

Ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων

Ο ρόλος των ερμηνευτικών σχολίων του Μοντέλου Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΜΣ ΟΟΣΑ)

ΕΥΓΕΝΙΑΣ ΧΑΤΖΗΩΛΑΚΕΙΜΙΔΟΥ, Δ.Ν., Δικηγόρου

Το παρόν άρθρο αφορά στον ρόλο των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΜΣ ΟΟΣΑ στην ερμηνευτική διαδικασία, λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων, καθώς και τον ιδιαίτερο χαρακτήρα των φορολογικών συμβάσεων.

I. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Οι φορολογικές συμβάσεις, όπως έχει επικρατήσει να αποκαλούνται οι διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας αποτελούν διεθνείς συμβάσεις στις οποίες ισχύουν οι γενικές αρχές ερμηνείας των συμβάσεων του διεθνούς δικαίου. Παρουσιάζουν, όμως, συγχρόνως, ορισμένες ιδιαιτερότητες.

Μία από τις ιδιαιτερότητες ερμηνείας των φορολογικών συμβάσεων έναντι των άλλων διεθνών συμβάσεων συνίσταται στο γεγονός ότι στην πλειοψηφία τους ακολουθούν το Μοντέλο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΜΣ ΟΟΣΑ), το οποίο είναι σημαντικό όχι μόνο για το κείμενο των άρθρων, αλλά επίσης, για τα εκτενή κατ'άρθρον Ερμηνευτικά Σχολία του.

Η παρούσα μελέτη εστιάζει στο ρόλο των Ερμηνευτικών Σχολίων (Commentaries) του ΜΣ ΟΟΣΑ. Προκειμένου, όμως, να αναζητηθεί η θέση τους στην ερμηνευτική διαδικασία είναι απαραίτητο να γίνει μια αναφορά στις αρχές ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων γενικά,¹ καθώς και στον ιδιαίτερο χαρακτήρα των φορολογικών συμβάσεων.²

II. Αρχές ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων

Η ερμηνεία των διεθνών συμβάσεων πρέπει να ακολουθεί τις διατάξεις της Σύμβασης της Βιέννης της 23.5.1969 «περί του δικαίου των συνθηκών»,³ η οποία έχει αποτυπώσει τις αρχές ερμηνείας των διεθνών συνθηκών και έχει βοηθήσει στην εξάλειψη των ασαφειών που είχαν προκληθεί παλαιότερα από τη διεθνή πρακτική.⁴

Η Σύμβαση της Βιέννης εφαρμόζεται σε όλες τις διεθνείς συμβάσεις, ανεξάρτητα από το σκοπό τους. Καμία κατηγορία διεθνών συμβάσεων δεν αποκλείεται από το γενικό ορισμό του όρου «σύμβαση» στο άρθρο 2 της Σύμβασης της Βιέννης. Άρα, εφαρμόζεται και στις φορολογικές συμβάσεις.^{5,6}

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 της Σύμβασης της Βιέννης, οι συνθήκες πρέπει να ερμηνεύονται με καλή πίστη,⁷ σύμφωνα με τη συνήθη έννοια που δίνεται στους όρους που περιλαμβάνει η συνθήκη στο σύνολό της (context) και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της.

Η παρ. 2 του άρθρου 31 της Σύμβασης της Βιέννης ορίζει ότι τα συμφραζόμενα για το σκοπό της ερμηνείας μιας συνθήκης,

πέρα από το κείμενο καθεαυτό, το προοίμιο και τα παραρτήματα, περιλαμβάνουν:

α) κάθε σχετική συμφωνία που ενδεχομένως έγινε μεταξύ των μερών επί ευκαιρία της σύναψης της συνθήκης,

β) κάθε άλλο έγγραφο που συντάχθηκε από ένα ή περισσότερα μέρη σε σχέση με τη σύναψη της συνθήκης και που έγινε δεκτό από όλα τα μέρη ως έγγραφο σχετιζόμενο με τη συνθήκη.

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 3, πέρα από τα συμφραζόμενα, θα λαμβάνονται υπόψη:

1. Υπό II.

2. Υπό III.

3. Σε ισχύ τέθηκε το 1980, όταν επικυρώθηκε από το 35ο συμβαλλόμενο κράτος. Η Ελλάδα την έχει κυρώσει με το ΝΔ 4021/1974.

4. Για την ερμηνεία των διεθνών συμβάσεων κατά τη Σύμβαση της Βιέννης, βλ. αναλυτικότερα Κορφού Γ., Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 1985, σελ. 37 επ., Ρούκουνα Ε., Διεθνές Δίκαιο Ι, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 1982, σελ. 141 επ., Sinclair I., The Vienna Convention on the Law of Treaties, Manchester University Press 1984, σελ. 114 επ., Wetzel R.G., The Vienna Convention on the Law of Treaties, Alfred Metzner Verlag, Frankfurt am Main 1978, σελ. 237 επ.

5. Βλ. Φιννοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 224 επ., Αναστόπουλου Ι., Φορολογική Θεωρία, Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 363, Αναγνωστόπουλου Χ., Εισαγωγικές Παρατηρήσεις σε Μάρκου Α., Διεθνείς διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2001, σελ. 15 επ.

