

International Tax Law

a. Introduction · b. Scope of application
c. Beneficial owner · d. Interpretation
e. Tax residence of individuals

Katerina Perrou

Εισαγωγή

- Θέματα
  - Πώς προκύπτει η διπλή φορολογία - διπλή φορολογία και διεθνές δίκαιο
  - Αποφυγή διπλής φορολογίας, ιδίως μέσω διεθνών συμβάσεων (ΣΑΔΦ) – εφαρμογή των ΣΑΔΦ
  - Πεδίο εφαρμογής των ΣΑΔΦ

Αντικείμενο του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου

- Αντικείμενο των κανόνων διεθνούς φορολογικού δικαίου: πώς ασκείται η φορολογική εξουσία ενός κράτους σε σχέση με τα άλλα κράτη
- *"The essence of the subject of international taxation is the issue of* ***whether****, and* ***to what extent****, a country has* ***a right to tax*** *an individual or a company. In legal terminology, what is the* ***jurisdiction to tax****?"* (Miller & Oats, 2014)
  - Προσέξτε τη χρήση του όρου «right to tax»

Nexus

- **Η θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας των κρατών**
  - Η επιβολή φόρου = κρατική **ΚΥΡΙΑΡΧΙΑ** (sovereignty)
  - Η εξουσία αυτή δεν επιβάλλεται **ΠΕΡΑΝ** των συνόρων
  - Η εξουσία αυτή δεν **ΠΕΡΙΟΡΙΖΕΤΑΙ** στο εσωτερικό
- **ΣΥΝΔΕΣΗ** ενός **ΠΡΟΣΩΠΟΥ** με κάποιο **ΚΡΑΤΟΣ** (“nexus rules”) - Κριτήρια **Nexus**:
  - Κατοικία (για ΦΠ) → φόρος στο **παγκόσμιο εισόδημα**
  - Έδρα (για ΝΠ)
  - Πηγή εισοδήματος → φόρος στο **εισόδημα από την πηγή**
  - Υπηκοότητα (για ΦΠ)

Κριτήρια κατανομής της φορολογικής εξουσίας

- Considerations of economic efficiency and equity
- **Efficiency:** international allocation of factors of production, especially of capital

  – aim: the best possible productivity
- **Predominant view**: Best possible efficiency in allocation is obtainable by

  WORLDWIDE taxation in the STATE of RESIDENCE **and** CREDIT for tax imposed in STATE of SOURCE

Πώς φορολογούν τα κράτη - Δυο βασικές Αρχές

- Ουδετερότητα κατά την εξαγωγή κεφαλαίου - Ουδετερότητα κατά την εισαγωγή κεφαλαίου
- Capital EXPORT Neutrality (CEN) **v** Capital IMPORT Neutrality (CIN)

Πώς φορολογούν τα κράτη - Δυο βασικές Αρχές

- **CEN** → public finance concept to describe the situation where **investors** are subject to the same level of taxes on capital income, regardless of the country in which income is earned. The **credit method** of relieving international double taxation is often considered to illustrate this principle

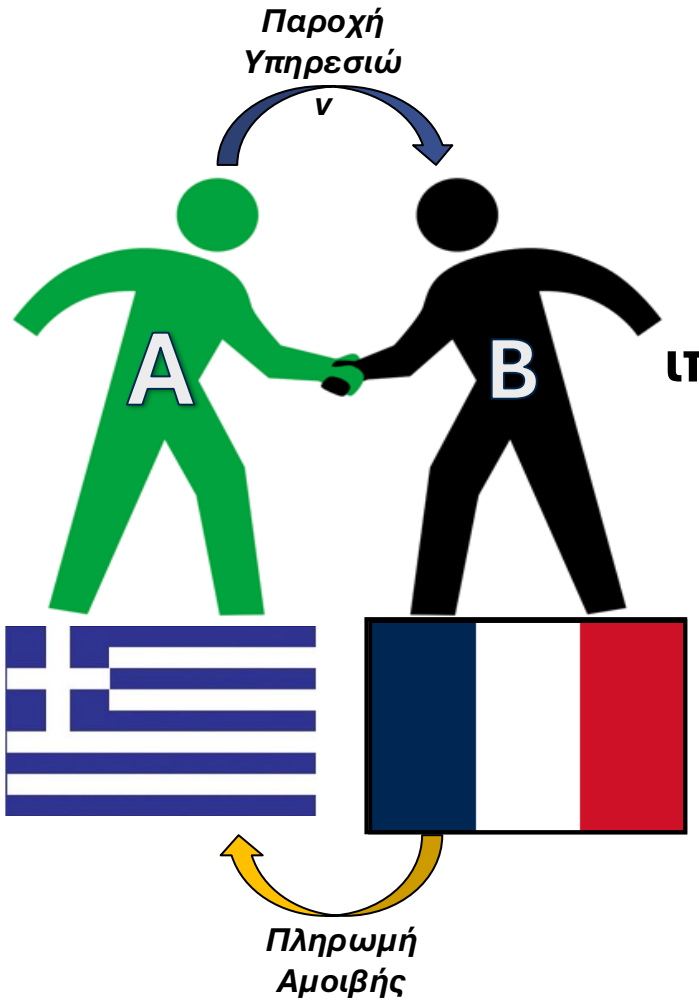
Πώς φορολογούν τα κράτη - Δυο βασικές Αρχές

- **CIN** → public finance concept to describe the situation where **investments within a** country are subject to the same level of taxes, regardless of whether they are made by domestic or foreign investor. The **exemption method** of relieving international double taxation is often considered to illustrate this principle.

Διεθνής Διπλή Φορολογία

- **Διπλή φορολογία στο <u>εσωτερικό</u> της χώρας:**
  - Απαγορεύεται; Όχι
- **<u>Διεθνής</u> διπλή φορολογία**
  - *Εφαρμογή ταυτόχρονα και παράλληλα του κριτηρίου της κατοικίας από μια χώρα (φορολογεί το παγκόσμιο εισόδημα) και του κριτηρίου της πηγής από μια άλλη χώρα (φορολογεί το εισόδημα από τη συγκεκριμένη πηγή)*
  - Απαγορεύεται; Όχι. Περιορίζεται μόνο, στο βαθμό που τα ίδια τα κράτη συμφωνούν σε κάτι τέτοιο.

Διεθνής Διπλή Φορολογία



Ποια χώρα θα φορολογήσει το εισόδημα του Α;

1) *Η Ελλάδα ΝΑΙ – με βάση το κριτήριο της* ***κατοικίας***
2) *Η Γαλλία, ΝΑΙ – με βάση το κριτήριο της* ***πηγής***

ΔΙΕΘΝΗΣ ΔΙΠΛΗ ΝΟΜΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Διεθνής Διπλή Φορολογία

- **<u>Διεθνής</u> διπλή (νομική) φορολογία προκύπτει επίσης**
- Όταν ένα πρόσωπο θεωρείται **ΚΑΤΟΙΚΟΣ** δύο (ή περισσότερων) κρατών, με βάση την εσωτερική νομοθεσία καθενός από αυτά
- Όταν οι κανόνες **ΠΗΓΗΣ** δύο (ή περισσότερων) κρατών επικαλύπτονται (π.χ. Online διαφημίσεις: πηγή του εισοδήματος η χώρα κατοικίας του διαφημιζόμενου **και** η χώρα στην οποία προβάλλεται η διαφήμιση)
- Κατά την εφαρμογή από ορισμένα κράτη του κριτηρίου της **ΥΠΗΚΟΟΤΗΤΑΣ** για να φορολογήσουν το παγκόσμιο εισόδημα προσώπων που δεν είναι **ΚΑΤΟΙΚΟΙ** (π.χ. ΗΠΑ)

Διεθνής Διπλή Φορολογία – *Νομική - Οικονομική*

- **Ορισμοί**
- Διεθνής **ΝΟΜΙΚΗ** διπλή φορολογία (international **juridical** double taxation): the IMPOSITION of **COMPARABLE TAXES** in **TWO** (or more) **STATES** on the **SAME TAXPAYER** in respect of the **SAME SUBJECT MATTER** and for **IDENTICAL PERIODS**
- Διεθνής **ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ** διπλή φορολογία (international double **economic** taxation): the **SAME** economic **TRANSACTION**, item of **INCOME** or **CAPITAL** is taxed in **TWO** (or more) **STATES** during the **SAME PERIOD** but in the hands of **DIFFERENT TAXPAYERS**

Διεθνής Διπλή Φορολογία – *Νομική - Οικονομική*

- **Διεθνής ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ διπλή φορολογία – παραδείγματα**
  - Διόρθωση κερδών ενδοομιλικών συναλλαγών (TP)
  - Πάγια (Asset attribution)
  - Έκπτωση δαπάνης / φορολογία εσόδου
  - Διαφανείς εταιρείες (Transparent legal entities)
  - Μερίσματα (αλλά: “κλασσικό σύστημα φορολογίας κερδών επιχειρήσεων»)

Διπλή φορολογία & Διεθνές Δίκαιο

- **Διπλή φορολογία και διεθνές δίκαιο - Κατανομή φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών**
- **Δεν** υπάρχει κανόνας ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΚΑΙΟΥ που να **απαγορεύει** την επιβολή φόρου με βάση το εσωτερικό δίκαιο στο εισόδημα ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ – θα πρέπει ωστόσο να υπάρχει **ΕΠΑΡΚΗΣ δεσμός** με το κράτος που επιβάλει το φόρο
- Το διεθνές εθιμικό δίκαιο **ΔΕΝ ΑΠΑΓΟΡΕΥΕΙ** τη διπλή φορολογία – το διεθνές δίκαιο μπορεί να **ρυθμίσει ΜΟΝΟ το ΠΟΙΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΕΙ ΤΙ** (κατανομή φορολογικής εξουσίας -distribution of taxing powers)
- **Το διεθνές δίκαιο ΔΕΝ ΕΠΙΒΑΛΕΙ την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολογίας – αυτό μπορεί να γίνει μόνο οικοιοθελώς από τα κράτη, είτε με κανόνες εσωτερικού δικαίου (μονομερή μέτρα) ή αμοιβαία σε διμερές ή πολυμερές επίπεδο βάσει διεθνών συμβάσεων**

Τι είναι το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

- Δεν υπάρχει κάποιος «διεθνής φόρος» («international tax»).
- **Τι είναι το ΔΙΕΘΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ;**
  - **Με τον όρο Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο εννοούμε:**

  α. τους Κανόνες των **ΣΑΔΦ** (Double Tax Conventions, κανόνες δημοσίου διεθνούς δικαίου) και

  β. τους Κανόνες **εσωτερικού** δικαίου που ρυθμίζουν διασυνοριακά θέματα (π.χ. έκπτωση φόρου αλλοδαπής)

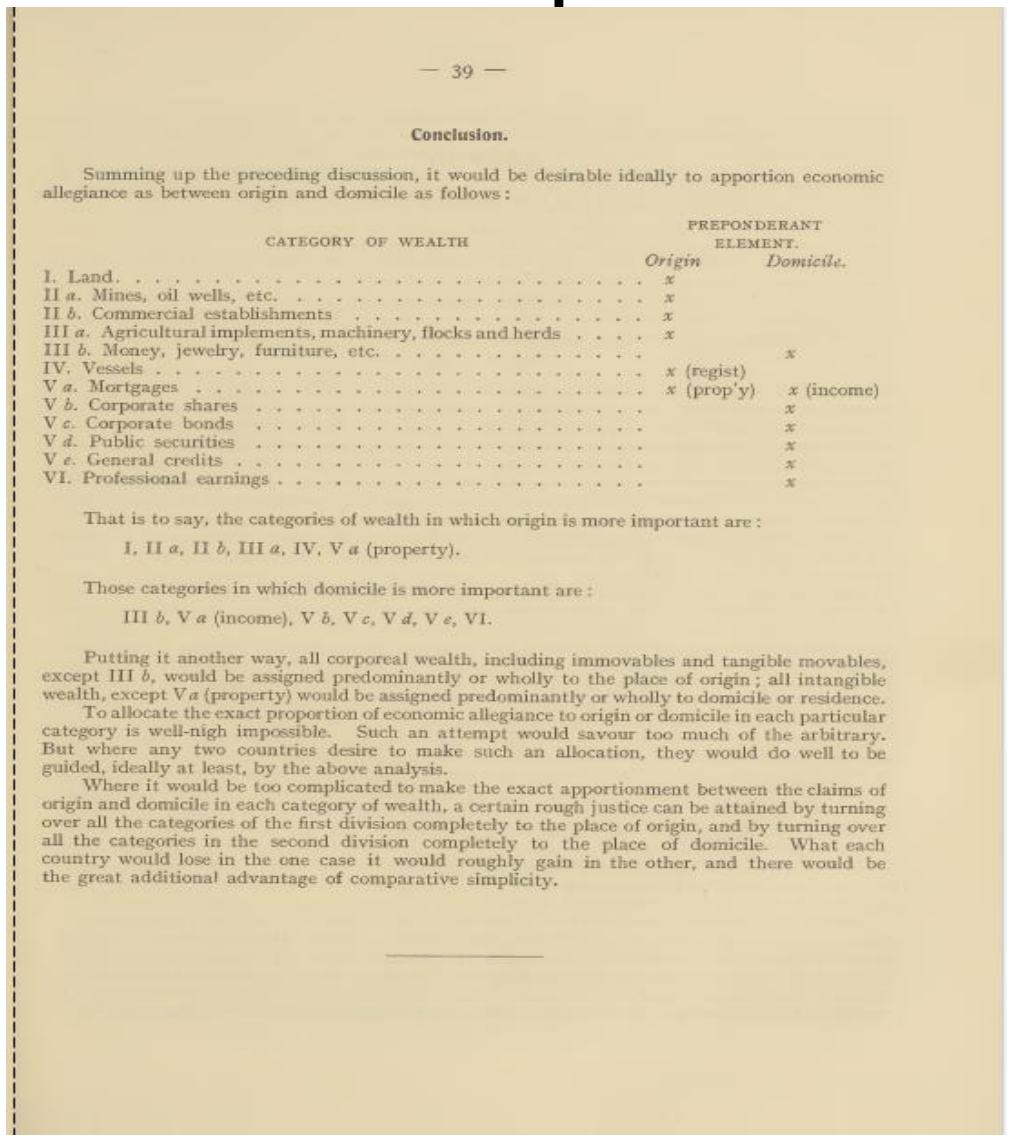
Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας – Λίγη Ιστορία

- **Η ανάπτυξη των ΣΑΔΦ**
- **Διπλή φορολογία στην Ευρώπη του 19ο αιώνα**
  - **Συνέδριο της Βιέννης (1814-1815)** ίδρυση μιας χαλαρής γερμανικής συνομοσπονδίας (αντί ενός ενιαίου γερμανικού κράτους)
  - **1834: τελωνειακή ένωση (Zollverein)** των κρατιδίων της Γερμανικής Συνομοσπονδίας
    - Η αύξηση των συναλλαγών και των επενδύσεων μεταξύ των κρατιδίων της Γερμανικής Συνομοσπονδίας προκάλεσε την αύξηση της διπλής φορολογίας. Το Κοινοβούλιο ανέλαβε πρωτοβουλία για την αντιμετώπιση του φαινομένου
  - **16 Απριλίου 1869:** η πρώτη Διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Πρωσσίας και Σαξωνίας
  - **18 Δεκεμβρίου 1869/7 Ιανουαρίου 1870:** Διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Αυστρίας και Ουγγαρίας
  - **21 Ιουνίου 1899:** Διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Γερμανικής Αυτοκρατορίας (είχε ενοποιηθεί το 1871 από τον Κάιζερ Γουλιέλμο Β΄) και της Αυστρο-Ουγγαρίας.

Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας – Λίγη Ιστορία

- **Μάρτιος 1922: Η Κοινωνία των Εθνών ρωτά:**
  - Ποιες είναι οι **οικονομικές συνέπειες** της διπλής φορολογίας;
  - Μπορούν να διαμορφωθούν **γενικές αρχές** που θα μπορούσαν να αποτελέσουν τη βάση μιας **διεθνούς συνθήκης** (εννοεί πολυμερούς) ή πρέπει το ζήτημα να αντιμετωπιστεί σε διμερές επίπεδο;
  - Μπορούν να εφαρμοσθούν **οι αρχές που υπάρχουν** ήδη είτε σε διεθνείς συμβάσεις μεταξύ ανεξαρτήτων κρατών είτε **σε συμβάσεις μεταξύ ομόσπονδων κρατών;**
  - Μπορεί να θεσπισθεί ένας **μηχανισμός επίλυσης διαφορών**;
  - Σε ποιο βαθμό θα μπορούσε με μια τέτοια σύμβαση να θεσπισθεί **μηχανισμός ελέγχου για την αποφυγή των καταστρατηγήσεων**;
- **Μάρτιος 1923:** Οι απαντήσεις των Εμπειρογνωμόνων στους οποίους ανατέθηκε η μελέτη («Report of the 4 Economists»)→ **ΚΑΤΑΝΟΜΗ φορολογικής εξουσίας**

Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας – Λίγη Ιστορία



— 39 —

Conclusion.

Summing up the preceding discussion, it would be desirable ideally to apportion economic allegiance as between origin and domicile as follows:

CATEGORY OF WEALTH	PREPONDERANT ELEMENT.	
	Origin	*Domicile.*
I. Land	*x*	
II *a*. Mines, oil wells, etc.	*x*	
II *b*. Commercial establishments	*x*	
III *a*. Agricultural implements, machinery, flocks and herds	*x*	
III *b*. Money, jewelry, furniture, etc.		*x*
IV. Vessels	*x* (regist)	
V *a*. Mortgages	*x* (prop'y)	*x* (income)
V *b*. Corporate shares		*x*
V *c*. Corporate bonds		*x*
V *d*. Public securities		*x*
V *e*. General credits		*x*
VI. Professional earnings		*x*

That is to say, the categories of wealth in which origin is more important are:

I, II *a*, II *b*, III *a*, IV, V *a* (property).

Those categories in which domicile is more important are:

III *b*, V *a* (income), V *b*, V *c*, V *d*, V *e*, VI.

Putting it another way, all corporeal wealth, including immovables and tangible movables, except III *b*, would be assigned predominantly or wholly to the place of origin; all intangible wealth, except V *a* (property) would be assigned predominantly or wholly to domicile or residence.

To allocate the exact proportion of economic allegiance to origin or domicile in each particular category is well-nigh impossible. Such an attempt would savour too much of the arbitrary. But where any two countries desire to make such an allocation, they would do well to be guided, ideally at least, by the above analysis.

Where it would be too complicated to make the exact apportionment between the claims of origin and domicile in each category of wealth, a certain rough justice can be attained by turning over all the categories of the first division completely to the place of origin, and by turning over all the categories in the second division completely to the place of domicile. What each country would lose in the one case it would roughly gain in the other, and there would be the great additional advantage of comparative simplicity.

Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας – Λίγη Ιστορία

- **Κοινωνία των Εθνών:** εναρμόνιση των υπαρχουσών διεθνών συμβάσεων και ανάπτυξη προτύπων συμβάσεων (1926-1928 και 1933-1935)
    - **Ανάπτυξη δικτύου ΣΑΔΦ: 1925:** Γερμανία – Ιταλία, **1922/1928:** UK – Ιρλανδία, **1932:** ΗΠΑ – Γαλλία , **1936:** ΗΠΑ – Καναδάς, **1939:** ΗΠΑ – Σουηδία
- **Andrew W. Mellon** (Υπουργός Οικονομικών ΗΠΑ, 1930): “The objections to this method appear to me to be that the concessions are more likely to be based on **bargaining** than on **sound principles of taxation**”.

Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας – Λίγη Ιστορία

- **Μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο:**
  - Ανάπτυξη δυο ακόμα Πρότυπων Συμβάσεων: Πρότυπη Σύμβαση του **Μεξικού** του 1943 και Πρότυπη Σύμβαση του **Λονδίνου** του 1946.
- **Από το 1948:** Οργανισμός Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας (OEEC) και **στη συνέχεια** Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ/OECD)
  - Έμφαση στις **ανεπτυγμένες χώρες**, διαδοχικές επικαιροποιήσεις από το 1992. Σήμερα ισχύει η πρότυπη Σύμβαση όπως διαμορφώθηκε το 2017.
  - Αντίστοιχη πρωτοβουλία στο πλαίσιο του ΟΗΕ από το 1968 – έμφαση στις **αναπτυσσόμενες οικονομίες**. Πρότυπη Σύμβαση ΟΗΕ 1980, αναθεώρηση 1999 και πρόσφατη αναθεώρηση 2017.

Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας

- **Regional Instruments**
  - Nordic Group
  - European Union? Δεν υπάρχει στην ΕΕ μια ενιαία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας – διμερείς ΣΑΔΦ μεταξύ των ΚΜ
- **State Models**
  - US Model Convention
- **Multilateral Agreements**
  - The ***Nordic Convention on Income and Capital*** entered into by Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden, which was concluded in 1983 and replaced in 1987, 1989 and 1996, provides a practical example of a multilateral convention between a group of member countries and follows closely the provisions of the Model Convention.

Αποφυγή διεθνούς διπλής φορολογίας

- **Multilateral Agreements**
  - the ***Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*** (Council of Europe), entered into force on 1 April 1995.
  - ***Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS***, drafted in order to facilitate the implementation of the treaty-related measures resulting from the OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project and which was opened for signature on 31 December 2016.
    - *«Despite these multilateral conventions, there are no reasons to believe that* ***the conclusion of a multilateral tax convention involving a large number of countries that could replace the network of current bilateral tax conventions could now be considered practicable.*** *The Committee therefore considers that* ***bilateral conventions*** *are still a more appropriate way to ensure the elimination of double taxation at the international level.»*

Κανόνες κατανομής εξουσίας επιβολής φόρου

- Κανόνες των ΣΑΔΦ και κανόνες ιδιωτικού διεθνούς δικαίου
  - Ομοιότητα: they are both conflict rules* (*misleading)
  - Διαφορά: tax treaty rules **NEVER** lead to the application of foreign law – states always apply their **own** tax rules
- Οι κανόνες των ΣΑΔΦ **ΠΕΡΙΟΡΙΖΟΥΝ (δεν επεκτείνουν)** το πεδίο εφαρμογής των κανόνων της εσωτερικής νομοθεσίας των συμβαλλομένων κρατών - **ΜΕΤΑΒΑΛΛΟΥΝ το αποτέλεσμα της εσωτερικής νομοθεσίας**
- Οι κανόνες των ΣΑΔΦ **δεν ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ φορολογητέα ύλη που δεν υπάρχει ήδη με βάση το εσωτερικό δίκαιο** – έχουν προέλευση και νομική βάση στο δημόσιο διεθνές δίκαιο - είναι ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΙ από το εσωτερικό δίκαιο

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- Uniform basis for the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation
- **Σύσταση (Recommendation) του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ** :
- member countries, when **concluding or revising bilateral conventions, should conform to the MC as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein AND**
- their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when **applying and interpreting** the provisions of their bilateral Tax Conventions that are based on Model Convention.

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- **RESERVATIONS** → are related to the *NEGOTIATION* of DTCs; although all member countries are in agreement with the aims and the main provisions of the Model Convention, nearly all have entered reservations on some provisions, which are recorded in the Commentaries on the Article concerned. Insofar as a member country has entered reservations, the other member countries **in negotiating** bilateral conventions with the former, will **retain their freedom of action** in accordance with the principle of reciprocity.

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- **OBSERVATIONS** → are related to the *INTERPRETATION* of DTCs; observations on the Commentaries have sometimes been inserted at the request of member countries that are **unable to concur in the interpretation** given in the Commentary on the Article concerned. These observations thus do **not** express any **disagreement** with the text of the Convention, but **usefully indicate** the way in which those countries will apply the provisions of the Article in question.

Ο κύκλος ζωής μιας ΣΑΔΦ

Τα 7 Στάδια της ζωής μιας ΣΑΔΦ

1. Αίτημα – πρόσκληση από μια χώρα προς μια άλλη για έναρξη διαπραγματεύσεων και Συμφωνία για έναρξη διαπραγματεύσεων
2. Διεξαγωγή διαπραγματεύσεων και, σε περίπτωση συμφωνίας, μονογραφή κειμένου από αντιπροσωπείες
3. Υπογραφή διεθνούς σύμβασης (με βάση το εσωτερικό δίκαιο) → δέσμευση κράτους σε διεθνές επίπεδο
4. Κύρωση διεθνούς σύμβασης (με βάση το εσωτερικό δίκαιο)
5. Έναρξη ισχύος (entry into force)
6. Έναρξη εφαρμογής (entry into effect)
7. Λήξη / καταγγελία

Το περιεχόμενο των κανόνων της ΣΑΔΦ

- Tax treaty rules do not choose between DOMESTIC or FOREIGN tax rules – they determine WHO gets to TAX WHAT, always according to its DOMESTIC law, as limited by the treaty rules they are **DISTRIBUTIVE** rules
- Tax treaty rules DO NOT CREATE tax liabilities that do not already exist according to domestic legislation; they DO NOT INCREASE existing tax liabilities – they **LIMIT** the application or scope of EXISTING taxes or they GRANT BENEFITS (deductions)
- **DTCs establish an independent mechanism to avoid double taxation through restriction of claims in areas where overlapping tax claims are expected**

Το περιεχόμενο του κανόνα της ΣΑΔΦ

- Tax treaty rules prevent not only **CURRENT** but also **POTENTIAL** double taxation (e.g. modifications of legislation)
- States are free to grant **additional** benefits or **expand** the scope of application of DTC benefits unilaterally (domestic legislation).

Η εφαρμογή των ΣΑΔΦ

- Τι συνιστά Διπλή Φορολογία και τι όχι δεν είναι σημαντικό για την εφαρμογή των ΣΑΔΦ
- Η εφαρμογή μιας ΣΑΔΦ είναι ζήτημα ερμηνείας της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ

Εφαρμογή ΣΑΔΦ

- Δομή και τρόπος εφαρμογής ενός κανόνα ΣΑΔΦ (DISTRIBUTIVE RULE) – 3 βήματα

  1ο Βήμα: Τυπικές προϋποθέσεις

  - Binding effect of the Treaty on the taxing entity (state)
  - Treaty entitlement of the taxpayer (Art. 1 MC)
  - Applicability of the treaty to the tax in question (Art. 2 MC)

Εφαρμογή ΣΑΔΦ

2ο βήμα: Ουσιαστικές προϋποθέσεις

- Designation of the **object** to which the rule applies (‘income’, ‘profit’, ‘capital’)
- Designation of the **particular requirements** under which the rule applies: designation of **source** and **amount** of tax liability
- **Connection** of the tax object with the taxpayer (‘attribution’, “income derived by”)
- **Connection** of the taxpayer with the taxing state (**‘connecting factor’**, a characteristic of the taxpayer (residence, nationality) or of the transaction or event (place of immovable property)

Εφαρμογή ΣΑΔΦ

3ο Βήμα: Νομικές συνέπειες στα δυο κράτη

- The substantive tax law of ONE of the contracting states remains UNAFFECTED; the tax claim is at most limited in amount **– this State has Primary Taxation right (source state)**
- The other contracting state allows an exemption for the situation or it agrees to allow a credit for the tax paid – **this State has 'Secondary Taxation' right (residence state)**

- DTC Article ≠ DTC Rule – the elements of a DTC Rule are scattered over several DTC Articles

Η εφαρμογή των ΣΑΔΦ

- **Δεν ΞΕΚΙΝΩ ΠΟΤΕ με την ΣΑΔΦ**

- Ακολουθώ τα εξής βήματα:

1. Αφετηρία είναι το **εσωτερικό δίκαιο**

   Α. Εντοπίζω τις **εμπλεκόμενες χώρες**

   Β. Εξετάζω την **εσωτερική** νομοθεσία

   Γ. Διαπιστώνω **ποια χώρα έχει δικαίωμα** να φορολογήσει

2. Εξετάζω το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ (πρόσωπα, καλυπτόμενοι φόροι)

3. Εντοπίζω τον εφαρμοστέο κανόνα (distributive rule)

4. Επιλύω τυχόν ερμηνευτικά ζητήματα

5. Εφαρμόζω τον κανόνα και καταλήγω στην ελάφρυνση της διπλής φορολογίας σύμφωνα με τη ΣΑΔΦ

Το πεδίο εφαρμογής των ΣΑΔΦ – η έννοια του «πραγματικού δικαιούχου»

Πεδίο εφαρμογής των ΣΑΔΦ

- **Άρθρο 1** Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ → Πρόσωπα
- **Άρθρο 2** Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ → καλυπτόμενοι φόροι

1. Πεδίο εφαρμογής– καλυπτόμενα πρόσωπα

ARTICLE 1 - PERSONS COVERED

1. This Convention shall apply to **persons** who are **residents** of one or both of the Contracting States.

2. For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as **wholly or partly fiscally transparent** under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State.

3. This Convention **shall not affect the taxation**, by a Contracting State, **of its residents** except with respect to the benefits granted under paragraph 3 of Article 7, paragraph 2 of Article 9 and Articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 and 28.

1. Πεδίο εφαρμογής– καλυπτόμενα πρόσωπα

ARTICLE 1 - PERSONS COVERED

- **persons** → ορισμός στο άρθρο 3: "*the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons*"
- who are **residents** → άρθρο 4: *"For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who…."*
- Ειδικός κανόνας για διαφανείς εταιρίες / οντότητες**: wholly or partly fiscally transparent**
- **Διευκρίνιση για την εφαρμογή των κανόνων των ΣΑΔΦ στ ο εσωτερικό** → This Convention **shall not affect the taxation**, by a Contracting State, **of its residents** except with respect to the benefits granted under….

2. Πεδίο εφαρμογής – καλυπτόμενοι φόροι

ARTICLE 2 - TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to **taxes on income** and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, **irrespective of the manner** in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A): .....

b) (in State B): .....

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

2. Πεδίο εφαρμογής – καλυπτόμενοι φόροι

ARTICLE 2 - TAXES COVERED

§1 – Πεδίο εφαρμογής

- **taxes on income** and on capital
- imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities,
- **irrespective of the manner** in which they are levied.

§2. Γενικός ορισμός – φόρος εισοδήματος

- ***regarded*** as taxes on income and on capital

§3. Ειδική αναφορά στους ισχύοντες φόρους κατά το χρόνο σύναψης της ΣΑΔΦ – απαρίθμηση, έχει πανηγυρικό χαρακτήρα

§4. Πρόβλεψη που εξυπηρετεί την ομαλή λειτουργία της ΣΑΔΦ στο μέλλον («shall apply»)

- identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention → ουσιωδώς όμοιοι φόροι
- in addition to, or in place of, the existing taxes → επιπλέον των φόρων που ισχύουν κατά το χρόνο σύναψης της ΣΑΔΦ ή σε αντικατάσταση αυτών

2. Πεδίο εφαρμογής – καλυπτόμενοι φόροι

ΑΡΘΡΟ 2 – ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. Έκτακτη εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης (ά. 5 του Ν 3845/2010)

- ΣτΕ Α153/2018 (Ιταλία, Alitalia)
- ΣτΕ Α154/2018 (ΗΠΑ, Delta Airlines)

2. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης (ά. 29 του Ν 3986/2011, τώρα ά. 43^{Α} ΚΦΕ)

- ΣτΕ 2465/2018 (ΗΒ)

3. Πεδίο εφαρμογής – έδαφος & χρόνος

Article 30 – Territorial extension

Article 31 – Entry into force

Article 32 – Termination

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **The Concept of ‘Beneficial Owner'**
- **Άρθρο 10**

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, **but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed**:.....

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **The Concept of 'Beneficial Owner'**
- **Άρθρο 11§§1-2 – Τόκοι:** Όμοια προσέγγιση με άρθρο 10
- **Άρθρο 12§1 – Δικαιώματα:** «Royalties arising in a Contracting State and ***beneficially owned*** by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.»

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **Άρθρο 10 – Σχόλια, §12.1**

12.1 Since the term "beneficial owner" was added to address potential difficulties arising from the use of the words "paid to…a resident" in paragraph 1, it was intended to be interpreted in this context and ***not to refer to any technical meaning*** that it could have had under the domestic law of a specific country (in fact, when it was added to the paragraph, the term did not have a precise meaning in the law of many countries). The term "beneficial owner" is therefore ***not used in a narrow technical sense*** (such as the meaning that it has under the trust law of many common law countries), rather, it should be understood in its context, in particular in relation to the words "paid … to a resident", and in light of the object and purposes of the Convention, **including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.**

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **Άρθρο 10 – Σχόλια**
- Where an item of income is paid to a resident of a Contracting State acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption merely on account of the status of the direct recipient of the income as a resident of the other Contracting State. The direct recipient of the income in this situation qualifies as a resident but no potential double taxation arises as a consequence of that status since the recipient is not treated as the owner of the income for tax purposes in the State of residence.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **Άρθρο 10 – Σχόλια**
- It would be equally inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State, otherwise than through an agency or nominee relationship, simply acts as a conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned. For these reasons, the report from the Committee on Fiscal Affairs entitled “Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies” concludes that a conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner, it has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **Άρθρο 10 – Σχόλια**
- In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the direct recipient of the dividend is not the "beneficial owner" because that recipient's right to use and enjoy the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person. Such an obligation will normally derive from relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, in substance, the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the dividend unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person. This type of obligation would not include contractual or legal obligations that are not dependent on the receipt of the payment by the direct recipient such as an obligation that is not dependent on the receipt of the payment and which the direct recipient has as a debtor or as a party to financial transactions, or typical distribution obligations of pension schemes and of collective investment vehicles entitled to treaty benefits under the principles of paragraphs 22 to 48 of the Commentary on Article 1. Where the recipient of a dividend does have the right to use and enjoy the dividend unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person, the recipient is the "beneficial owner" of that dividend. It should also be noted that Article 10 refers to the beneficial owner of a dividend as opposed to the owner of the shares, which may be different in some cases.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **SOS! BO under tax treaties MUST NOT be confused with the term "ultimate beneficial owner" ('UBO') used in the AML legislation**
- The explanations concerning the meaning of "beneficial owner" that are included in the 2017 OECD Commentary under the article mentioned above make it clear that the meaning given to this term in the context of the Article must be distinguished from the different meaning that has been given to that term in the context of other instruments that concern the determination of the persons (typically the individuals) that exercise ultimate control over entities or assets.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **SOS! BO under tax treaties MUST NOT be confused with the term "ultimate beneficial owner" used in the AML legislation**
- The Financial Action Task Force, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations (OECDFATF, Paris, 2012), which sets forth in detail the international anti-money laundering standard and which includes the following definition of beneficial owner (at page 110): ***"the natural person(s) who ultimately owns or controls a customer and/or the person on whose behalf a transaction is being conducted. It also incorporates those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement."*** Similarly, the 2001 report of the OECD Steering Group on Corporate Governance, Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001), defines beneficial ownership as follows (at page 14):

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **SOS! BO under tax treaties MUST NOT be confused with the term "ultimate beneficial owner" used in the AML legislation**
- *"In this Report, "beneficial ownership" refers to ultimate beneficial ownership or interest by a natural person. In some situations, uncovering the beneficial owner may involve piercing through various intermediary entities and/or individuals until the true owner who is a natural person is found. With respect to corporations, ownership is held by shareholders or members. In partnerships, interests are held by general and limited partners. In trusts and foundations, beneficial ownership refers to beneficiaries, which may also include the settlor or founder."*

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **SOS! BO under tax treaties MUST NOT be confused with the term "ultimate beneficial owner" used in the AML legislation**
- That different meaning of "beneficial owner" cannot be applied in the context of the double tax agreements. Indeed, that meaning, which refers to natural persons (i.e. individuals), cannot be reconciled with the express wording of subparagraph 2 a) of Article 10 of the 2017 OECD Model, which refers to the situation where a company is the beneficial owner of a dividend. In the context of Article 10, 11 and 12 the term "beneficial owner" is intended to address difficulties arising from the use of the words "paid to" in relation to dividends rather than difficulties related to the ownership of the shares of the company paying these dividends. For that reason, it would be inappropriate, in the context of these Articles, to consider a meaning developed in order to refer to the individuals who exercise "ultimate effective control over a legal person or arrangement."

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος

- **Η έννοια του «πραγματικού δικαιούχου»**

1. *Indofood v JP Morgan Chase Bank* (UK) – 2006
2. *PREVOST CAR* (Canada) - 2009
3. *VELCRO Canada* – 2012
4. *PAO Severstal - 2016*

-Η Υπόθεση Indofood-

ΤΟΚΟΙ – 20% παρακράτηση φόρου στην Ινδονησία

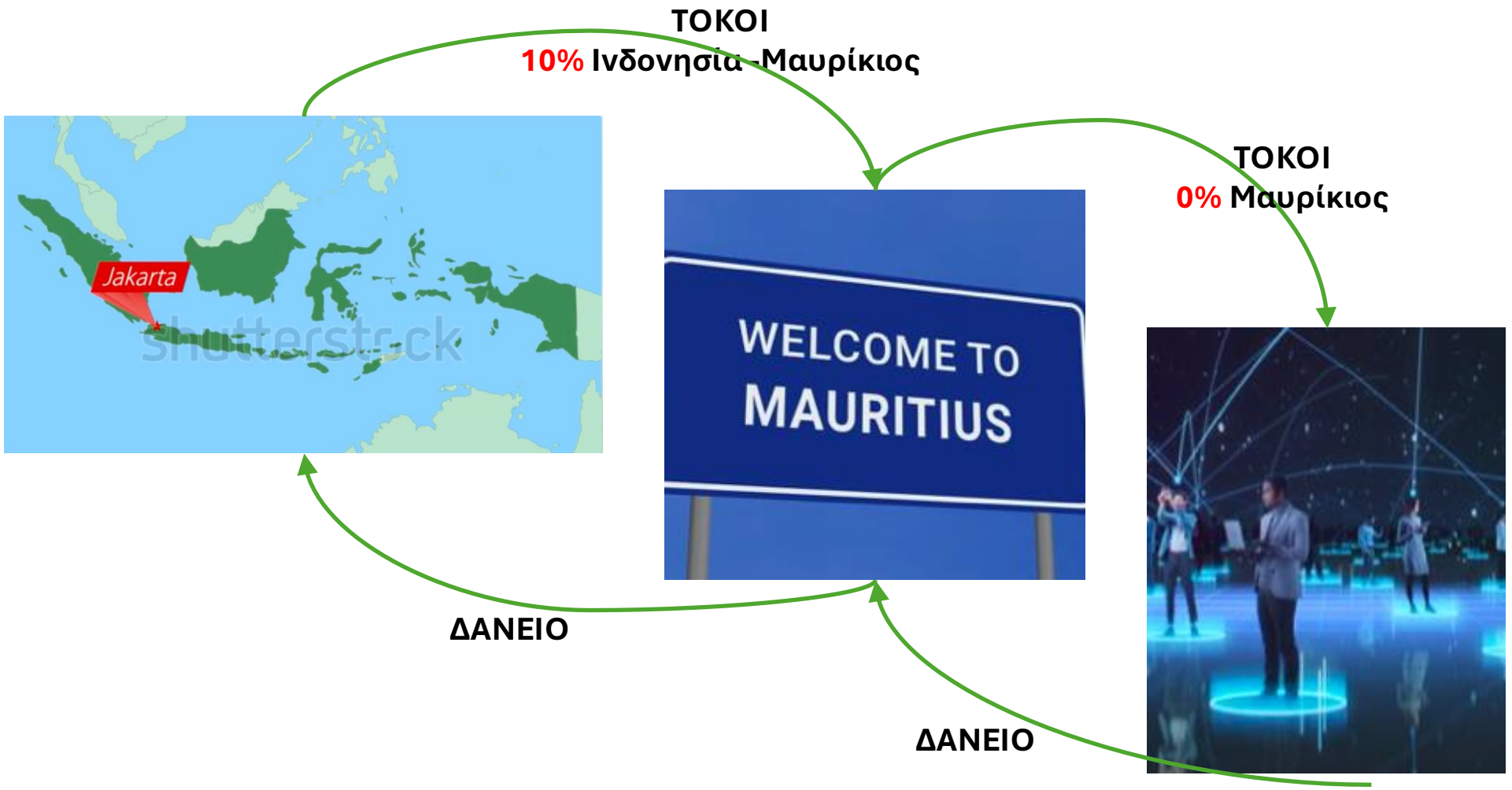






ΔΑΝΕΙΟ

-Η Υπόθεση Indofood-



4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *Indofood*

Indofood International *Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank,* Court of Appeal, 2 March 2006, (2006) 8 ITLR 653

- **Facts of the case**
  - Indofood Indonesia (parent guarantor) → receives a loan from Indofood Mauritius (issuer) → receives loan funds from international market
  - Interest from Indonesia to Mauritius: 10% WHT
  - Interest from Indonesia to noteholders: 20% WHT
  - Interest from Mauritius: 0% WHT

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *Indofood*

Indofood - Facts of the case – cont.

- Early redemption **if WHT % changes** and this **obligation cannot be avoided by the issuer**
- Indonesia **terminates** DTC with Mauritius!
- Indofood asks for early redemption
- JP Morgan Chase proposes that there is a **viable alternative**: to interpose a Dutch sub (10% WHT on interest from Indonesia to NL)
- BUT: **is the Dutch sub the BO of the interest?**

-Η Υπόθεση Indofood-

ΤΟΚΟΙ
10% Ινδονησία - Ολλανδία





ΤΟΚΟΙ
0% Ολλανδία



ΔΑΝΕΙΟ

ΔΑΝΕΙΟ

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *Indofood*

Indofood

- Arguments

  Position of the Indonesian Tax Authority: *"the term "beneficial owner" means the **actual owner** of the interest income who **truly has the full right to enjoy directly the benefits** of that interest income. Consequently, **conduit company** and **nominee** such as the NewCo will not be regarded as the actual owner of the income."*

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *Indofood*

Indofood

- Reasoning of the court
  - Regard is to be had to the **substance** of the matter. In both commercial and practical terms the Issuer is, and Newco would be, **bound to pay on** to the Principal Paying Agent that which it receives from the Parent Guarantor
  - **No 'direct benefit' from the interest payable** by the Parent Guarantor except by funding its liability to the Principal Paying Agent or Issuer respectively.
  - **Such an exception can hardly be described as the 'full privilege' needed to qualify as the beneficial owner; rather the position of the Issuer and Newco equates to that of an "administrator of the income"**

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *Indofood*

Indofood

- **Comments**
  - virtually no case law on the meaning of beneficial ownership until the Indofood case (2006)
  - a civil case brought between the two parties to a loan agreement
  - The interposed entity had no function whatsoever but to receive income and pay on the identical amount of income
  - in fact, it had so little function that, according to the Court of Appeal, **the actual flows of money missed it out completely.**
  - Interpretation subject to the purpose and objective of the treaties; aimed at treaty shopping structures

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *PREVOST*

PRÉVOST CAR INC. v. CANADA, 2009 FCA 57

- Facts of the Case
  - Prevost Canada → dividends → Prevost Holding BV (NL) → dividends → (1) Volvo (S) and (2) Henlys (UK)
  - 5% WHT from Canada to NL;
  - 15% WHT from Canada to Sweden;
  - 10% WHT from Canada to UK

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *PREVOST*

PRÉVOST CAR INC. v. CANADA, 2009 FCA 57

- Reasoning of the Court (para.16).
  - Prévost Holding was the **registered owner** of Prévost shares, **paid** for the shares and **owned** the shares for itself;
  - when dividends are received by Prévost Holding in respect of shares it owns, the dividends are **the property** of Prévost Holding and are **available to its creditors**, if any, until such time as the management board declares a dividend and the **dividend is approved** by the shareholders.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *PREVOST*

PRÉVOST CAR INC. v. CANADA, 2009 FCA 57

- Reasoning of the Court (para.16).
  - No agency, mandate or nominee
  - No Conduit, because conduit = **absolutely no discretion** as to the use or application of funds put through it
  - No pre-determined or automatic flow of funds to Volvo and Henlys
  - Payment of dividends → according to Dutch law
  - No obligation to pay dividends to Volvo and Henlys

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *PREVOST*

PRÉVOST CAR INC. v. CANADA, 2009 FCA 57

- Comments

  - Agents, nominees and conduit companies with ***absolutely no discretion over amounts received*** = are **NOT** BOs

  - See: OECD clarification of the Meaning of BO in the OECD MC Discussion Draft 29 April 2011 to 15 July 2011 (OECD 2011)

  - See also: 2017 OECD MC Commentary on Article 10, at para. 12

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *VELCRO*

Velcro Canada Inc., Tax Court of Canada, 24/02/2012

- Facts of the case
  - Velcro Industries BV (NL) → licensing agreement → Velcro Canada
  - Velcro Canada → paid royalties→ VIBV (10% WHT)
  - VIBV → transferred residence to NL Antilles
  - VHBV (NL) → rights under licensing agreement

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *VELCRO*

Velcro Canada Inc.

- Facts of the case
  - VCI (Ca)→ royalties to VHBV (NL)→ royalties to VIBV (NL Ant)
    - Royalties from Canada to NL: 10% WHT
    - Royalties from Canada to NL Antilles: 25% WHT
  - BO test adopted in *Prevost Car*: BO = the person who receives the dividends [royalties, interest] for his or her own use or enjoyment and assumes the risk and control of the funds he or she received
  - BO attributes: POSSESSION, USE, CONTROL, RISK

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *VELCRO*

Velcro Canada Inc.

- Reasoning of the Court
  - VHBV received funds in the *same bank account* as other income
  - VHBV *paid a different amount* to VIBV than the amount it received from VCI
  - VHBV had some (limited) discretion
  - Conclusion: VHBV **is** the BO
- Comments
  - Decision Not well founded ; Facts misunderstood?
  - *Velcro* and *Prevost* viewed together establish a very low threshold for BO in Canada

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *SEVERSTAL*

PAO Severstal (Case No. A40-113217/16-107-982)

Moscow Arbitrazh Court, 31 October 2016

- **"Russian Prevost" case** – BUT: taxpayer lost
- **Facts of the case:** In 2011 **PJSC Severstal** paid dividends to its **4 Cypriot** corporate shareholders which repaid them to the corporate shareholders registered on the **British Virgin Islands**. The tax rate at a source of 5%, applicable to cases when recipient of dividends is a beneficial owner, was applied by JSC Severstal being a withholding agent.
- **The tax audit:** On 25.05.2015 the field tax audit of the year resulted in tax adjustment and penalties on the basis of application of 15% withholding tax rate instead of 5%. The taxpayer appealed this additional charge.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *SEVERSTAL*

PAO Severstal

- **Position of the tax authorities:**
  - The Cypriot recipients of dividends in fact were the transit companies which were simply re-paying dividends further for BVI companies.
  - All actions were under control to PJSC Severstal, and shareholders did not conduct any other activities, except receipt and repayment of dividends to offshore recipients.
- **Position of the taxpayer:**
  - The legislation didn't contain clear criteria of the beneficial owner in the relevant tax years.
  - “Beneficial owner” is simply the legal owner of shares
  - Shareholders of PJSC Severstal had no restrictions on determination of the future of dividends and conducted their business independently.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *SEVERSTAL*

PAO Severstal

Arguments used by the court:

1. Effectively all received dividends were repaid to the companies in BVI either in the form of dividends, or interest on loans.

2. Articles of the Cypriot companies were almost identical and contained crucial restrictions for directors of the Cypriot companies regarding the sale of shares of PJSC Severstal (only specifically named companies were permissible buyers). The directors could not sell shares of PJSC "Severstal" without the approval of shareholders in the BVI.

3. The shareholders did not conduct other activities and did not receive any other income except for dividends.

4. Shareholders do not pay any tax in Cyprus.

4. Πεδίο εφαρμογής – πραγματικός δικαιούχος – *SEVERSTAL*

PAO Severstal

Arguments used by the court - cont:

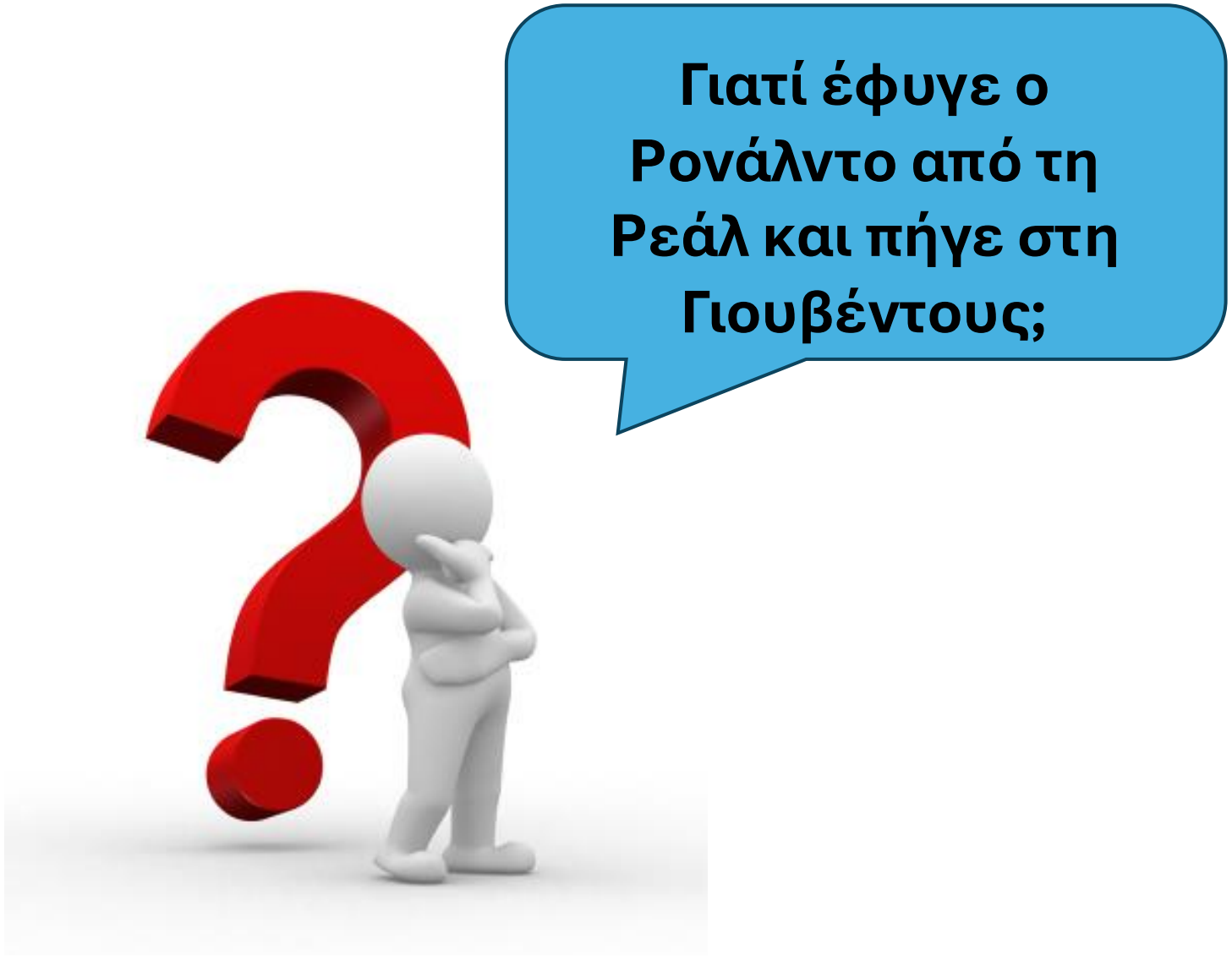
5. Number of companies were registered at the same address, the bank accounts were open in the same bank, the resolutions of Board of Directors of several shareholders was signed by the same person.

6. Letter of the Tax Service of Cyprus (supposedly) confirming the status of the beneficial owners of companies in Cyprus is not binding on Russian Tax Authorities and is refuted considering the circumstances of the case.

7. Definition of the beneficial owner may be drawn from Commentaries to the OECD Model Convention.

8. The concept of unjustified tax benefit, which is basically Russian judicial based GAAR, apply to a taxpayer's case

5. Ο αντικαταχρηστικός κανόνας



5. Ο αντικαταχρηστικός κανόνας

*«Δυσαρεστημένος από την απόφαση των **φορολογικών αρχών να τον κατηγορήσουν για φοροδιαφυγή** και αποφασισμένος **να φύγει από τη Ρεάλ και την Ισπανία**»*

16/06/2017



*Ronaldo move **motivated by taxes**', says La Liga's Javier Tebas*

July 2018

*Ronaldo **would benefit** from a new law in Italy that allows taxpayers moving to the country to pay as little **as €100,000 in taxes on earnings outside it**.*

July 2018

5. Ο αντικαταχρηστικός κανόνας

The Principal Purpose Test → "PPT Rule" → Article 29 OECD Model

5. Ο αντικαταχρηστικός κανόνας

Άρθρο 29 ΣυμβΟΟΣΑ:

Notwithstanding the other provisions of this Convention, **a benefit** under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if **it is reasonable to conclude**, having regard to all relevant facts and circumstances, **that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit**, **unless** it is established that granting that benefit in these circumstances would be **in accordance with the object and purpose** of the relevant provisions of this Convention.

5. Ο αντικαταχρηστικός κανόνας

Μπορούν οι χώρες πηγής των εισοδημάτων (royalties) να επικαλούνται τη διάταξη αυτή και να φορολογούν με βάση την εσωτερική τους νομοθεσία, αγνοώντας τη ΣΑΔΦ με την Ιταλία;



Interpreting tax legislation

What is meant by the wording and its scope?

What constitutes a departure?

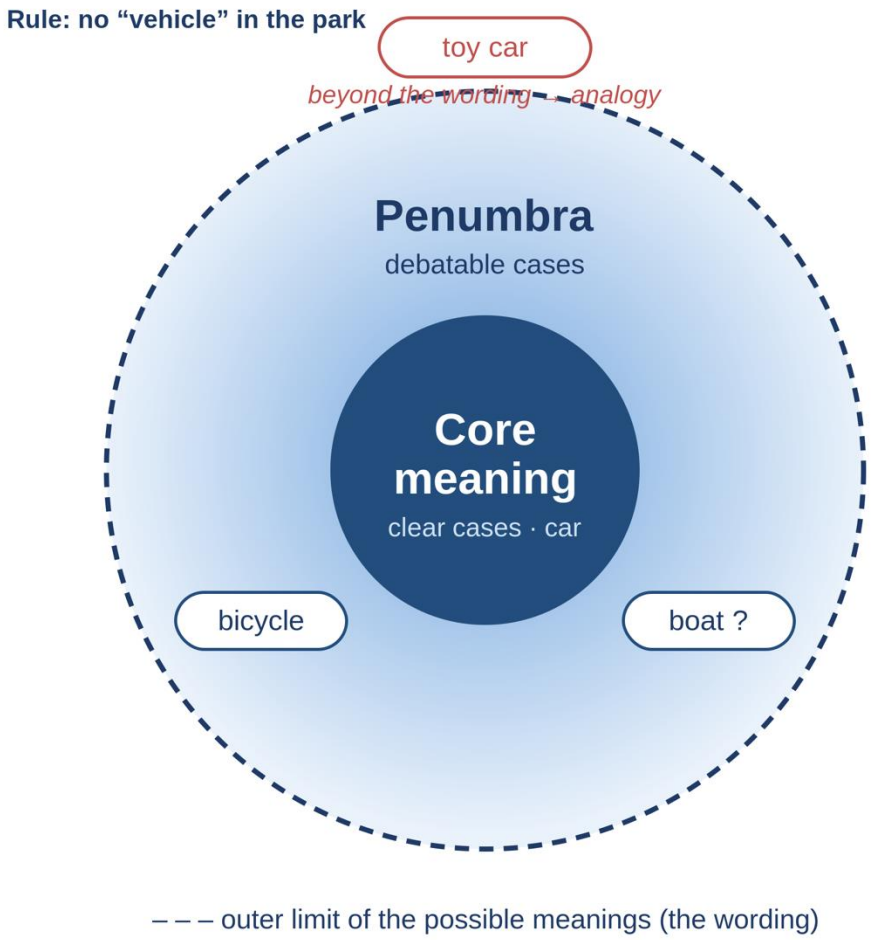
The two questions

- Two questions frame any account of tax-law interpretation
  - What is meant by the **wording** of a provision, and how far does its **scope** reach?
  - When does **applying** a provision stop being **interpretation** and become a **departure**?
- A caution: restrictive, strict, extensive and analogy mean different things across jurisdictions
  - The comparison must track the reasoning, not the label

The wording: starting point and outer limit

- Legal rules are made of open-textured language, so a provision usually bears *several meanings*
- *Interpretation is selecting*, among the meanings the wording can bear, the one that best fits context and purpose
- Double function of the wording: the *starting point* for meaning and, at the same time, the *outer limit* of interpretation
- Hart: a *settled core meaning*, surrounded by a *penumbra of debatable cases*

Core meaning and penumbra

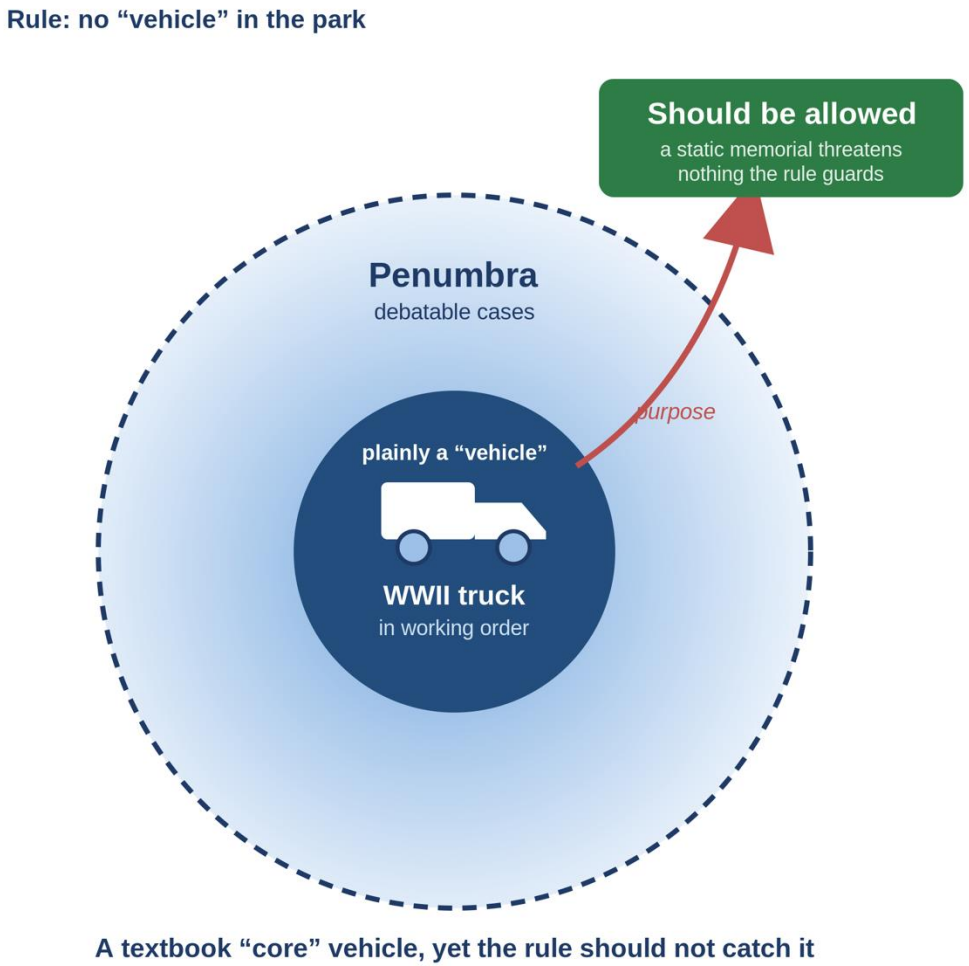


- Settled core: the term plainly applies (a car is a vehicle)
- Penumbra: debatable cases, neither plainly in nor out (a bicycle; a boat), settled by context and purpose
- The dashed line is the outer limit of the possible meanings; beyond it (a toy car) the rule is no longer interpreted but developed

But does the core really decide on its own?

H. L. A. Hart, ‘Positivism and the Separation of Law and Morals’, 71 Harv. L. Rev. 593, 607 (1958)

Does a war-memorial truck fit?



- A working WWII truck is a textbook “vehicle”, squarely in Hart's core
- As a memorial it threatens nothing the rule guards, so it should not be barred
- Yet you cannot place the case in core or penumbra without first asking the rule's **purpose**

“Does this truck, in perfect working order, fall within the core or the penumbra?”

Lon L. Fuller, ‘Positivism and Fidelity to Law: A Reply to Professor Hart’, 71 Harv. L. Rev. 630, 661-64 (1958)

So, the core can defeat the purpose?

“It shall be a misdemeanor to sleep in any railway station.”

Aim of the rule: stop people bedding down overnight, so the station stays usable

Passenger dozing at 3 a.m.	Man bedding down for the night
Waiting for a delayed train; sitting upright, but gently snoring	*Blanket and pillow, settled in; arrested before he fell asleep*
Plain core of “sleep”: **asleep**	Plain core of “sleep”: **not asleep**
Hart: apply plain core: **GUILTY**	Hart: apply plain core: **NOT GUILTY**
Rule’s real target: **not this man**	Rule’s real target: **exactly this man**
Hart’s result is wrong	**Hart’s result is wrong**

The plain “core” meaning points the wrong way in both cases

Only the statute’s purpose gives the right answer, so even the “easy” core is decided by purpose, not by the word alone

Lon L. Fuller, ‘Positivism and Fidelity to Law: A Reply to Professor Hart’, 71 Harv. L. Rev. 630, 661-64 (1958)

Grammatical meaning: ordinary and technical usage

- Starting point: how the provision reads in generally accepted language usage
- But tax law is technical, and even ordinary words carry specialised senses (e.g. “expense”)
- Is / should meaning (be) judged by a legally competent reader only?
- Grammatical reading rarely yields one determinate answer; ambiguity is settled by other canons

The range of possible meanings in tax law

- Four drafting situations shape the range of admissible meanings:

  (i) express references to non-tax law;

  (ii) borrowed private-law concepts;

  (iii) non-legal ordinary terms;

  (iv) undefined autonomous tax concepts

- No automatic binding to other domains; an autonomous statutory definition prevails

- Two orientations: a presumption of reference, against tax-law autonomy

The binding force of the wording

- Shared premise: the wording has special status; legality calls for a text-oriented approach
- Strict pole: clear wording binds, "*clara non sunt interpretanda*"
- Purpose caveat: the "revenue aim" risks a "cash-justice" reading; secondary burden-allocation purposes still support purposive interpretation

Restrictive, strict and extensive interpretation

- Restrictive: a range narrower than the generally accepted meaning
- Strict: choosing the narrower of two possible meanings
- Extensive: the broadest meaning still within the accepted sense
- All three remain interpretation

What is a departure?

- Analogy extends a rule to a case outside the semantic scope of its terms; *a fortiori* reasoning is a form of it
- Analogy is not interpretation: the case falls outside the meanings the wording can bear
- The line is hard to locate: the French Conseil d'Etat (27 Feb 2019, no. 408457) on whether partnership rights are "securities"

Development of the law: analogy and teleological reduction

- Interpretation **selects** one of the possible meanings of the wording
- Beyond it lies "development of the law" (Rechtsfortbildung):
  - analogy, applying a rule where no possible meaning reaches;
  - teleological reduction, refusing to apply it though all meanings reach
- The vagueness objection is met: words signify some things and exclude others (a website is not a “place of business”; OECD Comm. Art. 5 §123)
- Whether such "development” (deparature?) is allowed depends on each system, above all on constitutional limits

Conforming interpretation and its limits

- Conforming interpretation (constitution, EU law, international law) prefers the meaning consistent with the higher norm
- Its limit is the same as that of interpretation generally: the possible meanings of the wording
- Going beyond them is "development of the law" (departure?) and needs heightened, constitutional justification

Conclusion

- The wording is both the starting point and, through its range of possible meanings, the boundary of interpretation
- A departure applies a rule no meaning can reach, or withholds it where all meanings reach: analogy and teleological reduction
- The comparative picture is one of degree, with no clean common-law / civil-law split
- What differs is the weight given to legality and certainty against equality and purpose, and the threshold for leaving the wording behind

(ii) Tax treaty interpretation

Εισαγωγή – η ερμηνεία των ΣΑΔΦ

Η ερμηνεία των ΣΑΔΦ

- Οι κανόνες της Σύμβασης της Βιέννης για την ερμηνεία των συνθηκών
- Τα σχόλια (OECD Commentaries), παρατηρήσεις και επιφυλάξεις στην Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ
- Νομολογία αλλοδαπών δικαστηρίων
- Ορισμοί μέσα στην Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ
- Η παραπομπή στο εσωτερικό δίκαιο

1. Γενικά – Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών

- Εφαρμογή κανόνων τόσο **του εσωτερικού δικαίου** για την ερμηνεία των ΣΑΔΦ όσο και **των κανόνων διεθνούς δικαίου**
- Βασικές αρχές ερμηνείας των ΣΑΔΦ → Άρθρα 31-33 Σύμβασης της Βιέννης (VCLT): εφαρμόζονται σε όλες τις διεθνείς συνθήκες συνεπώς και στις ΣΑΔΦ
  - Άρθρο 31 – Γενικός Κανόνας Ερμηνείας
  - Άρθρο 32 – Συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας
  - Άρθρο 33 – Ερμηνεία συνθηκών που έχουν χαρακτηρισθεί σε δύο ή περισσότερες γλώσσες ως αυθεντικές

1. Γενικά – Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών

Ισχύς

- Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών (VCLT) υπογράφηκε το 1969 και τέθηκε σε ισχύ το 1980
- Ελλάδα: κύρωση με ν. 1981/1991
- Είναι γενικώς αποδεκτό ότι η Σύμβαση της Βιέννης ως προς το ζήτημα της ερμηνείας των Συνθηκών (άρθρα 31-33) κωδικοποίησε ήδη ισχύον διεθνές εθιμικό δίκαιο
- Συνεπώς: οι κανόνες είναι δεσμευτικοί ανεξαρτήτως του αν κάποια χώρα έχει κυρώσει τη Σύμβαση της Βιέννης ή όχι, και επίσης ανεξαρτήτως του χρόνου υπογραφής, έναρξης ισχύος, ή τυχόν κύρωσής της.

1. Γενικά – Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών

Ισχύς

- Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα: *Engineering Analysis Centre of Excellence Private Limited v. CIT,* Indian Supreme Court (2/3/2021)
- Αφορά την ερμηνεία του όρου «δικαιώματα»
- *"This Court, in Ram Jethmalani v. Union of India, (2011) 8 SCC 1, noted that though India is not a party to the Vienna Convention on the Law of Treaties, the principles of international law and the principle of interpretation contained in Article 31 thereof provide broad guidelines to interpret treaties in the Indian context also."*

1. Γενικά – Η Σύμβαση της Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών

Ισχύς

- *Engineering Analysis Centre of Excellence Private Limited v. CIT,* Indian Supreme Court (2/3/2021)
- *"(…) Those rules have now been codified by the Vienna Convention on the Law of Treaties to which Australia, but not Switzerland, is a party. Nevertheless, because the interpretation provisions of the Vienna Convention reflect the customary rules for the interpretation of treaties, it is proper to have regard to the terms of the Convention in interpreting the Agreement, even though Switzerland is not a party to that Convention"*

1. Η Σύμβαση της Βιέννης– Γενικός κανόνας ερμηνείας

Article 31 VCLT – General rule of interpretation

1. A treaty shall be interpreted in **good faith** in accordance with the **ordinary meaning** to be given to the terms of the treaty **in their context** and in the light of its **object** and **purpose**.

2. The **context** for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the **text**, including its **preamble and annexes**:

(a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;

(b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

3. (...)

4. (...)

1. Η Σύμβαση της Βιέννης– Γενικός κανόνας ερμηνείας

Article 31 VCLT – General rule of interpretation

1. (…)

2. (…)

3. There shall be taken into account, **together with the context**:

(a) any **subsequent agreement** between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;

(b) any **subsequent practice in the application** of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;

(c) any relevant **rules of international law** applicable in the relations between the parties.

4. A **special meaning** shall be given to a term if it is established that the parties so **intended.**

1. Η Σύμβαση της Βιέννης - Γενικός κανόνας ερμηνείας

Άρθρο 31 - Γενικός κανόνας ερμηνείας

1. Μία συνθήκη πρέπει να ερμηνεύεται **με καλή πίστη** σύμφωνα με τη **συνήθη έννοια** που αποδίδεται στους όρους της συνθήκης στο σύνολό τους και υπό το φως του **αντικειμένου και του σκοπού της**.

2. Για το σκοπό της ερμηνείας της συνθήκης, το **σύνολο της συνθήκης περιλαμβάνει**, εκτός από το **κείμενο**, συμπεριλαμβανομένων του **προοιμίου** και των **παραρτημάτων**:

α) κάθε **συμφωνία** που αναφέρεται στη συνθήκη και που έγινε μεταξύ όλων των μερών επ' ευκαιρία της συνάψεως της συνθήκης,

β) κάθε **έγγραφο** που συνετάγη από ένα η περισσότερα μέρη επ' ευκαιρία της συνάψεως της συνθήκης και που έχει **γίνει αποδεκτό** από τα άλλα μέρη ως έγγραφο που έχει σχέση με τη συνθήκη.

3. (...)

4. (...)

1. Η Σύμβαση της Βιέννης - Γενικός κανόνας ερμηνείας

Άρθρο 31 - Γενικός κανόνας ερμηνείας

1. (...)

2. (...)

3. Μαζί **με το σύνολο της συνθήκης**, θα λαμβάνεται υπόψη:

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

β) κάθε μεταγενέστερη πρακτική που ακολουθείται κατά την εφαρμογή της συνθήκης, από την οποία προκύπτει συμφωνία των μερών ως προς την ερμηνεία της συνθήκης.

γ) κάθε σχετικός κανόνας διεθνούς δικαίου εφαρμοστέος στις σχέσεις μεταξύ των μερών.

4. Ειδική έννοια θα δίδεται σ' έναν όρο, εάν προκύπτει ότι τέτοια ήταν η **πρόθεση των μερών.**

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας

Article 32 VCLT – Supplementary means of interpretation

Recourse **may be** had to supplementary means of interpretation, including the **preparatory work** of the treaty and the **circumstances of its conclusion**, in order to **confirm** the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

(a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or

(b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας

Άρθρο 32 - Συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας

Είναι δυνατό να αναζητηθούν συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας και ιδιαίτερα οι **προκαταρκτικές εργασίες** και οι **περιστάσεις** υπό τις οποίες συνήφθη η συνθήκη, ώστε **είτε να επιβεβαιωθεί** η έννοια που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου **31 είτε να καθορισθεί η έννοια** όταν η ερμηνεία που δίδεται βάσει του Άρθρου 31

α) αφήνει την **έννοια ασαφή ή αφανή** ή

β) οδηγεί σε αποτέλεσμα που είναι **προδήλως άτοπο ή παράλογο.**

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Συνθήκες σε περισσότερες γλώσσες

Article 33 VCLT - Interpretation of Treaties authenticated in two or more languages

1. When a treaty has been authenticated in **two or more languages**, the text is **equally authoritative** in each language, **unless** the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.
2. A version of the treaty in a language **other than** one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.
3. (...).
4. (...).

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Συνθήκες σε περισσότερες γλώσσες

Article 33 VCLT - Interpretation of Treaties authenticated in two or more languages

1. (...)

2. (...)

3. The **terms** of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.

4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses **a difference of meaning** which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the **object and purpose of the treaty**, shall be adopted.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Συνθήκες σε περισσότερες γλώσσες

Άρθρο 33 - Ερμηνεία συνθηκών που έχουν χαρακτηρισθεί σε δύο ή περισσότερες γλώσσες ως αυθεντικές

1. Όταν συνθήκη έχει χαρακτηρισθεί ως **αυθεντική** σε δύο ή περισσότερες γλώσσες, το κείμενό της έχει την ίδια ισχύ και στις δύο γλώσσες, εκτός εάν η συνθήκη ορίζει ή εάν τα Κράτη συμφωνήσουν ότι σε περίπτωση **διαστάσεως υπερισχύει** καθορισμένο κείμενο.

2. Συνθήκη σε γλώσσα άλλη από εκείνες, στις οποίες έχει χαρακτηρισθεί ως αυθεντικό το κείμενο, δεν θεωρείται αυθεντική, εκτός εάν η συνθήκη το προβλέπει ή εάν τα μέρη συμφώνησαν έτσι.

3. **Οι όροι συνθήκης θεωρούνται ότι έχουν την ίδια έννοια στα διάφορα αυθεντικά κείμενα.**

4. Εκτός της περιπτώσεως που ορισμένο κείμενο υπερισχύει σύμφωνα με την παράγραφο 1**, όταν η σύγκριση των αυθεντικών κειμένων αποκαλύπτει εννοιολογική διαφορά**, την οποία δεν μπορεί να εξαλείψει η εφαρμογή των άρθρων 31 και 32, **υιοθετείται η έννοια η οποία, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου και του σκοπού της συνθήκης, συμβιβάζει καλύτερα τα κείμενα αυτά**.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- **<u>Αντικειμενικά στοιχεία</u>**: Το **κείμενο, η διατύπωση** όχι μόνο του συγκεκριμένου όρου αλλά και του συνόλου της συνθήκης
- **<u>Υποκειμενικά στοιχεία</u>:** δεν αποκλείονται, αλλά λαμβάνονται υπόψη μέσω του σκοπού της συνθήκης. Σκοπός: όχι η υποκειμενική πρόθεση των συμβαλλομένων μερών αλλά ο ΣΚΟΠΟΣ που επιδιώκεται με τη συνθήκη όπως αυτός προκύπτει αντικειμενικά από το σύνολο της συνθήκης
- Ο ΣΚΟΠΟΣ υποχωρεί έναντι της ΓΡΑΜΜΑΤΙΚΗΣ ΔΙΑΤΥΠΩΣΗΣ (wording) : σύμφωνα με το άρθρο 31 ο σκοπός φωτίζει τους όρους και τις έννοιες που απαντώνται στη συνθήκη
- **Ο "ΣΚΟΠΟΣ" δεν είναι ανεξάρτητο/αυτόνομο ερμηνευτικό εργαλείο**

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- **<u>Where is the Object and Purpose of a DTC stated ? → Look at the TITLE and the PREAMBLE to the Convention</u>**

  - TITLE OF THE CONVENTION

  Convention between (State A) and (State B)

  for the elimination of double taxation with respect to taxes on income

  and on capital and *the prevention of tax evasion and avoidance*

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- **PREAMBLE TO THE CONVENTION**

(State A) and (State B),

Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their cooperation in tax matters,

Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital **without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance** (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect

benefit of residents of third States),

Have agreed as follows:

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Η πρόθεση των μερών είναι σημαντική μόνο στο βαθμό που έχει εκφραστεί στο κείμενο της συμφωνίας.
- Πρόθεση των μερών: Άρθρο 31 (4) - τα μέρη μπορούν να αποδώσουν ειδική έννοια σε έναν όρο. Αυτό πρέπει να έχει εκφραστεί στη διατύπωση της Συνθήκης. Ερμηνεία που αντιστοιχεί στην πρόθεση των μερών αλλά σε καμία περίπτωση δεν υποστηρίζεται από τη διατύπωση ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΑΠΟΚΛΕΙΣΘΕΙ.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- ΠΡΟΒΟΛΕΣ / ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ως προς την πρόθεση των μερών ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ, ακόμη και σε περιπτώσεις όπου η ερμηνεία μιας συνθήκης σύμφωνα με τη διατύπωση της οδηγεί σε ένα μη λογικό αποτέλεσμα.
- «Συνηθισμένη έννοια»: καθημερινή χρήση αλλά και: διεθνώς ομοιόμορφη νομική χρήση ή νομική χρήση συνεπής μεταξύ συμβαλλόμενων κρατών ή συγκεκριμένης τεχνικής γλώσσας

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- «Συνήθης έννοια»: ειδικά στη ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ, ορισμένοι όροι, υπό την επήρεια της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ και των Σχολίων, έχουν εξελιχθεί σε μια «διεθνή φορολογική γλώσσα» (High Court of Australia, Thiel κατά FCT 21 ATR 531,537 (1990)).
- "Αντικείμενο και σκοπός": μια ενιαία έννοια, χρησιμοποιείται στη διεθνή νομολογία ως έχει · φαίνεται ότι δεν υπάρχει λογική ερμηνεία του «αντικειμένου» χωριστού από το «σκοπό».

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Το «σύνολο της συνθήκης»: το Άρθρο 31§2 περιλαμβάνει όλα τα σχετικά συμπληρωματικά έγγραφα που έγιναν σε σχέση με τη συνθήκη. Σημειώσεις και επιστολές που ανταλλάσσονται τη στιγμή της υπογραφής της συνθήκης. Βλ. και άρθρο 31§3 «Μεταγενέστερες συμφωνίες» και «Κρατική πρακτική»
- «Συνοδευτικό υλικό»: δημιουργήθηκε στο πλαίσιο των διαπραγματεύσεων συνθηκών αποτελούν συμπληρωματικές πηγές (άρθρο 32)

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- «Συνοδευτικό υλικό»: δημιουργήθηκε στο πλαίσιο των διαπραγματεύσεων συνθηκών - Συμπληρωματικές πηγές (άρθρο 32): επεξεργασίες σχετικά με τη συνθήκη, δικαιολογητικά έγγραφα, έγγραφα θέσης · μπορούν να χρησιμοποιηθούν εάν επιβεβαιώσουν την ερμηνεία του Άρθ. 31 Ή σε περιπτώσεις αμφιβολίας [πρακτικό για πολυμερείς συμβάσεις].
- «Τεχνικές εξηγήσεις» (π.χ. τεχνική εξήγηση που συνοδεύει τη Συνθήκη των ΗΠΑ), «μνημόνιο» (π.χ. το υπόμνημα που η γερμανική κυβέρνηση υποβάλλει στο Κοινοβούλιο), άλλοι τύποι εξηγήσεων δημιουργήθηκαν ΜΕΤΑ το τέλος των διαπραγματεύσεων → ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ μέρος του «Συνόλου της συνθήκης» (context), ΔΕΝ είναι «συνοδευτικό υλικό» και επομένως ούτε το άρθρο 31 (1) και (2) ούτε το άρθρο 32 επιτρέπει τη χρήση τους στην ερμηνεία

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Δίγλωσσες ή πολύγλωσσες συμφωνίες: Άρθρο 33 → οι πρωτότυπες εκδόσεις σε κάθε γλώσσα είναι εξίσου δεσμευτικές. Ο δικαστής δεν μπορεί και δεν πρέπει να περιοριστεί σε μία μόνο έκδοση (*"The French text is, therefore, English law"*).
- Διαφορές στην έννοια μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών εκδόσεων → Άρθρο 33 (4): η ερμηνεία που θα επιλεγεί είναι αυτή που συνδυάζει καλύτερα και τα δύο (ή όλα) κείμενα. Η γλώσσα των διαπραγματεύσεων της Συνθήκης δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη.
- Εάν οι δύο (ή περισσότερες) εκδόσεις είναι ασύμβατες → άρθρα 31 και 32 («αντικείμενο και σκοπός» · «σύνολο της συνθήκης» · «συμπληρωματικά μέσα»). Εάν και πάλι δεν είναι δυνατή η ερμηνεία, τότε η συνθήκη είναι ελαττωματική λόγω της αντίφασης και η συγκεκριμένη διάταξη πρέπει να θεωρηθεί άκυρη

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Ο στόχος της «κοινής ερμηνείας»: Οι ΣΑΔΦ επιμερίζουν την φορολογική εξουσία μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών → πρέπει να ερμηνεύονται με συνέπεια και από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη.
- Οι «δικαστικές αποφάσεις» και «Διοικητική πρακτική» κάθε συμβαλλόμενου κράτους σχέση με την εφαρμογή και την ερμηνεία και στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. ΠΩΣ?
- Άρθρο 33 (4) → εντολή κοινής ερμηνείας
- Κοινή ερμηνεία: δεν σημαίνει ότι η νομολογία του άλλου κράτους πρέπει να γίνει δεκτή χωρίς αξιολόγηση.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Η «κοινή ερμηνεία» δεν είναι συμβατή με τις «παραπομπές στο εθνικό δίκαιο»
- Αναφορά στο εθνικό δίκαιο →ρητά στο άρθρο. 3 (2) Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, αλλά και σιωπηρά (π.χ. στο άρθρο 23 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ σχετικά με τη διαδικασία πίστωσης).
- Είναι αποδεκτές «αποκλίνουσες ερμηνείες» λόγω της αναπόφευκτης προσφυγής στο εθνικό δίκαιο
- Όταν μια συνθήκη δεν ορίζει μια έννοια: τεκμήριο υπέρ της παραπομπής στο εθνικό δίκαιο; Ή μήπως το «αντικείμενο και σκοπός» των ΣΑΔΦ (άρθρο 31§1 VCLT) επιβάλλει την ομοιόμορφη εφαρμογή τους και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη;

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Εάν μια ΣΑΔΦ υιοθετήσει αυτούσια διάταξη της Πρότυπης Σύμβασης → μια σαφής ένδειξη για ομοιόμορφη ερμηνεία.
- Η σημασία της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και των Σχολίων που την συνοδεύουν: οδηγός για την (κοινή) ερμηνεία των ΣΑΔΦ · είναι αυτή η πρακτική σύμφωνη με τη Σύμβαση της Βιέννης;
- Είναι έγγραφα που έχουν δημιουργηθεί σε συνδυασμό με τη σύναψη μιας ΣΑΔΦ; [Άρθρο 31 (2) (β)] → όμως: δεν έχουν δημιουργηθεί ειδικά για μια ΣΑΔΦ

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Είναι προπαρασκευαστικές εργασίες; [Άρθρο 32] → όμως: δεν συνοδεύουν μια συγκεκριμένη ΣΑΔΦ αλλά είναι κείμενα δημόσια διαθέσιμα και εύκολα προσβάσιμα
- Τεκμήριο: όταν τα συμβαλλόμενα μέρη συνάπτουν ΣΑΔΦ ακολουθώντας την Πρότυπη Σύμβαση, επιθυμούν οι διατάξεις της ΣΑΔΦ να έχουν την έννοια που προκύπτει από τα Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης → Αυτό είναι το «συνηθισμένο νόημα» [Άρθρο 31] των όρων της ΣΑΔΦ άλλως το συμφωνημένο «ειδικό νόημα» [Άρθρο 31 (4)]

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Η σημασία της Πρότυπης Σύμβασης και των Σχολίων που την συνοδεύουν: Τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ είναι νομικά υποχρεωμένα να ακολουθούν την Πρότυπη Σύμβαση, κατ 'αρχήν σύμφωνα με τις συστάσεις * που εξέδωσε το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ, οι οποίες συνέστησαν στις κυβερνήσεις: «κατά τη σύναψη νέων διμερών συμβάσεων ή την αναθεώρηση υφιστάμενων διμερών συμβάσεων μεταξύ τους, να συμμορφωθούν με την Πρότυπη Σύμβαση όπως ερμηνεύεται από τα Σχόλια αυτής».

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- * **Συστάσεις**: Άρθρο 5 Σύμβαση του ΟΟΣΑ → κάποια μορφή «χαλαρής» υποχρέωσης βάσει του Άρθ. 18 γ) των διαδικαστικών κανόνων του ΟΟΣΑ («κατάλληλα» μέτρα) · Στην πρακτική του ΟΟΣΑ, η νομική σημασία των συστάσεων είναι ακόμη μεγαλύτερη. Οι συστάσεις δημιουργούν ένα «χαλαρό νομικό καθήκον, αλλά ωστόσο ένα νομικό καθήκον»
- Η Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ πρέπει να ακολουθείται, εκτός εάν το κράτος μέλος έχει προβεί σε αρχικές επιφυλάξεις ή εκτός εάν σημαντικοί λόγοι (π.χ. ιδιαιτερότητες στην εθνική νομοθεσία) αντιβαίνουν στην υιοθέτηση μια συγκεκριμένης διάταξης

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Η αξία της Πρότυπης Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- Uniform basis for the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation
- **Σύσταση του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ** :
- member countries, when **concluding or revising bilateral conventions, should conform to the MC as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein AND**
- their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when **applying and interpreting** the provisions of their bilateral Tax Conventions that are based on Model Convention.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Η αξία της Πρότυπης Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- **RESERVATIONS** → are **related to the *NEGOTIATION* of DTCs**; although all member countries are in agreement with the aims and the main provisions of the Model Convention, nearly all have entered reservations on some provisions, which are recorded in the Commentaries on the Article concerned. Insofar as a member country has entered reservations, the other member countries **in negotiating** bilateral conventions with the former, will **retain their freedom of action** in accordance with the principle of reciprocity.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – Η αξία της Πρότυπης Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- **OBSERVATIONS** → are related to **the *INTERPRETATION*** of DTCs; observations on the Commentaries have sometimes been inserted at the request of member countries that are **unable to concur in the interpretation** given in the Commentary on the Article concerned. These observations thus do **not** express any **disagreement** with the text of the Convention, but **usefully indicate** the way in which those countries will apply the provisions of the Article in question.

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Συνθήκες που συνάπτονται με ή μεταξύ κρατών εκτός του ΟΟΣΑ: η Πρότυπη Σύμβαση και τα Σχόλια είναι λιγότερο σημαντικά - ισχύουν εκτός εάν υπάρχει ρητή απόκλιση
- Στατική ή δυναμική ερμηνεία της πρότυπης σύμβασης και των Σχολίων; Οι νομικά σημαντικές αλλαγές → δεν μπορούν να είναι δεσμευτικές. Νομικά ασήμαντες αλλαγές, διευκρινίσεις, βελτιώσεις, αλλαγές που υποστηρίζονται από τη διατύπωση της Συνθήκης → ΝΑΙ (Εισαγωγή, παρ. 35 Σχολίων ΟΟΣΑ)

1. Η Σύμβαση της Βιέννης – βασικά στοιχεία

- Διοικητικές συμφωνίες και εξηγήσεις
- Οι συμφωνίες ερμηνείας (σύμφωνα με το ΔΑΔ - άρθρο 25) ενδέχεται να περιέχουν τροποποίηση ή συμπλήρωμα της συνθήκης (στο βαθμό που επιτρέπεται από την εθνική νομοθεσία)
- Μεταγενέστερες συμφωνίες και πρακτικές: μέσα ερμηνείας (άρθρο 31 παράγραφος 3 στοιχεία α) και β))
- Μονομερείς εξηγήσεις («Τεχνικές εξηγήσεις»): σημαντικές εσωτερικά
- Η σημασία των παράλληλων συνθηκών (πρακτική συνθήκης ενός κράτους): Τα κράτη αναπτύσσουν τις δικές τους τυποποιημένες συμβάσεις, αλλά κάθε συνθήκη είναι αυτόνομη → αναφορές με προσοχή

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Άρθρο 3 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ

- **Article 3 – General Definitions**
  - **§1: Purpose and context → Autonomous interpretation**
    - **Person**
    - **Company** → relevant for Art. 5(7) and Art. 16
    - **Enterprise** → carrying on of any business; **Business** includes performance of professional services and other activities of an independent character (added in 2000, when Art. 14 was deleted)
    - **International traffic**: Relevant to Article 8; broader definition than normally understood
    - **Competent authority:** one or more, as designated by the contracting states
    - **National:** reference to domestic law

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Άρθρο 3 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ

- **§2: General rule of interpretation for terms not defined in the DTC**
  - Ambulatory interpretation “unless the context requires otherwise”
  - To which domestic legislation is reference made? Special tax, general tax, other

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Άρθρο 3 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ

Article 3(1). For the **purposes** of this Convention, **unless** the **context** otherwise requires…….

Article 3(2). 2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Άρθρο 3 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ

Look again at Article 3§2:

2. As regards the **application** of the Convention at any time **by a Contracting State**, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under **the law of that State** for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Άρθρο 3 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ

- Dynamic interpretation over static interpretation
- Reference to domestic law ONLY for terms NOT DEFINED in the treaty that cannot be defined with reference to the whole of the treaty (object and purpose)
- Reference to domestic law in the following order: **(1)** income tax legislation; **(2)** tax legislation in general (e.g. inheritance tax law); **(3)** domestic legislation in general (e.g. company law, civil law).

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Λοιπά άρθρα

Article 4 → Resident

Article 5 → Permanent Establishment

Article 6§2 → Immovable property

The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships and aircraft shall not be regarded as immovable property.

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Λοιπά άρθρα

Article 9 → Associated Enterprises

Article 10§3 → Dividends

The term “dividends” as used in this Article means income from shares, “jouissance” shares or “jouissance” rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

Article 11§3 → Interest

The term “interest” as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

2. Συμβατικοί Ορισμοί – Λοιπά άρθρα

Article 12§2 → Royalties

The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

e. Tax residence of individuals

Tax Residence of Individuals

- Where to find what:
  - Art. 4 Income Tax Code
  - Art. 4 OECD Model Tax Convention
  - Case Law ΣτΕ
  - Case law ΔΕΔ/ΑΑΔΕ and MAP/IAPR
  - Case law of foreign courts

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αρχική μορφή ν. 4172/2013**

  1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

  α) έχει στην Ελλάδα τη **μόνιμη** ή **κύρια κατοικία** του ή **τη συνήθη διαμονή του** ή **το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων** ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του **ή**

  β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την **ελληνική ιθαγένεια** και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – 1η τροποποίηση, με ν. 4549/2018**

  1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

  α) έχει στην Ελλάδα τη **μόνιμη** ή **κύρια κατοικία** του ή **τη συνήθη διαμονή του** ή **το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων,** ήτοι τους προσωπικούς, ή οικονομικούς ή και κοινωνικούς δεσμούς του **ή**

  β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την **ελληνική ιθαγένεια** και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – 2η τροποποίηση με ν. 4646/2019**

  1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

  α) έχει στην Ελλάδα τη **μόνιμη** ή **κύρια κατοικία** του ή **τη συνήθη διαμονή του** ή **το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων,** ήτοι τους προσωπικούς ~~ή~~ και οικονομικούς ~~ή κοινωνικούς~~ δεσμούς του **ή**

  β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την **ελληνική ιθαγένεια** και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – ν. 4172/2013 όπως τροποποιήθηκε με ν. 4223/2013**

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που **βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες**, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα **αποκλειστικά** για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – ν. 4172/2013 όπως τροποποιήθηκε με ν. 4646/2019**

  2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

  2.α. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι διαδικασίες μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αιτιολογική έκθεση (αρχική)**

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 αποσαφηνίζεται η ***έννοια και τα κριτήρια*** *της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα* ***διεθνή πρότυπα*** *και* ***κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης****. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη* ***και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας.***

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αιτιολογική έκθεση (αρχική)**

*Με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 4** καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων. Επιπροσθέτως, ορίζεται ότι το προξενικό και διπλωματικό προσωπικό και κάθε άλλος δημόσιος λειτουργός συναφούς καθεστώτος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας **χωρίς να εξετάζεται προηγουμένως η συνδρομή ενός εκ των κριτηρίων της περίπτωσης α'** . Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.*

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αιτιολογική έκθεση (αρχική)**

*Με τις διατάξεις της **παραγράφου 2 του άρθρου 4** ορίζεται ένα **πρόσθετο κριτήριο** για τη θεμελίωση φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα που αφορά στη φυσική παρουσία εκατόν ογδόντα τριών ημερών **σε διάστημα οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου**, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Για τη συνδρομή του εν λόγω κριτηρίου δεν απαιτείται αδιάλειπτη παρουσία στην Ελλάδα, αλλά τα διαλείμματα συνυπολογίζονται στη θεμελίωση της φυσικής παρουσίας των εκατόν ογδόντα τριών ημερών.*

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αιτιολογική έκθεση τροποποίησης με ν. 4549/2018**

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 αναδιατυπώνεται η έννοια του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων, έτσι ώστε να ευθυγραμμίζεται τόσο με τα ερμηνευτικά σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και με την Απόφαση ΣτΕ 1445/2016.

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αιτιολογική έκθεση τροποποίησης με ν. 4646/2019**

Προτείνεται η τροποποίηση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 ΚΦΕ σχετικά με τον καθορισμό κριτηρίων για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας με τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ

- απαλείφεται η αναφορά στους «κοινωνικούς δεσμούς», καθώς οι κοινωνικοί δεσμοί σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του ως άνω Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ περιλαμβάνονται στην έννοια των προσωπικών δεσμών. Επιπλέον, αναδιατυπώνεται η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, αφού για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8).

Tax Residence of Individuals

- **Άρθρο 4 ΚΦΕ – αιτιολογική έκθεση τροποποίησης με ν. 4646/2019**
  Επιπλέον, με την τροποποίηση της παραγράφου 2 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Με την τροποποίηση αυτή δεν υπάρχει αναφορά σε διαστήματα παραμονής στο εξωτερικό, προκειμένου να μην υφίστανται αμφισβητήσεις αναφορικά με το πότε λογίζεται κάποιος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Η πρόβλεψη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention**

Article 4§1: For the **purposes of this Convention**, the term **"resident of a Contracting State"** means any person who, under the laws of that State, **is liable to tax therein by reason of his domicile, residence,** place of management **or any other criterion of a similar nature**, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State **in respect only of income from sources** in that State or capital situated therein.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention – the concept "resident"**

The concept of "resident of a Contracting State" has various functions and is of importance in three cases:

a) in determining a convention's **personal scope** of application;

b) in **solving cases** where double taxation arises in consequence of double residence ("dual resident");

c) in **solving cases** where double taxation arises as a consequence of taxation in the State of residence and in the State of source or situs.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention – the term resident**

Conventions for the avoidance of double taxation do not normally concern themselves with the domestic laws of the Contracting States laying down the conditions under which a person is to be treated fiscally as “resident” and, consequently, is fully liable to tax in that State.

They do not lay down standards which the provisions of the domestic laws on “residence” have to fulfil in order that claims for full tax liability can be accepted between the Contracting States. In this respect the **States take their stand entirely on the domestic laws.**

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention – the term resident**

Example:

An individual has his permanent home in State A, where his wife and children live. He has had a stay of more than six months in State B and according to the legislation of the latter State he is, in consequence of the length of the stay, taxed as being a resident of that State. Thus, both States claim that he is fully liable to tax. **This conflict has to be solved by the Convention**.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention – the term resident**

Example – cont.:

In this particular case Article 4 (under §2) **gives preference** to the claim of State A. This does not, however, imply that the Article lays down special rules on "residence" and that the domestic laws of State B are ignored because they are incompatible with such rules. The fact is quite simply that in the case of such a conflict a choice must necessarily be made between the two claims, and it is on this point that the Article proposes special rules.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention – the term resident**

As far as individuals are concerned, the definition aims at covering the various forms of **personal attachment to a State** which, in the domestic taxation laws, form the basis of a comprehensive taxation (**full liability to tax**).

It also covers cases where a person is deemed, according to the taxation laws of a State, to be a resident of that State and on account thereof is fully liable to tax therein (e.g. diplomats or other persons in government service).

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§1:***

"liable to tax" → In many States, a person **is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax**. For example, charities and other organisations may be exempted from tax, but they are exempt only if they meet all of the requirements for exemption specified in the tax laws. They are, thus, subject to the tax laws of a Contracting State. Furthermore, if they

do not meet the standards specified, they are also required to pay tax. Most States would view such entities as residents for purposes of the Convention.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§1:***

"liable to tax" → In some States, however, these entities are **not considered liable to tax if they are exempt from tax under domestic tax laws**. These States may not regard such entities as residents for purposes of a convention unless these entities are expressly covered by the convention.

Contracting States taking this view are free to address the issue in their bilateral negotiations.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention-** ***Article 4§1:***

"by reason of his domicile, residence, place of management **or any other criterion of a similar nature"** → Generally the domestic laws of the various States impose a comprehensive liability to tax —"full tax liability" — based on the taxpayers' **personal attachment** to the State concerned (the "State of residence").

