

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας*

Παναγιώτης Γιαννακάς, Φοιτητής, Νομική Σχολή,
Ευρωπαϊκό Πανεπιστήμιο Κύπρου.

Παρατηρώντας το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, διαπιστώνουμε έναν υπερβάλλοντα ζήλο μόνο στον τομέα της αποφυγής της διπλής φορολόγησης του ίδιου υποκειμένου, παρόλο που η επιχειρηματική πραγματικότητα μαριωδώς σφουρηλατεί μια άλλη σειρά από ζητήματα που χρίζουν άμεσης διευθέτησης, όπως η φοροδιαφυγή ή η ακαταλληλότητα απαρχαιωμένων εθνικών νόμων. Ο συγγραφέας επιδιώκει να αναδείξει ότι, αν και οι κύριοι διεθνείς φορολογικοί κανονισμοί τυπικά επικεντρώνονται στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, ωστόσο, σε ένα δεύτερο επίπεδο, οι κανόνες αυτοί πραγματεύονται ιδιαίτερα πολύπλοκα οικονομικά φαινόμενα και, με τη δέουσα πολιτική βούληση, το τωρινό πλαίσιο είναι ικανό να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις των καιρών μας.

Στην πρώτη ενότητα, θα εξεταστεί το πώς το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο εισέρχεται στην καθεαυτή νομική θεωρία, αλλά και το πώς επηρεάζεται από το περιβάλλον που το ίδιο επιδιώκει να ρυθμίσει. Στην ενότητα αυτή αναδεικνύεται η επιρροή που ασκούν τα πολιτικά δρώμενα και το ότι σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να υποτιμηθεί η σχέση της Διεθνούς Φορολογίας με το Δημόσιο και Ιδιωτικό Δίκαιο.

Στην ενότητα «Τεχνικές αποφυγής διπλής φορολογίας» επεξηγούνται οι επικρατέστερες μέθοδοι, τις οποίες χρησιμοποιούν τα κράτη στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου. Οι μέθοδοι αυτοί στη συνέχεια υπάγονται σε οικονομική θεώρηση ώστε να διαπιστωθούν τα σημεία στα οποία υπάρχουν αποκλίσεις, λόγω πολιτικών σκοπιμοτήτων. Έπειτα ακολουθεί μια συγκριτική θεώρηση των πολιτικών λύσεων που έχουν προταθεί.

Στην τέταρτη ενότητα επιδιώκει μια απτή και εμπειρική διασύνδεση των παραδοσιακών φορολογικών αρχών με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και εξετάζει πώς το μοντέλο του OECD τις εξελίσσει, τις προσαρμόζει και εν τέλει τις υιοθετεί. Στο τέλος παρουσιάζονται οι (α) επιβλαβείς συμπεριφο-

ρές και πρακτικές των επιχειρήσεων, (β) η αποφασιστικότητα των Κυπριακών Αρχών και Δικαστηρίων αλλά και (γ) οι πρόσφατες εξελίξεις.

1. Ζητήματα ταξινόμησης

Το βασικότερο ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί, αναφορικά με το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, δεν είναι άλλο από το ζήτημα της ταξινόμησης. Μια εύκολη και μάλλον απλοποιημένη απάντηση είναι ότι πρόκειται για μια «εξειδικευμένη κατηγοριοποίηση», που εξυπηρετεί κυρίως ερευνητικούς και ακαδημαϊκούς σκοπούς, ενώ το εγχείρημα της οριοθέτησης συμβάλλει και στην ιστορική πλαισίωση που είναι απαραίτητη για την αναζήτηση ερμηνειών όρων και θεωριών. Υπάρχουν, λόγω χάρη, απτά παραδείγματα, τα οποία μαρτυρούν ότι η εξέλιξη του Δικαίου αυτού δεν ακολούθησε την παραδοσιακή συστημική και αναμενόμενη εξέλιξη των Δικαίων.

Ακαδημαϊκοί και διπλωμάτες έχουν τονίσει μια σειρά από θεμελιακές αδυναμίες και, παρόλα αυτά, κάθε διαδικασία εξέλιξης φαίνεται να αδιαφορεί ή να τις λύνει αναποτελεσματικά. Εξάλλου, ακόμη και σήμερα, το να απαντηθεί ένα απλό ερώτημα, όπως το από πού

« Το βασικότερο ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί, μιλώντας για Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, δεν είναι άλλο από το ζήτημα της ταξινόμησης »

* Θα ήθελα επίσης να εκφράσω θερμές ευχαριστίες: α) στην Δρα Μάρκου Χριστιάνα, καθώς οι καθοδηγήσεις, αλλά και η διαρκής ενθάρρυνσή της, καθόρισαν το πνεύμα και την ουσία της παρούσας μελέτης, β) στον Δρα Φουφόπουλο Γεώργιο, για τις πολύτιμες συμβουλές του, γ) στον κ. Γκουζούρη Μιλτιάδη, για την καθοδήγηση του έναντι των οικονομικών πτυχών της μελέτης και τέλος δ) στους αγαπημένους συμφοιτητές Πασιά Γεώργιο, πρόθυμο να συζητήσει κάθε προβληματισμό, και Γεωργίου Αναστάσιο για τη συνδρομή του στη γλωσσική επimέλεια του κειμένου.

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

πηγάζει η ισχύς του, δεν είναι καθόλου εύκολο.

Με την παραδοχή και εκτίμηση ότι πρόκειται για ένα ενιαίο σύστημα, θα πρέπει να υιοθετηθούν νεωτεριστικές νομικές τάσεις, ώστε εν τέλει να αποδεχτεί ότι είναι εφικτό να υπάρχει ένα σύστημα κανόνων, το οποίο θα εδράζεται κυρίως σε συνθήκες. Εν προκειμένω και ως μια απλοϊκή χαρτογράφηση, μπορεί να ειπωθεί ότι το ουσιαστικό μέρος των διεθνών φορολογικών κανόνων το βρίσκουμε κυρίως στις «Διεθνείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας»^[1].

Η ιδιαίτερη μορφή και φύση του Δικαίου αυτού έχει ήδη απασχολήσει ακαδημαϊκούς σχολιαστές. Μία από αυτές τους τις παρατηρήσεις, η οποία επιλέχθηκε να αναδειχθεί, είναι ότι συχνά παρουσιάζουν το σύνολο των υπό εξέταση κανόνων ως ένα «προϊόν δικτύου». Ο T. Dagan προβαίνει σε μια ενδιαφέρουσα παρομοίωση, δηλαδή προσομοιάζει το δικτυο των φορολογικών συνθηκών με το τηλεφωνικό δίκτυο^[2]. Με αυτό τον τρόπο επιδιώκει να μας εξηγήσει παραστατικά ότι η περαιτέρω ανάπτυξη του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου θα έπεται της αύξησης της χρησιμότητάς του, ακριβώς όπως έδωσαν προστιθέμενη αξία στο τηλεφωνικό δίκτυο οι τηλεφωνικές συσκευές ή οι συσκευές ΦΑΞ. Απλά «ξεφυλλίζοντας» μερικές από αυτές τις συνθήκες,

γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι όχι μόνο επικεντρώνονται κυρίως στους φόρους εισοδημάτων και παρόμοιων συναλλαγών (μερίσματα, δικαιώματα κ.τ.λ.), αλλά και ότι ο σκοπός τους είναι πρωτίστως να «ξεκαθαρίσουν» την πολιτεία στην οποία ένα εισόδημα θα υπαχθεί σε φορολόγηση, παρέχοντας και κάποιες διευκρινίσεις για το πώς θα επιλυθούν σχετικές διαφωνίες.

Σε μια πρόχειρη απαρίθμηση των σημαντικών διεθνών επιχειρηματικών γεγονότων που έλαβαν χώρα, π.χ. από το 2010, μάλλον λίγο πολύ όλοι μας θα συμπεριλάβουμε: π.χ. την επιβολή ποινής στην αμερικάνικη Apple από την Ευρωπαϊκή Ένωση (για λόγους φοροδιαφυγής)^[3] ή τις απειλές του D. Trump^[4] για περιορισμό στις εισαγωγές σιδήρου^[5] ή την ακόμηση και σήμερα αδυναμία των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και της διεθνούς κοινότητας, να αντιμετωπίσουν φορολογικές υποθέσεις μεγάλης έντασης και πολυπλοκότητας, με άμεσο αντίκτυπο πολυεθνικές επιχειρήσεις να αποδίδουν ελάχιστους ή και καθόλου φόρους.

Η πιο χαρακτηριστική περίπτωση ότι είναι η περίπτωση της ΙΚΕΑ, που, με όχημα εταιρικούς σχηματισμούς in group structure και με πρόσχημα τα δικαιώματα^[6] έναντι των σχεδίων των επίπλων, καταλόγων, brand name κ.τ.λ., μεταφέρει ένα μεγάλο μέρος της προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται στα 300

« η περαιτέρω ανάπτυξη του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου θα έπεται της αύξησης της χρησιμότητάς του, ακριβώς όπως έδωσαν προστιθέμενη αξία στο τηλεφωνικό δίκτυο οι τηλεφωνικές συσκευές »

[1] Δεν θα ήταν ιδιαίτερα τολμηρή η απόπειρα για μια περαιτέρω ταξινόμηση του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου και του διαχωρισμού του σε ουσιαστικούς κανόνες και σε κανόνες διαδικασιών. Τις «Διεθνείς Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας» τις χαρακτηρίζουμε ως κανόνες ουσίας, παρόλο που εμπεριέχουν και διατάξεις για την επίλυση διαφορών. Ωστόσο, η έτερη κύρια πηγή από την οποία αντλούμε πρωτογενές περιεχόμενο διεθνούς φορολογίας είναι οι διακρατικές συνθήκες ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών μεταξύ των κρατών. Λαμβάνοντας υπόψη την αύξηση της επιρροής των διεθνών συναλλαγών, το ρυθμό ανάπτυξης των υπαρχόντων ή εμφάνισης νέων οργανισμών και ενστικτώτων, διεθνούς εμβέλειας, είναι μάλλον αναμενόμενη η μελλοντική προσθήκη στην ατζέντα των νομικών στοχασμών ακόμηση και ζητημάτων εφαρμογής και επιβολής των συμφωνηθέντων, και είναι επίσης μάλλον αναμενόμενο εν τέλει να οδηγηθούμε στην ανάγκη να τυποποιούμε όλο και περισσότερες διαδικασίες. Αυτήν τη φορά μάλιστα θα πρέπει ταυτόχρονα να μπορούν να εξυπηρετήσουν, και να υπηρέτησουν, όχι μόνο τις δύσκολες πτυχές επιχειρηματικών και οικονομικών συμβάντων, αλλά ταυτόχρονα θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ένα πραγματικά υψηλό diversity στους πιθανούς χρήστες του συστήματος.

[2] Tsilly Dagan (2016). Tax Treaties as a Network Product. Brooklyn Journal of International Law. Vol 41, Issue 3. page 1082

[3] Vivienne Walt, "Apple Is Just the Beginning of EU's New War on U.S. Business," Fortune, 2016, <http://for.tn/2vYpAod>.

[4] David Francis, "EU Promises Trade War If Trump Imposes Steel Restrictions," Foreign Policy, 2017, <http://atfp.co/2uxTsAP>.

[5] Ακόμηση και αν κρίναμε ατελέσφορες τις απειλές, και ανίκανες να πλήξουν απευθείας και σημαντικά την Ενωσιακή οικονομία, τουλάχιστον ήταν «Ενωσιακά προκλητικός» αφού η αφορμή ήταν ο «[t]he Trade Expansion Act of 1962», ο οποίος προνοεί την προσταγή των εισαγωγών σιδήρου για λόγους «εθνικής ασφάλειας» - βλ.: α) Office of the U.S. Press Secretary, "Presidential Memorandum for the Secretary of Commerce," The White House, 2017, <http://bit.ly/2hU9IMb> και β) John Micklethwait, Jonathan Stearns, and Nikos Chrysoloras, "Trump's Steel-Import Threat Prompts EU to Warn of Retaliation," Bloomberg, 2017, <https://bloom.bg/2vsjcNY>.

[6] Αγγλικός όρος, royalties

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

τοπικά καταστήματα στα κράτη-μέλη, σε δύο «secret foundation» στην Ολλανδία και το Λουξεμβούργο, με αποτέλεσμα να αποδοθούν σημαντικά λιγότεροι φόροι, αφού η Ολλανδία δεν φορολογεί τις εισπράξεις μερισμάτων και δικαιωμάτων από πηγή εκτός της επικράτειάς της. Όμοια, ότι τον Ιούνιο του 2013 ο Πρόεδρος Barack Obama άσκησε βέτο^[7] στην υπ' αριθμόν 337-794 απόφαση του φορέα «United State International Trade Commission» αναφορικά με την απαγόρευση κυκλοφορίας συσκευών iPhone και iPad, καθώς παρβιάζαν πατέντες υπέρ της Κορεάτικης Samsung. Το σχόλιο από πλευράς της κυβέρνησης και δια στόματος του κ. Michael Froman^[8] ήταν ότι η απόφαση εν μέρει λήφθηκε επειδή επηρέαζε τις συνθήκες ανταγωνισμού της οικονομίας της Αμερικής και είχε επίδραση στους Αμερικανούς καταναλωτές. Το σχόλιο της Apple ήταν χαρακτηριστικό, «We applaud the Administration for standing up for innovation in this landmark case». Τέλος, η περίπτωση της Amazon στην Αγγλία, η οποία εκμεταλλευόμενη το άρθρο που ορίζει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με όρους σταθερής έδρας ή εξαρτώμενου αντιπροσώπου, ισχυρίζεται ότι η Βρετανική Κυβέρνηση δεν έχει κανένα δικαίωμα φορολόγησης^[9], ενώ παρόμοια είναι και η περίπτωση της Alphabet Inc.^[10] το μεγαλύτερο γραφείο της έξω από την Καλιφόρνια είναι το Google Ireland Ltd^[11], ενώ διαθέτει μεταξύ των άλλων την Google Netherlands Holdings BV αλλά και μια εταιρεία στις Βερμούδες^[12].

