντούτοις, είναι σημαντικό να μην παραβλέπεται το γεγονός ότι ανάλογα με την εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλόμενων Κρατών, και άλλες αρχές (Υπουργείο Εξωτερικών, δικαστήρια) έχουν δικαίωμα ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων και συμφωνιών, πέραν της «αρμόδιας αρχής» που ορίζεται στη Σύμβαση, και ότι μερικές φορές τούτο συνιστά αποκλειστικό δικαίωμα αυτών των άλλων αρχών.

54. Οι αμοιβαίες συμφωνίες που επιλύουν γενικές δυσχέρειες ερμηνείας ή εφαρμογής είναι δεσμευτικές για τις διοικητικές αρχές στο βαθμό που οι αρμόδιες αρχές δεν συμφωνούν στην τροποποίηση ή την ακύρωση της αμοιβαίας συμφωνίας.

55. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές να επιλαμβάνονται και των περιπτώσεων διπλής φορολογίας που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των όρων της Σύμβασης. Ειδικό ενδιαφέρον ως προς τούτο έχει η περίπτωση ενός κατοίκου τρίτου κράτους που διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις σε αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Η δραστική εξάλειψη της διπλής φορολογίας που μπορεί να προκύψει σε μια τέτοια κατάσταση, ως αποτέλεσμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, δεν είναι απλώς επιθυμητή, αλλά στις περισσότερες περιπτώσεις αντικατοπτρίζει ιδιαίτερος τον ρόλο που διαδραματίζει το Άρθρο 25 και η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας στην από κοινού διαβούλευση των αρμόδιων αρχών, ώστε να διασφαλίζεται η αποτελεσματική λειτουργία της Σύμβασης συνολικά. Η δυνατότητα αντιμετώπισης αυτών των ζητημάτων στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας καθίσταται όλο και σημαντικότερη κα-

θώς τα Συμβαλλόμενα Κράτη αναζητούν πιο συνεκτικά πλαίσια για την αντιμετώπιση ζητημάτων όπως η κατανομή κερδών μεταξύ υποκαταστημάτων, και αυτό αποτελεί θέμα που είναι χρήσιμο να συζητείται κατά το χρόνο των διαπραγματεύσεων των συμβάσεων ή των πρωτοκόλλων τους. Υπάρχουν Συμβαλλόμενα Κράτη που η εσωτερική τους νομοθεσία δεν επιτρέπει τη συμπλήρωση της Σύμβασης σε σημεία που δεν αντιμετωπίζονται ρητά ή τουλάχιστον σιωπηρά σε αυτή. Ωστόσο, ακόμη και σε αυτές τις περιπτώσεις, η Σύμβαση μπορεί να συμπληρώνεται με πρωτόκολλο που αντιμετωπίζει το σχετικό ζήτημα. Εντούτοις, στις περισσότερες περιπτώσεις, οι όροι της ίδιας της Σύμβασης, όπως ερμηνεύονται σύμφωνα με τις αποδεκτές αρχές ερμηνείας των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, υποστηρίζουν επαρκώς την υπαγωγή ζητημάτων, που αφορούν δύο υποκαταστήματα που ανήκουν σε οντότητα τρίτου κράτους, στις διαδικασίες της παραγράφου 3.

#### Παράγραφος 4

56. Η παράγραφος αυτή καθορίζει τον τρόπο που οι αρμόδιες αρχές μπορούν να διαβουλεύονται μεταξύ τους για την επίλυση μέσω αμοιβαίας συμφωνίας, είτε μιας μεμονωμένης υπόθεσης που υπάγεται στη διαδικασία που ορίζεται στις παραγράφους 1 και 2, είτε γενικότερων προβλημάτων που σχετίζονται ιδίως με την ερμηνεία ή την εφαρμογή της Σύμβασης και τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 3.

57. Πρώτα προβλέπεται ότι οι αρμόδιες αρχές μπορούν να επικοινωνούν απευθείας μεταξύ τους. Έτσι, δεν είναι απαραίτητη η χρήση της διπλωματικής οδού.

58. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να επικοινωνούν μεταξύ τους με επιστολές, μέσω τηλεομοιοτυπίας, τηλεφωνικά, με άμεσες συσκέψεις ή με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο. Εάν το επιθυμούν, μπορούν για τον σκοπό αυτό να συστήσουν επισήμως μικτή επιτροπή.

59. Αναφορικά με αυτή την μικτή επιτροπή, με την παράγραφο 4 επαφίεται στις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών να αποφασίζουν τον αριθμό των μελών και τους διαδικαστικούς κανόνες αυτού του σώματος.

60. Ωστόσο, αν και τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να αποφεύγουν τους τύπους σε αυτό το πεδίο, αποτελεί πάντως καθήκον τους να παρέχουν ορισμένες βασικές εγγυήσεις στους φορολογούμενους των οποίων οι υποθέσεις υποβάλλονται ενώπιον της μικτής επιτροπής βάσει της παραγράφου 2, όπως:

- το δικαίωμα να εκθέτουν τις απόψεις τους εγγράφως ή προφορικά, είτε αυτοπροσώπως είτε δια εκπροσώπου,
- το δικαίωμα να υποστηρίζονται από νομικό σύμβουλο.

61. Ωστόσο, η γνωστοποίηση των εγγράφων της υπόθεσης στον φορολογούμενο ή τους εκπροσώπους του δεν φαίνεται να τελεί υπό κάποια εγγύηση, ενόψει του ειδικού χαρακτήρα της διαδικασίας.

62. Χωρίς να παραβιάζεται η ελευθερία επιλογής που κατ' αρχήν απολαμβάνουν οι αρμόδιες αρχές κατά τον διορισμό των εκπροσώπων τους στη μικτή επιτροπή, είναι προτιμότερο να συμφωνούν στην ανάθεση της προεδρίας κάθε Αντιπροσωπείας - που μπορεί να περιλαμβάνει έναν ή περισσότερους εκπροσώπους της υπηρεσίας που είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία - σε υψηλόβαθμο υπάλληλο ή δικαστή που επιλέγεται κυρίως βάσει της εξειδικευμένης εμπειρίας του.

Πράγματι, είναι εύλογο να αναμένεται ότι η συμμετοχή τέτοιων προσώπων είναι πιθανό να διευκολύνει την επίτευξη συμφωνίας.

### Παράγραφος 5

63. Σ' αυτή την παράγραφο προβλέπεται ότι, στις περιπτώσεις που οι αρμόδιες αρχές αδυνατούν να καταλήξουν σε συμφωνία σύμφωνα με την παράγραφο 2 εντός δύο ετών, τα ανεπίλυτα ζητήματα, κατόπιν αιτήματος του προσώπου που υπέβαλε την υπόθεση, επιλύονται με προσφυγή σε διαιτητική διαδικασία. Αυτή η διαδικασία δεν τελεί υπό την προϋπόθεση της προηγούμενης έγκρισης των αρμοδίων αρχών: μόλις πληρωθούν οι απαιτούμενες διαδικαστικές προϋποθέσεις, τα ανεπίλυτα ζητήματα που δεν επιτρέπουν την ολοκλήρωση του αμοιβαίας συμφωνίας πρέπει να υποβάλλονται σε διαιτησία.

64. Η διαιτητική διαδικασία που προβλέπεται στην παράγραφο δεν συνιστά εναλλακτική ή σωρευτική οδό: όταν έχει επιτευχθεί συμφωνία από τις αρμόδιες αρχές η οποία δεν αφήνει ανεπίλυτα ζητήματα ως προς την εφαρμογή της Σύμβασης, δεν υπάρχουν ανεπίλυτα ζητήματα για να παραπεμφθούν σε διαιτησία ακόμη και εάν το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για αμοιβαία συμφωνία δεν θεωρεί ότι η επιτευχθείσα από τις αρμόδιες αρχές συμφωνία συνιστά ορθή επίλυση της υπόθεσης. Ως εκ τούτου, η παράγραφος αποτελεί μια προέκταση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που εξυπηρετεί την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας αυτής της διαδικασίας, διασφαλίζοντας ότι όταν οι αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να καταλήξουν σε συμφωνία σε ένα ή περισσότερα ζητήματα που εμποδίζουν την επίλυση μιας υπόθεσης, η επίλυση αυτή θα είναι εφικτή με την υποβολή αυτών των ζητημάτων σε διαιτησία. Έτσι, σύμφωνα με την παράγραφο, η επίλυση της υπόθεσης συνεχίζει να επιδιώκεται μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, ενώ η επίλυση ενός συγκεκριμένου ζητήματος που εμποδίζει την επίτευξη συμφωνίας στην υπόθεση πραγματοποιείται μέσω της διαιτητικής διαδικασίας. Έτσι διακρίνεται η διαδικασία της παραγράφου 5 από άλλες μορφές εμπορικής διαιτησίας ή διαιτησίας μεταξύ δημόσιου-ιδιωτικού τομέα, όπου η δικαιοδοσία της διαιτητικής επιτροπής εκτείνεται στην επίλυση του συνόλου της υπόθεσης.

65. Γίνεται, ωστόσο, δεκτό ότι σε ορισμένα Κράτη, εκτιμήσεις που έχουν να κάνουν με την εθνική νομοθεσία, καθώς και εκτιμήσεις πολιτικής ή διοικητικής φύσης μπορεί να μην επιτρέπουν ή δικαιολογούν το είδος διαιτητικής διαδικασίας που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο. Για παράδειγμα, ενδέχεται να υπάρχουν συνταγματικοί φραγμοί που δεν επιτρέπουν την εκδίκαση φορολογικών ζητημάτων από διαιτητές. Επιπροσθέτως, μερικές χώρες μπορεί να είναι σε θέση να συμπεριλαμβάνουν την παράγραφο αυτή μόνο σε συμβάσεις με συγκεκριμένα Κράτη. Για τους λόγους αυτούς, η παράγραφος αυτή πρέπει να περιλαμβάνεται στη Σύμβαση μόνο εάν κάθε Κράτος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι είναι εφικτή η αποτελεσματική εφαρμογή της διαδικασίας.

66. Επιπλέον, μερικά Κράτη μπορεί να προτιμούν να συμπεριλάβουν την παράγραφο 5, περιορίζοντας όμως την εφαρμογή της σε ένα πιο περιορισμένο φάσμα υποθέσεων. Για παράδειγμα, η πρόσβαση στη διαιτησία μπορεί να περιορίζεται σε υποθέσεις στις οποίες ανακύπτουν ζητήματα που κατά κύριο λόγο συνδέονται, ως εκ της φύσεώς τους, με πραγματικά περιστατικά. Επίσης είναι δυνατό να προβλέπεται ότι η διαιτησία θα είναι πάντοτε διαθέσιμη για ζητήματα που ανακύπτουν σε συγκεκριμένες κατηγορίες υποθέσεων, όπως π.χ. υποθέσεις με έντονο το στοιχείο των πραγματικών περιστατικών, όπως αυτές που αφορούν τον έλεγχο των τιμών των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών ή το ζήτημα της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, και η διαιτησία να επεκτείνεται και σε άλλα ζητήματα κατά περίπτωση.

67. Τα Κράτη που είναι μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης οφείλουν να συντονίζουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5 με τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τη Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας.

68. Ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αιτείται τη διαιτητική επίλυση των ανεπίλυτων ζητημάτων σε όλες τις υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας και έχουν υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1, στη βάση του ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών είχαν ως αποτέλεσμα για ένα πρόσωπο την επιβολή φόρου που δεν συμφωνεί με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης. Όταν η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας δεν είναι διαθέσιμη, π.χ. λόγω ύπαρξης σοβαρών παραβιάσεων που επισύρουν σημαντικές κυρώσεις (βλ. παράγραφο 26), είναι σαφές ότι δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 5.

69. Όταν δύο Συμβαλλόμενα Κράτη που δεν έχουν συμπεριλάβει την παράγραφο στη μεταξύ τους Σύμβαση επιθυμούν να εφαρμόσουν μια διαιτητική διαδικασία για γενική εφαρμογή ή προκειμένου να αντιμετωπίσουν μια συγκεκριμένη υπόθεση, μπορούν να το πράξουν μέσω αμοιβαίας συμφωνίας. Σε αυτή την περίπτωση οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συνάψουν αμοιβαία συμφωνία με βάση το υπόδειγμα διατύπωσης που αναφέρεται στο παράρτημα, προσθέτοντας την εξής πρώτη παράγραφο:

«1. Σε περίπτωση που:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Άρθρου 25 της Σύμβασης, ένα πρόσωπο έχει υποβάλει μια υπόθεση στην αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους επικαλούμενο ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών είχαν ως αποτέλεσμα για το πρόσωπο αυτό την επιβολή φόρου που δεν συμφωνεί με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης και

β) οι αρμόδιες αρχές αδυνατούν να καταλήξουν σε συμφωνία για την επίλυση της υπόθεσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου εντός δύο ετών από την υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, οποιαδήποτε ζητήματα που δεν έχουν επιλυθεί και προκύπτουν από την υπόθεση αυτή θα υποβάλλονται σε διαιτησία, κατόπιν αιτήματος του προσώπου, σύμφωνα με τις ακόλουθες παραγράφους. Ωστόσο, αυτά τα ανεπίλυτα ζητήματα δεν θα υποβάλλονται σε διαιτησία αν έχει ήδη εκδοθεί απόφαση γι' αυτά από δικαστήριο ή διοικητική αρχή οιονεί δικαιοδοτικού χαρακτήρα οποιουδήποτε Κράτους. Παρεκτός αν ένα πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δεν αποδεχτεί την αμοιβαία συμφωνία που θέτει σε εφαρμογή τη διαιτητική απόφαση, οι αρμόδιες αρχές διά της παρούσας συμφωνούν ότι θα δεσμεύονται από τη διαιτητική απόφαση και ότι θα επιλύουν την υπόθεση σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου 25 βάσει της εν λόγω απόφασης.»

Αυτή η συμφωνία προχωρεί στην αντιμετώπιση των διαφόρων δομικών και διαδικαστικών ζητημάτων που διαλαμβάνονται στο παράρτημα. Παρόλο που, ως εκ τούτου, οι αρμόδιες αρχές δεσμεύονται από αυτή τη διαδικασία, η σχετική συμφωνία αποτελεί τμήμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας και έτσι παράγει τα αποτελέσματά της μόνον καθόσον οι αρμόδιες αρχές συνεχίζουν να συμφωνούν να ακολουθείται η εν λόγω διαδικασία επίλυσης υποθέσεων, η επίλυση των οποίων δεν κατέστη εφικτή μέσω της παραδοσιακής διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

70. Η παράγραφος 5 προβλέπει ότι ένα πρόσωπο που έχει υποβάλει μια υπόθεση στην αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σύμφωνα με την παράγραφο 1, επικαλούμενο ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών είχαν ως αποτέλεσμα για το πρόσωπο αυτό την επιβολή φόρου που δεν συμφωνεί με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να αιτείται να υποβάλλονται σε διαιτησία οποιαδήποτε ανεπίλυτα ζητήματα που ανακύπτουν στην υπόθεση.

Αυτό το αίτημα μπορεί να υποβληθεί οποτεδήποτε μετά από την παρέλευση διετίας από την υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Κατά συνέπεια, η προσφυγή στη διαιτησία δεν είναι αυτόματη. Το πρόσωπο που υπέβαλε την υπόθεση μπορεί να προτιμήσει να αναμένει και πέραν της διετίας (π.χ. για να δώσει περισσότερο χρόνο στις αρμόδιες αρχές για την επίλυση της υπόθεσης βάσει της παραγράφου 2) ή απλώς να μην επιδιώξει περαιτέρω την επίλυση της υπόθεσης. Τα Κράτη είναι ελεύθερα να προβλέπουν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, θα απαιτείται να έχει παρέλθει μεγαλύτερο χρονικό διάστημα προτού να είναι δυνατή η υποβολή του σχετικού αιτήματος.

71. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Άρθρου 25, οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να καταβάλλουν κάθε προσπάθεια για την επίλυση των υποθέσεων που υποβάλλονται βάσει της παραγράφου 1 με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση. Για τους σκοπούς της παραγράφου 5, μια υπόθεση δεν πρέπει να θεωρείται ότι έχει επιλυθεί εφόσον παραμένει έστω και ένα ζήτημα επί του οποίου διαφωνούν οι αρμόδιες αρχές και από το οποίο, σύμφωνα με μία από τις αρμόδιες αρχές, προκύπτει ότι έχει επιβληθεί φορολογία κατά παράβαση της Σύμβασης. Συνεπώς, δεν είναι δυνατόν μία από τις αρμόδιες αρχές να αποφασίζει μονομερώς ότι η εν λόγω υπόθεση έχει κλείσει και ότι το εμπλεκόμενο πρόσωπο δεν έχει δικαίωμα να αιτηθεί την υποβολή σε διαιτησία των ανεπίλυτων ζητημάτων. Παρομοίως, οι δύο αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να θεωρούν ότι η υπόθεση έχει επιλυθεί και να απορρίπτουν το αίτημα για διαιτησία, εάν υπάρχουν ακόμη ανεπίλυτα ζητήματα που δεν τους επιτρέπουν να συμφωνήσουν ότι δεν υφίσταται φορολογία κατά παράβαση της Σύμβασης. Όταν, ωστόσο, οι δύο αρμόδιες αρχές συμφωνούν ότι η επιβολή φόρου από αμφότερα τα Κράτη είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση, δεν υφίστανται ανεπίλυτα ζητήματα και η υπόθεση μπορεί να θεωρείται ότι έχει επιλυθεί, ακόμη και στην περίπτωση που μπορεί να υπάρχει διπλή φορολογία που δεν αντιμετωπίζεται από τους όρους της Σύμβασης.

72. Η διαιτητική διαδικασία χωρεί μόνο σε περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών στην πραγματικότητα είχαν ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου κατά παράβαση των όρων της Σύμβασης. Ωστόσο, δεν χωρεί σε περιπτώσεις που υποστηρίζεται ότι μία τέτοια φορολόγηση πρόκειται τελικώς να προκύψει από αυτές τις ενέργειες στο μέλλον, ακόμη και εάν αυτές οι υποθέσεις είναι δυνατόν να υποβάλλονται στις αρμόδιες αρχές βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου (βλ. παράγραφο 70 ανωτέρω). Για το σκοπό αυτό, η φορολόγηση πρέπει να θεωρείται ότι έχει προκύψει από ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών μόλις π.χ. ο φόρος έχει καταβληθεί, επιβληθεί ή βεβαιωθεί με άλλον τρόπο ή ακόμη και στις περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος ειδοποιείται επισήμως από τις φορολογικές αρχές σχετικά με την πρόθεσή τους να επιβάλουν σ' αυτόν φόρο για ορισμένο στοιχείο του εισοδήματός του.

73. Ως έχει, η παράγραφος 5 προβλέπει τη διαιτητική επίλυση μόνο των ανεπίλυτων ζητημάτων που ανακύπτουν από αίτημα που έχει υποβληθεί βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου. Τα Κράτη που επιθυμούν να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου ώστε να καλύπτει και τις περιπτώσεις αμοιβαίας συμφωνίας που προκύπτουν βάσει της παραγράφου 3 του Άρθρου είναι ελεύθερα να το πράξουν. Σε μερικές περιπτώσεις, περίπτωση αμοιβαίας συμφωνίας μπορεί να προκύπτει από άλλες ειδικές διατάξεις της σύμβασης, όπως το εδάφιο δ) της παραγράφου 2 του Άρθρου 4. Βάσει αυτού του εδαφίου, οι αρμόδιες αρχές σε ορισμένες περιπτώσεις οφείλουν να επιλύουν με αμοιβαία συμφωνία το ζήτημα του καθεστώτος ενός φυσικού προσώπου που είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 20 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 4, αυτές οι υποθέσεις πρέπει να επιλύονται σύμφωνα με τη διαδικασία που θεσπίζεται στο Άρθρο 25. Εάν σε μια τέτοια υπόθεση οι αρμόδιες αρχές αδυνατούν να καταλήξουν σε συμφωνία με αποτέλεσμα την επιβολή φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης (σύμφωνα με την οποία το φυσικό πρόσωπο πρέπει να είναι κάτοικος ενός μόνο

Κράτους για τους σκοπούς της Σύμβασης), η υπόθεση του φορολογούμενου εμπίπτει στην παράγραφο 1 του Άρθρου 25 και, ως εκ τούτου, έχει εφαρμογή η παράγραφος 5.

74. Σε ορισμένα Κράτη μπορεί οι αρμόδιες αρχές να έχουν τη δυνατότητα να αποκλίνουν από μια δικαστική απόφαση σε ένα συγκεκριμένο ζήτημα που προκύπτει από υπόθεση που έχει υποβληθεί σ' αυτές. Αυτά τα Κράτη μπορούν, επομένως, να παραλείπουν το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου.

75. Η υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους, που σηματοδοτεί την έναρξη της διετούς προθεσμίας που αναφέρεται στην παράγραφο, μπορεί να πραγματοποιείται από το πρόσωπο που υπέβαλε την υπόθεση στην αρμόδια αρχή του πρώτου Κράτους βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου 25 (π.χ. υποβάλλοντας την υπόθεση στην αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους ταυτοχρόνως ή σε μεταγενέστερο χρόνο) ή από την αρμόδια αρχή του πρώτου Κράτους, η οποία επικοινωνεί με την αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους σύμφωνα με την παράγραφο 2, εάν δεν είναι από μόνη της σε θέση να καταλήξει σε ικανοποιητική επίλυση της υπόθεσης. Για το σκοπό προσδιορισμού της έναρξης της διετούς προθεσμίας, μια υπόθεση θεωρείται ότι έχει υποβληθεί στην αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους εφόσον έχουν παρασχεθεί επαρκείς πληροφορίες στην εν λόγω αρχή, ώστε να είναι σε θέση να αποφασίσει εάν η ένσταση στην οποία βασίζεται η υπόθεση φαίνεται να είναι βάσιμη. Η αμοιβαία συμφωνία που ρυθμίζει τον τρόπο εφαρμογής της παραγράφου 5 (βλ. παράρτημα) πρέπει να καθορίζει το είδος των πληροφοριών που κανονικά θα θεωρούνται επαρκείς για τον σκοπό αυτόν.

76. Επίσης, η παράγραφος ρυθμίζει τη σχέση μεταξύ της διαιτητικής διαδικασίας και των δικαιωμάτων άσκησης εγχώριων μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας. Προκειμένου η διαιτητική διαδικασία να είναι αποτελεσματική και για να αποφευχθεί ο κίνδυνος αντιφατικών αποφάσεων, δεν πρέπει να επιτρέπεται σε κανένα πρόσωπο να κινεί τη διαιτητική διαδικασία, εάν τα ζητήματα που υποβάλλονται σε διαιτησία έχουν ήδη επιλυθεί μέσω της εγχώριας διαδικασίας επίλυσης διαφορών σε οποιοδήποτε από τα δύο Κράτη (δηλαδή αν οποιοδήποτε δικαστήριο ή διοικητική αρχή οιοσδήποτε δικαιοδοτικού χαρακτήρα ενός εκ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχει ήδη εκδώσει απόφαση που επιλαμβάνεται αυτών των ζητημάτων και εφαρμόζεται επί του εν λόγω προσώπου). Τούτο συνάδει με την προσέγγιση που υιοθετείται από τις περισσότερες χώρες αναφορικά με τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, σύμφωνα με την οποία:

α) Ένα πρόσωπο δεν μπορεί να θέτει σε κίνηση ταυτοχρόνως τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας και τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας του εσωτερικού δικαίου. Όταν υπάρχουν ακόμη μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας που δεν έχουν εξαντληθεί, οι αρμόδιες αρχές γενικά είτε απαιτούν τη συμφωνία του φορολογούμενου για την αναστολή αυτών των μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας ή, εάν δεν συμφωνεί ο φορολογούμενος, καθυστερούν τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας εωσότου εξαντληθούν τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας.

β) Όταν κινείται πρώτα η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας και έχει επιτευχθεί αμοιβαία συμφωνία, στον φορολογούμενο και σε άλλα πρόσωπα που επηρεάζονται άμεσα από την υπόθεση παρέχεται η δυνατότητα απόρριψης της συμφωνίας και άσκησης των εγχώριων μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας που είχαν ανασταλεί. Εάν, αντιθέτως, τα εν λόγω πρόσωπα προτιμούν να τεθεί σε ισχύ η συμφωνία, οφείλουν να αποποιηθούν το δικαίωμα άσκησης των εγχώριων μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας όσον αφορά τα ζητήματα που καλύπτονται από τη συμφωνία.

γ) Όταν προηγείται η άσκηση των εγχώριων μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας και η εξάντλησή τους σε ένα Κράτος, το πρόσωπο μπορεί να προσφύγει στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας μόνο για να διεκδικήσει ελάφρυνση από τη διπλή φορολογία στο έτερο Κράτος. Όντως, άπαξ και εκδοθεί νομική απόφαση σε μια συγκεκριμένη υπόθεση, οι περισσότερες χώρες θεω-



ρούν ότι δεν είναι δυνατόν να παρακαμφθεί η απόφαση αυτή μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας και κατά συνέπεια περιορίζουν τη μεταγενέστερη εφαρμογή της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας στην προσπάθεια εξασφάλισης ελάφρυνσης στο έτερο Κράτος.

Οι ίδιες γενικές αρχές πρέπει να ισχύουν και στην περίπτωση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που άπτεται ενός ή περισσότερων ζητημάτων που έχουν υποβληθεί σε διαιτησία. Η υποβολή ενός ζητήματος σε διαιτησία δεν βοηθά, εάν είναι γνωστό εκ των προτέρων ότι μια από τις χώρες περιορίζεται σε ό,τι αφορά τις δυνατότητες αντίδρασής της έναντι της διαιτητικής απόφασης. Τούτο, ωστόσο, δεν ισχύει εάν η χώρα μπορεί, στο πλαίσιο διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, να αποκλίνει από το περιεχόμενο δικαστικής απόφασης (βλ. παράγραφο 74) και σε αυτή την περίπτωση η παράγραφος 5 μπορεί να προσαρμόζεται αναλόγως.

77. Ένα δεύτερο ζήτημα αφορά τη σχέση μεταξύ υφιστάμενων εγχώριων μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας και διαιτησίας όταν ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει (ή δεν έχει εξαντλήσει) αυτά τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας. Σε αυτή την περίπτωση, η προσέγγιση που συνάδει περισσότερο με τη βασική δομή της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας είναι η εφαρμογή των ίδιων γενικών αρχών που ισχύουν όταν εμπλέκεται και η διαιτησία. Έτσι, τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας αναστέλλονται για όσο χρόνο εκκρεμεί η έκβαση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που περιλαμβάνει διαιτησία για τα ζητήματα που αδυνατούν να επιλύσουν οι αρμόδιες αρχές, και μία μη οριστική αμοιβαία συμφωνία συνάπτεται με βάση αυτή την απόφαση. Όπως και σε άλλες περιπτώσεις διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, ο συμφωνία στη συνέχεια γνωστοποιείται στον φορολογούμενο ο οποίος οφείλει να επιλέξει είτε να την αποδεχθεί, κάτι που απαιτεί την εγκατάλειψη των τυχόν εναπομεινάντων εγχώριων μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας, είτε να απορρίψει τη συμφωνία και να ασκήσει αυτά τα μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας.

78. Αυτή η προσέγγιση συνάδει με τη φύση της διαιτητικής διαδικασίας που ορίζεται στην παράγραφο 5. Σκοπός αυτής της διαδικασίας είναι να δοθεί στις αρμόδιες αρχές η δυνατότητα να καταλήγουν σε συμπέρασμα στα ανεπίλυτα ζητήματα που δεν επιτρέπουν την επίτευξη συμφωνίας. Όταν η συμφωνία επιτυγχάνεται μέσω διαιτησίας, ο ουσιώδης χαρακτήρας του αμοιβαίας συμφωνίας παραμένει ο ίδιος.

79. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτή η προσέγγιση θα σημαίνει ότι τα μέρη θα είναι υποχρεωμένα να δαπανήσουν χρόνο και πόρους για μια διαιτητική διαδικασία που θα οδηγήσει σε μία αμοιβαία συμφωνία η οποία δεν θα γίνει αποδεκτή από τον φορολογούμενο. Στην πράξη, ωστόσο, από την εμπειρία προκύπτει ότι είναι πολύ λίγες οι περιπτώσεις που ένας φορολογούμενος απορρίπτει μία αμοιβαία συμφωνία για να καταφύγει στα εθνικά μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας. Επίσης, σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, αναμενόμενο είναι τα εθνικά δικαστήρια ή οι διοικητικές αρχές οιονεί δικαιοδοτικού χαρακτήρα να λαμβάνουν υπόψη ότι έχει προσφερθεί στον φορολογούμενο μια διοικητική επίλυση της υπόθεσής του που θα ήταν δεσμευτική για αμφότερα τα Κράτη.

80. Σε μερικά Κράτη, τα ανεπίλυτα ζητήματα μεταξύ των αρμόδιων αρχών μπορεί να υποβάλλονται σε διαιτησία μόνον εφόσον έχουν εξαντληθεί τα εθνικά μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας. Για την εφαρμογή μιας προσέγγισης που βασίζεται στη διαιτησία, τα εν λόγω Κράτη μπορούν να εξετάσουν την εναλλακτική προσέγγιση να απαιτείται από τον φορολογούμενο να αποποιείται του δικαιώματός του στην άσκηση εθνικών μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας πριν από την έναρξη της διαιτησίας. Αυτό μπορεί να γίνει με την αντικατάσταση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου από την εξής διατύπωση: «Αυτά όμως τα ανεπίλυτα ζητήματα δεν θα υποβάλλονται σε διαιτησία εάν οποιοδήποτε πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δικαιούται ακόμη, βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας οποιουδήποτε από τα Κράτη, να προσφύγει στα δικαστήρια ή σε διοικητικές αρχές οιονεί δικαιοδοτικού χαρακτήρα του εν λόγω Κράτους για την επίλυση αυ-

τών των ζητημάτων ή εάν έχει ήδη εκδοθεί απόφαση γι' αυτά τα ζητήματα από δικαστήριο ή διοικητική αρχή οιονεί δικαιοδοτικού χαρακτήρα.» Για την αποφυγή μιας κατάστασης κατά την οποία ο φορολογούμενος θα ήταν υποχρεωμένος να αποποιηθεί τα εθνικά μέσα επιδίωξης έννομης προστασίας χωρίς καμία διασφάλιση ως προς την έκβαση της υπόθεσης, θα ήταν επίσης σημαντικό να τροποποιηθεί η παράγραφος με τη χρήση ενός μηχανισμού που εγγυάται, για παράδειγμα, την πραγματική άρση της διπλής φορολογίας. Επίσης, δεδομένου ότι σε αυτή την περίπτωση ο φορολογούμενος αποποιείται του δικαιώματος ακρόασης ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, η παράγραφος πρέπει επίσης να τροποποιηθεί ώστε να διασφαλίζεται ότι παρέχονται επαρκείς νομικές εγγυήσεις στον φορολογούμενο όσον αφορά τη συμμετοχή του στην διαιτητική διαδικασία, ώστε να ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις που ενδεχομένως ισχύουν στο εσωτερικό δίκαιο προκειμένου να είναι αποδεκτή η ως άνω αποποίηση στην εν λόγω έννομη τάξη (π.χ. σε μερικές χώρες μια τέτοια αποποίηση μπορεί να είναι άκυρη εάν δεν διασφαλίζεται το δικαίωμα προφορικής ακρόασης του προσώπου κατά τη διάρκεια της διαιτητικής διαδικασίας).

81. Στην παράγραφο 5 προβλέπεται ότι, εκτός και αν ένα πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δεν αποδεχτεί την αμοιβαία συμφωνία που θέτει σε εφαρμογή τη διαιτητική απόφαση, η απόφαση αυτή θα είναι δεσμευτική και για τα δύο Κράτη. Έτσι, η φορολόγηση οποιουδήποτε προσώπου που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση πρέπει να συμμορφώνεται με την απόφαση που εκδόθηκε επί των ζητημάτων που υποβλήθηκαν σε διαιτησία και οι αποφάσεις που προκύπτουν από τη διαιτητική διαδικασία θα αντικατοπτρίζονται στην αμοιβαία συμφωνία που θα γνωστοποιείται σε αυτά τα πρόσωπα.

82. Όπως σημειώνεται στο εδάφιο β) της παραγράφου 76 ανωτέρω, όταν επιτυγχάνεται αμοιβαία συμφωνία πριν από την εξάντληση των εθνικών μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας, κανονικά οι αρμόδιες αρχές απαιτούν, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή της συμφωνίας, τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να αποποιούνται της άσκησης των εθνικών μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας που ενδεχομένως ακόμη υπάρχουν, όσον αφορά τα ζητήματα που ρυθμίζονται από τη συμφωνία. Χωρίς αυτή την αποποίηση, μια μεταγενέστερη δικαστική απόφαση μπορεί πράγματι να εμποδίσει τις αρμόδιες αρχές να εφαρμόσουν τη συμφωνία. Έτσι, για τον σκοπό της παραγράφου 5, εάν ένα πρόσωπο, στο οποίο έχει γνωστοποιηθεί η αμοιβαία συμφωνία που εφαρμόζει τη διαιτητική απόφαση, δεν συμφωνεί με την αποποίηση της άσκησης των εθνικών μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας, το εν λόγω πρόσωπο θεωρείται ότι δεν αποδέχεται τη συμφωνία.

83. Η διαιτητική απόφαση είναι δεσμευτική μόνο ως προς τα συγκεκριμένα ζητήματα που έχουν υποβληθεί προς διαιτησία. Αν και τίποτε δεν εμποδίζει τις αρμόδιες αρχές να επιλύουν άλλες παρόμοιες υποθέσεις βάσει της απόφασης (όπως οι υποθέσεις που αφορούν τα ίδια πρόσωπα αλλά διαφορετικές φορολογικές περιόδους), δεν είναι υποχρεωμένες να το πράττουν και κατά συνέπεια κάθε Κράτος δικαιούται να υιοθετεί διαφορετική προσέγγιση για την αντιμετώπιση αυτών των άλλων υποθέσεων.

84. Ορισμένα Κράτη μπορεί να επιθυμούν να επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές να αποκλίνουν από τη διαιτητική απόφαση, υπό τον όρο ότι μπορούν να συμφωνήσουν σε διαφορετική λύση (τουτό, για παράδειγμα, επιτρέπεται βάσει του Άρθρου 12 της Σύμβασης Διαιτησίας της ΕΕ). Τα Κράτη που επιθυμούν κάτι τέτοιο είναι ελεύθερα να τροποποιούν το τρίτο εδάφιο της παραγράφου, ως εξής:

«[...] Εκτός και αν ένα πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δεν αποδεχτεί την αμοιβαία συμφωνία που θέτει σε εφαρμογή τη διαιτητική απόφαση, ή αν οι αρμόδιες αρχές και τα πρόσωπα που επηρεάζονται άμεσα από την υπόθεση συμφωνήσουν διαφορετική λύση εντός έξι μηνών από την κοινοποίηση της απόφασης σε αυτούς, η διαιτητική απόφαση θα είναι

δεσμευτική και για τα δύο Κράτη και θα εφαρμόζεται ανεξάρτητα από οποιουδήποτε χρονικούς περιορισμούς στους εγχώριους νόμους των Κρατών αυτών.»

85. Βάσει του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου η ρύθμιση του τρόπου εφαρμογής της διαιτητικής διαδικασίας πραγματοποιείται με αμοιβαία συμφωνία. Ορισμένες πτυχές μπορούν επίσης να ρυθμίζονται από το ίδιο το Άρθρο, από κάποιο πρωτόκολλο ή με την ανταλλαγή διπλωματικής νότας. Όποια μορφή και εάν λαμβάνει η συμφωνία, πρέπει να θέτει τους δομικούς και διαδικαστικούς κανόνες εφαρμογής της παραγράφου, λαμβάνοντας υπόψη την απαίτηση της παραγράφου η διαιτητική απόφαση να είναι δεσμευτική και για τα δύο Κράτη. Ιδανικά, η εν λόγω συμφωνία πρέπει να συντάσσεται ταυτοχρόνως με τη Σύμβαση ώστε να υπογράφεται και να αρχίζει να ισχύει αμέσως μετά από την έναρξη ισχύος της παραγράφου. Επίσης, καθώς η συμφωνία θα ρυθμίζει τις λεπτομέρειες της διαδικασίας που πρέπει να ακολουθείται για την υποβολή των ανεπίλυτων ζητημάτων σε διαιτησία, είναι σημαντικό η συμφωνία αυτή να δημοσιοποιείται. Ένα υπόδειγμα μιας τέτοιας συμφωνίας παρέχεται στο παράρτημα μαζί με σχόλια επί των διαδικαστικών κανόνων που προτείνει.

### **Χρήση άλλων συμπληρωματικών μηχανισμών επίλυσης διαφορών**

86. Ανεξάρτητα από το αν η παράγραφος 5 συμπεριλαμβάνεται στη Σύμβαση ή όχι, ή εάν εφαρμόζεται με άλλον τρόπο κάποια διαιτητική διαδικασία με χρήση της διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 69 ανωτέρω, είναι σαφές ότι μπορούν να εφαρμόζονται ad hoc συμπληρωματικοί μηχανισμοί επίλυσης διαφορών πέραν της διαιτησίας, ως τμήμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Όταν υπάρχει διαφωνία ως προς τη σχετική βασιμότητα των θέσεων των δύο αρμόδιων αρχών, η επίλυση της υπόθεσης μπορεί να διευκολύνεται με τη διαλεύκανση των ζητημάτων από κάποιο διαμεσολαβητή. Σε αυτές τις καταστάσεις ο διαμεσολαβητής ακούει τις θέσεις κάθε μέρους και γνωμοδοτεί σχετικά με τα ισχυρά και τα αδύναμα σημεία κάθε πλευράς. Αυτό βοηθά κάθε μέρος να κατανοεί καλύτερα τη δική του θέση και τη θέση του έτερου μέρους. Ορισμένες φορολογικές αρχές πλέον χρησιμοποιούν με επιτυχία τη διαμεσολάβηση για την επίλυση εσωτερικών διαφορών και η επέκταση αυτών των τεχνικών σε διαδικασίες αμοιβαίας συμφωνίας μπορεί να αποδειχθεί χρήσιμη.

87. Εάν το ζήτημα είναι αμιγώς πραγματικό, η υπόθεση μπορεί να παραπέμπεται σε εμπειρογνώμονα του οποίου η εντολή είναι απλώς να κρίνει τα πραγματικά περιστατικά. Αυτό συμβαίνει συχνά σε δικαστικές διαδικασίες όπου πραγματικά ζητήματα παραπέμπονται σε ανεξάρτητο μέρος που συντάσσει πορίσματα για τα πραγματικά περιστατικά τα οποία στη συνέχεια υποβάλλονται στο δικαστήριο. Εν αντιθέσει με τον μηχανισμό επίλυσης διαφορών που ιδρύεται στην παράγραφο 5, αυτές οι διαδικασίες δεν είναι δεσμευτικές για τα μέρη αλλά παρ' όλ' αυτά μπορεί να είναι χρήσιμες, επιτρέποντάς τους να λάβουν μια απόφαση προτού ένα ζήτημα χρειαστεί να υποβληθεί σε διαιτησία δυνάμει αυτής της παραγράφου.

### **III. Αλληλεπίδραση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας με τον μηχανισμό επίλυσης διαφορών της Γενικής Συμφωνίας για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών (GATS)**

88. Από την εφαρμογή της Γενικής Συμφωνίας για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών (General Agreement on Trade in Services – GATS), που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1995

και η οποία έχει υπογραφεί από όλα τα Κράτη μέλη, προκύπτουν ιδιαίτερα ζητήματα ως προς τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας.

89. Στην παράγραφο 3 του Άρθρου XXII της GATS προβλέπεται ότι μια διαφορά ως προς την εφαρμογή του Άρθρου XVII της Συμφωνίας, σχετικά με τον κανόνα εθνικής μεταχείρισης, μπορεί να μην αντιμετωπίζεται μέσω των μηχανισμών επίλυσης διαφορών των Άρθρων XXII και XXIII της Συμφωνίας, εάν το αμφισβητούμενο μέτρο «εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής διεθνούς συμφωνίας που έχει συναφθεί μεταξύ τους, σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας» (π.χ. Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας). Σε περίπτωση διαφωνίας σχετικά με το κατά πόσον ένα μέτρο «εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής» μιας τέτοιου είδους διεθνούς συμφωνίας, η παράγραφος 3 προβλέπει ότι οποιοδήποτε από τα Κράτη που εμπλέκονται στη διαφορά μπορεί να παραπέμψει το ζήτημα στο Συμβούλιο Συναλλαγών στον τομέα των Υπηρεσιών, το οποίο θα παραπέμψει τη διαφορά σε διαιτησία δεσμευτικού χαρακτήρα. Σε μια υποσημείωση, ωστόσο, της παραγράφου 3 περιλαμβάνεται η σημαντική εξαίρεση ότι εάν η διαφορά αφορά διεθνή συμφωνία «που ισχύει κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος» της Συμφωνίας, το ζήτημα δεν μπορεί να παραπεμφθεί στο Συμβούλιο Συναλλαγών στον τομέα των Υπηρεσιών, παρά μόνο εάν συμφωνούν προς τούτο αμφότερα τα Κράτη.

90. Από αυτήν την παράγραφο προκύπτουν δύο ειδικότερα προβλήματα όσον αφορά τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

91. Πρώτον, η σχετική υποσημείωση προβλέπει διαφορετική μεταχείριση των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί πριν και μετά από τη θέση σε ισχύ της GATS, πράγμα που μπορεί να θεωρηθεί άστοχο, ειδικά στην περίπτωση που μία υφιστάμενη κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της GATS σύμβαση αποτελεί στη συνέχεια αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή όταν συνάπτεται ένα πρωτόκολλο μετά από το χρόνο έναρξης ισχύος της GATS το οποίο όμως αφορά υφιστάμενη κατά αυτόν τον κρίσιμο χρόνο σύμβαση.

