

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

Στο σχέδιο νόμου «Κύρωση της Σύμβασης και του Πρόσθετου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους επί του εισοδήματος και επί της ωφέλειας από κεφάλαιο»

ΠΡΟΣ ΤΗ ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

Με το σχέδιο νόμου που υποβάλλεται προς ψήφιση, κυρώνεται η Σύμβαση, που υπογράφηκε στην Τύνιδα στις 31 Οκτωβρίου 1992 μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας και το Πρόσθετο σε αυτήν Πρωτόκολλο, που υπογράφηκε στην Τύνιδα στις 14 Μαΐου 2007.

Με τη Σύμβαση αυτήν, επιδιώκεται η αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους επί του εισοδήματος και επί της ωφέλειας από κεφάλαιο, που πραγματοποιείται στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος από κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

1. Γενικό Μέρος

Το φαινόμενο της διπλής φορολογίας του εισοδήματος σε διεθνές επίπεδο παρατηρείται από τη στιγμή που δύο κράτη επιβάλλουν ταυτόχρονα φόρο στον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο εισόδημα της ίδιας χρονικής περιόδου. Αυτό μπορεί να συμβεί, διότι κάθε κράτος φορολογεί τόσο τους κατοίκους του για το εισόδημά τους απανταχού της γης (κριτήριο κατοικίας), όσο και τους μη κατοίκους, αλλά μόνον για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν από πηγές μέσα το κράτος αυτό (κριτήριο πηγής).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, όταν ένα πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) είναι κάτοικος ενός Κράτους και αποκτά εισόδημα από πηγές άλλου Κράτους, το πρόσωπο αυτό θα φορολογηθεί για το ίδιο εισόδημα, τόσο στο Κράτος της κατοικίας του, όσο και στο Κράτος, στο οποίο προκύπτει το εισόδημα, δηλαδή στο Κράτος της πηγής.

Είναι γνωστό ότι το φαινόμενο της διπλής φορολογίας του εισοδήματος συνιστά εμπόδιο στις διεθνείς οικονομικές σχέσεις, ειδικότερα, δε, στην ανταλλαγή των αγαθών και των υπηρεσιών και στην κίνηση των κεφαλαίων και των προσώπων. Η άρση του εμποδίου αυτού μπορεί να επιτυγχάνεται μονομερώς, σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία κάθε Κράτους. Κυρίως, όμως, επιτυγχάνεται βάσει διμερών συμβάσεων που καταρτίζονται μεταξύ των ενδιαφερομένων Κρατών.

Με τις συμβάσεις αυτές καθορίζεται τόσο η έκταση της φορολογικής εξουσίας των Συμβαλλομένων Κρατών, όσο και η μέθοδος αποφυγής της διπλής φορολογίας και θεσπίζεται η διοικητική συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των Συμβαλλομένων Κρατών, για την περιστολή της φοροδιαφυγής.

Ειδικότερα, με τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος:

1. Θεσπίζεται ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς υπέρ των κατοίκων (φυσικών και νομικών προσώπων) του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, που θα επιθυμούσαν να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα ή να αποκτήσουν εισοδήματα από πηγές εντός του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Εξασφαλίζεται σταθερότητα στο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζεται με τη Σύμβαση, διότι η Σύμβαση είναι ανεξάρτητη από τις μεταβολές των εσωτερικών νομοθεσιών των Συμβαλλομένων Κρατών. Οι Συμβάσεις καταρτίζονται για να ισχύσουν επί μακρό χρονικό διάστημα και δεν είναι δυνατόν να τροποποιηθούν μονομερώς, εκτός αν καταγγελθούν από το ένα ή το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, πράγμα μάλλον δύσκολο, οπότε παύουν να ισχύουν. Η σταθερότητα του φορολογικού

2

καθεστώς αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τους κατοίκους του καθενός Συμβαλλομένου Κράτους, οι οποίοι θα επιθυμούσαν να πραγματοποιήσουν επενδύσεις στο άλλο κράτος.

