

Ο ΕΛΛΗΝΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΣΤΗΣ
ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΡΜΗΝΕΙΑ
ΤΩΝ ΔΙΜΕΡΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΥΝΘΗΚΩΝ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ
ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (ΣΔΦ) *

ΚΩΝ. ΓΕΡ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ — ΓΕΡ. Κ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ

Δικηγόρου

Δικηγόρου, ΔΕΑ φορολογικού
δικαίου (Paris 2)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ

Εισαγωγή.

1. Σχέση των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο.
 - 1.1. Το ζήτημα της υπεροχής.
 - 1.2. Το ζήτημα της αμοιβαιότητας.
2. Σχέση των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με άλλες διεθνείς συνθήκες.
 - 2.1. Σχέση με διμερείς διεθνείς συνθήκες φιλίας, εγκατάστασης κ.λπ. Η ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους.
 - 2.2. Σχέση με πολυμερείς διεθνείς συνθήκες στον τομέα της άμεσης φορολογίας.
3. Ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας από τον Έλληνα διοικητικό δικαστή.
 - 3.1. Σημεία αναφοράς της ερμηνείας.
 - 3.1.1. Η Σύμβαση της Βιέννης.
 - 3.1.2. Τα Πρότυπα Συμβάσεων (models) του ΟΟΣΑ και οι παράλληλες συνθήκες.
 - 3.1.3. Αποφάσεις αλλοδαπών δικαστηρίων.
 - 3.1.4. Διατάξεις εσωτερικού φορολογικού δικαίου.
 - 3.2. Όρια της ερμηνείας.
 - 3.2.1. Διαδικασία αμοιβαίου διακαγονισμού (mutual agreement).
 - 3.2.2. Προβλήματα σχετικά με τη γλώσσα των συνθηκών.
 - 3.2.3. Το πρόβλημα της qualification (της υπαγωγής των πραγματικών γεγονότων στον προσήκοντα κανόνα της διμερούς συνθήκης).

(*) Κοινή εισήγηση στο Δ' Συνέδριο Διοικητικών Δικαστών, με γενικό θέμα: «Η διοικητική δικαιοσύνη κατά το Ελληνικό Σύνταγμα, σε συνδυασμό με το διεθνές δίκαιο και το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης». Χαλκιδική, 1994.

Εισαγωγή

Στην εισήγηση αυτή, από τις τρεις πηγές του διεθνούς δικαίου (διεθνείς συμβάσεις, διεθνή έθιμα, «γενικά παραδεδεγμένοι κανόνες» ή «γενικά αναγνωρισμένοι κανόνες» του διεθνούς δικαίου) (άρθρ. 38 ΚατΔΔ, άρθρ. 28 § 1 του Συντάγματος. Πρβλ. και άρθρ. 2 § 2 του Συντάγματος) θα μας απασχολήσει η πρώτη, δηλ. οι διεθνείς συμβάσεις. Ειδικότερα θα μας απασχολήσουν οι (διμερείς) διεθνείς συμβάσεις ή, ορθότερα, οι διεθνείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.¹

Οι διμερείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τις οποίες έχει υπογράψει η χώρα μας με άλλες χώρες, είναι:

Δεκαοχτώ (18) στην περιοχή της φορολογίας εισοδήματος (με ΗΠΑ, Ηνωμένο Βασίλειο, Σουηδία, Γαλλία, Ινδίες, Ιταλία, Ομ. Δυτ. Γερμανία, Κύπρο, Βέλγιο, Αυστρία, Φινλανδία, Ολλανδία, Ουγγαρία, Ελβετία, Τσεχοσλοβακία, Πολωνία, Νορβηγία, Δανία).²

Δεκαεννιά (19) στην περιοχή της φορολογίας των κερδών των ναυτιλιακών και αεροπορικών επιχειρήσεων (με Ολλανδία, Νορβηγία, Ελβετία, Πολωνία, Δανία, Βουλγαρία, Ρουμανία, Νοτιοαφρικανική Δημοκρατία, Λίβανο, Γιουγκοσλαβία, Συρία, Λαϊκή Δημοκρατία Κίνας, ΕΣΣΔ, Πακιστάν, Αυστραλία, Μαρόκο, Αίγυπτο, Λαϊκή Δημοκρατία της Γερμανίας, Αλβανία).³ Τρεις από αυτές (με Νορβηγία, Ελβετία και Δανία) έχουν ήδη αντικατασταθεί με τις αντίστοιχες νεότερες συνθήκες για την αποφυγή διπλής φορολογίας στην περιοχή της φορολογίας εισοδήματος.

Και 4 στην περιοχή της φορολογίας κληρονομιών (με Γερμανία, Ισπανία, ΗΠΑ, Ιταλία) (Πρβλ. και άρθρ. 124 Ε ν.δ. 118/1973).⁴

Πρόκειται για μικρό αριθμό, αν σκεφθεί κανείς, ότι ο αριθμός των κρατών σε όλο τον κόσμο είναι 140 περίπου.

Οι διμερείς αυτές συνθήκες έχουν συναφθεί σύμφωνα με τους κανόνες του εθιμικού διεθνούς δικαίου, οι οποίοι κωδικοποιήθηκαν αργότερα με τη Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών. Αυτή η σύμβαση υπογράφηκε το 1969 στη διάσκεψη της Βιέννης, στην οποία μετείχαν 110 κράτη από όλες τις ηπείρους και όλους τους ιδεολογικοπολιτικούς σχηματισμούς. Η Σύμβαση της Βιέννης κυρώθηκε από την Ελλάδα με το ν.δ. 402/1974 (ΦΕΚ Α' 141).⁵

Παράλληλα, οι εν λόγω διμερείς συνθήκες έχουν συναφθεί σύμφωνα με τους κανόνες του εσωτερικού ελληνικού συνταγματικού δικαίου.

Πριν από το Σύνταγμα του 1975 οι διμερείς αυτές συνθήκες είχαν συναφθεί σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 του Συντάγματος του 1952, με την οποία οριζόταν, ότι «Ο Βασιλεύς είναι ο ανώτατος άρχων του Κράτους, άρχει των εγόπων δυνάμεων, κηρύττει πόλεμον, συνομολογεί συνθήκας

ειρήνης, συμμαχίας και εμπορίας, ανακοινώνει δ' αυτές εις την Βουλήν μετά των αναγκαίων διασαφήσεων, άμα το συμφέρον και η ασφάλεια του κράτους το επιτρέπουν. Αι περί εμπορίας όμως συνθήκαι και όσαι άλλαι περιέχουσι παραχωρήσεις, περί των οποίων κατ' άλλας διατάξεις του παρόντος Συντάγματος δεν δύναται να ορισθή τι άνευ νόμου, ή επιβαρύνουν ατομικώς τους Έλληνας, δεν έχουσιν ισχύν άνευ της συγκαταθέσεως της Βουλής».

Μετά το Σύνταγμα του 1975 οι διμερείς αυτές συνθήκες έχουν συναφθεί ή συνάπτονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 § 1 εδ. α' του Σ. (ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας εκπροσωπεί διεθνώς το Κράτος), 36 § 2 του Σ. (Οι συνθήκες για ... φορολογία ... και όσες άλλες περιέχουν παραχωρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Συντάγματος, τίποτα δεν μπορεί να οριστεί χωρίς νόμο, ή οι οποίες επιβαρύνουν ατομικά τους Έλληνας, δεν ισχύουν χωρίς τυπικό νόμο που τις κυρώνει), 72 § 1 του Σ. (Στην ολομέλεια της Βουλής συζητούνται και ψηφίζονται ... νομοσχέδια και προτάσεις νόμων ... για τα θέματα των άρθρων ... 28 και 36 § 1 ...), 36 § 4 (η κύρωση διεθνώς συνθηκών δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης κατὰ το άρθρ. 43 § §2 και 4) καθώς και σύμφωνα με το άρθρο 112 § § 1-2 του Κανονισμού της Βουλής (1. Η Βουλή εγκρίνει ή απορρίπτει τα σχέδια και τις προτάσεις νόμων που κυρώνουν διεθνείς συνθήκες ή διεθνείς συμβάσεις χωρίς μεταβολές του περιεχομένου των συνθηκών και συμβάσεων. 2. Η κύρωση των σχεδίων της προηγούμενης παραγράφου γίνεται με τη διαδικασία του άρθρου 108 (του Καν. της Βουλής)».⁶

1. Σχέση διεθνών διμερών συνθηκών για την αποφυγή διπλής φορολογίας με το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο.

1. 1. Το Ζήτημα της υπεροχής.

Πριν από το Σύνταγμα του 1975⁷ η χώρα μας ανήκε στην κατηγορία των κρατών, τα οποία θεωρούσαν το διεθνές δίκαιο ισοδύναμο με το εσωτερικό. Η θέση αυτή δεν προέκυπτε ευθέως από το Σύνταγμα αλλά ξεπήδησε από την πράξη. Έτσι οι περισσότερες από τις διεθνείς συνθήκες και όλες οι συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, για να ισχύσουν στο εσωτερικό του Κράτους και για να αποτελέσουν πηγή δικαιωμάτων και υποχρεώσεων για τους ιδιώτες, έπρεπε να κυρωθούν νομοθετικά (άρθρ. 32 Σ. 1952).

Το ελληνικό Σύνταγμα του 1952, όπως άλλωστε και όλα τα προηγούμενα ελληνικά Συντάγματα, δεν περιείχε ειδική διάταξη για την ιεράρχηση των διεθνών συνθηκών μέσα στην εσωτερική έννομη τάξη.

Τόσο η θεωρία όσο και η νομολογία θεωρούσαν ότι οι διεθνείς συνθήκες

εφαρμόζονταν σε επίπεδο απλού νόμου. Οι διεθνείς συνθήκες ήσαν ισότιμες και ισοσθενείς με τον εσωτερικό νόμο. Δεν είχαν υπερνομοθετική ισχύ. Πολύ περισσότερο δεν είχαν υπερσυνταγματική ισχύ. Η σύγκρουση μεταξύ των κανόνων που περιέχονταν από τη μια σε διεθνή συνθήκη και από την άλλη σε κοινό νόμο επιλυόταν, ικανοποιητικά, με βάση την αρχή *lex posterior derogat legi priori* και την αρχή *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, σε συνδυασμό με τις σχετικές διατάξεις της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας με βάση τις οποίες επιφυλασσόταν η εφαρμογή των σ.δ.φ. (λ.χ. άρθρο 6 § 3 γ' ν.δ. 3834/1958, άρθρο 124 Ε ν.δ. 118/1973 κ.λπ.).

Ακριβώς επειδή οι συνθήκες είχαν ισχύ νόμου, μπορούσαν να τροποποιηθούν ή να καταργηθούν με μεταγενέστερο νόμο (ΟλΣτΕ 445/1931). Για το σκοπό όμως αυτό χρειαζόταν η βούληση του νομοθέτη να 'ναι ρητή ή να συνάγεται κατά τρόπο σαφή (ΣτΕ 1442/1955).

Με το Σύνταγμα του 1975,⁸ οι σχέσεις διεθνούς και εσωτερικού δικαίου, και επομένως οι σχέσεις των διεθνών διμερών συνθηκών για την αποφυγή διπλής φορολογίας και του εσωτερικού φορολογικού δικαίου, μεταβάλλονται ριζικά. Με τη διάταξη του άρθρου 28 § 1 εδ. α' του Συντάγματος ορίζεται ότι «... οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου».

Παράλληλα με τη διάταξη του άρθρου 36 § 2-4 του Συντάγματος, ορίζεται ότι «2. Οι συνθήκες για εμπόριο, φορολογία, οικονομική συνεργασία και συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις, και όσες άλλες περιέχουν παραχωρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Συντάγματος, τίποτε δεν μπορεί να οριστεί χωρίς νόμο, ή οι οποίες επιβαρύνουν ατομικά τους Έλληνες, δεν ισχύουν χωρίς τυπικό νόμο που τις κυρώνει. 3. Μυστικά άρθρα συνθήκες δεν μπορούν ποτέ να ανατρέφουν τα φανερά. 4. Η κύρωση διεθνών συνθηκών δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης κατά το άρθρο 43 παράγραφοι 2 και 4».

Κατ' ορθή ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων:

Οι διεθνείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εφαρμόζονται στην εσωτερική έννομη τάξη και υπερισχύουν κάθε αντίθετης διάταξης νόμου προγενέστερης ή μεταγενέστερης (πρακτ. ΣτΕ 1961/1980 ΤοΣ 1980 σελ. 253 επ.). Έχουν υπερνομοθετική ισχύ (ΟλΣτΕ 540/1987, ΣτΕ 900-991/1987, ΟλΣτΕ 1144-1145/1988). Στην περίπτωση αυτή ο υποδεέστερος κανόνας δικαίου, δηλ. η κρίσιμη διάταξη του εσωτερικού δικαίου, δεν καταργείται αλλά παραμερίζεται και εφαρμόζεται απευθείας η κρίσιμη διά-

τάξη της διμερούς συνθήκης. Τούτο όμως συμβαίνει μόνο εφόσον οι εν λόγω διεθνείς συνθήκες έχουν κυρωθεί με τυπικό νόμο.

Η κύρωση αποτελεί πράξη του αρμόδιου εθνικού οργάνου, με την οποία επιτάσσεται η εφαρμογή της διεθνούς συνθήκης στο εσωτερικό της χώρας. Η πράξη αυτή λαμβάνει τη μορφή τυπικού νόμου, ο οποίος περιλαμβάνει την κυρωτική ρήτρα και το κείμενο της συνθήκης, τόσο στο πρωτότυπο όσο και σε ελληνική μετάφραση. Η κυρωτική ρήτρα έχει, από το 1984 και ύστερα, δηλ. από την κύρωση της συνθήκης δ.φ. με τις Κάτω Χώρες (άρθρ. πρώτο ν. 1455/1984) την εξής διατύπωση: «Κυρώνεται και έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος η Συνθήκη...». Παλιότερα, μέχρι και την κύρωση της συνθήκης δ.φ. με τη Φινλανδία (άρθρο πρώτο ν. 1911/1981), η κυρωτική ρήτρα είχε τη διατύπωση που είχε κατά το προηγούμενο συνταγματικό καθεστώς, δηλαδή «κυρούται και έχει ισχύ νόμου». Αυτή η διατύπωση ήταν αντίθετη με το νέο Σύνταγμα, αφού το άρθρο 28 § 1 Σ. προβλέπει ακριβώς το αντίθετο, ότι δηλ. η συνθήκη έχει ισχύ υπέρτερη του νόμου. Ο κυρωτικός νόμος αποτελεί το τυπικό περίβλημα της συνθήκης για την εφαρμογή της - και όχι την «εισαγωγή» της (βλ. ωστόσο ΣτΕ 4039, 4053/1988) - στην εθνική έννομη τάξη. Συνεπακόλουθο της φύσης του κυρωτικού νόμου είναι ότι ο Έλληνας δικαστής εφαρμόζει τη συνθήκη και όχι τον κυρωτικό νόμο. Οι διατάξεις του κυρωτικού νόμου, στο μέτρο που δεν αφορούν την κυρωτική ρήτρα, μπορούν να τροποποιηθούν ή να καταργηθούν. Επιφυλάξεις ή ερμηνευτικές δηλώσεις, οι οποίες περιλαμβάνονται στον κυρωτικό νόμο, χωρίς να περιέχονται στο κείμενο της συνθήκης ή στα έγγραφα της επικύρωσής της, δεν έχουν οποιαδήποτε ισχύ για τον Έλληνα δικαστή. Αντίστροφα, όποιες επιφυλάξεις, περιέχονται στη συνθήκη και έχουν παραλειφθεί από τον κυρωτικό νόμο, δεσμεύουν τον Έλληνα δικαστή. Η άποψη αυτή είναι το άμεσο λογικό αποτέλεσμα της διαπίστωσης, ότι το Σύνταγμα επιτάσσει την εφαρμογή της συνθήκης, όπως αυτή ισχύει διεθνώς και όχι όπως ο εθνικός νομοθέτης τη θεωρεί ότι ισχύει.

Οι διεθνείς συνθήκες για την αποφυγή διπλής φορολογίας υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου «από τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς». Το πότε και πώς τίθεται σε ισχύ μια συνθήκη, καθορίζεται από αυτές τις ίδιες τις συνθήκες, οι οποίες, όπως σημειώθηκε (ανωτέρω, εισαγωγή) έχουν συναφθεί σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο. Οι συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ορίζουν ότι θα ισχύσουν ευθύς ως ανταλλάγουν οι τίτλοι επικύρωσης ή από τη γνωστοποίηση της πλήρωσης των συνταγματικών διαδικασιών για να τεθεί σε ισχύ η συνθήκη ή ύστερα από παρέλευση ορισμένου χρονικού διαστήματος από την εν λόγω γνωστοποίηση ή την τελευταία γνωστοποίηση. Πολλές συνθήκες δεν αρκούνται σε τούτο αλλά ορίζουν επιπλέον, ότι οι διατάξεις της συνθήκης θα εφαρμόζονται

από ορισμένο ημερολογιακό έτος, συνήθως εκείνο που ακολουθεί το έτος μέσα το οποίο τίθεται σε ισχύ η συνθήκη (βλ. προτελευταίο άρθρο των ΣΔΦ).

