

# Η έννοια του όρου «κάτοικος» στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας



Βρισκίς Βινιέρη, Σύμβουλος Επιχειρήσεων

Οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του εισοδήματος είναι διεθνείς συμβάσεις συναπτόμενες μεταξύ δύο Κρατών. Οι διατάξεις τους έχουν εφαρμογή μόνο επί προσώπων (φυσικών ή νομικών), τα οποία είναι κάτοικοι (residents) των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών. Στο άρθρο αυτό αναλύονται τα βασικά χαρακτηριστικά της έννοιας του όρου «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», ενός όρου θεμελιώδους σημασίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων, τις οποίες έχει συνάψει η Ελλάδα.

## 1. Εισαγωγή

Οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου (ΣΑΔΦ) που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα Κράτη είναι διμερείς και ως επί το πλείστον βασίζονται στην Πρότυπη Σύμβαση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης –ΟΟΣΑ– (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital). Η Πρότυπη Σύμβαση αποτελείται από δύο τμήματα, το κείμενο της Σύμβασης και τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί των διατάξεων αυτής (Commentaries). Τα δύο κείμενα είναι αλληλεπένδετα και συνιστούν ένα ενιαίο σύνολο. Η Πρότυπη Σύμβαση ως σύνολο έχει καταρτισθεί από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ, μέλη της οποίας είναι εκπρόσωποι των Υπουργείων Οικονομικών των Κρατών μελών του Οργανισμού.

Με τα Ερμηνευτικά Σχόλια καθιερώνονται ομοιόμορφοι κανόνες ερμηνείας των διατάξεων των ΣΑΔΦ, οι οποίοι δεσμεύουν τα Κράτη μέλη, διότι έχουν συμφωνηθεί από κοινού και έχουν γίνει

αποδεκτοί. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια (Commentaries) αποτελούν την κύρια πηγή ερμηνείας των διατάξεων των ΣΑΔΦ.<sup>1</sup>

## 2. Κάτοικος ενός συμβαλλόμενου κράτους

### 2.1 Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

Στη διεθνή φορολογία ο όρος «κάτοικος» αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο. Η κατοικία ενός προσώπου, φυσικού ή νομικού, σηματοδοτεί το δεσμό του με ένα συγκεκριμένο Κράτος και καθορίζει τις φορολογικές υποχρεώσεις του έναντι του Κράτους αυτού ως και έναντι τυχόν άλλων Κρατών από πηγές των οποίων αποκτά εισοδήματα.

Στις ΣΑΔΦ χρησιμοποιείται ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (Resident of a Contracting State)», ο οποίος είναι θεμελιώδης για την εφαρμογή των διατάξεων των ΣΑΔΦ. Ο όρος αυτός θα αναλυθεί παρακάτω με βάση την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ.

Κατά το άρθρο (1) της Πρότυπης Σύμβασης, οι ΣΑΔΦ εφαρμόζονται μόνο επί προσώπων, φυσικών ή νομικών,<sup>2</sup> τα οποία είναι «κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών». Συνεπώς, είναι απαραίτητο για την εφαρμογή μιας ΣΑΔΦ να εξακριβωθεί το Κράτος κατοικίας (Residence State) του προσώπου που επικαλείται τη ΣΑΔΦ.

1. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003, Introduction σελ. 7.

2. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003 και προγενέστερα, Article 3 (General Definitions).

## 2.2 Βασικός κανόνας

Με το άρθρο (4) της Πρότυπης Σύμβασης<sup>3</sup> καθορίζεται η έννοια του όρου «κάτοικος (resident) ενός Συμβαλλόμενου Κράτους». Η παρ. (1) του άρθρου αυτού αποτελεί το βασικό κανόνα. Αποτελείται από δύο προτάσεις και διατυπώνεται ως εξής:

Για τους σκοπούς της ΣΑΔΦ, ο όρος «κάτοικος (resident) ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, το οποίο, σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω Κράτους, υπόκειται σε φορολογία (is liable to tax) στο Κράτος αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης και περιλαμβάνει επίσης το ίδιο το Συμβαλλόμενο Κράτος και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Ο όρος όμως δεν περιλαμβάνει το πρόσωπο το οποίο υπόκειται σε φορολογία στο εν λόγω Κράτος μόνον όσον αφορά σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές του Κράτους τούτου.

Η ανωτέρω διάταξη περιέχει δύο προτάσεις. Στην πρώτη πρόταση καθορίζεται η κύρια ιδιότητα του προσώπου που χαρακτηρίζεται ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», η οποία είναι η *υπαγωγή σε φορολογία στο Κράτος αυτό*. Με τη δεύτερη πρόταση προσδιορίζεται το εύρος της κύριας ιδιότητας, δηλαδή η υπαγωγή σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά του (απεριόριστη φορολογική υποχρέωση σε ένα Κράτος (unlimited tax liability)).