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention- *Article 4§1:***

"by reason of his domicile, residence, place of management **or any other criterion of a similar nature"** → This **liability to tax** is not imposed only on persons who are **"domiciled"** in a State in the sense in which "domicile" is usually taken in the legislations (private law). **The cases of full liability to tax are extended to comprise also, for instance, persons who stay continually, or maybe only for a certain period, in the territory of the State.**

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention**

Article 4§1:

"includes that State and any political subdivision or local authority thereof" →

It has been **the general understanding** of most member countries that the government of each State, as well as any political subdivision or local authority thereof, is a resident of that State for purposes of the Convention. Before 1995, the Model did not explicitly state this; in 1995, Article 4 was amended to conform the text of the Model to this understanding.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§1:***

Negative definition: the term does not include any person who is liable to tax in that State **in respect only of income from sources** in that State or capital situated therein. → The application of the second sentence has inherent difficulties and limitations. It has to be interpreted in the light of its object and purpose, which is to exclude persons who are not subjected to comprehensive taxation (full liability to tax) in a State, because it might otherwise exclude from the scope of the Convention all residents of countries adopting a territorial principle in their taxation, **a result which is clearly not intended.**

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2:***

"Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a **resident of both Contracting States**, then his status shall be determined as follows: (...) (...)"

→ Article 4(2) contains the "tiebreaker" provisions/rules, which apply where a taxpayer is a resident of both contracting states

→ The tiebreaker rules will apply IN STRICT ORDER

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2:***

- he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a **permanent home available to him**; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his **personal and economic relations are closer (centre of vital interests**);

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2***

- (….)

- if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an **habitual abode**;

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

(….)

- if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a **national**;

- if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question **by mutual agreement.**

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments

Paragraph 2 relates to the case where, under the provisions of paragraph 1, an individual is a resident of both Contracting States.

These are cases of **CONFLICT between the laws of the two states determining the** residence of a person.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments

To solve the conflict special rules must be established which give the attachment to one State a preference over the attachment to the other State.

As far as possible, the preference criterion must be of such a nature that there can be no question but that the person concerned will satisfy it in one State only, and at the same time it must reflect such an attachment that it is felt to be natural that the right to tax devolves upon that particular State

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments

The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire taxable period. For example, in one calendar year an individual is a resident of State A under that State's tax laws from 1 January to 31 March, then moves to State B. Because the individual resides in State B for more than 183 days, the individual is treated by the tax laws of State B as a State B resident for the entire year. → →

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments

→ → Applying the special rules to the period 1 January to 31 March, the individual was a resident of State A. Therefore, both State A and State B should treat the individual as a State A resident for that period, and as a State B resident from 1 April to 31 December.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments on "permanent home" → The Article gives preference to the Contracting State in which the individual has **a permanent home available to him.** This criterion will frequently be sufficient to solve the conflict, e.g. where the individual has a permanent home in one Contracting State and has only made a stay of some length in the other Contracting State.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments on "permanent home" → place where the individual owns or possesses a home; this home must be **permanent,** that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.

As regards the concept of home → any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room)

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***
- **Comments on "permanent home"** → the **permanence** of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.).

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***
- **Comments on "permanent home"** → the **permanence** of the home is essential
- EXAMPLE: a house owned by an individual cannot be considered to be available to that individual during a period when the house has been rented out and effectively handed over to an unrelated party so that the individual no longer has the possession of the house and the possibility to stay there.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***
- **Comments on "centre of vital interests"** → look at the person's family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.
- The circumstances must be examined as a whole; considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***
- **Comments on "centre of vital interests" →**
- **Example:** If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments on "habitual abode" → the place where a person stays more frequently. We look at the stays made by the individual **not only at the permanent home in the State in question but also at any other place in the same State.**

In the case of an individual who has a permanent home available to him in neither Contracting State, as for example, a person going from one hotel to another → all stays made in a State must be considered without it being necessary to ascertain the reasons for them.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***
- **Comments on "habitual abode" =** "séjourne de façon habituelle", → determination of whether the individual lived **habitually**, in the sense of being **customarily or usually present**, in one of the two States but not in the other during a given period; the test is not satisfied by simply determining in which of the two Contracting States the individual has spent more days during that period "Habitual abode" refers to the **frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient**.

Tax Residence of Individuals

- **OECD Model Tax Convention - *Article 4§2 :***

Comments on "habitual abode" = Subparagraph b) does not specify over **what length of time** the determination of

whether an individual has an habitual abode in one or both States must be made. The determination must cover a **sufficient length of time** for it to be possible to ascertain

the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of the individual's life.

***Be careful of major changes of personal circumstances that would clearly affect the determination (such as a separation or divorce); they do not constitute "normality"

Tax Residence of Individuals

- **Η νομολογία του ΣτΕ**

ΣτΕ 1445/2016: [8] Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των άρθρων 3 και **4 παρ. 1 του ν. 4172/2**013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, **έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων** (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΑΠ 1730/2009 κ.ά.), **το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας**.

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016:** [8] Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως **στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας**) νοούμενο **στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013** και **όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου** υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους **προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του** (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -**δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου-** καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού).

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016:** [8] Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο **έχει** (ή πολλώ μάλλον **μεταβάλλει** την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) **κατοικία**, πρέπει **να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία** (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), **όπως ιδίως**
  - η ύπαρξη στέγης,
  - η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού),
  - ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων,
  - ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων,
  - ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς),
  - ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016:** [8] Συνεπώς, **για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης** ενός φυσικού προσώπου, **η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση** αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, **φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης** των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα (...)

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016** [8] Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, **βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών** (.....), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει **ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος**, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016** [8] Τέλος, **σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας**, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης **διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους,** όπως εν προκειμένω της Γερμανίας, ώστε να βρίσκει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου ΙΙ παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ αυτών (α.ν. 52/1967).

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016** [9] Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την ενσωματωθείσα σ' αυτήν απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η επιφύλαξη του προσφεύγοντος απορρίφθηκε κατ' ουσίαν για τον λόγο ότι αυτός **διαθέτει κατοικία στην Ελλάδα, μια και σ' αυτήν κατοικούν η σύζυγος και το τέκνο του, συντρέχουν δηλαδή δεσμοί (οικογενειακή εστία), που, όπως υποστηρίζεται και με το έγγραφο των απόψεων της Διοίκησης προς το Δικαστήριο, υπερισχύουν των σχέσεών του με τη Γερμανία, όπου ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.**

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016** [10] Η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, κατά **παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α του ν. 4172/2013**, απλώς **κατ' επίκληση της κατοικίας της συζύγου και του τέκνου του προσφεύγοντος στην Ελλάδα**, ήτοι στοιχείων που δεν είναι, αυτά **μόνα, καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα**, κατά το φορολογικό έτος 2014, **χωρίς να συνεκτιμηθούν όλα τα ως άνω αναφερόμενα στη σκέψη 8 νόμιμα κριτήρια για την ύπαρξη κατοικίας στην Ελλάδα**, ενόψει των ισχυρισμών και των αποδεικτικών στοιχείων που της έθεσε υπόψη ο προσφεύγων (όπως, ιδίως, το από 6.8.2015 πιστοποιητικό της Finanzamt Bruhl, περί της ιδιότητάς του ως κατοίκου Γερμανίας).

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1445/2016** [10] (...) ο προσφεύγων **δεν ήταν φορολογικός κάτοικος ημεδαπής** κατά το φορολογικό έτος 2014 και, συνακόλουθα, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας για το έτος αυτό, όπως υποστήριξε με τη δήλωση επιφύλαξής του, η οποία πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής του.
    - Η Ελληνική φορολογική αρχή στήριξε την πράξη της αποκλειστικά στους **προσωπικούς δεσμούς του προσφεύγοντος με την Ελλάδα (κατοικία της συζύγου και του τέκνου του).** Όμως, από τα στοιχεία του φακέλου που έχουν παρατεθεί ανωτέρω αποδεικνύεται (και δεν αμφισβητείται άλλως τε από την φορολογική αρχή) ότι τόπος των **επαγγελματικών συμφερόντων του προσφεύγοντος είναι αποκλειστικά η Γερμανία**, με την οποία δεν στερείται άλλως τε και προσωπικών δεσμών, έστω και δευτερευόντων. Εφ' όσον λοιπόν τα ζωτικά του συμφέροντα δεν συγκλίνουν, κατ' αρχήν, σε ένα και μόνο τόπο, το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί.

Tax Residence of Individuals

- **ΣτΕ 1215/2017: επαναλαμβάνει ΣτΕ 1445/2016 στο πλαίσιο δίκης επί ακυρωτικής διαφοράς (απόρριψη αίτησης υποβολής χωριστής δήλωσης)**
- **ΣτΕ 1215/2017**: Η κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως.
- **ΣτΕ 2105/2018 (Β Τμ.)** κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε **αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, είναι ακυρωτική**, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιου εισοδήματός του.

Tax Residence of Individuals

- **Case Law developed by the Supreme Administrative Court on the transfer of tax residence abroad**
- 85/2020: UK
- 93/2020: Saudi Arabia
- 274/2020: France
- 321/2020: Cyprus
- 403/2020: Switzerland
- 418/2020: Cyprus
- 977/2020: France
- 1572/2020: UK
- 1627-8/2020: UK
- See also: 2362/2022 → transfer to Greece (Art. 5Γ)
- **Article 362 L. 4700/2020 → Competence was transferred to ΤρΔΠρ**

Tax Residence of Individuals

- **Article 362 L. 4700/2020 → Competence was transferred to ΤρΔΠρ**

1. Στην αρμοδιότητα του **τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου** υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

2. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

3. Η διάταξη της παρ. 1, εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις. Ως εκκρεμείς, νοούνται οι υποθέσεις των οποίων η πρώτη συζήτηση δεν έχει λάβει χώρα, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος. Οι υποθέσεις αυτές διαβιβάζονται στα κατά τόπο αρμόδια τριμελή διοικητικά πρωτοδικεία με πράξη του αρμοδίου οργάνου διεύθυνσης του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμούν.

4. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 **εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 2 έως και 4 του ν. 702/1977 (Α' 268). Οι αποφάσεις των τριμελών διοικητικών πρωτοδικείων που εκδίδονται επί των διαφορών της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε έφεση**.

Tax Residence of Individuals

- **Πολ. 1234/2018:** 3. Η κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται ως προϋπόθεση για την παραδεκτή άσκηση προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως. Κατά συνέπεια, δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 63 ΚΦΔ, η απόρριψη, ρητή ή σιωπηρή, από τη Φορολογική Διοίκηση του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, καθώς επί της απόρριψης αυτής δύναται να ασκηθεί μόνο αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.
  Κατόπιν τούτου οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει στις ρητές απορριπτικές τους αποφάσεις επί του αιτήματος του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας να **ενημερώνουν** ότι η πράξη τους προσβάλλεται **μόνο με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ**, στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989.

Tax Residence of Individuals

- **Πολ. 1234/2018:** 4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν **αποκλειστικά** στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες **που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος.** Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου.
- **Βλ. Και ΣτΕ 1573/2020: δήλωση με επιφύλαξη, η οποία απορρίφθηκε.**
- **Βλ. και ΔΕΔ Α 2737/2021**

Tax Residence of Individuals

- **Αποφάσεις ΔΕΔ**
  - **909/20-5-2020:** «Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση προσφυγή κατά της με αρ. ...../27.11.19 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί των από 8.11.19 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016»

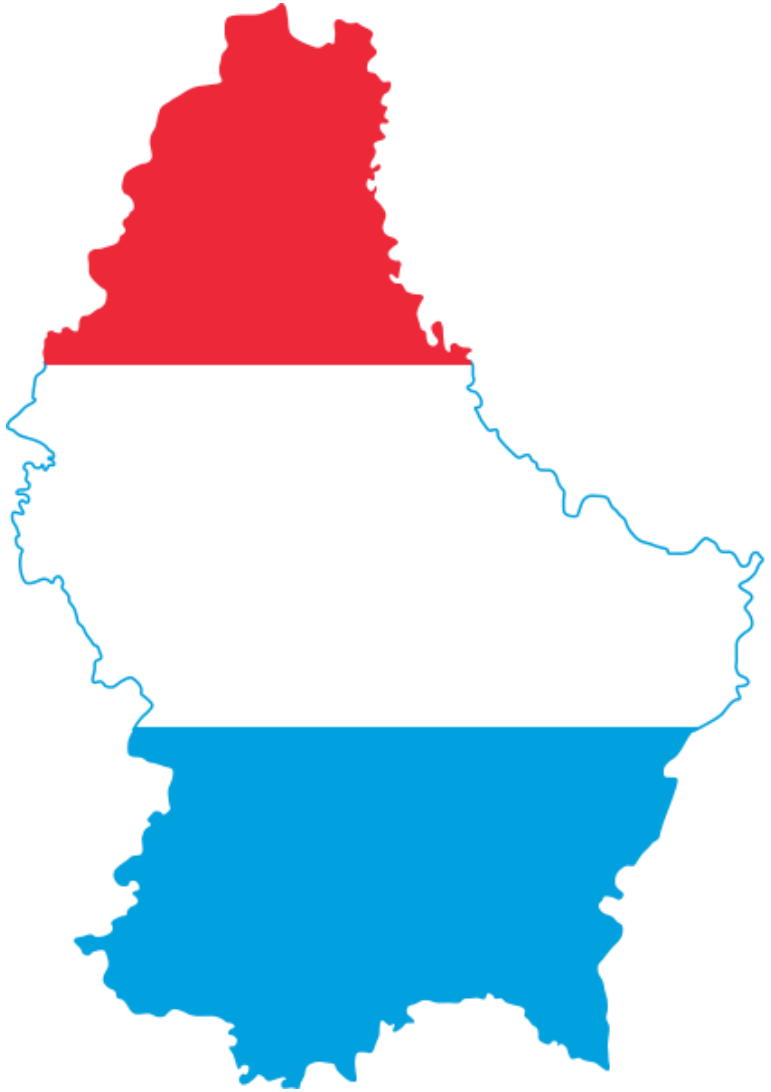
- **Mutual Agreement Procedure (MAP)**
  - **Article 25 OECD Model Tax Convention**
  - **Article 73 Tax Procedures Code**

Tax Residence of Individuals

Foreign Court Cases

- **Is it relevant?**
- **Is it useful?**
- **Is it binding for the Greek courts?**

Tax Residence of Individuals



Tax Residence of Individuals

- **Case 33872C, *Cour administrative,* Luxembourg, 18 Dec 2014**

The taxpayer, a German resident, got married in Luxembourg in 2005, but continued to live in Germany together with his three children, two of which were minors during the fiscal years in question. During 2008 and 2009 the taxpayer earned his entire income from employment exercised in Germany, where he worked; made a declaration of arrival in Luxembourg in January 2008 to the civil registry office in order to provide the Luxembourg administration with a common address for the married couple

Tax Residence of Individuals

- **Case 33872C, *Cour administrative*, Luxembourg, 18 Dec 2014**
- **(Undisputed) facts:**
  - Each spouse had exclusive ownership of their apartments in Luxembourg and Germany, respectively.
  - Each primarily lived in their own home, each with their own children.
  - The taxpayer was unable to relinquish his residence in Germany as a consequence of his employment contract,
  - The taxpayer had been assessed in Germany as a resident in 2008 and 2009 and paid tax accordingly.

Tax Residence of Individuals

- **Case 33872C, *Cour administrative,* Luxembourg,18 Dec 2014**

The taxpayer had a **"permanent home"** under the terms of Article 3(1) of the Germany-Luxembourg DTC **in both countries**, triggering the application of the tie-breaker rule requiring the determination of the closest "personal and economic relations" (i.e. the taxpayer's **centre of vital interests**).

In that respect, the courts disagreed with the tax director's assessment and allocated the centre of vital interests to **Germany**, as the taxpayer's **personal relations were split between Germany and Luxembourg** while **the centre of his economic interests was clearly situated in Germany**.