92. Δεύτερον, η έκφραση «εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής» είναι εγγενώς διφορούμενη, όπως υποδηλώνεται και από τη συμπερίληψη στην παράγραφο 3 του Άρθρου XXII της GATS τόσο μιας διαιτητικής διαδικασίας, όσο και ενός όρου που εξαιρεί τις προϋφιστάμενες συμβάσεις από το πεδίο εφαρμογής της, προκειμένου να αντιμετωπιστούν τυχόν διαφωνίες ως προς τη σημασία της. Παρόλο που προφανώς μια χώρα δεν θα μπορούσε να υποστηρίξει καλόπιστα<sup>1</sup> ότι ένα μέτρο που αφορά φόρο στον οποίο δεν εφαρμόζεται κανένας όρος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω σύμβασης, δεν είναι σαφές εάν η σχετική διατύπωση καλύπτει όλα τα μέτρα που αφορούν φόρους που εμπίπτουν σε όλες ή σε μερικές μόνο από τις διατάξεις την εν λόγω Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας.

93. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να επιθυμούν να παρακάμψουν αυτές τις δυσχέρειες επεκτείνοντας διμερώς την εφαρμογή της υποσημείωσης της παραγράφου 3 του Άρθρου XXII της GATS ώστε να περιλαμβάνει και τις συμβάσεις που συνάπτονται μετά από την έναρξη ισχύος της GATS. Αυτή η διμερής επέκταση, που συμπληρώνει - χωρίς να παραβιάζει με κανέναν τρόπο - τις υποχρεώσεις των Συμβαλλόμενων Κρατών στο πλαίσιο της GATS, μπορεί να ενσωματώνεται στη σύμβαση με την προσθήκη του ακόλουθου όρου:

1. Η υποχρέωση καλόπιστης εφαρμογής και ερμηνείας των συμβάσεων αναγνωρίζεται ρητά στα Άρθρα 26 και 31 της σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων και ως εκ τούτου, η εξαίρεση της παραγράφου 3 του Άρθρου XXII της GATS εφαρμόζεται μόνο σε καλόπιστες διαφορές.

«Για τους σκοπούς της παραγράφου 3 του Άρθρου XXII (Διαβούλευση) της Γενικής Συμφωνίας για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών, τα Συμβαλλόμενα Κράτη συμφωνούν ότι, κατ' εξαίρεση της εν λόγω παραγράφου, οποιαδήποτε διαφωνία μεταξύ τους ως προς το κατά πόσον ένα μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Σύμβασης μπορεί να παραπέμπεται στο Συμβούλιο Συναλλαγών στον τομέα των Υπηρεσιών, κατά τα προβλεπόμενα στην ως άνω παράγραφο, εφόσον αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη συναινούν προς τούτο. Τυχόν αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία της παρούσας παραγράφου επιλύονται βάσει της παραγράφου 3 του Άρθρου 25 ή, εάν δεν καταστεί δυνατή η επίτευξη συμφωνίας στο πλαίσιο εκείνης της διαδικασίας, βάσει οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας που συμφωνείται μεταξύ αμφότερων των Συμβαλλόμενων Κρατών.»

94. Παρόμοια προβλήματα με αυτά που προαναφέρθηκαν μπορεί να προκύψουν σε σχέση με άλλες διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες που σχετίζονται με το εμπόριο ή τις επενδύσεις. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη να τροποποιούν ελεύθερα, στην πορεία των διμερών τους διαπραγματεύσεων, τον ανωτέρω προτεινόμενο όρο, ώστε να διασφαλίζουν ότι τα ζητήματα που αφορούν φόρους που εμπίπτουν στη μεταξύ τους Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας διευθετούνται μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας και όχι μέσω του μηχανισμού επίλυσης διαφορών των εν λόγω συμφωνιών.

### Παρατήρηση επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

95. Η *Ουγγαρία* δεν συμφωνεί πλήρως με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 27 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 25 και δεν είναι σε θέση να ακολουθεί τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας όταν έχει ήδη εκδοθεί απόφαση ουγγρικού δικαστηρίου επί της ουσίας της υπόθεσης.

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

96. Αναφορικά με την παράγραφο 1 του Άρθρου, η Τουρκία επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να προβλέπει ότι η υπόθεση πρέπει να υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της εντός πέντε ετών από το αντίστοιχο φορολογικό έτος. Ωστόσο, εάν η ειδοποίηση πραγματοποιείται εντός του τελευταίου έτους αυτής της προθεσμίας, η αίτηση πρέπει να υποβληθεί εντός ενός έτους από την ειδοποίηση.

97. Το Ηνωμένο Βασίλειο εμμένει στη θέση του σχετικά με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 λόγω του ότι έρχεται σε αντίθεση με την εξαιτητή προθεσμία της εσωτερικής του νομοθεσίας.

98. Η, Ελλάδα, η Ιταλία, το Μεξικό, η Πολωνία, η Πορτογαλία, η Σλοβακία, η Ισπανία και η Ελβετία εμμένουν στις θέσεις τους σχετικά με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2. Αυτές οι χώρες θεωρούν ότι η εφαρμογή ελαφρύνσεων και επιστροφών φόρων κατόπιν αμοιβαίας συμφωνίας θα πρέπει να παραμείνει συνδεδεμένη με τις προθεσμίες των εσωτερικών τους νομοθεσιών.

99. Η Τουρκία εμμένει στη θέση της σχετικά με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2. Το φορολογικό δίκαιο της Τουρκίας προβλέπει ότι οι επιστροφές φόρου, όπως και ο ίδιος ο καταλογισμός, πρέπει να πραγματοποιούνται εντός συγκεκριμένης προθεσμίας. Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις, εάν η διοικητική αρχή κρίνει αποδεκτή μια αίτηση επιστροφής, οφείλει να γνωστοποιεί το γεγονός στον φορολογούμενο ώστε να μπορεί να υποβάλει την απαίτησή του εντός προθεσμίας ενός έτους από τη γνωστοποίηση. Εάν η προθεσμία παρέλθει άπρακτη, ο φορολογούμενος χάνει το δικαίωμα να αξιώσει την επιστροφή. Η ίδια διαδικασία ισχύει και για την εκτέλεση των αποφάσεων των δικαστηρίων δυνάμει των οποίων απαιτείται η επιστροφή του φόρου. Για αυτό τον λόγο η

Τουρκία είναι υποχρεωμένη να καθορίζει μια προθεσμία για την εφαρμογή των συμφωνηθεισών διαδικασιών αμοιβαίας συμφωνίας, όπως ισχύει για όλες τις επιστροφές. Ως εκ τούτου, η Τουρκία επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να αναφέρει στο κείμενο των διμερών συμβάσεων μια ορισμένη προθεσμία για την εφαρμογή τους.

100. Ο Καναδάς επιφυλάσσεται του δικαιώματός του να συμπεριλαμβάνει έναν όρο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 10 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 9, που να θέτει πράγματι μια προθεσμία εντός της οποίας ένα Συμβαλλόμενο Κράτος υποχρεούται να προβεί σε δέουσα διόρθωση μετά από μια προς τα άνω διόρθωση των κερδών μιας επιχείρησης στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος.

101. Η Ουγγαρία εμμένει στη θέση της σχετικά με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1, καθώς δεν μπορεί να συμφωνήσει στην κίνηση διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας σε περίπτωση που το σχετικό αίτημα υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της καθ' υπέρβαση της προθεσμίας παραγραφής που προβλέπεται από την εσωτερική της νομοθεσία.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΜΟΙΒΑΙΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΠΕΡΙ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑΣ

1. Ακολουθεί ένα υπόδειγμα συμφωνίας που οι αρμόδιες αρχές μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για την αμοιβαία συμφωνία η οποία θέτει σε εφαρμογή τη διαδικασία διαιτησίας που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του Άρθρου (βλ. παράγραφο 85 ανωτέρω). Στις παραγράφους 2 έως 43 κατωτέρω αναλύονται οι διάφορες διατάξεις της συμφωνίας και σε μερικές περιπτώσεις προτείνονται εναλλακτικές. Οι αρμόδιες αρχές είναι φυσικά ελεύθερες να τροποποιούν, να προσθέτουν ή να απαλείφουν οποιεσδήποτε διατάξεις του παρόντος υποδείγματος συμφωνίας, κατά τη σύναψη των διμερών τους συμφωνιών.

### Αμοιβαία συμφωνία για την εφαρμογή της παραγράφου 5 του Άρθρου 25

Οι αρμόδιες αρχές του [Κράτος Α] και του [Κράτος Β] συνήψαν την ακόλουθη αμοιβαία συμφωνία για τον καθορισμό του τρόπου εφαρμογής της διαιτητικής διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του Άρθρου 25 της [τίτλος Σύμβασης], που τέθηκε σε ισχύ την [ημερομηνία έναρξης ισχύος]. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να τροποποιούν ή να συμπληρώνουν την παρούσα συμφωνία με ανταλλαγή επιστολών μεταξύ τους.

#### 1. Αίτημα υποβολής υπόθεσης σε διαιτησία

Το αίτημα υποβολής σε διαιτησία των ανεπίλυτων ζητημάτων που προκύπτουν από μια υπόθεση αμοιβαίας συμφωνίας βάσει της παραγράφου 5 του Άρθρου 25 της Σύμβασης («αίτημα για διαιτησία») διατυπώνεται εγγράφως και αποστέλλεται σε μία από τις δύο αρμόδιες αρχές. Το αίτημα πρέπει να περιέχει επαρκείς πληροφορίες για την ταυτοποίηση της υπόθεσης. Επίσης το αίτημα συνοδεύεται από γραπτή δήλωση καθενός από τα πρόσωπα που είτε υποβάλλουν το αίτημα, είτε επηρεάζονται άμεσα από την υπόθεση ότι δεν έχει ήδη εκδοθεί καμία απόφαση για τα ίδια ζητήματα από δικαστήριο ή διοικητική αρχή οιοσδήποτε δικαιοδοτικού χαρακτήρα των Κρατών. Εντός δέκα ημερών από την παραλαβή του αιτήματος, η αρμόδια αρχή που το έλαβε αποστέλλει αντίγραφο του αιτήματος και των συνοδευτικών δηλώσεων στην έτερη αρμόδια αρχή.

#### 2. Χρόνος υποβολής της υπόθεσης σε διαιτησία

Αίτημα για διαιτησία μπορεί να υποβληθεί μόνο μετά από την παρέλευση δύο ετών από την ημερομηνία κατά την οποία η υπόθεση που υποβλήθηκε στην αρμόδια αρχή του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου 25 υποβλήθηκε και στην αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους. Για το σκοπό αυτό, μια υπόθεση θεωρείται υποβληθείσα στην αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους μόνο εφόσον έχουν υποβληθεί τα εξής στοιχεία: [οι απαραίτητες πληροφορίες και έγγραφα καθορίζονται στη συμφωνία].

### 3. Όροι Αναφοράς

Εντός τριών μηνών από την παραλαβή του αιτήματος για διαιτησία από αμφοότερες της αρμόδιες αρχές, οι αρμόδιες αρχές συμφωνούν επί των ζητημάτων προς επίλυση από τη διαιτητική επιτροπή και τα γνωστοποιούν εγγράφως στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία. Αυτό το έγγραφο αποτελεί τους «Όρους Αναφοράς» της υπόθεσης. Ανεξάρτητα από τα οριζόμενα στις ακόλουθες παραγράφους της παρούσας συμφωνίας, οι αρμόδιες αρχές μπορούν επίσης, στους Όρους Αναφοράς, να προβλέπουν διαδικαστικούς κανόνες που είναι επιπρόσθετοι ή διαφορετικοί από τους κανόνες αυτών των παραγράφων καθώς και να ρυθμίζουν κάθε άλλο ζήτημα που θεωρούν σκόπιμο.

### 4. Παράλειψη γνωστοποίησης των Όρων Αναφοράς

Εάν οι όροι αναφοράς δεν γνωστοποιηθούν στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 3 ανωτέρω, το εν λόγω πρόσωπο και κάθε αρμόδια αρχή μπορούν, εντός μηνός από την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας αυτής, να γνωστοποιούν εγγράφως μεταξύ τους έναν κατάλογο των ζητημάτων προς επίλυση μέσω της διαιτησίας. Όλοι οι κατάλογοι που κοινοποιούνται με αυτόν τον τρόπο κατά τη διάρκεια της εν λόγω προθεσμίας αποτελούν τους προσωρινούς Όρους Αναφοράς. Εντός μηνός από την ολοκλήρωση των διορισμών των διαιτητών σύμφωνα με την παράγραφο 5 κατωτέρω, οι διαιτητές κοινοποιούν στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία μια αναθεωρημένη εκδοχή των προσωρινών Όρων Αναφοράς, στη βάση των καταλόγων που κοινοποιήθηκαν. Εντός μηνός από την παραλαβή της αναθεωρημένης εκδοχής από αμφοότερες τις αρμόδιες αρχές, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν διαφορετικούς Όρους Αναφοράς και να τους κοινοποιούν εγγράφως στους διαιτητές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία. Εάν το πράξουν εντός αυτής της προθεσμίας, αυτοί οι νέοι Όροι Αναφοράς αποτελούν τους Όρους Αναφοράς της υπόθεσης. Εάν δεν συμφωνηθούν διαφορετικοί Όροι Αναφοράς μεταξύ των αρμόδιων αρχών και δεν κοινοποιηθούν εγγράφως εντός αυτής της προθεσμίας, η αναθεωρημένη εκδοχή των προσωρινών Όρων Αναφοράς που έχει συνταχθεί από τους διαιτητές αποτελούν τους Όρους Αναφοράς της υπόθεσης.

### 5. Επιλογή διαιτητών

Εντός τριών μηνών από την παραλαβή των Όρων Αναφοράς από το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία ή, όταν έχει εφαρμογή η παράγραφος 4, εντός τεσσάρων μηνών από την παραλαβή του αιτήματος για διαιτησία από αμφοότερες τις αρμόδιες αρχές, κάθε αρμόδια αρχή διορίζει από έναν διαιτητή. Εντός δύο μηνών από τον τελευταίο διορισμό, οι διορισμένοι διαιτητές διορίζουν έναν τρίτο διαιτητή που λαμβάνει τη θέση του Προέδρου. Σε περίπτωση που κάποιος διορισμός δεν πραγματοποιηθεί εντός της απαιτούμενης προθεσμίας, ο διαιτητής ή οι διαιτητές που δεν έχουν ακόμη διοριστεί διορίζονται από τον Διευθυντή του Κέντρου Φορολογικής Πολιτικής και Διοίκησης του ΟΟΣΑ, εντός δέκα ημερών από τη λήψη σχετικού αιτήματος από το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία. Η ίδια διαδικασία, με τις απαραίτητες προσαρμογές, ισχύει και σε περίπτωση που για οποιονδήποτε λόγο είναι αναγκαία η αντικατάσταση ενός διαιτητή μετά από την έναρξη της διαιτητικής διαδικασίας. Εκτός εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στους Όρους Αναφοράς, η αμοιβή όλων των διαιτητών ... [στο σημείο αυτό περιγράφεται η μέθοδος αμοιβής· μια δυνατότητα είναι η αναφορά στη μέθοδο που χρησιμοποιείται στον Κώδικα Δεοντολογίας της Σύμβασης Διαιτησίας της Ευρωπαϊκής Κοινότητας].



## 6. Απλοποιημένη διαιτητική διαδικασία

Εφόσον γίνει σχετική πρόβλεψη από τις αρμόδιες αρχές στους Όρους Αναφοράς (και εφόσον αυτοί δεν έχουν συμφωνηθεί μετά από την επιλογή των διαιτητών, σύμφωνα με την παράγραφο 4 ανωτέρω), οι ακόλουθοι κανόνες θα ισχύουν σε κάθε μεμονωμένη υπόθεση, ανεξάρτητα από τα οριζόμενα στις παραγράφους 5, 11, 15, 16 και 17 της παρούσας συμφωνίας:

α) Εντός μνός από την παραλαβή των Όρων Αναφοράς από το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία, οι δύο αρμόδιες αρχές διορίζουν κοινή συναινέσει έναν διαιτητή. Σε περίπτωση που κατά τη λήξη της προθεσμίας ο διαιτητής δεν έχει ακόμη διοριστεί, ο διαιτητής διορίζεται από τον Διευθυντή του Κέντρου Φορολογικής Πολιτικής και Διοίκησης του ΟΟΣΑ εντός δέκα ημερών από τη λήψη σχετικού αιτήματος από το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα της παραγράφου 1. Η αμοιβή του διαιτητή ορίζεται ως εξής ... [στο σημείο αυτό περιγράφεται η μέθοδος αμοιβής· μια δυνατότητα είναι η αναφορά στη μέθοδο που χρησιμοποιείται στον Κώδικα Δεοντολογίας της Σύμβασης Διαιτησίας της Ευρωπαϊκής Κοινότητας].

β) Εντός δύο μνών από το διορισμό του διαιτητή, κάθε αρμόδια αρχή εκθέτει εγγράφως ενώπιον του διαιτητή την απάντησή της στα ζητήματα που περιλαμβάνονται στους Όρους Αναφοράς.

γ) Εντός μνός από τη λήψη της τελευταίας απάντησης από τις αρμόδιες αρχές, ο διαιτητής αποφασίζει για κάθε ένα από τα ζητήματα που περιλαμβάνονται στους Όρους Αναφοράς σύμφωνα με τη μία από τις δύο απαντήσεις που έλαβε από τις αρμόδιες αρχές αναφορικά με το εν λόγω ζήτημα και κοινοποιεί την επιλογή του στις αρμόδιες αρχές, μαζί με ένα σύντομο αιτιολογικό με το οποίο επεξηγεί την επιλογή του. Η ως άνω απόφαση εφαρμόζεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 19.

## 7. Προσόντα και διορισμός των διαιτητών

Κάθε πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των δημοσίων υπαλλήλων ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορεί να διοριστεί διαιτητής, εκτός εάν το εν λόγω πρόσωπο έχει εμπλακεί σε προγενέστερα στάδια της υπόθεσης που καταλήγει να υποβληθεί στη διαιτητική διαδικασία. Ένας διαιτητής λογίζεται ότι έχει διοριστεί όταν στην επιστολή που επιβεβαιώνει τον διορισμό του τεθεί η υπογραφή τόσο του προσώπου ή των προσώπων που έχουν την εξουσία διορισμού του εν λόγω διαιτητή, όσο και του ίδιου του διαιτητή.

## 8. Κοινοποίηση πληροφοριών και εμπιστευτικότητα

Αποκλειστικά για τους σκοπούς της εφαρμογής των όρων των Άρθρων 25 και 26 και της εσωτερικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών αναφορικά με την κοινοποίηση και τον εμπιστευτικό χαρακτήρα των πληροφοριών που σχετίζονται με την υπόθεση που καταλήγει στη διαιτητική διαδικασία, κάθε διαιτητής ορίζεται ως εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος της αρμόδιας αρχής που τον έχει διορίσει ή, εάν ο διαιτητής δεν έχει διοριστεί αποκλειστικά από μία αρμόδια αρχή, ως εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο υποβλήθηκε αρχικά η υπόθεση που καταλήγει σε διαιτησία. Για τους σκοπούς της παρούσας συμφωνίας, όταν μια υπόθεση που καταλήγει σε διαιτησία είχε αρχικά υποβληθεί ταυτοχρόνως και στις δύο αρμόδιες αρχές, ως «αρμόδια αρχή του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο υποβλήθηκε

αρχικά η υπόθεση που καταλήγει σε διαίτησά» νοείται η αρμόδια αρχή της παραγράφου 1 του Άρθρου 25.

### **9. Παράλειψη έγκαιρης παροχής πληροφοριών**

Ανεξάρτητα από τα οριζόμενα στις παραγράφους 5 και 6, σε περίπτωση που αμφότερες οι αρμόδιες αρχές συμφωνούν ότι η αδυναμία επίλυσης ενός ζητήματος εντός της διετούς προθεσμίας της παραγράφου 5 του Άρθρου 25, αποδίδεται κυρίως στην παράλειψη του προσώπου που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση να παράσχει εγκαίρως τις σχετικές πληροφορίες, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να αναβάλλουν τον διορισμό του διαιτητή για χρονικό διάστημα αντίστοιχο με την καθυστέρηση της παροχής των πληροφοριών.

### **10. Κανόνες διαδικασίας και απόδειξης**

Με την επιφύλαξη της παρούσας συμφωνίας και των Όρων Αναφοράς, οι διαιτητές εφαρμόζουν τους κανόνες διαδικασίας και απόδειξης που κρίνουν ότι είναι απαραίτητοι για την αντιμετώπιση των ζητημάτων που περιλαμβάνονται στους Όρους Αναφοράς. Έχουν δικαίωμα πρόσβασης σε κάθε πληροφορία που είναι απαραίτητη για την κρίση επί των ζητημάτων που υποβάλλονται σε διαίτησά, συμπεριλαμβανομένων των εμπιστευτικών πληροφοριών. Εκτός εάν συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό από τις αρμόδιες αρχές, κάθε πληροφορία που δεν ήταν στη διάθεση αμφοτέρων των αρμόδιων αρχών πριν από τη λήψη εκ μέρους και των δύο του αιτήματος για διαίτησά, δεν λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς της απόφασης.

### **11. Συμμετοχή του προσώπου που υπέβαλε το αίτημα για διαίτησά**

Το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαίτησά μπορεί, είτε απευθείας είτε μέσω των εκπροσώπων του, να διατυπώνει εγγράφως τις θέσεις του ενώπιον των διαιτητών στον ίδιο βαθμό που κάτι τέτοιο του επιτρέπεται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Επιπλέον, με την άδεια των διαιτητών, το πρόσωπο μπορεί να διατυπώνει προφορικά τις θέσεις του κατά τη διάρκεια της διαιτητικής διαδικασίας.

### **12. Διευθετήσεις διοικητικής υποστήριξης**

Εκτός εάν έχει συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό από τις αρμόδιες αρχές, η αρμόδια αρχή στην οποία υποβλήθηκε αρχικά η υπόθεση που καταλήγει σε διαίτησά είναι υπεύθυνη για τις διευθετήσεις διοικητικής υποστήριξης αναφορικά με τις συσκέψεις της διαιτητικής επιτροπής και διαθέτει το απαραίτητο διοικητικό προσωπικό για τη διεξαγωγή της διαιτητικής διαδικασίας. Το διοικητικό προσωπικό που διατίθεται με αυτόν τον τρόπο δίνει αναφορά μόνο στον Πρόεδρο της διαιτητικής επιτροπής για οποιοδήποτε ζήτημα που σχετίζεται με τη διαδικασία αυτή.

### 13. Έξοδα

Εκτός εάν έχει συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό από τις αρμόδιες αρχές:

- α) κάθε αρμόδια αρχή και το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία αναλαμβάνουν τα έξοδα της δικής τους συμμετοχής στη διαιτητική διαδικασία (συμπεριλαμβανομένων των οδοιπορικών και των εξόδων προετοιμασίας και παρουσίας των θέσεων τους),
- β) κάθε αρμόδια αρχή επιβαρύνεται με την αμοιβή του διαιτητή που διορίζεται αποκλειστικά από την εν λόγω αρμόδια αρχή ή από τον Διευθυντή του Κέντρου Φορολογικής Πολιτικής και Διοίκησης του ΟΟΣΑ σε περίπτωση παράλειψης της ως άνω αρμόδιας αρχής να διορίσει διαιτητή, καθώς και με τα οδοιπορικά έξοδα και τα έξοδα τηλεπικοινωνίας και γραμματειακής υποστήριξης του διαιτητή,
- γ) η αμοιβή των άλλων διαιτητών, καθώς και τα οδοιπορικά έξοδα και τα έξοδα τηλεπικοινωνίας και γραμματειακής υποστήριξης τους βαρύνουν εξίσου τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη,
- δ) τα έξοδα των συσκέψεων της διαιτητικής επιτροπής και του διοικητικού προσωπικού που είναι απαραίτητο για τη διεξαγωγή της διαιτητικής διαδικασίας βαρύνουν την αρμόδια αρχή στην οποία υποβλήθηκε αρχικά η υπόθεση που καταλήγει σε διαιτησία ή, εάν υποβλήθηκε σε αμφότερα τα Κράτη, επιμερίζεται εξίσου και
- ε) όλα τα άλλα έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εξόδων μετάφρασης και καταγραφής της διαδικασίας) που αφορούν δαπάνες που έχουν εγκρίνει αμφότερες οι αρμόδιες αρχές, βαρύνουν εξίσου τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη.

### 14. Ισχύουσες νομικές αρχές

Οι διαιτητές κρίνουν τα ζητήματα που υποβάλλονται σε διαιτησία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της σύμβασης και, με την επιφύλαξη αυτών των όρων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών. Ζητήματα ερμηνείας της σύμβασης κρίνονται από τους διαιτητές υπό το πρίσμα των αρχών ερμηνείας των Άρθρων 31 έως 34 της σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, όπως κατά καιρούς τροποποιούνται, σύμφωνα με την ανάλυση των παραγράφων 28 έως 36.1 της Εισαγωγής του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων πρέπει παρομοίως να κρίνονται λαμβάνοντας υπόψη τις Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές αρχές σχετικά με τις τιμές συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Επίσης, οι διαιτητές λαμβάνουν υπόψη κάθε άλλη πηγή που αναφέρεται ρητά από τις αρμόδιες αρχές στους Όρους Αναφοράς.

### 15. Διαιτητική απόφαση

Σε περίπτωση που έχουν διοριστεί περισσότεροι από ένας διαιτητές, η διαιτητική απόφαση λαμβάνεται με την απλή πλειοψηφία των διαιτητών. Παρεκτός εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στους Όρους Αναφοράς, η απόφαση της διαιτητικής επιτροπής διατυπώνεται εγγράφως και αναφέρει της πηγές δικαίου στις οποίες βασίζεται και το σκεπτικό που οδήγησε στο διατακτικό της. Με την άδεια του προσώπου που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία και αμφοτέρων των αρμόδιων αρχών, η απόφαση της διαιτητικής επιτροπής δημοσιοποιείται σε επεξεργασμένη μορφή, δηλα-

δή χωρίς αναφορά στα ονόματα των εμπλεκόμενων μερών ή σε οποιοσδήποτε λεπτομέρειες που μπορεί να αποκαλύψουν την ταυτότητά τους, και έχοντας κατά νου ότι η απόφαση δεν δημιουργεί δεσμευτικό προηγούμενο για άλλες παρόμοιες υποθέσεις.

## 16. Προθεσμία κοινοποίησης της διαιτητικής απόφασης

Η διαιτητική απόφαση πρέπει να κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία εντός έξι μηνών από την ημερομηνία που ο Πρόεδρος γνωστοποιεί εγγράφως στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία ότι έχει λάβει όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την έναρξη της εξέτασης της υπόθεσης. Ανεξάρτητα από τα οριζόμενα στο πρώτο μέρος της παρούσας παραγράφου, σε περίπτωση που οποτεδήποτε εντός των δύο μηνών από την ημερομηνία διορισμού του τελευταίου διαιτητή, ο Πρόεδρος, με τη συγκατάθεση μίας από τις αρμόδιες αρχές, γνωστοποιήσει εγγράφως στην έτερη αρμόδια αρχή και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία ότι δεν έχει λάβει όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την έναρξη της εξέτασης της υπόθεσης,

α) εάν ο Πρόεδρος λάβει τις απαραίτητες πληροφορίες εντός δύο μηνών από την ημερομηνία αποστολής της εν λόγω ειδοποίησης, η διαιτητική απόφαση πρέπει να κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία εντός έξι μηνών από την ημερομηνία που ο Πρόεδρος έλαβε τις πληροφορίες και

β) εάν ο Πρόεδρος δεν λάβει τις απαραίτητες πληροφορίες εντός δύο μηνών από την ημερομηνία αποστολής της εν λόγω ειδοποίησης, η διαιτητική απόφαση, παρεκτός εάν οι αρμόδιες αρχές αποφασίσουν κάτι διαφορετικό, πρέπει να λαμβάνεται ακόμη και χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εν λόγω πληροφορίες, ακόμη και εάν ο Πρόεδρος τις λάβει εκ των υστέρων, και η απόφαση πρέπει να κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία εντός οκτώ μηνών από την ημερομηνία αποστολής της ειδοποίησης.

## 17. Μη κοινοποίηση της απόφασης εντός της απαιτούμενης προθεσμίας

Σε περίπτωση που η απόφαση δεν κοινοποιηθεί στις αρμόδιες αρχές εντός της προθεσμίας των παραγράφων 6γ) ή 16, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν την παράταση της προθεσμίας για διάστημα που δεν υπερβαίνει τους έξι μήνες ή, εάν δεν το πράξουν εντός μηνός από τη λήξη της προθεσμίας των παραγράφων 6γ) ή 16, διορίζουν νέο διαιτητή ή διαιτητές σύμφωνα με την παράγραφο 5 ή 6α), κατά περίπτωση.

## 18. Οριστική απόφαση

Η διαιτητική απόφαση είναι οριστική, εκτός εάν διαπιστωθεί ότι δεν είναι εκτελεστή από τα δικαστήρια ενός εκ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών λόγω παραβίασης της παραγράφου 5 του Αρθρου 25 ή οποιουδήποτε διαδικαστικού κανόνα των Όρων Αναφοράς ή της παρούσας συμφωνίας, η οποία εύλογα έχει επηρεάσει το περιεχόμενο της απόφασης. Εάν διαπιστωθεί ότι μια απόφαση δεν είναι εκτελεστή για κάποιον από αυτούς τους λόγους, το αίτημα για διαιτησία θεωρείται ως μη υποβληθέν και η διαιτητική διαδικασία θεωρείται ως μη διεξαχθείσα (παρεκτός για τους σκοπούς των παραγράφων 8 «Κοινοποίηση πληροφοριών και εμπιστευτικότητα» και 13 «Εξοδα»).

## 19. Εφαρμογή της διαιτητικής απόφασης

Οι αρμόδιες αρχές εφαρμόζουν τη διαιτητική απόφαση εντός έξι μηνών από την κοινοποίηση της απόφασης σε αυτές, καταλήγοντας σε αμοιβαία συμφωνία για την υπόθεση που οδήγησε στη διαιτησία.

## 20. Μη έκδοση διαιτητικής απόφασης

Ανεξάρτητα από τα οριζόμενα στις παραγράφους 6, 15, 16 και 17, σε περίπτωση που οποτεδήποτε μετά από την υποβολή αιτήματος για διαιτησία και πριν από την έκδοση απόφασης από τους διαιτητές προς τις αρμόδιες αρχές και το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία, οι αρμόδιες αρχές γνωστοποιήσουν εγγράφως στους διαιτητές και στο εν λόγω πρόσωπο ότι έχουν επιλύσει όλα τα ανεπίλυτα ζητήματα που περιγράφονται στους Όρους Αναφοράς, η υπόθεση θεωρείται επιλυθείσα στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας και δεν εκδίδεται διαιτητική απόφαση.

Η παρούσα συμφωνία ισχύει για κάθε αίτημα για διαιτησία που υποβάλλεται δυνάμει της παραγράφου 5 του Άρθρου 25 της Σύμβασης, μετά από τη θέση σε ισχύ του εν λόγω όρου.

[Ημερομηνία υπογραφής της συμφωνίας]

[Υπογραφή της αρμόδιας αρχής κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους]

## Γενική προσέγγιση του υποδείγματος συμφωνίας

2. Υπάρχουν διάφορες προσεγγίσεις για τη διάρθρωση της διαιτητικής διαδικασίας που συμπληρώνει τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Σύμφωνα με μία προσέγγιση, την επονομαζόμενη προσέγγιση της «ανεξάρτητης γνώμης», τα μέρη υποβάλλουν τα στοιχεία και τους ισχυρισμούς τους στους διαιτητές βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και στη συνέχεια οι διαιτητές εκδίδουν τη δική τους ανεξάρτητη απόφαση, η οποία βασίζεται σε έγγραφη, αιτιολογημένη ανάλυση των σχετικών πραγματικών περιστατικών και των εφαρμοστέων πηγών δικαίου.

3. Εναλλακτικά, βάσει της επονομαζόμενης προσέγγισης της «τελευταίας βέλτιστης προσφοράς» ή «τελικής προσφοράς», καθεμιά αρμόδια αρχή οφείλει να παρέχει στη διαιτητική επιτροπή μια προτεινόμενη λύση για το υπό εξέταση ζήτημα και στη συνέχεια η διαιτητική επιτροπή επιλέγει μεταξύ των δύο προτάσεων που της έχουν υποβληθεί. Προφανώς, υπάρχουν διάφορες παραλλαγές μεταξύ των δύο αυτών θέσεων. Για παράδειγμα, οι διαιτητές μπορούν να εκδίδουν ανεξάρτητη απόφαση, χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να υποβάλουν γραπτή απόφαση, αλλά μόνο τα συμπεράσματά τους. Έως ένα σημείο, η κατάλληλη μέθοδος εξαρτάται από τον τύπο του υπό κρίση ζητήματος.

4. Το ανωτέρω υπόδειγμα συμφωνίας εκκινεί από την προσέγγιση της «ανεξάρτητης γνώμης», η οποία καθίσταται έτσι η γενικώς εφαρμοζόμενη διαδικασία, αλλά αναγνωρίζοντας ότι πολλές υποθέσεις, ιδίως εκείνες που αφορούν κυρίως πραγματικά ζητήματα, ίσως είναι καλύτερο να αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο, προβλέπει επίσης και μια εναλλακτική «απλοποιημένη» διαδικασία που βασίζεται στην προσέγγιση της «τελευταίας βέλτιστης προσφοράς» ή «τελικής προσφοράς». Ως εκ τούτου, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν στη χρήση αυτής της απλοποιημένης διαδικασίας κατά περίπτωση. Οι αρμόδιες αρχές φυσικά μπορούν να υιοθετούν αυτή τη συνδυασμένη προσέγγιση, να υιοθετούν ως γενική εφαρμοστέα διαδικασία την απλοποιημένη διαδικασία με την ανεξάρτητη γνώμη ως εναλλακτική λύση σε ορισμένες περιστάσεις ή να αυτοπεριορίζονται σε μία μόνο από αυτές τις δύο προσεγγίσεις.

## Το αίτημα για διαιτησία

5. Στην παράγραφο 1 του υποδείγματος συμφωνίας προβλέπεται ο τρόπος υποβολής του αιτήματος για διαιτησία. Το αίτημα πρέπει να υποβάλλεται εγγράφως σε μία από τις αρμόδιες αρχές που εμπλέκονται στην υπόθεση. Στη συνέχεια η εν λόγω αρμόδια αρχή ενημερώνει την έτερη αρμόδια αρχή εντός δέκα ημερών από τη λήψη του αιτήματος.

6. Για να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων της παραγράφου 5 του Άρθρου 25 (βλ. παράγραφο 76 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του παρόντος Άρθρου) το αίτημα πρέπει να συνοδεύεται από δηλώσεις στις οποίες αναφέρεται ότι δεν έχει εκδοθεί απόφαση εθνικού δικαστηρίου ή διοικητικής αρχής οιοσδήποτε δικαιοδοτικού χαρακτήρα για τα εν λόγω ζητήματα σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη.

7. Δεδομένου ότι η διαιτητική διαδικασία αποτελεί προέκταση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που αποσκοπεί στην αντιμετώπιση των υποθέσεων που δεν μπορούν να επιλυθούν από εκείνη τη διαδικασία, δεν είναι σωστό να ζητείται από το πρόσωπο που υποβάλλει το αίτημα να πληρώνει για αυτή την υποβολή ή να αποζημιώνει τις αρμόδιες αρχές για τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνονται στην πορεία της διαιτητικής διαδικασίας. Εν αντιθέσει με τα αιτήματα των φορολογούμενων για εξατομικευμένες ρυθμίσεις (rulings) ή τη σύναψη άλλου τύπου δεσμευτικών συμφωνιών μεταξύ των φορολογουμένων και των φορολογικών αρχών όπου μερικές φορές επιβάλλεται χρέωση, η επίλυση των διαφορών μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών είναι δική τους ευθύνη για την οποία γενικά οφείλουν να αναλαμβάνουν το κόστος.

8. Αίτημα για διαιτησία δεν μπορεί να υποβληθεί παρά μόνο μετά από την παρέλευση δύο ετών από την ημερομηνία κατά την οποία μια υπόθεση αμοιβαίας συμφωνίας που είχε υποβληθεί στην αρμόδια αρχή του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους υποβλήθηκε και στην αρμόδια αρχή του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους. Στην παράγραφο 2 του υποδείγματος συμφωνίας προβλέπεται ότι για τον σκοπό αυτό, μια υπόθεση θεωρείται υποβληθείσα στην αρμόδια αρχή του έτερου Κράτους μόνο εφόσον έχουν παρασχεθεί οι πληροφορίες που ορίζονται σε αυτήν. Κατά συνέπεια, η παράγραφος θα πρέπει να περιλαμβάνει έναν κατάλογο των απαραίτητων στοιχείων, τα οποία σε γενικές γραμμές αντιστοιχούν στις πληροφορίες και στα έγγραφα που απαιτούνται για την έναρξη της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

## Όροι Αναφοράς

9. Η παράγραφος 3 του υποδείγματος συμφωνίας αναφέρεται στους «Όρους Αναφοράς», που είναι το έγγραφο με το οποίο τίθενται τα ζητήματα προς επίλυση από τους διαιτητές και το οποίο θέτει τη δικαιοδοτική βάση για τα ζητήματα που πρόκειται να κριθούν από την διαιτητική επιτροπή. Καταρτίζεται από τις αρμόδιες αρχές που μπορούν να διαβουλευούνται σχετικά με το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία. Εάν οι αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να συμφωνήσουν σχετικά με το περιεχόμενο των Όρων Αναφοράς, εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 3, απαιτείται κάποιος μηχανισμός που να διασφαλίζει την πρόοδο της διαδικασίας. Η παράγραφος 4 προνοεί γι' αυτό το ενδεχόμενο.

10. Αν και οι Όροι Αναφοράς γενικά περιορίζονται σε ένα συγκεκριμένο ζήτημα ή σύνολο ζητημάτων, οι αρμόδιες αρχές μπορούν, αναλόγως με τη φύση της υπόθεσης και τη διασύνδεση των ζητημάτων μεταξύ τους, να συντάξουν τους Όρους Αναφοράς έτσι ώστε να υποβάλλεται σε διαιτησία το σύνολο της υπόθεσης (και όχι μόνο ορισμένα επιμέρους ζητήματα).

11. Εάν δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από τις αρμόδιες αρχές στους Όρους Αναφοράς, εφαρμόζονται οι διαδικαστικοί κανόνες που ορίζονται στο υπόδειγμα συμφωνίας. Ως εκ τούτου, οι αρμόδιες αρχές, μέσω των Όρων Αναφοράς, είναι δυνατό να αποκλίνουν από οποιονδήποτε από αυτούς τους κανόνες ή να προβλέπουν πρόσθετους κανόνες για μια συγκεκριμένη υπόθεση.

### Απλοποιημένη διαδικασία

12. Η κανονική διαδικασία που προβλέπεται από το υπόδειγμα συμφωνίας επιτρέπει την εξέταση είτε νομικών, είτε πραγματικών ζητημάτων, καθώς και μεικτών ζητημάτων πραγματικής και νομικής φύσης. Γενικά, είναι σημαντικό οι διαιτητές να αιτιολογούν την απόφασή τους. Η έκθεση της μεθόδου με την οποία λήφθηκε η απόφαση μπορεί να είναι σημαντική για τη διασφάλιση της αποδοχής της απόφασης.

13. Σε μερικές υποθέσεις, ωστόσο, τα ανεπίλυτα ζητήματα είναι κυρίως πραγματικά και η απόφαση μπορεί να είναι απλά μια δήλωση της τελικής διευθέτησης, π.χ. ο προσδιορισμός του ποσού των διορθώσεων στο εισόδημα και των εκπτώσεων των αντίστοιχων συνδεδεμένων μερών. Τέτοιου είδους περιστάσεις ανακύπτουν συνήθως σε υποθέσεις συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών όπου το ανεπίλυτο ζήτημα μπορεί να έγκειται απλώς στον προσδιορισμό της τιμής της συναλλαγής ή ενός εύρους τιμών συναλλαγής που να είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων» (αν και υπάρχουν και άλλες υποθέσεις συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών που εμφανίζουν περίπλοκα πραγματικά ζητήματα). Επίσης υπάρχουν υποθέσεις στις οποίες μπορεί να ισχύει κάποια ανάλογη αρχή, όπως π.χ. ο προσδιορισμός της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης. Σε μερικές περιπτώσεις, η απόφαση μπορεί να συνίσταται σε μια δήλωση των πραγματικών δεδομένων επί των οποίων πρέπει στη συνέχεια οι αρμόδιες αρχές να εφαρμόσουν τους κατάλληλους νομικούς κανόνες. Η παράγραφος 5 του υποδείγματος συμφωνίας προβλέπει μια απλοποιημένη διαδικασία που οι αρμόδιες αρχές μπορούν να εφαρμόζουν σε αυτούς τους τύπους υποθέσεων. Αυτή η διαδικασία, που σε αυτήν την περίπτωση παραμερίζει τους άλλους διαδικαστικούς κανόνες του υποδείγματος συμφωνίας, λαμβάνει τη μορφή της επονομαζόμενης διαιτησίας «τελευταίας βέλτιστης προσφοράς» ή «τελικής προσφοράς», στο πλαίσιο της οποίας κάθε αρμόδια αρχή οφείλει να υποβάλλει σε έναν διαιτητή που διορίζεται κοινή συναινέσει τη δική της άποψη για τα ζητήματα που περιλαμβάνονται στους Όρους Αναφοράς και ο διαιτητής απλώς επιλέγει μία από τις υποβληθείσες απόψεις. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν, όπως ισχύει και για τους περισσότερους διαδικαστικούς κανόνες, να τροποποιούν ή να συμπληρώνουν την απλοποιημένη διαδικασία μέσω των Όρων Αναφοράς που ισχύουν σε κάθε συγκεκριμένη υπόθεση.

