



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

**«Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας
και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας
αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη
της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής»**

I. Γενικές Παρατηρήσεις

A. Το υπό συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο αποτελείται από τρία (3) άρθρα.

Με το άρθρο πρώτο κυρώνεται και αποκτά την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος η αποτελούμενη από 30 άρθρα «Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής» (εφεξής η «Σύμβαση»), η οποία υπεγράφη στην Αθήνα την 11η Μαΐου 2022.

Η υπό κύρωση Σύμβαση αντικαθιστά την ισχύουσα σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, η οποία συνάφθηκε το έτος 1963, κυρώθηκε με το ν.δ. 4386/1964 και άρχισε να εφαρμόζεται το έτος 1965. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση, η ισχύουσα σύμβαση, μολονότι περιέχει θετικές για την Ελλάδα διατάξεις, δεν ακολουθεί πιστά την Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. για το Εισόδημα και το Κεφάλαιο (Model Tax Convention on Income and on Capital - αναθεωρημένη έκδοση 2017), ως προς το περιεχόμενο και τη διάρθρωσή της. Περαιτέρω, δεν ανταποκρίνεται πλέον στα σύγχρονα οικονομικά δεδομένα, που επιτάσσουν, αφενός, την αποτελεσματική αντιμετώπιση του

φαινομένου της διπλής φορολόγησης και, αφετέρου, την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η υπό κύρωση Σύμβαση βασίζεται στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και τα σχόλια αυτής, καθώς και στην «Πολυμερή Σύμβαση για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμφωνίες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών», η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4768/2021.

Με το άρθρο δεύτερο ορίζεται ότι από τη θέση σε ισχύ της υπό κύρωση Σύμβασης παύει να ισχύει η «Σύμβασις μεταξύ της Ελλάδος και της Γαλλίας αποσκοπούσα την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος», και ότι το κυρωτικό αυτής ν.δ. 4386/1964 καταργείται.

Με το άρθρο τρίτο ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου, καθώς και το ότι η υπό κύρωση Σύμβαση αρχίζει να ισχύει από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου της 29 παρ. 1.

Β. Ως προς την κύρωση των διεθνών συμβάσεων, το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους (κύρωσή τους) με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους εκάστης, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν κάθε αντίθετης διάταξης νόμου, ενώ το άρθρο 36 παρ. 2 απαιτεί ως όρο, για την ισχύ ορισμένων κατηγοριών διεθνών συνθηκών, την κύρωσή τους με τυπικό νόμο. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι το Σύνταγμα κατοχυρώνει τη διττή λειτουργία του κυρωτικού νόμου, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί υπό το κράτος των προηγούμενων Συνταγμάτων από τη θεωρία, τη νομοθετική πρακτική και τη νομολογία, η οποία συνίσταται στο ότι διά της ψήφισης του κυρωτικού νόμου, αφενός, γίνεται αποδοχή του περιεχομένου της συνθήκης και παρέχεται συγκατάθεση προς επικύρωση στο αρμόδιο όργανο της εκτελεστικής εξουσίας, αφετέρου, εντάσσεται η συνθήκη στο εσωτερικό δίκαιο και επιτάσσεται η εκτέλεσή της από τα όργανα του κράτους (βλ., ενδεικτικά, Αγγ. Γιόκαρη, Η πρακτική των δικαιοδοτικών οργάνων στην εφαρμογή του διεθνούς δικαίου, 2001, σελ. 83, Εμμ. Ρούκουνα, Σύνταγμα και Διεθνές Δίκαιο, σε Η επίδρασις του Συντάγματος του 1975 επί του ιδιωτικού και επί του δημοσίου δικαίου, 1976, σελ. 91, Κ. Οικονομίδη, σε Ιωάννου – Οικονομίδη – Ροζάκη – Φατούρου, Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο – Θεωρία των πηγών, παρ. 44. Βλ., όμως, και Κ. Ιωάννου σε Ιωάννου – Οικονομίδη – Ροζάκη – Φατούρου, Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο – Σχέσεις Διεθνούς και Εσωτερικού Δικαίου, 1990, σελ. 163 επ. και 168 επ., κατά τον οποίο ο κυρω-

τικός νόμος δεν αποτελεί ταυτόχρονα και εξουσιοδότηση ή συγκατάθεση για την επικύρωση).

Οι συμβατικοί κανόνες του διεθνούς δικαίου δηλώνονται στο Σύνταγμα με σειρά όρων [«διεθνείς συμβάσεις» (άρθρο 28 παρ. 1), «συνθήκη ή συμφωνία» (άρθρο 28 παρ. 2), «διεθνείς συνθήκες» (άρθρο 36 παρ. 4)]. Η ορολογική αυτή πολυμορφία οφείλεται σε έλλειψη συντακτικού συντονισμού και όχι σε οποιαδήποτε νομοτεχνική ανάγκη (βλ. Κ. Ιωάννου, *όπ. π.*, σελ. 163).