Κάποια από τα παραπάνω ενδεικτικά γεγονότα μοιάζουν να είναι συνυφασμένα περισσότερο με εθνικά ζητήματα και ζητήματα διπλωματίας και διεθνών σχέσεων. Άλλα μοιάζουν περισσότερο επιχειρησιακά και λιγότερο φορολογικά. Αυτές όμως οι πρώτες διαπιστώσεις, το μόνο που μπορούν να καταδείξουν είναι ότι στην εξέλιξη του φορολογικού δικαίου

θα πρωταγωνιστούν σειρά από ισχυρούς παίκτες (factors), όπως Κράτη και Κυβερνήσεις, πολιτικοί παράγοντες, αλλά και ισχυρά ιδιωτικά και διπλωματικά συμφέροντα.

Εμβραθύνοντας λίγο περισσότερο στην υπόθεση της ΙΚΕΑ, άξιο αναφοράς είναι το πολιτικό σχόλιο του πολιτικού σχηματισμού των Οικολόγων Πράσινων του Ευρωκοινοβουλίου, ότι «*The worst part is that IKEA isn't actually doing anything illegal*»^[13]. Σε μια τόσο «καλειδοσκοπική» πραγματικότητα είναι απολύτως εύλογο να αναρωτηθεί κανείς κατά πόσον ένα τέτοιο δίκτυο συνθηκών και με τόσο περιορισμένη διορατικότητα είναι αρκετό για να αντιμετωπιστούν «οικονομικές φιλονικίες» τέτοιας έντασης και υφής.

Η επόμενη μεγάλη πρόκληση που πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι η εξεύρεση της αναγκαίας πειθούς που θα πρέπει να επιδειχθεί ώστε χώρες με αυξημένους φορολογικούς συντελεστές να έχουν ενδιαφέρον να συνομολογούν με χώρες χαμηλότερων συντελεστών *Διεθνείς Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας*. Η τάση είναι πρωτίστως οι χώρες με αυξημένες φορολογικές απαιτήσεις να υπογράψουν μεταξύ τους τέτοιες συνθήκες, κάτι το οποίο δεν θα πρέπει να μας εκπλήσσει. Μια πολιτεία με αυξημένους φορολογικούς συντελεστές σαφώς και δεν θέλει να παρέχει διευκολύνσεις κατά την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μέρη με ευνοϊότερες φορολογικές συνθήκες. Θα ήταν σαν να τους ενθαρρύνει στην έμφυτη αποστρέφσή τους για φορολογία.

Πράγματι, μια άλλη σχετική τάση που πρέπει να σημειώσουμε είναι ότι οι επιχειρηματίες είναι απρόθυμοι να πληρώσουν τον αυξημένο φόρο οποιασδήποτε πολιτείας. Αντ' αυτού, είναι πρόθυμοι να εξετάσουν ως κύρια έδρα, ή ως δεύτερη έδρα ή άλλως, χώρες με γνώμονα διάφορο από γεωγραφικά κριτήρια, όπως την

« στην εξέλιξη του φορολογικού δικαίου θα πρωταγωνιστούν σειρά από ισχυρούς παίκτες (factors), όπως Κράτη και Κυβερνήσεις, πολιτικοί παράγοντες, αλλά και ισχυρά ιδιωτικά και διπλωματικά συμφέροντα»

[7] «Obama Vetoes ITC Ban against Apple,» Managing Intellectual Property 232 (2013): page 10, <http://bit.ly/2woN62K>.

[8] Την περίοδο εκείνη διατελούσε κυβερνητικός εκπρόσωπος των ΗΠΑ για το εμπόριο.

[9] Hugh J. Ault, «Some Reflections on the OECD and The Sources of International Tax Principles International Tax Principles,» Tax Notes International 70, no. 12 (2013): page 1197, doi:10.2139/ssrn.2287834.

[10] Το πρόσφατο εταιρικό όχημα της Google

[11] Nick Webb, «Google Was Never Meant to Be This Big in Ireland – but Plans Change,» Independent Ireland, 2014, <http://bit.ly/2fAyL0t>.

[12] Robert Wood, «How Google Saved \$3.6 Billion Taxes From Paper 'Dutch Sandwich,» Fobes, 2016, <http://bit.ly/2vYxuaJ>.

[13] «IKEA Avoided €1 Billion in Taxes by Using the European Taxation System to Its Own Benefit | European Greens,» European Greens, 2016, <http://bit.ly/2hVb1VM>.

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

τοποθεσία των βασιικών προμηθευτών και πελατών τους. Μην λησμονούμε ότι οι διάφορες τεχνικές *in group structure* της οργάνωσης επιχειρήσεων είναι πια ευρέως γνωστές και σχετικά εύκολα προσβάσιμες από το ευρύ κοινό. Στην πραγματικότητα οι εταιρίες έχουν την απαραίτητη τεχνογνωσία και κατάρτιση να επιμερίζουν το φόρτο εργασίας τους εντέχνως και κατά το δοκούν, και με μοναδικό γνώμονα την αποκόμιση των μέγιστων πλεονεκτημάτων, διατηρώντας παράλληλα τα λειτουργικά έξοδα σε αποδοτικά ή/και κερδοφόρα επίπεδα.

Κανένα από τα προαναφερθέντα σημεία δεν θα μπορούσε να απουσιάζει από οποιαδήποτε επισκόπηση Διεθνούς Φορολογίας, αφού σχηματοποιούν επακριβώς την αρένα στην οποία έχει οικοδομηθεί ο ακρογωνιαίος λίθος της επιχειρηματικότητας της Κύπρου. Συνοψίζοντας, πολλές χώρες είναι λοιπόν απρόθυμες να υπογράψουν τις *Διεθνείς Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας* με χώρες όπως οι Μπαχάμες και έχουν κάθε λόγο να προτιμούν να φορολογούν κάθε εισόδημα που προέρχεται από αυτές, ανεξαρτήτως του αν αυτό το εισόδημα έχει ήδη φορολογηθεί εκτός της επικράτειάς τους. Αντίθετα, μελετώντας το περιβάλλον της Κύπρου, και παρόλο τους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, το ώριμο πολιτειακό Κράτος Δικαίου και η αποδοχή του ευρωπαϊκού κεκτημένου φαίνεται να συνθέτουν τελικά εκείνη την προαναφερθείσα και αναγκαία πειθώ, ώστε κάθε κράτος να επιδιώκει την συνομολόγηση τέτοιων συνθηκών με την Κύπρο.

Παρά ταύτα, υπήρξαν και υπάρχουν κάποια σημαντικά εμπόδια στην υπογραφή τέτοιων συνθηκών με την Κύπρο, τα οποία έχουν μια ιδιαίτερη «οφή» και διαφεύγουν του πεδίου ορατότητας μιας αυστηρής οριοθέτησης Δημοσίου και Ιδιωτικού Διεθνούς Δικαίου. Η Κύπρος δεν είναι μέλος, για παράδειγμα, του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης^[14], παρά τα πολλαπλά αιτήματα ένταξης από την πλευρά της. Το Υπουργείο Εξωτερικών της Κυπριακής Δημοκρατίας έχει

διατυπώσει: «*Η [αρχική] αίτηση της Κύπρου απορρίφθηκε με βέτο της Τουρκίας το 1995 και εξακολουθεί να απορρίπτεται κατά τον ίδιο τρόπο*».^[15]

2. Τεχνικές αποφυγής διπλής φορολογίας

Λόγω α) της ιδιαιτερότητας των Διεθνών Συνθηκών Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, β) της απουσίας κάποιου διεθνούς οργανισμού που θα μπορούσε να λειτουργήσει ως ένα «hub» που εξυπηρετεί φορολογικές πτυχές των διεθνών ή υπερεθνικών εισοδημάτων και γ) πρωτίστως λόγω της πολιτικής πραγματικότητας, κατά την οποία φαίνεται ότι τα κράτη είναι απρόθυμα να συνεργαστούν για μια φορολογική εναρμόνιση, αφού οι συνθήκες αυτές αποσκοπούν μόνο σε αυτό που προδίδει το όνομά τους, την αποφυγή διπλής φορολογίας, η ελάχιστη εναρμόνιση που προνοείται και επιτυγχάνεται περιορίζεται στο στενό πεδίο των ορισμών.

Το παρόν πόνημα επικεντρώνεται στο μοντέλο συνθηκών του OECD για την αποφυγή διπλής φορολογίας. Μελετώντας όμως και το μοντέλο συνθηκών των Ηνωμένων Εθνών στο πλαίσιο του Conference on Trade and Development παρατηρούμε ακριβώς το ίδιο φαινόμενο, μια ελάχιστη δηλαδή προσπάθεια φορολογικής εναρμόνισης, η οποία και αυτή περιορίζεται στους ορισμούς και στις έννοιες, ή αλλιώς στην «*γλώσσα της σύμβασης*», εξάλλου και το μοντέλο αυτό βασίζεται στο μοντέλο του OECD^[16].

Μελετώντας την ιστορία της διεθνούς φορολογίας, παρατηρούμε ότι έχει γίνει συστηματικά λόγος για τρεις τεχνικές: α) Έκπτωση (deductions), β) Πίστωση (credits) και γ) Εξαίρεση (exemptions).

Στην πρώτη τεχνική (α), αυτή της έκπτωσης, η πολιτεία από την οποία προέρχεται το εισόδημα ή το κεφάλαιο αναγνωρίζει ως έξοδα τους φόρους που επιβλήθηκαν από τρίτη πολιτεία. Στην δεύτερη περίπτωση της πίστωσης (β), η χώρα προέλευσης του εισοδήματος παρέχει πίστωση, συνήθως περιορισμένη και όχι

« Το παρόν πόνημα επικεντρώνεται στο μοντέλο συνθηκών του OECD για την αποφυγή διπλής φορολογίας »

[14] Στο εξής OECD

[15] «Η Επιμονή Της Τουρκίας Να Προβάλλει Βέτο Στη Συμμετοχή Της Κύπρου Σε Διεθνούς Οργανισμούς, Συμφωνίες Και Συνθήκες,» Υπουργείο

Εξωτερικών Της Κυπριακής Δημοκρατίας, 2016, <http://bit.ly/2vs9vPy>.

[16] Michael Kobetsky, «International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy,» 2011, page 460, doi:10.1017/CBO9780511977855.

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

κατ' ανάγκη ολόκληρο το ποσό, για τους φόρους που επέβαλε η τρίτη πολιτεία^[17]. Στην τρίτη περίπτωση (γ), η πολιτεία προέλευσης εξαιρεί το φορολογούμενο για το εισόδημα που απέκτησε στην τρίτη χώρα, όπου εν τέλει «φιλοξενήθηκε» και «δραστηριοποιήθηκε» το εισόδημα. Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο βαθμός εξάσκησης των τεχνικών αυτών, μπορεί να περιορίζεται ή να ρυθμίζεται λεπτομερειακά, τόσο στη εθνική νομοθεσία, συμπεριλαμβανομένου και των διακρατικών «Συνθηκών Αποφυγής Διπλής Φορολογίας», όσο και από λοιπές πράξεις^[18] του OECD.

Παράδειγμα κατανόησης				
Εθνικός συντ.	35%	Συντ. εξ.	15%	Εισόδημα εξ. € 1.000
Περιπτώσεις	Εθν. φόρος	Φόρος εξ.	Σύνολο	
Έκπτωση	€ 150	€ 297,5	€ 447,5	
Πίστωση (π.χ. 100%)	€ 150	€ 200	€ 350	
Εξαιρέση	€ 150	€ 0	€ 150	

Αν μέχρι τώρα και στην παρούσα μελέτη έχει σκιαγραφηθεί η παραδοχή ότι στα ζητήματα διεθνούς φορολογίας εμπλέκονται και ζητήματα εθνικής κυριαρχίας, αφού παρατηρείται ότι τα κράτη συχνά αντιλαμβάνονται την εθνική τους περιουσία σε άμεση συνάρτηση με τα διεθνή εισοδήματα των πολιτών τους, τότε για να δικαιολογηθεί αυτή η θέση θα πρέπει να επιστρατευτούν τουλάχιστον δύο φορολογικά επιχειρήματα. Καταρχάς, ο αντικειμενικός σχολιασμός, από πληθώρα scholars, ότι τα εθνικά φορολογικά συστήματα είθισται να επικεντρώνονται στην ιδιότητα του πολίτη και λιγότερο στον ακριβή τόπο δημιουργίας του

εισοδήματος. Κατά δεύτερον, αρκεί να παρατηρηθεί η ορθότητα της διατύπωσης της Peggy Musgrave: «[T]he home country also experiences a loss of revenue or 'treasury loss' depends on the method to prevent double taxation. If the home country uses the exemption method or credit method, the host country's tax diminished the home country's treasury thus resulting in national loss. The home country's national loss is a national gain to the host country».