### Επιλογή των διαιτητών

14. Στην παράγραφο 5 του υποδείγματος συμφωνίας περιγράφεται ο τρόπος επιλογής των διαιτητών, εκτός εάν οι Όροι Αναφοράς που συντάσσονται για μια συγκεκριμένη υπόθεση προβλέπουν κάτι διαφορετικό (π.χ. επιλέγοντας την απλοποιημένη διαδικασία της προηγούμενης παραγράφου ή προβλέποντας τον διορισμό περισσότερων του ενός διαιτητών από κάθε αρμόδια αρχή). Κανονικά, οι δύο αρμόδιες αρχές επιλέγουν από έναν διαιτητή η καθεμιά. Αυτοί οι διορισμοί πρέπει να πραγματοποιούνται εντός τριών μηνών από την παραλαβή των Όρων Αναφοράς από το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία (διαφορετική προθεσμία προβλέπεται για τις υποθέσεις που οι αρμόδιες αρχές δεν συμφωνούν ως προς το περιεχόμενο των Όρων Αναφοράς εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας). Οι διαιτητές που διορίζονται με αυτόν τον τρόπο επιλέ-

γουν έναν Πρόεδρο που πρέπει να διοριστεί εντός δύο μηνών από τον χρόνο του τελευταίου από τους αρχικούς διορισμούς. Σε περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές δεν προβούν σε διορισμό διαιτητή εντός της καθορισμένης προθεσμίας, ή εάν οι διαιτητές που διορίστηκαν με αυτόν τον τρόπο δεν διορίσουν τον τρίτο διαιτητή εντός της καθορισμένης προθεσμίας, η παράγραφος προβλέπει ότι ο διορισμός πραγματοποιείται από τον Διευθυντή του Κέντρου Φορολογικής Πολιτικής και Διοίκησης του ΟΟΣΑ. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν φυσικά να προβλέπουν άλλους τρόπους αντιμετώπισης αυτών των σπάνιων καταστάσεων, αλλά φαίνεται ότι είναι σημαντικό να προβλέπεται μια ανεξάρτητη αρχή διορισμού που να επιλύει τυχόν αδιέξοδα κατά την επιλογή των διαιτητών.

15. Δεν είναι αναγκαίο να καθορίζονται στη συμφωνία συγκεκριμένα προσόντα των διαιτητών, καθώς είναι προς το συμφέρον των αρμόδιων αρχών να έχουν κατηρτισμένα και κατάλληλα στελέχη για να ενεργούν ως διαιτητές και προς το συμφέρον των διαιτητών να έχουν έναν κατηρτισμένο Πρόεδρο. Ωστόσο, μπορεί να καταρτιστεί ένας κατάλογος προσώπων με τα κατάλληλα προσόντα για τη διευκόλυνση της διαδικασίας διορισμού· αυτή η λειτουργία μπορεί να αναπτυχθεί από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων. Είναι σημαντικό ο Πρόεδρος της επιτροπής να έχει εμπειρία σχετικά με το είδος των ζητημάτων διαδικασίας, απόδειξης και διοικητικής υποστήριξης που είναι πιθανό να ανακύψουν στην πορεία της διαιτητικής διαδικασίας, καθώς και να είναι εξοικειωμένος με τα φορολογικά θέματα. Ενδέχεται να έχει πλεονεκτήματα το να διορίζονται ως διαιτητές εκπρόσωποι των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, καθώς θα είναι εξοικειωμένοι με τέτοιου είδους ζητήματα. Έτσι, είναι δυνατό να διορίζονται στη διαιτητική επιτροπή δημόσιοι υπάλληλοι που δεν έχουν εμπλακεί άμεσα στην υπόθεση. Άραξ και διοριστεί ένας διαιτητής, πρέπει να είναι σαφές ότι ο ρόλος του είναι να κρίνει την υπόθεση με ουδετερότητα και αντικειμενικότητα και ότι πλέον δεν λειτουργεί ως συνήγορος της χώρας που τον διόρισε.

16. Στην παράγραφο 9 του υποδείγματος συμφωνίας προβλέπεται ότι ο διορισμός των διαιτητών μπορεί να αναβάλλεται όταν αμφότερες οι αρμόδιες αρχές συμφωνούν ότι η αδυναμία επίτευξης αμοιβαίας συμφωνίας εντός της διετούς προθεσμίας οφείλεται κατά κύριο λόγο στην έλλειψη συνεργασίας εκ μέρους προσώπου που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση. Σε αυτή την περίπτωση, η προσέγγιση που υιοθετείται στο υπόδειγμα συμφωνίας είναι να επιτρέπεται στις αρμόδιες αρχές να αναβάλλουν τον διορισμό των διαιτητών για χρονικό διάστημα που αντιστοιχεί στην αδικαιολόγητη καθυστέρηση της παροχής των σχετικών πληροφοριών σ' αυτές. Εάν οι πληροφορίες δεν έχουν ακόμη παρασχεθεί κατά το χρόνο υποβολής του αιτήματος για διαιτησία, το χρονικό διάστημα που αντιστοιχεί στην καθυστέρηση παροχής πληροφοριών συνεχίζει να τρέχει έως την τελική παροχή των πληροφοριών. Σε περίπτωση, ωστόσο, που δεν παρέχονται στις αρμόδιες αρχές οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την επίλυση μιας συγκεκριμένης υπόθεσης, τίποτα δεν τις εμποδίζει να προβαίνουν σε επίλυση της υπόθεσης βασισμένες στις περιορισμένες πληροφορίες που έχουν στη διάθεσή τους, αποτρέποντας έτσι την πρόσβαση στη διαιτησία. Επίσης, είναι δυνατόν να προβλέπεται στη συμφωνία ότι εάν εντός πρόσθετης προθεσμίας (π.χ. ενός έτους), ο φορολογούμενος εξακολουθεί να μην έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις απαραίτητες πληροφορίες για την ορθή αξιολόγηση του ζητήματος, το ζήτημα πλέον δεν θα χρειάζεται να υποβληθεί σε διαιτησία.

## **Κοινοποίηση πληροφοριών και εμπιστευτικότητα**

17. Είναι σημαντικό να παρέχεται στους διαιτητές πλήρης πρόσβαση στις πληροφορίες που απαιτούνται για την επίλυση των ζητημάτων που υποβάλλονται σε διαιτησία, αλλά, παράλληλα, να υπόκεινται και αυτοί σε εξίσου αυστηρές προϋποθέσεις εμπιστευτικότητας αναφορικά με αυτές



τις πληροφορίες, όπως αυτές που ισχύουν για τις ίδιες τις αρμόδιες αρχές. Η προτεινόμενη προσέγγιση για τη διασφάλιση αυτού του αποτελέσματος, η οποία ενσωματώνεται στην παράγραφο 8 του υποδείγματος συμφωνίας, είναι να καθίστανται οι διαιτητές εξουσιοδοτημένοι εκπρόσωποι των αρμόδιων αρχών. Τούτο, ωστόσο, ισχύει μόνο για τους σκοπούς της εφαρμογής των σχετικών διατάξεων της Σύμβασης (Άρθρα 25 και 26) και των διατάξεων των εσωτερικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Κρατών, που κανονικά προβλέπουν τις ισχύουσες κυρώσεις σε περίπτωση παραβίασης της εμπιστευτικότητας. Ο προσδιορισμός του διαιτητή ως εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου αρμόδιας αρχής τυπικά επικυρώνεται στην επιστολή διορισμού του, αλλά ενδέχεται να πρέπει να γίνει διαφορετικά, εάν απαιτείται από την εσωτερική νομοθεσία ή εάν ο διαιτητής δεν διορίζεται από αρμόδια αρχή.

### **Κανόνες διαδικασίας και απόδειξης**

18. Ο απλούστερος τρόπος καθορισμού των κανόνων απόδειξης και των λοιπών διαδικαστικών κανόνων που θα διέπουν τη διαιτητική διαδικασία και που δεν έχουν ήδη προβλεφθεί στη συμφωνία ή στους Όρους Αναφοράς, είναι να επαφίεται στους διαιτητές να αναπτύσσουν αυτούς τους κανόνες κατά περίπτωση. Προς τούτο, οι διαιτητές μπορούν να αναφέρονται σε υφιστάμενες διαιτητικές διαδικασίες, όπως οι Κανόνες του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου που ρυθμίζουν πολλά από τα σχετικά ζητήματα. Στους διαδικαστικούς κανόνες πρέπει να καθίσταται σαφές ότι σε γενικές γραμμές το σχετικό με τα πραγματικά περιστατικά υλικό, στο οποίο θα βασίσει η διαιτητική επιτροπή την απόφασή της, θα είναι αυτό που θα έχει αναπτυχθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας. Μόνο σε ειδικές περιπτώσεις επιτρέπεται στην διαιτητική επιτροπή να διερευνά πραγματικά ζητήματα που δεν είχαν αναπτυχθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της υπόθεσης.

19. Η παράγραφος 10 του υποδείγματος συμφωνίας ακολουθεί αυτή την προσέγγιση. Έτσι, οι αποφάσεις αναφορικά με το χρόνο και τη μορφή των διαιτητικών συσκέψεων λαμβάνονται από τους διαιτητές, εκτός εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στη συμφωνία ή στους Όρους Αναφοράς. Επίσης, ενώ οι διαιτητές έχουν πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να αποφασίσουν επί των ζητημάτων που υποβάλλονται σε διαιτησία, συμπεριλαμβανομένων των εμπιστευτικών πληροφοριών, τυχόν πληροφορίες που δεν έχουν τεθεί στη διάθεση αμφοτέρων των αρμόδιων αρχών δεν λαμβάνονται υπόψη από τους διαιτητές, εκτός εάν συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό από τις αρμόδιες αρχές.

### **Συμμετοχή του φορολογούμενου στη συμπληρωματική διαδικασία επίλυσης διαφορών**

20. Στην παράγραφο 11 του υποδείγματος συμφωνίας προβλέπεται ότι το πρόσωπο που υποβάλλει αίτημα για διαιτησία, είτε απευθείας είτε μέσω των εκπροσώπων του, δικαιούται να υποβάλει γραπτό υπόμνημα στους διαιτητές και εάν αυτοί συμφωνούν, να προβεί και σε προφορική έκθεση απόψεων ενώπιον των διαιτητών.

## Πρακτικές διευθετήσεις

21. Για την λειτουργία στην πράξη της διαιτητικής διαδικασίας απαιτούνται διάφορες πρακτικές διευθετήσεις. Αυτές περιλαμβάνουν τον τόπο των συσκέψεων, τη γλώσσα διεξαγωγής της διαδικασίας και τις πιθανές μεταφραστικές υπηρεσίες, την τήρηση πρακτικών, την αντιμετώπιση πρακτικών λεπτομερειών, όπως η αρχειοθέτηση κ.λπ.

22. Όσον αφορά τον τόπο και τα θέματα διοικητικής υποστήριξης για τις συσκέψεις των διαιτητών, η ευκολότερη λύση είναι να επαφίεται η αντιμετώπιση του ζητήματος στην αρμόδια αρχή στην οποία υποβλήθηκε αρχικά η υπόθεση που καταλήγει σε διαιτησία. Αυτή η αρμόδια αρχή είναι υπεύθυνη και για τη διάθεση του απαραίτητου διοικητικού προσωπικού για τη διεξαγωγή της διαιτητικής διαδικασίας. Αυτή η προσέγγιση προκρίνεται στην παράγραφο 12 του υποδείγματος συμφωνίας. Είναι αναμενόμενο ότι για τους σκοπούς αυτούς η αρμόδια αρχή θα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις και προσωπικό που βρίσκονται ήδη στη διάθεσή της. Παρ' όλ' αυτά, οι δύο αρμόδιες αρχές δικαιούνται να καταλήγουν και σε διαφορετική συμφωνία (π.χ. να εκμεταλλευτούν την ευκαιρία μιας άλλης σύσκεψης σε διαφορετικό τόπο στην οποία θα συμμετέχουν αμφότερες οι αρμόδιες αρχές και οι διαιτητές).

23. Προβλέπεται ότι το διοικητικό προσωπικό που διατίθεται για τη διεξαγωγή της διαιτητικής διαδικασίας δίνει αναφορά μόνο στον Πρόεδρο της διαιτητικής επιτροπής αναφορικά με οποιοδήποτε ζήτημα που σχετίζεται με τη διαδικασία αυτή.

24. Το ζήτημα της γλώσσας διεξαγωγής της διαδικασίας και του κατά πόσον και τι είδους μεταφραστικές υπηρεσίες θα πρέπει να παρασχεθούν κανονικά ρυθμίζεται στους Όρους Αναφοράς. Δεν αποκλείεται, ωστόσο, η ανάγκη μετάφρασης ή καταγραφής να ανακύψει μόνο μετά από την έναρξη της διαδικασίας. Σε αυτή την περίπτωση οι αρμόδιες αρχές έχουν το δικαίωμα να συμφωνούν αναλόγως. Ελλείψει μιας τέτοιας συμφωνίας, οι διαιτητές μπορούν, κατόπιν σχετικού αιτήματος αρμόδιας αρχής και βάσει της παραγράφου 10 του υποδείγματος συμφωνίας, να αποφασίζουν την παροχή των υπηρεσιών μετάφρασης ή καταγραφής. Ωστόσο, σε αυτή την περίπτωση, τα σχετικά έξοδα βαρύνουν το αιτούν μέρος (βλ. κατωτέρω υπό «Έξοδα»).

25. Τυχόν άλλες πρακτικές λεπτομέρειες (π.χ. κοινοποίηση και αρχειοθέτηση εγγράφων) πρέπει με παρόμοιο τρόπο να αντιμετωπίζονται. Έτσι, κάθε τέτοιο ζήτημα διευθετείται με συμφωνία μεταξύ των αρμόδιων αρχών (που, ιδανικά, συμπεριλαμβάνεται στους Όρους Αναφοράς) και ελλείψει αυτής, με απόφαση των διαιτητών.

## Έξοδα

26. Στο πλαίσιο της διαιτητικής διαδικασίας μπορεί να ανακύψουν διάφορα έξοδα και πρέπει να είναι σαφές ποιον πρέπει να βαρύνουν τα έξοδα αυτά. Η παράγραφος 13 του υποδείγματος συμφωνίας, όπου ρυθμίζεται το ζήτημα αυτό, βασίζεται στην αρχή ότι όταν μια αρμόδια αρχή ή ένα πρόσωπο που εμπλέκεται στην υπόθεση είναι σε θέση να ελέγχει το ύψος κάποιου συγκεκριμένου εξόδου, αυτό το έξοδο πρέπει να επιβαρύνει αυτό το μέρος και ότι τα υπόλοιπα έξοδα πρέπει να βαρύνουν εξίσου τις δύο αρμόδιες αρχές.

27. Έτσι, φαίνεται λογικό να προβλέπεται ότι κάθε αρμόδια αρχή, καθώς και το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία, πρέπει να φέρει τα έξοδα της δικής του συμμετοχής στη διαιτητική διαδικασία. Αυτά περιλαμβάνουν τα έξοδα εκπροσώπησης στις συσκέψεις και της προετοιμασίας και παρουσίασης της θέσης και των ισχυρισμών εγγράφως ή προφορικά.

28. Οι καταβλητέες στους διαιτητές αμοιβές κατά πάσα πιθανότητα αποτελούν ένα από τα μεγαλύτερα έξοδα της διαιτητικής διαδικασίας. Κάθε αρμόδια αρχή επιβαρύνεται με την αμοιβή του διαιτητή που διορίζεται αποκλειστικά από την εν λόγω αρμόδια αρχή (ή από τον Διευθυντή του Κέντρου Φορολογικής Πολιτικής και Διοίκησης του ΟΟΣΑ, σε περίπτωση παράλειψης της συγκεκριμένης αρμόδιας αρχής να διορίσει διαιτητή), καθώς και με τα οδοιπορικά έξοδα και τα έξοδα τηλεπικοινωνίας και γραμματειακής υποστήριξης του διαιτητή αυτού.

29. Ωστόσο, οι αμοιβές, τα οδοιπορικά έξοδα και τα έξοδα τηλεπικοινωνίας και γραμματειακής υποστήριξης των υπολοίπων διαιτητών επιμερίζονται εξίσου στις δύο αρμόδιες αρχές. Οι αρμόδιες αρχές κανονικά θα συμφωνούν στην ανάληψη αυτών των εξόδων κατά το χρόνο διορισμού των διαιτητών και κατά κανόνα αυτό θα επιβεβαιώνεται στην επιστολή διορισμού. Οι αμοιβές πρέπει να είναι επαρκώς υψηλές ώστε να διασφαλίζεται η πρόσληψη εμπειρογνομόνων με επαρκή προσόντα. Μια δυνατότητα είναι η χρήση μιας διάρθρωσης αμοιβών παρόμοιας με αυτή που ορίζεται στον Κώδικα Δεοντολογίας της Σύμβασης Διαιτησίας της ΕΕ.

30. Τα έξοδα που αφορούν τις συσκέψεις της διαιτητικής επιτροπής, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων του διοικητικού προσωπικού που είναι απαραίτητο για τη διεξαγωγή της διαιτητικής διαδικασίας, πρέπει να βαρύνουν την αρμόδια αρχή στην οποία υποβλήθηκε αρχικά η υπόθεση που καταλήγει σε διαιτησία, καθόσον η εν λόγω αρμόδια αρχή είναι υποχρεωμένη να διοργανώνει τις συσκέψεις και να διαθέτει το διοικητικό προσωπικό (βλ. παράγραφο 12 του υποδείγματος συμφωνίας). Στις περισσότερες περιπτώσεις, η εν λόγω αρμόδια αρχή θα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις και προσωπικό που βρίσκονται ήδη στη διάθεσή της και δεν είναι ορθό να προσπαθεί να μετακυλίει μέρος των σχετικών εξόδων στην έτερη αρμόδια αρχή. Προφανώς, η αναφορά σε «έξοδα που αφορούν συσκέψεις» δεν περιλαμβάνει τα έξοδα μετακίνησης και διαμονής των συμμετεχόντων, τα οποία ρυθμίζονται κατά τα ανωτέρω.

31. Τα υπόλοιπα έξοδα (εξαιρουμένων των εξόδων συμμετοχής του φορολογούμενου στη διαδικασία) επιβαρύνουν εξίσου τις δύο αρμόδιες αρχές, εφόσον έχουν συμφωνήσει να αναλάβουν τις σχετικές δαπάνες. Αυτές περιλαμβάνουν τα έξοδα μετάφρασης και καταγραφής που έχουν συμφωνήσει να παρέχουν αμφότερες οι αρμόδιες αρχές. Ελλείψει μιας τέτοιας συμφωνίας, το μέρος που ζήτησε την ανάληψη ιδιαίτερων εξόδων θα πρέπει να πληρώσει γι' αυτά.

32. Εντούτοις, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 13 του υποδείγματος συμφωνίας, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν ένα διαφορετικό καταμερισμό των εξόδων. Αυτή η συμφωνία μπορεί να ενσωματώνεται στους Όρους Αναφοράς ή να συνάπτεται μεταγενέστερα (π.χ. όταν ανακύπτουν έκτακτες δαπάνες).

## Ισχύουσες νομικές αρχές

33. Από την εξέταση των ζητημάτων για τα οποία έχει αποδειχθεί δυσχερής η επίτευξη συμφωνίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών, προκύπτει ότι πρόκειται κατά κανόνα για ζητήματα ερμηνείας της σύμβασης ή εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων που βρίσκεται στη βάση του Άρθρου 9 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 7. Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 14 του υποδείγματος συμφωνίας, τα ζητήματα ερμηνείας της σύμβασης κρίνονται από τους διαιτητές υπό το πρίσμα των αρχών ερμηνείας των Άρθρων 31 έως 34 της σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τα παρόντα Σχόλια, όπως κατά καιρούς τροποποιούνται, σύμφωνα με την ανάλυση των παραγράφων 28 έως 36.1 της Εισαγωγής. Ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων πρέπει παρομοίως να κρίνονται υπό το πρίσμα

των Κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές αρχές σχετικά με τις τιμές συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Δεδομένου ότι το Άρθρο 32 της σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων επιτρέπει ευρεία πρόσβαση σε συμπληρωματικά εργαλεία ερμηνείας, στην πράξη οι διαιτητές έχουν σημαντική ελευθερία κατά τον καθορισμό των σχετικών πηγών ερμηνείας των όρων της σύμβασης.

34. Σε πολλές περιπτώσεις, η εφαρμογή των όρων μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εξαρτάται από ζητήματα εσωτερικής νομοθεσίας (π.χ. ο ορισμός της ακίνητης περιουσίας στην παράγραφο 2 του Αρθρου 6 εξαρτάται κυρίως από το περιεχόμενο του όρου κατά την εσωτερική νομοθεσία). Κατά κανόνα, δεν αρμόζει να ζητείται από τους διαιτητές να διατυπώνουν ανεξάρτητες κρίσεις για νομικά ζητήματα αμιγώς εσωτερικής νομοθεσίας και τούτο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την περιγραφή των προς επίλυση ζητημάτων που περιλαμβάνεται στους Όρους Αναφοράς. Μπορεί, ωστόσο, να υπάρχουν περιπτώσεις όπου ανακύπτουν θεμιτές διαφωνίες για κάποιο ζήτημα εσωτερικής νομοθεσίας και σε αυτές τις περιπτώσεις οι αρμόδιες αρχές μπορεί να επιθυμούν να αναθέσουν τη διευθέτηση του ζητήματος σε κάποιον διαιτητή που έχει ειδικές γνώσεις στο σχετικό αντικείμενο.

35. Επίσης, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι αρμόδιες αρχές συμφωνούν ότι η ερμηνεία ή η εφαρμογή ενός όρου μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εξαρτάται από ένα συγκεκριμένο έγγραφο (π.χ. από ένα μνημόνιο συμφωνίας ή από μία αμοιβαία συμφωνία που συνάφθηκε μετά από την έναρξη ισχύος της σύμβασης), αλλά μπορεί να διαφωνούν σχετικά με την ερμηνεία αυτού του εγγράφου. Σε αυτή την περίπτωση, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να κάνουν ρητή αναφορά στο εν λόγω έγγραφο στους Όρους Αναφοράς.

### Διαιτητική απόφαση

36. Στην παράγραφο 15 του υποδείγματος συμφωνίας ορίζεται ότι σε περίπτωση που έχουν διοριστεί περισσότεροι από ένας διαιτητές, η διαιτητική απόφαση λαμβάνεται με απλή πλειοψηφία των διαιτητών. Εκτός εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στους Όρους Αναφοράς, η απόφαση διατυπώνεται εγγράφως και αναφέρει τις πηγές δικαίου στις οποίες βασίζεται και το σκεπτικό που οδήγησε στο διατακτικό της. Είναι σημαντικό οι διαιτητές να θεμελιώνουν την απόφασή τους σε αιτιολογία που να οδηγεί σ' αυτή. Η έκθεση της μεθόδου με την οποία λήφθηκε η απόφαση είναι σημαντική για τη διασφάλιση της αποδοχής της απόφασης από όλους τους συμμετέχοντες.

37. Σύμφωνα με την παράγραφο 16, η διαιτητική απόφαση πρέπει να κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία εντός έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία ο Πρόεδρος γνωστοποιεί εγγράφως στις αρμόδιες αρχές και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία ότι έχει λάβει όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την έναρξη της εξέτασης της υπόθεσης. Εντούτοις, οποτεδήποτε εντός των δύο μηνών από την ημερομηνία διορισμού του τελευταίου διαιτητή, ο Πρόεδρος, με τη συγκατάθεση μίας από τις αρμόδιες αρχές, μπορεί να γνωστοποιήσει εγγράφως στην άλλη αρμόδια αρχή και στο πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία ότι δεν έχει λάβει όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την έναρξη της εξέτασης της υπόθεσης. Σε αυτή την περίπτωση, παρέχεται πρόσθετη προθεσμία δύο μηνών προκειμένου να αποσταλούν οι απαραίτητες πληροφορίες στον Πρόεδρο. Εάν ο Πρόεδρος δεν λάβει τις πληροφορίες εντός αυτής της προθεσμίας, ορίζεται ότι η απόφαση εκδίδεται εντός των επόμενων έξι μηνών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εν λόγω πληροφορίες (παρεκτός εάν αμφότερες οι αρμόδιες αρχές συμφωνήσουν κάτι διαφορετικό). Εάν, ωστόσο, ο Πρόεδρος λάβει

τις πληροφορίες εντός της δίμηνης προθεσμίας, οι πληροφορίες αυτές λαμβάνονται υπόψη και η απόφαση κοινοποιείται εντός έξι μηνών από τη λήψη τους.

38. Για την αντιμετώπιση των ασυνήθιστων περιπτώσεων κατά τις οποίες οι διαιτητές μπορεί να αδυνατούν ή να μην επιθυμούν την έκδοση διαιτητικής απόφασης, στην παράγραφο 17 προβλέπεται ότι εάν η απόφαση δεν κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν στην παράταση της προθεσμίας έκδοσης της διαιτητικής απόφασης ή, εάν δεν επιτευχθεί η σχετική μεταξύ τους συμφωνία εντός μηνός, να διορίσουν νέους διαιτητές για την αντιμετώπιση της υπόθεσης. Σε περίπτωση διορισμού νέων διαιτητών, η διαιτητική διαδικασία ανατρέχει στο σημείο διορισμού των αρχικών διαιτητών και συνεχίζεται με τους νέους.

### Δημοσίευση της απόφασης

39. Οι αποφάσεις επί μεμονωμένων υποθέσεων που εκδίδονται στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας κατά κανόνα δεν δημοσιεύονται. Στην περίπτωση, ωστόσο, των αιτιολογημένων διαιτητικών αποφάσεων η δημοσίευσή τους προσδίδει πρόσθετη διαφάνεια στη διαδικασία. Επίσης, παρόλο που η απόφαση δεν δημιουργεί κανενός είδους δεσμευτικό προηγούμενο για άλλες παρόμοιες υποθέσεις, η δημοσιοποίηση του υλικού της μπορεί να ασκήσει επίδραση στην πορεία άλλων υποθέσεων, ώστε να αποφεύγονται μεταγενέστερες διαφορές, και να συμβάλει σε μια περισσότερο ομοιόμορφη προσέγγιση του ίδιου ζητήματος.

40. Έτσι, στην παράγραφο 15 του υποδείγματος συμφωνίας, προβλέπεται η δυνατότητα δημοσίευσης της απόφασης. Μια τέτοια δημοσίευση, ωστόσο, πρέπει να πραγματοποιείται μόνο εφόσον συμφωνούν προς τούτο αμφότερες οι αρμόδιες αρχές και το πρόσωπο που υπέβαλε το αίτημα για διαιτησία. Επίσης, προκειμένου να τηρείται ο εμπιστευτικός χαρακτήρας των πληροφοριών που κοινοποιούνται στις αρμόδιες αρχές, η δημοσίευση πρέπει να πραγματοποιείται με τρόπο που να μην αποκαλύπτει τα ονόματα των μερών, ούτε οποιοδήποτε στοιχείο που θα μπορούσε να οδηγήσει στην ταυτοποίησή τους.

### Εφαρμογή της απόφασης

41. Μόλις προκύψει από τη διαιτητική διαδικασία μία δεσμευτική επίλυση των ζητημάτων που οι αρμόδιες αρχές αδυνατούσαν να επιλύσουν, οι αρμόδιες αρχές προβαίνουν στη σύναψη αμοιβαίας συμφωνίας που απηχεί την εν λόγω απόφαση και που κοινοποιείται στα πρόσωπα που επηρεάζονται άμεσα από την υπόθεση. Για την αποφυγή περαιτέρω καθυστερήσεων, προτείνεται η αμοιβαία συμφωνία που ενσωματώνει την λύση της διαφορά να κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός έξι μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησης της απόφασης. Αυτό προβλέπεται στην παράγραφο 19 του υποδείγματος συμφωνίας.

42. Στην παράγραφο 2 του Άρθρου 25 ορίζεται ότι οι αρμόδιες αρχές έχουν την υποχρέωση να εφαρμόζουν την συμφωνία ανεξαρτήτως τυχόν προθεσμιών της εσωτερικής τους νομοθεσίας. Επίσης, στην παράγραφο 5 του Άρθρου, ορίζεται ότι η διαιτητική απόφαση είναι δεσμευτική για αμφότερα τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Η μη σύμφωνη με το περιεχόμενο της συμφωνίας φορολογική μεταχείριση των φορολογούμενων ή η μη εφαρμογή της διαιτητικής απόφασης με τη σύναψη αμοιβαίας συμφωνίας έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου κατά παράβαση της Σύμβασης και, ως τέτοια, δίνει τη δυνατότητα στο πρόσωπο του οποίου η φορολογική μεταχείριση επηρεάζεται

να επιδιώξει την προστασία του μέσω των εθνικών μέσων επιδίωξης έννομης προστασίας ή υποβάλλοντας νέο αίτημα βάσει της παραγράφου 1 του Άρθρου.

43. Η παράγραφος 20 του υποδείγματος συμφωνίας ρυθμίζει την περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές κατορθώνουν να επιλύσουν τα ζητήματα που οδήγησαν στη διαιτησία, πριν από την έκδοση της απόφασης. Δεδομένου ότι η διαιτητική διαδικασία αποτελεί εξαιρετικό μηχανισμό αντιμετώπισης ζητημάτων που δεν μπορούν να επιλυθούν στο πλαίσιο της συνήθους διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, είναι σκόπιμο να τερματίζεται αυτός ο εξαιρετικός μηχανισμός εάν οι αρμόδιες αρχές μπορούν να επιλύσουν μόνες τους τα εν λόγω ζητήματα. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν σε μια επίλυση των ζητημάτων, εφόσον δεν έχει ακόμη εκδοθεί η διαιτητική απόφαση.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

#### Ι. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1. Υπάρχουν βάσιμοι λόγοι που καθιστούν σκόπιμη την πρόβλεψη διατάξεων για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών σε μια Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Πρώτα απ' όλα, γενικώς θεωρείται ευκατάα η παροχή διοικητικής συνδρομής για το σκοπό της επαλήθευσης στοιχείων βάσει των οποίων πρόκειται να εφαρμοστούν οι κανόνες της σύμβασης. Επίσης, ενόψει της εντεινόμενης διεθνοποίησης των οικονομικών σχέσεων, τα Συμβαλλόμενα Κράτη δείχνουν ολοένα μεγαλύτερο ενδιαφέρον για την αμοιβαία ανταλλαγή πληροφοριών βάσει των οποίων γίνεται η εφαρμογή των εγχώριων φορολογικών νομοθεσιών, ακόμη κι αν δεν τίθεται θέμα εφαρμογής κάποιου συγκεκριμένου άρθρου της Σύμβασης.

2. Ως εκ τούτου, στο παρόν Άρθρο ενσωματώνονται κανόνες που επιτρέπουν την ευρύτερη δυνατή ανταλλαγή πληροφοριών, με απώτερο στόχο να τεθούν οι σωστές βάσεις για την εφαρμογή της εγχώριας φορολογικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών αλλά και συγκεκριμένων διατάξεων της Σύμβασης. Το κείμενο του Άρθρου καθιστά σαφές ότι η ανταλλαγή πληροφοριών δεν περιορίζεται από τα Άρθρα 1 και 2. Έτσι, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να περιέχουν στοιχεία σχετικά με μη κατοίκους και να αφορούν τη διαχείριση ή επιβολή φόρων που δεν μνημονεύονται στο Άρθρο 2.

3. Το θέμα παροχής διοικητικής συνδρομής για τους σκοπούς της είσπραξης φόρων πραγματεύεται το Άρθρο 27.

4. Το 2002 η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων προέβη σε γενική επανεξέταση του Άρθρου 26 ώστε να εξασφαλιστεί ότι απηχεί τις τρέχουσες πρακτικές των χωρών. Κατά την επανεξέταση αυτή ελήφθησαν επίσης υπόψη πρόσφατες εξελίξεις, όπως το υπόδειγμα συμφωνίας με τίτλο «Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters» ((Υπόδειγμα Συμφωνίας για την ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα<sup>1</sup>) που εκπονήθηκε από την ειδική ομάδα εργασίας του Παγκόσμιου Φόρουμ του ΟΟΣΑ για την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών και το ιδανικό επίπεδο πρόσβασης σε τραπεζικές πληροφορίες όπως περιγράφεται στην έκθεση με τίτλο «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes» (Βελτίωση της πρόσβασης σε τραπεζικά στοιχεία για φορολογικούς σκοπούς).<sup>2</sup> Ως αποτέλεσμα, το 2005 επήλθαν αρκετές αλλαγές τόσο στο κείμενο του Άρθρου όσο και στα Ερμηνευτικά Σχόλια.

4.1 Πολλές από τις αλλαγές που έγιναν τότε στο άρθρο δεν απέβλεπαν στην επί της ουσίας τροποποίησή του αλλά στην άρση των αμφιβολιών ως προς την ορθή ερμηνεία του. Για παράδειγμα, τόσο η αλλαγή διατύπωσης από «είναι αναγκαίες» σε «στο μέτρο που μπορεί να γίνει αντιληπτό, είναι κρίσιμες» όσο και η εισαγωγή της φράσης «ή τη διαχείριση ή επιβολή» στην παράγραφο 1 έγιναν με γνώμονα την εναρμόνιση με το υπόδειγμα συμφωνίας για την ανταλλαγή

1. Διατίθεται επίσης στη διεύθυνση [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)

2. ΟΟΣΑ, Παρίσι, 2000. Διατίθεται επίσης στη διεύθυνση [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation).

πληροφοριών στον φορολογικό τομέα και δεν είχαν στόχο να επιφέρουν οποιαδήποτε μεταβολή στα αποτελέσματα που παράγει ο όρος. Η νέα παράγραφος 4 που προστέθηκε ενσωματώνει στο κείμενο του Άρθρου τη γενικότερη αντίληψη που είχε διατυπωθεί στα Ερμηνευτικά Σχόλια (βλ. παράγραφο 19.6). Η νέα παράγραφος 5 που προστέθηκε αποτυπώνει τις τρέχουσες πρακτικές της πλειονότητας των Κρατών μελών του ΟΟΣΑ (βλ. παράγραφο 19.10). Από την άλλη, με την εισαγωγή της φράσης «ή την παράβλεψη των ανωτέρω» στη νέα παράγραφο 2, ουσιαστικά ανατρέπεται ο προηγούμενος κανόνας.

4.2 Ομοίως αυξήθηκε σημαντικά και η έκταση των Ερμηνευτικών Σχολίων, γεγονός που εν μέρει οφείλεται στην προσθήκη των νέων παραγράφων 4 και 5 στο Άρθρο. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια έγιναν και κάποιες άλλες αλλαγές ώστε να ληφθούν υπόψη οι πρόσφατες εξελίξεις και οι τρέχουσες πρακτικές των χωρών και, γενικότερα, να αρθούν τυχόν αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία του Άρθρου.

## II. Ερμηνευτικά Σχόλια επί των όρων του Άρθρου

### Παράγραφος 1

5. Ο βασικός κανόνας που διέπει την ανταλλαγή πληροφοριών περιέχεται στην πρώτη πρόταση της παραγράφου. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ανταλλάσσουν πληροφορίες οι οποίες στο μέτρο που μπορεί να γίνει αντιληπτό είναι κρίσιμες για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της Σύμβασης ή της εγχώριας νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών σε σχέση με τους φόρους κάθε είδους και μορφής που επιβάλλονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ακόμη κι αν, στην τελευταία περίπτωση, δεν είναι αναγκαία η εφαρμογή συγκεκριμένου Άρθρου της Σύμβασης. Η διατύπωση «στο μέτρο που μπορεί να γίνει αντιληπτό, είναι κρίσιμες» αποβλέπει στο να καλυφθεί το θέμα της ανταλλαγής πληροφοριών στο φορολογικό τομέα στον ευρύτερο δυνατό βαθμό και, ταυτόχρονα, να αποσαφηνιστεί ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη δεν είναι ελεύθερα να επιδίδονται σε έρευνες για την αναζήτηση αποδεικτικών στοιχείων (fishing expeditions) ή να ζητούν πληροφορίες που κατά πάσα πιθανότητα δεν σχετίζονται με τις φορολογικές υποθέσεις ενός συγκεκριμένου φορολογουμένου. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να καταλήξουν σε μια εναλλακτική διατύπωση που να συνάδει με το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου (π.χ. αντικαθιστώντας το «στο μέτρο που μπορεί να γίνει αντιληπτό, είναι κρίσιμες» με το «αναγκαίες» ή «ουσιώδεις»). Το πεδίο εφαρμογής της ανταλλαγής πληροφοριών καλύπτει όλα τα φορολογικά ζητήματα με την επιφύλαξη των γενικών κανόνων και των νομικών διατάξεων που διέπουν τα δικαιώματα των κατηγορουμένων και των μαρτύρων στο πλαίσιο δικαστικών διαδικασιών. Η ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με φορολογικά ζητήματα που άπτονται του ποινικού δικαίου μπορεί επίσης να βασίζονται σε διμερείς ή πολυμερείς συμβάσεις αμοιβαίας νομικής συνδρομής (στο βαθμό που καλύπτουν το φορολογικό έγκλημα). Προκειμένου να διατηρηθεί η ανταλλαγή πληροφοριών εντός των πλαισίων της Σύμβασης, επιβάλλεται περιορισμός που προβλέπει ότι η παροχή πληροφοριών επιτρέπεται στο βαθμό που η φορολογία σύμφωνα με την εγχώρια φορολογική νομοθεσία δεν είναι αντίθετη με τη Σύμβαση.

5.1 Οι πληροφορίες που καλύπτονται από την παράγραφο 1 δεν περιορίζονται σε αυτές που αφορούν υπόχρεους. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν επίσης να ανταλλάσσουν και άλλες ευαίσθητες πληροφορίες που αφορούν τη διαχείριση των φορολογικών εργασιών και τη βελτίωση της συμμόρφωσης με τις φορολογικές διατάξεις, όπως για παράδειγμα πληροφορίες σχετικά με τεχνικές ανάλυσης κινδύνων ή παράνομες πρακτικές φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.



5.2 Οι δυνατότητες παροχής βοήθειας που παρέχει το Άρθρο δεν περιορίζουν ούτε περιορίζονται από τις δυνατότητες παροχής βοήθειας που περιέχονται σε υπάρχουσες διεθνείς συμβάσεις ή άλλες συμφωνίες μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών που αφορούν τη συνεργασία στο φορολογικό τομέα. Σε περίπτωση που η ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με την επιβολή τελωνειακών δασμών εδράζεται νομικά σε άλλες διεθνείς πράξεις, οι διατάξεις των εν λόγω πιο εξειδικευμένων πράξεων κατά κανόνα υπερισχύουν και η ανταλλαγή πληροφοριών που αφορούν τελωνειακούς δεσμούς στην πράξη δεν διέπεται από το Άρθρο.

6. Η αρχή που εξετάζεται στην παράγραφο 5 ανωτέρω αποσαφηνίζεται με τα παρακάτω παραδείγματα. Σε όλες τις ακόλουθες περιπτώσεις είναι δυνατή η ανταλλαγή πληροφοριών σύμφωνα με την παράγραφο 1.

#### 7. Εφαρμογή της Σύμβασης

α) Στο πλαίσιο της εφαρμογής του Άρθρου 12, το Κράτος Α στο οποίο είναι κάτοικος ο δικαιούχος ζητά από το Κράτος Β στο οποίο είναι κάτοικος ο οφειλέτης, πληροφορίες σχετικά με το ποσό των καταβαλλόμενων δικαιωμάτων.

β) Αντίστροφα, προκειμένου να χορηγήσει την εξαίρεση που προβλέπεται στο Άρθρο 12, το Κράτος Β ρωτά το Κράτος Α εάν ο λήπτης των καταβαλλόμενων ποσών είναι πράγματι κάτοικος του εν λόγω Κράτους και δικαιούχος των δικαιωμάτων.

γ) Ομοίως, μπορεί να ζητηθούν πληροφορίες για την ορθή κατανομή φορολογητέων κερδών σε συνδεδεμένες εταιρείες που βρίσκονται σε διαφορετικά Κράτη ή για τη διόρθωση των κερδών που καταγράφονται στους λογαριασμούς μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε ένα Κράτος και των λογαριασμών της έδρας που βρίσκεται στο άλλο Κράτος (Άρθρα 7, 9, 23 Α και 23 Β).

δ) Μπορεί να ζητηθούν πληροφορίες για τους σκοπούς της εφαρμογής του Άρθρου 25.

ε) Στο πλαίσιο της εφαρμογής των Άρθρων 15 και 23 Α, το Κράτος Α, στο οποίο είναι κάτοικος ο εργαζόμενος, γνωστοποιεί στο Κράτος Β, στο οποίο ασκείται εξαρτημένη εργασία για περισσότερες από 183 ημέρες, το ποσό που απαλλάσσεται του φόρου στο Κράτος Α.

#### 8. Εφαρμογή της εγχώριας νομοθεσίας

α) Εταιρεία που βρίσκεται στο Κράτος Α προμηθεύει προϊόντα σε ανεξάρτητη εταιρεία που βρίσκεται στο Κράτος Β. Το Κράτος Α ζητά να πληροφορηθεί από το Κράτος Β το τμήμα που κατέβαλε η εταιρεία στο Κράτος Β για τα προϊόντα, αποβλέποντας στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων της εγχώριας νομοθεσίας του.