6. Οι αρχές που διατυπώνονται στη Σύμβαση της Βιέννης θεωρούνται μέρος του διεθνούς εθιμικού δικαίου και άρα, εφαρμόζονται όχι μόνο μεταξύ κρατών που συμβλήθηκαν στη Σύμβαση της Βιέννης, αλλά και μεταξύ μη συμβαλλομένων κρατών, βλ. Sinclair I. σε Avery Jones J.F. et al., Interpretation of Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation (BIFD) 1986, σελ. 75.

7. Η αρχή της καλής πίστης έχει ιδιαίτερη σημασία στην ερμηνεία των συμβατικών σχέσεων μεταξύ των κρατών. Θετικά, καλή πίστη σημαίνει τον σεβασμό των συμφωνημένων και την ακριβή εφαρμογή τους. Αρνητικά, συνεπάγεται την αποφυγή εξαπάτησης και δόλου στις σχέσεις μεταξύ των συμβαλλομένων, βλ. Ρούκουνα Ε., Διεθνές Δίκαιο Ι, ό.π., σελ. 147. Ειδική αναφορά στην αρχή της καλής πίστης στις φορολογικές συμβάσεις, βλ. σε Bruggen E., «Good faith» in the application and interpretation of double taxation conventions, British Tax Review (BTR) 2003, σελ. 25 επ.

α) κάθε μεταγενέστερη συμφωνία μεταξύ των μερών σχετικά με την ερμηνεία της συνθήκης ή την εφαρμογή των διατάξεών της,

β) κάθε μεταγενέστερη πρακτική στην εφαρμογή της συνθήκης που φανερώνει τη συμφωνία των μερών για την ερμηνεία,

γ) κάθε σχετικό κανόνα διεθνούς δικαίου που εφαρμόζεται στις σχέσεις μεταξύ των μερών.

Στην παρ. 4 του άρθρου 31 ορίζεται ότι μια ιδιαίτερη σημασία θα δοθεί σε κάποιον όρο αν αποδεικνύεται ότι αυτή ήταν η πρόθεση των μερών.

Σχετικά με τη «συνήθη έννοια» των όρων, πρέπει να παρατηρηθεί ότι δε σημαίνει απαραίτητα την έννοια που έχουν κατά την καθημερινή χρήση τους.⁸ Στο βαθμό που έχει αναπτυχθεί ένα μοιόμορφο διεθνές λεξιλόγιο σε ορισμένους εξειδικευμένους κλάδους, όπως το φορολογικό δίκαιο,⁹ αυτό αποτελεί τη «συνήθη έννοια» που αναφέρεται στο άρθρο 31 παρ. 1 της Σύμβασης της Βιέννης.

Στην έννοια των όρων της συνθήκης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και τα συμφραζόμενα (*context*), υπό μια αρκετά ευρεία έννοια, εισάγοντας έτσι και στο πεδίο της ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων τη συστηματική μέθοδο ερμηνείας.

Τέλος, το άρθρο 31 παρ. 1 αναφέρεται και στη *ratio legis* των συνθηκών («υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της»), σε ισοτιμία προς τα άλλα ερμηνευτικά μέσα. Με τον τρόπο αυτό περιορίζεται η υπερβολική προσφυγή στην τεχνολογική ερμηνεία του κειμένου.¹⁰

Σύμφωνα με το άρθρο 32, μπορεί να γίνει προσφυγή σε συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας, περιλαμβανομένων των προπαρασκευαστικών εργασιών της συνθήκης και τις συνθήκες σύναψής της, προκειμένου να επιβεβαιωθεί η σημασία που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 31, ή για να οριστεί η σημασία όταν η εφαρμογή του άρθρου 31: α) αφήνει τη σημασία αμβίβολη ή ασαφή, ή β) οδηγεί σε ένα αποτέλεσμα που είναι φανερά άτοπο ή παράλογο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η Σύμβαση της Βιέννης συνδυάζει τη γραμματική ερμηνεία, την τεχνολογική, καθώς και τη συστηματική ερμηνεία, προκρίνοντας τη γραμματική ή αντικειμενική ερμηνεία.¹¹ Σημασία έχει η διατύπωση όχι της συγκεκριμένης διάταξης, αλλά της σύμβασης στο σύνολό της. Η παλιότερη άποψη που απέβλεπε στην υποκειμενική πρόθεση των μερών έχει εγκαταλειφθεί. Αυτό δε σημαίνει ότι τα υποκειμενικά στοιχεία αποκλείονται, αλλά ότι υποδηλώνονται στο σκοπό της συνθήκης. Η πρόθεση των μερών έχει σημασία μόνο στο βαθμό που έχει αποτυπωθεί στο κείμενο. Γι' αυτό, αφετηρία της ερμηνείας είναι η διασάφηση του νοήματος του κειμένου και όχι η έρευνα *ab initio* των προθέσεων των μερών.¹² Ο σκοπός, πλέον, νοείται όπως διατυπώνεται αντικειμενικά στο σύνολο της συνθήκης και δεν αποτελεί αυτοτελές μέσο ερμηνείας.¹³

III. Ο ιδιαίτερος χαρακτήρας των φορολογικών συμβάσεων

Όσον αφορά στην ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων, πρέπει να ληφθούν υπόψη κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που τις διαφοροποιούν από τις κλασικές διεθνείς συμβάσεις.¹⁴

