
Τα έξοδα διοίκησης κεντρικού σε αλλοδαπά τραπεζικά υποκαταστήματα

ΑΣΠΑΣΙΑΣ Κ. ΜΑΛΛΙΟΥ
Δικηγόρου, Γεν. Γραμ. της ΕΕΦΔ/ΔΜ

1. Το τεθέν ζήτημα

Εναυσμα για την ενασχόληση με το ζήτημα αυτό έδωσε η από τη φορολογική υπηρεσία (ΔΟΥ/ΦΑΕΕ Αθηνών) απόρριψη του συνόλου των εξόδων, που είχε πραγματοποιήσει η έδρα αμερικανικής πολυεθνικής τράπεζας και αφορούσαν στη λειτουργία του δικτύου των υποκαταστημάτων της, στα οποία περιλαμβάνετο και το υποκατάστημά της στην Ελλάδα και τα οποία το ελληνικό υποκατάστημα είχε ήδη εμβάσει στο κεντρικό κατάστημα στις ΗΠΑ.

Ειδικότερα, το ζήτημα που τίθεται προς εξέταση είναι:

Ο με βάση τις ισχύουσες διατάξεις καθορισμός των νόμιμων προϋποθέσεων έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα μόνιμης στην Ελλάδα εγκατάστασης αλλοδαπής τραπεζικής επιχείρησης, που αφορούν σε έξοδα διοίκησης και λειτουργίας του κεντρικού καταστήματός της, πραγματοποιηθέντα σε όφελος της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα καθώς και το επιτρεπτό ή όχι της θέσπισης ποσοστιαίου ορίου στις εκπιπτόμενες αυτής της κατηγορίας δαπάνες, ενώ το κράτος της έδρας και η Ελλάδα συνδέονται με σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

2. Νομοθετικό καθεστώς - Ισχύουσες διατάξεις

Το ζήτημα αυτό πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα των ακόλουθων διατάξεων:

α) του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 παρ. 12 Ν.2459/97 (οικ. έτος 1997), με το οποίο ορίζεται ότι:

“...για να προσδιορισθεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιείται στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή αυτού του άρθρου...”.

β) (i) Του άρθρου 7 παρ. 3 Μοντέλου/Προτύπου της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας κρατών μελών του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital) του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως/ΟΟΣΑ (Organisation for Economic Operation and Development), στον οποίο μετέχει από το 1961 και η Ελλάδα, ως ιδρυτικό μέλος και το οποίο αποτελεί τη βάση κάθε διακρατικής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλο κράτος, με το οποίο ορίζονται τα εξής:

“...3. Για τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης, απαλλάσσονται ως έκπτωση, τα έξοδα που προκύπτουν για λόγους του υποκαταστήματος, συμπεριλαμβανομένων και εξόδων ανώτερων στελεχών και γενικής διοίκησης, είτε στο Κράτος όπου βρίσκεται το υποκατάστημα είτε οπουδήποτε αλλού”.

(ii) Των ερμηνευτικών αυθεντικών σχολίων από την ειδική Επιτροπή του ΟΟΣΑ, στην οποία μετέχει και η Ελλάδα, η οποία και δεσμεύεται από αυτά, με τα οποία ερμηνεύονται τα ακόλουθα:

“...η παράγραφος αυτή ξεκαθαρίζει, σε σχέση με τα έξοδα ενός υποκαταστήματος, τη γενική οδηγία που αναφέρεται στην παρ. 2. Η παρ. 2 ειδικά αναγνωρίζει ότι κατά τον υπολογισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης πρέπει να γίνεται φορολογική απαλλαγή για έξοδα, με οποιονδήποτε τρόπο και να έχουν προέλθει αυτά, τα οποία προέκυψαν για σκοπούς του υποκαταστήματος. Ξεκάθαρα σε μερικές περιπτώσεις είναι απαραίτητο να εκτιμάται ή να υπολογίζεται με κατά συνθήκη τρόπους το ποσό των εξόδων της γενικής διοίκησης που προκύπτουν από το κεντρικό γραφείο της επιχείρησης, μπορεί να είναι κατάλληλο να ληφθεί υπόψη ένα αναλογικό ποσό βασισμένο στο ποσοστό που φέρει ο κύκλος εργασιών (ή ίσως τα ακαθάριστα κέρδη) του υποκαταστήματος σε εκείνον της επιχείρησης γενικά. Σύμφωνα με αυτό, θεωρείται ότι το ποσό των εξόδων που λαμβάνεται υπόψη ως προκύπτον για τους σκοπούς του υποκαταστή-

ματος θα πρέπει να είναι το πραγματικό ποσό που προέκυψε κατά αυτόν τον τρόπο. Η φορολογική απαλλαγή για το υποκατάστημα για οποιαδήποτε από τα έξοδα της επιχείρησης που αποδίδονται σε αυτό δεν εξαρτώνται από την πραγματική απόδοση τέτοιων εξόδων από το υποκατάστημα”.