β) Εταιρεία που βρίσκεται στο Κράτος Α πωλεί προϊόντα μέσω εταιρείας που βρίσκεται στο Κράτος Γ (η οποία είναι πιθανότατα χώρα χαμηλής φορολογίας) σε εταιρεία που βρίσκεται στο Κράτος Β. Οι εταιρείες μπορεί να είναι συνδεδεμένες ή μη συνδεδεμένες. Δεν υπάρχει σύμβαση μεταξύ του Κράτους Α και του Κράτους Γ, ούτε μεταξύ του Κράτους Β και του Κράτους Γ. Στο πλαίσιο της σύμβασης μεταξύ του Α και του Β, το Κράτος Α, αποβλέποντας στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων της εγχώριας νομοθεσίας του επί των κερδών που πραγματοποίησε η εταιρεία που βρίσκεται στο έδαφός του, ζητά να πληροφορηθεί από το Κράτος Β το τμήμα που κατέβαλε η εταιρεία στο Κράτος Β για τα προϊόντα.

γ) Το Κράτος Α, προκειμένου για τη φορολόγηση εταιρείας που βρίσκεται στο έδαφός του, ζητά από το Κράτος Β, στο πλαίσιο της σύμβασης μεταξύ του Α και του Β, πληροφορίες σχετικές με τις τιμές που χρεώνει μια εταιρεία στο Κράτος Β ή ένας όμιλος εταιρειών στο Κράτος Β, με την

οποία ή τον οποίο η εταιρεία που βρίσκεται στο Κράτος Α δεν διατηρεί καμία επαγγελματική επαφή, ώστε να κάνει άμεση σύγκριση τιμών (π.χ. όσον αφορά τις τιμές που χρεώνει μια εταιρεία ή ένας όμιλος εταιρειών με δεσπόζουσα θέση). Επισημαίνεται ότι η ανταλλαγή πληροφοριών σε αυτή την περίπτωση μπορεί να αποτελέσει δύσκολο και λεπτό ζήτημα, ιδίως λόγω των όρων του εδαφίου γ) της παραγράφου 3 που αφορούν το επιχειρηματικό απόρρητο και άλλες μορφές απορρήτου.

δ) Το Κράτος Α, προκειμένου για την επαλήθευση της έκπτωσης προκαταβληθέντος ΦΠΑ που ζητά εταιρεία που βρίσκεται στο έδαφός του για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από εταιρεία που είναι κάτοικος του Κράτους Β, ζητά από το Κράτος Β να επιβεβαιώσει ότι το κόστος των υπηρεσιών καταχωρήθηκε ορθά στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας στο Κράτος αυτό.

9. Ο κανόνας που ορίζεται στην παράγραφο 1 επιτρέπει να γίνεται ανταλλαγή πληροφοριών με τρεις διαφορετικούς τρόπους:

α) κατόπιν αιτήματος, για συγκεκριμένη περίπτωση κάθε φορά, εφόσον της υποβολής αιτήματος στο άλλο Κράτος για παροχή πληροφοριών προηγηθεί προσφυγή στις συνήθεις πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμες στο πλαίσιο της εγχώριας φορολογικής διαδικασίας·

β) αυτομάτως, για παράδειγμα στην περίπτωση συστηματικής μετάδοσης πληροφοριών για μία ή περισσότερες κατηγορίες εισοδήματος που έχουν ως πηγή το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και εισπράττονται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (βλ. Σύσταση αριθ. C(81)39 του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ, με ημερομηνία 5 Μαΐου 1981 και τίτλο «Recommendation of the Council concerning a standardised form for automatic exchanges of information under international tax agreements» (Σύσταση του Συμβουλίου περί ενός τυποποιημένου εντύπου για την ανταλλαγή πληροφοριών στο πλαίσιο διεθνών Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας), Σύσταση αριθ. C(92)50 του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ, με ημερομηνία 23 Ιουλίου 1992 και τίτλο «Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information» (Σύσταση του Συμβουλίου περί μιας τυποποιημένης μαγνητικής μορφής για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών), Σύσταση αριθ. C(97)29/FINAL του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ με ημερομηνία 13 Μαρτίου 1997 περί της χρήσης αριθμών φορολογικού μητρώου σε διεθνές πλαίσιο, Σύσταση αριθ. C(97)30/FINAL του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ με ημερομηνία 10 Ιουλίου 1997 και τίτλο «Recommendation of the Council of the OECD on the Use of the Revised Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Information» (Σύσταση του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ περί της χρήσης της αναθεωρημένης μαγνητικής μορφής για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών) και Σύσταση του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ αριθ. C(2001)28/FINAL περί της χρήσης του Υποδείγματος Μνημονίου Συνεννόησης του ΟΟΣΑ για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς)<sup>1</sup>

γ) εκουσίως, για παράδειγμα στην περίπτωση ενός Κράτους που έχει εξασφαλίσει μέσω συγκεκριμένων ερευνών πληροφορίες που θεωρεί ότι ενδιαφέρουν το άλλο Κράτος.

9.1 Οι τρεις αυτές μορφές ανταλλαγής (κατόπιν αιτήματος, αυτομάτως και εκουσίως) μπορεί επίσης να συνδυάζονται μεταξύ τους. Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι το Άρθρο δεν περιορίζει τις δυνατότητες ανταλλαγής πληροφοριών μόνο στις μεθόδους αυτές και ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να χρησιμοποιούν άλλες τεχνικές για την εξασφάλιση πληροφοριών που μπορεί να είναι ουσιαστού χαρακτήρα και για τα δύο Κράτη, όπως οι ταυτόχρονοι φορολογικοί έλεγχοι, οι φο-

1. Οι Συστάσεις του ΟΟΣΑ διατίθενται στη διεύθυνση [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)

ρολογικοί έλεγχοι στην αλλοδαπή και η ανταλλαγή πληροφοριών ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας. Οι τεχνικές αυτές περιγράφονται εκτενώς στην έκδοση «Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices» (Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ Κρατών Μελών του ΟΟΣΑ: μελέτη τρεχουσών πρακτικών)<sup>1</sup> και συνοψίζονται ως εξής:

- ταυτόχρονος φορολογικός έλεγχος είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών στο πλαίσιο της οποίας τα μέρη προβαίνουν στον ταυτόχρονο έλεγχο, το καθένα στο έδαφος του, της φορολογικής κατάστασης ενός ή περισσότερων φορολογουμένων η οποία ενδιαφέρει από κοινού ή συμπληρωματικώς τα εν λόγω μέρη, με απώτερο σκοπό την ανταλλαγή των ουσιαστών πληροφοριών που εξασφαλίζουν με τον τρόπο αυτό (βλ. Σύσταση αριθ. C(92)81 του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ, με ημερομηνία 23 Ιουλίου 1992, περί του Υποδείγματος Συμφωνίας του ΟΟΣΑ για τη διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων)·
- ο φορολογικός έλεγχος στην αλλοδαπή καθιστά δυνατή την εξασφάλιση πληροφοριών μέσω της παρουσίας εκπροσώπων της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους που ζητά τη διενέργειά του. Στο μέτρο που το επιτρέπει η εγχώρια νομοθεσία του, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να επιτρέψει σε εντεταλμένους εκπροσώπους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους να εισέλθουν στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος με σκοπό την υποβολή ερωτήσεων σε φυσικά πρόσωπα ή τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων ενός νομικού προσώπου ή να παρίστανται στη διαδικασία υποβολής ερωτήσεων ή ελέγχου που διενεργείται από τις φορολογικές αρχές του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους, σύμφωνα με τις διαδικασίες που συμφωνούνται από κοινού από τις αρμόδιες αρχές. Ένα τέτοιο αίτημα μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, όταν επιτρέπεται στον υπόχρεο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους να τηρεί βιβλία στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αυτή η μορφή βοήθειας παρέχεται σε αμοιβαία βάση. Οι νόμοι και οι πρακτικές των διαφόρων χωρών διαφοροποιούνται ως προς το πεδίο εφαρμογής των δικαιωμάτων που παραχωρούνται στους αλλοδαπούς φορολογικούς υπαλλήλους. Για παράδειγμα σε κάποια Κράτη δεν επιτρέπεται σε έναν αλλοδαπό φορολογικό υπάλληλο η ενεργή συμμετοχή σε έρευνα ή έλεγχο που διενεργείται στο έδαφος μιας χώρας. Σε άλλα, πάλι, Κράτη η συμμετοχή αυτή επιτρέπεται μόνο κατόπιν συγκατάθεσης του υπόχρεου. Το Άρθρο 9 της Κοινής Σύμβασης για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Ζητήματα του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ ασχολείται συγκεκριμένα με τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων στην αλλοδαπή·
- η ανταλλαγή πληροφοριών ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας είναι η ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών που αφορά ειδικά το σύνολο ενός κλάδου της οικονομίας (π.χ. τον πετρελαϊκό κλάδο, τη φαρμακοβιομηχανία, τον τραπεζικό κλάδο κλπ.) και όχι συγκεκριμένους υπόχρεους.

10. Ο τρόπος με τον οποίο υλοποιείται εν τέλει η ανταλλαγή πληροφοριών που συμφωνείται στο πλαίσιο της Σύμβασης αποφασίζεται από τις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών. Για παράδειγμα, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να επιλέξουν να χρησιμοποιούν ηλεκτρονικές ή άλλες τεχνολογίες επικοινωνιών ή πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των κατάλληλων συστημάτων ασφάλειας, ώστε οι ανταλλαγές πληροφοριών να γίνονται με πιο έγκαιρο και ποιοτικό τρόπο. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που υποχρεούνται βάσει της νομοθεσίας τους να τηρούν νόμους προστασίας δεδομένων μπορούν να επιλέξουν να συμπεριλάβουν διατάξεις στις διμερείς συμβάσεις τους αναφορικά με την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που ανταλλάσ-

1. ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1994.

σονται. Η προστασία δεδομένων αφορά τα δικαιώματα και τις θεμελιώδεις ελευθερίες του ατόμου και, ειδικότερα, το δικαίωμα στην ιδιωτική ζωή, όσον αφορά την αυτόματη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Βλ. για παράδειγμα τη Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης περί προστασίας του ατόμου κατά τη μηχανογράφηση στοιχείων προσωπικής φύσεως της 28ης Ιανουαρίου 1981.<sup>1</sup>

10.1 Πριν από το 2000, η παράγραφος επέτρεπε την ανταλλαγή πληροφοριών και τη χρήση των πληροφοριών που ανταλλάσσονται μόνο σε σχέση με τους φόρους που καλύπτει η Σύμβαση βάσει των γενικών κανόνων του Άρθρου 2. Ως είχε, η παράγραφος δεν υποχρέωνε το Κράτος από το οποίο ζητούνταν πληροφορίες σε σχέση με την επιβολή φόρου επί των πωλήσεων να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό, καθώς ο εν λόγω φόρος δεν καλυπτόταν από τη Σύμβαση. Το 2000 η παράγραφος τροποποιήθηκε ώστε να τυγχάνει εφαρμογής στην ανταλλαγή πληροφοριών σε σχέση με κάθε φόρο που επιβάλλεται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή τις πολιτικές τους υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές, και να επιτρέπει τη χρήση των πληροφοριών που ανταλλάσσονται για το σκοπό της εφαρμογής όλων των εν λόγω φόρων. Κάποια Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί, ωστόσο, να μην είναι σε θέση να ανταλλάσσουν πληροφορίες ή να κάνουν χρήση των πληροφοριών που λαμβάνουν από κάποιο άλλο μέρος της σύμβασης σε σχέση με φόρους που δεν καλύπτονται από τη Σύμβαση βάσει των γενικών κανόνων του Άρθρου 2. Τα Κράτη αυτά είναι ελεύθερα να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του Άρθρου στους φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση.

10.2 Σε μερικές περιπτώσεις, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να χρειάζεται να λαμβάνει πληροφορίες σε συγκεκριμένη μορφή ώστε να πληρούνται οι κανόνες απόδειξης ή άλλες νόμιμες προϋποθέσεις που ισχύουν στο Κράτος αυτό. Στις μορφές αυτές συγκαταλέγονται οι καταθέσεις μαρτύρων και τα θεωρημένα αντίγραφα πρωτότυπων εγγράφων. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη οφείλουν να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για την ικανοποίηση αυτών των αιτημάτων. Βάσει της παραγράφου 3, το Κράτος από το οποίο ζητούνται πληροφορίες μπορεί να αρνηθεί την παροχή των πληροφοριών με τη συγκεκριμένη μορφή που του ζητείται εάν, για παράδειγμα, η ζητούμενη μορφή του είναι άγνωστη ή δεν επιτρέπεται βάσει της νομοθεσίας ή της διοικητικής πρακτικής του. Η άρνηση παροχής υπηρεσιών με τη ζητούμενη μορφή δεν επηρεάζει την υποχρέωση παροχής πληροφοριών.

10.3 Κανένας όρος της Σύμβασης δεν αποτρέπει την εφαρμογή των όρων του Άρθρου στις ανταλλαγές πληροφοριών που προϋπήρχαν της έναρξης ισχύος της Σύμβασης, εφόσον η βοήθεια σε σχέση με τις πληροφορίες αυτές παρέχεται μετά από την έναρξη ισχύος της Σύμβασης και αφού οι διατάξεις του Άρθρου έχουν αρχίσει να παράγουν τα έννομα αποτελέσματά τους. Ωστόσο, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να κρίνουν σκόπιμο να αποσαφηνίσουν το βαθμό στον οποίο οι διατάξεις του Άρθρου τυγχάνουν εφαρμογής για τις πληροφορίες αυτές, ιδίως στην περίπτωση που οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης παράγουν τα αποτελέσματά τους σε σχέση με φόρους που επιβάλλονται ή εισπράττονται από ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο και μετά.

## Παράγραφος 2

11. Η αμοιβαία βοήθεια μεταξύ φορολογικών αρχών είναι εφικτή μόνο εάν κάθε αρχή είναι σίγουρη ότι η άλλη αρχή τηρεί δεόντως την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών που λαμβάνει στην πορεία της συνεργασίας τους. Οι κανόνες εμπιστευτικότητας της παραγράφου 2 εφαρμόζονται για όλους τους τύπους πληροφοριών που λαμβάνονται βάσει της παραγράφου 1, συμπεριλαμβανο-

1. βλ. <http://conventions.coe.int>

μένων τόσο των πληροφοριών που περιέχονται σε ένα αίτημα όσο και των πληροφοριών που διαβιβάζονται ως απάντηση σε ένα αίτημα. Η τήρηση του απόρρητου από το Συμβαλλόμενο Κράτος που λαμβάνει τις πληροφορίες είναι θέμα εσωτερικής νομοθεσίας. Έτσι λοιπόν στην παράγραφο 2 προβλέπεται ότι οι πληροφορίες που διαβιβάζονται σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης θεωρούνται απόρρητες στο Κράτος που τις λαμβάνει και τυγχάνουν της ίδιας αντιμετώπισης με τις πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού. Οι κυρώσεις για την παραβίαση του απόρρητου στο Κράτος αυτό διέπονται από το διοικητικό και ποινικό δίκαιο του εν λόγω Κράτους.

11.1 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)

11.2 (Αριθμήθηκε εκ νέου στις 15 Ιουλίου 2005)

12. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται αποκαλύπτονται μόνο σε πρόσωπα ή αρχές που σχετίζονται με τη βεβαίωση ή είσπραξη, την αναγκαστική εκτέλεση ή δίωξη, ή την εκδίκαση προσφυγών, αναφορικά με τους φόρους σε σχέση με τους οποίους ανταλλάσσονται πληροφορίες σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1, ή την εποπτεία των ανωτέρω. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες μπορούν να διαβιβαστούν επίσης στον υπόχρεο, τον πληρεξούσιο δικηγόρο ή τους μάρτυρες. Σημαίνει επίσης ότι οι πληροφορίες μπορούν να αποκαλυφθούν σε κρατικές ή δικαστικές αρχές που είναι επιφορτισμένες να αποφασίσουν εάν οι λόγω πληροφορίες πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του υπόχρεου, του πληρεξούσιου δικηγόρου του ή των μαρτύρων. Οι πληροφορίες που λαμβάνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τα εν λόγω πρόσωπα ή αρχές μόνο για τους σκοπούς που μνημονεύονται στην παράγραφο 2. Επίσης, οι πληροφορίες που καλύπτει η παράγραφος 1, είτε αφορούν συγκεκριμένους υπόχρεους είτε όχι, δεν πρέπει να αποκαλύπτονται σε πρόσωπα ή αρχές που δεν μνημονεύονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως των εγχώριων νόμων που διέπουν την αποκάλυψη πληροφοριών, όπως οι νόμοι για την ελευθερία της πληροφόρησης ή άλλες νομοθετικές πράξεις που επιτρέπουν μεγαλύτερη πρόσβαση σε κρατικά έγγραφα.

12.1 Πληροφορίες μπορεί να αποκαλύπτονται επίσης σε εποπτεύοντες φορείς. Στους εν λόγω εποπτεύοντες φορείς συγκαταλέγονται οι αρχές, οι οποίες εποπτεύουν τις αρχές που είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση και την εφαρμογή του φορολογικού συστήματος στο πλαίσιο της γενικής διοίκησης του Συμβαλλόμενου Κράτους. Στις διμερείς διαπραγματεύσεις τους, ωστόσο, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να παρεκκλίνουν από αυτή την αρχή και να συμφωνήσουν να εξαιρέσουν την αποκάλυψη πληροφοριών στους εν λόγω εποπτικούς φορείς.

12.2 Οι πληροφορίες που λαμβάνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν επιτρέπεται να αποκαλυφθούν σε τρίτη χώρα εκτός εάν υπάρχει ρητός όρος στη διμερή σύμβαση μεταξύ των Συμβαλλομένων Κρατών που το επιτρέπει.

12.3 Ομοίως, εάν προκύψει ότι οι πληροφορίες έχουν αξία για το Κράτος που τις λαμβάνει για σκοπούς άλλους από αυτούς που αναφέρονται στην παράγραφο 12, το Κράτος αυτό δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες για αυτούς τους άλλους σκοπούς αλλά αντίθετα οφείλει να καταφύγει στα μέσα που προβλέπονται ειδικά για τους εν λόγω σκοπούς (π.χ. σε περίπτωση μη φορολογικού εγκλήματος, στη σύμβαση που αφορά τη δικαστική συνδρομή). Ωστόσο, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να επιθυμούν να επιτρέψουν να κοινοποιούν οι φορολογικές αρχές φορολογικές πληροφορίες σε άλλες υπηρεσίες επιβολής του νόμου και δικαστικές αρχές όταν πρόκειται για ζητήματα υψηλής προτεραιότητας (π.χ. για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, τη διαφθορά, τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας). Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να διευρύνουν τους σκοπούς για τους οποίους μπορούν να

χρησιμοποιούν πληροφορίες που ανταλλάσσονται βάσει του παρόντος Άρθρου μπορούν να το πράξουν προσθέτοντας στο τέλος της παραγράφου 2 το ακόλουθο κείμενο:

«Ανεξάρτητα από τα ανωτέρω, οι πληροφορίες που λαμβάνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλους σκοπούς όταν η χρήση των πληροφοριών αυτών για άλλους σκοπούς προβλέπεται από τη νομοθεσία και των δύο Κρατών και η αρμόδια αρχή του Κράτους που παρέχει τις πληροφορίες εγκρίνει την εν λόγω χρήση.»

13. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 12, οι πληροφορίες που συλλέγονται μπορούν να διαβιβάζονται στα πρόσωπα και στις αρχές που μνημονεύονται και βάσει του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του Άρθρου μπορούν να αποκαλύπτονται από αυτές στο δικαστήριο κατά την διαδικασία στο ακροατήριο ή σε δικαστικές αποφάσεις που δημοσιοποιούν το όνομα του υπόχρεου. Όταν μια πληροφορία χρησιμοποιηθεί κατά την διαδικασία στο ακροατήριο ή σε δικαστικές αποφάσεις και ως εκ τούτου καταστεί δημόσια γνωστή, είναι σαφές ότι από τη στιγμή εκείνη η εν λόγω πληροφορία μπορεί να ληφθεί από τα πρακτικά ή τις αποφάσεις του δικαστηρίου και για άλλους σκοπούς, ακόμη και ως πιθανό αποδεικτικό στοιχείο. Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι τα πρόσωπα και οι αρχές που μνημονεύονται στην παράγραφο 2 επιτρέπεται να παρέχουν τις πρόσθετες πληροφορίες που λαμβάνουν όταν τους ζητηθεί. Εάν κάποιος ή και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη ενίστανται στη δημοσιοποίηση των πληροφοριών μέσω της δικαστικής οδού κατά αυτόν τον τρόπο, ή, αφού οι πληροφορίες δημοσιοποιηθούν με αυτόν τον τρόπο, στη χρήση τους για άλλους σκοπούς με την αιτιολογία ότι η διαδικασία αυτή δεν προβλέπεται στην εσωτερική νομοθεσία τους, οφείλουν να διατυπώσουν ρητά στη σύμβασή τους τις ενστάσεις αυτές.

### Παράγραφος 3

14. Η παράγραφος αυτή περιέχει ορισμένους περιορισμούς στον βασικό κανόνα υπέρ του Κράτους που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών. Καταρχάς, η παράγραφος περιέχει τη διευκρίνιση ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν φέρει υποχρέωση να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική του προκειμένου να θέσει πληροφορίες στη διάθεση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Ωστόσο, οι εγχώριες διατάξεις αναφορικά με το φορολογικό απόρρητο δεν πρέπει να ερμηνεύονται ότι συνιστούν πρόσκομμα στην ανταλλαγή πληροφοριών βάσει του παρόντος Άρθρου. Όπως προαναφέρθηκε, οι αρχές του Κράτους που υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο των πληροφοριών που λαμβάνουν βάσει του παρόντος Άρθρου.

14.1 Στη νομοθεσία ορισμένων χωρών προβλέπονται διαδικασίες ειδοποίησης του προσώπου που παρέχει τις πληροφορίες ή/και του υπόχρεου τον οποίο αφορά το αίτημα προτού παρασχεθούν οι πληροφορίες. Οι εν λόγω διαδικασίες ειδοποίησης μπορεί να αποτελούν σημαντική συνιστώσα των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει η εσωτερική νομοθεσία. Μπορούν να συμβάλλουν στην πρόληψη σφαλμάτων (π.χ. σε περιπτώσεις εσφαλμένης ταυτοποίησης) και να διευκολύνουν την ανταλλαγή (επιτρέποντας στους υπόχρεους που ειδοποιούνται να συνεργαστούν με τη θέλησή τους με τις φορολογικές αρχές του Κράτους που ζητά τις πληροφορίες). Ωστόσο, οι διαδικασίες ειδοποίησης δεν πρέπει να εφαρμόζονται κατά τρόπο που, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις του αιτήματος, δυσχεραίνει τις προσπάθειες του Κράτους που ζητά τις πληροφορίες. Με άλλα λόγια, δεν πρέπει να αποτρέπουν ή να καθυστερούν υπέρμετρα την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Για παράδειγμα, οι διαδικασίες ειδοποίησης πρέπει να επιτρέπουν εξαιρέσεις ως προς την εκ των προτέρων ειδοποίηση, π.χ. στις περιπτώσεις που το αίτημα παροχής πληροφοριών είναι επείγοντος χαρακτήρα ή που η ειδοποίηση μπορεί να υπονομεύσει την επιτυχή έκβαση

της έρευνας που πραγματοποιεί το Κράτος που υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών. Ένα Συμβαλλόμενο Κράτος που υποχρεούται βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας του να ειδοποιεί το πρόσωπο που παρέχει τις πληροφορίες ή/και τον υπόχρεο ότι έχει υποβληθεί αίτημα για ανταλλαγή πληροφοριών οφείλει να ενημερώνει τα υπόλοιπα μέρη της σύμβασης ότι υπέχει αυτή την υποχρέωση και για τις συνέπειες που έχει αυτό στις υποχρεώσεις του αναφορικά με την αμοιβαία βοήθεια. Η ενημέρωση του άλλου Συμβαλλόμενου Μέρους πρέπει να γίνεται κατά τη σύναψη μιας σύμβασης και κάθε φορά που τροποποιούνται οι σχετικοί κανόνες.

15. Επιπλέον, το Κράτος που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών δεν υπέχει υποχρέωση να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική του ή να παρέχει πληροφορίες που δεν μπορούν να αποκτηθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή κατά τη συνήθη πρακτική της διοίκησής του. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν μπορεί να εκμεταλλευτεί το πληροφοριακό σύστημα του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εάν είναι πιο εκτεταμένο από το δικό του σύστημα. Ως εκ τούτου, ένα Κράτος μπορεί να αρνηθεί να παράσχει πληροφορίες σε περίπτωση που το Κράτος που υποβάλλει το σχετικό αίτημα απαγορεύεται βάσει της νομοθεσίας του να συλλέγει ή να παρέχει τις πληροφορίες ή σε περίπτωση που οι διοικητικές πρακτικές του Κράτους που υποβάλλει το σχετικό αίτημα (π.χ. αδυναμία παροχής επαρκών διοικητικών πόρων) δεν εξασφαλίζουν την αμοιβαιότητα. Ωστόσο, αναγνωρίζεται ότι η υπέρμετρα αυστηρή εφαρμογή της αρχής της αμοιβαιότητας μπορεί να δυσχεράνει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών και ότι η έννοια της αμοιβαιότητας πρέπει να ερμηνεύεται με ευρύ και ρεαλιστικό τρόπο. Αναπόδραστα, οι μηχανισμοί συλλογής και παροχής πληροφοριών διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Οι διαφοροποιήσεις στις πρακτικές και τις διαδικασίες δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται ως έρεισμα για την απόρριψη ενός αιτήματος εκτός εάν θα είχαν ως αποτέλεσμα να περιοριστεί σε σημαντικό βαθμό η εν γένει ικανότητα του Κράτους που υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών να συλλέξει και να παράσχει πληροφορίες στην περίπτωση που το ίδιο το Κράτος που υποβάλλει το αίτημα γινόταν αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών από το Κράτος στο οποίο υπέβαλε το αίτημα.

15.1 Η αρχή της αμοιβαιότητας δεν τυγχάνει εφαρμογής όταν μια συγκεκριμένη διαδικασία προβλέπεται στο νομικό σύστημα ή τη διοικητική πρακτική της μίας μόνο χώρας. Για παράδειγμα, μια χώρα που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών μπορεί να επικαλεστεί την ανυπαρξία ειδικού καθεστώτος για την έκδοση αποφάσεων στη χώρα που υποβάλλει το αίτημα και να αρνηθεί να παράσχει πληροφορίες επί μιας απόφασης που εκδίδει, βασισμένη στο επικείμενο της αμοιβαιότητας. Όπως είναι φυσικό, εάν οι ζητούμενες πληροφορίες δεν μπορούν να αποκτηθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή κατά τη συνήθη διοικητική πρακτική του Κράτους που υποβάλλει το αίτημα παροχής πληροφοριών, το Κράτος που γίνεται αποδέκτης του αιτήματος μπορεί να το απορρίψει.

15.2 Οι περισσότερες χώρες αναγνωρίζουν στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας τους ότι δεν επιτρέπεται η συλλογή πληροφοριών από ένα πρόσωπο στο μέτρο που το εν λόγω πρόσωπο επικαλείται το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης. Ως εκ τούτου, ένα Κράτος που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών μπορεί να αρνηθεί να παράσχει τις πληροφορίες εάν το Κράτος που υποβάλλει το αίτημα δεν μπορεί βάσει των κανόνων περί μη αυτοενοχοποίησης που ισχύουν σε αυτό να συλλέξει τις πληροφορίες υπό ανάλογες συνθήκες. Στην πράξη, ωστόσο, το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης εφαρμόζεται από ελάχιστα έως καθόλου στην πλειονότητα των αιτημάτων παροχής πληροφοριών. Το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης είναι προσωπικό και δεν μπορεί να το επικαλεστεί ένα πρόσωπο που δεν διατρέχει το ίδιο κίνδυνο ποινικής δίωξης. Στη συντριπτική πλειονότητά τους τα αιτήματα παροχής πληροφοριών αποσκοπούν στη συλλογή πληροφοριών από τρίτα μέρη, όπως τράπεζες, μεσάζοντες ή αντισυμβαλλομένους, και όχι από το πρόσωπο που αποτελεί το αντικείμενο ή το υποκείμενο της έρευνας. Επιπλέον, το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης κατά κανόνα αναγνωρίζεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα.

16. Μια πληροφορία θεωρείται ότι μπορεί να αποκτηθεί κατά τη συνήθη πρακτική της διοίκησης εάν βρίσκεται στην κατοχή των φορολογικών αρχών ή εάν μπορεί να αποκτηθεί από αυτές κατά τη συνήθη διαδικασία προσδιορισμού του φόρου, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει ειδικές έρευνες ή ειδικό έλεγχο των λογιστικών βιβλίων που τηρούνται από τον υπόχρεο ή άλλα πρόσωπα, με την προϋπόθεση ότι οι φορολογικές αρχές διενεργούν τις εν λόγω έρευνες ή τους ελέγχους για τους δικούς τους σκοπούς.

17. Το Κράτος που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών είναι ελεύθερο να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους. Ωστόσο, εάν προβεί στην παροχή των πληροφοριών, εξακολουθεί να υπόκειται στις διατάξεις της συμφωνίας για την ανταλλαγή πληροφοριών που παρατίθεται στη Σύμβαση. Ως εκ τούτου, μπορεί να ειπωθεί χωρίς καμία αμφιβολία ότι το Κράτος αυτό δεν συμμορφώνεται με την υποχρέωση τήρησης του απορρήτου.

18. Εάν η δομή των πληροφοριακών συστημάτων των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών διαφέρει κατά πολύ, οι προϋποθέσεις που τίθενται στα εδάφια α) και β) της παραγράφου 3 έχουν ως αποτέλεσμα τα Συμβαλλόμενα Κράτη να ανταλλάσσουν ελάχιστες πληροφορίες ή καθόλου. Σε αυτή την περίπτωση, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να κρίνουν σκόπιμο να διευρύνουν το αντικείμενο της ανταλλαγής πληροφοριών.

18.1 Εκτός εάν συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, μπορεί να υποτεθεί ότι οι ζητούμενες πληροφορίες θα μπορούσαν να συλλεχθούν από το Κράτος που υποβάλλει το αίτημα σε μια αντίστοιχη περίπτωση, εάν το Κράτος αυτό δεν αφήσει να εννοηθεί το αντίθετο.

19. Επιπροσθέτως των περιορισμών που αναφέρονται ανωτέρω, το εδάφιο γ) της παραγράφου 3 περιέχει μια επιφύλαξη αναφορικά με την αποκάλυψη συγκεκριμένων απόρρητων πληροφοριών. Τα απόρρητα που μνημονεύονται στο εδάφιο αυτό δεν πρέπει να λαμβάνονται με την ευρεία τους έννοια. Προτού ένα Συμβαλλόμενο Κράτος επικαλεστεί τον όρο αυτόν, οφείλει να σταθμίσει προσεκτικά εάν τα συμφέροντα του υπόχρεου δικαιολογούν πράγματι την εφαρμογή του. Σε διαφορετική περίπτωση είναι σαφές ότι η διασταλτική ερμηνεία μπορεί σε πολλές περιπτώσεις να καταστήσει αναποτελεσματική την ανταλλαγή πληροφοριών που προβλέπει η Σύμβαση. Οι παρατηρήσεις που διατυπώνονται στην παράγραφο 17 ανωτέρω ισχύουν και σε αυτή την περίπτωση. Ως ένα βαθμό επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του Κράτους που γίνεται αποδέκτης ενός αιτήματος παροχής πληροφοριών να αρνηθεί να παράσχει τις ζητούμενες πληροφορίες προκειμένου να προστατευθούν τα συμφέροντα των φορολογουμένων του. Ωστόσο, εάν προβεί εκουσίως στην παροχή των πληροφοριών ο υπόχρεος δεν μπορεί να επικαλεστεί παραβίαση των κανόνων περί απορρήτου.

19.1 Το Συμβαλλόμενο Κράτος, όταν σταθμίζει το ενδεχόμενο εφαρμογής των κανόνων περί απορρήτου, οφείλει να λαμβάνει επίσης υπόψη τους κανόνες εμπιστευτικότητας της παραγράφου 2 του Άρθρου. Η εσωτερική νομοθεσία και πρακτική του Κράτους που υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών, σε συνδυασμό με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται βάσει της παραγράφου 2, μπορούν να διασφαλίσουν ότι οι πληροφορίες δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τους μη συγκεκριμένους σκοπούς από τους οποίους προορίζονται να προφυλάσσουν οι κανόνες περί εμπορικού ή άλλου απορρήτου. Ως εκ τούτου, ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να αποφασίσει να προβεί στην παροχή των πληροφοριών όταν κρίνει ότι δεν υπάρχει βάσιμος λόγος να πιστεύεται ότι ο εμπλεκόμενος υπόχρεος μπορεί να υποστεί δυσμενείς επιπτώσεις που είναι ασυμβίβαστες με την ανταλλαγή πληροφοριών.

19.2 Στις περισσότερες περιπτώσεις ανταλλαγής πληροφοριών δεν προκύπτει θέμα εμπορικού, επιχειρηματικού ή άλλου απορρήτου. Ως εμπορικό ή επιχειρηματικό απόρρητο κατά κανόνα



νοούνται τα δεδομένα και οι περιστάσεις με σημαντική οικονομική αξία, που μπορούν να αποτελέσουν στην πράξη αντικείμενο εκμετάλλευσης και η μη εγκεκριμένη χρήση των οποίων μπορεί να προκαλέσει σοβαρή ζημία (π.χ. να προκαλέσει σημαντικές οικονομικές δυσχέρειες). Ο προσδιορισμός, η βεβαίωση ή είσπραξη φόρων ως έχουν δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προκαλούν σοβαρή ζημία. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των βιβλίων και στοιχείων, δεν αποτελούν εγγενώς εμπορικό, επιχειρηματικό ή άλλο απόρρητο. Ωστόσο, σε μικρό αριθμό συγκεκριμένων περιπτώσεων η γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών μπορεί να οδηγήσει στην αποκάλυψη ενός εμπορικού, επιχειρηματικού ή άλλου απορρήτου. Για παράδειγμα, τέτοιο θέμα μπορεί να προκύψει από την υποβολή ενός αιτήματος παροχής πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένα παραστατικά αγορών εάν η γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών έχει ως αποτέλεσμα την αποκάλυψη της αποκλειστικής σύνθεσης που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενός προϊόντος. Η προστασία των πληροφοριών αυτού του είδους καλύπτει επίσης τις πληροφορίες που βρίσκονται στην κατοχή τρίτων. Για παράδειγμα, μια τράπεζα μπορεί να διατηρεί στην κατοχή της προς φύλαξη μια εκκρεμή αίτηση χορήγησης διπλώματος ευρεσιτεχνίας, ή μια απόρρητη παραγωγική διαδικασία ή σύνθεση μπορεί να περιγράφεται σε μια αίτηση δανείου ή σύμβαση που βρίσκεται στην κατοχή μιας τράπεζας. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να απαλείφονται από τα έγγραφα τα στοιχεία που συνιστούν εμπορικό, επιχειρηματικό ή άλλο απόρρητο και να ανταλλάσσονται σύμφωνα με τα ανωτέρω οι εναπομένουσες πληροφορίες χρηματοοικονομικού χαρακτήρα.

19.3 Το Κράτος που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών μπορεί να αρνηθεί να αποκαλύψει πληροφορίες που αφορούν το περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νόμιμων εκπροσώπων υπό την ιδιότητά τους αυτή και των πελατών τους στο βαθμό που η εγχώρια νομοθεσία απαγορεύει την αποκάλυψη του περιεχομένου της εν λόγω επικοινωνίας. Ωστόσο, η έκταση της προστασίας που παρέχεται στο περιεχόμενο μιας τέτοιας εμπιστευτικής επικοινωνίας δεν πρέπει να επιδέχεται διασταλτικών ερμηνειών. Προστασία αυτής της μορφής δεν προβλέπεται για έγγραφα ή αρχεία που παραδίδονται σε δικηγόρο ή άλλο εξουσιοδοτημένο νόμιμο εκπρόσωπο σε μια προσπάθεια αποτροπής της απαιτούμενης από το νόμο αποκάλυψης των εν λόγω εγγράφων ή αρχείων. Επίσης, πληροφορίες σχετικά με την ταυτότητα ενός προσώπου, όπως των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του ιδιοκτήτη μιας εταιρείας, κατά κανόνα δεν τυχάνουν προστασίας ως περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας. Αν και η έκταση της προστασίας που παρέχεται στο περιεχόμενο μιας εμπιστευτικής επικοινωνίας διαφέρει ενδεχομένως από χώρα σε χώρα, σε κάθε περίπτωση δεν πρέπει να είναι τόσο ευρεία ώστε να παρακωλύει την ανταλλαγή πληροφοριών. Η επικοινωνία μεταξύ δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νόμιμων εκπροσώπων και των πελατών τους είναι εμπιστευτική μόνο εάν και στο βαθμό που οι εν λόγω εκπρόσωποι ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως δικηγόροι ή άλλοι εξουσιοδοτημένοι νόμιμοι εκπρόσωποι και όχι υπό άλλη ιδιότητα, όπως εκείνη του έμμεσου αντιπροσώπου μετόχων, των εμπιστευματοδόχων, των εκκαθαριστών, των μελών του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας ή του προσώπου που εκπροσωπεί την εταιρεία στις επιχειρηματικές υποθέσεις της δυνάμει πληρεξουσιότητας. Ο ισχυρισμός ότι μια πληροφορία τυχάνει προστασίας ως το περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας μεταξύ ενός δικηγόρου ή άλλου εξουσιοδοτημένου νόμιμου εκπροσώπου και του πελάτη του πρέπει να κρίνεται με απόφαση δικαστηρίου αποκλειστικά στο Συμβαλλόμενο Κράτος βάσει της νομοθεσίας του οποίου εγείρεται. Ως εκ τούτου, τα δικαστήρια του Κράτους που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών δεν πρέπει να εκδικάζουν αξιώσεις που εγείρονται βάσει της νομοθεσίας του Κράτους που υποβάλλει το αίτημα παροχής πληροφοριών.

19.4 Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να κάνουν ρητή αναφορά στην προστασία που παρέχεται στο περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας μεταξύ πελάτη και δικηγόρου ή εξουσιοδο-

τημένου νόμιμου εκπροσώπου μπορούν να το πράξουν προσθέτοντας το κείμενο που ακολουθεί στο τέλος της παραγράφου 3:

«δ) να λαμβάνει ή να παρέχει πληροφορίες που να αποκαλύπτουν το περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας μεταξύ ενός πελάτη και ενός δικηγόρου ή άλλου εξουσιοδοτημένου νομικού εκπροσώπου, εφόσον η εν λόγω επικοινωνία:

(i) πραγματοποιείται με σκοπό την αναζήτηση ή την παροχή νομικής συμβουλής ή

(ii) πραγματοποιείται με σκοπό το περιεχόμενό της να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο νομικής διαδικασίας, που είναι υπό εξέλιξη ή υπό εξέταση.»

19.5 Η παράγραφος 3 περιλαμβάνει επίσης έναν περιορισμό σε σχέση με τις πληροφορίες που αφορούν ζωτικά συμφέροντα του ίδιου του Κράτους. Προς τούτο, ορίζεται ρητά ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη δεν οφείλουν να παρέχουν πληροφορίες η αποκάλυψη των οποίων θα ήταν αντίθετη σε κανόνα δημόσιας τάξης (*ordre public*). Ωστόσο, ο περιορισμός αυτός συντρέπει μόνο σε ακραίες περιπτώσεις. Μια τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, εάν μια φορολογική έρευνα στο Κράτος που υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών υποκινείται από πολιτικά, φυλετικά ή θρησκευτικά κίνητρα. Επίκληση του περιορισμού μπορεί να γίνει επίσης σε περίπτωση που μια πληροφορία αποτελεί κρατικό απόρρητο, όπως για παράδειγμα οι ευαίσθητες πληροφορίες που βρίσκονται στην κατοχή μυστικών υπηρεσιών, η αποκάλυψη των οποίων μπορεί να αντιτίθεται στα ζωτικά συμφέροντα του Κράτους που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών. Ως εκ τούτου, ζητήματα που αφορούν κανόνες δημόσιας τάξης (*ordre public*) σπανίως εγείρονται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των μερών μιας σύμβασης.

#### Παράγραφος 4

19.6 Η παράγραφος 4 προστέθηκε το 2005 και αφορά ειδικά την υποχρέωση ανταλλαγής πληροφοριών σε περιπτώσεις που το Κράτος στο οποίο υποβάλλεται το αίτημα παροχής πληροφοριών δεν χρειάζεται τις ζητούμενες πληροφορίες για δικούς του φορολογικούς σκοπούς. Πριν από την προσθήκη της παραγράφου 4 η υποχρέωση αυτή δεν διατυπωνόταν ρητά στο Άρθρο, αλλά τεκμαιρόταν σαφώς από τις πρακτικές που ακολουθούσαν τα Κράτη μέλη, από τις οποίες προκύπτει ότι, κατά τη συλλογή των πληροφοριών που ζητά ένα από τα μέρη μιας σύμβασης τα Συμβαλλόμενα Κράτη συχνά χρησιμοποιούν τις ειδικές εξουσίες ελέγχου ή έρευνας που προβλέπονται στις νομοθεσίες τους για τους σκοπούς της επιβολής των δικών τους φόρων, ακόμη κι αν δεν χρειάζονται τα ίδια τις πληροφορίες για τους σκοπούς αυτούς. Η αρχή αυτή αναφέρεται επίσης στην έκθεση με τίτλο «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes» (Βελτίωση της πρόσβασης σε τραπεζικά στοιχεία για φορολογικούς σκοπούς).<sup>1</sup>

19.7 Σύμφωνα με την παράγραφο 4, τα Συμβαλλόμενα Κράτη οφείλουν να χρησιμοποιούν τα μέτρα συλλογής πληροφοριών τους, έστω κι αν είναι αυτό γίνεται με αποκλειστικό σκοπό την παροχή πληροφοριών στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Ως «μέτρα συλλογής πληροφοριών» νοούνται οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές ή δικαστικές διαδικασίες που επιτρέπουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να συλλέγει και να παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες.