Όπως κάθε διεθνής σύμβαση, οι φορολογικές συμβάσεις εγκαθιδρύουν για τα συμβαλλόμενα κράτη δικαιώματα και υποχρεώσεις διεθνούς δικαίου. Διαφέρουν, όμως, από τις υπόλοιπες διεθνείς συμβάσεις με την έννοια ότι δεν αποτελούν ένα ολοκληρωμένο νομικό σύστημα, αυτόνομο από το εθνικό δίκαιο. Θα μπορούσε να ειπωθεί παραστατικά¹⁵ ότι μια φορολογική σύμβαση αποτελεί γέφυρα μεταξύ δύο φορολογικών συστημάτων. Αντικείμενο και σκοπός της δεν είναι η ενοποίηση ή η εναρμόνιση των φορολογικών δικαίων των δύο συμβαλλομένων κρατών.¹⁶ Η ύπαρξη και η διατήρηση σε ισχύ των διατάξεων του εθνικού φορολογικού δικαίου προϋποτίθενται, προκειμένου να έχει έννομες συνέπειες η διεθνής σύμβαση.¹⁷

8. Έτσι *Vogel K.*, *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 2nd Edition, Deventer-Boston 1997, σελ. 37.

9. Βλ. *Vogel K.*, *Prokisch R.*, (general reporters), *Interpretation of double taxation conventions*, *Cahiers de Droit Fiscal International* (CDFI), Vol. LXXVIIIa, 1993, σελ. 62.

10. Βλ. *Ρούκουνα Ε.*, *Διεθνές Δίκαιο Ι*, ό.π., σελ. 149 επ.

11. Βλ. *Ault H.J.*, *The role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax* 1994, σελ. 145. Αντίθετη άποψη διατυπώνεται σε *Pijl H.*, *The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to Dutch practice*, *BIFD* 1997, σελ. 541.

12. Ερμηνευτικά Σχόλια στα άρθρα 31 και 32 της Σύμβασης της Βιέννης, παρ. 11, από *Ward D.*, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, *Bulletin for International Taxation (BIT)* 2006, σελ. 97 επ. Βλ. *Vogel K.*, *Prokisch R.* (general reporters), *Interpretation of double taxation conventions* ό.π., σελ. 83.

13. "...it is what one says, rather than what one means, that matters" (σημασία έχει τι λέει κανείς και όχι τι εννοεί), *British Tax Review*, *More on treaty interpretation*, *BTR* 1990, σελ. 392.

14. Βλ. *Reimer E.*, *Interpretation of tax treaties*, *European Taxation* 1999, σελ. 463, *Ward D.*, *Principles to be applied in Interpreting Tax Treaties*, *BIFD* 1980, σελ. 545 επ. Για τον τρόπο ερμηνείας των φορολογικών συμβάσεων με αναφορά σε συγκεκριμένες ευρωπαϊκές έννομες τάξεις, βλ. το εκτενές έργο του *Lang M.* (ed.), *Tax Treaty Interpretation*, *Eucotax*, Kluwer Law International, The Hague 2001. Ειδικά για την ελληνική έννομη τάξη βλ. *Perrou K.*, *Tax Treaty Interpretation in Greece* σε *Lang M.* (ed.), *Tax Treaty Interpretation*, ό.π., σελ. 162 επ.

15. Βλ. *Tixier G.*, *Gest G.*, *Kerogues J.*, *Droit Fiscal International*, *Litec*, Paris 1979, σελ. 169.

16. Βλ. *Sinclair I.* σε *Avery Jones J.F.* et al, *Interpretation of Tax Treaties*, ό.π., σελ. 77.

17. Η ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων πρέπει να διακρίνεται από την ερμηνεία του εθνικού φορολογικού δικαίου, όπου τα περιθώρια ερμηνείας είναι στενά, λόγω της αρχής της νομιμότητας και της στενιά συνδεδεμένης με αυτή αρχής της βεβαιότητας του φόρου. Σχετικά με την αρχή της νομιμότητας βλ. *Φιννοκαλιώτη Κ.*, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 64 επ., *Αναστόπουλου Ι.*, *Φοροτάξη Θ.*

Σκοπός της σύμβασης είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας, η οποία επιτυγχάνεται με τον περιορισμό εφαρμογής του φορολογικού δικαίου ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη.¹⁸ Η σύμβαση θέτει ένα σύστημα προορισμένο να αποτρέψει τη διπλή φορολογία των εισοδημάτων που προέρχονται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος, το κράτος της πηγής, και αποκτώνται από κατοίκους του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, του κράτους κατοικίας. Τα εισοδήματα διακρίνονται σε κατηγορίες και το δικαίωμα φορολογίας κατανέμεται μεταξύ των δύο κρατών ή απονέμεται αποκλειστικά σε ένα από αυτά.¹⁹ Μετά την αναγνώριση φορολογικού δικαιώματος σε ένα από τα δύο κράτη σύμφωνα με τις διατάξεις της σύμβασης, ο καθορισμός του εισοδήματος, η φορολογητέα βάση, ο υπολογισμός του φόρου κ.λπ. γίνεται με βάση το εθνικό δίκαιο.^{20,21}

