



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ

ΣΠΟΥΔΩΝ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016 - 2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

του ΙΩΑΝΝΗ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΨΑΡΑΚΗ

A.M.: 7340011216024

«Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και η απόδοση κερδών μετά την “BEPS” εποχή»

Επιβλέπων: Λέκτορας κ. Τσουρουφλής Αντρέας

Συναξιολογητές: Επίκουρη Καθηγήτρια κ. Ηλιάδου Αικατερίνη

Επίκουρος Καθηγητής κ. Κονδύλης Βασίλειος

Αθήνα, 30.11.2017

[1]

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ/ACKNOWLEDGEMENTS

Θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς ευχαριστίες μου στο κοινωφελές Ίδρυμα Αλέξανδρος Σ. Ωνάσης, του οποίου είχα την τιμή να είμαι υπότροφος για σπουδές στο Φορολογικό Δίκαιο, κατά το ακαδημαϊκό έτος 2016 – 2017.

Copyright © Ψαράκης Γιάννης, Νοέμβριος 2017.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Περιεχόμενα

ΕΝΟΤΗΤΑ 1	8
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ	8
1. Εισαγωγή – ιστορική αναδρομή – θεωρητικές αρχές.....	8
1.1. Εισαγωγή.....	8
1.2. Μία σύντομη ιστορική αναδρομή	12
1.3. Μία αποτίμηση της ιστορικής αναδρομής με το βλέμμα στραμμένο στο σήμερα.....	15
1.4. Και φτάνουμε στην αρχή της μόνιμης εγκατάστασης: ένας λογικός συμβιβασμός των δύο θεωριών	16
2. Η κατάσταση ως έχει σήμερα.....	17
2.1. Μερικά εισαγωγικά	17
2.2. Δράση που αφορά τη μόνιμη εγκατάσταση	19
2.3. Το Μοντέλο Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital).....	20
2.4. Η ΣυμβΟΟΣΑ, το BEPS final report και το MLI: τρία διαφορετικά κείμενα.....	21
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ	24
3. Η έννοια της ΜΕ	25
3.1. Το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ: ο γενικός ορισμός.....	25
3.1.1. Θέση σε διάθεση	26
3.1.2. Πυρήνας επιχειρηματικών δραστηριοτήτων	28
3.1.3 Σταθερότητα.....	29
3.1.4. Η προϋπόθεση του ορισμένου βαθμού μονιμότητας.....	31
3.2. Το ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ: ενδεικτικές περιπτώσεις ΜΕ	37
3.3. Το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ: η κατασκευαστική ρήτρα. Ένα αμάχητο τεκμήριο μονιμότητας;	38
3.3.1. Ερμηνευτική αξιοποίηση της συγκεκριμενοποίησης της μονιμότητας για κατασκευαστικές εργασίες;.....	44
3.3.2. Μέθοδος BEPS: « <i>Splitting-up of contracts</i> ».....	46
3.3.2.1. Ειδικότερα το PPT.....	49
3.4. Το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ: ο – prima facie - αρνητικός κατάλογος	52
3.4.1. Μέθοδος BEPS: Fragmentation of activities between closely related parties.....	56
3.5. Το ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ: η ρήτρα αντιπροσώπευσης	60
3.5.1. «Στο όνομα και για λογαριασμό της»	64
3.5.2. Μέθοδος BEPS: commissionaire agreements	68
3.6. Το ά. 5 παρ. 6 ΣυμβΟΟΣΑ: ο ανεξάρτητος αντιπρόσωπος (ο οποίος δρα στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητάς του).....	73
3.6.1. Μία δομική παρουσίαση των διατάξεων της παραγράφου.....	76

3.8. Η ερμηνευτική αξία των σχολίων του ΟΟΣΑ σε συνδυασμό με τη σύμβαση της Βιέννης για την ερμηνεία των διεθνών συνθηκών	82
2 ^η ΕΝΟΤΗΤΑ.....	86
4. Η διανομή των κερδών (the attribution of profits).....	86
4.1. Η σχέση μεταξύ ά. 5 και ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ	86
4.2. Ειδικά οι κρίσιμες διατάξεις του ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ και η ανάλυσή τους	87
4.3. Ο υπολογισμός των κερδών της ΜΕ: η έκπτωση των εξόδων	91
4.4. Ατυχής εφαρμογή των αρχών (a.l.p.) που πλάστηκαν για σκοπούς transfer pricing, και στην ΜΕ: ένα μόσχευμα που φαίνεται ο οργανισμός να απορρίπτει.....	93
3 ^η ΕΝΟΤΗΤΑ.....	95
5. Η ελληνική νομολογία.....	95
5.1. Η ΣτΕ 725/2005 και η ΣτΕ 838/2011 : η προβληματική της κοινοπραξίας.....	96
5.2. Οι δραστηριότητες πυρήνα: για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ	98
Η ΔΕΦΑΘ 2881/1996.....	98
Η ΔΕΦΑΘ 2325/1999	98
Η ΔΕΦΑΘ 4003/1998.....	99
5.3. Η προβληματική του ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ: δημιουργεί η θυγατρική εταιρεία ΜΕ άνευ ετέρου;.....	99
Η ΣτΕ 477/2006.....	99
5.4. Ποια κέρδη λογίζονται ως τέτοια της ΜΕ;.....	99
Η ΣτΕ 1277/2002 και η ΣτΕ 1035/1994.....	99
5.5. Δύο ξεχωριστές περιπτώσεις	101
Η ΔΕΦΑΘ 4171/2017	101
Η ΔΠρΑΘ 7387/2015.....	101
5.6. Η μεθόδευση των commissionaire arrangements.....	102
Η ΔΕΦΑΘ 4114/2014.....	102
5.7. Το δίπολο κερδών από παροχή υπηρεσιών και κερδών από δικαιώματα	103
Η ΣτΕ 4949/2012.....	103
Η ΔΠρΑΘ 3215/2017.....	104
5.8. Η έκπτωση των δαπανών.....	105
Η ΣτΕ 1290/2017.....	105
6. Συμπεράσματα - Προτάσεις	106
Βιβλιογραφία.....	113

“Tancredi Falconeri”

(Ο Γατόπαρδος – Il Gattopardo)

«Αν θέλουμε να μείνουν όλα όπως είναι,

τότε πρέπει όλα ν’ αλλάξουν»

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Σχ. = Σχολιασμός Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ 2014

Σχ. FRA7 = Σχολιασμός final report on action 7

Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ (ή ΣυμβΟΟΣΑ) = Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital - 2014)

ΜΕ = Μόνιμη εγκατάσταση (Permanent establishment – PE)

ΚτΕ = Κοινωνία των Εθνών

κ.τ.ε.δ. = καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

ΔΕΕ= Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών

ΔΦΝ= Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας

ΘΠΔΔ= Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου

MLI= (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

SSRN=<https://www.ssrn.com>

IBFD = International Bureau of Fiscal Documentation

a.l.p. = αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle)

s.e.a.= θεωρία της ξεχωριστής προσωπικότητας (separate entity approach)

FAR= Functions performed – Assets used – Risks assumed

MNEs= Πολυεθνικές Επιχειρήσεις (Multinational Enterprises)

Low/high tax countries= Χώρες με χαμηλή/υψηλή φορολογία

BEPS = Base erosion and profit shifting

MNEs = πολυεθνικές επιχειρήσεις (Multinational enterprises)

OECD = Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Organisation for Economic Co-operation and Development)

PPT = Δοκιμασία βασικού σκοπού (Principal Purposes Test)

Transfer pricing = Ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing)

FRA7 = Final Report Action 7

FRA6= Final Report Action 6

ΕΝΟΤΗΤΑ 1

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

1. Εισαγωγή – ιστορική αναδρομή – θεωρητικές αρχές

1.1. Εισαγωγή

Δύο αρμοδιότητες μπορεί να ειπωθεί ότι εξακολουθούν να ανήκουν στο σκληρό πυρήνα του Κράτους: αυτός της αστυνόμευσης και εκείνος της φορολογίας. Ειδικά για ζητήματα φορολογίας, είναι ενδεικτικό ότι ακόμα και ο - κατά τα λοιπά παρεμβατικός - ενωσιακός νομοθέτης, έχει καταλείψει ευρύ φάσμα αρμοδιοτήτων στην κρίση κάθε Κράτους – Μέλους. Πράγματι, η φορολογική κυριαρχία συγκαταλέγεται στα θεμελιώδη κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία παραχώρησαν περιορισμένες μόνο αρμοδιότητες στην Ένωση στον τομέα αυτόν. Σύμφωνα με τη Συνθήκη, τα φορολογικά μέτρα πρέπει να εγκρίνονται ομόφωνα από τα κράτη μέλη.

Δεν θα μπορούσαν να είχαν αλλιώς τα πράγματα, αφού η επιβολή και η είσπραξη φόρων αποτελεί έκφραση κυριαρχικής εξουσίας του Κράτους. Επίσης, τότε μόνο θα υπάρχουν σπέρματα δικαιοπολιτικής νομιμοποίησης, προκειμένου ένα Κράτος να φέρει λόγο επί της φορολογίας επί συγκεκριμένου προσώπου (νομικού, φυσικού ή ακόμα και νομικής οντότητας), όταν ένας τουλάχιστον αποχρών λόγος δικαιολογεί, κατ' αρχήν διαισθητικά - λόγω ύπαρξης ορισμένου συνδέσμου - την άσκηση τέτοιας εξουσίας. Ιδίως, σε έναν κόσμο αρμονικής διεθνούς συνύπαρξης των Κρατών.

Θεωρητικά, βέβαια, κάθε Κράτος είναι ελεύθερο να θεσπίσει διάταξη η οποία θα ορίζει ότι φορολογεί κάθε εισόδημα επί της γης. Αυτό, ωστόσο, - πέρα από πρακτικά μη εφαρμόσιμο (πώς θα εξαναγκαστεί να πληρωθεί κάποιος φόρος ο οποίος δεν καταβάλλεται οικειοθελώς, όταν ο φορολογούμενος βρίσκεται σε άλλη χώρα ή και ήπειρο;) – θα ήταν καταστροφικό για το διεθνές προφίλ του και θα το έθετε στο περιθώριο. Συνεπώς, ένα Κράτος χρειάζεται ορισμένο σύνδεσμο με κάποιο εισόδημα, ώστε να μπορεί «ευπρόσωπα» και σοβαρά να υποστηρίξει την εξουσία επιβολής φορολογίας.

Συναφώς, η κρατική εξουσία γίνεται δεκτό ότι έχει δύο πρόσωπα: την εξουσία σε μια εδαφική επικράτεια (enforcement jurisdiction) και την εξουσία σε ένα συγκεκριμένο σύνολο υποκειμένων (political allegiance). Αυτή η διπλή φύση της κυριαρχικής εξουσίας του Κράτους δεν άφησε ανεπηρέαστη τη διαμόρφωση των κριτηρίων διεθνούς φορολογικής δικαιοδοσίας. Έτσι, η

διαμόρφωση των θεμελιωδών αρχών πολιτικής με βάση τις οποίες θα αποδίδεται η δικαιοδοσία, κρίθηκε ότι απαιτεί, προκειμένου να νομιμοποιείται δικαιοπολιτικά, μία ορισμένη σύνδεση είτε με το άτομο είτε με ορισμένη εδαφική επικράτεια (personal attachment/ territorial attachment)¹. Πρακτικά, τέτοιος σύνδεσμος ενυπάρχει, σύμφωνα με τις διαφορετικές αρχές που διαπιστώνουμε στη φορολογική νομοθεσία διαφόρων Κρατών, στην κατοικία/έδρα (ή και διαμονή) του προσώπου το οποίο καρπώνεται το εισόδημα, στην πηγή από την οποία προκύπτει το εισόδημα και – μολονότι πιο περιορισμένα, ακόμα και μόνο στην υπηκοότητα του².

Κατοικία/έδρα σε ορισμένο Κράτος, λήψη των σημαντικότερων αποφάσεων για τη διαχείριση μίας εταιρείας σε αυτό, συναλλαγές πραγματοποιούμενες εντός των εδαφικών του ορίων, αλλά και δεσμοί αίματος, αποτελούν ανά τον κόσμο, σύμφωνα με φορολογικές διατάξεις, επαρκείς συνδέσμους για την ευπρόσωπη διεκδίκηση φορολογικής εξουσίας. Εντούτοις, το γεγονός ότι τα Κράτη μπορεί να στηρίζουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα σε διαφορετικούς συνδέσμους – και άρα το γεγονός ότι δεν χρησιμοποιείται από κάθε Κράτος ο ίδιος τέτοιος – μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα.

Για παράδειγμα: στην αρχετυπική τους μορφή, οι εμπορικές συναλλαγές, από την αρχή (παραγωγή) μέχρι το τέλος (έκθεση και πώληση) λάμβαναν χώρα εντός του αυτού κράτους και δύσκολα μπορούσε κάποιος να ανεύρει σε αυτές οποιοδήποτε στοιχείο αλλοδαπότητας. Σε αυτό το κράτος είχε την έδρα του - και εκείνου την υπηκοότητα είχαν - τόσο ο έμπορος όσο και ο αγοραστής, ενώ στο ίδιο εκτυλισσόταν όλη η παραγωγική διαδικασία, μέχρι την πώληση. Συνεπώς, δεν χρειάστηκε καν να τεθεί ζήτημα σχετικά με την επιλογή του Κράτους το οποίο θα αντλούσε φορολογικά οφέλη. Διότι οποιοσδήποτε σύνδεσμος κι αν είχε επιλεχθεί από τη φορολογική του νομοθεσία, ικανοποιούταν.

Όταν το εμπόριο άρχισε να γίνεται διεθνές, ο έμπορος ξεκινά να συναλλάσσεται και με γειτονικές (κατ' αρχάς) χώρες. Οι συναλλαγές, οι οποίες την εποχή εκείνη αφορούσαν σχεδόν αποκλειστικά σε υλικά αγαθά, άρχισαν να αποκτούν ορισμένο, κατά το μάλλον ή ήττον, στοιχείο αλλοδαπότητας. Κάπου εδώ εμφανίζεται το πρόβλημα το οποίο πριν λίγο υπαινιχθήκαμε. Διότι όταν η φορολογική νομοθεσία του άλλου εμπλεκόμενου στη συναλλαγή Κράτους στήριζε σε εκείνο ακριβώς το στοιχείο αλλοδαπότητας τη φορολογική του εξουσία, παρατηρούταν το εξής φαινόμενο: ο έμπορος όφειλε φόρο στο Κράτος κατοικίας του (έστω ότι σύμφωνα με τη νομοθεσία

¹ OECD Addressing the Tax Challenges of Digital Economy, Action 1 Final Report, p. 22–23.

² Υποστηρίζεται ότι οι αρχές αυτές είναι τόσο ευρέως διαδεδομένες, ώστε η επιβολή φόρου από κάποιο Κράτος χωρίς την ύπαρξη κάποιου από αυτούς τους συνδετικούς παράγοντες, θα συνιστούσε παραβίαση (εθμικού) διεθνούς δικαίου. Βλ. Gustafson/Peroni/Pugh, Taxation of International Transactions, 1997, 1070.

εκείνου του Κράτους, η κατοικία ίδρυε φορολογική αρμοδιότητα, κατά το συνήθως συμβαίνον άλλωστε), όφειλε όμως φόρο και στο αλλοδαπό Κράτος, στο μέτρο που κατά την εσωτερική νομοθεσία αυτού του άλλου Κράτους, κριτήριο απονομής φορολογικής αρμοδιότητας ήταν λχ. ο τόπος στον οποίο διενεργούταν η συναλλαγή³.

Είναι λογικό ότι αυτή η πραγματικότητα θα αποθάρρυνε τη διενέργεια συναλλαγών. Οι παράγοντες της αγοράς θα δίσταζαν να δραστηριοποιούνται διεθνώς, αφού θα διαπίστωναν ότι το συνολικό κόστος συναλλαγής (transaction cost) θα καθιστούσε τη δραστηριότητά τους μη συμφέρουσα. Παράλληλα όμως και τα ίδια τα Κράτη ζημιώνονται, αφού δεν εισπράττουν φόρους του οποίους εάν οι συναλλαγές αυτές δεν είχαν αποθαρρυνθεί και συνέχιζαν να διεξάγονται, θα εισέπρατταν. Η θέσπιση ενός μηχανισμού ο οποίος θα αναζωπύρωνε το κίνητρο για τη διενέργεια διεθνών συναλλαγών, θεραπεύοντας την προαναφερθείσα διεθνή θεσμική ανωμαλία, συνέφερε όλους τους «παίχτες». Ενός μηχανισμού δηλαδή, ο οποίος δε θα επέτρεπε στο εξής τη διπλή φορολόγηση (double taxation).

Η λύση είναι προφανής: κάθε φορά που θα βρισκόμαστε ενώπιον περίπτωσης διπλής φορολογίας, ένα μόνο Κράτος θα ασκεί τελικά φορολογική εξουσία επί συγκεκριμένης συναλλαγής. Έτσι οι συναλλαγές θα συνέχιζαν να διεξάγονται και τουλάχιστον ένα Κράτος θα καρπωνόταν φορολογικά οφέλη (ενώ χωρίς συναλλαγές, κανένα Κράτος δε θα εισπράξει). Στο εισαγωγικό παράδειγμα, το Κράτος αυτό θα είναι είτε εκείνο της κατοικίας του εμπόρου, είτε εκείνο στο οποίο προέκυψε το εισόδημα. Το κριτήριο απονομής φορολογικής εξουσίας θα το καθορίσουν τελικά τα ίδια τα μέρη (Κράτη) συμβατικά, στο πλαίσιο μίας συμφωνίας της οποίας στόχος θα είναι η εξάλειψη του φαινομένου του οποίου η ύπαρξη, όπως διαπίστωσαν, δεν τους συμφέρει μόλις δημιουργήθηκε μία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης (στο εξής: ΣΑΔΦ).

Στην πράξη – όπως θα διαπιστώσουμε και στη συνέχεια –τη διαφορά τελικά τέμνει η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» (στο εξής: ΜΕ)· ειδικότερα, οι προϋποθέσεις κατάφασής της. Τροχάδην, όπως έχει κατασταλάξει η κατάσταση, αυτές ικανοποιούνται σε περιπτώσεις στις οποίες ο έμπορος με κατοικία στο Κράτος Α, έχει κατά κάποιο τρόπο αξιόλογη παρουσία και στο Κράτος Β. Εάν συντρέξουν λοιπόν οι προϋποθέσεις της ΜΕ, αυτομάτως ανοίγει συνήθως η δυνατότητα⁴ φορολόγησης μίας εταιρείας (αυτής στην οποία ανήκει η αλλοδαπή ΜΕ) από ένα

³ Τριπιδάκης, Η έννοια της μόνιμου εγκαταστάσεως στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2002, σελ. 96.

⁴ Δυνατότητα, διότι το εάν το Κράτος πηγής επιλέξει τελικά να επιβαρύνει με φορολογία τη συγκεκριμένη συναλλαγή, δεν είναι πάντα βέβαιο· εξαρτάται από την οικονομική πολιτική που ακολουθεί, όπως αποτυπώνεται στις φορολογικού περιεχομένου διατάξεις του.

κράτος διαφορετικό από εκείνο της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος¹ το τελευταίο δε Κράτος παύει να έχει, για συγκεκριμένο εισόδημα, τη φορολογική εξουσία την οποία φυσιολογικά θα είχε.

Η έννοια της ΜΕ κλήθηκε επομένως να θεραπεύσει ζητήματα διπλής φορολόγησης. Επίσης, είναι ωφέλιμο να παρατηρήσουμε από τώρα, ότι η έννοια επιλέχθηκε και το περιεχόμενό της διαπλάστηκε εν όψει των συνθηκών που επικρατούσαν τη δεδομένη εποχή: περίπου στις αρχές του 20^{ου} αιώνα. Ειδικότερα, ο κανόνας της ΜΕ πλάστηκε εν όψει ορισμένων αρχών οι οποίες ήταν – και είναι – θεμελιώδεις για το διεθνές φορολογικό δίκαιο. Και πράγματι, υπό τις τότε επικρατούσες συνθήκες και σε εκείνο το οικονομικό περιβάλλον, οι συγκεκριμένες βασικές αρχές εξυπηρετούνταν ικανοποιητικά από τη διατύπωση της διάταξης και από τις περιπτώσεις που αυτή καταλάμβανε και από το πώς τις ρύθμιζε. Οι διατάξεις δεν είναι παρά το μέσο εξυπηρέτησης κάποιων αρχών (σκοπός της ρύθμισης). Την εποχή λοιπόν εκείνη, ο σκοπός της ρύθμισης, εξυπηρετούταν σχεδόν άψογα από τη διατύπωση της διάταξης που όριζε την έννοια της ΜΕ.

Είναι ωστόσο αλήθεια ότι οι γενικές αρχές που λήφθηκαν υπόψη για το διαμοιρασμό της διεθνούς δικαιοδοσίας μπορεί και να μην υλοποιούνται, στα σημερινά δεδομένα, με τη διατύπωση του ορισμού της ΜΕ. Το περιβάλλον υπό το οποίο διαμορφώθηκε η έννοια προ 100 ετών, έχει υποστεί εκθετικές αλλαγές. Αρκεί να υπενθυμίσουμε την οικονομική σημασία των άυλων αγαθών στη σημερινή εποχή καθώς και το ηλεκτρονικό εμπόριο²: πριν 100 χρόνια ηλεκτρονικό εμπόριο δεν μπορούσαμε καν να φανταστούμε, τα δε άυλα δικαιώματα ήταν ανάξια λόγου αφού η περιουσία ταυτιζόταν με την εμπράγματη ιδιοκτησία. Και ο κατάλογος των στοιχείων που διαφοροποιούν το τότε οικονομικό κλίμα με το σημερινό επιχειρηματικό γίγνεσθαι, κάθε άλλο παρά τελειώνει εδώ. Έτσι, ευρισκόμενοι σήμερα σε μία εποχή στην οποία κάποιος που δεν μπορεί να χαρακτηριστεί φορολογικό υποκείμενο για ορισμένη χώρα, μπορεί (εντούτοις) να αποκομίσει σημαντικά κέρδη από συναλλαγές με πελάτες που βρίσκονται σε άλλο κράτος, εγείρονται ερωτήματα για το κατά πόσο οι κανόνες εξακολουθούν να ταιριάζουν προς τις γενικές αρχές – με άλλα λόγια προς το σκοπό – που υπαγόρευαν τη διάταξη. Αλλά ας αφήσουμε την κριτική για το κατά πόσο η έννοια της ΜΕ μπορεί να ανταποκριθεί στη σημερινή εποχή και ας επιστρέψουμε σε μία *de lege lata* θεώρηση.

Μόλις εντοπίσαμε λοιπόν την ανάγκη που ήρθε να καλύψει η δημιουργία της έννοιας της ΜΕ. Όπως θα δούμε αναλυτικότερα και στη συνέχεια, δεν αποτελεί τίποτα άλλο παρά ένα κριτήριο - συμβιβασμό μεταξύ της αξίωσης απόλυτης εφαρμογής από τα Κράτη ορισμένων συνδέσμων που ιδρύουν διεθνή φορολογική δικαιοδοσία (*residence linked taxation* και *source linked taxation*). Με τις προσλαμβάνουσες από αυτές τις εισαγωγικές σκέψεις (ιστορικού κυρίως περιεχομένου), θα προσεγγίσουμε διάφορα ζητήματα τα οποία αφορούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

1.2. Μία σύντομη ιστορική αναδρομή

Η έννοια της ΜΕ παρουσιάστηκε στο νομικό κόσμο, αρχικά, όχι ως έννοια φορολογικού δικαίου αλλά ως έννοια που περιλαμβάνόταν στο Βιομηχανικό Κώδικα της Πρωσίας του 1845. Για τους σκοπούς αυτών των διατάξεων, ο όρος σήμαινε «το συνολικό χώρο που χρησιμοποιούσε ο έμπορος για τη διεξαγωγή της εμπορικής δραστηριότητας». Η εισαγωγή της στο μηχανισμό του φορολογικού δικαίου έγινε περί τα μέσα του 19^{ου} αιώνα, καλούμενη τότε, για πρώτη φορά στην ιστορία της ως έννοια, να παράσχει μία λύση στο πρόβλημα της διπλής φορολογίας μεταξύ διαφόρων γερμανικών ελεύθερων – με αυτοτελή φορολογική αρμοδιότητα – πόλεων. Σύμφωνα με αυτή, εκείνος ο οποίος είχε μόνιμη επιχείρηση (Stehende Gewerbe) σε συγκεκριμένο δήμο, έπρεπε να φορολογηθεί σε εκείνο το δήμο ακόμα και εάν η κατοικία του βρισκόταν σε άλλον τέτοιο.

Ωστόσο, το ζήτημα της εξεύρεσης μεθόδου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τέθηκε εμφατικά και σε παγκόσμια κλίμακα μετά το τέλος του 1^{ου} Παγκοσμίου Πολέμου. Η ολοκληρωτική καταστροφή των Κρατών εξ αιτίας του πολέμου, οδήγησε στην επιβολή από μέρους τους μίας υπερβολικά υψηλής φορολογίας προκειμένου να δομηθούν – κυριολεκτικά και μεταφορικά – από την αρχή. Συνακόλουθα, το διακρατικό εμπόριο, το οποίο, ειρήσθω εν παρόδω, ξεκίνησε πάλι να κάνει εκείνη την εποχή κάποια βήματα προόδου κατόπιν των κλυδωνισμών που είχε υποστεί από τις εχθροπραξίες, επιβαρυνόταν υπερβολικά: επιβαλλόταν διπλή φορολογία, αλλά αυτή τη φορά με κατά πολύ αυξημένους συντελεστές. Η ανάγκη αναζήτησης ενός κριτηρίου για την καθιέρωση διεθνούς φορολογικής δικαιοδοσίας είναι πλέον έκδηλη και σε παγκόσμιο επίπεδο. Η διπλή φορολόγηση καθίσταται πια υπέρμετρα επαχθής.

Το 1919 ιδρύθηκε το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο (International Chamber of Commerce - ICC) το οποίο αποτελούταν από αντιπροσώπους διεθνών επιχειρηματιών. Δεδομένου ότι η διπλή φορολογία με πολύ αυξημένους συντελεστές δυσχέραινε αφόρητα την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, ζήτησαν από την Κοινωνία των Εθνών (στο εξής: ΚτΕ), μέσω του ICC, να λάβει

μέτρα κατά των «δεινών της διπλής φορολογίας»⁵. Σε αυτό το αίτημα ανταποκρίθηκε η ΚτΕ⁶, συστήνοντας το 1922 ομάδα ειδικών η οποία αποτελούταν από τέσσερις εγνωσμένου κύρους οικονομολόγους, προκειμένου να θέσουν τα θεωρητικά θεμέλια επί των οποίων θα μπορούσε να δομηθεί μία λύση. Οι οικονομολόγοι αυτοί ήταν οι καθηγητές Bruins (Commercial University, Rotterdam), Einaudy (Πανεπιστήμιο του Τορίνο), Seligman (Columbia University, Νέα Υόρκη), Sir Josiah Stamp (London University). Επίκεντρο του προβληματισμού τους αποτέλεσε το αν η φορολόγηση θα έπρεπε να ανατεθεί με βάση το κριτήριο της κατοικίας ή της πηγής. Η κρατούσα άποψη (την οποία εν πολλοίς «παρέλαβε» η Επιτροπή), είχε ως εξής: το εισόδημα και η περιουσία πρέπει να φορολογούνται από το Κράτος με το οποίο τα υποκείμενα του φόρου έχουν τη στενότερη οικονομική, όχι πολιτική (κατοικία – διαμονή – υπηκοότητα), συσχέτιση. Αυτά ήταν για το μεν εισόδημα το Κράτος προέλευσής του (origin), για τη δε περιουσία το Κράτος στο οποίο αυτή κείται (situs). Το Κράτος στο οποίο έχει την κατοικία του (residence) ο κύριος του εισοδήματος ή της περιουσίας, παίζει κάποιο ρόλο, αλλά όχι τον κυρίαρχο.

Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε η επιτροπή στην έκθεση που παρουσίασε το 1923, αλλοίωσε τη μέχρι πρότινος κρατούσα άποψη, ως εξής: σε ένα πρώτο επίπεδο, «αναβίβασε» τη σημασία της κατοικίας (residence), ώστε κατοικία του υποκειμένου (residence) και πηγή (origin για εισόδημα και situs για περιουσία), να αποτελούν τα κριτήρια – θεωρητικές βάσεις επί των οποίων θα πρέπει να στηριχθεί η απονομή φορολογικής δικαιοδοσίας από τα Κράτη. Σε δεύτερο όμως επίπεδο, για πρακτικούς λόγους και ειδικότερα επειδή θεωρήθηκε ότι ένα Κράτος δεν μπορούσε να φορολογήσει αποτελεσματικά έναν αλλοδαπό, καταλήξαμε στην επικράτηση του κριτηρίου της κατοικίας^{7 8}.

⁵ Η συνολική φορολογία κάλυπτε περισσότερο από το 50% του εισοδήματος. Εάν μάλιστα επιβάλλονταν και προσαυξήσεις, δεν ήταν απίθανο να υπερβαίνουν ακόμα και το 100% του εισοδήματος. Βλ. Simontacchi, Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property, Series on International taxation, Kluwer Law International, 2007, σελ. 2.

⁶ Η ΚτΕ έβλεπε στην ανάπτυξη των οικονομικών δεσμών (συνεργασίες, κοινά οικονομικά συμφέροντα) το καλύτερο μέσο για να αποφευχθεί μία νέα παγκόσμια διένεξη. Βλ. Φωτόπουλο/Βραχάτη, σε Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, 1439.

⁷ Τριπιδάκης, 107 - 108

⁸ Ο σχολιασμός της ΣυμβΟΟΣΑ (σχ. 42.12 – 42.13) κατατάσσει τις αιτίες για τις οποίες τα κέρδη επιχείρησης φορολογούνται από το κράτος κατοικίας του ακόμα κι αν πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή (εκτός κι αν διατηρεί εκεί ΜΕ), σε πολιτικές και διοικητικές. Πολιτική αιτία είναι ότι όταν μία επιχείρηση ενός Κράτους δεν έχει αποκτήσει (κατ' ελάχιστον) ΜΕ στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να θεωρείται ότι συμμετέχει στην οικονομική ζωή εκείνου του Κράτους ώστε να συμπεριληφθεί στη φορολογική του δικαιοδοσία. Εξάλλου, η ένταξη κάθε επιχείρησης, ακόμα και για σχετικά μικρού ύψους ποσά, στη φορολογική δικαιοδοσία αλλοδαπού Κράτους, θα αύξανε τις απαιτήσεις συμμόρφωσης και της διοικητικές υποχρεώσεις τόσο για την επιχείρηση όσο και για τις φορολογικές αρχές. Παράλληλα, μία επιχείρηση που δεν έχει ΜΕ σε αλλοδαπό Κράτος, δεν θα διαθέτει οργανωμένο λογιστικό σύστημα στη συγκεκριμένη χώρα, ενώ δεν θα είναι και πρακτικά εύκολα υλοποιήσιμη η εκπλήρωση των υποχρεώσεων ενημέρωσης και είσπραξης από την αλλοδαπή χώρα. Οι τελευταίες δύο παρατηρήσεις αποτελούν και τη δικαιολόγηση από διοικητική – πρακτική έποψη της επικράτησης του κριτηρίου της κατοικίας, από εκείνο της πηγής.

Τον Ιούνιο του 1922 συγκροτήθηκε επιτροπή διοικητικών φορολογικών αξιωματούχων, για να εξετάσει το ζήτημα και από διοικητική σκοπιά, με το βλέμμα στραμμένο αυτή τη φορά περισσότερο στην πράξη παρά στη θεωρία. Η θεωρητική βάση της Επιτροπής των οικονομολόγων του 1922 ήταν ήδη έτοιμη και μπορούσαν πια να τεθούν κανόνες με όσο το δυνατόν πιο στέρεη δογματική (δικαιοπολιτική) θεμελίωση. Η έκθεση που έλαβε η άρτι συγκροτηθείσα τεχνική επιτροπή, κατέληγε, όπως ήδη παρατηρήσαμε, υπέρ της residence based taxation. Παρά ταύτα, η έως τότε συμβατική πρακτική μεταξύ των Κρατών, στοιχείο το οποίο πολύ καλά γνώριζαν οι έχοντες τριβή με την πράξη φορολογικοί αξιωματούχοι, έδειχνε ότι δεν υποστηριζόταν στην πράξη σε τέτοιο βαθμό η φορολογία από το Κράτος κατοικίας. Τα Κράτη, αν λάβουμε υπ' όψιν τον τρόπο με τον οποίο είχαν «αυτορρυθμίσει» το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, θα τα ξένιζε ένα πρότυπο σύμβασης (εκείνο που επρόκειτο να προτείνει η ΚτΕ) που θα στρεφόταν τόσο αναφανδόν υπέρ της residence based taxation. Ήταν εξάλλου βέβαιο, και απολύτως λογικό, ότι τα αναπτυσσόμενα Κράτη, τα οποία είναι κυρίως εισαγωγείς κεφαλαίων, «δε θα έβλεπαν με καλό μάτι» μία ΣΑΔΦ η οποία με τις διατάξεις της θα τα αποστερούσε από την κάρπωση φορολογικών ωφελειών για δραστηριότητες που διεξήγοντο στο έδαφός τους. Μην ξεχνάμε ότι η καταπολέμηση της διπλής φορολογίας ήταν δυνατή μόνο μέσα από consensus των Κρατών τα οποία για να υπογράψουν κάποια ΣΑΔΦ, είναι λογικό ότι θα πρέπει να διαβλέψουν και κάποια οφέλη υπέρ αυτών⁹. Επομένως, προκειμένου να τύχει της ευρύτερης δυνατής αποδοχής στην πράξη το σύνολο των διατάξεων που θα εξέδιδε η ΚτΕ, κρίθηκε αναγκαίο να δοθεί κάποιος νομικός χώρος και στο Κράτος πηγής.

Ως εκ τούτου, σχετικά με το εισόδημα από εμπορικές ή βιομηχανικές δραστηριότητες, η φορολόγηση του Κράτους πηγής γινόταν αποδεκτή εάν η επιχείρηση διατηρούσε «υποκατάστημα, γραφείο εκπροσώπου, εγκατάσταση, σταθερή εμπορική ή βιομηχανική οργάνωση ή μόνιμη αντιπροσωπεία»¹⁰. Το 1927 εισήχθη από τη ΚτΕ και η πρώτη διάκριση μεταξύ εξαρτημένου κι ανεξάρτητου αντιπροσώπου. Πρόκειται για την πρώτη προσπάθεια ορισμού της ΜΕ, από Διεθνή Οργανισμό πλέον, και όχι από μεμονωμένες ΣΑΔΦ μεταξύ Κρατών. Σε γενικές γραμμές, η διατύπωση αυτή δεν αλλάζει σημαντικά σε πλήθος ΣΑΔΦ που υπογράφονται δεκαετίες μετά από αυτή την πολύ αρχική προσπάθεια ορισμού.

⁹ Δεν είχαν προχωρήσει, ακόμα, σε κάποιο περιορισμό ως προς την άσκηση της εθνικής κυριαρχίας τους, ώστε να μπορεί λχ. η ΚτΕ να δεσμεύσει όλα τα μέλη της με την έκδοση μίας «οδηγίας» ή πολύ περισσότερο ενός «κανονισμού», όπως μπορεί να συμβεί με την Ευρωπαϊκή Ένωση σήμερα.

¹⁰ ΚτΕ, Double Taxation and Tax Evasion, 1925, 36.

1.3. Μία αποτίμηση της ιστορικής αναδρομής με το βλέμμα στραμμένο στο σήμερα

Η έννοια της ΜΕ μεταφέρεται σχεδόν αυτούσια στο μέλλον. Μία έννοια η οποία πλάστηκε ενόψει του ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα στην αλλοδαπή απαιτούσε σημαντικό χρόνο, διαδικασίες και υλικοτεχνική υποδομή. Ωστε στην πραγματικότητα, αν θα θέλαμε να ερμηνεύσουμε τη γενική ιδέα των προσώπων που διατύπωσαν τον ορισμό στην εποχή μας, θα παρατηρούσαμε ότι αναφερόμενοι σε υποκατάστημα, γραφείο εκπροσώπου, εγκατάσταση, σταθερή εμπορική ή βιομηχανική οργάνωση ή μόνιμη αντιπροσωπεία, ήθελαν να συλλάβουν οποιαδήποτε μη ευκαιριακή και όλως τυχαία εμπορική δράση σε αλλοδαπό Κράτος. Την εποχή εκείνη, οποιαδήποτε εμπορική δράση στην αλλοδαπή δεν συνοδευόταν με ένα από τα στοιχεία που αποτελούσαν τον ορισμό της ΜΕ, δεν ήταν σοβαρή, ίσως δε να μην ήταν ούτε και δυνατή. Σήμερα, ωστόσο, αρκούν πολύ λιγότερα.

Υπό τα δεδομένα της εποχής εκείνης, ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης (δηλ. του δικαιώματος επιβολής φόρου από αλλοδαπό κράτος) φαινόταν πράγματι λογικός και δίκαιος. Διότι όταν μία αλλοδαπή επιχείρηση συμμετέχει σε βαθμό όχι ασήμαντο στην οικονομική ζωή άλλης χώρας, αυτή η χώρα θα είναι δίκαιο να μπορεί να τη φορολογήσει. Και αυτό ακριβώς κατόρθωσε αυτή η διατύπωση: δεν άφηνε περιπτώσεις στις οποίες υπήρχε σημαντική δραστηριότητα σε ξένο Κράτος, να μην καλύπτεται από τον ορισμό της ΜΕ. Ως εκ τούτου, όπου φαινόταν ότι δικαιοπολιτικά νομιμοποιείται η αξίωση ορισμένου Κράτους - πηγής για την επιβολή φορολογίας σε αλλοδαπή επιχείρηση, αυτή έβρισκε και νομική βάση στον ορισμό της ΜΕ. Η ύπαρξη της ΜΕ χρησιμεύει ως ένδειξη ότι η επιχείρηση συμμετέχει στην οικονομική ζωή του Κράτους αυτού ώστε το τελευταίο να έχει δικαιώματα φορολογίας στα κέρδη του.

Ενδεικτική του μη εφαρμόσιμου της έννοιας της ΜΕ υπό τις σύγχρονες συνθήκες, είναι ίσως η αποστροφή του Supreme Court της Ινδίας, για την υπόθεση της Formula 1 (η οποία αναλύεται στη συνέχεια): «*Aesthetics of law and taxation jurisprudence leave no doubt in our mind that taxable event has taken place in India and non-resident FOWC is liable to pay tax in India on the income it has earned on this soil*». Όχι οι νομικές διατάξεις, αλλά η αίσθηση δικαίου και η νομολογία ήταν τα στοιχεία εκείνα που οδήγησαν την κρίση του Δικαστηρίου.

1.4. Και φτάνουμε στην αρχή της μόνιμης εγκατάστασης: ένας λογικός συμβιβασμός των δύο θεωριών

Η έννοια της ΜΕ επιχειρεί να συμβιβάσει την απόλυτη εφαρμογή μίας από τις δύο βασικές αρχές εγκαθίδρυσης διεθνούς φορολογικής δικαιοδοσίας. Σύμφωνα με τη μηχανική που έχει διαμορφωθεί με την ένταξη της έννοιας της ΜΕ, για την επικράτηση στη μάχη της δικαιοδοσίας μεταξύ δύο Κρατών, κρίσιμη δεν είναι αποκλειστικά η κατοικία/έδρα, αλλά ούτε και η πηγή του εισοδήματος: πηγή εισοδήματος από χώρα Β μπορεί να καταλήξει να φορολογείται στο Κράτος κατοικία Α, ενώ, αντίστροφα, εισόδημα προσώπου με κατοικία στο Κράτος Α, είναι πιθανό να καταλήξει να φορολογείται από το Κράτος πηγής Β.

Γιατί πρόκειται για συμβιβασμό; Φανταστείτε την περίπτωση στην οποία διεκδικούν φορολογική δικαιοδοσία το Κράτος κατοικίας Α και το Κράτος πηγής Β, έκαστο δυνάμει διάταξης που ενσωματώνει την αντίστοιχη αρχή στη φορολογική του νομοθεσία.

Σε αυτή τη θετική σύγκρουση δικαιοδοσιών, το Κράτος Β ισχυρίζεται ότι από μόνο το γεγονός της παραγωγής τμήματος του προϊόντος στην επικράτειά του, ιδρύεται δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος - που οφείλεται σε αυτό το τμήμα παραγωγής - της επιχείρησης του Κράτους Α. Ο συμβιβασμός, ωστόσο, ο οποίος επέρχεται με τη θέση της μόνιμης εγκατάστασης ως κριτηρίου απονομής διεθνούς δικαιοδοσίας, συνίσταται ακριβώς στο εξής: δεν αρκεί μόνη παραγωγή τμήματος του προϊόντος στο Κράτος Β, ώστε να αποκτήσει αυτό δικαίωμα επιβολής φόρου. Χρειάζεται και «κάτι ακόμα»: ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης (την έννοια της οποία θα αναλύσουμε). Συνακόλουθα, όσο πιο ευρεία έννοια επέλεξαν τα κράτη στη μεταξύ τους συναφθείσα ΣΑΔΦ να της προσδώσουν, τόσο πιο εύκολα θα πληρούται το πραγματικό του κανόνα που ορίζει πότε υφίσταται ΜΕ κ.ο.κ. . Σε κάθε περίπτωση, είναι γνωστό ότι η πρόσθεση προϋπόθεσης σε έναν κανόνα, και της ευρύτερης δυνατής ακόμα, τρέπει σε πιο δυσεπίτευκτη την πλήρωση του πραγματικού του.

Το εάν αυτή η έννοια-διχοτόμος θα βρίσκεται εγγύτερα στο κριτήριο της κατοικίας ή της πηγής, αυτό εξαρτάται από το νομοθετικό ορισμό της αλλά και από την ερμηνεία των κριτηρίων που δορυφορούν τη ΜΕ. Με άλλα λόγια, αναλόγως του περιεχομένου της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, το Κράτος πηγής θα αποκτήσει διεθνή δικαιοδοσία όταν, επιπλέον της ύπαρξης πηγής του εισοδήματος στην επικράτειά του, θα έχει επίσης στην επικράτειά του περισσότερα ή λιγότερα στοιχεία – αναλόγως του ορισμού της ΜΕ στη ΣυμβΟΟΣΑ που θα μοιάζουν (θα προσεγγίζουν) στην έννοια της κατοικίας.

Από την άλλη, ο συμβιβασμός που γίνεται από πλευράς του Κράτους κατοικίας είναι ο εξής: παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με τη νομοθεσία του και εκ μόνου του λόγου της ύπαρξης κατοικίας του εμπόρου στην επικράτειά του, έχει δικαιοδοσία επιβολής φορολογίας επί εισοδήματος ακόμα κι αν η πηγή βρίσκεται στην αλλοδαπή, τελικά αποδέχεται (μέσω της ΣΑΔΦ) να του απονεμηθεί διεθνής φορολογική δικαιοδοσία όταν προσέτι, συντρέχει και μια αρνητική προϋπόθεση: δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο Κράτος .

Σχηματικά, ο συμβιβασμός κάθε Κράτους εντοπίζεται ακριβώς στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης (με όποιο περιεχόμενο αυτή δεχθούμε ότι έχει). Με μόνη διαφορά ότι για το Κράτος κατοικίας η μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί αρνητική προϋπόθεση του πραγματικού, ενώ για το Κράτος πηγής αποτελεί θετική τέτοια.

2. Η κατάσταση ως έχει σήμερα

2.1. Μερικά εισαγωγικά

Ο ορισμός της ΜΕ, όπως εδώ και έναν αιώνα μεταφέρεται στη συντριπτική πλειονότητα των ΣΑΔΦ, παρουσιάζει τις ανεπάρκειες που παρουσιάζει σχεδόν κάθε ρύθμιση της οποίας το περιεχόμενο έχει διαπλασθεί ενόψει εντελώς διαφορετικού περιβάλλοντος, συγκριτικά με αυτό που φιλοδοξεί να (εξακολουθήσει να) ρυθμίσει: η πραγματικότητα την έχει προσπεράσει.

Η αρχή για μία ριζική αναδιαμόρφωση της έννοιας – και γενικά των βασικών αρχών του διεθνούς φορολογικού δικαίου - έγινε στη σύνοδο των G20 στο Los Cabos του Μεξικού τον **Ιούνιο του 2012**. Η τελική ανακοίνωση των ηγετών έκανε ρητή αναφορά στην «ανάγκη να προληφθεί η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η μεταφορά κερδών». Οι υπουργοί Οικονομικών των συμμετεχόντων, κατόπιν κοινής σχετικής νύξης από τις πλευρές του Ηνωμένου Βασιλείου και της Γερμανίας, ζήτησαν από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (στο εξής: ΟΟΣΑ) να διεξαγάγει σχετική έρευνα επί του ζητήματος, τα αποτελέσματα της οποίας θα τους παρουσίαζε το **Φεβρουάριο του 2013**¹¹.

Ο ΟΟΣΑ εργάστηκε σε αυτή την κατεύθυνση: ένας από τους καταστατικούς σκοπούς του άλλωστε να είναι η δημιουργία κανόνων που υποστηρίζουν μία αποτελεσματική λειτουργία της παγκόσμιας αγοράς. Αυτή δεν μπορεί να είναι αποκομμένη από τη δόμηση μίας κατανομής του

¹¹ <http://www.oecd.org/forum/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>

φορολογικής δικαιοδοσίας των Κρατών¹², η οποία θα είναι δίκαιη. Προσπάθησε, δηλαδή να αντιμετωπίσει τις κύριες αιτίες που παρείχαν τη δυνατότητα διάβρωσης φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών και τις μεθόδους μέσω των οποίων οι ενδιαφερόμενοι έφταναν σε αυτό το αποτέλεσμα.

Η έκθεση με τίτλο *“Addressing Base Erosion and Profit Shifting”* συντάχθη και συζητήθηκε το Φεβρουάριο του 2013 στη σύνοδο των G20 στη Μόσχα, έτυχε δε της πλήρους αποδοχής των ηγετών. ΟΟΣΑ και G20 κατέληξαν από κοινού σε έναν κατάλογο 15 ενεργειών για την καταπολέμηση των μεθόδων διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών, όπως τους παρουσιάστηκαν οι μέθοδοι αυτές από τον ΟΟΣΑ. Αυτές οι ενέργειες συμφωνήθηκε να αποτυπωθούν σε ένα συνεκτικό σχέδιο δράσης, το οποίο θα παρουσιαζόταν στη σύνοδο του **Ιουλίου του 2013** και θα περιείχε συγκεκριμένες ρυθμίσεις.

Στις 19 Ιουλίου 2013 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το συνταχθέν από ειδική επιτροπή¹³ Σχέδιο Δράσης του σχετικά με τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών (BEPS Action Plan). Για κάθε δράση, δημοσιεύθηκε ένα Discussion Draft (σχέδιο συζήτησης) επί του οποίου κλήθηκαν να καταθέσουν τις έγγραφες παρατηρήσεις τους όσοι – φορείς και μεμονωμένοι ιδιώτες - το επιθυμούσαν. Συγκεκριμένα για την 7^η Δράση, αυτή η διαδικασία πραγματοποιήθηκε εις διπλούν. Στις 5 Οκτωβρίου 2015 ο ΟΟΣΑ παρουσίασε τις τελικές του εκθέσεις (Final reports).

Τα μέτρα για την αντιμετώπιση της BEPS αποτελούν την πρώτη ουσιώδη αναμόρφωση των κανόνων του διεθνούς φορολογικού δικαίου από τότε που τέθηκαν οι αρχές του: εδώ και περίπου έναν αιώνα. Κατά τον ΟΟΣΑ, σκοπός είναι και αναμένεται «τα κέρδη να αποδίδονται εκεί που διεξάγονται οι οικονομικές δραστηριότητες που τα προκαλούν και εκεί που δημιουργείται η αξία».