19.8 Στη δεύτερη πρόταση της παραγράφου 4 διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση που περιέχεται στην παράγραφο 4 υπόκειται στους περιορισμούς της παραγράφου 3, ταυτόχρονα όμως προβλέπεται ότι σε καμία περίπτωση δε θα θεωρείται ότι οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν λόγο άρνησης της παροχής πληροφοριών στην περίπτωση που οι νόμοι ή οι πρακτικές μιας χώρας θέτουν ως

1. ΟΟΣΑ, Παρίσι, 2000 (στην παράγραφο 21 β).

προϋπόθεση την ύπαρξη εγχώριου συμφέροντος. Ως εκ τούτου, ένα Κράτος στο οποίο υποβάλλεται αίτημα παροχής πληροφοριών δεν μπορεί να επικαλεστεί την παράγραφο 3 και να ισχυριστεί ότι σύμφωνα με την εγχώρια νομοθεσία ή τις εγχώριες πρακτικές του παρέχει μόνο πληροφορίες για τις οποίες έχει εγχώριο συμφέρον για δικούς του φορολογικούς σκοπούς, μπορεί όμως, λόγω χάρη, να αρνηθεί να παράσχει τις πληροφορίες σε περίπτωση που η παροχή των πληροφοριών θα είχε ως αποτέλεσμα την αποκάλυψη συναλλακτικού απορρήτου.

19.9 Για πολλές χώρες ο συνδυασμός της παραγράφου 4 και της εγχώριας νομοθεσίας τους αποτελεί επαρκές νομικό έρεισμα για τη χρήση των μέτρων συλλογής πληροφοριών με σκοπό τη συλλογή των ζητούμενων πληροφοριών ακόμη κι αν δεν υπάρχει εγχώριο συμφέρον για τις πληροφορίες. Άλλες χώρες, ωστόσο, ενδέχεται να επιθυμούν να διευκρινίζεται στις συμβάσεις τους ότι τα Συμβαλλόμενα Κράτη οφείλουν να εξασφαλίζουν ότι οι αρμόδιες αρχές τους διαθέτουν τις απαιτούμενες εξουσίες για να το πράττουν. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη που επιθυμούν να διευκρινίζεται αυτό το σημείο μπορούν να αντικαθιστούν την παράγραφο 4 με το ακόλουθο κείμενο:

«4. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η ανταλλαγή πληροφοριών όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1, κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος οφείλει να λαμβάνει όλα τα αναγκαία μέτρα, συμπεριλαμβανομένων σχετικών νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών ρυθμίσεων, που εξασφαλίζουν ότι η αρμόδια αρχή του διαθέτει επαρκή εξουσία για την ανταλλαγή πληροφοριών ανεξάρτητα από το εάν το εν λόγω Συμβαλλόμενο Κράτος χρειάζεται τις πληροφορίες αυτές για δικούς του φορολογικούς σκοπούς.»

## Παράγραφος 5

19.10 Η παράγραφος 1 επιβάλλει στα Συμβαλλόμενα Κράτη τη θετική υποχρέωση να ανταλλάσσουν πληροφορίες κάθε είδους. Σκοπός της παραγράφου 5 είναι να διασφαλιστεί ότι οι περιορισμοί της παραγράφου 3 δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αποτροπή της ανταλλαγής πληροφοριών που τηρούνται από τράπεζες, άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, παρένθετα πρόσωπα, αντιπροσώπους και εντολοδόχους ή που σχετίζονται με τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα ενός προσώπου. Η παράγραφος 5, η οποία προστέθηκε το 2005, ναί μεν συνιστά μια αλλαγή στη διάρθρωση του Άρθρου, ωστόσο δεν πρέπει να θεωρείται ότι η αλλαγή αυτή υποδηλώνει ότι η προηγούμενη εκδοχή του Άρθρου δεν εξουσιοδοτούσε την ανταλλαγή τέτοιων πληροφοριών. Στη συντριπτική τους πλειονότητα τα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ πραγματοποιούσαν ήδη ανταλλαγές τέτοιων πληροφοριών βάσει της προηγούμενης εκδοχής του Άρθρου και η προσθήκη της παραγράφου 5 απλώς αποτυπώνει την τρέχουσα πρακτική.

19.11 Στην παράγραφο 5 ορίζεται ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν επιτρέπεται να αρνείται να παρέχει πληροφορίες σε άλλο μέρος της σύμβασης μόνο επειδή οι πληροφορίες τηρούνται από τράπεζα ή άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Ως εκ τούτου, η παράγραφος 5 υπερισχύει της παραγράφου 3 στο μέτρο που σε διαφορετική περίπτωση η παράγραφος 3 θα επέτρεπε σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο υποβάλλεται αίτημα παροχής πληροφοριών να αρνηθεί να παράσχει τις πληροφορίες επικαλούμενο τραπεζικό απόρρητο. Η προσθήκη της παραγράφου αυτής στο Άρθρο απηχεί την τάση που επικρατεί διεθνώς σε αυτό το θέμα, όπως αποτυπώνεται στο υπόδειγμα συμφωνίας για την ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα<sup>1</sup> και όπως περιγράφεται στην έκθεση με τίτλο «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes» (Βελτίωση

1. Διατίθεται στη διεύθυνση [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)

της πρόσβασης σε τραπεζικά στοιχεία για φορολογικούς σκοπούς)<sup>1</sup>. Σύμφωνα με την έκθεση αυτή, η πρόσβαση σε πληροφορίες που τηρούνται από τράπεζες ή άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μπορεί να γίνεται είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω δικαστικής ή διοικητικής διαδικασίας. Η διαδικασία για την εξασφάλιση έμμεσης πρόσβασης δεν πρέπει να είναι τόσο επαχθής και χρονοβόρα ώστε να λειτουργεί ως τροχοπέδη στην πρόσβαση σε τραπεζικές πληροφορίες.

19.12 Η παράγραφος 5 προβλέπει επίσης ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν επιτρέπεται να αρνείται να παρέχει πληροφορίες μόνο επειδή τηρούνται από πρόσωπα που ενεργούν με την ιδιότητα του αντιπροσώπου ή του εντολοδόχου. Για παράδειγμα, εάν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος υπάρχει νομοθετική διάταξη που προβλέπει ότι όλες οι πληροφορίες που κρατούνται από έναν εντολοδόχο πρέπει να αντιμετωπίζονται ως «επαγγελματικό απόρρητο» απλώς και μόνο επειδή κρατούνται από έναν εντολοδόχο, το Κράτος αυτό δεν μπορεί να επικαλεστεί την εν λόγω διάταξη για να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών σε ένα άλλο Κράτος. Κατά κανόνα ένα πρόσωπο θεωρείται ότι ενεργεί υπό την «ιδιότητα του εντολοδόχου» όταν η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας πραγματοποιεί συναλλαγές ή όταν τα χρήματα ή τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία διαχειρίζεται δεν του ανήκουν ή δεν του προσπορίζουν ίδιο όφελος, αλλά προσπορίζουν όφελος σε άλλο πρόσωπο η σχέση του οποίου με τον εντολοδόχο υποδηλώνει και προϋποθέτει αφενός πίστη και εμπιστοσύνη και αφετέρου καλή πίστη, όπως στην περίπτωση ενός διαχειριστή περιουσίας. Ο όρος «αντιπροσώπευση» είναι πολύ ευρύς και περιλαμβάνει κάθε μορφής παρόχους υπηρεσιών σε εταιρείες (π.χ. αντιπροσώπους σύστασης εταιρειών, εμπιστεύματα, εξουσιοδοτημένους αντιπροσώπους, δικηγόρους).

19.13 Τέλος, στην παράγραφο 5 αναφέρεται ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν επιτρέπεται να αρνείται να παρέχει πληροφορίες μόνο επειδή σχετίζονται με τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα ενός προσώπου, συμπεριλαμβανομένων εταιρειών και προσωπικών εταιρειών, ιδρυμάτων ή παρόμοιων οργανωτικών σχημάτων. Δεν επιτρέπεται η απόρριψη αιτημάτων παροχής πληροφοριών μόνο επειδή οι εγχώριες νομοθεσίες ή πρακτικές αντιμετωπίζουν τις πληροφορίες που σχετίζονται με ιδιοκτησιακά συμφέροντα ως εμπορικό ή άλλο απόρρητο.

19.14 Η παράγραφος 5 δεν απαγορεύει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να επικαλείται την παράγραφο 3 προκειμένου να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών που τηρούνται από τράπεζα, από άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή από πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα του αντιπροσώπου ή του εντολοδόχου, ή πληροφοριών που σχετίζονται με τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα ενός προσώπου. Ωστόσο, η άρνηση αυτή πρέπει να βασίζεται σε λόγους που δεν σχετίζονται με την ιδιότητα του προσώπου ως τράπεζας, χρηματοπιστωτικού ιδρύματος, αντιπροσώπου, εντολοδόχου ή παρένθετου προσώπου, ή με το γεγονός ότι οι πληροφορίες σχετίζονται με ιδιοκτησιακά συμφέροντα. Για παράδειγμα, ένας νόμιμος εκπρόσωπος που ενεργεί για λογαριασμό ενός πελάτη μπορεί να ενεργεί υπό την ιδιότητα του αντιπροσώπου αλλά για κάθε πληροφορία που προστατεύεται ως εμπιστευτική επικοινωνία μεταξύ δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νόμιμων εκπροσώπων και των πελατών τους η παράγραφος 3 εξακολουθεί να αποτελεί δυννητική βάση για την άρνηση παροχής πληροφοριών.

19.15 Στα παραδείγματα που ακολουθούν εξηγείται η εφαρμογή της παραγράφου 5:

α) Η εταιρεία Χ κατέχει την πλειοψηφία των μετοχών της θυγατρικής εταιρείας Ψ και αμφότερες οι εταιρείες έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Κράτους Α. Το Κράτος Β διενεργεί φορολογικό έλεγχο επί των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εταιρείας Ψ στο Κράτος Β. Στην πορεία του ελέγχου προκύπτει θέμα σχετικά με το καθεστώς άμεσης και της έμμεσης ιδιοκτησίας της εταιρείας

1. ΟΟΣΑ, Παρίσι, 2000.

Ψ και το Κράτος Β υποβάλλει στο Κράτος Α αίτημα για την παροχή πληροφοριών σχετικά με την ύπαρξη ιδιοκτησιακών συμφερόντων οποιουδήποτε προσώπου στην αλυσίδα της ιδιοκτησίας της εταιρείας Ψ. Στην απάντησή του το Κράτος Α οφείλει να παράσχει στο Κράτος Β πληροφορίες σχετικά με τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα τόσο της εταιρείας Χ όσο και της εταιρείας Ψ.

β) Ένας ιδιώτης που υπόκειται σε φορολόγηση στο Κράτος Α διατηρεί τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα Β στο Κράτος Β. Το Κράτος Α διενεργεί έλεγχο της φορολογικής δήλωσης φόρου εισοδήματος του ιδιώτη και υποβάλλει στο Κράτος Β αίτημα για την παροχή όλων των πληροφοριών σχετικά με το περιεχόμενο των τραπεζικών λογαριασμών και τα περιουσιακά στοιχεία του που κατέχει η Τράπεζα Β προκειμένου να διαπιστώσει εάν έγιναν καταθέσεις αφορολόγητων εσόδων. Το Κράτος Β οφείλει να παράσχει στο Κράτος Α τις ζητούμενες τραπεζικές πληροφορίες.

### Παρατηρήσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

20. Η *Ιαπωνία* επιθυμεί να επισημάνει ότι σε σχέση με την παράγραφο 11 ανωτέρω είναι δύσκολο για την Ιαπωνία, ενόψει του αυστηρού εγχώριου νομοθετικού πλαισίου και των διοικητικών πρακτικών όσον αφορά τη διαδικασία δημοσιοποίησης των πληροφοριών που συλλέγονται βάσει της εγχώριας νομοθεσίας, να παράσχει ζητούμενες πληροφορίες εάν το νομοθετικό πλαίσιο και οι διοικητικές πρακτικές του Κράτους που υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών όσον αφορά τη διαδικασία αυτή δεν είναι παρεμφερείς.

21. Σε σχέση με την παράγραφο 15.1 η *Ελλάδα* επιθυμεί να διευκρινίσει ότι, σύμφωνα με το Άρθρο 28 του Ελληνικού Συντάγματος, η εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

22. *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

### Επιφυλάξεις επί του Άρθρου

23. Η *Αυστρία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εισάγει την παράγραφο 5 στις συμβάσεις της. Εντούτοις, η νομοθεσία της Αυστρίας προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών που κρατούνται από τράπεζες ή άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα όταν το αίτημα για την παροχή των εν λόγω πληροφοριών υποβάλλεται στο πλαίσιο εγκληματολογικής έρευνας που διενεργείται στο Κράτος που υποβάλλει το αίτημα σχετικά με τη διάπραξη φορολογικής απάτης.

24. Η *Ελβετία* επιφυλάσσεται της θέσης της ως προς τις παραγράφους 1 και 5. Θα προτείνει τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Άρθρου στις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των όρων της Σύμβασης. Η επιφύλαξη αυτή δεν ισχύει σε περιπτώσεις που αφορούν σε αδικήματα απάτης, τα οποία επισύρουν την ποινή της φυλάκισης σύμφωνα με τη νομοθεσία αμφοτέρων των Συμβαλλόμενων Κρατών.

25. Το *Λουξεμβούργο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εισάγει την παράγραφο 5 στις συμβάσεις του.

26. Το *Βέλγιο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εισάγει την παράγραφο 5 στις συμβάσεις του. Στην περίπτωση που η παράγραφος 5 εισάγεται σε μία από τις συμβάσεις του, η ανταλλαγή πληροφοριών που κρατούνται από τράπεζα ή άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα περιορίζεται στην ανταλλαγή, κατόπιν σχετικού αιτήματος, πληροφοριών που αφορούν έναν συγκεκριμένο υπό-χρεο και ένα συγκεκριμένο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΒΟΗΘΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

1. Το παρόν Άρθρο θέτει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα Συμβαλλόμενα Κράτη<sup>1</sup> δύναται να συμφωνήσουν στη μεταξύ τους συνεργασία κατά την είσπραξη των φόρων. Σε ορισμένα Κράτη, η εθνική νομοθεσία ή η πολιτική (πρακτική) ενδέχεται να μην επιτρέπει αυτού του είδους τη βοήθεια ή να θέτει περιορισμούς ως προς τη παροχή της. Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, διοικητικοί παράγοντες ενδέχεται να μην επιτρέπουν την παροχή βοήθειας για την είσπραξη των φόρων σε άλλο Κράτος ή να την περιορίζουν. Για το λόγο αυτό, κατά τις διαπραγματεύσεις, κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος θα πρέπει να αποφασίσει εάν και σε ποιο βαθμό θα παράσχει βοήθεια στο άλλο Κράτος, λαμβάνοντας υπόψη διαφόρους παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων:

- (τη θέση του εθνικού νομοθέτη ως προς την παροχή βοήθειας κατά την είσπραξη των φόρων άλλων Κρατών·
- εάν και σε ποιο βαθμό τα φορολογικά συστήματα, οι φορολογικές αρχές και τα νομικά πρότυπα των δύο Κρατών μοιάζουν, ιδίως σε ότι αφορά την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων των φορολογούμενων (π.χ. έγκαιρη και επαρκής ειδοποίηση του φορολογούμενου για τις οφειλές του, φορολογικό απόρρητο, δικαίωμα προσφυγής, δικαίωμα ακρόασης και προβολής επιχειρημάτων και αποδείξεων, δικαίωμα εκπροσώπησης από δικηγόρο της επιλογής του φορολογούμενου, δικαίωμα δίκαιης δίκης κλπ.)·
- εάν η παροχή βοήθειας κατά την είσπραξη των φόρων εξασφαλίζει ισόρροπα και αμοιβαία οφέλη για αμφότερα τα Κράτη·
- εάν η φορολογική αρχή κάθε Κράτους είναι σε θέση να παράσχει αποτελεσματικά τέτοια βοήθεια·
- εάν οι εμπορικές και επενδυτικές ροές μεταξύ των δύο Κρατών είναι τέτοιες που δικαιολογούν αυτή τη βοήθεια·
- εάν για συνταγματικούς ή άλλους λόγους οι φόροι, στους οποίους αναφέρεται το Άρθρο, υπόκεινται σε περιορισμούς.

Το Άρθρο τότε μόνο δύναται να περιληφθεί στη Σύμβαση, όταν καθένα από τα Κράτη χωριστά αποφασίσουν ότι, βάσει των ανωτέρω παραγόντων, μπορούν να συμφωνήσουν στην παροχή βοήθειας του ενός Κράτους κατά την είσπραξη φόρων που επιβάλλει το άλλο Κράτος.

2. Το Άρθρο προβλέπει την παροχή απεριόριστης βοήθειας κατά την είσπραξη. Ορισμένα Κράτη ενδέχεται να θελήσουν να παράσχουν περιορισμένη βοήθεια. Αυτό μπορεί να συμβεί γιατί αυτή είναι η μόνο μορφή βοήθειας που τα Κράτη αυτά μπορούν εν γένει να παράσχουν ή να συμφωνήσουν στο πλαίσιο μιας συγκεκριμένης σύμβασης. Για παράδειγμα, ένα Κράτος μπορεί να αποφασίσει να περιορίσει την παροχή βοήθειας στις περιπτώσεις που οφέλη της Σύμβασης (π.χ. μείωση των φόρων στα εισοδήματα, όπως τόκοι, στο Κράτος όπου προκύπτει το εισόδημα) έχουν αξιω-

1. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του Αρθρου 27, το Κράτος που διατυπώνει αίτημα για παροχή βοήθειας αποκαλείται «Αιτών» ενώ το Κράτος από το οποίο ζητείται βοήθεια αποκαλείται «Αποδέκτης του αιτήματος».

θεί από πρόσωπα που δεν τα δικαιούνται. Τα Κράτη που επιθυμούν να παράσχουν περιορισμένη βοήθεια κατά την είσπραξη των φόρων είναι ελεύθερα να υιοθετήσουν διμερώς ένα εναλλακτικό Άρθρο με διατύπωση ανάλογη της ακόλουθης:

## «Άρθρο 27

### Αμοιβαία βοήθεια κατά την είσπραξη φόρων

1. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη θα παρέχουν αμοιβαία βοήθεια το ένα το άλλο κατά την είσπραξη των φόρων στον βαθμό που αυτό απαιτείται ώστε να διασφαλίζεται ότι οποιαδήποτε εξαίρεση ή μειωμένος συντελεστής που προβλέπεται στην παρούσα Σύμβαση δεν θα παρέχονται σε πρόσωπα που δεν δικαιούνται τα εν λόγω προνόμια. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών δύνανται να καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του Αρθρου.

2. Σε καμία περίπτωση οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου δεν ερμηνεύονται έτσι ώστε να επιβάλλεται σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη η υποχρέωση:

α) να λαμβάνει διοικητικά μέτρα κατά παράβαση της νομοθεσίας και της διοικητικής πρακτικής αυτού ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

β) να λαμβάνει μέτρα που θα ήταν αντίθετα σε κανόνα δημόσιας τάξης (ordre public).»

### Παράγραφος 1

3. Αυτή η παράγραφος διατυπώνει την αρχή ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος είναι υποχρεωμένο να παρέχει βοήθεια στο άλλο Κράτος κατά την είσπραξη των φόρων που του οφείλονται, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του Αρθρου. Οι παράγραφοι 3 και 4 ορίζουν τις δύο μορφές τις οποίες μπορεί να έχει αυτή η βοήθεια.

4. Η παράγραφος αυτή προβλέπει, επίσης, ότι η παροχή βοήθειας σύμφωνα με το Άρθρο αυτό δεν περιορίζεται από τα Άρθρα 1 και 2. Η βοήθεια πρέπει συνεπώς να παρέχεται σχετικά με φορολογική αξίωση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από οποιοδήποτε πρόσωπο, είτε είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους είτε όχι. Ορισμένα Συμβαλλόμενα Κράτη, ωστόσο, μπορεί να θελήσουν να περιορίσουν την παροχή βοήθειας στους φόρους που οφείλονται από τους κατοίκους ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Τα εν λόγω Κράτη είναι ελεύθερα να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής του Αρθρου παραλείποντας την παραπομπή της παραγράφου στο Άρθρο 1.

5. Το άρθρο 26, για την ανταλλαγή πληροφοριών, εφαρμόζεται και για τους σκοπούς του παρόντος Αρθρου. Διασφαλίζεται έτσι η εμπιστευτικότητα των πληροφοριών που ανταλλάσσονται για σκοπούς παροχής βοήθειας.

6. Η παράγραφος προβλέπει, τέλος, ότι οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών δύνανται, με αμοιβαία συμφωνία, να αποφασίσουν τις λεπτομέρειες της πρακτικής εφαρμογής των όρων του Αρθρου.

7. Η εν λόγω συμφωνία πρέπει ειδικότερα να ορίζει τα έγγραφα που πρέπει να συνοδεύουν ένα αίτημα που διατυπώνεται σύμφωνα με την παράγραφο 3 ή 4. Είναι συνήθης πρακτική να συμφωνείται ότι ένα αίτημα για παροχή βοήθειας συνοδεύεται από τα έγγραφα τα οποία απαιτούνται από τον νόμο του Κράτους που είναι Αποδέκτης του αιτήματος, ή τα οποία έχουν συμφωνηθεί από τις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών, και ότι είναι απαραίτητο, κατά περίπτωση, να ακολουθήσει ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης ή συντηρητικά μέτρα. Η εν λόγω τεκμη-

ρίωση είναι δυνατόν να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, μια δήλωση ότι η φορολογική αξίωση είναι εκτελεστή και οφείλεται από πρόσωπο το οποίο δεν μπορεί, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Αιτούντος, να εμποδίσει την είσπραξη της ή ένα επικυρωμένο αντίγραφο της πράξης που επιτρέπει την εκτέλεση στην επικράτεια του Αιτούντος. Πρέπει επίσης να παρέχεται επίσημη μετάφραση των εγγράφων στη γλώσσα του Κράτους που είναι Αποδέκτης του αιτήματος. Επίσης, πρέπει να συμφωνείται, όποτε κρίνεται σκόπιμο, ότι η πράξη που επιτρέπει την εκτέλεση στην επικράτεια του Αιτούντος, όποτε είναι δέον και συνάδει με τις ισχύουσες διατάξεις στην επικράτεια του Αποδέκτη του αιτήματος, θα γίνεται δεκτή, θα αναγνωρίζεται, θα συμπληρώνεται ή θα αντικαθίσταται, το συντομότερο δυνατόν μετά από την ημερομηνία λήψης του αιτήματος για παροχή βοήθειας, από πράξη που να επιτρέπει την εκτέλεση στο δεύτερο Κράτος.

8. Η συμφωνία πρέπει επίσης να ρυθμίζει το ζήτημα των δαπανών που θα επιβαρύνουν τον Αιτούντα για την ικανοποίηση ενός αιτήματος που διατυπώνεται σύμφωνα με την παράγραφο 3 ή 4. Γενικά, το κόστος της είσπραξης μιας φορολογικής απαίτησης χρεώνεται στον οφειλέτη αλλά πρέπει να αποφασιστεί ποιο Κράτος θα καλύψει τα έξοδα που δεν μπορούν να ανακτηθούν από τον οφειλέτη. Η συνήθης πρακτική σε αυτό το ζήτημα είναι να προβλεφθεί ότι απουσία ειδικής συμφωνίας για συγκεκριμένη περίπτωση, οι συνήθεις δαπάνες που επιβαρύνουν ένα Κράτος κατά την παροχή βοήθειας στο άλλο Κράτος δεν επιστρέφονται από το άλλο Κράτος. Οι συνήθεις δαπάνες είναι αυτές που σχετίζονται άμεσα και υπό κανονικές συνθήκες με την είσπραξη, δηλαδή οι δαπάνες που αναμένονται σε συνήθεις εγχώριες διαδικασίες είσπραξης. Στην περίπτωση έκτακτων εξόδων, ωστόσο, η συνήθης πρακτική είναι να προβλεφθεί ότι τα εν λόγω έξοδα θα καλυφθούν από τον Αιτούντα, εκτός εάν συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό και από τα δύο μέρη. Τέτοια έξοδα είναι για παράδειγμα έξοδα που προκύπτουν όταν χρησιμοποιείται ένας συγκεκριμένος τύπος διαδικασίας κατόπιν αιτήματος του άλλου Κράτους, ή τυχόν επιπρόσθετα έξοδα για εμπειρογνώμονες, διερμηνείς ή μεταφραστές. Τα περισσότερα Κράτη θεωρούν επίσης έκτακτα έξοδα τα έξοδα των δικαστικών και πτωχευτικών διαδικασιών. Η συμφωνία πρέπει να περιέχει έναν ορισμό των έκτακτων εξόδων και πρέπει να γίνεται διαβούλευση μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών κάθε φορά που είναι πιθανό να προκύψουν έκτακτα έξοδα. Πρέπει επίσης να συμφωνείται ότι, μόλις ένα Συμβαλλόμενο Κράτος διαβλέψει ότι ενδέχεται να προκύψουν έκτακτα έξοδα, θα ενημερώνει το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αναφέροντας το εκτιμώμενο ύψος των εν λόγω εξόδων ώστε το άλλο Κράτος να αποφασίσει αν τα έξοδα αυτά πρέπει να καλυφθούν. Είναι φυσικά δυνατόν τα Συμβαλλόμενα Κράτη να προβλέψουν ότι τα έξοδα θα επιμερίζονται σε άλλη βάση, διαφορετική από αυτή που περιγράφεται ανωτέρω· αυτό μπορεί να χρειαστεί, για παράδειγμα, σε περίπτωση που ένα αίτημα για βοήθεια κατά την είσπραξη αναστέλλεται ή αποσύρεται δυνάμει της παραγράφου 7 ή στην περίπτωση που τα έξοδα που προκύπτουν κατά την παροχή της εν λόγω βοήθειας ρυθμίζονται ήδη από άλλη νομική πράξη που ισχύει για τα Κράτη αυτά.

9. Στη συμφωνία αυτή, οι αρμόδιες αρχές μπορούν επίσης να ρυθμίσουν και άλλα πρακτικά ζητήματα όπως:

- κατά πόσο πρέπει να υπάρχει χρονική προθεσμία, πέραν της οποίας να μην μπορεί να υποβληθεί αίτημα για παροχή βοήθειας σχετικά με μια φορολογική αξίωση·
- ποια ισοτιμία ισχύει όταν μια φορολογική απαίτηση εισπράττεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα του Αιτούντος·
- πώς μεταβιβάζεται στον Αιτούντα τυχόν ποσό που εισπράττεται κατόπιν αιτήματος βοήθειας σύμφωνα με την παράγραφο 3.



## Παράγραφος 2

10. Η παράγραφος 2 ορίζει τον όρο «φορολογική αξίωση» για τους σκοπούς του Άρθρου. Ο ορισμός αυτός ισχύει για οποιοδήποτε ποσό οφείλεται για φόρους κάθε είδους οι οποίοι επιβάλλονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή τις πολιτικές τους υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές τους αρχές, στο βαθμό που η επιβολή αυτών των φόρων δεν είναι αντίθετη με την παρούσα Σύμβαση ή με οποιαδήποτε άλλη νομική πράξη που ισχύει μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών. Ισχύει επίσης για τους τόκους, τις διοικητικές κυρώσεις και δαπάνες είσπραξης ή συντήρησης που σχετίζονται με το ποσό αυτό. Κατά συνέπεια η βοήθεια δεν περιορίζεται στους φόρους στους οποίους έχει εφαρμογή εν γένει η Σύμβαση σύμφωνα με το Άρθρο 2, όπως επιβεβαιώνεται στην παράγραφο 1.

11. Κάποια Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να θελήσουν να περιορίσουν την εφαρμογή του Άρθρου σε φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες του Άρθρου 2. Τα Κράτη αυτά μπορούν να αντικαταστήσουν τις παραγράφους 1 και 2 με το ακόλουθο κείμενο:

«1. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη θα παρέχουν αμοιβαία βοήθεια το ένα στο άλλο για την είσπραξη φορολογικών αξιώσεων. Η βοήθεια αυτή δεν περιορίζεται από το Άρθρο 1. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών δύνανται να καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του Άρθρου.

2. Ο όρος «φορολογική αξίωση» όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το Άρθρο σημαίνει ένα ποσό που οφείλεται για φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση καθώς και τόκους, διοικητικές κυρώσεις και δαπάνες είσπραξης ή συντήρησης που σχετίζονται με το ποσό αυτό.»

12. Ομοίως, ορισμένα Συμβαλλόμενα Κράτη ενδέχεται να θελήσουν να περιορίσουν τα είδη των φόρων στους οποίους εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου ή να διευκρινίσουν το πεδίο εφαρμογής αυτών των όρων συμπεριλαμβάνοντας στον ορισμό αναλυτική απαρίθμηση των φόρων. Τα Κράτη που επιθυμούν να κάνουν κάτι τέτοιο μπορούν να υιοθετήσουν διμερώς τον κάτωθι ορισμό:

«Ο όρος «φορολογική αξίωση» όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το Άρθρο σημαίνει ένα ποσό που οφείλεται για τους ακόλουθους φόρους που επιβάλλονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη καθώς και τόκους, διοικητικές κυρώσεις και δαπάνες είσπραξης ή συντήρησης που σχετίζονται με το ποσό αυτό:

α) (στην περίπτωση του Κράτους Α): ...

β) (στην περίπτωση του Κράτους Β): ...»

13. Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι αρμόδιες αρχές θα μπορούν να διαβιβάζουν ανεμπόδιστα πληροφορίες για τους σκοπούς του Άρθρου, τα Συμβαλλόμενα Κράτη πρέπει να μεριμνήσουν ώστε το Άρθρο 26 να διατυπώνεται με τρόπο που να επιτρέπει την ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με οποιονδήποτε φόρο στον οποίο εφαρμόζεται το εν λόγω Άρθρο.

14. Κανένας όρος της Σύμβασης δεν αποτρέπει την εφαρμογή των όρων του Άρθρου στις φορολογικές απαιτήσεις που προϋπήρχαν της έναρξης ισχύος της Σύμβασης, εφόσον η βοήθεια σε σχέση με τις απαιτήσεις αυτές παρέχεται μετά από την έναρξη ισχύος της σύμβασης και αφού οι διατάξεις του Άρθρου έχουν αρχίσει να παράγουν τα αποτελέσματά τους. Ωστόσο, τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορεί να κρίνουν σκόπιμο να αποσαφηνίσουν το βαθμό στον οποίο οι διατάξεις του Άρθρου τυγχάνουν εφαρμογής για τις αξιώσεις αυτές, ιδίως στην περίπτωση που οι διατάξεις περί έναρξης ισχύος της εν λόγω σύμβασης προβλέπουν ότι οι διατάξεις της παράγουν τα αποτελέσματά τους σε σχέση με φόρους που επιβάλλονται ή εισπράττονται από ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο και μετά. Τα Κράτη που επιθυμούν να περιορίσουν την εφαρμογή του Άρθρου σε αξιώσεις που

προκύπτουν μετά από την έναρξη ισχύος της Σύμβασης είναι επίσης ελεύθερα να το πράξουν στο πλαίσιο των διμερών τους διαπραγματεύσεων.

### Παράγραφος 3

15. Η παράγραφος αυτή θέτει τους όρους υπό τους οποίους μπορεί να διατυπωθεί αίτημα βοήθειας για είσπραξη. Η φορολογική αξίωση πρέπει να εκτελεστεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του Αιτούντος και να οφείλεται από πρόσωπο που, τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, δεν μπορεί να αναστέλλει την είσπραξή της. Αυτό ισχύει όταν ο Αιτών έχει το δικαίωμα, σύμφωνα με την εσωτερική του νομοθεσία, να εισπράξει τη φορολογική αξίωση και το πρόσωπο που οφείλει το ποσό δεν έχει δικαίωμα δικαστικής ή διοικητικής προσφυγής για την παρεμπόδιση της είσπραξής της.

16. Σε πολλά Κράτη, μια φορολογική αξίωση μπορεί να εισπραχθεί ακόμη και αν εξακολουθεί να υφίσταται δικαίωμα προσφυγής σε διοικητικό φορέα ή δικαστήριο όσον αφορά την εγκυρότητα ή το ύψος της αξίωσης. Εάν, ωστόσο, η εσωτερική νομοθεσία του Αποδέκτη του αιτήματος δεν του επιτρέπει να εισπράττει τις δικές του φορολογικές αξιώσεις όταν εκκρεμούν προσφυγές, η παράγραφος δεν του δίνει το δικαίωμα να το κάνει ούτε στην περίπτωση φορολογικών αξιώσεων του άλλου Κράτους κατά του οποίου μπορεί να ασκηθούν οι εν λόγω προσφυγές ακόμη και αν αυτό δεν θα εμπόδιζε την είσπραξη στο εν λόγω άλλο Κράτος. Στην ουσία η φράση «εισπράττεται από το άλλο Κράτος σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων του που εφαρμόζονται για την επιβολή και είσπραξη των δικών του φόρων ως εάν αυτή η φορολογική αξίωση ήταν φορολογική απαίτηση αυτού του άλλου Κράτους» έχει ως αποτέλεσμα οι περιορισμοί που τίθενται από την εσωτερική νομοθεσία του Αποδέκτη του αιτήματος να εφαρμόζονται και στην είσπραξη τυχόν φορολογικής αξίωσης του άλλου Κράτους. Πολλά Κράτη, ωστόσο, μπορεί να θελήσουν να επιτρέψουν τη βοήθεια κατά την είσπραξη όταν μια φορολογική αξίωση μπορεί να εισπραχθεί στην επικράτεια του Αιτούντος, ανεξαρτήτως της ύπαρξης δικαιώματος προσφυγής και παρόλο που η νομοθεσία του Αποδέκτη του αιτήματος αποτρέπει την είσπραξη σε αυτή την περίπτωση. Τα Κράτη αυτά μπορούν να τροποποιήσουν την παράγραφο 3 ως εξής:

«Όταν μια φορολογική αξίωση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δύναται να εισπραχθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού και οφείλεται από πρόσωπο που, τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, δεν μπορεί να αναστείλει την είσπραξή της, αυτή η φορολογική αξίωση, κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής του Κράτους αυτού, θα γίνεται αποδεκτή για σκοπούς είσπραξης από την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Αυτή η φορολογική αξίωση εισπράττεται από το άλλο Κράτος σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων του που εφαρμόζονται για την επιβολή και είσπραξη των δικών του φόρων ως εάν αυτή η φορολογική αξίωση ήταν φορολογική αξίωση αυτού του άλλου Κράτους η οποία πληροί τις προϋποθέσεις που επιτρέπουν στο εν λόγω άλλο Κράτος να υποβάλει αίτημα δυνάμει της παρούσας παραγράφου.»

17. Η παράγραφος 3 ρυθμίζει επίσης τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική αξίωση του Αιτούντος πρέπει να εισπραχθεί από τον Αποδέκτη της αίτησης. Με εξαίρεση τις διατάξεις περί χρονικών περιορισμών και προτεραιότητας (βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια επί της παραγράφου 5), ο Αποδέκτης του αιτήματος υποχρεούται να εισπράξει τη φορολογική αξίωση του Αιτούντος ως εάν να επρόκειτο για δική του φορολογική αξίωση ακόμη και αν, τη δεδομένη χρονική στιγμή, δεν έχει λόγο να κινήσει διαδικασίες είσπραξης έναντι του συγκεκριμένου φορολογούμενου για δικούς του σκοπούς. Όπως ήδη αναφέρθηκε, η φράση «σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων του που εφαρμόζονται για την επιβολή και είσπραξη των δικών του φόρων» έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της βοήθειας κατά την είσπραξη των αξιώσεων ως προς τις οποίες δεν υφίστανται πλέον δικαιώματα προσφυγής, εάν, σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Αποδέκτη του αιτήματος, η είσπραξη

των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου του Κράτους-Αποδέκτη δεν επιτρέπεται για όσο διάστημα υφίστανται αυτά τα δικαιώματα.

18. Είναι πιθανό το αίτημα να αφορά φόρο που δεν υπάρχει στο Κράτος που αποτελεί τον Αποδέκτη του αιτήματος. Το Κράτος-Αιτών επεξηγεί όποτε κρίνεται δέον τη φύση της φορολογικής απαίτησης, τις συνιστώσες της, την ημερομηνία λήξης της απαίτησης και τα περιουσιακά στοιχεία από τα οποία αυτή μπορεί να ανακτηθεί. Το Κράτος-Αποδέκτης του αιτήματος κινεί στη συνέχεια τη διαδικασία που ισχύει για τις δικές του φορολογικές απαιτήσεις, ανάλογου τύπου με αυτή του Αιτούντος ή οποιαδήποτε άλλη κατάλληλη διαδικασία εάν δεν υπάρχει φόρος ανάλογου τύπου στην επικράτειά του.

#### Παράγραφος 4

19. Προκειμένου να προστατευτούν τα δικαιώματα είσπραξης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, αυτή η παράγραφος του επιτρέπει το ένα Κράτος να ζητήσει από το άλλο Κράτος να λάβει συντηρητικά μέτρα ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες δεν μπορεί να ζητήσει βοήθεια κατά την είσπραξη, π.χ. όταν η φορολογική απαίτηση δεν είναι ακόμη εκτελεστή ή όταν ο οφειλέτης έχει ακόμη το δικαίωμα να αναστείλει την είσπραξή της. Η παράγραφος αυτή πρέπει να περιλαμβάνεται μόνο σε συμβάσεις μεταξύ Κρατών που είναι σε θέση να λάβουν συντηρητικά μέτρα δυνάμει της εθνικής τους νομοθεσίας. Επίσης, τα Κράτη που θεωρούν ότι δεν είναι δέον να λάβουν συντηρητικά μέτρα αναφορικά με φόρους που οφείλονται σε άλλο Κράτος μπορούν να αποφασίσουν να μην συμπεριλάβουν την παράγραφο στις συμβάσεις τους ή να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής της. Σε ορισμένα Κράτη, τα συντηρητικά μέτρα καλούνται «προσωρινά μέτρα» («interim measures») και τα εν λόγω Κράτη μπορούν να προσθέσουν και αυτή τη διατύπωση στην παράγραφο προκειμένου να διασαφηνιστεί το πεδίο εφαρμογής της σε σχέση με την ορολογία που χρησιμοποιείται στην επικράτειά τους.

20. Ένα παράδειγμα μέτρων στα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος είναι η δέσμευση ή η κατάσχεση περιουσιακών στοιχείων πριν από την έκδοση τελεσίδικης απόφασης ώστε να διασφαλιστεί ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία θα είναι διαθέσιμα όταν επιτραπεί τελικά η είσπραξη. Οι προϋποθέσεις που τίθενται για τη λήψη συντηρητικών μέτρων μπορεί να ποικίλλουν από το ένα Κράτος στο άλλο αλλά, σε κάθε περίπτωση, το ύψος της φορολογικής απαίτησης πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων, έστω υπό αίρεση ή εν μέρει. Δεν μπορεί να υποβληθεί αίτημα για τη λήψη συντηρητικών μέτρων αναφορικά με μια συγκεκριμένη φορολογική απαίτηση παρά μόνο εάν το ίδιο το Κράτος-Αιτών μπορεί να λάβει τέτοια μέτρα σε σχέση με την εν λόγω αξίωση (βλ. Ερμηνευτικά Σχόλια επί της παραγράφου 8).

21. Κατά την υποβολή αιτήματος για τη λήψη συντηρητικών μέτρων, ο Αιτών πρέπει να αναφέρει σε κάθε περίπτωση μέχρι ποιο στάδιο του υπολογισμού ή της είσπραξης του φόρου έχει φτάσει. Ο Αποδέκτης του αιτήματος πρέπει στη συνέχεια να εξετάσει εάν στην περίπτωση αυτή η δική του νομοθεσία και διοικητική πρακτική του επιτρέπουν να λάβει συντηρητικά μέτρα.

#### Παράγραφος 5

22. Η παράγραφος 5 προβλέπει κατ' αρχάς ότι οι χρονικοί περιορισμοί του Αποδέκτη του αιτήματος, δηλαδή προθεσμίες πέραν των οποίων δεν μπορεί να εκτελεστεί ή να εισπραχθεί μια φορολογική αξίωση, δεν θα ισχύουν για φορολογική αξίωση σε σχέση με την οποία το άλλο Κράτος έχει υποβάλει αίτημα δυνάμει της παραγράφου 3 ή 4. Εφόσον η παράγραφος 3 αναφέρεται σε φορολογικές αξιώσεις που είναι εφαρμοστέες στην επικράτεια του Αιτούντος και η παράγραφος 4

σε φορολογικές αξιώσεις σε σχέση με τις οποίες ο Αιτών μπορεί να λάβει συντηρητικά μέτρα, συνεπάγεται ότι χρήζουν εφαρμογής μόνον οι χρονικοί περιορισμοί του Αιτούντος.

23. Έτσι, εάν μια φορολογική αξίωση μπορεί ακόμη να εκτελεστεί ή να εισπραχθεί (παράγραφος 3) ή να οδηγήσει σε συντηρητικά μέτρα (παράγραφος 4) στην επικράτεια του Αιτούντος, δεν μπορεί να εγερθεί αντίρρηση βάσει των χρονικών περιορισμών που προβλέπονται στη νομοθεσία του Αποδέκτη του αιτήματος ως προς την εφαρμογή της παραγράφου 3 ή 4 στην εν λόγω φορολογική αξίωση. Τα Κράτη που δεν μπορούν να συμφωνήσουν να παραβλέψουν τους εσωτερικούς τους χρονικούς περιορισμούς πρέπει να τροποποιήσουν αναλόγως την παράγραφο 5.

24. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να συμφωνήσουν ότι, μετά από ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, η υποχρέωση παροχής βοήθειας κατά την είσπραξη της φορολογικής αξίωσης παύει να υφίσταται. Η περίοδος υπολογίζεται από την ημερομηνία της αρχικής πράξης που επιτρέπει την εκτέλεση. Η νομοθεσία ορισμένων Κρατών απαιτεί ανανέωση της πράξης εκτέλεσης, οπότε η πρώτη πράξη είναι αυτή που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της χρονικής περιόδου μετά από το πέρας της οποίας λήγει η υποχρέωση παροχής βοήθειας.

25. Η παράγραφος 5 προβλέπει επίσης ότι οι κανόνες τόσο του Αποδέκτη του αιτήματος (πρώτη πρόταση) όσο και του Αιτούντος (δεύτερη πρόταση) που δίνουν προτεραιότητα στις φορολογικές αξιώσεις του ίδιου του Κράτους έναντι των αξιώσεων άλλων πιστωτών δεν θα ισχύουν για φορολογική αξίωση σε σχέση με την οποία έχει υποβληθεί αίτημα σύμφωνα με την παράγραφο 3 ή 4. Οι εν λόγω κανόνες συχνά περιλαμβάνονται στην εσωτερική νομοθεσία ώστε να διασφαλιστεί ότι οι φορολογικές αρχές μπορούν να εισπράττουν φόρους στον μέγιστο δυνατό βαθμό.

26. Ο κανόνας, σύμφωνα με τον οποίο οι κανόνες περί προτεραιότητας του Αποδέκτη του αιτήματος δεν εφαρμόζονται σε φορολογική αξίωση του άλλου Κράτους σε σχέση με την οποία έχει υποβληθεί αίτημα παροχής βοήθειας, ισχύει ακόμη και αν ο Αποδέκτης του αιτήματος πρέπει εν γένει να αντιμετωπίζει την αξίωση αυτή ως εάν να επρόκειτο για δική του φορολογική αξίωση σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4. Τα Κράτη που επιθυμούν να προβλέψουν ότι οι φορολογικές αξιώσεις του άλλου Κράτους πρέπει να έχουν την ίδια προτεραιότητα με τις δικές τους φορολογικές αξιώσεις μπορούν να τροποποιήσουν την εν λόγω παράγραφο διαγράφοντας τις λέξεις «ούτε θα έχει προτεραιότητα» στην πρώτη πρόταση.

27. Οι λέξεις «λόγω της φύσης της ως τέτοιας» που βρίσκονται στο τέλος της πρώτης πρότασης υποδηλώνουν ότι οι κανόνες περί χρονικών περιορισμών και προτεραιότητας του Κράτους-Αποδέκτη στους οποίους εφαρμόζεται η παράγραφος είναι μόνο αυτοί που αφορούν ειδικά τους μη καταβληθέντες φόρους. Κατά συνέπεια, η παράγραφος δεν εμποδίζει την εφαρμογή γενικών κανόνων περί χρονικών περιορισμών ή προτεραιότητας που ισχύουν για όλες τις οφειλές (π.χ. κανόνες που δίνουν προτεραιότητα σε μια αξίωση λόγω του ότι η απαίτηση αυτή προέκυψε ή καταχωρίστηκε πριν από μία άλλη).

## Παράγραφος 6

28. Η παράγραφος αυτή διασφαλίζει ότι οποιαδήποτε νομική ή διοικητική προσφυγή σχετικά με την ύπαρξη, την εγκυρότητα ή το ύψος μιας φορολογικής αξίωσης του Αιτούντος δεν θα υποβάλλεται στα δικαστήρια και στα διοικητικά όργανα του Αποδέκτη του αιτήματος. Κατά συνέπεια καμία δικαστική ή διοικητική διαδικασία, όπως για παράδειγμα αίτημα για έλεγχο της νομιμότητας, δεν μπορεί να κινηθεί σε σχέση με αυτά τα ζητήματα στο Κράτος-Αποδέκτη. Ο βασικός σκοπός αυτού του κανόνα είναι να μην καλούνται τα διοικητικά ή δικαστικά όργανα του Κράτους που είναι Αποδέκτης του αιτήματος να αποφανθούν επί ζητημάτων που αφορούν το εάν ένα ποσό, ή

μέρος αυτού, είναι οφειλόμενο σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία του άλλου Κράτους. Τα Κράτη όπου η παράγραφος αυτή ενδέχεται να θέσει συνταγματικές ή νομικές δυσκολίες μπορούν να την τροποποιήσουν ή να την παραλείψουν στο πλαίσιο των διμερών τους διαπραγματεύσεων.

### Παράγραφος 7

29. Η παράγραφος αυτή προβλέπει ότι εάν, κατόπιν υποβολής αιτήματος δυνάμει της παραγράφου 3 ή 4, οι προϋποθέσεις που ίσχυαν κατά την υποβολή του εν λόγω αιτήματος πάψουν να ισχύουν (π.χ. μια φορολογική αξίωση δεν είναι πλέον εφαρμοστέα στην επικράτεια του Αιτούντος), το Κράτος που υπέβαλε το αίτημα πρέπει να ενημερώσει πάραυτα το άλλο Κράτος σχετικά με αυτή την αλλαγή. Μετά από τη λήψη της εν λόγω ειδοποίησης, ο Αποδέκτης του αιτήματος έχει τη δυνατότητα να ζητήσει από τον Αιτούντα είτε να αναστείλει είτε να αποσύρει το αίτημα. Εάν το αίτημα ανασταλεί, η αναστολή πρέπει να ισχύσει μέχρι τη χρονική στιγμή που το Κράτος-Αιτών να ενημερώσει το άλλο Κράτος ότι οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την υποβολή ενός αιτήματος όσον αφορά τη σχετική φορολογική αξίωση πληρούνται εκ νέου ή ότι αποφάσισε να αποσύρει το αίτημά του.

### Παράγραφος 8

30. Η παράγραφος αυτή περιέχει ορισμένους περιορισμούς στις υποχρεώσεις που επιβάλλονται στο Κράτος που λαμβάνει αίτημα βοήθειας.

31. Το Κράτος που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής βοήθειας είναι ελεύθερο να αρνηθεί στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή. Ωστόσο, εάν τελικά παράσχει βοήθεια σε αυτές τις περιπτώσεις, παραμένει εντός του πλαισίου του Άρθρου και δεν μπορεί να διατυπωθεί ο ισχυρισμός ότι το Κράτος αυτό δεν τήρησε τις διατάξεις του Άρθρου.

32. Κατ' αρχάς, η παράγραφος περιέχει τη διευκρίνιση ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν φέρει υποχρέωση να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική του ούτε τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική του άλλου Κράτους κατά την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το Άρθρο. Έτσι, εάν το Κράτος-Αιτών δεν έχει την εξουσία, εντός της επικράτειάς του, να λάβει συντηρητικά μέτρα, το Κράτος που είναι Αποδέκτης του αιτήματος μπορεί να αρνηθεί να λάβει αυτά τα μέτρα για λογαριασμό του Αιτούντος. Ομοίως, αν η δέσμευση περιουσιακών στοιχείων για την κάλυψη μιας φορολογικής υποχρέωσης δεν επιτρέπεται στην επικράτεια του Αποδέκτη του αιτήματος, το εν λόγω Κράτος δεν υποχρεούται να δεσμεύσει περιουσιακά στοιχεία κατά την παροχή βοήθειας για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων δυνάμει των όρων του Άρθρου. Ωστόσο, ορισμένοι τύποι διοικητικών μέτρων που επιτρέπονται στο πλαίσιο των φόρων του Αποδέκτη του αιτήματος πρέπει να αξιοποιούνται ακόμη και αν η επίκλησή τους αφορά αποκλειστικά την παροχή βοήθειας κατά την είσπραξη φόρων που οφείλονται στον Αιτούντα.

33. Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Άρθρου, οι χρονικοί περιορισμοί ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν θα ισχύουν για μια φορολογική υποχρέωση σε σχέση με την οποία το άλλο Κράτος έχει ζητήσει βοήθεια. Το εδάφιο α) δεν αποσκοπεί στην άρση αυτής της αρχής. Η παροχή βοήθειας σε σχέση με μια φορολογική αξίωση μετά από την εκπνοή των χρονικών περιορισμών του Αποδέκτη του αιτήματος δεν θα θεωρείται συνεπώς αντίθετη προς τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική του ενός ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους στις περιπτώσεις στις οποίες οι προθεσμίες που ισχύουν για την εν λόγω αξίωση δεν έχουν λήξει στο Κράτος-Αιτών.

34. Το εδάφιο β) περιλαμβάνει έναν περιορισμό όσον αφορά τη λήψη μέτρων αντίθετων στη δημόσια τάξη (*ordre public*). Όπως συνέβη και με το Άρθρο 26 (βλ. παράγραφο 19 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 26), κρίθηκε αναγκαίο να προβλεφθεί ένας περιορισμός σε σχέση με βοήθεια που μπορεί να έχει αντίκτυπο στα ζωτικά συμφέροντα του ίδιου του Κράτους.

35. Σύμφωνα με το εδάφιο γ), ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν υποχρεούται να ικανοποιήσει το αίτημα εάν το άλλο Κράτος δεν έχει λάβει όλα τα εύλογα εισηπρακτικά ή συντηρητικά μέτρα, ανάλογα με την περίπτωση, σύμφωνα με τη νομοθεσία του ή τη διοικητική πρακτική.

36. Τέλος, σύμφωνα με το εδάφιο δ) ο Αποδέκτης του αιτήματος μπορεί επίσης να απορρίψει ένα αίτημα για πρακτικούς λόγους, π.χ. εάν το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνόταν για την είσπραξη μιας φορολογικής αξίωσης του Αιτούντος θα υπερέβαινε το ύψος της φορολογικής αξίωσης.

37. Ορισμένα Κράτη ενδέχεται να θελήσουν να προσθέσουν στην παράγραφο έναν ακόμη περιορισμό ο οποίος υπάρχει ήδη στην κοινή πολυμερή Σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα η οποία εκπονήθηκε από το Συμβούλιο της Ευρώπης και τον ΟΟΣΑ, σύμφωνα με τον οποίο θα επιτρέπεται σε ένα Κράτος να μην παράσχει βοήθεια εάν θεωρεί ότι ο φόρος σε σχέση με τους οποίους ζητείται συνδρομή επιβάλλονται κατά παράβαση των κοινά αποδεκτών φορολογικών αρχών.

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΛΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΞΕΝΙΚΩΝ ΑΠΟΣΤΟΛΩΝ

1. Σκοπός του όρου είναι να διασφαλιστεί ότι τα μέλη των διπλωματικών και προξενικών αποστολών δεν θα αντιμετωπίζονται, δυνάμει των όρων μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, με λιγότερο ευνοϊκό τρόπο από αυτόν που προβλέπεται για την περίπτωση τους στο διεθνές δίκαιο ή σε ειδικές διεθνείς συμφωνίες.

2. Η ταυτόχρονη εφαρμογή των όρων μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και των όρων περί διπλωματικών και προξενικών προνομίων που προβλέπονται βάσει των γενικών κανόνων του διεθνούς δικαίου ή βάσει μιας ειδικής διεθνούς συμφωνίας ενδέχεται, υπό ορισμένες συμβάσεις, να έχει ως αποτέλεσμα να αρθεί σε αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Μέρη ένας φόρος που κανονικά θα ήταν καταβλητέος. Για παράδειγμα, ένας διπλωμάτης από το Κράτος Α διαπιστευμένος στο Κράτος Β, ο οποίος εισπράττει δικαιώματα ή μερίσματα από πηγές στο Κράτος Α, δεν υπόκειται, βάσει του διεθνούς δικαίου, σε φορολογία στο Κράτος Β ως προς αυτό το εισόδημα και ενδέχεται επίσης, ανάλογα με τις διατάξεις της διμερούς σύμβασης μεταξύ των δύο Κρατών, να δικαιούται ως κάτοικος του Κράτους Β απαλλαγή από ή έκπτωση του φόρου που επιβάλλεται στο Κράτος Α επί αυτού του εισοδήματος. Προκειμένου να αποφευχθεί η χορήγηση μη σκοπούμενων φοροαπαλλαγών, τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα να υιοθετήσουν διμερώς έναν επιπλέον όρο με διατύπωση ανάλογη με αυτήν που ακολουθεί:

«Στον βαθμό που, λόγω φορολογικών προνομίων που παρέχονται στα μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες του διεθνούς δικαίου ή σύμφωνα με τις διατάξεις ειδικών διεθνών συμφωνιών, προβλέπεται ότι το εισόδημα ή το κεφάλαιο δεν υπόκειται σε φόρο στο Κράτος υποδοχής, το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει στο Κράτος αποστολής.»

3. Σε πολλά Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ η εθνική νομοθεσία περιέχει διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες τα μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών, για όσο διάστημα παραμένουν στο εξωτερικό, θεωρούνται από φορολογικής άποψης κάτοικοι του Κράτους αποστολής. Στις διμερείς σχέσεις μεταξύ Κρατών μελών, στις οποίες παρόμοιες διατάξεις ισχύουν στο εσωτερικό της χώρας, μπορεί να ληφθεί ένα επί πλέον μέτρο, σύμφωνα με το οποίο να συμπεριληφθούν στη Σύμβαση ειδικοί κανόνες που, για τους σκοπούς της Σύμβασης, να ορίζουν το Κράτος αποστολής ως το Κράτος κατοικίας των μελών των διπλωματικών και προξενικών αποστολών των Συμβαλλόμενων Κρατών. Ο εν λόγω ειδικός όρος μπορεί να έχει την εξής διατύπωση:

«Ανεξαρτήτως των όρων του Άρθρου 4, ένα πρόσωπο που είναι μέλος διπλωματικής ή προξενικής αποστολής του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ή σε τρίτο κράτος, θα θεωρείται, για τους σκοπούς της Σύμβασης, ότι είναι κάτοικος του Κράτους αποστολής εάν:

α) σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο δεν υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος υποδοχής ως προς εισόδημα από πηγές εκτός του εν λόγω Κράτους ή ως προς κεφάλαιο που βρίσκεται εκτός του εν λόγω Κράτους και

β) ως προς τη φορολογία επί του συνολικού του εισοδήματος ή του κεφαλαίου υπόκειται στο Κράτος αποστολής στις ίδιες υποχρεώσεις με τους κατοίκους του εν λόγω Κράτους.»

4. Δυνάμει της παραγράφου 1 του Άρθρου 4, τα μέλη των διπλωματικών και προξενικών αποστολών ενός τρίτου κράτους που είναι διαπιστευμένα σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν θεωρούνται κάτοικοι του Κράτους υποδοχής, εάν υπόκεινται μόνο σε περιορισμένη φορολογία στο εν λόγω Κράτος (πρβλ. παράγραφο 8 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 4). Αυτό ισχύει επίσης για τους διεθνείς οργανισμούς που βρίσκονται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και τους υπαλλήλους τους, οι οποίοι συχνά επωφελούνται ορισμένων φορολογικών προνομίων είτε δυνάμει της σύμβασης ή σύμβασης για την ίδρυση του οργανισμού, είτε δυνάμει της σύμβασης μεταξύ του οργανισμού και του Κράτους, όπου αυτός εδρεύει. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη, τα οποία επιθυμούν να διευθετήσουν ρητά αυτό το ζήτημα ή να αποφύγουν ανεπιθύμητες φοροαπαλλαγές, μπορούν να προσθέσουν τον κάτωθι όρο στο Άρθρο:

«Η Σύμβαση δεν ισχύει για διεθνείς οργανισμούς, για τα όργανα και τους υπαλλήλους αυτών και για πρόσωπα, τα οποία είναι μέλη διπλωματικής ή προξενικής αποστολής τρίτου κράτους και τα οποία όργανα, υπάλληλοι ή πρόσωπα βρίσκονται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος χωρίς να θεωρούνται κάτοικοι κανενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη από την άποψη της φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου.»

Αυτό σημαίνει ότι δεν πρέπει να απολαύουν των προνομίων της Σύμβασης οι διεθνείς οργανισμοί, τα όργανα ή οι υπάλληλοι αυτών που υπόκεινται σε φορολογία μόνο σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όσον αφορά το εισόδημα από πηγές του εν λόγω Κράτους.

5. Αν και οι επίτιμοι πρόξενοι από τις διατάξεις του Άρθρου δεν μπορούν να εξασφαλίσουν κανένα προνόμιο που να μην τους παρέχεται ήδη, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες του διεθνούς δικαίου (συνήθως προβλέπεται φοροαπαλλαγή μόνο όσον αφορά πληρωμές που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για τα έξοδα, με τα οποία επιβαρύνονται οι επίτιμοι πρόξενοι για λογαριασμό του Κράτους αποστολής), τα Συμβαλλόμενα Κράτη είναι ελεύθερα, με διμερή συμφωνία, να αποκλείσουν ρητά τους επίτιμους προξένους από την εφαρμογή του παρόντος Άρθρου.

6. *(Διαγράφηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003)*



## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29

### ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΣΕ ΑΛΛΑ ΕΔΑΦΗ

1. Ορισμένες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας ορίζουν σε ποια εδάφη ισχύουν. Ορισμένες από αυτές προβλέπουν επίσης ότι οι διατάξεις τους μπορούν να επεκταθούν και σε άλλα εδάφη και ορίζουν πότε και πώς μπορεί να συμβεί αυτό. Μία τέτοια ρήτρα είναι ιδιαίτερης αξίας για Κράτη που έχουν υπερπόντια εδάφη ή που είναι υπεύθυνα για τις διεθνείς σχέσεις άλλων Κρατών ή εδαφών, ιδίως επειδή αναγνωρίζει ότι η επέκταση μπορεί να υλοποιηθεί μέσω ανταλλαγής διπλωματικών αναγγελιών. Είναι επίσης χρήσιμη στις περιπτώσεις που οι όροι της Σύμβασης πρόκειται να επεκταθούν σε ένα τμήμα εδάφους ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, το οποίο μέχρι εκείνη τη στιγμή αποκλείεται από την εφαρμογή της Σύμβασης δυνάμει ειδικού όρου. Το Άρθρο, το οποίο προβλέπει ότι η επέκταση μπορεί επίσης να υλοποιηθεί με οποιονδήποτε άλλον τρόπο σύμφωνα με τη συνταγματική διαδικασία των συγκεκριμένων Κρατών, διατυπώνεται με τρόπο αποδεκτό από συνταγματικής άποψης για όλα τα Κράτη μέλη του ΟΟΣΑ που επηρεάζονται από τον εν λόγω όρο. Η μόνη προϋπόθεση που τίθεται για την επέκταση μιας σύμβασης σε οποιαδήποτε Κράτη ή εδάφη είναι ότι πρέπει να επιβάλλουν φόρους ουσιαστικά παρόμοιας φύσης με αυτούς για τους οποίους εφαρμόζεται η σύμβαση.

2. Το Άρθρο προβλέπει ότι η Σύμβαση μπορεί να επεκταθεί είτε στο σύνολό της, είτε με όποιες τυχόν απαραίτητες τροποποιήσεις, ότι η επέκταση τίθεται σε εφαρμογή από την ημερομηνία και υπόκειται σε εκείνους τους όρους που μπορούν να συμφωνηθούν μεταξύ των Συμβαλλόμενων Κρατών και, τέλος, ότι η λήξη της Σύμβασης συνεπάγεται αυτοδικαίως την λήξη της εφαρμογής της σε οποιαδήποτε Κράτη ή εδάφη, στα οποία είχε επεκταθεί, εκτός εάν συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό μεταξύ των Συμβαλλομένων Κρατών.

3. *(Αναριθμήθηκε εκ νέου στις 28 Ιανουαρίου 2003)*

4. *(Αναριθμήθηκε εκ νέου στις 28 Ιανουαρίου 2003)*

5. *(Αναριθμήθηκε εκ νέου στις 28 Ιανουαρίου 2003)*

## **ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 30 ΚΑΙ 31**

### **ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ ΚΑΙ ΤΗ ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ**

1. Οι παρούσες διατάξεις επί της διαδικασίας θέσης σε ισχύ, κύρωσης και καταγγελίας προορίζονται για διμερείς συμβάσεις και αντιστοιχούν στους κανόνες που περιέχονται συνήθως σε διεθνείς συμβάσεις.
2. Ορισμένα Συμβαλλόμενα Κράτη ενδέχεται να χρειαστούν έναν επιπρόσθετο όρο στην πρώτη παράγραφο του Άρθρου 30, ο οποίος να αναφέρει τις αρχές που πρέπει να εγκρίνουν την κύρωση. Άλλα Συμβαλλόμενα Κράτη ενδέχεται να συμφωνήσουν ότι το Άρθρο πρέπει να αναφέρει ότι η θέση σε ισχύ λαμβάνει χώρα μετά από την ανταλλαγή εγγράφων που επιβεβαιώνουν ότι κάθε Κράτος έχει ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται για την εν λόγω θέση σε ισχύ.
3. Επαφίεται στα Συμβαλλόμενα Κράτη να συμφωνήσουν εάν η Σύμβαση θα τεθεί σε ισχύ μετά από την πάροδο συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος από την ανταλλαγή των πράξεων κύρωσης ή μετά από την επιβεβαίωση ότι κάθε Κράτος έχει ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται για την εν λόγω θέση σε ισχύ.
4. Δεν έχουν συνταχθεί διατάξεις σχετικά με την ημερομηνία θέσης σε ισχύ της Σύμβασης ή λήξης της ισχύος της, καθώς οι εν λόγω διατάξεις εξαρτώνται κατά κύριο λόγο από την εσωτερική νομοθεσία των εκάστοτε Συμβαλλόμενων Κρατών. Ορισμένα Κράτη υπολογίζουν τον φόρο επί του εισοδήματος που ελήφθη κατά το τρέχον έτος, άλλα επί του εισοδήματος που ελήφθη κατά το προηγούμενο έτος, ενώ άλλα έχουν φορολογικό έτος που διαφέρει από το ημερολογιακό. Επίσης, ορισμένες συμβάσεις για τους φόρους που επιβάλλονται με παρακράτησή τους στην πηγή προβλέπουν διαφορετική ημερομηνία σχετικά με την εφαρμογή ή τη λήξη σε σχέση με την ημερομηνία που θα εφαρμόζεται για τους φόρους που επιβάλλονται με καταλογιστική πράξη.
5. Δεδομένου ότι αποτελεί πλεονέκτημα η Σύμβαση να παραμείνει σε ισχύ για τουλάχιστον ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, το Άρθρο το σχετικό με τη λήξη προβλέπει ότι η καταγγελία μπορεί να απευθυνθεί μόνον μετά από ένα συγκεκριμένο έτος, το οποίο καθορίζεται με διμερή συμφωνία. Επαφίεται στα Συμβαλλόμενα Κράτη να αποφασίσουν σχετικά με το έτος, μετά από το οποίο να μπορεί να απευθυνθεί η εν λόγω καταγγελία ή ακόμη να αποφασίσουν να μην καθορίσουν τέτοιο έτος, εάν το επιθυμούν.

**ΘΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΕΚΤΟΣ ΟΟΣΑ  
ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ**



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Όταν το 1991 η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων υιοθέτησε την ιδέα ενός «ανοικτού» Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, αποφάσισε παράλληλα ότι καθώς η επιρροή του *Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας* είχε επεκταθεί πολύ πέρα από τα Κράτη Μέλη του ΟΟΣΑ, η συνεχής διαδικασία μέσω της οποίας ενημερώνεται το *Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας* έπρεπε να διευρυνθεί, ώστε να αξιοποιηθούν οι συνεισφορές των χωρών εκτός ΟΟΣΑ.

2. Βάσει εκείνης της απόφασης, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων το 1996 αποφάσισε τη διοργάνωση ετήσιων συσκέψεων στις οποίες δίνεται η δυνατότητα σε εμπειρογνώμονες των Κρατών Μελών και σε ορισμένους εμπειρογνώμονες από χώρες εκτός ΟΟΣΑ να διαβουλεύονται επί θεμάτων που αφορούν τη διαπραγμάτευση, την εφαρμογή και την ερμηνεία των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Αναγνωρίζοντας ότι οι χώρες εκτός ΟΟΣΑ δεν μπορεί να προσφέρουν τη συνεργασία τους στην ανάπτυξη του *Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας* παρά μόνο εφόσον διατηρούν την ελευθερία διαφωνίας με το περιεχόμενό του, η Επιτροπή αποφάσισε επίσης ότι αυτές οι χώρες θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα, όπως και τα Κράτη Μέλη, να εντοπίζουν τα πεδία που δεν μπορούν να συμφωνήσουν με τη διατύπωση ενός Άρθρου ή με μια ερμηνεία που δίνεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια.

3. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα τη συμπερίληψη στο *Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας* της παρούσας ενότητας, όπου παρατίθενται οι θέσεις διαφόρων χωρών εκτός ΟΟΣΑ επί των Άρθρων και των Ερμηνευτικών Σχολίων του Υποδείγματος. Το παρόν έγγραφο πρόκειται να αναθεωρείται περιοδικά, όπως και το υπόλοιπο *Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας*, ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στις απόψεις των χωρών που συμμετέχουν.

4. Στην παρούσα ενότητα καταγράφονται οι θέσεις των εξής χωρών, αναφορικά με το *Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας*:

Ακτή Ελεφαντοστού	Ισραήλ	Νότια Αφρική
Αλβανία	Καζακστάν	Ουκρανία
Αργεντινή	Κίνα	Ρουμανία
Αρμενία	Κροατία	Ρωσία
Βιετνάμ	Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό	Σερβία
Βουλγαρία	Λετονία	Σλοβενία
Βραζιλία	Λευκορωσία	Ταϊλάνδη
Γκαμπόν	Λιθουανία	Τυνησία
Εσθονία	Μαλαισία	Φιλιππίνες
Ινδία	Μαρόκο	Χιλή

5. Παρόλο που σε γενικές γραμμές οι εν λόγω χώρες συμφωνούν με το κείμενο των Άρθρων του *Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας* και με τις ερμηνείες που προτείνονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια, υπάρχουν για κάθε χώρα κάποια σημεία διαφωνίας. Για κάθε Άρθρο του *Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας*, από τις θέσεις που εκτίθενται στο παρόν έγγραφο προκύπτει σε ποιο σημείο μια χώρα διαφωνεί με τη διατύπωση του Άρθρου και σε ποιο σημείο διαφωνεί με τυχόν ερμηνεία που δίνεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια

επί του εν λόγω Άρθρου<sup>1</sup>. Όπως και στις παρατηρήσεις και τις επιφυλάξεις των Κρατών Μελών, δεν γίνεται αναφορά σε περιπτώσεις που ένα Κράτος επιθυμεί τη συμπλήρωση του κειμένου ενός Άρθρου με διατάξεις που δεν αντιβαίνουν στο περιεχόμενό του, ιδίως εάν οι εν λόγω διατάξεις προσφέρονται ως εναλλακτικές διατυπώσεις στα Ερμηνευτικά Σχόλια ή σε περιπτώσεις που το Κράτος επιθυμεί να προτείνει μια ερμηνεία που δεν έρχεται σε αντίθεση με τα Ερμηνευτικά Σχόλια.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 (ΠΡΟΣΩΠΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ Η ΣΥΜΒΑΣΗ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Οι *Φιλιππίνες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν τους πολίτες τους σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία.
2. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να επεκτείνει την ισχύ της Σύμβασης στις προσωπικές εταιρείες, καθώς σύμφωνα με τη νομοθεσία της οι προσωπικές εταιρείες θεωρείται ότι συνιστούν νομικά πρόσωπα.

### **Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

3. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, το *Μαρόκο* και η *Τυνησία* δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που προτείνεται στις παραγράφους 5 και 6 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 1 (και στην περίπτωση της Ινδίας, ούτε με την αντίστοιχη ερμηνεία της παραγράφου 8.7 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 4), κατά την οποία εάν σε μια προσωπική εταιρεία δεν αναγνωρίζονται τα προνόμια μιας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, τα μέλη της δικαιούνται να απολαμβάνουν τα προνόμια των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που συνάπτει το Κράτος κατοικίας τους. Αυτές οι χώρες θεωρούν ότι τούτο είναι εφικτό, σε κάποιο βαθμό, μόνο εάν συμπεριλαμβάνονται σχετικές διατάξεις στη σύμβαση που συνάπτεται με το Κράτος που έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.
4. Η *Χιλή* θεωρεί ότι ορισμένες από τις λύσεις που προτείνονται στην έκθεση με τίτλο «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» (εφαρμογή του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ στις προσωπικές εταιρείες) και που ενσωματώνονται στα Ερμηνευτικά Σχόλια πρέπει να εφαρμόζονται μόνον εφόσον συμπεριλαμβάνονται ειδικά στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Για παράδειγμα, η διαφορετική μεταχείριση και νομική μορφή μεταξύ των Κρατών καθιστά εξαιρετικά δυσχερή την επίλυση του ζητήματος της μεταχείρισης των εταίρων των προσωπικών εταιρειών που είναι φορολογικά διαφανείς και χρήζουν ειδικής αντιμετώπισης από τα μέρη της σύμβασης.

1. Η Κίνα επιθυμεί να διευκρινίσει ρητά ότι στο πλαίσιο τυχόν διαπραγματεύσεων με άλλα Κράτη δεν δεσμεύεται από τις δηλωθείσες θέσεις της όπως αυτές εκφράζονται στο παρόν έγγραφο.

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2  
(ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΚΑΛΥΠΤΟΝΤΑΙ)  
ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέσεις επί του Άρθρου**

**Παράγραφος 1**

1. Όπου στη Σύμβαση εμφανίζονται οι όροι «κεφάλαιο» και «κινητή περιουσία», η *Λευκορωσία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντικαθιστά αυτούς τους όρους, που δεν υφίστανται στην εσωτερική της νομοθεσία, με τους όρους «περιουσία» και «μη ακίνητη περιουσία», αντίστοιχα.
2. Η *Βραζιλία* εμμένει στη θέση της επί του τμήματος εκείνου της παραγράφου 1 στο οποίο αναφέρεται ότι η Σύμβαση πρέπει να εφαρμόζεται σε φόρους πολιτικών υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, καθώς και επί του τελευταίου τμήματος της παραγράφου: «ανεξάρτητα από τον τρόπο επιβολής τους».
3. Δεδομένου ότι δεν εφαρμόζει φορολογία επί κεφαλαίου, η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην περιλαμβάνει καμία αναφορά σε αυτόν τον φόρο στην παράγραφο 1.
4. Η *Ρουμανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να περιλαμβάνει φόρους που επιβάλλονται για λογαριασμό διοικητικών-εδαφικών μονάδων.
5. Η Νότια Αφρική εμμένει στη θέση της επί του τμήματος εκείνου της παραγράφου 1 στο οποίο αναφέρεται ότι η Σύμβαση εφαρμόζεται σε φόρους τοπικών αρχών.
- 5.1 Η *Χιλή* εμμένει στη θέση της επί του τμήματος εκείνου της παραγράφου 1 στο οποίο αναφέρεται ότι η Σύμβαση πρέπει να εφαρμόζεται σε φόρους πολιτικών υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών.

**Παράγραφος 2**

6. Η *Βραζιλία* επιθυμεί να χρησιμοποιεί στις Συμβάσεις της έναν ορισμό του φόρου εισοδήματος που να είναι σύμφωνος με τη συνταγματική της νομοθεσία. Κατά συνέπεια, επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην περιλαμβάνει την παράγραφο 2 στις συμβάσεις της.
7. Η Αρμενία, η Λετονία, η Λιθουανία, η Ρουμανία και η Τυνησία είναι της άποψης ότι «οι φόροι που επιβάλλονται στα συνολικά ποσά των ημερομισθίων ή μισθών που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις» δεν πρέπει να θεωρούνται φόροι εισοδήματος και ως εκ τούτου επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην περιλαμβάνουν αυτή τη φράση στην παράγραφο 2.
8. Η Ουκρανία εμμένει στη θέση της επί του τμήματος εκείνου της παραγράφου 2 στο οποίο αναφέρεται ότι η Σύμβαση εφαρμόζεται σε φόρους υπερτίμησης κεφαλαίου.
9. (*Διαγράφηκε στις 29 Απριλίου 2000*)

## ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 (ΚΑΤΟΙΚΟΣ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

### Θέσεις επί του Άρθρου

#### Παράγραφος 1

1. Η *Αλβανία*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Εσθονία*, η *Λετονία*, η *Λευκορωσία*, η *Λιθουανία*, η *Ουκρανία*, η *Ρωσία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν τον τόπο σύστασης ή κάποιο παρόμοιο κριτήριο (καταχώρηση, για τη Λευκορωσία και το Βιετνάμ) στην παράγραφο 1.

2. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

3. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μην συμπεριλαμβάνει το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 στις συμβάσεις της, καθώς το καθεστώς του διπλωματικού προσωπικού ρυθμίζεται από την εσωτερική της νομοθεσία.

4. Η *Ινδία* και η *Ρωσία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να τροποποιούν το Άρθρο στις φορολογικές τους συμβάσεις, ώστε να ορίζεται ότι οι ινδικές και ρωσικές προσωπικές εταιρείες πρέπει να θεωρούνται κάτοικοι των αντίστοιχων χωρών, λόγω των νομικών και φορολογικών χαρακτηριστικών τους.

4.1 Η Ακτή Ελεφαντοστού, η Γκαμπόν, το Μαρόκο και η Τυνησία δεν συμφωνούν με τη γενική αρχή βάσει της οποίας εάν ο φόρος που οφείλει μια προσωπική εταιρεία υπολογίζεται βάσει των προσωπικών χαρακτηριστικών των εταίρων, οι εν λόγω εταίροι είναι δικαιούχοι των προνομίων των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που συνάπτουν τα Κράτη των οποίων είναι κάτοικοι, αναφορικά με τα έσοδα που «περνούν» στους εταίρους μέσω της προσωπικής εταιρείας. Σύμφωνα με τις εσωτερικές τους νομοθεσίες, μια προσωπική εταιρεία θεωρείται ότι υπόκειται σε φορολογία ακόμη και εάν, τυπικά, ο φόρος εισπράττεται από τους εταίρους ή, στην περίπτωση του Μαρόκου, από τον κύριο εταίρο. Για τον λόγο αυτό, η Ακτή Ελεφαντοστού, η Γκαμπόν, το Μαρόκο και η Τυνησία επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να τροποποιούν το Άρθρο στις φορολογικές τους συμβάσεις, ώστε να ορίζεται ότι οι προσωπικές εταιρείες τους πρέπει να θεωρούνται κάτοικοι των αντίστοιχων χωρών, λόγω των νομικών και φορολογικών χαρακτηριστικών τους.

#### Παράγραφος 2

4.2 Το *Ισραήλ* επιφυλάσσει του δικαιώματος να ανακατατάσει την ιεραρχία των κριτηρίων καθορισμού της κατοικίας για τα φυσικά πρόσωπα, προτάσσοντας το κέντρο ζωτικών συμφερόντων έναντι των κριτηρίων μόνιμης οικογενειακής εστίας.

#### Παράγραφος 3

5. Η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Λευκορωσία*, η *Ρωσία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να χρησιμοποιούν ως κριτήριο στο πλαίσιο της παραγράφου 3 τον τόπο σύστασης (καταχώρησης, για τη Λευκορωσία και το Βιετνάμ).



6. Η *Κίνα* εμμένει στη θέση της επί των όρων του παρόντος και άλλων Άρθρων της Σύμβασης που αφορούν άμεσα ή έμμεσα την έδρα της πραγματικής διοίκησης. Αντί του όρου «έδρα της πραγματικής διοίκησης», η *Κίνα* επιθυμεί να χρησιμοποιεί στις συμβάσεις της τον όρο «κεντρικά γραφεία».

7. Η *Λευκορωσία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντικαθιστά την παράγραφο 3 (εάν το έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν συμφωνεί με τη χρήση του τόπου καταχώρησης στην εν λόγω παράγραφο) με έναν όρο που να ανατρέπει στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας για τον προσδιορισμό της χώρας κατοικίας σε περίπτωση μη φυσικού προσώπου με διπλή κατοικία.

8. Η *Ινδία* και το *Καζακστάν* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν έναν όρο που να ανατρέπει στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας για τον προσδιορισμό της χώρας κατοικίας σε περίπτωση μη φυσικού προσώπου με διπλή κατοικία, όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί το Κράτος της έδρας πραγματικής διοίκησης.

8.1 Η *Βουλγαρία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει έναν όρο που να ανατρέπει στο Κράτος στη νομοθεσία του οποίου υπάγεται το πρόσωπο και, εάν το Κράτος αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, για τον προσδιορισμό της χώρας κατοικίας σε περίπτωση μη φυσικού προσώπου και εταιρείας με διπλή κατοικία, και, ελλείψει τέτοιας συμφωνίας, δεν θα παραχωρεί προνόμια στο πλαίσιο της Σύμβασης στο εν λόγω πρόσωπο.

8.2 (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

## **Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

### **Παράγραφος 2**

9. Κατά την άποψη του *Βιετνάμ*, οι προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί που αναφέρονται στις παραγράφους 14 και 15 των Ερμηνευτικών Σχολίων πρέπει να διακρίνονται και να δίνεται προτεραιότητα στους μεν έναντι των δε. Για το *Βιετνάμ*, οι οικονομικοί δεσμοί και ιδίως το κριτήριο της χώρας άσκησης της εξαρτημένης εργασίας είναι σημαντικότεροι για τον προσδιορισμό της χώρας κατοικίας για τους σκοπούς τη σύμβασης, στην περίπτωση φυσικού προσώπου με διπλή κατοικία.

9.1 Σύμφωνα με την άποψη της *Γκαμπόν*, δεδομένου ότι η έκφραση «και οικονομικούς δεσμούς» που χρησιμοποιείται στις παραγράφους 13, 14 και 15 των Ερμηνευτικών Σχολίων είναι διφορούμενη, οι δύο αυτοί τύποι δεσμών πρέπει να διακρίνονται και ο ένας πρέπει να έχει προτεραιότητα έναντι του άλλου. Ως εκ τούτου, το Κράτος όπου ασκείται η εξαρτημένη εργασία πρέπει να υπερισχύει των προσωπικών δεσμών για τους σκοπούς του καθορισμού του Κράτους κατοικίας ενός φυσικού προσώπου.

9.2. Το *Καζακστάν* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντικαθιστά το εδάφιο δ) ως εξής: «δ) εάν το καθεστώς του φυσικού προσώπου δεν μπορεί να προσδιοριστεί βάσει των εδαφίων α) έως γ) της παρούσας παραγράφου, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.»

### **Παράγραφος 3**

10. Η ερμηνεία που αποδίδουν στον όρο «έδρα πραγματικής διοίκησης» η *Αργεντινή*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Ουκρανία* και η *Ρωσία* είναι αυτή της πρακτικής, καθημερινής διοίκησης, ανεξαρτήτως του τόπου όπου ασκείται ο κυριαρχικός έλεγχος.

11. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 24, ότι η έδρα της πραγματικής διοίκησης είναι ο τόπος όπου λαμβάνονται ουσιαστικά οι βασικές διοικητικές και εμπορι-

κές αποφάσεις που είναι αναγκαίες για την άσκηση του συνόλου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του μορφώματος. Είναι της άποψης ότι κατά τον προσδιορισμό της έδρας της πραγματικής διοίκησης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και ο τόπος όπου ασκείται η κύρια και ουσιαστική δραστηριότητα του μορφώματος.

12. Η *Βραζιλία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 24 των Ερμηνευτικών Σχολίων, καθώς θεωρεί ότι τούτος ο ορισμός αποτελεί θέμα που πρέπει να ρυθμίζεται από την εσωτερική νομοθεσία και την νομολογία των εγχώριων δικαστηρίων.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 (ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Έχοντας υπόψη τα ειδικά προβλήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των όρων του Υποδείγματος Σύμβασης σε υπεράκτιες δραστηριότητες που διεξάγονται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σε σχέση με την εξερεύνηση ή εκμετάλλευση του βυθού, του υπεδάφους και των φυσικών τους πόρων, η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσονται του δικαιώματος να εισάγουν σε ειδικό Άρθρο διατάξεις για τις αντίστοιχες δραστηριότητες.

### **Παράγραφος 2**

2. Στην παράγραφο 2, πέρα από την «εξόρυξη» φυσικών πόρων, η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αργεντινή*, η *Βραζιλία*, η *Γκαμπόν*, το *Μαρόκο*, η *Ρωσία*, η *Ταϊλάνδη*, η *Τυνησία*, οι *Φιλιππίνες* και η *Χιλή* επιφυλάσονται του δικαιώματος να αναφέρονται και στην «εξερεύνηση» αυτών των πόρων.

3. Η *Ινδία* επιφυλάσεται του δικαιώματος να προσθέτει στην παράγραφο 2 πρόσθετα εδάφια που να ρυθμίζουν τις περιπτώσεις σημείων πωλήσεων, γεωργικών εκμεταλλεύσεων, φυτειών ή άλλων τόπων όπου διεξάγονται δραστηριότητες γεωργίας, δασοκομίας, φύτευσης ή άλλες.

4. Το *Βιετνάμ*, η *Ινδία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσονται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 2 ένα πρόσθετο εδάφιο που να ρυθμίζει την περίπτωση μιας αποθήκης σε σχέση με ένα πρόσωπο που παρέχει αποθηκευτικές εγκαταστάσεις για άλλους.

5. Η *Αρμενία* και η *Ουκρανία* επιφυλάσονται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 2 ένα πρόσθετο εδάφιο που να ρυθμίζει την περίπτωση μιας εγκατάστασης ή δομής για την εξερεύνηση φυσικών πόρων και μιας αποθήκης ή άλλης δομής που χρησιμοποιείται για την πώληση αγαθών.

