

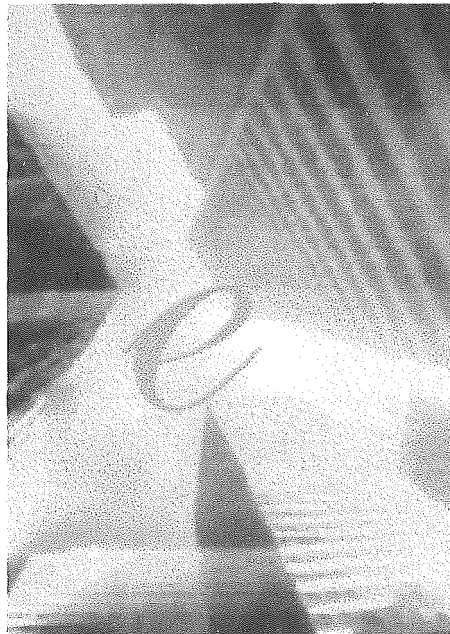
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

Διπλωματική Εργασία



Μεταπτυχιακή Φοιτήτρια: *Κωττούλα Μπαλωμένου*
Επιβλέπων Καθηγητής: *Καθηγητής κ. Νικόλαος Τάτσος*
Μέλη Εξεταστικής Επιτροπής: *Καθηγητής κ. Σ. Λάλος*
Καθηγητής κ. Θ. Πάκος

*Φορολογία των Επιχειρήσεων
σε σχέση με το Ηλεκτρονικό Εμπόριο*



ΑΘΗΝΑ 2002

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
Πρόλογος	1
Εισαγωγή	6
Κεφάλαιο 1	
Επιδιώξεις & Στόχοι της Φορολογικής Πολιτικής	11
1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις - Ιστορική Αναδρομή	12
1.2. Γενικές αρχές που διέπουν την άσκηση φορολογικής πολιτικής - Επιδιώξεις και στόχοι των σύγχρονων φορολογικών συστημάτων..	15
Κεφάλαιο 2	
Φορολογία Επιχειρήσεων	23
Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	24
2.1. Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων Ιστορική Αναδρομή	27
2.1.1. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Φ.Ε.Ν.Π. μετά τις μεταβολές του Ν. 2065/1992	30
2.1.2. Επιβολή του Φ.Ε.Ν.Π.	31
2.1.3. Υποκείμενο Φ.Ε.Ν.Π.	32
2.1.4. Αντικείμενο Φ.Ε.Ν.Π.	33
2.1.5. Έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπών επιχειρήσεων	35
2.1.6. Προσδιορισμός ακαθάριστου & καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων	36
2.1.6.1. Αφορολόγητα αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών – Ε.Π.Ε. – συνεταιρισμών	37
2.1.7. Φορολογικοί συντελεστές & υπολογισμός του Φ.Ε.Ν.Π.	38
2.2. Συστήματα φορολογίας των κερδών των νομικών προσώπων	
2.2.1. Η σημασία υπολογισμού της φορολογικής επιβάρυνσης των κερδών των επιχειρηματικών μονάδων	40
2.2.2. Φορολογία αδιανέμητων κερδών	48
2.3. Η συμβολή του Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων στα φορολογικά έσοδα	49
2.3.1. Η ονομαστική και πραγματική επιβάρυνση των κερδών των νομικών προσώπων	54

2.4. Φορολογία του εισοδήματος εταιρειών – κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	57
2.4.1. Υποκείμενο του φόρου	57
2.4.2. Αντικείμενο του φόρου	57
2.4.3. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	58
2.4.4. Φορολογικοί συντελεστές	62
2.4.5. Συμβολή των επιμέρους πηγών εισοδήματος Ο.Ε. & Ε.Ε. (φυσικών προσώπων) στα συνολικά φορολογικά έσοδα	63
2.5. Προτεινόμενες αλλαγές στη Φορολογία των Ο.Ε. και Ε.Ε. – Πρόσφατες εξελίξεις (2002)	66
2.6. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	68
2.6.1. Η συμβολή του Φ.Π.Α. στα φορολογικά έσοδα	70
2.6.2. Αντικείμενο του φόρου	74
2.6.3. Υποκείμενοι στο φόρο	75
2.6.4. Χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης	76
2.6.5. Φορολογικοί συντελεστές – Υπολογισμός του φόρου	78
2.6.6. Επιχειρήματα υπέρ της επιβολής του Φ.Π.Α.	81
2.7. Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών - Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	83
2.7.1. Έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών	83
2.7.2. Προϋποθέσεις χαρακτηρισμού ως φορολογητέων πράξεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων	83
2.7.3. Συντελεστές – Υπολογισμός του φόρου στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	84
2.7.4. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και απαιτητό του φόρου στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	85
2.7.5. Καθεστώς νέου κοινού συστήματος Φ.Π.Α. στην εσωτερική αγορά της Ε.Ε.	87

Κεφάλαιο 3

Ηλεκτρονικό Εμπόριο και Επιχειρήσεις – Τρέχουσα κατάσταση & προοπτικές – Η εξέλιξη της ψηφιακής οικονομίας	91
3.1. Εμπόριο & επιχειρήσεις – Μετάβαση από την παλαιά στη Νέα Οικονομία	92

3.2. Προσδιορισμός της έννοιας του Η.Ε.	95
3.3. Πρακτικές & μεθοδολογίες ηλεκτρονικού εμπορίου	102
3.4. Ενσωμάτωση ηλεκτρονικού εμπορίου στην επιχειρηματική στρατηγική	111
3.5. Επιχειρηματικά μοντέλα ηλεκτρονικού εμπορίου	115
3.6. Η εξέλιξη του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ελλάδα	120

Κεφάλαιο 4

Φορολογία Ηλεκτρονικού Εμπορίου	131
4.1. Γενικά για τη Φορολογία του Η.Ε.	132
4.2. Θεσμικό πλαίσιο ηλεκτρονικών συναλλαγών - Επιμέρους πολιτικές και τάσεις	147
4.3. Φορολογία Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Άμεση Φορολογία	162
4.4. Ηλεκτρονικό Εμπόριο και Έμμεση Φορολογία	167
4.5. Προσεγγίσεις όσον αφορά στην εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις ηλεκτρονικές συναλλαγές	169
4.5.1. Διαχείριση & Είσπραξη του Φ.Π.Α.	182
4.5.2. Αυτο-εκτίμηση και εθελοντική τήρηση των διατάξεων από τις επιχειρήσεις	185
4.5.3. Μη τήρηση των διατάξεων	186
4.5.4. Φ.Π.Α. επί ηλεκτρονικών συναλλαγών στον ελλαδικό χώρο	188
4.6. Διαδικασίες ελέγχου – βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα	191
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	193
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	208



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Διανύουμε αναμφισβήτητα την πιο κρίσιμη δεκαετία του αιώνα μας καθώς *κοσμογονικές αλλαγές* συντελούνται τόσο σε κοινωνικό και πολιτικό όσο και σε οικονομικό επίπεδο. Οι εξελίξεις που *σκιαγραφούν το προφίλ του νέου αιώνα* διαδραματίζονται σε διεθνές επίπεδο, έχοντας ως κύριο πρωτεργάτη τους τον ίδιο τον άνθρωπο, που καλείται να ξεπεράσει πια τους στενούς πολιτικό-οικονομικούς φραγμούς και να επιτύχει την ταχύτερη δυνατή σύγκλιση των διεθνών αγορών, συμβάλλοντας έτσι στη δημιουργία *ενιαίων οικονομικών χώρων*.

Η ασυμμετρία που χαρακτηρίζει τις επιδόσεις των βασικών οικονομικών μεγεθών της οικονομίας, γνωστή εδώ και πολλές δεκαετίες, εξακολουθεί να καθορίζει οικονομικές προοπτικές και να προδιαγράφει τόσο τις εξελίξεις, όσο και τις πιθανές αιτίες αστάθειας. Όλα αυτά, σε συνδυασμό με την ανάγκη επικαιροποίησης και επανακαθορισμού της θέσης και της προοπτικής των νέων οικονομικών μεγεθών, που διαμορφώνεται σήμερα, έχουν ιδιαίτερη σημασία για τη *χάραξη της φορολογικής πολιτικής στην Ελλάδα*.

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, την ένταξη στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση (ONE), καθώς και την υιοθέτηση του κοινού νομίσματος η Ελληνική Οικονομία ανοίγεται πλέον ουσιαστικά στο διεθνές περιβάλλον. Η παγκοσμιοποίηση αποτελεί πλέον μία μη αναστρέψιμη πραγματικότητα, η οποία μεταβάλλει τις παραμέτρους της εξέλιξης, όχι μόνο των επιχειρήσεων, αλλά γενικότερα των εθνικών οικονομιών και των πολιτικών συστημάτων. Δημιουργεί εν δυνάμει έναν ενιαίο *πλανητικό οικονομικό χώρο*, όπου οι επιχειρήσεις και τα χρηματοπιστωτικά κεφάλαια κινούνται ελεύθερα και αναζητούν συνεχώς νέες θέσεις και σχέσεις, ενώ παράλληλα απελευθερώνει την αγορά (deregulates) από κατεστημένα συστήματα αξιών και παραδοσιακούς θεσμούς και δημιουργεί βαθιές ανησυχίες, εξωθώντας στην *επινοήση νέων μέσων συλλογικής κατανόησης και διάπλασης της πολύπλοκης οικονομικής πραγματικότητας*.

Όσοι υποστηρίζουν ότι ζούμε την τρίτη μεγάλη οικονομική και κοινωνική επανάσταση στη μακραιώνα ιστορία της ανθρωπότητας, κάθε άλλο παρά υπερβάλλουν. Η *μαζική μετακίνηση ανθρώπων, κεφαλαίων, αγαθών, πληροφοριών*, αλλά και η διασπορά σε οικουμενικό επίπεδο εικόνων, ιδεών και γνώσεων *ανατρέπει και ουσιαστικά καταργεί όλα τα σύνορα* αυτού του κόσμου. Για πρώτη φορά στην ανθρώπινη ιστορία, εκατοντάδες εκατομμύρια άνθρωποι σήμερα, και δεσεκατομμύρια αύριο, απολαμβάνουν και συνεχώς αποκτούν περισσότερο άμεση και εύκολη πρόσβαση σε έναν απίθανο πλούτο πληροφοριών, γνώσεων, αλλά και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Ζούμε έτσι στην “εποχή της οικουμενικότητας”, η οποία κατά κύριο λόγο χαρακτηρίζεται από τη ραγδαία άνοδο σε παγκόσμιο επίπεδο των πάσης φύσεως συναλλαγών.

Στο κατώφλι της νέας εποχής η ελληνική επιχείρηση προβληματίζεται. Έχοντας διανύσει τις τελευταίες δεκαετίες μια πορεία διαρθρωτικού εκσυγχρονισμού, στέκεται απέναντι στον εαυτό της, αναμετρά τις δυνάμεις της, καταγράφει τις ευκαιρίες, τους κινδύνους και τις προκλήσεις, και αναζητεί νέους τρόπους ανταπόκρισης.

Η σύνταξη της παρούσης εργασίας ξεκίνησε από την επισήμανση της ανάγκης για μία όσο το δυνατόν πληρέστερη διερεύνηση του ρόλου της φορολόγησης των επιχειρήσεων σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο, με βάση τα νέα εθνικά και διεθνή δεδομένα, τη λειτουργική τους διασύνδεση με το σύνολο των φορολογικών εσόδων μέσα στον ευρύτερο φορολογικό σχεδιασμό, καθώς και το κατά πόσο ορισμένα θεμελιώδη συμπεράσματα που αφορούν σ’ αυτόν, θα μπορούσαν να έχουν πρακτική εφαρμογή στην ελληνική πραγματικότητα, και παράλληλα να συμβάλουν στο να οδηγηθεί η οικονομία σε μία πορεία σταθερής βιώσιμης ανάπτυξης, μέσω της αναβάθμισης και του εκσυγχρονισμού των μέσων οικονομικής πολιτικής.

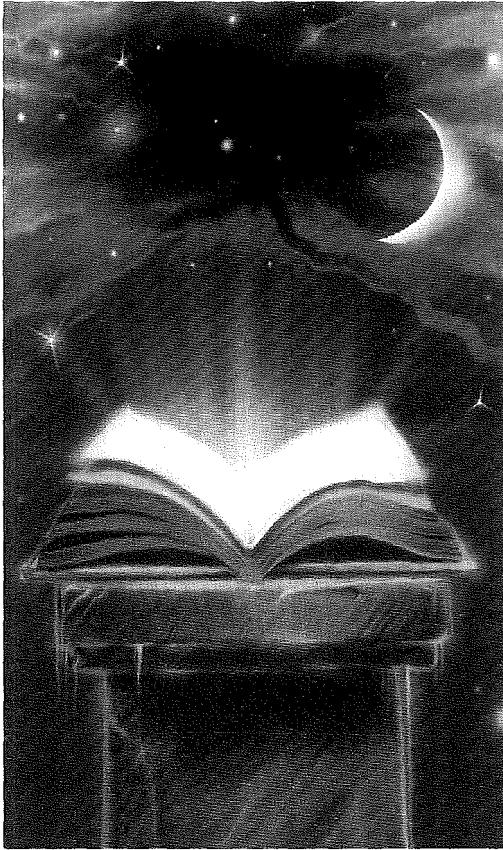
Είναι σκόπιμο να τονιστεί ότι η παρούσα εργασία, σε καμία περίπτωση, δε διεκδικεί χαρακτήρα πληρότητας. Γίνεται όμως μία προσπάθεια παρουσίασης ιδεών, σύνθεσης απόψεων, και καταγραφής προτάσεων με κύριο γνώμονα τη δημιουργία ενός πολύτιμου σώματος γνώσης, που όχι μόνο θα καθοδηγεί στη νέα ψηφιακή εποχή, αλλά και θα συμβάλλει στη διαμόρφωση μιας στρατηγικής

ανάπτυξης της φορολόγησης των επιχειρήσεων, που αναπτύσσονται δυναμικά στις νέες εμπορικές σφαίρες του Διαδικτύου, δημιουργώντας νέους “φορολογικούς διόδους” και “επικοινωνιακούς ιστούς” που να ανταποκρίνονται στη νέα ηλεκτρονική διάσταση της αγοράς.

Τελειώνοντας, θα ήθελα, να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στον κ. Χρήστο Κάζη (*Προϊστάμενο Τμήματος Α' Φορολογίας Εισοδήματος, Κεφαλαίου & Αυτοκινήτων της Δ/νσης εφαρμογών Η/Υ (Δ30) της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών*) για την παροχή των απαραίτητων στοιχείων. Χαρακτηριστική υπήρξε όμως και η συμβολή τόσο του κ. Γ. Ι. Δουκίδη (*Καθηγητή Οικονομικού Παν/μίου Αθηνών – Προέδρου Ερευνητικού Κέντρου Ηλεκτρονικού Εμπορίου*), όσο και του κ. Ι. Νικολαΐδη (*Νομικού Συμβούλου του Συνδέσμου Επιχειρήσεων Πληροφορικής Ελλάδας – ΣΕΠΕ σε θέματα φορολογίας*) στην ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας. Πολύτιμη κατέστη και η συμπαράσταση των κ.κ. Σπ. Αργυρόπουλου και Ν. Τσαγκάρη (*Στελεχών της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών – Υπεύθυνοι Ομάδας Εργασίας για τη Φορολόγηση του Ηλεκτρονικού Εμπορίου*), που στάθηκαν αρωγοί στην προσπάθειά μου αυτή. Από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους δε θα μπορούσα βέβαια να μην εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στη συμβολή του κ. Βασιλείου Κατριβέση.

Ιδιαίτερα όμως ευχαριστώ για τη θερμή υποστήριξη του για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος στην περάτωση του παρόντος έργου τον καθηγητή μου κ. Νικόλαο Τάτσο (*Καθηγητή Τμήματος Οικονομικής & Περιφερειακής Ανάπτυξης, Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών - Τμήματος Μεταπτυχιακών Σπουδών*) για το ερέθισμα που μου έδωσε, να ασχοληθώ με την εκπόνηση της ενδιαφέρουσας αυτής εργασίας, αποκομίζοντας ενδιαφέρουσες εμπειρίες και γνώσεις.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2002



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο προηγούμενος αιώνας μας άφησε μια ιδιαίτερα σημαντική κληρονομιά. Υπήρξε ο αιώνας των μεγάλων επαναστάσεων στην παραγωγή, στην οικονομία και την κοινωνία. Η ευρηματικότητα του ανθρώπινου πνεύματος επέφερε σταδιακά, αλλά με ριζικό τρόπο, μια σειρά αλλαγών στην παραγωγική δομή, ανέδειξε τις νέες τεχνολογίες, άλλαξε τον τρόπο εργασίας δημιουργώντας με τη σειρά του έναν διαφορετικό κοινωνικό ιστό. Στον προηγούμενο αιώνα ο άνθρωπος κατέκτησε το διάστημα και δημιούργησε *“την τεχνολογία της πληροφορίας και του Διαδικτύου”*. Η επιχείρηση υπήρξε ο κοινός παρονομαστής όλων αυτών των αλλαγών και ο κυρίαρχος της οικονομίας της αγοράς.

Η αρχή του 21^{ου} αιώνα αποτελεί συνέχεια και μετεξέλιξη των προηγούμενων οικονομικών και επιχειρηματικών δομών, αλλά με νέα χαρακτηριστικά¹, βασιζόμενη σε παγκόσμιο επίπεδο στην πληροφορία και τη γνώση. Στον 21^ο αιώνα, η επιχειρηματικότητα αναπτύσσεται σε ένα εξαιρετικά σύνθετο και πολύπλοκο περιβάλλον, που χαρακτηρίζεται από την αντίθεση των οικονομιών σε όρους πλούτου, από το άνοιγμα και τη διεθνοποίηση των αγορών, από νέες αναδύμενες οικονομικές δυνάμεις, από το Διαδίκτυο, καθώς και από τις τεχνολογίες αιχμής² που αναδεικνύουν νέα πεδία έρευνας και αναζήτησης.

Η οικονομία, η κοινωνία, καθώς και το πλαίσιο λειτουργίας όλων των επιχειρήσεων υφίστανται γρήγορες και θεμελιώδεις αλλαγές, οι οποίες αναμένεται να συνεχιστούν με τον ίδιο ρυθμό και μέσα στο νέο αιώνα. Οι συνεχείς αλλαγές στην τεχνολογία έχουν αντίκτυπο στο περιβάλλον των επιχειρήσεων και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ο αντίκτυπος αυτός περιστρέφεται γύρω από το κόστος, την επίδραση στην παραγωγικότητα, τις οικονομίες κλίμακας, την επίδραση των τεχνολογιών στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων, καθώς και από το κόστος πρόσβασης στις νέες τεχνολογίες.

Αναμφίβολα, με την αλματώδη προώθηση και αξιοποίηση της τεχνολογίας στις παραγωγικές διαδικασίες, καθώς και τη σταδιακή απελευθέρωση – έως και κατάργηση – των προστατευτικών συνόρων

¹ Κοσμοβόλης, Σ. (Κυριακή 20 Φεβρουαρίου 2000), "Η ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και η δημιουργία νέων επιχειρήσεων" ΕΣΙΠΕΣ, σελ. 24.

² Επιταχύνουν τη δυνατότητα διάχυσης της πληροφόρησης, τη μεταφορά αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και τη διακίνηση χρηματοδοτικού και πραγματικού κεφαλαίου.

για το εμπόριο και την κίνηση κεφαλαίων – συγκλίνουμε σε “ενοποιημένες μορφές οικονομιών”, που αλλάζουν τη φύση του παγκόσμιου ανταγωνισμού και τις ιδιαίτερες πρακτικές του εμπορίου (λ.χ. το ηλεκτρονικό εμπόριο), και οδηγούν σε μεγαλύτερους ρυθμούς ανάπτυξης και υψηλότερα εισοδήματα. Τα επικοινωνιακά εμπόδια καταρρέουν το ένα μετά το άλλο, ενώ το *ηλεκτρονικό εμπόριο* είναι το επόμενο λογικό βήμα από την παγκόσμια βιομηχανική επανάσταση. Η φύση και η μορφή των επιχειρήσεων εξελίσσεται. Οι αλλαγές στην τεχνολογία, στις αγορές και στις αξίες ευνοούν την εξέλιξη νέων μορφών επιχειρήσεων, ενώ η επόμενη βιομηχανική επανάσταση θα είναι η “εικονική”.

Στο πλαίσιο λοιπόν της προοπτικής ανάπτυξης ενός “*πλανητικού οικονομικού χώρου*”, ο γενικότερος στόχος που τίθεται είναι η διασφάλιση της διεξαγωγής των νέων μορφών εμπορικών δραστηριοτήτων σε ένα *ουδέτερο φορολογικό περιβάλλον*, μέσω της εφαρμογής φορολογικών κανόνων με τους οποίους θα αποφεύγονται οι στρεβλώσεις στην αγορά. Για να καταστεί μάλιστα δυνατή η ανάπτυξη του νέου αυτού τρόπου “*ηλεκτρονικού εμπορεύεσθαι*” κρίνεται αναγκαίο τα φορολογικά συστήματα να προσφέρουν τόσο “*ασφάλεια δικαίου*”, ούτως ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι σαφείς, διαφανείς και προβλέψιμες, όσο και “*φορολογική ουδετερότητα*”, ώστε να μην επιβάλλονται στις νέες αυτές μορφές εμπορικών δραστηριοτήτων πρόσθετες επιβαρύνσεις σε σύγκριση με τις πιο παραδοσιακές. Αξίζει μάλιστα να επισημανθεί “*ότι η φορολογία αποτελεί για το κράτος το εργαλείο εκείνο μέσω του*

οποίου, υπό ορισμένες συνθήκες, δύναται να εξασφαλισθούν οι αναγκαίοι πόροι, με απώτερο στόχο το μετριασμό των οικονομικών ανισοτήτων, καθώς και την ταχύτερη προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης”.

Η μελέτη της θεσμοθέτησης και εφαρμογής της φορολογίας, στις επιχειρήσεις που διεξάγουν “ηλεκτρονικό εμπόριο”, το πώς αυτή εντάσσεται μέσα στο θεσμικό πλαίσιο του φορολογικού συστήματος, καθώς και η λήψη μέτρων, όρων και περιορισμών για την εξασφάλιση της προστασίας τόσο των πολιτών, όσο και του ίδιου του κράτους, από την πρώτη κιόλας στιγμή της θέσπισής της, αποτελούν το αντικείμενο ενασχόλησης της παρούσης εργασίας.

Στο *Κεφάλαιο 1* παρατίθενται οι γενικές αρχές που διέπουν την άσκηση φορολογικής πολιτικής, καθώς και οι επιδιώξεις και οι στόχοι των σύγχρονων φορολογικών συστημάτων.

Στο *Κεφάλαιο 2* επιχειρείται μια προσπάθεια παρουσίασης της φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, παρουσιάζοντας το υποκείμενο του φόρου, το αντικείμενο, τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές, καθώς και τα έσοδα που αποφέρει στον κρατικό προϋπολογισμό. Παράλληλα, το ενδιαφέρον επικεντρώνεται και στη φορολογία των συναλλαγών, και ειδικότερα στη λειτουργία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος και ενδέχεται να επηρεασθεί από την εισαγωγή του ηλεκτρονικού εμπορίου στις εμπορικές συναλλαγές.

Στο *Κεφάλαιο 3* γίνεται μία συνοπτική παρουσίαση των αναδιαρθρώσεων, που επιχειρούνται από την πλευρά των επιχειρήσεων, στην προσπάθεια ενσωμάτωσης πρακτικών

«ηλεκτρονικού εμπορίου» στις επιχειρηματικές τους στρατηγικές, προκειμένου να προσαρμοσθούν στο ενοποιούμενο διεθνές οικονομικό περιβάλλον της ψηφιακής πλέον εποχής.

Στο *Κεφάλαιο 4* επιχειρείται μία προσπάθεια προσέγγισης των φορολογικών πτυχών του ηλεκτρονικού εμπορίου, το οποίο αποτελεί την πιο ορατή έκφανση της αναδυόμενης δικτυακής οικονομίας, ενώ παράλληλα παρουσιάζεται και ο ρόλος των φορολογικών αρχών στις τρέχουσες προσπάθειές τους να διατηρήσουν και να προάγουν την κατάλληλη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων.

Στο *τέλος της παρούσης εργασίας* παραθέτονται τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από την όλη ενασχόληση με το επίκαιρο θέμα της φορολόγησης των επιχειρήσεων που διεξάγουν ηλεκτρονικό εμπόριο.

*«Ο βασικός μοχλός της παραγωγικότητας
και της Οικονομικής ανάπτυξης
στον επιχειρηματικό στίβο είναι η τεχνολογία.
Τεχνολογία, που έχει αλλάξει ριζικά τον τρόπο
διεξαγωγής του Εμπορίου,
το οποίο γίνεται πλέον ηλεκτρονικά»*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΠΙΔΙΩΞΕΙΣ & ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

*«Αυτό που χρειαζόμαστε δεν είναι ένας δεξιότηχνης
οδηγός του νομισματικού οχήματος της οικονομίας,
που θα γυρίζει συνεχώς το τιμόνι,
πότε δεξιά και πότε αριστερά,
για να αποφύγει τις ανωμαλίες του δρόμου,
αλλά κάποιο μέσο που θα συγκρατεί το νομισματικό επιβάτη,
ο οποίος βρίσκεται καθισμένος στο πίσω κάθισμα σαν έρμα,
και δε θα τον αφήνει να γέρνει απότομα,
πότε δεξιά και πότε αριστερά,
και να προκαλεί τραντάγματα στο τιμόνι που μπορεί
να βγάλουν το όχημα από το δρόμο»*

MILTON FRIEDMAN

1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις - Ιστορική Αναδρομή

Στη διάρκεια του 20^{ου} αιώνα παρατηρήθηκε σημαντική αύξηση των επιπέδων φορολόγησης, λόγω της αντίληψης για τον παρεμβατικό ρόλο του κράτους ως προς την αναδιανομή του εισοδήματος και τη σταθεροποίηση της οικονομίας, που διαμορφώθηκε μετά την οικονομική κρίση του 1929. Η αυξημένη βαρύτητα που δόθηκε στην αναδιανεμητική και σταθεροποιητική λειτουργία οδήγησε στη σημαντική αύξηση του μεγέθους του δημόσιου τομέα που αναγκαστικά συμπαρέσυρε και τα επίπεδα φορολόγησης. Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς θεωρήθηκε η ιδανικότερη και δικαιότερη μορφή φορολόγησης. Επιπλέον, οι οικονομολόγοι θεωρούσαν ότι μπορούσε να βοηθήσει στη μείωση των κυκλικών διακυμάνσεων μέσω των ενσωματωμένων σε αυτή αυτόματων σταθεροποιητών (Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. 2000).

Οι φορολογικοί συντελεστές έφτασαν σε πολύ υψηλά επίπεδα ακόμη και σε περιόδους ειρήνης (Tanzi 1988). Σημαντικό ρόλο στη διατήρηση του φόρου εισοδήματος σε περίοπτη θέση, διαδραμάτισαν οι σημαντικές τεχνολογικές πρόοδοι της μεταπολεμικής εποχής, οι οποίες κατέστησαν δυνατή την επίτευξη μεγάλων οικονομιών κλίμακας. Το γεγονός αυτό οδήγησε στη δημιουργία μεγάλων επιχειρήσεων, τόσο στο βιομηχανικό, όσο και στον εμπορικό τομέα που αποτελούσαν μία ικανοποιητική πηγή εσόδων.

Ο φόρος εισοδήματος έφτασε στο απόγειό του στις δεκαετίες του 1960 και 1970, τόσο σχετικά με τους υπόλοιπους φόρους, όσο και σε σχέση με το Α.Ε.Π. (Tanzi 1988). Η φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων δεν επέδειξε κάποια αξιολογη τάση, αν και μεταξύ των χωρών παρουσίαζε μικρές διακυμάνσεις (σε ορισμένες ανεπτυγμένες χώρες αυξήθηκε ενώ σε άλλες, μεταξύ των οποίων και στις Η.Π.Α., μειώθηκε). Μόνο στα τέλη της δεκαετίας του 1970 άρχισε να γίνεται κατανοητό στην πράξη, ότι η εφαρμογή του φόρου εισοδήματος δεν ήταν τόσο δίκαιη όσο θεωρούνταν μέχρι τότε, ενώ αποτελούσε και την αιτία για δυσάρεστα κοινωνικά φαινόμενα, όπως λ.χ. η παραοικονομία – φοροδιαφυγή.

Το κίνητρο για την αναθεώρηση των απόψεων για την άμεση φορολογία έδωσαν μια σειρά από εξελίξεις στη δεκαετία του 1970, που θα είχαν σημαντικό αντίκτυπο για τη φορολογία στη δεκαετία του 1980. Αρχικά, ο πληθωρισμός σημείωσε σημαντική αύξηση στη δεκαετία του 1970 σε όλες τις χώρες ανεξαιρέτως, με συνέπεια να προκληθούν μειώσεις των πραγματικών εισοδημάτων, στρεβλώσεις στη φορολογική βάση, και αυξήσεις στους πραγματικούς (effective) συντελεστές φορολόγησης. Η αύξηση του πληθωρισμού δυσχέρανε επίσης, τον ακριβή προσδιορισμό των κερδών των επιχειρήσεων. Εν συνεχεία, η ύπαρξη υψηλών οριακών φορολογικών συντελεστών, μολονότι τροφοδοτούσε τη διεύρυνση των κρατικών δαπανών, δημιουργούσε και προβλήματα δικαιοσύνης, ενώ αυξανόμενη ήταν και η ανησυχία για τις στρεβλώσεις που τυχόν προκαλούνταν από τους διαφορετικούς πραγματικούς συντελεστές φορολόγησης των επενδύσεων.

Συνεπώς, δε φαντάζει παράξενο που αρκετοί οικονομολόγοι άρχισαν να επιχειρηματολογούν υπέρ λιγότερο πολύπλοκων και διακριτών φορολογικών συστημάτων, για μείωση ή εξάλειψη των φορολογικών κινήτρων και δραστική περικοπή των συντελεστών φορολόγησης. Δεκάδες δε χώρες μετά το 1984 προχώρησαν σε αναθεώρηση των φορολογικών τους συστημάτων. Αυτό το κύμα των φορολογικών μεταρρυθμίσεων, αφορούσε σχεδόν κάθε πτυχή της φορολογίας, τόσο των ιδιωτών, όσο και των επιχειρήσεων. Βέβαια, κάθε χώρα έδωσε διαφορετική έμφαση σε κάθε παράμετρο, ανάλογα με τις ιδιαίτερες συνθήκες της.

Στο πλαίσιο λοιπόν της ανωτέρω προσέγγισης οι μεταρρυθμίσεις που επήλθαν στη *φορολογία των επιχειρήσεων* κυμάνθηκαν στα πλαίσια των μειώσεων των φορολογικών συντελεστών, περικοπής των φορολογικών κινήτρων, διεύρυνσης της φορολογικής βάσης, κατάργησης της διακριτής μεταχείρισης επιχειρήσεων διαφορετικών νομικών μορφών, καθώς και επαναπροσδιορισμού του οράματος και του ρόλου της φορολογικής πολιτικής.

1.2. Γενικές αρχές που διέπουν την άσκηση φορολογικής πολιτικής - Επιδιώξεις και στόχοι των σύγχρονων φορολογικών συστημάτων

Βασικό οικονομικό πρόβλημα κάθε κοινωνίας αποτελεί η σχετική ανεπάρκεια των παραγωγικών πόρων, η οποία δεν επιτρέπει την ικανοποίηση όλων των αναγκών των μελών της. Κάθε κοινωνία, επομένως, πρέπει να επιλέξει τις ανάγκες εκείνες, που θα ικανοποιηθούν κάθε φορά, καθώς και τα αγαθά εκείνα, που θα παραχθούν για να τις ικανοποιήσουν, με σκοπό τη *μεγιστοποίηση της ευημερίας των ατόμων της*.

Η αποτελεσματική κατανομή των πόρων, η δίκαιη διανομή του παραγόμενου προϊόντος, η σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης χωρίς πληθωρισμό, καθώς επίσης και η επίτευξη υψηλού ρυθμού οικονομικής μεγέθυνσης ή ανάπτυξης, αποτελούν τους στόχους κάθε κοινωνίας, και αυτούς επιδιώκει να προωθήσει κάθε οικονομικό σύστημα. Προκειμένου δε να πραγματοποιηθούν οι βασικές αυτές επιδιώξεις της κοινωνίας, χρησιμοποιούνται διάφορα μέσα πολιτικής³ μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται δημόσιες δαπάνες, ρυθμίσεις τιμών – αμοιβών, άμεσοι έλεγχοι, διάφορες μεταρρυθμίσεις και μεταβολές στους θεσμούς, κυρίως όμως η *επιβολή φόρων*.⁴

³ Ταξινόμηση των κάθε λογής μέσων οικονομικής πολιτικής, βλ. Δ. Καράγιωργα (1981), "Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους", σελ. 94-100, εκδόσεις Παπαζήση, ΑΘΗΝΑ.

⁴ Στην περίπτωση των φόρων, το κράτος εκμεταλλεύόμενο την κυριαρχική του εξουσία αφαιρεί αναγκαστικά και χωρίς ειδική αντιπαροχή ορισμένη αγοραστική δύναμη από τους ιδιώτες, που τη χρησιμοποιεί κατόπιν για να εκμισθώνει τους αναγκαίους συντελεστές για την παραγωγή δημόσιων αγαθών.

Οι παραπάνω εμπειρικές παρατηρήσεις εύλογα βέβαια γεννούν ενδιαφέροντα ερωτήματα σχετικά με το ποια είναι η φύση των διαφόρων μέσων οικονομικής πολιτικής κάθε κράτους, ποιο το περιεχόμενό τους, πως θεσμοθετούνται και εφαρμόζονται, καθώς και πως εντάσσονται στο θεσμικό πλαίσιο συγκεκριμένων κοινωνικών σχηματισμών. Με τι κριτήρια άραγε κάθε φορά επιλέγονται και χρησιμοποιούνται διαζευκτικά μέσα οικονομικής πολιτικής προκειμένου να επιτευχθούν συγκεκριμένοι στόχοι; Αναμφίβολα, ένας από τους παράγοντες που συνήθως βαρύνουν στην επιλογή μεταξύ διαζευκτικών μέσων πολιτικής είναι ο βαθμός αποτελεσματικότητάς τους για την πραγματοποίηση συγκεκριμένου στόχου, και οι ενδεχόμενες παρενέργειες ή ανεπιθύμητες συνέπειές τους σε άλλους στόχους. Η συσχέτιση οικονομικών στόχων και μέσων αποτελεί την *οικονομική πολιτική* του κράτους.

Στις περισσότερες χώρες σήμερα οι φόροι⁵ συγκαταλέγονται ανάμεσα στα ισχυρότερα μέσα οικονομικής πολιτικής. Ο θεσμός του φόρου ήταν ήδη γνωστός από την αρχαιότητα⁶, αλλά η σημασία του ως πηγής δημοσίων εσόδων ήταν μικρή, συγκρινόμενη τουλάχιστον με την άρχουσα θέση του στις πηγές χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών, κατά τη σύγχρονη εποχή. Σε ακόλουθες περιόδους ο φόρος ήταν γνωστός στους φορείς της οικονομικής πολιτικής ως μέσο χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών, καθώς και ως μηχανισμός επιμερισμού του κόστους παραγωγής των δημόσιων

⁵ Για την έννοια του φόρου από οικονομική άποψη βλ. μ.α. Α. Αγγελόπουλου, *Δημόσια Οικονομική*, σ. 197, Γ. Προβόπουλου, *Δημοσιονομικοί θεσμοί*, 66, Δ. Καράγιωργα, *Δημοσιονομικοί θεσμοί*, 1981, 216, Ι. Κούλη, *Δημόσια Οικονομική*, Εκδ.γ', Α, 94 επ.

⁶ Βλ. σχ. Α. Pausch – J. Pausch, *Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler*, 1988, 14, Α. Ανδρεάδου, *Ιστορία της Ελληνικής Δημόσιας Οικονομίας*, 1992, τ. Α' 8,19.

αγαθών. Επικρατούσε μάλιστα η άποψη, ότι ο φόρος πρέπει να παραμένει ουδέτερος, τόσο από άποψη, των επιδράσεων του στην κατανομή των μέσων παραγωγής, που πραγματοποιείται μέσω του μηχανισμού των τιμών,⁷ όσο και στη διανομή του εισοδήματος.

Με τη διάδοση όμως των απόψεων του Adolf Wagner⁸ σχετικά με τον κοινωνικοπολιτικό ρόλο του κράτους, ο φόρος άρχισε να χρησιμοποιείται συνειδητά πια ως μέσο μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων. Εξάλλου, μετά τη διατύπωση της Κεϋνσιανής Θεωρίας, την περίοδο του μεσοπολέμου, ο φόρος συγκαταλέγεται ανάμεσα στα ισχυρά μέσα πολιτικής για τη σταθεροποίηση της οικονομίας. Στη μεταπολεμική, όμως, περίοδο όταν η οικονομική ανάπτυξη έγινε συνειδητή κοινωνική επιδίωξη των λαών, ο φόρος «κατέλαβε μια θέση» ανάμεσα στα κατεξοχήν μέσα άσκησης οικονομικής πολιτικής.

Δεν πρέπει βέβαια να αγνοείται το γεγονός, πως η φορολογία αποτελεί την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα του κράτους. Μέσω της φορολογίας, οι δημόσιοι φορείς εξασφαλίζουν τους πόρους που είναι απαραίτητοι για την παροχή στο κοινωνικό σύνολο των δημόσιων αγαθών, για τα οποία δεν μπορούν ή δεν κρίνουν απαραίτητο να επιβάλλουν τιμή, καθώς επίσης, και για την προώθηση των δραστηριοτήτων τους εκείνων, που συνεπάγονται δαπάνες.

⁷ Για μια αναλυτική εξέταση του ρόλου του μηχανισμού των τιμών ως βάση για την πραγματοποίηση των βασικών επιδιώξεων μιας κοινωνίας, βλ. Θ. Γεωργακόπουλου – Π. Πάσχου (1998), *Εισαγωγή στη φορολογία*, σελ. 51, εκδόσεις Ε. Μπένου, ΑΘΗΝΑ.

⁸ Γερμανός θεωρητικός της “Δημόσιας Οικονομικής”.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί, ότι η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος έχει συχνά επικληθεί ως ερμηνευτικός παράγοντας, αφενός των διαφόρων στρεβλώσεων στις αγορές σε μικροοικονομικό επίπεδο, και αφετέρου των χαμηλών ρυθμών ανάπτυξης σε μακροοικονομικό επίπεδο⁹. Αναμφίβολα, το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης και των αναπτυξιακών κινήτρων επιδρά τόσο στις χρηματοδοτικές, όσο και στις επενδυτικές αποφάσεις των επιχειρηματικών μονάδων. Οι δημιουργούμενες φορολογικές διακρίσεις μεταξύ άλλων, ανάμεσα σε γεωγραφικές περιοχές, και κλάδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί να οδηγήσουν σε στρέβλωση του ανταγωνισμού, και κακή κατανομή των πόρων.

Κατά συνέπεια κρίνεται αναγκαίο να προσδιορισθεί η έκταση, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο το φορολογικό σύστημα επηρεάζει την οικονομική δραστηριότητα. Στη σύγχρονη εποχή γίνεται πλέον αντιληπτό, ότι η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων διεθνώς, και οι ανταγωνιστικές τάσεις για την προσέλκυσή τους, αναγκάζει τις περισσότερες χώρες να αναθεωρήσουν τη δομή του φορολογικού τους συστήματος. Η επίτευξη κοσμογονικών αλλαγών στη φορολογική μεταχείριση της χρηματαγοράς και του επιχειρηματικού κλάδου, μέσω της κατάργησης όλων των αντικινήτρων και των στρεβλώσεων που υπάρχουν σήμερα, και λειτουργούν ως τροχοπέδη στην αναπτυξιακή πορεία της οικονομίας, φαντάζει στις μέρες μας, όλο και περισσότερο επιτακτική. Ιδιαίτερη βαρύτητα οφείλεται να αποδοθεί στην απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, με την κατάργηση

⁹ Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. (2000), «Η Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, ΑΘΗΝΑ.

των πολύπλοκων διαδικασιών, καθώς είναι ευρέως αποδεδειγμένο ότι ένα σύγχρονο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα πρέπει να επιτυγχάνει τους ακόλουθους στόχους ¹⁰:

Αποτελεσματικότητα

Το φορολογικό σύστημα οφείλει να προωθεί την αποτελεσματική αναδιανομή των οικονομικών πόρων της οικονομίας, την τόνωση των επενδύσεων και της επιχειρηματικότητας, να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις της αγοράς, και να μεγιστοποιεί την αύξηση του εθνικού προϊόντος και της κοινωνική ευημερίας.

Απλότητα

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για τη διοικητική του απλότητα (λ.χ. δημιουργία απλοποιημένου νομικού πλαισίου, περιορισμός των απαιτούμενων διαδικασιών, αξιοποίηση των πληροφοριακών υποδομών, κ.λπ.), έτσι ώστε να είναι εύκολα κατανοητό, χωρίς δαιδαλώδεις και περιπτώσιολογικές αναφορές, να παρουσιάζει συνάφεια, καθώς επίσης, και να περιορίζει στο ελάχιστο το γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησής του.

Κοινωνική Δικαιοσύνη

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για το δίκαιο χαρακτήρα του στην κατανομή των φορολογικών βαρών, ώστε άτομα με την ίδια φοροδοτική ικανότητα να έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση.

¹⁰ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ (2002), «Βασικά χαρακτηριστικά αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος», ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002.

Σταθερότητα

Το φορολογικό σύστημα είναι αναγκαίο να είναι εύκαμπτο, ώστε εύκολα να μπορεί να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες (λ.χ. πρόβλεψη αυτοματοποιημένων αναπροσαρμογών όσον αφορά στα διάφορα κλιμάκια φόρου, απαλλαγές, αποφυγή αιφνιδιαστικών αλλαγών που μεταβάλλουν τη συμπεριφορά ατόμων και επιχειρήσεων, κ.λπ.).

Αξιοπιστία – Διαφάνεια

Ένα σύγχρονο φορολογικό σύστημα πρέπει να ενισχύει το αίσθημα κάθε πολίτη, ότι καταβάλλει δίκαια το φόρο που του αναλογεί, σύμφωνα με τη συνταγματική επιταγή, και ότι τα φορολογικά έσοδα διαχειρίζονται επ' ωφελεία του κοινωνικού συνόλου και του συνόλου της οικονομίας.

Η ταυτόχρονη επίτευξη των ανωτέρων στόχων αποτελεί αναμφίβολα εξαιρετικά δύσκολο εγχείρημα, καθώς πολλοί στόχοι της φορολογικής πολιτικής παρουσιάζονται ανταγωνιστικοί μεταξύ τους (λ.χ. η επίτευξη ισότητας μπορεί να απαιτεί υψηλό κόστος διαχείρισης και να παραβλάπτει την ουδετερότητα του συστήματος, κ.λπ.). Την τελευταία εικοσαετία παρουσιάζονται αρκετές ενδείξεις, ότι τα φορολογικά συστήματα αποτυγχάνουν στην επίτευξη των στόχων αυτών, καθώς ασκούν δυσμενείς επιδράσεις στις επενδύσεις και τις αποταμιεύσεις, δημιουργούν στρεβλώσεις στη διεθνή κατανομή του κεφαλαίου, δεν είναι ουδέτερα μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών νομικών μορφών, είναι πολύπλοκα, κ.λπ. Τα ζητήματα αυτά παρουσιάζουν στις μέρες μας ιδιαίτερη βαρύτητα σε μία

περίοδο, όπου οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων αποκτούν όλο και περισσότερο παγκόσμια μορφή, ενώ βαθμιαία επιχειρείται περιορισμός των φορολογικών εμποδίων στις διεθνείς συναλλαγές, και απελευθέρωση της λειτουργίας των κεφαλαιαγορών.

Ωστόσο, οι κατευθύνσεις που πρέπει να έχει ένα αποτελεσματικό και δίκαιο φορολογικό σύστημα, όσον αφορά στις επιχειρηματικές μονάδες, συνοψίζονται στην προσπάθεια μείωσης των οικονομικών στρεβλώσεων που προκαλεί η φορολογική διάρθρωση στην κατανομή των πόρων, στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, καθώς και στην προσαρμογή της φορολογίας στο ενσποιοούμενο διεθνές οικονομικό περιβάλλον και το συνακόλουθο «φορολογικό ανταγωνισμό». Η φορολογική πολιτική καλείται να διαδραματίσει το ρόλο που της ανήκει και που μπορεί πράγματι να παίζει στις επερχόμενες οικονομικές εξελίξεις.

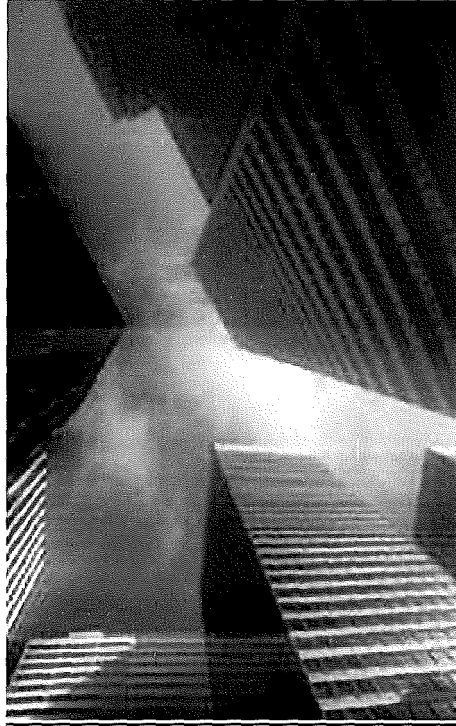
Εν κατακλείδι, αξίζει να σημειωθεί ότι η φορολογία αποτελεί για το κράτος το εργαλείο εκείνο μέσω του οποίου, υπό ορισμένες συνθήκες, δύναται να εξασφαλισθούν οι αναγκαίοι πόροι, με απώτερο στόχο το μετριασμό των οικονομικών ανισοτήτων, καθώς και την ταχύτερη προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης. Η εμπειρική παρατήρηση δείχνει ότι στους σύγχρονους οικονομικούς και κοινωνικούς σχηματισμούς, που χαρακτηρίζονται από την ατομική ιδιοκτησία στα μέσα παραγωγής, την ελεύθερη επιχειρηματική δράση, το διεθνή ανταγωνισμό, κυρίως όμως από την παγκοσμιοποίηση των αγορών και τις επιχειρηματικές κινήσεις στη σιακιάρα της νέας ψηφιακής

πλέον αγοράς, τα φορολογικά συστήματα κατευθύνονται προς την εύρεση νέων οδών και μέσων, ώστε να προσεγγίζονται το δυνατόν πληρέστερα και αποτελεσματικότερα επιχειρηματικές στρατηγικές, προσανατολισμένες στα νέα δεδομένα του «ηλεκτρονικού επιχειρείν».

*“Οι φόροι πρέπει να χρησιμοποιούνται
όχι μόνο για να εξασφαλίζονται έσοδα
για τη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών,
αλλά και ως μέσο μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων
μεταξύ των πολιτών”*

Adolf Wagner

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2



ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων (κρατών, οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης, φορέων τοπικής αυτοδιοίκησης, κ.λπ.), σε όλες τις χώρες του κόσμου και ιδιαίτερα στις περισσότερο αναπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των συνολικών τρεχόντων εσόδων τους. Αποτελεί επίσης, μέσο ρύθμισης της οικονομίας πρόσφορο να επηρεάσει την κατανάλωση, προωθεί την αποταμίευση και κατευθύνει τις μεθόδους οργάνωσης των επιχειρήσεων.

Αναμφίβολα, οι κατευθύνσεις ενός αποτελεσματικού και δίκαιου φορολογικού συστήματος, όσον αφορά στις επιχειρηματικές μονάδες συνοφίζονται στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, καθώς και στην προσαρμογή της φορολογίας στο ενοποιούμενο διεθνές οικονομικό περιβάλλον της ψηφιακής πλέον εποχής. Ιδιαίτερη όμως βαρύτητα αποδίδεται στην αναδιοργάνωση των φορολογικών διαδικασιών, ώστε αυτές να εστιάζονται στις νέες διαμορφούμενες σχέσεις (λ.χ. με πελάτες, με επιχειρηματικούς εταίρους, κ.λπ.), του «ηλεκτρονικού εμπορίου».

Οι διεθνείς εξελίξεις στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης και του διεθνούς ανταγωνισμού, καθώς και η παρούσα κατάσταση της αγοράς, καθιστούν επιτακτική την προσαρμογή της υφιστάμενης φορολογικής πολιτικής στο χώρο του ηλεκτρονικού εμπορεύεσθαι, δεδομένου ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο δύναται να συμβάλει αποφασιστικά στην αύξηση της εγχώριας ανταγωνιστικότητας, στην

ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας, καθώς και στην ενδυνάμωση του ρόλου των επιχειρήσεων στο διεθνές περιβάλλον¹¹.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει μια ευρεία κατηγορία φόρων. Ορισμένοι από αυτούς έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι την περιουσία, ενώ άλλοι έχουν ως βάση τη δαπάνη και κυρίως την καταναλωτική δαπάνη. Η διάρθρωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, περιλαμβάνει τόσο τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, όσο και τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αξίζει βέβαια να επισημανθεί, ότι μολονότι οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν ανάλογους φόρους, τα φορολογικά συστήματα των διάφορων χωρών διαφέρουν μεταξύ τους¹² (λ.χ. διαφορές στους συντελεστές φορολόγησης, στον ορισμό της φορολογικής βάσης, στις εκπτώσεις δαπανών, στις διατάξεις για την αποφυγή διπλής φορολόγησης από δύο ή περισσότερα κράτη μέλη, κ.λπ.), καθώς το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας αντανακλά τις ιδιαίτερες κοινωνικοοικονομικές της συνθήκες.

Η συμμετοχή του επιχειρηματικού κόσμου στα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος συντελείται με:

α) την καταβολή του φόρου ως ποσοστό των κερδών των επιχειρήσεων μορφής Α.Ε. και Ε.Π.Ε., ο οποίος καταβάλλεται προ της διανομής μερισμάτων και

¹¹ Δουκίδης, Ι. Γ. (2000), «Η ελληνική επιχείρηση μπροστά στις προκλήσεις της Νέας Οικονομίας», Ερευνητικό Κέντρο Ηλεκτρονικού Επιχειρείν (eLTRUN), ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ (www.eltrun.aueb.gr).

¹² Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. (2000), «Η Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, ΑΘΗΝΑ.

β) την καταβολή φόρου από προσωπικές επιχειρήσεις, καθώς και ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες και αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι η φορολογία των επιχειρήσεων περιλαμβάνει τη φορολογία εισοδήματος, τη φορολογία κεφαλαίου, καθώς και τη φορολογία των συναλλαγών, ενώ στην παρούσα εργασία το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στη φορολογία εισοδήματος και συναλλαγών, διότι αυτές ενδεχόμενα πρόκειται να επηρεασθούν από την *άνθιση του ηλεκτρονικού εμπορίου*.

Στις ενότητες που ακολουθούν παραθέτονται στοιχεία για τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, παρουσιάζοντας το υποκείμενο του φόρου, το αντικείμενο, τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές, καθώς και τα έσοδα που αποφέρει στον κρατικό προϋπολογισμό. Όσον δε αφορά στη φορολογία των συναλλαγών έντονοι προβληματισμοί γεννιούνται – ανακύπτουν αναφορικά με τη λειτουργία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος και ενδέχεται να επηρεασθεί από την *εισαγωγή του ηλεκτρονικού εμπορίου στις εμπορικές συναλλαγές*.

2.1. Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Ιστορική Αναδρομή

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων επιβλήθηκε στην Ελλάδα με το Ν.Δ. 3843/1958. Μέχρι και το οικονομικό έτος 1958 ίσχυε η προβλεπόμενη από το Ν.1640/1919 φορολογία καθαρών προσόδων. Από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών, των συνεταιρισμών, των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και των αλλοδαπών εταιρειών υπήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων¹³.

Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωνε το Ν.Δ. 3843/1958, προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, δε φορολογείται ολόκληρο το ποσό των κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά το μέρος των μη διανεμόμενων κερδών (κερδών που μετεφέροντο σε τακτικό, έκτατο αποθεματικό, υπόλοιπο κερδών εις νέον) φορολογείται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας ή του συνεταιρισμού, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα μετοχών, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές εκτός μισθού διευθυντών, αμοιβές εργαζομένων, μερίσματα συνεταιρισμού) φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων, διευθυντών, εργαζομένων, μελών συνεταιρισμού.

Περαιτέρω, σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής των αδιανεμήτων κερδών, τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν τα εισοδήματα αυτά, συμφηφιζομένου όμως του φόρου που είχε καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο κατά

¹³ Φορολογική Επιθεώρηση (2000), *Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός*, Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 615, σελ.153, ΑΘΗΝΑ.

το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά. Με το ως άνω σύστημα φορολογίας αποφεύγεται η διπλή φορολογία του εισοδήματος, καθόσον σε κάθε περίπτωση τελικά τα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών και συνεταιρισμών φορολογούνται μόνο στο όνομα των δικαιούχων που αποκοιτούσαν αυτά.

Πρέπει να διευκρινισθεί ότι ο πιο πάνω τρόπος φορολογίας δεν εφαρμόστηκε για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα (Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες κ.λπ.). Τα εισοδήματα αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955, εθεωρούντο ότι αποκτήθηκαν από τα μέλη των εταιρειών αυτών και όχι από το νομικό πρόσωπο. Έτσι, με το σύστημα αυτό φορολογίας δε φορολογείται το νομικό πρόσωπο της Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ., αλλά φορολογούνται οι δικαιούχοι εταίροι για το αναλογούν σε καθένα από αυτούς μερίδιο κερδών από τη συμμετοχή τους στην εταιρεία με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955. Το ανωτέρω σύστημα φορολογίας εισοδήματος ίσχυσε μέχρι το έτος 1992.

Το έτος 1992 έγιναν θεσμικές μεταβολές με το Ν.2065/1992, σχετικά με τον τρόπο φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων. Η σημαντικότερη από τις καινοτομίες του ήταν η ενιαία φορολογία των κερδών όλων των νομικών προσώπων (ανωνύμων εταιριών, συνεταιρισμών, Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ.) με ενιαίο συντελεστή που ορίστηκε σε ποσοστό 35%, επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών αυτών. Έπαυσε έτσι να ισχύει η χωριστή φορολογία αδιανέμητων και διανεμομένων κερδών, προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμούς, καθώς επίσης και η

φορολόγηση των εταιρειών για τα κέρδη που αποκτούσαν από τη συμμετοχή τους στις ΕΠΕ και λοιπές εταιρείες.

Πίνακας 1

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΠΡΙΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ 1992				
	Πριν το 1992		Μετά το 1992	
	(1)	(2)	(1)	(2)
A. Επιχείρηση				
1. κέρδη προ φόρων	1000	1000	1000	1000
2. φόρος στην επιχείρηση	0	350	350	350
B. Μέτοχος				
1. φόρος παρακράτησης	450	0	0	0
Γ. Φορολογική επιβάρυνση όταν ο οριακός φορολογικός συντελεστής του μετόχου είναι :				
(30%)	30%	35%	35%	35%
(45%)	45%	35%	35%	35%

Σημείωση: Η φορολογική επιβάρυνση υπολογίζεται σαν το πηλίκο του συνολικού φόρου (επιχείρησης και μετόχου) προς τα κέρδη¹⁴.

(1) = διανομή κερδών

(2) = παρακράτηση

Εξαιρετικά για τις Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε., προβλέπεται η αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής των φυσικών προσώπων που ασκούν διοίκηση (διαχειριστές εταιροι, ομόρρυθμοι εταιροι) με ορισμένες προϋποθέσεις που ορίζει ο Ν.2065/1992 και έτσι τα συνολικά δηλούμενα κέρδη των νομικών αυτών προσώπων μειώνονται κατά το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής των δικαιούχων εταιρων.

¹⁴ Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. (2000), «Η Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, ΑΘΗΝΑ.

Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις για τους δικαιούχους εταίρους και φορολογείται στο όνομά τους συναθροιζόμενο με τα άλλα τυχόν εισοδήματά τους.

2.1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΗΣ Φ.Ε.Ν.Π. ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΟΥ Ν. 2065/1992

Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Φ.Ε.Ν.Π.) του Ν.Δ. 3843/1958, μετά τις μεταβολές που επέφερε ο Ν. 2065/1992 είναι:

- Ο φόρος επιβάλλεται ενιαίος στο συνολικό από κάθε πηγή καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτάται από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πλην των ομορρυθμών, ετερορρυθμών, και λοιπών υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, και από τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς.
- Ο φόρος επιβάλλεται σε ορισμένα εισοδήματα που αποκτούν τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Ο αναλογικός φορολογικός συντελεστής 35% για όλα εν γένει τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, που επιβάλλεται στα συνολικά φορολογητέα κέρδη, διανεμόμενα ή μη. Με την καταβολή του φόρου αυτού επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, αλλά και των λαμβανόντων τα διανεμόμενα κέρδη (μετόχων, συμβούλων, εργαζομένων, εταίρων, μελών συνεταιρισμού).

- Στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή (μερίσματα, αμοιβές Δ.Σ., αμοιβές εργαζομένων, κ.λπ.) δε γίνεται παρακράτηση φόρου από την καταβάλλουσα τα ποσά αυτά εταιρεία. Ούτε υπόκεινται σε περαιτέρω φορολογία, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης με την καταβολή του φόρου 35% στο όνομα του νομικού προσώπου.

Δεν παρέχεται όμως η δυνατότητα στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών, ανεξάρτητα αν έχουν μεγάλο ή μικρό εισόδημα, να συναθροίσουν τα εισοδήματα αυτά μετά των άλλων εισοδημάτων τους και να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος¹⁵. Αντιθέτως, τα εισοδήματα αυτά ως προερχόμενα από φορολογητέα κέρδη, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για δικαιολόγηση τεκμηρίων.

2.1.2. ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Ε.Ν.Π.

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό, από κάθε πηγή, καθαρό εισόδημα, που αποκτάται από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ειτός των ομορρυθμων και ετερορρυθμων εταιρειών) και από τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς. Επίσης, επιβάλλεται στα εισοδήματα των ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

¹⁵ Φινικαλιώτης, Δ. Κ. (1999), "Φορολογικό Δίκαιο", Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη (Β' Έκδοση).

Ο φόρος επιβάλλεται για κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτήθηκε από τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο διαχειριστικό έτος και από τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

2.1.3. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ Φ.Ε.Ν.Π.

Τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στα *νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα* (λ.χ. ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας και οι αλλοδαποί οργανισμοί, οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, κ.λπ.)

Στα *νομικά πρόσωπα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, ημεδαπά ή αλλοδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα* (λ.χ. φιλανθρωπικά νομικά πρόσωπα, κοινωφελή νομικά πρόσωπα, σωματεία, σύλλογοι, κ.λπ.).

2.1.4. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ Φ.Ε.Ν.Π.

Για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων γίνεται διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων. Για το χαρακτηρισμό ανώνυμης εταιρείας ή νομικού προσώπου γενικά ως *ημεδαπό*, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική έδρα του νομικού προσώπου κατά το δίκαιο της οποίας έχει συσταθεί και λειτουργεί (άρθρο 10 Α.Κ.). Επομένως, τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, κατά τους νόμους της οποίας έχουν συσταθεί και λειτουργούν, θεωρούνται ως ημεδαπά, ενώ τα λοιπά νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή θεωρούνται ως αλλοδαπά¹⁶.

Τα *ημεδαπά νομικά πρόσωπα* έχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή, υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος, τόσο τα εισοδήματα αυτών τα οποία προκύπτουν στην ημεδαπή, όσο και τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν στην αλλοδαπή. Αντίθετα, τα *αλλοδαπά νομικά πρόσωπα* έχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος μόνο τα εισοδήματα που προκύπτουν από τη μόνιμη εγκατάσταση που έχουν στην Ελλάδα.

Ειδικότερα, αντικείμενο φόρου στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες, είναι το *συνολικό τους καθαρό εισόδημα ή κέρδος*, που προκύπτει από δραστηριότητα στην ημεδαπή ή αλλοδαπή και ότι τα ποσά των κερδών που διανέμουν, λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών

¹⁶ Σύμφωνα με την αρ.496/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και με την Υπ. Οικ. Εγκ. 139/1958 παρ.5.

που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος¹⁷. Επομένως, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας πριν την αφαίρεση των πάσης φύσεως διανεμόμενων κερδών. Τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα που καταβάλλει στους μετόχους, οι εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά που καταβάλλει στα μέλη του Δ.Σ. ή στους διευθυντές, τα κέρδη που καταβάλλει με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, κ.λπ.) λαμβάνονται σε κάθε περίπτωση από το υπόλοιπο των πραγματικών της κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του φόρου που αναλογεί στα συνολικά (προ της διανομής) φορολογητέα κέρδη.

Ομοίως, αντικείμενο του φόρου αποτελούν το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των δημόσιων, δημοτικών, και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, καθώς επίσης, και των συνεταιρισμών και των ενώσεών τους.

Αντίθετα, στην περίπτωση των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, είτε αυτό προκύπτει στην ημεδαπή, είτε στην αλλοδαπή. Προκειμένου δε για αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς επίσης και για τους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, αντικείμενο είναι μόνο το καθαρό εισόδημα ή κέρδος τους που προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα ή από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

¹⁷ Γεωργακόπουλος, Θ. & Πάσχος, Π. (1998), *Εισαγωγή στη Φορολογία*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, ΑΘΗΝΑ.

2.1.5. ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Για την εφαρμογή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων σε αλλοδαπές επιχειρήσεις απαιτείται όπως οι επιχειρήσεις αυτές διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Για αυτό ο νόμος ρητά ορίζει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μία ξένη επιχείρηση θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Οι περιπτώσεις αυτές συνοφίζονται ακολούθως:

- Όταν η επιχείρηση διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων.
- Προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές της εγκαταστάσεις, ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό της.
- Διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου. Μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ότι κατέχει ακόμη και αν παρέχει υπηρεσίες χωρίς αντιπροσώπους, εφόσον πρόκειται για εργασίες κατάρτισης μελετών ή σχεδίων ή υπηρεσίες διεξαγωγής ερευνών ή τεχνικές και επιστημονικές γενικά υπηρεσίες.

- Διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων στην Ελλάδα, από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό της.
- Συμμετέχει σε προσωπική εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης που έχει έδρα της την Ελλάδα.

2.1.6. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ & ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ¹⁸

Ως ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων λαμβάνεται:

- το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί και
- το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, όπως αυτές καθορίζονται για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Εξάλλου προβλέπονται ειπτώσεις ειδικών δαπανών των ασφαλιστικών ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών.

¹⁸ Βλ. και Ν.2579/98, για την αυτοτελή φορολόγηση των αποθεματικών επιχειρήσεων, Δ.Φ.Ν. 1998, τευχ. 1149.

2.1.6.1. ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ – Ε.Π.Ε. – ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ

Αφορολόγητα αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλοποίησης στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.¹⁹ Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλοποίηση. Με την καταβολή δε του αναλογούντος φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλοποιούμενα αποθεματικά.²⁰

¹⁹ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ (2001), Κωδικοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, Εκδόσεις Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας (Δ.Φ.Ν.), σελ. 352, ΑΘΗΝΑ.

²⁰ Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή: α) σε αφορολόγητα αποθεματικά για την κεφαλοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α') και του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990, β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του Ν.2065/1992 οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

2.1.7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Ε.Ν.Π.

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα κάθε νομικού προσώπου με φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι όμως διαφέρουν ανάμεσα σε διάφορες κατηγορίες νομικών προσώπων ως εξής:

- Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες και τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του Ν.1667/1986 (ΦΕΚ 196 Α'), καθώς και για τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς, που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ο συντελεστής είναι **37,5%**²¹. Ειδικά, για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών, που η έδρα τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης με μετοχές εισηγμένες, κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος, σε οποιοδήποτε χρηματιστήριο της Ε.Ε. ο συντελεστής ορίζεται σε 35%, εξαιρουμένων των

²¹ 1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2873/2000 μειώνεται σταδιακά ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2002 και επόμενων (βλ. 1039524/10326/Β0012/ΠΟΛ.1108/18.4.2001). Συγκεκριμένα, μειώνεται από **40% σε 37,50%** για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001) και **σε 35%** για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2003 και επόμενων ετών. 2. Με την παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν.2873/2000 μειώνεται από 40% σε 37,50% για τη χρήση 2001 (1/1-31.12.2001) και σε 35% από 1.1.2002 και εφεξής, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στους τόκους που καταβάλλονται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις χωρών με τις οποίες δεν υφίσταται σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και οι οποίες δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Τονίζεται ότι, αν οι καταβαλλόμενοι στην αλλοδαπή τόκοι προκύπτουν από ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή ελληνικών επιχειρήσεων, δε θα γίνεται καμία παρακράτηση, γιατί στις περιπτώσεις αυτές οι δικαιούχοι κάτοικοι αλλοδαπής απαλλάσσονται από τη φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2682/1999 και της παρ. 8 του άρθρου 26 του Ν.2789/2000, αντίστοιχα.

υποκαταστημάτων τραπεζικών επιχειρήσεων, για τα οποία ισχύει ο συντελεστής 40%.

- Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ο συντελεστής είναι 35%.
- Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα 35%.

Αξίζει βέβαια να επισημανθεί ότι επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3%²² στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα των νομικών προσώπων, εκτός εκείνων που απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103.

²² ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ (2001), Κωδικοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, Εκδόσεις Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας (Δ.Φ.Ν.), σελ. 365, ΑΘΗΝΑ.

2.2. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

2.2.1. Η σημασία υπολογισμού της φορολογικής επιβάρυνσης των κερδών των επιχειρηματιών μονάδων

Το θέμα της φορολόγησης των κερδών των επιχειρηματιών μονάδων έχει συνδεθεί τα τελευταία χρόνια σε ένα ζήτημα αιχμής, τόσο από την πλευρά της θεωρητικής θεμελίωσής του, όσο και από την πλευρά της πρακτικής εφαρμογής του. Μία από τις αιτίες για την αναζωπύρωση του ενδιαφέροντος σχετίζονται με την απελευθέρωση από κανονιστικές διατάξεις των κεφαλαιαγορών/χρηματαγορών, που συνετέλεσε στην ελεύθερη διασυνοριακή κίνηση κεφαλαίων και στην προσφορά νέων επενδυτικών προϊόντων.

Η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων δημιουργεί μία σειρά προβλημάτων, όσον αφορά στη φορολόγηση των εισοδημάτων που αυτά δημιουργούν. Το βασικότερο από αυτά σχετίζεται με τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση, που τα κέρδη των επιχειρήσεων έχουν από χώρα σε χώρα, με συνέπεια τη στρέβλωση στην αποτελεσματική κατανομή των κεφαλαίων διεθνώς²³. Αξίζει δε να επισημανθεί, ότι πολλές χώρες για να παραμείνουν ανταγωνιστικές στην προσέλκυση κεφαλαίων έχουν οδηγηθεί σε μία «ανταγωνιστική» μείωση των φορολογικών διευκολύνσεων (beggar-thy-neighbour policy)²⁴.

²³ Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. (2000), «Η Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, ΑΘΗΝΑ.

²⁴ Η μείωση των φορολογικών συντελεστών στις Η.Π.Α. (Tax Reform Act) το 1986 οδήγησε σε αντίστοιχες μειώσεις σε πολλές άλλες χώρες.

Στο πλαίσιο αυτό έχει αναπτυχθεί έντονος προβληματισμός όσον αφορά στην εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων διαφόρων χωρών. Το ζήτημα αυτό αποκτά δε ιδιαίζουσα σημασία στην προσπάθεια δημιουργίας ενιαίων χρηματοπιστωτικών αγορών, όπως στην περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ως κύριος στόχος της τίθεται η μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας του «οικονομικού χώρου», μέσω της κατανομής των οικονομικών πόρων. Βέβαια, η εναρμόνιση των διαφόρων συστημάτων κινείται προς δύο κατευθύνσεις: εκείνη της υιοθέτησης κοινών φορολογικών συντελεστών και εκείνη της αποδοχής κοινών κανόνων προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης.

Αναμφίβολα, η συνολική φορολογική επιβάρυνση επί των κερδών της επιχείρησης είναι συνάρτηση του ύψους των κερδών, του φορολογικού συντελεστή, καθώς και του τρόπου διανομής τους. Όσον αφορά στην τελευταία παράμετρο παρατηρούνται δύο προσεγγίσεις στη διεθνή πρακτική. Η πρώτη συνίσταται στη φορολόγηση των συνολικών κερδών τόσο στο επίπεδο του νομικού προσώπου που τα πραγματοποιεί, όσο και στην περαιτέρω φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων που απολαμβάνουν τα διανεμόμενα κέρδη²⁵. Κατά συνέπεια, η επιχείρηση και ο μέτοχος θεωρούνται ανεξάρτητες φορολογικά μονάδες, ενώ τα κέρδη φορολογούνται εν μέρει δύο φορές (διπλή φορολογία), γεγονός που θα μπορούσε να θεωρηθεί και ως πλεονέκτημα, καθόσον αποτελεί ένα ισχυρό κίνητρο για

²⁵ Τα διανεμόμενα κέρδη αθροίζονται με τα άλλα εισοδήματα των μετόχων και φορολογούνται για λογισρισμός τους.

περιορισμό της διανομής και αύξηση των δυνατοτήτων αυτοχρηματοδότησης του νομικού προσώπου²⁶. Το εν λόγω σύστημα φορολόγησης ονομάζεται *κλασικό* ενώ εφαρμόζεται σήμερα στην Ελβετία, στο Λουξεμβούργο, στην Ολλανδία, και στις Η.Π.Α. (Cnossen, 1993).

Η δεύτερη προσέγγιση, «*σύστημα πίστωσης μερικής ή ολικής*», του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που επιβαρύνει τα διανεμόμενα κέρδη μεταχειρίζεται τα κέρδη σαν μία ενιαία φορολογητέα ύλη ανεξαρτήτως του τρόπου διανομής τους, προσπαθώντας να αποφύγει μερικά ή ολικά τη διπλή φορολογία των μερισμάτων²⁷. Συνεπώς η μέθοδος αυτή, προ της επιβολής φόρων επί των ατομικών εισοδημάτων, αναγνωρίζει το γεγονός ότι αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί πρωτογενώς στο επίπεδο της επιχείρησης (κατά το ποσό εκείνο όπου τα ατομικά εισοδήματα προέρχονται από διανομή κερδών). Αν η αναγνώριση είναι πλήρης τότε τα κέρδη της επιχείρησης φορολογούνται μία φορά στο όνομα του μετόχου, με παράλληλη πίστωση για το σύνολο των φόρων που έχουν ήδη καταβληθεί στο επίπεδο της επιχείρησης (*integration system*). Το σύστημα της πλήρους πίστωσης εφαρμόζεται στην Αυστραλία, στη Γαλλία, στο Μεξικό, στη Νέα Ζηλανδία, στη Φιλανδία, κ.λπ.

²⁶ <http://www.mnec.gr> «Εισηγητική Έκθεση Επιτροπής Αναμόρφωσης Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», Μάιος 2002.

²⁷ Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. (2000), «FI Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, ΑΘΗΝΑ.

Ανάμεσα στα δύο αυτά συστήματα υπάρχει και η μερική αναγνώριση των καταβληθέντων από την επιχείρηση φόρων που μπορεί να γίνει είτε στο επίπεδο της επιχείρησης²⁸ :

- Με την έκπτωση μέρους των μερισμάτων από τα προς φορολόγηση κέρδη της επιχείρησης (divident-deduction system). Αν το ποσοστό των εκπιπτόμενων μερισμάτων είναι μικρό, τότε η συνολική φορολογική επιβάρυνση, σε επίπεδο επιχείρησης και επενδυτή, συγκλίνει προς εκείνη του κλασικού συστήματος, ενώ όταν είναι μεγάλη προς εκείνη της πλήρους αναγνώρισης. Η μέθοδος αυτή ακολουθείται μεταξύ άλλων από Σουηδία, Ισλανδία.
- Με τη χρήση χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών επί των διανεμόμενων από ότι στα παρακρατούμενα (split-rate system). Αν η διαφορά των συντελεστών είναι μικρή, τότε ουσιαστικά έχουμε το κλασικό σύστημα, ενώ όταν είναι μεγάλη πλησιάζουμε στην πλήρη αναγνώριση. Το σύστημα αυτό δεν ακολουθείται από καμία χώρα σήμερα.

Είτε στο επίπεδο του μετόχου :

- Με την πίστωση του μετόχου για μέρος των καταβληθέντων από την επιχείρηση φόρων (imputation system). Η πίστωση υπολογίζεται συνήθως σαν ποσοστό των καθαρών μερισμάτων. Το ποσό που προκύπτει προστίθεται στα καθαρά μερίσματα (net dividends)²⁹ και το άθροισμα φορολογείται βάσει της

²⁸ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2001), *Company Taxation in the Internal Market*, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 582 final.

²⁹ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2001), *Company Taxation in the Internal Market - Company Tax Obstacles to Cross-Border Economic Activity in the internal Market (Part III)*, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 582 final.

κλίμακας φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, με παράλληλη πίστωση φόρου. Όπως είναι φυσικό ανάλογα με το πιστούμενο ποσό φόρου η αναγνώριση για τους καταβληθέντες φόρους σε επίπεδο επιχείρησης μπορεί να είναι πλήρης ή μερική. Η εν λόγω μέθοδος είχε προταθεί στο παρελθόν (το 1975), σε σχέδια οδηγιών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και σήμερα ακολουθείται από τις περισσότερες χώρες της Ε.Ε. όπως τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ιταλία, τη Μ. Βρετανία και την Ιρλανδία.

- Με τη φορολόγηση όλων των κερδών στο επίπεδο της επιχείρησης και τη μερική απαλλαγή των διανεμομένων κερδών από το φόρο εισοδήματος του μετόχου (separate tax method). Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με τη μείωση του ατομικού οριακού φορολογικού συντελεστή, ή με την επιβολή φόρου παρακράτησης που εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των μετόχων. Παρόμοιο σύστημα ακολουθείται, μεταξύ άλλων, από το Βέλγιο, την Αυστρία, και την Ιαπωνία (Cnossen, 1993).

Από τα στοιχεία του Πίνακα 2 διαπιστώνεται ότι η φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση διαφοροποιείται σημαντικά από χώρα σε χώρα. Οι ανώτατοι συντελεστές ανά κατηγορία (πίνακας 2) παρατηρούνται στην Ιταλία (53,2%), στο Βέλγιο (60,6%), στην Ολλανδία (74%), καθώς και στη Δανία (61%). Αξίζει να επισημανθεί, ότι η Ελλάδα βρίσκεται κάτω από το μέσο όρο των αντίστοιχων κατηγοριών. Παράλληλα, παρουσιάζονται σημαντικά προβλήματα μη απόδοσης των αναλογούντων φόρων,

γεγονός που ωθεί τις φορολογικές διοικήσεις σε μία προσπάθεια εξεύρεσης των βέλτιστων λύσεων, προκειμένου να εισπραχθούν τα διαφυγόντα έσοδα, και να διατηρηθεί η ομαλή οικονομική λειτουργία της αγοράς.

Πίνακας 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (στοιχεία 1998)					
	Συντελεστής στα παρακρατούμενα κέρδη ^(α)	Ανώτατο κλιμάκιο φορολογικού συντελεστή για εισοδήματα φυσικών προσώπων	Ανώτατος συντελεστής φορολόγησης στα διανεμόμενα κέρδη ^(β)	Ανώτατο κλιμάκιο φορολογικού συντελεστή για εισοδήματα από τόκους ^(γ)	Ανώτατος συντελεστής στην υπεραξία κεφαλαίου
Φιλανδία	28	57,5	28	28	28
Γαλλία	36 ^{2/3}	60,2	61,5	19,4	19,4
Ιρλανδία	38 (10) ^(δ)	48	58,1	42	40
Γερμανία	56	57	64,4	57	-
Ιταλία	53,2	51	58,7	12,5	15
Μ. Βρετανία	33	40	49,8	40	40
Πορτογαλία	39,6	40	42,2	20	-
Ισπανία	36	56	60,6	56	-
Αυστρία	34	50	48,5	22	-
Βέλγιο	40,2	60,6	55,1	15	-
Δανία	34	61	60,4	61	40
Ελλάδα	35	45	35	15	-
Λουξεμβούργο	40,3	51,3	55,6	51,3	-
Σουηδία	28	56	49,6	30	30
Ολλανδία	35	60	74	60	-
Μ.Ο. Ε.Ε.	37,75	52,91	53,43	35,28	-

Πηγή: International Bureau of Fiscal Documentation (1999)

Παρατηρήσεις:

- α) Οι συντελεστές περιλαμβάνουν επιπλέον επιβαρύνσεις λ.χ. δημοτικοί φόροι.
- β) Στον υπολογισμό έχει ληφθεί υπόψη η πίστωση που δίνεται στο μέτοχο για φόρους καταβληθέντες στο επίπεδο της επιχείρησης, ανάλογα με το σύστημα που ακολουθεί η κάθε χώρα.
- γ) Στις περισσότερες χώρες οι συντελεστές αναφέρονται σε φόρους παρακράτησης που εξαντλούν τη φορολογική υποχρέωση.
- δ) ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται σε κέρδη από επενδύσεις στη μεταποίηση.

Στο ελληνικό φορολογικό σύστημα είχε υιοθετηθεί, για οικονομικές χρήσεις μέχρι τον Ιούνιο 1992, το σύστημα της έκπτωσης. Οι φόροι επί των κερδών υπολογίζονταν με συντελεστές ανάλογα με τη φύση της παραγωγικής δραστηριότητας και τη διαπραγμάτευση ή όχι των μετοχών στο χρηματιστήριο. Ο φορολογικός συντελεστής ήταν 46% για κέρδη ανωνύμων εταιρειών (Α.Ε.) με κυριότερες εξαιρέσεις στις παρακάτω περιπτώσεις :

(α) ημεδαπές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές Α.Ε. που ήταν 40%

(β) 35% σε επιχειρήσεις της περίπτωσης (α) που είτε είχαν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή πραγματοποιούσαν επενδύσεις άνω των 50 εκατ. δρχ. και οι οποίες υπάγονταν στο σύστημα αφορολογήτων εισπτώσεων ή επιχορηγήσεων των αναπτυξιακών νόμων. Για επιχειρήσεις άλλων κλάδων δραστηριότητας που πραγματοποιούσαν αντίστοιχες επενδύσεις ο φορολογικός συντελεστής ήταν 40%.

Τα διανεμόμενα κέρδη εξαιρούντο της φορολόγησης, αλλά παρακρατείτο φόρος έναντι της υποχρέωσης του μετόχου. Η φορολογική μεταχείριση εξαρτάτο από την εισαγωγή ή μη της επιχείρησης στο χρηματιστήριο και το είδος των μετοχών (ανώνυμες ή ονομαστικές). Η παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη, που εξαντλούσε τη φορολογική υποχρέωση του μετόχου, υπολογιζόταν με τους παρακάτω συντελεστές ³⁰:

³⁰ Μερίσματα μέχρι ένα συγκεκριμένο ύψος παρέμεναν αφορολόγητα.

- (α) Για εισηγμένες μετοχές 45% στις ανώνυμες και 42% στις ονομαστικές, και
- (β) Για μη εισηγμένες μετοχές 50% στις ανώνυμες και 47% στις ονομαστικές.

Αξίζει βέβαια να επισημανθεί ότι δινόταν το δικαίωμα στον επενδυτή να φορολογηθεί με βάση τον ατομικό του φορολογικό συντελεστή, με παράλληλη πίστωση για τους παρακρατηθέντες φόρους από την επιχείρηση, γεγονός που ευνοούσε τους χαμηλού εισοδήματος επενδυτές.

Για οικονομικές χρήσεις που έληξαν τον Ιούνιο 1992 και μετά υιοθετήθηκε η μέθοδος της φορολόγησης όλων των κερδών εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο με ενιαίο συντελεστή **35%**, και παράλληλα τα διανεμόμενα κέρδη εξαιρούντο κάθε επιπρόσθετης φορολόγησης. Επίσης, καμία παρακράτηση φόρου δε γίνεται στα διανεμόμενα κέρδη, καθώς αυτά θεωρούνται ότι φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

2.2.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Κέρδη αδιανέμητα ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών και συνεταιρισμών, που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου και προέρχονται από κέρδη ισολογισμών διαχειριστικών χρήσεων που έληξαν μέχρι και τέλη Ιουνίου 1992, αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλοποιηθούν, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή φόρου 5%, που υπολογίζεται επί του ποσού που διανέμεται ή κεφαλοποιείται και δεν επιστρέφεται, ούτε συμψηφίζεται ο φόρος εισοδήματος, που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά.³¹ Ο εν λόγω φόρος καταβάλλεται εφάπαξ, βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται στην επιχείρηση. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των δικαιούχων για τα κέρδη, που κεφαλοποιήθηκαν ή διανεμήθηκαν στους δικαιούχους.

³¹ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ (2001), Κωδικοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, Ειδήσεις Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας (Δ.Φ.Ν.), σελ. 352, ΑΘΗΝΑ.

2.3. Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ

Ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων αποτελεί αναμφίβολα, μία σημαντική πηγή εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού. Από τα στοιχεία της εξεταζόμενης χρονικής περιόδου (1989-2001), παρατηρείται η σταδιακή αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Φ.Ε.Ν.Π., τόσο στο σύνολο του φόρου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, όσο και στα συνολικά φορολογικά έσοδα (Πίνακας 3). Συγκεκριμένα, τα έσοδα από τη φορολογία των Ν.Π. ως ποσοστό στο συνολικό φόρο εισοδήματος που αποδίδεται από τα Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα ανερχόταν για το έτος 1989 σε ποσοστό 26,6%, ενώ το ποσοστό αυτό ανήλθε στο 41,77% για το έτος 2001.

Αντίστοιχη ανοδική πορεία συμμετοχής του Φ.Ε.Ν.Π., παρατηρείται και στο σύνολο των φορολογικών εσόδων, καθώς από το 6,21% για το έτος 1989, διαμορφώθηκε στο 13% το έτος 2001. Επιπρόσθετα, από τα στοιχεία του Πίνακα 3 διαπιστώνεται ότι η ποσοστιαία συμβολή του Φ.Ε.Ν.Π. βαίνει αυξανόμενη και σε σχέση με την αντίστοιχη συμβολή του Φ.Ε.Φ.Π, κατά την εξεταζόμενη χρονική περίοδο. Αξίζει μάλιστα να επισημανθεί, ότι η αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Φ.Ε.Ν.Π. δεν επηρεάζεται από τη μείωση του φορολογικού συντελεστή, και τη διαμόρφωσή του στο 37,5% και 35% για τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις και εισηγμένες αντίστοιχα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, γεγονός που πιθανότητα να οφείλεται τόσο στην αύξηση των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, όσο και στην εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων.

Πίνακας 3 : Η συμμετοχή των Επιχειρήσεων στη Φορολογία Εισοδήματος

ποσά σε εκατ. €

		1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
I.	Άμεσοι φόροι	1.704	2.413	3.006	3.499	3.977	5.204	6.259	6.797	8.121	10.540	10.844	13.682	13.641
A.1	Φόρος εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (α+β)	1.380	1.731	2.104	2.178	2.436	3.044	3.876	4.522	5.691	7.646	7.856	10.442	10.306
α.	Φόρος εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Α.Ε. και ΕΠΕ)	360	426	565	698	924	1.073	1.349	1.532	2.227	2.988	3.228	5.033	4.305
β.	Φόρος εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	1.020	1.305	1.539	1.480	1.511	1.971	2.527	2.990	3.464	4.657	4.628	5.409	6.001
γ.	Ειδική κατηγορία φόρου εισοδήματος	18	20	363	570	720	979	983	1.014	1.059	1.319	1.259	1.249	1.277

Πίνακας 3 (συνέχεια)

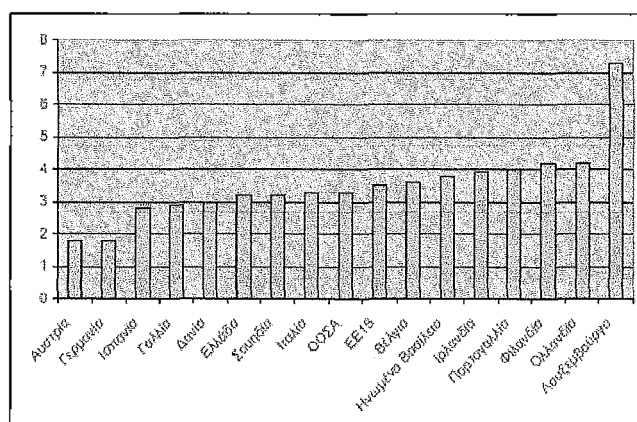
		1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
A. 2	Φόρος εισοδήματος (α+β+γ)	1.397	1.751	2.467	2.749	3.156	4.023	4.860	5.536	6.751	8.965	9.115	11.690	11.588
II.	Έμμεσοι φόροι	4.084	5.507	6.982	8.580	9.360	10.158	11.254	12.619	14.186	15.402	16.835	18.621	19.621
	Σύνολο Φορολογικών Εσόδων (I+II)	5.788	7.920	9.988	12.079	13.415	15.428	17.513	19.416	22.307	25.942	27.679	32.303	33.262
	Ποσοστό % ΦΕΝΠ/Α1	26,06%	24,59%	26,87%	32,05%	37,95%	35,23%	34,81%	33,88%	39,14%	39,09%	41,09%	48,20%	41,77%
	ΦΕΝΠ/ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	6,21%	5,38%	5,66%	5,78%	6,89%	6,95%	7,70%	7,89%	9,98%	11,52%	11,66%	15,58%	12,94%
	ΦΕΦΠ/ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	17,63%	16,48%	15,41%	12,26%	11,27%	12,78%	14,43%	15,40%	15,53%	17,95%	16,72%	16,74%	18,04%

Πηγή : <http://www.fgi.org.gr>. (18 Απριλίου 2000)

Συγκρίνοντας την απόδοση του Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων ως ποσοστό του Α.Ε.Π. στη χώρα μας, σε σχέση με τις χώρες τις Ε.Ε. και του Ο.Ο.Σ.Α. διαπιστώνεται ότι η συμβολή του διαμορφώνεται πλησιέστερα στο μέσο όρο των εν λόγω χωρών, ίσως και λίγο υψηλότερα, όσον αφορά στα στοιχεία της Ε.Ε., αν από τα στοιχεία αυτά εξαιρεθεί το Λουξεμβούργο, όπου η συμμετοχή του εν λόγω φόρου παρουσιάζεται αρκετά υψηλή (Διάγραμμα 1).

Διάγραμμα 1

Η απόδοση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ως ποσοστό στο Α.Ε.Π. στις χώρες της Ε.Ε. το 1999

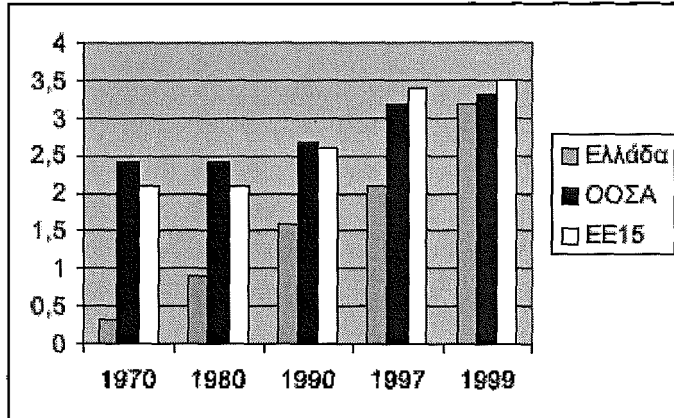


Πηγή : OECD Revenue Statistics 1965-2000, Paris 2001.

Εξάλλου, η απόδοση του Φ.Ε.Ν.Π. τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί σημαντικά, αφού το έτος 1970 προσέγγιζε το 0,3% του Α.Ε.Π., ενώ το έτος 1999 το 3,5%, γεγονός που αποτυπώνεται και στο ακόλουθο διάγραμμα (Διάγραμμα 2).

Διάγραμμα 2

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ως ποσοστό (%) στο Α.Ε.Π. στην Ελλάδα, στον Ο.Ο.Σ.Α. και στην Ε.Ε., 1970-1999



Πηγή : OECD Revenue Statistics 1965-2000, Paris 2001.

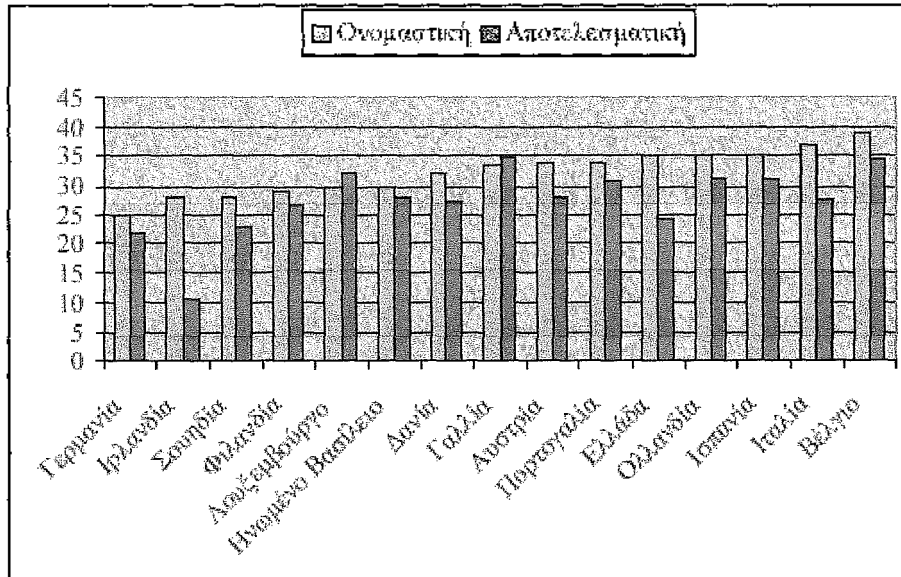
2.3.1. Η ονομαστική και πραγματική επιβάρυνση των κερδών των νομικών προσώπων

Μία καλλίτερη συγκριτική εικόνα της επιβάρυνσης των κερδών των νομικών προσώπων σε διάφορες χώρες προκύπτει από τη σύγκριση των ονομαστικών συντελεστών, αλλά η εικόνα αυτή μπορεί να είναι και παραπλανητική, καθώς η ονομαστική επιβάρυνση μπορεί να διαφέρει σημαντικά από την πραγματική επιβάρυνση, η οποία εξαρτάται από τις διάφορες απαλλαγές, τις επιπτώσεις, τα αφορολόγητα αποθεματικά, κ.λπ., που αναγνωρίζουν συνήθως οι νομοθεσίες των διαφόρων κρατών.

Το Διάγραμμα 3 παρουσιάζει την ονομαστική και τη μέση πραγματική επιβάρυνση των κερδών των νομικών προσώπων στις χώρες της Ε.Ε. για το έτος 2001. Όπως μάλιστα προκύπτει από το διάγραμμα αυτό, ο ονομαστικός συντελεστής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στη χώρα μας βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα, αν συγκριθεί με τους αντίστοιχους συντελεστές στις άλλες χώρες της Ε.Ε., αφού είναι μεγαλύτερος από τους αντίστοιχους συντελεστές στις περισσότερες άλλες χώρες, με εξαίρεση την Ιταλία και το Βέλγιο, όπου οι συντελεστές βρίσκονται στο ίδιο επίπεδο. Ο συντελεστής αυτός στην Ελλάδα παρουσιάζεται κατά τρεις ποσοστιαίες μονάδες μεγαλύτερος του κοινοτικού μέσου όρου.

Διάγραμμα 3

Η ονομαστική και η πραγματική(αποτελεσματική) επιβάρυνση των κερδών των νομικών προσώπων στις χώρες της Ε.Ε. το 2001³²



Πηγή: Commission of the European Communities, *Company Taxation in the Internal Market*, Com 201, 582 final

Διαφορετική εικόνα αποδίδεται όταν συγκρίνεται η πραγματική επιβάρυνση των κερδών των νομικών προσώπων, η οποία αντανακλά τις διάφορες ευνοϊκές ρυθμίσεις της νομοθεσίας, με τη μορφή απαλλαγών, εξαιρέσεων, αφορολόγητων αποθεματικών, κ.λπ. Στο ανωτέρω διάγραμμα (Διάγραμμα 3) διαφαίνεται ότι η μέση πραγματική επιβάρυνση στη χώρα μας είναι μικρότερη από την αντίστοιχη επιβάρυνση στις περισσότερες άλλες χώρες της Ε.Ε., με εξαίρεση τη Γερμανία, την Ιρλανδία, και τη Σουηδία και κατά τρεις ποσοστιαίες μονάδες, μικρότερη του κοινοτικού μέσου όρου.

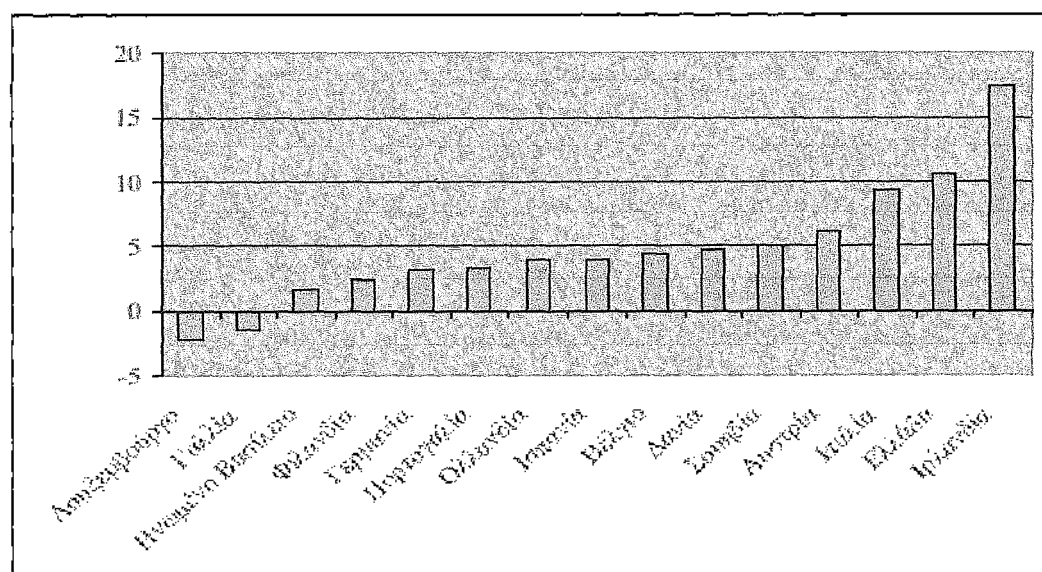
³² Η πραγματική επιβάρυνση της Γερμανίας και της Ελλάδας προσαρμόστηκαν, ώστε να ανταποκρίνονται στις σημερινές ονομαστικές επιβαρύνσεις.

Το γεγονός αυτό αντανακλά τις τρέχουσες προσπάθειες των φορολογικών διοικήσεων για την παροχή αναπτυξιακών και φορολογικών κινήτρων προς τις επιχειρήσεις, με σκοπό την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητάς τους, λ.χ. μέσω της υλοποίησης επενδυτικών προγραμμάτων κ.λπ., με αποτέλεσμα την αύξηση του κύκλου εργασιών τους, την αύξηση της απασχόλησης, την αύξηση των φορολογικών κερδών, και γενικότερα, την επίτευξη οικονομικής μεγέθυνσης στη χώρα μας.

Η μεγάλη αυτή διαφορά μεταξύ ονομαστικής και πραγματικής επιβάρυνσης στη χώρα μας, που διαφαίνεται στο ακόλουθο διάγραμμα (Διάγραμμα 4) είναι η μεγαλύτερη στην Ε.Ε. μετά την Ιρλανδία.

Διάγραμμα 4

Η διαφορά μεταξύ ονομαστικού και πραγματικού συντελεστή φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στις χώρες της Ε.Ε. το 1991.