γ) (i) Του άρθρου 24 του ως άνω μοντέλου της “Συμβάσεως για τη φορολογία του εισοδήματος και του κεφαλαίου” (Model Tax Convention on Income and on Capital) του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως/ΟΟΣΑ (Organisation for Economic Operation and Development), στον οποίο μετέχει από το 1961 και η Ελλάδα, καθώς και οι ΗΠΑ, ως ιδρυτικά μέλη και το οποίο αποτελεί τη βάση κάθε διακρατικής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλο κράτος, και με το οποίο, ορίζονται τα εξής:

“1. Οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν θα υποβάλλονται, στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, σε οποιαδήποτε φορολογία και οποιαδήποτε συνδεδεμένη με αυτήν απαίτηση, που είναι διαφορετική ή περισσότερο επιβεβαρωμένη από τη φορολογία και τις συνδεδεμένες με αυτήν απαιτήσεις στην οποία υποβάλλονται ή μπορεί να υποβληθούν οι υπήκοοι αυτού του άλλου Κράτους, κάτω από τις ίδιες συνθήκες και, συγκεκριμένα, σε σχέση με τη μόνιμη διαμονή. Η διάταξη αυτή θα ισχύει, ανεξάρτητα από τις διατάξεις του Αρθρου 1, και για πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι του ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών...”.

“...3. Η φορολογία μιας μόνιμης εγκατάστασης την οποία έχει μία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, δεν θα επιβάλλεται λιγότερο ευνοϊκά στο άλλο αυτό Κράτος από τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις αυτού του άλλου Κράτους, οι οποίες διεξάγουν τις ίδιες δραστηριότητες. Η διάταξη αυτή δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται ότι

υποχρεώνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να χορηγεί στους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους οποιαδήποτε προσωπικά επιδόματα, βοηθήματα και απαλλαγές, για φορολογικούς σκοπούς, τα οποία χορηγεί στους δικούς του κατοίκους λόγω κοινωνικής θέσεως ή οικογενειακών υποχρεώσεων”.

“4. Εκτός από τις περιπτώσεις όπου ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9, της παρ. 6 του άρθρου 11 ή της παρ. 4 του άρθρου 12, για να προσδιορισθούν τα φορολογητέα κέρδη μιας επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, οι τόκοι, τα πνευματικά δικαιώματα και άλλες πληρωμές, που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση αυτή σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, θα εκπίπτουν κάτω από τις ίδιες συνθήκες, ως εάν να είχαν καταβληθεί σε κάτοικο του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Παρομοίως, οποιοσδήποτε οφειλές επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους προς κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κεφαλαίου αυτής της επιχείρησης. Θα εκπίπτουν κάτω από τις ίδιες συνθήκες, ως εάν οφείλονταν σε κάτοικο του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους”.

“5. Επιχειρήσεις ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, των οποίων το κεφάλαιο ανήκει μερικώς ή εξ ολοκλήρου σε έναν ή περισσότερους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή ελέγχεται, αμέσως ή εμμέσως, από έναν ή περισσότερους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, δεν θα υποβάλλονται στο πρώτο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή συνδεόμενη με αυτήν απαίτηση, η οποία είναι διαφορετική ή περισσότερο επιβεβαρυνμένη από τη φορολογία και τις συνδεόμενες με αυτήν απαιτήσεις στην οποία υποβάλλονται ή μπορεί να υποβληθούν οι επιχειρήσεις του πρώτου Συμβαλλόμενου Κράτους, κάτω από τις ίδιες συνθήκες”.

“6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου θα ισχύουν για φόρους κάθε είδους και περιγραφής, ανεξαρτήτως των διατάξεων του άρθρου 2”.

(ii) Των ερμηνευτικών αυθεντικών σχολίων από την ειδική Επιτροπή του ΟΟΣΑ, στην οποία, όπως προαναφέρθηκε, μετέχει και η Ελλάδα, η οποία και δεσμεύεται από αυτά, με τα οποία ερμηνεύονται τα ακόλουθα: “Βεβαίωση του φόρου...”

“24. Σχετικά με τη βίαση βεβαίωσης του φόρου, η αρχή της ίσης κανονικής μεταχείρισης έχει τις ακόλουθες εφαρμογές: α) Στη μόνιμη εγκατάσταση (permanent establishment) “πρέπει να παρέχεται το δικαίωμα που έχουν οι ημεδαπές επιχειρήσεις να εκπίπτουν τις επαγγελματικές τους δαπάνες από τα φορολογητέα τους έσοδα, σύμφωνα με το φορολογικό νόμο, επιπροσθέτως δε αναγνωρίζεται στη μόνιμη εγκατάσταση ένα αναλογικό ποσό των συνολικών δαπανών που καταβάλλονται από το εγκατεστημένο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος κεντρικό τους κατάστημα της επιχείρησης. Οι εκπτώσεις αυτές πρέπει να επιτρέπονται χωρίς άλλους περιορισμούς, εκτός από τους επιβαλλόμενους στις ημεδαπές επιχειρήσεις”.