Tax Residence of Individuals



Tax Residence of Individuals

- **Supreme Court of Israel, 22 February 2017, C.A.3328/15, *Ploni v. Pkid Schuma Ashkelon***

SUMMARY OF FACTS

- **1950s** TP immigrated to Israel at the age of 11
- **1977** Married and had 4 children
- **1991-2002** Had businesses in country B, where he was born
- **2002** Moved the bulk of his business to country C (but still had significant Israeli investments)
- **1994-2002** A relationship with a local woman in country B (Despite being married to the same Israeli woman since 1977)
- **2002-2009** Another relationship with another woman in country C

Tax Residence of Individuals

- Supreme Court of Israel, 22 February 2017, C.A.3328/15, *Ploni v. Pkid Schuma Ashkelon*
- **The Court decision → the taxpayer is a resident in Israel.**

- "Number of days" test v the "centre of vital interests" test

- "Single tax principle"

- A person is a tax resident in Israel, when: 183 days of the year **OR** more than 30 days in one year **AND** over 425 days in the 4 previous years; fraction of a day = full day (international practice)

- When the number of days test is satisfied, the **burden of proof** is shifted to the taxpayer, to prove his "centre of life" is in another country.

Tax Residence of Individuals

→ The Court took into account that:

- The taxpayer had a permanent residence in Israel (and also in other countries)

- Much weight to the fact that he had stayed married to his Israeli wife, and supported the Israeli household (despite the marriage being purely “formal”)

- Main business was overseas, BUT Israeli investments were significant enough

***** IMPORTANT: the taxpayer was unwilling to declare that he had paid taxes in any other jurisdiction; the taxpayer was not considered a resident of any other country**

- Stateless income should not exist (?)

Tax Residence of Individuals



Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- **Mr Pike** was assessed to income tax by **the Commissioner** for the income years ended 30 June 2009 to 30 June 2016 on the basis that he was a resident of Australia for tax purposes in those income years.
- Mr Pike was considered to be a resident of Australia; this gave rise to the application of Art 4(3) of the *Agreement between Australia and the Kingdom of Thailand for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income*, signed 31 August 1989 (entered into force 27 December 1989) because, during the 2009 to 2014 income years, Mr Pike was also a resident of Thailand under the law of Thailand.

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- Article 4(3) contains the "tiebreaker" provisions, which apply where a taxpayer is a resident of both contracting states. Applying those tiebreaker provisions, the primary judge concluded that Mr Pike had an "habitual abode" in both Thailand and Australia for the purposes of Art 4(3)(b) (the "habitual abode" test) but Art 4(3)(c) (the "personal and economic relations" test) applied to deem Mr Pike to be a resident solely of Thailand.

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty: *Commissioner of Taxation v Pike* [2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- Mr Pike was born in 1972 in what was then the British colony of Southern Rhodesia and later became the Republic of Zimbabwe
- in Zimbabwe, Mr Pike developed a career in the tobacco industry. By 2004 he had become highly experienced in tobacco selection, production and sales:
- Mr Pike was then, and continues to be, in a long standing de facto relationship with Ms Michelle Thornicroft. She was also born in Southern Rhodesia in 1971 and they have two sons, each born in Zimbabwe in 1995 and 1999 respectively:
- by 2004, the economic crisis and shortages of food and basic supplies in Zimbabwe caused Mr Pike and Ms Thornicroft to decide to leave that country with their children. To that end, Ms Thornicroft sought, was offered, and accepted an appointment in Ernst & Young's Brisbane office; that appointment was due to commence on 4 April 2005

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- Mr Pike was then employed in Harare under a contract with the tobacco industry company, Alliance One. Prompted by the decision to relocate to Australia, Mr Pike negotiated an arrangement with Alliance One, under the terms of which he would receive a payment after serving out the term of his existing contract:
- in February 2005, Ms Thornicroft was granted a subclass 457 visa and Mr Pike and their sons were also granted visas allowing them to accompany Ms Thornicroft to live in Australia during the currency of her subclass 457 visa:
- on 17 March 2005 the family travelled to Australia: [
- from 2000 until they left for Australia, Mr Pike, Ms Thornicroft and their sons lived in a home in Harare which they had purchased from Ms Thornicroft's mother (**Harare home**):
- upon their arrival in Australia, Mr Pike and Ms Thornicroft leased an apartment in Fortitude Valley, Brisbane. The lease was taken out in joint names:

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- Mr Pike returned to Zimbabwe shortly after the family's arrival in Australia to serve out his contract with Alliance One, to sell some assets (two cars and a boat but not the Harare home) that the couple owned in that country and to pack up and arrange the transportation to Australia of their furniture. He returned to Australia in September 2005:

- on his return to Australia Mr Pike sought employment, but the period during which he and Ms Thornicroft transitioned from Zimbabwe to Australia coincided with the winding up of the tobacco growing industry in Australia and Mr Pike found he was unable to find suitable employment in Australia. In light of this, he sought to enrol in tertiary level studies in business so as to reskill for alternative employment, but the enrolment requirements were such that he could not readily pursue this course of action. That led him to fall back on his existing skill and experience and international tobacco industry contacts which he had developed during his time in Zimbabwe. By this means, Mr Pike became aware in March 2006 of the availability of work in Thailand, where a tobacco industry was being established:

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- that month Mr Pike travelled to Thailand and in late 2006 he was offered and took up a position based in Thailand as a tobacco and leaf consultant with Premium Tobacco (Asia) Limited. His initial contract for this work was for six months. However, in June 2006, he entered into a further contract with Premium Tobacco (Asia) Limited as a sales manager. This position was for an indefinite duration. His duties required that he be based in Thailand but also that he undertake duties elsewhere in Asia as required:
- Mr Pike was granted a work visa by the Thai government which allowed him to live and work in Thailand. He opened a bank account in Thailand and his salary was paid into that account:
- over the next eight years Mr Pike continued to be based in Thailand for employment purposes, travelling elsewhere in the Asian region as required. He was granted successive Thai work visas, each keyed, in terms of a right to live and work in Thailand, to ongoing employment in that country. Though he intended to, and did, return to his family in Australia, circumstance required that he spend most of his time working and living in Thailand:

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty: *Commissioner of Taxation v Pike* [2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- between 2006 and 2014 Mr Pike occupied a succession of rented apartments or cottage accommodation in Thailand, which he furnished to his taste and also to accommodate Ms Thornicroft and their two sons when they visited it. He regarded that accommodation as his home when in Thailand. During his time in Thailand, Mr Pike joined and actively patronised golf, rugby and cricket clubs and also formed enduring friendships. He used his Zimbabwean driver's licence for the purpose of securing permission to drive in Thailand and was allocated a company car for work and private use:
- Mr Pike lodged a further application for Australian citizenship in October 2013 and on that occasion he was successful and was issued with an Australian passport in 2014. He also enrolled on the electoral roll for the electorate in which the Seventeen Mile Rocks home was located and remained, at the time of the hearing before the primary judge, so enrolled, although at that time he had only voted once (in 2016) in an election in Australia:

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- in 2014 Mr Pike relocated to Tanzania for employment purposes. Mr Pike closed his Thai bank account and opened one in Tanzania on relocating there. His ability to live and work in Tanzania was conditioned by his visa to his ongoing employment in that country:
- Mr Pike lived in fully furnished rented accommodation for the duration of his time in Tanzania and joined golf and tennis clubs there. The primary judge stated at [37]: "[a]s with Thailand, he made a home there";
- Ms Thornicroft chose not to relocate to Tanzania when Mr Pike was employed there:

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- in early 2016 Mr Pike was offered a promotion to a position based in Dubai in the United Arab Emirates (**UAE**) and took up this offer. His employment agreement was stated to be an "Unlimited Period Employment Contract". He gave as his address that of the rented home at Seventeen Mile Rocks, Brisbane. His UAE visa was keyed to the continuance of his employment there. His UAE driver's licence and other UAE identification documentation specified his nationality as Australian. At the time of the hearing before the primary judge, Mr Pike remained employed in Dubai: [38];
- On 15 June 2017 the Commissioner issued notices of assessment to Mr Pike for the income years for 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2015 and 2016 on the basis of residency in Australia. That same day, the Commissioner issued a notice of amended assessment in respect of the 2014 income year:

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- Number of days that Mr Pike spent in Australia in particular income years and the related percentage of each of those years

Income year	Days spent in Australia	Percentage of time spent in Australia
2008	76	20%
2009	155	42%
2010	97	27%
2011	109	30%
2012	102	28%
2013	86	23%
2014	123	33%
2015	32	8%
2016	44	12%
2017	77	21%

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty: *Commissioner of Taxation v Pike* [2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**

- The parties were not in dispute that Mr Pike was a resident of Thailand for the purposes of Thai tax during the income years 2009 to 2014 (inclusive). As Mr Pike had dual residency of Australia and Thailand during those income years, it was necessary for the primary judge to consider the application of the tiebreaker provisions in Art 4(3) of the Double Tax Agreement.

- The principles for construing a provision of a double tax agreement are well established. The principles contained in Arts 31(1) and 32 of the *Vienna Convention on the Law of Treaties*, opened for signature 23 May 1969, 1155 UNTS 331 (entered into force 27 January 1980) require treaties to be "interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose" (Art 31(1)) and provide that, in that task, recourse may be had to supplementary means of interpretation in order to confirm the meaning resulting from the application of Art 31 or to determine the meaning when the interpretation according to Art 31 leaves the meaning ambiguous or obscure or leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable (Art 32). It is well established that the OECD commentary to the Model Tax Convention is a legitimate aid to construction: *Thiel v Commissioner of Taxation* [1990] HCA 37

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty: *Commissioner of Taxation v Pike* [2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- Article 4 of the Model Tax Convention is in substantially the same terms as Art 4(3)(c) of the Double Tax Agreement, save that the order of the cascading provisions in the tiebreaker test is different.
- the substantive difference between Art 4(3) of the Double Tax Agreement and its cognate in the Model Tax Convention is the order in which the tests operate. In particular, the Double Tax Agreement provides that the permanent home test is the first tiebreaker test. The Double Tax Agreement then uses the habitual abode test as the second tiebreaker test and the personal and economic relations test is the third test, whereas the Model Tax Convention uses the second and third tests in the opposite order. The Model Tax Convention also contains additional steps in the tiebreaker test that are not adopted in the Double Tax Agreement. We discern no particular significance arising from that order nor from the additional steps for the purposes of the construction and application of Art 4(3)(b) of the Double Tax Agreement in this case. Nor did either party suggest any particular significance.

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty: *Commissioner of Taxation v Pike* [2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- That leaves the application of the "personal and economic relations" test in Art 4(3)(c) of the Double Tax Agreement
- Each case must be fact specific. In some cases the personal and economic considerations may be so intertwined that they are not separate considerations, whereas in other cases, they may be quite separate and distinct matters. Further, and contrary to the New Zealand decision in *FFF*, the clause does not place greater weight on personal factors over economic factors. As the parties agreed, Art 4(3)(c) poses a composite test and in each case it will be a matter of fact and degree as to whether a taxpayer's personal and economic relations, viewed as a whole, support ties closer to one contracting state over the other contracting state. The primary judge correctly looked at Mr Pike's overall circumstances and engaged in a balancing of the significance of those personal and economic considerations as supporting ties closer to one contracting state than the other.

Tax Residence of Individuals

- **Australia – Thailand Treaty:** ***Commissioner of Taxation v Pike*** **[2020] FCAFC 158 (22 September 2020)**
- **Appeal dismissed**

Tax Residence of Individuals



Tax Residence of Individuals

- **France-Brazil Treaty (1971): Conseil d'Etat, 16 July 2020, 436570**

- Dual-residence situation (natural person).

- Under French domestic law (article 4B of the General Tax Code, CGI), individuals are
    - domiciled in France for tax purposes if they have in France:
    - their home (or principal abode if no home can be identified);
    - their main professional activity; or
    - the centre of their economic interests

- Pursuant to article 4(2) of the Brazil-France Tax Treaty (1971) similar to the OECD Model Convention, the residence tie-breaker rule is based on the following criteria:
    - permanent home
    - centre of vital interests (if permanent home in both states)
    - habitual abode
    - nationality
    - mutual agreement

Tax Residence of Individuals

Conseil d'Etat, 16 July 2020, 436570 - Facts of the case

- French national moved to Brazil at the end of 2012;
- He received French-source investment income in 2013 and claimed to be resident of Brazil (i.e. not taxable in France).
- He made three stays in Brazil of at least 20 days each, for a total duration of 245 days in 2013.

→ The taxpayer was considered as resident of France under French law (as the centre of his economic interests was in France) and of Brazil under Brazilian law: dual residence

Tax Residence of Individuals

Conseil d'Etat, 16 July 2020, 436570 - Facts of the case

→ French tax authorities and lower judges considered that:

- the taxpayer had no permanent home (neither in France nor in Brazil): criteria of permanent home and centre of vital interests not applicable
- the evidence produced by the taxpayer did not prove how long/often he stayed in Brazil, and the taxpayer did not have his habitual abode in France: criterion of habitual abode not applicable
- Under the nationality criterion, the taxpayer had to be considered as resident of France

Tax Residence of Individuals

Conseil d'Etat, 16 July 2020, 436570 - The Court's decision (1/2)

- For the first time, the Conseil d'État stressed that: *"The notion of habitual abode must be appreciated in light of the* ***frequency, duration*** *and* ***regularity of stays*** *that are part of the* ***settled routine of an individual's life and are more than transient***. *It is immaterial whether the total duration of stays exceeds half of the year."*

- This position is directly inspired **from paragraph 19 of the Commentary on article 4 of the OECD Income and Capital Model Convention (2017)** as it reads following the 2017 update: *"[the notion of habitual abode] refers to the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient."*

Tax Residence of Individuals

Conseil d'Etat, 16 July 2020, 436570 - The Court's decision (2/2)

- In the case at hand, the Court ruled that evidence produced by the taxpayer (copy of passport pages with Brazilian customs stamps) proved the existence of at least three stays of 20 days or more in Brazil in 2013 and a total duration of 245 days.
- Therefore, the taxpayer must be seen as having his habitual abode in Brazil in 2013.
- The Court annulled the decision of the lower judge that ruled otherwise and sent the case back for a new analysis.

Tax Residence of Individuals

Conseil d'Etat, 16 July 2020, 436570 – Comments

- Interesting practical issue: value of passport stamps as proof of stays
- Interesting legal issue: value of OECD Commentary as a means of interpretation
- First time that the Court relies on a dynamic interpretation of tax treaty provisions (confirmed a few months later by decision "Conversant" of 11 December 2020)

Tax Residence of Individuals



Tax Residence of Individuals

Bundesfinanzhof, 24 May 2023, II R 27/20

ECLI:DE:BFH:2023:U.240523. IIR27.20.0

- After the abolition of gift tax in the Kingdom of Sweden (Sweden) on 01.01.2005, Art. 4 para. 1 letter b DBA-Sweden 1992 cannot establish a tax right in Sweden in the case of a dual residence of the donor in Germany and in Sweden. As a result, the gift of a donor resident in the Federal Republic of Germany and at the same time in Sweden is subject to German gift tax law.

Tax Residence of Individuals

Bundesfinanzhof, 24 May 2023, II R 27/20

ECLI:DE:BFH:2023:U.240523. IIR27.20.0

- However, since the abolition of inheritance and gift tax in Sweden - regardless of an actual existing residence - there has been no "residence" in Sweden for the purposes of gift tax within the meaning of Art. 4 para. 1 letter b, para. 2 letter a DBA-Sweden 1992 more. Because Art. 4 para. 1 letter b DBA-Sweden 1992 for the term "a person resident in a Contracting State" within the meaning of the Agreement for the purposes of gift tax refers to a person who is taxable under the law of that state there on the basis of his domicile, permanent residence, place of management or other similar characteristic. Thus, the residence of the donor is determined solely by domestic law.

Tax Residence of Individuals

Bundesfinanzhof, 24 May 2023, II R 27/20

ECLI:DE:BFH:2023:U.240523. IIR27.20.0

- The DBA Sweden 1992, which is intended to prevent double taxation, does not lead to any other result. There was no residence of the father in Sweden because at the time of execution of the gift there was no national law in Sweden that would have linked the taxation of the gift to the residence or permanent residence in Sweden.

Questions?