3. Καθιερώνεται η αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης σε θέματα φορολογίας, των υπηκόων του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έναντι των υπηκόων του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.
4. Καθορίζονται οι μέθοδοι αποφυγής της διπλής φορολογίας στην περίπτωση, κατά την οποία και τα δύο Κράτη (Κράτος πηγής και Κράτος κατοικίας) έχουν δικαίωμα φορολογίας του ίδιου εισοδήματος. Το Κράτος της κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος, είτε εξαιρεί από τη φορολογία το εισόδημα το οποίο, βάσει των διατάξεων της Σύμβασης υπήχθη σε φορολογία στο άλλο κράτος (κράτος πηγής), είτε διατηρεί το δικαίωμα φορολογίας, οπότε πιστώνει το φόρο που καταβλήθηκε για το ίδιο εισόδημα στο κράτος της πηγής.
5. Θεσπίζεται μηχανισμός επίλυσης των διαφορών, δηλαδή μιας πρόσθετης διοικητικής διαδικασίας υπέρ των κατοίκων των Συμβαλλόμενων Κρατών, ανεξάρτητα από τα ένδικα μέσα που παρέχονται από την εθνική νομοθεσία εκάστου, όταν ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης.
6. Καθιερώνεται μηχανισμός διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών των Συμβαλλόμενων Κρατών, με σκοπό τον ορθό καθορισμό του φόρου, κατά τις διατάξεις, τόσο της εσωτερικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών, όσο και της Σύμβασης.

Η αποτελεσματικότητα των διμερών συμβάσεων έχει από παλιά διαπιστωθεί από τους Διεθνείς Οργανισμούς (Ο.Η.Ε., Ο.Ο.Σ.Α.), οι οποίοι μέσα στα πλαίσια της επιδίωξης του γενικότερου σκοπού τους, δηλαδή της διεθνούς συνεργασίας, της εξύψωσης της οικονομίας των Κρατών και του βιοτικού επιπέδου των λαών τους, συνιστούν στα κράτη-μέλη τους την εξάλειψη διπλής φορολογίας, μέσω της σύναψης σχετικών διμερών συμφωνιών. Οι Διεθνείς αυτοί Οργανισμοί έχουν καταρτίσει Πρότυπα Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, κατά τις διαπραγματεύσεις με άλλα κράτη – μέλη ή ακόμη και με μη μέλη του ΟΟΣΑ, για την κατάρτιση συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, χρησιμοποιεί ως βάση το αναθεωρημένο Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ (*MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL*). Η προς κύρωση Συμφωνία βασίστηκε στο παραπάνω Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ και ελήφθησαν υπόψη οι Επιφυλάξεις που η Χώρα μας έχει τηρήσει επί ορισμένων διατάξεών του.

Κατά τις διαπραγματεύσεις της Σύμβασης και του Πρόσθετου σε αυτήν Πρωτοκόλλου, μελετήθηκαν τα φορολογικά συστήματα των δύο χωρών, εκτιμήθηκαν οι προοπτικές συνεργασίας τους και καταβλήθηκε προσπάθεια για την επίτευξη όρων προς εξασφάλιση, των δημοσιονομικών και των εν γένει οικονομικών συμφερόντων της Χώρας.

2. Ειδικό Μέρος

Με τα κυριότερα άρθρα της εν λόγω Σύμβασης που υποβάλλεται για νομοθετική κύρωση, προβλέπονται ειδικότερα τα εξής:

Άρθρο 5 **Μόνιμη Εγκατάσταση**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται η έννοια και το περιεχόμενο του όρου "μόνιμη εγκατάσταση". Η σημασία του όρου αυτού στις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος είναι μεγάλη, διότι βάσει αυτού κρίνεται πότε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος αποκτά το δικαίωμα να φορολογήσει τις επιχειρήσεις του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, οι οποίες επεκτείνουν τη δραστηριότητά τους στο έδαφός του.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται ενδεικτικά σε δραστηριότητες που συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση για τις επιχειρήσεις των Συμβαλλόμενων Κρατών, όταν αυτές επεκτείνουν τη δραστηριότητά

τους στο άλλο κράτος. Επίσης, κατά αρνητικό και περιοριστικό τρόπο απαριθμούνται οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων που δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση.