### 2.2.1 Πρώτη πρόταση - Χαρακτηριστικά στοιχεία

#### i. Για τους σκοπούς της ΣΑΔΦ

Η έκφραση «για τους σκοπούς της (οικείας) ΣΑΔΦ» περιορίζει τη χρήση του όρου «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή της οικείας ΣΑΔΦ με τις διατάξεις της οποίας καθορίζεται η έννοια του όρου αυτού, δηλαδή σε περιπτώσεις διασυννομιών συναλληλών μόνο μεταξύ των δύο Κρατών που αποτελούν τα Συμβαλλόμενα μέρη της εν λόγω ΣΑΔΦ και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εφαρμογή των ΣΑΔΦ που

έχει συνάψει το καθένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη με τρίτα Κράτη.<sup>4</sup>

Αυτό άλλωστε αποκλείεται και από τον ίδιο τον όρο. Ο όρος δεν αφορά σε «κάτοικο ενός Κράτους», όρος γενικός, ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε οποιαδήποτε ΣΑΔΦ έχει συνάψει το Κράτος αυτό με άλλα Κράτη. Ο όρος που απαντάται στις ΣΑΔΦ αφορά σε «κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», όρος ειδικός, διμερούς χαρακτήρα, με περιορισμένη ως εκ τούτου χρήση, μόνο μεταξύ των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών της οικείας ΣΑΔΦ.

Επίσης σημειώνεται ότι η έννοια, η οποία αποδίδεται στον όρο «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» με τις διατάξεις της εκάστοτε ΣΑΔΦ, δεν μπορεί να αποδοθεί σε ίδιο όρο, ο οποίος απαντάται σε άλλες διεθνείς συμβάσεις ή άλλα νομοθετήματα, εκτός αν οι διεθνείς συμβάσεις ή τα νομοθετήματα ρητά παραπέμπουν στην έννοια του όρου αυτού, όπως προσδιορίζεται με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ.<sup>5</sup>

ii. Το πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία (is liable to tax) σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του

Προκειμένου ένα πρόσωπο να χαρακτηριστεί «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» και να έχει έτσι

3. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003 και προγενέστερα.

4. Klaus Vogel «Double Taxation Conventions» (1991), σελ. 150, Kees van Raadt «Dual Residence» 28 European Taxation 8 (1998), σελ. 242.

5. Άρθρο 3 της Οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης 90/434/ΕΟΚ (L 225/1990) σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών Κρατών μελών, άρθρο 2 της Οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης 90/435/ΕΟΚ (L 225/1990) σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για μητρικές και θυγατρικές διαφορετικών Κρατών μελών, άρθρα 1 και 9 του Ν 2578/1998, ΦΕΚ Α' 30 (εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις ως άνω Οδηγίες), άρθρο 3 της Οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2003/49/ΕΚ (L 157/2003) σχετικά με το κοινό σύστημα φορολογίας των τόκων και δικαιωμάτων καταβληθέντων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (επιχειρήσεων του ίδιου διεθνούς Ομίλου) διαφορετικών Κρατών μελών.

την προστασία της οικείας ΣΑΔΦ, απαιτείται να υπόκειται σε φορολογία στο εν λόγω Κράτος σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του. Η διάταξη όπως είναι διατυπωμένη απαιτεί μόνο την υπαγωγή του προσώπου στη φορολογία. Είναι αδιάφορο εάν το πρόσωπο τελικά καταβάλλει φόρο. Αρκεί το γεγονός ότι το πρόσωπο δεν έχει «υποκειμενική» (personal-subjective) απαλλογή/εξαίρεση από τη φορολογία. Δεν απαλλογείται/εξαιρείται από τη φορολογία αυτό τούτο το πρόσωπο (per se). Επομένως, η «αντικειμενική» (objective) απαλλογή ενός προσώπου από τη φορολογία σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, η απαλλογή από τη φορολογία του εισοδήματός του, έστω και του μοναδικού με συνέπεια να μην καταβάλλει φόρο, δεν αποτελεί εμπόδιο στο να θεωρηθεί ότι το πρόσωπο αυτό υπόκειται σε φορολογία. Ο όρος «υπόκειται σε φορολογία» (is liable to tax) αναφέρεται στο πρόσωπο και όχι στο εισόδημα και δεν είναι συνώνυμος του όρου καταβάλλει φόρο (pay tax). Η υπαγωγή στη φορολογία (liability to tax) είναι μια νομική κατάσταση, η οποία εκφράζει τη σχέση του προσώπου με το Συμβαλλόμενο Κράτος, στοιχείο που ενδιαφέρει τις ΣΑΔΦ, ενώ η καταβολή του φόρου είναι ένα δημοσιονομικό γεγονός. Πρώτα διαπιστώνεται η υπαγωγή ενός προσώπου στη φορολογία και κατόπιν προσδιορίζεται το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει.