Η διαδικασία της κύρωσης των διεθνών συνθηκών ή συμβάσεων ρυθμίζεται από το άρθρο 112 του Κανονισμού της Βουλής (ΚτΒ). Η ψήφιση των σχετικών κυρωτικών νομοσχεδίων (ή προτάσεων νόμων) γίνεται με τη διαδικασία του άρθρου 108 του ΚτΒ, χωρίς συζήτηση ή μετά από περιορισμένη συζήτηση, με εξαίρεση τα νομοσχέδια που αφορούν στην κύρωση συμβάσεων σύμφωνα με τα άρθρα 27 και 28 παρ. 2 και 3 του Συντάγματος. Οι κυρωτικοί νόμοι περιέχουν δύο κατηγοριών διατάξεις: α) τις κυρωτικές, οι οποίες περιλαμβάνουν την κυρωτική ρήτρα και το κείμενο της συνθήκης, καθώς και διατάξεις των οποίων το περιεχόμενο αντιστοιχεί στο περιεχόμενο δηλώσεων που η συνθήκη επιτρέπει ή επιβάλλει να συνοδεύουν την υπογραφή, την επικύρωση ή την έγκρισή της, ή τυχόν επιτρεπόμενων επιφυλάξεων, και β) τις κοινές νομοθετικές, με τις οποίες ρυθμίζονται ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της σύμβασης στην εσωτερική έννομη τάξη ή προσαρμογής της εθνικής νομοθεσίας στις διατάξεις αυτές. Κοινές νομοθετικές θεωρούνται και εκείνες που ρυθμίζουν την έναρξη της ουσιαστικής ισχύος του κυρωτικού νόμου.

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου πρώτου

Με το άρθρο πρώτο ορίζεται ότι «κυρώνεται και έχει την ισχύ, που ορίζει η παρ. 1 του άρθρου 28 του Συντάγματος, η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, που υπεγράφη στην Αθήνα, στις 11 Μαΐου 2022 (...)».

Επισημαίνεται, συναφώς, ότι, ενδεχομένως, η κυρωτική διάταξη θα έπρεπε να κάνει μνεία, όχι μόνο της προς κύρωση Σύμβασης, αλλά και του συνοδευτικού αυτής Πρωτοκόλλου που υπεγράφη στην Αθήνα, επίσης την 11η.5.2022, και ρυθμίζει ζητήματα εφαρμογής της Σύμβασης.

2. Επί του άρθρου δεύτερου

Με το άρθρο δεύτερο ορίζεται ότι «Από τη θέση σε ισχύ της Σύμβασης που κυρώνεται, παύει να ισχύει η "Σύμβασις μεταξύ της Ελλάδος και της Γαλλίας αποσκοπούσα την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος", η οποία υπεγράφη στην Αθήνα, στις 21 Αυγούστου 1963 και το κυρωτικό αυτής νομοθετικό διάταγμα ν. 4386/1964 (Α΄ 192) καταργείται».

Επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 29 παρ. 1 της υπό κύρωση Σύμβασης, αυτή τίθεται σε ισχύ την πρώτη μέρα που ακολουθεί την ημερομηνία λήψης της τελευταίας από τις εκατέρωθεν γνωστοποιήσεις των συμβαλλόμενων κρατών για την ολοκλήρωση των διαδικασιών που απαιτούνται για τη θέση της σε ισχύ. Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι οι διατάξεις της εφαρμόζονται και για τα δύο συμβαλλόμενα κράτη από το ημερολογιακό έτος που έπεται του έτους κατά το οποίο η Σύμβαση τίθεται σε ισχύ. Συνεπώς, σκόπιμο είναι να ορισθεί ότι η ισχύουσα σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας παύει να εφαρμόζεται, όχι κατά τη θέση σε ισχύ της υπό κύρωση Σύμβασης, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 29 αυτής, αλλά κατά την έναρξη εφαρμογής της επί των φόρων που καλύπτονται από αυτή, κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, όπως, εξ άλλου, ρητά προβλέπεται και στην παράγραφο 3 του αυτού άρθρου. Συναφώς δε επισημαίνεται ότι, κατά την παράγραφο 6 του συνοδευτικού της Σύμβασης Πρωτοκόλλου, οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.1 και 2 της Σύμβασης εφαρμόζονται αναδρομικά, κατόπιν αιτήματος του φορολογουμένου, «για φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2015».

Τέλος, επισημαίνεται ότι η συντομογραφία «ν.» μετά τις λέξεις «νομοθετικό διάταγμα» πρέπει να διαγραφεί, άλλως να τεθεί η συντομογραφία «ν.δ.», και να διαγραφούν οι λέξεις «νομοθετικό διάταγμα».

Αθήνα, 19 Οκτωβρίου 2022

Ο εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο Προϊστάμενος του Α΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Αναπληρωτής Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών