

ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 100, ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ Ν. 2238/94

και σύγκρισή της με εκείνη του άρθρου 5 του σχεδίου σύμβασης επί
του εισοδήματος και κεφαλαίου του Ο.Ο.Σ.Α.

*Χαρ. Αναγνωστόπουλου,
επ. δ/ντή υπ. Οικονομικών*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελίδα
1. Εισαγωγή.....	1299
2. Το άρθρο 100, παρ. 1 του Ν. 2238/94.....	1300
3. Το άρθρο 5 του Σχεδίου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.....	1300
4. Σύγκριση των δύο κειμένων.....	1301
α) Ως προς τη δομή τους.....	1301
β) Ως προς τις επιμέρους διατάξεις τους.....	1303
5. Συνέπειες της διαφορετικής προσέγγισης στο θέμα.....	1304
6. Συμπέρασμα.....	1305

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων, προσώπων και υπηρεσιών μεταξύ των Κρατών και γενικά η διεθνοποίηση των οικονομικών τους έχει ως αποτέλεσμα την επέκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων ενός Κράτους σε άλλα Κράτη. Κι αν μεν η επέκταση αυτή γίνεται με την ίδρυση θυγατρικών εταιριών, δεν γεννάται κανένα θέμα ως προς το δικαίωμα του Κράτους, με τους νόμους του οποίου ιδρύονται αυτές οι θυγατρικές, να φορολογήσει τα κέρδη τους, αφού θεωρούνται δικές του επιχειρήσεις. Αν όμως η επέκταση αυτή γίνεται με άλλον τρόπο, τότε υπάρχει ανάγκη εξεύρεσης ενός κριτηρίου με βάση το οποίο θα καθορίζεται το δικαίωμα ενός Κράτους να φορολογεί κέρδη επιχειρήσεων άλλων Κρατών.

Την ανάγκη αυτή ήρθε να ικανοποιήσει η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, η οποία έχει περιληφθεί στις φορολογικές νομοθεσίες όλων των ανεπτυγμένων Κρατών. Έτσι, αν μία αλλοδαπή επιχείρηση δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος στο οποίο έχει επεκτείνει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, είτε με βάση την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού, είτε με βάση τη σχετική σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου, αν υπάρχει τέτοια, τότε το Κράτος αυτό δεν έχει δικαίωμα να φορολογήσει τυχόν κέρδη της αλλοδαπής επιχείρησης.

τη προσέγγιση στο θέμα της μόνιμης εγκατάστασης απ' ό,τι το άρθρο 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94, η οποία έχει ως εξής:

Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού δίνει ένα γενικό ορισμό του όρου «μόνιμη εγκατάσταση», σύμφωνα με τον οποίο μόνιμη εγκατάσταση σημαίνει έναν καθορισμένον τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (Fixed place of business), μέσω του οποίου η αλλοδαπή επιχείρηση διεξάγει όλες ή μέρος μόνο των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων. Από τον ορισμό αυτόν προκύπτουν τα βασικά χαρακτηριστικά της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή η ύπαρξη «τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας», ο τόπος αυτός να είναι καθορισμένος» και μέσω αυτού του τόπου να διεξάγονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της αλλοδαπής επιχείρησης.

Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου περιλαμβάνει μια ενδεικτική απαρίθμηση παραδειγμάτων, καθένα από τα οποία θα μπορούσε εκ πρώτης όψεως να θεωρηθεί ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Για να αποφανθούμε όμως ότι οι όροι που αναφέρονται στην απαρίθμηση αυτή «τόπος διοίκησης» «υποκατάστημα», «γραφείο», κ.λπ. συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να τους εξετάζουμε πάντα υπό το πρίσμα του γενικού ορισμού που δίνεται στην παράγραφο 1:

Πρέπει δηλαδή μέσω αυτών να διεξάγονται ολικά ή μερικά οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της αλλοδαπής επιχείρησης.

Η παράγραφος 3 προβλέπει ρητά ότι ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από 12 μήνες. Κατά συνέπεια, αν δεν πληρούται η προϋπόθεση αυτή, καθένα από τα στοιχεία αυτά (εργοτάξιο κ.λπ.) δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, έστω κι αν χρησιμοποιείται κάποια εγκατάσταση, όπως γραφείο, συνεργείο, κ.λπ. με την έννοια της παραγράφου 2, που συνδέεται με το κατασκευαστικό έργο.

Η παράγραφος 4 απαριθμεί ενδεικτικά περιπτώσεις επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οι οποίες αποτελούν εξαιρέσεις του γενικού ορισμού της μόνιμης εγκατάστασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και οι οποίες δεν συνιστούν μόνιμες εγκαταστάσεις, έστω κι αν διεξάγονται μέσω ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (Fixed place of business). Κοινό χαρακτηριστικό όλων αυτών των δραστηριοτήτων είναι ότι γενικά αποτελούν προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές δραστηριότητες σε σχέση με την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης.

Η παράγραφος 5 αναφέρεται στην περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος, έστω και αν δεν διαθέτει εκεί έναν καθορισμένο τόπο, επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αρκεί, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, να υπάρχει ένα πρόσωπο, το οποίο να ενεργεί επ' ονόματι και για λογαριασμό αυτής (Dependent Agent).

Η παράγραφος 6, η οποία τέθηκε για διευκρίνιση και έμφαση, αναφέρεται σε μια άλλη περίπτωση, κατά την οποία η μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου Κράτους δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος όταν διεξάγει εκεί επιχειρηματικές δραστηριότητες μέσω ενός μεσίτη, γενικού πράκτορα με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, με την προϋπόθεση ότι όλοι αυτοί ενεργούν στα πλαίσια της συνήθους εργασίας τους (Independent Agent).

Η παράγραφος 7 διευκρινίζει κάτι, το οποίο είναι γενικά αποδεκτό, δηλαδή ότι η ύπαρξη μιας θυγατρικής εταιρίας δεν συνιστά αυτή, καθ' εαυτή μόνιμη εγκατάσταση της μητέρας εταιρίας. Τούτο γιατί, για φορολογικούς σκοπούς, μια τέτοια εταιρία αποτελεί ένα ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο. Ακόμα και το γεγονός ότι οι εργασίες της θυγατρικής εταιρίας διευθύνονται από τη μητέρα εταιρία, δεν την καθιστά μόνιμη εγκατάστα-

ση της μητέρας εταιρίας. Εντούτοις, η θυγατρική εταιρία θα συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της μητέρας εταιρίας κάτω από τις ίδιες προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν για κάθε άλλη μη συγγενή εταιρία, δηλαδή αν δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξάρτητος πράκτορας με την έννοια της παραγράφου 6 και αν έχει και συνήθως ασκεί εξουσία να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της μητέρας εταιρίας. Και φυσικά, οι συνέπειες θα είναι οι ίδιες όπως για οποιαδήποτε μη συγγενή εταιρία, στην οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 5.

β) Ως προς τις επιμέρους διατάξεις τους

Συγκρίνοντας τις επιμέρους διατάξεις των κειμένων που έχουν παρατεθεί στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος, διαπιστώνουμε ότι ορισμένες περιπτώσεις επιχειρηματικής δραστηριότητας, μιας αλλοδαπής επιχείρησης, ενώ συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση με βάση την εσωτερική νομοθεσία (άρθρο 100 παρ. 1 Ν. 2238/94), δεν συνιστούν όμως με βάση το άρθρο 5 του Σχεδίου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., το οποίο έχει περιληφθεί σε όλες τις συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλα Κράτη. Συγκεκριμένα μπορούν να αναφερθούν ενδεικτικά οι πιο κάτω περιπτώσεις:

- Η διατήρηση από την αλλοδαπή επιχείρηση ενός γραφείου στην Ελλάδα, συνιστά μόνιμη εγκατάσταση με βάση τη διάταξη του άρθρου 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94, χωρίς να ερευνάται η πλήρωση οποιασδήποτε προϋπόθεσης. Αντίθετα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Σχεδίου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., η διατήρηση ενός τέτοιου γραφείου στην Ελλάδα μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης μόνον εφόσον πληρούνται αθροιστικά προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Σχεδίου Σύμβασης, ήτοι η ύπαρξη τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος αυτός να είναι γεωγραφικά καθορισμένος και μέσω αυτού να διεξάγονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Επομένως, στην περίπτωση ενός γραφείου, για να υπάρξει μόνιμη εγκατάσταση, πρέπει, πέραν του καθορισμένου τόπου που είναι αυτονόητο ότι υπάρχει, να διεξάγονται μέσω αυτού οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Και, βέβαια, οι δραστηριότητες αυτές πρέπει να συνιστούν το κύριο αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, δηλαδή να μην είναι βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα σε σχέση με το κύριο αντικείμενο εργασιών σαν αυτές που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 5 του Σχεδίου Σύμβασης και οι οποίες δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, έστω και αν διεξάγονται μέσω ενός καθορισμένου τόπου.
- Το ίδιο συμβαίνει και με τη διατήρηση στην Ελλάδα από την αλλοδαπή επιχείρηση μιας αποθήκης. Δηλαδή, ενώ με βάση τη διάταξη του άρθρου 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94, η διατήρηση στην Ελλάδα μιας αποθήκης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, χωρίς να εξετάζεται τίποτα άλλο, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4, υποπαρ. α του άρθρου 5 του Σχεδίου Σύμβασης, η απόκτηση της χρήσης ενός χώρου που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων της αλλοδαπής επιχείρησης δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Επίσης, με βάση την υποπαράγραφο β) της παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, η διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων, τα οποία ανήκουν στην αλλοδαπή επιχείρηση αποκλειστικά για τον σκοπό αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης, δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, ενώ με βάση τη διάταξη του άρθρου 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94 και μια τέτοια δραστηριότητα αποτελεί για την αλλοδαπή επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση.