Η παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ αποβλέπει στη νομική κατάσταση, δηλαδή στην υπαγωγή στη φορολογία ενός προσώπου (liability to tax) και όχι στο δημοσιονομικό γεγονός της καταβολής του φόρου.

Εάν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος με βάση την εσωτερική νομοθεσία του υπάγει ένα πρόσωπο σε φορολογία, δεν ασκεί όμως το προς φορολογία δικαίωμά του επί ενός είδους εισοδήματος, το οποίο είναι και το μοναδικό του προσώπου αυτού, το εν λόγω πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος αυτό κατά τις ΣΑΔΦ. Και τούτο διότι το πρόσωπο δεν έχει προσωπική-υποκειμενική απαλλογή/εξαίρεση από τη φορολογία, αλλά αντικειμενική απαλλογή/εξαίρεση. Το εισόδημά του απαλλογείται/εξαιρείται από τη φορολογία. Εάν το πρόσωπο αποκτήσει άλλο είδος εισοδήματος –μη απαλλογόμενο– τότε θα φορολογηθεί. Το ίδιο ισχύει και

στην περίπτωση προσώπου το οποίο υπάγεται σε φορολογία σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, δεν καταβάλλει όμως φόρο, διότι το εισόδημά του δεν υπερβαίνει το κατώτερο κλιμάκιο εισοδήματος της φορολογικής κλίμακας σχετικά με τη φορολογία του εισοδήματος. Και στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο δεν έχει υποκειμενική εξαίρεση από τη φορολογία. Δεν εξαιρείται το πρόσωπο αυτό καθ' αυτό (per se), αλλά το εισόδημά του (αντικειμενική εξαίρεση). Το πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία στο Συμβαλλόμενο Κράτος κατά το άρθρο 4 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

Ορισμένα νομικά πρόσωπα, κυρίως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν ιδρυθεί σε ένα Κράτος, απολαμβάνουν φορολογικής ασυλίας με βάση την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους ίδρυσής τους. Έχουν υποκειμενική-προσωπική εξαίρεση από τη φορολογία. Δεν υπόκεινται σε φορολογία για οποιοδήποτε είδος εισοδήματος αποκτούν. Σε περίπτωση κατά την οποία το Κράτος ίδρυσής τους είναι Συμβαλλόμενο Κράτος σε μια ΣΑΔΦ κατά την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, τα νομικά αυτά πρόσωπα δεν είναι «κάτοικοι του Συμβαλλόμενου Κράτους» (ίδρυσής τους), διότι δεν πληρούνται η βασική προϋπόθεση, υπαγωγή στη φορολογία. Επ' αυτού σημειώνεται ότι τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα είναι δυνατόν να θεωρούνται, κατά την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους εντός του οποίου έχουν ιδρυθεί, «κάτοικοι του Κράτους αυτού», για τους σκοπούς της εσωτερικής νομοθεσίας του, η οποία δεν απαιτεί την υπαγωγή των προσώπων αυτών στη φορολογία. Τα εν λόγω πρόσωπα, όμως, δεν έχουν το δικαίωμα εξ αυτού του γεγονότος να επικαλούνται τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Κράτος ίδρυσής τους με άλλα Κράτη, διότι η έννοια του όρου «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» στις ΣΑΔΦ είναι ουσιαστική και όχι τυπική και υποδηλώνει τη σχέση (φορολογική) του προσώπου με το Κράτος. Δεν αρκεί το γεγονός ότι ένα Κράτος με βάση το δίκαιό του χαρακτηρίζει ένα πρόσωπο ως κάτοικό του, αλλά απαιτείται το εν λόγω πρόσωπο «να υπόκειται σε φορολογία στο Κράτος τούτο».

iii. *Λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (του προσώπου) ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης*

Οι ΣΑΔΦ δεν καθορίζουν τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία (is liable to tax) σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος. Κάθε (Συμβαλλόμενο) Κράτος καθορίζει με την εσωτερική νομοθεσία του τα κριτήρια αυτά. Η απαρίθμηση των κριτηρίων στην παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (βασικό κανόνα) δεν είναι περιοριστική. Περιοριστική είναι η φύση των κριτηρίων. Πρόκειται για κριτήρια που υποδηλώνουν ένα άμεσο (υποκειμενικό) δεσμό του προσώπου με ένα τόπο (locality - related attachment),<sup>6</sup> όπως αστική κατοικία, διαμονή, τόπος άσκησης της κεντρικής διοίκησης (Place of Central Management - Place of Effective Management) ενός νομικού προσώπου ή άλλο κριτήριο *παρόμοιας όμως φύσης*, π.χ. τόπος σύστασης/ίδρυσης ενός νομικού προσώπου (place of incorporation). Το πρόσωπο με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια, τα θεσπιζόμενα από την εσωτερική νομοθεσία ενός (Συμβαλλόμενου) Κράτους, έχει με το Κράτος αυτό τέτοιο δεσμό, ο οποίος οδηγεί στην υπαγωγή του σε φορολογία.