Για τη σημασία του εγχειρήματος, αρκεί και μόνο να σημειωθεί το εξής: οι απώλειες φορολογικών εσόδων από φορολογία εισοδήματος εταιρειών (corporate income taxes – CIT) που επιχειρεί να αντιμετωπίσει το anti-BEPS project, ανέρχεται παγκοσμίως στο 4-10% της παγκόσμιας CIT (Corporate Income Tax). Ήτοι 100 με 240 δισεκατομμύρια δολάρια ετησίως¹⁴.

¹²«The OECD is acting on this call. After all, helping to develop rules that support the efficient operation of global markets is one of our key objectives . This involves providing a policy framework that achieves a fair allocation of taxing rights between countries». (<https://www.oecd.org/forum/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>)

¹³ Committee of fiscal affairs (CFA)

¹⁴ “BEPS final report 2015 - Executive summaries”, Action 11 “Measuring and monitoring BEPS”, σελ. 31.

2.2. Δράση που αφορά τη μόνιμη εγκατάσταση

Το “**BEPS Action Plan**” αποτελείται από 15 δράσεις. Η 7^η δράση (στο εξής: Action 7) τιτλοφορείται «Τεχνητή αποφυγή της μόνιμης εγκατάστασης» (Artificial avoidance of permanent establishment).

Είδαμε σε προηγούμενο σημείο της μελέτης ότι ο εντοπισμός ΜΕ μίας επιχείρησης σε ένα άλλο Κράτος, έχει ως συνέπεια η επιχείρηση αυτή να φορολογείται – για τα κέρδη που προκύπτουν από τη συγκεκριμένη εγκατάσταση – από το Κράτος στο οποίο βρίσκεται η ΜΕ, κατά παρέκκλιση του κανόνα της φορολόγησης από το Κράτος της κατοικίας. Οι συνέπειες για την επιχείρηση ποικίλλουν: από τα λειτουργικά έξοδα που απαιτούνται προκειμένου να συμμορφωθεί σε ένα άλλο φορολογικό σύστημα και μία άλλη φορολογική διοίκηση, μέχρι την πληρωμή περισσότερων φόρων, από όσους θα πλήρωνε εάν φορολογούταν και για τα κέρδη αυτά στο Κράτος έδρας της (εάν υποθέσουμε ότι φορολογικός συντελεστής Κράτους E > Κράτους έδρας).

Εκτός, λοιπόν, από τα Κράτη - τα οποία εισπράττουν το φόρο - η διεθνής δικαιοδοσία δεν αφήνει αδιάφορους ούτε τους ιδιώτες: το ποια χώρα τελικά θα έχει εξουσία να φορολογήσει έστω και ορισμένο μέρος του εισοδήματός τους, μπορεί να έχει σημαντικές οικονομικές συνέπειες στις οικονομικές τους καταστάσεις. Στη βάση αυτής της σκέψης, είναι πράγματι σύμφωνο με την επιχειρηματική λογική για μία εταιρεία, να προβαίνει σε τέτοιο φορολογικό σχεδιασμό των δράσεών της (international tax planning) ώστε να διασφαλίσει ότι δε θα κριθεί πως διατηρεί ΜΕ σε εκείνο το Κράτος. Εκείνος που θα αναλάβει το tax planning, θα μελετήσει τη σχετική νομοθεσία και θα βρει κενά (loopholes) προκειμένου ο εντολέας να είναι ικανοποιημένος: να βρεθεί δηλαδή μία φόρμουλα ώστε και να δραστηριοποιείται ενεργά σε συγκεκριμένη αλλοδαπή οικονομία αλλά και να μη θεωρηθεί ότι διαθέτει ΜΕ εκεί.

Διαπιστώσαμε σε προηγούμενο σημείο της παρούσας, σχετικά με την έννοια της ΜΕ, ότι «[...] την εποχή που θεσπίστηκε, ο σκοπός της ρύθμισης εξυπηρετούταν σχεδόν άψογα από τη διατύπωση της διάταξης που όριζε την έννοια της ΜΕ». Υπαινιχθήκαμε επίσης την ανεπάρκειά της να καλύψει τις απαιτήσεις της ratio της, υπό τις σύγχρονες οικονομικές συνθήκες και τον τρόπο που διεξάγεται το διεθνές εμπόριο σε μία παγκοσμιοποιημένη κοινωνία.

Πράγματι, ο ορισμός της ΜΕ, διαπλασθείς προκειμένου να ρυθμίσει μία πραγματικότητα κι ένα οικονομικό περιβάλλον όπως ήταν διαμορφωμένο προ εκατονταετίας, αφήνει σήμερα πολλές περιπτώσεις **αδικαιολόγητα** μη καταλαμβανόμενες από το ρυθμιστικό του βεληνεκές.

Αυτομάτως, η προσπάθεια των εταιρειών – και κυρίως των πολυεθνικών επιχειρήσεων (Multinational enterprises στο εξής MNEs) – να αποφύγουν το χαρακτηρισμό μίας κατάστασης ως ΜΕ, αν και ακριβώς αυτή η κατάσταση τους επιτρέπει να δραστηριοποιούνται δυναμικά σε μία αλλοδαπή οικονομία, διευκολύνεται. Κλασικές περιπτώσεις αποφυγής της έννοιας της ΜΕ, θα παρακολουθήσουμε στην ανάλυση που ακολουθεί. Ειδικότερα, επ’ ευκαιρία της παρουσίασης του τελικού πλάνου της 7^{ης} δράσης των BEPS, θα σταθούμε στο σκοπό των νέων διατάξεων οι οποίες αποβλέπουν ακριβώς στην κάλυψη κενών της προηγούμενης Πρότυπης ΣΑΔΦ που προτείνει ο ΟΟΣΑ. Πριν όμως από αυτό, ας προηγηθεί μία αναφορά στο Μοντέλο ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ (στο εξής: ΣυμβΟΟΣΑ).

2.3. Το Μοντέλο Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital).

Τα κυρίαρχα Κράτη είναι ελεύθερα να διαμορφώσουν το περιεχόμενο της ΣΑΔΦ την οποία θα υπογράψουν. Από την άλλη πλευρά όμως, οι ζυμώσεις και η μελέτη που έχει προηγηθεί για τη σύνταξη μίας Πρότυπης ΣΑΔΦ (Model Convention - MC) από ένα Διεθνή Οργανισμό όπως ο ΟΟΣΑ, καθιστούν τις προβλέψεις του ελκυστικές για τα Κράτη, ώστε αυτά τις εντάσσουν – αν όχι en bloque, τότε σίγουρα σχεδόν αυτούσιες – στις διμερείς συμφωνίες. Ο ΟΟΣΑ ήδη από το 1967 έχει εκδώσει ένα Μοντέλο Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης. Αυτή, επικαιροποιείται. Η τελευταία αναδιαμόρφωσή της επήλθε το 2014.

Το Μοντέλο ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ δεν έχει, κατ’ αρχήν¹⁵, καμία νομική ισχύ και για κανένα Κράτος, ούτε καν για τα Κράτη Μέλη του Διεθνούς Οργανισμού, τα οποία εξάλλου καμία αρμοδιότητα δεν του έχουν παραχωρήσει. Συμβαίνει, όμως, το εξής: στο βαθμό που οι προτεινόμενες ρυθμίσεις τυγχάνουν τέτοιας μεγάλης αποδοχής, καθορίζοντας, στην ουσία, το περιεχόμενο νομικά δεσμευτικών κειμένων μεταξύ Κρατών που «εμπιστεύονται» αυτές τις διατάξεις, η Πρότυπη Σύμβαση καθίσταται soft law. Διότι αν και οι σχετικές ρυθμίσεις δεν γεννώνται ως νομικά δεσμευτικές, φιλοδοξούν με αξιώσεις να γίνουν «κατ’ αποτέλεσμα τέτοιες»: το εύστοχο περιεχόμενό τους τις καθιστά επιθυμητές από τα Κράτη προκειμένου αυτά να ρυθμίσουν τις μεταξύ τους σχέσεις, επί συγκεκριμένης ύλης¹⁶. «Αν ετίθεντο προς πώληση θα τις αγόραζαν» θα

¹⁵ Με επιφυλάξεις, λχ. αναφορικά με την εθιμική ισχύ που αποκτά.

¹⁶ Executive summaries on BEPS, Action 15: “The current network of bilateral tax treaties dates back to the 1920s and the first soft law Model Tax Convention developed by the League of Nations. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the United Nations (UN) have subsequently updated model tax

λέγαμε, πόσο μάλλον τώρα που είναι ελευθέρως διαθέσιμες ακόμα και μέσω της ιστοσελίδας του ΟΟΣΑ. Οι ενδιαφερόμενες πλευρές, αντί να δαπανούν χρόνο, χρήμα και ανθρώπινους πόρους για την κατάστρωση από την αρχή δικών τους ρυθμίσεων, βρίσκουν έτοιμο ένα πολύ προσεγμένο σύνολο κανόνων, συνταχθέν και αναθεωρημένο από επιτροπές που γνωρίζουν το αντικείμενο. Παράλληλα, για τη διαμόρφωση του κειμένου έχει προηγηθεί δημόσια διαβούλευση (discussion drafts), γεγονός το οποίο εξασφαλίζει μία αυξημένη πιθανότητα συναίνεσης στο μεγαλύτερο ποσοστό των Κρατών. Δεν τίθενται δηλαδή όρια στην κυριαρχία των Κρατών, τα οποία (αντίθετα) ηθελημένα υιοθετούν τη ΣΥΜΒΟΟΣΑ χάρη στην τεχνική αρτιότητα του οργανισμού, την πολιτική του επιρροή και την ικανότητά του να εξασφαλίζει ότι θα υπάρχει consensus και άρα μειωμένος όγκος διαπραγματεύσεων.

Κατόπιν τούτων, δε μας εκπλήσσει το γεγονός ότι περί τις 3000 ΣΑΔΦ έχουν στηριχθεί στη ΣυμβΟΟΣΑ. Αλλά, ενδεικτικά, ακόμα και η ρύθμιση του ελληνικού ΚΦΕ (ν. 4172/2013: στο εξής ΚΦΕ) για τη μόνιμη εγκατάσταση στο ά. 6, δεν είναι τίποτα άλλο παρά μία σχεδόν¹⁷ αυτούσια μετάφραση του ά. 5 της ΣυμβΟΟΣΑ. Αφού έχει καταστεί εμφανής η, προοπτικά και κατ' αποτέλεσμα, νομική σημασία της Πρότυπης ΣυμβΟΟΣΑ, καθίσταται πλέον εύλογο ότι η καλύτερη δυνατή, με τις ισχυρότερες αξιώσεις πληρότητας, ανάλυση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης στο Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, δεν μπορεί να γίνει παρά με την ανάλυση της έννοιας αυτής όπως αποτυπώνεται στο ά. 5 της Πρότυπης Σύμβασης (ΣΑΔΦ – ΟΟΣΑ).

Μάλιστα, για να είμαστε πιο ακριβείς, η ανάλυση θα εξετάσει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης όπως παρατίθεται στο τελική έκθεση του ΟΟΣΑ για την 7^η δράση των BEPS και όχι όπως ακριβώς έχει στη ΣυμβΟΟΣΑ. Η ΣυμβΟΟΣΑ όπως έχει σήμερα θα αποτελέσει σημείο έρευνας στο βαθμό που τα μέτρα κατά των BEPS δεν «στάθηκαν κριτικά» απέναντι στη διατύπωσή τους, ήτοι ως προς τα ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ – ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ και ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ

Όμως θεωρώ πως αξίζει να αναφερθεί μία ενότητα στη διαπλοκή των κειμένων που καταλήγουν σήμερα να ρυθμίζουν την πλειονότητα των ΣΑΔΦ που έχουν υπογραφεί ανά τον πλανήτη.

2.4. Η ΣυμβΟΟΣΑ, το BEPS final report και το MLI: τρία διαφορετικά κείμενα

conventions based on that work. The contents of those model tax conventions are reflected in thousands of bilateral agreements among jurisdictions”.

¹⁷ Βλ. π.χ. το εξάμηνο της κατασκευαστικής ρήτηρας του ΚΦΕ, το οποίο σύμφωνα με τη ΣυμβΟΟΣΑ είναι δωδεκάμηνο.

Η Συμβουσα δεν έχει ακόμα ενσωματώσει το αποτέλεσμα του BEPS project. Πιο παραστατικά, αν δύο Κράτη επιθυμούν να υπογράψουν μία ΣΑΔΦ και για το λόγο αυτό ανατρέξουν σήμερα (Οκτώβριος 2017) στην ιστοσελίδα του ΟΟΣΑ όπου διατίθεται η Συμβ ΟΟΣΑ, το κείμενο που θα διαβάσουν δεν θα έχει επηρεαστεί καθόλου από τα πορίσματα του BEPS project¹⁸. Θα είναι εκείνο το οποίο διατίθεται από το 2014, μετά την τελευταία αναμόρφωση της Συμβουσα.

Όλα αυτά μάλιστα, παρ' ότι το final report της Action 7 BEPS, περιλαμβάνει το σχετικό με τη ΜΕ άρθρο της Συμβουσα (ά. 5) όπως διαμορφώνεται κατόπιν των τελικών προτάσεων του BEPS project. Με άλλα λόγια, θα μπορούσε την επόμενη ημέρα να αντικατασταθεί το παλαιό άρθρο από το προτεινόμενο νέο, σε μία νέα Συμβουσα. Κάτι τέτοιο, όμως, δε συνέβη.

Δηλαδή σήμερα όλη η πρόοδος του BEPS project δεν παράγει καμία πρακτική ωφελιμότητα; Η απάντηση είναι πως ναι, βεβαίως και παράγει. Διότι, αν και δεν αναδιαμορφώθηκε η Συμβ ΟΟΣΑ, συνέβη κάτι ακόμα επιδραστικότερο¹⁹: στις 7 Ιουνίου, στο περιθώριο της ετήσιας Υπουργικής Συνόδου του ΟΟΣΑ για το 2017 στο Παρίσι, υπογράφηκε η «Πολυμερής Σύμβαση για την εφαρμογή μέτρων συσχετιζόμενων με τις φορολογικές συνθήκες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών» (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – στο εξής: MLI). Αυτό το κείμενο, και το ερμηνευτικό του σημείωμα, περιλαμβάνει το αποτέλεσμα της εργασίας γύρω από τα BEPS, όπως οι τελικές προτάσεις αποτυπώθηκαν στο τελικό κείμενο προτάσεων (BEPS Final Reports).

Σε αυτό το σημείο θα ήταν παράλειψη να μην κάνουμε μία σύντομη αναφορά στη 15^η δράση των BEPS. Αυτή προβλέπει τη δημιουργία ενός εγγράφου προς υπογραφή από πλείονα Κράτη (πολυμερής σύμβαση). Το έγγραφο της σύμβασης θα ενσωματώνει τα μέτρα προς καταπολέμηση των φαινομένων BEPS σε ζητήματα που σχετίζονται με τις φορολογικές συνθήκες. Η, χωρίς χρονικές αποκλίσεις, εφαρμογή αυτών των μέτρων στις διμερείς σχέσεις κάθε Κράτους με οποιοδήποτε άλλο υπογράφει αυτή τη συνθήκη, είναι από πρακτικής απόψεως πολύ ωφέλιμη. Η ξεχωριστή με κάθε χώρα διαδικασία τροποποίησης των ΣΑΔΦ θα απαιτούσε εκθετικά πολλαπλάσιο χρόνο, χρήμα και δυνάμεις. Με τη συγκεκριμένη μέθοδο ωστόσο, κάθε χώρα η οποία επιλέγει να δεσμευθεί από την πολυμερή σύμβαση, αυτομάτως ανανεώνει κάθε κατ' ιδίαν

¹⁸ Αυτό αναμένεται να συμβεί μέσα στο 2017.

¹⁹ Η μεταβολή της Συμβουσα δεν θα είχε καμία νομική συνέπεια, σε άμεσο τουλάχιστον επίπεδο. Αυτό διότι θα απαιτούσαν οι κατ' ιδίαν ΣΑΔΦ μεταξύ των Κρατών να αναθεωρηθούν. Αυτό βέβαια, δεδομένου του αριθμού των ΣΑΔΦ, θα διαρκούσε πολλά έτη. Με την υπογραφή του MLI ωστόσο, οι έννομες συνέπειες της εργασίας που έγινε στο ζήτημα των BEPS, έχει άμεσο νομικό αποτέλεσμα στις ΣΑΔΦ των Κρατών που υπέγραψαν.

ΣΑΔΦ που έχει στο παρελθόν υπογράψει με μία έκαστη χώρα η οποία επίσης επέλεξε να δεσμευθεί από το MLI^{20 21}.

Ο στόχος είναι το MLI να γίνει το μέσο με το οποίο αποτελεσματικά και με εύκολο τρόπο θα ενσωματωθούν όλα τα σχετικά με τις ΣΑΔΦ συμπεράσματα που προέκυψαν από το τελικό σχέδιο για την καταπολέμηση των BEPS, ταυτόχρονα και σε όσες το δυνατόν περισσότερες συμβάσεις. Ας εξηγήσουμε όμως λίγο αναλυτικότερα το λόγο για τον οποίο αυτό είναι πάρα πολύ σημαντικό: κύρια αιτία των παθογενειών της διεθνούς φορολογίας, είναι τα κενά (gaps) μεταξύ των εθνικών φορολογικών διατάξεων, κενά τα οποία με τη σειρά τους δημιουργούν ανορθογραφίες από τη μη συντονισμένη δόμηση των διατάξεων μεταξύ δύο ή περισσότερων χωρών στην οικονομία των οποίων μπορεί να συμμετέχει μία επιχείρηση, δημιουργώντας ανισότητες (mismatches). Δημιουργούνται έτσι νομικοί χώροι τους οποίους, εκμεταλλευόμενες οι επιχειρήσεις, μπορούν να πληρώνουν λιγότερο ή ακόμα και μηδενικό φόρο εισοδήματος. Αν επομένως η στοίχιση των εθνικών διατάξεων με τις διαπιστώσεις των BEPS (και μεταξύ τους) δεν γίνονταν ταυτόχρονα, οι διαφορετικές ρυθμίσεις μεταξύ των Κρατών (ακόμα και σε τριγωνικές σχέσεις κ.ο.κ.) θα συνέχιζαν να δημιουργούν αναντιστοιχίες και εξ αυτών ευκαιρίες αναζήτησης τέτοιων κενών που θα προκύπτουν από τις διαφορές στις νομοθεσίες²². Δηλαδή, επειδή οι στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού επωφελούνται από την επαφή μεταξύ των φορολογικών κανόνων διαφορετικών κρατών, θα ήταν αναποτελεσματικό οτιδήποτε άλλο διαφορετικό από τη συντονισμένη και ταυτόχρονη δράση όλων των μερών. Τί θα συμβεί όμως στην περίπτωση που μία ΣΑΔΦ του Κράτους Α περιέχει διαφορετική ρύθμιση, συγκριτικά με το πώς αυτή η ύλη ρυθμίζεται από το MLI που υποθέτουμε πως υπέγραψε;

Η ενδεχόμενη σύγκρουση κανόνων της εκάστοτε ΣΑΔΦ με κανόνες του MLI που ρυθμίζουν την ίδια ύλη, θα αρθεί μέσω της ερμηνευτικής αρχής «*lex posterior legi priori derogat*». Βέβαια, οι εσωτερικές υπηρεσίες των Κρατών μπορούν να κωδικοποιούν το σύνολο της εκάστοτε ΣΑΔΦ, όπως εκείνη θα έχει διαμορφωθεί από τη διάδραση μεταξύ κανόνων ΣΑΔΦ και MLI, αλλά αυτό θα γίνεται αποκλειστικά για λόγους εσωτερικής κατανάλωσης και για διευκόλυνση της διοίκησης

²⁰ BEPS Action Plan 15 report: «[...] *the sheer number of bilateral treaties makes updating the current tax treaty network highly burdensome. Even where a change to the OECD Model Tax Convention is consensual, it takes a substantial amount of time and resources to introduce it into most bilateral tax treaties*».

²¹ Υπάρχει η δυνατότητα δήλωσης επιφύλαξης από τα Κράτη, ως προς συγκεκριμένη ΣΑΔΦ με άλλο Κράτος. Μόνο αν δύο Κράτη υπογράψουν και δεν υπάρχει έστω από την πλευρά του ενός επιφύλαξη ως προς το άλλο, επέρχεται “επικαιροποίηση” στη μεταξύ τους ΣΑΔΦ. Οι ΣΑΔΦ που ένα Κράτος επιθυμεί να εντάξει στο μηχανισμό του MLI, περιγράφονται από το τίτλο «Covered Tax Agreement». Βλ. ά. 2 MLI.

²² Executive summary on BEPS, σελ. 8: «Επειδή πολλές στρατηγικές επωφελούνται από τη διεπαφή μεταξύ των φορολογικών κανόνων διαφορετικών κρατών μπορεί να είναι δύσκολο για κάθε μία από μόνη της εάν δρα να αντιμετωπίσει ολοκληρωτικά το ζήτημα».

και των φορολογουμένων. Δηλαδή, μεταξύ των Κρατών, κανένα κωδικοποιημένο κείμενο δεν έχει υπογραφεί.

Η κατάσταση με τα κείμενα του ΟΟΣΑ και τη δομική του συνολικού συστήματος έχει γίνει αρκετά περίπλοκη. Για να ξεκαθαρίσει: όπως είναι σήμερα διαμορφωμένη η κατάσταση, διαθέτει τα ακόλουθα τρία κείμενα που θα πρέπει ο ενδιαφερόμενος να ξεχωρίσει.

- ά. 5 ΣυμβΟΟΣΑ (για του σκοπούς της παρούσας, μας ενδιαφέρει κυρίως το ά. 5),
- Final BEPS project (για τους σκοπούς της παρούσας, μας ενδιαφέρει κυρίως η Action 7)
- Πολυμερής Σύμβαση για την ενσωμάτωση των σχετικών με φορολογικές συνθήκες μέτρων για την αποτροπή της διάβρωσης της φορολογικής κατοικίας και της μεταφοράς κερδών Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting ("Multilateral Instrument" ή "MLI"). Σε αυτή τη σύμβαση ενσωματώνονται συγκεκριμένες ιδέες διατυπωθείσες στο final BEPS report, οι οποίες έχουν να κάνουν με δράσεις που σχετίζονται με σχετιζόμενα με φορολογικές συμβάσεις μέτρα (tax treaty related measures). Δηλαδή, διάφορα συμπεράσματα του BEPS project έχουν περιληφθεί σε ένα συγκεντρωτικό πακέτο. Για τους σκοπούς της παρούσας, μας ενδιαφέρουν κυρίως τα ά. 12 – 15.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

3. Η έννοια της ΜΕ

Προκειμένου να διαγνωσθεί εάν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης σε ορισμένη χώρα (και άρα εξουσία του Κράτους εκείνου να φορολογήσει αλλοδαπό πρόσωπο), εξεταστέες, σύμφωνα με την 7^η δράση του BEPS project και τις διατάξεις ΣυμβΟΟΣΑ που δεν επηρεάστηκαν από το BEPS final report on action 7 (FRA7), είναι οι παρακάτω διατάξεις:

3.1. Το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ: ο γενικός ορισμός

«1. Για τους σκοπούς αυτής της σύμβασης ο όρος ΜΕ έχει την έννοια ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων²³ μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης».

Στην 1^η παράγραφο τίθενται τα ουσιώδη, θεμελιακά χαρακτηριστικά της έννοιας²⁴ που κρατούν ήδη από την πρώτη της εμφάνιση στο χώρο του φορολογικού δικαίου, προ περίπου έναν αιώνα. Για την καλύτερη κατανόηση αυτής, αρκεί να αναλογιστούμε ότι στο παρελθόν δεν νοούταν εύκολα επίτευξη σημαντικού βαθμού συμμετοχής σε ξένη οικονομία από μία επιχείρηση, χωρίς την υλική σύνδεση αυτής με την αλλοδαπή επικράτεια (έδαφος/βυθό). Αυτή η πραγματικότητα έπαιξε σημαντικό ρόλο στη διάπλαση της έννοιας της ΜΕ, τον καιρό εκείνο. Σήμερα όμως, η απαίτηση της σταθερότητας έχει αμβλυνθεί. Η έννοια του «καθορισμένου τόπου» πρέπει να θεωρηθεί ότι, συν τω χρόνω, σχετικοποιείται.

Έτσι, δεν απαιτείται αποκλειστικά οικοδομή διαμέσου της οποίας θα διεξάγονται δραστηριότητες της επιχείρησης, αλλά κατά περίπτωση θα ικανοποιούμαστε από μηχανήματα ή/και εξοπλισμό. Όπως έχει δε νομολογηθεί στην Ιταλία, το μέγεθος του κ.τ.ε.δ. δεν παίζει ρόλο για την κατάφαση ΜΕ²⁵. Σε άλλη δικαστική κρίση, σύμφωνα με το Ομοσπονδιακό δικαστήριο του Μονάχου, η κ.τ.ε.δ. δεν είναι αναγκαίο να βρίσκεται επί του επιπέδου του εδάφους ή πάνω από αυτό²⁶. Βέβαια,

²³ «Fixed place of business».

²⁴Α. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ Draft Convention του 1963: "This general definition attempts to bring out the essential characteristic of a PE viz. that it has a distinct "situs", "a fixed place of business"

²⁵ IBFD Case No.4992 (Central Tax Court of Italy)

²⁶ IBFD Case No.II R 12/92 (Federal Tax Court, Munich)

το κ.τ.ε.δ. πρέπει να βρίσκεται στον κόσμο του υλικού, να είναι φυσική-υπαρκτή τοποθεσία, ώστε να μπορεί κάποιος «να δείξει προς αυτή»^{27 28}.

3.1.1. Θέση σε διάθεση

Το ιδιοκτησιακό status των πραγμάτων ή του χώρου, πρέπει να μας είναι αδιάφορο: είτε αυτά ανήκουν στην επιχείρηση, είτε βρίσκονται στην κατοχή της βάσει κάποιας έννομης σχέσης ή βρίσκονται στη διάθεση της επιχείρησης όχι δυνάμει ορισμένης έννομης σχέσης αλλά με οποιοδήποτε άλλο τρόπο²⁹. Έτσι, το παράνομο της χρήσης δεν αποκλείει τη σύσταση ΜΕ³⁰. Εκείνο όμως που θα ήταν χρήσιμο να ερευνηθεί, είναι η έννοια της «θέσης στη διάθεση»: διότι αυτή δεν ισοδυναμεί με την απλή παρουσία της επιχείρησης σε συγκεκριμένο μέρος όπως για παράδειγμα συμβαίνει όταν, ακόμα και σε συχνή βάση, ένας υπάλληλος αλλοδαπής εταιρείας οπτικών παρουσιάζει («δειγματίζει») γυαλιά ηλίου στα γραφεία ενός πολύ σημαντικού εισαγωγέα, κατόπιν συνδιαμόρφωσης και συμφωνίας της ώρας και της ημέρας των επισκέψεων.

Το ότι το προκαθορισμένο μέρος πρέπει να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης, δεν περιέχεται στο γράμμα της ΣυμβΟΟΣΑ. Αναφέρεται ωστόσο στο σχολιασμό της³¹.

Θεωρώ ότι η προϋπόθεση της «θέσης σε διάθεση» δεν περιορίζει την έννοια του προκαθορισμένου μέρους επιχειρηματικής δραστηριότητας, αλλά τον προσδιορίζει. Εισήχθη δηλαδή ως κριτήριο προκειμένου να δούμε πότε υπάρχει «καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» (στο εξής: κ.τ.ε.δ.), όπως ήθελε να τον νοηματοδοτήσει η επιτροπή που συνέταξε τη ΣυμβΟΟΣΑ, για τους σκοπούς δηλαδή της ΜΕ³². Διότι, με απλά λόγια, δεν μπορούσε κάποιος να διεξαγάγει σημαντικό όγκο επιχειρηματικές δραστηριότητες σε συγκεκριμένο τόπο, αν αυτός δεν ετίθετο στη διάθεσή του. Ίσως για το λόγο αυτό να μην εισήχθη στη ΣυμβΟΟΣΑ: διότι συμπεριλαμβάνεται, θεωρείται, στην αληθή έννοια και τελολογία του όρου κ.τ.ε.δ. .

²⁷ Case No. F 85 (1955) 6 Taxation Board of Review of Australia, 483

²⁸ IBFD Case No.15B/1984 (Supreme Court Norway)

²⁹ Σχ.4

³⁰ Σχ. 4.1.

³¹ “At the disposal of”.

³² INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT) OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION 12 October 2011 to 10 February 2012, σελ. 10: «[...] is a test put forward in paragraph 4 of the Commentary in order to explain the concept of —place of business». (<http://transferpricing://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>)

Ως βασικό κριτήριο προκειμένου να διαγνωσθεί η «θέση στη διάθεση», πρέπει να θεωρηθεί, κατά τη γνώμη μου, το εξής: η δυνατότητα χρήσης ορισμένου χώρου, δίχως όμως η προηγούμενη λήψη άδειας για τη χρήση να είναι αναγκαία **ουσιαστική** προϋπόθεση. Η ουσιαστική, αντιδιαστέλλεται από την τυπική. Όστε εάν είναι αναγκαία η προαναγγελία χρήσης απλά και μόνο εν είδει ενημέρωσης και δεν τίθεται ζήτημα ενδεχόμενης απαγόρευσης ως απάντηση προς το αίτημα, τότε και πάλι θα μιλάμε για θέση σε διάθεση. Σχηματικά, στη μία περίπτωση μιλάμε για απλή ενημέρωση, ενώ στην άλλη για αίτημα χρήσης. Ενδείκτης δηλαδή κατάφασης της συγκεκριμένης προϋπόθεσης, θα είναι η απάντηση στο ερώτημα εάν μπορεί το πρόσωπο που συνδέεται με την υποψήφια να φορολογηθεί εταιρεία, να χρησιμοποιήσει το χώρο με μόνη - ουσιαστικά - τη βούλησή του³³. Εάν η απάντηση είναι θετική, τότε θα πρέπει να θεωρήσουμε ότι έχει τεθεί στη διάθεσή του.

Πράγματι, κατά τον Skaar η δοκιμασία «right of use test» ικανοποιείται αν η χρήση του μέρους δεν μπορεί να απαγορευθεί χωρίς τη θέληση του οργάνου της επιχείρησης³⁴. Πολύ χρήσιμο, σχετικά, είναι το εξής παράδειγμα από τη διεθνή νομολογία:

Οι μητρικές αλλοδαπές εταιρίες Ericsson και Motorola μετέφεραν κάποια προϊόντα στην Ινδία, μέσω των αντίστοιχων θυγατρικών ινδικών εταιρειών τους. Ανά διαστήματα, έστελναν υπαλλήλους τους, οι οποίοι χρησιμοποιούσαν τα γραφεία των θυγατρικών τους. Στην υπόθεση της Ericsson, το Δικαστήριο έκρινε ότι η απλή χρήση των γραφείων της θυγατρικής από τους υπαλλήλους της μητρικής δεν αρκούσε για να ιδρυθεί ΜΕ, με την αιτιολογία ότι κανένα δικαίωμα δεν είχαν ώστε να τους διατεθούν τα συγκεκριμένα γραφεία (δηλ. η διάθεση δεν εξαρτιόταν από τη βούλησή τους).

³³ Το παράδειγμα του ελαιοχρωματιστή στο σχολιασμό του 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ του ΟΟΣΑ, φαίνεται να απομακρύνεται από το κριτήριο που προτείνουμε. Πράγματι, η μέρα κατά την οποία ο ελαιοχρωματιστής θα εργαστεί, το πιθανότερο είναι στο συγκεκριμένο παράδειγμα να καθοριστεί κατόπιν συνεννόησης με τον εργοδότη του. Άρα δεν αποφασίζει εκείνος μονομερώς το «πότε» της χρήσης του χώρου. Το πιθανότερο π.χ. είναι ότι δεν θα μπορεί να εργάζεται εκτός ώρες γραφείου όπως Σαββατοκύριακα ή ακόμα και μεσάνυχτα. Το γεγονός ότι παρατίθεται αυτό ως παράδειγμα «θέσης στη διάθεση» έρχεται όμως σε αντίθεση με τα διαληφθέντα στο 4.2. του σχολιασμού, όπου ορίζεται ότι η απλή παρουσία μίας επιχείρησης σε συγκεκριμένο χώρο δε συνεπάγεται απαραίτητως ότι η τοποθεσία είναι τη διάθεση της επιχείρησης. Αυτής της άποψης και η γερμανική πλευρά, η οποία δε συμφωνεί με το παράδειγμα του ελαιοχρωματιστή (45.7. σχολιασμού – παρατηρήσεις των κρατών επί των ερμηνευτικών σχολίων της ΣυμβΟΟΣΑ).

³⁴ Σύμφωνα με τον Philip Baker, η θέση σε διάθεση θα πρέπει να μην αφορά αποκλειστικά τη διεκπεραίωση εργασιών που ανετέθησαν από την αρχική δικαιούχο χρήσεως, στην οικονομική μονάδα στην οποίας τη διάθεση θέτει η πρώτη συγκεκριμένο χώρο.

Αντίθετα, στην υπόθεση της Motorola, το Δικαστήριο προέβη σε μία πιο ρεαλιστική θεώρηση: επειδή οι εργαζόμενοι (οι οποίοι άνηκαν στη μητρική) εργάζονταν τόσο για τη μητρική όσο και για τη θυγατρική, πρέπει λογικά να είχαν (εν τοις πράγμασι;) δικαίωμα να εισέρχονται και να χρησιμοποιούν τα γραφεία της³⁵.

Στην υπόθεση του Grand Prix Ινδίας (που θα αναλυθεί στη συνέχεια), επιβεβαιώθηκε ότι για να προσεγγίσουμε την προϋπόθεση της θέσης σε διάθεση, είναι αναγκαία μία συνολική θεώρηση των συμφωνιών των διαφόρων μερών που εμπλέκονται και όχι μία μεμονωμένη εξέταση αυτών. Πράγματι, σε αυτή την προϋπόθεση, εδώ και χρόνια – και ήδη πολύ πριν αρχίσει να κερδίζει έδαφος διεθνώς η αρχή «substance over form» - ενδιαφέρει η πραγματική διαμόρφωση της κατάστασης.

3.1.2. Πυρήνας επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

Επιπλέον, σωρευτικά, είναι αναγκαία η σύνδεση της «θέσης σε διάθεση» και της εκτέλεσης όχι απλά κάποιας οποιασδήποτε δραστηριότητας της επιχείρησης, αλλά **του πυρήνα αυτής**. Ωστε μόνη η απλή εκφόρτωση αγαθών, ακόμα και για μεγάλο διάστημα, σε συγκεκριμένη αποθήκη της Κεντρικής Λαχαναγοράς Αθηνών, δεν καθιστά από μόνη της, λόγω της διάθεσης της συγκεκριμένης πύλης εισόδου στη διάθεση του παραγωγού, το συγκεκριμένο μέρος κ.τ.ε.δ. της επιχείρησης αφού δεν συντρέχει η προϋπόθεση του «πυρήνα».

Για την κατανόηση της προϋπόθεσης της κύριας επαγγελματικής δραστηριότητας, αξίζει να αναφερθούμε σε πρόσφατη απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Δανίας (Danish Eastern High Court)³⁶.

Στο υπό κρίση πραγματικό, πολωνική κατασκευαστική εταιρεία δραστηριοποιούταν σε δανικό έδαφος, για διάφορες κατασκευαστικές εργασίες, ανακαινίσεις και συναφούς δραστηριότητας έργα. Είχε δε μισθώσει ένα ακίνητο στου οποίου τον κήπο αποθήκευε οικοδομικά υλικά, ενώ εντός

³⁵ Combined Appeal of Ericsson, Motorola and Nokia - *Motorola Inc. v. Dy*. CIT [2005] 147 Taxman 39 (Mag./95 ITD 269 (Delhi) (Special Bench). Παρουσίαση της συγκεκριμένης νομολογίας, καθώς και γενικότερη αναφορά αποκλειστικά στο ζήτημα της «διάθεσης» προκειμένου για την εφαρμογή του ά. 5 ΣΥΜΒΟΟΣΑ, Ashish Karundia, Fixed Place Permanent Establishment - 'Disposal Test', *Taxmann's International Taxation [October 2013, Volume 9, Issue 4]*, σελ. 452 – (SSRN).

³⁶ SKM2017.710.ØLR της 15.11.2017 (δημοσιευθείσα την 11.12.2017). Περίληψη σε (<http://transferpricing://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--danish-court-rules-pe-created-by-construction-activities-effectively-carried-out-through-a-fixed-place-in-denmark>)

αυτού ζούσαν οι Πολωνοί εργάτες της. Η δε διεύθυνση του ακινήτου συμπεριλαμβανόταν στην καρτέλα στοιχείων επαφής, στην ιστοσελίδα της.

Με αναφορά στη διάρκεια, στην έκταση των εργασιών και στην παρουσία της στη Δανία, το Ανώτατο Δικαστήριο έκρινε ότι η πολωνική κατασκευαστική εταιρεία συνέστησε ΜΕ στο εν λόγω ακίνητο, διαπιστώνοντας ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διεξήγοντο επί χρόνια μέσω του συγκεκριμένου ακινήτου.

Με βάση το κριτήριο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, φαίνεται το Δικαστήριο να ήχθη σε εσφαλμένη κρίση, αποδεχόμενο ότι η αποθήκευση οικοδομικών υλικών και η παροχή καταλύματος στους εργάτες της, συνιστούν για την πολωνική κατασκευαστική επιχείρηση τον πυρήνα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Πράγματι, αυτή ούτε επιχείρηση φύλαξης υλικών ήταν, αλλά ούτε και επιχείρηση ξενοδοχειακής δραστηριότητας³⁷. Μπορεί να είχε πράγματι επιτευχθεί ικανή δραστηριότητα της πολωνικής επιχείρησης στη δανική αγορά (το Δικαστήριο δέχθηκε αξιολογη παρουσία της στη Δανία), ωστόσο οι «ενδιάμεσοι κανόνες» της ΣΑΔΦ μεταξύ των δύο χωρών, οι οποίοι θεσπίστηκαν προκειμένου να θέσουν, θα λέγαμε, τα βασικά χαρακτηριστικά που θα συνοδεύουν τη σημαντική δραστηριότητα μίας επιχείρησης σε αλλοδαπό Κράτος, δεν καταφάσκονται.

3.1.3 Σταθερότητα

Αναγκαία είναι η προϋπόθεση της ύπαρξης συγκεκριμένου μέρους. Όχι όμως υπό την έννοια του αυστηρά σταθερού μέρους, σε σημείο τέτοιο που η απαίτηση αυτή να εξικνεύεται σε σύνδεσή του με το έδαφος. Εξάλλου, όταν αυτή η προϋπόθεση πλάστηκε, οι συντάκτες της αναφερόντουσαν στο συνήθως συμβαίνον, από το οποίο και προέκυπτε το εξής συμπέρασμα: μόνο μία σταθερή (υπό την έννοια της στέρεης, συνεχόμενης με το έδαφος ή το βυθό με τρόπο τέτοιο, ώστε να μη δύναται να μετακινηθεί) εγκατάσταση μπορούσε να εξυπηρετήσει συναλλαγές σημαντικού όγκου και αξίας. Απολύτως εύλογα, αφού τα παραγωγικά μέσα κατά τη βιομηχανική εποχή ήταν ογκώδη και βαριά και αποτελούσαν το μόνο τρόπο επίτευξης σοβαρού κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αντίθετα, στην περίπτωση λχ. πλανόδιων πωλητών, τα κέρδη και η ανάμιξη στην αλλοδαπή οικονομία δεν θεωρούνταν τέτοιας σημασίας ώστε να καλυφθούν από τις έννομες συνέπειες μίας ΜΕ.

³⁷ Βλ. και πολύ εύστοχο σχολιασμό του Dr Amar Mehta επί της υπόθεσης σε (http://transferpricings://dramarmehta.com/Content_Free/DanishHCDDecisionScaffoldingsCase.aspx)

Απαραίτητη, λοιπόν, είναι η συνάφεια με συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή (τοποθεσία εργασιών – «site»). Φυσικά, η σωστή αυτή διατύπωση, δεν θα πρέπει να γίνεται βάση καταστρατηγήσεων όταν από τη φύση του πράγματος μία εργασία απαιτεί εκτενέστερη μετατόπιση λχ. του εργοταξίου ενός μεγάλου, αλλά εμπορικά (και λογικά) ενιαίου έργου, όπως θα αναφερθεί στη συνέχεια³⁸. Διότι αυτό θα κατέληγε στο absurdum ήσσονος σημασίας εργασίες (δηλ. κατ' αρχήν εκείνες που περιορίζονται σε πολύ μικρή έκταση) να θεμελιώνουν ΜΕ για την αλλοδαπή επιχείρηση, ενώ μεγαλύτερης έκτασης εργασίες δεν θα θεμελιώναν. Ωστόσο, αυτή η διαφορετική μεταχείριση δεν έχει κανένα δικαιολογητικό θεμέλιο. Πόσο μάλλον, όταν αυτό συμβαίνει προς όφελος (λόγω χαμηλότερης φορολογίας κράτους κατοικίας το οποίο θα φορολογεί το εισόδημα, ελλείψει ΜΕ που θα είχε ως συνέπεια την απονομή φορολογικής εξουσίας στο Κράτος πηγής) της επιχείρησης που συμμετέχει εντονότερα από την άλλη στην οικονομία της χώρας (μεγάλο έργο / μικρό έργο), αν συνεπισκοπήσουμε μάλιστα και τη ratio της ΜΕ· γράψαμε παραπάνω ότι η ΜΕ είναι χρήσιμη διότι θεωρήθηκε ότι αποτελεί μία πρώτης τάξεως απόδειξη σημαντικού βαθμού ανάμιξης, από μία επιχείρηση, στην οικονομία μίας χώρας, γεγονός το οποίο είναι και τελικά το κρίσιμο, αφού αυτό είναι που νομιμοποιεί δικαιολογητικά ένα Κράτος να φορολογήσει κάποιο πρόσωπο (εδώ: την επιχείρηση) καίτοι δεν είναι φορολογικός του κάτοικος³⁹.

Αν κάποια από τις δύο επιχειρήσεις του παραδείγματος έχει μικρότερη συμμετοχή, αυτή (τις περισσότερες φορές) θα είναι εκείνη με το μικρότερης έκτασης έργο και άρα, στις περιπτώσεις εκείνες, περιορισμένη κινητικότητα προκειμένου αυτό να ολοκληρωθεί. Η αυξημένη κινητικότητα της δεύτερης επιχείρησης οφείλεται ακριβώς στο γεγονός το οποίο αποτελεί τη ratio της ΜΕ, δηλαδή στη μεγάλη έκταση και σημασία του έργου που έχει αναλάβει. Στην ουσία θα πρόκειται για το ίδιο μέρος, με συνεχή γεωγραφική ενότητα, αν αναγνωσθεί με εμπορική λογική⁴⁰.

Η συνοχή του συνολικού έργου πρέπει να υπάρχει όχι μόνο εμπορικά (ως ιδέα, ως project), αλλά και τοπικά (ως ύλη, «μέτρο προς μέτρο»). Ωστε στην περίπτωση που ένας υπάλληλος

³⁸ Στο επιχείρημα της «φύσης του πράγματος» αναφέρεται και το σχ. 5.1.

³⁹ Βλ. και σχ. 39 FRA7, το οποίο καθιστά σαφές ότι σκοπός και σήμερα είναι η φορολογική σύλληψη των κερδών, από τα Κράτη στα οποία οι αλλοδαπές επιχειρήσεις έχουν σημαντική οικονομική δραστηριότητα: «Since agencies of foreign insurance companies sometimes do not meet either of the above requirements, it is conceivable that these companies **do large-scale business** in a State without being taxed in that State on their profits arising from such business».

⁴⁰ Με άλλη διατύπωση «Single geographical and commercial unit [which concerns the same business]», «one single project», «commercial coherence», σχ. 5.2., 5.3.».

μετακινείται σε διαφορετικά υποκαταστήματα μίας Τράπεζας σε ολόκληρη τη χώρα, δεν ιδρύεται ΜΕ, ακόμα κι αν η μετακίνησή του βασίζεται σε ένα γενικότερο σχέδιο επιμόρφωσης του συνόλου των υπαλλήλων της Τράπεζας. Η τοπική ενότητα, λόγω της απόστασης του ενός υποκαταστήματος από το άλλο (και άρα των διαφορετικών τοποθεσιών στις οποίες άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα ο υπάλληλος) έχει διαρρηχθεί. Παραστατικότερα, πρέπει τα μέρη στα οποία ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, αν θέλουμε αυτά να θεωρηθούν ως ενιαίο όλο, να απέχουν μεταξύ τους όσο λιγότερο γίνεται· ιδανικά, θα πρέπει να μην υπάρχει μεταξύ τους μέτρο στο οποίο να μην έχει διεξαχθεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Πρέπει αυτή (δηλ. η επιχειρηματική δραστηριότητα) να είναι τοπικά συνεχόμενη, χωρίς χωρικές ασυνέχειες.

Μάλιστα, μόλις το 2014, στην απόφαση *Renoir Consulting Ltd v. DDIT* [TS-211-ITAT-2014(Mum)], Δικαστήριο του Mumbai έκρινε ότι η απαίτηση σταθερότητας της εγκατάστασης δεν είναι απόλυτη (με την έννοια ότι δεν χρειάζεται ο κ.τ.ε.δ. να είναι θεμελιωμένος στο έδαφος), αφού μπορεί αυτός να συνίσταται και σε μία κινητή μονάδα.

3.1.4. Η προϋπόθεση του ορισμένου βαθμού μονιμότητας

Αν και δεν έχει συμπεριληφθεί στο ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, ο σχολιασμός εντάσσει και αυτή την προϋπόθεση στην έννοια της ΜΕ. Πράγματι, η καθημερινή μετακίνηση από ένα «fixed place» σε κάποιο άλλο, δε θα είχε καμία διαφορά από την εγκατάσταση ήδη εξ αρχής σε ένα μέρος συνεχώς κινούμενο, πραγματικότητα στην οποία όμως δεν εσκοπείτο να προσδοθεί ο χαρακτηρισμός της ΜΕ· τουλάχιστον κατά το 1920. Επίσης, η προϋπόθεση της μονιμότητας πηγάζει κι από την πεποίθηση ότι η εγκατάσταση σε συγκεκριμένο μέρος για μικρό μόνο διάστημα, δεν επαρκούσε για την ανάπτυξη μεγάλης επιχειρηματικής δραστηριότητας σε ξένο Κράτος⁴¹.

⁴¹ Πεποίθηση η οποία υπό τις παρούσες συνθήκες δεν ευσταθεί. Ακόμα ένας λόγος για τον οποίο τασσόμαστε υπέρ μίας ριζικής ανασύστασης του στοιχείου που θα οδηγεί σε φορολόγηση από το Κράτος πηγής. Το στοιχείο αυτό δε θα έπρεπε να είναι η μόνιμη εγκατάσταση, αφού για την επίτευξη σημαντικής οικονομικής δραστηριότητας σε ξένη ώρα, δεν χρειάζεται σήμερα ούτε «μόνιμη» ούτε «εγκατάσταση»· και δεν μπορεί παρά οι ειδικότερες προϋποθέσεις πραγματικού της ΜΕ να δορυφορούνται από αυτές τις δύο λέξεις (μόνιμη εγκατάσταση). Η άλλη εκδοχή, του να συνεχίσουμε πεισματικά να αναφερόμαστε σε μόνιμη εγκατάσταση και να εννοούμε κάτι τελείως διαφορετικό, είναι, νομίζω, παράλογο.

Έτσι, η θέση που κρατεί, είναι ότι η διάρκεια ενός κ.τ.ε.δ. (προκειμένου να θεωρηθεί ΜΕ - κριτήριο μονιμότητας), δεν μπορεί να είναι – κατ’ αρχήν - μικρότερη των 6 μηνών^{42 43}.