Συνέπειες της διασύνδεσης των φορολογικών συμβάσεων με δύο εθνικά φορολογικά συστήματα είναι πρώτον, ότι η ερμηνεία κλίνει υπέρ του κράτους που εφαρμόζει τη σύμβαση, το οποίο επιδιώκει φυσικά να στοιχειοθετήσει τη δική του φορολογική εξουσία. Δεύτερον, δεν μπορεί να αποφευχθεί η παραπομπή στο εθνικό δίκαιο.²² Συχνά αυτό καταλήγει σε διαφορετική ερμηνεία των όρων της σύμβασης από τα συμβαλλόμενα κράτη, που οδηγεί σε διπλή φορολογία ή απόλυτη φοροαποφυγή.²³

Για να λειτουργήσει, όμως, αποτελεσματικά η σύμβαση και για να επιμεριστούν ισότιμα τα φορολογικά δικαιώματα μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών, πρέπει τα κράτη κατά την εφαρμογή της σύμβασης να αναζητούν μια ερμηνεία αποδεκτή και από τις δύο πλευρές.²⁴ Στόχος του εφαρμοστή της σύμβασης πρέπει, με άλλα λόγια, να είναι μια κοινή ερμηνεία εντός του πλαισίου του κειμένου της οικείας σύμβασης.

IV. Η σημασία των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΜΣ ΟΟΣΑ

Όπως ειπώθηκε στην εισαγωγή, οι φορολογικές συμβάσεις ακολουθούν συνήθως το ΜΣ ΟΟΣΑ. Η ύπαρξη του ΜΣ ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών Σχολίων λειτουργούν καθοριστικά υπέρ της ομοιόμορφης ερμηνείας των φορολογικών συμβάσεων και αυτός είναι ο λόγος που τα περισσότερα κράτη το ακολουθούν όλο και πιο πιστά στις συμβάσεις που συνάπτουν.²⁵

Όστόσο, η ακριβής σχέση μεταξύ των Ερμηνευτικών Σχολίων και των συναφθεισών συμβάσεων που έχουν βασιστεί στο ΜΣ ΟΟΣΑ είναι ένα ζήτημα στο οποίο υπάρχει διάσταση απόψεων διεθνώς. Γενικά, γίνεται δεκτό ότι τα Ερμηνευτικά Σχόλια επηρεάζουν την ερμηνεία των διεθνών συμβάσεων. Διαφωνία υπάρχει ως προς τη θέση των Ερμηνευτικών Σχολίων στην ερμηνευτική διαδικασία.²⁶

Η Εισαγωγή στο ΜΣ ΟΟΣΑ, στην παρ. 29²⁷ αναφέρει απλά ότι «τα Ερμηνευτικά Σχόλια είναι ποσό σημαντικά στην προαγωγή του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Αν και τα Ερμηνευτικά Σχόλια σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν παράρτημα στις συναπτόμενες συμβάσεις, οι οποίες σε αντίθεση με το ΜΣ ΟΟΣΑ είναι νομικά δεσμευτικά διεθνή κείμενα, μπορούν, παρόλα αυτά, να παράσχουν μεγάλη συνδρομή στην εφαρμο-

γή και ερμηνεία των διεθνών συμβάσεων και συγκεκριμένα στη διευθέτηση διαφορών».

Όστόσο, τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΜΣ ΟΟΣΑ σιωπούν ως προς το ζήτημα της θέσης τους στην ερμηνευτική διαδικασία.²⁸ Όπως ήδη ειπώθηκε, η Σύμβαση της Βιέννης εξακολουθεί να ισχύει και στην ερμηνεία των συμβάσεων αυτών και συνεπώς, η επιρροή των Ερμηνευτικών Σχολίων στην ερμηνευτική διαδικασία πρέπει να βρίσκει νομική θεμελίωση στη Σύμβαση της Βιέννης.²⁹

Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 73 επ. Εκτενέστερη ανάλυση σε *Φιννοκαθιώτη Κ.*, Η συνταγματική κατοχύρωση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων. Συμβολή εις την ερμηνείαν του άρθρου 78 του Συντάγματος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1983. Σχετικά με την ερμηνεία του εθνικού φορολογικού δικαίου βλ. και *Φωτόπουλου Ι.*, Ερμηνεία και εφαρμογή φορολογικών νόμων, ΔΦΝ 1977, σελ. 1126 επ., *Μάλλιος Α.*, Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το ΣτΕ, ΔΦΝ 49, σελ. 1057 επ.

18. Βλ. *Vogel K., Prokisch R.* (general reporters), Interpretation of double taxation conventions, ό.π., σελ. 55.
19. Η διεθνής σύμβαση, δηλαδή, υποκαθίσταται αναγκαστικά στο εσωτερικό δίκαιο σε ό,τι αφορά στην αρχή της φορολογίας (principe de l'imposition), βλ. *Tixier, Gest G., Kerogues J.*, Droit Fiscal International, ό.π., σελ. 161.
20. Για τα πρακτικά ζητήματα που τίθενται κατά την εφαρμογή της σύμβασης στην εθνική έννομη τάξη βλ. *Williams D.* (general reporter), Practical Issues in the Application of Double Tax Conventions, CDFI, Vol. LXXXIII B, 1998, σελ. 19 επ.
21. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται περιορισμός του ποσοστού φόρου που επιβάλλεται από το κράτος της πηγής. Στις περιπτώσεις αυτές το κράτος κατοικίας οφείλει να πιστώσει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος της πηγής, βλ. για παράδειγμα τις διατάξεις των φορολογικών συμβάσεων για τα εισοδήματα από μερίσματα και τόκους.
22. Βλ. σχετικά με την παραπομπή στο εθνικό δίκαιο, *Χατζιωακεμίδου Ε.*, Φορολογικές Συμβάσεις – Η εφαρμογή τους στις προσωπικές εταιρίες, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2005, σελ. 67 επ., όπου και περαιτέρω βιβλιογραφικές αναφορές.
23. Βλ. *Vogel K., Prokisch R.* (general reporters), Interpretation of double taxation conventions, ό.π., σελ. 55.
24. Βλ. *Vogel K.*, Double Taxation Conventions (1997), ό.π., σελ. 39, *Smit P.*, Classification of income under a tax treaty. Application of the Vienna Convention on treaty law?, European Taxation 1992, σελ. 59.
25. Βλ. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Ενοποιημένη έκδοση της 15ης Ιουλίου 2005) σελ. 10, παρ. 12 επ. Το κείμενο του ΜΣ ΟΟΣΑ είναι διαθέσιμο στο δικτυακό χώρο www.oecd.org.
26. Βλ. *Ault H.J.*, The role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, ό.π., σελ. 144 επ.
27. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, σελ. 14 επ., παρ. 29.
28. Κριτική της σιωπής αυτής του ΟΟΣΑ, βλ. σε *van Raad K.*, 1992 Additions to Articles 3 (2) (Interpretation) and 24 (non-Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary, Intertax 1992, σελ. 671 επ.
29. Βλ. όμως και αντίθετη άποψη, η οποία θεωρεί εσφαλμένη την προσπάθεια να ενταχθούν τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ στη Σύμβαση της Βιέννης σε *Ward D.*, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, ό.π., σελ. 97 επ. και απάντηση του *Ellis M.*, The Role of the Commentaries

Να παρατηρηθεί στο σημείο αυτό ότι η συχνή επίκληση των Ερμηνευτικών Σχολίων από αρχές δικαστήρια^{30,31} και κυρίως φορολογούμενους, οφείλεται στο γεγονός ότι οι φορολογικές συμβάσεις δεν περιορίζονται στη διευθέτηση σχέσεων μεταξύ κρατών. Αυτό δείχνει εξάλλου πόσο σημαντικός είναι ο ρόλος των Ερμηνευτικών Σχολίων στην αναζήτηση του νοήματος των εφαρμοστέων διατάξεων.

Σύμφωνα με μία άποψη,³² η λήψη υπόψη του ΜΣ του ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών Σχολίων είναι αντίθετη προς τη Σύμβαση της Βιέννης, αφού δεν αποτελούν συμφωνία ή έγγραφο μεταξύ των μερών σχετιζόμενο με τη σύναψη της σύμβασης υπό την έννοια του άρθρου 31 παρ. 2. Επίσης, η άποψη αυτή αποκλείει την ένταξη του ΜΣ ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών Σχολίων τόσο στη διάταξη της παρ. 3 όσο και στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 31 της Σύμβασης της Βιέννης. Τέλος, δεν μπορούν να θεωρηθούν ούτε ως συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας υπό την έννοια του άρθρου 32, καθώς δεν αφορούν σε συγκεκριμένη σύμβαση.

Άλλη άποψη, αντίθετα, κατατάσσει τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ στα συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας κατά το άρθρο 32 της Σύμβασης της Βιέννης.³³ Με τον τρόπο αυτό αποδίδεται στα Ερμηνευτικά Σχόλια μια δευτερεύουσα θέση στην ερμηνευτική διαδικασία και περιορίζεται η χρήση τους μόνο στις περιπτώσεις που τα κύρια ερμηνευτικά μέσα οδηγούν σε μια λύση αμφίβολη ή ασαφής ή οδηγούν σε ένα αποτέλεσμα άτοπο ή παράλογο και δεν μπορεί για το λόγο αυτό να γίνει δεκτό.³⁴

Σύμφωνα με την ορθότερη άποψη,³⁵ αφετηρία πρέπει να είναι το γεγονός ότι τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ ακολουθούν το ΜΣ ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη μιας σύμβασης. Από αυτό το γεγονός τεκμαίρεται ότι τα συμβαλλόμενα κράτη θέλουν να αποδώσουν στις διατάξεις της σύμβασης τη σημασία που αποδίδεται από το ΜΣ ΟΟΣΑ και τα Ερμηνευτικά του Σχόλια. Αυτή είναι μια ιδιαίτερη σημασία υπό το άρθρο 31 παρ. 4 της Σύμβασης της Βιέννης. Δεδομένης της ευρείας προσφυγής στα Ερμηνευτικά Σχόλια θα μπορούσε πειστικά να υποστηριχθεί ακόμη και ότι πρόκειται για τη συνήθη σημασία των όρων της σύμβασης κατά το άρθρο 31 παρ. 1 της Σύμβασης της Βιέννης.