### 2.2.2 Δεύτερη πρόταση - Χαρακτηριστικά στοιχεία

Το χαρακτηριστικό στοιχείο της δεύτερης πρότασης της παρ. 1 του άρθρου 4 (βασικού κανόνα) της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ είναι ο περιορισμός του εύρους της πρώτης πρότασης της ίδιας παραγράφου.

Η πρώτη πρόταση, προκειμένου ένα πρόσωπο να χαρακτηριστεί ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (Resident of a Contracting State)», θέτει ως προϋπόθεση την υπαγωγή του προσώπου στη φορολογία (εισοδήματος) κατά την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού. Η δεύτερη πρόταση εξειδικεύει την υπαγωγή σε φορολογία και την περιορίζει.

Συγκεκριμένα, αποκλείει από τον όρο «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» οποιοδήποτε πρόσωπο υπόκειται μεν σε φορολογία (εισοδήματος) (is liable to tax) στο Κράτος αυτό κατά την εσωτερική νομοθεσία του, αλλά μόνο για εισοδήματα που αποκτά από πηγές του εν λόγω Κράτους.

Οι δύο προτάσεις αποτελούν ένα αδιάσπαστο σύνολο και οι προϋποθέσεις που θέτουν πρέπει να συ-

ντρέχουν σωρευτικά, προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα πρόσωπο ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» και να εμπίπτει έτσι στο πεδίο εφαρμογής της οικείας ΣΑΔΦ.

Συνεπώς, από το συνδυασμό των δύο προτάσεων του βασικού κανόνα που περιέχεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ προκύπτει ότι, για να χαρακτηριστεί ένα πρόσωπο ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» κατά τις ΣΑΔΦ, δεν αρκεί το πρόσωπο να υπόκειται μόνο στη φορολογία στο Κράτος αυτό κατά την εσωτερική νομοθεσία του, αλλά απαιτείται να υπόκειται στη φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά του (World-Wide Income Liability, Unlimited or Full Tax Liability).

Ο όρος «παγκόσμιο εισόδημα (World-Wide Income)» σημαίνει το συνολικό εισόδημα ενός προσώπου, φυσικού ή νομικού, το οποίο προκύπτει τόσο στο εσωτερικό ενός Κράτους, όσο και από πηγές εκτός του Κράτους αυτού.

Ένα πρόσωπο το οποίο υπόκειται στη φορολογία σε ένα Κράτος κατά την εσωτερική νομοθεσία του μόνο για εισοδήματα από πηγές του Κράτους αυτού (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση (limited tax liability) δε θεωρείται κάτοικος του εν λόγω Κράτους κατά τις ΣΑΔΦ.

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να σημειωθεί ότι η παρ. 1 του άρθρου 4 (Fiscal Domicile - φορολογική κατοικία) της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ του 1963 (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, 1963) δεν περιελάμβανε τη δεύτερη πρόταση. Αυτό δεν σημαίνει ότι ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» έχει ευρύτερη έννοια και περιλαμβάνει πρόσωπα που δεν υπόκεινται στη φορολογία (εισοδήματος) σε ένα Κράτος για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Παρά την απουσία της δεύτερης πρότασης, ο όρος έχει την ίδια περιορισμένη έννοια, όπως αναλύθηκε παραπάνω, και περιλαμβάνει πρόσωπα, τα οποία έχουν σε ένα Κράτος πλήρη φορολογική υποχρέωση (full tax liability), δηλαδή υπόκεινται στη φορολογία (εισοδήματος) σε ένα Κράτος

6. Klaus Vogel «Double Taxation Conventions», 1991, σελ. 157.

για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια (Commentary) επί του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, 1963, ρητά αναφέρεται ότι δεν θεωρείται «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» το πρόσωπο, το οποίο υπόκειται σε περιορισμένη φορολογία (limited taxation) στο Κράτος αυτό μόνο για εισοδήματα προκύπτοντα στο εν λόγω Κράτος.<sup>7</sup>

Η δεύτερη πρόταση προστέθηκε στην παρ. 1 του άρθρου 4 με την πρώτη αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, 1963, κατά το έτος 1977, με σκοπό να επεξηγήσει την έννοια του όρου «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», όπως είχε ήδη ερμηνευθεί από την Επιτροπή Φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ.<sup>8</sup>

Η προσθήκη της δεύτερης πρότασης δεν έχει ουσιαστικό χαρακτήρα αλλά διευκρινιστικό, ώστε να γίνει σαφές ότι ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» δεν περιλαμβάνει τα πρόσωπα εκείνα, φυσικά ή νομικά, τα οποία κατά την εσωτερική νομοθεσία ενός Κράτους θεωρούνται κάτοικοι του Κράτους αυτού, αν και υπόκεινται σε φορολογία μόνο για εισοδήματα από πηγές του εν λόγω Κράτους.<sup>9</sup> Και τούτο προκειμένου να αποτραπεί η καταχρηστική εφαρμογή των ΣΑΔΦ από πρόσωπα, τα οποία δεν δικαιούνται να τις επικαλούνται (δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά στοιχεία του «κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» κατά τις ΣΑΔΦ).