Προκειμένου μια συνθήκη αποφυγής της διπλής φορολογίας να αναπτύξει έννομα αποτελέσματα στην εθνική έννομη τάξη, πρέπει να δημοσιευθεί. Τούτο είναι απόρροια της συνταγματικής αξίωσης για κυρωτικό νόμο. Ο κυρωτικός νόμος, όπως κάθε τυπικός νόμος, δημοσιεύεται, με πράξη του Προέδρου της Δημοκρατίας, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (άρθρ. 42 § 1 του Συντάγματος).

Ο διοικητικός δικαστής υποχρεούται να εξετάζει αυτεπάγγελτα, ως όρους θέσης σε ισχύ της προς εφαρμογή διεθνούς συνθήκης, την κύρωσή της, τη δημοσίευσή της και την έναρξη της ισχύος της (ΣτΕ 3112/1989 παραπ. στην Ολ., ΟλΣτΕ 2280/1990, ΣτΕ 347-350, 352/1992, ΣτΕ 2066/1993).

Πρέπει να επισημανθεί, ότι είναι ανεπιτυχής η διατύπωση, της οποίας γίνεται χρήση στη διάταξη του άρθρου 28 § 1 εδ. α' του Συντάγματος, κατά την οποία οι διεθνείς συνθήκες «αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού δικαίου». Κατά νομική ακριβολογία το διεθνές δίκαιο εν γένει, επομένως και οι διεθνείς συνθήκες, δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου, ούτε ενσωματώνεται σε αυτό, ούτε εντάσσεται αυτόματα στην ελληνική έννομη τάξη. Άλλωστε οι διεθνείς συνθήκες πρέπει προηγουμένως να γίνουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως, συνομολόγησης, κύρωσης με τυπικό νόμο και επικύρωσης. Ελληνικό δίκαιο είναι μόνο αυτό που προέρχεται από τα ελληνικά νομοθετικά όργανα. Οι κανόνες του διεθνούς δικαίου δεν έχουν, ούτε αποκτούν ελληνική προέλευση, ούτε εθνικοποιούνται ή μπορούν να εθνικοποιηθούν. Απλώς οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται μέσα στην ελληνική έννομη τάξη. Μια ακριβέστερη διατύπωση θα 'ταν, ότι οι κανόνες του διεθνούς δικαίου αποτελούν τμήμα του δικαίου, το οποίο εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια. Όπως πολύ ορθά λένε οι Αγγλοσάξωνες: «The law of Nations is part of the law of the land»

Γεννάται ζήτημα, αν η διάταξη του άρθρου 28 § 1 του Συντάγματος εφαρμόζεται, όχι μόνο στις διεθνείς διμερείς συνθήκες, οι οποίες υπογράφηκαν, κυρώθηκαν ή τέθηκαν σε ισχύ μετά την ισχύ του Συντάγματος του 1975, αλλά και σε εκείνες, οι οποίες είχαν υπογραφεί, κυρωθεί και τεθεί σε ισχύ πριν από την ισχύ του νέου Συντάγματος. Το Συμβούλιο της Επικρατείας είχε κρίνει παλαιότερα ότι διατάξεις διεθνών συνθηκών «προγενεστέρων της θέσεως εν ισχύ, του Συντάγματος του έτους 1975 δεν εμπίπτουν εις το πεδίο της εφαρμογής του άρθρου 28 § 1 του Συντάγματος τούτου» (ΣτΕ 2239/1980, 4505/1983, 1975/1984. Βλ. άλλωστε και ΣτΕ 4590/1976 ΤοΣ 3 (1977) 163 επ., ΟλΣτΕ 395/1978 ΤοΣ 4 (1978) 176 επ.). Η ερμηνεία αυτή δεν ήταν ορθή. Διαιρούσε το διεθνές δίκαιο και ειδικότερα το διεθνές συμβατικό δίκαιο, σε δίκαιο υπερισχύον και σε δίκαιο ισότιμο με τους κανόνες

της εσωτερικής νομοθεσίας. Το Σύνταγμα άλλωστε καθιερώνει την υπεροχή έναντι του νόμου, όχι μόνο των διεθνών συνθηκών αλλά και γενικά του εθιμικού διεθνούς δικαίου, το οποίο προϋπήρχε του Συντάγματος του 1975. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό, ότι με την παραπάνω διάταξη σκοπήθηκε η ενιαία ρύθμιση και των διεθνών συνθηκών, ακόμη και εκείνων οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ υπό το κράτος της εφαρμογής τού παλαιού Συντάγματος. Και αυτές οι διεθνείς συνθήκες υπερισχύουν των κοινών νόμων, αν, εγνοείται, αυτές δεν είχαν τροποποιηθεί ή καταργηθεί με κοινό νόμο τον καιρό που τούτο επιτρεπόταν, δηλ. πριν από την ισχύ του νέου Συντάγματος. Γι' αυτό και το Συμβούλιο της Επικρατείας, με τη νεότερη νομολογία του, δε φαίνεται να επιμένει σε όσα παλαιά δεχόταν (ΣτΕ 1975/1991. Πρβλ. ΣτΕ 3112/1989). Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δέχεται ότι η διάταξη του άρθρου 28 § 1 του Συντάγματος εφαρμόζεται και στις διεθνείς συνθήκες που συνάφθηκαν, κυρώθηκαν και τέθηκαν σε ισχύ πριν από το νέο Σύνταγμα (Γνωμ. ΝΣΚρ. 507/1980 ΔΦΝ ΛΕ (1971) 141-142).

Τέλος, γεννάται το ζήτημα, αν οι διεθνείς συνθήκες υπερέχουν όχι μόνο των κοινών νόμων αλλά και αυτού του Συντάγματος. Αν έχουν, όπως συχνά λέγεται, υπερσυνταγματική ή υποσυνταγματική ισχύ. Στην περίπτωση που μας απασχολεί, το ζήτημα αυτό μοιάζει να 'ναι περισσότερο θεωρητικό παρά πρακτικό. Η σύγκρουση συνταγματικού κανόνα με κανόνα της διμερούς συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν έχει εμφανισθεί στην πράξη μέχρι σήμερα και δεν είναι πιθανό να εμφανισθεί στο μέλλον. Αν εμφανισθεί, δηλ. αν διαπιστωθεί μια τέτοια σύγκρουση, πρέπει ο διοικητικός δικαστής να επιχειρήσει ερμηνεία της συνταγματικής διάταξης σύμφωνα με το γενικό κανόνα ερμηνείας, ότι το Σύνταγμα πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο και τη διμερή συνθήκη.

Αν, παρά την ερμηνεία αυτή, η σύγκρουση εξακολουθεί, ο διοικητικός δικαστής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει το ελληνικό Σύνταγμα. Δεν μπορεί, ερμηνεύοντας το Σύνταγμα, να δεχθεί, χωρίς να υπάρχει αντίθετη ρητή συνταγματική διάταξη, ότι το Σύνταγμα αναγνωρίζει σε οποιοδήποτε άλλο κανόνα (εσωτερικό ή διεθνή) τυπική ισχύ ανώτερη από τη δική του. Ο δικαστής θα εφαρμόσει το Σύνταγμα, ανεξάρτητα αν, με τον τρόπο αυτό, προκαλέσει τη διεθνή ευθύνη της χώρας.

1.2. Το ζήτημα της αμοιβαιότητας

Σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 εδαφ. 6' του Συντάγματος: «Η εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».⁹

Κατ' ορθή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης:

Η εφαρμογή της διεθνούς συνθήκης μέσα στην εσωτερική έννομη τάξη εξαρτάται από τη διαπίστωση ότι το αντισυμβαλλόμενο Κράτος τήρησε τις συμβατικές του υποχρεώσεις έναντι της ελληνικής πολιτείας σε σχέση με τους Έλληνες. Αν διαπιστωθεί ότι τις τήρησε, η διεθνής συνθήκη εφαρμόζεται στους αλλοδαπούς και στην εσωτερική έννομη τάξη. Αν διαπιστωθεί ότι δεν τις τήρησε, η διεθνής συνθήκη δεν εφαρμόζεται στην εσωτερική έννομη τάξη σε σχέση με τους αλλοδαπούς.

Πιο συγκεκριμένα, πρέπει να διαπιστωθεί κατά πόσο το κράτος της ιθαγένειας του αλλοδαπού παρέχει έννομη προστασία στον Έλληνα πολίτη ποιοτικά και ποσοτικά ισοδύναμη προς αυτή που παρέχει η συγκεκριμένη διεθνής συνθήκη στο συγκεκριμένο αλλοδαπό.

Δεν είναι απαραίτητο να διαπιστωθεί, κατά πόσο το Κράτος της ιθαγένειας του αλλοδαπού δέχεται ή όχι την υπεροχή των διεθνών συνθηκών στην εσωτερική έννομη τάξη του. Αν γινόταν δεκτό το αντίθετο, η εφαρμογή των διεθνών συνθηκών έναντι των αλλοδαπών στην ελληνική έννομη τάξη θα 'πρεπε να περιορίζεται σε πολίτες ενός πολύ μικρού αριθμού Κρατών, των οποίων τα Συντάγματα προβλέπουν την υπεροχή των συνθηκών.

Η αμοιβαιότητα κρίνεται στο επίπεδο της προστασίας, την οποία παρέχει η συγκεκριμένη συνθήκη. Με τη ρήτρα της αμοιβαιότητας αποσκοπείται να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η υπεροχή της διεθνούς συνθήκης μέσα στην Ελλάδα να εξασφαλίζει στον αλλοδαπό ευνοϊκότερη μεταχείριση από εκείνη, την οποία παρέχει στον Έλληνα πολίτη το αλλοδαπό Κράτος. Εφόσον από τη σύγκριση των δύο συστημάτων (αλλοδαπού και ελληνικού) αποκλείεται τέτοιο ενδεχόμενο, η ρήτρα της αμοιβαιότητας έχει εκπληρώσει το λόγο της ύπαρξής της και είναι αδιάφορο, αν οι δύο ρυθμίσεις είναι πανομοιότυπες.

Ο όρος της αμοιβαιότητας, η εκπλήρωση του οποίου τίθεται από το Σύμφωνο ως προϋπόθεση για την εφαρμογή των όρων της διεθνούς συνθήκης και στους αλλοδαπούς, δεν περιλαμβάνει μόνο την τυπική (νομοθετική) αλλά και την ουσιαστική (πραγματική) αμοιβαιότητα. Με την έννοια ότι θα πρέπει να διαπιστωθεί, όχι μόνο ότι το αντισυμβαλλόμενο Κράτος έχει θέσει σε εφαρμογή τη συνθήκη αλλά επιπλέον και ότι τα όργανα του εν λόγω Κράτους, του οποίου την εθνικότητα έχει ο αλλοδαπός, εφαρμόζουν στην πράξη τη διεθνή συνθήκη ως προς τους Έλληνες (ΟλΣτΕ 2280/1990, ΣτΕ 2066/1993).

Με την παραπάνω διάταξη σκοπήθηκε να αποτραπεί η επέλευση επωφελών συνεπειών υπέρ του αλλοδαπού από την εφαρμογή της διεθνούς συνθήκης. Αν η εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης της συνθήκης δεν αποδίδει υπέρ του αλλοδαπού, ο όρος της αμοιβαιότητας δεν εμπλέκεται. Αν συνέβαινε το αντίθετο, ο μεν ημεδαπός θα στερούνταν της ειδικής έννομης προ-

στασίας έναντι ενός αλλοδαπού, για λόγο ο οποίος θα αναγόταν στη συμπεριφορά του Κράτους της ιθαγένειας του αλλοδαπού, ο δε αλλοδαπός θα στερούνταν της ειδικής έννομης προστασίας έναντι ενός αλλοδαπού, για λόγο ο οποίος θα αναγόταν στη συμπεριφορά του Κράτους της ιθαγένειας του αλλοδαπού, ο δε αλλοδαπός θα στερούνταν ενδεχομένως, για τον ίδιο λόγο, από οποιαδήποτε ρύθμιση, την οποία η διμερής συνθήκη επιτάσσει σε βάρος του.

Όταν ο Έλληνας διοικητικός δικαστής προσπαθεί να διαπιστώσει, αν το Κράτος της ιθαγένειας του αλλοδαπού αντιπαρέχει στον Έλληνα πολίτη την προστασία, η οποία του ζητείται από τον αλλοδαπό, δεν εφαρμόζει αλλοδαπό δίκαιο (άρθρ. 121 § 3 ΚΦΔ). Δεν καθιστά το αλλοδαπό δίκαιο μείζονα πρόταση του δικανικού συλλογισμού του. Εντάσσει απλώς την πληροφορία, για την εφαρμογή ή τη μη εφαρμογή της συνθήκης σε σχέση με τους Έλληνες, στην ελάχισονα πρόταση του συλλογισμού του, δηλ. σε εκείνα τα πραγματικά στοιχεία τα οποία, εφ' όσον αποδειχτούν, υπάγονται στη μείζονα πρόταση, δηλ. στη νομοτυπική μορφή του κανόνα του άρθρου 28 § 1 του Συντάγματος. Τούτο για να επέλθει η έννομη συνέπεια του εν λόγω κανόνα, η οποία είναι η εφαρμογή ή όχι της διεθνούς συνθήκης στον αλλοδαπό. Το γεγονός λοιπόν ότι το αντισυμβαλλόμενο Κράτος αντιπαρέχει προστασία στον Έλληνα πολίτη ισοδύναμη με εκείνη η οποία ζητείται από τον αλλοδαπό, αποτελεί πραγματικό γεγονός (άρθρ. 121 § 1 ΚΦΔ), το οποίο πρέπει να αποδειχθεί από τους διαδίκους, όπως όλα τα πραγματικά γεγονότα.

Η έρευνα της εφαρμογής και του τρόπου της εφαρμογής των όρων της διεθνούς συνθήκης, για να διαπιστωθεί αν υπάρχει ή όχι αμοιβαιότητα, δε γίνεται αυτεπαγγέλτως από τα ελληνικά δικαστήρια. Απόκειται στον ενδιαφερόμενο διάδικο να ζητήσει από το δικαστήριο της ουσίας τη μη εφαρμογή διεθνούς συνθήκης στη συγκεκριμένη περίπτωση και ειδικότερα να προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν υφίσταται ουσιαστική (πραγματική) αμοιβαιότητα (ΒΣτΕ 3112/1989 παραπ. στην Ολ., ΟΛΣτΕ 2280/1990, ΒΣτΕ 2066/1993. Τα πράγματα έχουν αλλιώς, όταν το ΣτΕ δεν δικάζει ύστερα από αίτηση αναιρέσεως αλλά ύστερα από αίτηση ακυρώσεως: ΟΛΣτΕ 3265/1990 ΕΔΔΔ 1990 σελ. 544 επ. κατά παραπομπή από Δ' ΣτΕ 378) 1988, οπότε το δικαστήριο της αίτησης ακυρώσεως οφείλει να ενεργήσει αυτεπαγγέλτως, έχοντας και την ευχέρεια να διατάξει σχετική απόδειξη, αφού, στην περίπτωση αυτή, δεν παρεμβάλλεται η κρίση των δικαστηρίων της ουσίας, όπως συμβαίνει όταν το ΣτΕ δικάζει ύστερα από αίτηση αναιρέσεως).

Σε περίπτωση που προβληθεί τέτοιος ισχυρισμός, το διοικητικό δικαστήριο της ουσίας οφείλει να εκδώσει προδικαστική απόφαση, με την οποία να ζητείται από τους διαδίκους να προσκομίσουν στοιχεία ή από το Υπουργείο Εξωτερικών να δώσει πληροφορίες σχετικά με το ζήτημα, αν και πώς εφαρμόζεται στην αλλοδαπή πολιτεία, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ο συγκεκριμένος

όρος της διεθνούς συνθήκης. Με βάση αυτό το αποδεικτικό υλικό το δικαστήριο θα κρίνει για την εφαρμογή του κρίσιμου όρου της διεθνούς συνθήκης στην πολιτεία αυτή και, συναφώς, για την ύπαρξη ή όχι ουσιαστικής (πραγματικής) αμοιβαιότητας (ΟλΣτΕ 2280/1990).

Η κρίση του διοικητικού δικαστηρίου ανάγεται στην ύπαρξη πραγματικής κατάστασης και είναι κρίση για πράγματα. Επομένως δεν υπόκειται σε ευθεία αμφισβήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας ως ανααιρετικού δικαστηρίου. Το Δημόσιο, το οποίο δεν προέβαλε ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας τον ισχυρισμό για τη μη συνδρομή τού όρου της ουσιαστικής (πραγματικής) αμοιβαιότητας, δεν μπορεί να προβάλλει αυτόν τον ισχυρισμό για πρώτη φορά ενώπιον του ανααιρετικού δικαστηρίου και να ζητήσει τη μη εφαρμογή του όρου της διεθνούς συνθήκης που εφαρμόστηκε από το δικαστήριο της ουσίας (ΟλΣτΕ 2280/1990, ΣτΕ 348-350, 352/1992).