Πηγή: Commission of the European Communities, *Company Taxation in the Internal Market*, Com 201, 582 final

2.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ – ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Η ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

2.4.1. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υπόκεινται τόσο τα φυσικά, όσο και ορισμένα νομικά πρόσωπα (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες), οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, για το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής, που ως ποσοστό των κερδών τους φορολογείται στα φυσικά πρόσωπα (μέχρι 3) που έχουν την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου ή μέλους κοινοπραξίας, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους, οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και η σχολάζουσα κληρονομία.

2.4.2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το *συνολικό καθαρό εισόδημα* που προκύπτει μέσα από το προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος, και το οποίο αποκτιέται από τα υποκείμενα του εν λόγω φόρου.

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές εταιρίες και οι κοινοπραξίες υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.). Τα πρόσωπα αυτά όμως φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Το σύνολο των καθαρών κερδών τους υπόκειται στο φόρο μετά την αφαίρεση³³:

³³ Κράτσης, Α. (1998), *Βασικοί Φορολογικοί Νόμοι*, Σ. Κράτσης, ΑΘΗΝΑ.

- των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,
- των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων,
- της επιχειρηματικής αμοιβής³⁴ τριών το πολύ ομόρρυθμων εταίρων φυσικών προσώπων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών.

Με την επιβολή των φόρων αυτών εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών των προσώπων, που συμμετέχουν στα νομικά αυτά πρόσωπα.

2.4.3. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις³⁵ θεωρείται το κέρδος που προκύπτει από την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή βιοτεχνικής επιχείρησης, καθώς επίσης, και από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος, το οποίο δεν περιλαμβάνεται στα ελεύθερα επαγγέλματα³⁶. Στην ίδια κατηγορία ταξινομείται επίσης το εισόδημα από ορισμένες άλλες πηγές, όπως λ.χ. το κέρδος από την άσκηση αγοραπωλησιών ακινήτων, τα ποσά που καταβάλλονται από τους συνεταιρισμούς στα μέλη τους ως μερίσματα, η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, και του διαχειριστή στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι μισθοί που

³⁴ Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Επιχειρηματική αμοιβή δικαιούται το φυσικό αυτό πρόσωπο μόνο από μία εταιρεία κατ' επιλογή του.

³⁵ Γεωργακόπουλος, Θ. & Πάσχος, Π. (1998), *Εισαγωγή στη Φορολογία*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, ΑΘΗΝΑ.

³⁶ Που αναφέρονται στο άρθρο 48 του Ν. 2238/1994.

καταβάλλονται στα μέλη Δ.Σ. των Α.Ε., η αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου της επιχείρησης, καθώς και τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές κ.λπ.

Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων, που προέρχονται από κάθε μορφή εμπορικών συναλλαγών των επιχειρήσεων αυτών. Στα ακαθάριστα αυτά έσοδα περιλαμβάνονται το αντίτιμο των οριστικών πωλήσεων αγαθών ή πρώτων υλών, καθώς και το αντίτιμο κάθε παροχής υπηρεσιών.

Το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις μπορεί να προσδιορισθεί κατά δύο τρόπους : Το λογιστικό και τον εξωλογιστικό. Ο λογιστικός τρόπος εφαρμόζεται σε δύο περιπτώσεις:

- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., και
- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., εφόσον παρέχουν μόνο υπηρεσίες και δεν έχουν σημαντικά αποθέματα κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Και στις δύο περιπτώσεις (λογιστικός τρόπος), για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους³⁷, που αποτελεί το καθαρό εισόδημα, αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα οι ακόλουθες κατηγορίες δαπανών: τα γενικά έξοδα διαχείρισης, η αξία των πρώτων υλών και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, οι τόκοι δανείων ή πιστώσεων, οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα του δημοσίου που βαρύνουν την επιχείρηση εκτός από το φόρο εισοδήματος, οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, των επισφαλών απαιτήσεων και εξόδων πρώτης εγκατάστασης, κ.λπ.

Αντίθετα, στην περίπτωση όλων των άλλων επιχειρήσεων εφαρμόζεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών. Στον εν λόγω προσδιορισμό, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων ή των αγορών της επιχείρησης επί ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους³⁸, που έχουν καθοριστεί από το Υπουργείο Οικονομικών για τις διάφορες κατηγορίες επιχειρήσεων. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει ορισμένες ενδεικτικές κατηγορίες επιχειρήσεων και τους αντίστοιχους συντελεστές καθαρού κέρδους (βλ. Πίνακα 4).

³⁷ Τα καθαρά κέρδη προκύπτουν αν το κόστος των πωληθέντων αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και περαιτέρω από το προκύπτον υπόλοιπο (μικτό κέρδος) αφαιρεθούν τα γενικά έξοδα της επιχείρησης. Για τις επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση σύνταξη απογραφής με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων λαμβάνεται υπόψη η απογραφή έναρξης και λήξης που διενεργεί η επιχείρηση, ενώ στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής εμπορευμάτων για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων λαμβάνεται ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

³⁸ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ (2001), Κωδικοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, Εκδόσεις Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας (Δ.Φ.Ν.), σελ. 134, ΑΘΗΝΑ.

Όπως μάλιστα χαρακτηριστικά φαίνεται από τον πίνακα αυτό οι συντελεστές καθαρού κέρδους ποικίλλουν σημαντικά ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες επιχειρήσεων.

Πίνακας 4

Ενδεικτική παράθεση Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (ΣΚΚ) στα ακαθάριστα έσοδα και στις αγορές

ΚΩΔ.	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ-ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	Σ.Κ.Κ. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	Σ.Κ.Κ. ΑΓΟΡΩΝ
1027	Έμπορος μαρμάρων	18	21
1201	Έμπορος οικοδομήσιμων υλικών	10	12
2314	Έμπορος σιδήρου (μπετόν)	4	5
3301	Έμπορος ξυλείας	6	7

Πηγή : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ (2001), Κωδικοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (Δ.Φ.Ν.).

2.4.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Οι φορολογικοί συντελεστές στην περίπτωση των Ο.Ε. & Ε.Ε. διαφοροποιούνται από τη συνήθη κλίμακα της φορολογίας των Φυσικών Προσώπων και ισχύουν: α) 30%³⁹ για τα καθαρά κέρδη των Ο.Ε. & Ε.Ε. (για εισοδήματα χρήσεως 1999) και β) 25%⁴⁰ για τα κέρδη μετά το 2000, εφόσον αφαιρεθούν:

- Τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο (λ.χ. τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου) ή φορολογούνται αυτοτελώς (λ.χ. τόκοι καταθέσεων ταμειυτηρίου)
- Τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων,

Η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής⁴¹, των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών.

³⁹ Για λόγους φορολογικής ελάφρυνσης των Ομορρυθμων και Ετερορρυθμων Εταιριών καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα ισχύει, η σταδιακή μείωση του συντελεστή φορολογίας τους από 35% σε 30% για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 1.1.1999 μέχρι και 31.12.1999 ή αποκτώνται κατά το ίδιο διάστημα, και εν συνεχεία σε 25% (Ν.2873/2000).

⁴⁰ Βλ. άρθρο 24 παρ. 1 Ν.2836/2000, έναρξη ισχύος 1-1-2000.

⁴¹ Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Επιχειρηματική αμοιβή δικαιούται το φυσικό αυτό πρόσωπο μόνο από μία εταιρεία κατ' επιλογή του.

2.4.5. ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΠΗΓΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ο.Ε. & Ε.Ε. (ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ) ΣΤΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ

Όπως ήδη έχει αναφερθεί στο Φόρο Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων υπόκεινται και οι Ο.Ε. και Ε.Ε. Η συμμετοχή των φορολογικών εσόδων των εν λόγω εταιρειών στα έσοδα της Φ.Ε.Φ.Π. παρουσιάζουν μία ανοδική πορεία, ενώ διαμορφώνονται κατά μέσο όρο σε ποσοστό 23% (Πίνακας 5), με ένα Μέσο Ετήσιο Ρυθμό Μεταβολής (Μ.Ε.Ρ.Μ.)⁴² 14,5% για την εξεταζόμενη χρονική περίοδο (1989-2001).

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα έσοδα από τις Ο.Ε. και Ε.Ε. αποτελούν μία σημαντική πηγή εσόδων στο Φ.Ε.Φ.Π., μετά τη συμμετοχή των μισθωτών και των συνταξιούχων. Παρόλα αυτά όμως η ποσοστιαία συμμετοχή τους στο σύνολο της φορολογίας τόσο των φυσικών και νομικών προσώπων, όσο και στο σύνολο των άμεσων φόρων παρουσιάζεται μικρή και διαμορφώνεται σε ποσοστά 0,024% και 0,018% αντίστοιχα για τα έτος 2001 (Επεξεργασία στοιχείων Πινάκων 3 & 5).

Συνεπώς, τα φορολογικά έσοδα από την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου σε σχέση με αυτή την κατηγορία των εταιρειών, ενδέχεται να διαφοροποιηθούν αυξανόμενα, όσον αφορά στη συμμετοχή τους στο Φ.Ε.Φ.Π., ενώ λόγω της μικρής συμμετοχής τους στα συνολικά έσοδα, δεν αναμένεται να τα επηρεάσουν σε σημαντικό βαθμό.

⁴² $M_t = M_0(1+r)^n$, όπου M_t =μέγεθος τελικού έτους, M_0 =μέγεθος αρχικού έτους n =αριθμός ετών ερευνηόμενης περιόδου και r =Μ.Ε.Ρ.Μ.

2.5. Προτεινόμενες αλλαγές στη Φορολογία των Ο.Ε. και Ε.Ε. – Πρόσφατες εξελίξεις (2002)

Ριζικές αλλαγές στο καθεστώς φορολόγησης των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, αλλά και των εταιρειών που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., προωθεί το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών στο πλαίσιο της φορολογικής μεταρρύθμισης (2002)⁴³. Οι κυριότερες από τις νέες ρυθμίσεις που σχεδιάζει το Υπουργείο για τις επιχειρήσεις έχουν ως εξής:

1. Η επιχειρηματική αμοιβή για τους ομόρρυθμους εταίρους και τους κοινωνούς καταργείται και αντικαθίσταται με την έκπτωση της εμπορικής αμοιβής από τα ακαθάριστα έσοδα.
2. Καταργείται η φορολόγηση της αυτόματης υπερτίμησης του πάγιου κεφαλαίου της επιχείρησης το οποίο περιλαμβάνεται στην απογραφή, ενώ δεν θα αναγνωρίζεται και η αξία της απόσβεσης αυτής.
3. Θεσπίζεται συγκεκριμένο όριο συντελεστή αποσβέσεων για κάθε πάγιο στοιχείο.
4. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα διατηρηθεί για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αλλά και για τις τεχνικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας, για τις οποίες μάλιστα αναμένεται να υπάρξει μείωση των ορίων τήρησης των βιβλίων, ούτως ώστε να μειωθεί ο αριθμός τους.

⁴³ ΚΕΡΔΙΟΣ (2002), «Επτά (7) αλλαγές στη φορολογία των Ο.Ε. και Ε.Ε.», ΚΕΡΔΙΟΣ, Δευτέρα, 19 Αυγούστου 2002.

Πίνακας 5 Φορολογικά έσοδα συνόλου Φ.Π., Ο.Ε. & Ε.Ε. 1989-2001

ποσά σε εκατ. €

	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Φ.Ε.Φ.Π.	1.020	1.305	1.539	1.480	1.511	1.971	2.527
ΦΟΡΟΣ Ο.Ε. & Ε.Ε.	224	287	354	340	317	398	666
ΦΟΡΟΣ Ο.Ε. & Ε.Ε./Φ.Ε.Φ.Π.	22,00%	22,00%	23,00%	23,00%	21,00%	20,20%	26,35%

Πηγή : Επεξεργασία στοιχείων Γ.Γ.Π. Υπουργείου Οικονομικών & περιοδικού «ΤΑΣΦΙΣ»

Πίνακας 5 (συνέχεια)

ποσά σε εκατ. €

	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Φ.Ε.Φ.Π.	2.990	3.464	4.657	4.628	5.415	6.001
ΦΟΡΟΣ Ο.Ε. & Ε.Ε.	757	831	1.060	1.018	1.191	1.320
ΦΟΡΟΣ Ο.Ε. & Ε.Ε./Φ.Ε.Φ.Π.	25,30%	24,00%	22,76%	22,00%	22,00%	22,00%

Πηγή : Επεξεργασία στοιχείων Γ.Γ.Π. Υπουργείου Οικονομικών και περιοδικού «ΤΑΣΦΙΣ»

2.5. Προτεινόμενες αλλαγές στη Φορολογία των Ο.Ε. και Ε.Ε. – Πρόσφατες εξελίξεις (2002)

Ριζικές αλλαγές στο καθεστώς φορολόγησης των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, αλλά και των εταιρειών που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., προωθεί το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών στο πλαίσιο της φορολογικής μεταρρύθμισης (2002)⁴³. Οι κυριότερες από τις νέες ρυθμίσεις που σχεδιάζει το Υπουργείο για τις επιχειρήσεις έχουν ως εξής:

1. Η επιχειρηματική αμοιβή για τους ομόρρυθμους εταίρους και τους κοινωνούς καταργείται και αντικαθίσταται με την έκπτωση της εμπορικής αμοιβής από τα ακαθάριστα έσοδα.
2. Καταργείται η φορολόγηση της αυτόματης υπερτίμησης του πάγιου κεφαλαίου της επιχείρησης το οποίο περιλαμβάνεται στην απογραφή, ενώ δεν θα αναγνωρίζεται και η αξία της απόσβεσης αυτής.
3. Θεσπίζεται συγκεκριμένο όριο συντελεστή αποσβέσεων για κάθε πάγιο στοιχείο.
4. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα διατηρηθεί για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αλλά και για τις τεχνικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας, για τις οποίες μάλιστα αναμένεται να υπάρξει μείωση των ορίων τήρησης των βιβλίων, ούτως ώστε να μειωθεί ο αριθμός τους.

⁴³ ΚΕΡΔΙΟΣ (2002), «Επτά (7) αλλαγές στη φορολογία των Ο.Ε. και Ε.Ε.», ΚΕΡΔΙΟΣ, Δευτέρα, 19 Αυγούστου 2002.

Επίσης, οι αλλαγές στη φορολογία των νομικών προσώπων προβλέπουν⁴⁴:

- Την κατάργηση της επιχειρηματικής αμοιβής για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Ο.Ε., Ε.Ε.) με στόχο την ελάφρυνση των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών με υψηλά κέρδη. Για να μην προκύψουν όμως επιβαρύνσεις για τις εταιρείες με χαμηλά κέρδη θα δοθεί η δυνατότητα στις εταιρείες αυτές να αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, τους μισθούς των ομορρυθμών εταιρών ως τα όρια που θα προβλέπουν οι σχετικές συλλογικές συμβάσεις εργασία του κλάδου.
- Τη φορολόγηση των κερδών των Ο.Ε. και Ε.Ε. στο 100% αυτών με βάση συντελεστές μέχρι 25%, ανάλογα με το ύψος των κερδών.
- Τη σταδιακή αύξηση του ποσοστού της προκαταβολής φόρου, προκειμένου όλος ο φόρος να καταβάλλεται κατά τη χρήση απόκτησης του εισοδήματος.
- Την περικοπή ορισμένων δαπανών, που αναγνωρίζονται και εκπίπτουν σήμερα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όπως λ.χ. η έκπτωση των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, κ.λπ.

⁴⁴ Κούρος, Γ. (2002), «Καταργείται ο εξωλογιστικός τρόπος υπολογισμού εισοδήματος και φόρου», Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, Τετάρτη 28 Αυγούστου 2002.

2.6. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) αποτελεί ένα γενικό έμμεσο φόρο, εισήχθη στη χώρα μας το 1987, και αντικατέστησε μια σειρά από έμμεσους φόρους μεταξύ των οποίων ο Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο τιμολογίων. Αξίζει να επισημανθεί ότι οι έμμεσοι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού και αποφέρουν σήμερα περίπου το 60% των φορολογικών εσόδων και το 53% των συνολικών εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού, ενώ αποτελούν το 15% του Α.Ε.Π. της χώρας μας. Τα έσοδα αυτά αυξήθηκαν στην τελευταία εικοσαετία, η ποσοστιαία συμμετοχή τους όμως τόσο στα συνολικά φορολογικά έσοδα, όσο και στα φορολογικά έσοδα του κράτους, περιορίστηκε αισθητά, ενώ η συμμετοχή τους στο Α.Ε.Π. παρέμεινε σχετικά σταθερή.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η διάρθρωση των εσόδων από έμμεσους φόρους⁴⁵ στη χώρα μας, που εμφανίζεται στον ακόλουθο πίνακα (Πίνακας 6), καθώς όπως προκύπτει, το 55% των συνολικών εσόδων από τους έμμεσους φόρους προέρχεται από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας⁴⁶. Οι εναρμονισμένοι ειδικοί φόροι δαπάνης αποδίδουν περίπου το 1/4 των συνολικών αυτών εσόδων, με κυρίαρχους το φόρο καπνού και το φόρο υγρών καυσίμων. Αξιόλογα ποσοστά αποφέρουν επίσης, οι φόροι στη μεταβίβαση και συγκέντρωση κεφαλαίων, το χαρτόσημο, καθώς και οι διάφοροι

⁴⁵ Η έμμεση φορολογία αφορά παραγωγικές και καταναλωτικές πράξεις και δεν αποτελεί οριστική επιβάρυνση των φορολογουμένων που την πληρώνουν (λ.χ. έμποροι και βιομήχανοι). Αυτοί ενεργούν εξ ονόματος του κράτους ως φοροσυλλέκτες, και στη συνέχεια ενσωματώνουν το φόρο αυτό στην τιμή που πληρώνει ο τελικός καταναλωτής, ο οποίος και επιβαρύνεται τελικά (λ.χ. Φ.Π.Α.).

⁴⁶ <http://www.mnec.gr> «Εισηγητική Έκθεση Επιτροπής Αναμόρφωσης Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», Μάιος 2002.

φόροι και τα τέλη στα αυτοκίνητα, ενώ η συμβολή των άλλων έμμεσων φόρων είναι σχετικά περιορισμένη.

Πίνακας 6

Η διάρθρωση των εσόδων των εμμέσων φόρων στην Ελλάδα 2000-2002

ΦΟΡΟΙ	2002		2001		2000	
	Εκατ. €	%	Εκατ. €	%	Εκατ. €	%
1. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	11.196	56,4	10.873	56,1	10.070	54,7
2. Εναρμονισμένοι ειδ. Φόροι	4.740	23,9	4.419	22,8	4.210	22,9
▪ Καπνού	2.057	10,4	1.911	9,9	1.758	9,6
▪ Οινοπνεύματος & οιν. Ποτών	228	1,1	210	1,1	193	1,0
▪ Μπύρας	70	0,4	65	0,3	60	0,3
▪ Κασιμάτων	2.385	12,0	2.233	11,5	2.199	12,0
3. Φόροι στη μεταβίβαση και συγκέντρωση κεφαλαίων	1.042	5,3	889	4,6	1.417	7,7
4. Χαρτόσημο	662	3,3	888	4,6	818	4,4
5. Φόροι και τέλη στα αυτοκ.	1.158	5,8	1.383	7,1	856	4,7
▪ Τέλη ταξινόμησης	556	2,8	534	2,8	474	2,6
▪ Τέλη κυκλοφορίας	464	2,3	721	3,7	329	1,8
▪ Ειδικά τέλη και εισφορές	138	0,7	128	0,7	53	0,3
6. Λοιποί έμμεσοι φόροι	591	3,0	588	3,0	704	3,8
7. Έμμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	41	0,2	41	0,2	41	0,2
8. Παρελθόντων οικ. Ετών	258	1,3	184	0,9	182	1,0
9. Προσαυξήσεις – Πρόστιμα	156	0,8	135	0,7	107	0,6
ΣΥΝΟΛΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	19.844	100	19.400	100	18.405	100

Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών, Κρατικός Προϋπολογισμός 2002, Τακτικός Προϋπολογισμός, Κεντρικές Υπηρεσίες, Τόμος Α' - Μέρος Ι, Αθήνα, Νοέμβριος 2001.

2.6.1. Η συμβολή του Φ.Π.Α. στα φορολογικά έσοδα

Στη θεωρία ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)⁴⁷ είναι κάθε φόρος δαπάνης, για τον οποίο κάθε υποκείμενος σε αυτόν αποδίδει στο δημόσιο ποσό ανάλογο με την αξία που προσθέτει σε ένα προϊόν, και όχι ανάλογο με τη συνολική αξία πώλησης του προϊόντος. Ο φόρος αυτός ενδέχεται να καλύπτει την αξία που προστίθεται από όλους τους παραγωγικούς συντελεστές ή να περιορίζεται μόνο στην προστιθέμενη αξία από έναν ή περισσότερους παραγωγικούς συντελεστές. Επιπλέον, ο Φ.Π.Α. μπορεί να καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης στην οικονομία, συνήθως όμως περιορίζεται σε ορισμένες μόνο μορφές, και κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη⁴⁸.

Πίνακας 7

Η απόδοση του Φ.Π.Α. 1990-2002

ΕΤΟΣ	Ποσά σε Εκατ. €	Ρυθμός Αόξησης	Ρυθμός Αόξησης Α.Ε.Π.	Εκ-post Ελαστ. Εσόδων	% στους Έμμεσους Φόρους	% στο σύνολο	% στο Α.Ε.Π.
1990	2.821	34,6	20,6	1,68	49,1	35,7	7,3
1991	3.539	25,5	23,5	1,09	50,7	35,4	7,4
1992	4.223	19,3	15,6	1,24	49,2	35,0	7,7
1993	4.549	7,7	12,6	0,61	48,0	33,9	7,5
1994	5.042	11,3	13,4	0,84	49,6	32,8	7,4
1995	5.673	12,5	12,1	1,03	50,4	32,4	7,3
1996	6.321	11,4	9,9	1,15	50,1	32,6	7,3
1997	7.186	13,8	10,6	1,30	50,7	32,2	7,5
1998	7.992	11,2	8,4	1,33	52,5	31,0	7,7
1999	8.768	9,7	6,3	1,54	51,0	30,2	7,8
2000	10.070	14,8	7,2	2,06	54,1	31,2	8,3
2001	10.873	8,0	7,4	1,08	55,4	32,7	8,3
2002	11.783	8,4	6,9	1,22	57,0	33,4	8,4

Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, *Εκθέσεις Προϋπολογισμού* διαφόρων ετών.

⁴⁷ Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας». Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντιπροβαλλομένου, σύμφωνα με Ν. 2859/2000 - Άρθρο 1 (ΦΕΚ Α' - 248/7-11-2000)

⁴⁸ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ (2001), Κωδικοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, σελ. 352, Εκδόσεις Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας (Δ.Φ.Ν.), ΑΘΗΝΑ.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί, ότι από τον ανωτέρω πίνακα (Πίνακας 7) παρατηρείται, πως ενώ ο ρυθμός αύξησης του Φ.Π.Α. παρουσιάζεται πτωτικός, παρόλα αυτά αποτελεί σημαντικό φορολογικό έσοδο για τη χώρα μας, εφόσον αποφέρει σχεδόν το 1/3 των συνολικών φορολογικών εσόδων της (Πίνακας 8).

Πίνακας 8

Διάρθρωση κρατικών φόρων στην Ελλάδα (2000-2002)

ΚΡΑΤΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ	2000		2001 *		2002 **	
	Εκατ.€	%	Εκατ.€	%	Εκατ.€	%
I. Άμεσοι	13.682	42,4	13.640	41,0	14.618	41,4
1. Φόροι Εισοδήματος	11.613	36,0	11.366	34,2	12.073	34,2
α. Φυσικών Προσώπων	5.411	18,8	6.001	18,0	6.465	18,3
β. Νομικών Προσώπων	5.034	15,6	4.305	13,0	4.578	13,0
γ. Λοιποί Φόροι εισοδήματος	1.168	3,6	1.409	4,2	1.059	3,0
2. Φόροι Περιουσίας	462	1,4	502	1,5	536	1,5
3. Λοιποί άμεσοι φόροι	1.607	5,0	1.773	5,3	2.009	5,7
II. Έμμεσοι	18.621	57,6	19.621	59,0	20.666	58,6
1. Φόροι ευρείας βάσεως	10.887	33,7	11.761	35,3	12.445	35,3
α. Φ.Π.Α.	10.070	31,2	10.873	32,7	11.783	33,4
β. Άλλοι (χαρτόσημο)	817	2,5	888	2,6	662	1,9
2. Ειδικοί φόροι δαπάνης	7.150	22,1	7.241	21,8	7.524	21,3
α. Εναρμονισμένοι ***	4.210	13,0	4.421	13,3	4.741	13,4
β. Λοιποί	2.940	9,1	2.820	8,5	2.783	7,9
3. Άλλοι φόροι δαπάνης	584	1,8	619	1,9	697	2,0
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	32.303	100	33.262	100	35.284	100

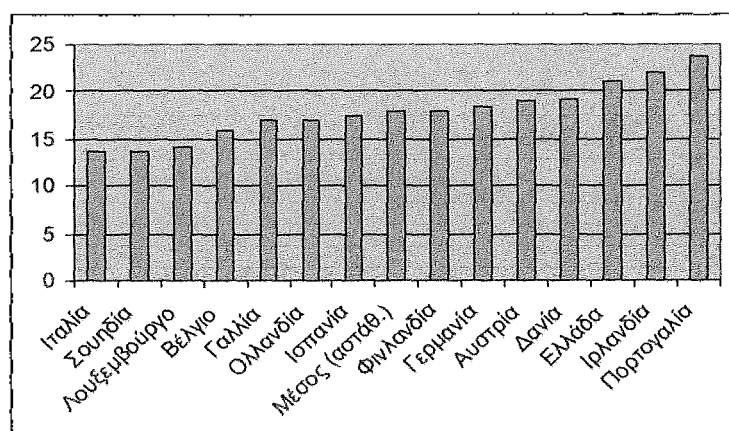
* εκτιμήσεις ** προϋπολογιζόμενα *** καπνού, ποτών, υγρών καυσίμων

Πηγή : Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Κρατικός Προϋπολογισμός, 2002

Δεν πρέπει βέβαια να αγνοείται και το γεγονός, ότι η απόδοση του Φ.Π.Α. τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας αυξήθηκε σημαντικά, καθώς το έτος 2000 έφθασε σε ποσοστό 8,3% του Α.Ε.Π., από 7,3% του έτους 1990 (βλ. Πίνακας 7), ενώ προβλέπεται ότι θα αυξηθεί περαιτέρω. Ακόμα όμως πιο εξαρτημένα από το Φ.Π.Α.⁴⁹ παρουσιάζονται τα θεσμικά όργανα της Κοινότητας, καθώς το 40% του προϋπολογισμού της Ε.Ε., του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου προέρχεται από το Φ.Π.Α. που εισπράττουν τα κράτη μέλη. Κρίνεται δε σκόπιμο να αναφερθεί, ότι όπως χαρακτηριστικά διαφαίνεται και στο ακόλουθο διάγραμμα (Διάγραμμα 7), το ποσοστό του Φ.Π.Α. στα συνολικά φορολογικά έσοδα, για την Ελλάδα παρουσιάζεται από τα μεγαλύτερα στην Ε.Ε., καθώς ο εν λόγω φόρος αποφέρει πάνω από το 20% των φορολογικών εσόδων της Ε.Ε., κατατάσσοντας τη χώρα μας στην τρίτη θέση μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διάγραμμα 7

Τα έσοδα του Φ.Π.Α. ως % των φορολογικών εσόδων της Ε.Ε. (1999)



Πηγή: OECD, Revenue Statistics 2000, Paris, 2001

⁴⁹ Ο Φ.Π.Α. εισήχθη το 1970 στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, σε αντικατάσταση των διαφόρων φόρων παραγωγής και κατανάλωσης που εφάρμοζαν τα κράτη μέλη. Οι φόροι αυτοί με το σωρευτικό τους αποτέλεσμα αποτελούσαν εμπόδιο στις συναλλαγές -- ιδίως στην περίπτωση εισαγωγών/εξαγωγών μεταξύ κρατών μελών -- καθιστώντας δύσκολο τον ακριβή προσδιορισμό του ύψους το φόρου που περιλαμβάνονταν στις τιμές των αγαθών και υπηρεσιών.

Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι για την Ελλάδα η μη καταβολή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σημαίνει σημαντική απώλεια εσόδων, ενώ λαμβάνοντας υπόψη τη συνεχή διείσδυση του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ελληνική αγορά, καθίσταται αναγκαίος ο εκσυγχρονισμός του, προκειμένου να διατηρηθεί το επίπεδο των εσόδων του.

2.6.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Αντικείμενο του φόρου είναι:

- Η παράδοση αγαθών⁵⁰ και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών⁵¹, που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του.
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

⁵⁰ Παράδοση αγαθών, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά και ακίνητα αγαθά.

⁵¹ Ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται η απόκτηση εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος – μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η απόκτηση που πραγματοποιείται:

- Από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και
- Από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος – μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 7336,76 € και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

2.6.3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Στο φόρο υπόκειται:

- Κάθε φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα⁵², ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος-μέλος.

⁵² Οικονομική δραστηριότητα, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών, των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

2.6.4. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος κατά τον οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις για την επιβολή του φόρου. Ο χρόνος αυτός είναι ο ίδιος για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό, διαφέρει όμως από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις εισαγωγές και τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Στην παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη. Αυτό θεωρείται ότι γίνεται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά και μπορεί να τα διαθέσει ελεύθερα. Ειδικότερα, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους στον αγοραστή, η παράδοσή τους θεωρείται ότι γίνεται κατά το χρόνο που αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει την υποχρέωση εγκατάστασης ή συναρμολόγησής τους, οπότε η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών⁵³.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, όπου η αμοιβή καταβάλλεται με δόσεις, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται με την καταβολή κάθε δόσης, ενώ αν εκδίδεται στοιχείο πριν την παροχή υπηρεσιών, η υποχρέωση γεννιέται με την έκδοση του στοιχείου αυτού.

⁵³ Όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. παρέχεται στον υποκείμενο η δυνατότητα να εκδώσει τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο από την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται όταν εκδοθεί το σχετικό παραστατικό.

Στην περίπτωση εισαγωγής αγαθών από το εξωτερικό, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο που γίνεται η εισαγωγή. Σε περίπτωση που οφείλονται δασμοί, γεωργικές εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή του Φ.Π.Α. συμπίπτει με το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης για την καταβολή των επιβαρύνσεων αυτών.

Τέλος, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση, και ως τέτοιος θεωρείται ο χρόνος που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Στην περίπτωση όμως που ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση αποστολής των αγαθών, η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται κατά το χρόνο που αρχίζει η αποστολή. Ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που εκδίδεται τιμολόγιο άλλο στοιχείο που ενέχει θέση τιμολογίου.

2.6.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ – ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας εφαρμόζεται σήμερα στην Ελλάδα με τρεις φορολογικούς συντελεστές. Τον κανονικό συντελεστή (18%) (Πίνακας 9), ο οποίος εφαρμόζεται σε όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, που δεν υπάγονται στους δύο άλλους φορολογικούς συντελεστές. Το χαμηλό συντελεστή (8%), στον οποίο υπάγονται ορισμένα αγαθά, συνήθως τρόφιμα και ορισμένες υπηρεσίες (ρητά οριζόμενα στο νόμο – 6^η οδηγία Φ.Π.Α.). Τον πολύ χαμηλό συντελεστή (4%), που επιβάλλεται στα βιβλία, στις εφημερίδες, στα περιοδικά και στα θέατρα. Οι συντελεστές αυτοί μειώνονται κατά 30% στα νησιά του Αιγαίου και στρογγυλοποιούμενοι στην πλησιέστερη μονάδα γίνονται 13%, 6% και 3% αντίστοιχα.⁵⁴

Αξίζει δε να επισημανθεί ότι για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, καθώς το ίδιο ισχύει και για τα εισαγόμενα αγαθά.

⁵⁴ Φορολογική Επιθεώρηση (2000), *Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός*, Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 615, σελ.357, ΑΘΗΝΑ.

Πίνακας 9 Συντελεστές Φ.Π.Α. που εφαρμόζονται στις χώρες της Ε.Ε.

Κράτη Μέλη	Εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής	Μειωμένος συντελεστής	Κανονικός Συντελεστής
Βέλγιο	1	6	21
Δανία	-	-	25
Γερμανία	-	7	16
Ελλάδα	4	8	18
Ισπανία	4	7	16
Γαλλία	2,1	5,5	20,6
Ιρλανδία	4	12,5	21
Ιταλία	4	10	20
Λουξεμβούργο	3	6	15
Κάτω Χώρες	-	6	17,5
Αυστρία	-	10/12	20
Πορτογαλία	-	5/12	17
Φιλανδία	-	8/17	22
Σουηδία	-	6/12	25
Ηνωμένο Βασίλειο	-	5	17,5

Πηγή: ΓΔ Φορολογία & Τελωνιακή Ένωση (1999)

Τόσο ο αριθμός όσο και το ύψος των συντελεστών του Φ.Π.Α. διαφέρει ανάμεσα στα κράτη-μέλη της Ε.Ε., με ορισμένα κράτη να χρησιμοποιούν ένα συντελεστή, άλλα να χρησιμοποιούν δύο συντελεστές και άλλα τρεις. Το ύψος του κανονικού συντελεστή κυμαίνεται μεταξύ 15% και 25%, το ύψος του χαμηλού συντελεστή μεταξύ 5% και 12,5%, ενώ υπάρχουν και χαμηλότεροι συντελεστές και σε μερικές χώρες, μηδενικός συντελεστής⁵⁵.

⁵⁵ <http://www.mnec.gr> «Εισηγητική Έκθεση Επιτροπής Αναμόρφωσης Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», Μάιος 2002.

Ο υπολογισμός του φόρου είναι απλός. Για την κατανόησή του παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα.

Παράδειγμα 1°

Μια επιχείρηση πουλάει 10 τεμάχια ενός προϊόντος στην τιμή των 14,67 € το καθένα και παρέχει έκπτωση 20% στο τιμολόγιο. Ταυτόχρονα χρεώνει τον πελάτη της με έξοδα συσκευασίας και αποστολής 8,80 €. Η βάση του φόρου θα είναι η αξία πώλησεως $10 \times 14,67 = 146,73$ €, μειωμένη κατά το ποσό των εκπτώσεων ($146,73 \times 20\% = 29,35$ €) πλέον τα έξοδα συσκευασίας και αποστολής 8,80 €, δηλαδή 126,19 €. Αν υποθέσουμε ότι το προϊόν υποβάλλεται στον κανονικό συντελεστή 18%, το ποσό Φ.Π.Α. με το οποίο θα πρέπει να χρεωθεί ο πελάτης ανέρχεται σε $126,19 \times 18\% = 22,71$ €.

Παράδειγμα 2°

Όσον αφορά στην εισαγωγή παρατίθενται τα ακόλουθα: Η δασμολογική αξία των εισαγωγών ενός προϊόντος περιλαμβανομένων όλων των εξόδων συσκευασίας, αποστολής, κ.λπ., ανέρχεται σε 293,47 € και το είδος υποβάλλεται σε δασμό 20%. Η φορολογητέα αξία θα είναι 293,47 € πλέον τους δασμούς 58,70 € ($293,47 \times 20\%$), δηλαδή 352,16 € και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί με συντελεστή 18% είναι $352,16 \times 18\% = 63,39$ €.

2.6.6. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζεται ως «ουδέτερος φόρος», τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και στις διεθνείς συναλλαγές. Στην εγχώρια αγορά ο φόρος είναι ουδέτερος με την έννοια, ότι δεν παρεμβαίνει στην κατακόρυφη οργάνωση της παραγωγής, όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης, όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονται κατακόρυφα για να αποφύγουν τη σωρευτική φορολόγηση των προϊόντων τους, όταν μετακινούνται στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Πράγματι, εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο, δεν υπάρχει λόγος για τις επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κατακόρυφα, ώστε να περιορίσουν τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούν τα προϊόντα τους, γιατί η προστιθέμενη αξία φορολογείται μόνο μια φορά. Επιπλέον, αν ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, δεν υπάρχει λόγος για τις επιχειρήσεις να μετατοπίσουν δραστηριότητες από ένα στάδιο στο άλλο, γεγονός που θα επηρέαζε την ουδετερότητα του φόρου στην κατακόρυφη οργάνωση της παραγωγής⁵⁶.

Αναφορικά δε με την ουδετερότητα του Φ.Π.Α. στις διεθνείς συναλλαγές, εύλογα γίνεται αντιληπτό ότι ο εν λόγω φόρος επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα με τον ίδιο συντελεστή και επιπλέον, επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγόμενων προϊόντων. Κατά συνέπεια, δε διαφοροποιεί την επιβάρυνση ανάμεσα στην εγχώρια παραγωγή και στις εισαγωγές,

⁵⁶ Γεωργακόπουλος, Θ. & Πάσχος, Π. (1998), *Εισαγωγή στη Φορολογία*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, ΑΘΗΝΑ.

ούτε ανάμεσα στις εξαγωγές μιας χώρας και στην επιτόπια παραγωγή στο εξωτερικό. Παράλληλα όμως, συμβάλλει και στην οικονομική ανάπτυξη, μέσω της φορολόγησης στην ουσία των επενδύσεων, της πλήρους αποφορολόγησης των εξαγωγών, ώστε τα ελληνικά προϊόντα να γίνονται πιο ανταγωνιστικά στις διεθνείς αγορές, καθώς και της δικαιότερης κατανομής των φορολογικών βαρών, ανάλογα με την εισοδηματική κατάταξη των κοινωνικών στρωμάτων⁵⁷. Δεν πρέπει βέβαια να αγνοείται και το γεγονός, ότι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας παρουσιάζεται πιο απλός σε σχέση με τους διάσπαρτους φόρους που αντικατέστησε, όσον αφορά στη διαχείρισή του, τόσο για το Δημόσιο, όσο και για τους φορολογούμενους.

⁵⁷ Φορολογική Επιθεώρηση (2000), *Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός*, Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 615, σελ.333-334, ΑΘΗΝΑ.

2.7. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ - Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ

2.7.1. Έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται στο εσωτερικό της χώρας σε αυτόν που τα αποκτά (αγοραστή) από τον πωλητή, ή μεταφέρονται από αυτόν που τα αποκτά (αγοραστή) ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησαν τα αγαθά ή από το οποίο έγινε η αποστολή τους⁵⁸.

2.7.2. Προϋποθέσεις χαρακτηρισμού ως φορολογητέων πράξεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Θεωρούνται υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις:

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), εφόσον συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι, δηλαδή ο αγοραστής των αγαθών και ο πωλητής είναι πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. λόγω ύψους του ετήσιου κύκλου εργασιών στη χώρα του (σύμφωνα με τις εκεί ισχύουσες διατάξεις)
- Αμφότεροι ενεργούν με την ιδιότητα του υποκειμένου
- Η απόκτηση από επαχθή αιτία και

⁵⁸ Μπεκιάρης, Γ. & Αντωνίου, Σ. (1998), «Διαδικασίες απαλλαγής από Φ.Π.Α. των εξαγωγών, των πράξεων που εξομοιώνονται με αυτές και των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (Φοροτεχνικές & τελωνειακές διαδικασίες)», Σ.Ε.Υ.Υ.Ο., ΑΘΗΝΑ.

- Είναι εγγεγραμμένοι στο σύστημα Φ.Π.Α. και έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) στη χώρα τους.

2.7.3. Συντελεστές – Υπολογισμός του φόρου στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Οι συντελεστές του φόρου (από 8-8-1992) είναι 8% και 18%, για αγαθά και υπηρεσίες, ενώ για βιβλία, περιοδικά, εφημερίδες και τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων ο συντελεστής είναι 4%. Μειωμένοι συντελεστές ισχύουν για τα νησιά του Αιγαίου, όπου διαρθρώνονται σε 3%, 6%, και 13% (μειωμένοι κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στη λοιπή Ελλάδα).

Για τον υπολογισμό του φόρου στις παραδόσεις αγαθών, στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο, που ο φόρος γίνεται απαιτητός.

2.7.4. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και απαιτητό του φόρου στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση, δηλαδή, κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου, που τα αποκτά (λήπτη)⁵⁹. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση αποστολής των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται κατά το χρόνο, που αρχίζει η αποστολή.

Στην Ελλάδα για να φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση μια παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, από το άλλο κράτος μέλος στο εσωτερικό της χώρας. Κατά συνέπεια, εάν τα αγαθά παραμείνουν στο κράτος μέλος όπου έγινε η παράδοση, για οποιοδήποτε λόγο, δεν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας και δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή θα πρέπει να φορολογηθεί στο άλλο κράτος μέλος ως παράδοση αγαθών, που πραγματοποιήθηκε εντός του κράτους αυτού.

⁵⁹ Φορολογική Επιθεώρηση (2000), *Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός*, Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 615, σελ.352, ΑΘΗΝΑ.

Ο εν λόγω φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο:

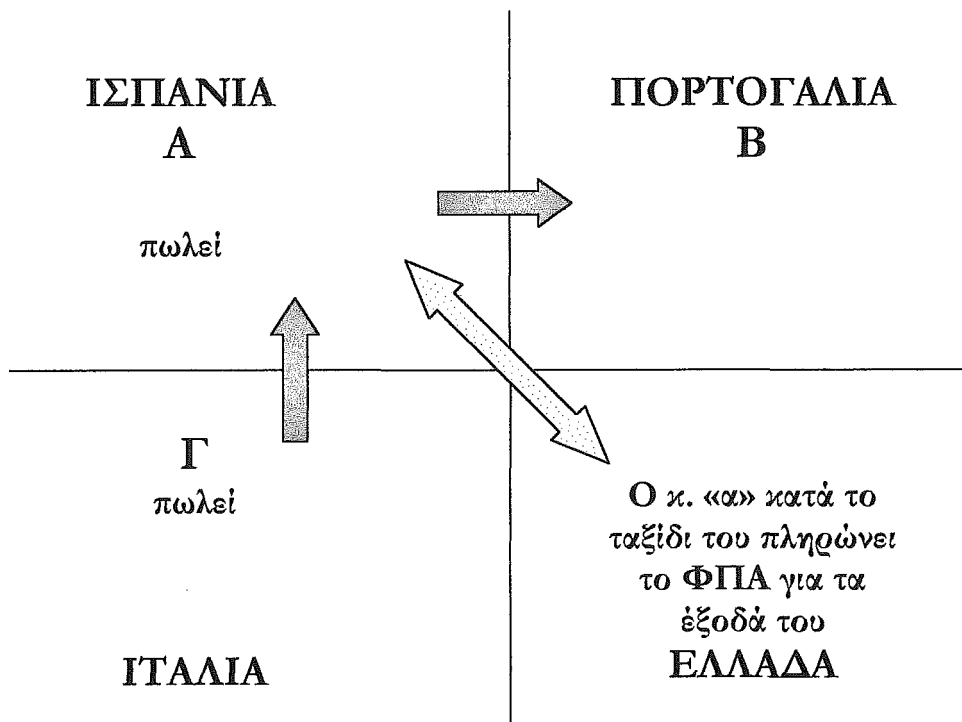
- Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου,
- Τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν, που κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο.

Αξίζει δε να επισημανθεί, ότι ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός, λαμβάνεται υπόψη, τόσο για την επιβολή του ανάλογου συντελεστή φόρου, όσο και για τον προσδιορισμό της φορολογικής περιόδου, στην οποία πρέπει να δηλωθούν οι πράξεις αυτές. Ο χρόνος αυτός είναι ίδιος, τόσο για τον πωλητή στο ένα κράτος μέλος, όσο και για τον αγοραστή στο άλλο κράτος μέλος, ώστε να είναι δυνατή η διασταύρωση των στοιχείων μέσω του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών Φ.Π.Α. (VIES). λ.χ. ο Α εγκαταστημένος στη Γερμανία, φορτώνει μια ποσότητα αγαθών με προορισμό το Β εγκαταστημένο στην Ελλάδα, στις 25/01/77, τα οποία φτάνουν στην Ελλάδα στις 2/2/97. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται στις 25/01/97.

2.7.5. Καθεστώς νέου κοινού συστήματος Φ.Π.Α. στην εσωτερική αγορά της Ε.Ε.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να διερευνηθεί το πώς θα εφαρμόζεται το νέο κοινό σύστημα Φ.Π.Α. στην περίπτωση μιας συναλλαγής.

Έστω μια χαρακτηριστική εβδομάδα μιας κατασκευαστικής επιχείρησης Α στην Ισπανία. Εκτός από τις πωλήσεις στην Ισπανία, η Α πωλεί εμπορεύματα στον έμπορο λιανικών πωλήσεων Β στην Πορτογαλία, ενώ η ίδια αγοράζει πρώτες ύλες στην επιχείρηση Γ στην Ιταλία. Παράλληλα, η Α επιχειρεί να ενεργοποιηθεί στην Ελλάδα και στέλνει για το λόγο αυτό τον κ. «α» στη χώρα αυτή. Στην Ελλάδα, ο κ. «α» υποβάλλεται σε δαπάνες διανυκτέρευσης και ταξιδιών, ενδεχομένως επισκευών και εκτύπωσης, τις οποίες πρέπει να πληρώσει, περιλαμβανομένου του Φ.Π.Α., όπως κάθε καταναλωτής.



Με το σημερινό σύστημα Φ.Π.Α.

Η επιχείρηση Α πρέπει να βεβαιωθεί ότι ο Β υπόκειται στο Φ.Π.Α. Στη συνέχεια η Α πωλεί στο Β χωρίς Φ.Π.Α. και υποβάλλει ανακειφαλαιωτική δήλωση στις ισπανικές αρχές. Η Α πρέπει να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα εξήχθησαν πράγματι από την Ισπανία. Η Α αγοράζει πρώτες ύλες από τη Γ χωρίς Φ.Π.Α., αλλά πρέπει ταυτόχρονα να δηλώσει και να εκπέσει το Φ.Π.Α., με το συντελεστή που ισχύει στην Ισπανία (ο Β θα πράξει αντίστοιχα για τις αγορές του από την Α).

Οι δαπάνες στις οποίες υπεβλήθη ο κ. «α» στην Ελλάδα δεν είναι δυνατό να εκπέσουν στη συνήθη δήλωση του Φ.Π.Α. στην Ισπανία. Οι δαπάνες αυτές πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο ξεχωριστής ειδικής αίτησης επιστροφής στην Ελλάδα.

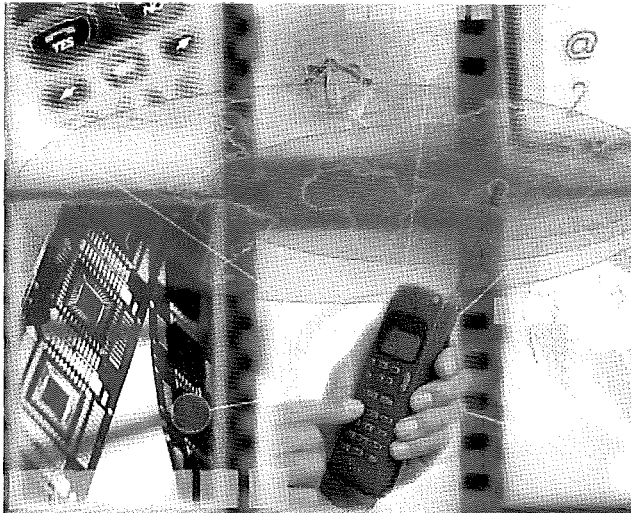
Με το προτεινόμενο σύστημα

Οι έμποροι θα χρεωθούν Φ.Π.Α. με τον ισχύοντα τοπικό συντελεστή, χωρίς άλλες διατυπώσεις. Οι έμποροι θα εκπίπτουν το Φ.Π.Α., που καταβάλλεται σε όλη την επικράτεια της Ε.Ε., βάσει της συνήθους δηλώσεώς τους για το Φ.Π.Α.