δ) Των ερμηνευτικών αυθεντικών σχολίων από την ειδική ως άνω Επιτροπή του ΟΟΣΑ, στην οποία μετέχει και η Ελλάδα, η οποία και δεσμεύεται από αυτά, στις εισαγωγικές παρατηρήσεις (παρ. 35) των οποίων ερμηνεύονται τα ακόλουθα:

“...35 ... άλλες αλλαγές ή προσθήκες στην Αυθεντική Ερμηνεία είναι καταρχήν εφαρμοστέες στην ερμηνεία και την εφαρμογή των συμβάσεων που συνήφθησαν πριν την υιοθέτηση αυτών (των αλλαγών), γιατί αντικατοπτρίζουν τη συναίνεση των κρατών μελών του ΟΟΣΑ, ως προς την κατάλληλη ερμηνεία των υφισταμένων προβλέψεων και την εφαρμογή τους σε εξειδικευμένες περιπτώσεις...”.

ε) Του άρθρου 28 παρ. 1 (και 93 παρ. 4) του ισχύοντος Συντάγματος:

“Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελλην-

νικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας”.

3. Πεδίο εφαρμογής της διάταξης 100 παρ. 2 Ν.2238/94

Σκοπός της διάταξης αυτής είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της μόνιμης στην Ελλάδα εγκατάστασης, που για σκοπούς είσπραξης φορολογητέων εσόδων αναγνωρίζεται ως αυτοτελές φορολογικό υποκείμενο υπαγόμενο στις διατάξεις του Ν.2238/94, χωρίς όμως να έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα, με την έκπτωση δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από το κεντρικό, εδρεύον σε άλλη χώρα κατάστημα, αλλά στοχεύουν στην αύξηση της παραγωγικής λειτουργίας του συνολικού δικτύου υποκαταστημάτων, στο οποίο ανήκει και το ελληνικό υποκατάστημα.

Ποιες δύνανται να είναι οι δαπάνες αυτές, τις οποίες δεν πραγματοποιεί στην Ελλάδα το υποκατάστημα, αλλά σχεδιάζονται και εκτελούνται από το κεντρικό, αφορούν όμως και στη λειτουργία του υποκαταστήματος;

Είναι προφανές ότι στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται δαπάνες κεντρικού σχεδιασμού πχ εκπαίδευσης, πληροφοριακού υλικού, μεθόδων διοίκησης, διαφημίσεις. Με άλλα λόγια πρόκειται για δαπάνες που βοηθούν στην οργάνωση και ανάπτυξη της συνολικής παγκόσμιας δραστηριότητας της πολυεθνικής εταιρείας, όπως αυτή εξειδικεύεται με τη δράση των υποκαταστημάτων ανά χώρα.

Για ποιο λόγο κρίθηκε αναγκαία τόσο από τους συντάκτες του μοντέλου του ΟΟΣΑ όσο και από τον Έλληνα νομοθέτη η ενσωμάτωση ρύθμισης για την έκπτωση των δαπανών αυτών;

Είναι και πάλι προφανές ότι, η ρύθμιση αυτή προσπαθεί να θεραπεύσει την ανωμαλία που δημιουργείται από τη για λόγους είσπραξης φορολογι-

κών εσόδων από το κράτος, όπου το κάθε επιμέρους υποκατάστημα ασκεί δραστηριότητα, θεώρηση ως αυτοτελούς φορολογικού υποκειμένου της οικονομικής οργάνωσης χωρίς νομική προσωπικότητα.

Συνέπεια αυτής της αντίφασης είναι η διενέργεια δαπανών, που αφορούν στο σύνολο της δραστηριότητας της εταιρείας και οι οποίες δεν δύναται να αναγνωρισθούν προς έκπτωση στο σύνολό τους από το κεντρικό κατάστημα, δεδομένου ότι δεν αναφέρονται μόνο στη λειτουργία του κεντρικού αυτού καταστήματος.

Προς το σκοπό της θεραπείας της κατάστασης αυτής, ο Έλληνας νομοθέτης προέβη στη θέσπιση της ρύθμισης του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, με την οποία προέβλεψε τη δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών αυτών χωρίς δικαιολογητικά. Ορισε, όμως, ένα ανώτατο όριο-ποσοστιαίο, στη δυνατότητα έκπτωσης των εσόδων αυτών.

Ανακεφαλαιώνοντας τα όσα προαναφέρθηκαν καταλήγουμε στις ακόλουθες παραδοχές.

➤ **Η θέσπιση διάταξης** για την έκπτωση των εξόδων που πραγματοποιεί το κεντρικό κατάστημα, με σκοπό την καλύτερη λειτουργία των ανά τον κόσμο υποκαταστημάτων του από τα ακαθάριστα έσοδα των υποκαταστημάτων του είναι κατ' αρχήν εύλογη δεδομένου ότι, τα υποκαταστήματα έχουν ήδη επιβαρυνθεί με τη δαπάνη αυτή.

➤ **Η θέσπιση της διάταξης** αυτής αποτελεί την επιλεγείσα από τον Έλληνα νομοθέτη λύση για τη γεφύρωση της αντίφασης που δημιουργείται από την αντιμετώπιση για φορολογικούς λόγους των υποκαταστημάτων ως αυτοτελών και ανεξαρτητών υποκειμένων.

➤ **Η θέσπιση της διάταξης** αυτής δεν είναι πρωτότυπη, δεδομένου ότι ακολουθεί τη διεθνή νομοθετική τάση.

Είναι, όμως, η διάταξη του άρθρου 100 Ν.2238/1994 εναρμονισμένη με το γενικότερο πνεύμα της διεθνούς αυτής τάσης, όπως έχει αποτυπωθεί στο μοντέλο της σύμβασης του ΟΟΣΑ, αλλά και στην εσωτερική νομοθεσία των λοιπών ευρωπαϊκών και μη κρατών;

Και τούτο είναι σκόπιμο να εξετασθεί διότι, αφ'

ενός στο σύνολο σχεδόν των συμβάσεων που έχουν υπογράψει μεταξύ τους η Ελλάδα και τα λοιπά κράτη μέλη του ΟΟΣΑ και έχουν ενσωματώσει στην εσωτερική τους νομοθεσία, κυρώνοντάς τες με νόμο, περιλαμβάνεται ειδική διάταξη για την έκπτωση του συνόλου των εξόδων διοίκησης και λειτουργίας, όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω και αφ' ετέρου η εσωτερική νομοθεσία των αντισυμβαλλόμενων με την Ελλάδα κρατών λαμβάνει μέριμνα για την προστασία των οικονομικών μονάδων που έχουν στο έδαφός τους απλή εγκατάσταση από μέτρα δυσμενούς διακριτικής μεταχείρισης έναντι των οικονομικών μονάδων, που εδρεύουν στο κράτος αυτό.

4. Η αντίθεση της διάταξης άρθρου 100 παρ. 2 προς το μοντέλο του ΟΟΣΑ, λόγω του περιλαμβανόμενου σε αυτό ποσοστιαίου περιορισμού στην έκπτωση εξόδων διοίκησης

Για να απαντήσουμε στο ερώτημα που τέθηκε ανωτέρω, θα πρέπει να εξετάσουμε τη ρύθμιση του Έλληνα νομοθέτη σε σχέση με το άρθρο 7, περί κερδών επιχειρήσεων και το άρθρο 24, περί της αρχής της μη διακριτικής μεταχείρισης του μοντέλου σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως αυτά έχουν ερμηνευθεί αυθεντικά από την ειδική για το σκοπό αυτό επιτροπή 1.

Ειδικότερα και όπως προαναφέρθηκε στη γενόμενη από την ειδική Επιτροπή του ΟΟΣΑ αυθεντική ερμηνεία του άρθρου 24 του μοντέλου σύμβασης του εν λόγω Οργανισμού στον οποίο επαναλαμβάνουμε ότι μετέχει και η Ελλάς, περί μη δυσμενούς διακριτικής μεταχείρισης, μεταξύ άλλων ορίζεται ρητώς και ειδικώς ότι:

“...α) Στη μόνιμη εγκατάσταση (permanent establishment) πρέπει να παρέχεται το δικαίωμα που έχουν οι ημεδαπές επιχειρήσεις να εκπίπτουν τις επαγγελματικές τους δαπάνες από τα φορολογητέα τους έσοδα, σύμφωνα με το φορολογικό νόμο, επιπροσθέτως δε αναγνωρίζεται στη μόνιμη

εγκατάσταση ένα αναλογικό ποσό των συνολικών δαπανών που καταβάλλονται από το εγκατεστημένο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος κεντρικό τους κατάστημα της επιχείρησής. Οι εκπτώσεις αυτές πρέπει να επιτρέπονται, χωρίς άλλους περιορισμούς, εκτός από τους επιβαλλόμενους στις ημεδαπές επιχειρήσεις”.

Ως εκ τούτου, με βάση τα γενόμενα συμβατικά αποδεκτά από το Ελληνικό Δημόσιο, κάθε φορά που η Ελληνική Φορολογική Αρχή συμβάλλεται με άλλο κράτος είναι υποχρεωμένη να αναγνωρίζει στη μόνιμη εγκατάσταση προς έκπτωση ένα αναλογικά προσδιοριζόμενο ποσό δαπανών που καταβάλλεται από το εγκατεστημένο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής. Οι εκπτώσεις αυτές πρέπει να επιτρέπονται χωρίς άλλους περιορισμούς εκτός από τους επιβαλλόμενους στις ημεδαπές επιχειρήσεις.

Από τα προεκτεθέντα προκύπτει σαφώς, ότι σε διακρατικό επίπεδο η Ελλάς έχει συμβατικά-εκούσια δεσμευθεί να μην επιβάλλει σε επιχειρήσεις αντισυμβαλλομένων κρατών ποσοστιαίους περιορισμούς στα δυνάμενα να εκπεσθούν έξοδα που πραγματοποιούνται από το εγκατεστημένο στο αντισυμβαλλόμενο κράτος κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής, με μόνη προϋπόθεση τα έξοδα αυτά να αφορούν στην παραγωγικότερη οργάνωση και λειτουργία της εδρεύουσας στην Ελλάδα μόνιμης εγκατάστασης της ως άνω επιχείρησής.

Εξ άλλου, όπως προαναγράφηκε, στη γενόμενη από την ειδική Επιτροπή του ΟΟΣΑ, αυθεντική ερμηνεία του μοντέλου της σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας του εν λόγω Οργανισμού, στον οποίο επαναλαμβάνουμε μετέχει και η Ελλάς και συγκεκριμένα στα εισαγωγικά αυτής σχόλια, έχει γίνει από όλα τα κράτη δεκτό ότι κάθε παλαιότερη σύμβαση πρέπει να ερμηνεύεται με βάση τα νεότερα αυθεντικά σχόλια, διότι αυτά αντικατοπτρίζουν τη συναίνεση των κρατών μελών του ΟΟΣΑ, καθώς και την επιθυμία τους για τον εκσυγχρονισμό των υφιστάμενων, παλαιότερων συμβάσεων και την προσαρμογή τους στις νεότερες συνθήκες.

Από το σύνολο των προεκτεθέντων, και αν ακόμη γινόταν δεκτό ότι, σε κάθε επιμέρους παλαιά σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας δεν υπάρχει η εξειδικευμένη και ρητή πρόβλεψη για την έκπτωση των δαπανών χωρίς περιορισμό, ο προβλεπόμενος στο άρθρο 100 παρ. 2 Ν.2238/94 ποσοστιαίος περιορισμός δεν θα εδύνατο να ισχύσει μεταξύ της Ελλάδος και των λοιπών κρατών, που έχουν υπογράψει τη μεταξύ τους σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας και ταυτοχρόνως έχουν αποδεχθεί ως αυθεντική την ως άνω ερμηνεία στο οικείο άρθρο 24, περί μη διακριτικής μεταχείρισης από την ειδική Επιτροπή του ΟΟΣΑ.

Ομως, αντί ο Έλληνας νομοθέτης να συμμορφωθεί με το ως άνω μοντέλο του ΟΟΣΑ και να ρυθμίσει την έκπτωση των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της μόνιμης της Ελλάδος εγκατάστασης ανεξαρτήτως του ύψους αυτών, προέβη στη θέσπιση ποσοστιαίου περιορισμού.

Αποτέλεσμα της ρύθμισης αυτής είναι δυσμενής μεταχείριση των μονίμων εγκαταστάσεων των αλλοδαπών επιχειρήσεων, που εδρεύουν σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο αυξημένης νομοθετικής ισχύος και ως εκ τούτου αποτελεί τμήμα της ελληνικής έννομης τάξης.

Επιπροσθέτως δε, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές των συμβάσεων, όπως έχουν ερμηνευθεί από τα σχόλια της Επιτροπής του ΟΟΣΑ, έχουν κυρωθεί με αυξημένης νομοθετικής ισχύος κανόνες δικαίου, αποτελούν τμήμα της ελληνικής έννομης τάξης και υπερισχύουν των κοινών κανόνων δικαίου, είναι προφανές ότι η εφαρμογή της διάταξης άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94 αντιτίθεται στο άρθρο 28 του Συντάγματος.

Το πρόβλημα αυτό, επιτείνεται σε κάθε περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη με την Ελλάδα χώρα έχει εφαρμόσει την υφισταμένη σύμβαση διπλής φορολογίας με τον τρόπο που αυτή έχει ερμηνευθεί από τον ΟΟΣΑ, με αποτέλεσμα την αντιμετώπιση της ελληνικής μόνιμης εγκατάστασης στο έδαφός της με τον αυτό με τις εδρεύουσες στο έδαφός της τρόπο, χωρίς την επιβολή ποσοστιαίου περιορισμού στην

έκπτωση εξόδων διοίκησης κεντρικού από τα ακαθάριστα έσοδα της μόνιμης εγκατάστασης.

Και τούτο διότι η χώρα μας με τη θέσπιση ποσοστιαίου περιορισμού του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, παραβιάζει την εκάστοτε αναληφθείσα συμβατική της υποχρέωση, όπως την ενέταξε στην ελληνική έννομη τάξη και της προσέδωσε αυξημένη νομοθετική ισχύ, αγνοώντας τη συνδρομή από το αντισυμβαλλόμενο κράτος του όρου της αμοιβαιότητας.

Εξ άλλου, τα ανωτέρω νομολόγησε και το Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο με την 4078/1997 απόφασή του, ερμηνεύοντας τη νεώτερη, διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Ιταλίας, όπως κυρώθηκε με τον Α.Ν. 23/1967 (ΦΕΚ149 Α'/1968) και ισχύει, έκανε δεκτό ότι:

“...Οι διατάξεις αυτές της ελληνοϊταλικής σύμβασης (σ.σ. άρθρον 7 σύμβασης, περί κερδών επιχειρήσεων), δεν καταργήθηκαν ως ειδικές με τις νεώτερες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 Ν.Δ.3843/1955, όπως αντικαταστάθηκαν πιο πάνω, οι οποίες έχουν γενικότερο χαρακτήρα (σ.σ. ήδη παρ. 2 άρθρου 100 Ν.2238/94). Συνεπώς και μετά το άρθρο 10 παρ. 1 του Ν.1473/1984, προκειμένου να γίνει έκπτωση εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα ιταλικής επιχείρησης που έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, προκειμένου να εξευρεθούν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης αυτής στην Ελλάδα, είτε εκτός αυτής, πρέπει να εξετασθεί αν τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης. Αν όντως υφίσταται η προϋπόθεση αυτή, τα έξοδα αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της μόνιμης εγκατάστασης ανεξάρτητα από το ύψος τους, χωρίς το τιθέμενο από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 5 Ν.Δ. 3843/1958 περιορισμό, ως προς το όριο έκπτωσης του εκεί αναφερόμενου είδους εξόδων...”