Ειδικά για τις τεχνικές επιχειρήσεις, το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., που απετέλεσε τη βάση της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και της Τυνησίας, προβλέπει ότι για να αποκτήσει μία τεχνική επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο κράτος και, επομένως, να φορολογηθεί στο Κράτος αυτό, πρέπει το έργο που θα κατασκευάσει να έχει διάρκεια μεγαλύτερη από δώδεκα (12) μήνες. Η Ελλάδα έχει διατυπώσει επιφύλαξη στο σημείο αυτό του Προτύπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., βάσει της οποίας δεν δέχεται τη δωδεκάμηνη διάρκεια του έργου, ως προϋπόθεση για να αποκτήσει μια τεχνική επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο κράτος και, αντί αυτής, έχει προτείνει την εξάμηνη διάρκεια. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, οι τεχνικές επιχειρήσεις του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, εφόσον εκτελούν σε αυτό εργασίες για διάστημα άνω των έξι μηνών και οι εργασίες τους αποτελούν συνέχεια πώλησης μηχανολογικού εξοπλισμού ή όταν οι εργασίες συναρμολόγησης ή οι δραστηριότητες επίβλεψης που ακολουθούν την πώληση μηχανημάτων ή εξοπλισμού διαρκούν λιγότερο από έξι μήνες και η δαπάνη για τη συναρμολόγηση ή την επίβλεψη υπερβαίνει το 10% της αξίας αυτών των μηχανημάτων ή του εξοπλισμού.

Άρθρο 6

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, το εισόδημα που αποκτά κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία (περιλαμβανομένου και του εισοδήματος από γεωργική ή δασική εκμετάλλευση) που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη (και στο κράτος πηγής του εισοδήματος, όπου βρίσκεται η ακίνητη περιουσία και στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου), σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία καθενός.

Η διπλή φορολογία που μπορεί να προκύψει κατ' αυτόν τον τρόπο, αίρεται με τις διατάξεις του άρθρου 22 της Σύμβασης, σύμφωνα με τις οποίες, το κράτος κατοικίας του δικαιούχου πιστώνει το φόρο που καταβλήθηκε για το ίδιο εισόδημα της ίδιας χρονικής περιόδου στο κράτος της πηγής.

Άρθρο 7

Κέρδη επιχειρήσεων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθιερώνεται η γενική αρχή κατά την οποία κάθε Κράτος έχει αποκλειστικό δικαίωμα να φορολογεί τα εμπορικά και βιομηχανικά κέρδη των επιχειρήσεών του. Παράλληλα, όμως, εισάγεται και η εξαίρεση από τη γενική αυτή αρχή, σύμφωνα με την οποία, όταν μια επιχείρηση του ενός συμβαλλόμενου κράτους, επεκτείνει την επιχειρηματική της δραστηριότητα στο άλλο κράτος, μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό, τότε το δεύτερο αυτό κράτος αποκτά δικαίωμα να φορολογήσει την επιχείρηση αυτή για τα κέρδη που πραγματοποιεί στο έδαφός του, μέσω της μόνιμης εγκατάστασης. Αποδίδονται, δε, στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη που θα πραγματοποιούνταν από αυτήν, εάν αυτή ήταν χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση από εκείνη, της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση και ασκούσε τις ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι, κατά τον καθορισμό των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης, αφαιρούνται τα έξοδα για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, όπου και εάν πραγματοποιούνται, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών και των πραγματικών γενικών διαχειριστικών εξόδων που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό, στην έδρα της επιχείρησης, για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης.

Επίσης, γίνεται αποδεκτό ότι τόκοι ή δικαιώματα που καταβάλλει η μόνιμη εγκατάσταση έναντι κεφαλαίων ή δικαιωμάτων (royalties) που της παραχώρησε η έδρα, δεν εκπίπτονται ως έξοδα της μόνιμης εγκατάστασης και, αντίστροφα, δεν υπολογίζονται δεν υπολογίζονται ως έξοδα της έδρας τόκοι ή δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε αυτήν από τη μόνιμη εγκατάσταση. Η διάταξη αυτή δεν

εφαρμόζεται μεταξύ κεντρικής έδρας και υποκαταστημάτων τραπεζών επί ποσών που χορηγήθηκαν, εφόσον οι πράξεις αυτές θεωρούνται ότι εμπίπτουν στις συνήθεις τραπεζικές συναλλαγές.