Η ανελαστική προσκόλληση στην προϋπόθεση μονιμότητας, όμως, θα έθετε εκτός ρυθμιστικού βεληνεκούς και επιχειρήσεις οι οποίες δε βρίσκονται εν λειτουργία σε μόνιμη βάση (π.χ. εποχιακές)⁴⁴. Μάλιστα, η μη λειτουργία τους σε μόνιμη βάση, είναι προς το συμφέρον τους και η επιλογή αυτή εντάσσεται ακριβώς στην επιχειρηματική λογική τους, αφού εάν λειτουργούσαν και σε εποχές π.χ. πέραν του καλοκαιριού (για μία επιχείρηση θαλάσσιων σπορ), όχι μόνο δεν θα εισέπρατταν χρήματα, αλλά θα αυξάνονταν και τα λειτουργικά έξοδα: όχι μόνο κέρδη δε θα είχαν, αλλά θα είχαν μόνο ζημίες.

Έτσι, η φύση του πράγματος έρχεται πάλι να διαδραματίσει διορθωτικό ρόλο στην ερμηνεία. Δηλαδή, εφόσον κάποιες δραστηριότητες δεν μπορούν (φυσικά ή οικονομικά) παρά να λαμβάνουν χώρα για συγκεκριμένες περιόδους του έτους, το γεγονός της - ακόμα και πολύμηνης - διακοπής ανά έτος, δεν θα αποτρέψει τη δημιουργία ΜΕ. Η διακοπή, επιβάλλεται ακριβώς από τη φύση της συγκεκριμένης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αν εξάλλου αυτό ήταν δυνατόν, θα ήταν σαν να δεχόμαστε ότι εκ προοιμίου ορισμένες εντελώς γνήσιες εμπορικές δραστηριότητες, εάν διεξάγονται όπως ακριβώς ορίζει η εμπορική λογική για τη μεγιστοποίηση του καθαρού κέρδους, εξαιρούνται από τη ρύθμιση της ΜΕ!

Γενικά, σε περιπτώσεις πολλών μερικότερων μικρής διάρκειας χρήσεων μίας εγκατάστασης, που κατά τα λοιπά θα οδηγούσε σε κτήση ΜΕ και το μόνο που θα εριζόταν θα ήταν η «μονιμότητα», θα πρέπει να συνεπισκοπείται το πλήθος των διακεκομμένων χρήσεων. Ωστε ακόμα και πολύ μικρές περίοδοι, όταν παρουσιάζουν σημαντική περιοδικότητα, εξαρκούν για την ίδρυση ΜΕ^{45 46}. Ιδίως, κατά την άποψή μου, όταν αυτό υπαγορεύεται από την εμπορική λογική της οικείας επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Συναφώς, σε πρόσφατη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου του Γκέτεμποργκ⁴⁷, το πραγματικό είχε ως εξής: γερμανική εταιρεία που κατασκευάζει λογισμικό για τον έλεγχο της πίεσης ελαστικών, διεξάγει ετησίως ελέγχους και δοκιμές στο κλίμα που επικρατεί το χειμώνα στο

⁴² PGS Geographical AS v. Government of Norway (2004) IBFD Case No. 2004-01003-A (Supreme Court of Norway).

⁴³ Βλ. όμως και πολύ ειδικές περιπτώσεις όπως Formula 1 – Grand Prix Ινδίας.

⁴⁴ Σχ. 6

⁴⁵ Σχ. 6.1.

⁴⁶ Κρίθηκε ότι μία θέση σε μία εμπορική έκθεση η οποία καταλαμβάνονταν σταθερά για 3 εβδομάδες κάθε χρόνο, μέσω της οποίας η επιχείρηση διεξήγαγε συναλλαγές σημαντικού ύψους συγκριτικά με τις ετήσιες πωλήσεις της, συνιστά ΜΕ Joseph Fowler v. M.N.R. (1990) 90 D.T.C. 1834; (1990) 2 C.T.C. 2351 (Tax Court of Canada).

⁴⁷ Administrative Court of Appeal in Gothenburg (Kammarrätten i Göteborg) case number 2276-15.

σουηδικό βορρά. Ο βαρύς χειμώνας, ειδικά στο βορρά της Σουηδίας, ευνοεί τους ελέγχους που είναι αναγκαίοι για την ανάπτυξη του λογισμικού της. Ωστε στη συνέχεια, με τα δεδομένα που έχει συλλέξει, συνεχίζεται η έρευνα στα γραφεία της στη Γερμανία, με την επεξεργασία τους. Η περίοδος δοκιμών ανέρχεται στους 3 με 4 μήνες ανά έτος, αντιπρόσωποι όμως της εταιρείας μεταβαίνουν στο μέρος δοκιμών μόνο μερικές φορές την εβδομάδα. Η εταιρεία νοικιάζει έναν χώρο γκαράζ, γραφεία και το χώρο των δοκιμών.

Επί αυτού του πραγματικού, κρίθηκε ότι παρ' ότι δε διαπιστώθηκε σε κανένα φορολογικό έτος διάστημα μεγαλύτερο του εξαμήνου, που αποτελεί διάστημα στο οποίο, συνήθως, διαγιγνώσκεται μονιμότητα (η παρουσία κάθε έτος κυμαινόταν στους 3 με 4 μήνες), η γερμανική εταιρεία διέθετε ΜΕ στη Σουηδία.

Το πρώτο άξιο σχολιασμού στοιχείο, είναι αυτό που μόλις παραπάνω θίξαμε: το διάστημα που απαιτείται ώστε να καταφάσκεται μονιμότητα, έχει να κάνει πολλές φορές με την ίδια τη φύση του πράγματος. Εφόσον αυτό που ενδιέφερε την εταιρεία ήταν ο βαρύς σουηδικός χειμώνας του βορρά, θα πρέπει να μας ικανοποιεί το διάστημα των 3 – 4 μηνών.

Το δεύτερο σημείο που αξίζει σχολιασμού, και στο οποίο μειοψήφησε μάλιστα ο πρόεδρος του Δικαστηρίου, είναι ότι η συγκεκριμένη δραστηριότητα κρίθηκε πως αποτελούσε μέρος της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της γερμανικής εταιρείας⁴⁸, μολονότι αφορούσε μόνο τη συλλογή δεδομένων, η επεξεργασία των οποίων θα λάμβανε χώρα στη Γερμανία και κατόπιν θα παραγόταν το λογισμικό. Πράγματι, η πλειοψηφία του Δικαστηρίου έκρινε ότι η έρευνα στο βαρύ ψύχος, στο συγκεκριμένο γεωγραφικό σημείο, ήταν ουσιώδους σημασίας για την περαιτέρω ανάπτυξη του λογισμικού, σε τέτοιο βαθμό που δε θα μπορούσε αυτές οι δοκιμές να θεωρηθούν βοηθητικής φύσης.

Πολύ χρήσιμο είναι και το συμπέρασμα που αντλούμε από την ινδική νομολογία [Fugro Engineers BV v ACIT [2008] 26 SOT 78 (Del)]. Στη συγκεκριμένη περίπτωση κρισιολογήθηκε ότι ο χρόνος παραμονής που απαιτείται για τη θεμελίωση ΜΕ είναι απόλυτα σχετικός, αποφαινόμενο ότι εφόσον ο χρόνος για τον οποίο βρίσκεται στη διάθεση του φορολογούμενου μία κ.τ.ε.δ. είναι αρκετός για την ολοκλήρωση της εκάστοτε δραστηριότητας, θα πρέπει να μπορεί να στοιχειοθετηθεί τέτοια.

Άκρως διδακτικό είναι όμως το εξής πρόσφατο νομολογιακό παράδειγμα: Η εταιρεία που εκμεταλλεύεται τους αγώνες της Φόρμουλα 1 με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο (Formula One World

⁴⁸ Προβληματισμός που ταιριάζει στο υπό 3.2.1. στοιχείο της εργασίας.

Championship Ltd - στο εξής: FOWC)⁴⁹ θεωρήθηκε ότι διατηρούσε ΜΕ στην Ινδία, διότι κρίθηκε ότι είχε στη διάθεσή της τις εγκαταστάσεις όπου θα διεξαγόταν το Grand Prix Ινδίας και οι οποίες της είχαν παραχωρηθεί από ινδική εταιρεία· κάθε Grand Prix έχει διάρκεια 3 ημέρες. Το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η σύμβαση της FOWC με την ινδική εταιρεία που παραχωρούσε το χώρο είχε διάρκεια 5 έτη (δηλ. 5 Grand Prix) και δεχόμενο ότι η FOWC είχε στη διάθεσή της το χώρο και 2 εβδομάδες πριν και 1 εβδομάδα μετά τη διοργάνωση, συνεπισκοπώντας δε και ότι εκείνη ήταν αυτή η οποία διοργάνωνε τις διαγωνιζόμενες ομάδες, διαφήμιζε τη διοργάνωση και εξέδιδε και πωλούσε τα εισιτήρια⁵⁰, δέχθηκε ότι ιδρύθηκε η ΜΕ του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Κρίσιμες διοργανώσεις ήταν εκείνες των ετών 2011- 2013. **Μάλιστα το Δικαστήριο έκανε ειδική αναφορά στη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεχόμενο ότι είναι τέτοια ώστε αυτό το υπό κρίση διάστημα επαρκεί για να θεμελιώσει ΜΕ⁵¹.**

Για την προϋπόθεση της μονιμότητας, αρκεί να πληρούται είτε το αντικειμενικό είτε το υποκειμενικό στοιχείο. Συγκεκριμένα, μία δραστηριότητα η οποία ευθύς εξ αρχής εσκοπείτο να διεξάγεται σταθερά σε συγκεκριμένη τοποθεσία, πλην όμως αυτό το σχέδιο ματαιώθηκε από άλλους λόγους (λχ. πτώχευση εταιρείας μετά από δύο μήνες), ικανοποιεί την προϋπόθεση της «μονιμότητας». Αλλά και αντίστροφα, αν το αρχικό σχέδιο δεν ήταν να υπάρχει μονιμότητα στην εγκατάσταση, πλην όμως στην πορεία de facto υπήρξε αντικειμενικά τέτοια, και πάλι καταφάσκει η συγκεκριμένη προϋπόθεση⁵².

Εννοείται ότι για την καταμέτρηση του χρόνου ύπαρξης μίας «φερόμενης ως» μόνιμης εγκατάστασης, δε λαμβάνεται υπ' όψιν ο χρόνος ο οποίος απαιτήθηκε για την προετοιμασία της εγκατάστασης αυτής προκειμένου αυτή να εξυπηρετήσει την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Ευλόγως, αφού επρόκειτο ακριβώς για εργασίες αναγκαίες προκειμένου να καταστεί δυνατή η εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του «πυρήνα» της επιχείρησης. Μα και εννοιολογικά αν το δούμε, αυτές αποκλείεται να εξυπηρετούνταν σε σημείο προγενέστερο της

⁴⁹ Supreme Court of India - Formula One World Championship Ltd. Vs. Commissioner of Income Tax, International Taxation - 3, Delhi & Anr. Taxsutra.com

⁵⁰ «The peculiarity of this activity is such that FOWC's dominant role is evident; it is the moving spirit with all pervasive presence and control through the teams, which are contracted to participate in the event. In fact, it creates the event, i.e. the race».

⁵¹ «Having regard to the nature of the preceding discussion, it is evident that though FOWC's access or right to access was not permanent, in the sense of its being everlasting, at the same time, the model of commercial transactions it chose is such that its exclusive circuit access - to the team and its personnel or those contracted by it, was for up-to six weeks at a time during the F1 Championship season. This nature of activity, i.e racing and exploitation of all the bundle of rights the FOWC had as CRH, meant that it was a shifting or moving presence: the teams competed in the race in a given place and after its conclusion, moved on to another locale where a similar race is conducted».

⁵² Σχ. 6.2., 6.3.

πραγματοποίησης αυτών των αναγκαίων εργασιών. Ελλείπει δε διεξαγωγής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν μπορούμε να μιλάμε για ΜΕ.

Αν επιθυμούσαμε να συσχετίσουμε την προϋπόθεση της σταθερότητας με εκείνη της μονιμότητας, θα εντοπίζαμε τον εξής λεπτό σύνδεσμο μεταξύ των δύο εννοιών: η σταθερότητα είναι προϋπόθεση προκειμένου να υπάρξει μονιμότητα. Συγκεκριμένα, αυτό που εξετάσαμε για τη μονιμότητα ήταν η χρονική διάρκεια ύπαρξης μίας «επίδοξης» ΜΕ. Το «χρονόμετρο» ωστόσο παύει να μετρά όταν διαπιστούται ότι εκλείπει το στοιχείο της σταθερότητας. Με άλλα λόγια, για προσέγγιση της κατάφασης της μονιμότητας, είναι κρίσιμος μόνο ο χρόνος εκείνος κατά τη διάρκεια του οποίου υφίσταται η απαιτούμενη σταθερότητα. **Διότι αν διαρραγεί η ενότητα χώρου, αυτομάτως παύει να μετρά ο χρόνος λειτουργίας της ΜΕ κι ως εκ τούτου πλήττεται η προϋπόθεση της μονιμότητας.** Με διαφορετική διατύπωση, για την προϋπόθεση της μονιμότητας, εξετάζουμε το χρόνο που διήνυσε μία σταθερή «επίδοξη» ΜΕ. Συνεπώς, δεν θα ήταν λανθασμένο να πούμε ότι πρώτα πληρούνται η προϋπόθεση της σταθερότητας, κατόπιν δε εκείνη της μονιμότητας, αφού η 2^η προϋποθέτει την 1^η. Υπό την έννοια αυτή, θεωρώ ότι η έννοια της σταθερότητας εμπεριέχεται σε εκείνη της μονιμότητας. Έτσι εξηγείται άλλωστε πειστικά και η θεμελίωση της προϋπόθεσης της σταθερότητας μέσω των ερμηνευτικών σχολίων του ΟΟΣΑ⁵³.

Ο καθορισμένος τόπος – ο οποίος τίθεται στη διάθεση της επιχείρησης - δεν αρκεί να είναι ένας τόπος αδρανής, αλλά πρέπει να διεξάγονται σε αυτόν επιχειρηματικές δραστηριότητες της (βασικής principal) επιχείρησης. Μάλιστα, όπως παρατηρήσαμε προηγουμένως, όχι απλά βοηθητικές ή δευτερεύουσες, αλλά δραστηριότητες «πυρήνα». Αυτές διεξάγονται συνήθως από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης ή από προσωπικό/υπαλλήλους. Η παρ. 2 του σχολιασμού ΣυμβΟΟΣΑ αναφέρεται σε πρόσωπα που με οποιονδήποτε τρόπο εξαρτώνται από την επιχείρηση (προσωπικό). Στη δε παρ. 10 αναφέρεται ότι «οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μίας επιχείρησης διεξάγονται κυρίως από τον επιχειρηματία ή από πρόσωπα που βρίσκονται σε σχέση έμμισθης απασχόλησης με την επιχείρηση (προσωπικό). Σε αυτό το προσωπικό περιλαμβάνονται επίσης οι εργαζόμενοι και τα άλλα πρόσωπα που λαμβάνουν οδηγίες από την επιχείρηση (π.χ. εξαρτημένοι αντιπρόσωποι)».

Η επιχειρηματική δραστηριότητα όμως μπορεί να διεξάγεται και αποκλειστικά μέσω μηχανημάτων. Αυτό θα γίνεται ολοένα και πιο κρίσιμο συν των χρόνων, με την εξέλιξη της

⁵³ Όπως παρατηρεί ο Τριπιδάκης, ό.π., 140: « Η προϋπόθεση ότι μία εμπορική τοποθεσία πρέπει να είναι “προσδιορισμένη” συνίσταται μερικώς από ένα χρονικό στοιχείο και μερικώς από ένα τοπικό στοιχείο».

τεχνολογίας και ιδίως της ρομποτικής⁵⁴. Στην περίπτωση των μηχανημάτων, εκείνο που θα αρκεί – αλλά και θα απαιτείται – θα είναι η επίβλεψη από τον ανθρώπινο παράγοντα ή η επισκευή και διατήρησή τους, αν και όποτε χρειάζεται. Ωστόσο, είναι προφανές ότι η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα ασκείται από τα μηχανήματα. Πλην όμως, φαίνεται να εξακολουθεί να χρειάζεται και μία δευτερεύουσα και βοηθητικής φύσεως συνδρομή του ανθρώπινου παράγοντα, αν στηριχθούμε στο σχολιασμό του ΟΟΣΑ⁵⁵. Δηλαδή, ΜΕ δεν υπάρχει αν το μόνο που έκανε η αλλοδαπή επιχείρηση ήταν να εγκαταστήσει τις μηχανές (π.χ. αυτόματοι πωλητές), να παραχωρήσει τη χρήση τους σε κάποιον τρίτο και, στο μέλλον, τίποτα άλλο πέρα από αυτό. Η γνώμη μου είναι ότι στο μέτρο που από τη φύση του πράγματος δεν είναι αναγκαία η παρεμβολή ανθρώπινου παράγοντα ούτε καν για τη συντήρηση/επίβλεψη των μηχανημάτων, δεν θα έπρεπε να είμαστε προσκολλημένοι στην ερμηνεία που δίνει ο ΟΟΣΑ ο οποίος πιθανότατα στηρίζεται στο συνήθως συμβαίνον, ότι δηλαδή αποκλείεται να υπάρξει μηχανήμα χωρίς τη συντήρησή ή επίβλεψή του από ανθρώπινο παράγοντα. Η τεχνολογία εξελίσσεται εκθετικά.

Η ανάλυση του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ θα κλείσει με μία προϋπόθεση στην οποία παλαιότερα δινόταν βαρύτητα, ωστόσο υπό τον τρέχοντα ορισμό της ΜΕ είναι αδιάφορη. Αναφερόμαστε στην προϋπόθεση του παραγωγικού χαρακτήρα της επιχειρηματικής δραστηριότητας (η οποία πραγματοποιείται μέσω της ΜΕ). Με άλλα λόγια, απαιτούσαν αυτή η δραστηριότητα να μην είναι μία οποιαδήποτε τέτοια, αλλά τέτοια που να συμβάλλει στα κέρδη της επιχείρησης. Βέβαια, στην οργάνωση μίας επιχείρησης είναι σχεδόν απίθανο η οποιαδήποτε δράση να μην έχει μία κατεύθυνση προς το κέρδος, έστω έμμεσα κι όχι τελείως άμεσα. Ακόμα και οι δωρεές/χορηγίες που γίνονται από επιχειρήσεις, έχουν σε τελευταία ανάλυση μία εμπορική λογική (εταιρική ευθύνη – βελτίωση του προφίλ της επιχείρησης στα μάτια των καταναλωτών – αύξηση πωλήσεων άρα και των κερδών). Είμαι ωστόσο της άποψης ότι, είτε δεχθούμε πως μία τέτοια προϋπόθεση μπορεί και σήμερα να ισχύει, είτε όχι, μικρή (έως καθόλου) σημασία έχει στην πράξη. Διότι, όπως θα αναλύσουμε στη 2^η ενότητα της παρούσας, το φορολογητέο ποσό της ΜΕ σχηματίζεται από το κέρδος, από την προστιθέμενη αξία που προσέδωσε αυτή δια των δραστηριοτήτων της στο προϊόν/υπηρεσία.

⁵⁴ Θεωρείται σήμερα βέβαιο ότι η μέρα που τα ρομπότ θα αντικαταστήσουν υπαλλήλους, δεν αργεί. Παραγγελίες πλέον αποστέλλονται μέσω drones. Η δε διαχείριση των αποθηκών από τις οποίες τα drones αναλαμβάνουν τα προϊόντα, μπορεί να γίνεται επίσης αποκλειστικά από robot. Χαρακτηριστικός ο τρόπος λειτουργίας της Alibaba <https://www.youtube.com/watch?v=ijMPt5btb9s>.

⁵⁵ Σχ. 10.

3.2. Το ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ: ενδεικτικές περιπτώσεις ΜΕ

«Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων».

Παρατίθενται ενδεικτικές περιπτώσεις *prima facie* ΜΕ. Λέμε *prima facie*, διότι η 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ δεν απαλλάσσεται από τις προϋποθέσεις της 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ υπό την έννοια αυτή, εντάσσεται στο γενικό ορισμό της ΜΕ. Θα μπορούσαμε μάλιστα να διατυπώσουμε την άποψη ότι θα μπορούσε και τελείως να απαλειφθεί, στο βαθμό που τεχνικά νομικά, και από πλευράς κριτηρίων, τίποτα νέο δεν προσφέρει. Αυτό καθίσταται ξεκάθαρο αν συνειδητοποιήσουμε το εξής: οι περιπτώσεις που εκεί αναφέρονται θα μπορούν να αποτελούν ή και να μην αποτελούν ΜΕ, διότι όλα και πάλι εξαρτώνται από το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και τις προϋποθέσεις της. Αυτό είναι εμφανές ήδη από το γεγονός ότι στο σχολιασμό του ΟΟΣΑ για το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και τις προϋποθέσεις πλήρωσης των προϋποθέσεων του γενικού ορισμού, παρατίθεται το «παράδειγμα του ορυχείου»⁵⁶. Το ορυχείο συγκαταλέγεται στις περιπτώσεις του ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ. Αν ωστόσο το ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ ίδρυε αμαχήτως ΜΕ, δεν θα είχε νόημα η εισαγωγή παραδείγματος του ορυχείου για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ αφού αυτό, ήδη από την ιδιότητά του ως ορυχείο, θα αποτελούσε ΜΕ.

Για να καταστεί πιο σαφές αυτό που μόλις ειπώθηκε, χρήσιμο είναι το παράδειγμα του ά. 5 παρ. 2 περ. στ' ΣυμβΟΟΣΑ. Κάνοντας λόγο για «τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων», ακόμα και η ευρύτερη δυνατή ερμηνεία της έννοιας «εξόρυξη» δεν μπορεί γλωσσικά να συμπεριλάβει εκείνη της έρευνας. Δηλαδή, η έρευνα δεν μπορεί να θεμελιώσει ΜΕ; Σαφέστατα και μπορεί, στο μέτρο που θα καταφάσκονται οι προϋποθέσεις του γενικού ορισμού του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ⁵⁷. Επομένως, η επιφύλαξη του δικαιώματος να αντικαθιστά στο ά. 5 παρ. 2 περ. στ' ΣυμβΟΟΣΑ τη λέξη «εξόρυξης» με τις λέξεις «που σχετίζεται με την εξερεύνηση ή την εκμετάλλευση», την οποία κατέθεσε ο Καναδάς (σχ. 63), δεν έχει – τεχνικά νομικά – κάποιο νόημα. Δεν είναι άλλωστε τυχαίο ότι η μόνη επιφύλαξη στην εν λόγω παράγραφο από οποιοδήποτε Κράτος, ήταν αυτή που μόλις προαναφέρθηκε.

⁵⁶ Σχ. 5.2.

⁵⁷ Σχ. 12 - 15

3.3. Το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ: η κατασκευαστική ρήτρα. Ένα αμάχητο τεκμήριο μονιμότητας;

«Ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης⁵⁸ θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών».

Συνεχίζουμε να βρισκόμαστε εντός του βασικού ορισμού του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Η συγκεκριμένη παράγραφος, ορίζει ότι για την ίδρυση ΜΕ, απαιτείται, εκτός από τις προϋποθέσεις του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, προσέτι δωδεκάμηνη διάρκεια. Απαιτείται αλλά και αρκεί, στο μέτρο που μία κατά τα λοιπά – ακόμα και προσωρινή – **αυτό ακριβώς** θεραπεύεται με την εν λόγω διάταξη! - εγκατάσταση εμπορικής δραστηριότητας, θα θεωρηθεί ΜΕ⁵⁹ λόγω αυτού του είδους «αμάχητου τεκμηρίου» μονιμότητας που τίθεται από την εν λόγω πρόβλεψη.

Δηλαδή, με τη διατύπωση του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ κατασκευάζεται όχι ένα πλάσμα ΜΕ, αλλά ένα αμάχητο τεκμήριο κατάφασης της προϋπόθεσης μονιμότητας του γενικού ορισμού του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Κατά τα λοιπά, επομένως, θα πρέπει να συντρέχουν και όλες οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που αναλύσαμε υπό το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ⁶⁰.

Διατυπώνεται και η αντίθετη άποψη ωστόσο, ότι δηλαδή το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ εισάγει ένα πλάσμα ΜΕ, ανεξαρτήτως του αν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Ως εκ τούτου αυτοί που υποστηρίζουν αυτή την άποψη, βλέπουν στο ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ μία a priori ΜΕ, με μόνη την ολοκλήρωση δωδεκάμηνου, για τις εκεί αναφερόμενες επιχειρηματικές δραστηριότητες κατασκευαστικής υφής. Με αυτή τη θέση ωστόσο θα διαφωνήσω. Οι συντάκτες της ΣυμβΟΟΣΑ δεν θέλησαν μία τέτοια προσέγγιση. Τα επιχειρήματά αυτής της άποψης είναι τα κάτωθι⁶¹:

⁵⁸ Στον ΚΦΕ έχει προστεθεί η φράση «ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά».

⁵⁹ Τριπιδάκης, ό.π., 246.

⁶⁰ Όχι όμως και η σταθερότητα, αφού μόλις προηγουμένως κάναμε δεκτό ότι η προϋπόθεση της σταθερότητας εν αποτελεί τίποτα άλλο παρά πρόκριμα της μονιμότητας και εμπεριέχεται σε αυτή.

⁶¹ Hans Pijl, 'The Relationship between Article 5, Paragraphs 1 and 3 of the OECD Model Convention' (2005) 33 Intertax, τ. 4, σελ. 189–193.

i) Σε προγενέστερη μορφή της ΣυμβΟΟΣΑ, η κατασκευαστική ρήτρα του σημερινού ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ ήταν ενταγμένη στις υποπεριπτώσεις του ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ. Αυτές δε, έχουμε δεχθεί ότι αποτελούν απλώς *prima facie* ΜΕ, τεθείσες στο άρθρο απλώς ενδεικτικά, προς πρακτική υποβοήθηση, αφού πράγματι, κατά το συνήθως συμβαίνον, είχε δείξει η εμπειρία ότι τέτοιες δραστηριότητες πληρούν τις προϋποθέσεις του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, το οποίο είναι αναγκαίο προκειμένου να θεωρηθούν και οριστικώς (και όχι απλά *prima facie*) ότι αποτελούν ΜΕ.

ii) Στις περιπτώσεις στις οποίες ιδρύεται πράγματι πλάσμα ΜΕ, παρατηρούμε την εισαγωγή όρων όπως «*notwithstanding*» («ανεξαρτήτως») και «*deemed*» («θεωρείται»). Οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται λχ. στο ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ προκειμένου να δηλώσουν την αυτονομία τους από το γενικό ορισμό του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και ότι αποτελούν αυτοτελή νομική βάση για τη σύσταση μίας ΜΕ.

iii) Στα ερμηνευτικά σχόλια του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, προκειμένου για την επεξήγηση προϋποθέσεων της διάταξης με πρακτικά παραδείγματα, αναφέρονται περιπτώσεις οι οποίες εμπίπτουν στις δραστηριότητες του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ. Λόγου χάρη, το παράδειγμα της επιχείρησης που κατασκευάζει μία οδό⁶², τεθέν για να επεξηγήσει την έννοια του όρου «μέσω του οποίου» - όρος ο οποίος δε συναντάται μάλιστα στο ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ – παρουσιάζει μία δραστηριότητα που κάλλιστα θα ταίριαζε στο ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ. Αν ωστόσο δεχόμασταν ότι το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ δημιουργεί ένα αμάχητο τεκμήριο ΜΕ, τότε θα ήταν περιττή η αναφορά του παραδείγματος για να διαπιστωθεί αν πληρείται ορισμένη προϋπόθεση του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ: διότι για τις συγκεκριμένες εργασίες θα απαιτούταν, αλλά και θα αρκούσε, η πλήρωση του δωδεκάμηνου. Τα πράγματα ωστόσο δεν είναι έτσι. Το δωδεκάμηνο δεν αποτελεί παρά ένα αμάχητο τεκμήριο όχι της ΜΕ, αλλά μίας ειδικότερης προϋπόθεσης της ΜΕ του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ⁷ εκείνης της μονιμότητας.

iv) Το ότι το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ ήρθε να καλύψει μόνο την προϋπόθεση της μονιμότητας, έχει εξάλλου και απόλυτα λογική εξήγηση. Ήδη από το κείμενο της ΣυμβΟΟΣΑ, στο οποίο η κατασκευαστική ρήτρα εντασσόταν στο ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ με τις λοιπές ενδεικτικές περιπτώσεις μίας κατ' αρχήν πλήρωσης των προϋποθέσεων του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, η κατασκευαστική ρήτρα συνοδευόταν από την ειδικότερη προϋπόθεση του δωδεκάμηνου. Αυτό συνέβη για τον εξής απλό λόγο: ενόσω οι λοιπές περιπτώσεις του ά. 5 παρ. 2 ΣυμβΟΟΣΑ

⁶² Σχ. 4.6

μπορούσαν να διέπονται από κυριολεκτικά μονιμότητα ή πάντως από πολύ μακρά διαστήματα ύπαρξης, οι κατασκευαστικές εργασίες είναι (και ήταν πάντοτε) εξ αντικειμένου περιορισμένης χρονικής διάρκειας. Ήθελε λοιπόν για το λόγο αυτό ο συντάκτης να λύσει το συγκεκριμένο ζήτημα, ορίζοντας ότι, ειδικά για την προϋπόθεση της μονιμότητας και ειδικά για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, η προϋπόθεση της μονιμότητας ικανοποιείται αν υπερβαίνει το δωδεκάμηνο. Διότι σε αυτή την κατηγορία δραστηριοτήτων, δεν μπορούμε να αναζητούμε κατά κυριολεξία μονιμότητα, ή έστω πολύ μεγάλης διάρκειας τέτοια. Ξανά, το κριτήριο της «φύσης του πράγματος» παίζει σημαντικό ρόλο στην ερμηνεία των διατάξεων.

Στην πραγματικότητα, δηλαδή, θα μπορούσαμε να πούμε ότι το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ συγκεκριμενοποιεί την αόριστη έννοια της μονιμότητας, η οποία ανωτέρω μας απασχόλησε. Η μονιμότητα, λοιπόν, σύμφωνα με την άποψη που υποστηρίζουμε, ειδικά για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ συναντάται μόνο όταν μιλάμε για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών. Πρόκειται για μία «νησίδα» εξειδίκευσης της προϋπόθεσης της μονιμότητας, ειδικά για τις δραστηριότητες που εδώ περιοριστικά αναφέρονται, κάνοντας πιο εύκολο το ρόλο του ερμηνευτή του δικαίου και συνακόλουθα πιο βέβαιο το φορολογικό σχεδιασμό του φορολογούμενου.

Οι κατασκευαστικές εργασίες αποκλείεται εξ αντικειμένου να έχουν απόλυτη μονιμότητα, άρα σκοπός του δωδεκάμηνου ήταν, όπως αναφέραμε, να οριστεί ένα διάστημα μετά την πάροδο, πάντως, του οποίου, θα πληρούταν η προϋπόθεση της μονιμότητας. Η διάταξη αναφέρει “[...] constitutes a permanent establishment only if it lasts more than 12 months”. Η ύπαρξη του “only”, το οποίο θα μπορούσε να λείπει χωρίς να επηρεαστεί η ικανοποίηση τους ως άνω σκοπού ο οποίος κατ’ ίσο μέτρο θα εξυπηρετούταν, ίσως έχει κάποια σημασία. Δεδομένου ότι ο όρος εισήχθη το 1977 - ενώ προηγουμένως δεν υπήρχε - θεωρώ ότι σκοπός της εισαγωγής του ήταν ο εξής: πλέον, είχαμε φτάσει σε ικανοποιητική βεβαιότητα δικαίου (αμάχητο τεκμήριο) ως προς τη μονιμότητα για υπερδωδεκάμηνο διάστημα. Αυτό ωστόσο δεν ξεκαθάριζε, με τη διατύπωση προ του 1977, εάν θα μπορούσε υπό συγκεκριμένες περιστάσεις, να θεωρηθεί ότι υπήρχε μονιμότητα και πριν το δωδεκάμηνο. Με την προσθήκη του “only”, επιχειρήθηκε, νομίζω, να επιτευχθεί ασφάλεια δικαίου και προς το ελάχιστο σημείο ικανοποίησης της μονιμότητας.

Αντιμέτωπο με αυτό το πρόβλημα, το Ανώτατο Δικαστήριο της Δανίας (Danish Eastern High Court) με πρόσφατη απόφασή του της 15.11.2017 (δημοσιευθείσα 11.12.2017)⁶³, λόγω ακριβώς

⁶³ SKM2017.710.ØLR. Περίληψη σε ([http://transfer pricing://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-danish-court-rules-pe-created-by-construction-activities-effectively-carried-out-through-a-fixed-place-in-denmark](http://transferpricing://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-danish-court-rules-pe-created-by-construction-activities-effectively-carried-out-through-a-fixed-place-in-denmark))

αδυναμίας να θεμελιώσει ΜΕ πολωνικής κατασκευαστικής εταιρείας σε δανικό έδαφος (κατά την κρίση του Δικαστηρίου, φαίνεται να υπήρχε κατασκευαστική δραστηριότητα το 2009 για 247 μέρες, το 2010 για 213 μέρες και το 2011 για 246 μέρες· ουδέποτε λοιπόν παρήλθε συνεχόμενο δωδεκάμηνο), βάσισε την κρίση του περί σύστασης ΜΕ όχι στο ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ, αλλά στο γενικό ορισμό του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, κρίνοντας ότι διεξήγαγε τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες δια μέσω ενός ακινήτου που επί χρόνια μίσθωνε και στο οποίο αποθηκεύονταν υλικά και διέμεναν εργάτες (αυτά, κρίθηκαν από το Δικαστήριο ως κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες).

Βέβαια, όπως σχολιάστηκε στον οικείο τόπο, θεωρώ ότι, εν όψει της δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχείρησης (κατασκευαστική), επρόκειτο μάλλον για βοηθητικές, στην καλύτερη περίπτωση, εργασίες.

Σχετικά, αξίζει να τονιστεί και το εξής στοιχείο: το γεγονός ότι πρόκειται για επιχείρηση με επιχειρηματική δραστηριότητα που εμπίπτει στον κανόνα του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ, δεν σημαίνει ότι αποκλείεται, με τη συνδρομή βέβαια του κατάλληλου πραγματικού, σύσταση ΜΕ του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Με άλλα λόγια, η πιθανότητα εφαρμογής του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ δεν τελεί σε σχέση αποκλεισμού με το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Για παράδειγμα, μια κατασκευαστική εταιρεία μπορεί αν διατηρεί σχεδιαστικό γραφείο σε ορισμένο μέρος (και για τα οποία σχέδια, τα οποία παραδίδει στους πελάτες της, λαμβάνει αμοιβή, αποτελούν επομένως μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της), αυτό όμως δεν αποκλείει να διατηρεί παράλληλα εργοτάξιο για υπερδωδεκάμηνο διάστημα σε διαφορετική περιοχή του αυτού κράτους⁶⁴.

Συνεχίζοντας την ανάλυση του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ, ο όρος «εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης», σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια επί του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ, τέθηκε προκειμένου να περιλάβει και την κατασκευή όχι μόνο κτιρίων (αλλά λχ. και οδών). Επίσης, εμπεριέχει όχι μόνο την κατασκευή, με την έννοια της ανέγερσης, αλλά περιλαμβάνει και την ανακαίνιση· υπό την προϋπόθεση ότι δεν αφορά απλή συντήρηση ή εκ νέου διακόσμηση (θα

⁶⁴ “As per the current “scheme” of permanent establishment provisions in the contemporary tax treaties existence of one type of permanent establishment does not preclude existence of another type. For instance a foreign enterprise may have a sales office in the source state and may also sell products and services through a dependent agent. In such a case, the foreign enterprise could have a fixed place permanent establishment as well as a dependent agency permanent establishment in the source state.

Similarly a foreign enterprise engaged in construction business may have a project office in the source state. Such an office may satisfy all the prerequisites of a fixed place permanent establishment under Art. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ of the applicable tax treaty. That enterprise may also perform construction activities at a project site in the source state for a duration exceeding the threshold for existence of a contraction permanent establishment. In such a case, the enterprise may have a fixed place permanent establishment as well as a construction permanent establishment in the source state. As consequence, the enterprise’s income from activities performed at the project office and the construction site should be attributable to the fixed place permanent establishment and the construction permanent establishment, respectively”.

(http://transferpricings://dramarmehta.com/Content_Free/DanishHCDecisionScaffoldingsCase.aspx)

πρέπει μάλλον να υπάρχει επέμβαση επί σκοπώ τροποποίησης στα δομικά στοιχεία του έργου). Περιλαμβάνεται επίσης («εγκατάστασης») η εγκατάσταση εξοπλισμού ή μηχανημάτων.

Το δωδεκάμηνο θα πρέπει να «τρέχει» ως προς συγκεκριμένο πρόσωπο. Δηλαδή, δε θα ικανοποιείται το ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ εάν μία σύμβαση «μοιραστεί» σε περισσότερα σκέλη διάρκειας 11 μηνών, με κάθε σκέλος να αναλαμβάνεται από ξεχωριστό πρόσωπο. Αυτή η επιχειρηματική πρακτική αποτελεί και προσφιλή τρόπο αποφυγής της ΜΕ. Αντίθετα, εάν το ίδιο πρόσωπο αναλάβει, από ξεχωριστές μεν συμβάσεις (συναφθείσες με τον ίδιο εργοδότη ή με πλείονες τέτοιους) πλην όμως αφορώσες έργο το οποίο εμπορικά και γεωγραφικά συνέχεται ως ένα και παρουσιάζεται απολύτως λογικά ως ενιαία μονάδα στα μάτια ενός ανεξάρτητου τρίτου (λχ. συστοιχία κατοικιών), θα αθροισθεί το σύνολο της διάρκειας για την ολοκλήρωση όλου του έργου. Έτσι, εάν το σύνολο υπερβαίνει τους 12 μήνες, και συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, θα μιλάμε για ΜΕ, ακόμα κι αν καμία από τις επιμέρους συμβάσεις δεν υπερέβαινε αυτοτελώς αυτό το κατώφλι.

Σχετικό είναι το ακόλουθο παράδειγμα που προέρχεται από την δανική φορολογική διοίκηση⁶⁵: αλλοδαπή επιχείρηση συμφώνησε με Δανό πελάτη την παράδοση και τοποθέτηση ενός τεχνικού έργου και τη σύνδεσή του – μετά από ένα διάστημα αναστολής εργασιών 5 μηνών (ή 20 εβδομάδων) - με μία ήδη υπάρχουσα εγκατάσταση. Η διάρκεια παράδοσης και τοποθέτησης του έργου θα ανερχόταν σε περίπου 30 εβδομάδες. Η δε συνολική διάρκεια παράδοσης, τοποθέτησης (30 εβδομάδες) και σύνδεσης (6 εβδομάδες) του έργου, συμπεριλαμβανομένου του διαστήματος αναστολής των εργασιών (20 εβδομάδες), υπερέβαινε το δωδεκάμηνο (ή 48 εβδομάδες) της κατασκευαστικής ρήτρας που είχε συμφωνηθεί στην εφαρμοστέα εν προκειμένω ΣΑΔΦ. Φθάναμε, συνολικά, στις 56 εβδομάδες.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της αλλοδαπής εταιρείας ενώπιον της αρμόδιας δανικής αρχής, η παράδοση και τοποθέτηση του έργου – διάρκειας 30 εβδομάδων - ήταν ξεχωριστό και αυτόνομο έργο από τη σύνδεσή του με την ήδη υπάρχουσα εγκατάσταση (διάρκειας 6 εβδομάδων). Το κρίσιμο ερώτημα που τέθηκε ήταν, επομένως, εάν η πεντάμηνη αναστολή εργασιών θα έπρεπε να αθροισθεί (και όχι απλά να λειτουργήσει συνεκτικά, αφού οι συνολικά 36 εβδομάδες δεν υπερβαίνουν το έτος) μεταξύ του διαστήματος των 30 εβδομάδων κι εκείνου των 6 εβδομάδων.

⁶⁵ Με ημερομηνία 26.9.2017, δημοσιευθείσα τη 12.10.2017 (SKM2017.584.SR -<https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2253691&vid=0>). Δημοσιευμένη περίληψη και σχολιασμός σε <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--danish-tax-board-rules-permanent-establishment-created-by-interrelated-construction-projects>.

Το αρμόδιο, προς διοικητική κρίση της υπόθεσης, τμήμα της φορολογικής διοίκησης (Tax Board), κρισιολόγησε ότι τα κατασκευαστικά έργα συνεχίζονται μέχρι την τελική παράδοση, ανεξαρτήτως πιθανών διακοπών, οι οποίες επομένως, μάλιστα, προσμετρούνται στο συνολικό διάστημα. Ειδικότερα, πρόσκαιρες διακοπές του κατασκευαστικού έργου, που οφείλονται σε κάποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη ή σε λειτουργικούς/επιχειρησιακούς λόγους, πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν, προκειμένου για την κρίση της συνολικής διάρκειας του έργου. Τα έργα παράδοσης και τοποθέτησης, από τη μία, και σύνδεσης, από την άλλη, θεωρήθηκε ότι συνδέονται στενά. Ίσως προς αυτό παρείχε έρεισμα και το γεγονός ότι είχαν συμφωνηθεί στην ίδια έγγραφη συμφωνία, το οποίο πράγματι αποτελεί όχι αμελητέο επιχείρημα για το ότι ακόμα και τα μέρη θεωρούσαν τις ενέργειες αυτές ως μέρη ενός συνολικού έργου που ήθελαν να ολοκληρωθεί. Κατά τα λοιπά, τα οποία και αναλύθηκαν ανωτέρω, το ίδιο πρόσωπο ανέλαβε, από την ίδια, συναφθείσα με τον ίδιο εργοδότη, σύμβαση, έργα τα οποία εμπορικά και γεωγραφικά συνέχονται ως ένα και παρουσιάζονται απολύτως λογικά ως ενιαία μονάδα στα μάτια ενός ανεξάρτητου τρίτου. Η ανάγνωση του ενιαίου του έργου υπό πρίσμα εμπορικής σημασίας αλλά και γεωγραφικού δεσμού, φαίνεται να επηρέασε την κρίση της δανικής διοίκησης, εν προκειμένω. Το αν υφίσταται επίσης διακοπή, φαίνεται να πρέπει να λαμβάνει υπ' όψιν το εμπορικό και γεωγραφικό κριτήριο. Αφενός, το παραδοθέν έργο δεν μπορούσε να αποκτήσει εμπορική σημασία (κανένα όφελος δεν είχε για τον πελάτη) πριν τη σύνδεση με την υπάρχουσα εγκατάσταση, ενώ αφ' ετέρου οι εργασίες των 30 και των 6 εβδομάδων έλαβαν χώρα όχι μόνο για τον αυτό εμπορικό σκοπό, αλλά και στο αυτό γεωγραφικό σημείο/εργοτάξιο.

Δεν πρέπει επίσης να διαλάβει της προσοχής μας, το γεγονός ότι η διακοπή των 5 μηνών δεν έπληξε την ενότητα των κατασκευαστικών εργασιών πριν από αυτή και μετά από αυτή. Μάλιστα, όχι μόνο δεν επλήγη η σύνδεση των δύο αυτών σημείων, αλλά προσμετρήθηκε κι ο χρόνος της αναστολής εργασιών, προκειμένου να ανέλθουμε σε διάστημα μεγαλύτερο του έτους, όπως ακριβώς απαιτεί η προϋπόθεση μονιμότητας της κατασκευαστικής ρήτρας. Δηλαδή, σχηματικά, όχι μόνο δεν επήλθε «διακοπή» του χρόνου (οπότε μετά τις 30 εβδομάδες θα εκκινούσε ένα «νέο διάστημα 6 εβδομάδων»), όχι μόνο δεν επήλθε αναστολή του χρόνου (οπότε, στις 30 εβδομάδες θα προσμετρούνταν απλώς οι 6 εβδομάδες, με αποτέλεσμα ωστόσο να εξακολουθούμε να βρισκόμαστε κάτω από το κατώφλι του έτους), αλλά πολύ περισσότερο, η περίοδος αυτή αναστολής εργασιών προσμετρήθηκε και αθροίστηκε σαν να ήταν χρόνος κατασκευαστικός εργασιών (το οποίο αποτελούσε εν προκειμένω το μόνο τρόπο ώστε να διαγνωσθεί υπερδωδεκάμηνη διάρκεια). Θεωρώ ότι μία δικαστική κρίση περί αυτού ειδικά του

νομικού ζητήματος, δηλαδή της προσμέτρησης της περιόδου αναστολής στο συνολικό χρόνο των εργασιών, θα είχε ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

Πάντως, ενδιαφέρον σχετικά, παρουσιάζει το εξής γεγονός: ενώ για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ ο σχολιασμός του ΟΟΣΑ αναφέρει ότι για την καταμέτρηση του χρόνου ύπαρξης μίας «φερόμενης ως» μόνιμης εγκατάστασης, δε λαμβάνεται υπ' όψιν ο χρόνος ο οποίος απαιτήθηκε για την προετοιμασία της εγκατάστασης αυτής προκειμένου να εξυπηρετήσει την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης, στο σχολιασμό του 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ λαμβάνεται η ακριβώς αντίθετη θέση: ένα εργοτάξιο υφίσταται **από την ημερομηνία έναρξης των εργασιών του εργολάβου - ακόμα και των προπαρασκευαστικών - προκειμένου να επιτευχθεί στην συνέχεια η πραγματοποίηση πράξεων του πυρήνα της δραστηριότητάς του.** Έτσι, ρητά αναφέρεται στο σχολιασμό ότι ο χρόνος ξεκινά από την π.χ. εγκατάσταση γραφείου σχεδιασμού για την κατασκευή, παρ' ότι φυσικά την στιγμή εκείνη όχι απλά δεν έχει ξεκινήσει η κατασκευή, όχι δεν έχει ξεκινήσει καν να σχεδιάζεται το πώς θα γίνει, αλλά δεν έχει καν ολοκληρωθεί η ο χώρος στον οποίο θα γίνει ο σχεδιασμός! Συνεπώς, πρόκειται για ένα χρονικό σημείο στο οποίο η εκτέλεση του πυρήνα της δραστηριότητας δεν είναι καν ορατή. Παρ' όλα αυτά, σύμφωνα με το σχολιασμό του ΟΟΣΑ, το 12μηνο εκκινεί από εκείνη κι όλας τη στιγμή⁶⁶.

3.3.1. Ερμηνευτική αξιολόγηση της συγκεκριμενοποίησης της μονιμότητας για κατασκευαστικές εργασίες;

Αν θα θέλαμε να προχωρήσουμε κάποιες σκέψεις παραπάνω, το ερώτημα που μπορεί να τεθεί είναι εάν μπορεί να χρησιμεύσει κάπως αυτή η αξιολόγηση – εξειδίκευση, και ως προς τη γενικότερη προϋπόθεση της μονιμότητας του 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Πώς θα μπορούσαμε να την εκμεταλλευτούμε;

Στην πραγματικότητα, είναι σαφές ότι πρόκειται για ειδική ρύθμιση, προορισμένη ειδικά να ανταποκριθεί στις ανάγκες των κατασκευαστικών εργασιών. Με άλλα λόγια, η αξιολόγηση του δωδεκαμήνου γίνεται μόνο ενόψει των συγκεκριμένων εργασιών, που εκεί αναφέρονται. Ως εκ τούτου, ένα είναι απολύτως σίγουρο: θα ήταν λάθος να διατυπώσουμε την άποψη ότι το δωδεκάμηνο μπορεί να αποτελέσει μία οριζόντια εξειδίκευση. Προκειμένου να μην αποκλείεται ότι οι επιχειρήσεις που απασχολούνται στον κλάδο των κατασκευαστικών δραστηριοτήτων θα ευνοούνταν συγκριτικά με άλλους τομείς εμπορικής δραστηριότητας (λόγω του ότι πρόκειται

⁶⁶ Σχ. 19

για δραστηριότητες που εξ ορισμού είναι παροδικές, μέχρι την εκτέλεση του έργου, και άρα θα ήταν εκ προοιμίου πιο δύσκολο για αυτές να θεωρείται ότι απέκτησαν ΜΕ), τέθηκε το δωδεκάμηνο. Αυτό πράγματι σε πολλές περιπτώσεις και πιθανό θα είναι να πληρωθεί από μία κατασκευαστική επιχείρηση και θα καταμαρτυρά αξιόλογη ένταξη μίας επιχείρησης σε αλλοδαπή οικονομία, δεδομένων των μεγάλων ποσών που κινούνται στον κατασκευαστικό κλάδο.