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι, στη σύμβαση Ελλάδος-Ιταλίας υφίσταται ειδική πρόβλεψη για τη μη δυνατότητα εφαρμογής ποσοστιαίου περιορισμού, η έλλειψη όμως της οποίας στις λοιπές συμβάσεις δύναται πλήρως να αναληφθεί από τη γενική διατύπωση του άρθρου 7 και

του άρθρου 24 του Μοντέλου, όπως αυτά έχουν ερμηνευθεί από την επιτροπή του ΟΟΣΑ.

5. Η με τις εκδοθείσες Υ.Α. εφαρμογή της ποσοστιαίας έκπτωσης εξόδων διοίκησης κεντρικού

Εξεταστέο περαιτέρω είναι το ζήτημα του τρόπου εφαρμογής από τη Διοίκηση του ως άνω άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, το οποίο, όπως προαναγράφηκε, ούτως ή άλλως αντιμετωπίζει σοβαρά ερμηνευτικά προβλήματα.

Η διάταξη του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94 παρείχε στη Διοίκηση εξουσιοδότηση για την έκδοση Υ.Α. με την οποία θα καθορίζονταν:

α) τα αναγκαία δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών διοίκησης και λειτουργίας και **β)** κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή της δυνατότητας έκπτωσης των δαπάνων αυτών, έως του ποσοστιαίου περιορισμού 5%.

Σκοπός της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης ήταν η θέσπιση ενός πλαισίου με το οποίο θα οδηγούμεθα ευχερώς:

α) στη διαπίστωση του πραγματικού και αληθιού χαρακτήρα των δαπανών, ή άλλως του γεγονότος ότι πράγματι πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές από το κεντρικό κατάστημα και ότι πράγματι καταχωρήθηκαν στα βιβλία του κεντρικού και χρεώθηκαν στο ελληνικό υποκατάστημα.

β) στη διαπίστωση της φύσης των δαπανών αυτών, ως δαπανών αφορωσών στη διοίκηση και λειτουργία του οικονομικού οργανισμού, στον οποίο περιλαμβάνονται και τα υποκαταστήματα και τέλος,

γ) στον προσδιορισμό του μέρους της δαπάνης που αφορά πράγματι στη λειτουργία του υποκαταστήματος στην Ελλάδα, το οποίο αποτελεί και το φορολογικό υποκείμενο κατά τον ελληνικό νόμο.

Αντ' αυτού, όμως, η Διοίκηση (υπουργείο Οικονομικών) εξέδωσε την Υ.Α.1043228/97, με την οποία φαίνεται ότι θέσπισε επιπλέον ουσιαστικές

προϋποθέσεις για την έκπτωση των δαπανών διοίκησης και λειτουργίας, προϋποθέσεις που δεν προβλέπονται από τη διάταξη του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, ούτε θεσπίζονται με τις διεθνείς συμβάσεις (μοντέλο ΟΟΣΑ), με τις οποίες έχει εκουσίως δεσμευθεί το Ελληνικό Δημόσιο.

Και συγκεκριμένα, με την υπουργική αυτή απόφαση τίθενται ως βάσιμες προϋποθέσεις για την έκπτωση των δαπανών αυτών:

α) η καταχώριση των δαπανών αυτών στα βιβλία του κεντρικού σε ειδικό, αποκλειστικό λογαριασμό χρέωσης του ελληνικού υποκαταστήματος,

β) η άμεση και από τα βιβλία του κεντρικού εμφάνιση των δαπανών αυτών ως αφορουσών μόνο και αποκλειστικά τις δραστηριότητες του ελληνικού υποκαταστήματος και

γ) η ύπαρξη βεβαίωσης για τις δαπάνες αυτές από δημόσια αρχή.

Με τον τρόπο, όμως, αυτό οδηγούμεθα στην πλήρη ακύρωση της διάταξης δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε η φύση των δαπανών αυτών καθιστά αδύνατη την καταχώριση του υπό κρίση εξόδου αποκλειστικά και μόνο για το ελληνικό υποκατάστημα.

Ενας παγκόσμιος οργανισμός που δραστηριοποιείται σε όλο τον κόσμο με εγκαταστάσεις, οι οποίες δεν συνιστούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα, αλλά “υποκαταστήματα”, τα οποία για λόγους φορολογικών εσόδων και μόνο, κατά πλάσμα δικαίου, υποβάλλονται στον αυτό συντελεστή φόρου εισοδήματος, με τα λοιπά νομικά πρόσωπα, δεν δύναται παρά να προβαίνει σε ενιαίες δαπάνες για την οργάνωση και διοίκηση του συνόλου των ανά τον κόσμο υποκαταστημάτων του και όχι σε επιμέρους δαπάνες αποκλειστικά για τη λειτουργία ενός υποκαταστήματος σε κάποια από το σύνολο των χωρών του κόσμου.