Έχοντας παρουσιάσει στο εν λόγω κεφάλαιο μία συνοπτική εικόνα της φορολόγησης των επιχειρήσεων, στα ακόλουθα κεφάλαια επιχειρείται μία προσπάθεια συστηματικότερης προσέγγισης του ρόλου του ηλεκτρονικού εμπορίου, λαμβανομένου υπόψη της συνεχής διείσδυσής του στις εμπορικές συναλλαγές. Αναμφίβολα, η εξέλιξη του Η.Ε. αποτελεί πρόκληση για τα υφιστάμενα φορολογικά συστήματα, και εκ του λόγου τούτου κρίνεται σκόπιμη τόσο η διερεύνηση της σημερινής κατάστασης του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ελλάδα, το ποσοστό (%) διείσδυσής του στις εμπορικές συναλλαγές, η επίδρασή του στα φορολογικά έσοδα του κράτους, όσο και η αποτύπωση των προβληματισμών που ανακύπτουν, όσον αφορά στη φορολογία των επιχειρήσεων που διεξάγουν ηλεκτρονικές συναλλαγές, προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ & ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ - Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΨΗΦΙΑΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ



*Οι επιχειρήσεις χρειάζονται βαθιές πνευματικές
και υλικές αναδιαρθρώσεις.*

*Πρέπει να ενσωματώσουν στην κουλτούρα τους
την παγκόσμια πρόκληση του “ηλεκτρονικού επιχειρείν”,
γιατί μόνο μέσα από αυτήν
θα βρουν τρόπους να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους.*

Άμο Μαρίτα

3.1 ΕΜΠΟΡΙΟ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ – ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΑΛΑΙΑ ΣΤΗ ΝΕΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Η παγκοσμιοποίηση της Οικονομίας καθώς και η πρόοδος της τεχνολογίας δημιουργούν μία νέα, μη αναστρέψιμη πραγματικότητα τόσο για την Ευρώπη, όσο και για τον υπόλοιπο κόσμο. Μέσα σ' αυτήν την πραγματικότητα κορυφώνεται η διαδικασία της Ευρωπαϊκής ενοποίησης και καθιερώνεται το ενιαίο νόμισμα. Η περαιτέρω διεύρυνση της Ένωσης φέρνει στο προσκήνιο νέες χώρες, εντείνει τόσο τον ενδοκοινοτικό, όσο και τον παγκόσμιο ανταγωνισμό και προδιαγράφει τις εξελίξεις, γεγονός που συμβάλλει στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της παγκόσμιας οικονομίας, μέσω της απελευθέρωσης της εγκλωβισμένης ενέργειας σε *“αγκυλώσεις του παρελθόντος”*. Όσο προχωρούν οι αλλαγές αυτές, η σημασία της παγκόσμιας αγοράς διευρύνεται για όλους. Οι μεταβολές που με ταχύτητα συμβαίνουν γύρω μας, στην οικονομία, την κοινωνία, την πολιτική, δημιουργούν τις προϋποθέσεις για μια αναβαθμισμένη παρουσία του επιχειρηματικού κόσμου στο *«ψηφιακό – οικονομικό γίγνεσθαι»*. Βρισκόμαστε μπροστά σε ένα σταυροδρόμι που αναμφίβολα διαθέτει όλες τις προδιαγραφές για να είναι το πιο σημαντικό που γνώρισε ποτέ ο κόσμος.

Στην καινούργια εποχή που ανατέλλει, το εισόδημα και η εργασία δε θα περιγράφονται με τα μέσα της απομακρυνόμενης βιομηχανικής εποχής. Τότε η έννοια του *«εμπορίου»* ταυτιζόταν με τη μετακίνηση αγαθών επάνω ή κοντά στην επιφάνεια της γης και η *«παραγωγή»* μπορούσε να μετρηθεί σε ποσοτικές κλίμακες, να εκφορτωθεί

σε μεγάλες αποβάθρες και να φορτωθεί σε καρβουνοκίνητα ή ηλεκτροκίνητα σιδηροδρομικά βαγόνια.

Στα χρόνια της «Νέας Οικονομίας»⁶⁰, οι πολίτες συναλλάσσονται, σχεδιάζουν και κυρίως δημιουργούν με κύριο όπλο τους τη χρήση ψηφιακών τεχνολογιών (πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών). Η εύρεση της σωστής ισορροπίας μεταξύ των νέων μέσων που φέρνει η ψηφιακή εποχή και της ήδη υπάρχουσας λειτουργίας μιας επιχείρησης είναι το ζητούμενο και το χρυσό κλειδί για την ισχυρή πορεία μιας επιχείρησης στη Νέα Οικονομία, καθώς θέτει τις βάσεις για τη διαρθρωτική μεταμόρφωση της οικονομικής δραστηριότητας, τόσο σε εθνικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο⁶¹ (βλ. Πίνακα 10).

Πίνακας 10

ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ		
	ΠΑΛΑΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	ΝΕΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ
ΑΓΟΡΕΣ	Σταθερές	Δυναμικές
ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ	Εθνικός	Παγκόσμιος
ΜΟΡΦΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ	Ιεραρχική, Γραφειοκρατική	Δικτυωμένη
ΚΥΡΙΟΙ ΜΟΧΛΟΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ	Κεφάλαιο / Εργασία	Καινοτομία / Γνώση
ΚΥΡΙΟΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΜΟΧΛΟΣ	Εκμηχάνιση	Ψηφιοποίηση
ΠΗΓΕΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΟΣ	Μείωση κόστους μέσω Οικονομιών Κλίμακας	Καινοτομία, Ποιότητα, Time-To-Market & Κόστος
ΣΧΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	Σταθερές	Δυναμικές

Πηγή: Atkinson R.D. & Court R.H. (1998), "The New Economy Index", Progressive Policy Institute: Washington DC, page 7.

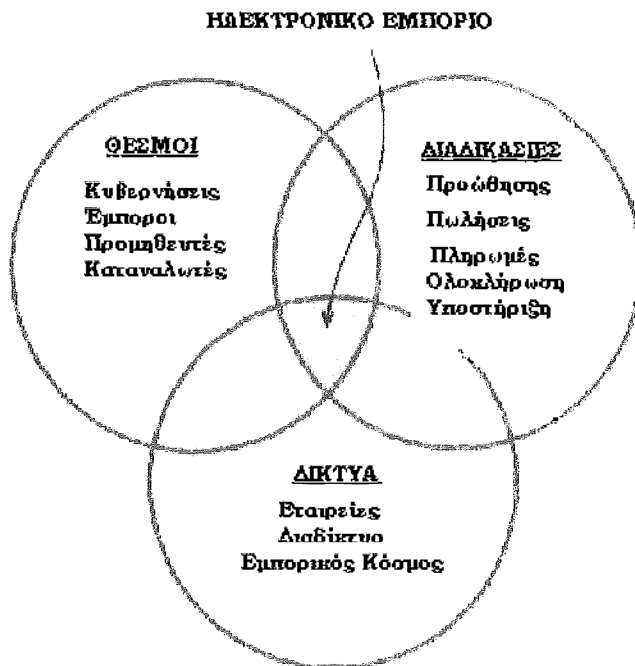
⁶⁰ Ο όρος «Νέα Οικονομία» μεταφράζεται σε ανάπτυξη χωρίς πληθωρισμό και ως πρότυπό της έχει τη νομισματική διαχείριση στις Η.Π.Α., οι οποίες πρωτοπορούν σε βαθμό ενσωμάτωσης των νέων τεχνολογιών. Πέρα από τις τεχνολογικές αλλαγές, η κυρίαρχη τάση που αναπτύσσεται στο πλαίσιο της "Νέας Οικονομίας" είναι η μακροχρόνια διαρθρωτική αλλαγή, με κυρίαρχη την παγκοσμιοποίηση, που οδηγεί στην προσαρμογή του οικονομικού κύκλου ανάπτυξης στα παγκόσμια δεδομένα.

⁶¹ Johnston P., Pestel R., & Seybert H., (2000), "The New Economy of the Global Information Society – New Methods of Work 2000", April 2000, Brussels.

Αναμφίβολα, σε έναν κόσμο όπου τα κανάλια και η επιλογή των προϊόντων είναι περιορισμένη, οι προμηθευτές θέτουν τους όρους του εμπορίου, και το επιχειρηματικό μοντέλο λειτουργεί ικανοποιητικά. Τα επικοινωνιακά εμπόδια καταρρέουν το ένα μετά το άλλο, ενώ το «ηλεκτρονικό εμπόριο» αποτελεί πλέον το επόμενο λογικό βήμα μετά από την παγκόσμια βιομηχανική επανάσταση.

3.2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ Η.Ε.

Τι είναι όμως στην πραγματικότητα το “ηλεκτρονικό εμπόριο” (e-commerce); Το Ηλεκτρονικό Εμπόριο αποτελεί την κινητήριο δύναμη της «Νέας Οικονομίας», καθώς παρέχει ευέλικτες και ολοκληρωμένες λύσεις τοποθέτησης των επιχειρήσεων στις επιθυμητές αγορές (target markets), παρεμβαίνοντας ευεργετικά σε κάθε στάδιο της αλυσίδας αξίας τους (value chain). Αφορά κυρίως στη χρήση του Διαδικτύου (Internet)⁶², των ψηφιακών μέσων επικοινωνίας, καθώς και των εφαρμογών τεχνολογιών πληροφορικής, στη διαδικασία αναβάθμισης του ρόλου των επιχειρήσεων στην εφοδιαστική αλυσίδα.

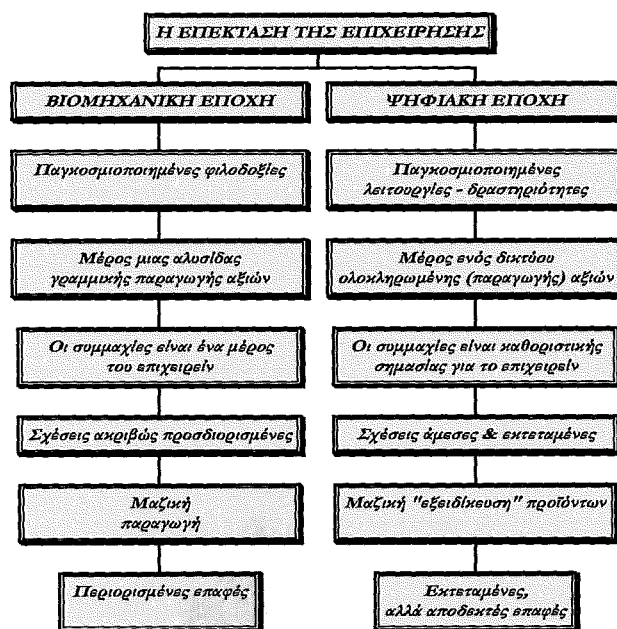


⁶² Το Internet αποτελεί ένα παγκόσμιο ιστό υπολογιστών. Ένα σύνολο από κανόνες που ονομάζεται πρωτόκολλο δικτύωσης, καθορίζει το πώς επικοινωνούν μεταξύ τους οι υπολογιστές του δικτύου.

Η επιτυχία των e-επιχειρήσεων εξαρτάται από την ικανότητα που έχουν να υιοθετήσουν το νέο αυτό μέσο και να το χρησιμοποιήσουν τόσο προς την κατεύθυνση της αύξησης της παραγωγικότητας και της επέκτασης των δραστηριοτήτων τους σε νέες αγορές (λ.χ. εντοπισμός νέων πελατών, προμηθευτών, ή άλλων εταιρών με σκοπό τη σύναψη επιχειρησιακών σχέσεων), όσο και προς την κατεύθυνση της διεύρυνσης της παρουσίας τους στο παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον⁶³.

Αναμφίβολα, ο ορισμός του τι περιλαμβάνει το Ηλεκτρονικό Εμπόριο, καθώς και η αναδιάρθρωση των διαδικασιών επέκτασης των επιχειρήσεων στα πλαίσια της «ψηφιακής οικονομίας», παρουσιάζουν σήμερα σημαντικές αλλαγές σε σχέση με τις προηγούμενες δεκαετίες (βλ. Διάγραμμα 8)

Διάγραμμα 8



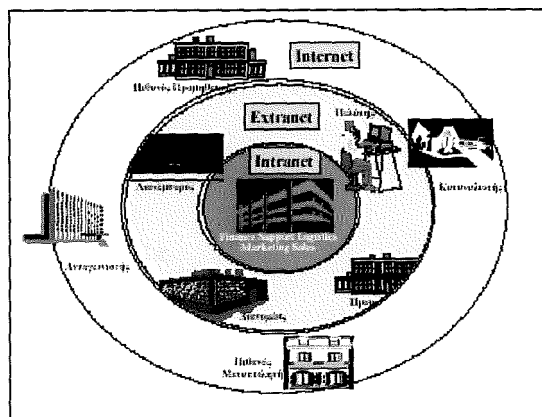
Πηγή: Εφημερίδα «Ελευθεροτυπία» - Οικονομικό Ένθετο (8/3/2000)

⁶³ Liikanen E., (2000), "eEurope: An Information Society For All". Ο κ. Liikanen είναι μέλος της Commission Enterprise and Information Society. Ομιλία του σε συνέδριο στην Αθήνα με τίτλο "Η Απελευθέρωση των Τηλεπικοινωνιών στην Ελλάδα", 21 Ιανουαρίου (InfoWorld Conference - "The Liberalization of the Telecommunications Sector in Greece").

Ωστόσο, πριν προχωρήσουμε σε περαιτέρω εννοιολογική ανάλυση του περιεχομένου του όρου «ηλεκτρονικό εμπόριο» (e-commerce), αξίζει να επισημανθεί η διαφοροποίησή του από το «ηλεκτρονικό επιχειρείν» (e-business), καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο επικεντρώνεται στις ηλεκτρονικές συναλλαγές, αποτελώντας ένα υποσύνολο της δραστηριότητας του ηλεκτρονικού επιχειρείν.

Θα μπορούσε να ειπωθεί ότι το «ηλεκτρονικό επιχειρείν» χρησιμοποιεί τις τεχνολογίες της πληροφορίας, προκειμένου να διεκπεραιώσει συναλλαγές ανάμεσα σε αγοραστές και προμηθευτές ή εμπορικούς εταίρους για να βελτιώσει το επίπεδο των υπηρεσιών, να μειώσει το κόστος παραγωγής και διάθεσης, και τέλος, να αυξήσει την αξία των επιχειρήσεων.

Αναφέρεται στη συνολική ηλεκτρονικοποίηση των λειτουργιών μιας επιχείρησης, μέσω της χρήσης δικτύων Intranet, Extranet, και Internet, καθώς επίσης και μέσω της διαχείρισης των σχέσεων με τον πελάτη (Customer Relationship Management, CRM), της διαχείρισης αποθεμάτων και παραγγελιών (Supply Chain Management, SCM), και της ολοκληρωμένης διαχείρισης των επιχειρηματικών πόρων (Enterprise Resource Planning, ERP).



Το πλαίσιο του Ηλεκτρονικού Επιχειρείν

Αναλυτικότερα, η κύρια διαφορά μπορεί να εντοπισθεί σαν μια μετατόπιση από την έννοια της ηλεκτρονικής συναλλαγής (δομημένη, περιορισμένη) στην ηλεκτρονική συνεργασία με χρήση πληροφοριακών και επικοινωνιακών συστημάτων⁶⁴. Η συνεργασία ξεκινά από το *εσωτερικό της επιχείρησης*, όπου λειτουργικά και γεωγραφικά όρια καταλύονται και οι εργαζόμενοι χρησιμοποιούν και ανταλλάσσουν πληροφορία από μια ολοκληρωμένη πληροφοριακή αρχιτεκτονική, ενώ συνεργάζονται και συντονίζονται υποβοηθούμενοι από δικτυακές δομές (intranets, κ.λπ.).

Εκτός των ορίων της επιχείρησης, η επικοινωνία και η ροή της εργασίας με γνωστούς και συστηματικούς εταίρους γίνεται μέσα από μία αυτοματοποιημένη ανταλλαγή δεδομένων, αλλά και ολοένα και στενότερη συνεργασία σε επίπεδο επιχειρηματικών διαδικασιών (αναπλήρωση αποθεμάτων, προγραμματισμός παραγωγής και διανομής, συντονισμός προωθητικών ενεργειών, κ.λπ.). Ηλεκτρονικά δίκτυα (extranets) διευρύνουν τα όρια της επιχείρησης εκτός του φυσικού της χώρου ή της φυσικής της υπόστασης. Η αυτοματοποίηση και η ελαχιστοποίηση του περιθωρίου κόστους (marginal cost) για τις συναλλαγές αυτές αλλάζει όλη τη φιλοσοφία της οργάνωσης των σχέσεων μιας επιχείρησης με το περιβάλλον της.

Αναμφίβολα, μία επιχείρηση που είναι οργανωμένη γύρω από τις δύο αυτές έννοιες (*e-commerce & e-business*), αποτελεί μία ηλεκτρονική επιχείρηση, έτοιμη να ξεπεράσει τις παραδοσιακές επιχειρηματικές

⁶⁴ Δουνίδης, Γ., Πολυμενάκου, Α., Μότσιος, Θ., Γεωργόπουλος, Ν., (2000), "Το Ηλεκτρονικό Επιχειρείν στις μεγάλες Ελληνικές Επιχειρήσεις" ΕΛΣΕ & ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ - eLTRUN, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, ΑΘΗΝΑ.

πρακτικές, να προσαρμόζεται πιο γρήγορα στις αλλαγές της αγοράς, να ανταποκρίνεται ταχύτερα στις ανάγκες των καταναλωτών, να λειτουργεί με μικρότερο κόστος συναλλαγών (transaction cost), και να χειρίζεται σωστά και με ευελιξία τη δημιουργία σχέσεων στην αγορά.

ΝΕΟΣ ΚΑΙ ΠΑΛΙΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ		
Ο ΚΥΚΛΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ	ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ
Πηγές πληροφοριών για το προϊόν	Περιοδικά, φυλλάδια, κατάλογοι	Web pages
Παραγγελία του προϊόντος	Γράμμα, ειδική φόρμα	e-mail
Τιμοκατάλογοι	Κατάλογοι	Online κατάλογοι
Έλεγχος διαθεσιμότητας του προϊόντος	Τηλεφ. / Fax	
Δημιουργία παραγγελίας	Έντυπη φόρμα	e-mail Web pages
Αποστολή λήψη παραγγελίας	Ταχυδρομείο, fax	e-mail EDI
Προτεραιότητα παραγγελιών		On-line βάση Δεδομένων
Έλεγχος αποθεμάτων	Έντυπη φόρμα τηλεφ. / Fax	On-line βάση Δεδομένων Web pages
Προγραμματισμός παράδοσης	Έντυπη φόρμα	On-line βάση Δεδομένων e-mail
Τιμολόγηση	Έντυπη φόρμα	On-line βάση Δεδομένων
Παραλαβή προϊόντος	Μεταφορέας	
Γράμμα απολαβής παραγγελίας	Έντυπη φόρμα	e-mail
Αποστολή λήψη τιμολογίου	Ταχυδρομείο	e-mail
Προγραμματισμός πληρωμής	Έντυπη φόρμα	On-line βάση Δεδομένων EDI
Αποστολή πληρωμής	Ταχυδρομείο	EDI

Γίνεται λοιπόν αντιληπτό, ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο μεταλλάσσει όλους τους κλάδους και όλες τις αγορές. Κτιζεται πάνω στα πλεονεκτήματα και στη δομή του παραδοσιακού εμπορίου, με το να προσθέτει την ευκαμψία που προσφέρουν τα ηλεκτρονικά δίκτυα. Δεν υπάρχει πλέον περιβάλλον μηδενικής επιρροής. Είτε η πίεση προέρχεται από το εσωτερικό της επιχείρησης για αύξηση της ανταγωνιστικότητάς της, είτε από αλλαγές και ανακατατάξεις στις αγορές που επηρεάζουν και τις επιχειρηματικές διαδικασίες, κάθε επιχείρηση θα επηρεαστεί. Οι πιο σημαντικές αλλαγές βέβαια θα συντελεστούν σε κλάδους όπου η πληροφορία αποτελεί κύριο συστατικό του προϊόντος υπηρεσίας.



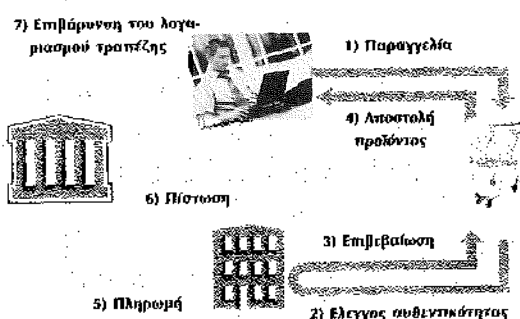
3.3. ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ & ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Η πλήρης εννοιολογική ανάλυση του ηλεκτρονικού εμπορίου συνίσταται στο σύνολο εκείνο των πρακτικών και μεθοδολογιών, που αναφέρονται σε συναλλαγές (αγοραπωλησίες on-line κ.λπ.), οι οποίες πραγματοποιούνται μέσα από το Διαδίκτυο (*Internet*) και αφορούν σε επιχειρήσεις και καταναλωτές (*business-to-consumer – B2C*) ή ηλεκτρονικές συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (*business-to-business – B2B*)⁶⁵ ή ηλεκτρονικές συναλλαγές των επιχειρήσεων με το κράτος (*business-to-government – B2G*).

Το “*business-to-consumer*” (B2C) αφορά στην πώληση προϊόντων ή και υπηρεσιών μιας επιχείρησης στους καταναλωτές του κυβερνοχώρου. Στην απλούστερη μορφή του συνίσταται σε μία στατική παρουσίαση της εταιρείας και των προϊόντων/υπηρεσιών της στο Διαδίκτυο, καθώς και σε ένα σύστημα λήψης παραγγελιών και στοιχείων του αγοραστή.

Σε μία πιο προηγμένη μορφή, ο κατάλογος των προϊόντων είναι

Αγορές on-line



δυναμικός, βασίζεται σε μία βάση δεδομένων, υπάρχει ένα σύστημα *on line* πληρωμής και εκτέλεσης των συναλλαγών, ενώ η εφαρμογή του ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να συνδεθεί

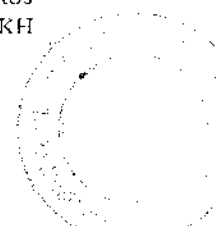
και με άλλους επιχειρηματικούς πόρους, όπως η αποθήκη, το πελατολόγιο κ.λπ.

⁶⁵ Δρακάκης, Φ., (2000), “Ηλεκτρονικό Εμπόριο – Η Νέα Πραγματικότητα”, BUSINESS, σελ. 26

Οι επιχειρήσεις ειμεταλλευόμενες τα οφέλη που προσφέρει το ηλεκτρονικό εμπόριο δημιουργούν τις προϋποθέσεις για την ευρεία χρήση των δυνατοτήτων του Διαδικτύου, το οποίο ενδείκνυται για την αποτελεσματική προώθηση προϊόντων και υπηρεσιών σε μεγάλο εύρος πιθανών καταναλωτών (γεωγραφική διεύρυνση της πελατειακής βάσης). Διαμορφώθηκαν έτσι σειρές εφαρμογών on-line που περιλαμβάνουν την υποστήριξη πελατών, την ηλεκτρονική διανομή προϊόντων (πληροφορίες, εφημερίδες, μουσική, κ.λπ.), τη διαφήμιση, τα ηλεκτρονικά καταστήματα, τις ηλεκτρονικές τράπεζες, κ.ά. Μέσω της υιοθέτησης πρακτικών ηλεκτρονικού εμπορίου παρέχεται επίσης η δυνατότητα καταγραφής της συμπεριφοράς των πελατών μιας επιχείρησης, καθώς και η αξιοποίηση της πληροφορίας αυτής από την ίδια την επιχείρηση, για τη διαχείριση της σχέσης της με τους πελάτες, και την υλοποίηση στρατηγικών *marketing* (προώθηση, διαφήμιση, διανομή, των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης, κ.λπ.).

Σε μία προσπάθεια συστηματικότερης προσέγγισης των ηλεκτρονικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών εύλογα μπορεί να παρατηρήσει κανείς ότι η αγορά του B2C βρίσκεται σε αρχικό στάδιο και μόλις αρχίζει να σχηματίζεται⁶⁶, ενώ θα απαιτηθεί αρκετός χρόνος για να φθάσει σε ένα ορισμένο επίπεδο ωριμότητας. Ακόμα, και στις Η.Π.Α. που ο βαθμός διείσδυσης του Διαδικτύου παρουσιάζεται υψηλός (πάνω από 50% το 2000), ένα μεγάλο ποσοστό του πληθυσμού δεν έχει πραγματοποιήσει

⁶⁶ Καρούνος, Θ. & Γουσίου Α. (2001), «Η χρήση του Διαδικτύου και η πολιτική για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Επιχειρείν στην Ελλάδα», *e-businessforum*, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ – ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ, ΑΘΗΝΑ.



ακόμα μια ηλεκτρονική συναλλαγή. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός, ότι το πρώτο τρίμηνο του 2001 το σύνολο των B2C πωλήσεων στις Η.Π.Α. έφτασε τα \$7 δισεκ.

Πίνακας 11 *B2C e-commerce indicators in selected OECD countries, 1999 or latest available year*

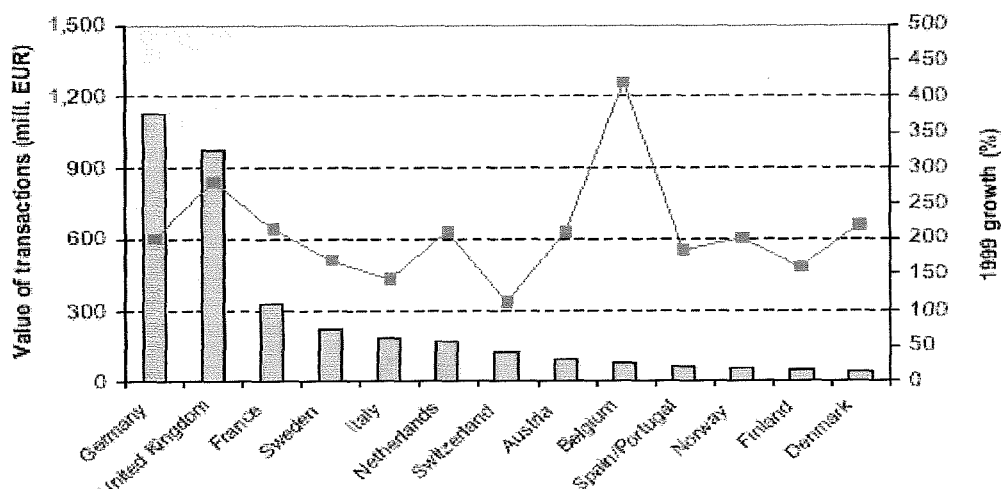
	Value of transactions 1999, US\$ million	Value of transactions 1998-99 growth rate (%)	Penetration rate of retail sales (%)	Number of buyers ('000's)	Number of buyers as a percentage of Internet users	Number of buyers as a percentage of working age population
United States	24170	195	0,48	19666	39	11,1
Japan	2177	342	0,10	-	-	-
Germany	1199	200	0,30	1370	13	2,4
France	345	215	0,14	310	8	0,8
Italy	194	145	0,09	360	12	0,9
United Kingdom	1040	280	0,37	970	11	3,0
Canada	774	166	0,26	811	12	4,0
Australia	380	-	0,40	740	12	5,0
Austria	96	210	0,23	120	13	2,2
Belgium	82	420	0,16	90	11	1,3
Denmark	46	220	0,20	90	8	2,5
Finland	51	160	0,22	160	10	4,7
Greece	-	-	-	30	11	0,4
Ireland	-	-	-	40	13	1,6
Korea	720	-	-	-	-	-
Netherlands	182	210	0,34	320	13	3,0
Norway	61	200	0,26	100	10	3,5
Portugal	70	185	0,06	50	11	0,7
Spain	70	185	0,06	220	11	0,9
Sweden	232	170	0,68	260	10	4,6
Switzerland	127	170	0,29	130	12	2,7

Πηγή: OECD based on various sources including OECD (2000b); E-Commerce Promotion Council of Japan (ECOM) (2000).

Παρόλα αυτά όμως, η προοπτική της αγοράς αυτής αναγνωρίζεται διεθνώς, καθώς πολλές επιχειρήσεις συνεχίζουν να επενδύουν σε υποδομές ηλεκτρονικού εμπορίου. Μολονότι δε, πολλές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο χώρο του B2C αντιμετωπίζουν δυσκολίες, όσον αφορά στην κερδοφορία τους, εκτιμάται ότι σήμερα ένα ποσοστό 20% των επιχειρήσεων παγκοσμίως έχουν λειτουργικά κέρδη, ενώ οι πρώτες επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει τον τρόπο αυτό διεξαγωγής του ηλεκτρονικού εμπορίου, παρουσιάζουν μέσο επίπεδο λειτουργικού κέρδους που φθάνει το 18%. Εύλογα, γίνεται αντιληπτό ότι οι επιχειρήσεις με ισχυρή παρουσία στο χώρο του λιανικού εμπορίου επιτυγχάνουν καλύτερες επιδόσεις – όταν αποκτήσουν on-line παρουσία – από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται απευθείας στο χώρο των ηλεκτρονικών συναλλαγών.

Διάγραμμα 9

European B2C e-commerce by country, value and growth in 1999

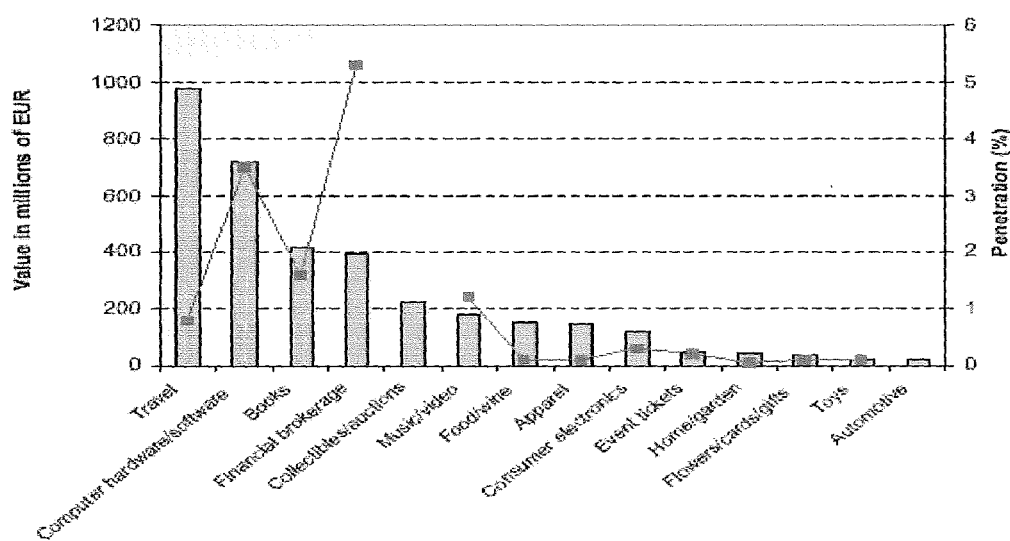


Source: BCG (2000).

Αξίζει να σημειωθεί μάλιστα ότι οι πέντε χώρες με τις υψηλότερες επιδόσεις στο B2C είναι οι Η.Π.Α. με ποσοστό 33% του πληθυσμού να διεξάγει on-line αγορές, ενώ ακολουθούν η Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Κορέα, και η Νορβηγία. Η Ευρώπη βρίσκεται πίσω σε σχέση με τις Η.Π.Α., με μόνο 1 στους 5 χρήστες Internet να κάνουν αγορές on-line.

Διάγραμμα 10

European B2C e-commerce by type of product, 1999

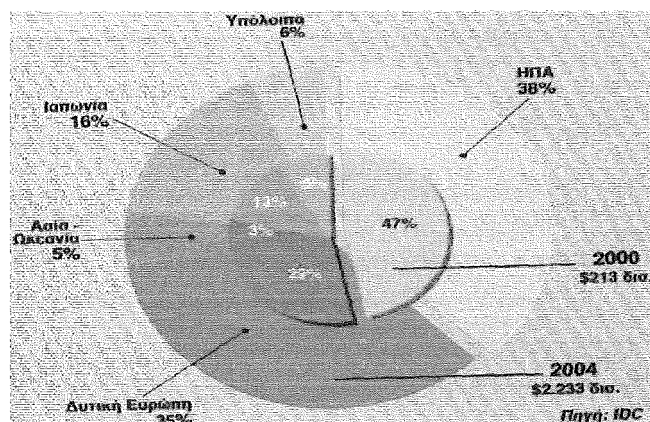


Source: Boston Consulting Group (BCG) (2000).

Το μοντέλο “business-to-business” (B2B) είναι η άλλη μορφή του ηλεκτρονικού εμπορίου που αφορά στις διεπιχειρησιακές συναλλαγές. Αποτελεί το πρώτο μοντέλο ηλεκτρονικού εμπορίου που εμφανίσθηκε αρχές της δεκαετίας του 1980, με πρώτη μορφή την ανταλλαγή δεδομένων των εμπορικών συναλλαγών – *Electronic Data Interchange (EDI)*. Ο τομέας αυτός στοχεύει στην απλοποίηση των διαδικασιών των συναλλαγών των επιχειρήσεων, στον έλεγχο του ύψους του αποθέματος, τις προμήθειες των προϊόντων, την αποστολή τιμοκαταλόγων, την παραγγελιοδοσία, τη λήψη του τιμολογίου και

των εγγράφων που συνοδεύουν τα εμπορεύματα, τη διαχείριση των πληρωτέων λογαριασμών, καθώς και την αποστολή εντολών πληρωμής και τη λήψη των προϊόντων.

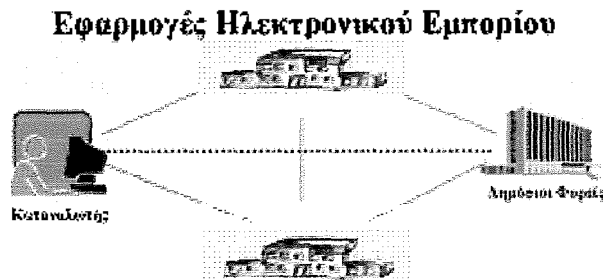
Διάγραμμα 11: Κατανομή B2B ηλεκτρονικού εμπορίου ανά περιοχή



Πηγή: Gartner Group, (2000)

Αναμφίβολα, το ηλεκτρονικό εμπόριο τύπου “business-to-business” απαιτεί πριν από οποιαδήποτε τεχνολογική υλοποίηση, κατάστρωση συγκεκριμένης επιχειρηματικής στρατηγικής, καθώς και αναδιάρθρωση των επιχειρηματικών διαδικασιών. Οι ηλεκτρονικές συναλλαγές αυτού του τύπου αποτελούν την κινητήρια δύναμη στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς οι επιχειρήσεις μέσω του νέου αυτού «εμπορικού διαύλου» επιδιώκουν μείωση του κόστους των συναλλαγών εφαρμόζοντας τεχνολογίες αιχμής στην επικοινωνία. Στις σημαντικότερες κατηγορίες των ηλεκτρονικών συναλλαγών συγκαταλέγονται και οι ηλεκτρονικές συναλλαγές των επιχειρήσεων με το κράτος (*business-to-government* – B2G). Η εν λόγω κατηγορία αναδεικνύεται ως η επόμενη μεγάλη on-line αγορά, μολονότι δεν παρουσιάζει ακόμη τους αναμενόμενους ρυθμούς ανάπτυξης.

Ο τομέας αυτός καλύπτει κάθε μορφή ηλεκτρονικής επικοινωνίας και συναλλαγής μεταξύ των ιδιωτικών εταιρειών και των Δημοσίων Αρχών.



Η συναλλαγή αφορά διεκπεραίωση φορολογικών ή άλλων υποχρεώσεων (λ.χ. κατάθεση φορολογικής δήλωσης, ηλεκτρονική δήλωση Φ.Π.Α., αυτοματοποίηση των διαδικασιών προμηθειών, διαγωνισμών, εισπράξεων, και πληρωμών του δημοσίου κ.λπ.), ενώ συμβάλλει σημαντικά τόσο στην εξοικονόμηση χρόνου, χρήματος, και ανθρωποωρών, όσο και στον αποτελεσματικότερο έλεγχο των εσόδων, περιορίζοντας σημαντικά τις γραφειοκρατικές διαδικασίες.

Χαρακτηριστικά, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας των Η.Π.Α. έκανε αγορές on-line το 2000 ύψους \$150 εκ., έναντι \$80 δισεκ. συνολικού ετήσιου προϋπολογισμού προμηθειών. Το συνολικό ύψος προμηθειών και εισπράξεων on-line του δημόσιου τομέα των Η.Π.Α. αναμένεται να προσεγγίσει τα \$23 δισεκ. το 2001 και το ύψος των \$602 δισεκ. έως το 2006. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση προβλέπεται ότι το 25% των συνολικών προμηθειών των κρατών μελών θα συντελείται on-line το 2005⁶⁷.

⁶⁷ Καρόνος, Θ. & Γουσίου Α. (2001), «Η χρήση του Διαδικτύου και η πολιτική για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Επιχειρείν στην Ελλάδα», *e-businessforum*, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ - ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ, ΑΘΗΝΑ.

Στην ενότητα αυτή θα μπορούσε να ενταχθεί και το τμήμα εκείνο της «ηλεκτρονικής διακυβέρνησης», που περιλαμβάνει τη ροή πληροφοριών και υπηρεσιών προς τις επιχειρήσεις. Αξίζει να επισημανθεί μάλιστα ότι όλο και περισσότερες κυβερνήσεις υιοθετούν τεχνολογίες Internet για να μειώσουν το κόστος λειτουργίας τους, να βελτιώσουν την παραγωγικότητά τους και να αυξήσουν την προσβασιμότητα των επιχειρήσεων σε πληροφορίες και υπηρεσίες on-line.

Μεταξύ των χωρών που διαθέτουν ανεπτυγμένες μορφές ηλεκτρονικής διακυβέρνησης συγκαταλέγονται ο Καναδάς⁶⁸, η Σιγκαπούρη, οι Η.Π.Α.⁶⁹, η Φιλανδία, και το Ηνωμένο Βασίλειο. Παράλληλα, όμως και η Ευρωπαϊκή Ένωση παρουσιάζεται αρκούντως δραστήρια στην ανάπτυξη του e-government στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας eEurope, για την ανάπτυξη βασικών υπηρεσιών, όπως on-line ψηφοφορία, τοπικό και περιφερειακό προγραμματισμό, αμφίδρομες ψηφιακές διοικητικές υπηρεσίες και συναλλαγές του δημόσιου τομέα, σε μία προσπάθεια παροχής καινοτόμων υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθούν τα κυριότερα μέσα εξυπηρέτησης του ηλεκτρονικού εμπορίου για την πραγματοποίηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών, που συνοψίζονται στο *Διαδίκτυο*

⁶⁸ Στοχεύει να γίνει η πιο ηλεκτρονικά συνδεδεμένη χώρα έως το 2004, με κύριο βάρος στην ολοκλήρωση των διακυβερνητικών λειτουργιών και υπηρεσιών (αριθμός e-government projects: 160).

⁶⁹ Οι Η.Π.Α. στοχεύουν στην υλοποίηση πλήρους ηλεκτρονικής αρχειοθέτησης και ηλεκτρονικής υπογραφής για όλες τις υπηρεσίες του δημόσιου έως το 2003. Επίσης, έχουν προχωρήσει σημαντικά στις ηλεκτρονικές συναλλαγές του δημόσιου τομέα (πληρωμές, φόροι, κλπ.), ενώ σημαντικά βήματα έχουν γίνει και για την παροχή on-line εκπαίδευσης για όλα τα επίπεδα.

(Internet)⁷⁰, την ψηφιακή τηλεόραση, καθώς και την κινητή τηλεφωνία (WAP)⁷¹.

Γίνεται πλέον αντιληπτό ότι καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο «ωριμάζει» και «παγκοσμιοποιείται» παρουσιάζεται επιτακτική η ανάγκη δημιουργίας προωθημένης ψηφιακής υποδομής. Η πραγματική του σημασία έγκειται στην πολλαπλασιαστική επίδραση που ασκεί στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας, καθώς δημιουργεί καινούργιες επιχειρηματικές πρακτικές σε διάφορες περιοχές του κόσμου, σε κάθε αγορά και σε όλους τους κλάδους. Η ανάπτυξη και η καλλιέργεια ενός επιχειρηματικού περιβάλλοντος πρόσφορου για την ανάπτυξη της ηλεκτρονικής επιχειρηματικότητας, αποκτά όλο και μεγαλύτερη σημασία για τη βελτίωση και τη διατήρηση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας.

⁷⁰ Το Internet αποτελεί ένα πλέγμα από εκατομμύρια διασυνδεδεμένους υπολογιστές που εκτείνεται σχεδόν σε κάθε γωνιά του πλανήτη και παρέχει τις υπηρεσίες του σε εκατομμύρια χρήστες. Αποτελεί ένα «Παγκόσμιο Χωριό», οι «αίτιοι» του οποίου ανεξάρτητα από υπηκοότητα, ηλικία, θρήσκευμα και χρώμα, μοιράζονται πληροφορίες και ανταλλάσσουν ελεύθερα απόψεις πέρα από γεωγραφικά και κοινωνικά σύνορα, ενώ χρησιμοποιεί τη σίβια πρωτόκολλων TCP/IP (Transmission Control Protocol/ Internet Protocol).

⁷¹ WAP (Wireless Application Protocol) - ειδικό πρωτόκολλο ασύρματης επικοινωνίας, το οποίο επιτρέπει την εκμετάλλευση διαφόρων υπηρεσιών του Internet (e-mail, web browsing κ.λπ.) από ειδικά διαμορφωμένα κινητά τηλέφωνα.

3.4. ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ

Έχοντας ήδη προσεγγίσει την εννοιολογική σημασία του ηλεκτρονικού εμπορίου καθώς και τα μέσα εξυπηρέτησής του εύλογα τίθεται το ερώτημα: Πως ενσωματώνεται το ηλεκτρονικό εμπόριο στην επιχειρηματική στρατηγική και ποιες είναι άραγε οι προϋποθέσεις εκείνες που επιτρέπουν τη δραστηριοποίηση κάθε ενδιαφερόμενου φορέα (όπως λ.χ. της επιχείρησης) στο «ηλεκτρονικό εμπόρευσθαι»⁷²; Αναμφίβολα, κυρίαρχο ρόλο διαδραματίζουν τόσο η παρουσία της επιχείρησης στο Διαδίκτυο, όπως λ.χ. ιστοσελίδες διόδευσης στο κατάστημα, κατάλογος προϊόντων, κ.λπ., όσο και η τοποθεσία του *Web Server* η οποία διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- *Ιδιωτικός Web Server στην εταιρεία (Αυτοστέγαση)*: Η εταιρεία διαθέτει δικό της εξοπλισμό σε ιδιόκτητο χώρο στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.
- *Υπεννοκίαση ηλεκτρονικού χώρου (Web Hosting)*: Η εταιρεία χρησιμοποιεί για το δικτυακό της κατάστημα τον εξοπλισμό (software, hardware) ή/και το χώρο μιας άλλης εταιρείας, η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

⁷² Τσαγκάρης, Ν. & Αργυρόπουλος, Σπ. (2000), "Τεχνολογίες και πρακτικές Ηλεκτρονικού Εμπορίου" Κείμενο Εργασίας Ι.Γ.Π.Σ. στα πλαίσια Ομάδας Εργασίας για τη φορολόγηση του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, σελ. 3.

- **Συστέγαση (Shared Hosting):** Το δικτυακό κατάστημα βρίσκεται εκτός της εταιρείας μαζί με άλλα δικτυακά καταστήματα κάτω από μία συγκεκριμένη δικτυακή επωνυμία (*domain name*)⁷³ σε ένα server⁷⁴.
- **Αποκλειστική Στέγαση (Dedicated Hosting):** Το δικτυακό κατάστημα βρίσκεται εκτός εταιρείας μαζί με άλλα δικτυακά καταστήματα, αλλά καθένα από αυτά έχει τη δική του δικτυακή επωνυμία (*virtual server*) αλλά στον ίδιο server.
- **Φιλοξενία Εξοπλισμού (Co-location Hosting):** Η εταιρεία χρησιμοποιεί το δικό της server στο χώρο της εταιρείας που τη φιλοξενεί.

Εξίσου όμως σημαντική προϋπόθεση δραστηριοποίησης μιας επιχείρησης στους ψηφιακούς διαύλους του ηλεκτρονικού εμπορίου με τη “διαδικτυακή παρουσία”, αποτελεί και το “σύστημα πληρωμών” των ηλεκτρονικών συναλλαγών, καθώς μέσα στο αναδυόμενο περιβάλλον του ηλεκτρονικού εμπορίου νέες μορφές πληρωμών γεννιούνται. Οι ψηφιακές επιχειρήσεις καλούνται πλέον να αντιμετωπίσουν τις προκλήσεις της νέας εποχής, μέσω της υιοθέτησης *εξελιγμένων συστημάτων πληρωμών*⁷⁵ προσαρμοσμένων στα νέα δεδομένα του «ηλεκτρονικού επιχειρείν».

⁷³ Υπεύθυνη διαχείρισης ονομάτων Internet για domain name (.gr) για την Ελλάδα από την 1/1/1999 είναι η Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων (ΕΕΤΤ). Η διαχείριση όμως των υπολοίπων δικτυακών επωνυμιών (λ.χ. .com, .net, .org, κ.λπ.) γίνεται από διεθνείς οργανισμούς (λ.χ. *Domain Name Supporting Organization-DNSO, Internet Council for Assigned Names and Numbers-ICANN*, κ.λπ.).

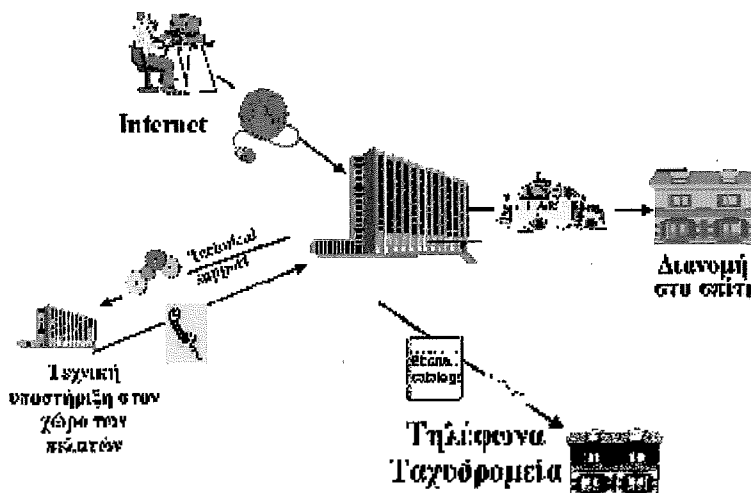
⁷⁴ Εκείνος ο “κεντρικός” υπολογιστής ο οποίος εξυπηρετεί όλους τους υπόλοιπους υπολογιστές ενός δικτύου (clients), δίνοντάς τους το απαραίτητο software, καθώς και στοιχεία που είναι αποθηκευμένα στο δικό του σκληρό δίσκο.

⁷⁵ *Έξυπνες κάρτες (Smart Cards), Ψηφιακό χρήμα (Digital cash ή e-cash), Κυβερνο-πληρωμές (Cyber payments ή on-line payments), Ηλεκτρονικές Επιταγές*, κ.λπ.

Καθοριστικό βέβαια παράγοντα δραστηριοποίησης μιας επιχείρησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί και το σύστημα διανομής των αγαθών που ολοκληρώνει την όλη διαδικασία της ψηφιακής συναλλαγής και διακρίνεται:

- Στις άυλες παραδόσεις μέσω του ίδιου του δικτύου (download, e-mail active server pages, κ.λπ.) για άυλα προϊόντα, όπως (μουσική, eBooks, τιμές χρηματιστηρίου κ.λπ.) καθώς και
- Στην υλική παράδοση (λ.χ. κοινό ταχυδρομείο, courier, κ.λπ.).

Διάγραμμα 12 : «Εναλλακτικοί τρόποι υποστήριξης των πελατών»



Το ηλεκτρονικό εμπόριο παρουσιάζει αναμφίβολα πολλά συγκριτικά πλεονεκτήματα σε σχέση με τον παραδοσιακό τρόπο διεξαγωγής εμπορίου. Η ταχύτητα διεκπεραίωσης των συναλλαγών και ο αμφίδρομος χαρακτήρας επικοινωνίας αποτελούν δύο σημαντικά στοιχεία που προσδίδουν προστιθέμενη αξία σε ένα περιβάλλον ηλεκτρονικού εμπορίου, ενώ σημαντική παράμετρο διασφάλισης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για την επιχείρηση αποτελεί και ο παράγοντας χρόνος.