Θεμελιώδους σημασίας για να ξεκινήσουμε αυτή τη διανοητική προσπάθεια, θα είναι να ανεύρουμε το τι οδήγησε στην πρόβλεψη δωδεκάμηνου ως προς τις συγκεκριμένες δραστηριότητες (rationes). Κρίσιμα νομίζω ήταν τα εξής δύο στοιχεία: α. ζητήματα ανταγωνισμού και β. το κριτήριο της «φύσης του πράγματος».

Ειδικότερα: όπως αναφέρθηκε προηγουμένως θα ήταν αντιανταγωνιστικό να εξαιρείται ένα μεγάλο κομμάτι των κατασκευαστικών δραστηριοτήτων από την ίδρυση ΜΕ, εκ μόνου του λόγου ότι τέτοιες δραστηριότητες εξ αντικειμένου διαρκούν για πεπερασμένο χρονικό διάστημα και είναι εκ της φύσεώς τους «θνησιγενείς». Εξ άλλου στον κατασκευαστικό τομέα, δωδεκάμηνη παραμονή σε αλλοδαπή οικονομία μπορεί πράγματι να σηματοδοτεί σημαντική ανάμιξη με αυτή, σε αξιόλογα οικονομικά μεγέθη. Η φύση της επιχειρηματικής αυτής δραστηριότητας είναι τέτοια που, αφ' ενός, μόνο πρόσκαιρη μπορεί να είναι, αλλά παράλληλα μπορεί να καθιστά δυνατή τη σε ικανοποιητικό βαθμό ένταξη στην οικονομία μιας χώρας, μόλις εντός ενός διαστήματος όπως οι δώδεκα μήνες.

Τελικά, δεν μπορούμε παρά να αλιεύσουμε ένα κριτήριο το οποίο απλά θα συγκαθορίζει τη στάθμη της «μονιμότητας» από κοινού με άλλα κριτήρια αναλόγως της περίπτωσης. Κρίσιμη θα είναι κάθε φορά η φύση του πράγματος, η οποία δεν θα πρέπει – κατ' αποτέλεσμα, ουσιαστικά - εκ των προτέρων να αποκλείει συγκεκριμένη επαγγελματική δραστηριότητα από το να θεωρηθεί ότι διαθέτει ΜΕ. Η έννοια της μονιμότητας, είναι απολύτως σχετική.

Το εργατικό δυναμικό δεν χρειάζεται να βρίσκεται επί 12 μήνες σε συγκεκριμένο μέρος, όταν η φύση του έργου ή οι ανάγκες του δεν μπορούν να το επιτρέψουν αυτό. Από την άλλη, η προϋπόθεση του «ενιαίου» του έργου συνεχίζει ανυποχώρητα να εφαρμόζεται, όπως τη γνωρίζαμε.

Για παράδειγμα: η ανακατασκευή ενός πλοίου στο Νεώριο της Σύρου απαιτεί 10 μήνες, απαιτεί όμως και άλλους 4 μήνες για εργασίες οι οποίες μπορούν να γίνουν μόνο στο ναυπηγείο του

Σκαραμαγκά. Επειδή ακριβώς πρόκειται για ενιαίο έργο (project) οι 10 μήνες θα προστεθούν στους 4 και επιτρεπτά θα πληρωθεί το πραγματικό του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ⁶⁷.

3.3.2. Μέθοδος BEPS: «*Splitting-up of contracts*»

Στη διατύπωση της συγκεκριμένης παραγράφου συναντούμε την 1^η μέθοδο BEPS που θα αναλυθεί στην παρούσα: «*Splitting-up of contracts*».

Όπως υπαινιχθήκαμε προηγουμένως, η πρόβλεψη της κατασκευαστικής ρήτρας δημιούργησε εύφορο έδαφος για μεθόδους αποφυγής της μόνιμης εγκατάστασης. Η αναφορά σε σταθερούς αριθμούς, προάγει, από τη μία, την ασφάλεια δικαίου και τη βεβαιότητα επιχειρηματικής δράσης, από την άλλη όμως τρέπει σε πολύ ευκολότερη την αποφυγή από το γράμμα (εν προκειμένω: τον αριθμό, κατά κυριολεξία) της διάταξης.

Έτσι, παρατηρήθηκε το φαινόμενο της σύναψης πολλών κατασκευαστικής υφής συμβάσεων μεταξύ εργολάβου και εργοδότη, παρ' ότι μπορούσαν (και έτσι θα έπρατταν, αν δεν υπήρχαν φορολογικά ελατήρια στη διαμόρφωση της βούλησής τους) να συνάψουν μόνο μία. Η ιδιαιτερότητα μάλιστα αυτών των συμβάσεων ήταν ότι, κατά τα συμφωνηθέντα, καμία δεν υπερέβαινε το δωδεκάμηνο. Αυτό γινόταν με τον προφανή σκοπό της αποφυγής δημιουργίας ΜΕ. Διότι, στη συνέχεια, η εργολήπτρια εταιρεία συνήπτε συμβάσεις υπεργολαβίας με εταιρίες συμφερόντων της, ώστε ουσιαστικά όλες οι συμβάσεις που εξυπηρετούσαν το συνολικό ενιαίο έργο να εκπληρώνονται από την αρχική εργολήπτρια εν ευρεία εννοία (δηλ. από εκείνη και από συγγενείς της εταιρίες), τυπικά όμως η νομική προσωπικότητα που εκπλήρωνε κάθε σύμβαση ήταν ξεχωριστή. Με αυτό τον τρόπο απέφευγαν την εφαρμογή του 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ⁶⁸· απέφευγαν δηλαδή τη σύσταση ΜΕ.

Στο τέχνασμα αυτό προσαπαιτούταν η συμμετοχή του εργοδότη, ώστε να συμφωνήσει κι έτσι να διαμορφωθεί consensus των μερών για υποδωδεκάμηνες χωριστές συμβάσεις. Για ποιο λόγο να συμμετάσχει σε όλο αυτό ο εργοδότης; Μα επειδή αντλούσε κέρδος εμμέσως κι εκείνος από αυτό το τέχνασμα, απολαμβάνοντας τελικά χαμηλότερη τιμή εργασιών, μην υπάρχουσας πια ανάγκης

⁶⁷ Σχ. 20

⁶⁸ Κατά μια άλλη μέθοδο (στην οποία δεν χρειαζόταν να παρεμβληθεί σύμβαση υπεργολαβίας), ο εργοδότης συνήπτε τα κατ' ιδίαν συμβόλαια ήδη από την αρχή, χωριστά, με κάθε εταιρεία του ίδιου ομίλου συμφερόντων.

μετακύλισης από τον εργολάβο στον εργοδότη, του κόστους στο οποίο θα μεταφραζόταν η δημιουργία ΜΕ.

Η πρακτική αυτή κατηγορήθηκε ως παράγοντας BEPS. Η απάντηση σε τέτοιες μεθοδεύσεις δόθηκε όχι από την 7^η Δράση, αλλά από την 6^η ⁶⁹ η οποία προβλέπει τη «δοκιμασία του βασικού σκοπού» (Principle Purposes Test – στο εξής: PPT)⁷⁰. Σύμφωνα με αυτή τη δοκιμασία, εάν ένας εκ των βασικών σκοπών των συναλλαγών ή των διευθετήσεων είναι το πρόσωπο να αποκτήσει πλεονεκτήματα από φορολογική συνθήκη, αυτά τα οφέλη δεν θα χορηγηθούν τελικά, εκτός εάν η χορήγησή τους, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες της περίπτωσης, «θα ήταν σύμφωνες με το αντικείμενο και το σκοπό της συνθήκης».

Μάλιστα, για την ευχερέστερη εφαρμογή του PPT σε περιπτώσεις αποφυγής ΜΕ, προστίθεται στο σχολιασμό ειδικό παράδειγμα, εντοπισμένο στη συγκεκριμένη περίπτωση που μόλις σχολιάσαμε. Έτσι, κλείνει τονίζοντας ότι «σε αυτή την περίπτωση [δηλ. του παραδείγματος], ελλείψει άλλων γεγονότων και περιστάσεων που θα μπορούσαν να μας οδηγήσουν σε διαφορετικό συμπέρασμα, θα ήταν λογικό να καταλήξουμε⁷¹⁷² ότι ένας από τους κύριους σκοπούς της σύναψης του ξεχωριστού συμβολαίου δυνάμει του οποίου η [εταιρεία ιδίων συμφερόντων] συμφώνησε να εκτελέσει μέρος της κατασκευής, ήταν να επωφεληθούν οι [μητρική και θυγατρική, εταιρίες ιδίων συμφερόντων] του ά. 5 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ της ΣΑΔΦ μεταξύ του Κράτους έδρας τους και του Κράτους έδρας του εργοδότη τους». Και καταλήγει κρισιολογώντας: «Η παροχή της ωφέλειας αυτού του κανόνα υπό αυτές τις περιστάσεις θα ήταν αντίθετη στο αντικείμενο και στο σκοπό της παραγράφου δεδομένου ότι ο περιορισμός αυτής της παραγράφου θα ήταν άνευ νοήματος».

⁶⁹ Action 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*).

⁷⁰ Final report Action 6, Παρ 30. «The addition to the OECD Model of the PPT rule included in this Report will help address this issue, as shown by example J of the Commentary on that rule». Final report on action 7 παρ. 17.: «The Principal Purposes Test (PPT) rule that will be added to the OECD Model Tax Convention as a result of the adoption of the Report on Action 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*)³ will address the BEPS concerns related to the abusive splitting-up of contracts. In order to make this clear, the following example will be added to the Commentary on the PPT rule. For States that are unable to address the issue through domestic anti-abuse rules, a more automatic rule will also be included in the Commentary as a provision that should be used in treaties that would not include the PPT or as an alternative provision to be used by countries specifically concerned with the splitting-up of contracts issue».

⁷¹ «[...] it would be reasonable to conclude [...]».

⁷² Για τη συμβατότητα αυτή της πρόβλεψης με το ενωσιακό δίκαιο, βλ. Weber, The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law, Erasmus Law Review, Vol. 10, No. 1, 2017. Πιθανή ασυμβατότητα θα είχε ως συνέπεια την απαγόρευση – κατ' αποτέλεσμα – υιοθέτησης του PPT από τα Κράτη – μέλη της Ε.Ε. (αρχή της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου).

Στο FRA7, υπενθυμίζεται ότι υπάρχει η δυνατότητα (καλύτερα: παρέχεται η ιδέα στα μέρη) σε μία ΣΑΔΦ, πέρα από την PPT, να προβλέπεται και συγκεκριμένη ρύθμιση συγκεκριμένων περιπτώσεων splitting up of contracts. Ας υπενθυμίσουμε το εξής: η διαμόρφωση της ΣΑΔΦ ανήκει στην ευχέρεια των Κρατών (συμβαλλόμενα μέρη της ΣΑΔΦ). Έτσι, μπορούν ακόμα και να μην συμπεριλάβουν ούτε PPT, αλλά ούτε και συγκεκριμένο ρητό κανόνα επί συγκεκριμένων περιπτώσεων. Στην περίπτωση ωστόσο αυτή, προτείνεται από το final report του Action 7 να μην παραλειφθεί να προστεθεί ένας άλλος κανόνας, με σκοπό κι εκείνος να συλλάβει καταστάσεις που - όπως διαπίστωσε η επιτροπή των BEPS - οδηγεί στα προαναφερθέντα ανεπιθύμητα αποτελέσματα (Base Erosion and Profit Shifting). Μάλιστα προτείνει σχετικό κανόνα οι γενικές γραμμές του οποίου θα πρέπει αν έχουν ως εξής:

«Αποκλειστικά για το σκοπό της διαπίστωσης του εάν έχει υπερβεί τη 12μηνη περίοδο που αναφέρεται στην παράγραφο 3, μπορούν να τεθούν τα κάτωθι κριτήρια:

*(α) όταν μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ασκεί δραστηριότητες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε μια τοποθεσία που συνιστά εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης και οι δραστηριότητες αυτές διεξάγονται κατά τη διάρκεια χρονικών περιόδων που δεν διαρκούν περισσότερο από δώδεκα μήνες, **και***

β) οι συναφείς δραστηριότητες πραγματοποιούνται στο ίδιο εργοτάξιο ή στο ίδια εργοτάξιο κατασκευής κατά τη διάρκεια διαφόρων χρονικών περιόδων, καθεμία από τις οποίες υπερβαίνει τις 30 ημέρες, από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις στενά συνδεδεμένες με την προαναφερθείσα επιχείρηση,

αυτές οι διαφορετικές χρονικές περίοδοι προστίθενται στο χρόνο κατά τη διάρκεια του οποίου η πρώτη επιχείρηση διεξήγε δραστηριότητες στο εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης.

Η έννοια των "στενά συνδεδεμένων επιχειρήσεων" που χρησιμοποιείται στην παραπάνω διάταξη ορίζεται στο στοιχείο β) της παραγράφου 6 του άρθρου (βλέπε κατωτέρω τις παραγράφους 38.8 έως 38.10)

18.2 Για τους σκοπούς της εναλλακτικής πρόβλεψης που περιγράφεται στην παράγραφο 18.1, το εάν οι δραστηριότητες συνδέονται θα εξαρτηθεί από τα γεγονότα και τις περιστάσεις κάθε περίπτωσης. Παράγοντες που μπορεί να είναι σχετικοί για το σκοπό αυτό περιλαμβάνουν: - εάν οι συμβάσεις που καλύπτουν τις διάφορες δραστηριότητες συνήφθησαν από το ίδιο πρόσωπο ή συνδεδεμένα πρόσωπα - εάν η σύναψη πρόσθετων συμβάσεων με ένα άτομο είναι λογική συνέπεια προηγούμενης σύμβασης που συνάπτεται με το εν λόγω πρόσωπο ή συνδεδεμένα πρόσωπα - αν οι δραστηριότητες θα καλύπτονταν από μία μόνο σύμβαση, αν δεν ετίθεντο ζητήματα φορολογικού σχεδιασμού - αν η φύση

της εργασίας που εκτελέστηκε δυνάμει διαφορετικών συμβάσεων ήταν ίδια ή παρόμοια - αν οι ίδιοι υπάλληλοι εκτελούν τις εργασίες υπό τις διαφορετικές συμβάσεις».

Συναφώς, στο ά. 14 του MLI ορίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρόνου δραστηριοτήτων σε συγκεκριμένη τοποθεσία για τις οποίες σε τυχόν κατ' ιδίαν ΣΑΔΦ προβλέπεται συγκεκριμένο χρονικό κατώφλι για δημιουργία ΜΕ (όπως για παράδειγμα οι κατασκευαστικές, στη ΣυμβΟΟΣΑ), ή επιβλέπει ή συμβουλεύει σχετικά με αυτές τις δραστηριότητες, κάθε δραστηριότητα η οποία – έστω και διακεκομμένα εκτελεσθείσα – υπερβαίνει τις 30 ημέρες, συναθροίζεται στο τελικό διάστημα μαζί με οποιαδήποτε τέτοια δραστηριότητα διεξήχθη στην ίδια τοποθεσία από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις (υπό την προϋπόθεση επίσης ότι και εκείνων η δραστηριότητα υπερβαίνει, έστω και διακεκομμένα, τις 30 ημέρες) στενά συνδεδεμένες με την πρώτη επιχείρηση. Αυτό το μέτρο, για παράδειγμα, θα ταίριαζε στο προαναφερθέν παράδειγμα που αντλήσαμε από τη δανική φορολογική διοίκηση, προς επίρρωση της προβληματικής (μόνο) της σύνδεσης των 30 εβδομάδων με τις 6 εβδομάδες.

3.3.2.1. Ειδικότερα το PPT⁷³

Αν θα θέλαμε να κατηγοριοποιήσουμε τις προϋποθέσεις του PPT, θα καταλήγαμε σε ένα (κατά βάση) υποκειμενικό μέρος της δοκιμασίας και ένα αντικειμενικό. Το υποκειμενικό ερευνά το σκοπό του προσώπου όταν κατάστρωνε τέτοιες ενέργειες/σχεδιασμό (πρέπει να φαίνεται εύλογο το συμπέρασμα ότι ήταν η εξασφάλιση του πλεονεκτήματος ανάμεσα στους βασικούς σκοπούς [principal purposes⁷⁴] που τον οδήγησαν σε συγκεκριμένη ενέργεια, από την οποία τελικά όντως προέκυψε το φορολογικό πλεονέκτημα), ενώ το αντικειμενικό ερευνά αν η παροχή των πλεονεκτημάτων που εξασφαλίζει η ΣΑΔΦ, υπό τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις, υπερκερνούν το αντικείμενο και το σκοπό της ή δεν κάνουν τίποτα περισσότερο από το απλά να πραγματώνουν το σκοπό της (πρόκειται ουσιαστικά για αξιολογική - τελολογική κρίση)

Το «υποκειμενικό» τεστ αναλύεται ειδικότερα στο reasonableness test και στο principle purposes test stricto sensu. Αν αυτά καταφάσκονται, τότε η μόνη περίπτωση να συνεχίσει το πρόσωπο να απολαμβάνει τα φορολογικά πλεονεκτήματα, είναι να διαγνωσθεί το αντικειμενικό κριτήριο. Στο βαθμό που το reasonableness test συμμετέχει στο υποκειμενικό κριτήριο, το τελευταίο αυτομάτως «αντικειμενικοποιείται» ελαφρώς.

⁷³ Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 Intertax, Issue 5, pp. 406–412

⁷⁴ Αυτό είναι συνεπές και με την αρχή που εισάγεται στο σχ. 9.5 του σχολιασμού ΣυμβΟΟΣΑ (2014) επί του ά. 1: «A guiding principle is that the benefits of a convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions».

Το γεγονός ότι αρκεί να είναι ένας από τους βασικούς λόγους, έχει την εξής συνέπεια: το πρόσωπο το οποίο έχει δύο **ισοβαρείς** λόγους - έναν εμπορικό και ένα φορολογικό - για να ακολουθήσει ορισμένη μέθοδο δράσης, θα θεωρηθεί ότι πληροί την υποκειμενική προϋπόθεση του PPT⁷⁵. Σε αυτό το αποτέλεσμα θεωρώ ότι χωρεί κριτική. Το γεγονός ότι δεν είναι «essential purpose test» ή «dominant purpose test» καθιστά πολύ ευκολότερη την πλήρωση αυτή της προϋπόθεσης από πλευράς φορολογικών αρχών⁷⁶. Επίσης, όχι μόνο αρκεί ένας από τους περισσότερους λόγους να ήταν η απόλαυση φορολογικών πλεονεκτημάτων⁷⁷, αλλά επίσης αρκεί αυτό το συμπέρασμα να φαίνεται εύλογο και δεν απαιτείται να στηρίζεται σε κάποιο αδιάσειστο στοιχείο⁷⁸. Συνεπώς, high tax countries που θα υιοθετήσουν το PPT, θα (αναγκάζονται να) είναι, κατά τεκμήριο, λιγότερο φιλικές προς το φορολογούμενο.

Για την καλύτερη κατανόηση της πλήρωσης των προϋποθέσεων, πολύ χρήσιμα είναι τα παραδείγματα που εκτίθενται στις σελ 59 επ. FRA6. Σε ένα εξ αυτών (example C), η κατάσταση έχει ως εξής: Η εταιρεία A που εδρεύει στη χώρα A1 εμπορεύεται ηλεκτρικές συσκευές. Επειδή επιθυμεί να μειώσει το εργατικό κόστος, αποφασίζει ότι θα εγκαταστήσει μία μονάδα παραγωγής σε μία χώρα όπου το κόστος κατασκευής θα είναι χαμηλότερο. Μετά από σχετική έρευνα, οι υποψήφιοι προορισμοί είναι τα κράτη B1, Γ1 και Δ1· άπαντα Κράτη που θα παρείχαν μειωμένο κόστος κατασκευής, ο οποίος ήταν και ο βασικός σκοπός του επιχειρηματικού εγχειρήματος και της επένδυσης της εταιρείας. Κατόπιν, διεπιστώθη ότι η ΣΑΔΦ του Κράτους A1 με το Κράτος Γ1, παρείχε τους ευμενέστερους όρους και κίνητρα, συγκριτικά με τις λοιπές ΣΑΔΦ των, από το πρώτο στάδιο επιλογής, υποψήφιων προορισμών. Έτσι, αποφασίστηκε να προκριθεί η επιλογή του Κράτους Γ1.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, βασικός σκοπός της επένδυσης δεν ήταν η εκμετάλλευση φορολογικών πλεονεκτημάτων από την οικεία ΣΑΔΦ. Βασικός σκοπός ήταν η ίδρυση μονάδας παραγωγής σε Κράτος που θα παρείχε τη δυνατότητα χαμηλού κόστους κατασκευής. Με αυτό το ζητούμενο, προκρίθηκαν τρεις επιλογές. Λόγω όμως των καλύτερων φορολογικών συνθηκών που εξασφάλιζε η αντίστοιχη ΣΑΔΦ, προτιμήθηκε το Κράτος Γ1 (το οποίο ανήκε ήδη πριν την επισκόπηση των ΣΑΔΦ, ανάμεσα στις αρχικές επιλογές της εταιρείας). Επομένως, στην περίπτωση αυτή δεν θα διαγνωσθεί το υποκειμενικό κριτήριο του PPT. Διότι σκοπός της εταιρείας

⁷⁵ Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 Intertax, Issue 5, pp. 408

⁷⁶ Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 Intertax, Issue 5, pp. 412

⁷⁷ Σχ. 65 FRA6.

⁷⁸ Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (Action 6), σχ. 10, :«It is not necessary to find conclusive proof on intent of a person concerned with an arrangement or transaction, but it must be reasonable to conclude after an objective analysis of the relevant facts and circumstances».

ήταν όχι η εκμετάλλευση φορολογικών πλεονεκτημάτων, αλλά η εγκατάσταση σε ένα Κράτος που θα παρείχε δυνατότητα χαμηλού κόστους κατασκευής. Με άλλα λόγια, τα φορολογικά πλεονεκτήματα της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ δεν θα «προσλαμβάνονταν» από την εταιρεία Α εάν η τελευταία δεν είχε σκοπό την εγκαθίδρυσή της πράγματι σε ένα Κράτος με τα χαρακτηριστικά του Κράτους Γ1. Αντίθετα, βασικός σκοπός θα ήταν η εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ, εάν η εταιρεία Α επιθυμούσε να συμπεριλάβει ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα της ΣΑΔΦ Α1 - Γ1 στο φορολογικό της σχεδιασμό και για το σκοπό αυτό εγκατέστησε μία θυγατρική εταιρεία στο Κράτος Γ1 (λχ. περίπτωση mailbox companies).

Αλλά ακόμα κι αν θεωρηθεί ότι ικανοποιείται το υποκειμενικό τεστ, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι σκοπός της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ ήταν ακριβώς να εξασφαλίσει αυτό το πλεονέκτημα. Γενικός σκοπός των ΣΑΔΦ είναι να ενθαρρύνουν και να προσελκύσουν τις διεθνείς επενδύσεις ιδίως Κρατών με χαμηλό κόστος κατασκευής (συνήθως αναπτυσσόμενα Κράτη). Επομένως, η εκμετάλλευση της ΣΑΔΦ από την εταιρεία Α, στοιχίζεται με το αντικείμενο και τους σκοπούς της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ.

Πολύ σημαντικό είναι και το εξής: κατ' ακριβολογία, προϋπόθεση πλήρωσης του πραγματικού του ΡΡΤ, είναι μόνο το υποκειμενικό τεστ. Εάν διαβάσει κανείς με προσοχή τη διατύπωση, το αντικειμενικό τεστ τίθεται υπό μορφή «ένστασης». Με άλλα λόγια, η φορολογική αρχή αρκεί να επικαλεσθεί και να αποδείξει (και μάλιστα όχι να αποδείξει σε βαθμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, αλλά να πείσει το Δικαστήριο ότι αυτό που ισχυρίζεται είναι απλά λογικό [reasonable]) τα στοιχεία που πληρώνουν το υποκειμενικό τεστ. Εάν αντεπεξέλθει σε αυτό το βάρος επίκλησης και απόδειξης, έχει κατορθώσει να στρέψει υπέρ της το ΡΡΤ. Εάν ο φορολογούμενος επιθυμεί να αμυνθεί, έχει εκείνος πλέον το βάρος επίκλησης και απόδειξης· αυτή τη φορά όμως, του αντικειμενικού στοιχείου του ΡΡΤ. Δηλαδή, εκείνος θα πρέπει να επικαλεσθεί και να αποδείξει (και όχι απλά να παρουσιάσει ως λογικό), ότι σκοπός της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ ήταν να του παράσχει τα συγκεκριμένα πλεονεκτήματα, υπό τις συνθήκες εκείνες. Όπερ αρκετά δυσχερές και σίγουρα πολύ πιο δύσκολο από το έργο που είχε η φορολογική αρχή στο πλαίσιο του υποκειμενικού στοιχείου του ΡΡΤ. Αρκεί μόνο να αναφέρουμε τη δυσκολία εξεύρεσης του σκοπού μίας ΣΑΔΦ, για την οποία (εξεύρεση) βαρύνεται δικονομικά ο φορολογούμενος⁷⁹.

Και πώς θα βρεθεί ο σκοπός μίας ΣΑΔΦ; Κάθε στοιχείο μπορεί να είναι χρήσιμο. Οι ιστορικές συνθήκες, πρακτικά, βεβαίως το προοίμιο και φυσικά το context (δηλ. το περιβάλλον) της ΣΑΔΦ.

⁷⁹ Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 Intertax, Issue 5, pp. 407.

Υπό προϋποθέσεις (βλ. παρατηρήσεις Κρατών), τα σχόλια στο Μοντέλο Σύμβασης επί του οποίου βασίστηκε η συγκεκριμένη ΣΑΔΦ, θα συνιστούν αξιόλογο ερμηνευτικό εργαλείο⁸⁰⁸¹.

3.4. Το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ: ο – prima facie - αρνητικός κατάλογος

«Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

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

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

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

ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας,

στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α` έως ε`

εφόσον αυτή η δραστηριότητα [δηλ. α-ε], ή στην περίπτωση της υποπαραγράφου στ' η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

⁸⁰ David A. Ward, *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 34 (IBFD 2005).

⁸¹ Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 Intertax, Issue 5, pp. 407

4.1 Η παράγραφος 4 δεν εφαρμόζεται σε καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που χρησιμοποιείται ή διατηρείται από μια επιχείρηση εάν η ίδια επιχείρηση ή μία στενά συνδεδεμένη επιχείρηση διεξάγει επιχειρηματικές δραστηριότητες στο ίδιο μέρος ή σε άλλο μέρος στο ίδιο συμβαλλόμενο Κράτος και

α) το εν λόγω μέρος ή το άλλο μέρος αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση ή τη στενά συνδεδεμένη επιχείρηση σύμφωνα με τις προβλέψεις αυτού του άρθρου ή

β) η συνολική δραστηριότητα που προκύπτει από το συνδυασμό των δραστηριοτήτων που διεξάγονται από τις δύο επιχειρήσεις στο ίδιο μέρος ή από την ίδια επιχείρηση ή στενά συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε δύο μέρη, δεν είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα εφόσον οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από τις δύο επιχειρήσεις στο ίδιο μέρος ή από την ίδια επιχείρηση ή στενά συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε δύο μέρη, συνιστούν συμπληρωματικές λειτουργίες που είναι μέρος μίας συνεκτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας».

Το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ εισάγει έναν ενδεικτικό κατάλογο δραστηριοτήτων οι οποίες δεν αποτελούν ΜΕ. Είναι σημαντικό να τονίσουμε από τώρα ότι και το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ – όπως και οι προηγούμενες παράγραφοι – αποτελούν στην πραγματικότητα τμήματα του ίδιου αυτοτελούς μηχανισμού ίδρυσης ΜΕ που εδράζεται στο ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και απλά προσδιορίζουν τις προϋποθέσεις που εκεί τίθενται. Όπως φαίνεται από την περ. στ', ο συντάξας «βλέπει» στις συγκεκριμένες δραστηριότητες ένα χαρακτήρα προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό, αιτία για την οποία συμπεραίνουμε ότι τις αποκλείει από το χαρακτηρισμό τους ως ΜΕ⁸². Και πράγματι, στο μέτρο που θα πρόκειται για δραστηριότητες βοηθητικές ή

⁸² Αυτό πλέον είναι εντελώς προφανές αν υιοθετηθεί η προτεινόμενη από το FRA7 διατύπωση, όπου έχει τεθεί ως γενική ρήτρα όλων των περιπτώσεων «η βοηθητική ή προπαρασκευαστική λειτουργία». Αλλά και με τη διατύπωση που έχει τώρα η ΣυμβΟΟΣΑ, καταλήγουμε με σχεδόν εξίσου άμεσο τρόπο στο ίδιο αποτέλεσμα, αφού αν και το «προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό» δεν τίθεται ρητά ως προϋπόθεση όλων των περιπτώσεων, τίθεται ωστόσο ως προϋπόθεση της περ. ε' («[...]με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας, η οποία είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα»). Αν και αναφέρεται μόνο στην περ. ε', φανέρωσε μία ratio η οποία διέτρεχε ολόκληρη τη διάταξη.

προπαρασκευαστικές, δεν θα αποτελούν την (κύρια) επιχειρηματική δραστηριότητα που απαιτεί το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ⁸³. Άρα:

1. Η συγκεκριμένη παράγραφος θέτει παραδείγματα (χωρίς να τον περιορίζει) του γενικού ορισμού του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ.

2. Ως εκ τούτου, θα μπορούσε να μην περιλαμβάνεται στο άρθρο.

3. Εκείνο που αφήνεται να φανεί από το σχολιασμό⁸⁴, ότι η συγκεκριμένη παράγραφος εξαιρεί κάποιες δραστηριότητες από την έννοια της ΜΕ⁸⁵, οι οποίες, αν εξέλιπε το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ, θα συνιστούσαν ΜΕ, είναι λάθος. Το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ δεν κάνει τίποτα άλλο παρά να εντοπίζει ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες – στην πλειονότητα των περιπτώσεων που θα τις αντιμετωπίσουμε – δεν υπάρχει εκτέλεση κύριων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Το ότι αυτό θα συμβαίνει στην πλειονότητα των περιπτώσεων, δε σημαίνει ότι θα συμβαίνει και πάντα· η τελική κρίση θα δίδεται με βάση τα κριτήρια του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Επομένως, ακόμα κι αν αυτή η παράγραφος δεν υπήρχε και είχαμε πράγματι μία περίπτωση στην οποία κάποια από τις εδώ αναφερόμενες δραστηριότητες ήταν πράγματι – ad hoc - βοηθητική ή δευτερεύουσα, δεν θα πληρούταν ο γενικός ορισμός του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και συνεπώς δε θα υπήρχε ΜΕ. Με διαφορετική διατύπωση; Με σωστή ερμηνεία και υπαγωγή στο ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, θα φτάνουμε στο αυτό αποτέλεσμα, είτε υπάρχει το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ είτε όχι.

Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι οι συγκεκριμένες δραστηριότητες δεν θα αποκλείουν πάντα την ίδρυση ΜΕ. Σε ορισμένες περιπτώσεις, εκείνο που κατ' αρχήν - και έχοντας υπ' όψιν το συνήθως συμβαίνον - θεωρούμε προπαρασκευαστικό ή

⁸³ Στο σχ. 23 αναφέρεται ότι «Αν και ένας τέτοιος τύπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί να συμβάλει σημαντικά στην παραγωγικότητα της επιχείρησης, οι υπηρεσίες που προσφέρει απέχουν τόσο από την πραγματική δημιουργία κερδών που είναι δύσκολο να αποδώσει κανείς οποιοδήποτε κέρδος στον υπό εξέταση καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων». Νομίζω όμως ότι το γεγονός της απομακρυσμένης κερδοφορίας αποτελεί επιχείρημα δευτέρου επιπέδου για το λόγο για τον οποίο οι συγκεκριμένες δραστηριότητες δεν μπορούν να θεμελιώσουν – κατ' αρχήν – ΜΕ.

⁸⁴ Αλλά και αφήνεται να εννοηθεί από τη διατύπωση της διάταξης: «Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις [...]». Σαν δηλαδή να πρόκειται για περιπτώσεις οι οποίες βάσει των προηγούμενων διατάξεων θεμελιώναν ίδρυση ΜΕ και το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ έρχεται να το αλλάξει αυτό.

⁸⁵ Ότι επομένως περιορίζει και δεν προσδιορίζει την έννοια της ΜΕ.

βοηθητικό, δεν είναι τέτοιο. Στις περιπτώσεις λοιπόν στις οποίες αυτές οι δραστηριότητες αποτελούν και τον κύριο σκοπό της επιχείρησης και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του γενικού ορισμού του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, δεν θα υπάρχει κανένα πρόβλημα για τη σύσταση ΜΕ. Για παράδειγμα, αυτό θα συμβεί όταν βασική δραστηριότητα μιας επιχείρησης είναι η εκτέλεση των συγκεκριμένων *prima facie* βοηθητικών ή προπαρασκευαστικών εργασιών. Αυτές δε θα αποτελούν αναγκαία προεργασία για την εκτέλεση του βασικού της σκοπού, αλλά ακριβώς αυτόν το βασικό της σκοπό! Στις περιπτώσεις αυτές είναι χαρακτηριστικό ότι η επιχείρηση ανταμείβεται για αυτές τις δραστηριότητες, χωρίς να είναι ανάγκη να προβεί σε περαιτέρω «εκτελεστικές» εργασίες. Είναι αλήθεια ότι με την έκρηξη της εξειδίκευσης, το διεθνή ανταγωνισμό και την αναζήτηση της καλύτερης υπηρεσίας, δραστηριότητες που παλαιότερα εντάσσονταν στη συνολική δραστηριότητα μίας επιχείρησης, πλέον «εξωτερικοποιούνται» (*outsourcing*) και αποτελούν αντικείμενα εξειδικευμένων μονάδων.

Για να γίνει πιο κατανοητό: Στο ά. 5 παρ. 4 περ. δ' ΣυμβΟΟΣΑ αναφέρεται η «[...] συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση» ως δραστηριότητα η οποία δεν μπορεί να ιδρύσει ΜΕ. Όταν όμως αυτή τυχαίνει να είναι η βασική – για την οποία και μόνο πληρώνεται άλλωστε - δραστηριότητα της επιχείρησης, η συλλογή δηλαδή πληροφοριών για την επιτυχή είσοδο και συνέχιση της δραστηριότητας μίας επιχείρησης σε αλλοδαπό Κράτος, τότε δεν υπάρχει λόγος να μη μιλάμε – πληρωθέντων και των λοιπών προϋποθέσεων του γενικού ορισμού του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, για ΜΕ.

Στο σχολιασμό της 7ης δράσης BEPS, αναφέρεται ότι όταν θεσπίστηκαν οι εξαιρέσεις του ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ, εθεωρείτο ότι γενικά αυτές οι δραστηριότητες ήταν βοηθητικής ή προπαρασκευαστικής φύσεως. Έκτοτε, οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγονται οι συναλλαγές, έχουν υποστεί σημαντικές αλλαγές. Αυτό υπογραμμίζεται εξάλλου και στην έκθεση που αφορά την 1^η Δράση της Δράσης BEPS «Αντιμετωπίζοντας τις φορολογικές προκλήσεις της ψηφιακής οικονομίας». Αναλόγως την περίπτωση, δραστηριότητες που κάποτε θεωρούνταν ξεκάθαρα

βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα, μπορεί σήμερα να θεωρηθούν δραστηριότητες που αφορούν τον πυρήνα εργασιών συγκεκριμένης επιχείρησης και να προκαλούν, αυτές οι ίδιες, πολύ σημαντικά οικονομικά οφέλη⁸⁶. Για να διασφαλισθεί ότι τα κέρδη που θα προκύψουν από αυτή την επιχείρηση σε μία χώρα θα αποδοθούν σε αυτή, το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ μορφοποιείται, ούτως ώστε κάθε περίπτωση εξαίρεσης τίθεται υπό την προϋπόθεση της βοηθητικής ή προπαρασκευαστικής εργασίας (γεγονός το ποίο ίσως δεν ήταν τόσο ξεκάθαρο με την προϋπάρχουσα διατύπωση)⁸⁷.

Το σχ. 24 είναι χαρακτηριστικό: «Το αποφασιστικό κριτήριο είναι το εάν καθεαυτή η δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αποτελεί αναγκαίο και σημαντικό τμήμα της δραστηριότητας της επιχείρησης, συνολικά. Κάθε μεμονωμένη περίπτωση πρέπει να εξετάζεται κατ' ουσίαν. Σε κάθε περίπτωση, ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του οποίου ο γενικός σκοπός ταυτίζεται με το γενικό σκοπό της επιχείρησης συνολικά, δεν ασκεί προπαρασκευαστική ή βοηθητική λειτουργία».

Η παράγραφος 4.1. (new anti-fragmentation rule) αποτελεί πρόταση της επιτροπής BEPS, η οποία συμπεριελήφθη στο FRA7. Όπως συμβαίνει σε κάθε ανάληψη δράσης από τη συγκεκριμένη επιτροπή, εντοπίστηκε μία παθογένεια, συγκεκριμένα στο ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ. Η παθογένεια αυτή επέτρεπε την αποφυγή ίδρυσης ΜΕ, με τρόπο σύμφωνο προς το γράμμα αλλά όχι και προς το σκοπό και το αντικείμενο της ΣΑΔΦ. Ποιο ήταν αυτό το μειονέκτημα που παρουσίαζε το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ;

3.4.1. Μέθοδος BEPS: Fragmentation of activities between closely related parties

⁸⁶ Maarten Floris de Wilde, «Lowering the Permanent Establishment Threshold via the anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?», σελ. 5 (SSRN).

⁸⁷ Final report Action 7 BEPS (executive summary p. 10)

Μία επιχείρηση δεν μπορεί να κατακερματίζει σε μικρότερα μέρη δραστηριότητες οι οποίες κατά τα λοιπά συνεχονται μεταξύ τους, προκειμένου να ισχυρισθεί ότι αυτές, αυτοτελώς θεωρούμενες, συνιστούν η καθεμία «βοηθητική ή προπαρασκευαστική δραστηριότητα». Το παραπάνω ισχύει ωστόσο μόνο για δραστηριότητες που συνεχονται οργανωτικά, εν όψει του τελικώς επιδιωκόμενου σκοπού. Για παράδειγμα:

Έστω ότι επιχείρηση Α διατηρεί εγκατάσταση στην αλλοδαπή χώρα Ω για την αποθήκευση ειδών υγιεινής σε συγκεκριμένο μέρος. Η ίδια επιχείρηση διατηρεί επίσης άλλο χώρο στη χώρα Ω, όχι για την αποθήκευση αλλά για τη διανομή, όχι ειδών υγιεινής αλλά ηλεκτρονικών ειδών. Αυτές οι δραστηριότητες δεν θα αποτελέσουν μία «ενιαία» δραστηριότητα, αφού δεν αποτελούν συμπληρωματικές, για τον ίδιο σκοπό, εργασίες. Με άλλες λέξεις, οι τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι «οργανωτικά διακριτοί», αν και αφορούν στο πρόσωπο της ίδιας επιχείρησης. Αυτό προβλέπεται από το σχ. 27.1. , συνταχθέν ήδη πριν την επίσημη διαπίστωση ανάγκης υλοποίησης ενός BEPS project. Οργανωτικά διακριτοί τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν μπορούν να «αλληλομολυνθούν». Πράγματι, σκοπός της διάταξης δεν ήταν να ιδρύεται ΜΕ της εταιρείας Α στο Κράτος Κ σε οποιαδήποτε λχ. αποθήκη διαθέτει αυτή εκεί, εκ μόνου του λόγου ότι μέσω ενός άλλου μέρους (κ.τ.ε.δ.) στην ίδια αλλοδαπή χώρα διεξάγεται επιχειρηματική δραστηριότητα μη προπαρασκευαστικού και μη βοηθητικού χαρακτήρα. Αυτή η «μόλυνση» θα επέλθει μόνο αν οι λοιποί τόποι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντάσσονται στο ίδιο «**επιχειρηματικό εγχείρημα**» με εκείνο που εξυπηρετείται μέσω της ήδη διαπιστωθείσας ως ΜΕ στο Κράτος Κ.

Τί θα γίνει όμως όταν οι συμπληρωματικές δραστηριότητες διεξάγονται όχι από το ίδιο πρόσωπο (λχ. από το ίδιο ν.π.) αλλά διαμοιράζονται σε δραστηριότητες του ν.π. της μητρικής εταιρείας και ν.π. θυγατρικών της⁸⁸; Η αλήθεια είναι ότι μία τέτοια

⁸⁸ Για παράδειγμα: ο πολυεθνικός Όμιλος επιχειρήσεων Ο, φορολογικός κάτοικος Κράτους Ο1, διατηρεί τις εταιρίες Α, Β, Γ στα Κράτη Α1, Β1, Γ1. Για την εμπορία των υποδημάτων της στο Κράτος Ψ1, επιλέγει να λειτουργήσει μία οικονομική μονάδα για κάθε εταιρεία της. Εκεί θα πραγματοποιούνται επιχειρηματικές δραστηριότητες μικρής κλίμακας· η οικονομική μονάδα της Α θα πραγματοποιεί βοηθητικές εργασίες ενώ εκείνη των Β και Γ

περίπτωση δεν προβλεπόταν από το σχολιασμό της ΣυμβΟΟΣΑ, ενώ είναι πολύ αμφίβολο ακόμα και το αν καλυπτόταν και από το γράμμα του ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ. Ως εκ τούτου, ορθά, νομίζω, έκρινε η επιτροπή BEPS, ότι έπρεπε να προστεθεί παράγραφος - αυτή είναι εκείνη του ά. 5 παρ. 4 υποπαρ. 1 στο κείμενο της ΣυμβΟΟΣΑ, ώστε αυτή πλέον να συλλαμβάνει τέτοιες καταστάσεις.

Κατά την αληθή έννοια της προτεινόμενης διάταξης - η οποία θεσπίζει νέο κανόνα και δεν προσδιορίζει το γενικό ορισμό του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ -, προκειμένου να εντοπίσουμε εάν η δραστηριότητα σε ένα μέρος ανήκει ανάμεσα στις κύριες τέτοιες μίας επιχείρησης, θα συνεξετάζουμε στο εξής και τυχόν άλλα μέρη⁸⁹ στα οποία διεξάγονται δραστηριότητες από την ίδια επιχείρηση. Θα λαμβάνουμε υπ' όψιν επίσης και δραστηριότητες που διεξάγονται από συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις⁹⁰ (π.χ. θυγατρικές) είτε στο ίδιο μέρος, είτε σε διαφορετικό.

Εάν το άλλο αυτό μέρος αποτελεί ΜΕ για την επιχείρηση ή για στενά συνδεδεμένη επιχείρηση, σύμφωνα με τις προβλέψεις αυτού του άρθρου, τότε – ακριβώς επειδή η υπό κρίση επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί **συμπληρωματική μίας άλλης που ήδη έχει θεμελιώσει τον χαρακτηρισμό της ΜΕ**⁹¹, τότε αυτός θα μεταδοθεί και σε αυτή· θα τη «μολύνει».

προπαρασκευαστικές. Στρατηγικά αυτό θα οδηγούσε τον Όμιλο Ο να μην έχει φορολογική παρουσία στο Ψ1, παρ' ότι, συνολικά, οι δραστηριότητες της που αφορούν στην εμπορία των υποδημάτων της δεν είναι ούτε βοηθητικές ούτε προπαρασκευαστικές, ενώ της επιτρέπουν και σημαντική οικονομική ανάμιξη στο Κράτος Ω1. Βλ. και Maarten Floris de Wilde, «Lowering the Permanent Establishment Threshold via the anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?», σελ. 5 (SSRN).

⁸⁹ Ενώ η αρχική διάταξη αναφέρει « [...] εφόσον αυτή η δραστηριότητα [δηλ. α-ε], ή στην περίπτωση της υποπαραγράφου στ' η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου **τόπου** [ενικός αριθμός] επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα».

⁹⁰ Με την έννοια που οι στενά συνδεδεμένες επιχειρήσεις προσλαμβάνουν εδώ.

⁹¹ Μάλιστα καθόλου δεν αποκλείεται η ΜΕ να ανήκει σε εταιρεία με έδρα στο Κράτος εκείνο. Δηλαδή, μία εταιρεία του Κράτους Α, μπορεί να έχει ΜΕ στο Κράτος Α (μέσω π.χ. ορισμένου υποκαταστήματος). Αυτό δεν έχει κάποια φορολογική συνέπεια για την εταιρεία του Κράτους Α, αφού, είτε έτσι είτε αλλιώς, η φορολογική δικαιοδοσία θα άνηκε στο Κράτος Α (είτε με βάση τη ΜΕ είτε με βάση τη δικαιοδοσία του Κράτους έδρας). Εν προκειμένω όμως αποκτά σημασία, στο μέτρο που αυτή ακριβώς η ΜΕ, αποτελεί την αιτία για την οποία η αλλοδαπή εταιρεία υπόκειται φορολογικά στις αρμόδιες αρχές του Κράτους Α. Βλ. παράδειγμα στη σελ. 41 final report on Action 7.

Σε ένα δεύτερο επίπεδο, εάν το κριτήριο της αυτοτελούς ΜΕ δεν οδηγήσει σε «μόλυνση» και του άλλου τόπου με το χαρακτηρισμό ως ΜΕ, αυτά τα δεδομένα θα πρέπει να διέρχονται, πλέον, και από την εξής κρίση:

Η συνολική δραστηριότητα από το συνδυασμό των δραστηριοτήτων αυτών, διαμορφώνει τελικά μία επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία – συνολικά ιδωμένη - καταλήγει να κείται εκτός του χαρακτηρισμού του «προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού»; Αν ναι - και εάν φυσικά πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ – τότε θα μιλάμε για ΜΕ. Διότι έτσι θα φτάναμε στο αποτέλεσμα που ήθελε να αποφύγει το ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ, υπενθυμίζοντας ουσιαστικά εκείνο το οποίο όρισε το ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ: ότι δηλαδή μόνο κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να θεμελιώσουν ΜΕ.

Και αντίστροφα όμως, όπως και ανωτέρω εθίγη, η πραγματοποίηση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σε περισσότερα μέρη, από την ίδια επιχείρηση ή μεταξύ συνδεδεμένων τέτοιων, δεν άγει άνευ ετέρου στην εφαρμογή του anti-fragmentation rule και στη συνακόλουθη ίδρυση ΜΕ. Αυτό διότι είναι πιθανό οι δραστηριότητες που διεξάγονται στους δύο ή περισσότερους τόπους επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, να μην ανήκουν στο ίδιο «επιχειρηματικό εγχείρημα» κι επομένως η μία να μην εξυπηρετεί την άλλη.