Τα μέσα, από τα οποία οι διάδικοι και στη συνέχεια το διοικητικό δικαστήριο της ουσίας μπορούν να αντλήσουν τη γνώση πώς, τα όργανα του Κράτους, του οποίου την εθνικότητα έχει ο αλλοδαπός, εφαρμόζουν στην πράξη τη διεθνή συνθήκη ως προς τους Έλληνες, μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν τα συνήθη μέσα δικονομικής απόδειξης, τα οποία έχουν καθιερωθεί για να αποδειχτεί οποιοδήποτε πραγματικό γεγονός (έγγραφα, μάρτυρες, πραγματογνωμοσύνη, τεκμήρια), εφόσον και στο μέτρο που τα μέσα αυτά προσαρμόζονται προς τη φύση του συγκεκριμένου αντικείμενου απόδειξης (ξένα νομοθετικά κείμενα, ξένες δικαστικές αποφάσεις ή γνωμοδοτήσεις Ελλήνων ή ξένων νομικών, πιστοποιητικό της αλλοδαπής φορολογικής αρχής κ.λπ.). Στη δεύτερη κατηγορία, ανήκουν τα μέσα πορισμού της γνώσης του ξένου δικαίου (νομικές πληροφορίες οι οποίες παρέχονται από την αλλοδαπή πολιτεία, το Ελληνικό Ινστιτούτο Διεθνούς και Αλλοδαπού Δικαίου ή άλλα αλλοδαπά πανεπιστημιακά ή εξωπανεπιστημιακά κέντρα, συλλογές ή ανασκοπήσεις της αλλοδαπής νομολογίας κ.λπ.).

Άλωςτε, μη λησμονείται ότι από αυτές τις ίδιες τις διμερείς συνθήκες προκύπτει η υποχρέωση των Κρατών να παρέχουν αμοιβαία οποιαδήποτε πληροφορία, βοήθεια ή συνδρομή.

Αυτονόητο είναι ότι το διοικητικό δικαστήριο της ουσίας είναι ελεύθερο να χρησιμοποιήσει όποιο κρίνει πρόσφορο τρόπο αναζήτησης των παραπάνω πληροφοριών και βέβαια είναι ελεύθερο να εκτιμήσει τελικά αυτές τις πληροφορίες.

Πρέπει να επισημανθεί ιδιαίτερα, ότι ο θεσμός της αμοιβαιότητας μπορεί να μεταπέσει, από μέσο προστασίας της ελληνικής πολιτείας εναντίον των αλλοδαπών πολιτειών, οι οποίες ζητούν προστασία των πολιτών τους χωρίς οι ίδιες να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν απέναντι στη χώρα μας με διμερή συνθήκη, σε μέσο καταστρατήγησης των υποχρεώσεων τις οποίες,

με την ίδια διμερή συνθήκη, η ελληνική πολιτεία ανέλαβε απέναντι στις ξένες πολιτείες. Τούτο θα συμβεί, αν το Ελληνικό Δημόσιο, σε κάθε δίκη η οποία αφορά την ερμηγεία διμερούς συνθήκης, αφηθεί να προβάλλει συστηματικά αλλά και καταχρηστικά, σε βάρος των αλλοδαπών, την ένσταση του μη εκπληρωθέντος συναλλάγματος με τη μορφή της δήθεν έλλειψης πραγματικής αμοιβαιότητας, ενώ γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει ότι τέτοια αμοιβαιότητα υπάρχει.

Γενικότερα, δεν πρέπει να λησμονούμε, ότι οι ξένες χώρες, με τις οποίες η χώρα μας έχει υπογράψει διμερείς συνθήκες, ανήκουν στην ίδια διεθνή κοινότητα, στην οποία ανήκει και η χώρα μας. Από το διεθνές δίκαιο οι χώρες αυτές είναι υποχρεωμένες να τηρήσουν τη συνθήκη. Καμία τους «δεν δύναται να επικαλεσθεί τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου ως δικαιολογία για την μη τήρηση της συνθήκης» (άρθρο 27 της Συνθήκης της Βιέννης) Όλες τους είναι υποχρεωμένες να συμμορφωθούν με αυτή, με τον τρόπο που εκείνες ελεύθερα θα επιλέξουν. Αν δεν εφαρμόσουν τη συνθήκη, π.χ. παραλείψουν να υιοθετήσουν εσωτερικό νόμο για το σκοπό αυτό ή τον παραβιάσουν, διαπράττουν παράνομη πράξη και υπέχουν διεθνή ευθύνη. Υποχρεούνται να επανορθώσουν τις ζημιές που προκάλεσαν. Θα 'λεγε κανείς ότι η αμοιβαιότητα εξυπακούεται σε κάθε διεθνή υποχρέωση, την οποία η ξένη πολιτεία αναλαμβάνει απέναντι στη χώρα μας με τη διμερή συνθήκη. Κατά τεκμήριο η αμοιβαιότητα ικανοποιείται αυτόματα και ομαλά εκ μέρους της ξένης πολιτείας με την εκ μέρους της ξένης αυτής πολιτείας θέση σε ισχύ της συνθήκης σύμφωνα με τους εσωτερικούς κανόνες της. Αν επιθυμούμε να 'μαστε μέλη της διεθνούς κοινωνίας, δεν μπορούμε να εκφράζουμε και μάλιστα προκαταβολικά, αλλά και καταχρηστικά, δυσπιστία εναντίον των ξένων πολιτειών, με τις οποίες έχουμε υπογράψει διμερείς συνθήκες.

Αν ο διοικητικός δικαστής θελήσει να περιστείλει την εκ μέρους του Δημοσίου καταχρηστική προβολή του ισχυρισμού της έλλειψης αμοιβαιότητας, είναι σε θέση να το κάνει, αν χειριστεί κατάλληλα τους κανόνες για το βάρος απόδειξης. Από τον αλλοδαπό θα αρκασθεί να ζητήσει να επικαλεσθεί ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, υπάρχει κυρωμένη με τυπικό νόμο διμερής συνθήκη, η οποία εφαρμόζεται στην περίπτωσή του. Από το Δημόσιο θα ζητήσει να αποδείξει τυχόν ισχυρισμό του ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν υπάρχει πραγματική αμοιβαιότητα (122 § 1 ΚΦΔ). Από την ύπαρξη διεθνούς συνθήκης θεσπισμένης κατά τους κανόνες του εσωτερικού δικαίου της αλλοδαπής πολιτείας, δημιουργείται οιοσεί «νόμιμο» μαχητό και, σε κάθε περίπτωση, δικαστικό τεκμήριο, ότι η εν λόγω συνθήκη εφαρμόζεται στη χώρα της ιθαγένειας του αλλοδαπού και υπέρ των Ελλήνων. Στο Ελληνικό Δημόσιο απόκειται να ανατρέψει το «νόμιμο» αυτό τεκμήριο (122 § 2 ΚΦΔ) ή τη θέση σχηματισμού δικαστικού τεκμηρίου, αποδεικνύοντας ότι στη

χώρα της ιθαγένειας του αλλοδαπού δεν υφίσταται ουσιαστική (πραγματική) αμοιβαιότητα, δηλ. ότι η κρίσιμη διάταξη της διεθνούς συνθήκης δεν εφαρμόζεται στην πράξη στους Έλληνες. Ένας τέτοιος χειρισμός του θάρους απόδειξης δε φαίνεται να αποκλείεται από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΟΛΣτΕ 2280/1990), στην οποία έγινε λόγος για το τι οφείλει να αποδείξει το Δημόσιο και δεν έγινε λόγος για το τι οφείλει να αποδείξει ο αλλοδαπός.

Τέλος, θα πρέπει να επισημανθεί, ότι η απόδειξη ότι υφίσταται ή όχι ουσιαστική (πραγματική) αμοιβαιότητα, δεν είναι πάντα ευχερής. Δεν έχουμε παρά να θυμηθούμε, ότι ο αριθμός των Ελλήνων, οι οποίοι δρουν στις ξένες χώρες, είναι συχνά μικρότερος από τον αριθμό των αλλοδαπών που δρουν στον ελληνικό χώρο και ιδίως ότι ο αριθμός και η έκταση των δραστηριοτήτων, τις οποίες ασκούν οι Έλληνες στις ξένες χώρες, είναι συχνά μικρότερος από τον αριθμό και την έκταση των δραστηριοτήτων, τις οποίες ασκούν οι αλλοδαποί στον ελληνικό χώρο. Κάτω από αυτή την οπτική γωνία, αν επιμέναμε στην απόδειξη μιας «πραγματικής» αμοιβαιότητας η οποία, από τα ίδια τα πράγματα, δεν είναι δυνατό να αποδειχτεί, θα απομακρυνόμαστε πολύ από τα... πράγματα!

Το ερώτημα λοιπόν ανακύπτει μόνο του. Αν βρεθούμε μπροστά σε μια τέτοια πραγματικότητα, μήπως θα πρέπει να εγκαταλείψουμε την ιδέα της άγονης αναζήτησης μιας «πραγματικής» αμοιβαιότητας (αυτής η οποία εκδηλώνεται από την πρακτική των οργάνων του αλλοδαπού Κράτους σε σχέση με τους Έλληνες), όταν μια τέτοια πρακτική δεν έχει εκδηλωθεί, ή δεν έχει ακόμη εκδηλωθεί, σε Έλληνα;

Για μας, αναμφίβολα, η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι καταφατική.

Πρώτο, γιατί η συνταγματική διάταξη κατά την αληθινή της έννοια αποκλείει την εφαρμογή της διεθνούς συνθήκης έναντι αλλοδαπών μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πολιτεία, την ιθαγένεια της οποίας φέρει ο αλλοδαπός, έχει αποκρούσει την εφαρμογή της συγκεκριμένης συνθήκης για Έλληνες, απορρίπτοντας σχετικό αίτημά τους ρητά ή σιωπηρά και όχι στην περίπτωση κατά την οποία τέτοιο ελληνικό αίτημα ουδέποτε υποβλήθηκε στην αλλοδαπή πολιτεία και επομένως δε δόθηκε η ευκαιρία σ' αυτή να αποφανθεί σχετικά με αυτό.

Και δεύτερο, γιατί, εάν γινόταν δεκτή η αντίθετη άποψη, ότι δηλαδή για να εφαρμοστεί η διεθνής συνθήκη στην Ελλάδα έναντι αλλοδαπών, πρέπει να αποδεικνύεται ότι η συνθήκη αυτή εφαρμόστηκε για Έλληνες από την πολιτεία την ιθαγένεια της οποίας φέρει ο αλλοδαπός, τότε η εφαρμογή της συνθήκης αυτής στην Ελλάδα θα ήταν αδύνατη, αν δεν υπήρξε περίπτωση εφαρμογής της για Έλληνα υπήκοο από την αλλοδαπή αυτή πολι-

τεία. Αν δε η αρχή αυτή γινόταν δεκτή και από τα όργανα της τελευταίας αυτής πολιτείας, τότε η εφαρμογή της διεθνούς αυτής συνθήκης θα ήταν γενικά αδύνατη.

2. Σχέση των διεθνών διμερών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (ΣΔΦ) με άλλες συνθήκες

2. 1. Σχέση των ΣΔΦ με τις διμερείς συνθήκες φιλίας, εγκατάστασης κλπ. Η ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους.

Σε πολλές διμερείς διεθνείς συνθήκες εμπορίου, εγκατάστασης, δικαστικής προστασίας κ.λπ., τις οποίες έχει συνάψει η χώρα μας, περιέχεται η ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους. Με αυτή, καθένα από τα αντισυμβαλλόμενα Κράτη υποχρεώνεται να επεκτείνει στους υπηκόους ή στα νομικά πρόσωπα του άλλου συμβαλλόμενου Κράτους οποιαδήποτε ευνοϊκή μεταχείριση έχει παραχωρήσει ή θα παραχωρήσει στο μέλλον, μονομερώς ή συμβατικώς, στους υπηκόους ή τα νομικά πρόσωπα τρίτου Κράτους.¹⁰

Ερωτάται αν, με βάση τη ρήτρα αυτή, τα προνόμια, τα οποία παρέχονται στους πολίτες ή τις επιχειρήσεις μιας χώρας, με την οποία η χώρα μας έχει συνάψει διμερή συνθήκη αποφυγής διπλής φορολογίας, είναι δυνατό να επεκταθούν στους πολίτες ή τις επιχειρήσεις μιας άλλης χώρας, με την οποία η χώρα μας έχει υπογράψει διμερή διεθνή συνθήκη φιλίας, εγκατάστασης και δικαστικής προστασίας.

Έως την ισχύ της διάταξης του άρθρου 5 του ν.δ. 4486/1965, η απάντηση στο ερώτημα αυτό ήταν καταφατική.

Έτσι λ.χ. οι Ελβετοί και οι ελβετικές επιχειρήσεις, με βάση τη ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους, η οποία υπήρχε στην από 1.12.1927 διμερή συνθήκη εγκατάστασης και δικαστικής προστασίας, η οποία είχε συναφθεί μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας και είχε κυρωθεί με το ν. 3610/1928 (ΦΕΚ Α' 329), μπορούσαν να ζητήσουν να ισχύσουν και σε αυτούς τα πλεονεκτήματα, τα οποία χορηγήθηκαν λ.χ. στους Βρετανούς υπηκόους και στις βρετανικές επιχειρήσεις με τη συνθήκη αποφυγής διπλής φορολογίας, η οποία είχε συναφθεί την 25.6.1953 με την Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας και είχε κυρωθεί με το ν.δ. 2732/1953 (ΦΕΚ Α' 329).

Τα ελληνικά δικαστήρια δέχονταν, ότι τα προνόμια που παρέχονταν στους Άγγλους και στις αγγλικές επιχειρήσεις επεκτείνονταν και μάλιστα αυτοδικαίως στους Ελβετούς και στις ελβετικές επιχειρήσεις και τούτο χωρίς να εξετάζεται καν η αμοιβαιότητα, δηλ. χωρίς να εξετάζεται αν η Ελβετία παρείχε παρόμοια πλεονεκτήματα στους Έλληνες υπηκόους ή στις ελληνικές ε-

πιχειρήσεις (ΣτΕ 1279/1954, 1926-1930, 2023-2025/1961, 1426/1962, 310-313, 1468/1963 κ.ά.).

Ύστερα από την ισχύ της διάταξης του άρθρου 5 του ν.δ. 4486/1965, η απάντηση στο ίδιο ερώτημα είναι αρνητική.

Η χώρα μας διαπίστωσε ότι ορισμένες πολιτείες, μεταξύ των οποίων και η Ελβετία, ενώ επωφελούνταν από τη ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους, δεν αποδέχονταν την επέκταση της ρήτρας αυτής και στις διμερείς συνθήκες αποφυγής διπλής φορολογίας, τις οποίες οι πολιτείες αυτές είχαν συνάψει με άλλες πολιτείες, με συνέπεια να μην παρέχουν στους Έλληνες υπηκόους ή στις ελληνικές επιχειρήσεις τα πλεονεκτήματα που παρέχονταν σε τρίτους με τις διατάξεις των συνθηκών αποφυγής της διπλής φορολογίας. Έτσι η χώρα μας έκρινε αναγκαίο ότι, εξαιτίας της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας η οποία προαναφέρθηκε, έπρεπε να θεσπισθεί διάταξη, η διάταξη του άρθρου 5 § 1 του ν.δ. 4486/1985, με την οποία ορίστηκε ότι «Η ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους, η περιεχόμενη εις ήδη συνομολογημένας ή μελλούσας να συνομολογηθώσι διεθνείς συμβάσεις, δεν εφαρμόζεται επί θεμάτων ρυθμιζομένων υπό άλλων διεθνών συμβάσεων αφορωσών εις την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την αποτροπήν της φοροδιαφυγής, εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος, κεφαλαίου και κληρονομιών». Μάλιστα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου προσδόθηκε στην διάταξη αυτή αναδρομική ισχύ για ορισμένα εισοδήματα που είχαν κτηθεί «από 1ης Ιανουαρίου 1962 και εφεξής».

Και τα δύο ήταν τότε επιτρεπτά, γιατί το Σύνταγμα του 1952 επέτρεπε και την κατάργηση ή τροποποίηση διεθνών συνθηκών με μεταγενέστερο νόμο (ΣΕ 2159/1965, ΟΛΑΠ 634/1965) και την αναδρομική επιβολή φορολογίας (ΣτΕ 1454/1967).