Άρθρο 8 **Ναυτιλιακές και εναέριας μεταφορές**

Με το Πρόσθετο Πρωτόκολλο της 14^{ης} Μαΐου 2007, στη Σύμβαση για την Αποφυγή της διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στις 31 Οκτωβρίου 1992, μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Τυνησίας, αντικαταστάθηκε το άρθρο 8 της προαναφερόμενης Σύμβασης, ώστε να διασφαλισθούν πλήρως τα συμφέροντα της Χώρας μας στον τομέα των ναυτιλιακών μεταφορών.

Ειδικότερα, όσον αφορά τη φορολογία των κερδών από την εκμετάλλευση πλοίων στις διεθνείς μεταφορές με το προαναφερθέν Πρόσθετο Πρωτόκολλο, καθιερώνεται το κριτήριο του κράτους εφοδιασμού με ναυτιλιακά έγγραφα, το οποίο διασφαλίζει πλήρως τα ελληνικά συμφέροντα. Η Χώρα μας έχει διατυπώσει Επιφύλαξη επί του σχετικού άρθρου του Προτύπου Σύμβασης, το οποίο προβλέπει ότι τα κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίων στις διεθνείς μεταφορές, φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται αυτά τα πλοία. Σύμφωνα με αυτήν την Επιφύλαξη, η Χώρα μας επιδιώκει, κατά τη σύναψη διμερών συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, την καθιέρωση του αποκλειστικού κριτηρίου του νηολογίου του πλοίου, για τη φορολογία των κερδών που προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίων στις διεθνείς μεταφορές.

Στη Σύμβαση, η οποία υπογράφηκε στην Τύνιδα στις 31 Οκτωβρίου 1992, το αποκλειστικό κριτήριο του νηολογίου του πλοίου δεν θεσπιζόταν ασφαλώς και για τον λόγο αυτόν, η Χώρα μας, έχοντας προηγουμένως υπαναχωρήσει ως προς την υπογραφή της παραπάνω Σύμβασης, επαναδιαπραγματεύθηκε το ζήτημα αυτό με την τυνησιακή πλευρά. Η επαναδιαπραγμάτευση, η οποία έλαβε χώρα στις 14 Μαΐου 2007 στην Τύνιδα, οδήγησε στην υπογραφή εκ μέρους των δύο συμβαλλόμενων πλευρών, του προαναφερόμενου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου, το οποίο κυρώνεται μαζί με τη Σύμβαση της 31^{ης} Οκτωβρίου 1992.

Ως συνέπεια των παραπάνω, οι διατάξεις του άρθρου 8 της Σύμβασης που κυρώνεται, όπως αντικαταστάθηκαν από το Πρόσθετο Πρωτόκολλο της 14^{ης} Μαΐου 2007, προβλέπουν ότι τα ελληνικά πλοία φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. Η Τυνησία είναι υποχρεωμένη να απαλλάσσει από τη φορολογία τα ελληνικά πλοία όταν προσεγγίζουν τα λιμάνια της.

Οι διατάξεις του άρθρου 8 της Σύμβασης που κυρώνεται, όπως αντικαταστάθηκαν από το Πρόσθετο Πρωτόκολλο της 14^{ης} Μαΐου 2007, προβλέπουν, επίσης, ότι, ανεξάρτητα από την καθιέρωση του αποκλειστικού κριτηρίου του νηολογίου του πλοίου για τη φορολόγηση των κερδών που προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίων στις διεθνείς μεταφορές, όταν τα κέρδη μιας μόνιμης εγκατάστασης μιας επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, τα οποία προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίων στις διεθνείς μεταφορές, φορολογούνται σε ένα τρίτο κράτος, τα κέρδη αυτά μπορεί να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με τους νόμους του που ισχύουν στο Κράτος αυτό.