Ας δούμε όμως ένα παράδειγμα που παρέχει ο ΟΟΣΑ στο FRA7 και περιέχει και τις δύο περιπτώσεις:

Η RCo, εταιρεία με έδρα στο Κράτος R, δημιουργεί και πωλεί κατασκευές. Η SCo με έδρα το Κράτος S, είναι θυγατρική της RCo στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου και διαθέτει ένα κατάστημα στο οποίο πουλάει τις κατασκευές που αποκτά από την RCo. Η RCo έχει και μία μικρή αποθήκη στο Κράτος S όπου αποθηκεύει μερικά μεγάλα αντικείμενα, ίδια με εκείνα που εκτίθενται στο κατάστημα της θυγατρικής της. Όταν κάποιος πελάτης αγοράζει ένα τέτοιο αντικείμενο από τη θυγατρική RCo οι υπάλληλοι πάνε στην αποθήκη από όπου παίρνουν στην κατοχή τους το αντικείμενο

πριν το παραδώσουν στον πελάτη· η κυριότητα του πράγματος αποκτάται από τη θυγατρική όταν το αντικείμενο εξέρχεται της αποθήκης.

Σε αυτό το παράδειγμα, η το ά. 5 παρ. 4 περ.1 ΣυμβΟΟΣΑ, εμποδίζει την αποφυγή της σύστασης ΜΕ μέσω της εφαρμογής των εξαιρέσεων του ά. 5 παρ. 4 ΣυμβΟΟΣΑ. Και αυτό διότι

1. Οι εταιρίες RCo και SCo (μητρική - θυγατρική) θεωρούνται στενά συνδεδεμένες
2. Το κατάστημα της SCo αποτελεί ΜΕ (για το ότι δεν αποκλείεται η ΜΕ να ανήκει σε εταιρεία με έδρα στο Κράτος εκείνο στο οποίο εντοπίζεται η ΜΕ, βλ. υποσημ. 92).

Συνεπώς, αφού η βοηθητική δραστηριότητα της θυγατρικής συνέχεται άμεσα με τα αντικείμενα στα οποία αναφέρεται η κύρια δραστηριότητα της μητρικής, οι δραστηριότητες συνέχονται και θεωρείται ότι και η μητρική έχει ΜΕ, **μέσω της αποθήκης της, μολονότι - αυτοτελώς ιδωμένη η δραστηριότητα που εκεί εκτελείται - θα χαρακτηριζόταν βοηθητική**. Πλην όμως, ως συνεχόμενη με τη δραστηριότητα της μητρικής, δεν μπορεί να ειπωθεί αυτοτελώς. Άρα ούτε μπορεί να χαρακτηριστεί, τελικά, ως βοηθητική. «Μολύνεται» από τη ΜΕ της μητρικής της.

Αλλά ακόμα κι αν θεωρούσαμε ότι η μητρική δεν είχε αυτοτελή ΜΕ, εν προκειμένου και πάλι θα θεμελιωνόταν ΜΕ των επιχειρήσεων, στο βαθμό που οι δραστηριότητές τους, συνδυαστικά θεωρούμενες, αποτελούν ενιαίο όλο από εμπορική και οικονομική άποψη. Πράγματι, εάν οι δραστηριότητές τους ασκούσαν (εν συνόλω) από μία επιχείρηση, δεν θα είχαμε πρόβλημα να χαρακτηρίσουμε το μέρος στο οποίο αυτές θα διεξήγοντο ως ΜΕ (αποθήκευση και έκθεση και παράδοση). Γιατί, λοιπόν, να έχουμε τώρα πρόβλημα;

Οι αξιολογήσεις αυτής της παραγράφου, με το κείμενο σχεδόν αυτοτελώς μεταφερθέν, εντοπίζονται στο ά. 13 του MLI.

3.5. Το ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ: η ρήτρα αντιπροσώπευσης

«Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, αλλά με την επιφύλαξη του άρθρου 6, όταν ένα πρόσωπο εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος για λογαριασμό μίας επιχείρηση και έχει, και συνήθως ασκεί, σε ένα συμβαλλόμενο κράτος, την εξουσιοδότηση να συνάπτει συμβάσεις και κάνοντάς το συνήθως συνάπτει συμβάσεις ή

συνήθως παίζει τον κύριο ρόλο στη σύναψη συμβάσεων που συνήθως συνομολογούνται χωρίς σημαντική τροποποίηση από την επιχείρηση και αυτές οι συμβάσεις είναι:

α) στο όνομα της επιχείρησης, ή

β) για τη μεταβίβαση της κυριότητας ή για τη χορήγηση του δικαιώματος χρήσης ιδιοκτησίας που ανήκει στην εν λόγω επιχείρηση ή την οποία η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί,

ή

γ) για την παροχή υπηρεσιών από την εν λόγω επιχείρηση,

αυτή η επιχείρηση πρέπει να θεωρείται ότι έχει ΜΕ σε αυτό το Κράτος σε σχέση με οποιαδήποτε δραστηριότητα που αυτό το πρόσωπο αναλαμβάνει για την επιχείρηση, εκτός αν οι δραστηριότητες του προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 4, οι οποίες, εάν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν θα έκανε αυτό τον καθορισμένο τύπο επιχειρηματιών δραστηριοτήτων μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω παραγράφου».

Εδώ εισάγεται το πρώτο «πλάσμα ΜΕ». Ενώ ο όρος μόνιμη εγκατάσταση παραπέμπει σε «πράγμα» - και πράγματι σε πράγματα αναφέρεται ο μηχανισμός ίδρυσης ΜΕ του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ επ. - εδώ ιδρύεται περίπτωση ΜΕ η οποία αρκείται στην ύπαρξη ενός οποιουδήποτε προσώπου (ενν. φυσικού ή νομικού), εξοπλισμένου από την principal επιχείρηση με *de iure* ή *de facto* εξουσίες, χωρίς να είναι αναγκαία η ύπαρξη οποιασδήποτε «εγκατάστασης», με την κυριολεκτική του

όρου έννοια. Η διάταξη άλλωστε ξεκινάει με τη διατύπωση «Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 [...]». Με άλλα λόγια, στο ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ ορίζονται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μία επιχείρηση θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση ως προς οποιαδήποτε δραστηριότητα «πυρήνα», την οποία δραστηριότητα διεξάγει πρόσωπο που ενεργεί για αυτή. Τα πρόσωπα αυτά, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια, είναι οι λεγόμενοι «εξαρτημένοι αντιπρόσωποι»· είτε αυτοί είναι εργαζόμενοι της επιχείρησης είτε όχι. Πρέπει, όμως, να μην είναι ανεξάρτητοι. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, εφαρμοστέα θα είναι το ά. 5 παρ. 6 ΣυμβΟΟΣΑ, η οποία θα αναλυθεί στη συνέχεια.

Η δικαιολογητική βάση της εξομίωσης της ύπαρξης αυτών των προσώπων και της ύπαρξης ΜΕ, μπορεί να εντοπιστεί στη βάση της αρχής της ισότητας: είπαμε ήδη ότι κριτήριο που συνοδεύει την ερμηνεία και συν-νοηματοδοτεί κάθε λέξη στο γενικό ορισμό του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ είναι εκείνο της εμπλοκής και ανάμιξης σε σημαντικό βαθμό με την οικονομία μίας αλλοδαπής χώρας. Έτσι, εάν ένα πρόσωπο, ενόψει του εύρους των εξουσιών του ή/και της φύσης της δραστηριότητάς του εμπλέκει την επιχείρηση σε επιχειρηματικές δραστηριότητες, σε σημαντικό βαθμό σε συγκεκριμένο Κράτος⁹², θα ήταν αντινομικό, θεωρώ, να μη δημιουργούσε, ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος, την ίδια φορολογική μεταχείριση με εκείνη η οποία έχει για την επιχείρηση η ΜΕ υπό την κλασική έννοια του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Διότι η ratio η οποία υπαγόρευσε τη διαμόρφωση ακόμα και του βασικού κριτηρίου του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ είναι η σοβαρή ανάμιξη στην οικονομία μίας άλλης χώρας, κάτι το οποίο συμβαίνει όχι σε μικρότερο βαθμό και στη σχολιαζόμενη περίπτωση.

Η φράση «συνήθως ασκεί» αλλά και η ίδια η έννοια τη «μόνιμης» εγκατάστασης, συνηγορούν υπέρ της άποψης ότι η εξουσία αυτή θα πρέπει να ασκείται επανειλημμένως και όχι σε μεμονωμένες περιπτώσεις⁹³. Πρόσφορα κριτήρια για το συχνό ή μη της άσκησης των εξουσιών, είναι η φύση των συμβάσεων και η

⁹² Σχ. 32

⁹³ Βλ. σχ. 32 και 33.1.

ποσόστωση συγκριτικά με τη συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης. Κάθε περίπτωση είναι, πάντως, διαφορετική και ως τέτοια πρέπει να κρίνεται.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, δεν αρκεί να πρόκειται για την οποιαδήποτε εξουσία συνδέεται με την επιχείρηση. Δεδομένου ότι για τους σκοπούς του ά. 5 ΣυμβΟΟΣΑ κρίσιμη είναι η κεντρική επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης (πυρήνας), συμβάσεις οι οποίες δεσμεύουν την επιχείρηση και συνάπτονται από συγκεκριμένο πρόσωπο, δεν πληρώνουν το πραγματικό του ά. 5, αν αφορούν λχ. την πρόσληψη προσωπικού καθαριότητας για μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο εμπόριο προγραμμάτων λογισμικού⁹⁴.

Το πρόσωπο αυτό αρκεί να διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο στη διαμόρφωση των συμβατικών όρων κατά το προσυμβατικό στάδιο (ακόμα κι αν πρόκειται τελικά να υπογραφεί η σύμβαση από άλλο πρόσωπο). Φυσικά, αν πολλώ δε μάλλον συνάπτει και τις συμβάσεις για λογαριασμό της επιχείρησης (και δε διαπραγματεύεται απλά το περιεχόμενό τους), τότε και πάλι - κατά μείζονα λόγο - μιλάμε για περίπτωση του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ.

Οι συμβάσεις αυτές, δε χρειάζεται να συνομολογούνται στο όνομα της επιχείρησης. Δηλαδή (κυρίως όσον αφορά την περίπτωση της υπογραφής και όχι τόσο της διαπραγμάτευσης των όρων από τον αντιπρόσωπο), ο αντιπρόσωπος δεν είναι αναγκαίο να συμβάλλεται στο όνομα της επιχείρησης (ή να διαπραγματεύεται στο όνομά της). Διότι, αν και στο ά. 5 παρ. 5 περ. α' ΣυμβΟΟΣΑ γίνεται αναφορά σε συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης, στο ά. 5 παρ. 5 περ. β' ΣυμβΟΟΣΑ και ά. 5 παρ. 5 περ. γ' ΣυμβΟΟΣΑ, το πραγματικό της διάταξης επεκτείνεται: αυτό αφορά και σε μεταβίβαση κυριότητας ή σε παραχώρηση χρήσης πραγμάτων επί των οποίων διατηρεί δικαίωμα η επιχείρηση και σε παροχή υπηρεσιών από την επιχείρηση.

Το ότι συμβάσεις που, παρ' ότι δεν συνάπτονται στο όνομα της επιχείρησης, παρ' όλα ταύτα εμπίπτουν στο πραγματικό του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, δεν ήταν πάντοτε δεδομένο. Η αλήθεια είναι βέβαια ότι στην παρ. 32.1. του σχολιασμού της

⁹⁴ Σχ. 33

Συμβοοσα ξεκαθαρίζεται ότι, για τους σκοπούς της Συμβοοσα, η έννοια «στο όνομα της επιχείρησης» δεν χρησιμοποιείται κυριολεκτικά και άρα περιλαμβάνει και περιπτώσεις στις οποίες ναι μεν οι συμβάσεις δεν συνάπτονται στο όνομα της, αλλά de facto είναι σαν να συνάπτονται στο όνομά της αφού τις εκπληρώνει προσηκόντως (ώστε συνάγεται η σιωπηρή έστω εκ των υστέρων έγκρισή της). Πλην όμως εδώ ταιριάζουν, νομίζω, οι εξής δύο παρατηρήσεις:

A) Δεν είναι καθόλου βέβαιο ότι δεν πρόκειται για ψευδοερμηνεία. Το γράμμα της Συμβοοσα, αναφερόμενο σε σύναψη συμβάσεων «στο όνομα της επιχείρησης», δεν επιτρέπει την επέκταση της ρύθμισης και σε περιπτώσεις στις οποίες η σύμβαση δεν γίνεται στο όνομα της επιχείρησης⁹⁵. Θα πρόκειται για μία «contra legem» ερμηνεία και η απλουστευτική εξήγηση ότι η διάταξη «δεν κυριολεκτεί» (έτσι αναφέρεται στο σχολιασμό), ως αυτοαναφορική, δε φαίνεται πειστική.

B) Μα αν ήταν επαρκής, τότε για ποιο λόγο η επιτροπή BEPS έκρινε ότι έπρεπε να προστεθούν οι περιπτώσεις του ά. 5 παρ. 5 περ. β' και περ. γ' Συμβοοσα; Οι διατάξεις αυτές είναι περιττές, εάν υποθέσουμε ότι μπορεί ευπρόσωπα να υποστηριχθεί πως το ά. 5 παρ. 5 περ. α' Συμβοοσα έχει την έννοια και της σύναψης συμβάσεων στο όνομα άλλου (και άρα ιδρύει ME). Ο αντίλογος σε αυτό το επιχείρημα θα μπορούσε να είναι ότι οι διατάξεις των περ. β' και γ' προσετέθησαν για λόγους ασφάλειας, ώστε το ζήτημα να ξεκαθαρίσει. Αυτή η αιτιολογία ωστόσο αποτελεί ευθεία παραδοχή για το ότι στην πράξη, που είναι και το ζητούμενο, καθόλου προφανές δε ήταν ότι η διάταξη είχε την έννοια που της αποδιδόταν στο σχολιασμό.

3.5.1. «Στο όνομα και για λογαριασμό της»

⁹⁵ Οφείλουμε να παραθέσουμε ωστόσο ότι κατά τον Μπαλή, ως "ονόματι άλλου" ενεργών νοείται και ο "δια λογαριασμόν" του άλλου ενεργών, «γιατί οι εκφράσεις αυτές είναι ταυτόσημες». Δεν πρόκειται, ωστόσο, για την άποψη που κρατεί.

Δεδομένου ότι οι περ. α', β' και γ' αναφέρονται άπασες σε δράση «για λογαριασμό» της επιχείρησης, η κατανόηση της διάταξης προϋποθέτει μία καλή κατανόηση της έννοιας. Αυτό θα γίνει εν πολλοίς με τη διαφορική διάγνωση των εννοιών «στο όνομα» και «για λογαριασμό». Τα αναγκαία εφόδια θα τα δανειστούμε από το χώρο του Αστικού Δικαίου.

Σύμφωνα με το ά. 211 ΑΚ «Δήλωση βούλησης από κάποιον (αντιπρόσωπο) στο όνομα άλλου (αντιπροσωπευομένου) μέσα στα όρια της εξουσίας αντιπροσώπευσης ενεργεί αμέσως υπέρ και κατά του αντιπροσωπευομένου. Το αποτέλεσμα αυτό επέρχεται είτε η δήλωση γίνει ρητά στο όνομα του αντιπροσωπευομένου είτε συνάγεται από τις περιστάσεις ότι έγινε στο όνομά του».

Σύμφωνα με το ά. 216 ΑΚ «Η εξουσία αντιπροσώπευσης παρέχεται με τη σχετική δικαιοπραξία (πληρεξουσιότητα)».

Ο θεσμός της αντιπροσώπευσης εξυπηρετεί μεταξύ άλλων την επέκταση του δικαιοπρακτικού δύνασθαι κι επομένως της συναλλακτικής δράσης ορισμένου προσώπου. Ο αντιπροσωπευόμενος πλέον μπορεί να συμμετέχει σε συμβάσεις χωρίς να τις έχει συνάψει ο ίδιος: για την ακρίβεια, θα τις έχει συνάψει ο διορισθείς από αυτόν αντιπρόσωπος, αλλά στο όνομα του πρώτου. Η υπογραφή (ή η συμφωνία) του αντιπροσώπου στο όνομα του αντιπροσωπευόμενου, έχει από πλευράς ίδρυσης ενοχικού δεσμού ακριβώς τα ίδια αποτελέσματα με το να συμβαλλόταν ο αντιπροσωπευόμενος, χωρίς την παρεμβολή του αντιπροσώπου. Ήτοι, από τη στιγμή της σύναψης της σύμβασης από τον αντιπρόσωπο, θεωρείται συμβληθείς ο αντιπροσωπευόμενος και ουδαμώς ο αντιπρόσωπος⁹⁶ ούτε καν για ένα νομικό δευτερόλεπτο! Αυτή είναι η άμεση αντιπροσώπευση. Τέλος, για να παραχθούν τα αποτελέσματα της πράξεως που επιχειρεί ο αντιπρόσωπος στο πρόσωπο του αντιπροσωπευόμενου, θα πρέπει ο αντιπρόσωπος να ενεργήσει εμφανώς αντί του

⁹⁶ Προκειμένου περί συμβάσεως, η οποία καταρτίζεται με άμεσο αντιπρόσωπο, ο τελευταίος είναι ξένος προς τα αποτελέσματα αυτής, τα οποία επέρχονται αμέσως υπέρ και εις βάρος του αντιπροσωπευόμενου

αντιπροσωπευόμενου και για αυτόν. Η αρχή αυτή είναι γνωστή στη θεωρία της άμεσης αντιπροσώπευσης σαν «αρχή του εμφανούς».

Το ίδιο αποτέλεσμα (προσοχή: μόνο το αποτέλεσμα), **από πλευράς εμπορικής και επιχειρηματικής λογικής**, μπορεί όμως να παραχθεί και με έναν άλλο τρόπο. Ο αντιπρόσωπος μπορεί να συμβληθεί, αυτή τη φορά όχι στο όνομα του αντιπροσωπευόμενου, αλλά στο όνομα αυτού του ιδίου (δηλ. του αντιπροσώπου). Δρώντας, δηλαδή, σαν να ενδιαφερόταν ο ίδιος να συνάψει τη σύμβαση. Στον ενοχικό δεσμό δε συμμετέχει ο αντιπροσωπευόμενος (ενώ στην άμεση αντιπροσώπευση συμμετείχε ήδη από τη στιγμή που θα συνήπτε τη σύμβαση ο αντιπρόσωπος στο όνομα του αντιπροσωπευόμενου· **αμέσως, υπό την έννοια της μη παρεμβολής άλλου προσώπου**, γι' αυτό και χαρακτηρίστηκε άμεση). Δηλαδή, επί εμμέσου αντιπροσωπεύσεως, υποκείμενο της δια της ενέργειας του αντιπροσώπου ιδρυόμενης εννόμου σχέσεως είναι ο ίδιος ο δικαιοπρακτών (δηλ. ο αντιπρόσωπος). Τελικά όμως υπάρχει εμπλοκή του αντιπροσωπευόμενου; Κι αν υπάρχει ποια είναι αυτή;

Υπάρχει, και είναι όχι τόσο νομική εμπλοκή (αν και κατά μία έννοια είναι και τέτοια), όσο πραγματική και οικονομική. Ειδικότερα, ο αντιπρόσωπος με βάση μία συνδέουσα αυτόν με τον κύριο της υποθέσεως εσωτερική σχέση (π.χ. σύμβαση εντολής, μίσθωση εργασίας κ.τ.λ.), υποχρεούται να μεταφέρει τα στο πρόσωπό του επελθόντα αποτελέσματα της δικαιπραξίας, στον υπ' αυτού εμμέσως αντιπροσωπευθέντα. Το οικονομικό αποτέλεσμα, παράγεται, μεν, από τη σύμβαση του έμμεσου αντιπροσώπου με τον τρίτο (κύρια σύμβαση), πλην όμως ο αντιπροσωπευόμενος (και αληθής κύριος της υποθέσεως) έχει μεριμνήσει μέσω μίας συμβατικής σχέσης που τον συνδέει με τον αντιπρόσωπο, να δεσμεύσει τον τελευταίο να του μεταβιβάσει τα αποτελέσματα της σύμβασης (υποκείμενη σχέση). Δηλαδή, καταρτίζονται δυο δικαιπραξίες: η μια μεταξύ τρίτου και αντιπροσώπου και η άλλη μεταξύ αντιπροσώπου και αντιπροσωπευόμενου⁹⁷. Πριν από αυτές τις

⁹⁷ Κατά το άρθρο 90 ΕμπΝ, προβλεπόταν επώνυμη σύμβαση με αυτά τα χαρακτηριστικά: «Παραγγελιοδόχος είναι όστις ενεργεί υπό το ιδιόν του ή υπό εταιρικόν όνομα προς λογαριασμό ενός τίνος παραγγελέως».

δικαιοπραξίες, θα υπάρχει και μία αρχική συμφωνία, με την οποία (όπως προαναφέρθηκε) ο αντιπροσωπευόμενος θα δεσμεύει τον αντιπρόσωπο να του μεταβιβάσει ατ αποτελέσματα της σύμβασης. Ο δε αντιπρόσωπος συνήθως θα έχει συμφωνήσει στο πλαίσιο αυτής της εσωτερικής του σχέσης με τον αντιπροσωπευόμενο μία αμοιβή για όλη αυτή την «εξυπηρέτηση» (προμήθεια). Πράγματι, για την επιχείρηση, το να διαθέτει εμπορικό αντιπρόσωπο σε συγκεκριμένη χώρα (δράση στο όνομα και για λογαριασμό της επιχείρησης) δεν έχει κατ' αποτέλεσμα (δηλ. τελικά στα οικονομικά της και στη δράση της) διαφορά από την αντικατάσταση του εμπορικού αντιπροσώπου με παραγγελιοδόχους (δράση στο όνομα του παραγγελιοδόχου, αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα με βάση σύμβαση π.χ εντολής)⁹⁸.

Συνελόντι ειπείν, η έμμεση αντιπροσώπηση είναι **αντιπροσώπηση συμφερόντων**, ενέργεια για λογαριασμό (απλώς) άλλου και όχι αντιπροσωπεία της 211 ΑΚ. Οι επιχειρούμενες από τον έμμεσο αντιπρόσωπο, ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό κάποιου άλλου, πράξεις, μόνο κατά το τελικό οικονομικό τους αποτέλεσμα - και διά της πλοκής περισσοτέρων εσωτερικών σχέσεων μεταξύ αντιπρόσωπου, τρίτου και αντιπροσωπευόμενου - αφορούν τον τελευταίο. Η επίδρασή τους στην έννομη σφαίρα του κυρίου των υποθέσεων είναι έμμεση και όχι άμεση, όπως αντιθέτως συμβαίνει στην άμεση αντιπροσώπηση της 211 ΑΚ.

Οι λόγοι για τους οποίους κάποιος θα προτιμούσε να επιλέξει τη λύση του έμμεσου αντιπρόσωπου αντί για τον άμεσο, είναι πολλοί, έχουν δε ως κοινό παρονομαστή την επιθυμία του πραγματικού κυρίου της υπόθεσης να παραμείνει «αφανής». Για παράδειγμα, ένας εφοπλιστής θέλει να αγοράσει έναν πίνακα, η τιμή ωστόσο στην οποία θα τον αγοράσει θα είναι πολύ μεγαλύτερη εάν ο πωλητής γνωρίζει ότι ο αγοραστής είναι εκείνος. Έτσι, ο εφοπλιστής ζητά από το φίλο του Α να αγοράσει τον πίνακα και για το λόγο αυτό υπογράφουν ένα ιδιωτικό συμφωνητικό στο οποίο συμφωνούν ότι ο Α υποχρεούται να μεταβιβάσει τον πίνακα στον εφοπλιστή, ενώ ο

⁹⁸ Παπαδιαμάντης, σε Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, 623.

εφοπλιστής θα καταβάλει στον Α μία (μικρή) προμήθεια για τις «υπηρεσίες» του. Η σύμβαση πώλησης γίνεται στο όνομα του Α, αλλά για λογαριασμό του εφοπλιστή.

3.5.2. Μέθοδος BEPS: *commissionaire agreements*⁹⁹

Στην περίπτωση των BEPS, το κίνητρο για την πρόκριση της λύσης της έμμεσης αντιπροσώπευσης δεν ήταν, όμως, τέτοιας φύσεως. Αντίθετα, επιλέγοντας τα μέρη τη λύση της έμμεσης αντιπροσώπευσης (*commissionaire arrangements/agreements*), επεδίωκαν την αποφυγή σύστασης ΜΕ και όχι άλλους σκοπούς, περισσότερο θεμιτούς (π.χ. αφανή δραστηριότητα του επιχειρηματία, δικαιολογητική βάση άλλωστε της γέννησης στις συναλλαγές του θεσμού της έμμεσης αντιπροσώπευσης). Αυτό, διότι το ά. 5 όπως έχει σήμερα στη ΣυμβΟΟΣΑ (χωρίς να έχουν ενσωματωθεί οι παρατηρήσεις BEPS) διαλαμβάνει μόνο τα εξής: «[...] ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης [...]». Επομένως, σύμβαση την οποία δεν συνήπτε ο αντιπρόσωπος στο όνομα της επιχείρησης (ακόμα κι όταν η συναλλαγή διεξαγόταν στην πραγματικότητα για λογαριασμό της), δεν περνούσε το κατώφλι του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, με συνέπεια να μην μπορεί να ιδρυθεί, με αυτή τη βάση τουλάχιστον, ΜΕ.

Αυτές λοιπόν οι πράξεις που επιφέρουν τέτοιο εμπορικό αποτέλεσμα πρέπει να θεμελιώνουν ΜΕ, σύμφωνα με τις προτάσεις BEPS, όχι μόνο όταν πραγματοποιούνται στο όνομα της επιχείρησης, αλλά και σε περιπτώσεις στις οποίες κατ' ίσο λόγο – κατ' αποτέλεσμα - επεκτείνεται σε σημαντικό βαθμό η δραστηριότητα της επιχείρησης σε άλλο Κράτος, ήτοι καταφάσκει η βασική ratio

⁹⁹ Ένας *commissionaire* δε δεσμεύει την επιχείρηση που αντιπροσωπεύει, μόνο σε χώρες του *civil law*. Ωστόσο και οι *common law* χώρες μπορούν, με παρόμοια μεθόδευση, να καταλήξουν στο ίδιο περίπου αποτέλεσμα: εκμεταλλεζόμενες το θεσμό του *low risk distributor (Ird)*. Με αυτή τη σύγκριση των δύο, ωστόσο, δε θα ασχοληθούμε στην παρούσα. Για εκτενέστερη ανάλυση βλ. Leopoldo Parada, *Agents vs. Commissionaires: A Comparison In Light of the OECD Model Convention, Tax Notes Int'l, October, 2013, p. 59* (διαθέσιμο και σε SSRN)· βλ και newsletter «Strik attorneys at law and tax advisors» σε ([http://transfer pricing://striklaw.nl/dokjes/handouts/limited_risk_distributor](http://transferpricing://striklaw.nl/dokjes/handouts/limited_risk_distributor)).

του θεσμού της ΜΕ. Με άλλα λόγια, θα πρέπει να μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεστήθη ΜΕ και όταν η συναφθείσα σύμβαση ή το σχέδιό της αφορά προσέτι:

β) τη **μεταβίβαση** της κυριότητας ή τη **χορήγηση** του δικαιώματος χρήσης ιδιοκτησίας που ανήκει στην εν λόγω επιχείρηση ή την οποία η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί,

ή

γ) την παροχή υπηρεσιών από την εν λόγω επιχείρηση.

Πράγματι, το ενδεχόμενο της μη σύστασης ΜΕ σε αυτές τις περιπτώσεις, θα ερχόταν σε ευθεία αντίθεση με την τελολογία και το σύστημα των διατάξεων της 5 ΣυμβΟΟΣΑ, καθώς και με την ουσία του ίδιου του θεσμού της ΜΕ, παρουσιάζοντας μία αντινομία, διότι σύμφωνα με το γράμμα των διατάξεων, αυτές οι περιπτώσεις δεν θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ΜΕ. Και αν και η τελολογία της διάταξης βοά υπέρ μίας ερμηνείας φιλικής προς τη σύσταση ΜΕ (ώστε δηλαδή και οι περιπτώσεις της έμμεσης αντιπροσώπευσης να καλύπτονται από τη ΜΕ), το γεγονός ότι στην αυτή διάταξη συνυπάρχουν οι έννοιες «στο όνομα» και για «λογαριασμό», μην όντας επομένως λογικό να έχουν την ίδια σημασία (διότι, αν έτσι είχαν τα πράγματα, δε θα υπήρχε λόγος να εισαχθούν αμφότερες στο κείμενο), η *stricto sensu* ερμηνεία της διάταξης δεν θα αρκούσε, θεωρώ, προκειμένου να οδηγηθούμε στο επιθυμητό αποτέλεσμα. Αυτή η ερμηνεία θα έβαινε πέραν του απώτατου γλωσσικού νοήματος, ενώ και το context δεν βοηθά, περιέχοντας και τις δύο έννοιες, θέλοντας προφανώς να εισαγάγει με κάθε έννοια κάτι διαφορετικό. Δηλαδή ενώ η τελολογική διαστολή θα μπορούσε να στηρίξει ίδρυση ΜΕ σε περιπτώσεις έμμεσης αντιπροσώπευσης, αυτή η εκδοχή βαίνει πέραν του απώτατου γλωσσικού νοήματος των εννοιών κι επομένως πέραν της *stricto sensu* ερμηνείας. Θα επρόκειτο, δηλαδή, για ανεπίτρεπτη τελολογική διαστολή. Εξάλλου και τεχνικά νομικά, οι δύο έννοιες «έχουν να πουν κάτι άλλο», όπως αναλυτικά εξετάθη ανωτέρω (άμεση / έμμεση αντιπροσώπευση).

Για το πώς διαμορφωνόταν η κατάσταση μέσω της τακτικής των *commissionaire arrangements*, χρήσιμη είναι η παράθεση του κάτωθι παραδείγματος:

Η Ιρλανδική επιχείρηση Lucky Irish LTD. εμπορεύεται ενδύματα υψηλής ποιότητας (και αντίστοιχης τιμής). Για τη δραστηριότητά της στην Ελλάδα, ίδρυσε την Lucky Irish I.K.E., σύμφωνα με τις διατάξεις του ελληνικού εταιρικού δικαίου. Τα κέρδη της Lucky Irish I.K.E. φορολογούνται από το ελληνικό Κράτος με συντελεστή 26%. Η Lucky Irish LTD αργότερα αποφάσισε να δραστηριοποιηθεί για την επιδίωξη της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας μέσω, τελικά, εξουσιοδοτημένων αντιπροσώπων, χωρίς κάποια εγκατάσταση. Αυτοί συμφωνούσαν για παραγγελίες με καταστήματα, στο όνομα και για λογαριασμό της Lucky Irish LTD. Δηλαδή, η ιρλανδική εταιρεία θα συνέχιζε να δραστηριοποιείται στην Ελλάδα. Αυτό έπραξε η εταιρεία διότι - όπως τη συμβούλευσε ο νομικός της σύμβουλος - με αυτό τον τρόπο θα φορολογούνταν τα κέρδη από τις συναλλαγές στην Ελλάδα από το ιρλανδικό Δημόσιο, με συντελεστή δηλαδή (έστω) 12,5%, αφού δεν θα υπήρχε ΜΕ στην Ελλάδα.

Η ελληνική φορολογική αρχή έκρινε, ωστόσο, ότι, επειδή ακριβώς οι αντιπρόσωποι δρούσαν για όνομα αλλά και για λογαριασμό της εταιρείας, πληρούταν το πραγματικό του ά. 5 παρ. 5 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας (οι οποίες είχαν αντιγράψει ουσιαστικά το περιεχόμενο της προτεινόμενης από τον ΣυμβΟΟΣΑ). Ως εκ τούτου, τα κέρδη της εταιρείας στην Ελλάδα, φορολογήθηκαν από το ελληνικό Δημόσιο (δηλ. με το συντελεστή του 26%). Ο δικηγόρος είχε δώσει λάθος συμβουλή.

Η εταιρεία απευθύνθηκε σε άλλο δικηγόρο ο οποίος την ενημέρωσε ότι, υπό τη διατύπωση της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας (ουσιαστικά, υπό τη διατύπωση της ΣυμβΟΟΣΑ), η σύσταση ΜΕ θα εμποδιζόταν αν οι αντιπρόσωποι δρούσαν στο όνομά τους και όχι στο όνομα της εταιρείας. Στην πράξη, ωστόσο, τα αποτελέσματα που ενδιέφεραν την εταιρεία δεν θα διέφεραν και τόσο από την περίπτωση της δράσης στο όνομα και για λογαριασμό της, όπως ίσχυε υπό το προηγούμενο καθεστώς. Ο δικηγόρος διαβεβαίωσε την εταιρεία ότι στην πράξη καμία διαφορά δεν θα υπήρχε από το ότι οι αντιπρόσωποι θα συμβάλλονταν στο όνομα τους, αφού θα διασφαλιζόταν από τις επί μέρους συμβάσεις (commissionaire agreements) ότι τα οικονομικά αποτελέσματα των συμβάσεων μεταβιβάζονταν στο πρόσωπο της

Ιρλανδικής εταιρείας¹⁰⁰. Σε αντάλλαγμα, η εταιρεία κατέβαλλε σε κάθε αντιπρόσωπο μία προμήθεια 5% επί του ποσοστού των πωλήσεων που κατάφερε να πραγματοποιήσει. Οι πωλήσεις θα ήταν στο όνομα του αντιπροσώπου αλλά, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη σύμβαση μεταξύ του αντιπροσώπου και της ιρλανδικής εταιρείας, η δεύτερη δεσμευόταν να μεταβιβάσει αμέσως την κυριότητα του εμπορεύματος στην, εκάστοτε, αγοράστρια ελληνική επιχείρηση. Τελικά την υποχρέωση που ανέλαβε ο αντιπρόσωπος την εκπλήρωσε η ιρλανδική εταιρεία. Εάν ο αντιπρόσωπος μεταβίβαζε εκείνος την κυριότητα του εμπορεύματος (κι επομένως είχε την κυριότητα ο ίδιος) λάμβανε δε και την πληρωμή για το εμπόρευμα, θα δρούσε όχι μόνο στο όνομα, αλλά και για λογαριασμό του (κάπως έτσι διαμορφώνεται η περίπτωση του low risk distributor στις χώρες του common law¹ αυτό ωστόσο δεν θα εξετασθεί στην παρούσα). Αυτό όμως δεν συμβαίνει στο συγκεκριμένο παράδειγμα.

Ας δούμε πώς διαμορφώθηκε η κατάσταση: Τα κέρδη της Ιρλανδικής επιχείρησης φορολογούνται στην Ιρλανδία (12,5%), αφού η Ιρλανδία είναι το Κράτος έδρας του υποκειμένου, ενώ παράλληλα δεν θεμελιώνεται ΜΕ στην Ελλάδα. Ωστε σύμφωνα με τη ΣΑΔΦ μεταξύ των δύο κρατών, ο κανόνας της φορολογίας από το Κράτος έδρας, δε διασπάται (λόγω έλλειψης ΜΕ).

¹⁰⁰ Επομένως δεν είναι δικαιολογικά ορθό να μη φορολογείται από εκείνο το Κράτος. Χαρακτηριστική η διατύπωση του final report Action 7, σελ. 10: «As a matter of policy, where the activities that an intermediary exercises in a country are intended to result in the regular conclusion of contracts to be performed by a foreign enterprise, that enterprise should be considered to have a sufficient taxable nexus in that country unless the intermediary is performing these activities in the course of an independent business».

Είναι, λοιπόν, πράγματι, ζήτημα πολιτικής. Το αν μία ρύθμιση είναι «σωστή» ή όχι, εξαρτάται από το τί επιδιώκεται αυτή να εξυπηρετήσει. Το νομικά δίκαιο δεν συμπίπτει αναγκαία με το ηθικά δίκαιο. Εν προκειμένω ωστόσο εκπεφρασμένος σκοπός του ΟΟΣΑ ήταν η ευθυγράμμιση των ρυθμίσεων με μία δίκαιη απόδοση των φόρων. Τί αποτελεί όμως δίκαιη απόδοση; Ένα είναι σίγουρο: διαισθητικά, είναι βέβαιο ότι σε μία περίπτωση στην οποία όχι απλά η πώληση στον τελικό καταναλωτή/λήπτη της υπηρεσίας γίνεται σε άλλο Κράτος (χωρίς να διέλθει από τρίτο πρόσωπο κάτοικο της αλλοδαπής βλ. λχ. low risk distributor), αλλά και υπάρχει μία ορισμένη δομή της εταιρείας στην οποία είναι στην πραγματικότητα ενταγμένος (commissionaire και προϋπόθεση μη αυτοτελούς επιχειρηματικής δραστηριότητας/ανεξαρτησίας), είναι ηθικά δίκαιο να απολαμβάνει κι εκείνη η χώρα κάποιους καρπούς μέσω της φορολογίας (“[...] ensuring that the wording of these provisions better reflect this policy”). Οι ρυθμίσεις της BEPS επιχειρούν, θεωρώ, να ευθυγραμμίσουν όσο το δυνατόν περισσότερο το ηθικά δίκαιο με το νομικά δίκαιο.

Στην Ελλάδα θα φορολογηθούν μόνο οι κατ' ιδίαν αντιπρόσωποι, για το ποσοστό των κερδών τους (δηλ. για το 5% των πωλήσεων που κατόρθωσαν, αφαιρουμένων μάλιστα των όποιων εκπεστέων δαπανών). Βέβαια, μπορεί να επιβάλλεται ο ίδιος (υψηλός) φορολογικός συντελεστής (26%) ή ακόμα και μεγαλύτερος (33% για εισοδήματα άνω των 50.000 ευρώ), ωστόσο – ακόμα κι αν υποθέσουμε ότι έχει συμφωνηθεί μεταξύ των μερών η ιρλανδική εταιρεία να αναλαμβάνει να πληρώνει τη φορολογία εισοδήματος των αντιπροσώπων της – το συνολικό φορολογικό κόστος που αναλαμβάνει από τη δραστηριότητά της στην Ελλάδα, θα είναι ουσιαστικά μικρότερο για την Lucky Irish LTD, λόγω δραστηκής μείωσης της φορολογητέας βάσης.

Εκείνο ωστόσο που απασχολεί τη δράση BEPS είναι το φαινόμενο αυτό, από διαφορετική ανάγνωση: με τον τρόπο αυτό, όχι μόνο η Lucky Irish LTD μειώνει το συνολική φορολογική δαπάνη της από τη δράση της στη Ελλάδα, αλλά παράλληλα το ελληνικό Κράτος δεν απολαμβάνει φορολογικά οφέλη από κέρδη τα οποία προκύπτουν στην επικράτειά του, παρά το ότι αυτό συμβαίνει μέσω σοβαρής ανάμιξης αλλοδαπής επιχείρησης στην εγχώρια αγορά. Το παράλογο του πράγματος είναι ότι η ιρλανδική εταιρεία απολαμβάνει εμπορικά των ίδιων ακριβώς πλεονεκτημάτων με την περίπτωση της δράσης των αντιπροσώπων στο όνομα και για λογαριασμό της (όπως την είχε συμβουλευσει ο 1^{ος} δικηγόρος), πλην όμως τώρα αποδίδει λιγότερους φόρους στο ελληνικό δημόσιο μεταφέροντας, με αυτό τον τρόπο, ουσιαστικά, κέρδη στην Ιρλανδία και συγκεκριμένα στην ιρλανδική φορολογική δικαιοδοσία. Αυτό όπως παρατηρήσαμε έγινε χάρη στην τροποποίηση της μεθόδου εμπορικής πρακτικής (που προτάθηκε από το 2^ο δικηγόρο), με τους αντιπροσώπους της να δρουν, μεν, για λογαριασμό της, αλλά (αυτό είναι το κρίσιμο) στο όνομα αυτών των ίδιων. Μάλιστα, στο βαθμό που αυτή η αλλαγή δεν υπαγορεύτηκε από κάποια (καλώς εννοούμενη) εμπορική λογική, παρά μόνο για σκοπούς φορολογικού σχεδιασμού, διαισθανόμαστε ότι πρόκειται για καταχρηστική διευθέτηση η οποία – ακριβώς επειδή δεν καλύπτεται από το απώτατο όριο του

γράμματος της ΣΑΔΦ – μπορούσε να συλληφθεί μόνο μέσω μίας νέας διάταξης που θα καταλάμβανε και αυτές τις περιπτώσεις των *commissionaire agreements*.

Με τις περ. β' και γ', αυτό το ζήτημα λύνεται. Πλέον, μεθοδεύσεις όπως η ανωτέρω, δεν θα αποκλείουν την ίδρυση ΜΕ: διότι θα ικανοποιούν το πραγματικό του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, της οποίας η έννομη συνέπεια είναι η ύπαρξη ΜΕ. Τις αξιολογήσεις αυτές υιοθετεί και το MLI στο ά. 12 (*Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies*).

Όπως όμως θα δούμε στην επόμενη ενότητα της παρούσας, η ύπαρξη ΜΕ σε καμία περίπτωση δεν προεξοφλεί τη φορολόγηση των κερδών που πραγματικά (και όχι νομικά) δημιουργήθηκαν στη ΜΕ. Το ζήτημα της διανομής των φορολογητέων στη ΜΕ κερδών, μοιάζει να είναι ένα ζήτημα που παραμένει άλυτο.

3.6. Το ά. 5 παρ. 6 ΣυμβΟΟΣΑ: ο ανεξάρτητος αντιπρόσωπος (ο οποίος δρα στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητάς του)

«α) Η παράγραφος 5 δεν εφαρμόζεται όταν το πρόσωπο που ενεργεί σε συμβαλλόμενο κράτος για λογαριασμό μίας εταιρείας άλλου συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα στο προαναφερθέν Κράτος ως ανεξάρτητος αντιπρόσωπος και ενεργεί για την επιχείρηση στο πλαίσιο αυτής της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Όπου, ωστόσο, ένα πρόσωπο ενεργεί [α] αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά για λογαριασμό μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες είναι [β] στενά συνδεδεμένος, αυτό το πρόσωπο δεν θεωρείται ότι είναι ανεξάρτητος αντιπρόσωπος κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου σε σχέση με οποιαδήποτε τέτοια επιχείρηση.

β) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ένα πρόσωπο είναι στενά συνδεδεμένο με μια επιχείρηση εάν, με βάση όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις, ένα έχει τον **έλεγχο**

του άλλου ή και οι δύο βρίσκονται υπό τον έλεγχο των ίδιων προσώπων ή επιχειρήσεων¹⁰¹.

Σε κάθε περίπτωση, ένα πρόσωπο θεωρείται ότι συνδέεται στενά με μία επιχείρηση εάν κάποιος κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από 50% των δικαιωμάτων του άλλου (ή στην περίπτωση εταιρείας, πάνω από το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της εταιρείας ή των δικαιωμάτων κεφαλαίου στην εταιρεία)

ή εάν κάποιο άλλο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από το 50% των δικαιωμάτων (ή στην περίπτωση εταιρείας, πάνω από το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της εταιρείας ή των δικαιωμάτων κεφαλαίου στην εταιρεία) στο πρόσωπο και στην επιχείρηση..

Έχουμε ήδη κατανοήσει ότι η ίδρυση ΜΕ μπορεί να έχει δύο νομικές βάσεις: εκείνη του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ (ή αλλιώς γνήσια ΜΕ), και εκείνη του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ (ή κατά πλάσμα ΜΕ). Όταν οι επιχειρήσεις διαβλέπουν τον κίνδυνο να θεωρηθεί ότι συστήνουν ΜΕ του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ σε ένα Κράτος – όπως έχει σήμερα η ΣυμβΟΟΣΑ, δηλαδή χωρίς να έχει ενσωματωθεί η BEPS - ο σύμβουλος φορολογικού σχεδιασμού τους, θα τους δώσει τις εξής δύο συμβουλές: είτε να μην παρέχουν εξουσιοδότηση σύναψης συμβάσεων στους αντιπροσώπους τους (commissionaire agreement παράδειγμα της Lucky Irish Ltd) είτε να διαμορφωθεί τέτοια κατάσταση, ώστε να εμπέσουν στην εξαίρεση του ίδιου του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ που αναφέρει «[...]όταν ένα πρόσωπο εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα [ο οποίος δρα στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής του δραστηριότητας] για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6 [...]». Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι είναι εντελώς κρίσιμη η ανάλυση της έννοιας αυτού του «ανεξάρτητου πράκτορα».

¹⁰¹ FRA7, σελ. 26: «As in most cases where the plural form is used, the reference to the “same persons or enterprises” at the end of the first sentence of subparagraph b) covers cases where there is only one such person or Enterprise».

Οι δραστηριότητες του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ δεν ιδρύουν από μόνες τους ΜΕ. Διότι, αναγκαία δεν είναι μόνο η αντικειμενική εκτέλεση αυτών από οποιοδήποτε πρόσωπο (π.χ. σύναψη σύμβασης για λογαριασμό αλλά και στο όνομα της εταιρείας, σχεδιασμός των όρων συμφωνίας που στη συνέχεια υπογράφεται από την επιχείρηση). Επιπροσθέτως θα πρέπει αυτές οι δραστηριότητες (αρνητική προϋπόθεση) να μην πραγματοποιούνται από πρόσωπο το οποίο είναι, στην πραγματικότητα, ανεξάρτητο από τη συγκεκριμένη επιχείρηση, με εντελώς ξεχωριστή οργάνωση, και το μόνο που κάνει, ουσιαστικά, είναι να παρέχει **υπηρεσίες τις οποίες ούτως ή άλλως παρέχει στον οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο** το ζητήσει. Αν τα πράγματα δεν ήταν έτσι, επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν ακριβώς στη διευθέτηση τέτοιων υποθέσεων με πελατολόγιο αλλοδαπές εταιρίες, θα βρισκόνταν σε δυσχερή θέση, αφού οι ενδιαφερόμενες εταιρίες θα δίσταζαν να συνεργαστούν φοβούμενες ότι θα θεωρηθεί ότι διαθέτουν ΜΕ στη χώρα εκείνη.

Πράγματι, οι δραστηριότητες αυτού του προσώπου, καίτοι αντιπρόσωπος, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δημιουργούν ΜΕ της αλλοδαπής επιχείρησης, στο μέτρο που ο ίδιος αποτελεί μία ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση¹⁰². Από την άλλη, βέβαια, το ότι λχ. υφίστανται διαφορετικά (ξεχωριστά) ν.π. , δεν οδηγεί άνευ ετέρου στο ότι αποκλείεται η δυνατότητα ύπαρξης ΜΕ. Και τούμπαλιν: το γεγονός ότι κάποιο ν.π. είναι όχι απλά ξεχωριστό ν.π. αλλά έτι περαιτέρω θυγατρική του ν.π. της κύριας επιχείρησης (άρα υπάρχει μία ιδιοκτησιακή σύνδεση μεταξύ τους), δεν προεξοφλεί ότι θα πρόκειται για ΜΕ. Αυτό άλλωστε αναφέρει ρητά το ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ που θα εξετάσουμε στη συνέχεια. Επομένως, κρίσιμη δεν είναι η τυπική ανεξαρτησία και διαφοροποίηση της μίας επιχείρησης από την άλλη, αλλά η ουσιαστική τέτοια. Αυτόματη λύση δεν παρέχει, όμως, ούτε και η ιδιοκτησιακή σύνδεση δύο, κατά τα λοιπά, ξεχωριστών ν.π. . Το κατά πόσο μιλάμε για εν τοις πράγμασι ξεχωριστές και ανεξάρτητες επιχειρήσεις (ή όχι), θα διαπιστωθεί με βάση ορισμένους ενδείκτες που διατίθενται στο ά. 5 παρ. 6 ΣυμβΟΟΣΑ. Ενδεχομένως δε, σε μία ειδική περίπτωση

¹⁰² Σχ. 36 «παρόλο που είναι αυτονόητο ότι ένας τέτοιου είδους αντιπρόσωπος που εκπροσωπεί μία διακριτή επιχείρηση δεν μπορεί να συνιστά ΜΕ της αλλοδαπής επιχείρησης, η παράγραφος 6 έχει περιληφθεί στο ά. 6 για λόγους σαφήνειας και έμφασης».

(εκείνη της διεξαγωγής υποθέσεων μίας επιχείρησης, με την οποία υπάρχει στενή σύνδεση¹⁰³, εξ ολοκλήρου ή σχεδόν εξ ολοκλήρου) η εξάρτηση τεκμαίρεται. Το ζήτημα που σε γενικές γραμμές τίθεται, είναι, νομίζω, τελικά, το εάν το outsourcing που στην πραγματικότητα επιχειρεί η principal εταιρεία, έχει αποδέκτη μία επιχείρηση η οποία συνεστήθη για το σκοπό αυτό και συμμετέχει στην οργανωμένη - προς αυτή την παροχή υπηρεσιών - αγορά, ή εάν αυτή η επιχείρηση δημιουργήθηκε ακριβώς για την εξυπηρέτηση του outsourcing της principal εταιρείας.

3.6.1. Μία δομική παρουσίαση των διατάξεων της παραγράφου

Στην υποπαραγράφο α' ορίζεται ότι για να μην εφαρμοσθεί η παράγραφος 5 (πλασματική ME) θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής δύο προϋποθέσεις: α) να υπάρχει ανεξάρτητος αντιπρόσωπος και β) να ενεργεί για την επιχείρηση στο πλαίσιο αυτής της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στη συνέχεια της υποπαραγράφου, θεσπίζεται ειδική πρόβλεψη για μία περίπτωση στην οποία δε θα θεωρείται ότι συντρέχει η 1^η από τις αναγκαίες προϋποθέσεις, ήτοι εκείνη της ανεξαρτησίας του αντιπροσώπου. Ορίζει λοιπόν ότι «Όπου, ωστόσο, ένα πρόσωπο ενεργεί αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά¹⁰⁴ για λογαριασμό μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες [επιχειρήσεις] είναι στενά συνδεδεμένος»¹⁰⁵ δεν θεωρείται ότι υπάρχει ανεξάρτητος αντιπρόσωπος». Θίγεται,

¹⁰³ Υποστηρίζεται ότι η έννοια της «στενής σύνδεσης μίας εταιρείας με μία άλλη» είναι διαφορετική από την έννοια της εξάρτησης. Διότι, λέγεται, μία θυγατρική είναι στενά συνδεδεμένη με τη μητρική της, πλην όμως θα πρέπει να συντρέξουν και επιπλέον περιστάσεις για να κριθεί ότι εξαρτάται από αυτή (λχ. διεξαγωγή του συνόλου ή σχεδόν του συνόλου των δραστηριοτήτων). Βλ. όμως υποσημείωση 98: όταν η σχέση αφορά μόνο δύο εταιρίες, η σύνδεση τεκμαίρεται και αρκεί μόνο η διεξαγωγή έστω σχεδόν του συνόλου των εργασιών.

¹⁰⁴ Σχ. 38.8. FRA7 φαίνεται ότι το σχεδόν αποκλειστικά έχει την έννοια ποσοστών από 91% και πάνω.

¹⁰⁵ «Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise». Συντακτικά, δεν είναι προφανές εάν η φράση «to which it is closely related» αναφέρεται και στην περίπτωση «one» και στην περίπτωση «more enterprises». Στο σχολιασμό δίδεται η απάντηση, εμμέσως: (Σχ. 37 FRA7): «this independent status is less likely if the activities of that individual are performed exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or closely related enterprises» και 38.7. «Independent status is less likely if the activities of the person are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise (or a group of enterprises that are closely related to each other)». Ωστε φαίνεται ότι για την εξάρτηση από μία επιχείρηση αρκεί η έστω «σχεδόν καθ' ολοκληρία» διεξαγωγή των υποθέσεων της από τον αντιπρόσωπο, ενώ σε περίπτωση περισσότερων επιχειρήσεων απαιτείται προσέτι η συνδρομή του στοιχείου της στενής σύνδεσης του αντιπροσώπου με αυτές (και άρα, μέσω του αντιπροσώπου, και αυτών μεταξύ τους). Στην περίπτωση της μίας

δηλαδή, η ανεξαρτησία ως αναγκαία προϋπόθεση για την εξαίρεση από ΜΕ. Μάλιστα θίγεται όχι η ανεξαρτησία γενικά, αλλά η ανεξαρτησία ως προς τη συγκεκριμένη επιχείρηση! Όστε μπορεί να πρόκειται για εξαρτημένο αντιπρόσωπο προς την Ολλανδική επιχείρηση Α διότι το 95% των συναλλαγών που διεξάγει αφορά την Α, θα είναι όμως ανεξάρτητος αντιπρόσωπος ως προς τη Γαλλική επιχείρηση Β, της οποίας οι συναλλαγές ανέρχονται στο 5% του συνόλου του αντιπροσώπου. Επίσης, φαίνεται ότι κρίσιμη θα είναι κάθε φορά η κλασματοποίηση των συναλλαγών που αφορούν στην υποψήφια προς απόκτηση ΜΕ εταιρείας, σε συνάρτηση με τις συναλλαγές του συγκεκριμένου αντιπροσώπου προς άλλες εταιρίες. Ωστόσο, κρίσιμες δεν θα είναι όλες οι συναλλαγές, αλλά μόνο αυτές που έγιναν στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης¹⁰⁶.

επιχείρησης, η σύνδεση (η οποία προκαλεί εξάρτηση, η οποία εξάρτηση ιδρύει ΜΕ) τεκμαίρεται αμαχίτως, ή δεν απαιτείται καν (υπό την έννοια ότι είτε υπάρχει εξάρτηση είτε όχι, αυτό δεν επηρέασε την αξιολόγηση του «νομοθέτη»); Νομίζω ότι ενδιαφέρει την αξιολόγηση του «νομοθέτη», πλην όμως δεν απαιτείται, διότι ακριβώς τεκμαίρεται.

Το γεγονός ότι η στενή σύνδεση απαιτείται μόνο στην περίπτωση περισσότερων εταιρειών για τις οποίες ο αντιπρόσωπος αφιερώνει έστω «σχεδόν καθ' ολοκληρίαν» τη δράση του, έχει όμως και μία λογική-πρακτική εξήγηση. Ειδικότερα, η έστω σχεδόν εξ ολοκλήρου ανάληψη δραστηριοτήτων συγκεκριμένης επιχείρησης, καταμαρτυρά (κατ' αρχήν μόνο, κατά την άποψή μου) στενή σύνδεση του αντιπροσώπου με τη συγκεκριμένη επιχείρηση (λ.χ. ότι πρόκειται για δύο νομικές οντότητες, τελικά και εν τοις πράγμασι, κοινών συμφερόντων). Άρα, με το κριτήριο του outsourcing που εκθέσαμε ανωτέρω, φαίνεται μάλλον απίθανο ο συγκεκριμένος αντιπρόσωπος να δραστηριοποιούταν σε εκείνη τη χώρα, αν δεν είχε συμφέρον προς αυτό η αλλοδαπή επιχείρηση.

Όταν όμως πρόκειται για ανάληψη από τον αντιπρόσωπο, (έστω σχεδόν εξ ολοκλήρου) δραστηριοτήτων περισσότερων επιχειρήσεων, τότε τίθεται το εξής ζήτημα: μπορούμε να καταλήξουμε σε εξάρτηση από συγκεκριμένη επιχείρηση όταν ο αντιπρόσωπος έχει συναλλαγές με περισσότερες εταιρίες; Η εξάρτηση απαιτεί μίας μορφής «μονοπώλιο» (ή εδώ καλύτερα: «μονοψώνιο»). Εδώ όμως οι πελάτες του αντιπροσώπου είναι περισσότεροι του ενός, άρα για ποια εξάρτηση μιλάμε; Για εξάρτηση από περισσότερες επιχειρήσεις θα μπορούμε να μιλάμε μόνο τότε, όταν στην πραγματικότητα η κατάσταση είναι σαν να υπήρχε μία επιχείρηση. Δηλαδή, όταν το ιδιοκτησιακό πλέγμα ή πλέγμα συμφερόντων μεταξύ αντιπροσώπου και όλων αυτών των εταιρειών, οδηγούν τελικά σε ένα πρόσωπο.

Άρα σε αυτή την περίπτωση λογίζουμε ως ενιαίο όλον το ποσοστό των δραστηριοτήτων για λογαριασμό των στενά συνδεδεμένων με τον αντιπρόσωπο επιχειρήσεων και το συγκρίνουμε με το σύνολο των δραστηριοτήτων του αντιπροσώπου. Διαφορετικά, θα μπορούσε κάποιος επιχειρηματίας, προκειμένου να μην εμπίπτει στην περίπτωση «της μίας επιχείρησης», να ιδρύσει 2 επιχειρήσεις (στις οποίες θα «μοίραζε» τις συναλλαγές που διαφορετικά θα διεξήγαγε από τη μία επιχείρηση) με τις οποίες θα συνεργαζόταν ο αντιπρόσωπος. Όστε τότε, οι συναλλαγές του αντιπροσώπου με κάθε έναν θα ανερχόταν το πολύ στο 50% των συνολικών συναλλαγών του (αφού το υπόλοιπο 50% θα αντιστοιχούσε στις συναλλαγές με την έτερη εταιρεία). Δεδομένου όμως ότι ο αντιπρόσωπος είναι στενά συνδεδεμένος και με τις δύο εταιρίες (γεγονός το οποίο θα κριθεί μέσω του independence test ή μέσω των αμαχίτων τεκμηρίων) τα ποσοστά και των δύο επιχειρήσεων αθροίζονται και λογίζονται σαν να ήταν μία. Βλ. και σχ. 38.5 FRA7, σελ. 25. «Where an agent acts for a number of principals in the ordinary course of his business and none of these is predominant in terms of the business carried on by the agent, dependence may exist if the principals act in concert to control the acts of the agent in the course of his business on their behalf».

¹⁰⁶ FRA7 (38.6)

Η υποπαράγραφος β' παρέχει τα κριτήρια υπό τα οποία θα διαπιστώσουμε αν υπάρχει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση το στοιχείο της στενής σύνδεσης (το οποίο είδαμε ότι είναι κρίσιμο μόνο για την περίπτωση «των περισσότερων επιχειρήσεων»). Αφιερώνεται ολόκληρη στο στοιχείο της στενής σύνδεσης. Ορίζει λοιπόν ότι ένα πρόσωπο θεωρείται «στενά συνδεδεμένο» με μια επιχείρηση εάν, με βάση όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις, **ένα έχει τον έλεγχο του άλλου** ή και οι δύο **βρίσκονται υπό τον έλεγχο των ίδιων** (δηλ. τρίτων) προσώπων ή επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια, εισάγοντας μία μορφή αμάχητου τεκμηρίου για κάθε μορφή στενής σύνδεσης¹⁰⁷, ήτοι τόσο για τον έλεγχο μεταξύ προσώπου της ΜΕ και της αλλοδαπής επιχείρησης, όσο και για τον έλεγχο αυτών από κάποιον τρίτο, το άρθρο καταλήγει ως εξής:

«Σε κάθε περίπτωση, ένα πρόσωπο θεωρείται ότι συνδέεται στενά με μία επιχείρηση εάν κάποιος κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από 50% των δικαιωμάτων του άλλου (ή στην περίπτωση εταιρείας, πάνω από το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της εταιρείας ή των δικαιωμάτων κεφαλαίου στην εταιρεία) [αμάχητο τεκμήριο της περίπτωσης «ένα έχει τον έλεγχο του άλλου]

ή εάν κάποιο άλλο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από το 50% των δικαιωμάτων (ή στην περίπτωση εταιρείας, πάνω από το 50% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και της αξίας των μετοχών της εταιρείας ή των δικαιωμάτων κεφαλαίου στην εταιρεία) στο πρόσωπο και στην επιχείρηση» [αμάχητο τεκμήριο της περίπτωσης “βρίσκονται υπό τον έλεγχο των ίδιων προσώπων ή επιχειρήσεων”].

Με άλλα λόγια, η στενή σύνδεση καταφάσκεται είτε με βάση τα αμάχητα τεκμήρια (που κι αυτά όμως βασίζονται στη θεωρία του κοινού ελέγχου) είτε ad hoc, με βάση γεγονότα και περιστάσεις¹⁰⁸.

¹⁰⁷ FRA7 (38.11): «The second part of subparagraph b) provides that the definition of “person closely related to an enterprise” is automatically satisfied in certain circumstances».

¹⁰⁸ FRA7 (38.7' facts and circumstances). Φαίνεται λοιπόν ότι τα γεγονότα και οι συνθήκες είναι κρίσιμα τόσο για την κρίση περί εξάρτησης ή μη αλλά και για την κρίση περί στενής σύνδεσης μεταξύ των επιχειρήσεων.

Μάλιστα, αυτή τη μέθοδο προκρίνει και το MLI στο ά. 15 αυτού, προσλαμβάνοντας το συγκεκριμένο κανόνα όποτε υπάρχει ανάγκη ελέγχου συνδρομής της προϋπόθεσης της στενής σύνδεσης, για σκοπούς ΜΕ.

Σύμφωνα με το σχολιασμό του ΟΟΣΑ, το κατά πόσο το πρόσωπο είναι ανεξάρτητο από την εταιρεία που αντιπροσωπεύει, θα εξαρτηθεί από περισσότερα στοιχεία. Από την έκταση των υποχρεώσεων που αυτό αναλαμβάνει έναντι της επιχείρησης, υπό την έννοια του αυστηρού και με μεγάλη πυκνότητα καθορισμού του τρόπου δράσης, θα προκύπτει πράγματι μία εξάρτηση. Με άλλα λόγια, κριτήριο είναι οι λεπτομερείς οδηγίες που λαμβάνει από την εκπροσωπούμενη και ο έλεγχος που δέχεται. Αντίθετα, ο ανεξάρτητος αντιπρόσωπος, συνήθως, θα είναι υπόλογος μόνο για το αποτέλεσμα (έργο), όχι όμως και για την εργασία. Όταν μάλιστα εξ αντικειμένου είναι δύσκολο να φανταστούμε έλεγχο του αντιπροσωπευόμενου (π.χ. πρόκειται για υπηρεσία που βασίζεται σε ειδικές γνώσεις τις οποίες διαθέτει ο αντιπρόσωπος), τότε η πεποίθηση ανεξαρτησίας επιρρωνύεται. Θυμίζει, κατά κάποιο τρόπο, τη διάκριση εξαρτημένης και ανεξάρτητης εργασίας¹⁰⁹. Η ανεξαρτησία, επίσης, προϋποθέτει ότι το οικονομικό και νομικό ρίσκο της δραστηριότητας του το φέρει ο αντιπρόσωπος και δεν μετακυλιέται, ούτε καν κατ' αποτέλεσμα, στην εκπροσωπούμενη. Ο έλεγχος που μία μητρική ασκεί στη θυγατρική της, δεν αποτελεί κριτήριο εξάρτησης. Κάτι τέτοιο εξάλλου θα ήταν αντίθετο με την αξιολόγηση του ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ¹¹⁰.

Παράλληλα, ακόμα κι αν δεν πληρούνται το κριτήριο της συνολικής ή σχεδόν εξ ολοκλήρου δραστηριότητας για λογαριασμό του αντιπροσωπευόμενου, αυτό θα αποτελεί, μαζί με άλλα, σημαντικό ερμηνευτικό εργαλείο για τη συναγωγή

¹⁰⁹ «Business risk management stands [therefore] as a remarkable factor to assess the degree of independence ... in the case discussed, this was assumed by the foreign company, as any negative consequences on business assets [RV's] arising from a failure to duly perform the partner company instructions were not different from the consequences suffered by an employee who fails to follow the orders of its employer. Note that the closer the principal/agent relationship is to that of an employer/employee, the higher the chance no to be deemed as legally independent». Απόσπασμα από την απόφαση του Supreme Court της Ισπανίας στην υπόθεση Roche. Μετάφραση στην Αγγλική από Francisco Antonio Vaquer Ferrer, «The Concept of 'Permanent Establishment' at the Spanish Courts: Special Reference to the Roche and Dell Cases», Intertax, τ. 44 (2016), τεύχος 8/9 - 2016, σελ. 676.

¹¹⁰ Σχ. 38.1 FRA7.

εξάρτησης. Για παράδειγμα, όταν συντρέχουν και άλλες περιστάσεις οι οποίες φαίνεται να οδηγούν προς την κατάφαση εξάρτησης, μία ανάληψη δραστηριοτήτων της τάξεως του 80% από πλευράς αντιπροσώπου, θα πρέπει να μπορεί να μας οδηγήσει στη θεμελίωση της βολιδοσκοπούμενης εξάρτησης. Πρέπει να καταστεί σαφές ότι το ά. 5 παρ. 6 περ. α'. εδ. β' ΣυμβΟΟΣΑ, αναφέρεται στις «χονδροειδείς περιπτώσεις» εκείνες, στις οποίες θεωρείται ότι υπάρχει αμαχήτως εξάρτηση. Αυτό όμως δεν αποκλείει και την ύπαρξη άλλων περιπτώσεων, πιο οριακών, στις οποίες θα κρίνουμε ότι υπάρχει εξάρτηση, ακόμα κι αν δεν πληρούνται το πραγματικό της προαναφερθείσας διάταξης. Δηλαδή, οι περιπτώσεις της διάταξης δεν είναι παρά ενδεικτικά παραδείγματα εξάρτησης, η οποία θα λέγαμε ότι «βοά».

Περιπτώσεις όμως που δεν εμπίπτουν σε αυτή τη διάταξη, δε σημαίνει ότι άνευ ετέρου δεν μπορούν να συνεπάγονται εξάρτηση^{111 112}. Ακόμα και στην περίπτωση

¹¹¹ Αν η μη πλήρωση των προϋποθέσεων της διάταξης οδηγούσε σε συμπέρασμα ανεξαρτησίας, δεν θα είχε νόημα το σχ. 38 το οποίο θέτει κριτήρια για το εξαρτημένο ή το ανεξάρτητο του αντιπροσώπου. Το μόνο δηλαδή που τελικά κάνει η συγκεκριμένη διάταξη, είναι να κατατάσσει ήδη a priori (αμαχήτως) συγκεκριμένες πολύ χονδροειδείς περιπτώσεις στο καθεστώς της εξάρτησης (βλ. όμως την επόμενη σημείωση που με βάση το σχολιασμό, αμφισβητεί αυτό το συμπέρασμα). Θα υπάρχουν όμως και άλλες περιπτώσεις εξάρτησης' ακόμα δηλαδή κι αν δεν πληρείται το πραγματικό της διάταξης.

Και τούμπαλιν όμως, οι περιπτώσεις αυτές που δεν εμπίπτουν στη διάταξη, δε σημαίνει ότι είναι αυτομάτως περιπτώσεις ανεξαρτησίας (FRA7 [38.7] «*That last sentence does not mean, however, that paragraph 6 will apply automatically where a person acts for one or more enterprises to which that person is not closely related*»). Με άλλα λόγια, το ούτως ή άλλως επισφαλές και χρησιμοποιητέο με φειδώ επιχείρημα a contrario, εδώ δεν άγει σε ορθή λύση. Θα χρειάζεται να στοιχειοθετείται και ένα γενικότερο περιβάλλον ανεξαρτησίας, μέσω διάφορων κριτηρίων (βλ. σχ. 38 «*The following considerations [ενν. τα διάφορα κριτήρια που αναφέραμε μόλις προηγουμένως] should be borne in mind when determining whether an agent to whom that last sentence does not apply may be considered to be independent*»).

¹¹² Ο σχολιασμός αφήνει να εννοηθεί ότι ακόμα κι αν πληρούται η διάταξη περί εξάρτησης, δεν είναι 100% βέβαιο ότι υπάρχει εξάρτηση: «*this independent status is [απλώς!] less likely if the activities of that individual are performed exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or closely related enterprises*». Και είναι λογικό αυτό, στο πλαίσιο που κανένας δεν μπορεί να αποκλείσει ότι συγκεκριμένος αντιπρόσωπος μπορεί να συνεργάζεται αποκλειστικά με συγκεκριμένη εταιρεία του εξωτερικού και με καμία άλλη, όχι για λόγους φορολογικού σχεδιασμού, αλλά διότι π.χ. αρνείται να συνάψει συμβάσεις με άλλες εταιρίες για το λόγο ότι δεν του απομένει χρόνος από τη εξυπηρέτηση της αρχικής επιχείρησης. Οι πιθανές αιτιολογίες είναι πραγματικά αμέτρητες. Πρέπει όλα τα στοιχεία να λαμβάνονται λοιπόν υπ' όψιν. Βλ. και σχ. 38.5: «*As indicated in paragraph 38.7, independent status is less likely if the activities of the agent are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise over the lifetime of the business or a long period of time. However, this fact is not by itself determinative. All the facts and circumstances must be taken into account to determine whether the agent's activities constitute an autonomous business conducted by him in which he bears risk and receives reward through the use of his entrepreneurial skills and knowledge*».

στην οποία ο αντιπρόσωπος δεν είναι στενά συνδεδεμένος με την επιχείρηση της αλλοδαπής, το ποσοστό εργασιών που αναλαμβάνει, λ.χ. 95% αυτής, θα εξακολουθεί να αποτελεί κριτήριο χρήσιμο για την ετυμηγορία περί εξάρτησης ή μη, από κοινού βέβαια με άλλα κριτήρια. Εξάλλου εάν συνέτρεχε περίπτωση ποσοστού 95%, σωρευτικά με κατάφαση στενής σύνδεσης, θα είχαμε προφανή περίπτωση εξαρτημένου αντιπροσώπου, κατά την υποπαράγραφο α'.

3.7. Το ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ: η αυτονομία των οντοτήτων

«Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος ενός συμβαλλόμενου Κράτους ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος του άλλου συμβαλλόμενου Κράτους ή που διεξάγει εργασίες σε αυτό το άλλο κράτος (μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο) δεν καθιστά από μόνο του την μία επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της άλλης».

Αφιερώνεται διάταξη προκειμένου να καταστεί σαφές ότι η σχέση μητρικής – θυγατρικής δεν αρκεί αφ' εαυτής για να θεμελιώσει ίδρυση ΜΕ. Πράγματι, μπορούμε να φανταστούμε περιπτώσεις στις οποίες η θυγατρική δεν ιδρύει ΜΕ της μητρικής (ή και το αντίστροφο). Περιπτώσεις δηλαδή στις οποίες, παρ' ότι υπάρχει τέτοια σχέση μεταξύ των εταιρειών, δεν καταφάσκει ούτε η ΜΕ του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ ούτε εκείνη του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ' επομένως δεν απομένει κάποια άλλη νομική οδός ίδρυσης ΜΕ. Άλλωστε, η φορολογική αποσύνδεση μητρικής και θυγατρικής, είναι συνεπής και με το γενικότερο δόγμα της αυτοτελούς νομικής προσωπικότητας.

Σαφέστατα, δεν αποκλείεται όμως και το αντίθετο: δηλαδή η μία να ιδρύει ΜΕ για την άλλη. Για παράδειγμα, όταν οι εγκαταστάσεις της θυγατρικής τίθενται στην ανέλεγκτη διάθεση των υπαλλήλων της μητρικής – από τους χώρους δε αυτούς διεξάγεται τρόπον τινά η επιχειρηματική δραστηριότητα της μητρικής – τότε θα έχουμε ΜΕ, υπό τον κλασικό ορισμό της 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Ομοίως, δεν είναι δύσκολο να φανταστούμε περίπτωση στην οποία καταφάσκει

Η συγκεκριμένη όμως άποψη, καίτοι λογικότερη, θεωρώ ότι δεν μπορεί να στηριχθεί σε *stricto sensu* ερμηνεία. Η διάταξη φαίνεται να εισάγει αμάχητο τεκμήριο, με μόνη τη συνδρομή των προϋποθέσεων της έστω σχεδόν καθ' ολοκληρίαν διεξαγωγής υποθέσεων(και όταν αφορά για περισσότερες επιχειρήσεις, σωρευτικά με τη στενή σύνδεση). Βλ. σχ. 38.7: «Where, however, a person is acting exclusively for one enterprise, to which it is not closely related, for a short period of time (e.g. at the beginning of that person's business operations), it is possible that paragraph 6 could apply». Η διατύπωση είναι τέτοια ώστε διαφαίνεται ότι εάν υπήρχε και στενή σύνδεση, δεν θα υπήρχε περιθώριο ανεξαρτησίας. Με άλλα λόγια, από το σχολιασμό μπορούμε να συναγάγουμε δύο εντελώς αντίθετα συμπεράσματα. Η διατύπωση χρειάζεται διόρθωση.

το πραγματικό του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ και, πολύ απλά, τυχαίνει ο αντιπρόσωπος να μην είναι ένα οποιοδήποτε πρόσωπο, αλλά να είναι η θυγατρική ή η μητρική της άλλης εταιρείας.

Όμως ούτε και το γεγονός ότι η μία αποκτά οικονομικά πλεονεκτήματα από τη δραστηριότητα της άλλης, παρέχει βάση - από μόνο του, ως γεγονός - για την ίδρυση ΜΕ. Διότι η θυγατρική, μπορεί, στο πλαίσιο της δικής της επιχειρηματικής δραστηριότητας, με δικό της εργατικό δυναμικό, στους χώρους της, να παράγει προϊόντα ή υπηρεσίες, τις οποίες κατόπιν αγοράζει η μητρική και η τελευταία θα τα πωλήσει περαιτέρω κι έτσι θα αποκομίσει κέρδος. Αυτό το γεγονός δεν καθιστά, τη θυγατρική, ΜΕ της μητρικής, υπό καμία από τις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις - ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ ή ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ. Άλλωστε, σκοπός κάθε επιχείρησης είναι να παράξει προϊόντα ή υπηρεσίες οι οποίες είναι ελκυστικές σε τρίτους, διότι θα τους παρέχουν, μεταξύ άλλων, οικονομικά πλεονεκτήματα. Οι τρίτοι, βλέπουν σε αυτά τα προϊόντα δυνατότητα περαιτέρω κερδοφορίας. Η δε αρχική επιχείρηση κοστολογεί και πωλεί τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της σε τιμή μεγαλύτερη από αυτή την οποία της κόστισαν και έτσι δημιουργείται το επιθυμητό περιθώριο κέρδους. Πρόκειται για μία αυτόνομη και εμπορικά δικαιολογημένη επιχειρηματική δραστηριότητα. Το ότι στη θέση του αντισυμβαλλόμενου της θυγατρικής, είναι η μητρική, δεν θα πρέπει - κατ' αρχήν - να μας προδιαθέσει αρνητικά. Θα μπορούσε η θυγατρική να διαθέσει τα ίδια προϊόντα, υπό τους ίδιους όρους, σε οποιαδήποτε τρίτη εταιρεία.

Συμπερασματικά, καταλήγουμε σε αυτό από το οποίο ξεκινήσαμε: η σχέση μητρικής - θυγατρικής δεν προεξοφλεί με ασφάλεια ούτε τη σύσταση ΜΕ, αλλά ούτε και το αντίστροφο.

Επιλογικά, και το ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ, όπως και οι λοιπές παράγραφοι πλην των ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, θα μπορούσε να έχει παραλειφθεί, στο βαθμό που δεν προσθέτει νομικά κρίσιμες αξιολογήσεις, τις οποίες, ακόμα και ελλείψει της, δεν θα μπορούσαμε να αντλήσουμε. Η σωστή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, θα οδηγούσε στο ίδιο, πρακτικά, αποτέλεσμα.

3.8. Η ερμηνευτική αξία των σχολίων του ΟΟΣΑ σε συνδυασμό με τη σύμβαση της Βιέννης για την ερμηνεία των διεθνών συνθηκών

Η ερμηνευτική προσέγγιση των άρθρων περί ΜΕ της ΣυμβΟΟΣΑ που μόλις προηγήθηκε, βασίστηκε σε μεγάλο βαθμό στο σχολιασμό του ΟΟΣΑ επί του περιεχομένου της. Η συνεπισκόπηση των σχολίων δε θα σταματήσει εδώ· θα συνεχιστεί και στην επόμενη ενότητα που αφορά την απονομή των κερδών στη ΜΕ. Γενικά, σε οποιοδήποτε εγχείρημα ερμηνευτικής προσέγγισης της ΣυμβΟΟΣΑ, ο σχολιασμός αποτελεί σημαντικό βοήθημα. Άλλωστε, κανένας

δεν μπορεί να ερμηνεύσει αυθεντικότερα τις διατάξεις που εκείνος προτείνει, παρά ο ίδιος ο ΟΟΣΑ.

Αναφέραμε ήδη προηγουμένως ότι η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ απλώς φιλοδοξεί να γίνει – προοπτικά - νομικά δεσμευτικό κείμενο σε διακρατικές σχέσεις, εν συνόλω ή αποσπασματικά, επειδή τα συμβαλλόμενα Κράτη θα το προτιμήσουν, λόγω των πράγματι εύστοχων ρυθμίσεων που περιέχει¹¹³. Όπως όμως το κείμενο της Πρότυπης Σύμβαση του ΟΟΣΑ, έτσι και κατά μείζονα λόγο ο σχολιασμός της, δεν έχει κάποια νομική ισχύ. Αυτό άλλωστε αναγνωρίζεται ρητά και στην εισαγωγή του σχολιασμού¹¹⁴.

Διατυπώνεται ωστόσο η εξής άποψη: η Πρότυπη Σύμβαση και ο σχολιασμός έχουν αποκτήσει νομική ισχύ διεθνούς εθνικού δικαίου. Στο μέτρο, ωστόσο, που η διαμόρφωση εθίμου απαιτεί όχι μόνο μακρά και αδιάλειπτη χρήση, αλλά και πεποίθηση δικαίου (δηλαδή την πεποίθηση από εκείνους που εφαρμόζουν τις διατάξεις ότι δεσμεύονται νομικά από αυτές και επιβάλλονται από ουσιαστικό νόμο) δεν μπορούμε να είμαστε βέβαιοι για αυτό. Οι ΣΑΔΦ είναι τέτοια κείμενα και ρυθμίζουν τέτοια ύλη, που δύσκολα, θεωρώ, θα μπορούσε να ισχυρισθεί κάποιος ότι επλανάτο για τη νομικά δεσμευτική ισχύ τους. Εξάλλου και η προϋπόθεση της μακράς και αδιάλειπτης χρήσης πάσχει, αφού και τα κείμενα έχουν υποστεί πολλές τροποποιήσεις, αλλά και τα Κράτη πολλές φορές παρεκκλίνουν από ρυθμίσεις που προτείνει ο ΟΟΣΑ

Η αλήθεια είναι, ωστόσο, ότι όταν τα Κράτη συνάπτουν μία ΣΑΔΦ βασισμένη στο Πρότυπο του ΟΟΣΑ (ΣυμβΟΟΣΑ), γνωρίζουν το περιεχόμενο του σχολιασμού. Γνωρίζουν επίσης ότι σχεδόν σύσσωμη η νομική θεωρία αλλά και η νομολογία, αποδέχονται τη χρησιμότητα του σχολιασμού για την ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων. Συν τοις άλλοις, στο τέλος του σχολιασμού κάθε άρθρου, αφιερώνεται ειδικό τμήμα για τη διατύπωση επιφυλάξεων των Κρατών. Είναι προφανές ότι σε περίπτωση που κάποιο Κράτος δεν διατυπώσει σχετική επιφύλαξη, καίτοι είχε αυτή τη δυνατότητα (συμμετείχε στη διαδικασία κτλ), μία καλή τη πίστη ερμηνεία της «βούλησης» αυτού του συμβαλλόμενου, θα είναι λογικό να οδηγήσει σε χρήση του σχολιασμού ως ερμηνευτικού εργαλείου. Πόσο μάλλον όταν το ά. 31 παρ. 1 της σύμβασης της Βιέννης επιβάλλει την καλόπιστη ερμηνεία μίας συνθήκης, σε αρμονία με την συνήθη έννοια των λέξεων, συνεπισκοπώντας το συνολικό περιεχόμενο και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της.

¹¹³ Στην απόφαση Supreme Court of Canada, *The Queen Vs. Crown Forest Industries Ltd.* (1995), 95 *Dominion Tax Cases*, σελ. 5398, το ανώτατο δικαστήριο του Καναδά έκανε λόγο για «High persuasive value».

¹¹⁴ Εντούτοις οφείλουμε να σημειώσουμε ότι το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ, δυνάμει του ά. 5 παρ α' της ιδρυτικής συνθήκης του ΟΟΣΑ, είχε τη δυνατότητα να προσδώσει δεσμευτική ισχύ στην απόφασή του για χρήση της Πρότυπης Σύμβασης και του σχολιασμού της από τα μέλη του οργανισμού. Δυνατότητα την οποία όμως, δεν εκμεταλλεύθηκε.

Πράγματι, υποστηρίζεται ότι είναι δυνατόν να τεκμαίρεται η βούληση των Κρατών να ακολουθήσουν το σχολιασμό του ΟΟΣΑ. Αυτή η εικαζόμενη βούληση μπορεί να εξαχθεί για παράδειγμα από το γεγονός ότι η μεταξύ τους ΣΑΔΦ δεν παραλλάσσεται παρά μόνο λίγο από το κείμενο του ΟΟΣΑ. Η άποψη αυτή εξάλλου βρίσκει έρεισμα και στο ά. 31 παρ. 4 της διεθνούς σύμβασης της Βιέννης για την ερμηνεία των διεθνών συνθηκών.

Το κυριότερο πρόβλημα στην πρόσδοση νομικής ισχύος στο σχολιασμό ωστόσο, έγκειται στην πρόβλεψη, από εκείνο τον ίδιο, ότι δεν αποτελεί νομικά δεσμευτικό κείμενο. Επομένως, ακόμα κι αν δεχθούμε ότι τα μέρη, τελικά, κατά πάσα πιθανότητα θέλησαν ο σχολιασμός να αποτελέσει αυθεντική ερμηνεία των δηλώσεων βουλήσεως τους, τότε αυτό αυτομάτως θα σημαίνει ότι τα Κράτη θέλησαν ο σχολιασμός να μην έχει καμία νομική ισχύ. Διότι το ίδιο το κείμενο που θέλησαν τα κράτη να έχει νομική ισχύ, ορίζει ότι δεν έχει νομική ισχύ. Είναι δυνατόν όμως να επιθυμούσαν και τα δύο αυτά πράγματα τα Κράτη; Ο φαύλος κύκλος οδηγεί σε αμηχανία¹¹⁵. Μία πιο μετριοπαθής άποψη, «βλέπει» στο σχολιασμό ένα απλώς συμπληρωματικό μέσο ερμηνείας, το οποίο είτε επιβεβαιώνει μία ολοκληρωθείσα ερμηνευτική προσέγγιση, είτε προσλαμβάνεται σε περιπτώσεις στις οποίες η ερμηνεία οδηγεί σε άτοπα. Αυτή η θεώρηση ευρίσκει νομικό έρεισμα στο ά. 32 της συνθήκης της Βιέννης.

Ανεξαρτήτως της *de iure* δεσμευτικής ισχύος του σχολιασμού, η άποψή μου είναι ότι, στο βαθμό που στην πράξη έχει καθιερωθεί, με – κατά περίπτωση - νομική συνέπεια ή όχι, να δίδεται ξεχωριστή βαρύτητα σε αυτόν, εκείνος έχει αποκτήσει μία *de facto* βαρύτητα η οποία, σε τελευταία ανάλυση, θα πρέπει να μας απασχολεί και να τον λαμβάνουμε υπ' όψιν στις ερμηνευτικές προσεγγίσεις διαφόρων ΣΑΔΦ. Πολλώ δε μάλλον, εφόσον τα συμβαλλόμενα Κράτη είχαν τη δυνατότητα να διατυπώσουν επιφυλάξεις στο σχολιασμό και δεν το έπραξαν, ως προς τις κρίσιμες διατάξεις¹¹⁶. Παρατηρούμε, ιδίως σε αλλοδαπή νομολογία, ότι σαν ερμηνευτικά εργαλεία χρησιμοποιούνται πρωτίστως ο σχολιασμός, η θέση της νομολογίας αλλά και ο σχολιασμός από έγκριτους νομομαθείς. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, ο σχολιασμός του

¹¹⁵ Βλ. Τσουρουφλή, Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, σελ. 82 που σημειώνει: «Σε κάθε περίπτωση είναι αμφίβολο το κατά πόσο μπορεί να συναχθεί η βούληση των συμβαλλόμενων μερών αν συμμορφωθούν με το Σχολιασμό, δεδομένου ότι αποτελεί εκπεφρασμένη θέλησή τους, όπως αυτή προκύπτει από το ίδιο το κείμενό του (Εισαγωγή παρ. 29 – 29.1 του Σχολιασμού), να μην προσδώσουν δεσμευτική ισχύ στον κανονισμό».

¹¹⁶ Βλ. και Ward., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 34 (IBFD 2005 όπου αναφέρεται: «If countries have made no relevant reservations to the Commentary on the Model Convention, one can use the Commentary as a source for determining the 'object and purpose' of a treaty or a treaty provision»).

ΟΟΣΑ σαφώς επηρεάζει· κι ως εκ τούτου μία ερμηνευτική προσέγγιση είναι πληρέστερη εφόσον περιλαμβάνει αναφορές και σε αυτόν.

Σε κάθε δε περίπτωση, ο Σχολιασμός είναι ένα πρώτης τάξεως ερμηνευτικό βοήθημα στις περιπτώσεις στις οποίες τα Κράτη ρητά παραπέμπουν σε αυτόν, με προβλέψεις εντός των σωματίων των (νομικά δεσμευτικών) ΣΑΔΦ που συνομολογούν μεταξύ τους¹¹⁷. Στην επιχειρηματολογία του «φαύλου κύκλου» που προηγήθηκε, θα μπορούσε κανείς να αντείπει ότι, ειδικά για ρητώς εκπεφρασμένη βούληση και όχι για συναγόμενη τέτοια, μία ερμηνεία της σχετικής δήλωσης των Κρατών, που θα δίδει βαρύτητα στην αληθή τους βούληση και χωρίς προσήλωση στις λέξεις (όπως λχ. ορίζει το ά. 173 ΑΚ), θα άρει αυτή την αντίφαση και θα οδηγήσει σε εφαρμογή του σχολιασμού ως ερμηνευτικό εργαλείο, πλην των διατάξεων όμως εκείνων που προβλέπουν την έλλειψη νομικά δεσμευτικής ισχύος του. Διότι μόνο υπό αυτή την προσέγγιση, θα μπορεί να δοθεί ουσιαστικό νόημα στη βούληση των μερών, τα οποία θέλησαν ο σχολιασμός να αποτελέσει νομικά δεσμευτικό κείμενο. Και να διασωθεί η πρακτική ωφελιμότητα της σχετικής δήλωσης βουλήσεώς τους

¹¹⁷ Σύνηθες φαινόμενο λχ. στην αυστριακή πρακτική.

2^η ΕΝΟΤΗΤΑ

4. Η διανομή των κερδών (the attribution of profits)

4.1. Η σχέση μεταξύ ά. 5 και ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ

Έχοντας απαντήσει στο ερώτημα «ποια χώρα έχει δικαίωμα να φορολογήσει εισόδημα το οποίο προέκυψε από ΜΕ επιχείρησης που είναι φορολογικός κάτοικος άλλου Κράτους» (και κυρίως σε τί συνίσταται μια ΜΕ), σε αυτή την ενότητα θα παρουσιάσουμε τη μεθοδολογία με την οποία ανευρίσκονται τα αποδοτέα στη ΜΕ κέρδη (αυτό είναι σημαντικό διότι επί αυτών θα υπολογιστεί ο οφειλόμενος φόρος). Πρόκειται για ένα ζήτημα εξίσου σημαντικό με εκείνο της έννοιας και της ίδρυσης ΜΕ. Ακόμα και ο πιο πλήρης και ενημερωμένος με τις σύγχρονες οικονομικές εξελίξεις ορισμός της ΜΕ, θα μείνει τελικά χωρίς πρακτική ωφελιμότητα αν η μέθοδος απόδοσης των κερδών στις ΜΕ αφήνει περιθώρια να θεωρηθεί ότι πολύ λιγότερα κέρδη, από ότι στην πραγματικότητα, οφείλονται στην ΜΕ.

Το ά. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, στου οποίου την ανάλυση αφιερώθηκαν οι προηγούμενες σελίδες, χρησιμεύει αποκλειστικά στο να διαπιστώσουμε **πότε πρόκειται για ΜΕ και πότε όχι**. Αυτό, όμως, από μόνο του, μικρή αξία έχει. Εκείνο που θα έχει σημασία, είναι οι έννομες συνέπειες αυτού του χαρακτηρισμού: ότι δηλαδή συνακόλουθο της ΜΕ είναι η δυνατότητα φορολόγησης από τρίτο Κράτος, αλλά και η μηχανική εξεύρεσης του ποσού επί του οποίου θα επιβληθεί η φορολογία. Αυτά, τα αρυόμαστε

από το ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ. Το ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ είναι εκείνο το οποίο θα ορίσει εάν θα προκύψει τελικά κάποιο (και τι ύψους) ποσό, επί του οποίου, το Κράτος της ΜΕ, θα έχει το δικαίωμα να επιλέξει εάν θα επιβάλει φορολογία ή όχι (διάκριση κερδών που προέκυψαν από τη ΜΕ και κερδών που είναι αποδοτέα στη ΜΕ¹¹⁸). Για το λόγο αυτό, μία (έστω και περιορισμένη) ανάλυση του ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ, κρίνεται, για τους σκοπούς της παρούσας μελέτης, χρήσιμη.

4.2. Ειδικά οι κρίσιμες διατάξεις του ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ και η ανάλυσή τους

Σύμφωνα με το ά. 7 ΣυμβΟΟΣΑ:

«1. Τα κέρδη μιας εταιρείας ενός συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο σε αυτό το κράτος, εκτός και αν η επιχείρηση διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης εκεί εγκατεστημένης. Εάν η επιχείρηση διεξάγει δραστηριότητα όπως προαναφέρθηκε, τα κέρδη που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις προβλέψεις της παραγράφου 2 μπορούν να φορολογηθούν σε αυτό το άλλο κράτος.

2. Για τους σκοπούς αυτού του άρθρου [...], τα κέρδη που αποδίδονται από κάθε συμβαλλόμενο Κράτος στην ΜΕ που αναφέρεται στην παράγραφο 1 είναι τα κέρδη που αναμένεται να πραγματοποιήσει, ειδικά στις συναλλαγές με άλλα κομμάτια της επιχείρησης, εάν ήταν ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση¹¹⁹ δραστηριοποιούμενη στις ίδιες ή σε παρόμοιες δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις λειτουργίες που πραγματοποιούνται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν και το ρίσκο που αναλήφθηκε από την επιχείρηση μέσω της ΜΕ και μέσω των άλλων κομματιών της επιχείρησης».

¹¹⁸ Σχ. 12 ά. 7

¹¹⁹ Σαν να ήταν δηλαδή γνήσιο outsourcing.

Κατά καιρούς ο ΟΟΣΑ έχει εκδώσει εκθέσεις (reports) με κατευθυντήριες γραμμές, αναφορικά με την εφαρμογή της απόδοσης των κερδών του ά. 7 της Συμβ.ΟΟΣΑ, στις περιπτώσεις των ΜΕ. Παρά ταύτα, παρατηρούταν ότι οι πρακτικές που ακολουθούνταν από πολλά Κράτη, δεν είχαν κάποια ενιαία κατεύθυνση¹²⁰. Προς άρση αυτού του κλίματος αβεβαιότητας, λόγω της διαφορετικής εφαρμογής της διάταξης από τα Κράτη, σε δύο εκθέσεις του - «Attribution of Profits to Permanent Establishments» (2008) και «The report Attribution of Profits to Permanent Establishments» (2010) - συμπεριέλαβε την έννοια της «Authorised OECD Approach» (AOA), δηλαδή της βέλτιστης προσέγγισης απόδοσης κερδών στη ΜΕ κατά το ά. 7 Συμβ.ΟΟΣΑ.

Σύμφωνα με αυτή, βασικός σκοπός είναι ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων της **οικονομικής μονάδας** που ονομάζεται ΜΕ. Προεξαγγελτικά, αρκούμαστε να σημειώσουμε ότι αυτή στηρίζεται σε δύο αρχές: στην αρχή της separate entity approach (αρχή που επιβάλλει τη θεώρηση κάθε οικονομικής μονάδας σαν ξεχωριστή οντότητα στο εξής: s.e.a.) και στην αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle – στο εξής: a.l.p.).

Οι αρχές αυτές αποτελούν δάνεια από το μηχανισμό που κλήθηκε να αντιμετωπίσει το πρόβλημα των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing – στο εξής: transfer pricing). **Στην προέλευση αυτών των αρχών είναι σημαντικό να δοθεί ξεχωριστή σημασία, για λόγο ο οποίος θα εκτεθεί στη συνέχεια.**

Όπως λοιπόν θα έγινε, ήδη, κατανοητό, ενδιαφερόμαστε για τα κέρδη που προέκυψαν στην επιχείρηση, χάρη στην οικονομική μονάδα «που λέγεται» ΜΕ. Επί αυτού του μεγέθους θα επιβληθεί φορολογία εισοδήματος στην αλλοδαπή επιχείρηση, από το Κράτος πηγής. Αυτός ο υποθετικός μηχανισμός είναι λογικός και οικείος στο γενικό φορολογικό σύστημα, εάν αναλογιστούμε και το εξής: η έννοια της ΜΕ δίνει τη δυνατότητα σε ορισμένο Κράτος να φορολογήσει αλλοδαπό φορολογικό κάτοικο. Δικαιολογητική βάση αυτής της εξαιρέσης από τη residence based taxation (φορολογία που βασίζεται στην κατοικία ή στην έδρα), είναι η σημαντική δραστηριότητα στον οικονομικό τομέα και στην οικονομική ζωή εντός ορισμένου Κράτους. Αν θα θέλαμε αυτό να το ποσοτικοποιήσουμε, θα λέγαμε ότι είναι ακριβώς όση η αξία του έργου (πνευματικού ή υλικού ή και τα δύο) που παρήγαγε εντός ορισμένης οικονομίας. Διότι αν η ΜΕ κοστολογούσε στην επιχείρηση (της οποίας αποτελεί οικονομική μονάδα) το έργο που παρήγαγε, **η ΜΕ θα είχε ορισμένο εισόδημα από τη δράση της αυτή.** Η λογική της μερικής στροφής στη source based taxation (φορολογία με βάση την πηγή των κερδών) δεν είναι άλλη από τη φορολόγηση τελικά του εισοδήματος που θα αποκέρδαινε η συγκεκριμένη ΜΕ, μέσω της

¹²⁰ Σχ. 4 (ά. 7)

δραστηριότητάς της, αν πληρωνόταν για αυτό και μάλιστα, με τις τιμές της αγοράς¹²¹. Με άλλα λόγια, το Κράτος πηγής, θα καταλήξει να εισπράξει τόσα χρήματα, όσα θα εισέπραττε αν επέβαλλε φορολογία εισοδήματος στη ΜΕ¹²² με τη διαφορά ότι, τώρα, αυτό το ποσό θα το οφείλει η (αλλοδαπή) επιχείρηση, δεδομένου ότι – ως γνωστόν - η ΜΕ δεν αποτελεί αυτοτελές φορολογικό υποκείμενο. Για όλους αυτούς τους λόγους, είναι αναγκαίο να εξεύρουμε πόσο κοστολογείται η κατ' ιδίαν πράξη/δραστηριότητα η οποία διεξάγεται μέσω της ΜΕ.