Παρόλα αυτά, τα άρθρα 23Α και 23Β του μοντέλου του OECD περιορίζουν τις συμβαλλόμενες χώρες είτε να χρησιμοποιούν την μέθοδο της πίστωσης είτε την μέθοδο της εξαιρέσης^[19], αν και, όπως ήταν αναμενόμενο, κανένας περιορισμός δεν επιβάλλεται για τους καθυτούς φορολογικούς συντελεστές^[20].

Από τη μελέτη του Davies, το πρώτο πράγμα που πρέπει να συγκρατηθεί είναι ότι η μονοδιάστατη αντιμετώπιση και μελέτη του θέματος ελλοχεύει απτούς κινδύνους. Συγκεκριμένα, αφού μας παραθέσει τις απαραίτητες στατιστικές, προχωρεί στη διαπίστωση ότι στις πλείστες των περιπτώσεων οι χώρες έχουν εξίσου σημαντικές δραστηριότητες εισαγωγής, αλλά και εξαγωγής. Σε μια πιο μαθηματική θεώρηση, και αν αναλογιστούμε την «αρένα» του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου ως ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον όπου τα κράτη επιδιώκουν να προσελκύσουν επενδύσεις ή να βελτιώσουν την εισαγωγική τους δύναμη (Α) ή όπου οι επιχειρηματίες ζυγίζουν τον τόπο και τρόπο επέκτασης των επιχειρηματιών τους δραστηριοτήτων βάσει της προσδοκώμενης αποτελεσματικότητας της εκάστοτε επιλογής (Β), τότε τα ικανοποιητικά εργαλεία μέτρησης και αξιολόγησης της εκάστοτε μεθόδου θα πηγάζουν από την θεωρία παιγνίων^[21] (π.χ. ισορροπία κατά Nash).

« στα ζητήματα διεθνούς φορολογίας εμπλέκονται και ζητήματα εθνικής κυριαρχίας»

^[17] Στην περίπτωση που η πολιτεία που φιλοξενεί την επένδυση έχει χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από τη χώρα κατοικίας, τότε η δεύτερη μπορεί να θέσει και να απαιτήσει τη διαφορά του φόρου αυτού σε μια απόπειρα να διασφαλίσει την εθνική κοινωνική συνοχή και να προασπίσει την αρχή ότι καθένας συμμετέχει στα κοινά σε ευθεία συνάρτηση με την οικονομική του ευχέρεια.

^[18] Βλ. τη δράση για την «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών» - link: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

^[19] Ronald B. Davies, "The OECD Model Tax Treaty: Tax Competition and Two-Way Capital Flows," International Economic Review 44, no. 2

(2003): page 727, <http://www.jstor.org/stable/3663485>.

^[20] Εξαιρέση σε αυτή τη διαπίστωση αποτελούν τα άρθρα 10 και 11, τα οποία θέτουν όρια στο ύψος των φόρων έναντι μερισμάτων και τόκων. Στο μοντέλο των Ηνωμένων Εθνών περιορίζονται μόνο τα μερίσματα.

^[21] Δεν πρέπει να εντυπωσιάζει η άμεση σύνδεση του ζητήματος με τη θεωρία των παιγνίων. Αν και είναι ένα μαθηματικό εργαλείο, ωστόσο κυρίως χρησιμοποιείται στις κοινωνικές και χρηματοοικονομικές επιστήμες, αφού είναι ικανό να χαρτογραφήσει και να επιλύσει σχεδόν κάθε καθημερινό δίλημμα. Για παράδειγμα τη δυσκολία που καμιά φορά έχουν τα ζευγάρια να αποφασίσουν πώς θα περάσουν το βράδυ τους. Αν για παράδειγμα υποθέσουμε ότι κανένας τους δεν επιθυμεί να

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

Εστιάζοντας την προσοχή μας στην πρώτη περίπτωση, δηλαδή αναζητώντας τη μέγιστη ευημερία που μπορεί να επιτευχθεί μεταξύ δύο συμβαλλόμενων κρατών μέσα από τις τρεις υπό εξέταση μεθόδους, την προσοχή μας σίγουρα θα τραβήξει η ανάλυση του 1989 από τους E. Bond και L. Samuelson, οι οποίοι αντιπαρέθεσαν τη μέθοδο της έκπτωσης με αυτήν της πίστωσης. Έτσι, διαπίστωσαν για παράδειγμα ότι η μέθοδος της πίστωσης είναι προτιμητέα για τον εξαγωγέα και, πιο γενικά, ότι η μέθοδος της έκπτωσης μπορεί να χαρακτηριστεί ως αντι-εμπορική.^[22]

Παρά τα σαφή και ξεκάθαρα ανωτέρω ευρήματα, στην πράξη παρέμενε ένα θολό και αχαρτογράφητο πεδίο. Το 1979, οι Feldstein και Hartman είχαν καταλήξει στο ότι προτιμητέα είναι η μέθοδος της έκπτωσης. Το 1995 μια άλλη έρευνα έδειχνε ότι ο εξαγωγέας είναι αδιάφορος για τη μεθοδολογία αποφυγής διπλής φορολογίας, ενώ μια άλλη έρευνα έδειχνε ότι η προτίμησή του είναι μια «τυχαία παλινδρόμηση» βάσει ποσοστού φορολόγησης, ανάγοντας έτσι τη βελτιστοποίηση της διεθνούς φορολογικής πραγματικότητας σε ζήτημα εναρμόνισης των συντελεστών. Ο Davies διαφοροποιείται και επιμένει να αναρωτιέται ποια είναι η βέλτιστη μέθοδος αποφυγής διπλής φορολογίας σε μη εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς.

Δεν είναι ο πρώτος που προβαίνει σε «two-way capital flows» ανάλυση του ζητήματος, δηλαδή στην υιοθέτηση της αντίληψης ότι κάθε κράτος έχει ταυτόχρονα εισαγωγικές και εξαγωγικές δραστηριότητες. Αντίθετα, κατά κάποιον τρόπο διορθώνει τους προκατόχους του που επιδίωξαν μια παρόμοια ανάλυση. Για παράδειγμα, το 1996, ο Yang βεβαιωμένα συνένωσε τις χρηματικές ροές των εισαγωγών και εξαγωγών σε μια ενιαία μεταβλητή καθατής αξίας και, επί της ουσίας, λανθασμένα δημιούργησε την ψευδαίσθηση ότι πρόκειται για δυσδιάστατη ανάλυση. Το μοντέλο του Davies μελετά τις δύο χρηματικές ροές ξεχωριστά και ταυτόχρονα. Με αυτόν τον τρόπο,

διαπίστωσε ότι μεγάλη επίδραση έχει η παράμετρος αν οι χώρες είναι συμμετρικές, αναφορικά με το επιχειρηματικό και τεχνολογικό τους υπόβαθρο. Πιο συγκεκριμένα διαπιστώνει ότι σε ασύμμετρες χώρες, το μοντέλο του OECD αποτυγχάνει να προσφέρει κάποιου είδους βελτιστοποίηση δίχως πρώτα να εξασφαλίσει μια εξίσωση των φόρων των δύο συμβαλλόμενων χωρών. Στην περίπτωση των συμμετρικών συμβαλλομένων, τότε είναι πιθανό να έχουμε μια «τέλεια ισορροπία κατά Nash», όταν πληρούται η αναγκαία συνθήκη σύμφωνα με την οποία είτε (α) τουλάχιστον ένα από τα δύο κράτη χρησιμοποιεί τη μεθοδολογία της έκπτωσης είτε (β) και τα δύο χρησιμοποιούν την μεθοδολογία της πίστωσης.

3. Υπάρχει πολιτική διάσταση;

Ανακεφαλαιώνοντας μερικώς, στο παρόν πόνημα και μόλις στην προηγούμενη παράγραφο ειπώθηκε ότι στις πλείστες των περιπτώσεων το μοντέλο του OECD αποτυγχάνει να προσφέρει κάποια ωφέλεια. Παρατηρήθηκαν επίσης μια σειρά αδυναμιών, απουσία χρήσης μιας πραγματικά κοινής αντίληψης και μη εναρμονισμένες πρακτικές, απόψεις, όπως επίσης και μη εναρμονισμένοι φορολογικοί συντελεστές ή αναπάντητα ερωτήματα, ενώ έχουν καταγραφεί σκάνδαλα και έχουν διαπιστωθεί ζημιόγωνα και άδικα αποτελέσματα.

Αναφέρθηκε ήδη και η οπτική, όπως αυτή διατυπώθηκε από την οικονομολόγο Peggy Musgrave, σύμφωνα με την οποία στις μεθόδους της *εξάιρεσης και πίστωσης*, τα εθνικά οφέλη της χώρας φιλοξενίας της επένδυσης βρίσκονται σε αντίρροπη σχέση με την εθνική απώλεια για τη χώρα προέλευσης. Διαισθητικά έστω, θα μπορούσε κάποιος να ισχυριστεί και ότι το παγκόσμιο χάσμα στην ευπορία των κρατών είναι τόσο μεγάλο που όντως, εκ των πραγμάτων, η πλειονότητα των διεθνών συναλλαγών είναι μεταξύ «άνισων κρατών».

« σε ασύμμετρες χώρες, το μοντέλο του OECD αποτυγχάνει να προσφέρει κάποιου είδους βελτιστοποίηση δίχως πρώτα να εξασφαλίσει μια εξίσωση των φόρων των δύο συμβαλλόμενων χωρών»

περάσει το βράδυ μόνος του (αρνητική ωφέλεια) και στη συνέχεια καταφέρουμε να προσδώσουμε μια ωφέλεια για κάθε έναν από τους δύο ερωτευμένους, τότε μπορούν να υπολογιστούν διάφορες «ασορροπίες». Το ζευγάρι βρίσκεται π.χ. σε ισορροπία κατά Nash αν ο καθένας μπορεί να διαλέξει την καλύτερη απόφαση λαμβάνοντας υπόψιν ωστόσο την απόφαση του συμπαί-

κτη του. Ένα παίγνιο είναι παίγνιο μηδενικού αθροίσματος όταν η ωφέλεια του ενός αντιστοιχεί σε απώλεια του άλλου (π.χ. σιάκι, poker κ.τ.λ.).

[22] Eric W Bond and Larry Samuelson, “Strategic Behaviour and the Rules for International Taxation of Capital,” *Economic Journal* 99, no. 398 (1989): page 1100, doi:10.2307/2234090.

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

Φαίνεται όμως ότι πολλοί θεωρητικοί σχολιαστές έχουν παρασυρθεί και κατά το στοχασμό τους προτείνουν βεβιασμένες λύσεις. Για παράδειγμα, η Δρ Jinyan Li, με τις συνεχείς επιλήψεις στο έργο του ζεύγους Peggy και Richard Musgrave, μάλλον ωραιοποιεί την εκδοχή που μιλά για ένα διεθνές σύστημα αναδιανομής (redistribution) του παγκόσμιου πλούτου και της παγκόσμιας φορολογίας. Κατά τη σύνταξη του ανά χειρας πονήματος, και παρόλο που ευθύς εξαρχής διατυπώθηκαν διάφορες αμφιβολίες (π.χ. κατά πόσον η ήδη διαμορφωμένη κατεύθυνση του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου είναι ικανή να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις της πραγματικότητας), ήταν ιδιαίτερα επίπονη η διαδικασία επιλογής της κατευθυντήριας πρότασης για «*διεθνείς οργανισμούς*» μορφής «*hub*», γιατί ακριβώς το Φορολογικό Δίκαιο δεν πρέπει να αποτελεί πρόσφορο έδαφος για πολιτικές παρεμβάσεις. Αυτό καταδεικνύει τόσο η ίδια η ιστορία του μοντέλου, όσο και παρόμοιες επιδιώξεις του παρελθόντος.

Η επιδιώξη ενός διεθνούς συστήματος του παγκόσμιου εισοδήματος προϋποθέτει και ένα βαθμό παγκόσμιας διακυβέρνησης, και αυτό το επισημαίνει και η ίδια Δρ Jinyan Li^[23] – απλώς είναι περισσότερο αισιόδοξη στην περιγραφή του^[24]. Η θέση αυτή ενισχύεται και μπορεί να υποστηριχθεί (α) από την αποτυχία για ένα Ευρωπαϊκό Σύνταγμα. (β) Ενδεικτική είναι και μια διαρροή στο WikiLeaks το 2011, αναφορικά με μια ενδιαφέρουσα επιστολή που έφθασε από τη Βραζιλία στο Υπουργείο Εμπορίου, στο Υπουργείο Οικονομίας και στη Γραμματεία των ΗΠΑ. Στο πλαίσιο της συζήτησης για τα αρνητικά αποτελέσματα των Διμερών Συνθηκών της με την Νότια Αμερική, χώρες του BRIC, αλλά και με τις ΗΠΑ, παρατίθενται κάποιες ενδιαφέρουσες διαπιστώσεις του Michael Lehman, στελέχους των headquarters της Volkswagen

στη Βραζιλία, για παράδειγμα ότι, «*αν και έχουν πληρώσει περίπου 2,2 δις φόρους στη Βραζιλία, παρόλα αυτά συνεχίζουν να μην είναι ποτέ σύγγραφοι που κανόνα να ακολουθήσουν και τους είναι ιδιαίτερα επίπονο να ενημερώνονται για τις φορολογικές αλλαγές*»^[25]. Αυτό μαρτυρά ότι πολλές φορές τα στοιχεία εκείνα που αποτελούν τροχοπέδη στην διεθνή επιχειρηματικότητα είναι παθογένειες των εθνικών φορολογικών συστημάτων. Επιπρόσθετα (γ), όταν, κατά την άποψη και πρακτική κρατών, προμετωπίδα μιας υγιούς οικονομικής συνεργασίας είναι η επίλυση πολύπλοκων ζητημάτων διεθνούς δικαίου^[26], τότε εύκολα μπορεί να γίνουν κατανοητές οι τρομακτικές διαστάσεις του ζητήματος και ο βαθμός ενοποίησης που θα πρέπει να διακρίνει οποιοδήποτε μόρφωμα παγκόσμιας διακυβέρνησης, το οποίο με τη σειρά του θα είναι ικανό να φέρει εις πέρας αποτελεσματικά ένα διεθνές σύστημα αναδιανομής του παγκόσμιου εισοδήματος.

4. Πώς λειτουργεί η Διεθνής Φορολογία

Τα περισσότερα κράτη ορίζουν τη φορολογική τους δικαιοδοσία βάσει δύο αρχών: (α) την αρχή της πηγής και (β) την αρχή της κατοικίας. Μάλιστα δεν φαίνεται να υπάρχει κάποια προτίμηση μεταξύ των δύο, και πράγματι, στις πλείστες των περιπτώσεων χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα.^[27]

Στην περίπτωση της φορολόγησης βάσει κατοικίας (β) ενδέχεται να προκύψει για έναν/μία κάτοικο φόρος ακόμη και για κάποιο εισόδημα που απέκτησε σε τρίτη χώρα, ενώ στην πρώτη περίπτωση (α) μπορεί να προκύψει φόρος ακόμη και για κάποιον/α που δεν είναι κάτοικος, αλλά δραστηριοποιείται στην χώρα αυτή. Ακριβώς αυτήν την υπεράλυψη,

« το Φορολογικό Δίκαιο δεν πρέπει να αποτελεί πρόσφορο έδαφος για πολιτικές παρεμβάσεις »

^[23] Jinyan Li, “Improving Inter-Nation Equity through Territorial Taxation and Tax Sparing,” in *Globalization and Its Tax Discontents*, Tax Policy and International Investments (University of Toronto Press, 2010), page 121, <http://www.jstor.org/stable/10.3138/9781442660021.9>.

^[24] «Some legal scholars recognize that globalization has increased the need for inter-nation redistribution

and argue that there appears to be no sound theoretical reason to restrict redistribution to members of any single tax jurisdiction» (Li; 2010)

^[25] Amembassy of Brazil, “Brazil’s Tax Collection Agency Not a Constructive Partner on BTI,” Wikileaks, 2011, <http://bit.ly/2vUdKAY>.

^[26] Βλ. το βέτο της Τουρκίας έναντι της ένταξης της Κύπρου στον OECD (Υποσ. 10)

^[27] Kobetsky, “International Taxation of Permanent Establishments : Principles and Policy,” page 12.

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

που εύκολα μπορεί να παρατηρηθεί^[28], καλούμαστε να επιλύσουμε βάσει των υπό εξέταση διεθνών φορολογικών συνθηκών.

Ο Δρ Michael Kobetsky δεν παραλείπει να τονίσει ότι οι *Διεθνείς Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας* έχουν τις ρίζες τους στην δεκαετία του '20, την εποχή της Κοινωνίας των Εθνών και του πρώτου παγκοσμίου πολέμου.^[29] Την εποχή εκείνη οι επιχειρήσεις ήταν αυστηρά περιορισμένες σε εθνικές δραστηριότητες, και τυχόν διεθνείς επενδύσεις και εμπόριο αποτελούσαν την εξαίρεση και πάντοτε πλαισιώνονταν από λεπτομερή νομοθετήματα και λοιπές κυβερνητικές πράξεις. Συνοψίζοντας, η γέννηση του υπό κρίση «προϊόντος δικτύου» βασίζεται σε μεσοπολεμικές αρχές, πολιτικές και ιδεολογίες, και κατ'επέκταση έχουμε τον πρώτο «οικονόμ» ότι το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο δεν πρέπει να θεωρείται κάτι περισσότερο από έναν ειδικό «σπόνδυλο» του Εθνικού Φορολογικού Δικαίου.

Ο Δρ Φουφόπουλος Γεώργιος προχωρά σε περαιτέρω εμβάθυνση^[30] και διακρίνει τις περιπτώσεις διπλής φορολογίας στην (α) υποκειμενική μορφή, όπως αυτή εκτέθηκε ανωτέρω, και στην (β) αντικειμενική μορφή, κατά την οποία επιβάλλεται σε δύο διαφορετικά πρόσωπα φόρος για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο.

Χαρακτηριστικότερο παράδειγμα είναι η πιθανότητα φορολόγησης μερίσματος, εννοώντας ότι φόρος μπορεί να επιβληθεί τόσο στην εταιρεία για το κέρδος της, όσο και στο μέτοχο για την εισπραξη του μερίσματος. Περαιτέρω παρατηρείται ότι ειδικά η αντικειμενική μορφή του φαινομένου ενδέχεται να εκδηλωθεί και εντός του εθνικού φορολογικού δικαίου, επιβεβαιώνοντας για ακόμη μια φορά^[31] την άποψη ότι πολλά από τα προβλήματα της Διεθνούς Φορολογίας

είναι αποτέλεσμα εθνικών παθογενειών, παρεμβάσεων ή και κακών πρακτικών.

Μιλώντας για πλούτο, οικονομία, επιχειρηματικότητα και φορολογία, δεν αρκεί να υπάρχουν προϊόντα και υπηρεσίες. Το προϊόν προϋποθέτει ένα κεφάλαιο και μια παραγωγική διαδικασία. Απαιτεί συσκευασία, εντοπισμό της ζήτησης και κανάλια διανομής στον τόπο της ζήτησης, και εν τέλει τους καταναλωτές που θα συμφωνήσουν ρητώς στην απόκτησή του. Το πρόβλημα άρχεται από την σύγχρονη καθημερινότητα, καθώς τα γεγονότα και η πρακτική καταδεικνύουν ότι όχι μόνο οι εταιρείες διασπούν την στρατηγική τους σε καθετοποιημένα διακριτά τμήματα, αλλά και αυτά τα διακριτά τμήματα ενδέχεται να εκτελεστούν σε διαφορετικές χώρες. Πρέπει όμως να γίνει αντιληπτό και κάτι ακόμη, ότι η ισχύς των κρατών για εισπραξη φόρων αντλείται από την εθνική τους κυριαρχία (sovereignty), εν τέλει όμως προσομοιάζει με μια «τεχνητή» φορολογική κυριαρχία^[32], που τα όριά της δεν είναι γεωγραφικά. Αντίθετα, αναφερόμαστε σε μια απεριόριστη και εικονική κυριαρχία με μοναδικά όρια το εκάστοτε Εθνικό Σύνταγμα^[33].

Συμπερασματικά λοιπόν, δεν είναι μόνο θεμιτό μια πολιτεία να φορολογεί, τόσο βάσει της «αρχής της κατοικίας», αλλά όσο και βάσει της «αρχής της πηγής», πρέπει επιπλέον να εξασφαλιστούν ακόμη δύο διατυπώσεις: Α) Με τις παραπάνω διατυπώσεις μπορούμε να φηλαφίσουμε και την ηθική αλήθεια, και σε μια σειρά από άλλες παραδοσιακές αρχές και δόγματα, όπως η «φοροδοτική ικανότητα»^[34]. Β) Μέχρι αποδείξεως του αντιθέτου δεν υπάρχουν ιδιαίτερα νομικά επιχειρήματα ότι όλες οι προαναφερθείσες φορολογικές αρχές και τα δόγματα περιορίζονται μόνο σε μια μονόδρομη και «κάθετη» επίκληση, δηλαδή από την Πολιτεία προς τον/την εκάστοτε

«όχι μόνο οι εταιρείες διασπούν την στρατηγική τους σε καθετοποιημένα διακριτά τμήματα, αλλά και αυτά τα διακριτά τμήματα ενδέχεται να εκτελεστούν σε διαφορετικές χώρες»

[28] Ας φανταστούμε λοιπόν έναν νεαρό προγραμματιστή που κατοικεί στην Ελλάδα και αναλαμβάνει τον σχεδιασμό μιας ιστοσελίδας για λογαριασμό ενός ελεύθερου επαγγελματία στην Κύπρο. Αν η Κύπρος ως τρίτη χώρα και βάσει της αρχής της πηγής του εισοδήματος φορολογήσει τον νεαρό προγραμματιστή και αν η Ελλάδα επικαλεστεί την αρχή της φορολόγησης βάσει κατοικίας και φορολογήσει το εισόδημα αυτό, τότε προκύπτει μια κλασική περίπτωση διπλής φορολογίας.

[29] Kobetsky, "International Taxation of Permanent Establishments : Principles and Policy," page. 11.

[30] Γιώργος Φουφόπουλος, Σημειώσεις Σεμιναρίου: «Διεθνές Και Ενωσιακό Φορολογικό Δίκαιο» (Νομική Βιβλιοθήκη Αθήνας, 2016), σελ. 6.

[31] Βλ. υποσ. 17

[32] Βλ. The economic allegiance doctrine

[33] Tulio Rosembuj, "Personal and Economic Allegiance under the Personal Income Tax and the Corporate Tax in Spain" 26, no. 1 (1995): page 4.

[34] Αγγλικός όρος: Faculty theory ή ability-to-pay

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

πολίτη. Παρόλο που μιλώντας για μια φορολογική κυριαρχία αποδεσμευμένη από γεωγραφικά όρια, αναφερόμαστε σε μια κυριαρχία που βασίζεται σε πολιτικά, κοινωνικά και οικονομικά στοιχεία, ωστόσο το καθήκον του πολίτη για συμμετοχή στις δημόσιες δαπάνες πηγάζει από την λήψη πλεονεκτημάτων από την συμμετοχή στην εκάστοτε «*συλλογική οικονομική ζωή*»^[35].

Δεν καταρρίπτονται απλώς οι επιδιώξεις ή οι ενθουσιασμοί για παγκόσμια αναδιανομή φόρων, είναι σαφές ότι κανένα επιχείρημα δεν συνηγορεί στην κοινωνικοπολιτική σταθερότητα του εν λόγω εγχειρήματος.

4.1. Φορολογική Κυριαρχία

Είναι «*η καταλληλότερη στιγμή*» να «*περιπλανηθούμε ιστορικά*» στην διαδικασία που «*έπλασε*» την σημερινή ερμηνεία της βασικής ιδέας του Διεθνούς Φορολογικού Δίκαιου, αλλά και στην συλλογιστική που θα συμβάλει καθοριστικά στην απορρόφηση σχεδόν κάθε διένεξης ισχύος μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων.

Ψηλαφίζοντας περαιτέρω την επιχειρηματικότητα και την οικονομία, ας φανταστούμε έναν Ιταλό επιπλοποιό, ο οποίος αποφασίζει να τυποποιήσει τα σχέδιά του και να επιδιώξει εξαγωγές και διεθνές εμπόριο και ας φανταστούμε ότι ο πρωταγωνιστής μας π.χ. το πρόβλημα της μικρής δυναμικότητας του εργαστηρίου του, το έλυσε με ανάθεση βάσει μιας χρονομισθωσης σε μια υπερσύγχρονη παραγωγική μονάδα στην Ολλανδία και για τον σκοπό αυτό σύστησε εκεί και ένα γραφείο, ώστε να διευθύνει τους τομείς πρώτες ύλες, παραλαβή και αποθήκευση των προϊόντων. Τα προϊόντα του έχουν αγαπηθεί ιδιαίτερα στην Ισπανία, στην οποία εντοπίζεται η συντριπτική πλειονότητα των συνολικών του πωλήσεων. Γι' αυτό το λόγο σύστησε εκεί ένα δεύτερο γραφείο, ώστε να εξυπηρετεί γρήγορα και αποτελεσματικά τους πελάτες του. Πώς και σε ποιο ύψος αναμένουμε ότι θα

ερμηνεύσει η Ιταλική Κυβέρνηση την φοροδοτική ικανότητα του επιπλοποιού; Η απάντησή μας θα πρέπει να εξαρτηθεί αναλογικά με το αν τα κέρδη της ισπανικής μονάδας τα εισπράττει απευθείας ο επιχειρηματίας-επιπλοποιός ή αν αντίθετα τα εισπράττει διαμέσου της πρώτης του επιχείρησης στην Ιταλία. Ερωτήματα όμοια με αυτά ήταν η αφορμή για την οποία η Κοινωνία των Εθνών ανησυχούσε ότι το φαινόμενο της διπλής φορολογίας θα πλήξει την αυξανόμενη τάση για διεθνές επενδύσεις και εμπόριο.

Το 1921 η Κοινωνία των Εθνών προσιαλεί τέσσερις επιφανείς οικονομολόγους^[36] να ετοιμάσουν μία αναφορά σχετικά με τη διπλή φορολογία. Η σύντομη αναφορά που τους δόθηκε συμπεριελάμβανε, για πρώτη φορά^[37], και την τυποποίηση των «*γενικών αρχών ως μια βάση για διεθνή συνθήκη η οποία θα αφαιρεί την διαβολική σύμπτωση της διπλής φορολόγησης*»^[38].

Ένα από τα κυριότερα συμπεράσματα ήταν ότι: «*[Ο]λόκληρη η περιουσία ενός ιδιώτη πρέπει να φορολογηθεί, απλώς πρέπει μόνο φορολογηθεί μόνο μία φορά, και αυτή η υποχρέωση του ιδιώτη πρέπει να διαιρεθεί ανάμεσα στις φορολογικές περιοχές βάσει των συμφερόντων σε αυτές*»^[39]. Μάλιστα δώσανε και το απαραίτητο περιγράμμα συλλογιστικής μέσα από τέσσερα καθοδηγητικά ερωτήματα:

- (1) Σε ποιον τόπο παράχθηκε φυσικά ή οικονομικά το εισόδημα;
- (2) Σε ποιον τόπο μπορούν να εντοπιστούν τα τελικά αποτελέσματα της παραγωγής, εκφρασμένης ως μια ολοκληρωμένη διαδικασία παραγωγής πλούτου;
- (3) Σε ποιον τόπο μπορεί να εξασκηθεί το δικαίωμα της κατοχής, του αποτελέσματος της παραγωγής;
- ...και (4) σε ποιον τόπο αυτός ο πλούτος ξοδεύτηκε, καταναλώθηκε, ή άλλως πως εκποιήθηκε;

Η Δρ Jinyan Li σχολιάζει για την φοροδοτική ικανότητα ότι, «*η άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας στα εισοδήματα του εξωτερικού είναι*

« Δεν καταρρίπτονται απλώς οι επιδιώξεις ή οι ενθουσιασμοί για παγκόσμια αναδιανομή φόρων, είναι σαφές ότι κανένα επιχείρημα δεν συνηγορεί στην κοινωνικοπολιτική σταθερότητα του εν λόγω εγχειρήματος »

^[35] Βλ. The Benefit/Entitlement doctrine

^[36] Τους Professors Bruins (Ολλανδία), Einaudi (Ιταλία), Seligman (ΗΠΑ) και τον Sir Josiah Stamp (ΗΒ).

^[37] Niv Tadmor, “The Interaction between Tax Treaties and E-Commerce Re-Examined” (Deaking University, 2014), Page 25.

^[38] Prof. Bruins et al., “Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee” (Geneva, 1923), page 2, <http://adc.library.usyd.edu.au/>

^[39] Ελεύθερη μετάφραση: «[T]he individual's whole faculty should be taxed, but that it should be taxed only once, and that liability should be divided among the tax districts according to his relative interests in each». (Prof. Bruins et al; 1923)

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

απαραίτητη, ώστε να επιτευχθεί μια δίκαια φορολογική αντιμετώπιση για όλους τους φορολογούμενους, φορολογώντας όλα τους τα εισοδήματα, ανεξαρτήτως του τόπου απόκτησής τους»^[40]. Γίνεται αντιληπτό πια ότι ο φορολογικός μας πολιτισμός συντίθεται και διαμορφώνεται από ένα πολύπλοκο μείγμα ισορροπιών και αλληλεπίδρασης αποτελούμενο από παραδοσιακά φορολογικά δόγματα, όπως αυτά εξελίχθηκαν με την πάροδο του χρόνου. Ακριβώς επειδή είναι αδύνατο, ή και άδικο, να διανοηθούμε ένα φορολογικό σύστημα, το οποίο π.χ. ασκεί την εξουσία του μόνο βάσει της θεωρίας της πηγής ή της κατοικίας, είναι εύλογο να ισχυριστεί κάποιος ότι, σε μια εκ των υστέρων θεώρηση, η ουσιαστική παρέμβαση της τότε Κοινωνίας των Εθνών, και διαμέσου των τεσσάρων εντεταλμένων οικονομολόγων, ήταν να τυποποιήσει, αν όχι απλώς να προωθήσει, την ιδέα της φορολογικής κυριαρχίας, η οποία χαρακτηρίστηκε ως «σημείο εκκίνησης για μια μοντέρνα θεωρία»^[41]. Αξίζει πάντως να σημειωθεί ότι η θεωρία αναπτύχθηκε πρώτα από τον γερμανό οικονομολόγο Georg von Schanz, το 1892^[42].

Επιμένοντας, παρατηρούμε ότι η φορολογική κυριαρχία έχει στοιχεία μιας γενικευμένης πλειάδας επιμέρους κρίσεων. Ο Adams Thomas είχε σχολιάσει ότι, αν και συμφωνεί με τις περισσότερες από αυτές τις κρίσεις, χαρακτηρίζει την φορολογική κυριαρχία ως κάτι που πρακτικά δεν είναι «επιστημονικό», και γι' αυτό η ερμηνεία της διαφέρει στις διάφορες πολιτείες^[43].

Η αστάθεια και τα αδύναμα σημεία της φορολογικής κυριαρχίας ήταν κάτι που ήταν αντιληπτό ακόμη και κατά την συγγραφή της αναφοράς για λογαριασμό της Κοινωνίας των Εθνών. Λίγο αργότερα, το 1928, ο ένας εκ

των τεσσάρων οικονομολόγων είχε σχολιάσει ότι «we must select two major considerations, and then attempt to ascertain how each of these is influenced by the lesser considerations»^[44]. Οι δύο λόγοι για τους οποίους παραγκωνίζει δύο από τα τέσσερα σημεία του περιγράμματος, το οποίο πρότεινε και ο ίδιος, είναι η πολυπλοκότητα αλλά και η πίστη του ότι καταλληλότερες για φορολογικά θέματα είναι οι διακρατικές συνθήκες, και όχι οι πολυκρατικές.

Η αγορά, σε όρους υποδομών, τεχνολογίας κ.τ.λ., είναι πια καθοριστικός παράγοντας στην παραγωγή πλούτου. Ακόμη και παλιότερα, η εξίσωση περιείχε τουλάχιστον δύο αντίρροπες δυνάμεις, την ζήτηση και την προσφορά. Χρειαζόμαστε κάθε άλλο παρά ποτέ τα επιχειρήματα εκείνα τα οποία θα μας επιτρέπουν να φορολογούμε χωρίς την απαίτηση της φυσικής παρουσίας και, ακριβώς επειδή το δόγμα της φορολογικής κυριαρχίας δεν είναι κάτι περισσότερο από ένας φάκελος άλλων αρχών, κάποια όρια στην καταχρηστική του επίκληση ήδη έχουν τεθεί ενδογενώς (βλ. *The Benefit/Entitlement doctrine*).

4.2. Η γλώσσα του μοντέλου του OECD

Ο Δρ Φουφόπουλος δεν παραλείπει να μας υπενθυμίσει και ένα ακόμη νομικό σημείο. Συγκεκριμένα ότι, όπως κάθε συνθήκη, έτσι και οι Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας διέπονται από την Συνθήκη της Βιέννης του 1969^[45]. Στην Συνθήκη της Βιέννης ορίζεται ότι οι συνθήκες πρέπει να ερμηνεύονται υπό το φως των σκοπών τους, εν προκειμένω υπέρ του φορολογούμενου και κατά της διπλής φορολογίας^[46].

Χωρίς καμία αμφισβήτηση, τεχνικά, ο σκοπός των υπό μελέτη συνθηκών, είναι η απλή και στενή επιδίωξη της καταπολέμησης

« ο φορολογικός μας πολιτισμός συντίθεται και διαμορφώνεται από ένα πολύπλοκο μείγμα ισορροπιών και αλληλεπίδρασης αποτελούμενο από παραδοσιακά φορολογικά δόγματα»

[40] Li, "Improving Inter-Nation Equity through Territorial Taxation and Tax Sparring," page 120.

[41] Prof. Bruins et al., "Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee" (Geneva, 1923), page 20, <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml>.

[42] Niv Tadmore, "The interaction between tax treaties and e-commerce re-examined" (Deaking University, 2014), page 25.

[43] Όπως παρατέθηκε: Tadmore, "The interaction between tax treaties and e-commerce re-examined", page 29.

[44] Tadmore, "The interaction between tax treaties and e-commerce re-examined", page 25.

[45] Η διάταξη 31(1) ορίζει: «[Η] διεθνής συνθήκη πρέπει να ερμηνεύεται με καλή πίστη, σύμφωνα με την συνήθη έννοια που δίνεται στους όρους που περιλαμβάνει η συνθήκη στο σύνολό της και κάτω από το φως του αντικειμένου και του σκοπού της»

[46] Γιώργος Φουφόπουλος, "Σημειώσεις σεμιναρίου: «Διεθνές και Ενωσιακό Φορολογικό Δίκαιο»", Νομική Βιβλιοθήκη Αθήνας, 2016, page 9.

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

της διπλής φορολόγησης. Κοινωνικοπολιτικά όμως, θα πρέπει να αντιληφθούμε ότι η πρόθεση αυτής της επιδίωξης δεν είναι άλλη από την ενίσχυση των διεθνών συναλλαγών. Δύο από τους τρόπους με τους οποίους υλοποιείται αυτή η πρόθεση, (α) είναι η εγκαθίδρυση της έννοιας της φορολογικής κυριαρχίας, ως ένα καθοριστικό κριτήριο επίλυσης κάθε φορολογικής διένεξης μεταξύ των κρατών, και (β) η αρχή των ίσων αποστάσεων, την οποία θα εξετάσουμε στην συνέχεια, ως μια απόπειρα επιβολής κουλτούρας στην επιδιωκόμενη παγκόσμια οικονομική συνεργασία.

Στην «Συνθήκη των Συνθηκών»^[47] επίσης βρίσκουμε σαφή διασύνδεση κάθε συνθήκης με τους κανόνες Διεθνούς Δικαίου.^[48] Εξάλλου και βάσει της ιστορικής διαδρομής του μοντέλου, είναι αναμενόμενο ότι η ομάδα των τεσσάρων εμπειρογνομώνων, οικονομολόγων στο σύνθητες επάγγελμά τους, λίγο-πολύ θα επιδίωκαν να αποτυπώσουν την επικρατούσα τάση της εποχής, ως αποδοτικότερο τρόπο λειτουργίας των αγορών. Σύμβουλος Επιχειρήσεων είχε προβεί σε παρόμοια κρίση από το 2006, εξειδικεύοντας τη διασύνδεση με το Διεθνές Εθιμικό Δίκαιο.^[49]

Αναφορικά με την διάταξη 31(2), νομική αξία έχει και η διατύπωση ότι, για σκοπούς ερμηνείας, το σύνολο της συνθήκης θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει κάθε παράρτημα, κάθε άλλης σχετικής συμφωνίας, αλλά και κάθε μεταγενέστερη πρακτική των συμβαλλόμενων μερών. Μια χαρακτηριστική πρακτική των συμβαλλόμενων μερών είναι ότι κατά την σύναψη τέτοιων διακρατικών συμβάσεων, δεν γίνονται μόνο αναφορές στο μοντέλο του OECD, αλλά και στα «Ερμηνευτικά Σχόλια»^[50]

του προαναφερόμενου μοντέλου. Τα σχόλια αυτά έχουν ομοιότητες με μια πολυκρατική συμφωνία^[51] με σκοπό να διαμορφώσουν μια κοινή γλώσσα ερμηνείας του μοντέλου.^[52]

Οι παρεκκλίσεις ήταν, ή έστω θα έπρεπε να ήταν, αναμενόμενες. Το 1917, ο Adams Smith είχε προειδοποιήσει^[53], μάλλον καιυστικά, σχολιάζοντας ότι ένα μεγάλο μέρος των κρατικών δαπανών θα δρομολογούνται για την συντήρηση ενός αποδοτικού οικοσυστήματος επιχειρηματικότητας, και είχε συμπεράνει ότι η συζυγία ιδιωτικής επιχειρηματικότητας και κρατικών δαπανών είναι μια ζημιογόνος συζυγία. Σε μια σύγχρονη θεώρηση, θα πρέπει να (α) παραδεχτούμε ότι η αντίληψη ότι το εισόδημα έχει μια εντοπίσιμη προέλευση δεν είναι μια καλώς οικονομικά ορισμένη ιδέα, όπως επίσης ότι (β) δεν υπάρχει κανένα Φυσικό Δίκαιο για την παγκόσμια ανακατανομή του εισοδήματος^[54], ενώ (γ) δεν θα έπρεπε να παραβλέψουμε και τα φαινόμενα υψηλού επιχειρηματικού συγκεντρωτισμού^[55]. Κατάληξη δεν μπορεί να είναι άλλη από το ότι η διεθνής επιδίωξη για αποφυγή διπλής φορολογίας είναι ένα ευαίσθητο πολιτικό ζήτημα, αφού οι διενέξεις δικαιοδοσίας και υποχρέωσης ανάγονται σε παίγνιο λεπτών ισορροπιών μεταξύ των εθνικών συμφερόντων και της ανεπιθύμητης κατάστασης της μη εναρμονισμένης διεθνούς αγοράς.

5. Εμβαθύνοντας στην Φορολογική Κυριαρχία

Παρατηρώντας προσεκτικά, για παράδειγμα, την ακρόαση στελέχους της Google σε επιτροπή της Βρετανικής Βουλής των Κοινοτήτων^[56] βλέπουμε την αντιπαράθεση

«η αντίληψη ότι το εισόδημα έχει μια εντοπίσιμη προέλευση δεν είναι μια καλώς οικονομικά ορισμένη ιδέα»

[47] «Ψευδώνυμο» της Συνθήκης της Βιέννης του 1969 – Σε αγγλική βιβλιογραφία εντοπίζεται και ως Law of treaties.

[48] Η διάταξη 31(3)(c) διασφαλίζει ότι, «[κ]άθε σχετικός κανόνας του Διεθνούς Δικαίου βρίσκει εφαρμογή στις σχέσεις των μερών».

[49] Βορσιής Α Βινιέρη, «Ερμηνεία Των Συμβάσεων Για Την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος», *Επιχείρηση* 41, no. 247 (2006): 266–70, <http://bit.ly/2y8btX3>.

[50] Αγγλικός όρος, commentaries.

[51] Εν αντιθέσει με το γεγονός ότι το επιδιωκόμενο νομικό αποτέλεσμα είναι διακρατικές πανομοιότυπες συμβάσεις.

[52] Βινιέρη, «Ερμηνεία Των Συμβάσεων Για Την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος.»

[53] Tadmore, 'The interaction between tax treaties and e-commerce re-examined', page 21.

[54] Hugh J. Ault, "Some Reflections on the OECD and The Sources of International Tax Principles International Tax Principles," *Tax Notes International* 70, no. 12 (2013): page 9, doi:10.2139/ssrn.2287834.

[55] Βλ. John Oliver, "Episode 113 (24/09) on Last Week Tonight" (HBO, 2017), <http://bit.ly/2y41wum>.

[56] The House of Commons Public Accounts Committee (chaired by Labour MP Margaret

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

να ανάγεται σε ζητήματα π.χ. (α) της σπουδαιότητας του ρόλου της εκάστοτε υποδραστηριότητας που λαμβάνει χώρα στην εθνική επικράτεια ή στο ερώτημα (β) αν πιο καθοριστική σημασία έχει η χώρα που δημιουργεί την οικονομική αξία ή η χώρα που δημιουργεί την οικονομική δραστηριότητα, ενώ δεν έλειψαν τα υπονοούμενα περί ηθικής και «*don't be evil*». Τα επιχειρήματα από πλευράς της Google δεν είναι και τόσο εύκολο να καταρριφθούν. Ενδεικτικά, η Google είναι μια εταιρεία πληροφορικής με προϊόντα και υπηρεσίες υψηλής τεχνολογίας, και δεν είναι λογικό την προέλευση του εισοδήματος^[57] να την απορροφά η χώρα όπου βρίσκονται οι υπάλληλοι που απασχολούνται σε δευτερεύουσες εργασίες, όπως στην καθοδήγηση των χρηστών στον χειρισμό των ψηφιακών της προϊόντων. Εξίσου λογικό είναι και το επίχειρημα ότι μια εταιρεία μπορεί να οργανώνει τις δραστηριότητές της με τον πιο αποδοτικό τρόπο ή ότι οι εταιρίες της Google στην ενωσιακή επικράτεια δεν είναι παρά επικουρικά οχήματα και γι'αυτό στο χρηματιστήριο δραστηριοποιείται μόνο η μητρική στην Καλιφόρνια.

Παρόλα αυτά, ήδη έχουμε αναφερθεί στο *The Benefit/Entitlement doctrine* και στο ότι οι αγορές είναι καθοριστικός παράγοντας στις επιχειρηματικές δραστηριότητες αφού συμπεριλαμβάνουν τις υποδομές, την τεχνογνωσία, την πελατεία κ.τ.λ. Αν αναλογιστούμε το σενάριο η Alphabet Inc να μην ήταν η «διαδικτυακή αυτοκρατορία» του σήμερα, αλλά μια μικρή εξειδικευμένη εταιρεία στην Καλιφόρνια, με servers που «σάρωναν» το διαδίκτυο και μέσα από πολύπλοκους αλγόριθμους ήταν σε θέση να παρέχει σε «τιμές αγοράς», σε διάφορες ευρωπαϊκές εταιρίες, τη δυνατότητα να παρέχουν τις αντίστοιχες διαδικτυακές υπηρεσίες, τότε μάλλον εξανεμίζεται κάθε ηθικό ζήτημα. Θα μπορούσε όμως ένα

δικαστήριο να διατάξει τη διάσπαση μιας πολυεθνικής επειδή, νομικά τουλάχιστον, ο τρόπος που έχει οργανώσει τις δραστηριότητες κρίνεται ως καταδολλέυση του νόμου και της αγοράς; Αν και ποτέ δεν τηρήθηκε το διάταγμα αυτό, Ανώτατο Δικαστήριο της Αμερικής είχε διατάξει την διάσπαση της Microsoft, σε «εταιρία του λειτουργικού» και σε «εταιρία των προγραμμάτων», με σκοπό την αντιμετώπιση των αρνητικών συνεπειών του μονοπωλίου της Microsoft στην αγορά των λειτουργικών^[58].

5.1. Η αρχή των ίσων αποστάσεων

Μια τοπική βιοτεχνία που εισάγει και παράγει έτοιμα σχέδια προϊόντων ή απλώς επανασυσκευάζει προϊόντα εταιρειών τρίτων χωρών στις μέρες μας δεν θεωρείται κάτι το ηθικά μεμπτό, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογικού κέρδους που απομένει στο εν λόγω κράτος, σε σχέση με την αθροιστική κερδοφορία της αλυσίδας των εμπλεκόμενων επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, με την προϋπόθεση βέβαια ότι όλα γίνανε σε «τιμές αγοράς» ή ότι δεν υπήρξαν άλλες αθέμιτες πρακτικές.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων^[59] επιβάλλει στις οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο επιχειρήσεων τους όρους που επικρατούν στην αγορά βάσει του εξής κριτηρίου: τι θα είχαν συμφωνήσει δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε μια όμοια περίπτωση. Απαραίτητη συνθήκη που θα πρέπει να πληρείται ώστε να ενεργοποιηθεί η αρχή, είναι οι δύο επιχειρήσεις να κρίνονται ως συνδεδεμένες.^[60]

Αν λοιπόν έχουμε δύο επιχειρήσεις που κρίνονται ως συνδεδεμένες, τότε η αρχή των ίσων αποστάσεων, και βάσει του άρθρου 9 του πρότυπου μοντέλου του OECD, μπορεί να επιβάλει να συμπεριληφθούν τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί, αλλά λόγω της ιδιαίτερης σχέσης των δύο επιχειρήσεων δεν έχουν πραγματοποιηθεί, δηλαδή να επιβάλει

« Η αρχή των ίσων αποστάσεων επιβάλλει στις οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο επιχειρήσεων τους όρους που επικρατούν στην αγορά βάσει του εξής κριτηρίου: τι θα είχαν συμφωνήσει δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε μια όμοια περίπτωση»

Hodge), "Taxation of Multinational Corporations" (BBC, 2012), <http://bit.ly/2fwqA1R>.

[57] Βλ. σελ. 16.

[58] "Microsoft Ordered to Split into Two Companies," *The Guardian*, 2000, <http://bit.ly/2fwZWpN>.

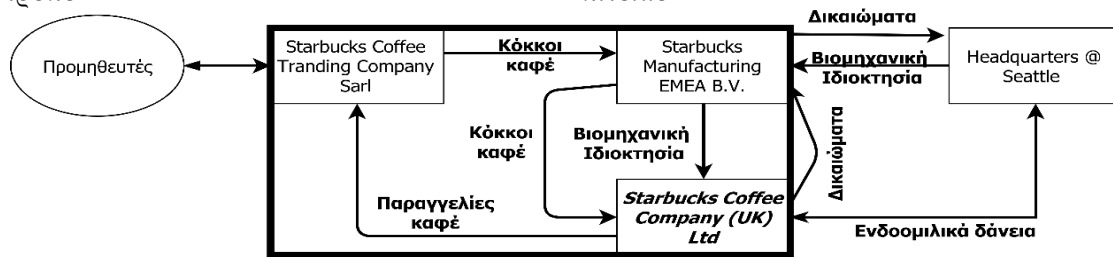
[59] Αγγλικός όρος, arm's length.

[60] Η διάταξη 9(1) του μοντέλου του OECD για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ορίζει δύο διαζευκτικές προϋποθέσεις ώστε δύο επιχειρήσεις να κριθούν ως συνδεδεμένες. Η πρώτη προϋπόθεση είναι η μία επιχείρηση να συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα, είτε στη διοίκηση, είτε στον έλεγχο είτε στο κεφάλαιο της άλλης επιχείρησης. Το δεύτερο κριτήριο είναι τα ίδια πρόσωπα να συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στην διοίκηση ή στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο των δύο επιχειρήσεων.

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

στις φορολογικές αρχές την υποχρέωση να αναμορφώσουν τα κέρδη κατά ανάλογο τρόπο.

μειώνει τα φορολογητέα κέρδη σε αντίστροφη συνάρτηση με το «συμφωνημένο» επιτόκιο.^[61]



Μεγάλα περιθώρια κέρδους

Περνώντας στα αρνητικά της αρχής αυτής, είναι σημαντικό να αναγνωριστούν οι ιδιαίτερα αυξημένες απαιτήσεις σε ανθρώπινο δυναμικό. Οι φορολογικές αρχές, και των δύο κρατών, θα πρέπει να καταβάλουν ιδιαίτερο κόπο στην απόπειρά τους να εντοπίσουν το μέγιστο ποσό των κερδών που δύνανται να φορολογήσουν. Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να κατανοεί την εκάστοτε επιχειρηματική αλυσίδα διεργασιών και να είναι σε θέση να προβαίνει σε καιρίες και αδέσαστες κρίσεις, προτού προβεί στις επιδιωκόμενες αναμορφώσεις στα κέρδη των εταιρειών. Παράλληλα απαιτείται και συνεχής και άρτια διακρατική επικοινωνία των φορολογικών αρχών. Ένας όμως τρόπος επίλυσης αυτών των ζητήματων είναι η επίλυση στην βάση της βελτιστοποίησης των κυβερνητικών πρακτικών και της πολιτικής βούλησης.

5.2. Υποκεφαλαιοδότηση

Ένα άλλο ζήτημα, που προκύπτει στα πλαίσια παρατήρησης της συνεχούς εξάσκησης της κουλτούρας των «in group structures», δεν είναι άλλο από το ερώτημα ποιο είναι το κεφάλαιο που απαιτείται, ώστε μια εταιρία να ιδρύσει εταιρία σε άλλη χώρα με σκοπό να διοικεί αποτελεσματικότερα τις δραστηριότητες στην χώρα αυτή ή σε γειτονικές περιοχές. Συχνό φαινόμενο είναι οι υποβοηθούμενες αυτές εταιρίες να είναι υπερφορτωμένες με δάνεια προς τις μητρικές τους εταιρίες, κάτι το οποίο

Προτεινόμενη λύση βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του OECD για το 9ο άρθρο^[62] της συμβάσεως είναι και πάλι η αρχή των ίσων αποστάσεων που εξετάστηκε προηγουμένως. Αυτή την φορά αναφορικά όχι μόνο με το αν το επιτόκιο δανειοδοτήσεων είναι καθορισμένο σε όρους αγοράς, αλλά και με το αν σε μια prima facie θεώρηση, το δάνειο πρέπει να χαρακτηριστεί ως δάνειο ή ως εταιρικό κεφάλαιο.

Στο παραπάνω σχεδιάγραμμα (Ταμειακές ροές των δραστηριοτήτων της Starbucks για την αγορά του Ηνωμένου Βασιλείου - Δεδομένα από Sari N & Hunar; 2015)^[63] αποτυπώνεται αφαιρετικά το επιχειρησιακό σχήμα των δραστηριοτήτων της Starbucks στην επικράτεια του Ηνωμένου Βασιλείου, ως ένα υπαρκτό παράδειγμα για το πώς είναι εφικτό να έχουμε μεταφορά κερδών στην επιθυμητή φορολογική κυριαρχία, αξιοποιώντας α) τις λειτουργικές δαπάνες, β) έξοδα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, αλλά και γ) δαπάνες επιτοκίων ως προς τα ενδοομιλικά δάνεια. Οι ερευνητές της πρωτογενούς μελέτης αναφέρουν ότι η νομική οντότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο παρουσιάζει επί 15 χρόνια κατ'επανάληψη σημαντικές ζημιές με αποτέλεσμα να έχει αποδώσει στο ίδιο δεκαπενταετές διάστημα 12 εκατομμύρια δολάρια σε βρετανικούς φόρους, όταν για το 2011 απέδωσε στην Ελβετία 10 εκατομμύρια σε αντίστοιχους φόρους.