Ύστερα από την ισχύ της διάταξης του άρθρου 5 του ν.δ. 4486/1965, τα δικαστήριά μας έπαυσαν να δέχονται, με βάση τη ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους, την επέκταση των προνομίων, τα οποία παρέχονταν με τις διμερείς συνθήκες αποφυγής διπλής φορολογίας, τις οποίες είχε συνάψει η χώρα μας με ορισμένες χώρες, σε πολίτες ή επιχειρήσεις τρίτης χώρας (ΣτΕ 1738/1971, 195-198/1973, 3015-3017/1974, 117-119/1975 κ.ά.). Ας σημειωθεί σχετικά ότι στη νομολογία των δικαστηρίων μας επικράτησε η πιο ευρεία δυνατή ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 5 του ν.δ. 4486/1965. Μια στενότερη ερμηνεία, θα μπορούσε να καταλήξει στο πόρισμα, ότι η εν λόγω διάταξη ήταν εφαρμοστέα, αν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ διμερούς συνθήκης εμπορίου, φιλίας κ.λπ. αφενός και ΣΔΦ αφετέρου, οπότε επικρατεί η τελευταία. Αντίθετα, η διάταξη δεν είναι εφαρμοστέα, αν από τη μια υπάρχει διμερής συνθήκη εμπορίου, φιλίας κ.λπ. και από την άλλη δεν υπάρχει καμία

ΣΔΦ, οπότε το θέμα ρυθμίζεται από τη διμερή σύμβαση εμπορίου και τη σε αυτή εμπεριεχόμενη ΡΜΕΚ.

Ποια πρέπει να είναι η απάντηση στο ίδιο ερώτημα, ύστερα από την ισχύ του Συντάγματος του 1975;

Μήπως η απάντηση θα πρέπει να λάβει υπόψη, αν η διάταξη του άρθρου 28 § 1 εδ. α' του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «...οι διεθνείς συμβάσεις... υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου», καλύπτει ή όχι τις διεθνείς συνθήκες, οι οποίες συνάφθηκαν πριν ή μετά την ισχύ του νέου Συντάγματος, η οποία ορίζει ότι «η εφαρμογή... των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας»; Μήπως ύστερα από την ισχύ του Συντάγματος του 1975, πρέπει να αναρωτηθούμε, αν η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 4486/1965 συνάδει ή δε συνάδει με το νέο Σύνταγμα; Μήπως πρέπει ν' αρχίσουμε να σκεφτόμαστε, αν αυτή η διάταξη είναι αδιάφορη ή χρήσιμη και αν ναι, σε ποιο βαθμό;

Όσοι ασχολήθηκαν με το ζήτημα, προσπάθησαν να απαντήσουν σ' αυτά τα ερωτήματα.

Θα μας επιτραπεί να πιστεύουμε, ότι η απάντηση στο ερώτημα το οποίο μας απασχολεί, δεν μπορεί να δοθεί, αν δεν επιστρέψουμε στην αφετηρία, από την οποία όφειλε να ξεκινήσει ο νομοθέτης, όταν σκέφθηκε να επέμβει με τη διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 4486/1965: Άραγε το ζήτημα το οποίο μας απασχολούσε, ήταν πράγματι ζήτημα που έπρεπε να απασχολήσει το νομοθέτη; Ήταν ζήτημα το οποίο έπρεπε να εξετασθεί *de lege ferenda*; Ή μήπως ήταν ζήτημα το οποίο έπρεπε να τεθεί *de lege lata*, δηλ. ήταν ζήτημα, το οποίο έπρεπε να απασχολήσει τον ερμηνευτή, χωρίς την επέμβαση του νομοθέτη, κοινού ή συνταγματικού; Πιο απλό δεν ήταν το Συμβούλιο της Επικρατείας να δεχόταν ερμηνευτικά, ότι ορθά είχε δεχθεί η νομολογία και θεωρία και... της Ελβετίας (Ομοσπονδιακό Δικαστήριο Ελβετίας απόφαση 2.10.1942), δηλ. ότι με βάση τη ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους, η οποία περιέχεται σε μια διεθνή συνθήκη φιλίας, εγκατάστασης κ.λπ., δε μπορεί να γίνει επέκταση των προνομίων, τα οποία παρέχονται με μια διεθνή συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας; Για έμφαση, ας μας επιτραπεί να χρησιμοποιήσουμε το σχήμα της υπερβολής: Αν δε στρέψουμε την προσοχή μας στο ερμηνευτικό αυτό πόρισμα, φοβόμαστε ότι, με βάση τη ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους, η οποία περιέχεται στη συνθήκη φιλίας κ.λπ. που έχουμε συνάψει με την Τουρκία, ενδέχεται να αναγνωρίσουμε, πρώτοι εμείς, την είσοδο από το παράθυρο της Τουρκίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση!

2. 2. Σχέσεις των ΣΔΦ με άλλες πολυμερείς διεθνείς συνθήκες στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με το άρθρο 220 της ιδρυτικής συνθήκης

της ΕΟΚ: «Τα Κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους:

— την προστασία των προσώπων, καθώς και την απόλαυση και την προστασία των δικαιωμάτων υπό τους όρους που αναγνωρίζει κάθε Κράτος στους υπηκόους του

— την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

— την αμοιβαία αναγνώριση των εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 58 δεύτερη παράγραφος, τη διατήρηση της νομικής προσωπικότητας επί μεταφοράς της έδρας από ένα Κράτος σε άλλο και τη δυνατότητα συγχωνεύσεως εταιρειών που διέπονται από το δίκαιο διαφόρων Κρατών μελών.

— την απλούστευση των διατυπώσεων για την αμοιβαία αναγνώριση και εκτέλεση δικαστικών και διαιτητικών αποφάσεων». ¹¹

Έτσι, στις 23 Ιουλίου 1990, υπογράφηκε στις Βρυξέλες πολυμερής διεθνής συνθήκη μεταξύ των 12 Κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων. Όπως τονίζεται στο προοίμιο της συνθήκης, τα συμβαλλόμενα μέρη αποφάσισαν να συνάψουν την πολυμερή αυτή συνθήκη «επιθυμώντας να θέσουν σε εφαρμογή το άρθρο 220 της Συνθήκης (της Γώμης) σύμφωνα με το οποίο έχουν αναλάβει τη δέσμευση να αρχίσουν τις διαπραγματεύσεις για να εξασφαλίσουν, προς όφελος των κατοίκων τους, την εξάλειψη της διπλής φορολογίας» και «λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία της εξάλειψης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων».

Η συνθήκη αυτή κυρώθηκε από τη χώρα μας με το άρθρο πρώτο του πρόσφατου ν. 2216/1994 «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων και των προσαρτημένων σε αυτή κοινών μονομερών δηλώσεών τους και άλλες διατάξεις».

Η ισχύς της συνθήκης θα αρχίσει, σύμφωνα με το άρθρο 18 της συνθήκης. Πρβλ. και άρθρο 19 της συνθήκης. Η ισχύς του ελληνικού κυρωτικού νόμου της συνθήκης άρχισε από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α' 83/31.5.1994).

Η διάρκεια της συνθήκης είναι κατ' αρχήν πενταετής (άρθρο 20 συνθήκης) και το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της καθορίζεται από αυτή (άρθρ. 16 συνθήκης).

Η σχέση της εν λόγω πολυμερούς διεθνούς συνθήκης με τις κατ' ιδίαν διμερείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος, τις οποίες η χώρα μας έχει συνάψει με τα Κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι η ακόλουθη:

Κατ' αρχήν, όπως τονίζεται στη διάταξη του άρθρου 15 της εν λόγω

πολυμερούς συνθήκης, αυτή η συνθήκη «δεν θίγει ευρύτερες υποχρεώσεις, όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες ενδέχεται να απορρέουν από άλλες συμβάσεις, στις οποίες συμμετέχουν (εννοεί: εκείνες που έχουν υπογραφεί με Βέλγιο, Δανία, Γερμανία, Γαλλία, Ιταλία, Κάτω Χώρες, Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας) ή πρόκειται να συμμετάσχουν (εννοεί τις χώρες Ισπανίας, Ιρλανδίας, Πορτογαλίας με τις οποίες δεν έχουμε ακόμα συνάψει σ.δ.φ) τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή από το εθνικό δίκαιο των Κρατών αυτών».

Επομένως η συνθήκη αυτή έχει συμπληρωματικό χαρακτήρα και είναι ειδική σε σχέση με τις σ.δ.φ., οι οποίες έχουν συναφθεί ή θα συναφθούν με τις εν λόγω χώρες, αφού σκοπείται με αυτή η διόρθωση των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια των άρθρων 1 επ. και ιδίως των άρθρων 1, 4, 5 της εν λόγω συνθήκης.

Είναι αυτονόητο ότι περισσότερα δε μπορούν να παρατηρηθούν εδώ.

3. Ερμηνεία των διμερών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας από τον Έλληνα διοικητικό δικαστή

Όπως ήδη παρατηρήθηκε, οι διμερείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (ΣΔΦ) αποτελούν τμήμα των κανόνων του δικαίου, οι οποίοι εφαρμόζονται στην Ελληνική επικράτεια (ανωτ. 1.1).

Αν σε σχέση με τους κανόνες αυτούς του δικαίου, δημιουργηθεί ένδικη αμφισβήτηση, οι κανόνες αυτοί πρέπει προηγουμένως να ερμηνευθούν από τον Έλληνα διοικητικό δικαστή. Κατά την ερμηνεία αυτή δεν πρέπει να λησμονείται ότι η διεθνής συνθήκη δεν παύει να είναι κανόνας του διεθνούς δικαίου, ο οποίος, όπως κάθε κανόνας του διεθνούς δικαίου, πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα. Ο διοικητικός δικαστής, για να ερμηνεύσει ομοιόμορφα οποιαδήποτε διεθνή συνθήκη, πρέπει να μην προσκολλάται στις ερμηνευτικές μεθόδους του εθνικού του δικαίου, αλλά ν' ακολουθεί συμπληρωματικά ή παραπληρωματικά μέσα ερμηνείας καθιερωμένα από το διεθνές δίκαιο και ιδιαίτερα από τη Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών.

Η ανάγκη αυτή για ομοιόμορφη ερμηνεία καθίσταται επιτακτικότερη στην περίπτωση των διμερών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, γιατί αυτές επάγονται άμεσα έννομα αποτελέσματα. Κάθε παρέκκλιση από την ομοιόμορφη εφαρμογή τους θα μπορούσε να οδηγήσει σε ανεπιθύμητα αποτελέσματα τόσο για τους φορολογούμενους (διπλή φορολογία) όσο και για τις φορολογικές αρχές των συμβαλλόμενων Κρατών (διπλή μη φορολογία).

3. 1. Σημεία αναφοράς της ερμηνείας

3.1.1 Η Σύμβαση της Βιέννης

Όπως ήδη επισημάνθηκε, οι διμερείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας έχουν συναφθεί σύμφωνα με τους κανόνες του εθιμικού διεθνούς δικαίου, οι οποίοι κωδικοποιήθηκαν αργότερα με τη Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών της 23ης Μαΐου 1969, η οποία κυρώθηκε και από την Ελλάδα (ανωτ. εισαγωγή).¹²

Στα άρθρα 31 και 32 της Σύμβασης της Βιέννης έχουν διατυπωθεί οι βασικές κατευθυντήριες οδηγίες για την ερμηνεία των διεθνών συνθηκών.¹³

Η υιοθέτηση από τον Έλληνα δικαστή των διεθνών αυτών κανόνων και μεθόδων ερμηνείας συνιστά συνταγματική υποχρέωση. Γιατί ναι μεν, σύμφωνα με το άρθρο 87§2 του Συντάγματος: «οι δικασταί κατά την ενάσκηση των καθηκόντων των υπόκεινται μόνο εις το Σύνταγμα και τους νόμους», όμως, σύμφωνα με το άρθρο 28§1 εδ. α' του Συντάγματος: «Οι γενικά παραδεδειγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου».

Επομένως η έμμεση αναφορά του Συντάγματός μας στην πολυμερή συνθήκη της Βιέννης είναι διπλή, γιατί η εν λόγω συνθήκη, με την οποία κωδικοποιήθηκε προΐσχύον διεθνές έθιμο και την οποία κύρωσε η χώρα μας με το ν.δ. 402/1974, συνιστά κατά την έννοια του άρθρου 28§1 Σ., και διεθνές έθιμο και διεθνή συνθήκη. Η διπλή αυτή στήριξη της συνθήκης στο Σύνταγμα μας έχει πρακτική σημασία ιδίως για εκείνους, οι οποίοι, αντίθετα από μας, πιστεύουν ότι οι διμερείς συνθήκες, οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ισχύ του Συντάγματος του 1975, δεν εμπίπτουν εις το πεδίο της εφαρμογής του άρθρου 28§1 του Συντάγματος τούτου (ανωτ. 1.1). Γιατί και αν ακόμα τούτο είναι αληθές, που για μας δεν είναι, κανένας έως σήμερα δεν υποστήριξε ότι η διάταξη του άρθρου 28§1 Σ. διέσπασε το εθιμικό δίκαιο σε εθιμικό δίκαιο που διαμορφώθηκε πριν και μετά την ισχύ του εν λόγω Συντάγματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 της Σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Γενικός κανών ερμηνείας.

Άρθρον 31. - 1. Η συνθήκη δέον να ερμηνεύηται καλή τη πίστει συμφώνως προς την συνήθη έννοιαν ήτις δίδεται εις τους όρους της συνθήκης, εν

τω συνόλω αυτών και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της.

2. Το σύνολο της συνθήκης, δια τους σκοπούς ερμηνείας ταύτης, εκτός του κειμένου, περιέχοντας το προοίμιον και τα παραρτήματα αυτής, περιλαμβάνει:

(α) Πάσαν συμφωνίαν σχετικήν προς την συνθήκην, ήτις συνωμολογήθη μεταξύ όλων των μερών, επί ευκαιρία της συνάψεως της συνθήκης.

(β) Παν έγγραφον, το οποίον συνετάγη υπ' ενός ή πλειόνων μερών εν σχέσει προς την σύναψιν της συνθήκης, το οποίον εγένετο αποδεκτόν υπό των άλλων μερών ως έγγραφον σχετιζόμενον προς την συνθήκην.

3. Ομού μετά του συνόλου της συνθήκης δέον να λαμβάνωνται υπ' όψιν:

(α) Πάσα μεταγενεστέρα συμφωνία μεταξύ των μερών αφορώσα εις την ερμηνείαν της συνθήκης ή την εφαρμογήν των διατάξεων ταύτης.

(β) Πάσα μεταγενεστέρα πρακτική ακολουθηθείσα υπό των συμβαλλομένων μερών κατά την εφαρμογήν της συνθήκης η οποία συνιστά συμφωνίαν αυτών ως προς την ερμηνείαν ταύτης.

(γ) Άπαντες οι σχετικοί κανόνες του Διεθνούς Δικαίου οι εφαρμοζόμενοι εις τας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών σχέσεις.

4. Ειδική έννοια δύναται να δοθή εις ένα όρον εάν προκύπη ότι αυτή ήτο η πρόθεσις των συμβαλλομένων μερών.

Συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας.

Άρθρον 32. Δύναται να γίνει προσφυγή εις συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας, περιλαμβανομένων των προπαρασκευαστικών της συνθήκης εργασιών και των περιστάσεων υπ' ης συνήφθη αύτη, προκειμένου να επιβεβαιωθή η έννοια η προκύπτουσα εκ της εφαρμογής του άρθρου 31 ή προκειμένου να προσδιορισθή η έννοια, εν περιπτώσει καθ' ην η κατά το άρθρον 31 ερμηνεία:

(α) αφήνει την έννοιαν ασαφή ή αφανή,

(β) οδηγεί εις αποτέλεσμα, το οποίον τυγχάνει προδήλως άτοπον ή παράλογον».

Τόσο ο γενικός κανόνας ερμηνείας (άρθρο 31) όσο και τα συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας (άρθρο 32) είναι έτσι διατυπωμένα στο κείμενο της Σύμβασης, ώστε να προσφέρουν στον ερμηνευτή του δικαίου μεγάλα περιθώρια ερμηνευτικών επιλογών.

Το άρθρο 31 συγκροτεί χωρίς να ιεραρχεί, μια σειρά αρχών, ξεκινώντας από αυτή της καλής πίστης και αξιώνοντας οι όροι μιας συνθήκης να ερμηνεύονται σύμφωνα με το σύνηθες νόημά τους, κάτι που γίνεται αντιληπτό μόνο μέσα στο γενικό πλαίσιο των όρων (context) και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της συνθήκης. Συνδυάζονται έτσι δύο διαφορετικές ερμηνευτικές μέθοδοι, αυτή του συνήθους νοήματος και αυτή της τελεολογικής ερμηνείας, ενώ παράλληλα το κείμενο της συνθήκης, το λεκτικό δηλ.