6. Το *Βιετνάμ* και η *Γκαμπόν* επιφυλάσονται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 2 ένα πρόσθετο εδάφιο που να ρυθμίζει την περίπτωση της δομής μιας εγκατάστασης ή εξοπλισμού που χρησιμοποιείται για την εξερεύνηση φυσικών πόρων.

6.1 Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αργεντινή* και η *Γκαμπόν* επιφυλάσονται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 2 ένα πρόσθετο εδάφιο που να ρυθμίζει την περίπτωση τόπων όπου διεξάγονται δραστηριότητες αλιείας.

6.2 Το *Καζακστάν* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προσθέτει στην παράγραφο 2 ένα πρόσθετο εδάφιο που να ρυθμίζει την περίπτωση ενός λατομείου, μιας εγκατάστασης και μιας δομής για την εξερεύνηση φυσικών πόρων.

### **Παράγραφος 3**

7. Η *Αργεντινή* επιφυλάσσεται της θέσης της σχετικά με την παράγραφο 3 και θεωρεί ότι κάθε εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που διαρκεί πάνω από τρεις μήνες θα πρέπει να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση.

8. Η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Βραζιλία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Χιλή* επιφυλάσσονται της θέσης τους σχετικά με την παράγραφο 3 καθώς θεωρούν ότι κάθε εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που διαρκεί πάνω από έξι μήνες θα πρέπει να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση.

9. Η *Αλβανία*, η *Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό*, η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσονται της θέσης τους σχετικά με την παράγραφο 3 και θεωρούν ότι κάθε εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης ή κάθε σχετική δραστηριότητα εποπτείας ή συμβουλευτικής συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον το εν λόγω εργοτάξιο, έργο ή δραστηριότητα διαρκεί για διάστημα άνω των έξι μηνών.

9.1 Η *Σερβία* και η *Σλοβενία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν κάθε εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης ή κάθε σχετική δραστηριότητα εποπτείας ή συμβουλευτικής ωςάν να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον το εν λόγω εργοτάξιο, έργο ή δραστηριότητα διαρκεί για διάστημα άνω των δώδεκα μηνών.

10. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Βουλγαρία*, η *Γκαμπόν*, η *Κίνα*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Νότια Αφρική* και η *Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να διαπραγματεύονται την διάρκεια της προθεσμίας, με την παρέλευση της οποίας το εργοτάξιο ή το έργο κατασκευής ή εγκατάστασης θα πρέπει να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση βάσει της παραγράφου 3.

11. Η *Αργεντινή*, το *Βιετνάμ*, η *Κίνα*, η *Μαλαισία*, η *Νότια Αφρική* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση, εάν διεξάγει δραστηριότητες εποπτείας σε σχέση με ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης που συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση βάσει της παραγράφου 3 (όσον αφορά τη Μαλαισία, η προθεσμία για την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστής διαπραγμάτευσης).

11.1 Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντικαθιστά τη διατύπωση «έργο κατασκευής ή εγκατάστασης» με τη διατύπωση «έργο κατασκευής, εγκατάστασης ή συναρμολόγησης ή σχετικές δραστηριότητες εποπτείας» και να διαπραγματεύεται τη διάρκεια της προθεσμίας για την οποία πρέπει να υπάρχουν, προκειμένου να θεωρούνται μόνιμη εγκατάσταση.

12. Η *Αργεντινή* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντιμετωπίζει μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση εάν παρέχει υπηρεσίες, όπως υπηρεσίες συμβουλευτικής, μέσω εργαζομένων ή άλλου προσωπικού που προσλαμβάνεται από την επιχείρηση για αυτό το σκοπό, μόνον όμως εφόσον οι υπηρεσίες συνεχίζουν (για το ίδιο ή για κάποιο συνδεδεμένο έργο) να παρέχονται εντός της χώρας για χρονική περίοδο ή περιόδους άνω των τριών μηνών συνολικά.

13. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, το *Μαρόκο* και η *Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση εάν παρέχει υπηρεσίες, όπως υπηρεσίες συμβουλευτικής, μέσω εργαζομένων ή άλλου προσωπικού που προσλαμβάνεται από την επιχείρηση για αυτό το σκοπό, μόνον όμως εφόσον οι εν λόγω δραστηριότητες συνεχίζουν για το ίδιο έργο ή για συνδεδεμένα έργα για χρονική περίοδο ή περιόδους που συνολικά υπερβαίνουν τη συμφωνηθείσα προθεσμία.

14. Η *Αλβανία*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Λιθουανία*, η *Νότια Αφρική*, η *Σερβία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση εάν παρέχει υπηρεσίες, όπως υπηρεσίες συμβουλευτικής, μέσω εργαζομένων ή άλλου προσωπικού που προσλαμβάνεται από την επιχείρηση για αυτό το σκοπό, μόνον όμως εφόσον οι δραστηριότητες αυτού του χαρακτήρα συνεχίζουν (για το ίδιο ή για κάποιο συνδεδεμένο έργο (εξαιρουμένης της περίπτωσης της Αρμενίας)) εντός της χώρας, για χρονική περίοδο ή περιόδους άνω των έξι μηνών συνολικά κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου.

14.1 Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Γκαμπόν*, η *Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό*, η *Λετονία*, το *Μαρόκο*, η *Νότια Αφρική*, η *Τυνησία* και η *Χιλή* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να θεωρούν ότι κάθε πρόσωπο που εκτελεί επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον έχει παρουσία σε ένα Κράτος για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα που συνολικά υπερβαίνουν τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου.

14.2 Η *Βουλγαρία* και η *Εσθονία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να θεωρούν ότι κάθε πρόσωπο που εκτελεί επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες υπηρεσίες ανεξάρτητου χαρακτήρα διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση για τους σκοπούς της Σύμβασης, εφόσον έχει παρουσία στο έτερο Κράτος για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα που συνολικά υπερβαίνουν τις 183 ημέρες κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου.

14.3 Η *Βουλγαρία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντιμετωπίζει μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση εάν παρέχει υπηρεσίες, όπως υπηρεσίες συμβουλευτικής, μέσω εργαζομένων ή άλλου προσωπικού που προσλαμβάνεται από την επιχείρηση για αυτό το σκοπό, εφόσον οι δραστηριότητες αυτού του χαρακτήρα συνεχίζουν (για το ίδιο ή για κάποιο συνδεδεμένο έργο) εντός της χώρας, για χρονική περίοδο ή περιόδους άνω των έξι μηνών συνολικά, κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε δωδεκάμηνου.

14.4 Η *Βουλγαρία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εισάγει έναν όρο βάσει του οποίου τεκμαίρεται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, εάν για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει μια συμφωνηθείσα προθεσμία, μια εγκατάσταση, μια πλατφόρμα γεωτρήσεων ή ένα πλοίο χρησιμοποιείται για την εξερεύνηση φυσικών πόρων.

14.5 Το *Βιετνάμ* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί το εισόδημα που προκύπτει από δραστηριότητες που σχετίζονται με την εξερεύνηση και την εκμετάλλευση φυσικών πόρων.

14.6 Η *Νότια Αφρική* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εισάγει έναν όρο βάσει του οποίου τεκμαίρεται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, εάν για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τους έξι μήνες μια επιχείρηση διεξάγει δραστηριότητες που σχετίζονται με την εξερεύνηση ή την εκμετάλλευση φυσικών πόρων.

14.7 Η *Χιλή* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μεταχειρίζεται ένα πρόσωπο ως έχων μόνιμη εγκατάσταση, εάν αυτό το πρόσωπο εκτελεί επαγγελματικές υπηρεσίες και άλλες δραστηριότητες ανεξάρτητου χαρακτήρα, όπως οι δραστηριότητες σχεδιασμού, εποπτείας ή συμβουλευτικής, με κάποιο βαθμό συνέχειας.

#### **Παράγραφος 4**

15. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Ουκρανία*, η *Ρωσία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Τυνησία* εμμένουν στη θέση τους επί της παραγράφου 4, καθώς θεωρούν ότι ο όρος «παράδοση» πρέπει να διαγραφεί από τα εδάφια α) και β).

16. Η *Αλβανία*, η *Αργεντινή* και η *Ταϊλάνδη* εμμένουν στη θέση τους επί του εδαφίου στ) της παραγράφου 4.

16.1 Η *Χιλή* επιφυλάσσει του δικαιώματος να τροποποιεί την παράγραφο 4 απαλείφοντας το εδάφιο στ) και αντικαθιστώντας το εδάφιο ε) με το αντίστοιχο κείμενο του Σχεδίου Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του 1963.

16.2 Η *Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό* εμμένει στη θέση της επί των εδαφίων δ), ε) και στ) της παραγράφου 4.

### **Παράγραφος 5**

17. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Ουκρανία*, η *Ρωσία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Τυνησία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να αντιμετωπίζουν μια επιχείρηση ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος, εάν ένα πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης τηρεί συστηματικά απόθεμα αγαθών ή εμπορευμάτων σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος από το οποίο παραδίδει τακτικά αγαθά ή εμπορεύματα (ή εξυπηρετεί παραγγελίες, στην περίπτωση της Μαλαισίας) για λογαριασμό της επιχείρησης.

17.1. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να αντιμετωπίζει μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ως έχουσα μόνιμη εγκατάσταση στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος, εάν ένα πρόσωπο εξασφαλίζει συστηματικά παραγγελίες στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος εξολοκλήρου ή σχεδόν εξολοκλήρου για λογαριασμό της επιχείρησης.

### **Παράγραφος 6**

18. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, το *Βιετνάμ*, η *Γκαμπόν*, η *Εσθονία*, η *Λιθουανία*, το *Μαρόκο*, η *Σερβία*, η *Σλοβενία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Τυνησία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να διευκρινίζουν ότι ένας αντιπρόσωπος, του οποίου οι δραστηριότητες διεξάγονται εξολοκλήρου ή σχεδόν εξολοκλήρου για λογαριασμό μιας μεμονωμένης επιχείρησης, δεν θεωρείται ανεξάρτητος αντιπρόσωπος.

18.1 Η *Χιλή* θεωρεί ότι επίσης πρέπει να εξετάζεται και η αρχή των ίσων αποστάσεων κατά την κρίση του εάν ένας αντιπρόσωπος είναι ανεξάρτητος ή όχι για τους σκοπούς της παραγράφου 6 του Άρθρου και επιθυμεί να προσθέσει μια διατύπωση στις συμβάσεις της, που να αποσαφηνίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνεύεται η παράγραφος.

19. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, το *Βιετνάμ*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, το *Μαρόκο*, η *Ρωσία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Τυνησία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προβλέπουν ότι μια ασφαλιστική επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, εξαιρουμένων των περιπτώσεων αντασφάλισης (πλην της Ινδίας), θα θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος εάν εισπράττει ασφάλιστρα στην επικράτεια αυτού του έτερου Κράτους ή ασφαρίζει κινδύνους που εντοπίζονται σε αυτό, μέσω ενός προσώπου που δεν είναι ανεξάρτητος αντιπρόσωπος, για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6.

19.1 Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να διευκρινίζει ότι ένας αντιπρόσωπος του οποίου οι δραστηριότητες διεξάγονται εξολοκλήρου ή σχεδόν εξολοκλήρου για λογαριασμό μιας μεμονωμένης επιχείρησης δεν θεωρείται ανεξάρτητος αντιπρόσωπος.

## Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

20. Το *Βιετνάμ*, η *Ινδία* και το *Μαρόκο* δεν συμφωνούν με τη διατύπωση «Η προϋπόθεση του δωδεκάμηνου ισχύει για κάθε μεμονωμένο εργοτάξιο ή έργο» της παραγράφου 18 των Ερμηνευτικών Σχολίων. Θεωρούν ότι μια σειρά αλληπάληλων, βραχείας διάρκειας, εργασιών ή έργων ενός εργολάβου συνιστούν λόγο ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης στο αντίστοιχο Κράτος.

21. Η *Βουλγαρία* και η *Σερβία* επιθυμούν να προσθέσουν στην παράγραφο 33 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 5 τις απόψεις τους ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί εξουσία σύναψης συμβάσεων ένα πρόσωπο που έχει εξουσία διαπραγμάτευσης των βασικών στοιχείων μιας σύμβασης και όχι απαραίτητα όλων των στοιχείων και λεπτομερειών μιας σύμβασης, για λογαριασμό ενός αλλοδαπού κατοίκου.

22. Η *Βουλγαρία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 17 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 5 και είναι της άποψης ότι ο επί τόπου σχεδιασμός και η επίβλεψη της ανέγερσης ενός κτιρίου, όταν διεξάγονται από άλλο πρόσωπο, δεν καλύπτονται από την παράγραφο 3 του Άρθρου, εάν κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται ρητά.

23. Η *Βραζιλία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 42.1 έως 42.10 για το ηλεκτρονικό εμπόριο, ιδίως ενόψει της αρχής της νομοθεσίας της που υπαγορεύει τη φορολόγηση στην πηγή των πληρωμών.

23.1. Η *Χιλή* δεν πρόκειται να λαμβάνει αναγκαστικά υπόψη τις παραγράφους 42.1 έως 42.10, εωστού διενεργηθεί περαιτέρω μελέτη της φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου.

24. Η *Ινδία* θεωρεί απαραίτητο να ληφθεί υπόψη ότι ανεξαρτήτως της έννοιας που αποδίδεται στην τρίτη πρόταση της παραγράφου 1.1 - ως προς τη μέθοδο υπολογισμού των φόρων, τα εθνικά συστήματα δεν επηρεάζονται από τη νέα διατύπωση του υποδείγματος, δηλαδή από την απαλοιφή του Άρθρου 14.

25. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 5.3 (πρώτο εδάφιο) και 5.4 (πρώτο εδάφιο) και είναι της άποψης ότι θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί ότι αυτά τα παραδείγματα συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις.

26. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 8 και είναι της άποψης ότι σε ορισμένες περιπτώσεις τα ενσώματα και τα ίδια τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση του εκμισθωτή.

27. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 10 και είναι της άποψης ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο βιομηχανικός, εμπορικός ή επιστημονικός εξοπλισμός ενδέχεται να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση του εκμισθωτή.

28. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 12 και 42.25 αναφορικά με τον κατάλογο των παραδειγμάτων της παραγράφου 2 του Άρθρου. Κατά την άποψη της Ινδίας τα εν λόγω παραδείγματα μπορεί πάντοτε να θεωρηθεί ότι συνιστούν a priori μόνιμες εγκαταστάσεις.

29. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 23 και δεν θα συμπεριέλαβε την επιστημονική έρευνα στον κατάλογο από παραδείγματα δραστηριοτήτων που είναι ενδεικτικές προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

30. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 25. Είναι της άποψης ότι όταν μια επιχείρηση έχει ιδρύσει ένα γραφείο (όπως ένα γραφείο εμπορικής εκπροσώπησης) σε μια χώρα, και οι εργαζόμενοι που εργάζονται σε αυτό συμμετέχουν ουσιαστικά στη διαπραγμάτευση συμβάσεων για την εισαγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών σε αυτή τη χώρα, το γραφείο στις

περισσότερες περιπτώσεις δεν εμπίπτει στην παράγραφο 4 του Άρθρου 5. Ουσιαστική συμμετοχή στις διαπραγματεύσεις υφίσταται όταν τα ουσιώδη μέρη της σύμβασης - π.χ. ο τύπος, η ποιότητα και η ποσότητα των αγαθών και ο χρόνος και οι όροι παράδοσης - καθορίζονται από το γραφείο. Αυτές οι δραστηριότητες αποτελούν ένα διακριτό και αναπόσπαστο τμήμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αλλοδαπής επιχείρησης και δεν συνιστούν απλώς δραστηριότητες βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα.

31. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 33 και είναι της άποψης ότι από μόνο του το γεγονός ότι ένα πρόσωπο έχει παραστεί ή ότι έχει συμμετάσχει σε διαπραγματεύσεις σε ένα Κράτος μεταξύ μιας επιχείρησης και ενός πελάτη μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις από μόνο του να αρκεί για να συναχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει ασκήσει εξουσία σύναψης συμβάσεων στο όνομα της επιχείρησης, στο ως άνω Κράτος. Η *Ινδία* είναι επίσης της άποψης ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί εξουσία σύναψης συμβάσεων ένα πρόσωπο που έχει εξουσία διαπραγμάτευσης των βασικών στοιχείων μιας σύμβασης και όχι απαραίτητα όλων των στοιχείων και λεπτομερειών μιας σύμβασης, για λογαριασμό ενός αλλοδαπού κατοίκου.

32. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 42. Είναι της άποψης ότι όταν μια εταιρεία (επιχείρηση) κάτοικος ενός Κράτους είναι μέλος ενός πολυεθνικού ομίλου και ασχολείται με την παραγωγή ή την παροχή υπηρεσιών διά και για λογαριασμό μιας άλλης εταιρείας (επιχείρησης) του ίδιου ομίλου, η οποία είναι κάτοικος του έτερου Κράτους, τότε η πρώτη εταιρεία μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης, εφόσον ισχύουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του Άρθρου 5.

33. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 42.2 και είναι της άποψης ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ένας ιστότοπος μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

34. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 42.3 και είναι της άποψης ότι ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά, μια επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί ότι αποκτά τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από τη φιλοξενία του ιστότοπού της σε έναν συγκεκριμένο διακομιστή σε συγκεκριμένη τοποθεσία.

35. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 42.14 και 42.15 ότι μόνιμη εγκατάσταση υπηρεσιών δημιουργείται μόνο εφόσον οι υπηρεσίες εκτελούνται στο Κράτος πηγής. Είναι της άποψης ότι η παροχή υπηρεσιών είναι ικανή προϋπόθεση για τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης παροχής υπηρεσιών.

36. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 42.18 και 42.46 και είναι της άποψης ότι ένα Κράτος μπορεί να έχει δικαιώματα φορολόγησης ακόμη και εάν οι υπηρεσίες παρέχονται εκτός του εν λόγω Κράτους από πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοί του. Επίσης είναι της άποψης ότι η φορολογική αρχή που ισχύει για τα κέρδη από την πώληση αγαθών μπορεί να μην ισχύει για το εισόδημα από την παροχή υπηρεσιών.

37. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 42.19 ότι θα πρέπει να φορολογούνται μόνο τα κέρδη από υπηρεσίες και ότι οι διατάξεις που συμπεριλαμβάνονται σε διμερείς συμβάσεις και επιτρέπουν σε ένα Κράτος να φορολογεί το ακαθάριστο ποσό των μοιρών που καταβάλλονται για ορισμένες υπηρεσίες δεν συνιστούν κατάλληλο τρόπο φορολόγησης υπηρεσιών.

38. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με τα συμπεράσματα που διατυπώνονται στην παράγραφο 42.22 ότι η φορολόγηση δεν πρέπει να εκτείνεται σε υπηρεσίες που παρέχονται εκτός της επικράτειας ενός Κράτους, ότι πρέπει να εφαρμόζεται μόνο επί των κερδών από αυτές τις υπηρεσίες και όχι επί των

πληρωμών για αυτές και ότι θα πρέπει να υπάρχει ένα ελάχιστο επίπεδο παρουσίας στο Κράτος ώστε να είναι επιτρεπτή η εν λόγω φορολόγηση.

39. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 42.31 και είναι της άποψης ότι για την παροχή υπηρεσιών σε ένα Κράτος δεν είναι απαραίτητη η φυσική παρουσία ενός φυσικού προσώπου.

40. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 42.40 και 42.43.

41. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στο παράδειγμα 3 της παραγράφου 42.44 αναφορικά με την δυνατότητα φορολόγησης της ΖΟ.

42. Η *Βραζιλία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 42.11 έως 42.48 των Ερμηνευτικών Σχολίων για τη φορολόγηση των υπηρεσιών, ιδίως ενόψει της αρχής της νομοθεσίας της που υπαγορεύει τη φορολόγηση στην πηγή των πληρωμών.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

#### **Παράγραφος 1**

1. Η *Ινδία* επιθυμεί να αντιμετωπίζει το ζήτημα της εισαγωγής της φράσης «συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από γεωργία και δασοκομία» στο πλαίσιο των διμερών της διαπραγματεύσεων.

#### **Παράγραφος 2**

2. Η *Λευκορωσία*, δεδομένης της σημασίας του όρου «ακίνητη περιουσία» στο εσωτερικό της δικαιο, επιφυλάσσεται του δικαιώματος να παραλείπει το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου.

2.1 Η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στον ορισμό της «ακίνητης περιουσίας» κάθε δικαίωμα προαίρεσης ή παρεμφερές δικαίωμα απόκτησης ακινήτου.

2.2 Η *Εσθονία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό του όρου «ακίνητη περιουσία» κάθε δικαίωμα απαίτησης αναφορικά με ακίνητα.

3. Η *Λιθουανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να τροποποιεί το δεύτερο εδάφιο του ορισμού του όρου «ακίνητη περιουσία», ώστε να καθίσταται σαφές ότι το εδάφιο δεν εφαρμόζεται για τους σκοπούς της εσωτερικής νομοθεσίας.

3.1 Το *Μαρόκο* επιθυμεί να διατηρήσει τη δυνατότητα να εφαρμόζει τις διατάξεις της εσωτερικής του νομοθεσίας που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος από μετοχές ή δικαιώματα, στο πλαίσιο των οποίων λογίζονται ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

#### **Παράγραφος 3**

4. Η *Εσθονία*, η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στην παράγραφο 3 αναφορά στο εισόδημα που προέρχεται από την εκποίηση ακίνητης περιουσίας.



5. Η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επίσης επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν το εισόδημα των μετόχων των εταιρειών-κατοίκων τους, που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη μορφή χρήσης του δικαιώματος νομής ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στα αντίστοιχα Κράτη και ανήκει στην εταιρεία, σε περίπτωση που το εν λόγω δικαίωμα βασίζεται στην κατοχή μετοχών ή άλλων εταιρικών δικαιωμάτων στην εταιρεία.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 (ΚΕΡΔΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αργεντινή* και η *Χιλή* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν ειδικό όρο στις Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που θα τους επιτρέψει να εφαρμόζουν την εσωτερική τους νομοθεσία σε σχέση με τη φορολογία των κερδών μιας επιχείρησης ασφάλισης και αντασφάλισης.

2. Η *Μαλαισία*, η *Ουκρανία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προσθέτουν έναν όρο βάσει του οποίου, αν οι πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους είναι ανεπαρκείς προκειμένου να προσδιοριστούν τα κέρδη που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης, η αρμόδια αρχή μπορεί να εφαρμόσει στην εν λόγω επιχείρηση τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου του συγκεκριμένου Κράτους, με την επιφύλαξη ότι το εν λόγω δίκαιο θα εφαρμόζεται, στον βαθμό που το επιτρέπουν οι πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια αρχή, σύμφωνα με τις αρχές του παρόντος Άρθρου.

2.1 Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, το *Βιετνάμ*, η *Βραζιλία*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, η *Κίνα*, η *Κροατία*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Ρωσία*, η *Σερβία*, η *Τυνησία* και η *Χιλή* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να διατηρούν στις συμβάσεις τους ένα ειδικό άρθρο για τη ρύθμιση της φορολογίας των «μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών». Κατά συνέπεια, επιφύλαξη διατυπώνεται και αναφορικά με όλες τις αντίστοιχες τροποποιήσεις στα Άρθρα και τα Ερμηνευτικά Σχόλια, που έχουν τροποποιηθεί ως αποτέλεσμα της απαλοιφής του Άρθρου 14.

2.2 Η *Βουλγαρία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προτείνει στις διμερείς διαπραγματεύσεις την αντικατάσταση, στο παρόν Άρθρο, το όρου «κέρδη» από τον όρο «κέρδη επιχειρήσεων», υπό την προϋπόθεση ότι το περιεχόμενό του ορίζεται στο Άρθρο 3.

2.3 Η *Τυνησία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προτείνει στις διμερείς διαπραγματεύσεις ένα κριτήριο για τη φορολόγηση στο Κράτος πηγής των μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών, υπό το παλαιότερο Άρθρο 14, βάσει του ποσού (που καθορίζεται μέσω διμερών διαπραγματεύσεων) της καταβαλλόμενης αμοιβής.

### **Παράγραφοι 1 και 2**

3. Η *Αργεντινή*, το *Μαρόκο* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν στο Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης τα κέρδη επιχειρήσεων που προκύπτουν από την πώληση αγαθών ή εμπορευμάτων που είναι όμοια ή παρόμοια με αυτά που πωλούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε εκείνο το Κράτος ή από άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται στο εν λόγω Κράτος, όμοιες ή παρόμοιες με εκείνες που διεξάγονται από αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση.

Οι χώρες αυτές εφαρμόζουν τον κανόνα αυτό μόνο ως μηχανισμό προστασίας από ενδεχόμενες καταχρήσεις και όχι ως γενική «αρχή της έλξης». Έτσι, ο κανόνας δεν εφαρμόζεται όταν η επιχείρηση αποδεικνύει ότι οι πωλήσεις ή οι δραστηριότητες έχουν πραγματοποιηθεί για άλλους λόγους και όχι για την εξασφάλιση των προνομίων της Σύμβασης.

4. Η *Αλβανία* και το *Βιετνάμ* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν στο Κράτος της μόνιμης εγκατάστασης τα κέρδη επιχειρήσεων που προκύπτουν από την πώληση αγαθών ή εμπορευμάτων που είναι όμοια ή παρόμοια με αυτά που πωλούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό το Κράτος ή από άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται στο εν λόγω Κράτος, όμοιες ή παρόμοιες με εκείνες που διεξάγονται από αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση.

4.1 Το *Μαρόκο* και οι *Φιλιππίνες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να εφαρμόζουν κριτήρια διάρκειας παραμονής και καθορισμένης βάσης για τον καθορισμό του εάν είναι φορολογητέο ένα φυσικό πρόσωπο που παρέχει προσωπικές υπηρεσίες.

4.2 Η *Ινδία* και η *Χιλή* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να τροποποιούν το άρθρο 7 ώστε να προβλέπει ότι, κατά την εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου, κάθε εισόδημα ή ωφέλεια που αποδίδεται σε μόνιμη εγκατάσταση κατά το διάστημα που αυτή υφίσταται μπορεί να φορολογείται από το Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο υφίσταται η μόνιμη εγκατάσταση, ακόμη κι αν οι πληρωμές αναβάλλονται για ημερομηνία κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση έχει πάψει να υφίσταται. Επιπλέον, η *Ινδία* επιφυλάσσει επίσης του δικαιώματος να εφαρμόζει ανάλογο κανόνα και σε σχέση με τα Άρθρα 11, 12, 13 και 21.

### **Παράγραφος 3**

5. Αναφορικά με την παράγραφο 3, η *Αργεντινή* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προβλέπει ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος δεν είναι υποχρεωμένο να επιτρέψει την έκπτωση δαπανών που προκύπτουν στο εξωτερικό και δεν μπορούν να αποδοθούν ευλόγως στη δραστηριότητα που αναπτύσσει η μόνιμη εγκατάσταση, λαμβάνοντας υπόψη τις γενικές αρχές της εσωτερικής της νομοθεσίας σχετικά με τις διοικητικές και διαχειριστικές δαπάνες για υπηρεσίες υποστήριξης.

6. Η *Βραζιλία* εμμένει στη θέση της επί της διατύπωσης «είτε στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού» που βρίσκεται στην παράγραφο 3.

7. Η *Αρμενία*, η *Ινδία*, η *Λιθουανία* και η *Σλοβενία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 3 τη διευκρίνιση ότι οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος περιλαμβάνουν μόνο τις δαπάνες που εκπίπτουν βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας του εν λόγω Κράτους.

7.1 Η *Εσθονία* και η *Λετονία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 3 τη διευκρίνιση ότι οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος περιλαμβάνουν μόνο τις δαπάνες που θα εξέπιπταν εάν η μόνιμη εγκατάσταση αποτελούσε ανεξάρτητη επιχείρηση του εν λόγω Κράτους.

8. Το *Βιετνάμ* και η *Ουκρανία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προσθέτουν στην παράγραφο 3 μια διευκρίνιση, ώστε η παράγραφος να αναφέρεται στις πραγματικές δαπάνες που επιβαρύνουν την επιχείρηση (εξαιρουμένων των τόκων στην περίπτωση τραπεζικής επιχείρησης).

### **Παράγραφος 4**

9. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μην εφαρμόζει την παράγραφο 4.

### **Παράγραφος 5**

10. Το *Βιετνάμ* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εφαρμόζει την παράγραφο 5.

### **Παράγραφος 6**

11. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην εφαρμόζει την παράγραφο 6.

### **Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

12. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 25.

13. Όσον αφορά τις παραγράφους 41-50 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του Άρθρου 7, η *Χιλή* δεν συμφωνεί με τις ειδικές μεθόδους που προβλέπονται ως κανόνες για το ποσό των κερδών που αποδίδονται σε μια μόνιμη εγκατάσταση. Αυτοί οι κανόνες πρέπει να θεσπίζονται και να διέπονται από την εσωτερική νομοθεσία (συμπεριλαμβανομένης της νομοθεσίας περί συναλλάγματος).

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8**

### **(ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΕ ΠΛΩΤΕΣ ΟΔΟΥΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΝΑΥΣΙΠΛΟΙΑΣ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αρμενία*, η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσονται του δικαιώματος σε εξαιρετικές περιπτώσεις να εφαρμόζουν τον κανόνα της μόνιμης εγκατάστασης σε σχέση με κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων σε διεθνείς μεταφορές.

### **Παράγραφος 1**

2. Οι *Φιλιππίνες* επιφυλάσονται του δικαιώματος να προβλέπουν τη φορολογία των κερδών από ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές, σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία.

3. Η *Αλβανία* και η *Βουλγαρία* επιφυλάσονται του δικαιώματος να φορολογούν τα κέρδη από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου που φορτώνονται σε ένα σημείο μιας χώρας με σκοπό να εκφορτωθούν σε ένα άλλο σημείο της ίδιας χώρας.

4. Η *Νότια Αφρική* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στην παράγραφο 1 τα κέρδη από τη μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων.

5. Η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προβλέπει φορολογία των κερδών από ναυτιλιακές μεταφορές, σύμφωνα με την εσωτερική της νομοθεσία.

5.1 Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εφαρμόζει το Άρθρο 12 και όχι το Άρθρο 8 επί των κερδών από τη ναύλωση κενού πλοίου ή αεροσκάφους.

6. Η *Βουλγαρία*, η *Λετονία*, η *Νότια Αφρική* και η *Ουκρανία* επιφυλάσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν έναν όρο που να διασφαλίζει ότι τα κέρδη από τη ναύλωση κενού πλοίου ή αεροσκάφους και, στην περίπτωση της Βουλγαρίας και της Ουκρανίας από τη μίσθωση εμπορευ-

ματοκιβωτίων, τυγχάνουν της ίδιας αντιμετώπισης με το εισόδημα που εμπίπτει στην παράγραφο 1, όταν τα εν λόγω κέρδη είναι παρεπόμενα των διεθνών μεταφορών.

6.1 Η *Βουλγαρία*, η *Κροατία*, η *Νότια Αφρική* και η *Ρωσία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου, ώστε να καλύπτει τις διεθνείς οδικές και σιδηροδρομικές μεταφορές στις διμερείς συμβάσεις.

6.2 Το *Μαρόκο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προβλέπει ότι η φορολογία των κερδών επιχείρησης, η οποία δραστηριοποιείται στις διεθνείς μεταφορές, από τη μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων που είναι συμπληρωματική ή παρεπόμενη ως προς τη διεθνή εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκάφους, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Άρθρου.

6.3 Η *Σερβία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προτείνει, κατά την πορεία των διαπραγματεύσεων, η μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων, είτε άμεσα συνδεδεμένη είτε επικουρική, να θεωρείται δραστηριότητα διακριτή από την εκμετάλλευση πλοίων και αεροσκαφών στις διεθνείς μεταφορές και κατά συνέπεια να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου.

6.4 Η *Σερβία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει και τις διεθνείς οδικές μεταφορές στις διμερείς συμβάσεις.

6.5 Το *Βιετνάμ* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προβλέπει ότι το δικαίωμα φορολογίας του εισοδήματος που προκύπτει από διεθνείς μεταφορές θα επιμερίζεται με αναλογία 50/50.

Παράγραφος 2

7. Η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, η *Βραζιλία*, η *Γκαμπόν*, η *Εσθονία*, η *Ινδία*, η *Κίνα*, η *Λετονία*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Νότια Αφρική*, η *Σλοβενία* και η *Χιλή* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου, ώστε να καλύπτει τις μεταφορές σε πλωτές οδούς εσωτερικής ναυσιπλοΐας στις διμερείς συμβάσεις και διατηρούν την ελευθερία να προβαίνουν στις αντίστοιχες τροποποιήσεις στην παράγραφο 3 των Άρθρων 13, 15 και 22.

## **Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

8. Το *Βιετνάμ* διαφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 5 των Ερμηνευτικών Σχολίων.

9. Το *Βιετνάμ* διαφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 10 των Ερμηνευτικών Σχολίων σε σχέση με την παρεπόμενη μίσθωση εμπορευματοκιβωτίων.

10. Η *Βραζιλία*, η *Ινδία* και η *Μαλαισία* εμμένουν στη θέση τους ως προς την εφαρμογή του παρόντος Άρθρου σε εισόδημα από επικουρικές δραστηριότητες (πρβλ. παραγράφους 4 έως 10.1).

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 (ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Το *Βιετνάμ*, η *Βραζιλία*, η *Ρωσία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην συμπεριλαμβάνουν την παράγραφο 2 στις συμβάσεις τους.

2. Η *Βουλγαρία*, η *Λιθουανία*, η *Νότια Αφρική* και η *Ρωσία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να αντικαθιστούν στις συμβάσεις τους την έκφραση «προσαρμόζει» με την έκφραση «μπορεί να προσαρμόζει» στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2.
3. Η *Μαλαισία*, η *Σερβία* και η *Σλοβενία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να ορίζουν στην παράγραφο 2 ότι αναλογική διόρθωση θα πραγματοποιείται εφόσον θεωρείται δικαιολογημένη.
4. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, το *Μαρόκο* και η *Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην συμπεριλαμβάνουν την παράγραφο 2 στις συμβάσεις τους, εκτός εάν η δέσμευση πραγματοποιήσης διόρθωσης δεν ισχύει στην περίπτωση απάτης, δόλου ή αμέλειας. Σε αυτή την περίπτωση η Τυνησία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μην επιτρέπει τη διόρθωση σε περιόδους που δεν καλύπτονται από τους χρόνους παραγραφής της εσωτερικής της νομοθεσίας.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αργεντινή* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εφαρμόσουν φορολογικό συντελεστή 10 τοις εκατό στην πηγή, στην περίπτωση του εδαφίου α).
2. Ενόψει του ιδιαίτερου φορολογικού της συστήματος, η *Χιλή* διατηρεί ελευθερία δράσης ως προς τους όρους της Σύμβασης που αφορούν το ποσοστό και τη μορφή της διανομής των κερδών από τις εταιρείες.
3. Η *Βουλγαρία*, η *Εσθονία*, η *Ινδία*, η *Λετονία*, η *Λιθουανία*, η *Ρωσία* και η *Σερβία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην συμπεριλαμβάνουν την προϋπόθεση να διευθετούν οι αρμόδιες αρχές μέσω αμοιβαίου διακανονισμού τον τρόπο εφαρμογής της παραγράφου 2.
4. Το *Ισραήλ* εμμένει στη θέση του σχετικά με τα ποσοστά που προβλέπονται στην παράγραφο 2, ιδίως ως προς τα μερίσματα που διανέμονται από τα κέρδη «εγκεκριμένης επιχείρησης», σύμφωνα με τη νομοθεσία του περί προώθησης των επενδύσεων.
5. Η *Ρουμανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί με έναν ενιαίο συντελεστή προς διαπραγμάτευση όλα τα μερίσματα που αναφέρονται στην παράγραφο.
6. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Γκαμπόν*, το *Μαρόκο*, η *Νότια Αφρική*, η *Ρωσία* και η *Τυνησία* εμμένουν στη θέση τους σχετικά με τους φορολογικούς συντελεστές της παραγράφου 2 και με το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής του εδαφίου α).
7. Το *Βιετνάμ* και η *Σερβία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να φορολογούν με ενιαίο συντελεστή τουλάχιστον 10 τοις εκατό, όλα τα μερίσματα της παραγράφου 2.
- 7.1 Η *Λετονία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να μειώνει στο 10 τοις εκατό το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής του εδαφίου α) και να εφαρμόζει φορολογικό συντελεστή 10 τοις εκατό στην πηγή στην περίπτωση του εδαφίου β).
- 7.2 Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να ρυθμίζει τον φορολογικό συντελεστή σε διμερείς διαπραγματεύσεις.

### Παράγραφος 3

8. Η *Αργεντινή*, η *Ρωσία* και η *Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν έναν όρο που θα τους επιτρέπει να εφαρμόζουν τα μέτρα υποκεφαλαιοδότησης της εσωτερικής τους νομοθεσίας ανεξαρτήτως τυχόν άλλων διατάξεων της Σύμβασης.

9. Δεδομένου ότι στα δίκαιά τους δεν περιλαμβάνονται έννοιες όπως μετοχές «επικαρπίας», δικαιώματα «επικαρπίας», μετοχές ορυχείων και ιδρυτικοί τίτλοι, η *Αλβανία*, η *Αρμενία*, η *Βουλγαρία*, η *Λευκορωσία* και η *Σερβία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να παραλείπουν τους όρους αυτούς από την παράγραφο 3.

9.1 Η *Σλοβενία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να παραλείπει τους όρους μετοχές «επικαρπίας», δικαιώματα «επικαρπίας» και μετοχές ορυχείων, καθώς στο δίκαιό της δεν προβλέπονται αυτές οι έννοιες.

10. Η *Βουλγαρία*, η *Εσθονία*, η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να αντικαθιστούν στην παράγραφο 3 την έκφραση «εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα» με την έκφραση «εισόδημα από άλλα δικαιώματα».

10.1 Το *Μαρόκο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διευρύνει το πλάτος του ορισμού των μερισμάτων στην παράγραφο 3 προσθέτοντας τη φράση «και άλλοι τύποι εξομοιούμενου εισοδήματος» μετά από τη φράση «καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα» και πριν από τη φράση «το οποίο υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση...».

10.2 Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να τροποποιεί τον ορισμό του όρου «μερίσματα».

10.3 Η *Χιλή* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διευρύνει τον ορισμό των μερισμάτων στην παράγραφο 3 ώστε να συμπεριλάβει όλο το εισόδημα που υπόκειται στη φορολογική μεταχείριση των διανομών.

### Παράγραφος 5

11. Η *Αργεντινή*, το *Καζακστάν*, το *Μαρόκο*, η *Ρωσία* και η *Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να επιβάλλουν φορολογία επί των κερδών των υποκαταστημάτων.

12. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να επιβάλλει παρακρατούμενο φόρο επί των κερδών μόνιμης εγκατάστασης με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 2, όπως είναι ο παραδοσιακός κανόνας του βραζιλιάνικου φορολογικού συστήματος.

13. Η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να επιβάλλει φορολογία επί των διανομών κερδών που προκύπτουν στην επικράτειά της, από εταιρείες που δεν είναι κάτοικοί της.

14. Ενόψει του ιδιαίτερου φορολογικού της συστήματος, η *Χιλή* διατηρεί ελευθερία δράσης ως προς τους όρους της Σύμβασης που αφορούν το ποσοστό και τη μορφή της διανομής των κερδών από μόνιμες εγκαταστάσεις.

### Θέση επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

15. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 24. Βάσει της εσωτερικής της νομοθεσίας, ορισμένες πληρωμές αντιμετωπίζονται ως διανομές και ως εκ τούτου εμπίπτουν στον ορισμό των μερισμάτων.

## ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 (ΤΟΚΟΙ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

### Θέσεις επί του Άρθρου

1. Η *Βουλγαρία* και η *Ουκρανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου τους τόκους από απαίτηση χρέους όταν ο κύριος σκοπός ή ένας από τους κύριους σκοπούς οποιουδήποτε προσώπου και ο οποίος σχετίζεται με τη δημιουργία ή την εκχώρηση της απαίτησης χρέους για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι, είναι η εκμετάλλευση του παρόντος Άρθρου και όχι η εξυπηρέτηση καλόπιστων εμπορικών σκοπών.

### Παράγραφος 2

2. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αργεντινή*, η *Βραζιλία*, η *Ινδία*, η *Ουκρανία*, η *Ρουμανία*, η *Ταϊλάνδη*, οι *Φιλιππίνες* και η *Χιλή* επιφυλάσσονται για το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 2.

3. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προσθέτει στις συμβάσεις της μια παράγραφο που να ρυθμίζει τους τόκους που καταβάλλονται προς την κυβέρνηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, πολιτική του υποδιαίρεση, τοπική αρχή ή οποιαδήποτε υπηρεσία (συμπεριλαμβανομένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) που ανήκει εν όλω στο δημόσιο και στην οποία παράγραφο να δηλώνεται ότι οι εν λόγω τόκοι είναι φορολογητέοι μόνο στο Κράτος κατοικίας του δανειστή. Εντούτοις, εάν καταβάλλονται τόκοι από την κυβέρνηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, ή από πολιτική του υποδιαίρεση, τοπική αρχή ή οποιαδήποτε υπηρεσία (συμπεριλαμβανομένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) που ανήκει εν όλω στο δημόσιο, οι εν λόγω τόκοι είναι φορολογητέοι μόνο στο ως άνω Συμβαλλόμενο Κράτος (δηλαδή στο Κράτος πηγής).