Για τους σκοπούς των ΣΑΔΦ πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, έχει μόνο μια φορολογική κατοικία (residence), μόνο σε ένα Κράτος υπόκειται στη φορολογία (εισοδήματος) για το παγκόσμιο εισόδημά του (unlimited tax liability), οπότε το πρόσωπο αυτό είναι, κατά τις ΣΑΔΦ, «κάτοικος του (resident) του εν λόγω Κράτους».

Η δεύτερη πρόταση της παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ αποτρέπει ρητά την καταχρηστική εφαρμογή των ΣΑΔΦ θέτοντας εκτός πεδίου αυτών τα πρόσωπα εκείνα, τα οποία, κατά την εσωτερική νομοθεσία ενός (Συμβαλλόμενου) Κράτους, δεν υπόκεινται σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά τους, έστω και αν τα πρόσωπα αυτά χαρακτηρίζονται ως κάτοικοι του εν λόγω Κράτους με βάση την εσωτερική νομοθεσία του.<sup>10</sup>

### 2.2.3 Εταιρίες «αγωγοί (Conduit Companies – Societes de Transit)»

Οι εταιρίες αυτού του είδους, όπως δηλώνει και η ονομασία τους, ιδρύονται ως «ενδιάμεσα πρόσωπα» με μοναδικό σκοπό τη «διοχέτευση» εισοδημάτων στα πρόσωπα που τις έχουν ιδρύσει, τα οποία μέσω της εταιρίας - «αγωγού» απολαμβάνουν καταχρηστικά φορολογικών προνομίων παρεχόμενων με ΣΑΔΦ.<sup>11</sup>

Οι εταιρίες - «αγωγοί» ιδρύονται σε Κράτη, η νομοθεσία των οποίων (εμπορική/φορολογική) ευνοεί τη σύσταση εταιριών αλλοδαπών συμφερόντων, με ειδικά νομικά χαρακτηριστικά, οι οποίες απολαμβάνουν προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης. Η προνομιακή μεταχείριση συνίσταται στην υπαγωγή των εταιριών αυτών σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά τους τυπικά. Ουσιαστικά, όμως, οι εταιρίες αυτές φορολογούνται μόνο για εισοδήματα από πηγές του Κράτους ίδρυσής τους, διότι τα εισοδήματά τους από πηγές άλλων Κρατών εξαιρούνται της φορολογίας. Σε άλλες περιπτώσεις η φορολογία, στην οποία υπόκειται η εταιρία «αγωγός» στο Κράτος ίδρυσής της για τα εισοδήματά της από πηγές εκτός του Κράτους αυτού είναι πολύ χαμηλή λόγω των ειδικών προνομίων που παρέχονται από το Κράτος ίδρυσης.

Η εταιρία - «αγωγός» συνήθως δεν αποκτά εισοδήματα από πηγές του Κράτους μέσα στο οποίο έχει ιδρυθεί, διότι δεν ασκεί καμιά δραστηριότητα. Έτσι, ουσιαστικά, παραμένει αφορολόγητη στο Κράτος αυτό ή υπόκειται σε πολύ χαμηλή φορολογία, εάν τυχόν αποκτά ορισμένα εισοδήματα. Άλλωστε, η ίδρυσή της σε ένα συγκεκριμένο Κράτος δεν αποσκοπεί στην πραγματοποίηση εισοδήματος από πηγές του Κράτους αυτού, αλλά στην απόλαυση των προνομίων που παρέχουν οι ΣΑΔΦ, τις οποίες έχει συνάψει το εν λόγω Κράτος με τρίτα

7. OECD Draft Double Taxation Convention of Income and Capital, 1963, No 10 of the Commentary on Article 4.

8. Βλ. σημ. Νο (7).

9. Βλ. σημ. Νο (6).

10. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003, No 8 of the Commentary on article 4 (1), σελ. 78.

11. OECD International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies, 1987, σελ. 88.



Κράτη, στα οποία οι ιδρυτές της εταιρίας - «αγωγού» έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις και προσπορίζονται εισοδήματα. Έτσι, τελικά ωφελούνται οι ιδρυτές της εταιρίας, οι οποίοι απολαμβάνουν προνομίων (φορολογικών) παρεχόμενων με ΣΑΔΦ, τις οποίες δεν δικαιούνται να επικαλούνται. Αυτό συμβαίνει, είτε διότι το Κράτος κατοικίας των ιδρυτών της εταιρίας - «αγωγού» δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ με το Κράτος στο οποίο έχουν πραγματοποιήσει την επένδυση, είτε διότι η μεταξύ των Κρατών υφιστάμενη ΣΑΔΦ δεν παρέχει τόσα προνόμια όσα η ΣΑΔΦ μεταξύ του Κράτους της επένδυσης και του Κράτους ίδρυσης της εταιρίας - «αγωγού».

Για την ίδρυση της εταιρίας - «αγωγού» επιλέγεται πάντοτε ένα Κράτος με πυκνό δίκτυο ΣΑΔΦ και με νομοθεσία παρέχουσα ειδικά φορολογικά προνόμια σε εταιρίες αυτού του είδους. Κατά τον τρόπο αυτό, τα εισοδήματα που προκύπτουν στο Κράτος της επένδυσης και απολαμβάνουν στο Κράτος αυτό των ευεργετικών διατάξεων της ΣΑΔΦ μεταξύ του Κράτους επένδυσης και του Κράτους ίδρυσης της εταιρίας - «αγωγού» διέρχονται μέσω της εταιρίας - «αγωγού» και καταλήγουν στον πραγματικό (με την οικονομική έννοια του όρου) δικαιούχο ιδρυτή της εταιρίας - «αγωγού», κάτοικο ενός τρίτου Κράτους.

Κατά την εφαρμογή των ΣΑΔΦ σε σχέση με την εταιρία - «αγωγός», βασικό στοιχείο αποτελεί ο χαρακτηρισμός της εταιρίας ως «κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους», σύμφωνα με τα κριτήρια της παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως ήδη έχουν αναλυθεί.

Τρεις είναι οι εξεταστέες περιπτώσεις:

**α)** Η εταιρία - «αγωγός» υπόκειται στο Κράτος ίδρυσής της σε φορολογία μόνο για το εισόδημά της από πηγές του Κράτους αυτού. Δεν υπόκειται σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά της. Έχει υποκειμενική εξαίρεση από τη φορολογία για το εισόδημα της από πηγές εκτός του Κράτους ίδρυσης. Η εταιρία - «αγωγός» δεν συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (η δεύτερη πρόταση δεν πληρούται). Η εταιρία - «αγωγός» δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (ίδρυσής της)» κατά τις ΣΑΔΦ.

**β)** Η εταιρία - «αγωγός» ιδρύεται σε Κράτος κατά την εσωτερική νομοθεσία του οποίου υπόκειται σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά της. Όμως το εισόδημά της από πηγές εκτός του Κράτους ίδρυσης απαλλάσσεται από τη φορολογία (αντικειμενική απαλλογία). Η εταιρία - «αγωγός» πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (δεν έχει υποκειμενική απαλλογία από τη φορολογία στο Κράτος ίδρυσής της). Η εταιρία - «αγωγός» χαρακτηρίζεται ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (ίδρυσης)» κατά τις ΣΑΔΦ.

**γ)** Η εταιρία - «αγωγός» υπόκειται στο Κράτος ίδρυσής της σε πολύ χαμηλή φορολογία (συμβολική) - (λόγω ειδικού προνομιακού καθεστώτος) - για το παγκόσμιο εισόδημά της. Η εταιρία - «αγωγός» είναι κατά τις ΣΑΔΦ κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (ίδρυσης). Το ύψος της φορολογίας δεν αποτελεί κριτήριο κατά την παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Το βασικό στοιχείο στην προκείμενη περίπτωση είναι η υπαγωγή της εταιρίας «αγωγού» σε φορολογία για το παγκόσμιο εισόδημά της στο Κράτος ίδρυσής της. Η εταιρία «αγωγός» είναι «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (ίδρυσης)» κατά τις ΣΑΔΦ.

Συμπερασματικά, εάν οι εταιρίες - «αγωγοί» πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται από την παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, θεωρούνται «κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (ίδρυσης τους)» και έχουν το δικαίωμα να επικαλούνται τις διατάξεις των ΣΑΔΦ, έστω και αν ο λόγος ίδρυσής τους είναι η καταχρηστική επίκληση των ΣΑΔΦ.

Σχετικά με αυτό σημειώνεται ότι η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ, προκειμένου να αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής των ΣΑΔΦ τις εταιρίες - «αγωγούς», έχει προτείνει μια σειρά μέτρων με τη μορφή περιοριστικών διατάξεων (safeguard clauses), τις οποίες τα Κράτη μέλη μπορούν να περιλάβουν σε μελλοντικές ΣΑΔΦ ή σε τυχόν αναθεωρήσεις των υφισταμένων, με σκοπό την αποτροπή της καταχρηστικής εφαρμογής των ΣΑΔΦ. Οι περιοριστικές αυτές διατάξεις δεν αρκούνται στην τυπική πλήρωση από μέρος ενός προσώπου των προϋποθέσεων που ορίζονται με την παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης

του ΟΟΣΑ, αλλά θέτουν όρους βάσει των οποίων εξετάζεται η υπόσταση του προσώπου που επικαλείται τη ΣΑΔΦ και ο ουσιαστικός δεσμός του με το Κράτος ίδρυσής του.<sup>12</sup>

Εάν τέτοιες περιοριστικές διατάξεις δεν περιέχονται σε μια ΣΑΔΦ, η ΣΑΔΦ θα εφαρμοσθεί υποχρεωτικά σε οποιοδήποτε πρόσωπο χαρακτηρίζεται με βάση τις σχετικές διατάξεις αυτής ως «κάτοικος ενός Συμβαλλομένου Κράτους», έστω και εάν το πρόσωπο πληροί τυπικά τις οριζόμενες από τη ΣΑΔΦ προϋποθέσεις, και τούτο κατά τη βασική αρχή τη διέπουσα τις διεθνείς συμβάσεις «Pacta sunt Servanda».<sup>13, 14</sup>

#### 2.2.4 Η αρχή της εδαφικότητας

Η φορολογική νομοθεσία ορισμένων Κρατών διέπεται από την αρχή της εδαφικότητας (Territorial Principle). Κατά την αρχή αυτή, τα Κράτη, με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας τους, υπάγουν σε φορολογία (εισοδήματος) τους κατοίκους τους μόνο για εισοδήματα προκύπτοντα μέσα στην επικράτειά τους.

Κατά την εφαρμογή των ΣΑΔΦ, η περίπτωση αυτή εξετάζεται από σκοπιά εντελώς διαφορετική από εκείνη που εξετάζονται οι εταιρίες «αγωγοί». Τα πρόσωπα-κάτοικοι ενός Κράτους που έχει υιοθετήσει την αρχή της εδαφικότητας για την επιβολή φορολογίας γενικά έχουν το δικαίωμα να επικαλούνται τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Κράτος κατοικίας τους με άλλα Κράτη, ακόμη και εάν η σχετική ΣΑΔΦ περιέχει διάταξη πανομοιότυπη με την παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Η δεύτερη πρόταση της παρ. 1 του άρθρου 4 δεν αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής των ΣΑΔΦ τα πρόσωπα αυτά και τούτο διότι:

α) Τα εν λόγω πρόσωπα δεν έχουν υποκειμενική εξαίρεση από τη φορολογία στο Κράτος κατοικίας τους. Τα εισοδήματά τους από πηγές εκτός του Κράτους κατοικίας εξαιρούνται από τη φορολογία (αντικειμενική απαλλογία).

β) Η εξαίρεση από τη φορολογία των εισοδημάτων αυτών δεν οφείλεται στην υπόσταση του προσώπου, ούτε παρέχεται με ειδικές προνομιακές διατάξεις, αλλά με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογικής νομο-

θεσίας του Κράτους κατοικίας, το οποίο έχει υιοθετήσει την αρχή της εδαφικότητας (Territorial Principle) για την επιβολή φορολογίας γενικά.<sup>15</sup>

#### 2.2.5 Προσωπικές εταιρίες (Partnerships)

Στις ΣΑΔΦ, ο όρος «Partnership» (στην ελληνική έχει αποδοθεί με την έκφραση «προσωπική εταιρία») υποδηλώνει κατά κανόνα οντότητα (entity), η οποία αυτή καθ' αυτή (per se) δεν υπόκειται στη φορολογία εισοδήματος (is not liable to tax) σε ένα Κράτος κατά τη φορολογική νομοθεσία του. Ο προσδιορισμός της έννοιας αυτού του όρου στηρίζεται πρωτίστως στη φορολογική μεταχείριση της οντότητας από το Κράτος στο οποίο έχει συσταθεί και με το δίκαιο του οποίου λειτουργεί και δευτερευόντως στη νομική ή εμπορική υπόστασή της.

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία των περισσότερων Κρατών-μελών του ΟΟΣΑ, αλλά και Κρατών μη μελών, η εν λόγω οντότητα – προσωπική εταιρία (Partnership), η οποία έχει συσταθεί στην επικράτειά τους, εξαιρείται από τη φορολογία (υποκειμενική εξαίρεση). Η οντότητα είναι φορολογικά «ανύπαρκτη», σε αντίθεση με τα μέλη της, τα οποία υπόκεινται σε φορολογία για το εισόδημα – (κέρδος που αποκτούν από τη συμμετοχή τους στην οντότητα) – προσωπική εταιρία (Partnership). Έτσι, η προσωπική εταιρία παρουσιάζεται να μην «υφίσταται» για φορολογικούς σκοπούς. Είναι φορολογικά «διαφανής οντότητα» (Transparent Entity – Transparent Fiscality) μέσα από την οποία «εμφανίζονται» φορολογικά οι εταίροι/μέλη αυτής.