Απορρέει από όσα προαναφέρθηκαν το συμπέρασμα ότι τα Ερμηνευτικά Σχόλια μπορούν να ενταχθούν στην παρ. 1 ή στην παρ. 4 του άρθρου 31 της Σύμβασης της Βιέννης. Καθώς τα μέρη είναι ελεύθερα να αποκλίνουν από τους κανόνες αυτούς και συχνά το κάνουν, υπάρχει τεκμήριο υπέρ των Ερμηνευτικών Σχολίων για την εξεύρεση της πρόθεσης των μερών. Η καταρχήν αποδοχή των Ερμηνευτικών Σχολίων από μέρους των κρατών μελών του ΟΟΣΑ προκύπτει και από το γεγονός ότι στην πράξη τα κράτη διατυπώνουν συνήθως επιφυλάξεις ή παρατηρήσεις ως προς συγκεκριμένες διατάξεις του ΜΣ και των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΟΟΣΑ με τις οποίες δε συμφωνούν στο σύνολο ή εν μέρει.³⁶ Αν δε συναγόταν η καταρχήν συμφωνία τους με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, θα ήταν περιττή η διατύπωση τέτοιων επιφυλάξεων³⁷ ή παρατηρήσεων.³⁸

Το τεκμήριο της σύμφωνης προς τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΜΣ ΟΟΣΑ ερμηνείας μπορεί βέβαια να ανατραπεί, αν κατά τις διμερείς διαπραγματεύσεις για τη σύναψη μιας συγκεκριμένης σύμβασης τα συμβαλλόμενα κράτη δεν προτίθενται να ακολουθήσουν το ΜΣ και τα Ερμηνευτικά του Σχόλια. Από τη στιγμή, όμως, που τα συμβαλλόμενα κράτη δεν αποκλίνουν από το κείμενο του ΜΣ ΟΟΣΑ και δεν εκφράζουν γνώμη αντίθετη προς τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, μπορεί με

on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process - Response to *D. Ward*, BIT 2006, σελ. 103 επ.

30. Βλ. π.χ. *Sasseville J.*, Interpretation of double taxation conventions in Canada: an update, BIFD 1994, σελ. 374 επ. Βλ. επίσης, τις κριτικές παρατηρήσεις του *Ellis M.*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation - Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, BIFD 2000, σελ. 617 επ.
31. Βλ. ενδεικτικά για την ελληνική δικαιοσύνη *Γιαννόπουλου Κ., Γιαννόπουλου Γ.*, Ο Έλληνας Διοικητικός Δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ΕΔΔΔ 1995, σελ. 183 επ.
32. Βλ. *Lang M.*, The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Kluwer Law International, Wien 2000, σελ. 15 επ., *τον ίδιου*, Later commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties, Intertax 1997, σελ. 7 επ. Αυτό φαίνεται να υποστηρίζει και ο *van Raad* σε *Vogel K.*, Double Taxation Conventions (1997), ό.π., σελ. 44.
33. Έτσι *Wattel P.J., Marres O.*, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation 2003, σελ. 228.
34. Βλ. *Vogel K.*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, BIFD 2000, σελ. 614.
35. Βλ. *Ault H.J.*, The role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, ό.π., σελ. 146.
36. Έτσι και *Engelen F.*, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, BIT 2006, σελ. 105 επ.
37. Αυτό προκύπτει a contrario από το γεγονός ότι η διατύπωση επιφυλάξης από ένα κράτος σημαίνει ότι το κράτος αυτό δε δεσμεύεται πλέον από το κείμενο του ΜΣ ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών του Σχολίων. Συνεπώς, κατά τις διαπραγματεύσεις σύναψης των συμβάσεών του με άλλα κράτη μπορεί να προτείνει ελεύθερα μία διαφορετική διατύπωση ή να ερμηνεύσει με διαφορετικό τρόπο τις διατάξεις που αφορά η επιφυλάξη, βλ. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, σελ. 15 επ., παρ. 31. Υπάρχουν, όμως, και ορισμένοι που θεωρούν υπερβολική την εξαγωγή του συμπεράσματος ότι εν απουσία επιφυλάξης, τα κράτη μέλη δεσμεύονται από το ΜΣ ΟΟΣΑ και τα Ερμηνευτικά του Σχόλια, βλ. *van der Bruggen E.*, The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary, Intertax 2003, σελ. 267. Μετά την πρόσφατη τροποποίηση του ΜΣ ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών Σχολίων τον Ιούλιο του 2005, διευκρινίζεται στην Εισαγωγή ότι δεν απαιτείται η διατύπωση επιφυλάξης από μέρους ενός κράτους μέλους προκειμένου να τροποποιήσει τη γλωσσική διατύπωση μιας διάταξης έτσι ώστε να επιβεβαιώνει ή να ενσωματώνει την ερμηνεία που προτείνεται από τα Ερμηνευτικά Σχόλια.
38. Οι παρατηρήσεις δεν εκφράζουν μια διαφωνία προς το κείμενο του ΜΣ ΟΟΣΑ, αλλά χρησιμεύουν στον καθορισμό του τρόπου εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων από τα κράτη που τις διατυπώνουν, βλ. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, σελ. 15, παρ. 30. Βλ. εκτενώς για τις παρατηρήσεις σε *Maisto G.*, The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, BIFD 2005, σελ. 14 επ.