Όσον αφορά τη φορολογία των κερδών από την εκμετάλλευση αεροσκαφών στις διεθνείς μεταφορές καθιερώνεται το κριτήριο της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης της επιχείρησης (place of effective management), που εκμεταλλεύεται τα αεροσκάφη. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογεί αποκλειστικά τα κέρδη των αεροπορικών επιχειρήσεων, των οποίων η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης των εργασιών τους βρίσκεται στην επικράτειά του, εν σχέσει προς τα κέρδη που αυτές πραγματοποιούν από την εκμετάλλευση αεροσκαφών στις διεθνείς μεταφορές, ανεξάρτητα από το πού αυτά προκύπτουν. Αντίθετα, αν η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης των αεροπορικών επιχειρήσεων βρίσκεται στην επικράτεια του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, το πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος υποχρεούται να τις απαλλάξει από τη φορολογία για τα κέρδη που προκύπτουν στην επικράτειά του.

Άρθρο 9 **Συνδεδεμένες επιχειρήσεις**

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (μητρικών, θυγατρικών ή εταιρειών του ίδιου ομίλου) και προβλέπουν ότι οι φορολογικές αρχές του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν, κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μιας επιχείρησης του κράτους αυτού, να αναπροσαρμόσουν τα κέρδη της, αν, λόγω των ειδικών σχέσεων που υπάρχουν μεταξύ αυτής και μιας άλλης συνδεδεμένης επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, τα βιβλία και οι λογαριασμοί της πρώτης επιχείρησης δεν εμφανίζουν τα πραγματικά φορολογητέα κέρδη.

Κατά την αναμόρφωση των κερδών μίας επιχείρησης, υπό τις συνθήκες που αναφέρονται ανωτέρω, μπορεί να γεννάται ζήτημα οικονομικής διπλής φορολογίας, στο μέτρο, κατά το οποίο, τα επιπλέον κέρδη λόγω αναπροσαρμογής στο ένα Κράτος έχουν ήδη φορολογηθεί στα χέρια της συγγενούς επιχείρησης στο άλλο Κράτος.

Επισημαίνεται ότι οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος δεν καλύπτουν την οικονομική διπλή φορολογία. Με τις διατάξεις όμως του άρθρου αυτού, όπως και τις διατάξεις του άρθρου 25 της Σύμβασης, σχετικά με τον Αμοιβαίο Διακανονισμό, προβλέπονται διαδικασίες για την εξάλειψη της οικονομικής διπλής φορολογίας.

Σημειώνεται ότι, αν οι συναλλαγές μεταξύ δύο συγγενών επιχειρήσεων διεξάγονται με βάση τους κανόνες της ανοικτής αγοράς (arm's length principle), η προαναφερόμενη αναμόρφωση των κερδών δεν επιτρέπεται, εκ του λόγου μόνον ότι οι δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες.

Άρθρο 10 **Μερίσματα**

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζεται η φορολογία των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρεία του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Συγκεκριμένα, το πρωταρχικό δικαίωμα της φορολογίας των μερισμάτων έχει το κράτος κατοικίας του δικαιούχου των μερισμάτων, ενώ παράλληλα αναγνωρίζεται και στο κράτος της πηγής, δηλαδή στο κράτος που βρίσκεται το νομικό πρόσωπο που διανέμει τα μερίσματα, το δικαίωμα να φορολογεί τα εν λόγω μερίσματα, σύμφωνα με την εσωτερική του νομοθεσία, αλλά ο φόρος που θα επιβάλλει δεν μπορεί να υπερβαίνει ορισμένα ποσοστά επί του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Τα ποσοστά αυτά είναι τα εξής:

- α) 35% επί του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, στην περίπτωση που η διανέμουσα εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδας
- β) 10% επί του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, στην περίπτωση που η διανέμουσα εταιρεία είναι κάτοικος Τυνησίας.

Επισημαίνεται ότι το άρθρο σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων είχε συμφωνηθεί με βάση το ισχύον φορολογικό καθεστώς της Χώρας μας, πριν από την αναμόρφωσή του με το νόμο 2065/1992, με τον οποίο δεν προβλέπεται πλέον παρακράτηση φόρου μερισμάτων στην πηγή. Επομένως, η διάταξη αυτή καθίσταται ανενεργός. Με τον τρόπο αυτόν, όμως, διασφαλίζεται σταθερό φορολογικό καθεστώς, στην περίπτωση μεταγενέστερης θέσπισης της φορολόγησης των μερισμάτων στην πηγή.

Άρθρο 11 **Τόκοι**

Το άρθρο αυτό ρυθμίζει τη φορολογία των τόκων που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Το κράτος της κατοικίας διατηρεί το δικαίωμα φορολογίας των τόκων αυτών. Παρέχεται, όμως, και στο κράτος, στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι (κράτος πηγής), το δικαίωμα φορολογίας, σύμφωνα με την εσωτερική του νομοθεσία, αλλά ο φόρος που θα επιβληθεί κατ'αυτόν τον τρόπο, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15% του ακαθάριστου ποσού των τόκων αυτών.

Άρθρο 12 **Δικαιώματα**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ρυθμίζεται η φορολογία των δικαιωμάτων (royalties), δηλαδή του εισοδήματος που προκύπτει από τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής σε φιλολογική, καλλιτεχνική ή επιστημονική εργασία, περιλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών, ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικού ή εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου, μουσικού σχεδίου ή τύπου, καθώς επίσης και από τη χρήση ή την παραχώρηση της χρήσης γεωργικού, λιμενικού, βιομηχανικού ή εμπορικού εξοπλισμού ή τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης εμπειρίας στο βιομηχανικό, εμπορικό ή επιστημονικό τομέα ή τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης τεχνικών ή οικονομικών μελετών (know-how).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού της προς κύρωση Σύμβασης, το πρωταρχικό δικαίωμα φορολογίας των δικαιωμάτων παραχωρείται στο Κράτος της κατοικίας του δικαιούχου, ενώ παράλληλα αναγνωρίζεται και στο Κράτος της πηγής δικαίωμα φορολογίας, σύμφωνα με την εσωτερική του νομοθεσία, αλλά ο φόρος που επιβάλλεται δεν θα υπερβαίνει το 12% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων.

Άρθρο 13 **Ωφέλεια από κεφάλαιο**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ρυθμίζεται η φορολογία της ωφέλειας που προκύπτει από την εκποίηση της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και ανήκει σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, παραχωρείται δικαίωμα φορολογίας και στο Κράτος όπου προκύπτει η ωφέλεια, παράλληλα με το πρωταρχικό δικαίωμα του Κράτους κατοικίας του δικαιούχου να φορολογήσει τον κάτοικό του για όλα τα εισοδήματά του, ανεξάρτητα από το πού αυτά προκύπτουν.

Ομοίως, δικαίωμα φορολογίας έχουν και τα δύο κράτη (κράτος κατοικίας του δικαιούχου και κράτος όπου βρίσκεται η περιουσία), οσάκις πρόκειται για ωφέλεια από εκποίηση κινητής περιουσίας, που αποτελεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης, την οποία μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.

Σημειώνεται ότι η διπλή φορολογία που επιβάλλεται με τον τρόπο αυτόν στα εισοδήματα που αναφέρονται στις παραπάνω δύο παραγράφου, αίρεται με τις διατάξεις του άρθρου 22 της προς κύρωση Σύμβασης.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, ρυθμίζεται η φορολογία της ωφέλειας που προκύπτει από την εκποίηση πλοίων που εκτελούν διεθνείς μεταφορές ή κινητής περιουσίας που συνδέεται με την εκμετάλλευση αυτών των πλοίων. Για τη φορολογία της ωφέλειας αυτής, ακολουθείται το κριτήριο του νηολογίου του πλοίου, που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 8 της προς κύρωση Σύμβασης της 31^{ης} Οκτωβρίου 1992, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το Πρόσθετο Πρωτόκολλο της 14^{ης} Μαΐου 2007, που κυρώνεται μαζί με τη Σύμβαση. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας της ωφέλειας που προκύπτει από την εκποίηση πλοίων που εκτελούν διεθνείς μεταφορές ή κινητής περιουσίας που συνδέεται με την εκμετάλλευση αυτών των πλοίων έχει το Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου τη σημαία φέρει το πλοίο. Συνεπώς, η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3, το οποίο αναφέρεται σε συγκεκριμένη διάταξη του άρθρου 8 της Σύμβασης της 31^{ης} Οκτωβρίου 1992, καθίσταται ανενεργός, με την αντικατάσταση του άρθρου 8 της παραπάνω Σύμβασης από το Πρόσθετο Πρωτόκολλο της 14^{ης} Μαΐου 2007.