Θα ήταν άραγε δυνατόν, η κεντρική διοίκηση της Εθνικής Τράπεζας Ελλάδος να συγκεντρώνει επιμέρους για κάθε υποκατάστημά της ελληνικό ή της αλλοδαπής διαφορετικό παραστατικό στοιχείο δαπάνης, που αφορά πχ στη μελέτη για την καλύτερη χωροδιάταξη των καταστημάτων της και να καταχωρεί αυτοτελώς για κάθε ένα από αυτά, είτε πχ

της Καβάλας, είτε της Γερμανίας, το μέρος της δαπάνης που τους αντιστοιχεί, προκειμένου να προκύπτει το μέρος της δαπάνης που αφορά αποκλειστικά στις λειτουργίες κάθε ενός συγκεκριμένου υποκαταστήματός της;

Θα ήταν άραγε δυνατόν ή σκόπιμο να κατατιμήσει τη δαπάνη σε τόσα διαφορετικά υποκείμενα, όταν σκοπός και στόχος της δαπάνης είναι ακριβώς η βελτίωση της συνολικής λειτουργίας της, ως ενιαίου οργανισμού με παγκόσμια δραστηριοποίηση;

Είναι προφανές βεβαίως ότι, η απάντηση στις ως άνω ερωτήσεις, ερωτήσεις απολύτως πραγματικές, δεδομένου ότι η Εθνική Τράπεζα Ελλάδος, όπως και μια σειρά άλλων ελληνικών επιχειρήσεων, δραστηριοποιείται έντονα τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στο εξωτερικό, δεν μπορεί παρά να είναι αρνητική.

Επειδή ακριβώς η διεθνής πρακτική έχει αντιληφθεί ότι η φύση των δαπανών αυτών σχεδόν αποκλείει τη δυνατότητα να αφορούν αυτές αποκλειστικά στη λειτουργία ενός συγκεκριμένου υποκαταστήματος, ορίζει στο άρθρο 7 του μοντέλου του ΟΟΣΑ όπως αυτό έχει διευκρινισθεί στα ειδικά σχόλια, σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η αυτούσια απόδοση της δαπάνης σε κάθε υποκατάστημα, τα γενικά έξοδα διοίκησης να κατανομούνται ανά υποκατάστημα αναλογικά, με μέθοδο επιμερισμού γενικώς παραδεγμένη από τη λογιστική επιστήμη.

Ειδικά δε για τα γενικά έξοδα διοίκησης στην παρ. 17-7 των αυθεντικών σχολίων επί του άρθρου 7 του Μοντέλου Σύμβασης της Επιτροπής του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι:

“...Ομως συχνότερα η πρόβλεψη για υπηρεσία είναι κυρίως μέρος γενικής διοικητικής δραστηριότητας που λαμβάνεται ως σύνολο, για παράδειγμα στις επιχειρήσεις που υιοθετούν ένα ενιαίο σύστημα εκπαίδευσης και εργαζομένων και κάθε τμήμα της επιχείρησης επωφελείται θα πρέπει συνήθως να είναι σωστό να αντιμετωπίσουμε το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών ως μέρος των γενικότερων διοικητικών εξόδων της επιχείρησης σαν σύνολο, τα οποία θα

πρέπει να επιμερισθούν (should be allocated), με βάση μία πραγματική φόρμα κόστους στα επιμέρους τμήματα (υποκαταστήματα) της επιχείρησης, στο βαθμό που το σύνολο του κόστους πραγματοποιείται για σκοπούς αυτών των τμημάτων (υποκαταστημάτων) της επιχείρησης...”.

Η μέθοδος του αναλογικού επιμερισμού έχει υιοθετηθεί από συμβαλλόμενες με την Ελλάδα χώρες, όπως οι ΗΠΑ, που έχουν θεσπίσει στην εσωτερική έννομη τάξη τους την εφαρμογή μεθόδων επιμερισμού (βλ. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ΗΠΑ).

Εξ άλλου, και προ της τροποποίησης της διάταξης του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, με την οποία θεσπίσθηκε ανώτατος ποσοστιαίος περιορισμός και παρασχέθηκε εξουσιοδότηση για την έκδοση υπουργικής απόφασης περί καθορισμού του τρόπου επιβολής του, το Συμβούλιο της Επικρατείας με πάγια νομολογία του έκρινε ότι:

“... Το τμήμα αυτό των εκπεστέων δαπανών, ελλείψει στοιχείων, βάσει των οποίων θα μπορούσε να γίνει επακριβώς προσδιορισμός του βρίσκεται με επιμερισμό των πιο πάνω γενικών εξόδων από τη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και του συνόλου των ακαθαρίστων εξόδων της αλλοδαπής επιχείρησης, δηλαδή των ακαθαρίστων εσόδων και του κεντρικού καταστήματος της επιχείρησης όσο και όλων των υποκαταστημάτων των της...”, (ΣτΕ 1148/91 αλλά και ΣτΕ 2656-8/1970, 142-5/83, 1724-5/1984, 2853/84, 4163/84, 8-9/85, 2877-8/85, 4031/85, 576-7/86, 761/86, 1036-9/87, 2234-5/1987, 237-240/88, 272/88, 410-11/88, 2227-8/88, 736-7/90, 4008-9/90, 1148-51/91).

Συνεπώς και από το σύνολο των προαναγραφέντων και ιδίως διότι:

➤ Στο κείμενο του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, όπως ισχύει, ο μόνος περιορισμός που τίθεται για την έκπτωση δαπανών διενεργηθεισών από το κεντρικό κατάστημα είναι ποσοστιαίος, άλλες δε προϋποθέσεις δεν αναγράφονται, ιδίως δεν αναγράφεται η προϋπόθεση της διενεργείας δαπάνης ευθέως μόνο για την ελληνική μόνιμη εγκατάσταση, με την ταυτόχρονη καταχώρησή της με τέτοιο τρόπο, ώστε να

προκύπτει άμεσα, χωρίς αναλογικό προσδιορισμό, ο αποκλειστικός προς την Ελλάδα προορισμός της.

➤ **Ο Έλληνας νομοθέτης**, κατά τη θέσπιση της διάταξης του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, προέβη στη διατύπωσή της, χωρίς την αναγραφή τέτοιου τύπου προϋποθέσεων, επειδή γνώριζε απολύτως την αδυναμία θέσπισής τους, συμμορφούμενος με τη διεθνή πρακτική, αλλά και τις διεθνείς δεσμεύσεις του.

➤ Οι διακρατικές αυξημένης τυπικής ισχύος Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί και προσαρμοσθεί στις σύγχρονες συνθήκες (ΟΟΣΑ), αναγνωρίζουν την ύπαρξη ενιαίων δαπανών διοίκησης και λειτουργίας, μη δυναμένων να διαχωρισθούν αμέσως για κάθε υποκατάστημα και να καταχωρηθούν αυτοτελώς και για το λόγο αυτό προσφεύγουν στην επιλογή μεθόδου επιμερισμού, για την αναλογική κατανομή τους, ώστε να προσδιορίζεται το μέρος εκείνο της δαπάνης που αντιστοιχεί αποκλειστικά σε κάθε υποκατάστημα.

➤ **Η θεσμοθέτηση επιβαρυντικών** για το υποκατάστημα όρων και προϋποθέσεων σχετικά με την έκπτωση των δαπανών διοίκησης και λειτουργίας με υπουργική απόφαση, χωρίς τυπικό νόμο παραβιάζει τις σχετικές συνταγματικές διατάξεις του κανόνα νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78) και δημιουργεί θέμα εγκυρότητας της εξουσιοδοτικής διάταξης, λόγω υπέρβασης των ορίων της εξουσιοδότησης.

Επιπροσθέτως, η θεσμοθέτηση αυτή συγκρούεται με κανόνες αυξημένης τυπικής ισχύος (άρθρο 28 Σ.), όπως αυτοί έχουν ενσωματώσει στην ελληνική έννομη τάξη τις διεθνείς ή διακρατικές συμβάσεις που έχει προσυπογράψει η χώρα μας.

➤ **Το πρακτικό αποτέλεσμα** της στενότερης του γράμματος του νόμου ερμηνείας της διάταξης του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94 είναι ότι, αυτή οδηγεί στην ουσιαστικά διπλή επιβάρυνση των πολυεθνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα δεδομένου ότι, οι πράγματι καταβαλλόμενες από τη μόνιμη εγκατάσταση δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας (έμβασμα) στο κεντρικό δεν μειώνουν τα ακαθάριστα στην Ελλάδα έσοδα, ενώ ταυ-

τόχρονα ως έσοδο προσανξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του κεντρικού, με αποτέλεσμα να υπολογίζεται επί του αυτού ποσού δύο φορές φόρος εισοδήματος (Ελλάδα - χώρα έδρας).

Για όλους αυτούς τους λόγους είναι προφανές ότι, η διάταξη του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94, όπως εξειδικεύθηκε από το υπουργείο Οικονομικών, δημιουργεί πλήθος ερμηνευτικών δυσχερειών και προβλήματα κατά την εφαρμογή της.

6. Συμπεράσματα

Συμπερασματικά, λοιπόν θα πρέπει να επισημανθεί ότι η διάταξη του άρθρου 100 παρ. 2 Ν.2238/94 γεννά διπλό ερμηνευτικό πρόβλημα:

α) Από τη γραμματική της διατύπωση, λόγω θέσπισης ποσοστιαίου περιορισμού στο δικαίωμα έκπτωσης των πράγματι καταβαλλόμενων δαπανών διοίκησης και λειτουργίας και

β) Από την κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 100 παρ. 2 Ν. 2238/1994, εκδοθείσα υπουργική απόφαση, λόγω θέσπισης επιβαρυντικών μη περιλαμβανομένων στο κείμενο του τυπικού κανόνα δικαίου ουσιαστικών προϋποθέσεων για την έκπτωση της εν λόγω δαπάνης που οδηγεί τελικώς στην ακύρωση της διάταξης.

Το θέμα αυτό έχει ήδη απασχολήσει τα Διοικητικά Δικαστήρια, απόφαση από τα οποία αναμένουμε, με τη βεβαιότητα ότι η ευθυκρισία καθώς και το αίσθημα δικαίου που σε αυτά κυριαρχούν θα οδηγήσει στη θεραπεία της παρατηρηθείσας από τις φορολογικές αρχές ως άνω στρέβλωσης των ισχυουσών διατάξεων.