Ορισμένα Κράτη, κατά την εσωτερική νομοθεσία τους, υπάγουν την προσωπική εταιρία, η οποία έχει συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιό τους, στη φορολογία εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά της. Στην περι-

12. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003, No 13 & seq. of the Commentary of the Article 1, σελ. 55.

13. Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών, άρθρο 26 (N 402/1974).

14. Βλ. σημ. No 11, σελ. 101.

15. Βλ. σημ. No 10.

πτωση αυτή, η προσωπική εταιρία ως υποκείμενη σε φόρο (liable to tax) για το παγκόσμιο εισόδημά της, θεωρείται για τους σκοπούς των ΣΑΔΦ ως «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» και έχει το δικαίωμα να επικαλείται τις διατάξεις αυτών.<sup>16</sup> Οπότε η εφαρμογή των ΣΑΔΦ δεν παρουσιάζει δυσκολίες.

Στην Ελλάδα οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες), οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και οι κοινοπραξίες που έχουν συσταθεί κατά το ελληνικό δίκαιο υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος (άρθρα 2 και 101 του Ν 2238/1994 - Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) για το παγκόσμιο εισόδημά τους (άρθρα 10 και 99 του ίδιου νόμου), και έτσι θεωρούνται «κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (της Ελλάδας)» κατά τις ΣΑΔΦ, έχοντας ως εκ τούτου το δικαίωμα να επικαλούνται τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα Κράτη.

Δυσκολίες στην εφαρμογή των ΣΑΔΦ παρουσιάζονται στην περίπτωση που ένα Κράτος δεν υπάγει στη φορολογία την προσωπική εταιρία (Partnership) που έχει ιδρυθεί στην επικράτειά του κατά το δίκαιό του, ενώ φορολογεί τα μέλη/εταίρους αυτής (partners) για το εισόδημά τους από τη συμμετοχή τους στην προσωπική εταιρία.

Η προσωπική εταιρία αυτή καθ' αυτή, ως οντότητα, δεν υπόκειται σε φόρο (is not liable to tax). Ως εκ τούτου, δεν είναι «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους (σύστασής της)» και δεν δικαιούται να επικαλείται τις διατάξεις των ΣΑΔΦ.

Εάν η προσωπική εταιρία αποκτά εισόδημα από άλλο Κράτος (Κράτος πηγής του εισοδήματος), διάφορο εκείνου της έδρας της, για τη φορολογία του εισοδήματος στο Κράτος πηγής η προσωπική εταιρία (Partnership) δεν έχει το δικαίωμα να επικαλεσθεί τη ΣΑΔΦ που τυχόν έχει συναφθεί μεταξύ του Κράτους της έδρας της και του Κράτους πηγής του εισοδήμα-

τος. Κάθε εταίρος/μέλος της προσωπικής εταιρίας, ως δικαιούχος (beneficial owner) του εισοδήματος κατά το ποσοστό συμμετοχής του, έχει το δικαίωμα να επικαλεσθεί έναντι του Κράτους πηγής του εισοδήματος της ΣΑΔΦ μεταξύ του Κράτους αυτού και του Κράτους κατοικίας του (ορισμένες φορές διαφορετικό από εκείνο της έδρας της προσωπικής εταιρίας),<sup>17</sup> έστω και αν το Κράτος πηγής του εισοδήματος θεωρεί ότι το εισόδημα ανήκει στην προσωπική εταιρία (Partnership), η οποία κατά την εσωτερική φορολογική νομοθεσία του αποτελεί αυτόνομη φορολογική οντότητα.<sup>18</sup>

## 2.2.6 Τα Συμβαλλόμενα Κράτη

Κατά την αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ το 1995, ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παρ. 1 (βασικό κανόνα) συμπληρώθηκε και περιλαμβάνει πλέον κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος, τις πολιτικές υποδιαιρέσεις του, ως και τις τοπικές αρχές αυτού. Έτσι, οι «οντότητες» αυτές θεωρούνται «κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» κατά τις ΣΑΔΦ, χωρίς να εξετάζεται, εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται με το βασικό κανόνα της παρ. 1 του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως αναλύθηκαν παραπάνω.

Αυτό σημαίνει ότι οι εν λόγω «οντότητες» έχουν το δικαίωμα να επικαλούνται τις διατάξεις μιας συγκεκριμένης ΣΑΔΦ μόνο υπό την προϋπόθεση ότι στη συγκεκριμένη ΣΑΔΦ ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» περιλαμβάνει ρητά και τις «οντότητες» αυτές. Σε αντίθετη περίπτωση, οι εν λόγω «οντότητες» δεν προστατεύονται από τις ΣΑΔΦ.

16. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003, No 5 of the Commentary of Article 1, σελ. 50.

17. The Application of the OECD Model Tax Convention of Partnerships, OECD, 1999, σελ. 16 και 17.

18. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2003, No 8.4 of the Commentary on Article 4, σελ. 79.