όχι μιας μεμονωμένης διάταξης, αλλά της συνθήκης στο σύνολό της (γενικό πλαίσιο), αναγορεύεται σε βασική ερμηνευτική πυξίδα σ' αντίθεση με την άλλοτε κρατούσα υποκειμενική βούληση των συμβαλλόμενων μερών. Η επιλογή αυτή των συντακτών της Σύμβασης της Βιέννης δεν σημαίνει αυτόματα, ότι αποκλείεται η χρήση υποκειμενικών στοιχείων στην ερμηνευτική διεργασία, καθώς αυτά υπονοούνται κατά τη μεία του γενικού ερμηνευτικού κανόνα, ο οποίος αναφέρεται στο σκοπό της συνθήκης. Βέβαια ο σκοπός δεν είναι συνώνυμος της υποκειμενικής βούλησης των μερών, γιατί αναφέρεται κατά κύριο λόγο στις επιδιώξεις της συνθήκης ως συνόλου. Ακόμη θα πρέπει να έχουμε κατά νου, ότι το άρθρο 31 περιορίζει το ρόλο του σκοπού, στο να φωτίζει τους όρους της συνθήκης, καθιστώντας τον έτσι εξαρτημένο ερμηνευτικό μέσο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 31 το γενικό πλαίσιο μιας συνθήκης περιλαμβάνει και τα συμπληρωματικά έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί και αφορούν σ' αυτήν. Έτσι, στην περίπτωση των ΣΔΦ αυτά είναι οπωσδήποτε οι επιστολές ή διακοινώσεις που ανταλλάσσονται μεταξύ συμβαλλόμενων κρατών (όπως π.χ. οι διακοινώσεις που έχουν ανταλλαγή μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ στις 29.11.61 και 19.12.61 και αφορούν στη διόρθωση μεταφραστικού λάθους στο ελληνικό κείμενο της μεταξύ τους διμερούς συνθήκης). Μεταγενέστερες συμφωνίες και κάθε πρακτική που ακολουθήθηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη κατά την εφαρμογή της συνθήκης μπορούν επίσης να ληφθούν υπόψη σύμφωνα με το άρθρο 31-3. Αν όμως τέτοιες μεταγενέστερες συμφωνίες ή πρακτικές διαφοροποιούν την αρχική, τότε προκειμένου να ισχύσουν ως ερμηνευτικά σημεία αναφοράς, θα πρέπει να τηρηθούν και γι' αυτές οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους στην εθνική έννομη τάξη (εδώ η κύρωσή τους με τυπικό νόμο).

Το άρθρο 32 καθιερώνει τέλος τη δυνατότητα προσφυγής του ερμηνευτή σε συμπληρωματικά μέσα (βλ. προπαρασκευαστικές εργασίες της συνθήκης...) όχι όμως σε κάθε περίπτωση, αλλά μόνο αν υπάρχει αμφιβολία.

3.1.2. Τα Πρότυπα Συμβάσεων (MODELS) του ΟΑΣΑ και οι παράλληλες συνθήκες

Ήδη από το 1920, κατά τη διεθνή οικονομική συνδιάσκεψη των Βρυξελλών, είχε διαπιστωθεί η ανάγκη για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας. Στα πλαίσια της ΚτΕ συγκροτήθηκε για πρώτη φορά το 1923 ομάδα εργασίας, η οποία άρχισε να εκπονεί τα πρώτα Σχέδια διμερών συνθηκών σχετικά με τη διπλή φορολογία, την διοικητική συνεργασία και τη δικαστική συνδρομή. Στη Γενεύη το 1928 συγκροτείται, πάντα στα πλαίσια της ΚτΕ, η Διαρκής Φορολογική Επιτροπή, ενώ το 1943 κατά τη διάρκεια της φορολογικής διάσκεψης του Μεξικού, υιοθετούνται τρία κείμενα με τη μορφή υποδειγμάτων

διμερών συμβάσεων με αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, των κληρονομιών και τέλος την ενίσχυση της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής σε θέματα επιβολής και είσπραξης των άμεσων φόρων. Τα τρία αυτά υποδείγματα αναθεωρήθηκαν το 1946 στη διάσκεψη του Λονδίνου, όπου κατέστη για πρώτη φορά σαφής η αντίθεση ανάμεσα στα αναπτυσσόμενα και τα αναπτυγμένα κράτη, καθώς τα τελευταία διαφοροποιούνταν ως προς την αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων εισοδήματος (τόκοι μερίσματα, δικαιώματα και συντάξεις) και υιοθετήθηκε το κριτήριο της κατοικίας και όχι εκείνο της πηγής, που κατοχύρωνε τα συμφέροντα των πρώτων.

Τα εν λόγω υποδείγματα (της ΚτΕ και του ΟΗΕ) αποτελούν την πρώτη οικογένεια υποδειγμάτων (models) των ΣΔΦ. Την δεύτερη αποτελούν τα υποδείγματα του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.). Οι δύο αυτές οικογένειες υποδειγμάτων ουσιαστικά αναπαράγουν την αντίθεση αναπτυσσόμενων και αναπτυγμένων χωρών (με τον ΟΗΕ πιο κοντά στις λύσεις του Μεξικού και τον ΟΟΣΑ πιο κοντά σ' αυτές του Λονδίνου).

Με την πολυμερή συνθήκη την οποία υπέγραψε στο Παρίσι στις 16.4.1948 και η χώρα μας, ιδρύθηκε ο Οικονομικός Οργανισμός Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Η συνθήκη αυτή κυρώθηκε στη χώρα μας με τον α.ν. 890/24-26.2.1949 (ΦΕΚ Α' 50).

Το 1956 ο ΟΟΣΑ συνέστησε τη Φορολογική Επιτροπή, στην οποία έδωσε την εντολή να ετοιμάσει σχέδιο διεθνούς συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ύστερα από επίπονη εργασία η Επιτροπή υπέβαλε το 1963 στον Οργανισμό το πρώτο Σχέδιο Συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα του φόρου εισοδήματος. Το Σχέδιο υιοθετήθηκε τότε από τα Κράτη μέλη, ενώ ως Υπόδειγμα (model) πλέον, υπέστη αλληπάλληλες τροποποιήσεις το 1977, το 1982 και τέλος το 1994. Παράλληλα η Επιτροπή ετοίμασε και ο Οργανισμός υιοθέτησε Υποδείγματα συνθηκών σχετικών με την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα του φόρου κληρονομιών και δωρεών (1966 και 1982) και την αμοιβαία διοικητική συνδρομή στον τομέα της είσπραξης των φόρων (1981). Τα κείμενα αυτά μαζί με τα επίσημα Σχόλια (Commentaries) που τα συνοδεύουν, έχουν εκδοθεί από τον ΟΟΣΑ σε χωριστά τεύχη.¹⁴

Τα σχετικά κείμενα, τα οποία δυστυχώς δεν έχουν μεταφραστεί στην Ελληνική, συνιστούν εξαιρετικό βοήθημα στην προσπάθεια του δικαστή για την αναζήτηση της ομοιόμορφης ερμηνείας.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν είναι μεγάλη για την ερμηνεία μιας ΣΔΦ, όχι μόνο εξαιτίας του παρασκευαστικού του χαρακτήρα για τη σύνταξη μιας συνθήκης, αλλά και διότι το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ, με Συστάσεις του στις 30.7.63, 11.4.77, 23.7.

92 και 31.3.94, συνέστησε στις κυβερνήσεις των Κρατών μελών ν' ακολουθούν το υπόδειγμα (όπως αυτό ερμηνεύεται από τα προσαρτημένα σχόλια), όταν συνάπτουν νέες ή αναθεωρούν υπάρχουσες διμερείς συνθήκες. Σύμφωνα με το άρθρο 18 των διαδικαστικών αρχών του ΟΟΣΑ η σύσταση υποχρεώνει τα κράτη μέλη να εξετάσουν τη σκοπιμότητα των συνιστώμενων μέτρων. Στην πρακτική όμως στα πλαίσια της σύμβασης του ΟΟΣΑ οι συστάσεις αποκτούν ακόμη μεγαλύτερη σημασία εν όψει του ότι τα κράτη έχουν, κατά το στάδιο της έγκρισης του κειμένου των σχολίων του υποδείγματος, τη δυνατότητα να επιφυλαχθούν ή να εισάγουν παρατηρήσεις ως προς την ειδικότερη ερμηνεία της σύστασης.

Έτσι και η Ελλάδα έχει εκφράσει επιφυλάξεις σε πλήθος άρθρων (ή παραγράφων άρθρων) του υποδείγματος για την αποφυγή διπλής φορολογίας στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος - κεφαλαίου (1992) - συγκεκριμένα στα άρθρα: 5 (μόνιμη εγκατάσταση), 7 (κέρδη εξ επιχειρήσεων), 8 (ναυτιλιακές και αεροπορικές επιχειρήσεις), 11-3 (τόκοι), 12-1 και 2 (δικαιώματα - royalties), 13 (κέρδη εκ κεφαλαίου), 15 (εξαρτημένα επαγγέλματα), 17 (αθλητές και καλλιτέχνες), 22 (φόροι στην κινητή και ακίνητη ιδιοκτησία), ενώ έχει διατυπώσει παρατήρηση στα σχόλια του άρθρου 19 (αποζημιώσεις και συντάξεις δημοσίου).

Τέτοιες παρατηρήσεις ή επιφυλάξεις θα στερούσαν νοήματος, αν οι συστάσεις του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ υποχρέωναν απλώς τα μέλη να εξετάσουν την καταλληλότητα των υποδείξεων. Τα κράτη - μέλη δεσμεύονται να εφαρμόζουν το κείμενο και τα σχόλια του υποδείγματος, εκτός αν έχουν ρητά επιφυλαχθεί ως προς αυτό. Η σύσταση δημιουργεί μια χαλαρή υποχρέωση, που όμως δεν παύει να είναι υποχρέωση.¹⁵

Η υιοθέτηση από πλευράς ενός κράτους - μέλους του ΟΟΣΑ του κειμένου του υποδείγματος κατά τη σύναψη μιας συνθήκης με άλλο κράτος - μέλος, δεν αφήνει καμιά αμφιβολία ότι τα σχόλια μπορούν να αναχθούν σε σημαντικότατο ερμηνευτικό μέσο. Είναι ενδεικτικό ότι όλες οι συνθήκες που έχει συνάψει η χώρα μας μετά το 1967, ακόμη και με χώρες μή μέλη του ΟΟΣΑ, έχουν υιοθετήσει σχεδόν αυτούσια τα εκάστοτε ισχύοντα υποδείγματα, αναγκάζοντας έτσι τον ερμηνευτή τους να προσφύγει στα σχόλια των υποδειγμάτων αυτών, για ν' αναζητήσει ορθές ερμηνευτικές λύσεις.

Στην επεξεργασία των προβλημάτων που ανακύπτουν από την εφαρμογή των ΣΔΦ, ιδιαίτερη σημασία πρέπει, κατά τη γνώμη μας, να δοθεί και στις εργασίες της Διεθνούς Φορολογικής Ένωσης (I.F.A.). Στα ετήσια συνέδρια της Ένωσης αυτής, επιστήμονες απ' όλες τις χώρες κι απ' όλους τους χώρους (δικαστές, σύμβουλοι, δικηγόροι και στελέχη της διοίκησης) διατυπώνουν τις σκέψεις τους πάνω σε επίκαιρα (προεπιλεγμένα) θέματα του διεθνούς φορολογικού δικαίου και εισηγούνται λύσεις που προάγουν την αποτε-

λεσματική και ομοιόμορφη εφαρμογή των διεθνών συμβατικών κειμένων στο χώρο της φορολογίας.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί η σημασία άλλων παράλληλων συνθηκών των οποίων η ομοιότητα στη διατύπωση με την ερμηνευτέα μπορεί ν' αποβεί χρήσιμη για τον ερμηνευτή. Βέβαια κάθε συνθήκη διακρίνεται για την αυτονομία της, κάτι που ενισχύεται από το ότι αποτελεί προϊόν διαπραγματεύσεων, στις οποίες επιδιώκεται η εξισορρόπηση αντιτιθέμενων συμφερόντων. Δεν πρέπει όμως από την άλλη να παραγνωρίζεται ότι κάθε κράτος, στην πρακτική σύναψης ΣΔΦ, τείνει να χρησιμοποιεί μια δική του στερεότυπη διατύπωση, παραλλάσσοντας ελαφρά εκείνη των υποδειγμάτων. Αυτή η διατύπωση συγκροτεί ένα ιδιαίτερο τύπο που επαναλαμβάνεται. Ακόμη πάντως και στις περιπτώσεις αλλαγής της διατύπωσης, όταν για παράδειγμα μεσολαβεί νέα συνθήκη μεταξύ των ιδίων κρατών (βλ. Ελληνο-ιταλική ΣΔΦ-1991), η προσφυγή σε ερμηνευτικές λύσεις που ίσχυαν για την προγενέστερη συνθήκη, ίσως αποδειχθεί χρήσιμη για την ερμηνευτική προσέγγιση της νεώτερης.

3.1.3. Αποφάσεις αλλοδαπών δικαστηρίων

Στην προσπάθειά του για την αναζήτηση μιας ερμηνείας κοινά αποδεκτής (ομοιόμορφης) ο διοικητικός δικαστής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την αλλοδαπή νομολογία για το ζήτημα το οποίο τον απασχολεί (ερμηνεία του ίδιου σημείου μιας παραγράφου του ίδιου άρθρου της ίδιας συνθήκης).¹⁶ Ολοένα και περισσότερες αποφάσεις αλλοδαπών δικαστηρίων έρχονται να βεβαιώσουν την πρακτική χρησιμότητα της παραπάνω αρχής, επικαλούμενες αποφάσεις δικαστηρίων άλλων κρατών. Άλλες φορές για να διαφοροποιηθούν από αυτές (βλ. πρόσφατη απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου των ΗΠΑ στην οποία τούτο, αφού εξετάσε προσεκτικά απόφαση του ομόλογού του δικαστηρίου του Ισραήλ, δεν την ακολούθησε εξηγώντας γιατί δεν τη βρίσκει πειστική - *Eastern Airlines, Inc. v. Rose Floyd*, 111 S.Ct. 1489 (1991)). Και άλλες φορές για να στηριχθούν σ' αυτές και ν' ακολουθήσουν τις ίδιες λύσεις (βλ. δυο αποφάσεις του Γερμανικού Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου (BFH) που βασίστηκαν η πρώτη σε απόφαση του Αυστριακού Συγκραματικού και Διοικητ. Δικαστηρίου, βλ. *Bundessteuerblatt*, II 660 (1970), σχετικά με τη Γερμανο-Αυστριακή ΣΔΦ, και η δεύτερη σε απόφαση του Γαλλικού Συμβουλίου της Επικρατείας, βλ. *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung*, 489 (1981), σχετικά με την 6η Οδηγία - ΦΠΑ).

Βέβαια υπάρχουν παραδείγματα αποφάσεων δικαστηρίων, οι οποίες κάθε άλλο παρά διαφωτιστικές είναι, λόγω των ασαφειών που περιέχουν, για τον ημεδαπό δικαστή.¹⁷ Επίσης, θα πρέπει να σημειωθεί κάτι που είναι προφανές, ότι δηλ. ακόμα και η μεγαλύτερη ομοιομορφία στις λύσεις της αλλοδαπής νο-

μολογίας δεν δεσμεύει (αλλά μόνο προβληματίζει) τον εθνικό δικαστή, ο οποίος μπορεί ν' αποφανθεί διαφορετικά.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί το πρόβλημα της ενημέρωσης του δικαστή με αλλοδαπό νομολογιακό υλικό. Ο διοικητικός δικαστής είναι κατ' αρχήν υποχρεωμένος να λαμβάνει υπόψη του αποφάσεις ξένων δικαστηρίων, αυτές τουλάχιστον που αφορούν στην υπό εξέταση συνθήκη, όταν αυτές προσκομίζονται ενώπιόν του από τους διαδίκους. Αν δεν είναι σε θέση να διαβάσει την απόφαση στο πρωτότυπο (ξένο) κείμενο, οι διάδικοι πρέπει να την προσκομίσουν μεταφρασμένη (άρθρο 146 § 3 ΚΦΔ). Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο δικαστής, γνωρίζοντας ότι οι διάδικοι θα προσπαθήσουν να φέρουν ενώπιόν του νομολογιακό υλικό που τους ευνοεί, οφείλει, με όποιο μέσο διαθέτει, ν' αναζητήσει κι ο ίδιος σχετικό υλικό. Το καθήκον του αυτό θέβαια μετριάζεται, αν δεν εξανεμίζεται, λόγω των γνωστών εθνικών περιορισμών που σχετίζονται με τις μικρές, έως ανύπαρκτες σχεδόν στη χώρα μας, δυνατότητες αναζήτησης αλλοδαπής νομολογίας.