Όσον αφορά την ωφέλεια από την εκποίηση αεροσκαφών σε διεθνείς μεταφορές, το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το Συμβαλλόμενο Κράτος, στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης, η οποία εκμεταλλεύεται τα εν λόγω αεροσκάφη.

Άρθρο 14 **Μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες**

Το άρθρο αυτό ρυθμίζει τα θέματα της φορολογίας του εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίων επαγγέλματος και άλλων δραστηριοτήτων μη εξαρτημένου χαρακτήρα. Η έννοια του όρου «ελευθέρια επαγγελματία» διευκρινίζεται με την παράθεση ορισμένων χαρακτηριστικών παραδειγμάτων ελευθερίων επαγγέλματος, η απαρίθμηση των οποίων είναι ενδεικτική.

Κατ'αρχήν, σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, το εισόδημα από την άσκηση των παραπάνω δραστηριοτήτων, φορολογείται αποκλειστικά και μόνον στο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου ο δικαιούχος του εισοδήματος αυτού είναι κάτοικος.

Εν τούτοις, σύμφωνα με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου, δίνεται και στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο ασκούνται οι δραστηριότητες (Κράτος της πηγής) το δικαίωμα να φορολογήσει το εν λόγω εισόδημα, αλλά μόνον εάν συντρέχει τουλάχιστον μία από τις δύο προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται σε αυτήν την παράγραφο και είναι:

- α) Η ύπαρξη «καθορισμένης βάσης» του ελεύθερου επαγγελματία και κατοίκου του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Κράτος, στο οποίο ασκεί δραστηριότητα, ή
- β) Παραμονή του ελεύθερου επαγγελματία και κατοίκου του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο ασκεί δραστηριότητα, για χρονικό διάστημα ή χρονικά διαστήματα συνολικής διάρκειας ίσης ή μεγαλύτερης των 183 ημερών, εντός του οικείου φορολογικού έτους.

Άρθρο 22

Εξάλειψη της διπλής φορολογίας

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ρυθμίζεται το θέμα της αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες, το ίδιο εισόδημα φορολογείται σύμφωνα με τη Σύμβαση και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη (Κράτος της πηγής του εισοδήματος - Κράτος κατοικίας του δικαιούχου).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, το Κράτος κατοικίας του φορολογούμενου, το οποίο διατηρεί το δικαίωμα να φορολογήσει το παγκόσμιο εισόδημα του εν λόγω φορολογούμενου, υποχρεούται να αφαιρέσει από το συνολικό φόρο εισοδήματος ή κεφαλαίου ένα ποσό φόρου ίσο με το φόρο εισοδήματος που έχει καταβληθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Εντούτοις, η εν λόγω μείωση του φόρου υπόκειται στον περιορισμό ότι δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στο Κράτος της κατοικίας.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του παραπάνω άρθρου, προβλέπεται πίστωση πλασματικού φόρου (tax sparing, crédits d'impôt fictifs). Ειδικότερα, όταν βάσει των νόμων ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, οποιοσδήποτε φόρος, ο οποίος καλύπτεται από τη Σύμβαση και για τον οποίο προβλέπεται απαλλαγή ή μείωση, σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, τότε, για τον υπολογισμό στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος της πίστωσης του φόρου, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ο εν λόγω φόρος θεωρείται ότι έχει καταβληθεί. Η διάταξη αυτή αποβλέπει στο να εξασφαλισθεί υπέρ των κατοίκων ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, οι οποίοι αποκτούν εισόδημα που προκύπτει στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, η ωφέλεια από τα φορολογικά κίνητρα, τα οποία ενδεχομένως ισχύουν στο άλλο αυτό Κράτος (Κράτος της πηγής).

Άρθρο 23

Μη διακριτική μεταχείριση

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, καθιερώνεται η αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης των υπηκόων του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έναντι των υπηκόων του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, κάτω από τις ίδιες συνθήκες.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, η παραπάνω αρχή επεκτείνεται και στους απάτριδες, με την προϋπόθεση ότι είναι κάτοικοι του ενός ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους και ενεργούν κάτω από τις ίδιες συνθήκες.

Η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου καθιερώνει την αρχή της ίσης μεταχείρισης και στην περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης, όταν δηλαδή, κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Στην περίπτωση αυτή, η μόνιμη εγκατάσταση θα

απολαμβάνει την ίδια φορολογική μεταχείριση με τις επιχειρήσεις του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη. Με τον τρόπο αυτόν, εξασφαλίζονται ομοιόμορφες συνθήκες ανταγωνισμού. Οι παραπάνω διατάξεις δεν έχουν την έννοια ότι ένα Συμβαλλόμενο Κράτος είναι υποχρεωμένο να παραχωρεί στους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους απαλλαγές και εκπτώσεις προσωπικής φύσης, τις οποίες δικαιούνται οι κάτοικοί του.

Η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου απαγορεύει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να μεταχειριστεί λιγότερο ευνοϊκά μια επιχείρηση, το κεφάλαιο της οποίας ανήκει ή ελέγχεται στο σύνολό του ή εν μέρει, άμεσα ή έμμεσα από κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. Η ευνοϊκή αυτή διάταξη αφορά τη φορολογία των επιχειρήσεων και όχι των προσώπων που κατέχουν ή ελέγχουν το κεφάλαιό τους.

Άρθρο 24

Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθιερώνεται μια πρόσθετη διοικητική διαδικασία, η οποία υποχρεώνει τις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών να επικοινωνούν μεταξύ τους για την επίλυση από κοινού των προβλημάτων που έχουν ως συνέπεια τη διπλή φορολογία και ανακύπτουν κατά την εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων της προς κύρωση Σύμβασης και του Πρόσθετου σε αυτήν Πρωτοκόλλου, που κυρώνεται μαζί με αυτήν.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι, εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών, δύνανται να ανταλλάσσουν τις απόψεις τους στο πλαίσιο μεικτής επιτροπής, αποτελούμενης από εκπροσώπους των αρμόδιων αυτών αρχών των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

Άρθρο 25

Ανταλλαγή πληροφοριών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού σκοπείται η συνεργασία των φορολογικών αρχών των δύο Κρατών για την αντιμετώπιση της διεθνούς φοροδιαφυγής.

Οι φορολογικές αρχές των δύο Κρατών ανταλλάσσουν δια των αρμόδιων αρχών πληροφορίες, οι οποίες είναι απαραίτητες για την εφαρμογή τόσο της εσωτερικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Κρατών, όσο και των διατάξεων της Σύμβασης.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου αυτού διασφαλίζεται ο απόρρητος χαρακτήρας των πληροφοριών αυτών και τίθενται περιορισμοί στα όρια της ανταλλαγής.

Θέτοντας τα ανωτέρω υπ' όψη του Κοινοβουλευτικού Σώματος, εισηγούμαστε την ψήφιση του σχεδίου νόμου που υποβάλλουμε.

Αθήνα, 11 Νοεμβρίου 2008

ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γ. ΑΛΟΓΟΣΚΟΥΦΗΣ

ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ

Θ. ΜΠΑΚΟΓΙΑΝΝΗ

ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Χ. ΦΩΛΙΑΣ

ΕΘΝΙΚΗΣ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΚΑΙ
ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ

Ε. ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ

ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ

Φ. ΠΑΛΗ-ΠΕΤΡΑΛΙΑ

ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ

Μ. Γ. ΛΙΑΠΗΣ

ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Α. ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ
ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ

Κ. ΧΑΤΖΗΔΑΚΗΣ

ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ, ΑΙΓΑΙΟΥ
ΚΑΙ ΜΗΕΡΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Α. ΠΑΠΑΔΗΓΟΥΡΑΣ