ασφάλεια να συναχθεί ότι συμφωνούν με την ερμηνεία που έχει δοθεί από τον ΟΟΣΑ.³⁹

Η παραπάνω προσέγγιση έχει άμεσα πρακτικά πλεονεκτήματα, καθώς επιτυγχάνει την υιοθέτηση από τα εμπλεκόμενα μέρη μιας συγκεκριμένης ερμηνείας μεταξύ περισσότερων πιθανών ερμηνειών και ανταποκρίνεται με τον καλύτερο τρόπο στην ανάγκη για ομοιόμορφη ερμηνεία των συμβάσεων.

V. Μεταγενέστερες αλλαγές στα Ερμηνευτικά Σχόλια

Ζήτημα γεννάται βέβαια ως προς την επίδραση που ενδέχεται να έχουν μελλοντικές αλλαγές των Ερμηνευτικών Σχολίων στην ερμηνεία των ήδη συναφθεισών συμβάσεων.

Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ πήρε θέση εισάγοντας την ακόλουθη δήλωση στην εισαγωγή των Ερμηνευτικών Σχολίων:⁴⁰ «Είναι αυτονόητο ότι οι τροποποιήσεις στα άρθρα του ΜΣ ΟΟΣΑ και οι αλλαγές στα Ερμηνευτικά Σχόλια που αποτελούν άμεσο αποτέλεσμα των τροποποιήσεων αυτών δεν αφορούν την ερμηνεία ή την εφαρμογή των συμβάσεων που συνήφθησαν παλαιότερα στις περιπτώσεις που οι συμβάσεις αυτές είναι διαφορετικές στην ουσία από τα τροποποιημένα άρθρα. Από την άρνηση, άρνητες αλλαγές ή προσθήκες στα Ερμηνευτικά Σχόλια εφαρμόζονται κανονικά και στις παλαιότερες συμβάσεις, επειδή αντανάκλουν την ομοφωνία των κρατών μελών του ΟΟΣΑ ως προς τη σωστή ερμηνεία των υπάρχουσών συμβάσεων και την εφαρμογή τους σε συγκεκριμένες περιπτώσεις.»

Η παραπάνω δήλωση της Επιτροπής του ΟΟΣΑ δεν περιορίζει την ανάγκη να εξετάζεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση αν η νέα εκδοχή στην πράξη αποσαφηνίζει τον επίμαχο κανόνα ή αν επιδιώκει τη μεταβολή του. Βέβαια, στις περιπτώσεις απλής αποσαφηνίσης ή βελτίωσης της γλωσσικής διατύπωσης του ΜΣ, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι δεν πρόκειται στην ουσία για μεταβολή του ΜΣ και άρα, τα κράτη θα πρέπει να ανατρέχουν στην τρέχουσα έκδοση του ΜΣ ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών Σχολίων. Η θέση αυτή του ΟΟΣΑ συμβάλλει στην ομοιόμορφη και αποτελεσματικότερη εφαρμογή των συμβατικών διατάξεων.^{41,42}

Αντίθετα, Ερμηνευτικά Σχόλια που καλύπτουν ένα κενό του ΜΣ ΟΟΣΑ ή προτείνουν μια ερμηνεία που ανιβαίνει στα Ερμηνευτικά Σχόλια που ίσχυαν κατά τη σύναψη της σύμβασης, δεν μπορούν να παίξουν αποφασιστικό ρόλο στην αναζήτηση του νοήματος της ερμηνευόμενης σύμβασης.^{43,44}

VI. Συμπέρασμα

Συμπερασματικά, πρέπει να διακριθούν οι εξής περιπτώσεις:

Αν το κείμενο του ΜΣ ΟΟΣΑ έχει υιοθετηθεί αμετάβλητο, θεωρείται ότι τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν την πρόθεση να συμμορφωθούν προς το ΜΣ, όπως ερμηνεύεται από τα τότε ισχύοντα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ.

Οι μεταγενέστερες αλλαγές των Ερμηνευτικών Σχολίων μπορούν να ληφθούν υπόψη για την ερμηνεία φορολογικών συμβάσεων που συνήφθησαν προγενέστερα στο βαθμό που αναφέρονται σε όμοια διατυπωμένες διατάξεις των συμβάσεων και απλά αποσαφηνίζουν το νόημά τους ή βελτιώνουν τη γλωσσική τους διατύπωση.

Ωστόσο, μεταγενέστερες αλλαγές που καλύπτουν κάποιο κενό ή ανατρέπουν το νόημα των διατάξεων του ΜΣ ΟΟΣΑ δεν μπορούν να παίξουν καθοριστικό ρόλο στην ερμηνευτική διαδικασία.

Είναι ξεκάθαρο, πάντως, ότι τα Ερμηνευτικά Σχόλια δεν τυγχάνουν εφαρμογής στις περιπτώσεις όπου τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ έχουν εκφράσει μια γνώμη αντίθετη από αυτή των Ερμηνευτικών Σχολίων, διατυπώνοντας επιφύλαξη ή παρατήρηση.