- Άλλη περίπτωση επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, η οποία συνιστά μόνιμη εγκατάσταση κατά την εσωτερική νομοθεσία, δεν συνιστά όμως κατά τις συμβάσεις, είναι η διατήρηση στην Ελλάδα ενός καθορισμένου τόπου, ο οποίος χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τον σκοπό αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων ή συλλογής πληροφοριών για την επιχείρηση. Η αναφορά στη συλλογή πληροφοριών έχει ως σκοπό να περιλάβει στην εξαίρεση από την απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης ένα γραφείο εφημερίδας. Η εξαίρεση ενός τέτοιου γραφείου δεν σημαίνει τίποτα περισσότερο από την επέκταση της έννοιας της «απλής αγοράς».
- Επίσης, αν μία αλλοδαπή επιχείρηση προβαίνει στην Ελλάδα στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή στην επεξεργασία αγροτικών προϊόντων με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων, οι οποίοι ενεργούν κατ' εντολή και για λογαριασμό της (façon), αποκτά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία, δεν αποκτά όμως σύμφωνα με την υποπαράγραφο γ' της παρ. 4 του άρθρου 5 του Σχεδίου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., το οποίο, όπως προαναφέρθηκε, έχει συμπεριληφθεί στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλα Κράτη.
- Τέλος, ενώ με βάση τη διάταξη του αρθρ. 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94 όλες οι περιπτώσεις επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οι οποίες απαριθμούνται σ' αυτή συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ανεξάρτητα από τη διάρκεια άσκησης τους, που σημαίνει ότι και διάρκεια ολίγων ημερών ακόμα είναι αρκετή για να θεμελιωθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, αντίθετα, με βάση το άρθρο 5 του Σχεδίου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για να θεμελιωθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, εκτός από τα βασικά εννοιολογικά της στοιχεία (τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος αυτός να είναι γεωγραφικά καθορισμένος και μέσω αυτού η επιχείρηση να διεξάγει όλες ή μέρος μόνον από τις δραστηριότητές της) απαραίτητη προϋπόθεση είναι, όπως η όποια δραστηριότητα έχει ένα ορισμένο βαθμό μονιμότητας, δηλαδή να μην είναι καθαρά προσωρινού χαρακτήρα (certain degree of permanency. Παρ. 6 των ερμηνευτικών σχολίων στο άρθρο 5).

5. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΣΤΟ ΘΕΜΑ

Η διαφορετική προσέγγιση στο θέμα της μόνιμης εγκατάστασης των αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα μεταξύ εσωτερικής νομοθεσίας και διακρατικών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου, δημιουργεί σύγχυση ως προς την έννοιά της, η οποία πολλές φορές στην πράξη, κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, γίνεται αιτία προστριβών μεταξύ αλλοδαπών επιχειρήσεων και φοροτεχνικών υπηρεσιών της Ελλάδας. Η κατάσταση αυτή έχει ως αποτέλεσμα την ταλαιπωρία των εμπλεκόμενων μερών, όπου το ένα (αλλοδαπή επιχείρηση ισχυρίζεται ότι με βάση τις διατάξεις της σχετικής φορολογικής σύμβασης δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, ενώ, αντίθετα, το άλλο (φορολογική αρχή), επηρεασμένο από τη διαφορετική προσέγγιση στο θέμα της εσωτερικής νομοθεσίας, επιμένει ότι η αλλοδαπή επιχείρηση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση ακόμα και με βάση τις διατάξεις της σχετικής φορολογικής σύμβασης. Βέβαια, σε μια τέτοια περίπτωση, το θέμα θα κριθεί τελικά από τα διοικητικά δικαστήρια της Ελλάδας ή με βάση τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, η οποία προβλέπεται σε όλες τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλα Κράτη. Στο μεταξύ, όμως, θα έχει χαθεί πολύτιμος παραγωγικός χρόνος και για τα δύο μέρη, ενώ παράλληλα είναι ενδεχόμενο

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ

Ο ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΙΤΑΛΙΑ

Στην Ιταλία δεν ισχύουν τα αντικειμενικά φορολογικά τεκμήρια, όπως εφαρμόζονται μαζικά στη Χώρα μας. Ισχύει όμως η αρχή του «πόθεν έσχες», όταν το δηλούμενο εισόδημα δεν είναι ανάλογο της οικονομικής κατάστασης και των δαπανών του φορολογούμενου. Η διαφορά μεταξύ του ελληνικού και του ιταλικού συστήματος συνίσταται στο εξής: Στη Χώρα μας, όπως είναι γνωστόν, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να συμπεριλάβουν στη δήλωσή τους φορολογίας εισοδήματος συγκεκριμένα στοιχεία για τις δαπάνες τους, τα ακίνητά τους κ.λπ. Σύμφωνα με τα βασιζόμενα στα στοιχεία αυτά αντικειμενικά κριτήρια, το εισόδημα προσδιορίζεται αυτομάτως στα οριζόμενα από τον νόμο ποσά.

Το σύστημα αυτό εφαρμόσθηκε στην Ιταλία το 1992 από τον τότε υπουργό Οικονομικών Γιουβανπι Γορία, εγκαταλείφθηκε όμως, ως ακατάλληλο στην πράξη, λόγω του γραφειοκρατικού χαρακτήρα του και της συναλλαγής που προκαλούσε μεταξύ φορολογούντων και φορολογουμένων.

Ο ήδη υπουργός Οικονομικών Vincenzo Visco απέρριψε την ιδέα της επιβολής στους φορολογουμένους της υποχρέωσης να παρέχουν με τη δήλωσή τους φόρου εισοδήματος πληροφορίες για τις δαπάνες στις οποίες προβαίνουν και για τα διάφορα περιουσιακά τους στοιχεία, γιατί, όπως ανέφερε, οι πληροφορίες αυτές δεν είναι κατά μέγα μέρος ακριβείς, η δε φορολογική υπηρεσία είναι υποχρεωμένη να βασίζεται σε αυτές, επειδή δεν είναι σε θέση να τις ελέγξει.

Αντί, επομένως, η φορολογική υπηρεσία να ζητεί τις απαιτούμενες για τον αντικειμενικό προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων πληροφορίες από τους φορολογούμενους, κρίθηκε σκόπιμο να τις συγκεντρώνει από τα αρχεία διαφόρων επισήμων πηγών (υπουργείο Συγκοινωνιών για τα μεταφορικά μέσα, υποθηκοφυλακείο για τα ακίνητα, εμπορικά επιμελητήρια για τις επιχειρήσεις, ηλεκτρικές και τηλεφωνικές εταιρίες του Δημοσίου για τις σχετικές δαπάνες κ.λπ.).

Για τους τραπεζικούς λογαριασμούς των φορολογουμένων η φορολογική υπηρεσία δεν διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία, ούτε είναι πρακτικώς δυνατό να ζητεί πληροφορίες από τις χίλιες τριακόσιες τράπεζες που λειτουργούν στην Ιταλία. Για τον λόγο αυτό πρόκειται να ιδρυθεί τραπεζικό μητρώο (ANAGRAFE BANCARIA), ήδη δε έχει κατατεθεί στη Βουλή σχετικό νομοσχέδιο το οποίο αναμένεται να ψηφισθεί τον Σεπτέμβριο 1997. Στο τραπεζικό μητρώο θα καταχωρούνται στοιχεία για τις πιστωτικές κάρτες, τους καταβαλλόμενους τόκους κ.λπ.

Με το σύστημα αυτό, το οποίο οι Ιταλοί ονομάζουν ΜΕΤΡΟΕΙΣΟΔΗΜΑ (REDDITO-METRO) και με τον αριθμό του φορολογικού μητρώου των φορολογουμένων, είναι δυνατή η απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης των φορολογουμένων και ο τεκμαρτός προσδιορισμός των εισοδημάτων τους, σύμφωνα με τα συγκεντρωμένα ακριβή στοιχεία.

Το νέο «μετροεισόδημα» (όπως προανέφερα, το παλαιό που ήταν όμοιο με τον δικό μας έχει εγκαταλειφθεί), δεν στοχεύει στον επί τη βάση αντικειμενικών κριτηρίων μαζικό τεκμαρτό προσδιορισμό των εισοδημάτων, αλλά αποβλέπει στην κατάρτιση συμπληρωματικών επιλεκτικών καταλόγων, στους οποίους θα καταγράφονται όσοι δηλώνουν εισόδημα εμφανώς μικρότερο του πραγματικού, προς περαιτέρω έλεγχο τους από την αρμόδια φορολογική υπηρεσία.

(Συνέχεια στη σελ. 1310)