Η δραστηριοποίηση όμως των εταιρειών στο νέο αυτό μοντέλο «διαδικτυακού επιχειρείν» απαιτεί επανασχεδιασμό και υιοθέτηση εκ μέρους τους νέων πιο αποτελεσματικών τεχνικών και στρατηγικών προσαρμοσμένων στις συνθήκες και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της νέας αυτής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι επιχειρήσεις της ψηφιακής παγκόσμιας αγοράς, προκειμένου να διαμορφώσουν τη στρατηγική τους θα πρέπει πρώτα να έχουν διερευνήσει και κατανοήσει το “ψηφιακό κομμάτι” της αγοράς στο οποίο επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν. Η εξασφάλιση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος από τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται “on line” προϋποθέτει την υιοθέτηση μιας πολύπλευρης επιχειρηματικής δράσης ⁷⁶. Μία αντιμετώπιση, δηλαδή, στην οποία οι δυνατότητες που παρέχει η τεχνολογία δε θα είναι το μοναδικό εργαλείο για τη δημιουργία επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αλλά θα συνδυάζονται με την απαιτούμενη ευελιξία στις προκλήσεις του “κυβερνοχώρου”.

⁷⁶ Δρακάκης, Φ. (2000), “Ήλεκτρονικό Εμπόριο – Επιχειρηματική Στρατηγική”, BUSINESS, σελ. 28

3.5. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΑ ΜΟΝΤΕΛΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Με την είσοδο στο νέο αιώνα ολοένα και περισσότερο γινόμαστε δέκτες αλλαγών που συντελούνται τόσο στη χώρα μας, όσο και στο διεθνές περιβάλλον. Κύριο χαρακτηριστικό της νέας διαμορφούμενης εποχής η ταχύτητα.⁷⁷ Ταχύτητα στην τεχνολογική ανάπτυξη, ταχύτητα στις μεταφορές, επανάσταση στις τηλεπικοινωνίες, νέες μορφές επιχειρηματικής δράσης, αλλαγές στο περιβάλλον λειτουργίας των επιχειρήσεων, νέες εμπορικές ιδεολογίες, νέες κουλτούρες, νέα προϊόντα και νέα κανάλια διανομής. Η ψηφιοποίηση και παγκοσμιοποίηση της αγοράς επιβάλλει νέες συνθήκες και δημιουργεί νέες ανάγκες πρόσβασης σε παγκόσμιες πλέον διαδικτυακές αρτηρίες.

Αναμφίβολα, σήμερα περισσότερο από ποτέ άλλοτε επιχειρήσεις και οργανισμοί ανά τον κόσμο προσπαθούν να αυξήσουν την αποδοτικότητα και την ταχύτητα ανταπόκρισής τους σε μια παγκοσμιοποιημένη αγορά. Τις προσπάθειές τους βασίζουν στη σύνθεση των ανεξάρτητων επιχειρησιακών τους εφαρμογών σε δυναμικά σύνολα δικτυακών εφαρμογών, μέσω της αξιοποίησης διαφόρων “επιχειρηματικών μοντέλων”⁷⁸, συμπεριλαμβάνοντάς τα στην «επιχειρησιακή τους φαρέτρα». Με τον όρο μάλιστα “επιχειρηματικά μοντέλα” (*business models*) εννοούμε την ανάλυση της ροής των προϊόντων, υπηρεσιών και πληροφοριών, καθώς και την περιγραφή

⁷⁷ Τριανταφυλλίδης Κ. (Τρίτη 14 Μαρτίου 2000), “Ο εσωτερικός έλεγχος στη σύγχρονη επιχείρηση”, Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, σελ. 15.

⁷⁸ Καφαντάρης, Γ. (2000), “Ο γόρδιος δεσμός του Ηλεκτρονικού Εμπορίου”, X-RAM, Ειδική έκδοση για την «Ηλεκτρονική Οικονομία» - Το μετρό των e - επιχειρήσεων, ΑΘΗΝΑ.

των ρόλων των διαφόρων εμπλεκόμενων φορέων στην υιοθέτηση λύσεων «ηλεκτρονικού επιχειρείν».

Πως όμως το ηλεκτρονικό επιχειρείν αλλάζει τα σημερινά μοντέλα επιχειρηματικότητας (*business model*), ποια νέα μοντέλα προκύπτουν, και ποιες είναι οι διοικητικές προτεραιότητες και πρακτικές που απαιτούνται στο νέο ψηφιακό περιβάλλον του ηλεκτρονικού εμπορίου;

Η υιοθέτηση λύσεων ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να συνεπάγεται είτε την υιοθέτηση ενός εναλλακτικού μέσου για τη διεκπεραίωση ήδη υπάρχουσών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, είτε την επέκταση της επιχειρηματικότητας μέσω νέων κατευθύνσεων στον ιδεατό χώρο, ή τέλος τη σύσταση μιας νέας επιχείρησης η οποία θα είναι κατά βάση “εικονική”. Αναλυτικότερα, διακρίνονται τρεις μεγάλες κατηγορίες επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται στο χώρο του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Υπάρχουσα επιχείρηση που υιοθετεί το Διαδίκτυο (Internet) ως εναλλακτικό μέσο για την ολοκλήρωση των επιχειρησιακών διαδικασιών.

Επιχειρήσεις, ή φορείς παροχής υπηρεσιών που θέλουν να εκμεταλλευτούν τις νέες ευκαιρίες που παρουσιάζονται στον κυβερνοχώρο (*cyberspace*), με το να υιοθετούν ένα νέο μέσο για τη διεκπεραίωση των ήδη υπάρχουσών λειτουργιών τους. Σε αυτήν την κατηγορία εμπίπτουν όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται στο φυσικό χώρο σε ένα συγκεκριμένο κλάδο (λ.χ. ηλεκτρονικό βιβλιοπωλείο) και υιοθετούν το Διαδίκτυο προκειμένου να εδραιώσουν ένα νέο επιπρόσθετο κανάλι

επικοινωνίας με το κοινό στο οποίο απευθύνονται. Παραδείγματος χάρη, μια επιχείρηση (κατάστημα ή βιοτεχνία) που δραστηριοποιείται στο φυσικό χώρο στον κλάδο των ρούχων μπορεί να ολοκληρώσει με έναν εναλλακτικό τρόπο τις λειτουργίες του μάρκετινγκ και της διαφήμισης, της εξυπηρέτησης των πελατών και των πωλήσεων, μέσω ενός ηλεκτρονικού καταστήματος, το οποίο ουσιαστικά θα λειτουργεί παράλληλα με όλα τα υπόλοιπα φυσικά υποκαταστήματα της εταιρείας.

Υπάρχουσα επιχείρηση που υιοθετεί το Διαδίκτυο (Internet) για την ανάπτυξη νέων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον ιδεατό χώρο.

Επιχειρήσεις οι οποίες έχουν φυσική υπόσταση και δραστηριοποιούνται σε έναν συγκεκριμένο κλάδο. Οι επιχειρήσεις αυτές εκμεταλλεύονται τις ευκαιρίες που γεννώνται από το ηλεκτρονικό εμπόριο μέσω Διαδικτύου υιοθετώντας το επιχειρηματικό μοντέλο του «ηλεκτρονικού εμπορικού κέντρου». Οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν υπηρεσίες ενδιάμεσου φιλοξενώντας στον ιδεατό τους χώρο ηλεκτρονικά καταστήματα, επεκτείνοντας έτσι τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων επιχειρήσεων αποτελούν τόσο η τράπεζα Barclays η οποία πέρα από την εφαρμογή ηλεκτρονικής τραπεζικής για την εξυπηρέτηση των πελατών της υιοθέτησε και επιχειρηματικό μοντέλο του «ηλεκτρονικού εμπορικού κέντρου», το γνωστό Barclay Square, όσο και η ελληνική τράπεζα «Εγνατία».

Εικονική επιχείρηση και νέα επιχειρηματική δραστηριότητα.

Πρόκειται για επιχειρήσεις οι οποίες δεν είχαν ποτέ φυσική υπόσταση και ξεινούν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα στο Διαδίκτυο υιοθετώντας ένα οποιοδήποτε μοντέλο. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα του εικονικού βιβλιοπωλείου Amazon.com το οποίο δεν έχει φυσική υπόσταση, όπως και του e-Bay του συστήματος ηλεκτρονικών δημοπρασιών.

Αναμφίβολα, μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου καταργούνται σταδιακά οι αποστάσεις. Οδηγούμαστε πλέον στη δημιουργία μία ενιαίας αγοράς, μιας Οικονομίας όπου ο ανταγωνισμός για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες μιας τοπικής αγοράς μπορεί να προέλθει από οποιαδήποτε επιχείρηση, σε οποιοδήποτε σημείο του κόσμου. Παγκόσμια όμως πρόσβαση, σημαίνει και παγκόσμιες συγκρίσεις προϊόντων και υπηρεσιών. Κατ' αυτό τον τρόπο, η κάθε επιχείρηση, ανεξάρτητα εάν δραστηριοποιείται σε τοπικό επίπεδο, θα πρέπει να είναι ανταγωνιστική σε παγκόσμιο επίπεδο. Συνεπώς, η κάθε επιχείρηση, μικρή ή μεγάλη, θα πρέπει να συμπεριφέρεται σαν να είναι υπερεθνική (*transnational*), συνδυάζοντας τη δυνατότητα παγκόσμιας πρόσβασης, τοπικής έμφρασης και συνεχούς καινοτομίας αναπτύσσοντας νέα προϊόντα και υπηρεσίες.

Αυτό το νέο κύμα των δυναμικών σχέσεων και της καινοτομίας απαιτεί ολοκλήρωση των διαδικασιών, των εφαρμογών και των συστημάτων σε όλο το εύρος της επιχείρησης, μέσω της θέσπισης

του “ηλεκτρονικού επιχειρείν”,⁷⁹ δηλαδή, του οργανωσιακού αυτού ιστού, που μπορεί να υποστηρίξει την επιχείρηση στη “*δικτυακή οικονομία*”. Οι δομές, οι σχέσεις και ο χαρακτήρας των συναλλαγών που διέπουν το νέο αυτό πεδίο επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι ακόμη ασαφείς, ευμετάβλητες και ταυτόχρονα δυναμικές.⁸⁰ Ως εκ τούτου, ο εντοπισμός επιχειρηματικών ευκαιριών και τρόπων διασφάλισης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος αποτελεί μια πραγματική πρόκληση για όλους τους εμπλεκόμενους φορείς.

*Η καινοτομία που εισάγει το «ηλεκτρονικό εμπόριο»
στο διαμορφούμενο νέο ψηφιακό τοπίο,
δεν είναι αρκετή και πάντως όχι ικανή
για να επιβραβεύσει τις προσδοκίες,
όταν αυτή δε συνοδεύεται
από την ικανότητα μακροπρόθεσμης διατήρησής της.
Μ. Δασκαλάκης⁸¹*

⁷⁹ Δουκίδης Γ. (2000), “E-Commerce”, *Οικονομική & Βιομηχανική Επιθεώρηση*, σελ. 32, Ειδική έκδοση, ΑΘΗΝΑ.

⁸⁰ Βρεχόπουλος Π. Α., (Ιανουάριος 2001), “Το κλειδί της επιτυχίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο” e-BUSINESS, ΦΥΛΛΟ II, σελ. 12, LIBECOM

⁸¹ Δ/ντής CompuPress A.E. - TECHBusiness

3.6. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η ελληνική αγορά του Ηλεκτρονικού Εμπορίου βρίσκεται σε μια διαρκή φάση ανάπτυξης τα τελευταία χρόνια. Παρ' ότι ο αριθμός των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν παραδοσιακές τεχνολογίες Ηλεκτρονικού Εμπορίου κυρίως για business-to-business επικοινωνίες (όπως το παραδοσιακό EDI)⁸² έχει σταθεροποιηθεί σε σχετικά χαμηλά επίπεδα, και κυρίως στον κλάδο του λιανεμπορίου, παρουσιάζεται ένα διαρκώς αυξανόμενο ενδιαφέρον για εφαρμογές που αφορούν στην σχέση business-to-consumer και τις on-line πωλήσεις προϊόντων και υπηρεσιών. Οι συνεχείς ζυμώσεις στο χώρο της πληροφορικής δεν ήταν δυνατόν να αφήσουν ανεπηρέαστη την αγορά του Ηλεκτρονικού Εμπορίου. Εξαγορές και στρατηγικές συνεργασίες που ανακοινώνονται όλο και συχνότερα, μεταβάλλουν διαρκώς το χάρτη της αγοράς αυτής και αλλάζουν τις ισορροπίες της, αποδεικνύοντας παράλληλα τη δυναμική της. Πρόσφατες κινήσεις συνεργασιών και συγχωνεύσεων (συνεργασίες με ιδιαίτερη προστιθέμενη αξία) αναμένεται να αλλάξουν το τοπίο της αγοράς των ISPs, να ενισχύσουν τον ανταγωνισμό στη χώρα μας, και πιθανά να επισπεύσουν τη λεγόμενη σύγκλιση των τηλεπικοινωνιακών υποδομών, που θα οδηγήσει στην προσφορά ολοκληρωμένων υπηρεσιών Ηλεκτρονικού Εμπορίου στον τελικό καταναλωτή.

⁸² Η επιχειρηματική χρήση του Ηλεκτρονικού Εμπορίου προωθήθηκε κυρίως από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 στα πλαίσια του ECR - Ελλάς, όπου 90 επιχειρήσεις του λιανικού εμπορίου (βιομηχανία και supermarkets) οργανωμένα προσπαθούν να αυτοματοποιήσουν τις συναλλαγές τους αξιοποιώντας το EDI.

Η ανάπτυξη του Internet αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Εμπορίου στην Ελλάδα. Σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία και εκτιμήσεις⁸³ υπάρχουν στην Ελλάδα σήμερα περίπου 350.000 - 400.000 χρήστες, από τους οποίους 50% σε εμπορικά και 50% σε ακαδημαϊκά δίκτυα. Τον τελευταίο χρόνο ο αριθμός των IP διευθύνσεων αυξήθηκε κατά 80% ενώ παράλληλα τα domain names είχαν αύξηση κατά 180%. Παρά την εντυπωσιακή αυτή αύξηση, η χρήση του Internet στην Ελλάδα παραμένει περιορισμένη. Το 1998 η διείσδυση ήταν 3% του πληθυσμού, ενώ προσέγγιζε το 6% στα τέλη του 2000. Για το 2000 ενδεικτικά αναφέρουμε ότι η διείσδυση στο Βέλγιο ήταν είναι 23 %, στην Ισπανία 13% και στη Φιλανδία 49%.

Ένας άλλος δείκτης διάδοσης του Internet με πρακτική επίπτωση στην ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Εμπορίου αφορά στον αριθμό των ασφαλών Web Servers. Υπό αυτό το πρίσμα, η Ελλάδα υστερεί στη δημιουργία της κατάλληλης υποδομής, καθότι ο μέσος αριθμός στην Ε.Ε. είναι 0,8 ασφαλείς Web Servers⁸⁴ ανά 100.000 κατοίκους, ενώ στην Ελλάδα ο αντίστοιχος αριθμός είναι 0,1.

⁸³ Δουκίδης, Γ. (2000), «Η Σημερινή κατάσταση του Ηλεκτρονικού Εμπορίου στην Ελλάδα», <http://www.heltrun.aueb.gr>

⁸⁴ Οι ασφαλείς "servers" επιτρέπουν στους χρήστες να κρυπτογραφούν πληροφορίες, για παράδειγμα σχετικές με τις πιστωτικές κάρτες, διευκολύνοντας έτσι τη διεξαγωγή των ηλεκτρονικών συναλλαγών.

Πίνακας 12

ΑΡΙΘΜΟΣ INTERNET HOSTS ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΩΝ SERVERS				
	Internet Hosts ⁸⁵ (Μάρτιος 2000)		Secure servers (Σεπτέμβριος 1999)	
	Αριθμός	Ανά εκατ. κατοίκους	Αριθμός	Ανά εκατ. κατοίκους
ΑΥΣΤΡΙΑ	344	42	229	28
ΒΕΛΓΙΟ	240	24	302	30
ΒΡΕΤΑΝΙΑ	3243	55	2073	35
ΓΑΛΛΙΑ	1058	18	778	13
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	2835	34	1676	20
ΔΑΝΙΑ	210	40	317	60
ΕΛΛΑΔΑ	69	6	70	7
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	177	48	52	14
ΙΣΠΑΝΙΑ	619	16	382	10
ΙΤΑΛΙΑ	619	11	534	9
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	37	87	21	49
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	462	29	817	52
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	89	9	65	7
ΣΟΥΗΔΙΑ	631	71	615	69
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	281	54	634	123
Ο.Ο.Σ.Α.	66810	60	60502	54

Πηγή: Ο.Ο.Σ.Α.

Σε ό,τι αφορά στην επιχειρηματική χρήση του Internet από τις ελληνικές επιχειρήσεις, σημειώνεται μια σταδιακή εξάπλωση του Ηλεκτρονικού Εμπορίου προς δύο κατευθύνσεις:

- προς την κατεύθυνση της εκμετάλλευσης του Internet από ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις κυρίως για προώθηση και πολύ λιγότερο για την επίτευξη ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων, και

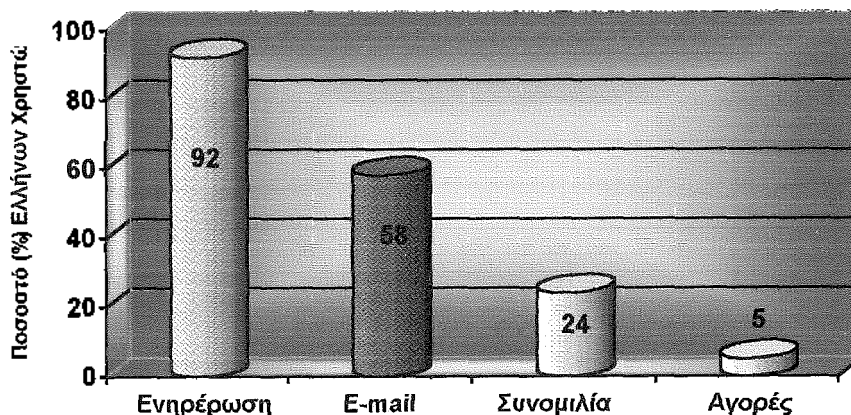
⁸⁵ Ο όρος Internet hosts υποδηλώνει τον "οικοδεσπότη υπολογιστή" που εξυπηρετεί άλλους, και ορίζεται ως οποιοδήποτε υπολογιστικό σύστημα με καθορισμένη διεύθυνση, βάσει του πρωτοκόλλου του Internet, που είναι συνδεδεμένο με το Διαδίκτυο.

- προς την κατεύθυνση της δημιουργίας εικονικών επιχειρήσεων (virtual organisations) στα πρότυπα των αντίστοιχων διεθνών παραδειγμάτων, αλλά έχοντας κυρίως μόνο την απλή μορφή του επιχειρηματικού μοντέλου που λέγεται portal.

Σε μία προσπάθεια συστηματικότερης προσέγγισης των προοπτικών ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου στον ελλαδικό χώρο, επιχειρείται μία συνοπτική περιγραφή της κατάστασης⁸⁶ που επικρατεί τα τελευταία χρόνια στην ελληνική «ηλεκτρονική αγορά». Αξίζει να επισημανθεί ότι:

- το ηλεκτρονικό επιχειρείν και εμπόριο βρίσκεται ακόμα σε νηπιακό στάδιο και σε τούτο συμβάλλει και η έλλειψη παράδοσης στις συναλλαγές εξ αποστάσεως

Διάγραμμα 13: Λόγοι Πρόσβασης στο Διαδίκτυο



Πηγή: e.MARKET, 2000

- 12% των επιχειρήσεων έχει παρουσία στο Internet το 2001
- οι επιχειρήσεις δεν έχουν συνειδητοποιήσει ακόμα τις δυνατότητες που απορρέουν από την εφαρμογή μεθόδων και τεχνικών ηλεκτρονικού επιχειρείν

⁸⁶ ICAP (2001), "Κλαδική Μελέτη «Υπηρεσίες Internet»", ICAP, ΕΛΛΑΔΑ.

- Η ανάπτυξη της Ελληνικής αγοράς Internet χρονολογείται από τα μέσα της προηγούμενης δεκαετίας και παρουσιάζει διαφορά φάσης περίπου 5 χρόνων από τις αναπτυγμένες διεθνείς αγορές.

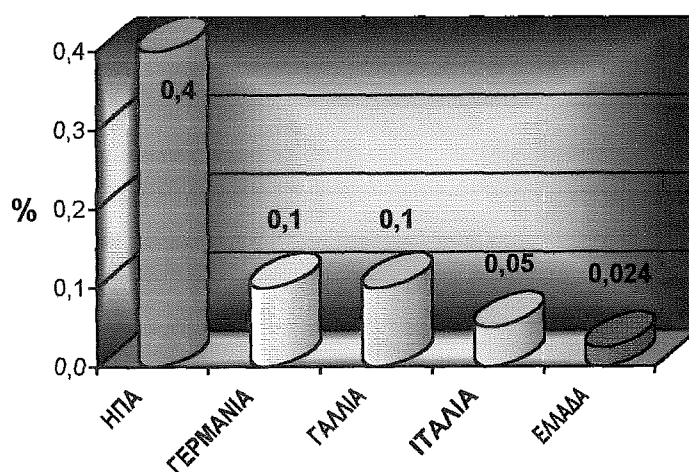
Αναλυτικότερα, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι στην προσπάθεια ανάπτυξης και καλλιέργειας ενός επιχειρηματικού περιβάλλοντος στην ελληνική αγορά, πρόσφορου για την άνθηση του ηλεκτρονικού εμπορίου παρατηρούνται οι ακόλουθες εξελίξεις στις βασικές κατηγορίες ηλεκτρονικών συναλλαγών:

Ηλεκτρονικές συναλλαγές B2C

Αξίζει βέβαια να επισημανθεί ότι σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα που παρουσίασε η *Strategic International S.A.*, καταγράφονται αργοί ρυθμοί ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου στη χώρα μας, καθώς το ποσοστό του αντιστοιχεί μόλις στο 0,024% επί του συνόλου των λιανικών πωλήσεων στην ελληνική αγορά, δηλαδή ανέρχεται περίπου σε 20 εκατ. δολάρια.

Διάγραμμα 14: B2C ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ (2000)

Σε επιλεγμένες χώρες ως % του συνολικού λιανικού εμπορίου

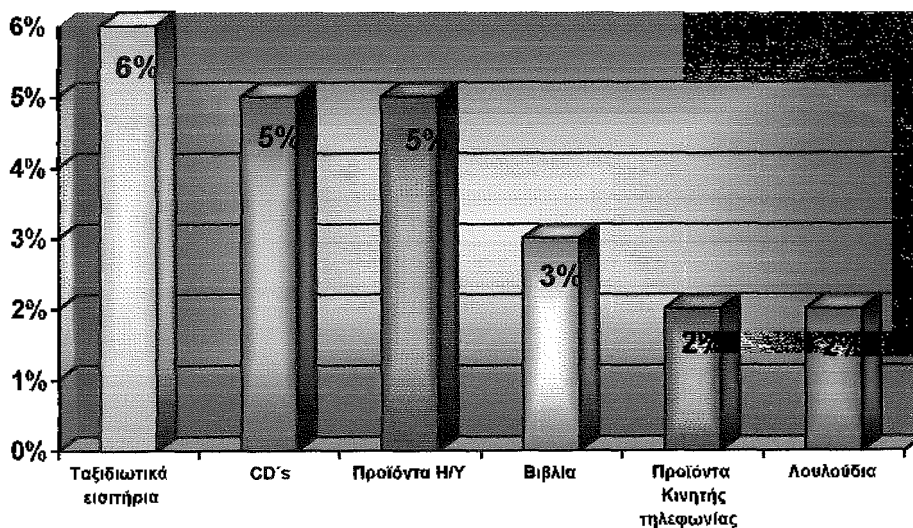


Πηγή: *Strategic International S.A.*, 2001

- Υπάρχουν 352 ηλεκτρονικά καταστήματα τα οποία υποστηρίζουν ολοκληρωμένες εμπορικές συναλλαγές, δηλαδή, διαθέτουν καλάθι αγορών, σύστημα ασφαλείας προσωπικών δεδομένων και υπηρεσία παράδοσης κατ' οίκον. Το ποσοστό των on-line καταστημάτων στο σύνολο του λιανικού εμπορίου είναι της τάξης του 0,4 – 0,6%. Ο αριθμός των επιχειρήσεων που διαθέτουν ενοποιημένο σύστημα ERP και πλατφόρμα ηλεκτρονικού εμπορίου δεν υπερβαίνει τις 5.
- δεν υπάρχει ακόμα μια κρίσιμη αγοραστική μάζα που να δικαιολογεί μεγάλες επενδύσεις.

Διάγραμμα 15

ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΖΟΝΤΑΙ ON-LINE ΕΛΛΑΔΑ (2000)



Πηγή: Focus-Bari

Οι on-line αγορές στον ελληνικό κυβερνοχώρο πραγματοποιούνται μόνο από το 5% των χρηστών. Στις κατηγορίες δε με τις περισσότερες πωλήσεις παρουσιάζονται τα ταξιδιωτικά εισιτήρια, ακολουθούν τα CD's, καθώς και τα είδη ηλεκτρονικών υπολογιστών, τα βιβλία, και τα λουλούδια.

Ανάλογη πρόσφατη έρευνα της *Forrester Research* αναφέρει ότι παρά τους βραδείς ρυθμούς ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ελλάδα, οι on-line πωλήσεις από 8 εκατ.€ το 2000 επρόκειτο να υπερδιπλασιασθούν το 2001, προσεγγίζοντας τα 17 εκατ. €, για το 2002 θα φθάσουν τα 51 εκατ. €, ενώ η ανάπτυξή τους θα συνεχισθεί με ταχύτατους ρυθμούς αγγίζοντας τα 125 εκατ.€ το 2003, τα 262 εκατ.€ το 2004, τα 476 εκατ.€ το 2005, και τα 772 εκατ.€ το 2006. Μετά από μία πενταετία, οι ελληνικές πωλήσεις μέσω του Διαδικτύου θα αντιστοιχούν στο 1,5% των συνολικών πωλήσεων λιανικής στη χώρα μας και στο 0,5% των συνολικών on-line πωλήσεων στην Ευρώπη. Η Ελλάδα με βάση τις πωλήσεις που παρουσιάζει στο Διαδίκτυο συγκαταλέγεται στην τρίτη κατηγορία των χωρών «χαμηλής ταχύτητας», όπως τις ονομάζει η *Forrester*, μαζί με την Ιταλία, την Ισπανία, και την Πορτογαλία. Οι τέσσερις προαναφερθείσες χώρες αντιπροσωπεύουν συνολικά το 4% του ευρωπαϊκού on-line τζίρου.

Ηλεκτρονικές συναλλαγές B2B⁸⁷

- *Κάθετες αγορές:* Το 2001 δραστηριοποιήθηκαν δύο B2B ηλεκτρονικές αγορές, που βασίζονται σε ολοκληρωμένη και διεθνώς καταξιωμένη πλατφόρμα ηλεκτρονικού εμπορίου, και απευθύνονται στους κλάδους του ξενοδοχειακού τομέα, μαζικής εστίασης & catering, τροφοδοσίας πλοίων και νοσοκομείων, σουπερμάρκετ και αλυσίδες λιανεμπορίου.
- *Οριζόντιες αγορές:* Το 2001 δραστηριοποιήθηκαν άλλες δύο B2B ηλεκτρονικές αγορές στο χώρο αυτό. Ο κύριος ρόλος των οριζόντιων αγορών είναι ότι συνδέουν απευθείας τους αγοραστές με τους προμηθευτές τους σε πραγματικό χρόνο. Τα οφέλη για τους συναλλασσόμενους είναι:
 - εξοικονόμηση χρόνου, κόστους και διαφάνεια
 - διεύρυνση παρουσίας εκτός ελληνικών συνόρων

Οι ηλεκτρονικές αγορές παρέχουν υπηρεσίες όπως ηλεκτρονικές αγορές, ηλεκτρονικές δημοπρασίες και κάθετες ηλεκτρονικές αγορές σε πολλές επιχειρήσεις από πολλούς κλάδους. Οι επιχειρήσεις που εξυπηρετούνται από τις παραπάνω αγορές ανήκουν στους τομείς της πληροφορικής, αυτοκινήτων, τηλεπικοινωνιών, διανομής τροφίμων, ειδών επίπλων γραφείου, ηλεκτρικού εξοπλισμού και σουπερμάρκετ.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι την επόμενη πενταετία προβλέπεται παρουσία του 100% των ελληνικών επιχειρήσεων στο Internet. Η κινητήρια δύναμη για το ηλεκτρονικό εμπόριο για τα

⁸⁷ Καρόνος, Θ. & Γουσίου, Α. (2001), «Η χρήση του Διαδικτύου και η πολιτική για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Εμπορίου στην Ελλάδα», *e-businessforum*, ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ, ΑΘΗΝΑ.

επόμενα 2-3 χρόνια θα είναι το B2B, ιδιαίτερα αν κινητοποιηθεί ο δημόσιος τομέας, και θα βασίζεται κυρίως σε ανάπτυξη υπηρεσιών αλυσίδας τροφοδοσίας (supply chain applications). Ο αριθμός μάλιστα των ολοκληρωμένων e-shops αναμένεται να φθάσει τα δεκαπέντε (15).

Η προοπτική για το μέγεθος της ελληνικής αγοράς ηλεκτρονικού εμπορίου για το 2003 ξεπερνά τα 600 δισεκ. δρχ. Ο προβλεπόμενος ραγδαίος ρυθμός αύξησης (το σημερινό μέγεθος ανέρχεται σε 1,5 δισεκ. δρχ.), βασίζεται κυρίως στη συμμετοχή του δημόσιου τομέα στο e-procurement. Η αξία του B2C αναμένεται να προσεγγίσει τα 50 δισεκ. τα επόμενα τρία χρόνια, δηλαδή, το 0,5% του φυσικού λιανικού εμπορίου.

Αναμφίβολα, τα οφέλη των εφαρμογών Internet, B2B και B2C για τις ελληνικές επιχειρήσεις και τους καταναλωτές παρουσιάζονται μεγάλα. Στους πίνακες που ακολουθούν επιχειρείται μια συνοπτική καταγραφή των ωφελειών που προκύπτουν από το ηλεκτρονικό επιχειρείν, καθώς επίσης και των προωθητικών/ανασταλτικών παραγόντων ανάπτυξής του.

ΟΦΕΛΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΕΙΝ

<p>“Ηλεκτρονικό Επιχειρείν”: Η χρήση της τεχνολογίας Internet για τη σύναψη ή προώθηση συναλλαγών και επιχειρηματικών σχέσεων, είτε στις σχέσεις με τους προμηθευτές (back-office side) στις εσωτερικές διαδικασίες, ή στις σχέσεις με πελάτες (front-office side).</p>	
<p>B2B επανάσταση: αφορά στην βέλτιστη χρήση και εκμετάλλευση από τις επιχειρήσεις του Internet και των ψηφιακών τεχνολογιών.</p>	<p>“B2C εξέλιξη”: αφορά αλλαγές των αγοραστικών συνηθειών των καταναλωτών και ριζικές αλλαγές στον τρόπο προσέγγισης του λιανικού εμπόριου.</p>
<p>Η ταχύτερη, λεπτομερέστερη και ακριβέστερη διάχυση της πληροφορίας</p> <ul style="list-style-type: none"> - επιτρέπει το μετασχηματισμό των επιχειρηματικών δομών και προσθέτει αξία σε οτιδήποτε αφορά την πληροφόρηση και την επικοινωνία στις επιχειρηματικές διαδικασίες (business processes) - Σχεδιασμός προϊόντων - Παραγωγή - Διαχείριση αποθεμάτων και παραγγελιών για βέλτιστη απάντηση προς τους πελάτες - Marketing και Interactive Customer care - Διανομή - Επικοινωνία - Χρήση extranets για την on-line εκπαίδευση τεχνικού προσωπικού σε απομακρυσμένα σημεία 	<p>Η αγορά αυτή δεν θεωρείται ακόμα ώριμη και μπορεί να μην αναπτυχθεί όσο γρήγορα αναμενόταν.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Στο μέλλον, μεγαλύτερη σημασία η “προϊοντική ταυτότητα” (brand name) από το σήμα μιας αλυσίδας - “mobile commerce”, επιτρέπει τον συνδυασμό έρευνας σε ένα φυσικό κατάστημα με την έρευνα αγοράς (φθηνότερες τιμές, καλύτερες προσφορές, παραγγελία σε άλλο κατάστημα) - ο καταναλωτής ενδυναμώνεται (consumer empowerment)

Από την ανάλυση που προηγήθηκε γίνεται αντιληπτό ότι η υιοθέτηση στρατηγικής ηλεκτρονικού επιχειρείν από μια επιχείρηση σημαίνει ότι μπορεί συνεχώς :

- να επαναπροσδιορίζει τις διαδικασίες δημιουργίας νέας αξίας
- να αναδιοργανώνει τις εσωτερικές λειτουργίες και διαδικασίες της
- να προσαρμόζεται και να επωφελείται από την εφαρμογή των νέων συστημάτων πληροφορίας

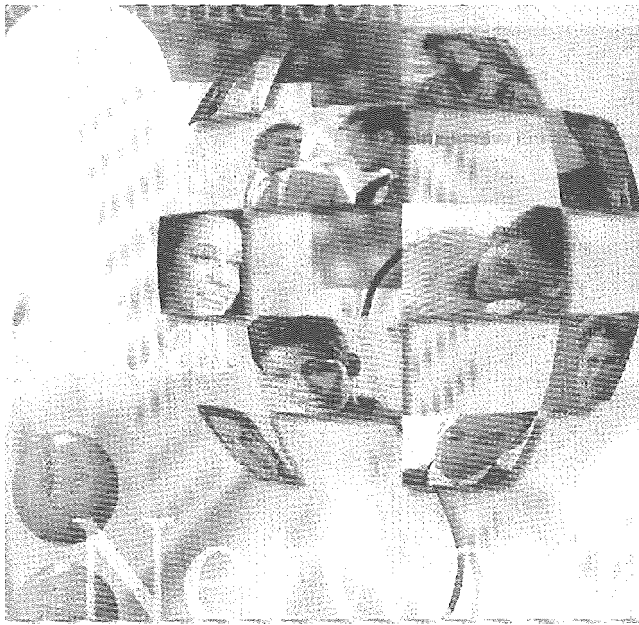
ενώ προϋποθέτει :

- επενδύσεις σε υποδομές και πόρους
- αλλαγές στην επιχειρηματική κουλτούρα

ΠΡΩΘΗΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΕΙΝ	ΑΝΑΣΤΑΛΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΕΙΝ
<ul style="list-style-type: none"> □ αύξηση ανταγωνιστικών πιέσεων □ ανάπτυξη e-procurement □ ανάπτυξη e-marketplaces⁸⁸ □ κριτική μάζα χρηστών □ κινητό Internet □ γρήγορο Internet 	<ul style="list-style-type: none"> □ σύγκρουση κουλτούρας □ έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού στο χώρο των υπηρεσιών Internet, της πληροφορικής και των τηλεπικοινωνιών □ έλλειψη ολοκλήρωσης λογιστικών προγραμμάτων □ ασφάλεια και αξιοπιστία συναλλαγών □ αβεβαιότητα σχετικά με το ρυθμό απόδοσης του επενδυμένου κεφαλαίου □ αύξηση της τάσης των επιχειρήσεων να κρατούν στάση αναμονής απέναντι στο Internet

⁸⁸ Οι on-line αγορές που έχουν γίνει γνωστές με τον όρο e-marketplaces, είναι ειδικά εμπορικά sites του Διαδικτύου, τα οποία επιτρέπουν σε μεγάλες κοινότητες αγοραστών και προμηθευτών να συναντώνται και να διαπραγματεύονται μεταξύ τους. Αντιπροσωπεύουν ιδανικές δομές εμπορικών ανταλλαγών, επιτυγχάνοντας νέα επίπεδα αποδοτικότητας της αγοράς με τη σύσφιξη και την αυτοματοποίηση των σχέσεων προμηθευτή και αγοραστή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4



ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

4.1. Γενικά για τη φορολογία του Η.Ε.

Σε όλον τον κόσμο, οι επιχειρήσεις έχουν ήδη αρχίσει να επανεξετάζουν και να αναδιαμορφώνουν την πολιτική και τη στρατηγική τους στην αυγή του 21^{ου} αιώνα. Η προσπάθειά τους αποσκοπεί στο να μεταλλάξουν το στρατηγικό προσανατολισμό τους, να επανεξετάσουν τις προτεραιότητές τους και να αναδιαμορφώσουν τα σχέδια δράσης τους στην τοπική, εθνική, περιφερειακή και παγκόσμια αγορά. Η παγκοσμιοποίηση των ψηφιακών αγορών, της τεχνολογίας, καθώς και της οικονομίας επηρεάζει και τις ελληνικές επιχειρήσεις, που αναζητούν διεξόδους επιβίωσης στην «*Κοινωνία των Πληροφοριών*». Η επιχειρηματική δραστηριότητα μετασχηματίζεται⁸⁹. Η καθιέρωση του Διαδικτύου (*Internet*), η ανάγκη για καινοτομία, αμεσότητα και ταχύτητα στην παραγωγή, για προσφορά αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και η ανάγκη για προσαρμογή στην ψηφιακή εποχή και για διεθνή επέκταση, μεταβάλλουν τον τρόπο που πραγματοποιείται σήμερα το «*επιχειρείν*».

Η μορφή της επιχείρησης αλλάζει καθώς τα επιτεύγματα της υψηλής τεχνολογίας και της κοινωνίας της πληροφορικής μεταβάλλουν το περιβάλλον μέσα στο οποίο αυτή δραστηριοποιείται. Στόχος, η όσο το δυνατόν ταχύτερη προσαρμογή της επιχείρησης στα δεδομένα της Νέας Οικονομίας και η επιτυχημένη μετάβασή της από τη βιομηχανική στην ψηφιακή εποχή. Η μεταμόρφωση αυτή εκδηλώνεται τόσο στο μοντέλο της οργάνωσής της, όσο και στον τρόπο που επεκτείνεται.

⁸⁹ E-Business (Οκτώβριος 2000), "Το e-Business στην ανατολή του 2000 – Cover story".

Οι συναλλαγές πάνω από δημόσια και ιδιωτικά δίκτυα υπολογιστών εδραιώνονται σαν μια συστηματική επιχειρηματική πρακτική, ενώ παράλληλα σημειώνονται σημαντικές αλλαγές στο τεχνολογικό και θεσμικό περιβάλλον. Η εξάπλωση της κινητής τηλεφωνίας, η απελευθέρωση των τηλεπικοινωνιακών αγορών, η ενοποίηση οικονομικών αγορών (EMU⁹⁰, NAFTA⁹¹), καθώς και η σύγκλιση τεχνολογιών επικοινωνίας και περιεχομένου (λ.χ. τηλεπικοινωνίες, τηλεόραση κ.λπ.), δημιουργούν νέες προϋποθέσεις, ευκαιρίες, θεσμούς και δομές επιχειρηματικότητας. Οι επιχειρήσεις ωθούνται στο να υιοθετήσουν μια πιο ολοκληρωμένη θεώρηση της χρήσης ψηφιακών μέσων για τη διεύρυνση και βελτίωση της επιχειρηματικότητάς τους : το ηλεκτρονικό εμπόριο, το οποίο αποτελεί την πιο ορατή έκφραση της αναδυόμενης δικτυακής οικονομίας, αλλά και το πιο ισχυρό επιχείρημα για την παγκοσμιοποίηση των αγορών⁹².

Μπροστά στην αναντίρρητη αυτή πραγματικότητα ο ρόλος των φορολογικών αρχών παρουσιάζεται αναβαθμισμένος, καθώς είναι άμεσα συνδεδεμένος με τις αναγκαίες πολιτικές και την απαιτούμενη νομοθεσία για την προαγωγή του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αναμφίβολα, η ανάπτυξη του όσο και η εφαρμογή των θεμελιωδών τεχνολογιών του διαμορφώνουν προκλήσεις και ευκαιρίες για τις Φορολογικές Αρχές, στις τρέχουσες προσπάθειές τους να

⁹⁰ EUROPEAN MONETARY UNION

⁹¹ NORTH AMERICAN FREE TRADE AGREEMENT – Βορειοαμερικανική Συμφωνία Ελεύθερου Εμπορίου – (περιορισμένη στο οικονομικό πεδίο, χωρίς τη διάσταση της πολιτικής ολοκλήρωσης), υπογράφηκε από τις Η.Π.Α., το Μεξικό και τον Καναδά τον Αύγουστο του 1992 και τέθηκε σε εφαρμογή την πρωτοχρονιά του 1994.

⁹² Γεωργιάδης Π. & Σταμούλης Δ. (2000), "Όραμα, ρόλοι και μέτρα για τα κράτη κατά τη μετάβαση στην ψηφιακή εποχή", Διεθνές Συνέδριο DEXA 2000 (4-6 Σεπτεμβρίου), Αγγλία.

διατηρήσουν και να προάγουν την κατάλληλη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων⁹³.

Ένα ισχυρό μέσο για την προώθηση της ιδέας φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελεί η διασφάλιση ενός σαφούς και ουδέτερου φορολογικού περιβάλλοντος, μέσω της εφαρμογής φορολογικών κανόνων με τους οποίους θα αποφεύγονται οι στρεβλώσεις στην αγορά. Προκειμένου μάλιστα να καταστεί δυνατή η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, κρίνεται αναγκαίο τα φορολογικά συστήματα να προσφέρουν τόσο ασφάλεια του δικαίου, ούτως ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι σαφείς, διαφανείς και προβλέψιμες, όσο και φορολογική ουδετερότητα, ώστε να μην επιβάλλονται στις νέες αυτές δραστηριότητες πρόσθετες επιβαρύνσεις σε σύγκριση με τις πιο παραδοσιακές μορφές εμπορικής δραστηριότητας. Αναμφίβολα, βέβαια για την προσέγγιση των φορολογικών πτυχών του ηλεκτρονικού εμπορίου απαιτείται τόσο διεθνής συνεργασία, καθώς από τη φύση του και μόνο το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι διεθνικό και ενθαρρύνει τη διασυνοριακή παραγγελία και παράδοση αγαθών και υπηρεσιών στην ενιαία αγορά, όσο και συντονισμός ενεργειών προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού⁹⁴. Κυρίως όμως απαιτείται η εφαρμογή στη χρήση των παγκόσμιων δικτύων πληροφοριών «της αρχής της μη εισάγουσας διακρίσεις φορολογίας» προκειμένου να αποφευχθεί η μεροληπτική

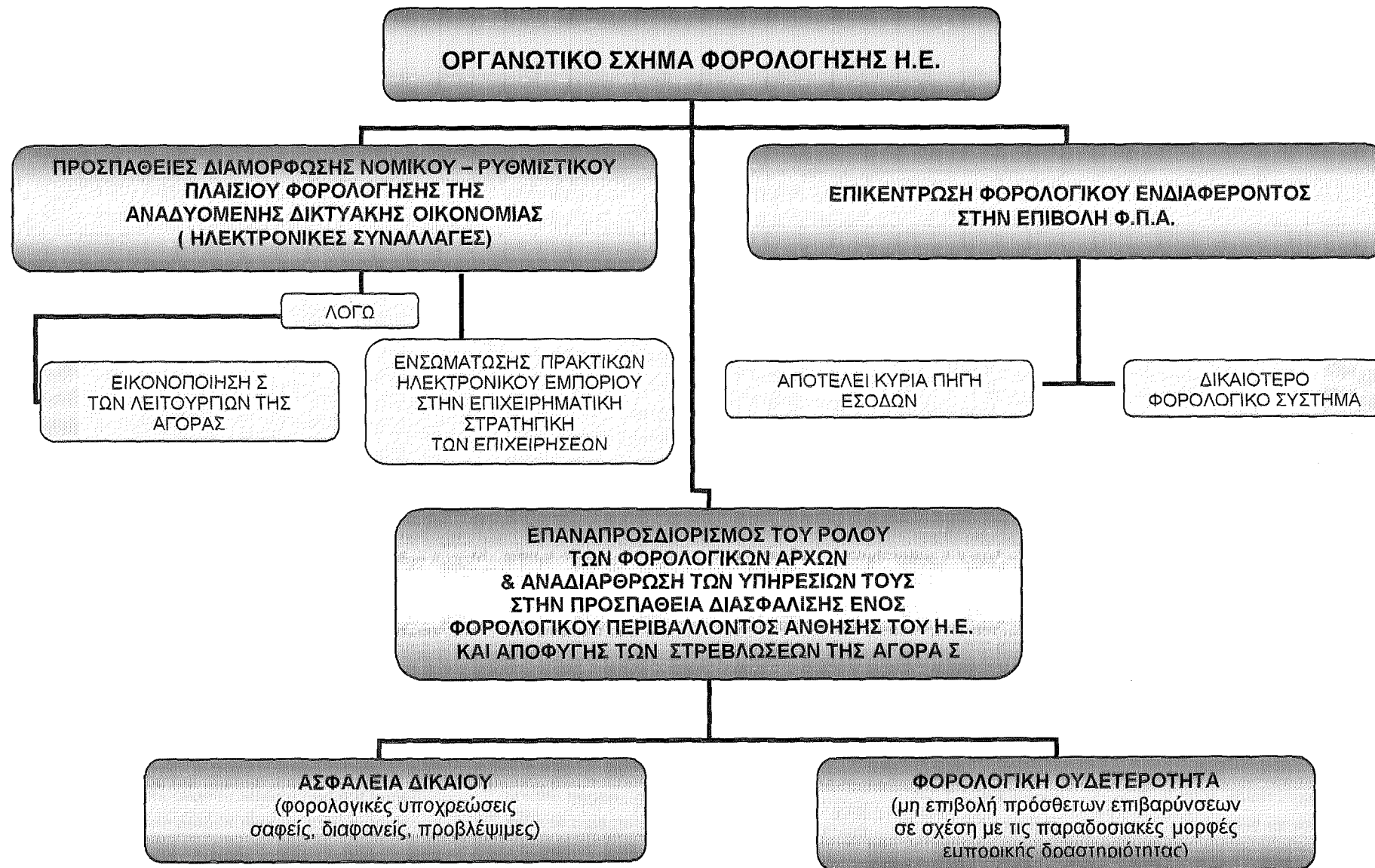
⁹³ Τα σχετικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο φορολογικά ζητήματα δημοσιεύθηκαν από την Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων (Committee on Fiscal Affairs) του ΟΟΣΑ, "The Communications Revolution and Global Commerce: Implications for Tax Policy and Administration" (1997). Το κείμενο αυτό χρησιμοποιήθηκε σε μία ανεπίσημη διάσκεψη στρογγυλής τραπέζης επιχειρηματιών-κυβερνήσεων που έλαβε χώρα στην Τουρκία, το Νοέμβριο 1997, με τίτλο "Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers" στα πλαίσια συνεδρίου του Ο.Ο.Σ.Α. με θέμα "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce".

⁹⁴ OECD (1998), ELECTRONIC COMMERCE TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS, OECD, Paris.

«φορολογική μεταχείριση» στις συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η διάδοση του “ηλεκτρονικού εμπορεύεσθαι” διεθνώς βρίσκεται αντιμέτωπη κυρίως με ρυθμιστικούς, νομοθετικούς και διοικητικούς φραγμούς.

Η ανάδυση του νέου ψηφιακού κόσμου καθορίζει οικονομικές προοπτικές και προδιαγράφει εξελίξεις, καθώς απαιτείται όχι μόνο η διαμόρφωση ενός νέου νομικού και ρυθμιστικού πλαισίου φορολόγησης για την άνθιση του ηλεκτρονικού εμπορίου, αλλά και «να δοθεί η δυνατότητα στις δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς να επιβληθούν, μη παρακωλύόμενες από υπερβολικές κρατικές ρυθμίσεις»⁹⁵.

⁹⁵ Zwass V., (1998) Structure and macro-level impacts of electronic commerce: from technological infrastructure to electronic marketplaces. In: *Emerging Information Technologies*, K.E. Kendall (Ed), Thousand Oaks, CA: Sage Publication 1998.



Πριν αναλυθούν ωστόσο οι ακολουθούμενες ή προτεινόμενες πολιτικές φορολόγησης των ηλεκτρονικών συναλλαγών κρίνεται σκόπιμο να διερευνηθεί σε τι αυτές συνίστανται.