39. Βλ. και *Engelen F.*, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, ό.π., σελ. 109. Ωστόσο, ο Engelen προχωρά ακόμη περισσότερο προτείνοντας ότι σε μια τέτοια περίπτωση τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ εντάσσονται στην ερμηνευτική διαδικασία με βάση το άρθρο 31 παρ. 2 (α) της Σύμβασης της Βιέννης, ως οιωπηρή συμφωνία μεταξύ των μερών επ' ευκαιρία της σύναψής της συγκεκριμένης (φορολογικής) σύμβασης.

40. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, σελ. 16, παρ. 35.

41. Αντίθετα, η γνώμη που θεωρεί ότι πρέπει να ανατρέχει κανείς κάθε φορά στο ΜΣ ΟΟΣΑ και στα Ερμηνευτικά του Σχόλια, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης, πέρα από τα πρακτικά προβλήματα που θέτει λόγω της διαρκούς πλέον αναθεώρησης του ΜΣ ΟΟΣΑ και των Ερμηνευτικών Σχολίων από το 1992 και εξής, δεν επιτρέπει την αποτελεσματική εφαρμογή των συμβάσεων, καθώς αποκλείει την εξελικτική τους ερμηνεία. Παρά τα μειονεκτήματά της, η γνώμη αυτή βρίσκει υποστηρικτές, βλ. *Lang, M.*, Later commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties, ό.π., σελ. 7 επ., *Aigner, D., Vetter T.*, «Autonomous» interpretation of tax treaties? Administrative Court provides guidance, *European Taxation* 1998, σελ. 95 επ. Σκεπτικός ως προς την πρακτική του ΟΟΣΑ από το 1992 και εξής να μεταβάλλει περιοδικά το ΜΣ ΟΟΣΑ και τα Ερμηνευτικά Σχόλια εμφανίζεται πλέον και ο *Vogel*, βλ. *Vogel K.*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, ό.π., σελ. 612 επ.

42. Ωστόσο, προς αποφυγή αμφιβολιών, αμφισβητήσεων και ερμηνευτικών διαστάσεων μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών, θα ήταν προτιμότερο τα συμβαλλόμενα κράτη να δηλώνουν στο κείμενο της σύμβασης σε ποια έκδοση των Ερμηνευτικών Σχολίων πρέπει να ανατρέχει κάθε φορά ο εφαρμοστής των συμβάσεων. Αυτό προτείνεται από *Engelen F., Potgens P.*, Report on the «application of the OECD Model Tax Convention to partnerships» and the interpretation of tax treaties, *European Taxation* 2000, σελ. 268. Σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα κράτη ορίζουν ότι τα ισχύοντα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΜΣ ΟΟΣΑ κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης είναι εφαρμοστέα, ο ερμηνευτής δεσμεύεται να ακολουθήσει τη στατική ερμηνεία.

43. Βλ. σκεπτικά *Ward D.*, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, ό.π., σελ. 102.

44. Βλ. ενδιαφέρουσες σκέψεις με αναφορά σε συγκεκριμένα παραδείγματα σε *Avery Jones J.*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, *BIT* 2002, σελ. 102 επ.

Όλα τα παραπάνω ισχύουν, όπως ειπώθηκε, στις περιπτώσεις που το κείμενο του ΜΣ ΟΟΣΑ υιοθετήθηκε κατά γράμμα ή τουλάχιστον έχει επιλεγεί μια διατύπωση που επιτρέπει μια ερμηνεία σύμφωνη προς τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΜΣ ΟΟΣΑ.

Αντίθετα, στην περίπτωση που τα συμβαλλόμενα κράτη διατύπωσαν κάποια διάταξη κατά τρόπο διαφορετικό από το ΜΣ ΟΟΣΑ και επιπλέον, τα συμφραζόμενα υπαγορεύουν μια ερμηνεία αποκλίνουσα από τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΜΣ ΟΟΣΑ, τα τελευταία δεν παρέχουν μεγάλη συνδρομή στον ερμηνευτή.⁴⁵

Τέλος, να αναφερθεί ότι σε αντίθεση προς τα παραπάνω, στις συμβάσεις με κράτη που δεν είναι μέλη του ΟΟΣΑ, τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ έχουν μικρότερη σημασία. Η πρόθεση των συμβαλλομένων να υιοθετήσουν την προ-

τεινόμενη από τον ΟΟΣΑ ερμηνεία μιας συγκεκριμένης διάταξης μπορεί να γίνει δεκτή μόνο αν το κείμενο της διάταξης συμπίπτει με το ΜΣ ΟΟΣΑ και αν τα συμφραζόμενα δεν υπαγορεύουν άλλη ερμηνεία. Ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση, όμως, δεν μπορεί να συναχθεί υποχρέωση του συμβαλλόμενου κράτους που δεν είναι μέλος του ΟΟΣΑ να ακολουθήσει την ερμηνευτική πρόταση του ΟΟΣΑ.⁴⁶

45. Έτσι και *Wattel P.J., Marres O.*, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, ό.π., σελ. 229.

46. Βλ. *van der Bruggen E.*, *The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary*, ό.π., σελ. 265.

* * *