3.1 (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

3.2 (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

4. Η *Βουλγαρία*, η *Εσθονία*, η *Ινδία*, η *Λετονία*, η *Λιθουανία*, η *Ρωσία* και η *Σερβία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην συμπεριλαμβάνουν την προϋπόθεση να διευθετούν οι αρμόδιες αρχές μέσω αμοιβαίας συμφωνίας τον τρόπο εφαρμογής της παραγράφου 2.

### Παράγραφος 3

5. Η *Βραζιλία*, η *Ουκρανία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να θεωρούν τόκους τις ποινές για εκπρόθεσμη καταβολή για τους σκοπούς του παρόντος Άρθρου, σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία.

6. Η *Μαλαισία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εξαιρεί από τον ορισμό των τόκων τα υπερτιμήματα και τα χρηματικά βραβεία, όπως συνάδει με τον χαρακτηρισμό των εν λόγω πληρωμών από την εσωτερική της νομοθεσία.

7. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να θεωρεί τόκους κάθε άλλο εισόδημα που εξομολώνεται με εισόδημα από δανεισμό χρημάτων από τη φορολογική νομοθεσία του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο προκύπτει το εισόδημα.

7.1 Η *Εσθονία*, η *Λετονία*, η *Λιθουανία*, το *Μαρόκο* και η *Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να τροποποιούν τον ορισμό των τόκων, ώστε να διευκρινίζεται ότι οι πληρωμές τόκων που αντιμετωπίζονται από τις εσωτερικές τους νομοθεσίες ως μερίσματα υπάγονται στο Άρθρο 10.

7.2 Η *Χιλή* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να διαγράψει την αναφορά στις απαιτήσεις χρεών που παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη.

#### **Παράγραφος 4**

8. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προβλέπει ότι όταν καταβάλλονται τόκοι προς μια μόνιμη εγκατάσταση ενός κατοίκου του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους που βρίσκεται σε τρίτο κράτος, δεν θα ισχύει το όριο στον συντελεστή φορολογίας επί των τόκων της παραγράφου 2.

8.1 Το *Μαρόκο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στην παράγραφο 4 μια αναφορά σε άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται στο έτερο Κράτος, του ίδιου ή παρόμοιου είδους με αυτές που διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

#### **Παράγραφος 5**

8.2 Το *Ισραήλ* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει έναν όρο που να επιτρέπει τη φορολόγηση του εισοδήματος από τόκους βάσει του Άρθρου 7, εφόσον το επιλέξει ο φορολογούμενος.

### **Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

9. Η *Μαλαισία* δεν συμφωνεί με την παράγραφο 20 των Ερμηνευτικών Σχολίων, καθώς βάσει του μαλαισιανού δικαίου τα υπερτιμήματα και τα χρηματικά βραβεία δεν είναι φορολογητέα.

10. Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντιμετωπίζει το στοιχείο των τόκων στις πωλήσεις επί πιστώσει (που περιγράφεται στις παραγράφους 7.8 και 7.9) ως τόκο.

11. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 20 και επιφυλάσσεται του δικαιώματος να αντιμετωπίζει τη διαφορά μεταξύ αξίας εξαγοράς και τιμής έκδοσης σύμφωνα με την εσωτερική της νομοθεσία.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12**

### **(ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ)**

### **ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

#### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Βουλγαρία* και η *Ουκρανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Άρθρου δικαιώματα που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που δημιουργούνται ή εκχωρούνται κυρίως με σκοπό την εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων του παρόντος Άρθρου και όχι την εξυπηρέτηση καλόπιστων εμπορικών σκοπών.

2. Η *Ρουμανία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει ένα πρόσθετο άρθρο για τη ρύθμιση των προμηθειών. Αυτό το άρθρο έχει την ίδια διάρθρωση με το Άρθρο 11 για τους τόκους.

#### **Παράγραφος 1**

3. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Γκαμπόν*, το *Ισραήλ*, το *Καζακστάν*, η *Κίνα*, η *Κροατία*, η *Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό*, η



*Λετονία, η Λευκορωσία, η Λιθουανία, η Μαλαισία, το Μαρόκο, η Νότια Αφρική, η Ουκρανία, η Ρουμανία, η Ρωσία, η Σερβία, η Σλοβενία, η Ταϊλάνδη, η Τυνησία, οι Φιλιππίνες και η Χιλή* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να φορολογούν τα δικαιώματα στην πηγή.

4. Η *Αρμενία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να φορολογεί τα δικαιώματα (royalties) πνευματικής ιδιοκτησίας για φιλολογική, επιστημονική και καλλιτεχνική εργασία με μειωμένο συντελεστή.

4.1 Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος: να φορολογεί δικαιώματα και αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες στην πηγή, να ορίζει το περιεχόμενο αυτών των όρων, ειδικά με αναφορά στην εσωτερική της νομοθεσία, να ορίζει την προέλευση αυτών των πληρωμών, που μπορεί να είναι ευρύτερη από αυτή που ορίζεται στην παράγραφο 5 του Άρθρου 11 και να τροποποιεί τις παραγράφους 3 και 4 αναλόγως.

## **Παράγραφος 2**

5. Η *Ακτή Ελεφαντοστού, η Αργεντινή, η Βραζιλία, η Γκαμπόν, το Μαρόκο, η Ρωσία, η Ταϊλάνδη και η Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συνεχίζουν να περιλαμβάνουν το εισόδημα από την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων στον ορισμό των «δικαιωμάτων», όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 12 του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του 1977.

6. Η *Αργεντινή, το Βιετνάμ, η Ταϊλάνδη και οι Φιλιππίνες* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στον ορισμό των δικαιωμάτων τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες.

7. Η *Ακτή Ελεφαντοστού, η Βραζιλία, η Γκαμπόν και η Τυνησία* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στον ορισμό των «δικαιωμάτων» τις αμοιβές για τεχνική υποστήριξη και τεχνικές υπηρεσίες.

7.1 Το *Μαρόκο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό των δικαιωμάτων τις πληρωμές για υπηρεσίες, για τεχνική υποστήριξη, για τεχνικές και οικονομικές μελέτες καθώς και τις αμοιβές για υπηρεσίες κάθε είδους.

8. Η *Αλβανία, η Αρμενία, το Βιετνάμ, η Βουλγαρία, η Βραζιλία, η Ινδία, το Καζακστάν, η Κίνα, η Λετονία, η Λευκορωσία, η Λιθουανία, η Μαλαισία, η Ρουμανία, η Ρωσία, η Σερβία, οι Φιλιππίνες και η Χιλή* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στον ορισμό των δικαιωμάτων τις πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού. Η *Βουλγαρία* προτίθεται να προτείνει στις διμερείς της διαπραγματεύσεις τη φορολόγηση στην πηγή των δικαιωμάτων επί βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού με χαμηλότερο συντελεστή από αυτόν που ισχύει για τις υπόλοιπες πληρωμές δικαιωμάτων.

8.1 Η *Σερβία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό των δικαιωμάτων το εισόδημα που προκύπτει από τη εκμίσθωση κενού πλοίου ή αεροσκάφους και εμπορευματοκιβωτίων.

8.2 Η *Μαλαισία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό των δικαιωμάτων το εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση εμπορευματοκιβωτίων και πλοίου ή αεροσκάφους, συμπεριλαμβανομένης της ναύλωσης χρονοθυρίδας, της χρονοναύλωσης, της ναύλωσης κατά ταξίδι, ή της γυμνής ναύλωσης, ανεξάρτητα από το αν οι εν λόγω ναυλώσεις αφορούν εξοπλισμένα, επανδρωμένα ή ανεφοδιασμένα σκάφη.

8.3 Η *Κίνα* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 10.1, καθώς θεωρεί ότι ορισμένες πληρωμές για αποκλειστικά δικαιώματα διανομής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας σε μια δεδομένη επικράτεια μπορεί να αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα.

9. Η *Λευκορωσία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό των δικαιωμάτων μια αναφορά στα μεταφορικά οχήματα.

10. Η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, το *Μαρόκο* και η *Ρουμανία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στον ορισμό των δικαιωμάτων τις πληρωμές για μεταδόσεις μέσω δορυφόρων, καλωδίων, οπτικών ινών ή παρόμοιας τεχνολογίας.

10.1 Το *Βιετνάμ* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό των δικαιωμάτων τις πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης «φίλμ, ταινιών ή ψηφιακών μέσων για ραδιοφωνική ή τηλεοπτική μετάδοση».

11. Η *Αλβανία*, το *Βιετνάμ*, η *Μαλαισία* και η *Ρωσία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να ρυθμίζουν το ζήτημα των αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες σε ξεχωριστό Άρθρο παρόμοιο με το Άρθρο 12.

12. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, η *Αρμενία*, το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Γκαμπόν*, η *Εσθονία*, το *Καζακστάν*, η *Κίνα*, η *Κροατία*, η *Λετονία*, η *Λευκορωσία*, η *Λιθουανία*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Νότια Αφρική*, η *Ουκρανία*, η *Ρουμανία*, η *Σερβία*, η *Σλοβενία*, η *Ταϊλάνδη*, η *Τυνησία*, οι *Φιλιππίνες* και η *Χιλή* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος, για την πλήρωση αυτού που θεωρούν ότι συνιστά κενό στη ρύθμιση του Άρθρου, να προσθέτουν έναν όρο που να ορίζει την πηγή των δικαιωμάτων κατ' αναλογία με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 5 του Άρθρου 11, όπου ρυθμίζεται το ίδιο ζήτημα αναφορικά με τους τόκους.

12.1 Το *Μαρόκο* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στην παράγραφο μια αναφορά σε άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται στο έτερο Κράτος, του ίδιου ή παρόμοιου είδους με αυτές που διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

12.2 Η *Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό* εμμένει στη θέση της σχετικά με τη μεταχείριση του λογισμικού.

12.3 Το *Καζακστάν* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνει στον ορισμό των δικαιωμάτων τις πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού.

### **Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

13. Η *Αργεντινή*, το *Μαρόκο*, η *Σερβία* και η *Τυνησία* δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 14 και 15 των Ερμηνευτικών Σχολίων. Θεωρούν ότι οι πληρωμές που αφορούν λογισμικό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου όταν δεν μεταβιβάζονται τα πλήρη δικαιώματα επί του λογισμικού, είτε εφόσον οι πληρωμές καταβάλλονται σε αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας στο λογισμικό για εμπορική εκμετάλλευση, είτε εφόσον αφορούν λογισμικό που αποκτάται για προσωπική ή επιχειρηματική χρήση του αγοραστή.

14. Το *Βιετνάμ* δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο της παραγράφου 9 των Ερμηνευτικών Σχολίων. Ακόμη και εάν παραλειφθεί από την παράγραφο 2 η φράση «για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού» και το εισόδημα από την εκμίσθωση εξοπλισμού εμπίπτει στο Άρθρο 7, το γεγονός ότι μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μισθώνει βαρύ εξοπλισμό σε πρόσωπο που είναι κάτοικος Βιετνάμ συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της εν λόγω επιχείρησης στο Βιετνάμ.

15. Η *Βραζιλία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 17.1 έως 17.4, ιδίως ενόψει της αρχής της νομοθεσίας της που υπαγορεύει τη φορολόγηση πληρωμών στην πηγή.

16. Η *Μαλαισία* δεν μπορεί να συμφωνήσει με τη νέα πρόσθετη πρόταση στην παράγραφο 11.2: «Οι πληρωμές στο πλαίσιο αυτών των συμβάσεων γενικά διέπονται από το Άρθρο 7». Η Μαλαισία αντιμετωπίζει τις πληρωμές από την παροχή υπηρεσιών ως Ειδικές Κατηγορίες Εισοδήματος βάσει της εσωτερικής της νομοθεσίας και όχι ως εισόδημα από επιχειρήσεις.

17. Η *Ινδία* εμμένει στη θέση της σχετικά με τις ερμηνείες που δίνονται στις παραγράφους 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 και 17.3 και είναι της άποψης ότι ορισμένες από τις αναφερόμενες πληρωμές μπορεί να συνιστούν δικαιώματα.

18. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία κατά την οποία οι πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία περιορίζονται μόνο στην προηγούμενη εμπειρία.

19. Η *Μαλαισία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 14.2 καθώς είναι της άποψης ότι οι αμοιβές άδειας χρήσης για δικαιώματα διανομής λογισμικού συνιστούν δικαιώματα.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 (ΩΦΕΛΕΙΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αργεντινή* και η *Βραζιλία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν στην πηγή τις ωφέλειες από εκποίηση περιουσίας που βρίσκεται σε Συμβαλλόμενο Κράτος, πέραν των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στις παραγράφους 1, 2 και 3.

2. Η *Κίνα*, η *Σερβία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να επιβάλλουν φόρο επί της ωφέλειας από την εκποίηση μετοχών ή δικαιωμάτων που αποτελούν μέρος σημαντικής συμμετοχής σε εταιρεία που είναι κάτοικός τους.

3. Η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να εισάγουν σε ειδικό Άρθρο διατάξεις σχετικά με την ωφέλεια από κεφάλαιο που συνδέεται με υπεράκτιες δραστηριότητες που διεξάγονται σε Συμβαλλόμενο Κράτος σε σχέση με την εξερεύνηση ή εκμετάλλευση του βυθού, του υπεδάφους και των φυσικών τους πόρων.

4. Η *Εσθονία*, η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 3 σε επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται πλοία και αεροσκάφη σε διεθνείς μεταφορές.

5. Το *Βιετνάμ*, η *Ινδία* και η *Χιλή* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να επιβάλλουν φόρο επί της ωφέλειας από την εκποίηση μετοχών ή δικαιωμάτων εταιρείας που είναι κάτοικός τους.

6. Η *Βουλγαρία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να επιβάλλει φόρο επί της ωφέλειας από την εκποίηση μετοχών ή δικαιωμάτων εταιρείας που είναι κάτοικος Βουλγαρίας, εξαιρουμένων των μετοχών που είναι εισηγμένες σε εποπτευόμενη χρηματιστηριακή αγορά.

7. Η *Βουλγαρία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του όρου ώστε να καλύπτει και τις ωφέλειες από την εκποίηση οχημάτων οδικών και σιδηροδρομικών μεταφορών.

8. Το *Βιετνάμ* επιφυλάσσει του δικαιώματος να τροποποιεί την παράγραφο 4, ώστε η εν λόγω ακίνητη περιουσία να αρκεί να αντιστοιχεί στο 30% του συνόλου της περιουσίας που ανήκει στην εταιρεία.

9. Η *Σερβία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του όρου ώστε να καλύπτει και τις ωφέλειες από την εκποίηση οδικών μεταφορικών οχημάτων που εκτελούν διεθνείς μεταφορές.

10. Η *Ινδία* εμμένει στη θέση της επί της παραγράφου 4.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14 (ΜΗ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

[Όλες οι θέσεις επί του Άρθρου 14 διαγράφηκαν στις 29 Απριλίου 2000, όταν διαγράφηκε και το ίδιο το Άρθρο 14 από το Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας με βάση την έκθεση με τίτλο «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (Ζητήματα του Άρθρου 14 του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ) που εγκρίθηκε από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ στις 27 Ιανουαρίου 2000.]

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

### **Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αργεντινή* επιφυλάσσει της θέσης της ως προς το εδάφιο α) της παραγράφου 2 και επιθυμεί να εισάγει στις συμβάσεις της τη φράση «εντός του οικείου οικονομικού έτους» αντί της φράσης «σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο ή κατά το τέλος του οικείου οικονομικού έτους».

2. Η *Λετονία* και η *Λιθουανία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να εισάγουν σε ειδικό Άρθρο διατάξεις σχετικά με το εισόδημα που προκύπτει από εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες που συνδέονται με υπεράκτιες δραστηριότητες που διεξάγονται σε Συμβαλλόμενο Κράτος σε σχέση με την εξερεύνηση ή εκμετάλλευση του βυθού, του υπεδάφους και των φυσικών τους πόρων.

3. Η *Αργεντινή* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εισάγει σε ειδικό άρθρο διατάξεις σχετικά με το εισόδημα που προκύπτει από εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες που συνδέονται με την υπεράκτια εξερεύνηση και εκμετάλλευση υδρογονανθράκων και τις συναφείς δραστηριότητες.

4. Η *Σερβία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προτείνει μια ξεχωριστή παράγραφο στην οποία προβλέπεται ότι η αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους είναι φορολογητέα μόνο στο εν λόγω Κράτος, εάν η αμοιβή καταβάλλεται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος και σχετίζεται με εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης, για συμφωνηθέν χρονικό διάστημα κατά το οποίο το εργοτάξιο ή το έργο δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στο ως άνω έτερο Κράτος.

5. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να αποφασίζει μέσω διμερών διαπραγματεύσεων τη διάρκεια της χρονικής περιόδου που αναφέρεται στην παρούσα παράγραφο.

## Θέση επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

6. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνεται στην παράγραφο 6.2, καθώς δεν αναγνωρίζει την ιδέα να αντιμετωπίζεται ένας εταίρος ως εργοδότης στην περίπτωση των φορολογικών διαφανών προσωπικών εταιρειών.

## ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

### Θέσεις επί του Άρθρου

1. Η *Αλβανία*, η *Βουλγαρία*, η *Εσθονία*, η *Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό*, η *Λετονία*, η *Λιθουανία*, η *Σερβία* και η *Σλοβενία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να φορολογούν στο πλαίσιο του παρόντος Άρθρου κάθε αμοιβή μέλους διοικητικού συμβουλίου ή οποιουδήποτε άλλου παρόμοιου οργάνου εταιρείας που είναι κάτοικός τους.
2. Η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσει του δικαιώματος να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει και τις αμοιβές των υψηλόβαθμων υπαλλήλων.
3. Το *Μαρόκο* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί στο πλαίσιο του παρόντος Άρθρου κάθε αμοιβή μέλους διοικητικού συμβουλίου ή οποιουδήποτε άλλου παρόμοιου οργάνου εταιρείας που είναι κάτοικός του. Το *Μαρόκο* επίσης επιφυλάσσει του δικαιώματος να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει και τις αμοιβές των υψηλόβαθμων υπαλλήλων.
4. Το *Βιετνάμ* και η *Μαλαισία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου ώστε να καλύπτει και τις αμοιβές των ανώτατων διοικητικών στελεχών.

## ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 (ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΕΣ ΚΑΙ ΑΘΛΗΤΕΣ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

### Θέσεις επί του Άρθρου

1. Η *Ρωσία* και οι *Φιλιππίνες* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 καλλιτέχνες και αθλητές που απασχολούνται σε οργανισμούς που επιδοτούνται μέσω κρατικών πόρων.
2. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 1 και 2 το εισόδημα από δραστηριότητες που διεξάγονται σε Συμβαλλόμενο Κράτος από πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή αθλητές, εάν οι δραστηριότητες ουσιαστικά ενισχύονται από κρατικούς πόρους και να προβλέπει τη φορολόγηση των εν λόγω εισοδημάτων με βάση την κατοικία.

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18**  
**(ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ)**  
**ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέση επί του Άρθρου**

1. *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

1.1 *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

2. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Νότια Αφρική* και η *Ουκρανία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να συμπεριλαμβάνουν στην παράγραφο 1 ρητή αναφορά στις προσόδους.

3. *(Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)*

4. *(Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)*

5. *(Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)*

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19**  
**(ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ)**  
**ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέση επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

1. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την άποψη ότι οι δημόσιοι οργανισμοί όπως ο οργανισμός σιδηροδρόμων και το ταχυδρομείο διεξάγουν επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. *(Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)*

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20**  
**(ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ)**  
**ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αλβανία*, η *Βραζιλία* και η *Σερβία* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να προσθέτουν μια δεύτερη παράγραφο στην οποία να προβλέπεται η παραχώρηση στους επισκέπτες σπουδαστές των ίδιων φορολογικών απαλλαγών, ελαφρύνσεων ή μειώσεων, που παραχωρούνται στους κατοίκους αναφορικά με επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις και πληρωμές για εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες.

2. Η *Εσθονία*, η *Λετονία*, η *Λιθουανία* και το *Μαρόκο* επιφυλάσσουνται του δικαιώματος να αναφέρονται σε οποιονδήποτε μαθητευόμενο ή καταρτιζόμενο στο παρόν Άρθρο.

3. Η *Ρουμανία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να περιορίζει χρονικά σε περίοδο επτά ετών (μέγιστη περίοδος σπουδών στη Ρουμανία) την απαλλαγή που προβλέπεται στο Άρθρο.

4. Το *Βιετνάμ* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προβλέπει ότι οι αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται από σπουδαστή ή μαθητευόμενο σε Συμβαλλόμενο Κράτος δεν φορολογούνται στο εν λόγω Κράτος, εφόσον συνδέονται με τις σπουδές ή την κατάρτισή του.
5. Η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προβλέπει ότι οι αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται από σπουδαστή ή μαθητευόμενο σε Συμβαλλόμενο Κράτος δεν φορολογούνται στο εν λόγω Κράτος, εάν δεν υπερβαίνουν ένα καθορισμένο προς διαπραγμάτευση ποσό και εφόσον συνδέονται με τις σπουδές ή την κατάρτισή του.
6. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Ινδία*, η *Κίνα*, το *Μαρόκο*, η *Ρουμανία*, η *Σερβία*, η *Σλοβενία*, η *Ταϊλάνδη*, η *Τυνησία* και οι *Φιλιππίνες* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προσθέτουν ένα άρθρο για τη ρύθμιση των περιπτώσεων δασκάλων, καθηγητών και ερευνητών, υπό διάφορες προϋποθέσεις, και να προβαίνουν στην αντίστοιχη τροποποίηση της παραγράφου 1 του Άρθρου 15.
7. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Γκαμπόν* και η *Τυνησία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προβλέπουν ότι οι αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται από σπουδαστή ή μαθητευόμενο στο Κράτος επίσκεψης δεν φορολογούνται στο εν λόγω Κράτος, εφόσον οι υπηρεσίες λαμβάνονται για τον σκοπό της συντήρησης των σπουδών ή της κατάρτισής του.
8. Το *Μαρόκο* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προσθέτει μια δεύτερη παράγραφο στην οποία να προβλέπεται ότι η αμοιβή από εξαρτημένη εργασία που προκύπτει στο Κράτος επίσκεψης δεν φορολογείται στο εν λόγω Κράτος, ή, σε περίπτωση φορολόγησης, να προβλέπεται η παραχώρηση στους επισκέπτες σπουδαστές των ίδιων φορολογικών απαλλαγών, ελαφρύνσεων και μειώσεων που παραχωρούνται στους κατοίκους.
9. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εξαιρεί τους «μαθητευόμενους» από το παρόν Άρθρο.
10. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προβλέπει ότι οι αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται από σπουδαστή σε Συμβαλλόμενο Κράτος δεν φορολογούνται στο εν λόγω Κράτος, εφόσον οι υπηρεσίες σχετίζονται άμεσα με τις σπουδές του και να προβαίνει στην αντίστοιχη τροποποίηση της παραγράφου 1 του Άρθρου 15.
11. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να περιορίζει την απαλλαγή που προβλέπεται στο Άρθρο σε περίοδο έξι ετών.

## **ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21**

### **(ΑΛΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ)**

### **ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

#### **Θέση επί του Άρθρου**

1. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Γκαμπόν*, η *Ινδία*, η *Λευκορωσία*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Νότια Αφρική*, η *Ρωσία*, η *Σερβία*, η *Σλοβενία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Χιλή* επιφυλάσσουν των θέσεων τους επί του παρόντος Άρθρου καθώς επιθυμούν να διατηρήσουν το δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει από πηγές εντός των χωρών τους.

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22  
(ΚΕΦΑΛΑΙΟ)  
ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Αργεντινή* επιφυλάσσει του δικαιώματος να φορολογεί το κεφάλαιο που βρίσκεται στην επικράτειά της, πέραν των στοιχείων κεφαλαίου που αναφέρονται στην παράγραφο 3.
2. Το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Κίνα*, η *Μαλαισία* και η *Ταϊλάνδη* εμμένουν στη θέση τους επί του Άρθρου, εφόσον και όταν επιβάλλουν φορολογία κεφαλαίου.
3. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να επιβάλλει φορολογία κεφαλαίου σύμφωνα με την εσωτερική της νομοθεσία.

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 23 Α ΚΑΙ 23 Β  
(ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΞΑΙΡΕΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ)  
ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Ακτή Ελεφαντοστού*, η *Αλβανία*, η *Αργεντινή*, το *Βιετνάμ*, η *Βραζιλία*, η *Ινδία*, η *Κίνα*, η *Μαλαισία*, το *Μαρόκο*, η *Σερβία*, η *Ταϊλάνδη* και η *Τυνησία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προσθέτουν διατάξεις περί πίστωσης πλασματικού φόρου (tax sparing credit) σε σχέση με τα φορολογικά κίνητρα που προβλέπονται στις αντίστοιχες εσωτερικές τους νομοθεσίες.
2. Η *Αργεντινή* και το *Βιετνάμ* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προσθέτουν μια αντίστοιχη πίστωση για ένα μέρος ή το σύνολο του εισοδήματος που ρυθμίζεται από τα Άρθρα 10, 11 και 12, με αποτέλεσμα να θεωρείται ότι έχει καταβληθεί ο φόρος για τους σκοπούς του Άρθρου για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, σε συγκεκριμένο ποσοστό, το οποίο θα καθίσταται αντικείμενο διαπραγμάτευσης, επί του ακαθάριστου εισοδήματος.
3. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να προσθέτει μια αντίστοιχη πίστωση για ένα μέρος ή το σύνολο του εισοδήματος που ρυθμίζεται από τα Άρθρα 11 και 12, με αποτέλεσμα να θεωρείται ότι έχει καταβληθεί ο φόρος για τους σκοπούς του Άρθρου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, με συγκεκριμένο ποσοστό, το οποίο θα καθίσταται αντικείμενο διαπραγμάτευσης, επί του ακαθάριστου εισοδήματος.
4. Η *Βραζιλία* και η *Τυνησία* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να προβλέπουν ότι το εισόδημα που εμπίπτει στο Άρθρο 10 απαλλάσσεται ή δίνει δικαίωμα αντίστοιχης πίστωσης στο έτερο Συμβαλλόμενο Κράτος.
5. Η *Αργεντινή* και η *Βραζιλία* επιφυλάσσουν επί της παραγράφου 4 του Άρθρου 23 Α.



**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24  
(ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΚΡΙΣΕΩΝ)  
ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέσεις επί του Άρθρου**

**Παράγραφος 1**

1. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

2. Το Βιετνάμ, η Βραζιλία, η Ρουμανία, η Ρωσία, η Ταϊλάνδη και η Χιλή εμμένουν στη θέση τους επί του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1.

2.1 Η Βουλγαρία επιφυλάσσεται του δικαιώματος να παραλείπει τις λέξεις «διάφορη ή» από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1.

2.2 Η Μαλαισία και η Τυνησία επιφυλάσσονται του δικαιώματος να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου στους κατοίκους των Συμβαλλόμενων Κρατών.

**Παράγραφος 2**

3. (Διαγράφηκε στις 17 Ιουλίου 2008)

4. Η Αλβανία, το Βιετνάμ, η Βουλγαρία, η Εσθονία, η Ινδία, η Μαλαισία, η Ρωσία, η Σερβία, οι Φιλιππίνες και η Χιλή επιφυλάσσονται του δικαιώματος να μην εισάγουν την παράγραφο 2 στις συμβάσεις τους.

**Παράγραφος 3**

5. Η Αργεντινή επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εφαρμόζει φορολογία επί των κερδών των υποκαταστημάτων.

6. Η Βραζιλία εμμένει στη θέση της επί της παραγράφου 3, καθώς τα δικαιώματα που καταβάλλονται από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στη Βραζιλία προς την έδρα της στο εξωτερικό δεν εκπίπτουν βάσει της εσωτερικής της νομοθεσίας.

7. Η Ταϊλάνδη επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εφαρμόζει φορολογία επί των κερδών ανάλογα με το αν πράγματι καταβάλλονται καθώς και ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς για τις δραστηριότητες γεωργικής παραγωγής.

7.1 Το Μαρόκο επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προσθέτει μια παράγραφο στην οποία να δηλώνεται ότι κανένας όρος του παρόντος Άρθρου δεν μπορεί να ερμηνευθεί με τρόπο που να απαγορεύει στο Μαρόκο να επιβάλλει την εσωτερική του νομοθεσία περί φορολογίας υποκαταστημάτων, περί υποκεφαλαιοποίησης και υποτιμολογήσεων και υπερτιμολογήσεων μεταξύ συνδεμένων επιχειρήσεων.

7.2 Η Νότια Αφρική επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προσθέτει μια παράγραφο στην οποία να δηλώνεται ότι κανένας όρος του παρόντος Άρθρου δεν μπορεί να ερμηνευθεί με τρόπο που να της απαγορεύει να επιβάλλει φόρο επί των κερδών που είναι αποδοτέα σε μόνιμη εγκατάσταση στη Νότια Αφρική μιας εταιρείας που δεν είναι κάτοικός της, με συντελεστή που δεν υπερβαίνει τον συντελεστή του κανονικού φόρου εταιρειών κατά περισσότερες από πέντε εκατοστιαίες μονάδες.

#### Παράγραφος 4

8. Το *Βιετνάμ* εμμένει στη θέση του επί της παρούσας παραγράφου στην περίπτωση των τόκων που καταβάλλονται προς μη κατοίκους και δεν υπόκεινται σε φόρο παρακράτησης.

8.1 Η *Μαλαισία* εμμένει στη θέση της επί της παρούσας παραγράφου στην περίπτωση των τόκων, δικαιωμάτων ή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες που καταβάλλονται προς μη κατοίκους, όταν δεν έχει παρακρατηθεί φόρος.

#### Παράγραφος 5

9. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να εισάγει μετά τις λέξεις «άλλες παρόμοιες επιχειρήσεις του πρώτου Κράτους», τις λέξεις «των οποίων το κεφάλαιο κατέχεται ή ελέγχεται, εν όλω ή εν μέρει, άμεσα ή έμμεσα, από έναν ή περισσότερους κατοίκους τρίτου κράτους».

#### Παράγραφος 6

10. Η *Αλβανία*, το *Βιετνάμ*, η *Βουλγαρία*, η *Βραζιλία*, η *Μαλαισία*, η *Ουκρανία*, η *Ρουμανία*, η *Σερβία*, η *Ταϊλάνδη*, η *Τυνησία*, οι *Φιλιππίνες* και η *Χιλή* επιφυλάσσονται του δικαιώματος να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου στους φόρους που ρυθμίζονται από τη Σύμβαση.

### Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

11. Η *Ινδία* εμμένει στη θέση της επί της ερμηνείας που δίνεται στην παράγραφο 44.

12. Η *Ινδία* επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προσθέτει μια παράγραφο που να διευκρινίζει ότι ο παρόν όρος δεν μπορεί να ερμηνεύεται με τρόπο που να απαγορεύει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να επιβάλλει στα κέρδη μόνιμης εγκατάστασης που μια εταιρεία του έτερου Συμβαλλόμενου Κράτους διαθέτει στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από αυτόν που επιβάλλεται στα κέρδη παρόμοιας εταιρείας του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους, ούτε να θεωρείται ότι αντιβαίνει στις διατάξεις της παραγράφου 3 του Άρθρου 7.

## ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25

### (ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ) ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

#### Θέσεις επί του Άρθρου

##### Παράγραφος 1

1. Η *Βραζιλία*, οι *Φιλιππίνες* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσονται επί του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1.

1.1 Το *Καζακστάν* εμμένει στη θέση του επί του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και επιφυλάσσεται του δικαιώματός του να συμπληρώνει την παράγραφο με το εξής εδάφιο: «Σε περίπτωση δικαστικής διαδικασίας, η αρμόδια αρχή του Καζακστάν δεν έχει δικαίωμα επανεξέτασης μίας δικαστικής απόφασης».

## Παράγραφος 2

2. Η *Βραζιλία*, η *Χιλή*, οι *Φιλιππίνες* και η *Ταϊλάνδη* εμμένουν στις θέσεις τους σχετικά με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2. Αυτές οι χώρες θεωρούν ότι η εφαρμογή ελαφρύνσεων και επιστροφών κατόπιν αμοιβαίας συμφωνίας θα πρέπει να παραμείνει συνδεδεμένη με τις προθεσμίες των εσωτερικών τους νομοθεσιών.

## Παράγραφος 3

3. Η *Βραζιλία*, η *Ταϊλάνδη*, η *Τυνησία* και η *Ουκρανία* εμμένουν στη θέση τους επί του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 με το σκεπτικό ότι δεν έχουν καμία αρμοδιότητα βάσει των αντίστοιχων εσωτερικών τους νομοθεσιών για την εξαφάνιση της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τη Σύμβαση.

## Παράγραφος 4

4. Η *Βραζιλία*, η *Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας*, η *Μαλαισία*, οι *Φιλιππίνες*, η *Ταϊλάνδη* και η *Ουκρανία* επιφυλάσσονται του δικαιώματός τους να παραλείπουν τις λέξεις «καθώς και μέσω μισθωτικής επιτροπής αποτελούμενης από τις ίδιες ή τους αντιπροσώπους τους».

## Θέσεις επί των Ερμηνευτικών Σχολίων

5. Η *Βραζιλία* και η *Ινδία* δεν συμφωνούν με την ερμηνεία που δίνεται στις παραγράφους 11 και 12 και είναι της άποψης ότι ελλείψει της παραγράφου 2 του Άρθρου 9, η οικονομική διπλή φορολογία που προκύπτει από τις διορθώσεις τιμών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας του Άρθρου 25.

6. Όσον αφορά την παράγραφο 14, η *Αργεντινή* επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να μην κινεί ούτε να αποδέχεται υπόθεση διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εάν δεν έχει επιβληθεί ή κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο φορολογία κατά παράβαση της Σύμβασης.

7. Σε σχέση με την παράγραφο 25, η *Ινδία* είναι της άποψης ότι οι αρμόδιες αρχές μπορούν να καταλήγουν σε συμφωνία βάσει του Άρθρου 25 ενόσω εκκρεμεί μέσο επιδίωξης έννομης προστασίας της εσωτερικής νομοθεσίας. Ωστόσο, ο φορολογούμενος μπορεί να επιλέξει είτε να αποδεχθεί, είτε να απορρίψει τον όρο με τον οποίο επιλύεται η διαφορά. Εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί τον όρο με τον οποίο επιλύεται η διαφορά, οφείλει να παραιτηθεί από το μέσο επιδίωξης έννομης προστασίας που έχει ασκηθεί σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία.

8. Η *Ινδία* δεν συμφωνεί με την άποψη που διατυπώνεται στην παράγραφο 42, ότι δηλαδή μπορεί να επιτρέπεται στον φορολογούμενο να αναβάλλει την αποδοχή της λύσης που συμφωνήθηκε ως αποτέλεσμα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας εφόσον εκδοθεί η απόφαση του δικαστηρίου επί του ενδίκου βοηθήματός του.

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26  
(ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ)  
ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέσεις επί του Άρθρου**

1. Η *Βραζιλία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να μην περιλαμβάνει στις συμβάσεις της τη λέξη «στο ακροατήριο» ως προσδιορισμό του δικαστηρίου στην αγγλική γλώσσα, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2.
2. Η *Ινδία* επιφυλάσσει του δικαιώματος να εντάσει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Άρθρου έγγραφα ή επικυρωμένα αντίγραφα εγγράφων.
  - 2.1 Το *Μαρόκο* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να μην περιλαμβάνουν τις λέξεις «Η ανταλλαγή πληροφοριών δεν περιορίζεται από τα Άρθρα 1 και 2» στην παράγραφο 1.
  - 2.2 Η *Μαλαισία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να μην περιλαμβάνουν την παράγραφο 4 στις συμβάσεις τους.
  - 2.3 Η *Βραζιλία*, η *Μαλαισία*, η *Ρουμανία*, η *Σερβία* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουν του δικαιώματος να μην περιλαμβάνουν την παράγραφο 5 στις συμβάσεις τους.
  - 2.4 Η *Χιλή* γενικά μπορεί να παρέχει πληροφορίες που τηρούνται από τράπεζες και άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αλλά επιφυλάσσει του δικαιώματος να μην παρέχει ορισμένες πληροφορίες για αστικούς φορολογικούς σκοπούς, όπως οι πληροφορίες που αφορούν μεταφορά κεφαλαίων, συναλλαγές που εκτελούνται επί λογαριασμών ύψεως και υπολοίπων λογαριασμών, οι οποίες είναι εμπιστευτικές βάσει του χιλιανού δικαίου.

**Θέση επί των Ερμηνευτικών Σχολίων**

3. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)
4. Η *Μαλαισία* επιθυμεί να επισημάνει ότι αναφορικά με την παράγραφο 11 των Ερμηνευτικών Σχολίων, θα της ήταν δύσκολο, ενόψει της αυστηρής εσωτερικής της νομοθεσίας και διοικητικής πρακτικής ως προς τη διαδικασία, να δημοσιοποιεί ορισμένες πληροφορίες που αποκτώνται βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας, προκειμένου να παρέχει τις πληροφορίες που ζητούνται.
5. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)
6. (Διαγράφηκε στις 15 Ιουλίου 2005)

**ΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29  
(ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΣΕ ΑΛΛΑ ΕΔΑΦΗ)  
ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ**

**Θέση επί του Άρθρου**

1. Η *Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας* και η *Ταϊλάνδη* επιφυλάσσουν της θέσεώς τους επί του παρόντος Άρθρου.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

*(Εγκρίθηκε από το Συμβούλιο στις 23 Οκτωβρίου 1997)*

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ,

Λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 5(β) της Συμφωνίας περί ιδρύσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως της 14ης Δεκεμβρίου 1960.

Λαμβάνοντας υπόψη τη Σύσταση του Συμβουλίου της 31ης Μαρτίου 1994 σχετικά με το Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου [C(94)11/FINAL] και τη Σύσταση του Συμβουλίου της 21ης Σεπτεμβρίου 1995 που τροποποιεί το Παράρτημα της προηγούμενης Σύστασης [C(95)132/FINAL].

Λαμβάνοντας υπόψη την Έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων της 24ης Ιουνίου 1997 με τίτλο «The 1997 Update to the Model Tax Convention» (Ενημέρωση του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας 1997), [DAFFE/CFA/ WP1(97)10/REV2] (εφεξής η «Έκθεση του 1997»).

Εκτιμώντας την ανάγκη άρσης των εμποδίων που προβάλλει η διεθνής διπλή νομική φορολογία στην ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, υπηρεσιών, κεφαλαίου και προσώπων μεταξύ των Κρατών, μέσω της σύναψης συμβάσεων για αυτόν τον σκοπό.

Εκτιμώντας επίσης την ανάγκη εναρμόνισης των υφιστάμενων διμερών συμβάσεων στη βάση ενιαίων αρχών, ορισμών, κανόνων και μεθόδων και επέκτασης του υπάρχοντος δικτύου των εν λόγω συμβάσεων σε όλα τα Κράτη Μέλη και στα Κράτη εκτός ΟΟΣΑ, εάν κρίνεται σκόπιμο.

Εκτιμώντας περαιτέρω την ανάγκη προώθησης της κοινής εφαρμογής και ερμηνείας των όρων των Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας που βασίζονται στις διατάξεις του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (εφεξής το «Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας»).

Εκτιμώντας ότι οι προσπάθειες που έχουν καταβάλει τα Κράτη Μέλη προς αυτή την κατεύθυνση έχουν ήδη αποδώσει ουσιαστικά αποτελέσματα και ότι οι προτεινόμενες αναθεωρήσεις του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας θα καταστήσουν εφικτή την ισχυροποίηση και την επέκταση της υφιστάμενης διεθνούς συνεργασίας επί των φορολογικών θεμάτων.

Σημειώνοντας το Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και τα Ερμηνευτικά Σχόλια επ' αυτού (όπως τροποποιήθηκαν τελευταία από την Έκθεση του 1997), που στο εξής κατά καιρούς μπορούν να τροποποιούνται.

I. ΣΥΝΙΣΤΑ στις κυβερνήσεις των Κρατών Μελών:

1. να συνεχίσουν τις προσπάθειές τους για τη σύναψη διμερών Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου με τα Κράτη Μέλη, ή όποτε κρίνεται σκόπιμο, και με Κράτη εκτός ΟΟΣΑ, με τα οποία δεν έχουν ακόμη προβεί σε σύναψη τέτοιου είδους συμβάσεων, καθώς και να αναθεωρούν τις υφιστάμενες συμβάσεις που ενδεχομένως δεν απηχούν πλέον τις σύγχρονες ανάγκες,
2. όταν συνάπτουν νέες ή αναθεωρούν υφιστάμενες διμερείς συμβάσεις, να συμμορφώνονται με το Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, όπως ερμηνεύεται από τα Ερμηνευτικά Σχόλια επ' αυτού,
3. να τηρούν οι φορολογικές αρχές τους το περιεχόμενο των Ερμηνευτικών Σχολίων επί των Άρθρων του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, όπως κατά καιρούς τροποποιούνται, κατά την εφαρμογή και την ερμηνεία των όρων των διμερών τους συμβάσεων που βασίζονται σε αυτά τα Άρθρα.

II. ΚΑΛΕΙ τις Κυβερνήσεις των Κρατών Μελών να συνεχίσουν να γνωστοποιούν στην Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων τις επιφυλάξεις τους επί των Άρθρων και τις παρατηρήσεις τους επί των Ερμηνευτικών Σχολίων.

III. ΑΝΑΘΕΤΕΙ στην Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων να συνεχίσει τον διαρκή έλεγχο των καταστάσεων για τις οποίες ενδέχεται να απαιτείται η αναθεώρηση των όρων του Υποδείγματος Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και των αντίστοιχων Ερμηνευτικών Σχολίων ενόψει της εμπειρίας που συσσωρεύεται από τα Κράτη Μέλη, και να διατυπώνει ανάλογες προτάσεις για περιοδικές ενημερώσεις.

IV. ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ την κατάργηση των Συστάσεων του Συμβουλίου C(94)11/FINAL (31 Μαρτίου 1994) και C(95)132/FINAL (21 Σεπτεμβρίου 1995).