«Παράλληλα απαιτείται και συνεχής και άρτια διακρατική επικοινωνία των φορολογικών αρχών»

^[61] Για παράδειγμα, στην ενωσιακή πραγματικότητα και από την απόφαση C324/00, παρατηρείται ότι συχνά τα κράτη-μέλη χαρακτηρίζουν το μεγαλύτερο μέρος του επιτοκίου ως επίπλαστο και το φορολογούν ως «συγκαλυμμένο μέρισμα», αξιοποιώντας έτσι μεγαλύτερους συντελεστές.

^[62] OECD, “Commentary on Article 9: Concerning the Taxation of Associated Enterprises,” in Model Tax Convention on Income and on Capital:

Condensed Version (OECD Publisher, 2014), 183–186, doi:http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-43-en.

^[63] Nuraini Sari & Ririn Susanti Hunar, “Analysis Method of Transfer Pricing Used by Multinational Companies Related to Tax Avoidance and Its Consistencies to the Arm’s Length Principle,” Binus Business Review 6, no. 3 (2015): page 344, doi:http://dx.doi.org/10.21512/bbr.v6i3.944.

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

5.3. Κυπριακή Νομολογία

Μια ενδιαφέρουσα νομολογία που καταπιάνεται με πολλές πτυχές όσων παρουσιάστηκαν ανωτέρω είναι η υπόθεση υπ' αριθμόν 1906/2006, SITA SC v. Κυπριακής Δημοκρατίας.

Η SITA είναι ένας πολυεθνικός όμιλος που δραστηριοποιείται στην αγορά των υπηρεσιών τηλεπικοινωνίας αερολιμένων. Από τον κοινωνικό ισολογισμό του ομίλου για το έτος 2015^[64], παρατηρείται μια αρκετά πολύπλοκη εταιρική δομή, η οποία, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνει εταιρεία στο Βέλγιο ή στην Ολλανδία, αλλά και το trust, «*The SITA Trust Foundation*», για την απόδοση μερισμάτων στο προσωπικό.^[65]

Στην Κύπρο τα πράγματα περιπλέχτηκαν ακόμη περισσότερο, αφού δημιουργήθηκε μια ιδιαίτερα επιχειρηματική σχέση στη βάση μιας σύμβασης κοινών υπηρεσιών^[66], μεταξύ της ΑΤΗΚ, του ομίλου Equant^[67] και της «SITA SC»^[68]. Μάλιστα ο Διευθυντής του Τμήματος των Εσωτερικών Προσόδων είχε χαρακτηρίσει τις σχέσεις των εταιριών Equant και SITA σχέσεις αντιπροσωπείας^[69]. Η Σύμβαση Κοινών Υπηρεσιών^[70] μεταξύ άλλων προνοούσε τη δωρεά router από το Equant στην ΑΤΗΚ, ώστε οι πελάτες της πρώτης να μπορούν να συνδεθούν στο δίκτυό της μέσα από τα κυλώματα της ΑΤΗΚ. Η SITA προωθούσε τα αιτήματα πελατών στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην κατάλληλη εταιρεία του συγκροτήματος Equant. Τον Σεπτέμβριο του 2009, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος^[71] έκρινε ότι η Equant υπάγεται σε φορολογία εισοδήματος, επειδή τα παρακάτω στοιχεία προσδίδουν σε αυτήν μόνιμη εγκατάσταση στην επικράτεια της Δημοκρατίας της Κύπρου. Τα στοιχεία αυτά ήταν η αναφορά κυπριακής διεύθυνσης στην ιστοσελίδα της Equant.

Η SITA SC δήλωνε ότι εργοδοτούσε προσωπικό για όφελος της Equant. Η δωρεά του router στην ΑΤΗΚ. Ότι ίδια επωμιζόταν ετησίως δαπάνες 1,3 εκατομμύρια λόγω αυτών των διεργασιών στη Δημοκρατία της Κύπρου.

Η Equant, παραπέμποντας στο μοντέλο του OECD, αρνήθηκε την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και δήλωσε ότι η δωρεά στην ΑΤΗΚ αντιπροσωπεύει το κόστος των υπηρεσιών που τις παρέχονται στην Κύπρο. Την επίδικη σχέση την χαρακτηρίζει λειτουργική συνεργασία και είναι μια πρακτική που η ίδια ακολουθεί σε διάφορες χώρες, δίχως όμως οι εκεί αρχές να επικαλεστούν την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης. Ισχυρίζονται επίσης ότι το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων αυτών έχουν ήδη φορολογηθεί στο εξωτερικό. Σε σημείο της εισήγησής τους παραδέχονται ωστόσο ότι δίχως αυτό το επιχειρηματικό μόρφωμα, δεν θα μπορούσαν να εξυπηρετούν τους πελάτες τους, π.χ. τις Κυπριακές Αερογραμμές.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι η κρίση των δημόσιων αρχών για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης ήταν πλήρως εναρμονισμένη με την ουσία και το πνεύμα του μοντέλου του OECD για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, παραπέμποντας μάλιστα όχι μόνο σε συγκεκριμένα άρθρα, αλλά και στα επίσημα «*Ερμηνευτικά Σχόλια*» και λοιπές κατευθυντήριες του μοντέλου. Αν και το Δικαστήριο κράτησε σημαντικές αποστάσεις, λέγοντας π.χ. ότι ένα ακυρωτικό δικαστήριο δεν επεμβαίνει σε κρίσεις της δημόσιας διοίκησης αναφορικά με τεχνικά θέματα, ωστόσο και (α) αναγνώρισε ότι η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στους, ενίοτε ιδιαίτερα πολύπλοκους, κανόνες φορολογίας είναι μια επίπονη διαδικασία, και (β) επιφόρτισε εξολοκλήρου τον κάθε εν δυνάμει φορολογούμενο με το καθήκον αυτό. Η σχετική άποψη του Δικαστή Κράμβη είναι αποκρουσταλλωμένη και σαφής και επί λέξει διατυπώνει ότι «*[δ]εν είναι υποχρέωση των φορολογικών αρχών να αναζητούν αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με τα εισοδήματα, αλλά του φορολογούμενου που πρέπει να αποκαλύπτει όλα τα στοιχεία και στην απουσία τέτοιων, η διοίκηση προβαίνει στα δικά της συμπεράσματα*»^[72], εννοώντας προφανώς είτε την αναμόρφωση του δηλωμένου εισοδήματος είτε,

« Μια ενδιαφέρουσα νομολογία που καταπιάνεται με πολλές πτυχές όσων παρουσιάστηκαν ανωτέρω είναι η υπόθεση υπ' αριθμόν 1906/2006, SITA SC v. Κυπριακής Δημοκρατίας»

^[64] Αγγλικός όρος, corporate social responsibility report (CSR)

^[65] SITA, “Sita Group CSR Report 2015,” 2015, <https://www.sita.aero/about-us/corporate-social-responsibility/csr-report>.

^[66] Αγγλικός όρος, Joint-Service Agreement.

^[67] Στο εξής, Equant.

^[68] Στο εξής, SITA.

^[69] Βλ. και υπόθεση υπ' αριθμόν 1303/2006.

^[70] Στο εξής, Σύμβαση.

^[71] Στο εξής Έφορος.

^[72] Η υπογράμμιση του συγγραφέα.

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

στην περίπτωση απουσίας δήλωσης, τη συμπλήρωση από πλευράς του εφόρου.

5.4. Δράση BEPS: Διαχειρίζοντας την «φορολογική βαβέλ»

Τον Νοεμβρίου του 2012, σε σύνοδο των Χωρών των G20, οι Υπουργοί Οικονομικών και οι Προέδροι των Κεντρικών Τραπεζών καλώσορισαν την πρωτοβουλία του OECD να αναλάβει τη διευθέτηση του ραγδαία αναπτυσσόμενου φαινομένου της «*Λιάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς των Κερδών (Base Erosion and Profit Shifting)*»^[73], ενώ επίσης δήλωσαν ότι αναμένουν αναφορά προόδου.^[74] Σε μια περίοδο έντονης οικονομικής κρίσης, αυτή η δήλωση κρίθηκε ότι σηματοδοτεί την καθίδρυση της ομώνυμης δράσης του OECD.

Στις 7 Ιουλίου του 2017 και αφού μεσολάβησαν επίπονες διεργασίες και διαπραγματεύσεις, 68 χώρες, συμπεριλαμβανομένης και της Κύπρου, συνομολόγησαν μια πολυκρατική Σύμβαση αναφορικά με την εφαρμογή μέτρων, καταπολέμησης του φαινομένου BEPS, στις «*Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας*»^[75]. Απώτερος σκοπός η αυτόματη μεταρρύθμιση, ή ο ταυτόχρονος μετασχηματισμός, του υπό κρίση «προϊόντος δικτύου», δηλαδή των «*Συνθηκών Αποφυγής Διπλής Φορολογίας*»^[76]. Ευθύς εξαρχής και από τη αιτιολογική έκθεση διευκρινίζεται ότι, «*δεν θα λειτουργεί όπως ένα πρόσθετο πρωτόκολλο, το οποίο θα επενεργούσε απευθείας στο περιεχόμενο των καλυπτόμενων ή διεπομένων συνθηκών. Αντίθετα τοποθετείται στο «πλάι» και θα παρεμβάλλεται στα αποτελέσματα των Φορολογικών Συνθηκών με σκοπό να παρεισφρήσουν τα μέτρα δράσης BEPS*»^[77].

Κοινή πρακτική των πρόσθετων πρωτοκόλλων είναι η χρήση της λέξης τροποποίησης (amendment), ενώ στη «*Συνθήκη MLI*» και από το πρώτο άρθρο πρέπει να προσέξουμε τη λέξη μεταρρύθμιση (modify) και συγκεκριμένα πως διατυπώνει ότι, η «*συνθήκη αυτή*

μεταρρυθμίζει όλες τις διεπόμενες φορολογικές συνθήκες και όπως αυτές καθορίζονται στη διάταξη 2(1)(a)».

Ο Allison Christians περιγράφει τη δράση του OECD ως μια συνεχή διεργασία προς την κατεύθυνση ενός «*Παγκόσμιου Φορολογικού Συστήματος*», το οποίο καθοδηγείται και περιφρουρείται από την «*επικρατούσα τάση*» κατά τον, ομολογουμένως επίπονο, συσχετισμό δυνάμεων. Δεν παραβλέπει να μας εφιστήσει την προσοχή στον παράγοντα της εθνικής κυριαρχίας, και ως προς τούτο, διακρίνει τον ρόλο του διαχειριστή ενός δικτύου από την εξουσία μιας *Υπερεθνικής Αρχής*.

Δεν είναι η πρώτη φορά που ο OECD προβαίνει σε «*νομικούς ακτιβισμούς*». Όμοιο σχέδιο δράσης είδαμε τόσο στα «*Ερμηνευτικά Σχόλια*» και στις λοιπές επίσημες κατευθυντήριες γραμμές, όσο και σε λοιπές δράσεις του OECD. Στη δράση της «*ομότιμης αξιολόγησης*»^[78] αναφορικά με την απόδοση και την πρακτική ενός κράτους, παρατηρούμε τον οργανισμό να αυτοπροσδιορίζεται σε όρους ενδιάμεσου παρατηρητή και επόπτη. Ο στόχος της προαναφερθείσας δράσης είναι η δημοσίευση των «*κακώς κειμένων*» και κυρίως η παρακίνηση των εθνικών αρχών για νομοθετική αναμόρφωση.

Η «*Συνθήκη MLI*» θα πρέπει να διαβάζεται παράλληλα με τις *Φορολογικές Συνθήκες*, αν και παραμένει το χρόνιο πρόβλημα της ασυνεπούς ερμηνείας και μη απόλυτα εναρμονισμένης εξάσκησης της ρυθμιστικής δραστηριότητας του OECD, ωστόσο είναι μια εξαιρετική ευκαιρία για κωδικοποίηση και αύξηση της δεσμευτικότητας κείριων φορολογικών αρχών και γενικών αρχών δικαίου.

Το περιεχόμενο της «*Συνθήκη MLI*» ευδιάκριτα διακρίνεται σε τρεις βαθμίδες ή κατηγορίες, (α) στην ελάχιστη τυποποίηση, (β) στις προτάσεις και (γ) στις βέλτιστες πρακτικές. Η πρώτη βαθμίδα εσωκλείει, εις πρώτης όψεως δεσμευτικές, διατάξεις αναφορικά με την αποκάλυψη οικονομικών δεδομένων των

«*Η ‘Συνθήκη MLI’ θα πρέπει να διαβάζεται παράλληλα με τις Φορολογικές Συνθήκες, αν και παραμένει το χρόνιο πρόβλημα της ασυνεπούς ερμηνείας και μη απόλυτα εναρμονισμένης εξάσκησης της ρυθμιστικής δραστηριότητας του OECD*»

[73] Στο εξής BEPS

[74] G20's Finance Ministers and Central Bank Governors, "Final Communiqué: Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors," 2012, page 6, <http://bit.ly/2zEQglM>.

[75] Επίσημος τίτλος, «*Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures*» - Στο εξής «*Συνθήκη MLI*»

[76] Allison Christians, "BEPS and the New International Tax Order," Brigham Young University Law Review 2016, no. 6 (March 2017): page 1642.

[77] OECD, "Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" (2016), page 3, <http://bit.ly/2yFBA7v>.

[78] Βλ. [link:http://www.oecd.org/site/peerreview/](http://www.oecd.org/site/peerreview/)

Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

πολυεθνικών επιχειρήσεων, τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές, την κατάχρηση των φορολογικών συνθηκών αλλά και την επίλυση διασυννοριακών διενέξεων. Η συγκεκριμένη επίλυση των διενέξεων αυτών δεν είναι παρά μια εξάσκηση της πρόνοιας στο άρθρο 25 του μοντέλου του OECD, η οποία προνοούσε τη λεπτομερειακή θέσπιση κανόνων διαιτησίας, μέσα από αμοιβαίες συμφωνίες διαδικασιών. Η έντονη ευελιξία της «*Συνθήκης MLI*» δεν είναι μόνο μια φυσική συνέπεια των εδώ και δεκαετιών διαμορφωμένων Διεθνών Σχέσεων και Διπλωματίας, αλλά και ένα τεχνικό χαρακτηριστικό που διέπει λίγο-πολύ το σύνολο της Σύμβασης. Ακόμη και οι διατάξεις της πρώτης βαθμίδας, μπορούν να παραμεριστούν π.χ. όταν οι μηχανισμοί που προνοούνται, διαφορετικά μπορούν να εκπληρωθούν^[79]. Για παράδειγμα η πρόνοια του Άρθρου 13 της «*Συνθήκης MLI*», καθορίζει τις ελάχιστες φορολογικές πληροφορίες που μια πολυεθνική επιχείρηση οφείλει να αποτυπώνει (π.χ. τους πληρωτέους φόρους) και κάθε συμβαλλόμενη χώρα, στην οποία δραστηριοποιείται η εκάστοτε επιχείρηση, δικαιούται πρόσβαση σε αυτά τα δεδομένα. Παρόμοιος μηχανισμός προνοείται στη ενωσιακή οδηγία 2013/34/EU, όπου καθορίζεται η δημοσιοποίηση φορολογικών στοιχείων των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Το άρθρο 5 αφορά το βαθμό, την έκταση και τον τρόπο με τον οποίο κάθε συμβαλλόμενο κράτος δικαιούται να απαλλάσσει το φορολογικό υποκείμενο^[80]. Παρόλο που τα όρια είναι ιδιαίτερα λεπτομερικά διατυπωμένα, παρέχεται στους συμβαλλομένους η δυνατότητα να επιλέξουν ανάμεσα σε τρεις ομάδες επιμέρους ρυθμίσεων. Η ευελιξία δεν περιορίζεται μόνο σε τεχνικές λεπτομέρειες, για παράδειγμα το άρθρο 3, το

οποίο φαίνεται να ήταν το αποτέλεσμα μιας επίπονης διαπραγματεύσεως και με κύριο σκοπό να επέλθει η εν τέλει συμφωνία στη αίθουσα των διαπραγματεύσεων· επιτρέπει στα συμβαλλόμενα Κράτη να επιφυλάσσονται της εφαρμογής άρθρων, και οι υπόλοιποι συμβαλλόμενοι να μην επιτρέπεται να αντιτάσσουν τα εν λόγω άρθρα στις οικονομικές σχέσεις τους, με το κράτος αυτό. Επιπλέον κάθε συμβαλλόμενη χώρα δεν αρκεί να συνθηκολογήσει, αλλά χρειάζεται και να υποδείξει μια-προς-μια τις «*Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας*» που επιθυμεί να διέπονται από τη δράση BEPS, αλλά και ποιες επιλογές έκανε, στο εσωτερικό της ίδιας της συνθήκης, στα πολλαπλά προαιρετικά, διαζευκτικά ή ανοιχτά σημεία.

Συνέπεια της προαναφερθείσας ελαστικότητας, στη διακριτική ευχέρεια των Κρατών είναι το ζήτημα της «*περιπλοκότητας*» και οπτικοποιείται εύκολα στα σχετικά εργαλεία που προσφέρονται από τον OECD στο κοινό^[81], ενώ ακαδημαϊκοί προέβησαν στον προσδιορισμό ότι πρόκειται για έναν «*κύβο του Rubik*»^[82].

Παρά τις ανωτέρω διατυπώσεις και κρίσεις, ούτε η δράση BEPS, ούτε η «*Συνθήκη MLI*» πρέπει να υποτιμηθούν. Κατά κύριο λόγο επειδή, και χωρίς να ανατρέπονται τα μέχρι τώρα εργαλεία αντιμετώπισης της διπλής φορολογίας (π.χ. η αρχή των ίσων αποστάσεων^{[83], [84]}), παρεισφρέουν διάφορα βοηθητικά κριτήρια, όπως η προτροπή για καθορισμό συγκεκριμένου επιτρεπού επιτοκίου στα ενδοομιλικά δάνεια^[85], όσο και νέα εργαλεία, όπως η «*αρχή ελέγχου του σκοπού*»^[86] της εκάστοτε επιχειρησιακής πράξης^[87].

Συνοπτικά, το «*Principal Purpose Test*» προτρέπει τις φορολογικές αρχές να διερωτώνται

« στη διακριτική ευχέρεια των Κρατών είναι το ζήτημα της 'περιπλοκότητας' και οπτικοποιείται εύκολα στα σχετικά εργαλεία που προσφέρονται από τον OECD στο κοινό»

[79] Peter Godber, Grant Thornton, and Miranda Stewart, "Speed Dating in the New Tax Era: The BEPS Convention Kicks Off," *Tax Specialist* (1329-1203) 21, no. 1 (August 2017): page 22.

[80] Βλ. ενότητα «Τεχνικές αποφυγής διπλής φορολογίας».

[81] Βλ. τον πίνακα επιλογών και επιφυλάξεων – link: <http://bit.ly/2itwBRH>

[82] Peter Godber, Grant Thornton, and Miranda Stewart, "Speed Dating in the New Tax Era: The BEPS Convention Kicks Off," *Tax Specialist* (1329-1203) 21, no. 1 (August 2017): page 21.

[83] Peter Godber, Grant Thornton, and Miranda Stewart, "Speed Dating in the New Tax Era: The

BEPS Convention Kicks Off," *Tax Specialist* (1329-1203) 21, no. 1 (August 2017): page 17.

[84] Allison Christians, "BEPS and the New International Tax Order," *Brigham Young University Law Review* 2016, no. 6 (March 2017): page 1630.

[85] Raffaele Russo, "Base Erosion and Profit Shifting BT - The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models," ed. Francesco Boccia and Robert Leonardi (Cham: Springer International Publishing, 2016), 39–54, doi:10.1007/978-3-319-43690-6_3.

[86] Στη αγγλική βιβλιογραφία συναντιέται ως «*Principal Purpose Test*».

[87] Βλ. «*Συνθήκη MLI*», άρθρο 7

Η υφή της Διεθνούς Φορολογίας

ποια είναι η πραγματική επιδίωξη της εκάστοτε πράξης της εταιρείας, ώστε να διαπιστωθεί αν είναι «εύλογος» ο ισχυρισμός, ότι η επιδίωξη της εταιρείας ήταν η άντληση οποιοδήποτε πλεονεκτήματος από τις Φορολογικές Συνθήκες. Για το υποθετικό σενάριο, «ότι μια εταιρεία έχει την ανάγκη κατασκευής ενός εργοστασίου, και επιλεγθεί εκείνη η χώρα, η οποία στο «φορολογικό της χαρτοφυλάκιο» διαθέτει φορολογικές συμβάσεις, οι οποίες τυγχάνει να είναι ευνοϊκές προς τις περιστάσεις της συγκεκριμένης εταιρείας», ο Ολλανδικής καταγωγής Δρ R. Kok διατυπώνει ότι ικανοποιείται η αρχή του ελέγχου, επειδή υπερισχύει η ανάγκη για την κατασκευή εργοστασίου, και όχι, η κατά σύμπτωση, απόκτηση φορολογικών πλεονεκτημάτων.^[88]

Στους ουσιώδεις λόγους, για το μη παραγκωνισμό αυτής της φιλότιμης προσπάθειας, θα πρέπει να συμπεριλάβουμε και το ότι λήφθηκαν υπόψιν όλες οι πτυχές της εθνικής κυριαρχίας και ενστερνίστηκε τους σχετικούς στοχασμούς της ακαδημαϊκής κοινότητας.^[89] Επιπλέον, δικαίως η «Συνθήκη MLI» διεκδικεί τον τίτλο ενός «βαρυσήμαντου οροσήμου» στη «Διεθνή Φορολογική Διακυβέρνηση», αφού δόθηκε «βήμα» σε μη κυβερνητικούς παράγοντες αλλά και σε μη-κράτη μέλη του OECD, υπό το καθεστώς του «BEPS Associates», ενώ αναγνωρίζει ότι οι επιβλαβείς πρακτικές δεν εντοπίζονται μόνο στη συμπεριφορά των επιχειρήσεων αλλά και στη συμπεριφορά των ίδιων των Κρατών. Ο A. Christians προσδοκιά τη συνέχιση της προσπάθειας και ότι πολλές από τις παρατηρούμενες αδυναμίες θα επιλυθούν στη δράση «BEPS 2.0».^[90]

6. Επιλογικά σχόλια

Η καλειδοσκοπική πραγματικότητα και η ισορροπία πολιτικών και εθνικών συμφερόντων καθιστούν μοναδική διεξοδό ένα σύστημα ή ένα δίκτυο από διακρατικές «Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας». Η πολυπλοκότητα που προσδίδει μια τέτοια υφή αντισταθμίζεται από τα ουσιαστικά διαβήματα

του Οργανισμού Οικονομικής Ανάπτυξης και Συνεργασίας για την υιοθέτηση κοινής αντίληψης αναφορικά με τον τρόπο αντιμετώπισης και ερμηνείας των διεθνών επιχειρηματικών επιδιώξεων. Ενδεικτικό τέτοιο διάβημα δεν είναι άλλο από τα περιοδικά «Ερμηνευτικά Σχόλια» και τις λοιπές καθοδηγήσεις του μοντέλου, που υιοθετεί η συντριπτική πλειονότητα των συμβάσεων αυτών. Τα «Ερμηνευτικά Σχόλια», εν αντιθέσει με τις υπό κρίση διεθνείς συμβάσεις, είναι πολυκρατικές συμφωνίες και τυχόν αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο υπό αυστηρούς όρους. Όμοια στρατηγική παρατηρήθηκε και στη δράση BEPS.

Το σχηματοποιημένο πια Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο φαίνεται πρόθυμο να παροπλιστεί με όλες εκείνες τις τεχνικές, τις αρχές και πρακτικές του νομικού και πολιτικού κόσμου, ώστε να είναι εφικτή η εξάσκηση φορολογικής εξουσίας, δίχως τυπικά κωλύματα, όπως η έλλειψη συνεχούς φυσικής παρουσίας του φορολογικού υποκειμένου.

Οι αστοχίες και οι αδυναμίες του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου, δηλαδή τα ολοένα και πιο συχνά εμφανιζόμενα επιχειρηματικά περιστατικά τα οποία αδυνατεί το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο να υπαγάγει και να ρυθμίσει ορθά και ηθικά, έχουν κάποια αίτια. Τα αίτια αυτά πρέπει να αναζητηθούν στην έντονη ποικιλομορφία των διάφορων εθνικών φορολογικών συστημάτων, αλλά και στις παθογένειες αυτών. Ενδεικτικό επιχείρημα, οι Φορολογικές Αρχές της Κυπριακής Δημοκρατίας και τα Κυπριακά Δικαστήρια που στην υπόθεση υπ' αριθμόν 1906/2006, SITA SC v. Κυπριακής Δημοκρατίας, δεν δίστασαν να επιφορτίσουν τους πολυεθνικούς ομίλους με την ευθύνη της ορθής και δίκαιης ερμηνείας των Διεθνών Φορολογικών Συμβάσεων, υπό την απειλή ότι, διαφορετικά, οι φορολογικές αρχές θα προβούν σε μονομερή αναμόρφωση των φορολογικών τους δηλώσεων.

⋮⋮⋮

«τα ολοένα και πιο συχνά εμφανιζόμενα επιχειρηματικά περιστατικά τα οποία αδυνατεί το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο να υπάξει και να ρυθμίσει ορθά και ηθικά έχουν κάποια αίτια»

^[88] Reinout Kok, “The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6,” Intertax 44, no. 29 (2016): pages 408–9.

^[89] Βλ. το «διάλογο» με αφορμή τη θέση όροσημο των Peggy και Richard Musgrave στην ενότητα «Υπάρχει πολιτική διάσταση».

^[90] Allison Christians, “BEPS and the New International Tax Order,” Brigham Young University Law Review 2016, no. 6 (March 2017): 1645.