Όπως ήδη έχει αναφερθεί η φορολόγηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών αφορά πρωτίστως αγοραπωλησίες υπηρεσιών και αγαθών που διενεργούνται με ηλεκτρονικά μέσα. Οι συναλλαγές αυτές περιλαμβάνουν τόσο *συμβατικές μορφές προϊόντων* – δηλαδή αγαθά που έχουν φυσική υπόσταση – όσο και *μη συμβατικές*, όπως λογισμικό και υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά. Παράλληλα, περιλαμβάνει φόρους εισοδήματος, είτε συμβατικού είτε μη, όπως λ.χ. είναι τα δικαιώματα επί «πνευματικού κεφαλαίου», καθώς επίσης θέτει και θέματα επιβολής και συγκέντρωσης δασμών για συναλλαγές που διενεργούνται ηλεκτρονικά. Αξίζει να επισημανθεί ότι ως διενέργεια *ηλεκτρονικών συναλλαγών*⁹⁶ εκλαμβάνεται είτε η μερική, είτε η πλήρης διαδικασία διεκπεραίωσης της συναλλαγής, δηλαδή η λήψη εντολής αγοράς, η αποστολή του αγαθού, καθώς και η πληρωμή αυτού. Στην πρώτη περίπτωση, συνήθως οι συναλλαγές αφορούν *αγαθά με φυσική υπόσταση* των οποίων η παράδοση γίνεται με συμβατικά μέσα (λ.χ. κοινό ταχυδρομείο, courier, κ.λπ.). Συναλλαγές αυτού του τύπου κατά βάσει αντιμετωπίζονται όπως και οι συναλλαγές από απόσταση.

⁹⁶ OECD (2000), *electronic transaction* is a “sale or purchase of goods or services, whether between businesses, households, individuals, governments, and other public or private organisations, conducted over computer-mediated networks” see COMMITTEE ON CONSUMER POLICY, *BUSINESS – TO – CONSUMER E-COMMERCE STATISTICS*, OECD, Paris.

Στη δεύτερη περίπτωση οι συναλλαγές σχετίζονται με ψηφιακής μορφής αγαθά και υπηρεσίες (δύλες παραδόσεις), επί των οποίων όμως έχουν προκύψει πολλά ερωτηματικά σχετικά με τη νομική και φορολογική αντιμετώπισή τους.

Από τον ανωτέρω γενικό ορισμό της φορολόγησης των ηλεκτρονικών συναλλαγών διαφαίνεται να μην υπάρχει ουσιαστική διαφορά ανάμεσα στις ηλεκτρονικές και στις συμβατικές συναλλαγές. Εκ πρώτης όψεως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η φορολόγηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών μπορεί να ακολουθήσει τους ισχύοντες κανόνες των συμβατικών, χωρίς την ανάγκη περαιτέρω διερεύνησης ή διαφοροποίησης των δύο αυτών μορφών συναλλαγών. Η πραγματικότητα όμως παρουσιάζεται διαφορετική, καθώς προσεγγίζοντας περισσότερο λεπτομερώς τις διαδικασίες των ηλεκτρονικών συναλλαγών προκύπτουν αρκετά φορολογικά ζητήματα.

Αρχικά, παρατηρείται η αδυναμία της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας να καλύψει πλήρως νέες μορφές συναλλαγών ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα, ενώ αντίστοιχες που πραγματοποιούνται με συμβατικά μέσα υπόκεινται σε φορολόγηση. Η αδυναμία αυτή δημιουργεί άμεσα απώλεια φορολογικών εσόδων, ενώ έμμεσα ευθύνεται για στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό και τη δομή των διαφόρων αγορών. Αναμφίβολα, οι προσδοκίες από τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου επιφέρουν παγκόσμιες επιπτώσεις, και εκ του λόγου τούτου κρίνεται σκόπιμο να οριοθετηθούν παγκοσμίως αποδεκτές αρχές, που θα

διέπουν τις επιμέρους εθνικές πολιτικές φορολόγησης των ηλεκτρονικών συναλλαγών, καθώς και η από κοινού ανάπτυξη μηχανισμών επιβολής, παρακολούθησης και συγκέντρωσης σχετικής φορολογίας, ώστε να επιτευχθεί η κατά το δυνατό μεγαλύτερη σύγκλιση εθνικών πολιτικών.

Στο πλαίσιο αυτής της προοπτικής έχει ήδη επιτευχθεί ως ένα βαθμό η οριοθέτηση κανόνων φορολόγησης του «ηλεκτρονικού εμπορίου», καθώς έχουν αποσαφηνισθεί πέντε θεμελιώδεις αρχές⁹⁷, που θα πρέπει να διέπουν τη φορολόγηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Διερευνώντας μάλιστα τις θεσμικές και λοιπές προϋποθέσεις εφαρμογής της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθούν οι κατευθύνσεις εκείνες, οι οποίες λίγο ή πολύ έχουν υιοθετηθεί από τις περισσότερες ευρωπαϊκές και μη χώρες, που ήδη προωθούν πρακτικές ηλεκτρονικού εμπορίου.

Ουδέτερότητα (Neutrality) : Η φορολογία θα πρέπει να ζητείται να είναι ουδέτερη και δίκαιη μεταξύ των διαφόρων τύπων ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς και μεταξύ συμβατικών και ηλεκτρονικών μορφών εμπορίου. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις θα πρέπει να υποκινούνται περισσότερο από οικονομικούς λόγους παρά από φορολογικούς, ενώ φορολογούμενοι βρισκόμενοι στην ίδια κατάσταση και διεξάγοντας όμοιες συναλλαγές θα πρέπει να υπόκεινται σε όμοια επίπεδα φορολόγησης.

⁹⁷ "Electronic Commerce – Taxation Framework Conditions", Discussion Government/Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce held in Hull, Quebec, October 1998.

Αποδοτικότητα (Efficiency) : Τα κόστη συμμόρφωσης⁹⁸ για τους φορολογούμενους και τα διαχειριστικά κόστη για τις φορολογικές αρχές θα πρέπει να ελαχιστοποιηθούν.

Βεβαιότητα και Απλότητα (Certainty and Simplicity) : Οι φορολογικοί κανόνες θα πρέπει να είναι ξεκάθαροι και απλοί προκειμένου να γίνονται κατανοητοί, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να μπορούν να προβλέπουν τις συνέπειες του φόρου προς όφελος της προώθησης μιας συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένου του να γνωρίζουν, *πότε, που και πως* ο φόρος θα πληρωθεί.

Αποτελεσματικότητα και Δικαιοσύνη (Effectiveness and Fairness) : Η φορολογία θα πρέπει να παράγει το σωστό ποσό του φόρου, τη σωστή χρονική στιγμή. Η δυνατότητα για φοροδιαφυγή⁹⁹ και φοροαποφυγή¹⁰⁰ θα πρέπει να ελαχιστοποιηθεί, ενώ τα διάφορα υπολογιστικά μέτρα κρίνεται αναγκαίο να είναι ανάλογα των ρίσκων που εμπεριλαμβάνουν.

Ευελιξία (Flexibility) : Τα συστήματα φορολόγησης θα πρέπει να είναι εύκαμπτα και δυναμικά, προκειμένου να εγγυώνται τη συμπόρευση με τις τεχνολογικές και εμπορικές προόδους, που λαμβάνουν χώρα τόσο σε εθνικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο στο χώρο του ηλεκτρονικού εμπορίου.

⁹⁸ Το κόστος συμμόρφωσης διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες, όπως στο οικονομικό κόστος, στο κόστος χρόνου, στο ψυχικό κόστος, στο κόστος που φέρουν τρίτοι (λ.χ. χρόνος απασχόλησης διοικητικών δικαστηρίων), στο κόστος των επιχειρήσεων κ.λπ. Βλ. σχετικά Τάτσος, Ν. (1999), «Δημοσιονομική Αποκέντρωση – Θεωρία & Πράξη», Εκδόσεις ΤΥΠΩΘΗΤΩ, ΑΘΗΝΑ.

⁹⁹ Η μεθόδευση εσκεμμένου τρόπου παράνομης μείωσης της φορολογικής υποχρέωσης.

¹⁰⁰ Αποφυγή του φόρου γίνεται κάθε φορά που ο φορολογούμενος ελαχιστοποιεί, με κατάλληλους χειρισμούς (λ.χ. εκμετάλλευση των ατελειών της φορολογικής νομοθεσίας), τη νομοθετικά οριζόμενη φορολογική βάση, και κατορθώνει με τον τρόπο αυτό να μειώνει με νόμιμο τρόπο τη φορολογική του υποχρέωση. Για μεγαλύτερη ανάλυση των διαφόρων τρόπων εκ μέρους των φορολογουμένων μείωσης ή αποφυγής από τη φορολογική επιβάρυνση που τους επιβάλλει η νομοθεσία, βλ. Καράγιωργα, Δ. (1979), «ΛΗΜΟΣΛ4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ Ι – Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους», Τμήμα ΙΙΙ, Εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ, ΑΘΗΝΑ.

Οι ισχύοντες φορολογικοί κανόνες παρέχουν τη δυνατότητα να τεθούν σε εφαρμογή οι ανωτέρω αρχές, σε κάθε στάδιο ανάπτυξης του τεχνολογικού και εμπορικού περιβάλλοντος του «ηλεκτρονικού εμπορίου». Η προσέγγιση αυτή δεν αποκλείει βέβαια νέα διοικητικά ή νομοθετικά μέτρα, ή αλλαγές των ήδη υπαρχόντων μέτρων που σχετίζονται με το ηλεκτρονικό εμπόριο, προβλέποντας ότι τέτοια μέτρα προτίθενται να βοηθήσουν στην εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών αρχών και δε σκοπεύουν να επιβάλλουν μεροληπτική «φορολογική θεραπεία» στις συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου¹⁰¹. Αναμφίβολα, η εφαρμογή των ανωτέρω αυτών αρχών στο ηλεκτρονικό εμπόριο που υιοθετείται σε εθνικό επίπεδο, καθώς και κάθε προσαρμογή των ισχυουσών διεθνών φορολογικών αρχών θα πρέπει να δομηθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να διατηρηθεί η οικονομική αυτονομία των χωρών, να επιτευχθεί η δίκαια συμμετοχή της φορολογικής βάσης από τη διεξαγωγή του ηλεκτρονικού εμπορίου μεταξύ των χωρών, να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, καθώς και η ακούσια μη φορολόγηση. Κάθε νέος φορολογικός μηχανισμός στον τομέα αυτό θα πρέπει να σχεδιασθεί σε συνεργασία με όλους τους ενδιαφερόμενους επιχειρηματικούς κύκλους και εμπορικούς εταίρους. Αυτό κυρίως σημαίνει ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι εμπορικές πρακτικές που διαμορφώνονται στο νέο αυτό «ψηφιακό περιβάλλον», σε σχέση με την εναλλασσόμενη πραγματικότητα, καθώς «τοποθετώντας νέες ρόδες στο ήδη υπάρχων φορολογικό όχημα δε σημαίνει πως του επιτρέπεται να συμβαδίζει με τη νέα διαμορφούμενη ψηφιακή εποχή».¹⁰²

¹⁰¹ OECD (1998), «*Electronic Commerce – A Discussion Paper on Taxation Issues*», OECD, Paris.

¹⁰² Josten B. R., (1999), «*E-commerce Taxation – Issues in Search of Answers*», U.S.

Σε μία προσπάθεια συστηματικότερης προσέγγισης της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, παρατηρείται ότι μέσω της σύγκλισης των διεθνών αγορών, και της υιοθέτησης του Διαδικτύου, ως μηχανισμού διεξαγωγής εμπορικών συναλλαγών, διαμορφώνονται ενιαίοι οικονομικοί χώροι, καθώς στον κυβερνοχώρο δεν υπάρχουν τα ξεκάθαρα και σταθερά σύνορα, που καθόριζαν πάντα το εμπόριο και προδιέγραφαν οικονομικές προοπτικές και εξελίξεις. Με δεδομένα τα ανωτέρω, και εξαιτίας της παγκοσμιότητας του Διαδικτύου, εκτιμάται ότι η φορολογία στα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του ψηφιακού αυτού διαύλου δεν είναι αυτονόητη, αλλά αποτελεί ίσως ένα από τα δυσκολότερα θέματα που ανακύπτουν με την προώθηση του «ηλεκτρονικού εμπορίου». Η επιλογή των επιπέδων της εν λόγω φορολόγησης, ακόμη και η ίδια η ύπαρξή της αποτελούν πολύ κρίσιμες και ανοιχτές, στρατηγικές επιλογές. Αξίζει βέβαια να επισημανθεί, ότι η ίδια η φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου, η πολυπλοκότητά του, η μεταβλητότητά του, η δυναμική που εμπερικλείει για περαιτέρω ανάπτυξη, καθώς και η σημασία του για την «οικονομία του αύριο» αίρουν πολλά ερωτήματα, για το κατά πόσο το ηλεκτρονικό εμπόριο θα έπρεπε ή ακόμα και θα μπορούσε να υπαχθεί σε καθεστώς φορολόγησης, και μέσω ποιου φορολογικού διαύλου¹⁰³.

¹⁰³ Josten B. R., (1999), "E-commerce Taxation – Issues in Search of Answers", U.S.

Η αδυναμία φορολογικής αντιμετώπισης των πολλών ιδιαιτεροτήτων που εμπερικλείουν οι ηλεκτρονικές συναλλαγές έναντι των συμβατικών, καθώς και η ρευστότητα των δομών, των διαδικασιών και των επιχειρηματικών μοντέλων της ψηφιακής αγοράς, παράλληλα όμως, και η έλλειψη ικανής υποδομής – τεχνικής και θεσμικής – σε παγκόσμιο επίπεδο προκειμένου για το σχεδιασμό, την επιβολή και την είσπραξη φόρων επί ηλεκτρονικών συναλλαγών, αποτυπώνονται ανάγλυφα στο ακόλουθο παράδειγμα.

“Διάσημος Ρώσος λυρικός καλλιτέχνης αναθέτει στη Γερμανική Εταιρεία Δίσκων την κυκλοφορία μέσω του Διαδικτύου (Internet) μιας συλλογής τραγουδιών γνωστού Άγγλου συνθέτη. Η διακίνηση γίνεται ηλεκτρονικά και μόνο μέσω μιας εξειδικευμένης Ιαπωνικής εταιρείας, που έχει εγκατεστημένο τον server της στο φορολογικό παράδεισο των νησιών, ενώ το παιδί μας φτιάχνει ένα ωραίο CD της απολύτου επιλογής του”¹⁰⁴.

Πόσες από τις πράξεις αυτές, που όλες έχουν φορολογική διάσταση μπορούν να υπαχθούν σε φορολόγηση και ποιο είναι το κράτος εκείνο που θα την επιβάλλει και αναμφίβολα θα επωφεληθεί; Πώς άραγε η φορολογική αρχή θα συλλάβει τη φορολογητέα ύλη; Τι είδους διοικητική μέριμνα απαιτείται στην προσπάθεια προσδιορισμού και συλλογής του φόρου;

¹⁰⁴ Νικολαΐδης, Ι. (2000), “Η Φορολογία στο Ηλεκτρονικό Εμπόριο”, Συνεδρίαση της ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ με θέμα «Το Ηλεκτρονικό Εμπόριο στην Ελλάδα» - Ξενοδοχείο DIVANI CARAVEL, 15 Φεβρουαρίου 2000.

Αναμφίβολα, όλα αυτά τα ερωτήματα αποδεικνύουν τόσο την αναπότρεπτη οικουμενική διάσταση του ηλεκτρονικού εμπορίου, όσο και την αναγκαία σύνδεση φορολογικών αρχών και τεχνικών διαδικασιών του ηλεκτρονικού επιχειρείν.

Ωστόσο, δεν είναι μόνο το μέγεθος και η ανάπτυξη του Διαδικτύου και του ηλεκτρονικού εμπορίου που εκπλήσσει, αλλά και η μοναδική φύση των συναλλαγών του κυβερνοχώρου, καθώς διαφέρουν από αυτές που ελάμβαναν χώρα σε κάθε προηγούμενη αγορά. Ειδικότερα, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το εμπόριο που διεξάγεται μέσω του διαδικτύου στερείται αρκετών φυσικών χαρακτηριστικών γνωρισμάτων των παραδοσιακών συναλλαγών, καθώς τα περιουσιακά στοιχεία αρκετών εταιρειών που δραστηριοποιούνται στο χώρο του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελούνται μόνο από λογισμικό (software) και δεδομένα (data). Ενώ λοιπόν, το διαδίκτυο μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για την πώληση παραδοσιακών υλικών αγαθών, αξιολογείται η παρουσίαση του αυξανόμενου ποσοστού των επιχειρήσεων εκείνων που διανέμουν τα ψηφιακά πλέον προϊόντα τους μέσω των διαύλων του.

Δεν πρέπει βέβαια να παραγνωρίζεται και το γεγονός ότι τα φορολογικά συστήματα ποικίλλουν ως προς τον προσδιορισμό των κατηγοριών εκείνων των ψηφιακών αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της ψηφιακής πληροφορίας, που πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης ή να εξαιρεθούν από αυτή. Εύλογα βέβαια γεννάται το ερώτημα εάν οι φόροι στο εν λόγω ψηφιακό πεδίο θα έπρεπε να εφαρμόζονται μόνο στην υλική ιδιοκτησία ή θα

μπορούσαν να επεκταθούν και στην *άυλη ιδιοκτησία* ή στα *δικαιώματα* που μεταδίδονται ψηφιακά, όπως λ.χ. η αντιγραφή – μεταφορά δεδομένων ή ενός προγράμματος από τη μνήμη ενός υπολογιστή σε έναν άλλο συνδεδεμένο σε δίκτυο υπολογιστή. Πολλές φορές μάλιστα ορισμένα *άυλα μέσα* όπως λ.χ. λογισμικό ή ψηφιακές δημοσιεύσεις θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως υλικά στοιχεία υποκείμενα σε φορολόγηση (λ.χ. λογισμικό σε CD-ROM ή σε δισκέτα, ή δημοσιεύσεις τυπωμένες σε χαρτί κ.λπ.), καθώς δεν πρέπει να αγνοείται και το γεγονός ότι πολλές φορές οι αγορές που συντελούνται μέσω του διαδικτύου απογυμνώνουν τις συναλλαγές από την υλική τους διάσταση.

Πόσο μακριά όμως μπορούν να φθάσουν οι κυβερνήσεις προκειμένου να εξακριβώσουν τα ποσά εκείνα του φόρου που πρέπει να συλλεχθούν; Και πως αυτό μπορεί να συντελεστεί *έγκυρα* και *δίκαια* με την ελάχιστη δυνατή καταπάτηση των συνταγματικών ελευθεριών; Αν και το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν έχει εξαλείψει την αναγκαιότητα των κυβερνήσεων να επιβάλλουν φόρους ή την υπευθυνότητα των πολιτών να πληρώνουν φόρους, κοινή διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι σαφώς έχει καταστήσει τον υπολογισμό και την είσπραξη – συλλογή τους περισσότερο προβληματική. Ενώ οι θεμελιώδεις φορολογικοί νόμοι παραμένουν αμετάβλητοι *έγκειται πλέον* στην ικανότητα των φορολογικών αρχών να αναγνωρίσουν τέτοιου είδους συναλλαγές που διεξάγονται ηλεκτρονικά και να επιβάλλουν τους *κατάλληλους φόρους* επί αυτών.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

ΑΜΕΣΟΥ

(Ηλεκτρονική παραγγελία & ανοικτής γραμμής παράδοση αγαθών και υπηρεσιών μέσω δικτύων)
ΨΗΦΙΑΚΗΣ ΜΟΡΦΗΣ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΑΥΛΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

ΕΜΜΕΣΟΥ

(Ηλεκτρονική παραγγελία αγαθών με φυσική υπόσταση των οποίων η παράδοση γίνεται με συμβατικά μέσα (λ.χ. κοινό ταχυδρομείο, courier)

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

ΠΟΙΟΣ

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ
Α. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
Β. ΙΔΙΩΤΕΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ
(μετρήσιμη, επαληθεύσιμη, εύκολη στον υπολογισμό)

ΟΛΕΣ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ Ε.Ε.:

ΠΟΥ

Α. ΤΟΠΟΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ
Β. ΤΟΠΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

ΕΠΙΚΕΝΤΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Π.Α.

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
2. ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (Προσδιορισμός τόπου κατανάλωσης - εγκατάστασης)
3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
4. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΟΤΕ

ΧΡΟΝΙΚΗ ΣΤΙΓΜΗ ΓΕΝΝΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΓΕΓΟΝΟΤΟΣ (ΣΥΝΔΙΛΛΑΓΗ)

ΤΙ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΡΙΣΜΩΝ ΑΝΑΔΥΟΜΕΝΗΣ ΔΙΚΤΥΑΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΕΔΙΟ)

Α. ΑΓΑΘΩΝ

Β. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

4.2. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΑΣΕΙΣ

Η διεξαγωγή εμπορικών δραστηριοτήτων σε παγκόσμιο επίπεδο, μέσω της ανάπτυξης καινοτόμων χρήσεων των ψηφιακών διαύλων του διαδικτύου, τόσο στον τομέα του "έμμεσου" ηλεκτρονικού εμπορίου (ηλεκτρονική παραγγελία υλικών αγαθών), όσο και του "άμεσου" ηλεκτρονικού εμπορίου (ηλεκτρονική παραγγελία και ανοικτής γραμμής παράδοση αγαθών και υπηρεσιών μέσω των δικτύων), διανοίγει νέες ευκαιρίες οικονομικής ανάπτυξης και ανταγωνιστικότητας στις διασυνοριακές ψηφιακές συναλλαγές. Οι νεοεμφανιζόμενες παγκόσμιες αγορές δεν υπόκεινται πλέον σε γεωγραφικούς περιορισμούς, ενώ καθίσταται συνεχώς δυσχερέστερος ο εντοπισμός του τόπου και της ταυτότητας των μερών που συμμετέχουν σε μια συναλλαγή. Συνεπώς, η φορολόγηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών θέτει άμεσα μια πλειάδα θεμάτων, όπως φόρους κατανάλωσης και πωλήσεων, φόρους εισοδήματος επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, φορολόγηση υπηρεσιών πρόσβασης στο διαδίκτυο, φορολόγηση τηλεπικοινωνιακών φορέων, φορολόγηση υπηρεσιών που παρέχονται εκτός Ε.Ε., καθώς και θέματα προστασίας προσωπικών δικαιωμάτων εμπορικών συναλλαγών και επιβολής δασμών σε ηλεκτρονικές συναλλαγές.

Μέσω της διερεύνησης των θεσμικών¹⁰⁵ και λοιπών προϋποθέσεων εφαρμογής του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι ακανθώδεις προβληματισμοί που γεννιούνται εκ μέρους των φορολογικών αρχών σε παγκόσμιο επίπεδο, επικεντρώνονται κυρίως:

- στην οριοθέτηση του μόνιμου τόπου εγκατάστασης των επιχειρήσεων που διεξάγουν ψηφιακές συναλλαγές μέσω του Διαδικτύου
- στην προσέγγιση του τόπου κατανάλωσης ενός ψηφιακού αγαθού ή μιας υπηρεσίας,
- στον προσδιορισμό των εμπορικών επικοινωνιών
- στη σύναψη ηλεκτρονικών συμβάσεων (on-line)
- στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών, καθώς οι οικονομίες των διαφόρων χωρών παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες, είτε ως προς την πολιτική που ακολουθούν, είτε στην πολιτική που προτείνουν.

Αναμφίβολα, η οριοθέτηση του μόνιμου τόπου εγκατάστασης της επιχειρηματικής δραστηριότητας μιας εταιρείας που προσφέρει ηλεκτρονικές συναλλαγές¹⁰⁶ κρίνεται ζήτημα εξέχουσας σημασίας, καθώς στην πλειονότητα των χωρών προβλέπεται ότι θα πρέπει μια επιχείρηση να έχει μόνιμη εγκατάσταση (*φυσική παρουσία*) σε αυτήν, προκειμένου να υπόκεινται σε φορολόγηση εργασιών βάσει του δικού της φορολογικού συστήματος.

¹⁰⁵ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (2000), «Οδηγία για το Ηλεκτρονικό Εμπόριο 2000/31/ΕΚ», ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Αριθμός L178/1, 12.7.2000.

¹⁰⁶ EUROPEAN COUNCIL (2000) "Draft European Parliament and Council Directive on Electronic Commerce", page 10, Brussels, 24 January 2000.

Ως *μόνιμη εγκατάσταση* νοείται νομικά η δυνατότητα διενέργειας συναλλαγών με κατοίκους της χώρας αυτής και ελέγχεται από την ύπαρξη ή μη φυσικής παρουσίας¹⁰⁷ της επιχείρησης σε μια χώρα, λ.χ. μέσω υποκαταστήματος. Η λογική της συγκεκριμένης πολιτικής στηρίζεται στο γεγονός ότι η επιχείρηση αυτή έμμεσα επωφελείται από τις δημοσιονομικές δαπάνες της συγκεκριμένης χώρας, λ.χ. από το εκπαιδευτικό σύστημα, μέσω των εργαζομένων που προσλαμβάνει ή από το συγκοινωνιακό δίκτυο που χρησιμοποιεί για τη μεταφορά των προϊόντων της.

Στην περίπτωση όμως των εταιρειών της *ψηφιακής οικονομίας* συνήθως δεν υφίσταται ούτε φυσική, ούτε μόνιμη παρουσία των εταιρειών αυτών, που να δικαιολογεί την απόδοση φόρων στη φιλοξενούσα χώρα. Η λειτουργία τους και η εξυπηρέτηση των πελατών πραγματοποιείται κυρίως από τη λειτουργία «ενοικιαζόμενου» διαδικτυακού τόπου σε server εγκαταστημένο στη χώρα αυτή. Μπορεί επίσης, για λόγους ασφάλειας και απόδοσης να διατηρούνται δικτυακοί τόποι σε πολλές διαφορετικές χώρες ή να διεκπεραιώνονται επιμέρους τμήματα της συναλλαγής από servers εγκαταστημένους σε διαφορετικές χώρες. Είναι εμφανές, ότι στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται ουσιαστικός λόγος φορολόγησης της εταιρείας από τη φιλοξενούσα χώρα, δεδομένου ότι μόνο έμμεσα και σε πολύ μικρό βαθμό αξιοποιεί τις δημοσιονομικές δαπάνες της χώρας στην οποία έχει εγκαταστημένο το δικτυακό της τόπο.

¹⁰⁷ Ωστόσο ενστάσεις έχουν διαμορφωθεί τόσο από την Πορτογαλία όσο και από την Ισπανία, οι οποίες προτείνουν να μη θεωρείται η ύπαρξη της φυσικής παρουσίας ως απαραίτητο κριτήριο μόνιμης εγκατάστασης, ενώ η Τσεχία, προτείνει να μην είναι αναγκαία η μόνιμη εγκατάσταση μιας ξένης επιχείρησης στη χώρα προκειμένου να πληρώνει φόρο. Αντιθέτως, να αρκεί η ύπαρξη περιορισμένης έστω χρονικά παρουσίας, ώστε για παράδειγμα, η επιχείρηση που λειτουργεί δικτυακό τόπο για ένα χρόνο να πληρώνει αντίστοιχα ένα ποσό φόρου γι' αυτό το χρονικό διάστημα.

Εύλογα βέβαια συμπεραίνεται ότι στο χώρο του διαδικτύου, τόσο ο προσδιορισμός της τοποθεσίας εγκατάστασης, και ακόμα περισσότερο η πραγματική ταυτότητα των συμμετεχόντων σε εμπορικές συναλλαγές καθίστανται μη συναφείς, από τη στιγμή λ.χ. που τα περιεχόμενα της ιστοσελίδας ενός πωλητή μπορούν να «φιλοξενηθούν» από έναν web server εγκαταστημένο σε απόσταση, ενώ παρέχεται η δυνατότητα στο φιλοξενούμενο υπολογιστή να τοποθετηθεί και εύκολα να μετακινηθεί σε οποιοδήποτε σημείο του κόσμου, χωρίς να επηρεάζονται οι διενεργούμενες εμπορικές πράξεις¹⁰⁸. Δεν πρέπει βέβαια να αγνοείται και το γεγονός, ότι αρκετές διαδικτυακές συναλλαγές μπορούν να πραγματοποιηθούν με σχετική ανωνυμία, καθώς πολλές φορές, ο αριθμός των προαπαιτούμενων πληροφοριών προκειμένου να συντελεστεί η συναλλαγή στην «αγορά του κυβερνοχώρου», παρουσιάζεται περιορισμένος (λ.χ. απαιτείται η ηλεκτρονική διεύθυνση και ο αριθμός της πιστωτικής κάρτας).

Όπως προαναφέρθηκε ο καθορισμός του τόπου εγκατάστασης ενός φορέα παροχής υπηρεσιών συνεπάγεται την επ' αόριστον ουσιαστική άσκηση οικονομικής δραστηριότητας μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης. Η απαίτηση αυτή πληρούται και όταν η εταιρεία έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο. Αξίζει βέβαια να επισημανθεί, ότι ο τόπος εγκατάστασης μιας εταιρείας που παρέχει υπηρεσίες μέσω διεύθυνσης Internet (site) δε βρίσκεται εκεί που είναι η τεχνολογία

¹⁰⁸ Νικολαΐδης, Ι. (2000), «Θέματα Φορολογίας», Συνεδρίαση της ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ με θέμα «Το Ηλεκτρονικό Εμπόριο στην Ελλάδα» - Ενοδοχείο DIVANI CARAVEL, 15 Φεβρουαρίου 2000.

που υποστηρίζει την εν λόγω διεύθυνση (site), ούτε εκεί που παρέχεται πρόσβαση στην εν λόγω διεύθυνση, αλλά εκεί όπου ασκεί την οικονομική της δραστηριότητα¹⁰⁹. Στην περίπτωση μάλιστα εκείνη όπου παρουσιάζονται περισσότεροι του ενός τόποι εγκατάστασης του ίδιου φορέα, κρίνεται αναγκαίο να προσδιορισθεί από ποιο τόπο εγκατάστασης παρέχεται η εν λόγω υπηρεσία. Όταν δε ο εντοπισμός του τόπου εγκατάστασης από όπου παρέχεται η συγκεκριμένη υπηρεσία είναι δύσκολο να προσδιορισθεί επακριβώς, ως τόπος εγκατάστασης θεωρείται ο τόπος όπου ο φορέας παροχής των υπηρεσιών έχει το κέντρο των δραστηριοτήτων του, που σχετίζονται με την υπηρεσία αυτή.

Αναμφίβολα, ο έλεγχος των υπηρεσιών της Κοινωνίας της Πληροφορίας (ΚτΠ)¹¹⁰ θα πρέπει να ασκείται στην πηγή της εκάστοτε δραστηριότητας, καθώς επίσης κρίνεται σκόπιμο να προσδιορισθεί με ακρίβεια η ευθύνη του κράτους μέλους καταγωγής των υπηρεσιών. Επιπλέον, για την αποτελεσματικότερη εξασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών και προκειμένου να υπάρχει η ασφάλεια δικαίου για τους φορείς παροχής των υπηρεσιών και για τους αποδέκτες τους, οι εν λόγω υπηρεσίες θα πρέπει να υπόκεινται κατ' αρχήν στο νομικό καθεστώς του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο φορέας παροχής υπηρεσιών¹¹¹.

¹⁰⁹ EUROPEAN COUNCIL. (2000) "Draft European Parliament and Council Directive on Electronic Commerce", page 10, Brussels, 24 January 2000.

¹¹⁰ Κάθε υπηρεσία που συνήθως παρέχεται έναντι αμοιβής εξ αποστάσεως μέσω εξοπλισμών ηλεκτρονικής επεξεργασίας (συμπεριλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και αποθήκευσης δεδομένων και κατόπιν ατομικού αιτήματος του αποδέκτη της υπηρεσίας.

¹¹¹ Αγγελούδης, Στ., (2000), «Το θεσμικό πλαίσιο για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Εμπορίου», Συνεδρίαση της ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ με θέμα «Το Ηλεκτρονικό Εμπόριο στην Ελλάδα» - Ξενοδοχείο DIVANI CARAVEL, 15 Φεβρουαρίου 2000.

Δεν πρέπει βέβαια να παραγνωρίζεται και το γεγονός, ότι για την αντιμετώπιση του εν λόγω προβλήματος που ανακύπτει με τις εταιρείες της ψηφιακής οικονομίας, τα κράτη τίθενται μπροστά στην πρόκληση «τροποποίησης ποικίλων κανόνων και τρεχουσών αρχών γενικής ισχύος», που θα καθορίζουν τόσο τη «φορολογική παρουσία», όσο και την ύπαρξη «συνδέσμου» (*nexus*), προκειμένου να προχωρήσουν στην συλλογή των αναλογούντων φορολογικών εσόδων.

Αναλυτικότερα, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι μία βασική αρχή που έχει υιοθετηθεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) προσδιορίζει ότι η ύπαρξη *server* σε μία χώρα αποτελεί *στοιχείο εγκατάστασης* μόνο αν διεκπεραιώνει βασικές εργασίες για τη διενέργεια των συναλλαγών της επιχείρησης αυτής¹¹². Σε αυτή την κατηγορία εντάσσονται λ.χ. οι *e-tailers*, ή εταιρείες παροχής ψηφιακής μουσικής, ή ISPs που μέσω του *server* διεκπεραιώνουν τις συναλλαγές τους. Αξίζει να επισημανθεί, ότι στις βασικές εργασίες δεν περιλαμβάνονται η λήψη πληροφοριών αγοράς, η παρουσίαση προϊόντων, η παροχή τηλεπικοινωνιακής σύνδεσης, ή η αποθήκευση δεδομένων σε *mirror server*¹¹³. Στην περίπτωση δε εκείνη, όπου οι λειτουργίες μιας ψηφιακής επιχείρησης, καθώς και η εξυπηρέτηση των πελατών της πραγματοποιούνται κυρίως μέσω της λειτουργίας «*ενοικιαζόμενου*» διαδικτυακού τόπου σε *server* εγκατεστημένο στη φιλοξενούσα χώρα, προτείνει ο δικτυακός τόπος

¹¹² Στην αρχή αυτή αντίθετη παρουσιάζεται η Μεγάλη Βρετανία που δεν αναγνωρίζει την ύπαρξη *server* ως κριτηρίου μόνιμης εγκατάστασης, έστω και αν εκτελεί βασικές εργασίες μιας επιχείρησης.

¹¹³ Δευτερεύων *server* στον οποίο για λόγους ασφαλείας και αποδοτικότητας αντιγράφονται τα δεδομένα του κώριου *server*.

να μην αποτελεί επαρκές κριτήριο μόνιμης παρουσίας, που να οδηγεί στη φορολόγηση των εταιρειών που την κατέχουν, από τη χώρα όπου βρίσκεται η ιστοσελίδα, ενώ παράλληλα εξετάζει ως κριτήριο «μόνιμης εγκατάστασης», τη χώρα όπου εφαρμόζεται «αποδοτικό Management» σε μία επιχείρηση, σε αντιδιαστολή με το κριτήριο της χώρας προέλευσης του κεντρικού management¹¹⁴. Η ανωτέρω εκδοχή στηρίζεται στο γεγονός ότι το κεντρικό management δε δίνει ακριβή αποτελέσματα σε περιπτώσεις, όπως οι ηλεκτρονικές συνδιασκέψεις (e-conferences), όπου ως χώρες κεντρικής διοίκησης θεωρούνται όλες οι χώρες από τις οποίες προέρχονται οι συμμετέχοντες στη συνάντηση.

Εύλογα όμως, πολλά ερωτήματα γεννιούνται, όσον αφορά και στο ρόλο που διαδραματίζουν στη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου οι εναλλακτικές μορφές τοποθεσίας του Web Server μιας επιχείρησης, όπως λ.χ. ο *Ιδιωτικός Web Server στην εταιρεία* (Αυτοστέγαση)¹¹⁵, η *Υπενομίαση ηλεκτρονικού χώρου* (Web Hosting)¹¹⁶, η *Συστέγαση* (Shared Hosting)¹¹⁷, η *Αποκλειστική Στέγαση* (Dedicated Hosting)¹¹⁸, καθώς και η *Φιλοξενία Εξοπλισμού* (Co-location Hosting)¹¹⁹, στην προσπάθεια υιοθέτησης μιας φορολογικής πολιτικής που θα εξισορροπεί τις κοινωνικές ανάγκες, με τις

¹¹⁴ Μπένου, Μ. (2001), «Σχέδια φορολόγησης της παγκοσμιοποίησης», ΕΠΙΛΟΓΗ - ΜΗΝΙΑΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ σελ. 74, ΑΘΗΝΑ.

¹¹⁵ Η εταιρεία διαθέτει δικό της εξοπλισμό σε ιδιόκτητο χώρο στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

¹¹⁶ Η εταιρεία χρησιμοποιεί για το δικτυακό της κατάστημα τον εξοπλισμό (software, hardware) ή/και το χώρο μιας άλλης εταιρείας η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

¹¹⁷ Το δικτυακό κατάστημα βρίσκεται εκτός της εταιρείας μαζί με άλλα δικτυακά καταστήματα κάτω από μια συγκεκριμένη δικτυακή επωνυμία (domain name) σε ένα server.

¹¹⁸ Το δικτυακό κατάστημα βρίσκεται εκτός εταιρείας μαζί με άλλα δικτυακά καταστήματα, αλλά καθένα από αυτά έχει τη δική του δικτυακή επωνυμία (virtual server) αλλά στον ίδιο server.

¹¹⁹ Η εταιρεία χρησιμοποιεί το δικό της server στο χώρο της εταιρείας που τη φιλοξενεί.

επιχειρηματικές απαιτήσεις διαμόρφωσης ενός ανταγωνιστικού οικονομικού περιβάλλοντος.

Βεβαίως, δεν πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι εξίσου σημαντικό ρόλο στην προσπάθεια διαμόρφωσης ενός φορολογικού πλαισίου που θα καλύπτει τις διαδικτυακές εμπορικές συναλλαγές διαδραματίζει και ο προσδιορισμός του τόπου κατανάλωσης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, καθώς στην περίπτωση που ένας πελάτης δίνει εντολή ηλεκτρονικά από την Αθήνα, και ζητά παράδοση ενός αγαθού στη Ρώμη, θα πρέπει να πληρώσει τον ιταλικό ή τον ελληνικό φόρο κατανάλωσης ; Ενώ στην περίπτωση εκείνη που ο πελάτης εισέρχεται στο διαδίκτυο από τις Η.Π.Α. και χρησιμοποιεί υπηρεσίες λογισμικού που εκτελούνται σε server της Αγγλίας, ποιος θα πρέπει να θεωρείται ως τόπος κατανάλωσης; Αναμφίβολα, ο τόπος κατανάλωσης αποτελεί βασικό κριτήριο επιβολής φόρου πωλήσεων ή έμμεσου φόρου κατανάλωσης (λ.χ. Φ.Π.Α.)¹²⁰. Σε επίπεδο φόρων βασική αρχή αποτελεί η επιβολή και είσπραξη φόρου κατανάλωσης στη χώρα κατανάλωσης του αγαθού. Αυτή η αρχή ωστόσο φέρει σημαντικές πτυχές διερεύνησης. Σε γενικές γραμμές επιχειρείται η διατήρηση των ηλεκτρονικών αγορών ως ουδέτερων εμπορικών ζωνών απαλλαγμένων από δασμούς. Αυτό σημαίνει ότι ψηφιακά προϊόντα που διακινούνται αποκλειστικά με ηλεκτρονικά μέσα μεταξύ χωρών δεν υπόκεινται σε δασμούς. Εύλογα, ωστόσο παραγγελίες που γίνονται ηλεκτρονικά και διεκπεραιώνονται φυσικά υπόκεινται σε δασμούς.

¹²⁰ Αξίζει να επισημανθεί ότι οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν Φ.Π.Α., ενώ οι Η.Π.Α. και η Αυστραλία επιβάλλουν φόρο επί των πωλήσεων.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί ότι σημαντικό ρόλο στην προώθηση του ηλεκτρονικού εμπορίου διαδραματίζει ο προσδιορισμός της έννοιας των εμπορικών επικοινωνιών στο ψηφιακό πεδίο, καθώς κρίνεται αναγκαία η θέσπιση διαφανών όρων και κανόνων για την προστασία καταναλωτών και επιχειρήσεων, καθώς και η ενθάρρυνση κωδίκων δεοντολογίας, και διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών. Όσον αφορά στις εμπορικές επικοινωνίες τα κράτη μέλη πρέπει να εξασφαλίζουν τουλάχιστον τους ακόλουθους όρους :

- Η εμπορική επικοινωνία πρέπει να είναι σαφώς αναγνωρίσιμη, καθώς και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου γίνεται, καθώς παρουσιάζονται μεγάλες διαφορές στα νομικά συστήματα των κρατών μελών.
- Στην περίπτωση μη ζητηθείσας εμπορικής επικοινωνίας τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα για την αναγνωρισιμότητα των παροχών υπηρεσιών, καθώς και ότι οι παροχείς που αναλαμβάνουν δραστηριότητες μη ζητηθεισών εμπορικών επικοινωνιών, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου συμβουλευονται τακτικά και τηρούν μητρώα επιλογών, στα οποία μπορούν να εγγράφονται τα φυσικά πρόσωπα, που επιλέγουν να μη λαμβάνουν τέτοιες επικοινωνίες.

Αναλυτικότερα, τα κράτη μέλη οφείλουν να εξασφαλίζουν ότι η ανάληψη και η άσκηση δραστηριότητας φορέα παροχής υπηρεσίας της κοινωνίας της πληροφορίας γνωστοποιείται. Για την πληρέστερη δε προστασία του καταναλωτή, ο φορέας υποχρεούται να προσφέρει στους αποδέκτες των υπηρεσιών του και στις φορολογικές αρχές,

όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που αφορούν στην επωνυμία του, στη διεύθυνσή του, στην ηλεκτρονική του διεύθυνση, στον αριθμό εγγραφής του στο εμπορικό ή δημόσιο μητρώο, καθώς και μεταξύ άλλων και γενικές πληροφορίες, σχετικά με τις δραστηριότητές του, καθώς και τον αριθμό αναγνώρισής του για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας¹²¹.

Παράλληλα, όμως κρίνεται αναγκαία και η αποσαφήνιση του χρόνου κατάρτισης των ηλεκτρονικών συμβάσεων και αναγνώρισης του κύρους τους, στα πλαίσια του θεμελιώδους κανόνα της αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων (απαίτηση διαφάνειας).

Αναμφίβολα, μία από τις σημαντικές διαδικασίες «ηλεκτρονικού εμπορεύεσθαι» αποτελεί και η σύναψη συμβάσεων με ηλεκτρονικά μέσα¹²². Τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνήσουν, ώστε το νομικό τους σύστημα να επιτρέπει τη σύναψη συμβάσεων με ηλεκτρονικά μέσα, και να εξασφαλίσουν ότι οι ισχύουσες νομικές προϋποθέσεις δε θέτουν εμπόδια στη χρήση ηλεκτρονικών μέσων. Βεβαίως, κρίνεται αναγκαίο να αναγνωρισθεί, ότι όλο το πλέγμα της νομοθεσίας, που εφαρμόζεται για τη ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ επιχειρήσεων στο παραδοσιακό εμπόριο, κατά βάση εφαρμόζεται και στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

¹²¹ Αξίζει να επισημανθεί ότι το θέμα της υποχρέωσης υπαγωγής εταιρειών τρίτων χωρών, που πωλούν ψηφιακά προϊόντα στο κοινοτικό καθεστώς Φ.Π.Α., συζητείται, κατόπιν προτάσεως της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

¹²² http://europa.eu.int/eur-lex/el/lif/dat/2000/el_300L31.html

Εύλογα όμως, γίνεται αντιληπτό, ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο παρουσιάζει ορισμένες ιδιαιτερότητες σε σχέση με τις παραδοσιακές συναλλαγές, όπως το ζήτημα των ηλεκτρονικών υπογραφών και των υπηρεσιών, που παρέχουν τη δυνατότητα απόδειξης της γνησιότητας των δεδομένων. Ιδιαίτερο δε ενδιαφέρον παρουσιάζει η εναρμόνιση ορισμένων θεμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας (λ.χ. θέματα αναπαραγωγής και αντιγραφής έργων) στην Κοινωνία των Πληροφοριών, τα οποία προστατεύονται από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, και έχουν εφαρμογή στα ανοικτά δίκτυα (λ.χ. το διαδίκτυο).

Κυρίαρχο ρόλο, όσον αφορά στη φορολόγηση τόσο των παραδοσιακών εμπορικών πράξεων, όσο και των διαδικτυακών συναλλαγών διαδραματίζει και ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων, καθώς η φορολόγηση των πωλήσεων μιας επιχείρησης, διαφοροποιείται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση δικαιωμάτων, και αυτό γιατί ορισμένες χώρες προβλέπουν τη φορολόγηση των πληρωμών, που καταβάλλονται για την απόκτηση δικαιωμάτων από άλλη χώρα. Στην περίπτωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών ωστόσο δεν είναι εύκολο να κατηγοριοποιηθούν τα έσοδα σε πληρωμές δικαιωμάτων και μη. Είναι δε ακόμη δυσκολότερο να προσδιορισθεί αν μια συναλλαγή αφορά στην πώληση δικαιωμάτων ή στην πώληση υπηρεσίας¹²³. Ωστόσο, ως πληρωμές δικαιωμάτων αναγνωρίζονται εκείνες που αφορούν στη χρήση λογισμικού για εμπορική χρήση ή στην αξιοποίηση δικαιωμάτων επί δεδομένων με πρόσθετη επεξεργασία

¹²³ Nabil R.Adam, Oktay Dogramaci, Aruya Gangopadhyay, Yelena Yesha, (1999), "ELECTRONIC COMMERCE – Technical, Business, and Legal Issues", Prentice Hall PTR, (<http://www.phptr.com>), U.S.

αυτών (λ.χ. στην περίπτωση πώλησης πακέτου hardware & software προτείνεται να διαχωρίζεται η πώληση του κάθε μέρους και να υπόκειται το κάθε ένα στη φορολόγηση που του αναλογεί κ.λπ.)¹²⁴.

Ο Ο.Ο.Σ.Α. σε μία προσπάθεια αποσαφήνισης της μορφής των εισοδημάτων διακρίνει 26 κατηγορίες, οι σημαντικότερες εκ των οποίων παρουσιάζονται αναλυτικά στον ακόλουθο Πίνακα.

¹²⁴ Μπένου, Μ. (2001), «Σχέδια φορολόγησης της παγκοσμιοποίησης», ΕΠΗΛΟΓΗ - ΜΗΝΙΑΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ, σελ. 74, ΑΘΗΝΑ.

Πίνακας 13 “ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ”

ΜΟΡΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΕΣΟΔΟ	ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ
Ηλεκτρονική εντολή για υλικό αγαθό	X	
Αποστολή ηλεκτρονικής εντολής και ηλεκτρονική λήψη ψηφιακού αγαθού	Αντιμετωπίζεται ως έσοδο όταν αποθηκεύεται σε μη μόνιμο αποθηκευτικό μέσο (λ.χ. hard disc).	Αντιμετωπίζεται ως δικαίωμα όταν υπάρχει η πρόθεση της εμπορικής αξιοποίησης.
Updates & Add-ons είτε σε ηλεκτρονική είτε σε φυσική μορφή (λ.χ. cd)	X	
Περιορισμένο χρονικά δικαίωμα χρήσης ψηφιακών δεδομένων (λ.χ. λογισμικού)	X	
Δικαίωμα μιας χρήσης ψηφιακών δεδομένων (λ.χ. εφαρμογή που τρέχει στο server του προμηθευτή). Ο πελάτης δεν έχει το δικαίωμα να διατηρήσει αντίγραφο της πληροφορίας.	X	
Application Hosting & Application Service Provider		
Web hosting & Data Warehousing		
On-Line Υποστήριξη	Θεωρείται ως πώληση και δεν εμπίπτει στην κατηγορία της παροχής Know How.	
Διαφήμιση	X	
Παροχή on-line συμβουλευτικών υπηρεσιών	Η παροχή on demand συμβουλευτικών υπηρεσιών θεωρείται υπηρεσία και όχι royalty.	
Τεχνικές Πληροφορίες		
Παροχή πληροφοριών on-line, ηλεκτρονικά καταστήματα και δημοπρασίες	X	
Απόκτηση Περιεχομένου	Εμπίπτει στις πωλήσεις αν χρησιμοποιείται ως έχει.	Εμπίπτει στα δικαιώματα, αν αξιοποιείται για τη δημιουργία νέου περιεχομένου.
Συνδρομή σε site που επιτρέπει downloading ψηφιακών δεδομένων	X	

Πηγή : Ο.Ο.Σ.Α.

Συνοφίζοντας, αξίζει να επισημανθεί ότι επιδιώκεται η δημιουργία ενός ευέλικτου θεσμικού πλαισίου, που να ενισχύει την εφαρμογή των αρχών της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών, της ελεύθερης εγκατάστασης και της ελεύθερης έκφρασης. Οι υπηρεσίες της Κοινωνίας της Πληροφορίας¹²⁵ αποτελούν συγχρόνως υπηρεσίες, αλλά και μέσα πληροφόρησης, για τα οποία ισχύει η αρχή της ελεύθερης έκφρασης. Αυτό το θεμελιώδες χαρακτηριστικό, των εν λόγω δραστηριοτήτων, δικαιολογεί την εφαρμογή των αρχών της εσωτερικής αγοράς, καθώς τα κράτη μέλη δε δύνανται να περιορίζουν τις υπηρεσίες, που παρέχει ένας φορέας παροχής υπηρεσιών, που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, και ο οποίος υπόκειται ήδη στον έλεγχο και το νομικό καθεστώς του κράτους μέλους.

Κρίνεται λοιπόν αναγκαία, η θέσπιση κανόνων (επισυγχρονιστικών νομοθετημάτων) για το ηλεκτρονικό εμπόριο, - λαμβανομένου υπόψη των τεχνολογικά προηγμένων τρόπων εφαρμογής τους – που να είναι συμβατοί με την αναδυόμενη ψηφιακή βιομηχανία των εμπορικών συναλλαγών (λ.χ. ψηφιακές υπηρεσίες, ψηφιακές υπογραφές, ψηφιακές συμβάσεις, κ.λπ.) με κύρια στόχευσή τους τη διευκόλυνση της διεξαγωγής του «ηλεκτρονικού εμπορεύεσθαι».

¹²⁵ Οι υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας δεν περιορίζονται σε υπηρεσίες επιτρέπουσες τη σύναψη συμβάσεων σε απευθείας σύνδεση, αλλά επίσης, εφόσον συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες, εκτείνονται και σε υπηρεσίες που δεν αμείβονται από τον αποδέκτη τους, όπως η παροχή πληροφοριών σε απευθείας σύνδεση ή εμπορικές επικοινωνίες, ή οι υπηρεσίες αναζήτησης, πρόσβασης και ανάκτησης δεδομένων.

Λαμβανομένης δε υπόψη της παγκόσμιας διάστασης του ηλεκτρονικού εμπορίου, επισημαίνεται τόσο η ανάγκη συντονισμού των εθνικών κανονιστικών μέτρων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να αποφευχθεί η κατάτμηση της εσωτερικής αγοράς και να εγκαθιδρυθεί ένα κατάλληλο *ευρωπαϊκό κανονιστικό πλαίσιο*, όσο και η ανάγκη *επίτευξης συμβατότητας των κοινοτικών κανόνων με τους διεθνείς*. Αναμφίβολα, για να επιτραπεί η απρόσκοπτη ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, το νομικό πλαίσιο πρέπει να είναι σαφές, απλό, προβλεπτό, ώστε να μην πλήττεται η ανταγωνιστικότητα της ευρωπαϊκής βιομηχανίας ή να μην παρεμποδίζεται η καινοτομία στον τομέα αυτό, ενώ παράλληλα, πρέπει να ενισχυθεί η συνεργασία με τις τρίτες χώρες στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, ιδίως με τις υποψήφιες προς ένταξη χώρες, με τις αναπτυσσόμενες χώρες και με τους άλλους κύριους εμπορικούς εταίρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ωστόσο δεν πρέπει να αγνοείται και το γεγονός, ότι η θέσπιση κανόνων για το ηλεκτρονικό εμπόριο, χωρίς παράλληλη πρόβλεψη για τεχνολογικά προηγμένους τρόπους εφαρμογής τους, μπορεί να δημιουργήσει μία θεσμική, αλλά και πρακτική ουτοπία. Γίνεται πλέον αντιληπτό ότι στον 21^ο αιώνα η επιβίωση των επιχειρήσεων παρουσιάζεται άρρηκτα εξαρτημένη από τη δυνατότητα *ψηφιοποίησης* και *παγκοσμιοποίησης* των υπηρεσιών τους, ενώ η θεσμική και νομοθετική κατοχύρωση της επερχόμενης «ψηφιακής βιομηχανίας» φαντάζει όλο και περισσότερο επιτακτική.

4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Έχοντας ήδη προσδιορίσει τα φορολογικά έσοδα τόσο των νομικών προσώπων, όσο και των Ο.Ε. και Ε.Ε. στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, και παραθέτοντας στην προηγούμενη παράγραφο τους προβληματισμούς που αφορούν στη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου, στην παρούσα ενότητα επιχειρείται μία προσπάθεια καταγραφής της συμβολής της φορολογίας των κερδών των ελληνικών επιχειρήσεων που διεξάγουν ηλεκτρονικό εμπόριο, στο σύνολο των φορολογικών εσόδων, που προκύπτουν από τη φορολογία των νομικών προσώπων, των Ο.Ε. και Ε.Ε.

Στην προσπάθεια αυτή λαμβάνονται υπόψη στοιχεία των εταιρειών ερευνών «FORRESTER RESEARCH», «STRATEGIC INTERNATIONAL S.A.» καθώς και στοιχεία από τη Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Ο προσδιορισμός της φορολογίας εισοδήματος που προέρχεται από την άσκηση ηλεκτρονικού εμπορίου (Πίνακας 14) έχει γίνει με βάση τις εξής παραδοχές :

- Το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει αντικαταστήσει μέρος του παραδοσιακού εμπορίου και δεν αποτελεί επιπρόσθετο κομμάτι των παραδοσιακών εμπορικών συναλλαγών.
- Δεν έχουν επιβληθεί νέοι φόροι σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο
- Οι φορολογικοί συντελεστές έχουν παραμείνει αμετάβλητοι

- Θεωρείται ότι οι επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει συστήματα παρακολούθησης (λ.χ. ERP κ.λπ.) του κύκλου εργασιών τους, που προέρχεται από το ηλεκτρονικό και συμβατικό εμπόριο.

Πίνακας 14 «Εκτιμήσεις πωλήσεων ηλεκτρονικού εμπορίου και αναλογούντα φόρου εισοδήματος για τη χρονική περίοδο 2000-2005»

ποσά σε εκατ. €

ΕΤΟΣ	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Κύκλος εργασιών από Η.Ε.	8	17	51	125	262	476
Αναλογούν Φόρος Η.Ε.	0,280	0,595	1,785	4,375	9,170	16,660

Πηγή: Επεξεργασία στοιχείων Forrester Research & Strategic International S.A.

Αξιζει να επισημανθεί, ότι στα στοιχεία που παρατίθενται στον ανωτέρω πίνακα (Πίνακας 14) και αφορούν α) στις εκτιμήσεις πωλήσεων ηλεκτρονικού εμπορίου (βάσει στοιχείων ερευνών των εταιρειών Forrester Research & Strategic International S.A.), και β) στις εκτιμήσεις του αναλογούντα φόρου εισοδήματος στις ηλεκτρονικές συναλλαγές για την εξεταζόμενη χρονική περίοδο (2000-2005), χρησιμοποιείται ως έτος βάσης το 2000.

Στο σημείο αυτό προκειμένου να επιχειρηθεί μία σύγκριση του ποσού του φόρου που προέρχεται από το ηλεκτρονικό εμπόριο, σε σχέση με αυτό που προέρχεται από το παραδοσιακό, και να εξαχθούν κάποια ενδεικτικά συμπεράσματα, υπολογίσθηκε ο Μέσος Ετήσιος Ρυθμός Μεταβολής (Μ.Ε.Ρ.Μ.)¹²⁶ του φόρου εισοδήματος που προέρχεται από τις Α.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., για τα έτη 1989-2001 (Πίνακας 15).

¹²⁶ $M_t = M_0(1+r)^n$, όπου M_t =μέγεθος τελικού έτους, M_0 =μέγεθος αρχικού έτους n =αριθμός ετών ερευνηόμενης περιόδου και r =Μ.Ε.Ρ.Μ.

Πίνακας 15 «Έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων»

ποσά σε εκατ. €

	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Νομικά Πρόσωπα	1.380	1.731	2.104	2.178	2.436	3.044
Ο.Ε. & Ε.Ε.	224	287	354	340	317	398
Σύνολο	1.604	2.018	2.458	2.519	2.753	3.442

Πηγή: Επεξεργασία Προϋπολογισμών Κράτους και στοιχείων Γ.Γ.Π.Σ.

Πίνακας 15 (συνέχεια) «Έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων»

ποσά σε εκατ. €

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Νομικά Πρόσωπα	3.876	4.522	5.691	7.646	7.856	10.449	10.306
Ο.Ε. & Ε.Ε.	666	757	831	1.060	1.018	1.191	1.320
Σύνολο	4.542	5.279	6.522	8.706	8.874	11.640	11.626

Πηγή: Επεξεργασία Προϋπολογισμών Κράτους και στοιχείων Γ.Γ.Π.Σ.

Ο Μ.Ε.Ρ.Μ. των εν λόγω φορολογικών εσόδων για την εξεταζόμενη χρονική περίοδο (1989-2001) αντιστοιχεί σε ποσοστό 16,4%. Εν συνεχεία, με βάση τον υπολογισθέντα μέσο ετήσιο ρυθμό μεταβολής των εσόδων της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων, επιχειρήθηκε προβολή αυτών των στοιχείων μέχρι το έτος 2005, προκειμένου να προσδιορισθούν τα φορολογικά έσοδα από τις επιχειρήσεις (Πίνακας 16), θεωρώντας ότι οι φορολογικοί συντελεστές δε θα μεταβληθούν όπως έχουμε προσδιορίσει, ενώ η οποιαδήποτε μεταβολή τους θεωρείται ότι θα αντισταθμιστεί από την αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί ότι παρόλο την αύξηση που παρουσιάζει ο κύκλος εργασιών από το Η.Ε. για την εξεταζόμενη περίοδο 2000-2005 (Πίνακας 14), εντούτοις ο εν λόγω κύκλος εργασιών αποτελεί ακόμα ένα μικρό ποσοστό των συνολικών πωλήσεων των επιχειρήσεων.

Συγκρίνοντας, δε τα φορολογικά έσοδα που προέρχονται από τις επιχειρήσεις που διεξάγουν ηλεκτρονικό εμπόριο (Πίνακας 16), με τα συνολικά φορολογικά έσοδα, που προκύπτουν από τη φορολόγηση του εισοδήματος των επιχειρήσεων (Πίνακας 16), διαπιστώνεται ότι τα φορολογικά έσοδα που αντιστοιχούν στο ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελούν ένα μικρό ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων της άμεσης φορολόγησης των επιχειρήσεων.

Πίνακας 16 «Εκτιμήσεις της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων κατά τη χρονική περίοδο 2000-2005»

ποσά σε €

Έτος	Φόρος					
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος Επιχειρήσεων	11.639	11.626	13.532	15.752	18.336	21.343
Φόρος που αναλογεί από κέρδη διεξαγωγής Η.Ε.	0,280	0,595	1,785	7,375	9,170	16,660
Ποσοστό (%) Η.Ε./Σύνολο	0,0024	0,005	0,013	0,027	0,060	0,078

Πηγή: Επεξεργασία ανωτέρω πινάκων

Δεν πρέπει βέβαια να παραγνωρίζεται το γεγονός, ότι η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου ενδέχεται να συμβάλλει στην περαιτέρω αύξηση του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων, που ενσωματώνουν πρακτικές Η.Ε. στην επιχειρηματική τους στρατηγική. Αναμφίβολα όμως, η αύξηση των φορολογικών εσόδων για τις φορολογικές διοικήσεις, από τη φορολόγηση του «ψηφιακού πλέον εμπορεύεσθαι», εξαρτάται άμεσα από την κερδοφορία των εν λόγω επιχειρήσεων,

ενώ η απόδοσή τους από την ορθή τήρηση των υπαρχόντων κανόνων του Κ.Β.Σ., και ενδεχομένως των κανόνων εκείνων, που θα θεσπιστούν για το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Οι προσαρμογές, καθώς και οι πιθανές βελτιώσεις των υπαρχόντων φορολογικών κανόνων, όσον αφορά στη διάρθρωση και στον τρόπο συλλογής των φόρων που θα αντιστοιχούν στο Η.Ε., ενδέχεται να επιφέρουν θετικές συνέπειες για την ανάπτυξη διαφόρων τομέων της οικονομίας, τόσο για τη χώρα μας, όσο και διεθνώς. Παραδείγματα προς αυτή την κατεύθυνση αποτελούν λ.χ. η ελάφρυνση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, η μείωση των έμμεσων φόρων (π.χ. Φ.Π.Α.), κ.λπ.

4.4. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Εισαγωγικά

Η ταχεία ανάπτυξη του Διαδικτύου και η χρησιμοποίησή του για τη διευκόλυνση των εμπορικών συναλλαγών διανοίγουν νέες σημαντικές ευκαιρίες για τις επιχειρήσεις και τους καταναλωτές στην Ευρώπη και εν γένει στον Ελλαδικό χώρο. Το ηλεκτρονικό εμπόριο από τη φύση του και μόνο, είναι διεθνικό και ενθαρρύνει τη διασυνοριακή παραγγελία και παράδοση αγαθών και υπηρεσιών στην ενιαία αγορά, γεγονός που συμβάλλει κατά τρόπο άμεσο στην τόνωση της ευρωπαϊκής ανάπτυξης και ανταγωνιστικότητας, και αντιπροσωπεύει ένα δυναμικά ζωτικό παράγοντα για την συνοχή και ολοκλήρωση της Ευρώπης.

Ταυτόχρονα όμως, το ηλεκτρονικό εμπόριο δημιουργεί νέες προκλήσεις, ιδίως στον τομέα της έμμεσης φορολογίας. Οι νεοεμφανιζόμενες παγκόσμιες αγορές δε θα υπόκεινται πλέον σε γεωγραφικούς περιορισμούς, ενώ θα καθίσταται συνεχώς δυσχερέστερος ο εντοπισμός του τόπου και της ταυτότητας των μερών που συμμετέχουν σε μια συναλλαγή. Η εξέλιξη αυτή φέρνει τις φορολογικές αρχές αντιμέτωπες με προκλήσεις, των οποίων η αντιμετώπιση απαιτεί προσεκτική μελέτη σε συνεργασία με την επιχειρηματική κοινότητα. Η φορολογία κρίνεται σκόπιμο να εφαρμοστεί με τρόπο, που να διασφαλίζει την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, ώστε η ανάπτυξη αυτή να αποδειχθεί πλήρως επωφέλης για την οικονομία της Ε.Ε. και για την προώθηση υψηλότερων επιπέδων απασχόλησης.

Αναμφίβολα, η εξέλιξη αυτή δημιουργεί νέες προκλήσεις στο φορολογικό πεδίο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μέλος της οποίας είναι και η Ελλάδα, ιδίως στον τομέα της έμμεσης φορολογίας¹²⁷, και δει όσον αφορά στη ρύθμιση της επιβολής και είσπραξης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για συναλλαγές εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο ενθαρρύνει τις ψηφιακές διασυνοριακές συναλλαγές στην ενιαία αγορά.

¹²⁷ COM (97) 157.

4.5. ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) έχει σχεδιασθεί ως ένας γενικός φόρος κατανάλωσης και εφαρμόζεται σε όλες τις παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, που προορίζονται για κατανάλωση εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από το μέσο επικοινωνίας ή την εμπορική πρακτική που χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών¹²⁸. Αξίζει να επισημανθεί μάλιστα ότι ο Φ.Π.Α., σε αντίθεση με οποιαδήποτε νέα μορφή φορολογίας ενδείκνυται για εφαρμογή στο ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως και στις πιο παραδοσιακές μορφές εμπορίου. Συνεπώς, η παρακολούθηση του τρόπου με τον οποίο οι αγορές αυτές εξελίσσονται, καθώς και ο σχεδιασμός ενός συστήματος Φ.Π.Α. στην Ε.Ε., που θα προσφέρει *ασφάλεια του δικαίου, απλότητα και ουδετερότητα* για την πλήρη ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου καθίστανται αναγκαία.

Είναι φανερό ότι μέσω της «*ασφάλειας του δικαίου*», καθίσταται δυνατή η διεξαγωγή των εμπορικών δραστηριοτήτων σε ένα περιβάλλον, όπου οι κανόνες είναι σαφείς και συνεκτικοί, γεγονός που περιορίζει τους κινδύνους απρόβλεπτων φορολογικών υποχρεώσεων και διαφορών, ενώ η «*απλούστευση*» των υφιστάμενων φορολογικών διατάξεων κρίνεται απαραίτητο να συμβαδίζει με τον ουσιαστικά αποκεντρωμένο και διεθνή χαρακτήρα των αναδυόμενων παγκόσμιων ηλεκτρονικών αγορών, προκειμένου να μειωθούν στο ελάχιστο οι υποχρεώσεις συμμόρφωσης προς τους εν λόγω κανόνες.

¹²⁸ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ – ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ & ΤΕΛΩΝΕΛΑΚΙΕΣ ΕΝΩΣΗΣ (2000), «Η Φορολογική Πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδ. ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ.

Δεν πρέπει βέβαια να αγνοείται και το γεγονός, ότι οι επιπτώσεις της φορολογίας θα πρέπει να είναι ίδιες (*ουδετερότητα*) για τις πράξεις σε *αγαθά* και *υπηρεσίες*, ανεξάρτητα:

- από τη χρησιμοποιούμενη εμπορική μέθοδο ή από το εάν η παράδοση πραγματοποιείται με ανοιχτή γραμμή (*on-line*) ή εκτός γραμμής (*off-line*), καθώς επίσης και
- από το εάν αποκτώνται *εντός* ή *εκτός της ΕΕ*.

Αναμφίβολα, η ασφάλεια του δικαίου, η απλότητα και η ουδετερότητα αποτελούν ουσιαστικά στοιχεία, τόσο για να διασφαλιστούν ισότιμοι όροι ανταγωνισμού για όλους τους εμπορικούς φορείς στην αναπτυσσόμενη παγκόσμια αγορά, όσο και για να αποφευχθούν στρεβλώσεις της αγοράς.

Αξίζει δε να επισημανθεί ότι στην Ε.Ε. θεωρούνται ως *παροχές υπηρεσιών* οι παραγγελίες και παραδόσεις αγαθών μέσω δικτύων. Στη νομοθεσία περί Φ.Π.Α. γίνεται μια βασική διάκριση μεταξύ της παροχής αγαθών και της παροχής υπηρεσιών. Όλα τα είδη ηλεκτρονικών διαβιβάσεων και όλα τα άυλα προϊόντα που παραδίδονται με τέτοιου είδους μέσα θεωρούνται, για τους σκοπούς του κοινοτικού συστήματος Φ.Π.Α., ως υπηρεσίες.

Κρίνεται λοιπόν σκόπιμο να διερευνηθούν οι δυνατότητες εκσυγχρονισμού των εν ισχύ κανόνων Φ.Π.Α., - στο πλαίσιο μιας νέας στρατηγικής της Ε.Ε. - που θα περιλαμβάνει μέτρα για την απλούστευση και την ενίσχυση του εν λόγω συστήματος, ώστε να ενθαρρύνει τις νόμιμες εμπορικές συναλλαγές εντός της εσωτερικής

αγοράς. Στόχος της ενέργειας αυτής θα αποτελεί η βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, χωρίς ωστόσο να τίθεται υπό αμφισβήτηση μία μακροπρόθεσμη νομική και πολιτική δέσμευση για τη δημιουργία οριστικού συστήματος φορολογίας και για τη διασφάλιση του απαιτούμενου βαθμού εναρμόνισης.

Η πολιτική *έμμεσης φορολόγησης* για συναλλαγές που διενεργούνται πλήρως με ηλεκτρονικά μέσα, που οφείλεται να υιοθετηθεί, κρίνεται σκόπιμο να περιλαμβάνει:

- Για τις υπηρεσίες που παρέχονται από **φορέα εγκατεστημένο στην Ε.Ε. σε πελάτη μη εγκατεστημένο στην Ε.Ε.**, ο τόπος φορολόγησης θα είναι αυτός όπου βρίσκεται ο πελάτης και δε θα υπόκειται στο Φ.Π.Α. της Ε.Ε.
- Για τις υπηρεσίες που παρέχονται από **φορέα εγκαταστημένο στην Ε.Ε. σε πελάτη υποκείμενο στο φόρο σε άλλο κράτος-μέλος** (δηλαδή σε επιχείρηση), ο τόπος παροχής (και επακόλουθα φορολόγησης) είναι ο τόπος εγκατάστασης του πελάτη.
- Τέλος, για τις υπηρεσίες που παρέχονται από **φορέα εγκατεστημένο στην Ε.Ε. σε ιδιώτη πελάτη στην Ε.Ε. ή σε πελάτη υποκείμενο στο φόρο στο ίδιο κράτος-μέλος**, ο τόπος της παροχής (και επακόλουθα φορολόγησης) είναι ο τόπος εγκατάστασης του προμηθευτή.

Στις προτάσεις αυτές παρουσιάζεται αντίθετη η Μεγάλη Βρετανία, η οποία μεσοπρόθεσμα υποστηρίζει τη μη επιβολή φόρων από προμηθευτές εκτός Ε.Ε., εκτιμώντας ότι θα είναι **μεγάλο το κόστος υλοποίησης και παρακολούθησης των πολιτικών** αυτών. Μακροπρόθεσμα προτείνει τη συνεργασία με τον Ο.Ο.Σ.Α. για την ανάπτυξη ενός παγκόσμιου portal που θα ακολουθεί τις διεθνώς αποδεκτές αρχές φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου¹²⁹.

Ωστόσο, τα υπόλοιπα κράτη-μέλη φαίνεται να υποστηρίζουν τη διαφοροποίηση της ευρωπαϊκής πολιτικής, εκτιμώντας ότι δεν είναι εφικτή η επίτευξη απόλυτα κοινών παγκόσμιων πολιτικών για τη φορολόγηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών¹³⁰. Πάντως στην προτεινόμενη πολιτική επιβολής φόρων σε προμηθευτές του εξωτερικού είναι ισχυρά αντίθετες και οι Η.Π.Α., καθώς θίγεται σημαντικό τμήμα των εξαγωγών τους, που αφορούν στην πώληση λογισμικού και έσοδα από δικαιώματα.

Για τις συναλλαγές που διενεργούνται με ηλεκτρονικά μέσα, αλλά διεκπεραιώνονται φυσικά (δηλαδή, ενέχουν φυσική παράδοση προϊόντων) ακολουθούνται οι πολιτικές που αφορούν στις συναλλαγές από απόσταση. Δηλαδή, εμπορεύματα που αγοράζονται από τρίτες χώρες φορολογούνται κατά την εισαγωγή, εξαγόμενα εμπορεύματα είναι αφορολόγητα και ενδοκοινοτικές συναλλαγές φορολογούνται

¹²⁹ Μπένου, Μ. (2001), «Σχέδια φορολόγησης της παγκοσμιοποίησης», ΕΠΙΛΟΓΗ - ΜΗΝΙΑΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ, σελ. 77, ΑΘΗΝΑ.

¹³⁰ «Δεν υπάρχει καμία σιέψη αλλά και καμία πρόθεση των χωρών - μελών της Ε.Ε. για τη δημιουργία ενός ενιαίου ευρωπαϊκού φορολογικού ή φοροεισπρακτικού συστήματος. Η Ε.Ε. θέτει μόνο τα πλαίσια μέσα στα οποία θα πρέπει να ασκείται η φορολογική πολιτική προκειμένου να μην παραβιάζονται οι βασικές ελευθερίες της Ένωσης, όπως είναι η ελεύθερη διακίνηση προσώπων, κεφαλαίων, αγαθών και υπηρεσιών. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, η κάθε χώρα - μέλος μπορεί να ασκεί τη δική της φορολογική πολιτική», Δπ. Φωτιάδης, Υφυπουργός Οικονομικών, <http://www.gsis.gov.gr> (2001).

στο κράτος-μέλος είτε του πωλητή, είτε του προμηθευτή, ανάλογα με τον όγκο των ετήσιων συναλλαγών, που πραγματοποιεί ο προμηθευτής. Το ποσό αυτό ποικίλλει σήμερα μεταξύ χωρών-μελών (Πίνακας 17).

Πίνακας 17

ποσά σε €

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	
ΧΩΡΑ-ΜΕΛΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΩ ΤΟΥ ΟΠΟΙΟΥ Ο ΠΩΛΗΤΗΣ ΚΑΤΑΒΑΛΛΕΙ ΦΟΡΟ
ΒΕΛΓΙΟ	35.000
ΔΑΝΙΑ	35.000
ΓΑΛΛΙΑ	100.000
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	100.000
ΕΛΛΑΔΑ	35.000
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	35.000
ΙΤΑΛΙΑ	35.000
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	100.000
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	35.000
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	36.900
ΙΣΠΑΝΙΑ	35.000
Μ. ΒΡΕΤΑΝΙΑ	100.000
ΣΟΥΗΔΙΑ	35.000
ΑΥΣΤΡΙΑ	100.000
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	35.000

Πηγή: Περιοδικό «ΕΠΙΛΟΓΗ», Μηνιαία Οικονομική Επιθεώρηση, Σεπτέμβριος 2001, σελ. 78.

Αξιζει να επισημανθεί ότι οι φορείς τρίτης χώρας, που έχουν ως μοναδική δραστηριότητα στην Κοινότητα την παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα, εντός του ορίου μέχρι 100.000 €, απαλλάσσονται του φόρου¹³¹. Πρόκειται κυρίως για ένα πρακτικό μέσο, σκοπός του οποίου είναι να διευκολυνθεί η λειτουργία του φορολογικού συστήματος και να μην επιβαρύνεται αδικαιολόγητα η ανάπτυξη του διεθνούς ηλεκτρονικού εμπορίου και ιδίως, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις ή αυτές που περιστασιακά μόνο πραγματοποιούν πωλήσεις σε καταναλωτές της Ε.Ε. Αυτό εικάζεται ότι δεν θα επιφέρει σημαντικές επιπτώσεις στα έσοδα, δεδομένου ότι στις περισσότερες περιπτώσεις, οι καταναλωτές που αγοράζουν on-line τείνουν να συνδιαλλάσσονται με φορείς μεγάλου κύρους, αξιοπιστίας και εμπιστοσύνης. Παράλληλα, υποστηρίζεται ότι αυτό δε θα έχει σημαντικές επιπτώσεις στην ουδετερότητα μεταξύ των επιχειρήσεων της Ε.Ε. και των τρίτων χωρών.

Σύμφωνα μάλιστα με Πρόταση «ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ»¹³² της Ε.Ε. τίθενται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένας υποκείμενος στο φόρο δεν είναι υπόχρεος για το Φ.Π.Α. κατά την παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα¹³³.

¹³¹ Πρόταση ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση της οδηγίας 388/77/ΕΟΚ, όσον αφορά στο σύστημα Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται σε ορισμένες υπηρεσίες παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα, COM (2000) 349 final, σελ. 22.

¹³² Πρόταση ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση της οδηγίας 388/77/ΕΟΚ, όσον αφορά στο σύστημα Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται σε ορισμένες υπηρεσίες παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα, COM (2000) 349 final, σελ. 23.

¹³³ Ο όρος «παροχή με ηλεκτρονικά μέσα» σημαίνει διαβίβαση που αποστέλλεται αρχικά και λαμβάνεται στον προορισμό της με τη βοήθεια εξοπλισμού για την επεξεργασία (μεταξύ άλλων ψηφιακή συμπίεση) και αποθήκευση δεδομένων, και η οποία διαβιβάζεται εξ ολοκλήρου, μεταφέρεται και λαμβάνεται με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρονικά συστήματα, καθώς και με ραδιοτηλεοπτική μετάδοση (γιατά την έννοια της οδηγίας 89/552/ΕΟΚ).

Αναλυτικότερα, ο προμηθευτής πρέπει να επαληθεύσει, βάσει συνεπών δεδομένων από ανεξάρτητη πηγή, ότι ο πελάτης του είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκαταστημένος στην Κοινότητα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, αυτό γίνεται με την επαλήθευση της εγκυρότητας του αριθμού Φ.Π.Α., τον οποίο αναγράφει ο πελάτης. Αναμφίβολα, η διαδικασία αυτή επαλήθευσης θα πρέπει να διευκολύνεται μέσω διαθέσιμης επιβεβαίωσης on-line σε πραγματικό χρόνο. Εφόσον, πληρούνται τα ανωτέρω, ο προμηθευτής απαλλάσσεται των υποχρεώσεών του, όσον αφορά στην εν λόγω συναλλαγή, και υπόχρεος για τη φορολογική οφειλή είναι ο πελάτης. Στην περίπτωση δε εκείνη όπου οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται από έναν υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο στην αλλοδαπή, ο υποκείμενος στο φόρο προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες, είναι υπόχρεος για τον Φ.Π.Α. (στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται ο μηχανισμός της αντίστροφης επιβάρυνσης).

Συνοψίζοντας θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι:

- Οι φόροι για τις παροχές προς επιχειρηματίες οφείλονται από αυτούς τους ίδιους. Συνεπώς, η εγγραφή για φορολογικούς σκοπούς είναι αναγκαία, μόνο στην περίπτωση που οι παραδόσεις γίνονται προς ιδιώτες πελάτες.
- Η εγγραφή δεν είναι αναγκαία για τους εμπορευόμενους που δεν είναι εγκαταστημένοι στην Ε.Ε., οι οποίοι πραγματοποιούν ετησίως πωλήσεις εντός της Ε.Ε., μέχρι 100.000 €

- Είναι δυνατό να υπάρχει ενιαίος τόπος εγγραφής (που στην πράξη είναι το κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η πρώτη υποκείμενη στο φόρο πράξη). Έτσι ο φορέας μπορεί να εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις καταβολής Φ.Π.Α. στην Ε.Ε. συναλλασσόμενος με μία μόνο διοίκηση. Το μέτρο αυτό αντιμετωπίζει πράγματι, ισότιμα τους φορείς της Ε.Ε. και των τρίτων χωρών, όταν προμηθεύουν καταναλωτές στην Ε.Ε.
- Επιπλέον, ως μέτρο διευκόλυνσης του εμπορίου παρουσιάζεται η δυνατότητα να περατώνονται ηλεκτρονικά όλες οι διαδικασίες που αφορούν στην εγγραφή και στην υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.
- Οι φορολογικές διοικήσεις δύναται να παρέχουν στους φορείς τα μέσα, ώστε να διακρίνουν εύκολα την ιδιότητα των πελατών τους (λ.χ. κατά πόσο ο πελάτης είναι ή όχι επιχείρηση που διαθέτει αριθμό Φ.Π.Α.) και έτσι θα παρέχονται τα μέσα ώστε ένας προμηθευτής, καταβάλλοντας κάθε δυνατή προσπάθεια, να μπορεί να προσδιορίσει κατά πόσο πρέπει ή όχι να επιβληθεί φόρος σε μία συναλλαγή.

Με το υπάρχον φορολογικό σύστημα στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε ορισμένες ηλεκτρονικές συναλλαγές (όπως on-line πωλήσεις μουσικής) δεν προβλέπεται σήμερα επιβολή Φ.Π.Α., σε αντίθεση με άλλες, όπως οι on-line πωλήσεις ψηφιακών βιβλίων. Ως κύριες κατευθυντήριες γραμμές της Ε.Ε. προκειμένου λοιπόν να αποφευχθεί κάθε είδος στρέβλωσης και να διασφαλισθεί η ουδετερότητα του φορολογικού της συστήματος τίθενται οι ακόλουθες προϋποθέσεις.

Το κοινοτικό σύστημα Φ.Π.Α. κρίνεται αναγκαίο να διασφαλίζει ότι:

- οι υπηρεσίες, που παρέχονται ηλεκτρονικώς ή με άλλον τρόπο, για κατανάλωση εντός της Ε.Ε. φορολογούνται εντός της Ε.Ε., ανεξάρτητα από την προέλευσή τους και
- οι υπηρεσίες αυτές, που παρέχονται από επιχειρήσεις της Ε.Ε. για κατανάλωση εκτός της Ε.Ε. να μην υπόκεινται στο Φ.Π.Α. στην Ε.Ε., ενώ να μπορεί να εκπέσει ο Φ.Π.Α. για τις εισροές που συνδέονται με την παροχή αυτών των υπηρεσιών¹³⁴.

Τα προαναφερθέντα αντικατοπτρίζουν την ανάγκη καθιέρωσης ενός κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που θα βασίζεται στη φορολόγηση στη χώρα καταγωγής και θα προβλέπει ένα ενιαίο τόπο για την εγγραφή στο Φ.Π.Α., στον οποίο ο επιχειρηματικός φορέας θα υποβάλλει δηλώσεις και θα εκπίπτει το φόρο για όλες τις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. συναλλαγές του, που πραγματοποίησε εντός της Ε.Ε. Ένα τέτοιο σύστημα όχι μόνο πρόκειται να απλουστεύσει τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος για τις επιχειρήσεις της Ε.Ε., αλλά και θα παράσχει στις επιχειρήσεις τρίτων χωρών τη δυνατότητα να εκπληρώνουν σε μια και μόνο χώρα τις σχετικές με το Φ.Π.Α. υποχρεώσεις τους εντός της Ε.Ε. Η κύρια κατευθυντήρια γραμμή συνιστά ότι όλες οι ηλεκτρονικώς παρεχόμενες υπηρεσίες από επιχειρήσεις τρίτων χωρών σε ιδιώτες καταναλωτές στην Ε.Ε. θα υπόκεινται στο Φ.Π.Α., και ότι όλες οι υπηρεσίες που εξάγονται από την Ε.Ε. σε άλλες χώρες δε θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

¹³⁴ COM (2000) 349 τελικό, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/proposals/taxation/tax_prop.htm

Αυτό θα διασφαλίσει τη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ παροχών υπηρεσιών από κοινοτικές και μη κοινοτικές επιχειρήσεις. Για να διατηρηθεί η φορολογική ουδετερότητα μεταξύ παραδόσεων ανοικτής και μη ανοικτής γραμμής, αυτό σημαίνει ότι, σε αντίθεση με ότι συμβαίνει μέχρι σήμερα, οι παρεχόμενες με παραδοσιακά μέσα υπηρεσίες, όπως οι τηλεφωνικές υπηρεσίες ή οι υπηρεσίες τηλεομοιοτυπίας, από μη κοινοτικές επιχειρήσεις σε ιδιώτες καταναλωτές στην Ε.Ε., θα υπόκεινται επίσης σε Φ.Π.Α.

Εύλογα λοιπόν, γίνεται αντιληπτό ότι απώτερος σκοπός σε επίπεδο Ε.Ε. δεν είναι η πλήρης εναρμόνιση των φορολογικών διατάξεων, αλλά η διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς με τη διευκόλυνση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των εθνικών διοικήσεων στον τομέα της έμμεσης φορολογίας. Θεωρείται μάλιστα σκόπιμο να καθοριστεί με βεβαιότητα ο φορολογικός συντελεστής που θα εφαρμόζεται στις υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα, ο οποίος κατά κανόνα θα είναι ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α.

Βεβαίως, πρέπει να αναγνωρισθεί ότι η αξιοπιστία κάθε φορολογικού συστήματος βασίζεται στον πρακτικό του χαρακτήρα, καθώς και στην εφικτότητα της εφαρμογής του¹³⁵. Κρίνεται δε σκόπιμο να επιτευχθεί διασφάλιση της βεβαιότητας, όσον αφορά στους κανόνες που διέπουν τις κάθε είδους συναλλαγές, ενώ η τήρηση των αναλογούντων υποχρεώσεων πρέπει να είναι όσο το δυνατόν απλούστερη, ώστε να αποφευχθεί η επιβολή περιττών επιβαρύνσεων

¹³⁵ COM (2002) 10 τελικό, ΠΡΟΤΑΣΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ «Υιοθέτηση κοινοτικού προγράμματος για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά» (Πρόγραμμα Fiscalis 2007).

στις επιχειρήσεις. Εξάλλου, τόσο οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, όσο και οι φορολογικές αρχές πρέπει να έχουν τη βεβαιότητα ότι ο φόρος μπορεί να ελεγχθεί και να εισπραχθεί πραγματικά και αποτελεσματικά. Η παγκόσμια διάσταση αυτών των εμπορικών δραστηριοτήτων πρέπει να ληφθεί υπόψη και επιβάλλεται να επιδιωχθεί η επίτευξη συναίνεσης και συνεργασίας σε διεθνές επίπεδο, προκειμένου να δημιουργηθούν τα μέσα που θα διευκολύνουν την τήρηση αυτών των υποχρεώσεων.

Αναμφίβολα, η ανάγκη σχεδιασμού φορολογικών μηχανισμών, οι οποίοι θα είναι πλήρως συμβιβάσιμοι με την αναμενόμενη εξέλιξη των εμπορικών πρακτικών, που θα προκύψει από την εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου φαντάζει όλο και περισσότερο αναγκαία. Παράλληλα, οι εν λόγω μηχανισμοί θα πρέπει να έχουν αναλογικό χαρακτήρα, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικές ανάγκες των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται μέσω του διαδικτύου και σχετίζονται με τον ουσιαστικά διεθνικό, διαφοροποιημένο και αποκεντρωμένο χαρακτήρα της αγοράς¹³⁶. Συνεπώς, η προσαρμογή των φορολογικών συστημάτων στις ισχύουσες εμπορικές πρακτικές κρίνεται επιβεβλημένη για την αποτελεσματική εφαρμογή του φόρου, τόσο για τους επιχειρηματικούς φορείς, όσο και για τις φορολογικές αρχές.

¹³⁶ COM (2000) 348 και Δελτίο 6-2000 «Στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς».

Το φορολογικό καθεστώς και τα μέσα ελέγχου που αυτό προβλέπει πρέπει να διασφαλίζουν ότι ο φόρος θα εφαρμόζεται πραγματικά στις ηλεκτρονικές παροχές υπηρεσιών εντός της Ε.Ε., τόσο προς τις επιχειρήσεις, όσο και προς μεμονωμένους ιδιώτες. Όσον αφορά δε στους μεμονωμένους ιδιώτες, οι μηχανισμοί που θα σχεδιαστούν θα πρέπει να είναι σύμφωνοι προς την υφιστάμενη νομοθεσία περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων.

Προκειμένου να εδραιωθεί η εμπιστοσύνη των επιχειρήσεων σε ένα φορολογικό σύστημα, θα πρέπει το σύστημα αυτό να μπορεί να εφαρμοστεί δίκαια, να προσφέρει βεβαιότητα και να λειτουργεί με τρόπο που να παρέχει τη δυνατότητα να αντληθούν όλα τα οφέλη που μπορεί να προσφέρει το ηλεκτρονικό εμπόριο. Πρέπει να αναγνωριστεί ότι είναι προς το συμφέρον τόσο της Ε.Ε., όσο και των κρατών μελών της να δημιουργηθούν συνθήκες, οι οποίες θα επιτρέπουν στους μη κοινοτικούς επιχειρηματικούς φορείς να εκπληρώνουν άνετα τις υποχρεώσεις τους, όσον αφορά στον κοινοτικό Φ.Π.Α. στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Επίσης, πρέπει να διασφαλιστεί ότι, στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, η τήρηση των υποχρεώσεων δε συνεπάγεται επαχθέστερες επιβαρύνσεις για τις κοινοτικές επιχειρήσεις σε σχέση με τις επιχειρήσεις τρίτων χωρών. Ενώ στο νέο αυτό περιβάλλον, θα πρέπει να καταστεί δυνατή η τιμολόγηση¹³⁷ και η τήρηση λογιστικών καταστάσεων σε ηλεκτρονική μορφή.

¹³⁷ ΠΡΟΤΑΣΗ ΟΔΗΓΙΑ Ε.Ε. για «Απλούστευση, εκσυγχρονισμό και εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση σχετικά με το Φ.Π.Α.», 17 Νοεμβρίου 2000.

Για τους σκοπούς του Φ.Π.Α., η ηλεκτρονική τιμολόγηση θα πρέπει να επιτραπεί για τις πράξεις που πραγματοποιούνται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το νόμιμο συμφέρον των κρατών μελών πρέπει πάντως να διασφαλισθεί μέσω της πρόβλεψης κατάλληλων μέσων ελέγχου και πρόληψης της απάτης τα προαναφερθέντα μέσα μπορούν να αποφασιστούν κατά τον καθορισμό των ομοιόμορφων όρων χρησιμοποίησης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επίσης, πρέπει να δοθεί άμεση προτεραιότητα στη δημιουργία πλαισίου συνεργασίας μεταξύ Ε.Ε. και τρίτων χωρών, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι όροι ισοδύναμοι με εκείνους που καθορίστηκαν εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρόκειται να θεσπιστούν για την ηλεκτρονική τιμολόγηση και σε διεθνές επίπεδο.

Οι φορολογικές διοικήσεις καλούνται λοιπόν να διαδραματίσουν ενεργό ρόλο στο νέο διαμορφούμενο ηλεκτρονικό περιβάλλον ενσωματώνοντας τις εν λόγω έννοιες και πρακτικές παρέχοντας τη δυνατότητα στους επιχειρηματικούς φορείς να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις μέσω υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. και τήρησης λογιστικών καταστάσεων σε ηλεκτρονική μορφή, στο παγκόσμιο περιβάλλον του ηλεκτρονικού εμπορίου. Έντονος προβληματισμός όμως αναπτύσσεται, όσον αφορά στην εξασφάλιση της αναγκαίας υποδομής ώστε να διενεργούνται πλήρως ηλεκτρονικά οι συναλλαγές με τις φορολογικές αρχές. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται ότι θα πρέπει ο προμηθευτής να γνωρίζει αν ο πελάτης είναι επιχείρηση ή τον τόπο εγκατάστασής του.

Αυτό συνεπάγεται την ύπαρξη υποδομής για την ασφαλή λήψη σχετικών στοιχείων του πελάτη (όπως τον κωδικό Φ.Π.Α.) και έλεγχο της εγκυρότητας αυτών.

4.5.1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ & ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Κατά τη διάρκεια μιας συναλλαγής για να μπορέσει ο προμηθευτής να αποφασίσει σωστά για τη φορολόγηση, πρέπει να διαθέτει ορισμένες βασικές πληροφορίες:

- Τη φορολογική ιδιότητα του πελάτη για να προσδιορίσει κατά πόσον ο λήπτης διαθέτει αριθμό Φ.Π.Α. ή είναι ιδιώτης καταναλωτής. Τα μέτρα για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος VIES¹³⁸ που ήδη μελετώνται σε επίπεδο ευρωπαϊκής ένωσης πρόκειται να διασφαλίσουν τη διάθεση των πληροφοριών αυτών στους εμπορευόμενους, όταν και όπου πρέπει. Κρίνεται δε αναγκαίο να επιβάλλεται φόρος στις παραδόσεις προς μία επιχείρηση που διαθέτει αριθμό Φ.Π.Α. στο ίδιο κράτος μέλος (στη συνέχεια ο λήπτης δηλώνει το φόρο αυτό κατά το συνήθη τρόπο), ενώ ο προμηθευτής δεν απαιτεί φόρο από μία επιχείρηση που διαθέτει αριθμό Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος μέλος και ο λήπτης δηλώνει το φόρο δυνάμει του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης.
- Στην περίπτωση που ο λήπτης είναι ιδιώτης καταναλωτής ή είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας, απαιτείται να ληφθεί απόφαση από την αρμόδια υπηρεσία που έχει δικαιοδοσία για φορολογικούς σκοπούς. Εάν βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών

¹³⁸ Σύστημα Ανταλλαγής Πληροφοριών Φ.Π.Α.

μπορεί εύλογα να καθορισθεί ότι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη είναι **εκτός** της Κοινότητας, τότε δεν απαιτείται φόρος. Λόγω του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί σήμερα το ηλεκτρονικό εμπόριο on-line, έχουν εκφραστεί ορισμένες ανησυχίες ως προς τη δυνατότητα πρόσβασης των φορέων στις πληροφορίες αυτές, δεδομένου ότι το πρότυπο ανταλλαγής δεδομένων δεν έχει σχεδιασθεί για το σκοπό αυτό. Τα πρότυπα και τα επίπεδα επαλήθευσης αναπτύσσονται ακόμη και πρέπει να αποτελεί προτεραιότητα η επίτευξη μεγαλύτερης βεβαιότητας για φορολογικούς σκοπούς, καθώς και η εναρμόνιση των συναλλαγών. Στόχος είναι να υπάρξει ένας επαληθεύσιμος δείκτης που να μπορεί να παρέχει αποδεκτές πληροφορίες για τον τόπο κατανάλωσης (ή τον τόπο της παροχής).

Λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες στις οποίες υπάρχει σήμερα πρόσβαση κατά τη διάρκεια των παραδόσεων on-line προς μη υποκείμενους στο φόρο, η συνήθης εμπορική πρακτική να ζητείται μία επαληθεύσιμη διεύθυνση τιμολόγησης για την πιστωτική κάρτα (προκειμένου να ενισχυθεί η ασφάλεια και να καταπολεμηθεί η απάτη), ίσως αποτελεί προς το παρόν την καλύτερη λύση. Όσον δε αφορά στα στοιχεία της διεύθυνσης, μόνο η ένδειξη της χώρας είναι απαραίτητη για τη φορολόγηση, ενώ άλλα στοιχεία σχετικά με τον πελάτη δεν είναι ούτε απαραίτητα, ούτε σημαντικά. Ωστόσο, είναι πιθανό ότι οι πιστωτικές κάρτες θα παύσουν να κυριαρχούν ως μέσον πληρωμής για τις συναλλαγές on-line, διότι εν τω μεταξύ

αναπτύσσονται νέα συστήματα πληρωμής¹³⁹. Κρίνεται λοιπόν αναγκαία η ανεύρεση κατάλληλων και προσιτών μέτρων προσδιορισμού του τόπου της παροχής, καθώς όπως για τις πιστωτικές κάρτες, η μόνη απαραίτητη πληροφορία είναι η ένδειξη της χώρας κατοικίας ή οποιοδήποτε άλλο ανάλογο στοιχείο, το ίδιο μπορεί να ισχύσει και στη χρησιμοποίηση των ανωνύμων συστημάτων πληρωμής.

- Το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στη συναλλαγή. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όσον αφορά στις πωλήσεις σε καταναλωτές εντός της Κοινότητας, πρόκειται για τον κοινό συντελεστή Φ.Π.Α. του κράτους μέλους, όπου διαθέτει αριθμό Φ.Π.Α. ο προμηθευτής. Στο πλαίσιο αυτό, θα μπορούσε να εξετασθεί η περίπτωση κατά την οποία είναι πιθανή η εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών σε προφανώς ομοειδή εμπορεύματα και υπηρεσίες.

Εκτός όμως από τη χρέωση και την εισπραξη του φόρου, κρίνεται σκόπιμο να καταβάλλονται στη φορολογική διοίκηση τα απαιτούμενα λογιστικά βιβλία και δηλώσεις. Ειδικότερα, για το ηλεκτρονικό εμπόριο, οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να λάβουν τα αναγκαία μέτρα, ώστε η διαδικασία αυτή να περατώνεται ηλεκτρονικά και on-line.

¹³⁹ Ενδεικτικά, μπορούμε να αναφέρουμε ορισμένα εξελισσόμενα συστήματα πληρωμής όπως «Εξυπνες κάρτες» (Smart Cards), Ψηφιακό χρήμα (Digital cash ή e-cash), Κυβερνο-πληρωμές (Cyber payments ή on-line payments), Σύστημα CyberCashPayNow», κ.λπ.

4.5.2. Αυτο-εκτίμηση και εθελοντική τήρηση των διατάξεων από τις επιχειρήσεις

Δεν πρέπει βέβαια να παραγνωρίζεται το γεγονός ότι ο Φ.Π.Α. είναι καταρχήν ένας φόρος η αποτελεσματικότητα του οποίου βασίζεται στην αυτο-εκτίμηση, οι δε επιχειρήσεις τηρούν σε μεγάλο βαθμό εθελοντικά την εφαρμογή των διατάξεων. Ο επιχειρηματίας, ως φορολογούμενη μονάδα, έχει την ευθύνη να γνωστοποιήσει την εμπορική του παρουσία στη φορολογική διοίκηση και να εισπράξει, να δηλώσει και να επιστρέψει τον οφειλόμενο φόρο. Η αποτελεσματικότητα της προσέγγισης αυτής στις φορολογικές διοικήσεις διασφαλίζεται μόνο όταν βασίζεται στην εύλογη και ρεαλιστική υπόθεση ότι θα αποκαλυφθεί και θα επανορθωθεί η μη τήρηση, και θα επιβληθούν οι κατάλληλες κυρώσεις. Εκτός από το άμεσο κίνητρο της αποφυγής των ποινικών κυρώσεων, οι συμμορφούμενοι φορείς πρέπει να διασφαλίσουν ότι δεν θα έχουν να αντιμετωπίσουν εχθρικό ή αθέμιτο ανταγωνισμό από φορείς, οι οποίοι δεν εκπληρώνουν τις ίδιες φορολογικές υποχρεώσεις και οι οποίοι ως εκ τούτου, θα επωφεληθούν της κατάστασης για να βρεθούν σε πλεονεκτική θέση.

Με την αυξανόμενη αυτοματοποίηση των συναλλαγών στο Διαδίκτυο, κρίνεται αναγκαίο να εξασφαλιστεί, ότι το χρησιμοποιούμενο λογισμικό πληροί τα πρότυπα σχετικά με τα λογιστικά έγγραφα και το ιστορικό των λογαριασμών, ώστε οι φορολογικοί ελεγκτές να μπορούν να επαληθεύσουν την τήρηση των διατάξεων.

Στην περίπτωση των εξ αποστάσεως προμηθευτών, η πρόσβαση στα αρχεία είναι πιθανόν σημαντικότερη από τον ίδιο το φυσικό τόπο. Η απαίτηση υποβολής πληροφοριών πρέπει να εξελιχθεί με τρόπο συμβατό με το ηλεκτρονικό εμπόριο, ενώ οφείλεται να προσεγγισθούν τα προβλήματα γεωγραφικής απόστασης για την εφαρμογή των διαδικασιών πρόσβασης και ελέγχου.

4.5.3. Μη τήρηση των διατάξεων

Όσον αφορά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, η μη εκπλήρωση¹⁴⁰ των φορολογικών υποχρεώσεων θέτει νέα και συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία οφείλουν να εξετάσουν οι φορολογικές διοικήσεις, καθώς πρόκειται για μία υποχρέωση έναντι των συμμορφούμενων φορολογούμενων, οι οποίοι διεκπεραιώνουν νόμιμα τις συναλλαγές τους. Στην περίπτωση μιας επιχείρησης που δεν τηρεί τις φορολογικές της υποχρεώσεις, η μη εκπλήρωση των νόμιμων υποχρεώσεων της συνεπάγεται άμεσους κινδύνους, καθώς το απαιτητό του Φ.Π.Α., δεν αναιρείται απλά με την απόκρυψή του ή τη μη αναφορά στην αρμόδια φορολογική διοίκηση. Η μη τήρηση της υποχρέωσης ούτε μειώνει ούτε διαγράφει μια φορολογική οφειλή, αλλά αντίθετα, εκθέτει την επιχείρηση σε επιπρόσθετες ποινικές κυρώσεις και τόκους υπερημερίας, με συνέπεια την περαιτέρω διόγκωση του απαιτητού φόρου.

¹⁴⁰ Στον τομέα του παραδοσιακού εμπορίου έχει εντοπισθεί (επιτροπή για την καταπολέμηση της απάτης SCAF) η ύπαρξη πολλών περιπτώσεων μη τήρησης των διατάξεων για τον Φ.Π.Α. – «Έκθεση περί της διοικητικής συνεργασίας και περί της εισπραξής του Φ.Π.Α. και των διαδικασιών ελέγχου – COM (2000) 28, τελικό 28-01-00.

Εξάλλου, οι ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις στον τομέα της αμοιβαίας συνδρομής και είσπραξης διασφαλίζουν, ότι μία φορολογική οφειλή που γεννάται σε ένα κράτος μέλος είναι πράγματι απαιτητή οπουδήποτε μέσα στην Κοινότητα.

Οι νόμιμοι φορείς επιθυμούν ωστόσο να διασφαλίσουν τόσο την πρόσβασή τους στη νομική προστασία και επανόρθωση, όσον αφορά στις παραβάσεις δικαιωμάτων αναπαραγωγής ή άλλων δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, όσο και την τήρηση των ιδίων νομικών και κανονιστικών υποχρεώσεων. Αν και τα ανωτέρω συνιστούν ισχυρούς λόγους υπέρ της τήρησης των διατάξεων, ωστόσο δεν επαρκούν και ιδίως, όσον αφορά τους εξ αποστάσεως προμηθευτές, είναι αναγκαίο να αναπτυχθούν μέσα αναγκαστικής είσπραξης, στα οποία να μπορούν προσφεύγουν οι φορολογικές διοικήσεις. Στην περίπτωση αυτή, μία αδικοπραξία στο Διαδίκτυο δεν αποτελεί φαινόμενο που περιορίζεται μόνο στις φορολογικές υποχρεώσεις, αλλά αφορά μια σειρά άλλων ζητημάτων δημόσιας τάξης και στην προστασία δικαιωμάτων και συμφερόντων των ιδιωτών. Προκειμένου μάλιστα να δημιουργηθεί ένα κλίμα εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας, το οποίο είναι απαραίτητο για την αξιοποίηση των δυνατοτήτων του ηλεκτρονικού εμπορίου, κρίνεται αναγκαίο να υπάρχουν επανορθωτικά μέτρα στην περίπτωση συναλλαγών στο Διαδίκτυο που είναι παράνομες ή παραβιάζουν δημόσια ή ιδιωτικά συμφέροντα.

4.5.4. Φ.Π.Α. επί ηλεκτρονικών συναλλαγών στον Ελλαδικό χώρο

Η συμβολή της έμμεσης φορολογίας και ιδίως του Φ.Π.Α. στα φορολογικά έσοδα του ελληνικού κράτους παρουσιάζεται σημαντική, καθώς η συμμετοχή του στους έμμεσους φόρους ανέρχεται σε ποσοστό 54,7% και 56,1% για το έτη 2000 και 2001 αντίστοιχα, ενώ ως ποσοστό στο σύνολο των φορολογικών εσόδων ο Φ.Π.Α. ανέρχεται σε 31,2% και 32,7% αντίστοιχα για τα ανωτέρω έτη, όπως διαπιστώνεται από τα στοιχεία που παρατέθηκαν και αναλύθηκαν στο δεύτερο κεφάλαιο, της παρούσης εργασίας.

Εύλογα όμως γεννάται το ερώτημα, του κατά πόσο η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να επηρεάσει τα έσοδα από το Φ.Π.Α. στη χώρα μας. Αναμφίβολα, τα μέχρι σήμερα στοιχεία δείχνουν ότι παρουσιάζονται προβλήματα στην απόδοση του εν λόγω φόρου στις ήδη υπάρχουσες μορφές εμπορίου. Η άνθηση του ηλεκτρονικού εμπορίου ευνοεί την απώλεια εσόδων από τον εν λόγω φόρο, στο βαθμό εκείνο που τα κράτη δεν έχουν αναπτύξει επαρκώς συστήματα ελέγχου, δεδομένου των πολλών ιδιαιτεροτήτων των ηλεκτρονικών συναλλαγών έναντι των συμβατικών, που οφείλονται κυρίως στη ρευστότητα των δομών, των διαδικασιών και των επιχειρηματικών μοντέλων της αγοράς αυτής.

Όσον αφορά στη συμμετοχή του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από τη διεξαγωγή των ηλεκτρονικών συναλλαγών, στα συνολικά έσοδα από Φ.Π.Α. στηριζόμενοι στις μέχρι σήμερα έρευνες, ασφαλή συμπεράσματα δεν μπορούν να διατυπωθούν.

Μπορούν ωστόσο να γίνουν κάποιες αρχικές εκτιμήσεις. Οι εκτιμήσεις αυτές για τη χώρα μας δείχνουν τη συνεχόμενη αύξηση του ποσοστού συμμετοχής των εσόδων του Φ.Π.Α. από ηλεκτρονικές συναλλαγές στο σύνολο των εσόδων του εν λόγω φόρου (Πίνακας 18).

Πίνακας 18 Συνολικά έσοδα από Φ.Π.Α. & έσοδα Φ.Π.Α. από ηλεκτρονικό εμπόριο 2000 - 2005

ποσά σε εκατ. €

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ Η.Ε.	% ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΑΠΟ Η.Ε. ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ Φ.Π.Α.
2000	10.070	1,44	0,01
2001	10.873	3,06	0,03
2002	11.783	9,18	0,08
2003	13.150	22,5	0,17
2004	14.675	47,16	0,32
2005	16.378	85,68	0,52

Πηγή : Επεξεργασία στοιχείων Προϋπολογισμών του Κράτους, Ερευνών Forrester Research & Focus-Bari για το Η.Ε. στην Ελλάδα.

Αξίζει βέβαια να επισημανθεί, ο διπλασιασμός από έτος σε έτος του ποσοστού συμμετοχής του ηλεκτρονικού εμπορίου στο σύνολο των εσόδων του Φ.Π.Α. (Πίνακας 18), ποσοστό όμως που κρίνεται μικρό - 0,52% για το έτος 2005 - γεγονός που επιβεβαιώνει ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο παρόλη την άνθησή του δεν προβλέπεται να επηρεάσει σημαντικά τα φορολογικά έσοδα του κράτους, έχοντας πάντα υπόψη την παραδοχή, ότι το Η.Ε. αντικαθιστά μέρος του παραδοσιακού εμπορίου.

Συνεπώς, στην παρούσα φάση κρίνεται απαραίτητη η προετοιμασία των ελεγκτικών μηχανισμών και η θέσπιση κανόνων (τεχνικών και θεσμικών), που να διασφαλίζουν τις συναλλαγές και την απόδοση του εν λόγω φόρου.

4.6. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η φορολογική νομοθεσία μέσω των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ορίζει τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιχειρήσεων, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων (λ.χ. βιβλία εσόδων-εξόδων, βιβλία αποθήκης, δελτία αποστολής και τιμολογίων, δελτία λιανικών πωλήσεων κ.λπ.), για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Για τη βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων, που προκύπτουν από τις επιχειρηματικές μονάδες, διενεργούνται συστηματικοί έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές (λ.χ. Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε., κ.λπ.), στην προσπάθεια διαμόρφωσης ενός σταθερού και ασφαλούς φορολογικού περιβάλλοντος, μέσω της μείωσης των οικονομικών στρεβλώσεων της αγοράς.

Οι διαδικασίες ελέγχου, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων των επιχειρηματικών μονάδων που ισχύουν για το συμβατικό εμπόριο, ως επί το πλείστον δύναται να βρουν πρακτική εφαρμογή και στην περίπτωση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Το πρόβλημα έγκειται κυρίως στον έλεγχο, καθώς και στην απόδοση των αναλογούντων φόρων για τις συναλλαγές εκείνες, που διενεργούνται με ηλεκτρονικά μέσα, όπως λ.χ. διακίνηση software, αεροπορικών εισιτηρίων, βιβλίων, κ.λπ. Αναμφίβολα, η συνεχόμενη αύξηση του Η.Ε. δημιουργεί την ανάγκη ρύθμισης ενός θεσμικού και φορολογικού πλαισίου, το οποίο θα καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα γίνονται οι εγγραφές στο σύστημα βιβλίων και στοιχείων που τηρούν

οι επιχειρήσεις, με κύριο στόχο την επίτευξη των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων, εκ μέρους των φορολογικών διοικήσεων για την βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων, καθώς και για τη μείωση της φοροδιαφυγής.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η γενικευμένη εφαρμογή των τεχνολογιών της πληροφορικής και των επικοινωνιών στις επιχειρηματικές πρακτικές, με κύριο «πρεσβευτή» τους, το ηλεκτρονικό εμπόριο, αποτελεί σήμερα κυρίαρχο μοχλό της κοινωνικό - οικονομικής ανάπτυξης σε διεθνές επίπεδο, οδηγώντας στη διαμόρφωση της Κοινωνίας της Πληροφορίας (ΚτΠ). Οι εξελίξεις αυτές επιφέρουν ισχυρές ανακατατάξεις στο διεθνή οικονομικό και πολιτικό ιστό. Ειδικότερα, στο οικονομικό πεδίο, η γενικευμένη αξιοποίηση των δυνατοτήτων των ανοιχτών δικτύων οδηγεί στην ολοένα αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση του εμπορίου και του ανταγωνισμού, διαμορφώνοντας προκλήσεις για τις επιχειρηματικές μονάδες· παράλληλα όμως, σηματοδοτεί και την αναγκαιότητα ανάληψης επείγουσών δράσεων εκ μέρους των Φορολογικών Διοικήσεων, στην κατεύθυνση του εκσυγχρονισμού των φορολογικών τους συστημάτων.

Αναμφίβολα, ένα ισχυρό μέσο για την προώθηση της ιδέας φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι η υιοθέτηση κατάλληλων διαρθρωτικών αλλαγών, προκειμένου να διαμορφωθεί μία οικονομική πολιτική, που θα ισορροπεί τις κοινωνικές ανάγκες με τις επιχειρηματικές απαιτήσεις διαμόρφωσης ενός ανταγωνιστικού ψηφιακού χώρου, συμβάλλοντας παράλληλα στη δημιουργία ενός σταθερού μακροοικονομικού περιβάλλοντος, και στην επίτευξη ισόρροπης ανάπτυξης στο σύνολο των γεωγραφικών περιοχών ανά τον κόσμο.

Ωστόσο, οι επιπτώσεις στη φορολογία από τη διάδοση του ηλεκτρονικού εμπορίου δεν μπορούν να εκτιμηθούν χωρίς τη συνδρομή των τεχνικών, αλλά και οι αποφάσεις για τις προτεινόμενες τροποποιήσεις των φορολογικών νόμων (λ.χ. θεσμικές ρυθμίσεις), θα πρέπει να είναι στενά συνδεδεμένες με τις τεχνολογικές εξελίξεις.

Ο προσανατολισμός των φορολογικών αρχών, όσον αφορά στη φορολογική αντιμετώπιση του ηλεκτρονικού εμπορίου (θεσμικό πλαίσιο, φορολογική νομοθεσία, οργανωτικό σχήμα, λειτουργικές διαδικασίες, πληροφοριακά συστήματα κ.λπ.) κρίνεται αναγκαίο να στραφεί σε:

- Δράσεις απλοποίησης του θεσμικού πλαισίου
- Απο-υλοποίησης των ανταλλασσόμενων στοιχείων (ηλεκτρονικά έγγραφα) και
- Τηλε-υλοποίησης της επικοινωνίας (λ.χ. μέσω τηλεπικοινωνιακών υποδομών, όπως το Διαδίκτυο).

Βεβαίως, αξίζει να επισημανθεί ότι η φορολογία δεν πρέπει να θέτει φραγμούς στο εμπόριο. Κανένα φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να κάνει διακρίσεις μεταξύ διαφορετικών τύπων εμπορίου, ούτε και να δημιουργεί κίνητρα, που θα αλλάζουν τη φύση ή την τοποθεσία των συναλλαγών. Το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι απλό και διαφανές, ώστε να μη στρεβλώνει ή εμποδίζει τη διεξαγωγή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και δει των ψηφιακών, να παρέχει τη δυνατότητα συλλογής της συντριπτικής πλειοψηφίας των κατάλληλων εσόδων, προκειμένου να ικανοποιούνται οι εύλογες

προσδοκίες των πολιτών για παροχή δημόσιων υπηρεσιών, να είναι εύκολο στην εφαρμογή του, καθώς επίσης, να ελαχιστοποιεί την κουραστική και πολυέξοδη τήρηση λεπτομερών αρχείων από κάθε πλευρά.

Ακόμα και αν υπήρχαν εύκολα διαθέσιμες απαντήσεις σε ερωτήσεις, όπως κατά πόσο θα έπρεπε να φορολογείται το ηλεκτρονικό εμπόριο, τα ίδια τα χαρακτηριστικά του εγείρουν αξιοσημείωτες αμφιβολίες, σύμφωνα με το αν θα μπορούσε να φορολογηθεί αποτελεσματικά. Τα περισσότερα προβλήματα, βέβαια, προκύπτουν από τα ειδικά χαρακτηριστικά του κυβερνοχώρου, όπως είναι:

- Η πιθανή ανωνυμία του πωλητή και του αγοραστή
- Η ικανότητα διεξαγωγής πολλών μικρών συναλλαγών, καθώς και
- Η δυσκολία αντιστοίχισης των διαφόρων *on-line* δραστηριοτήτων με συγκεκριμένες τοποθεσίες στον πραγματικό κόσμο.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί, ότι οι συναλλαγές μέσω ηλεκτρονικών δικτύων, που αφορούν αγαθά με φυσική υπόσταση των οποίων η παράδοση γίνεται με συμβατικά μέσα (λ.χ. κοινό ταχυδρομείο, *courier*, κ.λπ.), αντιμετωπίζονται κατά βάσει φορολογικά, όπως οι συναλλαγές από απόσταση. Πολλά ερωτηματικά όμως προκύπτουν σχετικά με τη νομική και φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών που σχετίζονται με ψηφιακής μορφής αγαθά και υπηρεσίες (αύλες παραδόσεις), δεδομένου ότι οι ηλεκτρονικές συναλλαγές, έναντι των συμβατικών,

εμπερικλείουν ρευστότητα των δομών, των διαδικασιών και των επιχειρηματικών τους μοντέλων. Κατά πόσο άραγε η επιβολή και η επέκταση της φορολογίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο, θα μπορούσε να καθυστερήσει την εξέλιξη του αναπτυσσόμενου αυτού πεδίου διεξαγωγής εμπορικών συναλλαγών, καθώς επίσης και να διακυβεύσει τις θετικές του επιδράσεις στην παγκόσμια οικονομία;

Αναπτύσσοντας μία προσεκτική προσέγγιση στο ζήτημα της φορολόγησης του ψηφιακού κυβερνοχώρου δε θα πρέπει να γίνουν βιαστικές, απερισκεπτες και ανώφελες ρυθμίσεις, σε ένα φορολογικό κώδικα σχεδιασμένο για βραχυπρόθεσμο χρονικό διάστημα. Αντιθέτως, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να αδράξουν την ευκαιρία, προκειμένου να εξετάσουν το νέο δυναμικά αναπτυσσόμενο ψηφιακό περιβάλλον, με κύρια στόχευσή τους την ανάπτυξη ενός φορολογικού συστήματος σύμφωνο με την εναλλασσόμενη πραγματικότητα. Αναμφίβολα, ένα ισχυρό μέσο για την προώθηση της ιδέας φορολόγησης του αναπτυσσόμενου αυτού πεδίου διεξαγωγής εμπορικών συναλλαγών, αποτελεί ο καθορισμός μίας φορολογικής βάσης, η οποία θα είναι μετρήσιμη, επαληθεύσιμη, καθώς και σχετικά εύκολη στον υπολογισμό. Εν τούτοις, πολλά από τα μοναδικά χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου θέτουν φραγμούς, ως προς την αναγνώριση του “ποιος”, “πότε”, και “που” διεξάγονται οι ηλεκτρονικές εμπορικές συναλλαγές.

Σε μία παγκοσμιοποιημένη ψηφιακή οικονομία, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν την τοποθεσία της οικονομικής τους δραστηριότητας (οριοθέτηση μόνιμου τόπου εγκατάστασης), ανάμεσα από ένα μεγάλο και συνεχώς διευρυνόμενο αριθμό χωρών, που έχουν τις λιγότερες ρυθμιστικές παρεμβάσεις, χαμηλότερους φόρους και υψηλό επίπεδο οικονομικής ελευθερίας. Αυτό οδηγεί σε ένα οδυνηρό ανταγωνισμό ανάμεσα στις χώρες, με κύριο χαρακτηριστικό το σημαντικό περιορισμό του ρόλου της πολιτικής παρέμβασης. Βεβαίως, οφείλεται να σημειωθεί, ότι προκειμένου ένα κράτος να έχει φορολογική δικαιοδοσία στις συναλλαγές που διεξάγει μία επιχείρηση, πρέπει η επιχείρηση αυτή να έχει εγκατασταθεί εντός των διοικητικών του ορίων. Στην περίπτωση όμως του ηλεκτρονικού εμπορίου δεν είναι εντελώς ξεκάθαρο τι συμπεριφορά έχει ή θα έπρεπε να υιοθετήσει μία επιχείρηση. Εκτός αυτού μάλιστα άπαξ και μία επιχείρηση έχει ιδρυθεί, η φορολογική αρχή πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αναγνωρίζει - προσδιορίζει την ταυτότητά της, να μετρά, καθώς και να επικυρώνει την εμφάνιση-ύπαρξη ενός φορολογήσιμου γεγονότος.

Αξίζει βέβαια να επισημανθεί, ότι η εικονοποίηση των λειτουργιών της αγοράς έχει δημιουργήσει νέα επιχειρηματικά μοντέλα και ρόλους, ενώ συμβάλλει στη διαμόρφωση ενός χώρου χωρίς σύνορα και φραγμούς, μέσα στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών, καθώς η ελευθερία εγκατάστασης. Οι εικονικές επιχειρήσεις με βασικό και καθοριστικό χαρακτηριστικό τη μικρή ή και ανύπαρκτη φυσική

παρουσία ή υποδομή, μολονότι προσφέρουν υπηρεσίες αποδοτικές για την εταιρεία, μπορεί να μην έχουν συμβολή στον εθνικό πλούτο του κράτους, όπου τυπικά διατηρούν τη βάση τους. Η καθολική εξάπλωση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εικονικών εταιρειών, οφείλει να αποτελέσει αντικείμενο ιδιαίτερου ενδιαφέροντος των φορολογικών διοικήσεων των διαφόρων κρατών, προκειμένου αυτά να αντλήσουν τα πλεονεκτήματα από τις επιχειρήσεις αυτές, σε όρους οικονομικής ανάπτυξης των χωρών τους. Στο μέλλον αυτό ίσως να αποδειχθεί δύσκολο, καθώς οι ηλεκτρονικές αγορές υπερβαίνουν τα φυσικά και εθνικά όρια, και επιτρέπουν την πρωτοφανή ροή πληροφοριών και κεφαλαίων, από και προς οποιοδήποτε σημείο του πλανήτη. Καθίσταται λοιπόν πιθανό ένα τόσο δυναμικό περιβάλλον να δημιουργήσει περισσότερες νέες λειτουργίες και μηχανισμούς δράσης της αγοράς, οδηγώντας σε αναθεώρηση του ρόλου των φορολογικών αρχών.

Είναι φανερό, ότι εξίσου σημαντικό ρόλο στην προσπάθεια διαμόρφωσης ενός φορολογικού πλαισίου που θα καλύπτει τις διαδικτυακές εμπορικές συναλλαγές, διαδραματίζουν τόσο ο προσδιορισμός του *τόπου κατανάλωσης* ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, όσο και η διερεύνηση του *φορολογητέου εισοδήματος* των ψηφιακών επιχειρήσεων. Αναμφίβολα, ο *τόπος κατανάλωσης* αποτελεί βασικό κριτήριο επιβολής φορολογίας (λ.χ. Φ.Π.Α.), καθώς σε επίπεδο φόρων βασική αρχή αποτελεί η επιβολή και εισπραξη φόρου κατανάλωσης στη χώρα κατανάλωσης του αγαθού.

Για την περαιτέρω προώθηση της ιδέας του ηλεκτρονικού εμπορίου, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί, ότι το φορολογικό σύστημα που αφορά στις εμπορικές συναλλαγές στην ψηφιακή αγορά, πρέπει να είναι συμβατό με τα φορολογικά συστήματα των χωρών της παγκόσμιας «ψηφιακής σκακιέρας» (διεθνής συνεργασία), προκειμένου να αποφεύγονται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η εφαρμογή μιας τέτοιας πολιτικής θα οδηγήσει στον καθορισμό μιας φορολογικής στρατηγικής, διεθνούς «απογείωσης» της ψηφιακής αγοράς, συμβάλλοντας στην αναζωογόνηση του συνόλου της παγκόσμιας οικονομίας.

Αναμφίβολα, η φορολόγηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων, που εφαρμόζουν πρακτικές ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελεί ένα κρίσιμο θέμα προς αντιμετώπιση. Προκειμένου δε να διευκολυνθεί η προσαρμογή των φορολογικών συστημάτων, στις προκλήσεις της ψηφιακής αγοράς, και των νέων τεχνολογιών, σε σχέση με τη διεξαγωγή ψηφιακών συναλλαγών, γίνονται προσπάθειες υιοθέτησης μιας στρατηγικής, η οποία έχει επικεντρωθεί κυρίως στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ενδεχόμενα προβλήματα, καθώς και οι πιθανές λύσεις, δεδομένου ότι ο Φ.Π.Α. αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους φόρους του ευρωπαϊκού χώρου, προσδίδοντας αξιόλογα έσοδα για τις περισσότερες χώρες της Ε.Ε. (40% του προϋπολογισμού της Ε.Ε., του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου προέρχεται από το Φ.Π.Α. που εισπράττουν τα

κράτη μέλη, ενώ για τον ελλαδικό χώρο το ποσοστό αυτό ανέρχεται στο 55% των φορολογικών εσόδων).

Κρίνεται λοιπόν αναγκαία, η κατάστρωση ενός μακροπρόθεσμου φορολογικού προγράμματος, όπου οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών θα συμβάλλουν στην απλούστευση και στον εκσυγχρονισμό του ισχύοντος συστήματος Φ.Π.Α. (λ.χ. ενιαία εφαρμογή του σημερινού καθεστώτος Φ.Π.Α.), στην εναρμόνιση των κανόνων εφαρμογής που προβλέπονται στα κράτη μέλη, καθώς και στην ενίσχυση της μεταξύ τους διοικητικής συνεργασίας (λ.χ. διασύνδεση των συστημάτων τεχνολογίας και πληροφορικής των κρατών μελών με τα κοινοτικά συστήματα). Στο σημείο αυτό οφείλεται να αναγνωρισθεί ότι τα συστήματα ανταλλαγής πληροφοριών¹⁴¹ (εντατικής χρήσης της τεχνολογίας των πληροφοριών) αποτελούν βασικό παράγοντα ομαλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, καθώς χωρίς αυτά τα αποτελεσματικά συστήματα, όπως λ.χ. το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών Φ.Π.Α. (VIES)¹⁴², τα κράτη μέλη δε θα είναι σε θέση να εξασφαλίζουν τον έλεγχο των αδασολόγητων ενδοκοινοτικών προμηθειών εμπορευμάτων.

Βεβαίως, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί, ότι γίνονται προσπάθειες υιοθέτησης από τα κράτη μέλη, ενός συστήματος Φ.Π.Α. που θα πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

¹⁴¹ Τα κοινοτικά στοιχεία συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών αποτελούν ο εξοπλισμός, το λογισμικό, και οι ζεύξεις δικτύου, που είναι κοινά σε όλες τις συμμετέχουσες χώρες, για την εξασφάλιση της διασύνδεσης και της διαλειτουργικότητας των συστημάτων τους, ανεξάρτητα από το εάν τα στοιχεία είναι εγκαταστημένα σε χώρους της Κοινότητας, ή στις εγκαταστάσεις των συμμετεχουσών χωρών.

¹⁴² Το ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον έλεγχο του Φ.Π.Α. (VIES), που αναφέρεται στον κανονισμό της ΕΟΚ αριθμ. 218/92 του Συμβουλίου της 27^{ης} Ιανουαρίου 1992 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της έμμεσης φορολογίας (ΕΕ L 24, 1.2.1992, σ 1.), πρόβαλε την αξία της τεχνολογίας των πληροφοριών για την προστασία των εσόδων και την ελαχιστοποίηση των διοικητικών εργασιών.

- Να θέτει τέρμα στον κατακερματισμό της αγοράς σε φορολογικούς χώρους ισάριθμους με τα κράτη μέλη.
- Να είναι απλό και σύγχρονο.
- Να εξασφαλίζει ίση μεταχείριση, όσον αφορά στο σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται στην Κοινότητα, καθώς και εκτός αυτής.
- Να εξασφαλίζει ασφάλεια και έλεγχο της φορολογίας, προκειμένου να διατηρηθεί το επίπεδο των εσόδων από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Χωρίς να υποτιμούνται διόλου η σημασία, αλλά και οι δυσχέρειες που ενέχει η χάραξη νέας φορολογικής νομοθεσίας, για μία αγορά που βρίσκεται ακόμα υπό διαμόρφωση, τα κράτη θα πρέπει να επανακαθορίσουν το ρόλο τους στον εικονικό κόσμο, και να υιοθετήσουν μία κατά πολύ ευρύτερη άποψη, αυτού που απαιτείται από τα ίδια στο εγγύς μέλλον. Όσο περισσότερο οι τεχνολογίες της πληροφορίας και της επικοινωνίας (ICT) διεισδύουν σε κάθε πτυχή της επιχειρηματικής δραστηριότητας, τόσο ο ρόλος των φορολογικών αρχών, όσον αφορά στη ρύθμιση αυτού του περιβάλλοντος, καθίσταται αναβαθμισμένος, προκειμένου να διατηρηθούν ευαίσθητες ισορροπίες. Ωστόσο, ο καθορισμός ενός φορολογικού πλαισίου για τον εικονικό κόσμο που μετασχηματίζεται μέρα με τη μέρα, αποτελεί ένα υποχρεωτικό εγχείρημα, που θα επιτρέψει στα κράτη να διατηρήσουν το στρατηγικό τους χαρακτήρα, ως φορέων χάραξης φορολογικών πολιτικών.

Κρίνεται λοιπόν αναγκαία, η παροχή κρατικής υποστήριξης και αρωγής ως προς τις ψηφιακές επιχειρήσεις, όσον αφορά στη ρύθμιση ενός φορολογικού περιβάλλοντος, που θα δημιουργεί ευνοϊκές προϋποθέσεις ανάπτυξής τους, καθώς και η διαμόρφωση μίας «υγιούς ηλεκτρονικής οικονομίας της αγοράς».

Σήμερα, επιχειρείται μία φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση και κατ' επέκταση στον ελλαδικό χώρο, που επικεντρώνεται στην εξουδετέρωση των φορολογικών εμποδίων και στρεβλώσεων, όσον αφορά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, προκειμένου τα φορολογικά συστήματα να γίνουν πιο αποτελεσματικά, διαφανή, και απλά. Αναμφίβολα, οι μηχανισμοί διοικητικής συνεργασίας δεν έχουν αναπτυχθεί επαρκώς, καθώς οργανωτικές ελλείψεις εμποδίζουν την ορθή λειτουργία τους, ενώ παράλληλα παρουσιάζεται έλλειψη κοινών διεθνικών κοινοτικών πρακτικών.

Για να εξασφαλισθεί η *ενιαία εφαρμογή ενός κοινοτικού «φορολογικού δικαίου»*, όσον αφορά στις ψηφιακές συναλλαγές του κυβερνοχώρου, κρίνεται αναγκαία η επίτευξη κοινού επιπέδου κατανόησης και υιοθέτησης των στόχων που θα τεθούν. Αν και η πρωταρχική ευθύνη για την επίτευξη αυτών των στόχων ανήκει στα ίδια τα κράτη μέλη, παράλληλα, απαιτείται συμπληρωματική κοινοτική δράση για το συντονισμό αυτών των δραστηριοτήτων, καθώς και για την παροχή της απαραίτητης υποδομής. Παρόλα αυτά όμως, δεν πρέπει να αγνοείται και το *δημοσιονομικό πλαίσιο εφαρμογής ενός ενιαίου κοινοτικού φορολογικού προγράμματος για τις ψηφιακές συναλλαγές*, καθώς οι αναγκαίες δαπάνες εφαρμογής του,

περιλαμβάνουν τόσο δαπάνες κόστους για την ανάπτυξη, αγορά, εγκατάσταση και διατήρησή του, όσο και το κόστος της καθημερινής λειτουργίας, των συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών (λ.χ. κοινοτικών στοιχείων).

Τα οφέλη που πρόκειται να λάβουν τα κράτη μέλη από την υιοθέτηση αυτών των φορολογικών αρχών, συνοψίζονται τόσο στην εδραίωση αρχών από κοινού συνεργασίας, υπέρ της ενιαίας ψηφιακής αγοράς, όσο και στην ανάπτυξη στενότερων εταιρικών σχέσεων στον τομέα της παρακολούθησης και αξιολόγησης των δράσεων των εθνικών φορολογικών διοικήσεων. Στο πλαίσιο της προσέγγισης αυτής, οι φορολογικές διοικήσεις βρίσκονται αντιμέτωπες με ένα ευρύ φάσμα φορολογικών ζητημάτων, που απορρέουν από την ανάγκη ανασχεδιασμού της δράσης τους στα πλαίσια των αναγκαίων διαρθρωτικών μεταβολών του ψηφιακού περιβάλλοντος, επαναπροσδιορισμού, απλοποίησης, αντικειμενικοποίησης και τυποποίησης των διαδικασιών του φορολογικού ελέγχου και της είσπραξης των εσόδων των ψηφιακών αγορών, καθώς ως κύρια στόχευσή τους, τίθεται:

- η εξασφάλιση ισότιμης μεταχείρισης παραδοσιακού και ψηφιακού εμπορεύεσθαι,
- η μείωση του κόστους διοίκησης του φορολογικού συστήματος (administration cost), καθώς και του κόστους συμμόρφωσης των φορολογουμένων (compliance cost).

Οι ανωτέρω μεθοδολογικές κατευθύνσεις της φορολογικής πολιτικής, καθίστανται ιδιαίτερα σημαντικές, σε μία περίοδο διαρκώς εντεινόμενου φορολογικού ανταγωνισμού. Για το σκοπό αυτό κρίνεται αναγκαίο η υιοθετούμενη φορολογική πολιτική να περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατευθύνσεις:

- Στρατηγικό αντικείμενο – σχεδιασμό
- Ευκαιρίες για επιχειρείν,
- Εναρμόνιση πολιτικών
- Αυτορύθμιση
- Προστιθέμενη αξία

Για τον ελλαδικό χώρο θα μπορούσε να αναφερθεί ότι η ορθολογική χρήση των τεχνολογιών και των πρακτικών διεξαγωγής ασφαλών ψηφιακών συναλλαγών, πρόκειται να υποβοηθήσει στην επίτευξη στρατηγικών και ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων και για τις ελληνικές επιχειρήσεις, στοχεύοντας στην αύξηση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας της χώρας μας, καθώς και στον ταχύτερο εκσυγχρονισμό της, όπως απαιτούν οι καιροί και οι περιστάσεις. Αναμφίβολα, επενδύσεις στην τεχνολογία των ηλεκτρονικών υπολογιστών, καθώς και ο εφοδιασμός των επιχειρήσεων με τεχνολογικές καινοτομίες, αποτελούν τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής τους ανάπτυξης, και ισχυρή συνεισφορά στα κέρδη παραγωγικότητάς τους.

Η εξέλιξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς και η κρισιμότητα της πορείας του σε σχέση με τη συνολική πορεία της Νέας Οικονομίας, αποτελούν ζητήματα που χρήζουν ανάλυσης, ιδιαίτερα σε μία συγκυρία έντονων προβληματισμών και σχεδιασμών στο φορολογικό πεδίο, για τον ελλαδικό χώρο. Ο σχεδιασμός των νέων φορολογικών στρατηγικών αποπειράται να προσδιορίσει τη δυνατότητα και το ρυθμό διαμόρφωσης ενός πλαισίου σταθερής και ομαλής ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς επίσης και να «τροφοδοτήσει» τους τομείς εκείνους, που θα καθορίσουν την εξέλιξή του.

Οι ελληνικές φορολογικές διοικήσεις καλούνται να δραστηριοποιηθούν με ταχύτερους ρυθμούς και να λειτουργήσουν εντός ενός ορισμένου πλαισίου φορολογικών δράσεων για το ηλεκτρονικό εμπόριο, με στόχο την ανάδειξη της χώρας μας σε ισότιμο και ισχυρό εταίρο του σύγχρονου διεθνούς εμπορικού περιβάλλοντος. Αναμφίβολα, ο ρόλος των φορολογικών αρχών καθίσταται σημαίνων, στην προσπάθεια διαμόρφωσης ενός πλαισίου νομοθεσίας και αυτορύθμισης, που είναι αναγκαίο για την ενίσχυση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Δεν πρέπει να αγνοείται και το γεγονός, ότι η σχεδιαζόμενη ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, εάν αφεθεί αφορολόγητη απειλεί σημαντικά τη διάβρωση της φορολογικής βάσης πολλών κρατών και τοπικών κυβερνήσεων. Στο πλαίσιο της προσέγγισης αυτής εύλογα γίνεται αντιληπτό ότι για την εκπόνηση νέων φορολογικών κανόνων ή την ερμηνεία των υφιστάμενων οφείλεται να ληφθούν υπόψη οι ακόλουθοι κρίσιμοι παράγοντες:

- Ο διεθνής και αποκεντρωμένος χαρακτήρας των δικτύων.
- Ο μη προβλέψιμος χαρακτήρας των τεχνολογικών εξελίξεων.
- Δυσχέρεια εφαρμοσιμότητας των νομικών κανόνων στο ηλεκτρονικό περιβάλλον.
- Εξασφάλιση της ύπαρξης αποτελεσματικών μηχανισμών εφαρμογής και ελέγχου, τόσο από την πλευρά της πολιτείας, όσο και από την ίδια την κοινότητα του ηλεκτρονικού εμπορίου, με την καθιέρωση κωδίκων δεοντολογίας.
- Διευθέτηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών στο πλαίσιο των υφιστάμενων διμερών και πολυμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- Θέσπιση συγκεκριμένων τεχνικών προδιαγραφών που πρέπει να τηρούν όσοι διατηρούν ηλεκτρονικά αρχεία.
- Εξασφάλιση φορολογικών απαλλαγών για τεχνολογικό ψηφιακό εξοπλισμό των εταιριών, που θα αναπτύσσουν στρατηγικές ηλεκτρονικού εμπορίου στην παγκόσμια ψηφιακή αγορά (e-business in global market).
- Θεσμική και νομοθετική κατοχύρωση της επερχόμενης ψηφιακής βιομηχανίας των επικοινωνιών (Info-Communication Industry), και των εμπορικών συναλλαγών.

Οι δυνάμεις της αγοράς μπορεί τελικά να πιάσουν προς ένα θεμελιακό φορολογικό ανασχεδιασμό (λ.χ. επανακαθορισμό του πεδίου δράσης των συναλλαγών με πιστωτικές κάρτες, των ψηφιακών υπογραφών, των τηλεπικοινωνιών, κ.λπ.), με κύριο γνώμονα την

περαιτέρω ανάπτυξη και διείσδυση στις επιχειρηματικές πρακτικές, των τεχνολογικών καινοτομιών της ψηφιακής εποχής, «ενορχηστρώνοντας» τη μετάβαση από τον τρέχοντα παραδοσιακό τρόπο διεξαγωγής των συναλλαγών, στον ηλεκτρονικό.

Ωστόσο, εκείνο που καταγράφεται στην παρούσα φάση, και έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, είναι ο σχεδιασμός των αναγκαίων θεσμικών ρυθμίσεων και τεχνικών λύσεων, ώστε να επιτραπεί μακροπρόθεσμα η επιβολή φόρων σε ηλεκτρονικές συναλλαγές. Στις σημαντικές αυτές προκλήσεις, η ελληνική φορολογική διοίκηση καλείται να αντιδράσει γρήγορα, δυναμικά, και με ευελιξία, αναμορφώνοντας ουσιαστικά τα εργαλεία άσκησης φορολογικής αναπτυξιακής πολιτικής, δημιουργώντας το ανάλογο θεσμικό και ρυθμιστικό πλαίσιο, που θα συνδράμει στην ανάπτυξη νέων ή στον εκσυγχρονισμό των ήδη υπαρχόντων φορολογικών μοντέλων, προκειμένου να συμβάλλει στην αναδόμηση και το μετασχηματισμό της αγοράς, προς την *ψηφιακή πλέον εποχή*.

*Η θεωρία της οικονομικής δεν προσφέρει
ένα σώμα τακτοποιημένων συμπερασμάτων
που να εφαρμόζονται άμεσα
στην οικονομική πολιτική.*

*Είναι μάλλον μέθοδος και όχι δόγμα
είναι ένα εφόδιο της σκέψης που βοηθά
όποιον το διαθέτει να βγάζει σωστά συμπεράσματα.*

JOHN MAYNARD KEYNES

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αγγελούδης, Στ., (2000), «Το θεσμικό πλαίσιο για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Εμπορίου», Συνεδρίαση της ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ με θέμα «Το Ηλεκτρονικό Εμπόριο στην Ελλάδα» - Ξενοδοχείο DIVANI CARAVEL, 15 Φεβρουαρίου 2000.

Ανδρεάδου, Α. (1992), «Ιστορία της Ελληνικής Δημόσιας Οικονομίας», τ. Α' σελ.8,19, ΑΘΗΝΑ.

Atkinson R.D. & Court R.H. (1998), "The New Economy Index", Progressive Policy Institute: Washington DC, page 7.

Austan Goolsbee, (1998), "In a World Without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce", National Bureau of Economic Research Working Paper N° 6863 (December 1998).

Βρεχόπουλος Π. Α., (Ιανουάριος 2001), "Το κλειδί της επιτυχίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο" e-BUSINESS, ΦΥΛΛΟ Π, LIBECOM, ΑΘΗΝΑ.

Bakos Y. (1998), "The emerging role of electronic marketplaces on the Internet" Communications of the ACM. Vol.41, N° 8, pp.35-42.

Barua, Anitesh, Jay Shutter & Andrew Wilson, (1999), "The Internet Economy Indicators", (<http://www.internetindicators.com>).

Γεωργακόπουλος, Θ. – Πάσχος Π. (1998), «Εισαγωγή στη φορολογία», Εκδόσεις Ε. Μπένου, ΑΘΗΝΑ.

Γεωργιάδης Π. & Σταμούλης Δ. (2000), "Όραμα, ρόλοι και μέτρα για τα κράτη κατά τη μετάβαση στην ψηφιακή εποχή", Διεθνές Συνέδριο DEXA 2000 (4-6 Σεπτεμβρίου), Αγγλία.

Γεωργούτσος, Δ. & Καραμούζης, Ν. (2000), «Η Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, ΑΘΗΝΑ.

COM (2000) 28, τελικό «Έκθεση περί της διοικητικής συνεργασίας και περί της είσπραξης του Φ.Π.Α. και των διαδικασιών ελέγχου –(28-01-00).

COM (2000) 348 και Δελτίο 6-2000 «Στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς».

COM (2000) 349 final, «Πρόταση ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση της οδηγίας 388/77/ΕΟΚ, όσον αφορά στο σύστημα Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται σε ορισμένες υπηρεσίες παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα».

COM (2002) 10 τελικό, ΠΡΟΤΑΣΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ «Γιοθέτηση κοινοτικού προγράμματος για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά» (Πρόγραμμα Fiscalis 2007).

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2001), *Company Taxation in the Internal Market*, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 582 final.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2001), *Company Taxation in the Internal Market - Company Tax Obstacles to Cross-Border Economic Activity in the internal Market (Part III)*, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 582 final.

Δουκίδης, Ι. Γ. (2000), «*Η ελληνική επιχείρηση μπροστά στις προκλήσεις της Νέας Οικονομίας*», Ερευνητικό Κέντρο Ηλεκτρονικού Επιχειρείν (eLTRUN), ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ (www.eltrun.aueb.gr).

Δουκίδης, Ι. Γ. (2000), «*Η Σημερινή κατάσταση του Ηλεκτρονικού Εμπορίου στην Ελλάδα*», (<http://www.heltrun.aueb.gr>)

Δουκίδης, Ι. Γ. (2000), «*E-Commerce*», *Οικονομική & Βιομηχανική Επιθεώρηση*, σελ. 32, Ειδική έκδοση, ΑΘΗΝΑ.

Δουκίδης, Ι. Γ., Πολυμενάκου, Α., Μότσιος, Θ., Γεωργόπουλος, Ν., (2000), «*Το Ηλεκτρονικό Επιχειρείν στις μεγάλες Ελληνικές Επιχειρήσεις*» ΕΑΣΕ & ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ – eLTRUN, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, ΑΘΗΝΑ.

Δρακάκης, Φ. (2000), «*Ηλεκτρονικό Εμπόριο – Η Νέα Πραγματικότητα*», BUSINESS, ΑΘΗΝΑ.

Δρακάκης, Φ. (2000), «*Ηλεκτρονικό Εμπόριο – Επιχειρηματική Στρατηγική*», BUSINESS, ΑΘΗΝΑ.

Dickie, J. (1999), «*Internet and Electronic Commerce Law in the European Union*» HART PUBLISHING, OXFORD-PORTLAND OREGON.

Deloitte Research and Forrester Research Inc., «*Source of Internet Commerce*», Business 2.0 (September 1999).

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ – ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (2000), «*Η Φορολογική Πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση*», Εκδ. ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ.

ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (2000), «*Οδηγία για το Ηλεκτρονικό Εμπόριο 2000/31/ΕΚ*», ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Αριθμός L178/1, 12.7.2000.

E-Business (Οκτώβριος 2000), «*Το e-Business στην ανατολή του 2000 – Cover story*», ΑΘΗΝΑ.

Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers Συνέδριο του Ο.Ο.Σ.Α. με θέμα «*Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce*», Τουρκία, Νοέμβριος 1997.

“Electronic Commerce – Taxation Framework Conditions”, Discussion Government/Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce held in Hull, Quebec, October 1998.

EUROPEAN COUNCIL (2000) “Draft European Parliament and Council Directive on Electronic Commerce”, page 10, Brussels, 24 January 2000.

Forrester Research Inc., *Study of online merchants* (July 1999).

ICAP (2001), “Κλαδική Μελέτη «Υπηρεσίες Internet»”, ICAP, ΕΛΛΑΔΑ.

International Bureau of Fiscal Documentation (1999).

Johnston P., Pestel R., & Seybert H., (2000), “The New Economy of the Global Information Society – New Methods of Work 2000”, April 2000, Brussels.

Josten B. R., (1999), “E-commerce Taxation – Issues in Search of Answers”, U.S.

Καράγιωργας, Δ. (1979), ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ 1 – “Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους”, Τμήμα ΙΙΙ, Εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ, ΑΘΗΝΑ.

Καράγιωργας, Δ. (1981), “Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους”, σελ. 94-100, Εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ, ΑΘΗΝΑ.

Καρούνος, Θ. & Γουσίου Α. (2001), «Η χρήση του Διαδικτύου και η πολιτική για την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Επιχειρείν στην Ελλάδα», *ebusinessforum*, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ – ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ, ΑΘΗΝΑ.

Καφανιάρης, Τ. (2000), “Ο γόρδιος δεσμός του Ηλεκτρονικού Εμπορίου”, X-RAM, Ειδική έκδοση για την «Ηλεκτρονική Οικονομία» - Το μετρό των e – επιχειρήσεων, ΑΘΗΝΑ.

ΚΕΡΔΟΣ (2002), «Επτά (7) αλλαγές στη φορολογία των Ο.Ε. και Ε.Ε.», ΚΕΡΔΟΣ, Δευτέρα 19 Αυγούστου 2002.

Κοσκοβόλης, Σ. (Κυριακή 20 Φεβρουαρίου 2000), “Η ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και η δημιουργία νέων επιχειρήσεων” ΕΞΙΠΡΕΣ, σελ. 24.

Κράτσης, Α. (1998), Βασικοί Φορολογικοί Νόμοι, Σ. Κράτσης, ΑΘΗΝΑ.

Κυριακόπουλος, Οδ. (2000), “Προγραμματική ομιλία του Προέδρου Δ.Σ. του ΣΕΒ”, ΔΕΛΤΙΟ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΩΝ, (Ειδικό Αφιέρωμα Ετήσιας Συνέλευσης ΣΕΒ 2000), Τεύχος 600, σελ.6.

Liikanen E., (2000), “eEurope: An Information Society For All”, (InfoWorld Conference - “The Liberalization of the Telecommunications Sector in Greece”), 21 Ιανουαρίου 2000.

Μπενιάρης, Γ. & Αντωνίου, Σ. (1998), «Διαδικασίες απαλλαγής από Φ.Π.Α. των εξαγωγών, των πράξεων που εξομοιώνονται με αυτές και των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (Φοροτεχνικές & τελωνειακές διαδικασίες)», Σ.Ε.Υ.Υ.Ο., ΑΘΗΝΑ.

Μπένου, Μ. (2001), «Σχέδια φορολόγησης της παγκοσμιοποίησης», ΕΠΙΛΟΓΗ - ΜΗΝΙΑΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ, ΑΘΗΝΑ.