Πρόσφατα διατυπώθηκε η σκέψη να συμπεριλαμβάνεται στις συνθήκες διάταξη, από την οποία ν' απορρέει υποχρέωση για τα συμβαλλόμενα κράτη να ενημερώνονται για την εξέλιξη της νομολογίας τους πάνω σε ζητήματα σχετικά με τη μεταξύ τους συνθήκη. Ήδη στο Υπόδειγμα συνθήκης (model) του Υπ. Οικονομικών των ΗΠΑ, στο άρθρο 2 (2) ορίζεται: Τα συμβαλλόμενα κράτη οφείλουν να κοινοποιούν μεταξύ τους, εκτός από τις σημαντικές αλλαγές στη φορολογική τους νομοθεσία, οποιοδήποτε επίσημο υλικό δημοσιεύεται και αφορά στην εφαρμογή της παρούσας συνθήκης, όπως διαταγές, αποφάσεις και λύσεις (του Υπουργείου των Οικονομικών) καθώς και δικαστικές αποφάσεις.

3.1.4. Διατάξεις εσωτερικού φορολογικού δικαίου

Η ανάπτυξη των συνθηκών, σκοπός των οποίων είναι η κατανομή της φορολογίας μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών (ή έστω η παραχώρηση αποκλειστικής φορολογικής εξουσίας σ' ένα από αυτά), οδηγεί στη μερική μόνο υποχώρηση των ρυθμίσεων του εσωτερικού φορολογικού δικαίου. Όταν οι συνθήκες αποφεύγουν να ορίσουν κάτι συγκεκριμένο, είτε γιατί έτσι το θέλησαν τα συμβαλλόμενα μέρη, είτε γιατί αυτά δεν επεσήμαναν καν την ύπαρξη κενού, οι εσωτερικές διατάξεις (και των δύο μερών αντίστοιχα) καλούνται να δώσουν τη λύση.

Οι συνθήκες αναφέρονται συχνά είτε ρητά είτε έμμεσα στις εσωτερικές διατάξεις του δικαίου των συμβαλλόμενων μερών. Οι αναφορές αυτές δημιουργούν πολλές φορές προβλήματα. Είναι αδύνατη σε κάθε περίπτωση η ομοιομορφη ερμηνεία, αν το ένα κράτος δεν δεσμεύεται από τον χαρακτηρισμό που δίνει το δίκαιο, με την παρεμβολή στις ΣΔΦ συγκεκριμένων ορισμών ή ερμη-

νευτικών οδηγίων, μερικά μόνο απέδωσαν, αφού οι ατέλειες των συμβατικών ορισμών και οι ιδιαίτερότητες του αγκικειμένου των συνθηκών καθιστούν την παραποιητή στο εσωτερικό δίκαιο αναπόφευκτη.

Το άρθρο 3 (2) του Υποδείγματος σύμβασης του ΟΟΣΑ, περιέχει ένα γενικό κανόνα για την ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούν δίχως ν' αποσαφηνίσουν οι συνθήκες: «Για την εφαρμογή της συνθήκης από ένα συμβαλλόμενο κράτος, κάθε όρος που δεν ορίζεται σ' αυτήν, όσο αφορά τους φόρους στους οποίους έχει εφαρμογή η συνθήκη, έχει την έννοια που του προσδίδει το δίκαιο αυτού του κράτους, εκτός αν το συνολικό πλαίσιο απαιτεί διαφορετική ερμηνεία».

Τον παραπάνω κανόνα, τον οποίο συνηγορούμε για πρώτη φορά στην Αμερικο-Βρετανική συνθήκη δ.φ. της 16.4.1945, έχουν υιοθετήσει περιλαμβανόμενες σχετική διάταξη και οι 18 συνθήκες που έχει συνάψει η Ελλάδα μέχρι σήμερα.

Ο κανόνας του άρθρου 3 (2) έχει μεγάλη πρακτική σημασία: Κατ' αρχάς βοηθά στο να μη φορτώνονται τα κείμενα των συνθηκών με πλήθος ορισμών, κάτι που θα καθιστούσε την εφαρμογή τους δυσκολότερη. Οι φορολογούμενοι, οι φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια συναντούν στα διεθνή συμβατικά κείμενα όρους που τους είναι ήδη οικείοι ερμηνευτικά από το εσωτερικό δίκαιο, ενώ τέλος η αναφορά των ΣΔΦ σ' αυτό, το εσωτερικό δίκαιο των συμβαλλομένων κρατών, εμπεδώνει την ασφάλεια του δικαίου.

Δυσχέρειες προκύπτουν ως προς την ερμηνεία του όρου εφαρμογή (της συνθήκης) που περιέχεται στον κανόνα του άρθρου 3 (2). Ανάμεσα στην ευρύτερη ερμηνευτική εκδοχή, κατά την οποία ως εφαρμογή της συνθήκης νοείται κάθε απόφαση των φορολογικών αρχών ή των δικαστηρίων ενός κράτους στην οποία τότε μόνο εφαρμόζεται μια συνθήκη, όταν παρέχονται από ένα κράτος φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία δεν θα δίνονταν αν η συνθήκη έλειπε, μια τρίτη ενδιάμεση άποψη ήρθε να ταράξει τα νερά (18): Δεν μπορούμε να πούμε ότι μια συνθήκη εφαρμόζεται, αν ένα κράτος απλώς τη διαθέσει, προκειμένου ν' αποφευχθεί για το αν πρέπει να φορολογήσει ή όχι ένα συγκεκριμένο στοιχείο εισοδήματος. Αντίθετα η συνθήκη εφαρμόζεται, αν το εν λόγω κράτος περιορίζεται από τη συνθήκη, ώστε να μην εφαρμόσει τις εσωτερικές φορολογικές διατάξεις του.

Αναλόγως περαιτέρω τον κανόνα του άρθρου 3 (2), θα διαπιστώσει κανείς, ότι η αναφορά του εν λόγω κανόνα στο εσωτερικό δίκαιο υπόκειται σε δύο περιορισμούς:¹⁹

α) Ο κανόνας αφορά στην ερμηνεία όρων τους οποίους η συνθήκη περιλαμβάνει. Τότε μόνο δηλ. μπορεί να γίνεται αναφορά στο εσωτερικό δίκαιο ενός κράτους, όταν πρόκειται να ερμηνευθούν με τη βοήθειά του όροι, εκφράσεις ή λέξεις που υπέρχουν ήδη στη συνθήκη. Δεν είναι δυνατό, με άλλα λό-

για, να γίνεται γενική χρήση των εμνηνευτικών αρχών του εσωτερικού δικαίου μιας χώρας προκειμένου να προσεγγιστεί εμνηνευτικά μια συνθήκη ή γ' αποσαφηνιστούν τα θολά της σημεία.

β) ο κανόνας δεν αναφέρεται σε οποιαδήποτε διάταξη του εσωτερικού φορολογικού δικαίου, αλλά σε αυτές που ρυθμίζουν τα των φόρων (εισδημιουργίας φ.π. και γ.π., κληρονομιών) που καθίστανται από μια συνθήκη. Αν έτσι όρος της συνθήκης είναι δυνατό να προσδιοριστεί εμνηνευτικά π.χ. από διάταξη του εσωτερικού ιδιωτικού δικαίου ή από διατάξεις φορολογικού δικαίου που αφορούν σε αντικείμενα άλλα από αυτά που ρυθμίζει μια συνθήκη (π.χ. χερσότιμο), τούτο θα πρέπει γ' αποφευχθεί αφού παρατηρηθεί ο' αυτές τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου δε νοείται.

Τέλος, πρέπει να σταθούμε, στην τελευταία φράση του παραπάνω κανόνα, σύμφωνα με την οποία η αναφορά στο εσωτερικό δικαίο μπορεί και γ' αποφευχθεί, αν το συνολικό πλαίσιο απαιτεί διαφορετική ερμηνεία. 'Ισως θα ήταν λάθος να δοθεί υπερβολικό βάρος στην εξαίρεση αυτή, της οποίας μόνος σκοπός είναι να καθιερωθεί, πάλι στο γενικό κανόνα της προσφυγής στο εσωτερικό δικαίο -όταν μια ΔΑΦ παραλείπει να προσδιορίσει κάποιο όρο, και τη συμπληρωματική ερμηνεία της αναφοράς του εμνηνευτή στο συνολικό πλαίσιο (context) της συνθήκης. Μια ευρύτερη ερμηνεία του όρου συνολικό πλαίσιο θα μπορούσε να χρησιμοποιείται εδώ, για να ξεπεραστούν οι δυσκολίες από τη στενή σχέση όρων της συνθήκης με τα εσωτερικά δίκαια των συμβαλλόντων κρατών, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις εμνηνευτικών αποκλίσεων μεταξύ τους.

3.2. Όρα της ερμηνείας

3.2.1. Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού (MUTUAL AGREEMENT)

Στις διεθνείς διμερείς συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας απαντάται διάταξη (πρωτ. άρθρ. 25 των μοντέλων του ΟΟΣΑ 1969, 1977 και 1992), με την οποία προβλέπονται τα ακόλουθα:

Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλόντων κρατών μπορούν με αμοιβαίο διακανονισμό, να άρουν τις δυσκολίες ή να εξαλείψουν τις αμφιβολίες τις οποίες είναι δυνατό να δημιουργήσει η εφαρμογή της συνθήκης. Επίσης σε περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο θεωρεί, ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο συμβαλλόντων κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνα με τις διατάξεις της συνθήκης, μπορεί το πρόσωπο αυτό, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας, τα οποία προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία των συμβαλλόντων κρατών, να θέσει την περίπτωση του υπόψη της αρμόδιας αρχής του κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή υπήκοος.

Συνήθως οι διμερείς συνθήκες, όχι όμως όλες, προβλέπουν προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει ο ενδιαφερόμενος να προβεί στην εν λόγω ενέργεια.

Στη συνέχεια, οι διατάξεις των επιμέρους συνθηκών, οι οποίες αναφέρονται στην παραπάνω διαδικασία, ορίζουν ότι η σχετική διαφορά είναι δυνατόν να επιλυθεί είτε από την αρμόδια αρχή στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση, είτε από τις αρμόδιες αρχές και των δύο συμβαλλόμενων κρατών με αμοιβαία συμφωνία.²⁹

Αν κινηθεί η εν λόγω διαδικασία, ποια πρέπει να είναι η στάση του Έλληνα διοικητικού δικαστή; Κατ' αρχάς πρέπει να υπομνησθεί ότι η εν λόγω διαδικασία προβλέπεται μέσα σε διεθνή διμερή συνθήκη κυρωμένη με νόμο και επομένως και η σχετική με αυτή ρήτρα έχει υπερνομοθετική ισχύ (άρθρο 28 § 1 εδ. α' Σ) (ανωτ. 1.1). Κατά δεύτερο λόγο, η απάντηση στο παραπάνω ερώτημα πρέπει, πιστεύουμε, να είναι παρόμοια με εκείνη, την οποία έδωσε η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όταν τούτο βρέθηκε μπροστά σε διαιτησία (Ολ.ΣτΕ 1016/1977, ΣτΕ 4077/1977, 3361/1978, 27 και 32/1979, 947/1979, 3280/1979 κ.α.): Αν ο ενδιαφερόμενος προσφύγει στη δικαιοδοσία του Έλληνα διοικητικού δικαστή, χωρίς προηγουμένως να καταφύγει, ή χωρίς να καταφύγει εμπροθέσμως, στην εν λόγω ειδική διαδικασία, ο διοικητικός δικαστής προβαίνει στην εξέταση του ένδικου βοηθήματος (προσφυγής, ανακοπής) το οποίο εγείρεται ενώπιόν του, αδιαφορώντας για την εν λόγω ειδική διαδικασία. Αν αντίθετα, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο προσφύγει στη δικαιοδοσία του Έλληνα διοικητικού δικαστή και παράλληλα ακολουθεί και την εν λόγω ειδική διαδικασία, ο διοικητικός δικαστής οφείλει να αναστείλει την πρόοδο της διοικητικής διαδικασίας, έως ότου περατωθεί η εν λόγω ειδική διαδικασία (πρόβλ. άρθρο 90 § 1 ΚΦΔ σε συνδυασμό με άρθρο 249 ΚΠολΔ).

Κατά τη γνώμη μας πάντως, στην περίπτωση αυτή ο κατ' άρθρο 2 του ν. 820/1978 αρμόδιος Πρόεδρος του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου μπορεί να λάβει και το μέτρο της αγκατολής εισπραγής του προεδεδωθέντος ποσού φόρου, αν, στη συγκεκριμένη περίπτωση, συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (έκδηλα σφάλματα της προσβαλλόμενης πράξης ελαττώσεως των οποίων πιθανολογείται η ευδαιμόνηση της προσφυγής, αδυναμία καταβολής).

Η απόφαση της Μικτής Επιτροπής, η οποία προβλέπεται από την εν λόγω διαδικασία, επιλύει τη διαφορά με δύνامي δεδικασμένου, υπερισχύει δε και αυτής της δικαστικής απόφασης η οποία ενδεχομένως αποφάσθηκε αντίθετα με την εντεύθεν συνέπεια η δικαστική αυτή απόφαση να παραμεινει ανεκτέλεστη (Γνωμοδ. ΝΣΚρ 507/1980 ΔΦΝ 1981, σελ. 141-142, η οποία έκρινε ενόψει του άρθρου 26 της ΣΔΦ Ελλάδος - Γαλλίας. Πρόβλ. και άρθρο 31 § 3 της Σύμβασης της Βιέννης (ανωτ. 3.1.1)).

Από την έκδοση της απόφασης της Μετής Επιτροπής, αρχίζει και η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του φορολογούμενου προς επιστροφή του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος (Η ίδια Έγγραφο. ΝΣΚρ. 507/1980).

3.2.2. Προβλήματα σχετικά με τη γλώσσα των συνθηκών

Οι συνθήκες ως διεθνή διμερή κείμενα είναι κατά κύριο λόγο διατυπωμένες στις εθνικές γλώσσες των συμβαλλόμενων Κρατών.

Στη διεθνή πρακτική οι τελικές διατάξεις των συνθηκών είναι σύνηθες να ορίζουν για την αυθεντική γλώσσα της συνθήκης. Σε ορισμένες μάλιστα από τις συνθήκες στις οποίες οι αυθεντικές γλώσσες είναι περισσότερες, ορίζεται ποια από αυτές υπερισχύει σε περίπτωση αμφιβολίας. Στην ελληνική πρακτική έχουμε, όσον αφορά τις σ.δ.φ. οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος, την ακόλουθη εικόνα:

ΣΑΦ ΕΛΛΕΟΣ με:	Αυθεντικές γλώσσες	Υπερισχύει σε περίπτωση αμφιβολίας
<p>Η.Π.Α. Ηνωμένο Βασίλειο Σουηδία Γαλλία Ινδίες Ιταλία (1987) Ιταλία (1991) Γερμανία Κίηρος Βέλγιο Αυστρία Φινλανδία Ολλανδία Ουγγαρία Ελβετία Τσεχοσλοβακία Πολωνία Νορβηγία Δανία</p>	<p>Ελληνική/Αγγλική Ελληνική/Αγγλική Αγγλική Γαλλική Αγγλική Ελληνική/Ιταλική/Αγγλική Αγγλική Ελληνική/Γερμανική/Αγγλική Ελληνική Ελληνική/Φινλανδική/Γαλλική Ελληνική/Γερμανική/Αγγλική Αγγλική Ελληνική/Ολλανδική/Αγγλική Αγγλική Ελληνική/Γερμανική/Αγγλική Αγγλική Ελληνική/Πολωνική/Αγγλική Αγγλική Αγγλική</p>	<p>Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική Αγγλική</p>

Αν μια διμερής συνθήκη έχει συνταχθεί σε μια ξένη γλώσσα, όπως συμβαίνει με τις μισές (ενικά στις δεκαοκτώ) συνθήκες τις οποίες η Ελλάδα έχει

συνάφει, ο κυρωτικός νόμος περιλαμβάνει, εκτός από το αυθεντικό ξενόγλωσσο κείμενο και τη μετάφραση της συνθήκης στα ελληνικά. Στην περίπτωση αυτή, καθώς και σε κείνη κατά την οποία η ελληνική είναι μια από τις αυθεντικές γλώσσες της συνθήκης, ο εθνικός δικαστής πρέπει να καταφύγει και στο ξενόγλωσσο (αυθεντικό και δημοσιευμένο στο ΦΕΚ ως τέτοιο) κείμενο, για να ολοκληρώσει την ερμηνευτική του διεργασία. Δεν λείπουν, άλλωστε, τα παραδείγματα, κατά τα οποία αλλοδαπά δικαστήρια διαπίστωσαν, ότι το ξενόγλωσσο κείμενο απέδιδε καλύτερα το νόημα των όρων, λέξεων κι εκφράσεων της συνθήκης, απ' ό,τι το κείμενο στην εθνική τους γλώσσα.²¹

Τα προβλήματα που απορρέουν από τα ιδιαίτερα αυτά ερμηνευτικά καθήκοντα του δικαστή είναι προφανή:²² Κατ' αρχήν δεν είναι αυτονόητο ότι ο εθνικός δικαστής είναι εξοπλισμένος με τα κατάλληλα εφόδια, προκειμένου να επεξεργαστεί ερμηνευτικά ξενόγλωσσα κείμενα. Ακόμη είναι σχεδόν αδύνατο οι διάφορες αυθεντικές γλωσσικές εκδοχές μιας συνθήκης να μην εγείρουν νοηματικές ασυμφωνίες. Στην τελευταία αυτή περίπτωση πρέπει, σύμφωνα με τη Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών (άρθρο 33 § 4), ο δικαστής να υιοθετήσει την έννοια η οποία καλύτερα συμβιβάζει τα κείμενα, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου και του σκοπού της συνθήκης. Αν τα δύο κείμενα εξακολουθούν να μη συμβιβάζονται, π.χ. εξαιτίας παραδρομής στη σύνταξη ενός από αυτά, ο ερμηνευτής θα προσφύγει στον γενικό κανόνα των άρθρων 31 και 32 της Σύμβασης της Βιέννης (βλ. ανωτέρω υπό 3.1.1.), δηλ. θα εξετάσει τη συνθήκη μέσα στο γενικό πλαίσιο της υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού της, χρησιμοποιώντας παράλληλα και συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας, όπως οι προπαρασκευαστικές εργασίες, τα περιστατικά της σύναψής της κ.ά.

3'2.3. Προβλήματα σχετικά με την QUALIFICATION (την υπαγωγή των πραγματικών γεγονότων στον προσήκοντα κανόνα της διμερούς συνθήκης).

Προβλήματα υπαγωγής των πραγματικών γεγονότων στον κανόνα δικαίου ο οποίος προσήκει υπάρχουν σε σχέση με όλους τους κανόνες του δικαίου.²³

Σε σχέση με τους κανόνες του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου (λ.χ. των άρθρων 4-33 ΑΚ), υπάρχει ένα πρόσθετο πρόβλημα υπαγωγής.²⁴ Τούτο οφείλεται στο γεγονός, ότι οι κανόνες του ιδ.δ.δ. καθορίζουν το πεδίο εφαρμογής όχι μόνο του εγχώριου δικαίου αλλά και των αλλοδαπών δικαίων και οι όροι τούς οποίους χρησιμοποιούν πρέπει, κατά το δυνατό, να διατυπώνονται εν όψει του γεγονότος τούτου: όχι η «αφάνεια» αλλά η «κατάσταση ανθρώπου εξαφανισθέντος», όχι η «απαγόρευσις» αλλ' η «κατάσταση ανθρώπου δεομένου

επιμελείας», όχι οι «κληρονομικοί σχέσεις» αλλ' η «διαδοχή εις το περιουσιακόν σύνολον θανόντος» κ.ο.κ. (πρβλ. άρθρα 3-33 ΑΚ 1940 με άρθρα 12-41 ΕΑΚ 1945).

Τέτοιο πρόβλημα δεν υπάρχει κατ' αρχήν στο δίκαιο των διεθνών συνθηκών αποφυγής διπλής φορολογίας.²⁵ Τούτο, γιατί στο δίκαιο αυτό, ο Έλληνας δικαστής δεν καλείται να εφαρμόσει αλλοδαπό φορολογικό δίκαιο. Καλείται να αποφανθεί, αν η συγκεκριμένη σχέση υπάγεται στον ελληνικό φορολογικό νόμο ή δεν υπάγεται. Αν υπάγεται, ο Έλληνας δικαστής θα αποφανθεί ότι στη συγκεκριμένη σχέση εφαρμόζεται το ελληνικό ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο, το οποίο, στη συνέχεια, αυτός θα είναι εκείνος, ο οποίος θα το εφαρμόσει. Αν δεν υπάγεται, ο Έλληνας δικαστής θα περιορισθεί να αποφανθεί, ότι στη συγκεκριμένη σχέση δεν εφαρμόζεται το ελληνικό ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο. Ο Έλληνας δικαστής, μετά την απόφασή του αυτή, δεν θα εφαρμόσει το αλλοδαπό δίκαιο, αλλά το συγκεκριμένο κανόνα της συνθήκης.

Έτσι ο Έλληνας διοικητικός δικαστής δε χρειάζεται να εξετάσει αν, από την άποψη του αλλοδαπού φορολογικού δικαίου, λ.χ. το εισόδημα το οποίο αποκτά ένας διευθυντής ορχήστρας λόγω ηχογράφησης μιας συναυλίας φορολογείται στην αλλοδαπή ως δικαίωμα (royalty) ή ως αμοιβή ελεύθερου επαγγελματία. Τούτο γιατί, αν το εν λόγω εισόδημα δε φορολογείται στην Ελλάδα, του είναι αδιάφορος ο χαρακτηρισμός τού εν λόγω εισοδήματος, στον οποίο προβαίνει, καθ' υπόδειξη του αλλοδαπού ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, αλλοδαπός συνάδελφός του.

Επιπλέον, κατά τη διατύπωση των άρθρων των Υποδειγμάτων (models), τα οποία ακολουθούν τα κράτη για να συνάψουν μια συνθήκη, οι συντάκτες τους έχουν, κατά το δυνατό, αποφύγει να χρησιμοποιήσουν όρους, των οποίων η σημασία θα ήταν διαφορετική από τη μια έννομη τάξη στην άλλη.

Ωστόσο και στο δίκαιο των ΣΔΦ απαντώνται προβλήματα υπαγωγής των πραγματικών γεγονότων στον προσήκοντα κανόνα της διμερούς συνθήκης, τα οποία, αν και σαφώς διάφορα, θυμίζουν το αντίστοιχο πρόβλημα της qualification, το οποίο απαντούμε στην περιοχή του ι.δ.δ.²⁶

Στη συνθήκη απαντώνται διάφοροι όροι, τους οποίους ο Έλληνας δικαστής πρέπει να ερμηνεύσει.

Πολλές φορές, η σημασία αυτών των όρων καθορίζεται μέσα στη συνθήκη. Λ.χ. συχνά στις συνθήκες ορίζεται ποια είναι, ή ποια δεν είναι, η, κατά τη συγκεκριμένη συνθήκη, έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης», του εισοδήματος από «ακίνητη ιδιοκτησία», του «τόκου», των «κερδών από τη μεταβίβαση ακίνητης ιδιοκτησίας» κ.λπ. Σε αυτή την περίπτωση ο Έλληνας δικαστής καλείται να υπαγάγει τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά στην νομο-

τυπική μορφή του κανόνα της συνθήκης, στην οποία απαντώνται οι εν λόγω όροι.

Εννοείται ότι η εν λόγω υπαγωγή δεν είναι άμοιρη προβλημάτων:

Αμοιβή που χρησιμοποιήθηκε από ελληνική εταιρία σε γαλλικό οίκο για τη σύνταξη μελέτης αξιολόγησης των στελεχών και καλύτερη οργάνωση των υπηρεσιών της είναι ή όχι «δικαίωμα» ή «πληροφορία αφορώσα βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα» κατά την έννοια της ελληνογαλλικής συνθήκης; (ΣτΕ 2483/1984).

Στον ανώτατο συντελεστή 25% φόρου μερίσματος, ο οποίος καταβάλλεται σε κάτοικο Γερμανίας, περιλαμβάνεται ή όχι ο ΟΓΑ; (ΣτΕ 3703/1985).

Η συμμετοχή μιας αλλοδαπής εταιρείας σε μια ελληνική ΕΠΕ δημιουργεί, κατά την έννοια της διμερούς συνθήκης, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της αλλοδαπής εταιρείας; Ζήτημα που απασχολεί ακόμα τη νομολογία.

Συχνά ο δικαστής χρειάζεται να έχει πλήρη και πανοραμική εικόνα των διατάξεων της συνθήκης, λ.χ. για να ανακαλύψει, ότι οι τόκοι δανείων τα οποία εξασφαλίζονται με υποθήκη, δεν υπάγονται στη διάταξη της συνθήκης στην οποία γίνεται λόγος για «τόκους» (λ.χ. άρθρο 11 συνθήκης Ελλάδας - Αυστρίας) αλλά στη διάταξη της συνθήκης στην οποία γίνεται λόγος για ακίνητη ιδιοκτησία (άρθρ. 6 § 3 της ίδιας συνθήκης).

Άλλες φορές η σημασία των όρων, τους οποίους χρησιμοποιεί μια συνθήκη, δεν απαντάται μέσα σε αυτή τη συνθήκη.

Και όταν ακόμη η συνθήκη ακολουθεί το άρθρο 3 § 2 του υποδείγματος (μοντέλου) του ΟΟΣΑ, - και επομένως διαθέτει διάταξη, η οποία ορίζει ότι «οιοσδήποτε όρος ο οποίος δεν καθορίζεται εν τη παρούση συμβάσει θα έχει, εκτός αν η έννοια του κειμένου άλλως απαιτή, την έννοια η οποία δίδεται εις τον όρον τούτον υπό των νόμων του Συμβαλλομένου Κράτους των αφορώντων τους φόρους οι οποίοι αποτελούν αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως» - με βάση τη διάταξη αυτή δεν μπορούν να λυθούν όλα τα προβλήματα.

Λ.χ., αν οι όροι τους οποίους χρησιμοποιεί η συνθήκη, δεν είναι όροι παρμένοι από το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο του εν λόγω Κράτους αλλά είναι παρμένοι από το εσωτερικό αστικό, εμπορικό ή λοιπό διοικητικό δίκαιο του ίδιου Κράτους, η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται (ανωτ. 3.1.4).

Στην περίπτωση αυτή, ή και σε ανάλογες περιπτώσεις, γεννάται στον Έλληνα δικαστή το ερώτημα, με ποια έννοια θα εκλάβει το σχετικό όρο της συνθήκης.

Με την έννοια την οποία υποδεικνύει το δίκαιο της χώρας του δικαστή (lex fori); Ή μήπως με την έννοια την οποία υποδεικνύει το δίκαιο της χώρας της πηγής του εισοδήματος (lex causae) ή το δίκαιο της κατοικίας (lex domicilii) ή το δίκαιο της ιθαγένειας (lex patriae) του εισοδηματία;²⁷

Πρόκειται θέβαια για ερωτήματα που άφησαν αναπάντητα οι μεγάλοι

θεωρητικοί του ιδ.δ.δ., τους οποίους βασάνισε το πρόβλημα της υπαγωγής (Subsumtion) και του νομικού χαρακτηρισμού (Qualifikation).

Τούτο γιατί, αν και οι μεγάλοι εκείνοι θεωρητικοί έβλεπαν τον κόσμο διαιρεμένο σε πολλές έννομες τάξεις, ωστόσο έστρεψαν την προσοχή τους αποκλειστικά και μόνο στους θεσμούς του ιδιωτικού δικαίου τους οποίους συναγτούσαν στις τάξεις αυτές.

Εμείς, που έχουμε μια διαφορετική αντίληψη για το εύρος των έννομων τάξεων στις οποίες είναι ακόμα διαιρεμένος ο κόσμος μας, πρέπει να στρέψουμε την προσοχή μας και στους θεσμούς του φορολογικού και γενικότερα του διοικητικού δικαίου. Όχι μόνο για να απαντήσουμε στα ερωτήματα αυτά αλλά και για να θέσουμε τις μελλοντικές βάσεις για ένα ομοιόμορφο²⁸ ουσιαστικό φορολογικό και διοικητικό δίκαιο,²⁹ το οποίο θα διέπει τα περισσότερα κράτη της οικουμένης.

Έργο δύσκολο. Καμιά όμως δύσκολη πορεία δεν ξεκίνησε δίχως να επιχειρηθεί το πρώτο βήμα.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

- 1) Βλ. γενικότερα Γ. Κοφινάς Εγχειρίδιον φορολογικού δικαίου, Α, 1929, σελ. 155 επ., Α. Αγγελόπουλος Δημόσια οικονομική, 6' έκδοση, 1943, σελ. 272 επ., 279-280, Ι. Αναστόπουλος Φορολογικό δίκαιο. Βασικές έννοιες. Γενικές αρχές, 1992, σελ. 150 επ., 153 επ., J. J. Bienvenu Droit fiscal, Puf, 1987, σελ. 81 επ., Θ. Γεωργακόπουλος - Β. Πατσουράτης Δημόσια οικονομική, 1991, σελ. 280 επ., 285, J. P. Jarnevic Droit fiscal international, Economica, 1985, σελ. 69 επ., G. Gest - G. Tixier Manuel de droit fiscal, 4η έκδοση, Paris, LGDJ, 1986, σελ. 45 επ., 400, Br. Gouthiere Les impots dans les affaires internationales. Fr. Lefebvre, Paris, 1986, σελ. 111 επ., 89 επ., 96 επ., 110 επ., 116 επ., 128 επ., Π. Δερτιλής Περί της διεθνούς διπλής φορολογίας εντός του πλαισίου της νομοθεσίας των προσόδων ίδια εν Ελλάδα, 1932, R. Duccini Approche fiscale des contrats internationaux, Paris, Litec, 1985, Δ. Ευρυγένης - Θ. Κουλουμπής - Δ. Κωνσταντόπουλος - Κ. Σβολόπουλος Εισαγωγή στην οργάνωση της διεθνούς κοινωνίας, τεύχ. Α, σελ. 13, Λ. Θεοχαρόπουλος Les solutions grèques au problème des doubles imposition légales internationales en matière d'impots directs, Θεσσαλονίκη, 1969, Ο ίδιος Δημόσια Οικονομική Ασ. 1975, σελ. 293 επ., 304 επ., L. Cartou Droit fiscal international et européen, Paris, Dalloz, 6' έκδοση, 1986, σελ. 27, 115 επ., Δ. Κόρσος Δημοσιονομικόν δίκαιον τεύχ. Α 1989, σελ. 27, Μ. Κυπραίος Στοιχεία φορολογικού δικαίου, 1980, σελ. 765 επ., 789 επ., J. C. Martinez Les conventions de double imposition, Paris, Litec, 1986, J. C. Martinez - P. di Malta

Droit fiscal contemporain, том 1, Litec, 1985, σελ. 64 επ., B. Plagnet *Droit fiscal international*, Pars, Litec, 1986, σελ. 28 επ., K. Tixier - G. Gest *Droit fiscal international*, P.U.F., Paris, 1985, σελ. 179 επ., Α. Τσάκωνας Το πρόβλημα της διπλής φορολογίας εξ απόψεως νομικής, 1970, Kl. Vogel *On double taxation conventions*, Kluwer, Deventer - Boston, 1991.

2) Βλ. κατάλογο των συνθηκών αυτών και τους νόμους οι οποίοι τις κύρωσαν στην Εγκ. Υπ. Οικ. 1047465/0008 Α/Πολ. 1224/26.10.1990 ΔΦΝ 44 (1990) 1417 επ. ιδίως σελ. 1818. Πρβλ. γενικότερα Γ. Κουτσουμπάκης *Deportoire des accords internationaux conclus par la Grèce (1822-1978)*, Αθήνα, 1979.

3) Βλ. ανωτ. σημ. 2.

4) Βλ. τις συνθήκες αυτές και τους νόμους οι οποίοι τις κύρωσαν στον Χ. Τότση Κώδικας φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, έκδοση δ' 1993, σελ. 179 επ. Βλ. σχετικά και Α. Παρουτσάς Το δίκαιον των διεθνών συμβάσεων της Ελλάδος και αι διεθνείς αρχαί επί της φορολογίας των κληρονομιών, 1974. Πρβλ. Π. Πυροβέτης Η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών περί του φόρου κληρονομίας στα κράτη μέλη της ΕΟΚ ΔΦΝ 33 (1979) 558 επ.

5) Το κείμενό της βλ. και στον Κωδ. ΝοΒ 1974 σελ. 489 επ. και στον Δ. Κωνσταντόπουλο, *Δημόσιον Διεθνές Δίκαιον*, III, 1986, σελ. 265 επ. καθώς και στους Κρ. Ιωάννου - Στ. Περράκη *Γενικό και ειδικό διεθνές δίκαιο*, 1990, σελ. 108 επ. Σχετικά με αυτήν βλ. Κ. Ιωάννου - Κ. Οικονομίδης - Χ. Ροζάκης - Α. Φατούρος *Δημόσιο διεθνές δίκαιο. Θεωρία των πηγών*, 1988, σελ. 79 επ. (Ροζάκης), Γ. Κουφός *Η σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών*, 1985, Ε. Ρούκουνας *Διεθνές δίκαιο II*, 1982, 63 επ., ιδίως σελ. 64-65.

6) Για την ανάγκη μιας επαναδιάρθρωσης και επανακωδικοποίησης των σχετικών με τις διεθνείς συνθήκες διατάξεων του Συντάγματος και του Κανονισμού της Βουλής Κ. Ιωάννου - Κ. Οικονομίδης - Χ. Ροζάκης - Α. Φατούρος *Δημόσιο διεθνές δίκαιο. Σχέσεις διεθνούς και εσωτερικού δικαίου* 1990, σελ. 54-57 (Ιωάννου).

7) Για τις σχέσεις του διεθνούς (συμβατικού) και του εσωτερικού δικαίου πριν από το Σύνταγμα του 1975: Ν. Βαλτικός *Monisme ou dualisme. Les rapports de traités et de la loi en Grèce*. *Rev. Hell. Dr. Intern.*, 1958, σελ. 203 επ., Κ. Γεωργόπουλος *Η επικύρωση των διεθνών συνθηκών και η νομοθετική εξουσία*, 1938, Δ. Ευρυγένης *Les conflits de la loi nationale avec les traités internationaux en droit hellénique*, *Rev. Hell. de Droit International*, 1965, σελ. 363 επ., Η. Κυριακόπουλος *Το διεθνές δίκαιο και το ισχύον Σύνταγμα* ΕΕΝ 1955 σελ. 193 επ., Π. Νομικός *Η σύγκρουσις διεθνούς συμβάσεως και εσωτερικού νόμου* ΕΕΑΝ 62 (1943) 288-289, Α. Παπακώστας *L'autorité des conventions internationales en Grèce*, *Rev. Hell. Dr. Intern.*, 1962, σελ. 361 επ., Α. Παπαλάμπρου *Les problème de la transformaton et la question de la validité des actes étatiques «contraires» au droit international*, *Rev. Hell. Dr. Intern.* 1950, σελ. 234 επ., Ε. Ρούκουνας *Θέματα αφορώντα εις την ένταξιν του διεθνούς συμβατικού δικαίου εις το εσωτερι-*

κόν δίκαιον εν Ελλάδι, Ξένιον Ζέπου II, 1973, σελ. 295 επ., Α. Σβώλου Συνταγματικόν δίκαιον Α, 1934, σελ. 166 επ., Χ. Σγουρίτσας Συνταγματικόν δίκαιον, Α, 1965, σελ. 85 επ., Γ. Τενεκίδης Η ισχύς των πράξεων εσωτερικού δικαίου των αντικειμένων προς τα διεθνή νόμιμα. Συμβολή εις την μελέτη των σχέσεων εσωτερικού και διεθνούς δικαίου, 1936, Ο ίδιος Η σύγκρουσις διεθνούς συμβάσεως και εσωτερικού νόμου, ΕΕΑΝ 61, 1942, σελ. 76 επ., Ο ίδιος Αντίθεσις νόμου προς προγενεστέραν εν ισχύι συνθήκην ΕΕΝ 25 (1958) 833 επ., Φ. Φραντζεσκάκης Remarques critiques sur le role de la Constitution dans le conuit entre le traité et la loi interne devant les tribunaux judiciaires R.D.D.I.P., 1969, σελ. 425 επ., Δ. Ψαρός Το πρόβλημα της υπό των δικαστηρίων ερμηνείας και εφαρμογής των διεθνών συμβάσεων ΕΔΔΔ 13 (1969) 129 επ.

8) Για τις σχέσεις του διεθνούς (συμβατικού) και του εσωτερικού δικαίου μετά το Σύνταγμα του 1975: II. Αναστόπουλος ο.π. (σημ. 1) σελ. 151 επ., Φ. Αρναούτογλου Νόμος αντίθετος προς διεθνή σύμβαση είναι αντισυνταγματικός; ΤοΣ 8 (1982) 546 επ., Φ. Βεγλερής Η σύμβαση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και το Σύνταγμα, 1977 σελ. 86 επ., 124 επ., Ε. Βενιζέλος Τα όρια της αναθεώρησης του Συντάγματος 1975, 1984, σελ. 243, Ο ίδιος Μαθήματα συνταγματικού δικαίου I, 1901, σελ. 140 επ., Γ. Βλάχος Το Σύνταγμα της Ελλάδος 1979, σελ. 91 επ., Κ. Γεωργόπουλος Επίτομο Συνταγματικό δίκαιο, 4η έκδοση, 1992, σελ. 133 επ., 314, Α. Γιόκαρης Η πρακτική των δικαιοδοτικών οργάνων στην εφαρμογή του διεθνούς συμβατικού δικαίου (ελληνική πρακτική και συγκριτικό πλαίσιο), 1986, Ιωάννου Κρ. Προβλήματα ερμηνείας του άρθρου 28 § 1 του Συντάγματος 1975. Στο: Πέντε χρόνια εφαρμογής του Συντάγματος 1975. Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης. Νομική Σχολή. Κομοτηνή, 1981, σελ. 97 επ., Κ. Ιωάννου - Κ. Οικονομίδης - Χ. Ροζάκης - Α. Φατούρος ο.π. (σημ. 6) *passim*, Ν. Κλαμαρής Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας», 1989, σελ. 95, Σ. Κουκούλη - Σπηλιωτοπούλου Οι υποχρεώσεις των Κρατών μελών της Δ.Ο.Ε. και ση σύμβασις για την ισότητα των αμοιβών, ΤοΣ 6 (1980) 281 επ., 7 (1981) 281 επ., Μ. Κυπραίος ο.π. (σημ. 1) 765 επ., 783 επ., 789 επ., Ο ίδιος Ο μόνισμός και ο δυαδισμός στο διεθνές και στο Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο, Σύμμεικτα προς τιμήν Φ. Βεγλερή τ., 1988, σελ. 467 επ., Δ. Κωνσταντόπουλος, Δημόσιον Διεθνές Δίκαιον, III, 1986, σελ. 168 επ., 233 επ., 279 επ., Νομικόν Συμβούλιον του Κράτους Γνωμοδότηση 507/1980 ΔΦΝ ΛΕ (1981) σελ. 141-142, Κ. Οικονομίδης Δημόσιο διεθνές δίκαιο Α (παραδόσεις), 1989, σελ. 49 επ., Π. Παραράς Σύνταγμα 1975 - Corpus I (άρθρα 1-50) 1981 σελ. 405 επ., Α. Ράικος Συνταγματικό δίκαιο Α, 1989, σελ. 132 επ., Ε. Ρούκουνας ο.π. (σημ. 5) σελ. 20 επ., 28 επ., Ο ίδιος Le droit international dans la constitution de la Grèce du 9 Juin 1975, Rev. Hell. Dr. Intern. 1976, σελ. 51 επ., Ο ίδιος Σύνταγμα και διεθνές δίκαιο. Η επίδρασις του Συντάγματος του 1975 επί του ιδιωτικού και του δημοσίου δικαίου, Δημοσιεύματα Ελλ. Ινστ. Διεθν. και Αλλ. Δικ 1976, σελ. 91 επ., Ο ίδιος Jurisprudence hellénique, Droit International: extraditon, Rev. Hell.

Dr. Intern. 1984 σελ. 377 επ., Ι. Πανταζάτος Το διεθνές δίκαιο ως πηγή του ισχύοντος ελληνικού Συντάγματος ΕΔΔΔ 37 (1993) 499 επ. ιδίως σελ. 509 επ., ΕΔΔΔ 38 (1994) 5 επ., 9 επ., 17 επ., 19 επ., 29 επ., 31-34, Ε. Σπηλιωτόπουλος Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου ε' έκδοση, 1991, § 9 σελ. 76-77, Α. Τάχος Το ελληνικό «διεθνές διοικητικό δίκαιο» ΕΔΔΔ 37 (1993) 161 επ., Δ. Τσάτσος Συνταγματικό δίκαιο, Α, 1985, σελ. 273 επ., Α. Φατούρος International law in the greek Constitution, Amer. Journal of Intern. Law, 1976, σελ. 492 επ., Ν. Χατζητζανής Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, 1991, σελ. 50-51.

9) Δ. Ευρυγένης Περί «διπλωματικής» και «νομοθετικής» αμοιβαιότητας, «Αρμενόπουλος», 1959, 757 επ., Ο ίδιος Η εφαρμογή του αλλοδαπού δικαίου, 1956, ιδίως σελ. 216-217, Κ. Ιωάννου - Κ. Οικονομίδης - Χ. Ροζάκης - Α. Φατούρος ο.π. (σημ. 6, 8) σελ. 175 επ. (Ιωάννου), Κ. Οικονομίδης ο.π. (σημ. 8) σελ. 74-75, Ε. Ρούκουνας Διεθνές δίκαιο Ι, 1982, σελ. 126 επ., Ελ. Τροβά Ο δικαστικός έλεγχος της αμοιβαιότητας της εφαρμογής των γενικώς παραδεδεγμένων κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων κατά το άρθρ. 28 §§ 1 και 3 του Συντάγματος 1975 ΕΔΔΔ 35 (1991) 348 επ., Κ. Τριανταφυλλόπουλος - Γ. Μαριδάκης Γνωμοδότηση ΕΕΝ 9 (1942) 187 επ. ιδίως σελ. 190, Κων. Γερ. Γιαννόπουλος Παρατηρήσεις στη ΔΕφαθ. 461/1989 ΔΦΝ 44 (1990) 119-121 Πρβλ. και Ι. Κριτζάς Αναίρεσις αποφάσεως δι' εσφαλμένην ερμηνείαν και εφαρμογήν κανόνος ΗΔΔΔ ως και τοιούτου αλλοδαπού ουσιαστικού δικαίου, Τόμος προς τιμήν Γ. Ράμμου, Ι, 1979, σελ. 493 επ., ιδίως σελ. 515.

19) Λ. Θεοχαρόπουλος Οι διεθνείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας και η ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου Κράτους ΔΦΝ 43 (1989) 275 επ., 357 επ. Πρβλ. και Ph. Drakidis La convention Greco-Suisse d'établissement et de protection juridique, Rev. Hell. Dr. Int., 1972, σελ. 106 επ.

11) Α. Παπαγιαννίδης - Α. Χριστογιαννόπουλος Ερμηνεία κατ' άρθρο της συνθήκης ΕΟΚ, 1981, σελ. 557 επ., Ι. Αναστόπουλος ο.π. (σημ. 1) σελ. 157, 167, Ο ίδιος Κοινοτικοί κανόνες στον τομέα της φορολογίας ΕΛΛ. Επιθ. Ευρ. Δικ. 1: 1981 σελ. 111 επ., ιδίως σελ. 112, 143, 144, 145, Μ. Κυπραίος ο.π. (σημ. 1) σελ. 771, Ν. Μπάρμπας Εξελίξεις στην εναρμόνιση των άμεσων φόρων των κρατών μελών της ΕΟΚ προς το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο ΕΕυρΔ 1992 σελ. 31 επ., Μ. Coudert - D. Gibraf - E. Kornprobst - R. Walter Fiscalité de l'entreprise, 6' έκδοση Sirey, 1988, σελ. 422, Ν. Σκλίας Η εναρμόνιση των φόρων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, 1992, ιδίως σελ. 80 επ.

12) Βλ. ανωτ. σημ. 5.

13) Κ. Ιωάννου - Κ. Οικονομίδης - Χ. Ροζάκης - Α. Φατούρος ο.π. (σημ. 5) σελ. 180 επ. (Φατούρος), Ε. Ρούκουνας ο.π. (σημ. 5) σελ. 142 επ., International Fiscal Association Interpretation of double taxation conventions, Florence Congress, Cahiers de Droit Fiscal International LXXVIIa, 1993, Kluwer, 1993, σελ. 68 επ., J. C. Martinez ο.π. (σημ. 1) σελ. 55 επ., Κλ. Vogel ο.π. (σημ. 1)

σελ. 24 επ. Πρβλ. και Π. Βάλληνδας Ομοιομορφία ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων ιδιωτικού διεθνούς δικαίου, 1932.

14) Ο.Ε.С.Д. (= ΟΟΣΑ) *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, Paris, 1963, Ο ίδιος *Projet de convention de double imposition concernant les successions*, Paris, 1966, Ο ίδιος *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, Paris, 1977, Ο ίδιος *Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, Paris, 1983, Ο ίδιος *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, (ενημέρωση μέχρι 1994). Πρβλ. και K. van Raad 1963 και 1977 *OECD Model Income tax. Treaties and commentaries*, Kluwer, Deventer - Boston, 1990.

15) Kl. Vogel ο.π. (σημ. 1) σελ. 34 επ.

16) Kl. Vogel ο.π. (σημ. 1) σελ. 36 επ., *International Fiscal Association* ο.π. (σημ. 13) σελ. 63.

17) Kl. Vogel ο.π. (σημ. 1) σελ. 32 επ.

18) J. A. Jones σε *International Fiscal Association (IFA)* ο.π. (σημ. 13) σελ. 78.

19) *International Fiscal Association (IFA)* ο.π. (σημ. 13) σελ. 79.

20) Κ. Γ. Γιαννόπουλος Η ρήτρα διαιτησίας στις διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ΔΦΝ 35 (1981) 114 επ., *International Fiscal Association (IFA) Mutual agreement procedure and practice*, Berlin Congress, 1981. *Cahiers de droit fiscal international*, том. L×VIa, 1981, R. Duccini ο.π. (σημ. 1) σελ. 62 επ., G. Tixier - G. Gest ο.π. (σημ. 1) σελ. 223 επ. Kl. Vogel ο.π. (σημ. 1) σελ. 1155 επ. Πρβλ. γενικότερα Κρ. Ιωάννου Η οργάνωση της διεθνούς κοινωνίας, Α, 1978, σελ. 43-44.

21) Kl. Vogel ο.π., σελ. 30-31, με αναφορά στις ΣΔΦ Ολλανδίας - Καναδά και Γαλλίας - Γερμανίας.

22) Κ. Ιωάννου - Κ. Οικονομίδης - Χ. Ροζάκης - Α. Φατούρος ο.π. (σημ. 1) σελ. 103 επ. (Οικονομίδης), Kl. Vogel ο.π. (σημ. 1) σελ. 30-31.

23) Ι. Αραβαντινός Στοιχεία μεθοδολογίας του δικαίου 1974, σελ. 83 επ., Κ. English (Δ. Σπινέλης) Εισαγωγή στη νομική σκέψη, 1981, σελ. 57 επ., 64 επ., 60 επ., 87 επ., 246 επ., 290, Μ. Καραύσης Έννοια και χαρακτήρας του υπαγωγικού συλλογισμού ως τρόπου εφαρμογής του δικαίου Ελλ.Δικ. 32 (1991) 449 επ., Ο ίδιος. Το λογικό πρόβλημα στον υπαγωγικό δικανικό συλλογισμό, «Αισυμνήτης», τευχ. 5, 1994, σελ. 79 επ., Κ. Σούρλας Θεμελιώδη Ζητήματα της μεθοδολογίας του δικαίου, Α, 1986, σελ. 108 επ., Κ. Σταμάτης Εισαγωγή στη μεθοδολογία του δικαίου, 1991, σελ. 128 επ., Κ. Τσάτσος Το πρόβλημα της ερμηνείας του δικαίου, 1932, σελ. 94 επ.

24) Ι. Αραβαντινός Οι νομικοί χαρακτηρισμοί του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου και ο λογικός λογισμός των τάξεων EEN 33 (1966) 320 επ., Σπ. Βρέλλης Ιδιωτι-

κό διεθνές δίκαιο, 1988, σελ. 45 επ., Δ. Ευρυγένης Ιδιωτικών διεθνές δίκαιον (Πανεπιστημιακά παραδόσεις και φροντιστηριακή ύλη) 1968 σελ. 292 επ., Η. Κρίσης Ιδιωτικών διεθνές δίκαιον. Γενικών μέρος, 1970, σελ. 217 επ., Γ. Μαριδάκης Ιδιωτικών διεθνές δίκαιον, Α, 1950, § 17 και σελ. 163 επ., Ι. Σπυρόπουλος Ιδιωτικών διεθνές δίκαιον, 1938, σελ. επ., Γ. Στρέιτ - Π. Βάλληνδας Ιδιωτικών διεθνές δίκαιον, τμ. Ι, 1937, 248 επ.

25) ΚΙ. Vogel On double taxation conventions, Kluwer, Deventer, 1992, σελ. 38 επ. Γενικότερα για τον παραλληλισμό των δομών των κανόνων του ιδ.δ.δ. και του διεθνούς φορολογικού δικαίου βλ. Κ. Γ. Γιαννόπουλος Ακίνητα κείμενα εν Ελλάδι και φόρος μεταβίβασης ακινήτων Συμβολή εις το διεθνές φορολογικόν δίκαιον ΕΔΔΔ 10 (1966) 372 επ.

26) ΚΙ. Vogel ο.π. σελ. 38 επ.

27) ΚΙ. Vogel ο.π. σελ. 40 επ.

28) Π Βάλληνδας Εισαγωγή εις το ιδιωτικόν διεθνές δίκαιον εν ευρεία εννοία, 1943, σελ. 48 επ., Ο ίδιος Η ανάπτυξις του διεθνούς ομοιομόρφου δικαίου, Επιστ. Επετ. Παν. Θεσσαλονίκης Ζ., 1958, σελ. 289 επ.

29) Βλ. ωστόσο τις ορθές επιφυλάξεις του Μ. Κυπραίου ο.π. (σημ. 1) σελ. 767-768.