Επομένως: ποιο ποσό από τα κέρδη της επιχείρησης συνδέεται αιτιωδώς με τη δραστηριότητα της ΜΕ και μόνο; Λέμε «μόνο», γιατί μας ενδιαφέρει η αξία που προσέθεσε στο προϊόν/υπηρεσία η ΜΕ και όχι η αξία που είχε προστεθεί και σε προηγούμενα, ή προσετέθη σε μεταγενέστερα στάδια της λχ. παραγωγικής διαδικασίας από άλλες οικονομικές μονάδες της επιχείρησης και οι οποίες έπαιξαν ρόλο στο να αυξηθεί η τιμή πώλησης του προϊόντος/υπηρεσίας στον καταναλωτή. **Αυτή είναι η αρχή της s.e.a.**

Ας σημειωθεί το εξής: μία επιχείρηση με καλή επιχειρηματική οργάνωση, είναι εύλογο ότι έχει κάθε ενδιαφέρον να γνωρίζει την αποδοτικότητα των κατ' ιδίαν οικονομικών της μονάδων. Η παρακολούθηση της επιχείρησης – ώστε να μπορεί να γίνει η σωστή επέμβαση, όταν και όπου είναι αυτή αναγκαία – απαιτεί μία λεπτομερή ανάλυση του τι συνεισφέρει κάθε κομμάτι της διαδικασίας, κάθε εγκατάσταση και κατά πόσο αυτό, **ιδωμένο αυτοτελώς**, είναι κερδοφόρο ή ζημιογόνο. Για να ληφθούν οι δέουσες αποφάσεις από τον επιχειρηματία, εννοείται ότι πρέπει τα νούμερα να είναι αληθινά, ώστε να μπορεί να σχηματίσει μία εικόνα του συνόλου της επιχείρησης, η οποία εικόνα θα ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Άρα, θα μπορούν οι λογιστικές καταστάσεις της ΜΕ να χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των κερδών που αποδίδονται στην εγκατάσταση αυτή, αφού και ο ίδιος ο επιχειρηματίας θα επιθυμεί να γνωρίζει, ξεχωριστά, για κάθε οικονομική μονάδα της επιχείρησής του, κατά πόσο θα ήταν κερδοφόρα, εάν ήθελε υποτεθεί ότι ήταν αυτοτελής «παίχτης» στην αγορά: ακριβώς δηλαδή η αρχή s.e.a.

¹²¹ Για παράδειγμα: αν η οικονομική μονάδα είναι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία και είναι ΜΕ της εταιρείας αυτοκινήτων VW που είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, της οποίας τα προϊόντα (αυτοκίνητα) αναλαμβάνει τη βαφή, ενώ παράλληλα έχει και άλλους πελάτες (τους οποίους προσεγγίζει υπό συνθήκες αγοράς και ανταγωνισμού) των οποίων τα αυτοκίνητα βάφει, το κέρδος το οποίο προκύπτει από τη δραστηριότητα της ΜΕ θα είναι – κατ' αρχήν - εκείνο με το οποίο κοστολογεί στους τιμοκαταλόγους της τη βαφή για τους πελάτες εκείνους που προσεγγίζει σε συνθήκες αγοράς.

¹²² Είναι χαρακτηριστικό ότι μπορεί να οφείλεται φόρος από κέρδη της ΜΕ, μολονότι η επιχείρηση παρουσιάζει μόνο ζημίες. Αλλά και το αντίστροφο.

Επειδή αυτές οι λογιστικές καταστάσεις μπορεί να μην έχουν τηρηθεί αρτίως¹²³ ή μπορεί και να μην υπάρχουν καν, αρκετές φορές θα χρειαστεί να μπούμε στη **διαδικασία κατασκευής υποθετικών ποσών κέρδους. Για αυτό το σκοπό, επιστρατεύεται και η αρχή της a.l.p.**

Ειδικότερα: τα κέρδη προς απόδοση σε μία μόνιμη εγκατάσταση είναι εκείνα τα οποία θα πραγματοποιούσε η εν λόγω ΜΕ εάν αντί να συναλλάσσεται με την υπόλοιπη επιχείρηση, συναλλασσόταν με μία τελείως ανεξάρτητη επιχείρηση, σε τιμές που διαμορφώνονται στην ελεύθερη αγορά. **Αυτή είναι η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.**

Συγκεκριμένα: για να δούμε αν οι προαναφερθείσες λογιστικές καταστάσεις χρειάζονται διόρθωση (αν, δηλαδή, δεν αποτυπώνουν την πραγματική εικόνα της δραστηριότητας της ΜΕ που αναφέρθηκε ανωτέρω), θα είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν τα κέρδη που θα πραγματοποιούνταν εάν η ΜΕ ήταν ανεξάρτητη και ξεχωριστή επιχείρηση, με την ίδια, ή έστω παρόμοια, δραστηριότητα, στις ίδιες, ή έστω σε παρόμοιες συμβάσεις, και ενεργούσε τελείως ανεξάρτητα από την υπόλοιπη επιχείρηση. Παράλληλα, ευκόλως εννοούμενο είναι ότι, αν επρόκειτο για εντελώς ξεχωριστές επιχειρήσεις, οι μεταξύ του συναλλαγές θα γίνονταν σε «ίσες αποστάσεις» (a.l.p.). Στις ενότητες D-2 και D-3 Του Μέρους Ι της έκθεση του 2008, περιγράφεται η μέθοδος των δύο σταδίων (two-step approach) βάσει της οποίας πρέπει να γίνεται αυτό.

Το πρώτο βήμα συνίσταται στον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που διεξάγονται μέσω αυτής της ΜΕ. Αυτό γίνεται μέσω ανάλυσης λειτουργιών και δεδομένων (functional and factual analysis). Στο πλαίσιο αυτού του πρώτου βήματος, προσδιορίζονται οι οικονομικά σημαντικές δραστηριότητες και αρμοδιότητες που αναλαμβάνονται μέσω της ΜΕ. Η ανάλυση αυτή, πρέπει, στο βαθμό που κρίνεται σκόπιμο, να εξετάζει τις δραστηριότητες και αρμοδιότητες που

¹²³ Επειδή η ΜΕ αποτελεί μέρος της συνολικής επιχείρησης - και δεν είναι κάποια τρίτη οντότητα από άποψη οικονομικών συμφερόντων - οι συναλλαγές της με άλλες στενά συνδεδεμένες εταιρίες (π.χ. τη μητρική της) δεν γίνονται με όρους πλήρους ανταγωνισμού, όπως θα συνέβαινε μεταξύ εντελώς ανεξάρτητων προσώπων. Παράλληλα, για φορολογικούς λόγους, μπορεί να προτιμάται η υπερτιμολόγηση των προϊόντων/υπηρεσιών που διατίθενται από τη μητρική στη ΜΕ. Αυτά έχουν ως αποτέλεσμα να θεωρηθεί ότι η ΜΕ παρήγαγε λιγότερα κέρδη (προσέθεσε λιγότερη αξία) από ότι στην πραγματικότητα. Το προϊόν δεν μπορεί να πωληθεί στον τελικό καταναλωτή εξίσου υπερτιμολογημένο: ο καταναλωτής δρα σε συνθήκες αγοράς, συγκρίνει και επιλέγει. Αν στην ήδη υπερτιμολογημένη αξία του προϊόντος που εισάγεται στις αποθήκες της Μ πριν την επεξεργασία από αυτή, προστεθεί η προστιθέμενη αξία την οποία κατόπιν πραγματικά δημιούργησε η ΜΕ με την επεξεργασία της, τότε το προϊόν πιθανότατα θα μείνει αδιάθετο, αφού ο ανταγωνισμός (λόγω των μικρότερων τιμών των άλλων προϊόντων) θα το θέσει εκτός αγοράς. Όταν η τιμή του προϊόντος στην ελεύθερη αγορά είναι 10, η δε απόκτηση από τη ΜΕ έχει υπερτιμολογηθεί με 8, η προστιθέμενη αξία θα περιοριστεί αναγκαστικά στο 2. Έτσι όμως, η εικόνα του σημείου στο οποίο πραγματικά δημιουργήθηκε ο πλούτος, αλλοιώνεται.

αναλαμβάνονται από την επιχείρηση ως σύνολο - και όχι μεμονωμένα και κατ' αποκοπήν - ιδίως δε από τα τμήματα εκείνα της επιχείρησης που έχουν δοσοληψίες με τη ΜΕ.

Στο δεύτερο βήμα, προσδιορίζεται η αξία αυτών των δραστηριοτήτων που ανευρέθησαν ένα βήμα πριν. Απαραίτητο βοήθημα για αυτή τη διεργασία, είναι οι αρχές που έχουν εκπονηθεί για την εφαρμογή της a.l.p. στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, οι οποίες εφαρμόζονται και στην εδώ εξεταζόμενη περίπτωση, αναλογικά. Η αξία υπολογίζεται βάσει της μεθόδου FAR (functions performed – Assets used – Risks assumed). Συγκεκριμένα, το ποσό που θα θεωρηθεί ότι προέκυψε από τη ΜΕ, θα αποφασιστεί εν πολλοίς βάσει των δραστηριοτήτων (λειτουργίες· functions) που πραγματοποιήθηκαν, του κεφαλαίου (στοιχεία ενεργητικού· assets) που χρησιμοποιήθηκε και του κινδύνου (ρίσκο· risk) που ανελήφθη. **Η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ μέθοδος απόδοσης κερδών στη ΜΕ (ΑΟΑ), ορίζει το ποσό αυτό βάσει των κατευθυντηρίων που έχει εκδώσει ο ΟΟΣΑ για το transfer pricing (Transfer Pricing Guidelines).**

Η τεχνική της ξεχωριστής και ανεξάρτητης οντότητας μπορεί να γίνει απόλυτα κατανοητή, με τη βοήθεια του ακόλουθου σύντομου παραδείγματος: μία ΜΕ μπορεί να έχει αποδοτέα σε αυτή κέρδη, μολονότι η εταιρεία η οποία τη συνέστησε έχει απολογισμό με αρνητικό πρόσημο, ενώ είναι δυνατόν να μην έχει καθόλου αποδοτέα κέρδη, μολονότι η εταιρεία που τη συνέστησε παρουσιάζει κέρδη¹²⁴.

Δηλαδή, η ΑΟΑ στηρίζεται σε μία θεώρηση της ΜΕ σαν να ήταν ανεξάρτητη επιχείρηση. Ωστόσο, αυτή η υπόθεση δεν μπορεί παρά να απαιτεί εφαρμογή των όρων της αρχής των ίσων αποστάσεων (a.l.p.), η οποία διαμορφώνει ένα περιβάλλον που προσεγγίζει την ελεύθερη αγορά. Για αυτό, μόνο με τη βοήθειά της, μπορεί να σχηματισθεί μία αρκετά ακριβής εικόνα, για το πώς θα είχε η κατάσταση εάν η ΜΕ ήταν πράγματι ανεξάρτητη επιχείρηση. Άλλωστε, ποιες πραγματικά ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις, δε δρουν σε καθεστώς διαμόρφωσης των τιμών από την ελεύθερη αγορά; Οι δύο έννοιες είναι «αναγκαίως συνεχόμενες».

4.3. Ο υπολογισμός των κερδών της ΜΕ: η έκπτωση των εξόδων

Σύμφωνα με το ά. 24 παρ. 3 περ. α' ΣυμβΟΟΣΑ, με τίτλο «Αποφυγή διακρίσεων» (Κεφάλαιο 6^ο: Ειδικές Διατάξεις), *«Η φορολογία σε μία ΜΕ την οποία μία επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου Κράτους διαθέτει στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος δεν θα πρέπει να επιβάλλεται με όρους λιγότερο*

¹²⁴ Σχ. 17 ά. 7

ευνοϊκούς σε αυτό το άλλο Κράτος συγκριτικά με τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις αυτού του [ίδιου] άλλου Κράτους που διεξάγει ίδιες δραστηριότητες [...]».

Τούτου έπεται ότι οι εκπεστές δαπάνες θα καθορισθούν από το Κράτος της ΜΕ, το οποίο και επιβάλλει τη φορολογία στα κέρδη της ΜΕ. Πράγματι, ο σχολιασμός της ΣυμβΟΟΣΑ ¹²⁵ καθιστά σαφές ότι οι εκπεστές δαπάνες θα καθορισθούν βάσει της νομοθεσίας του Κράτους ΜΕ, υπό την επιφύλαξη της μη δυσμενέστερης μεταχείρισης σύμφωνα με το ά. 24 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ. Όπως άλλωστε προβλέπεται στην παρ. 40 του σχολιασμού του ά. 24 ΣυμβΟΟΣΑ, οι ΜΕ πρέπει να έχουν το ίδιο δικαίωμα έκπτωσης από τα φορολογητέα κέρδη των εμπορικών δαπανών τους, όπως ακριβώς και οι ημεδαπές επιχειρήσεις. Αυτό το δικαίωμα έκπτωσης πρέπει να επιτρέπεται χωρίς κανέναν άλλο περιορισμό, άλλον από εκείνο που επιβάλλεται και στις ημεδαπές επιχειρήσεις

Μάλιστα, κατά την προϊσχύσασα διατύπωση του ά. 7 παρ. 3 ΣυμβΟΟΣΑ ¹²⁶, αυτά ορίζονταν ρητώς και στο άρθρο περί διανομής κερδών. Η παράγραφος καταργήθηκε εξ ολοκλήρου το 2010. Αυτό ωστόσο δεν σημαίνει ότι αυτός ο μηχανισμός έκπτωσης παύει να εγκρίνεται από τον ΟΟΣΑ.

Η παράγραφος 3 του ά. 7 διεγράφη για άλλους λόγους¹²⁷. Η διαγραφή αυτή δεν επηρεάζει την απαίτηση ότι, προσδιορίζοντας τα κέρδη που αποδίδονται σε μια μόνιμη εγκατάσταση - σύμφωνα με την παράγραφο 2 - λαμβάνονται υπ' όψιν όλα τα σχετικά έξοδα της επιχείρησης, οπουδήποτε και αν προκύπτουν¹²⁸. Οι δαπάνες εκπίπτουν σε όποια χώρα κι αν προέκυψαν (και είτε δαπανήθηκαν από τη ΜΕ είτε λχ. από την principal εταιρεία), **αρκεί να πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της ΜΕ.**

¹²⁵ Σχ. 30 ά. 7 «Paragraph 2 does not deal with the issue of whether expenses are deductible when computing the taxable income of the enterprise in either Contracting State. The conditions for the deductibility of expenses are a matter to be determined by domestic law, subject to the provisions of the Convention and, in particular, paragraph 3 of Article 24 (see paragraphs 33 and 34 below)».

¹²⁶ «In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere».

¹²⁷ Σχ. 40 ά. 7.

¹²⁸ Βλ. και σχ. 34 ά. 7.

4.4. Ατυχής εφαρμογή των αρχών (a.l.p.) που πλάστηκαν για σκοπούς transfer pricing, και στην ΜΕ: ένα μόσχευμα που φαίνεται ο οργανισμός να απορρίπτει

Σκοπός των μέτρων που σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing), είναι η φανέρωση της πραγματικής εικόνας για τις συναλλαγές εταιρειών του ίδιου Ομίλου. Για παράδειγμα, εάν οι εταιρίες του Ομίλου ήταν ελεύθερες να ορίζουν τις τιμές των μεταξύ τους συναλλαγών κατά το δοκούν, θα μπορούσαν, με αυτό τον τρόπο, να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς¹²⁹. Αυτό διότι, οι εταιρίες εκείνες, δεδομένης της ιδιαίτερης σχέσης τους, δε θέτουν ως προτεραιότητα την ευημερία των ισολογισμών της κάθε μίας ξεχωριστά, αλλά ενδιαφέρονται, βασικά, για τα συνολικά αποτελέσματα του Ομίλου. Αυτό είναι λογικό, αφού χαρακτηριστικό ενός Ομίλου επιχειρήσεων είναι η οικονομική και διοικητική ενότητα και η άσκηση κεντρικού ελέγχου από τα ίδια πρόσωπα. Τα πρόσωπα αυτά «δεν θα έχουν κανένα πρόβλημα» – αντίθετα θα το επιδιώξουν - να παρουσιάσουν στους ισολογισμούς λχ. δύο εταιρειών του Ομίλου ζημίες, παρ' ότι είναι στην πραγματικότητα κερδοφόρες, εάν αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη κερδοφορία του Ομίλου, στο σύνολό του¹³⁰.

Πράγματι, με το βλέμμα στραμμένο στη συγκεκριμένη προβληματική, η αρχή των ίσων αποστάσεων έλυσε με επιτυχία το πρόβλημα. Οι εταιρίες του Ομίλου δεν μπορούσαν, πια, να καθορίζουν τις τιμές των μεταξύ τους συναλλαγών κατά το δοκούν. Αντιθέτως, υπήρχε ένα τεκμήριο ότι η τιμή είναι εκείνη που θα συμφωνούταν μεταξύ δύο ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες συνθήκες. **Η αρχή πλάστηκε εν όψει του συγκεκριμένου προβλήματος που αναζητούσε λύση.**

Η αυτούσια μεταφορά και υιοθέτησή της, για τη λύση ενός άλλου προβλήματος (ΜΕ), ενώ ίσως αρχικά φαίνεται ικανοποιητική, παρουσιάζει, τελικά, αποτελέσματα που θα έπρεπε να ενοχλούν. Στο να κατανοήσουμε την προβληματική στην οποία μόλις εισήλθαμε, χρήσιμη είναι η εφαρμογή των ως άνω, στο παράδειγμα που ακολουθεί.

Όπως θίξαμε στο ζήτημα των commissionaire agreements, η προτεινόμενη τροποποίηση του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, επιτρέπει πλέον να θεωρήσουμε ότι συστήνεται ΜΕ σε περιπτώσεις στις οποίες προηγουμένως δεν μπορούσε να ανευρεθεί τρόπος για επιβολή φορολογίας από το Κράτος πηγής. Πλέον, η πλασματική ΜΕ, αποδίδει διεθνή φορολογική δικαιοδοσία στο Κράτος πηγής

¹²⁹ Όταν, για παράδειγμα, κάποιες εταιρίες του Ομίλου είναι φορολογικοί κάτοικοι Κρατών με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (tax havens), ενώ άλλες είναι φορολογικοί κάτοικοι Κρατών με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές (high tax countries).

¹³⁰ Τσουρουφλής, Η ενδοομιλική τμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ.11 επ.

(Κράτος δράσης *commissionaire*). Δικαιοδοσία να φορολογήσει, τί; Τα κέρδη της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας.

Επειδή σκοπός, ωστόσο, δεν είναι τελικά η απόδοση αρμοδιότητας επιβολής φόρου, αλλά η εισπράξη εσόδων από το Κράτος, το ερώτημα που τίθεται είναι τί τελικά θα εισπράξει το Κράτος πηγής. Η απόδοση αρμοδιότητας είναι απλά το μέσο, το οποίο είναι αναγκαίο – πλην όμως όχι αρκετό – για να μας οδηγήσει στο ζητούμενο, ήτοι στην ενίσχυση των δημοσιονομικών του Κράτους πηγής. Όπως θα αντιληφθούμε και στη συνέχεια, δεν θα είναι λίγες οι περιπτώσεις στις οποίες ο δανεισμός της μεθόδου των ίσων αποστάσεων, από το μηχανισμό του *transfer pricing*, θα οδηγεί στο συμπέρασμα ότι γίνεται - όπως προσφυώς έχει παρατηρηθεί κα παραστατικά διατυπωθεί - «πολύ κακό για το τίποτα»¹³¹.

Πιο συγκεκριμένα, το πρόβλημα παραμένει, μεταπλασθέν, ωστόσο, πλέον, στο ζήτημα των κερδών που θα θεωρηθούν αποδοτέα (βάσει των αρχών *s.e.a.* και της αναγκαίως συνοδεύουσας αυτή, *a.l.p.*). Το κέρδος από μία πώληση μπορεί να βασίζεται σε 4 (κατ' αρχήν) τομείς: **α.** στην αξία του διακριτικού τίτλου/γνωρίσματος της επιχείρησης (*tradename/trademark*) **β.** στις ενέργειες έρευνας ανάπτυξης και καινοτομίας (*research & development*) **γ.** στο προϊόν το ίδιο κι επομένως σε όλα τα στάδια που οδήγησαν στην τελική του διαμόρφωση **δ.** στο μάρκετινγκ και στις ενέργειες πώλησης. Δεν είναι καθόλου απίθανο, η διαμόρφωση της δράσης μίας πολυεθνικής επιχείρησης, να απομονώνει σε συγκεκριμένη χώρα – ιδίως αν πρόκειται για *high tax country* – μόνο το στάδιο της πώλησης. Μάλιστα, μέσω ειδικών συμφωνιών με τον *commissionaire* (μειωμένη ανάληψη ρίσκου από αυτόν και απλά διεκπεραιωτικές αρμοδιότητες), υπάρχει η δυνατότητα να παρουσιάζει, νομίμως, πολύ χαμηλή ανταμοιβή, υπό τις αρχές *s.e.a.* και *a.l.p.*¹³²

¹³¹ Maarten Floris de Wilde, Lowering the Permanent Establishment Threshold via the anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?, (SSRN)

¹³² Η μείωση του επιβληθησόμενου φόρου, επιτυγχάνεται (λόγω ακριβώς της εφαρμογής των αρχών *s.e.a.* και *a.l.p.*) μέσω της μείωσης των συντελεστών *FAR* που αναλαμβάνει ο *commissionaire* όπερ ξεκάθαρα ζήτημα συμβατικώς αναληφθεισών υποχρεώσεων, άρα και χειραγωγίσιμο. Βλ. Και Eisenbeiss, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. *Intertax*, σελ. 497 επ.: «Under the OECD TRANSFER PRICING Guidelines, profits are to be attributed to a related party in compliance with the arm's length principle, i.e., based on the functions performed, the risks assumed and the assets used (*FAR*) *commissionaire*. In a traditional supply chain [...] the parent would sell the product to the locally incorporated distributor, who would then conduct the sales. This will result in substantial taxable income in the source-jurisdiction because the distributor holds the title to inventory, bears risks associated with the sale and controls all business activities. However, limiting the distributors risks and function to those of a *commissionaire*, enables the MNE to shift its profits to the parent-jurisdiction. With limited *FAR*, a typical commission will merely amount to 5%–15% of the sales proceeds».

Τελικά, ο φόρος τον οποίο θα κληθεί να καταβάλει η αλλοδαπή εταιρεία στο Κράτος της ΜΕ¹³³, θα είναι ελάχιστος¹³⁴.

3^η ΕΝΟΤΗΤΑ

5. Η ελληνική νομολογία

Ανεξαρτήτως του περιεχομένου των διατάξεων και των ερμηνευτικών σχολίων της ΣυμβΟΟΣΑ, ξεχωριστή σημασία έχει το πώς αυτά γίνονται αντιληπτά, όταν μία υπόθεση άγεται προς κρίση ενώπιον ενός δικαστηρίου. Αυτό διότι, όποιο κι αν είναι το περιεχόμενο της διάταξης, εκείνο που τελικά έχει σημασία είναι το πώς θα τάμει τη διαφορά το πρόσωπο το οποίο έχει την αρμοδιότητα να το πράξει: ο δικαστής. Υπό αυτή την έννοια, είναι χρήσιμο να παρακολουθήσουμε θέσεις που έχει λάβει η ελληνική νομολογία, σε ζητήματα που άπτονται της ερμηνείας της ΣυμβΟΟΣΑ, έως σήμερα. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων, οι διατάξεις με την ερμηνεία των οποίων θα καταπιάνεται το Δικαστήριο, θα είναι εκείνες κάποιας ΣΑΔΦ μεταξύ της Ελλάδας και της εκάστοτε συμβαλλόμενης ή και συμβαλλόμενων χωρών¹³⁵. Στο μέτρο δε που η ΣυμβΟΟΣΑ,

¹³³ Αν απομείνει κάποιο φορολογητέο κέρδος, κατόπιν αφαίρεσης και των εκπεστέων δαπανών για σκοπούς ΜΕ.

¹³⁴ Βλ. και Eisenbeiss, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. Intertax, σελ. 497 επ.

¹³⁵ Σήμερα, ακριβώς διότι το ά. 6 ΚΦΕ είναι μία σχεδόν πιστή μεταφορά του ά. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, το Δικαστήριο και πάλι θα κληθεί να ερμηνεύσει ουσιαστικά και κατ' αποτέλεσμα τις διατάξεις της ΣυμβΟΟΣΑ, ακόμα κι αν δεν υπάρχει εν ισχύ ΣΑΔΦ (και άρα θα εφαρμοστεί ο ελληνικός ΚΦΕ).

ακόμα και όπως προτείνεται να διαμορφωθεί, έχει κοινά σημεία με τη μορφή που έχει σήμερα¹³⁶, η παρακολούθηση των όσων κρίθηκαν νομολογιακά, μάς είναι ιδιαίτερα χρήσιμη.

5.1. Η ΣτΕ 725/2005 και η ΣτΕ 838/2011 : η προβληματική της κοινοπραξίας

Ερμηνευτέα στη ΣτΕ 725/2005 (ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ήταν η ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας. Σύμφωνα με το ά. 1 «τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου δεν θα υπόκεινται εις τον ελληνικόν φόρον εκτός αν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν Ελλάδι διά μονίμου εν αυτή εγκαταστάσεως. Αν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν ως προελέχθη, δύναται να επιβληθή υπό της Ελλάδος φόρος επί των κερδών τούτων αλλά μόνον διά το μέρος αυτών το οποίο θεωρείται ότι ανήκει εις την μόνιμον αυτήν εγκατάστασιν», ενώ, κατά το ά. 2 παρ. 1 περ. λ' , «διά του όρου μόνιμος εγκατάστασις ... νοείται το υποκατάστημα, έδρα, εργοστάσιον ή άλλος μόνιμος τόπος εργασίας [...]».

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο αναιρεσίβλητη εταιρεία, συμμετείχε, με ημεδαπή εταιρεία, σε κοινοπραξία για την εκτέλεση ενός έργου. Κατά τη σύμβαση υπεργολαβίας μεταξύ της κοινοπραξίας και της ήδη αναιρεσιβλήτου, η συμμετοχή της τελευταίας στην κοινοπραξία συνίστατο σε ενέργειες που επρόκειτο να εκτελεστούν αποκλειστικά από την έδρα της, στο Ην. Βασίλειο. Τα κέρδη της από την συμμετοχή της στην ως άνω κοινοπραξία, ανήλθαν σε σημαντικό ύψος.

Το διοικητικό εφετείο, εδέχθη ότι η αλλοδαπή εταιρεία δεν διέθετε στην Ελλάδα χώρο για την εκπόνηση των μελετών και σχεδίων, αλλά όλες οι σχετικές μελέτες και τα σχέδια έγιναν στην Αγγλία, ότι τα υλικά και ο εν γένει εξοπλισμός που χρησιμοποιήθηκε για την εκτέλεση του έργου, κατασκευάστηκαν στην Αγγλία και πωλήθηκαν στην κοινοπραξία και ότι για την εκτέλεση του έργου της κοινοπραξίας δεν απασχολήθηκε αλλοδαπό προσωπικό. Με βάση τα ανωτέρω, έκρινε ότι δεν προέκυψε ούτε από τις ως άνω αναληφθείσες υποχρεώσεις της αναιρεσίβλητης εταιρείας, ούτε από τη σύμβαση της κοινοπραξίας με ελληνική Α.Ε.. ότι η εταιρεία αυτή είχε κατά τον ένδικο χρόνο **μόνιμη** (πραγματική) **εγκατάσταση** στην Ελλάδα και επομένως το εισόδημά της από την συμμετοχή της στην κοινοπραξία δεν υπέκειτο σε φορολογία στην ημεδαπή.

Το ΣτΕ διαφώνησε με την ως άνω κρίση του ΔΕφ, βασίζοντας τη θέση του στην εξής ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων: «[...] μόνη η εκτέλεση από την αναιρεσίβλητη βρετανική εταιρεία του ως άνω τεχνικού έργου στην Ελλάδα σε κοινοπραξία με ελληνική εταιρεία συνιστά, κατά την έννοια της

¹³⁶ Το ίδιο και το MLI που έχει ήδη υπογράψει η Ελλάδα: συνεπώς πρέπει να θεωρούμε ότι οι βασικές αρχές της Action 7 των BEPS διέπει σήμερα τις ΣΑΔΦ που έχουμε υπογράψει (με την προϋπόθεση ότι το MLI έχει συνυπογραφεί κι από την αντισυμβαλλόμενη χώρα).

σύμβασης, μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα και, ως εκ τούτου, το εισόδημά της από την πηγή αυτή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος».

Η θέση της νομολογίας όμως δεν είναι ορθή. Αφ' ενός, δημιουργεί - πρωτογενώς - πλάσμα ΜΕ, ενώ η ερμηνευτέα ΣΑΔΦ δεν προβλέπει τέτοια. Πράγματι, σε κανένα σημείο δεν αναφέρουν οι διατάξεις ότι η αλλοδαπή εταιρεία θεωρείται ότι έχει ΜΕ στην ημεδαπή, εάν ένα μέρος της κοινοπραξίας είναι φορολογικός κάτοικος ημεδαπής. Το δικαστήριο φαίνεται, έτσι, να εισάγει ένα τεκμήριο, εξαρκούμενο μόνο στη φορολογική κατοικία της ημεδαπής επιχείρησης, χωρίς να εστιάζει σε ζητήματα πραγματικού της δραστηριότητας της ΜΕ. Στο μέτρο, δε, που καμία σημασία δεν φαίνεται να δίνει στο μέρος δράσης της αλλοδαπής εταιρείας, θεωρώντας ότι η ΜΕ ικανοποιείται από μόνη την έδρα μίας ημεδαπής εταιρείας που συμμετέχει στην κοινοπραξία (χωρίς να είναι ανάγκη να δραστηριοποιείται επιχειρηματικά μέσω αυτού του μέρους η αλλοδαπή επιχείρηση), μόνο για τεκμήριο (και μάλιστα αμάχητο) μπορούμε να μιλάμε. Εξάλλου και το Υπουργείο Οικονομικών με την ΕΔΥΟ Α3519/Πολ. 132/7.4.1988, αποδέχθηκε ότι μόνη η συμμετοχή αλλοδαπής εταιρείας (βρετανικής) σε κοινοπραξία στην Ελλάδα, δε δημιουργεί **μόνιμη εγκατάσταση** στην Ελλάδα.

Αντιθέτως, η 838/2011 ΣτΕ (ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ), κατέληξε σε ορθή κρίση. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι δεν ασκεί επιρροή, ούτε το αν ο όμιλος έχει συγκροτηθεί ως κοινοπραξία κατά το ελληνικό δίκαιο, ούτε το αν στον όμιλο περιλαμβάνονται και ελληνικές επιχειρήσεις, ούτε το αν η δραστηριότητα - την οποία από κοινού ο όμιλος έχει αναλάβει - συνεπάγεται αναγκαίως διεξαγωγή μέρους των εργασιών μέσω **μονίμου εγκαταστάσεως** στην Ελλάδα, εφ' όσον η εταιρεία ούτε συμμετέχει η ίδια στις εργασίες του εργοταξίου, ούτε διεξάγει αυτοτελώς εργασίες μέσω αυτού. Και τούτο, διότι το εργοτάξιο αποτελεί επαγγελματική εγκατάσταση μόνο των μελών του ομίλου που διεξάγουν εργασίες σε αυτό ή μέσω αυτού ¹³⁷.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση αυστριακή εταιρεία, συνέστησε κοινοπραξία με ελληνική εταιρεία ώστε να συμβληθούν με τη ΔΕΗ σε συμβάσεις με βάση τις οποίες η αυστριακή εταιρεία ανέλαβε

¹³⁷ Υπήρξε, ωστόσο, και μειοψηφήσασα άποψη: «[...] αν οι εργασίες διεξάγονται εις εκτέλεση συμβάσεως, κατά τους όρους της οποίας τα μέλη τού ομίλου ευθύνονται από κοινού και αλληλεγγύως για την εκπλήρωση της παροχής και η παροχή αφορά σε αντικείμενο το οποίο είναι ενιαίο κατά την αντίληψη των συναλλαγών (όπως είναι η εκτέλεση τεχνικού έργου με το σύστημα μελέτης - κατασκευής), η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κρίνεται ενιαία για όλα τα μέλη τού ομίλου, ως εάν να επρόκειτο για ενιαία επιχείρηση. Είναι δε διαφορετικό ζήτημα το αν συγκεκριμένη εργασία τής Α. επιχειρήσεως - μέλους τού ομίλου εκτελέσθηκε μέσω αυτής τής μονίμου εγκαταστάσεως ή αν εκτελέσθηκε προηγουμένως και κεχωρισμένως, απ' ευθείας από την έδρα της στο εξωτερικό (πρβλ. ΣΕ 1932/1992, 410/1994)».

την υποχρέωση πώλησης στη ΔΕΗ εξοπλισμού και κατάρτιση μελέτης και σχεδιασμού του συστήματος μεταφοράς υγρής και ιπτάμενης τέφρας. Η ημεδαπή εταιρεία, εκτέλεσε την εγκατάσταση τού συστήματος με βάση τον εξοπλισμό που πώλησε η εφεσίβλητη στη ΔΕΗ μαζί με τις μελέτες και τα σχέδια εγκατάστασής τους, γεγονός άλλωστε που αποδεικνύεται από το ότι κάθε μέλος τού ομίλου εξέδωσε χωριστά απευθείας προς τη ΔΕΗ τιμολόγια για τις υπηρεσίες που της παρείχε. Επομένως, από καμία ΜΕ στην ημεδαπή, δεν άσκησε η αυστριακή εταιρεία επιχειρηματική δραστηριότητα για τα μέρη της σύμβασης τα οποία εκείνη, στην πραγματικότητα, εξετέλεσε.

5.2. Οι δραστηριότητες πυρήνα: για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ και του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ

Η ΔΕΦΑΘ 2881/1996

Για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, η εξουσιοδότηση για τη διενέργεια πράξεων στο όνομα και για λογαριασμό της επιχείρησης, τότε μόνο ιδρύει ΜΕ, όταν αφορά σε πράξεις που αφορούν την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της πρώτης και όχι όλως επιβοηθητικές, δευτερεύουσες και παρεμπόπτουσες ενέργειες. Ευλόγως κρίθηκε, ότι δεν ιδρύεται μόνιμη εγκατάσταση, επιχείρησης που εδρεύει στην Ολλανδία, από μόνο το γεγονός του ορισμού αντιπροσώπου στην Ελλάδα προς εκπροσώπησή της ενώπιον των Τραπεζών και των ελληνικών δημοσίων αρχών (υπογραφή εγγράφων σχετικού με την επιβολή φορολογίας, τη ρύθμιση του τρόπου καταβολής του φόρου κ.λπ.), δεδομένου ότι, εκτός άλλων, οι πράξεις αυτές έχουν όλως επιβοηθητικό χαρακτήρα, σε σχέση με την κυρία επιχειρηματική δραστηριότητα της αλλοδαπής επιχείρησής.

Η ΔΕΦΑΘ 2325/1999

Αναφέραμε, στην οικεία ενότητα, ότι βοηθητικές και δευτερεύουσες δεν μπορούν να είναι οι δραστηριότητες, ούτε για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Στη συγκεκριμένη υπόθεση, ο Ε.Ο.Τ., προκειμένου να επιτύχει την πιο καλή και αποδοτική λειτουργία καζίνο στην Ελλάδα, συνήψε με ελβετική εταιρεία σύμβαση με αντικείμενο την παροχή από την τελευταία συμβουλών και τεχνογνωσίας στον τομέα της τεχνικής σύστασης και οργάνωσης των παραπάνω δύο καζίνο. Οι κυριότερες επί μέρους ρήτρες της σύμβασης αυτής, η διάρκεια της οποίας ορίστηκε σε 3 1/2 χρόνια, προέβλεπαν τα εξής: α) Η Ελβετική εταιρεία ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει στον Ε.Ο.Τ. το σύνολο των εμπειρικών της γνώσεων σε θέματα διοίκησης, επιλογής και εκπαίδευσης προσωπικού, διαφήμισης και δημοσίων σχέσεων, ελέγχου αγοράς υλικού εξοπλισμού κλπ., β) για το σκοπό αυτό, κατά τη διάρκεια της σύμβασης, ανέλαβε την υποχρέωση παροχής δύο στελεχών (που κατ' εξαίρεση και για μικρό διάστημα μπορούσαν να είναι περισσότερα) με αρμοδιότητα την

παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για την εκπαίδευση των υπαλλήλων των καζίνο. Καίτοι έγινε δεκτό ότι οι δύο απεσταλμένοι της ελβετικής εταιρείας διατηρούσαν γραφείο στην Ελλάδα αλλά και ότι εξαρτώνται, οργανωτικά και λειτουργικά, από την έδρα της εταιρείας στην αλλοδαπή, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν συνεστήθη ΜΕ, αφού είχαν καθαρά συμβουλευτικές αρμοδιότητες, χωρίς τη δυνατότητα να αναλαμβάνουν διοικητικής φύσης πρωτοβουλίες και δραστηριότητες. Η δράση τους «δεν αποβλέπει στην ανάπτυξη ανεξάρτητης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα, αλλά έχει επιβοηθητικό χαρακτήρα στα πλαίσια της εν λόγω σύμβασης». Ως εκ τούτου, δεν έγινε δεκτή σύσταση ΜΕ.

Η ΔΕΦΑΘ 4003/1998

Στην 4003/1998 ΔΕΦΑΘ, κρίθηκε ότι η αποστολή (για μικρά χρονικά διαστήματα) υπαλλήλων γερμανικής εταιρείας σε ελληνική, για την επίλυση τεχνικών προβλημάτων που προέκυπταν στο πλαίσιο συνεργασίας των δύο (κατασκευή καλωδίων κτλ), αποτελούν υποστηρικτικές της σύμβασης δραστηριότητες και όχι επιχειρηματικές δραστηριότητες που μπορεί να οδηγήσουν σε δημιουργία ΜΕ¹³⁸.

5.3. Η προβληματική του ά. 5 παρ. 7 ΣυμβΟΟΣΑ: δημιουργεί η θυγατρική εταιρεία ΜΕ άνευ ετέρου;

Η ΣτΕ 477/2006

Κρίθηκε ότι από μόνο το γεγονός ότι εταιρεία των Η.Π.Α. μετέχει σε εταιρεία που εδρεύει στην Ελλάδα, έστω και σε ποσοστό 100%, δεν συνάγεται ότι η εταιρεία αυτή έχει μόνιμη, κατά την έννοια της ΣΑΔΦ, εγκατάσταση στην Ελλάδα. Η κρίσιμη διάταξη της ΣΑΔΦ, ήταν φυσικά παρεμφερής με το ά. 5 παρ. 7 της ΣυμβΟΟΣΑ.

5.4. Ποια κέρδη λογίζονται ως τέτοια της ΜΕ;

Η ΣτΕ 1277/2002 και η ΣτΕ 1035/1994

Τα κέρδη της ΜΕ επί των οποίων υπολογίζεται ο φόρος που θα επιβληθεί στην αλλοδαπή επιχείρηση, αφορούν μόνο εκείνα (τα κέρδη) που αφορούν τη δράση της ΜΕ. Στη 1277/2002 ΣτΕ

¹³⁸ «Επειδή, η δραστηριότητα που ανέπτυξε η εκκαλούσα αλλοδαπή εταιρεία με την [...] στα πλαίσια λειτουργίας της μεταξύ αυτών σχετικής συμβάσεως - στην οποία σε αντίθεση με όσα αναπόδεικτα υποστηρίζονται από τη Φορολογική Αρχή, δεν περιλαμβάνεται η απασχόληση μόνιμου προσωπικού στην Ελλάδα, αλλά η για μικρά χρονικά διαστήματα αποστολή στην Ελλάδα εξειδικευμένου προσωπικού για την επίλυση τεχνικών προβλημάτων - είναι καθαρά συμβουλευτικού χαρακτήρα (παροχή σύγχρονων γνώσεων και μεθόδων παραγωγής αποβλέπουσα στην επίτευξη των στόχων της συμβάσεως και δεν αποτελεί ανεξάρτητη επιχειρηματική δραστηριότητα για την άσκηση της οποίας χρησιμοποιείται το εργοστάσιο της ημεδαπής εταιρείας στην Ελλάδα».

(ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ), κρίθηκε ότι σε κοινοπραξία ελληνικής και βρετανικής επιχείρησης, η δεύτερη θεωρείται ότι έχει ΜΕ, τουλάχιστον στις εγκαταστάσεις της πρώτης. Πλην όμως, κέρδη που αποκόμισε η αλλοδαπή εταιρεία από εκμίσθωση πράγματος (πλωτή γέφυρα), δεν αποτελεί κέρδος αποδιδόμενο στη ΜΕ. Με την ως άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι το εισόδημα της βρετανικής εταιρείας από το μίσθωμα της πλωτής γέφυρας, δεν αποτελεί μέρος του εισοδήματος από την εκτέλεση του τεχνικού έργου και, επομένως, ως μη προερχόμενο από τη **μόνιμη εγκατάσταση** της βρετανικής εταιρείας στην Ελλάδα, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Πράγματι, η μίσθωση της πλωτής γέφυρας δεν έγινε στα πλαίσια της συμμετοχής της βρετανικής εταιρείας στην κοινοπραξία, δεδομένου του σκοπού της κοινοπραξίας ο οποίος ήταν η κατασκευή τεχνικού έργου και όχι η διενέργεια μισθώσεων ή άλλων, τέτοιας φύσεως, πράξεων. Η συγκεκριμένη απόφαση κάνει δεκτό εκείνο το οποίο ανωτέρω κατακρίναμε (ότι δηλαδή μία αλλοδαπή εταιρεία έχει ΜΕ, κατ' ελάχιστον, τις εγκαταστάσεις της κοινοπρακτούσας ημεδαπής, ανεξαρτήτως του εάν [η αλλοδαπή] τις χρησιμοποιεί) και προχωράει στην εξέταση του ζητήματος το οποίο εδώ εξετάζουμε, ότι δηλαδή τα αποδοτέα κέρδη θα πρέπει να είναι εκείνα που συνδέονται με τη ΜΕ, και όχι άλλα.

Στο ίδιο μήκος κύματος, η ΣτΕ 1035/1994¹³⁹, θεώρησε κρίσιμο μόνο το κέρδος που προέκυψε από τη δραστηριότητα που διεξαγόταν μέσω της ΜΕ στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, γερμανική εταιρεία, ανέλαβε από κοινού με άλλες γερμανικές και ελληνικές εταιρίες την ανέγερση Πανεπιστημιακής Νοσηλευτικής Μονάδος. Σύμφωνα με τη σύμβαση, η εταιρεία ανέλαβε την **προμήθεια** του ιατρικού και ξενοδοχειακού εξοπλισμού από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και τη μελέτη και εγκατάστασή του στην Ελλάδα, σε πλήρη λειτουργία. Κατά τη διάρκεια της εκτελέσεως του έργου, εγκατέστησε γραφεία στην Αθήνα. Η εν λόγω εταιρεία πώλησε σε Κρατικό Νοσοκομείο ιατρικό εξοπλισμό. Υπό τα δεδομένα αυτά, κρίθηκε ότι το τίμημα από την πώληση του πιο πάνω εξοπλισμού αποτελεί εισόδημα, μεν της γερμανικής εταιρείας η οποία διατηρούσε ΜΕ, το οποίο όμως δεν προέρχεται από τη δραστηριότητα της μόνιμης εγκαταστάσεώς της στην Ελλάδα, δεδομένου, μάλιστα, ότι αυτή δε διέθετε στην Ελλάδα τμήμα πώλησεως μηχανημάτων, αλλά αποκτήθηκε στην αλλοδαπή και, επομένως, η αναιρεσίβλητη δεν υπαγόταν για το εισόδημα αυτό σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα. Κρίσιμη θεωρώ στη συγκεκριμένη περίπτωση τη λεπτή διάκριση μεταξύ προμήθειας (αυτή, είχε συμφωνηθεί) και πώλησης.

¹³⁹ Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιρειών, τ. 9/1995, σελ. 797.

5.5. Δύο ξεχωριστές περιπτώσεις

Η ΔΕΦΑΘ 4171/2017

Κρίθηκε πως το γεγονός ότι η επιχείρηση προμήθευε την οικονομική μονάδα στην Ελλάδα με προδιατυπωμένες συμβάσεις, για την αγορά φύλλων καπνού από παραγωγούς, δεν αναιρεί την ίδρυση ΜΕ· ωστόσο όχι βάσει του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ αλλά βάσει του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Αρκεί δηλαδή η εξουσιοδότηση για σύναψη συμβάσεων στο όνομα της επιχείρησης και η συστηματική άσκηση της δραστηριότητας εξεύρεσης παραγωγών και διαπραγμάτευσης του όγκου και της τιμής μονάδας ανά κατηγορία δια μέσου της συγκεκριμένης εγκατάστασης. Αυτά είναι και τα στοιχεία που κρίθηκαν ως «διεξαγωγή επαγγελματικής δραστηριότητας» (μέσω κ.τ.ε.δ.). Είναι άξιο προσοχής το γεγονός ότι εν προκειμένω θα μπορούσε ενδεχομένως να στηριχθεί ίδρυση ΜΕ και στο αντίστοιχο ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ (ά. 5 παρ. 5 του ν.2255/1994¹⁴⁰). Ωστόσο, από τη διατύπωση της απόφασης φαίνεται να δίδεται βάση στο ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ¹⁴¹. Στη συγκεκριμένη απόφαση κρίθηκε επίσης ότι η δραστηριότητα της σύναψης συμβολαίων αγοράς φύλλων καπνού δεν είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα σε σχέση με την **κύρια** επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής εταιρείας η οποία συνίσταται στην επεξεργασία φύλλων καπνού και την εν συνεχεία πώλησή των επεξεργασμένων φύλλων στους πελάτες της¹⁴².

Η ΔΠρΑΘ 7387/2015

Στην 7387/2015 ΔΠρΑΘ θεωρήθηκε ότι υπήρχε ΜΕ κυπριακής εταιρείας η οποία δραστηριοποιούταν στο χώρο της εκμίσθωσης ακινήτων, όχι στη διεύθυνση την οποία είχε δηλώσει στη δήλωση έναρξης εργασιών της, αλλά στη διεύθυνση του γραφείου της δικηγόρου την οποία είχε διορίσει αντίκλητο και δεκτικό καταβολής των υπομισθωμάτων, με εντολή και για λογαριασμό της. Η δικηγόρος διενεργούσε νομικές ενέργειες (υπογραφή συμφωνητικών μίσθωσης, είσπραξη μισθωμάτων) για λογαριασμό της.

Ενδιαφέρουσα και η εξής αποστροφή, έχουσα μεγάλη σημασία για το επιχείρημα της «φύσης του πράγματος»: «Ειδικότερα, ενόψει των **ανωτέρω** και δεδομένης της φύσης της δραστηριότητας και του περιεχομένου των εργασιών της προσφεύγουσας εταιρείας [μίσθωση ακινήτων και συνακόλουθη είσπραξη των ποσών των μισθωμάτων] προκύπτει ότι οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας ασκούνταν από γραφείο το οποίο, πέραν της στέγασης της ανωτέρω

¹⁴⁰ «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου».

¹⁴¹ Σκ. 7 :»[...] κρίνεται ότι το ελληνικό υποκατάστημα της προσφεύγουσας συνιστά μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα».

¹⁴² Αυτή η τελευταία διαπίστωση, δείχνει ότι το Δικαστήριο σε μία οριακή περίπτωση, απεφάνθη υπέρ τη προϋπόθεσης που επιτρέπει την ίδρυση ΜΕ.

δικηγόρου, στέγαζε και την ίδια [ενν. την κυπριακή εταιρεία] και συνεπώς αποτελούσε και κατά την έννοια της ανωτέρω διμερούς σύμβασης εγκατάσταση της ίδιας στην Ελλάδα».

Πράγματι, η δραστηριότητα της κυπριακής εταιρείας δεν είχε καμία απαίτηση λχ. παραγωγικού σταδίου, το μόνο δε που αρκούσε ήταν η υπογραφή συμβάσεων, το οποίο σαφέστατα μπορούσε να πραγματοποιηθεί από τη δικηγόρο. Η απόφαση φαίνεται να «βλέπει» ΜΕ του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Ερευνητέο είναι το κατά πόσο η συγκεκριμένη δικηγόρος μπορούσε πράγματι να διεξαγάγει επιχειρηματική δραστηριότητα για τους σκοπούς του ά. 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ. Η παρ. 2 του Σχολιασμού αναφέρεται σε πρόσωπα που με οποιονδήποτε τρόπο εξαρτώνται από την επιχείρηση (προσωπικό). Στη δε παρ. 10 αναφέρεται ότι *«οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μίας επιχείρησης διεξάγονται κυρίως από τον επιχειρηματία ή από πρόσωπα που βρίσκονται σε σχέση έμμισθης απασχόλησης με την επιχείρηση (προσωπικό). Σε αυτό το προσωπικό περιλαμβάνονται επίσης οι εργαζόμενοι και τα άλλα πρόσωπα που λαμβάνουν οδηγίες από την επιχείρηση (π.χ. εξαρτημένοι αντιπρόσωποι). Οι εξουσίες των μελών του προσωπικού στις σχέσεις τους με τρίτους είναι αδιάφορες. Καμία σημασία δεν έχει εάν ο εξαρτημένος αντιπρόσωπος έχει την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις ή όχι, από τη στιγμή που εργάζεται στον καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων»*. Στο μέτρο που η δικηγόρος της συγκεκριμένης υπόθεσης δεν μπορεί να θεωρηθεί «προσωπικό» της κυπριακής εταιρείας, αλλά ούτε και εξαρτημένος αντιπρόσωπος, δεν φαίνεται να απομένει δυνατότητα ίδρυσης ΜΕ. Διότι σε περιπτώσεις που εμπλέκεται ανεξάρτητος αντιπρόσωπος, δεν μπορεί να συσταθεί ΜΕ ούτε του ά. 5 παρ. 1, ούτε του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ.

5.6. Η μεθόδευση των *commissionaire arrangements*

Η ΔΕΦΑΘ 4114/2014

Η συγκεκριμένη περίπτωση αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα αποφυγής εφαρμογής του ά. 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ. Η προσφεύγουσα εταιρεία από το Ηνωμένο Βασίλειο διαχειριζόταν χρονομεριστικές μισθώσεις (time sharing) στην Ευρώπη. Για τα χρονομερίδια σε Ελλάδα και Ευρώπη, συνεργάστηκε με ημεδαπή εταιρεία.

Η ενοχή που ανέλαβε η ημεδαπή εταιρεία σχετιζόταν με την καθημερινή επικοινωνία με τη διοίκηση των συγκροτημάτων που αποτελούν μέρη του δικτύου τουριστικών συγκροτημάτων της, με έλεγχο της ποιότητας και του επιπέδου των υπηρεσιών στα συνδεδεμένα συγκροτήματα, με παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών αναφορικά με πιθανές νέες συνδέσεις τουριστικών συγκροτημάτων, με υποστήριξη και συνεργασία με διαφημιστικές εταιρείες που πωλούν χρονομερίδια στην περιοχή Ελλάδος και Κύπρου και με την παροχή συμβουλών για νέες διόδους διανομής των προϊόντων της.

Στη σύμβαση μερίμνησαν τα μέρη να προβλέψουν ότι η ημεδαπή εταιρεία διορίζεται ως αποκλειστικός πάροχος υπηρεσιών της προσφεύγουσας στην περιοχή, χωρίς να έχει καμία εξουσία να διαπραγματεύεται, να συνάπτει ή να υπογράφει οποιεσδήποτε συμβάσεις σύνδεσης τουριστικών συγκροτημάτων, αναγνωρίστηκε δε ότι είναι ανεξάρτητος εργολάβος και όχι υπάλληλος, συνεργάτης, αντιπρόσωπος ή μέλος κοινοπραξίας για οποιοδήποτε σκοπό. Κάθε φράση έχει τη σημασία της. Με τη μη πρόβλεψη εξουσίας σύναψης συμβάσεων για την αλλοδαπή εταιρεία, αποκλείστηκε το ενδεχόμενο να θεμελιωθεί ΜΕ της 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ. Ενώ με την πρόβλεψη ότι δεν πρόκειται για υπάλληλο της αλλοδαπής εταιρείας, πιθανότατα επιχειρήθηκε να αποκλειστεί η περίπτωση να θεωρηθεί ότι συνεστήθη ΜΕ της 5 παρ. 1 ΣυμβΟΟΣΑ, όπως θα μπορούσε να θεωρηθεί εάν ένας υπάλληλος της αλλοδαπής χρησιμοποιούσε τις εγκαταστάσεις της ημεδαπής για την εκτέλεση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της πρώτης.

Πράγματι, θεωρήθηκε ότι δεν συνεστήθη ΜΕ. Υπό την πρόταση αλλαγής της 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ, δεν θα εμποδίζεται σύσταση ΜΕ σε παρόμοιες περιπτώσεις. Πρόκειται για μια λύση ενέχουσα ουσιαστική δικαιοσύνη, αφού όπως παρατηρήσαμε από το παράδειγμα είναι δυνατόν να υπάρχει μία εταιρεία σε ένα φορολογικό παράδεισο με μόνο «έναν άνθρωπο κι ένα στυλό» (mailbox company) και όλη η αληθινή δραστηριότητα να διεξάγεται από κατά τόπους οικονομικές μονάδες οι οποίες στη συνέχεια θα παραπέμπουν το αποτέλεσμα της κοπιώδους προσπάθειάς τους (επαφές, έρευνα αγοράς, drafting συμβάσεων) στην principal εταιρεία για την υπογραφή της σύμβασης. Είναι εύλογο ότι κατά τη διαμόρφωση της έννοιας της ΜΕ πριν 100 χρόνια, οι συντάκτες δε θα ήθελαν τέτοιες περιπτώσεις να ρυθμίζονται έτσι. Για το λόγο αυτό, η προτεινόμενη αλλαγή στο 5 παρ. 5 ΣυμβΟΟΣΑ είναι επιδοκιμαστέα (ασχέτως εάν από μόνη της δεν αρκεί, για τους λόγους απόδοσης κερδών που ήδη εκθέσαμε).

5.7. Το δίπολο κερδών από παροχή υπηρεσιών και κερδών από δικαιώματα

Ακόμα κι αν αποδειχθεί ότι δε συνεστήθη ΜΕ, το διατακτικό μίας απόφασης μπορεί να περιέχει τη φορολόγηση της αλλοδαπής εταιρείας για κέρδη που εκτήθησαν στην ημεδαπή, εάν θεωρηθεί ότι πρόκειται για κέρδη από δικαιώματα. Η νομολογία θέτει συγκεκριμένα κριτήρια με βάση τα οποία θα κριθεί αν οι συναλλαγές μεταξύ δυο εταιρειών εμπίπτουν στον ορισμό του «δικαιώματος» ή συνιστούν παροχή υπηρεσιών.

Η ΣτΕ 4949/2012

Στη ΣτΕ 4949/2012, κρίθηκε ότι η καθοδήγηση ελληνικής Α.Ε. που δραστηριοποιείται στην παραγωγή και εμπορία μπίρας, από ολλανδική εταιρεία, μέσω σύμβασης «τεχνικής βοήθειας

δια την παροχήν μηχανολογικών συμβουλών» (σχέδια εγκαταστάσεων, μηχανολογικοί σχεδιασμοί, παροχή συμβουλών) προκαλεί κέρδη όχι από δικαιώματα αλλά από παροχή υπηρεσιών. Σύμφωνα με την επίδικη σύμβαση «Όλα τα καθήκοντα αναληφθέντα εις την Σύμβασιν αυτήν θα εκτελεσθούν εις τα γραφεία και τας εγκαταστάσεις της εις τας Κάτω Χώρας ...». Η ελληνική εταιρεία παρακράτησε ορισμένο ποσό από το συνολικά δαπανηθέν, για απόδοση στην αρμόδια ΔΟΥ, πλην όμως επιφυλασσόμενη διότι ισχυριζόταν ότι αφορά σε εισόδημα που αφορά παροχή υπηρεσιών και όχι εισόδημα από δικαιώματα.

Το ΣτΕ έκρινε ότι η αλλοδαπή εταιρεία δεν προσέφερε στην ημεδαπή εταιρεία τη χρήση έτοιμου προϊόντος, δηλαδή ένα σχέδιο μηχανολογικών εγκαταστάσεων έτοιμο εκ των προτέρων και δυνάμενο να χρησιμοποιηθεί ως έχει, ίδιο με εκείνο το οποίο προσφέρει προς άλλες όμοιες με την ημεδαπή επιχειρήσεις, αλλά, μετά από έρευνα των συνθηκών λειτουργίας της, επεξεργασία των στοιχείων της και κατάρτιση με βάση αυτά σχεδίων κατασκευής ή εκπόνησης μηχανολογικής μελέτης, προσέφερε πρωτογενή εργασία με βάση τις συνθήκες της ημεδαπής εταιρείας. Το συμπέρασμα δεν αλλάζει, ακόμα και εάν για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών απαιτείται ειδική επιστημονική και τεχνική πείρα.

Κατέληξε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι το εισόδημα της αλλοδαπής επιχείρησης δεν αφορούσε παροχή πληροφοριών βιομηχανικής ή επιστημονικής εμπειρίας, με την παροχή εκ των προτέρων έτοιμων σχεδίων, αλλά παροχή τεχνικής βοήθειας. Για αυτή δε την κατηγορία εισοδήματος είναι δυνατόν να φορολογηθεί το εισόδημα φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, όπως έχουμε τονίσει, μόνο αν υφίσταται ΜΕ στην ημεδαπή. Εν προκειμένω όμως, έγινε δεκτό ότι η ολλανδική εταιρεία ήταν μόνιμως εγκατεστημένη στην Ολλανδία και δεν είχε κατά την κρινόμενη χρήση μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αφού δεν προέκυψε ότι αυτή είχε στην Ελλάδα καθορισμένο τόπο επαγγελματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξήγαγε τις εργασίες της, ούτε ότι είχε ιδρύσει στην Ελλάδα υποκατάστημα ή γραφείο.

Η ΔΠρΑθ 3215/2017

Η 3215/2017 ΔΠρΑθ εξέτασε τα εξής πραγματικά περιστατικά: ινδική εταιρεία λογισμικού, ίδρυσε ελληνική θυγατρική. Η ελληνική θυγατρική συμβαλλόταν με ελληνικές τράπεζες για εγκατάσταση και υποστήριξη λογισμικού με ονομασίες τις οποίες είχε κατοχυρώσει η ινδική επιχείρηση και για τη χρησιμοποίηση των οποίων είχε αδειοδοτήσει την ελληνική κατά την

επιχειρηματική της δραστηριότητα. Εντούτοις, τελικά, την εγκατάσταση, παραμετροποίηση και υποστήριξη λειτουργίας του λογισμικού, πραγματοποιούσε (κατόπιν σύμβασης υπεργολαβίας με την ελληνική εταιρεία) η ινδική εταιρεία έναντι, φυσικά, ανταλλάγματος. Το Δικαστήριο, βασιζόμενο κυρίως στο ότι η εγκατάσταση, παραμετροποίηση, υποστήριξη και οι λοιπές εργασίες μπορούσαν να γίνουν από τον οποιονδήποτε τεχνικό¹⁴³ αλλά και στο ότι εκείνο που παρείχε η ινδική εταιρεία δεν ήταν τίποτα άλλο παρά εργασία η οποία δεν ήταν έτοιμη προς διάθεση προς τον οποιονδήποτε και ίδια για τον κάθε ενδιαφερόμενο, παρά χρειαζόταν εξειδίκευση στις ανάγκες ενός εκάστου πελάτη, κρισιολόγησε ότι επρόκειτο (τα κέρδη από την πώληση του λογισμικού και όχι από τη χρήση του σήματος) για παροχή υπηρεσιών και όχι για παροχή δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας¹⁴⁴. Επρόκειτο για πρωτογενή εργασία και όχι για την παραχώρηση ενός προϊόντος έτοιμου εκ των προτέρων.

5.8. Η έκπτωση των δαπανών

Η ΣτΕ 1290/2017¹⁴⁵

Στη συγκεκριμένη περίπτωση εντοπίζεται εφαρμογή εκείνου που σημειώσαμε στην οικεία ενότητα, ότι δηλαδή για την έκπτωση των εξόδων της ΜΕ λαμβάνονται υπ' όψιν και δαπάνες που έγιναν από τη μητρική της για τους σκοπούς όμως της πρώτης. Έτσι, γαλλικό πιστωτικό ίδρυμα εξέπεσε, από τα ακαθάριστα έσοδα της μόνιμης εγκατάστασής του, τα γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα, που πραγματοποιήθηκαν από την έδρα της επιχείρησής στην αλλοδαπή και αφορούσαν και το υποκατάστημά στην Ελλάδα.

Μάλιστα, για υποθέσεις στις οποίες εφαρμόζεται το άρθρο 100 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [ν. 2238/1994, όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 14 παρ. 12 του ν. 2459/1997], το οποίο περιόριζε τις εκπεστέες δαπάνες διοικητικής λειτουργίας που

¹⁴³ «[...] χωρίς να μπορούν να θεωρηθούν ως πληροφορίες «μυστικών βιομηχανικών μεθόδων», έστω και αν για την παροχή αυτών απαιτείται ειδική επιστημονική και τεχνική πείρα, δεδομένου ότι, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη σκέψη, οι συναφείς εργασίες μπορούν να πραγματοποιηθούν και από ανεξάρτητους τεχνικούς.

¹⁴⁴ «[...] με τις υπηρεσίες αυτές η αλλοδαπή εταιρεία δεν προσέφερε στην προσφεύγουσα εταιρεία τη χρήση ενός προϊόντος, έτοιμου εκ των προτέρων, που είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί ως έχει και είναι ίδιο με εκείνο που προσφέρει σε άλλες όμοιες με την προσφεύγουσα επιχειρήσεις, αλλά προσέφερε πρωτογενή εργασία με βάση τις συγκεκριμένες συνθήκες των εκάστοτε πελατών (χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) της προσφεύγουσας και είχε ευθύνη για την επίτευξη του αποτελέσματος [...]».

¹⁴⁵ Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Νομική Βιβλιοθήκη, τ. 8-9/2017, σελ. 886.

πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάστασή μέχρι 5%, κρίθηκε ότι δεν τροποποιεί - ως νεότερη - πιθανή πρόβλεψη όπως εκείνη της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Γαλλίας¹⁴⁶ που δεν προέβλεπε περιορισμό για την έκπτωση δαπανών, αφού, η τελευταία, καίτοι παλαιότερη, είναι ειδικότερη.

6. Συμπεράσματα - Προτάσεις

Είναι αλήθεια ότι εξελίξεις έχουν προσπεράσει τις δικαιολογητικές βάσεις του θεσμού που πλάστηκαν περίπου πριν έναν αιώνα. Όσο κι αν προσπαθούμε να ανακαινίσουμε το οικοδόμημα, εάν δεν επέλθει μία ολιστική επαναπροσέγγιση του ζητήματος, ενημερώνοντας το «κατά τόπους» με ορισμένες σύγχρονες τάσεις, η αντιμετώπιση δεν θα είναι ολοκληρωμένη και τα κενά θα συνεχίσουν να υπάρχουν¹⁴⁷. Το οικοδόμημα στο εσωτερικό του ανακαινίζεται, τα θεμέλια όμως παραμένουν ίδια εδώ κι έναν αιώνα, φαίνονται δε σήμερα αποσαθρωμένα. Καταλήγω στο συμπέρασμα ότι είναι ανάγκη να αποκολληθούμε κατ' αρχάς από τη θεωρία της ΜΕ. Οφείλουμε να ανεύρουμε άλλο τρόπο με τον οποίο θα αποδίδεται ουσιαστική φορολογική δικαιοσύνη μεταξύ των Κρατών¹⁴⁸. Πράγματι, δεν υπάρχει κανένας λόγος να παραμείνουμε – σχεδόν πεισματικά - προσκολλημένοι σε ένα concept που διαμορφώθηκε προ αιώνας και είναι προφανές ότι όσο κι αν μεταλλαχθούν οι έννοιές του, τα δικαιολογητικά του θεμέλια δεν μας αφήνουν να πάμε μακριά.

¹⁴⁶ ΣΑΔΦ κυρωθείσα με το ν.δ. 4386/1964, [4(3)]: « Κατά τον υπολογισμόν των κερδών μόνιμου τινός εγκαταστάσεως, εκπίπτουνται αι δαπάναι αι διατεθείσαι δια τους επιδιωκομένους υπό της μόνιμου εγκαταστάσεως ταύτης σκοπούς, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών και διαχειριστικών εν γένει εξόδων, των πραγματοποιούμενων είτε εντός του Κράτους, όπου ευρίσκεται η μόνιμος αυτή εγκατάστασις, είτε αλλοχού».

¹⁴⁷ Η προσαρμογή στα νέα δεδομένα μπορεί να γίνει με δύο τρόπους: είτε διατηρώντας την έννοια της μόνιμου εγκατάστασης και δίνοντάς της μία έννοια που να ανταποκρίνεται στα σημερινά δεδομένα (οπότε όμως ο τίτλος «μόνιμη εγκατάσταση» θα είναι ψευδεπίγραφος αφού κατά κυριολεξία ούτε μόνιμη ούτε εγκατάσταση θα απαιτείται, αν θα θέλουμε να συναντήσουμε τις ανάγκες της εποχής και την εξέλιξή της), είτε θέτοντας άλλα κριτήρια για την απόδοση της διεθνούς φορολογικής δικαιοδοσίας η οποία θα λάβει τη σκυτάλη από την έννοια της ΜΕ, έχοντας ήδη μεσουρανήσει αυτή για έναν αιώνα. Φαίνεται ότι η BEPS ρητά επιλέγει τον 1^ο : FRA7, σελ. 14 «The BEPS Action Plan indicates that whilst actions to address BEPS will restore both source and residence taxation in a number of cases where cross-border income would otherwise go untaxed or would be taxed at very low rates, these actions are not directly aimed at changing the existing international standards on the allocation of taxing rights on cross-border income.».

¹⁴⁸ Maarten Floris de Wilde, Taxing Multinationals 'Post-BEPS' – What's Next?, «Globalisation speeds-up matters. The company taxation models that countries apply today originated in the 1920s. These models were of course designed to cater for interbellum societal, political, economic and business realities, and hence no longer seem 'fit - for -purpose' in today's globalised market place. [...] However, all the measures undertaken appear to refurbish existing anti-tax avoidance approaches, thereby leaving the root causes of a failing international corporate tax framework essentially intact».

Η έννοια «μόνιμη εγκατάσταση», είναι προφανές ότι - συν τω χρόνω - χάνει την κυριολεξία της. Αντί να φτάσουμε στο σημείο να μιλάμε για «μόνιμη εγκατάσταση» και να αναφερόμαστε σε κάτι εντελώς διαφορετικό από μόνιμη αλλά και από εγκατάσταση (διότι αυτό απαιτούν οι σημερινές εξελίξεις και το αίσθημα δικαίου), θεωρώ ότι θα έπρεπε να διαμορφωθεί ένα νέο nexus το οποίο θα επιτρέπει τη φορολόγηση αλλοδαπής εταιρείας από κράτος του οποίου αυτή δεν είναι φορολογικός κάτοικος, πλην όμως αποκερδαίνει σημαντικά από την εκεί δραστηριότητα. Με την ίδια ευφυΐα και ευστοχία που πριν από 100 χρόνια συμπεκνώθηκαν οι προϋποθέσεις έντονης οικονομικής δραστηριότητας στις λέξεις «μόνιμη εγκατάσταση», οφείλουμε σήμερα να τη συνοψίσουμε σε μία άλλη φράση.

Τα anti-BEPS μέτρα φαίνεται να καταπολεμούν το φαινόμενο μη ίδρυσης ΜΕ μέσω commissionaire agreements. Στις περιπτώσεις εκείνες, πράγματι, δεν δικαιολογούταν η διαφορετική μεταχείριση για δράση με ουσιωδώς όμοια οικονομικά αποτελέσματα, που απολάμβανε η αλλοδαπή επιχείρηση. Αυτή, δραστηριοποιούταν με όμοια ένταση σε αλλοδαπή οικονομία και αποκέρδαινε από αυτή, παρά το γεγονός ότι τεχνηέντως διαμόρφωνε τη δράση της με τρόπο τέτοιο, ώστε ο μέχρι σήμερα ορισμός της ΜΕ δεν την κάλυπτε. Η κάλυψη των κενών που δημιουργούνται σε ένα οικοδόμημα του οποίου οι δημιουργοί είχαν στο γνωσιολογικό τους ορίζοντα τα οικονομικά δεδομένα και τις εμπορικές πρακτικές που ίσχυαν προ ενός αιώνα, μόνο περιπτώσιολογικές μπορεί να είναι. Πράγματι, την εποχή μου διαμορφώθηκε η αντίληψη ότι η ΜΕ ήταν το κατάλληλο nexus για την απονομή της φορολογικής διεθνούς δικαιοδοσίας, οι τρόποι δράσης μίας εταιρείας σε αλλοδαπή οικονομία, ήταν περιορισμένοι και, θεωρώ, για την ακρίβεια, πεπερασμένοι¹⁴⁹. Σήμερα, με τα άυλα αγαθά (πνευματικά δικαιώματα, δικαιώματα research & development, υπηρεσίες, προγράμματα λογισμικού) να αποτελούν ίσως και τη σημαντικότερη πηγή κερδοφορίας μίας επιχείρησης, ενώ η πληροφορική και οι επικοινωνίες έχουν αλλάξει ραγδαία το σκηνικό του επιχειρείν παγκοσμίως, σημαντική οικονομική ανάμιξη σε αλλοδαπή οικονομία δεν απαιτεί - κυριολεκτικά - καμία υλική ενσωμάτωση: αρκεί το δυαδικό σύστημα και το ταξίδι πληροφοριών με τη μορφή 0 και 1. Από αυτό αποτελείται το πρόγραμμα λογισμικού που αγοράζει ο καταναλωτής (άρα εύκολα μπορεί ταξιδέψει στον προορισμό από οποιαδήποτε γωνία του κόσμου). Το δυαδικό σύστημα όμως χρησιμοποιεί και ο ίδιος ο καταναλωτής για να «επισκεφθεί το κατάστημα» του εμπόρου και να προβεί στην αγορά¹⁵⁰. Όσα μπαλώματα κι αν γίνουν, πάντοτε θα παραμένουν δυνατές διαμορφώσεις οι οποίες θα αποφεύγουν την οποιαδήποτε

¹⁴⁹ Addressing Base Erosion and Profit Shifting, σελ. 47

¹⁵⁰ Addressing Base Erosion and Profit Shifting, σελ. 35 - 36

– περιπτωσιολογική άλλωστε - κάλυψη του ορισμού. Ο ορισμός θα πρέπει τελικά να δομηθεί σε άλλη βάση¹⁵¹.

Σε ένα δεύτερο επίπεδο, οφείλουμε να αναθεωρήσουμε την πρόσληψη μεθόδων που πλάστηκαν με το βλέμμα στραμμένο σε ορισμένο θεσμό, για την εξυπηρέτηση θεσμού με διαφορετική τελολογία. Οι έννοιες χρωματίζονται από το context τους, προεχόντως δε από το σκοπό τους. Σαφέστατα βέβαια, κεντρική ιδέα τόσο του transfer pricing όσο και του θεσμού της ΜΕ, είναι η «δημιουργία αξίας». Και είναι αλήθεια ότι στο πεδίο του transfer pricing, η θεωρία της separate entity approach και της αρχής των ίσων αποστάσεων, πράγματι ικανοποιούσε σε μεγάλο βαθμό τους σκοπούς οι οποίοι οδήγησαν στη δημιουργία τους. Όπως εύστοχα όμως παρατηρείται¹⁵², αυτή προσλαμβάνει άλλη έννοια υπό το πρίσμα των αναγκών που οδήγησαν στην Action 7: με την έννοια δημιουργία κερδών, δεν εκφραζόμαστε πλέον τεχνικά οικονομικά, αλλά περισσότερο πολιτικά.

Πράγματι, η αιτία που οδήγησε σε ζωνρή κινητικότητα στους κόλπους των διατάξεων περί ΜΕ ήταν η διάχυτη στην κοινή γνώμη δυσαρέσκεια για την επιβολή εξαιρετικά χαμηλής φορολογίας εισοδήματος για τις ΜΝΕς στις χώρες από τις οποίες αντλούσαν σημαντικά οικονομικά οφέλη¹⁵³.

¹⁵¹ Βλ. Πεδιαδιτάκη, Το ηλεκτρονικό εμπόριο και οι κανόνες των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας για την φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων, ΘΠΔΔ, 5/2009, 548 επ. «[...] Παραλλαγή της παραπάνω πρότασης αποτελεί η λεγόμενη «εικονική παρουσία» (virtual presence), ως νέα δυνατότητα φορολόγησης μιας επιχείρησης ή ενός επαγγελματία στο κράτος της πηγής, χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη μιας σταθερής βάσης στη διάθεση της επιχείρησης. Η σταθερή βάση υποκαθίσταται από κάποια «οικονομική παρουσία» (economic presence) σε ένα κράτος, υπό την έννοια ότι μια ξένη επιχείρηση προμηθεύει υπηρεσίες επί τόπου ή άλλη επαγγελματική διασύνδεση. Η Τεχνική Ομάδα του ΟΟΣΑ προτείνει στην περίπτωση αυτή να προσδιορίζεται και ένα ελάχιστο όριο, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η φορολογία του κράτους της πηγής δεν εφαρμόζεται παρά μόνο εφόσον υπάρχει σημαντική οικονομική δραστηριότητα. Ένα τέτοιο όριο θα μπορούσε να είναι είτε μια ελάχιστη διάρκεια κανονικής δραστηριότητας της επιχείρησης ή η αξία των συναλλαγών ή και η θέσπιση περιορισμών σχετικά με διάφορες δραστηριότητες προπαρασκευαστικού, επικουρικού ή περιστασιακού χαρακτήρα». Η συγγραφέας αναλύει το αποτέλεσμα των εργασιών μιας Ειδικής Τεχνικής Συμβουλευτικής Ομάδας για τον έλεγχο της εφαρμογής των υφιστάμενων κανόνων των διεθνών συμβάσεων για τη φορολογία των επιχειρηματικών κερδών που συνέστησε το 1999 η Επιτροπή Φορολογικών Θεμάτων του ΟΟΣΑ με τη γενική εντολή «να εξετάσει πώς οι ισχύοντες κανόνες για την φορολογία των επιχειρηματικών κερδών εφαρμόζονται στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου και να μελετήσουν προτάσεις για τη θέσπιση εναλλακτικών κανόνων».

¹⁵² Paul Lankhorst & Harmen van Dam, Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring from a Tax Practitioner's View, σελ. 14 – 15. Όπως παρατηρεί ο De Wilde αναφορικά με την ως άνω μελέτη «The OECD seems to be wanting to tax profits by reference to sales and employee locations, Van Dam and Lankhorst observe, opining that if this is so, one should then step away from traditional transfer pricing approaches». Βλ. και Reuven S. Avi-Yonah Haiyan Xu, EVALUATING BEPS: «In fact, the MNEs have already restructured their production chains to separate basic manufacturing, which can be allocated a 'routine' profit, from functions such as R&D or design, which may be considered high-value-adding, and can be located where they will be lightly taxed».

¹⁵³ Τελικά εάν οι φορολογούμενοι πιστεύουν ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις μπορούν όμως να αποφύγουν τη φορολογία εισοδήματος, αυτό θα υποσκάψει την εθελούσια συμμόρφωση από εκείνους, γεγονός το οποίο θα

Εάν προσεγγίσουμε το ζήτημα σε αυτή τη βάση, αποκλειστική σημασία θα πρέπει να δοθεί στο Κράτος – και μόνο αυτό να επιβάλλει φορολογία – στο οποίο λαμβάνει χώρα η πώληση στον τελικό αποδέκτη. Αυτή η πώληση (και η συνακόλουθη επίτευξη κέρδους η οποία ωστόσο δε συνοδεύεται από την αντίστοιχη επιστροφή κερδών στον κρατικό κορβανά) είναι εκείνη η οποία διαμορφώνει αυτό το κλίμα δυσαρέσκειας και έλλειψης ουσιαστικής φορολογικής δικαιοσύνης¹⁵⁴¹⁵⁵.

προκαλέσει τριγμούς στα δημοσιονομικά θεμέλια των κρατών. Αυτή ήταν μία από τις σημαντικότερες αιτίες που πυροδότησαν τις εξελίξεις των BEPS, μία εκ των οποίων είναι εκείνη για τη ΜΕ. Τους φορολογούμενους καθόλου δεν τους ενδιαφέρει η τεχνικά νομική έννοια της «δημιουργίας πλούτου». Η δυσαρέσκεία τους εδράζεται στο πραγματικό γεγονός της χαμηλής φορολόγησης εταιρειών οι οποίες ενώ αποκερδαίνουν από τη δραστηριότητα τους στα Κράτη τους, συνεισφέρουν ελάχιστα πίσω στην κοινωνία μέσω της φορολογίας εισοδήματος.

Εκείνο που τελικά θα διαφοροποιήσει την εντύπωση των φορολογούμενων, είναι να ιδρυθεί ένας μηχανισμός ο οποίος θα εισάγει μία φορολογική κουλτούρα σύμφωνα με την οποία εκείνος ο οποίος αυξάνει τη περιουσία του από πελάτες που κατοικούν σε άλλο κράτος, θα πρέπει να πληρώνει σε αυτό το Κράτος ικανούς φόρους, ανεξαρτήτως του μέρους στο οποίο (τεχνικά οικονομικά) προσδόθηκε αξία στο προϊόν. Για παράδειγμα, τεχνικά οικονομικά (και με τη θεωρία της separated entity approach και a.l.p.) ο commissionaire με αποψλωμένες υποχρεώσεις, δεν συνεισφέρει παρά ελάχιστα ίσως στην κερδοφορία της επιχείρησης. Άρα ελάχιστα συνεισφέρει και το συγκεκριμένο κράτος στο οποίο γίνεται η πώληση. Στον κόσμο του πραγματικού όμως, το βάρος πέφτει μάλλον στο Κράτος στο οποίο γίνεται πώληση. Τελικά, ενόψει του γεγονότος ότι οι δηλώσεις για την Action 7 έγιναν και για τη διασκέδαση αυτών των εντυπώσεων από τους πολίτες, δεν μπορεί παρά να λαμβάνουμε υπ' όψιν και αυτές τις ιστορικές περιστάσεις προκειμένου να ερμηνεύσουμε τί ακριβώς θέλησαν να πετύχουν εκείνοι που ασχολήθηκαν με την τροποποίηση του μηχανισμού της ΜΕ: νομίζω ότι πάντως δεν εννοούσαν τη δημιουργία κερδών με την έννοια που χρησιμοποιήθηκε για σκοπούς transfer pricing.

Βλ. και απόσπασμα από τη συνεδρίαση της Επιτροπής δημοσίων οικονομικών του βρετανικού κοινοβουλίου της 12.11.2012 σε (http://transfer_pricing://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c). Το βίντεο αφορά εν γένει στη φορολογία εισοδήματος τριών ΜΝΕs (Starbucks, Amazon, Google), επί τη βάσει διάφορων μεθόδων BEPS. Είναι ωστόσο εμφανές ότι η επιτροπή δεν ικανοποιείται από το γεγονός της θεώρησης επίτευξης κερδών σε άλλες φορολογικές δικαιοδοσίες (π.χ. Η.Π.Α., Ελβετία, Ολλανδία) ενώ η τελική διάθεση του προϊόντος γίνεται στο Ην. Βασίλειο.

¹⁵⁴ Αυτό το φαινόμενο αγγίζει τα ίδια τα Κράτη, τους φορολογούμενους, αλλά και τις ίδιες τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, σε τελευταία ανάλυση: «BEPS affects everyone. It harms governments because it reduces their tax revenues and raises the cost of ensuring compliance. It harms people because, when some MNEs pay low or no tax, individual taxpayers must shoulder a greater share of the tax burden. And finally it harms businesses themselves: MNEs face significant reputational risk from the public focus on their tax affairs while domestic companies face an uneven playing field when competing with multinationals. BEPS undermines the tax system's integrity and the trust of citizens. The goal of the BEPS Project is therefore to restore trust and ensure fair competition among all actors, while maintaining the ability to eliminate double taxation» (http://transfer_pricing://www.oecd.org/ctax/transfer_pricing/policy-brief-beps-2015.pdf).

¹⁵⁵ Αν αυτό ευσταθεί, μοιάζει να προσανατολιζόμαστε σε μίας μορφής φόρο τύπου φόρου προστιθέμενης αξίας. Έτσι, πράγματι φορολογείται η τελική συναλλαγή, για σε τους ενδιάμεσους ο φ.π.α. είναι ουδέτερος. Ο φ.π.α. ωστόσο μετακυλιέται από τις εταιρίες στους τελικούς καταναλωτές. Συνεπώς, εάν μιλάμε για ένα νέο φ.π.α., το αποτέλεσμα θα έχει ως εξής: βελτίωση των δημοσιονομικών του Κράτους πηγής, αλλά επιβάρυνση των τελικών αγοραστών, οι οποίοι συνήθως είναι και φορολογικοί του κάτοικοι. Όπως όμως γνωρίζουμε, οι φορολογούμενοι δυσαρεστούνται όταν το ποσοστό του φ.π.α. ανεβαίνει. Άρα από τη μία ένα τέτοιου είδους μέτρο θα κατευνάσει το θυμό τους, από την άλλη όμως θα εκκινήσει μία νέα προβληματική, εκείνη της αύξησης της τιμής των προϊόντων που αγοράζουν.

Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι όπως είδαμε, παρά τις προτεινόμενες τροποποιήσεις των διατάξεων, εξακολουθούν να υπάρχουν υλοποιήσιμοι τρόποι παράκαμψης του πνεύματος (ήτοι του σκοπού) μέσω (νόμιμου, παρά ταύτα) καταλογισμού κερδών σε κινητά και άυλα στοιχεία σε low tax countries (ανάληψη ρίσκου, πνευματικά δικαιώματα, research & development structures κτλ), αναγκαίο θα ήταν τουλάχιστον οι διατάξεις απόδοσης κερδών να είναι στραμμένες σε πιο σταθερά στοιχεία (εργατικό δυναμικό σε κάθε στάδιο παραγωγής και μέρος στο οποίο λαμβάνει χώρα η συναλλαγή με τον τελικό αποδέκτη), στα οποία η κατεύθυνση και χειραγώγηση κερδών δεν είναι ευχερές να τοποθετηθεί σε κάποια low tax country, και να αποκολληθεί από το μηχανισμό του transfer pricing του οποίου τα θεμέλια έχουν άλλωστε, τελικά, διαφορετικό σκοπό¹⁵⁶. Μάλιστα, για πιο δίκαιη κατανομή των κερδών, θα μπορούσαν να οριστούν ειδικοί συντελεστές για κάθε ειδικότερο είδος δραστηριότητας (παροχή υπηρεσιών, πώληση προϊόντων αλλά και για ειδικότερες υποκατηγορίες μέσα σε αυτές της κατηγορίες), οι οποίες θα συνταχθούν κατόπιν οικονομικοτεχνικών αναλύσεων με σκοπό να δημιουργηθεί το δικαιότερο δυνατό αποτέλεσμα, αφού βεβαίως και ο ίδιος ο ΟΟΣΑ καταστήσει ρητά και απερίφραστα σαφές το εάν τελικά επιθυμεί να κατανείμει τα αποδιδόμενα κέρδη σε κάθε δικαιοδοσία αναλόγως με τη λογιστική αξία με την οποία συνέδραμε την τελική τιμή του προϊόντος (οπότε όμως θα χωρούν και μεθοδεύσεις όπως εκείνη του commissionaire με πολύ μειωμένη ανάληψη υποχρεώσεων και άρα χαμηλή συντέλεση στο τελικό κέρδος σύμφωνα με a.l.p.), ή αν επιθυμεί να παράσχει ένα μικρό ή μεγαλύτερο προβάδισμα στη δικαιοδοσία προορισμού, στο Κράτος δηλαδή του οποίου ο φορολογικός κάτοικος μετέφερε αγοραστική δύναμη (δηλ. χρήματα) στην αλλοδαπή επιχείρηση (Κράτος πηγής). Εξάλλου, μία μέση λύση θα μπορούσε να είναι τελικά η απόδοση τέτοιου κέρδους σε κάθε Κράτος τελικής πώλησης, όσου δηλαδή θα αναλογούσε σε έναν πωλητή ο οποίος θα είχε αναλάβει τις συνήθεις υποχρεώσεις και κινδύνους του τελικού πωλητή (ώστε να μην

Ωστόσο, και η φορολογία εισοδήματος μπορεί να μετακυλισθεί στους καταναλωτές εάν υπολογίσει η εταιρεία τη φορολογία εισοδήματος που θα οφείλει στο τέλος του έτους και την ενσωματώσει στην τελική τιμή των προϊόντων. Και πάλι, λοιπόν, δεν είναι βέβαιο ότι οι καταναλωτές θα είναι ευχαριστημένοι, παρά το ότι το Κράτος πράγματι θα καρπώνεται περισσότερα χρήματα από τις MNEs.

Εκείνο που είναι βέβαιο όμως, με τη μία ή με την άλλη εκδοχή, είναι ότι θα θεραπευθούν τα φαινόμενα ανταγωνισμού με άνισους όρους μεταξύ MNEs και επιχειρήσεων που δεν έχουν τη δυνατότητα international tax planning, γεγονός το οποίο επίσης πυροδότησε την πρωτοβουλία γύρω από τα BEPS. Πράγματι, πλέον οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δεν θα πλεονεκτούν έναντι των αποκλειστικά ημεδαπών, οφείλοντας λιγότερους φόρους μέσω μεθοδεύσεων ME, επομένως δεν θα έχουν περιθώρια να διαθέτουν τα προϊόντα τους σε χαμηλότερες τιμές.

¹⁵⁶ Για παράδειγμα, μία λύση θα μπορούσε να αποτελέσει η εξής: σε περιπτώσεις στις οποίες η παραγωγική διαδικασία δε λαμβάνει μέρος στο Κράτος στο οποίο προωθούνται οι πωλήσεις, θα μπορούσε να επιβάλλει το τελευταίο Κράτος φορολογία επί των τελικών πωλήσεων αφαιρουμένων των εξόδων της ME, με συντελεστή όμως μειωμένο κατά 50%. Βλ. και Vogel, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part III), Intertax, 11/1988, σελ. 400 – 401.

υπάρχει και το κίνητρο τεχνητών διευθετήσεων στα πρότυπα του commissionaire με μειωμένες υποχρεώσεις).

Η εντύπωση που σχηματίζω είναι ότι, όσον αφορά τουλάχιστον τη δράση για τη ΜΕ (Action 7), η πρωτοβουλία BEPS δεν οδήγησε τελικά σε σημαντικά, «στο τέλος της ημέρας», αποτελέσματα. Ακόμα κι αν δεχόμασταν ότι η ανανέωση του ορισμού της ΜΕ είναι ικανοποιητική (το οποίο, σε απόλυτο βαθμό, δε δεχόμαστε), η μέθοδος απόδοσης των κερδών στερεί από την όποια διαφαινόμενη βελτίωση του ά. 5 ΣΑΔΦ – ΟΟΣΑ την όποια πρακτική ωφελιμότητα. Υπό αυτή την έννοια, δεν θεωρώ ότι προκύπτει κάποιο κέρδος της ουσιαστικής διεθνούς φορολογικής δικαιοσύνης μετά από την ολοκλήρωση της πρωτοβουλίας των BEPS¹⁵⁷. Θα μπορούσε μάλιστα να υποστηριχθεί ότι, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, τα περισσότερα έσοδα που θα καταλήξει να λαμβάνει το Κράτος λόγω κατάφασης ΜΕ στην επικράτειά του, δε θα προέρχονται από φορολογία εισοδήματος (όπως σκόπευε η δράση BEPS), αλλά από πρόστιμα της διοίκησης (λόγω μη τήρησης διατυπώσεων που, εξ αιτίας της ύπαρξης ΜΕ, όφειλαν να τηρηθούν). Ίσως μάλιστα ο όλος θεσμός – όπως διαμορφώνεται - να είναι και αντίθετος στην οικονομική ανάλυση του δικαίου, στο βαθμό που τα έσοδα που προκύπτουν βάσει της στοχοθεσίας της δράσης BEPS (έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων), είναι κατά πολύ λιγότερα από τις δαπάνες κάθε εταιρείας για συμμόρφωσή της με την αλλοδαπή νομοθεσία, αλλά και για τα – εκ της συστάσεως ΜΕ και των απορρεουσών υποχρεώσεων - διαχειριστικά έξοδα¹⁵⁸. Σε κάθε περίπτωση, ο κίνδυνος για το επικοινωνιακό προφίλ μίας εταιρείας (reputational risk) σε συγκεκριμένο κράτος, στην αγορά του οποίου θα γίνει γνωστό ότι παρέβη φορολογικούς κανόνες, δεν είναι καθόλου αμελητέα, ενώ τα έσοδα του Κράτους από τη συγκεκριμένη ΜΕ μπορεί, αντιθέτως, να είναι, όπως ήδη εξετάθη, ανάξια αναφοράς.

Το ουσιαστικό κέρδος αυτής της ενέργειας, εντοπίζεται, όμως, αλλού. Για να γίνω πιο σαφής: ας μη λησμονούμε ότι η πρωτοβουλία των BEPS αποτελεί την πρώτη προσπάθεια μετά από περίπου έναν αιώνα για την αλλαγή των θεμελιωδών αρχών του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Αν εξετάσουμε το ζήτημα από αυτή την οπτική, τα BEPS έδειξαν στη διεθνή κοινότητα ότι οι κανόνες αυτοί, οι οποίοι ήταν γνωστό εδώ και χρόνια ότι δεν ταιριάζουν στις σύγχρονες συνθήκες, δεν

¹⁵⁷ Μέσω της υπογραφής του MLI.

¹⁵⁸ «The creation of a PE in Sweden does not only entail a corporate tax liability and accordingly related compliance work for the company, but will also trigger various other obligations such as employer reporting for the company as well as registration and compliance obligations for the employees. This has proven to be very burdensome for some German companies that send many (sometime several hundred) employees to Sweden, most of which are there for a very limited time period. In the end, the corporate tax liability in Sweden is rather small but the companies incur large administrative costs due the existence of a PE. It is therefore unfortunate that the case was not appealed so one could see if the Swedish Supreme Administrative Court would support the ACA's assessment of the activities' character or rule otherwise» σε(<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-swedish-court-rules-pe-exists-in-sweden-due-to-recurring-nature-of-activities>).

είναι πια «ιερά δισκοπότηρα» της διεθνούς φορολογίας τα οποία κανένας δεν τολμά να αγγίξει¹⁵⁹. Αυτές οι άλλες αλλαγές, τις οποίες σε διάφορα χωρία της εργασίας υπαινιχθήκαμε, είναι αναγκαίες ώστε να μιλάμε για πραγματική δομική μεταρρύθμιση που θα οδηγήσει σε ωφέλιμο αποτέλεσμα. Η πρωτοβουλία των BEPS φαίνεται να διέρρηξε τους βαθιά ριζωμένους δεσμούς των απαρχαιωμένων θεμελιωδών αρχών του διεθνούς φορολογικού δικαίου, ώστε πλέον η αντικατάστασή τους, όπου κρίνεται σκόπιμο, να φαντάζει μία απλά αναμενόμενη εξέλιξη. Η ρήση του Μακιαβέλι «Μια αλλαγή αφήνει την πόρτα ανοιχτή για να μπουν και άλλες», συνοψίζει το συμπέρασμα αυτό.

¹⁵⁹ Σύμφωνα με την έκθεση Sacher που εκπονήθηκε από τον ΟΟΣΑ το 1996 γενικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο «οι υφιστάμενες νομικές και κανονιστικές ρυθμίσεις για την εμπορική δραστηριότητα θεσπίσθηκαν πριν από την εποχή των αναπτυσσόμενων ηλεκτρονικών επικοινωνιών και οι κυβερνήσεις θα έπρεπε να προσαρμόσουν την υφιστάμενη νομοθεσία» OECD, The Sacher report on electronic commerce: Opportunities and challenges for government, 1996.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Αναγνωστόπουλος, Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης κατά το ά. 100 παρ. 1 ν. 2238/1994 και σύγκρισή της με εκείνη του ά. 5 του Σχεδίου Σύμβασης επί του εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ, τόμος 51, σελ. 1301 επ.

Γεωργιάδης Απ., Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2007.

Ζέπος & Γιαννόπουλος Δικηγορική Εταιρεία, Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

Καλαμπαλίκη, Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS, ΘΠΔΔ, Τεύχος 2/2017, σελ. 195

Κατρινάκης, Φορολογικά ζητήματα μόνιμης εγκατάστασης – η υπόθεση της Google στη Γαλλία, ΔΦΝ, τεύχος 1611, σελ. 947

Μάλαμας, Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» αλλοδαπών επιχειρήσεων, ΔΕΕ, 12/1999, σελ. 1012

Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - Κατ' άρθρο Ερμηνεία, εκδ. Σάκκουλα, 2016

Παπαδιαμάντης, σε Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, 1439

Παπανικολάου, Μεθοδολογία του Ιδιωτικού Δικαίου και ερμηνεία των Δικαιοπραξιών , εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2000

Πεδιαδιτάκη, Το ηλεκτρονικό εμπόριο και οι κανόνες των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας για την φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων, ΘΠΔΔ, 5/2009, 548 επ.

Σαββαΐδου , Η θέσπιση στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο γενικού κανόνα ενάντια στην καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, υπό το φως των ευρωπαϊκών και διεθνών εξελίξεων (α' μέρος) –ΔΦΝ τ. 1601 (σελ. 259 επ.) – τ. 1602 (σελ. 323 επ.)

Ταμιωλάκη, Η φορολογική νομοθεσία σε κρίση: Η σαφήνεια του νόμου ως συνταγματική επιταγή, ΘΠΔΔ, 11/2016, Νοέμβριος

Τριπιδάκης, Η έννοια της μονίμου εγκαταστάσεως στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, Εκδόσεις: Σάκκουλας Αντ. Ν., 2002

Τσουρουφλής, Η ενδοομιλική τμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

Ο ίδιος, Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, Βιβλιοθήκη Θεωρίας & Πράξης Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα, 2014

Φορτσάκης - Αικ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013

Φωτόπουλος/Βραχάτη, σε Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, 1439.

Αλλοδαπή

António Carlos dos Santos* & Cidália Mota Lopes, Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment, EC TAX REVIEW 2016/5-6, σελ. 296

Ashish Karundia, Fixed Place Permanent Establishment - 'Disposal Test', *Taxmann's International Taxation* [October 2013, Volume 9, Issue 4], σελ. 452

De Wilde, Taxing Multinationals 'Post-BEPS' – What's Next?, (SSRN)

O ίδιος, Lowering the Permanent Establishment Threshold via the anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?, (SSRN).

Eisenbeiss, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. *Intertax*, V. 44, Issue 6 & 7, σελ. 481 επ.

Ferrer, The Concept of 'Permanent Establishment' at the Spanish Courts: Special Reference to the Roche and Dell Cases, *Intertax*, , Volume 44, Issue 8 & 9, σελ. 673 επ.

Gustafson/Peroni/Pugh, *Taxation of International Transactions*, 1997, 1070.

Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 *Intertax*, Issue 5, pp. 406–412

Lankhorst & Harmen van Dam, Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring from a Tax Practitioner's View, σελ. 14 – 15 *Erasmus Law Review*, August 2017 | No. 1.

Pijl, The Relationship between Article 5, Paragraphs 1 and 3 of the OECD Model Convention, (2005) 33 *Intertax*, τ. 4, σελ. 189–193

Reuven S. Avi-Yonah Haiyan Xu, EVALUATING BEPS, *Erasmus Law Review*, August 2017 | No. 1., σελ. 3 επ.

Simontacchi, Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property, *Series on International taxation*, Kluwer Law International, 2007, σελ. 2

Tsirikos, The Permanent Establishment Concept and the Taxation of Business Profits under Greece's Double Tax Conventions, *INTERTAX*, Volume 29, Issue 2, σελ. 36 επ.

Vogel, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (3 parts), *Intertax*, 9/9 – 10 - 11/1988

Ward, The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, 34 (*IBFD* 2005)

Weber, The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law, *Erasmus Law Review*, Vol. 10, No. 1, 2017